



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 18ης Μαρτίου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Έμμεση φορολογία – ΦΠΑ – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών – Έκπτωση του φόρου εισροών που οφείλεται επί ενδοκοινοτικής αποκτήσεως – Τυπικές προϋποθέσεις – Ουσιαστικές προϋποθέσεις – Προθεσμία υποβολής της φορολογικής δήλωσης – Αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-895/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (διοικητικό δικαστήριο της περιφέρειας του Gliwice, Πολωνία) με απόφαση της 4ης Νοεμβρίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Δεκεμβρίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

A.

κατά

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

παρισταμένου του:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους N. Piçarra, πρόεδρο τμήματος, S. Rodin και K. Jürimäe (εισηγήτρια), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: H. Saugmandsgaard Øe

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η A., εκπροσωπούμενη από τον M. Bielawski, doradca podatkowy,
- ο Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, εκπροσωπούμενος από τον P. Chrupek, radca prawny,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις M. Siekierzyńska και J. Jokubauskaitė,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 167 και 178 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010 (ΕΕ 2010, L 189, σ. 1) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Α. και του Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (διευθυντή της Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογικών Πληροφοριών, Πολωνία) (στο εξής: φορολογική αρχή) σχετικά με την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) εισροών που οφείλεται επί ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[...]

β) οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους:

- i) από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή ή από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή και δεν δικαιούται της απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις που προβλέπεται στα άρθρα 282 έως 292 ούτε υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 33 ή του άρθρου 36».

- 4 Το άρθρο 68 της οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών.

Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι συντελείται κατά τον χρόνο που θεωρείται ότι πραγματοποιείται η παράδοση παρόμοιων αγαθών στο έδαφος του εκάστοτε κράτους μέλους.»

- 5 Το άρθρο 69 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά την έκδοση του τιμολογίου ή κατά τη λήξη της προθεσμίας που προβλέπεται στο άρθρο 222 πρώτο εδάφιο, αν δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο έως την προθεσμία αυτή.»

- 6 Το άρθρο 167 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:
- «Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»
- 7 Το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:
- «Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:
- [...]
- γ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i),
- [...]».
- 8 Το άρθρο 178 της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:
- «Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:
- [...]
- γ) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168 στοιχείο γ) έκπτωση, όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, να έχει συμπεριλάβει στη δήλωση ΦΠΑ, που προβλέπεται στο άρθρο 250, όλα τα αναγκαία στοιχεία για τον υπολογισμό του ποσού του ΦΠΑ που οφείλεται με βάση τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί και να κατέχει τιμολόγιο που εκδόθηκε σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 5 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI,
- [...]».
- 9 Το άρθρο 179 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:
- «Η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.
- Εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν να υποχρεώνουν τους υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι πραγματοποιούν ευκαιριακές πράξεις, κατά την έννοια του άρθρου 12, να ασκούν το δικαίωμα έκπτωσης μόνο κατά τον χρόνο της παράδοσης.»
- 10 Το άρθρο 180 της ως άνω οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:
- «Τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν το δικαίωμα στον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί έκπτωση, την οποία δεν διενήργησε σύμφωνα με τα άρθρα 178 και 179.»
- 11 Το άρθρο 181 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:
- «Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δεν διαθέτει τιμολόγιο που έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 5 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI, να προβαίνει στην έκπτωση του άρθρου 168 στοιχείο γ) για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί.»

12 Το άρθρο 182 της οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις διαδικασίες εφαρμογής των άρθρων 180 και 181.»

13 Το άρθρο 222, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Για τις παραδόσεις αγαθών σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 138 ή για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο ΦΠΑ οφείλεται από τον πελάτη κατ' εφαρμογή του άρθρου 196, πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο το αργότερο τη 15η ημέρα του μήνα που ακολουθεί εκείνο κατά τον οποίο επήλθε η γενεσιουργός αιτία.»

14 Το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.»

Το πολωνικό δίκαιο

15 Το άρθρο 86, του *ustawa o podatku od towarów i usług* (νόμου σχετικά με τον φόρο επί αγαθών και υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U. του 2018, θέση 2174), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα να εκπίπτει από το ποσό του οφειλόμενου φόρου το ποσό του φόρου εισροών [...]

[...].

10. Το δικαίωμα έκπτωσης του ποσού του φόρου εισροών από το ποσό του οφειλόμενου φόρου γεννάται κατά την περίοδο στη διάρκεια της οποίας γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση που συνδέεται με τα αποκτηθέντα ή εισαχθέντα από τον υποκείμενο στον φόρο αγαθά και με τις παρασχεθείσες σε αυτόν υπηρεσίες.

10b. Το δικαίωμα έκπτωσης του ποσού του φόρου εισροών από το ποσό του οφειλόμενου φόρου στις περιπτώσεις που αναφέρονται:

[...]

2) στην παράγραφο 2, σημείο 4, στοιχείο c), γεννάται σύμφωνα με την παράγραφο 10, υπό την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο:

- a) λαμβάνει τιμολόγιο που βεβαιώνει την παράδοση των αγαθών, η οποία συνιστά γι' αυτόν ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, εντός τριών μηνών από το τέλος του μήνα κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση που συνδέεται με τα αποκτηθέντα αγαθά·
- b) αναγράφει το ποσό του φόρου που οφείλεται επί της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών στη φορολογική δήλωση με την οποία υποχρεούται να εκκαθαρίσει τον εν λόγω φόρο, το αργότερο εντός τρίμηνης προθεσμίας από το τέλος του μήνα εντός του οποίου γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση που συνδέεται με τα αποκτηθέντα αγαθά.

[...]

10i. Αν ο υποκείμενος στον φόρο αναγράψει το ποσό του οφειλόμενου φόρου μετά την πάροδο της ταχθείσας με την παράγραφο 10b, σημείο 2, στοιχείο b, και σημείο 3 προθεσμίας στη φορολογική δήλωση με την οποία υποχρεούται να εκκαθαρίσει τον εν λόγω φόρο, δύναται να αυξήσει αναλόγως το ποσό του φόρου εισροών στο πλαίσιο της εκκαθάρισης που αφορά τη φορολογική περίοδο για την οποία δεν παρήλθε ακόμα η προθεσμία για την υποβολή της φορολογικής δήλωσης.

[...]

13. Αν ο υποκείμενος στον φόρο δεν εξέπεσε από το ποσό του οφειλόμενου φόρου το ποσό του φόρου εισροών εντός των διαλαμβανομένων στις παραγράφους 10, 10d, 10e και 11 προθεσμιών, δύναται να μειώσει το ποσό του οφειλόμενου φόρου μέσω διόρθωσης της φορολογικής δήλωσης για την περίοδο κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, το αργότερο, όμως, εντός πενταετίας από την έναρξη του έτους εντός του οποίου γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης, υπό την επιφύλαξη της παραγράφου 13a.

13a. Αν ο υποκείμενος στον φόρο στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες ο αποκτών τα αγαθά ή τις υπηρεσίες είναι υποκείμενος στον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 17, δεν εξέπεσε από το ποσό του οφειλόμενου φόρου το ποσό του φόρου εισροών εντός των διαλαμβανομένων στις παραγράφους 10 και 11 προθεσμιών, δύναται να μειώσει το ποσό του οφειλόμενου φόρου μέσω διόρθωσης της φορολογικής δήλωσης για την περίοδο κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, το αργότερο, όμως, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης.»

- 16 Η διατύπωση του άρθρου 86, παράγραφος 10b, σημείο 2, στοιχείο b, του νόμου περί ΦΠΑ προέκυψε από νομοθετική τροποποίηση, η οποία τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2017. Κατόπιν της τροποποίησης αυτής, περιελήφθη στην εν λόγω διάταξη η φράση «το αργότερο εντός τρίμηνης προθεσμίας από το τέλος του μήνα εντός του οποίου γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση που συνδέεται με τα αποκτηθέντα αγαθά». Πριν από την ως άνω ημερομηνία, η διάταξη αυτή δεν ανέφερε καμία προθεσμία. Με την ίδια τροποποίηση, προσετέθη στο άρθρο 86 του εν λόγω νόμου η παράγραφος 10i.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 17 Η Α. είναι εταιρία η οποία, στο πλαίσιο της εμπορικής της δραστηριότητας, πραγματοποιεί, μεταξύ άλλων, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών εντός της πολωνικής επικράτειας. Χρησιμοποιεί τα εν λόγω αγαθά για πράξεις που υπόκεινται στον ΦΠΑ εντός της επικράτειας αυτής.
- 18 Η Α. υπέβαλε στη φορολογική αρχή αίτηση για την έκδοση φορολογικής ερμηνευτικής απόφασης σχετικά με την ακόλουθη πραγματική κατάσταση. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η εν λόγω εταιρία δεν είναι σε θέση να αναγράψει στη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται εντός προθεσμίας τριών μηνών από το τέλος του μήνα κατά τον οποίο γεννιέται η φορολογική υποχρέωση που συνδέεται με τα αποκτηθέντα αγαθά τον ΦΠΑ που οφείλεται επί ενδοκοινοτικών αποκτήσεων. Σε μια τέτοια περίπτωση, αναγράφει τον εν λόγω ΦΠΑ μετά την παρέλευση της ως άνω προθεσμίας, μέσω τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης. Τούτο μπορεί να συμβεί σε περίπτωση καθυστερημένης παραλαβής τιμολογίου, εσφαλμένης κατάταξης της συναλλαγής από την Α. ή σφάλματος εκ μέρους του προσώπου που είναι επιφορτισμένο με την τήρηση των βιβλίων και τις δηλώσεις ΦΠΑ.
- 19 Συγκεκριμένα, η Α. υπέβαλε ερώτημα στη φορολογική αρχή σχετικά με το αν μπορούσε, σε μια τέτοια περίπτωση, να εκπέσει τον οφειλόμενο επί ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών ΦΠΑ εισροών κατά την ίδια φορολογική περίοδο με εκείνη κατά την οποία δηλώθηκε ο οφειλόμενος ΦΠΑ, τούτο δε παρά το γεγονός ότι υπέβαλε τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ μετά την πάροδο της τρίμηνης προθεσμίας που

προβλέπεται στο άρθρο 86, παράγραφος 10b, σημείο 2, στοιχείο b, του νόμου περί ΦΠΑ. Κατά την Α., στο ερώτημα αυτό πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση, δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη, αφενός, εισάγει μια πρόσθετη απαίτηση στις θεσπιζόμενες με την οδηγία ΦΠΑ προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται το δικαίωμα έκπτωσης και, αφετέρου, είναι αντίθετη προς τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας.

- 20 Όπως προκύπτει από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, στις 27 Δεκεμβρίου 2018 η φορολογική αρχή εξέδωσε δεσμευτική φορολογική ερμηνευτική απόφαση, κατά την οποία η τρίμηνη προθεσμία του άρθρου 86, παράγραφος 10b, σημείο 2, στοιχείο b, του νόμου περί ΦΠΑ δεν περιορίζει το δικαίωμα έκπτωσης και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αντιβαίνει στην οδηγία ΦΠΑ ή στις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας. Επιπλέον, το άρθρο 178 της οδηγίας αυτής επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν διατυπώσεις από τις οποίες θα εξαρτάται το δικαίωμα έκπτωσης, όπως η εν λόγω τρίμηνη προθεσμία.
- 21 Η Α. άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (διοικητικού δικαστηρίου της περιφέρειας του Gliwice, Πολωνία), προσφυγή με αίτημα την ακύρωση της εν λόγω ερμηνευτικής φορολογικής απόφασης. Προς στήριξη της προσφυγής της, υποστήριξε ότι το άρθρο 86, παράγραφος 10b, σημείο 2, στοιχείο b, του νόμου περί ΦΠΑ αντιβαίνει στα άρθρα 167 και 178 της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και στις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας.
- 22 Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα του άρθρου 86, παράγραφος 10b, σημείο 2, στοιχείο b, του νόμου περί ΦΠΑ με το δίκαιο της Ένωσης.
- 23 Διευκρινίζει ότι, από την 1η Ιανουαρίου 2017, η διάταξη αυτή εισάγει μια νέα προϋπόθεση προθεσμίας, κατά την οποία το ευεργέτημα του δικαιώματος έκπτωσης εξαρτάται από την υποβολή φορολογικής δήλωσης εντός προθεσμίας τριών μηνών από το τέλος του μήνα κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση που συνδέεται με τα αποκτηθέντα αγαθά. Εφόσον παρέλθει η προθεσμία αυτή, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τροποποιήσει την προηγουμένως υποβληθείσα δήλωση και μπορεί να εκπέσει τον οφειλόμενο επί ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών ΦΠΑ εισροών μόνο για την τρέχουσα περίοδο, σύμφωνα με το άρθρο 86, παράγραφος 10i, του νόμου περί ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, ο υποκείμενος στον φόρο επιβαρύνεται οικονομικά με τον οφειλόμενο ΦΠΑ και, αναλόγως της περίπτωσης, με την καταβολή τόκων.
- 24 Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση που συνόδευε την εν λόγω νομοθετική τροποποίηση, σκοπός της τροποποίησης αυτής ήταν να καταστήσει εφικτό έναν καλύτερο έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, ως προς τις οποίες είχαν διαπιστωθεί παρατυπίες, καθώς και της αντιστροφής της επιβάρυνσης ΦΠΑ.
- 25 Το αιτούν δικαστήριο τονίζει επίσης ότι το άρθρο 86 του νόμου περί ΦΠΑ θεσπίζει πενταετή προθεσμία για τον διακανονισμό του οφειλόμενου ΦΠΑ, ενώ το άρθρο αυτό προβλέπει δύο προθεσμίες για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, ήτοι, αφενός, αποκλειστική προθεσμία τριών μηνών για την εκκαθάριση του φόρου και, αφετέρου, πενταετή παραγραφή. Η ως άνω αποκλειστική προθεσμία δύναται να δημιουργήσει δυσχέρειες από απόψεως δικαίου της Ένωσης.
- 26 Ειδικότερα, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι τα κράτη μέλη μπορούν, κατ' αρχήν, να προβλέπουν αποκλειστικές προθεσμίες για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, εφόσον τηρούνται οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας. Επιπλέον, οι προθεσμίες αυτές πρέπει να μη θίγουν την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και να είναι σύμφωνες με την αρχή της αναλογικότητας, υπό την έννοια ότι οφείλουν να μην επιβάλλουν υπερβολικές διατυπώσεις σε σχέση με τους επιδιωκόμενους σκοπούς και να μην συνεπάγονται οικονομική επιβάρυνση του υποκειμένου στον φόρο. Για την εκτίμηση της τήρησης των αρχών αυτών, λαμβάνονται υπόψη οι λόγοι που

οδήγησαν στην καθυστέρηση όσον αφορά τη φορολογική δήλωση, με γνώμονα το αν οι λόγοι αυτοί είναι ανεξάρτητοι από τον υποκείμενο στον φόρο ή αν αντανακλούν σφάλματα δυνάμενα να του καταλογιστούν.

- 27 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο τονίζει ότι, αφενός, η θέσπιση τρίμηνης αποκλειστικής προθεσμίας, της οποίας η διάρκεια φαίνεται να είναι κατ' αρχήν επαρκής, δύναται να ωθήσει τον υποκείμενο στον φόρο να συμμορφωθεί, συμβάλλοντας ταυτόχρονα στην καταπολέμηση των καταχρήσεων δικαιώματος. Επομένως, η προθεσμία αυτή αποσκοπεί στην αποτροπή καταστάσεων στις οποίες, σε περίπτωση ποσού ΦΠΑ εισροών ίσου με το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ, υποκείμενοι στον φόρο θα χρησιμοποιούσαν τις δυνατότητες εκ των υστέρων διακανονισμού για σκοπούς φορολογικής βελτιστοποίησης και κατάχρησης δικαιώματος. Αφετέρου, υπάρχουν εντούτοις περιπτώσεις στις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο δεν δύναται να τηρήσει την εν λόγω τρίμηνη προθεσμία, ιδίως σε περίπτωση καθυστερημένης ή παράτυπης έκδοσης του τιμολογίου ή παρατυπιών για τις οποίες ευθύνονται οι ταχυδρομικοί φορείς. Το άρθρο 86, παράγραφος 10b, σημείο 2, στοιχείο b, του νόμου περί ΦΠΑ δεν διακρίνει όμως μεταξύ του αν ο υποκείμενος στον φόρο είναι καλόπιστος ή όχι.
- 28 Το δικαστήριο αυτό καταλήγει στο συμπέρασμα ότι τα άρθρα 167 και 178 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση όπως το άρθρο 86, παράγραφος 10b, σημείο 2, στοιχείο b, του νόμου περί ΦΠΑ, καθόσον η εν λόγω τρίμηνη προθεσμία ισχύει και ως προς τον καλόπιστο υποκείμενο στον φόρο.
- 29 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (διοικητικό δικαστήριο της περιφέρειας του Gliwice) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιβαίνουν στο άρθρο 167 σε συνδυασμό με το άρθρο 178 της οδηγίας [ΦΠΑ] εθνικές διατάξεις κατά τις οποίες η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου εισροών κατά την ίδια φορολογική περίοδο με εκείνη κατά την οποία οφείλεται ο φόρος εισροών επί πράξεων ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών εξαρτάται από την αναγραφή του φόρου που οφείλεται επί τέτοιων πράξεων στην αντίστοιχη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται εντός αποκλειστικής προθεσμίας, η οποία, στην Πολωνία, είναι τριών μηνών από το τέλος του μήνα εντός του οποίου γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση που συνδέεται με τα αποκτηθέντα αγαθά και τις παρασχεθείσες υπηρεσίες;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 30 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 167 και 178 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ ο οποίος αφορά ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά τη διάρκεια της ίδιας φορολογικής περιόδου με εκείνη κατά την οποία οφείλεται ο ΦΠΑ, εξαρτάται από την αναγραφή του οφειλόμενου ΦΠΑ στη φορολογική δήλωση η οποία υποβάλλεται εντός προθεσμίας τριών μηνών από το τέλος του μήνα κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση που συνδέεται με τα αποκτηθέντα αγαθά.
- 31 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι, στο πλαίσιο των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, κατ' εφαρμογήν του συστήματος της αντιστροφής της επιβάρυνσης, ουδεμία καταβολή του ΦΠΑ πραγματοποιείται μεταξύ του αποκτώντος και του προμηθευτή ενός αγαθού, καθόσον ο αποκτών οφείλει, για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποίησε, ΦΠΑ εισροών, ενώ παράλληλα έχει, κατ' αρχήν, τη δυνατότητα να εκπέσει τον ίδιο αυτό φόρο, πράγμα που σημαίνει ότι δεν οφείλεται κανένα ποσό στις φορολογικές αρχές (πρβλ. απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψη 33).

- 32 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή συμφυή με το κοινό σύστημα ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης (αποφάσεις της 11ης Δεκεμβρίου 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Όπως έχει επανειλημμένως τονίσει το Δικαστήριο, το εν λόγω δικαίωμα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορίζεται (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 33 Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλάσσεται πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει, συνεπώς, ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται κατ' αρχήν στον ΦΠΑ (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 34 Δυνάμει του άρθρου 167 της οδηγίας ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός. Κατά το άρθρο 69 της οδηγίας, για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά την έκδοση του τιμολογίου ή κατά τη λήξη της προθεσμίας που προβλέπεται στο άρθρο 222, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, αν δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο έως τη λήξη της προθεσμίας αυτής.
- 35 Επιπλέον, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εξαρτάται από την τήρηση των ουσιαστικών και τυπικών προϋποθέσεων που προβλέπονται από την οδηγία ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψη 35).
- 36 Οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i, της οδηγίας αυτής απαριθμούνται στο άρθρο 168, στοιχείο γ', της οδηγίας. Οι προϋποθέσεις αυτές απαιτούν να έχουν πραγματοποιηθεί οι εν λόγω αποκτήσεις από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, το πρόσωπο αυτό να είναι επίσης ο οφειλέτης του ΦΠΑ που επιβάλλεται για τις αποκτήσεις αυτές και να χρησιμοποιούνται τα επίμαχα αγαθά για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του.
- 37 Αντιθέτως, οι τυπικές προϋποθέσεις του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ ρυθμίζουν τον τρόπο και τον έλεγχο της άσκησης του δικαιώματος αυτού, καθώς και την εύρυθμη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ, όπως είναι οι υποχρεώσεις τήρησης λογιστικών βιβλίων, τιμολόγησης και υποβολής δήλωσης (απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψη 42).
- 38 Όσον αφορά τον ΦΠΑ που οφείλεται επί ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, από το άρθρο 178, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει συμπεριλάβει στη δήλωση ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 250 της οδηγίας όλα τα αναγκαία στοιχεία για τον υπολογισμό του ποσού του ΦΠΑ που οφείλεται με βάση τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί και ότι κατέχει τιμολόγιο που εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του τίτλου XI, κεφάλαιο 3, τμήματα 3 έως 5, της εν λόγω οδηγίας.

- 39 Επιπλέον, κατά το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, η έκπτωση ενεργείται με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, «για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου».
- 40 Εξ αυτού προκύπτει, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ πρέπει να ασκείται, κατ' αρχήν, ως προς την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας, αφενός, γεννήθηκε το εν λόγω δικαίωμα και, αφετέρου, ο υποκείμενος στον φόρο έχει στην κατοχή του τιμολόγιο (πρβλ. αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, σκέψη 34, και της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 35).
- 41 Επομένως, το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται, κατ' αρχήν, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με εκείνη κατά την οποία γεννήθηκε, δηλαδή, λαμβανομένου υπόψη του άρθρου 167 της οδηγίας ΦΠΑ, κατά τον χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψη 36).
- 42 Εντούτοις, δυνάμει των άρθρων 180 και 182 της οδηγίας ΦΠΑ, μπορεί να επιτραπεί στον υποκείμενο στον φόρο να προβεί στην έκπτωση, ακόμα και αν δεν έχει ασκήσει το δικαίωμά του κατά τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα αυτό, με την επιφύλαξη της τήρησης ορισμένων όρων και προϋποθέσεων που καθορίζουν οι εθνικές νομοθεσίες (αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψη 37).
- 43 Συναφώς, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να θεσπίζουν, δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ, μέτρα προκειμένου να διασφαλίζουν την ορθή είσπραξη του φόρου και να αποτρέπουν τη φοροδιαφυγή. Εντούτοις, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των ως άνω σκοπών και δεν πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ (αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 44 Εν προκειμένω, κατά την επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που συνδέεται με ενδοκοινοτική απόκτηση γεννάται υπό την προϋπόθεση ότι, εντός προθεσμίας τριών μηνών από το τέλος του μήνα κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση που συνδέεται με τα αποκτηθέντα αγαθά, ο υποκείμενος στον φόρο, αφενός, λαμβάνει τιμολόγιο που βεβαιώνει την παράδοση των αγαθών που συνιστά γι' αυτόν ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και, αφετέρου, αναγράφει το ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται επί της απόκτησης αυτής στη φορολογική δήλωση με την οποία υποχρεούται να εκκαθαρίσει τον εν λόγω φόρο. Αν δεν αναγραφεί το ως άνω ποσό στη δήλωση που υποβλήθηκε εντός της προθεσμίας αυτής, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί ακόμη να προβεί σε τροποποίηση της δήλωσής του εντός προθεσμίας πέντε ετών από το τέλος του έτους κατά το οποίο γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που οφείλεται επί ενδοκοινοτικής απόκτησης. Σε μια τέτοια περίπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εκκαθαρίσει αναδρομικώς τον ΦΠΑ που οφείλεται επί της απόκτησης αυτής, ενώ μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ που συνδέεται με την εν λόγω απόκτηση μόνο για την τρέχουσα φορολογική περίοδο.
- 45 Συναφώς, πρώτον, στο μέτρο που μια τέτοια ρύθμιση φαίνεται να εξαρτά την ίδια τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης από προϋποθέσεις που αφορούν την απόκτηση τιμολογίου και την υποβολή δήλωσης, επισημαίνεται ότι, λαμβανομένων υπόψη των σκέψεων 34 και 36 της παρούσας απόφασης, η γένεση του δικαιώματος έκπτωσης μπορεί να εξαρτάται μόνον από τις ουσιαστικές προϋποθέσεις τις οποίες προβλέπει η οδηγία ΦΠΑ και οι οποίες, εφόσον πρόκειται για ενδοκοινοτική απόκτηση,

απαριθμούνται στο άρθρο 168, στοιχείο γ', της οδηγίας. Αντιθέτως, δεν εξαρτάται κατ' ανάγκην από την απόκτηση τιμολογίου ούτε από την υποβολή δήλωσης και την εκκαθάριση, εντός συγκεκριμένης προθεσμίας, του ΦΠΑ που οφείλεται επί ενδοκοινοτικής απόκτησης.

- 46 Δεύτερον, εθνική ρύθμιση όπως η περιγραφόμενη στη σκέψη 44 της παρούσας αποφάσεως μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα η εκκαθάριση ποσού απαιτητού ΦΠΑ και του ίδιου ποσού εκπεστέου ΦΠΑ, που αφορούν μία και την αυτή ενδοκοινοτική απόκτηση, να μην πραγματοποιηθεί κατά τη διάρκεια της ίδιας φορολογικής περιόδου, ανεξαρτήτως των περιστάσεων της συγκεκριμένης υπόθεσης, της καλής πίστης του υποκειμένου στον φόρο και των λόγων της εκπρόθεσμης δήλωσης του ΦΠΑ που οφείλεται επί μιας τέτοιας απόκτησης. Η εφαρμογή της εν λόγω ρύθμισης καθυστερεί, απλώς και μόνο λόγω της μη τήρησης τυπικής προϋπόθεσης, την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που οφείλεται επί ενδοκοινοτικών αποκτήσεων. Κατά τον τρόπο αυτόν, επιβαρύνει προσωρινώς τον υποκείμενο στον φόρο με τον ΦΠΑ.
- 47 Αφενός όμως, όπως προκύπτει από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στο πλαίσιο του φορολογικού καθεστώτος της αντιστροφής της επιβάρυνσης, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να παρέχεται η έκπτωση του φόρου εισροών αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν ο υποκείμενος στον φόρο παρέλειψε να τηρήσει ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Αφ' ης στιγμής η φορολογική διοίκηση διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι έχουν τηρηθεί οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού, πρόσθετες προϋποθέσεις που θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας άσκησης του εν λόγω δικαιώματος (αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 62 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 11ης Δεκεμβρίου 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψεις 38 και 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Τούτο ενδέχεται να μην ισχύει αν η μη τήρηση των εν λόγω τυπικών προϋποθέσεων έχει ως αποτέλεσμα να καταστεί αδύνατη η μετά βεβαιότητας απόδειξη της τήρησης των ουσιαστικών προϋποθέσεων (αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 71 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 11ης Δεκεμβρίου 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψη 39).
- 48 Αφετέρου, επισημαίνεται ότι η απαίτηση, η οποία υπομνήσθηκε στη σκέψη 41 της παρούσας αποφάσεως και κατά την οποία το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται, κατ' αρχήν, κατά τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία ο φόρος κατέστη απαιτητός, δύναται να διασφαλίσει τη φορολογική ουδετερότητα. Ειδικότερα, διασφαλίζει ότι η καταβολή του ΦΠΑ και η έκπτωσή του πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου, με αποτέλεσμα ο υποκείμενος στον φόρο να απαλλάσσεται πλήρως από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του (πρβλ. απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, σκέψεις 35 έως 37).
- 49 Θα ήταν αντίθετο προς την ως άνω λογική να επιβαρύνεται προσωρινώς ο υποκείμενος στον φόρο με τον ΦΠΑ που οφείλεται επί ενδοκοινοτικής απόκτησης, πολλώ δε μάλλον εφόσον, όπως προκύπτει από τη σκέψη 31 της παρούσας αποφάσεως, κανένα ποσό δεν οφείλεται στις φορολογικές αρχές επί μιας τέτοιας απόκτησης.
- 50 Ως εκ τούτου, και υπό την επιφύλαξη της συνδρομής των ουσιαστικών προϋποθέσεων του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, την οποία εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, η εφαρμογή εθνικής ρύθμισης δεν μπορεί να εμποδίσει, αυτομάτως και λόγω μη τήρησης τυπικής προϋπόθεσης, την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που οφείλεται επί ενδοκοινοτικής απόκτησης κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με εκείνη της εκκαθάρισης του ίδιου ποσού ΦΠΑ, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των περιστάσεων που ασκούν επιρροή συναφώς και, ιδίως, η καλή πίστη του υποκειμένου στον φόρο.

- 51 Κανένα διαφορετικό συμπέρασμα δεν μπορεί να συναχθεί από τη νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν, για λόγους ασφάλειας δικαίου, αποκλειστική προθεσμία, της οποίας η παρέλευση συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος έκπτωσης ως κύρωση κατά όσων υποκειμένων στον φόρο δεν είναι αρκούντως επιμελείς και έχουν παραλείψει να ζητήσουν την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών, εφόσον η προθεσμία αυτή, αφενός, εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο τόσο στα δικαιώματα που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο στον φορολογικό τομέα όσο και στα αντίστοιχα δικαιώματα που στηρίζονται στο δίκαιο της Ένωσης (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, δεν καθιστά στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης (αρχή της αποτελεσματικότητας) (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 52 Ειδικότερα, από τα στοιχεία που εκτίθενται στις σκέψεις 44 και 46 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι η τρίμηνη προθεσμία που θεσπίζεται με την επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση, για τη δήλωση του ΦΠΑ που συνδέεται με ενδοκοινοτική απόκτηση, δεν μπορεί να εξομοιωθεί με αποκλειστική προθεσμία, κατά την έννοια της νομολογίας αυτής, η οποία συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος έκπτωσης.
- 53 Τούτου δοθέντος, όπως προκύπτει από τη νομολογία που μνημονεύεται στη σκέψη 43 της παρούσας αποφάσεως, τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να προβλέπουν, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας, κυρώσεις σε περίπτωση μη τήρησης των τυπικών προϋποθέσεων της άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ. Μεταξύ άλλων, το δίκαιο της Ένωσης δεν αποκλείει τη δυνατότητα των κρατών μελών να επιβάλλουν, εφόσον παρίσταται ανάγκη, πρόστιμα ή χρηματικές κυρώσεις ανάλογες της σοβαρότητας της παράβασης σε περίπτωση μη τήρησης των τυπικών προϋποθέσεων (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 54 Αντιθέτως, εθνική ρύθμιση απαγορεύουσα κατά τρόπο συστηματικό την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που αφορά ενδοκοινοτική απόκτηση κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με εκείνη κατά την οποία το ίδιο ποσό ΦΠΑ πρέπει να εκκαθαριστεί, χωρίς πρόβλεψη περί συνεκτίμησης του συνόλου των περιστάσεων που ασκούν επιρροή συναφώς και, μεταξύ άλλων, της καλής πίστης του υποκειμένου στον φόρο, βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο, αφενός, για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ, σε περίπτωση κατά την οποία, όπως προκύπτει από τη νομολογία που μνημονεύεται στη σκέψη 31 της παρούσας αποφάσεως, κανένα ποσό ΦΠΑ δεν οφείλεται στις φορολογικές αρχές και, αφετέρου, για την αποτροπή της φοροδιαφυγής.
- 55 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 167 και 178 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ ο οποίος αφορά ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά τη διάρκεια της ίδιας φορολογικής περιόδου με εκείνη κατά την οποία οφείλεται ο ΦΠΑ, εξαρτάται από την αναγραφή του οφειλόμενου ΦΠΑ στη φορολογική δήλωση η οποία υποβάλλεται εντός προθεσμίας τριών μηνών από το τέλος του μήνα κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση που συνδέεται με τα αποκτηθέντα αγαθά.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 56 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (ένατο τμήμα) αποφαινεται:

Τα άρθρα 167 και 178 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ο οποίος αφορά ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά τη διάρκεια της ίδιας φορολογικής περιόδου με εκείνη κατά την οποία οφείλεται ο ΦΠΑ, εξαρτάται από την αναγραφή του οφειλόμενου ΦΠΑ στη φορολογική δήλωση η οποία υποβάλλεται εντός προθεσμίας τριών μηνών από το τέλος του μήνα κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση που συνδέεται με τα αποκτηθέντα αγαθά.

(υπογραφές)