



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 12ης Ιουλίου 2012*

«ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Δικαίωμα προς έκπτωση — Αποκλειστική προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ — Αρχή της αποτελεσματικότητας — Αποκλεισμός της ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ — Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας»

Στην υπόθεση C-284/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Varhoven administrativen sad (Βουλγαρία) με απόφαση της 25ης Μαΐου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Ιουνίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

EMS-Bulgaria Transport OOD

κατά

Direktor na Direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Plovdiv,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. N. Cunha Rodrigues (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev και C. G. Fernlund, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 21ης Μαρτίου 2012,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η EMS-Bulgaria Transport OOD, εκπροσωπούμενη από τον N. Nikolov, advokat,
- ο Direktor na Direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Plovdiv, εκπροσωπούμενος από την E. Raycheva και τον G. Arnaudov,
- η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Ivanov και την E. Petranova,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον D. Roussanov,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

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 179, 180 και 273 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), καθώς και τις αρχές της αποτελεσματικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο της εκδικάσεως προσφυγής που άσκησε η EMS-Bulgaria Transport OOD (στο εξής: EMS) κατά της διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου η οποία εκδόθηκε κατόπιν της αρνήσεως των φορολογικών αρχών να της επιτρέψουν να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των εισροών.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 20, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Νοείται ως “ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών” η απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, κινητό ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή από τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.»

- 4 Το άρθρο 68 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

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

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

- 5 Κατά το άρθρο 69 της εν λόγω οδηγίας:

«1. Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός στις 15 του μήνα που ακολουθεί το μήνα κατά τον οποίο επήλθε η γενεσιουργός αιτία.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά την έκδοση του τιμολογίου που προβλέπεται στο άρθρο 220, όταν το εν λόγω τιμολόγιο εκδόθηκε πριν από τις 15 του μήνα που ακολουθεί το μήνα κατά τον οποίο επήλθε η γενεσιουργός αιτία.»

- 6 Το άρθρο 167 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

7 Το άρθρο 168 της οδηγίας αυτής ορίζει:

«Στο 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 Κατά το άρθρο 179 της εν λόγω οδηγίας:

«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.»

9 Το άρθρο 180 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«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.»

10 Το άρθρο 182 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

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

11 Το άρθρο 213 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Κάθε υποκείμενος στον φόρο δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή ή την παύση της δραστηριότητάς του ως υποκείμενου στον φόρο.

[...]

2. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 1, πρώτο εδάφιο, κάθε υποκείμενος στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 1, οφείλει να δηλώνει ότι πραγματοποιεί τέτοιες αποκτήσεις όταν δεν συντρέχουν πλέον οι προϋποθέσεις μη επιβολής του φόρου, που προβλέπονται στο εν λόγω άρθρο.»

12 Κατά το άρθρο 214, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας:

«Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για να αποκτούν ατομικό αριθμό φορολογικού μητρώου τα ακόλουθα πρόσωπα:

- α) κάθε υποκείμενος στον φόρο, εκτός αυτών που προβλέπονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, ο οποίος διενεργεί στο αντίστοιχο έδαφός τους παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, εκτός των παραδόσεων αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών για τις οποίες ο ΦΠΑ οφείλεται αποκλειστικά από τον λήπτη υπηρεσιών ή τον αποκτώντα αγαθά σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 197 και το άρθρο 199,
- β) κάθε υποκείμενος στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που υπόκεινται σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', ή έκανε χρήση της επιλογής που προβλέπεται στο άρθρο 3, παράγραφος 3, για υποβολή των ενδοκοινοτικών του αποκτήσεων σε ΦΠΑ,
- γ) κάθε υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί στο αντίστοιχο έδαφός τους ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών για τις ανάγκες των πράξεων που συνδέονται με τις περιλαμβανόμενες στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, δραστηριότητες τις οποίες πραγματοποιεί εκτός του εν λόγω εδάφους.»

13 Το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«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.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

Το βουλγαρικό δίκαιο

14 Το άρθρο 6, παράγραφος 2, του νόμου περί του φόρου προστιθέμενης αξίας (Zakon za danak varhu dobavenata stoynnost, DV αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006), όπως εφαρμόζοταν στη διαφορά της κύριας δίκης (στο εξής: ZDDS), ορίζει τα εξής:

«Ως “παράδοση αγαθού” υπό την έννοια του παρόντος νόμου νοείται επίσης:

- 1) η έναντι ανταλλάγματος μεταβίβαση της κυριότητας αγαθού ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος επί αγαθού, κατόπιν αιτήματος ή κατόπιν πράξεως κρατικής ή τοπικής δημόσιας αρχής ή σε εκτέλεση νόμου,
- 2) η παράδοση αγαθού βάσει συμβάσεως η οποία προβλέπει την υπό αναβλητική αίρεση ή προθεσμία μεταβίβαση της κυριότητας του αγαθού,
- 3) η παράδοση αγαθού βάσει συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως, η οποία προβλέπει ρητά τη μεταβίβαση της κυριότητας του αγαθού· η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως προβλέπει απλώς δικαίωμα προαιρέσεως για τη μεταβίβαση της κυριότητας του αγαθού,

4) η παράδοση αγαθού σε πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του και για λογαριασμό τρίτων.»

15 Κατά το άρθρο 13, παράγραφος 1, του ZDDS, ως ενδοκοινοτική απόκτηση νοείται η κτήση της κυριότητας αγαθού καθώς και, στις περιπτώσεις του άρθρου 6, παράγραφος 2, του ZDDS, η παραλαβή αγαθού το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται στην ημεδαπή από άλλο κράτος μέλος, όταν ο προμηθευτής έχει εγγραφεί ως υποκείμενος στον ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος.

16 Κατά το άρθρο 25 του ZDDS:

«1. Ως γενεσιουργός αιτία του φόρου νοείται, υπό την έννοια του παρόντος νόμου, η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται από πρόσωπα υποκείμενα στον φόρο υπό την έννοια του παρόντος νόμου, η ενδοκοινοτική απόκτηση και η εισαγωγή αγαθών κατά το άρθρο 16.

2. Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης του αγαθού ή της παροχής της υπηρεσίας.

3. Πέραν των περιπτώσεων της παραγράφου 2, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται:

1) κατά την ημερομηνία της πραγματικής μεταβίβασης του αγαθού κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, του παρόντος νόμου, εκτός των περιπτώσεων της παραγράφου 6,

[...]

6. Σε περίπτωση πλήρους ή μερικής προκαταβολής για μια παράδοση ή υπηρεσία πριν από την επέλευση της γενεσιουργού αιτίας κατά τις παραγράφους 2, 3 ή 4, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της εισπράξεως (μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού) εκτός εάν η εισπραξη έγινε σε σχέση με ενδοκοινοτική παράδοση. Στις περιπτώσεις αυτές θεωρείται ότι ο φόρος περιλαμβάνεται στο εισπραχθέν ποσό.»

17 Το άρθρο 63 του ZDDS ορίζει τα εξής:

«1. Στην περίπτωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων η γενεσιουργός αιτία επέρχεται την ημερομηνία κατά την οποία θα επερχόταν εάν επρόκειτο για παράδοση στην ημεδαπή.

[...]

3. Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός στις 15 του μήνα που ακολουθεί τον μήνα κατά τον οποίο επήλθε η γενεσιουργός αιτία κατά τις παραγράφους 1 και 2.

4. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 3, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά την ημερομηνία εκδόσεως του τιμολογίου, όταν το εν λόγω τιμολόγιο εκδίδεται πριν από τις 15 του μήνα που ακολουθεί τον μήνα κατά τον οποίο επήλθε η γενεσιουργός αιτία.»

18 Όπως προκύπτει από το άρθρο 70, παράγραφος 4, του ZDDS, τα πρόσωπα που είναι εγγεγραμμένα κατά το άρθρο 99 του ZDDS δεν έχουν δικαίωμα προς έκπτωση.

19 Το άρθρο 71 του ZDDS ορίζει τα εξής:

«Για να μπορεί να ασκεί το δικαίωμα προς έκπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

[...]

5. να έχει στην κατοχή του έγγραφο που πληροί τις απαιτήσεις του άρθρου 114 ή παραστατικό υπό την έννοια του άρθρου 117 και να έχει τηρήσει τους όρους του άρθρου 86 —για τις περιπτώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.»

20 Κατά το άρθρο 72 του ZDDS:

«1. Πρόσωπο που έχει εγγραφεί ως υποκείμενος στον φόρο βάσει του παρόντος νόμου δύναται να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα αυτό ή για μια εκ των τριών επομένων φορολογικών περιόδων.

2. Ο ενδιαφερόμενος μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα της παραγράφου 1:

- 1) αναγράφοντας το ποσό της εκπτώσεως του ΦΠΑ που έχει υπολογιστεί στο πλαίσιο του αποτελέσματος της φορολογικής περιόδου που ορίζεται στην παράγραφο 1 στην προβλεπόμενη στο άρθρο 125 φορολογική δήλωση η οποία αφορά την αντίστοιχη φορολογική περίοδο,
- 2) καταχωρίζοντας το έγγραφο του άρθρου 71 στο βιβλίο αγορών του άρθρου 124 για τη φορολογική περίοδο που ορίζεται στην παράγραφο 1.»

21 Το άρθρο 99 του ZDDS ορίζει τα εξής:

«1. Σε εγγραφή με βάση τις διατάξεις του παρόντος νόμου υπόκεινται όλα τα μη υποκείμενα στον φόρο νομικά πρόσωπα και τα υποκείμενα στον φόρο φυσικά πρόσωπα που δεν έχουν εγγραφεί κατά τα άρθρα 96, 97, 98, 100, παράγραφοι 1 και 3, και 102 και πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών.

2. Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται όταν η συνολική αξία των φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων δεν υπερβαίνει, κατά το τρέχον ημερολογιακό έτος, το ποσό των 20 000 [βουλγαρικών λέβα (BGN)].

3. Τα πρόσωπα της παραγράφου 2 υποχρεούνται να υποβάλουν αίτηση εγγραφής βάσει των διατάξεων του παρόντος νόμου εντός επτά ημερών από την ημερομηνία κατά την οποία επέρχεται η γενεσιουργός αιτία της αποκτήσεως λόγω της οποίας η συνολική αξία των φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αυξάνεται σε ποσό μεγαλύτερο των 20 000 BGN. Η ενδοκοινοτική απόκτηση, η οποία έχει ως αποτέλεσμα την υπέρβαση του ως άνω ορίου, υπόκειται σε φορολόγηση κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

4. Η αναφερόμενη στην παράγραφο 2 αξία προκύπτει από την άθροιση της αξίας των φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων —εξαιρούμενων των αποκτήσεων νέων μεταφορικών μέσων και προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως— κατόπιν αφαιρέσεως του [ΦΠΑ] που οφείλεται ή αποδόθηκε στο κράτος μέλος από το οποίο τα αγαθά μεταφέρθηκαν ή απεστάλησαν.

5. Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται:

- 1) σε πρόσωπα που υπάγονται στο άρθρο 168 και αποκτούν καινούρια μεταφορικά μέσα,
- 2) σε πρόσωπα που υπάγονται στο άρθρο 2, σημείο 4 (τα οποία πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως).

6. Τα πρόσωπα που έχουν εγγραφεί με βάση το παρόν άρθρο και μπορούν να υπαχθούν στο καθεστώς υποχρεωτικής εγγραφής κατά τα άρθρα 96, 97 και 98 ή στο καθεστώς προαιρετικής εγγραφής κατά το άρθρο 100, παράγραφοι 1 και 3, εγγράφονται κατά τη διαδικασία και εντός των προθεσμιών που ισχύουν για την υποχρεωτική ή την προαιρετική εγγραφή.»

22 Κατά το άρθρο 100, παράγραφοι 1 και 2, του ZDDS, οι υποκείμενοι στον φόρο για τους οποίους δεν ισχύει το καθεστώς υποχρεωτικής εγγραφής κατ' εφαρμογή, αντιστοίχως, του άρθρου 96, παράγραφος 1 (φορολογητέος κύκλος εργασιών τουλάχιστον 50 000 BGN σε διάστημα όχι μεγαλύτερο του τελευταίου δωδεκαμήνου προ του τρέχοντος μηνός), και του άρθρου 99, παράγραφος 1, του ZDDS δύνανται να εγγραφούν με βάση τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

23 Κατά το άρθρο 73α του ZDDS, το οποίο άρχισε να ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2009:

«1. Σε περίπτωση παραδόσεων για τις οποίες τον φόρο οφείλει ο αποδέκτης, το δικαίωμα προς έκπτωση παρέχεται ακόμη και αν ο προμηθευτής του αγαθού δεν εξέδωσε έγγραφο που να πληροί τις απαιτήσεις του άρθρου 114 και/ή ο αποδέκτης δεν έχει στην κατοχή του έγγραφο υπό την έννοια του άρθρου 71, σημεία 2, 4 ή 5 και/ή ο αποδέκτης δεν τήρησε τις απαιτήσεις του άρθρου 72, υπό την προϋπόθεση ότι δεν έγινε απόκρυψη της παραδόσεως και τα σχετικά με την παράδοση στοιχεία έχουν καταχωριστεί στις λογιστικές καταστάσεις του αποδέκτη.

2. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1 το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ ασκείται εντός της φορολογικής περιόδου κατά την οποία κατέστη απαιτητός ο φόρος [...]».

24 Η παράγραφος 18 των μεταβατικών και τελικών διατάξεων του νόμου για την τροποποίηση και τη συμπλήρωση του ZDDS, η οποία επίσης άρχισε να ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2009, ορίζει τα εξής:

«1. Εγγεγραμμένα πρόσωπα που έχουν αποκτήσει ή εισαγάγει αγαθά και που οφείλουν φόρο ως υπόχρεοι υπό την έννοια του κεφαλαίου 8 πριν την έναρξη της ισχύος του παρόντος νόμου, εφόσον έως τότε δεν απέδωσαν τον φόρο σύμφωνα με όσα ορίζει το άρθρο 86, παράγραφος 1, ή/και δεν άσκησαν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, έχουν δικαίωμα να αποδώσουν τον φόρο ή/και να ασκήσουν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ εντός τεσσάρων μηνών από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου.

2. Εκπτώσεις του ΦΠΑ που έχουν διενεργηθεί από τα πρόσωπα της παραγράφου 1 μετά την παρέλευση της προθεσμίας του άρθρου 72, παράγραφος 1, λογίζονται ως νομίμως διενεργηθείσες.

3. Η παράγραφος 2 και το άρθρο 73α εφαρμόζονται στις διοικητικές και ένδικες διαδικασίες που εκκρεμούν κατά την ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος του νόμου.

[...]»

25 Το άρθρο 72, παράγραφος 1, του ZDDS, όπως ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2010, ορίζει τα εξής:

«Πρόσωπο εγγεγραμμένο με βάση τις διατάξεις του παρόντος νόμου δύναται να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ είτε για τη φορολογική περίοδο κατά την οποία το δικαίωμα αυτό γεννήθηκε είτε για μία εκ των δώδεκα επόμενων φορολογικών περιόδων.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

26 Όπως προκύπτει από την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου, στις 14 Νοεμβρίου 2008 η εταιρία Marcotran International Transport C.A., με έδρα την Ισπανία, πώλησε στην εταιρία EMS, με έδρα τη Βουλγαρία, μεταχειρισμένα φορτηγά και μεταχειρισμένους γεωργικούς ελκυστήρες. Στο πλαίσιο αυτό, ο Ισπανός προμηθευτής εξέδωσε δέκα τιμολόγια που επιγράφονταν «πώληση μεταχειρισμένων φορτηγών/ελκυστήρων» και δήλωσε την ενδοκοινοτική παράδοση στην ηλεκτρονική βάση ανταλλαγής πληροφοριών για τον ΦΠΑ (VIES) (VAT Information Exchange System).

- 27 Όπως επίσης προκύπτει από την απόφαση αυτή, στις 22 Δεκεμβρίου 2008, η EMS υπέβαλε δήλωση προαιρετικής εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ κατά το άρθρο 100, παράγραφος 1, του ZDDS, η δε εγγραφή πραγματοποιήθηκε στις 12 Ιανουαρίου 2009.
- 28 Τον Ιούνιο του 2009 η EMS εξέδωσε δέκα παραστατικά ενδοκοινοτικών αποκτήσεων κατά το άρθρο 117 του ZDDS σε συνδυασμό με το άρθρο 84 του ZDDS. Απέδωσε τον οφειλόμενο ΦΠΑ ασκώντας το δικαίωμα προς έκπτωση. Συγχρόνως έγινε εφαρμογή των κανόνων του μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως.
- 29 Κατά την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου, οι φορολογικές αρχές έκριναν ότι, στις 14 Νοεμβρίου 2008, η EMS πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, τα οποία, δεδομένου ότι δεν ήταν καινούρια μεταφορικά μέσα ή προϊόντα υποκείμενα σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως, δεν υπάγονταν στην εξαίρεση του άρθρου 99, παράγραφος 5, του ZDDS. Δεδομένου ότι, αφενός, η συνολική αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων υπερέβαινε το ποσό των 20 000 BGN και, αφετέρου, βάσει καθενός από τα δέκα τιμολόγια, η φορολογητέα αξία της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως επίσης υπερέβαινε το ποσό των 20 000 BGN, η EMS είχε την υποχρέωση, αφενός, να εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ κατά το άρθρο 99, παράγραφος 1, του ZDDS και, αφετέρου, να αποδώσει τον ΦΠΑ επί της συνολικής αξίας των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων σύμφωνα με όσα ορίζουν τα άρθρα 86 και 99, παράγραφος 3, του νόμου αυτού, ήτοι επί του ποσού των 229 548,50 BGN. Η αντιστροφή της επιβαρύνσεως έλαβε χώρα τον Ιούνιο του 2009 και όχι τον Νοέμβριο του 2008.
- 30 Λόγω της καθυστέρησης αυτής, η EMS υποχρεώθηκε να καταβάλει το ποσό των 18 250,38 BGN λόγω τόκων υπερημερίας.
- 31 Επιπλέον, οι φορολογικές αρχές, κατ' εφαρμογή του άρθρου 70, παράγραφος 4, του ZDDS, δεν επέτρεψαν στην EMS να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση με την αιτιολογία ότι το δικαίωμα αυτό ασκήθηκε μετά την παρέλευση της προθεσμίας του άρθρου 72, παράγραφος 1, του ZDDS και ότι η παράγραφος 18 των μεταβατικών και τελικών διατάξεων του νόμου για την τροποποίηση και τη συμπλήρωση του ZDDS, σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2009, δεν είχε εφαρμογή.
- 32 Τόσο η διοικητική προσφυγή ενώπιον του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i uravlenie na izpalnenieto» Plovdiv (διευθυντής της υπηρεσίας «Προσφυγές και διαχείριση εκτελέσεως» της Βάρνας) όσο και η προσφυγή που ασκήθηκε ενώπιον του Administrativen sad – grad Plovdiv (διοικητικό δικαστήριο της πόλεως Plovdiv) απορρίφθηκαν.
- 33 Κατά το ως άνω δικαστήριο, το άρθρο 73a του ZDDS αποτελεί διάταξη ουσιαστικού δικαίου και ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2009. Η αναδρομική ισχύς της διατάξεως αυτής προβλέπεται στην παράγραφο 18, πρώτο εδάφιο, των μεταβατικών και τελικών διατάξεων του νόμου για την τροποποίηση και τη συμπλήρωση του ZDDS, που επίσης τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2009. Η παράγραφος αυτή επιτρέπει σε όσους είναι εγγεγραμμένοι να αποδώσουν τον ΦΠΑ και να ασκήσουν το δικαίωμα προς έκπτωση εντός των τεσσάρων μηνών από την έναρξη της ισχύος του τροποποιητικού νόμου, εφόσον η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ ανάγεται σε ημερομηνία προγενέστερη της έναρξεως ισχύος του νόμου αυτού. Δεδομένου ότι δεν ήταν εγγεγραμμένη κατά τον χρόνο που τέθηκε σε ισχύ η εν λόγω παράγραφος 18, η EMS δεν μπορούσε να επικαλεστεί τη διάταξη αυτή, οπότε δεν είχε δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ.
- 34 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι το δικαίωμα της EMS προς έκπτωση του ΦΠΑ αποκλείστηκε όχι λόγω της παραλείψεως εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ αλλά λόγω μη τηρήσεως της αποκλειστικής προθεσμίας.
- 35 Η EMS άσκησε αναίρεση κατά της εν λόγω αποφάσεως ενώπιον του Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο).

- 36 Το δικαστήριο αυτό εκτιμά ότι πρόκειται για ενδοκοινοτική απόκτηση και ότι ο φόρος κατέστη απαιτητός κατά την ημέρα της εκδόσεως των τιμολογίων, ήτοι στις 14 Νοεμβρίου 2008. Το γεγονός ότι, κατά τον χρόνο αυτό, η EMS δεν ήταν εγγεγραμμένη βάσει των διατάξεων του ZDDS δεν συνεπάγεται ότι δεν έλαβε χώρα η ενδοκοινοτική απόκτηση.
- 37 Το Varhoven administrativen sad υπογραμμίζει ότι η υποχρέωση εγγραφής κατά τον ZDDS προκειμένου για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση εδράζεται ιδίως στο άρθρο 72, παράγραφος 1, του ZDDS.
- 38 Όπως προκύπτει, επιπλέον, από την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου, η θέσπιση από τον Βούλγαρο νομοθέτη του νέου άρθρου 73α του ZDDS, το οποίο άρχισε να ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2009, είχε ως σκοπό να αποτρέψει τον υπέρμετρο περιορισμό της ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση σε περιπτώσεις αντιστροφής της επιβαρύνσεως, καθιστώντας δυνατή την άσκηση του δικαιώματος αυτού ακόμη και εκτός της προθεσμίας του άρθρου 72 του ίδιου νόμου, υπό την προϋπόθεση ότι οι φορολογικές αρχές έχουν στη διάθεσή τους τα αναγκαία στοιχεία και ο ενδιαφερόμενος, ως αποδέκτης της παραδόσεως, είναι συγχρόνως και υπόχρεος για την απόδοση του ΦΠΑ. Στην υπό κρίση περίπτωση, δεν χωρεί αμφιβολία ότι οι φορολογικές αρχές είχαν στη διάθεσή τους τα στοιχεία αυτά τα οποία, επιπλέον, είχαν περιληφθεί στις λογιστικές καταστάσεις της EMS.
- 39 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι η κατόπιν τροποποίησης του άρθρου 72, παράγραφος 1, του ZDDS νέα προθεσμία εντός της οποίας οι υποκείμενοι στον φόρο δύνανται να ασκήσουν το δικαίωμα προς έκπτωση, η οποία άρχισε να ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2010 και καλύπτει τις δώδεκα, αντί τριών, φορολογικές περιόδους που έπονται αυτής κατά την οποία γεννάται το δικαίωμα προς έκπτωση, καταδεικνύει ότι η προϊσχύσασα αποκλειστική προθεσμία ήταν πολύ σύντομη και καθιστούσε δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση.
- 40 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η προθεσμία αυτή συντμήθηκε εν προκειμένω δεδομένου ότι η EMS όφειλε να έχει εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ πριν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, ενώ η αποκλειστική προθεσμία είχε αρχίσει ήδη να τρέχει. Επομένως, κατά το δικαστήριο αυτό, η EMS είχε ένα μόνο μήνα στη διάθεσή της για να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση.
- 41 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Varhoven administrativen sad ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχουν τα άρθρα 179, [πρώτο εδάφιο], 180 και 273 της οδηγίας [περί ΦΠΑ] και η εξετασθείσα, στο πλαίσιο της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 8ης Μαΐου 2008, C-95/07 και C-96/07, Ecotrade (Συλλογή 2008, σ. I-3457), αρχή της αποτελεσματικότητας στο πεδίο της έμμεσης φορολογήσεως την έννοια ότι δεν αντιτίθενται στον καθορισμό αποκλειστικής προθεσμίας, όπως αυτή του άρθρου 72, παράγραφος 1, [του ZDDS] (όπως ίσχυε το 2008), η οποία παρατάθηκε με το άρθρο 18 των μεταβατικών και τελικών διατάξεων του νόμου για την τροποποίηση και συμπλήρωση [του ZDDS] μέχρι το τέλος Απριλίου 2009 μόνο για τους αποδέκτες παραδόσεων σε σχέση με τους οποίους ο φόρος κατέστη απαιτητός προ της 1ης Ιανουαρίου 2009, αν ληφθούν υπόψη τα περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης και ειδικότερα
- ότι κατά το βουλγαρικό δίκαιο, προκειμένου να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση, ένα πρόσωπο που πραγματοποίησε ενδοκοινοτική απόκτηση και δεν έχει εγγραφεί κατά τον [ZDDS] πρέπει να προβεί σε προαιρετική εγγραφή παρότι δεν πληροί τις προϋποθέσεις της υποχρεωτικής εγγραφής,
 - ότι η νέα νομοθετική ρύθμιση του άρθρου 73α του [ZDDS], σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2009, επιτρέπει την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση ανεξαρτήτως της τηρήσεως της προθεσμίας του άρθρου 72, παράγραφος 1, του [ZDDS], όταν ο φόρος καθίσταται απαιτητός

έναντι του αποδέκτη των παραδόσεων και εφόσον, αφενός, δεν έγινε απόκρυψη της παραδόσεως και, αφετέρου, τα σχετικά με την παράδοση στοιχεία έχουν καταχωριστεί στις λογιστικές καταστάσεις του αποδέκτη,

- ότι με βάση την μεταγενέστερη τροποποίηση του άρθρου 72, παράγραφος 1, [του ZDDS], η οποία ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2010, το δικαίωμα προς έκπτωση μπορεί να ασκηθεί κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα αυτό ή κατά τη διάρκεια μίας από τις δώδεκα επόμενες φορολογικές περιόδους;
- 2) Έχει η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, ως βασική αρχή η οποία διέπει την καθιέρωση και τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ, την έννοια ότι, υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις που συντρέχουν στην περίπτωση της αναιρεσείουσας, επιτρέπει στις ελεγκτικές αρχές να εφαρμόζουν πρακτική, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, στο πλαίσιο της οποίας όταν ο ΦΠΑ έχει υπολογιστεί εκπρόθεσμα, επιβάλλεται κύρωση για την εκπρόθεσμη απόδοση υπό τη μορφή υποχρέωσης για καταβολή τόκων υπερημερίας, καθώς και κύρωση υπό τη μορφή του αποκλεισμού της ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, λαμβανομένου υπόψη ότι δεν υπήρξε απόκρυψη της πράξεως, ότι τα σχετικά με την παράδοση στοιχεία έχουν καταχωριστεί στις οικείες λογιστικές καταστάσεις, ότι οι φορολογικές αρχές έχουν στη διάθεσή τους τα αναγκαία στοιχεία, ότι δεν συντρέχει περίπτωση καταχρηστικής πρακτικής και ότι δεν προκαλείται ζημία εις βάρος του προϋπολογισμού;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 42 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατά βάση, να διευκρινιστεί εάν τα άρθρα 179, πρώτο εδάφιο, 180 και 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται στον καθορισμό αποκλειστικής προθεσμίας, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, εντός της οποίας πρέπει υποχρεωτικώς να ασκηθεί το δικαίωμα προς έκπτωση.
- 43 Καταρχάς, πρέπει να υπομνησθεί ότι ο σκοπός του προβλεπόμενου από την οδηγία περί ΦΠΑ συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή αποδίδεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ επιδιώκει να εξασφαλίσει την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19, και της 22ας Μαρτίου 2012, C-153/11, Klub, σκέψη 35).
- 44 Το δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 43· προαναφερθείσα απόφαση Ecotrade, σκέψη 39, καθώς και απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2012, C-118/11, Eon Aset Menidjmnt, σκέψη 68 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 45 Όπως προκύπτει από το γράμμα των άρθρων 167 και 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το δικαίωμα προς έκπτωση ασκείται, καταρχήν, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με αυτήν κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα, δηλαδή κατά τον χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός.

- 46 Εντούτοις, δυνάμει των άρθρων 180 και 182 της οδηγίας αυτής, 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 τηρήσεως ορισμένων όρων και προϋποθέσεων που καθορίζουν οι εθνικές νομοθεσίες (βλ., επ' αυτού, προαναφερθείσα απόφαση Ecotrade, σκέψεις 42 και 43).
- 47 Συναφώς, μολοντί τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ για να διασφαλίζεται η ορθή είσπραξη του φόρου και για να αποτρέπεται η 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 (βλ. απόφαση της 21ης Οκτωβρίου 2010, C-385/09, Nidera Handelscompagnie, Συλλογή 2010, σ. I-10385, σκέψη 49, και Klub, προαναφερθείσα, σκέψη 50).
- 48 Επιπλέον, διευκρινίζεται ότι η δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση χωρίς κανέναν χρονικό περιορισμό θα ερχόταν σε αντίθεση προς την αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία επιτάσσει να μην μπορεί επ' αόριστον να τίθεται εν αμφιβόλω η φορολογική κατάσταση του υποκείμενου στον φόρο ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της φορολογικής αρχής (προαναφερθείσα απόφαση Ecotrade, σκέψη 44).
- 49 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, στο πλαίσιο της αντιστροφής της επιβαρύνσεως, η αποκλειστική προθεσμία, της οποίας η παρέλευση συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση ως κύρωση κατά όσων υποκείμενων στον φόρο δεν είναι αρκούντως επιμελείς και έχουν παραλείψει να ζητήσουν την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, δεν μπορεί να θεωρείται ασυμβίβαστη με το καθεστώς που θεσπίζει η οδηγία περί ΦΠΑ, 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 προς έκπτωση (αρχή της αποτελεσματικότητας) (προαναφερθείσα απόφαση Ecotrade, σκέψη 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 50 Το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες ως προς το αν μια αποκλειστική προθεσμία, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, καθιστά στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση από τον υποκείμενο στον φόρο.
- 51 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, μολοντί είναι αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου να εκτιμήσει κατά πόσον τα εθνικά μέτρα είναι συμβατά με το δίκαιο της Ένωσης και ειδικότερα, εν προκειμένω, με την αρχή της αποτελεσματικότητας (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak Orłowski, Συλλογή 2010, σ. I-7639, σκέψη 30), εντούτοις, το Δικαστήριο οφείλει να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο κάθε χρήσιμο στοιχείο για την επίλυση της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του δικαστηρίου αυτού (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2001, C-267/99, Adam, Συλλογή 2001, σ. I-7467, σκέψη 39, και προαναφερθείσα απόφαση Eon Aset Menidjmont, σκέψη 49).
- 52 Στο πλαίσιο της σχετικής με την επίμαχη αποκλειστική προθεσμία εκτιμήσεως, πρέπει να ληφθεί υπόψη η συνολική διάρκεια της προθεσμίας, η οποία, εν προκειμένω, αντιστοιχεί σε τρεις φορολογικές περιόδους πέραν της φορολογικής περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα προς έκπτωση. Κατ' εφαρμογή της ισχύουσας εθνικής νομοθεσίας, η φορολογική περίοδος είναι ίση με ένα μήνα.
- 53 Μολοντί η εν λόγω αποκλειστική προθεσμία δεν μπορεί, αυτή καθαυτή, να καταστήσει στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, δεδομένου ότι τα άρθρα 167 και 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ παρέχουν στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να απαιτούν από τον υποκείμενο στον φόρο να ασκεί το δικαίωμα προς έκπτωση εντός της περιόδου

κατά τη διάρκεια της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα αυτό, εντούτοις, το συμβατό της προθεσμίας αυτής με την αρχή της αποτελεσματικότητας πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα του συνόλου των συνθηκών της υποθέσεως της κύριας δίκης.

- 54 Ομοίως, οι λόγοι για τους οποίους ο εθνικός νομοθέτης τροποποίησε την ως άνω προθεσμία μπορούν να αποτελέσουν χρήσιμες ενδείξεις, από τις οποίες μπορεί να προκύπτει ότι ο εθνικός νομοθέτης έλαβε ενδεχομένως υπόψη του συγκεκριμένες δυσκολίες τις οποίες συναντούν οι υποκείμενοι στον φόρο όταν ασκούν το δικαίωμα προς έκπτωση.
- 55 Συναφώς, επισημαίνεται ότι ο Βούλγαρος νομοθέτης, λαμβάνοντας υπόψη του τα ανωτέρω, επιμήκυνε τη διάρκεια της αποκλειστικής προθεσμίας, αφενός, προβλέποντας στο άρθρο 73a του ZDDS ότι, εφόσον δεν έγινε απόκρυψη της παραδόσεως και τα σχετικά με την παράδοση στοιχεία έχουν καταχωριστεί στις οικείες λογιστικές καταστάσεις, το δικαίωμα προς έκπτωση μπορεί να ασκείται στο πλαίσιο του μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως ανεξαρτήτως του αν τηρήθηκε ή όχι η προθεσμία του άρθρου 72, παράγραφος 1, του ZDDS, και, αφετέρου, τροποποιώντας το εν λόγω άρθρο 72, παράγραφος 1, προκειμένου να επιτραπεί η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση κατά τη διάρκεια μιας από τις δώδεκα φορολογικές περιόδους που έπονται της αρχικής περιόδου.
- 56 Επιπλέον, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει εάν η εγγραφή στο μητρώο υποκείμενων στον ΦΠΑ πρέπει κατ' ανάγκη να πραγματοποιηθεί εντός της ίδιας αποκλειστικής προθεσμίας. Εφόσον τούτο ισχύει, το στοιχείο αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη.
- 57 Όπως προκύπτει από την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου, η εγγραφή ως προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, λογίζεται πραγματοποιηθείσα από την ημερομηνία παραδόσεως του αποδεικτικού εγγραφής και όχι από την ημερομηνία υποβολής της αιτήσεως εγγραφής.
- 58 Ως εκ τούτου, το κατά πόσον η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση εντός μιας τέτοιας αποκλειστικής προθεσμίας καθίσταται αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής εξαρτάται από τη διάρκεια της διαδικασίας εγγραφής.
- 59 Όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 40 της παρούσας αποφάσεως, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η EMS είχε ένα μόνο μήνα στη διάθεσή της μετά την παράδοση του αποδεικτικού εγγραφής της.
- 60 Διευκρινίζεται ότι η υποχρέωση του υποκείμενου στον φόρο να δηλώσει την έναρξη της δραστηριότητάς του κατά τα άρθρα 213 και 214 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν είναι συστατικό στοιχείο του δικαιώματος προς έκπτωση, αλλά αποτελεί τυπική επιταγή για ελεγκτικούς σκοπούς (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Nidera Handelscompagnie, σκέψη 50).
- 61 Επιπλέον, οι διαδικαστικές υποχρεώσεις τις οποίες έχει επιβάλει το κράτος μέλος και οι οποίες πρέπει να τηρούνται από τον υποκείμενο στον φόρο για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ δεν πρέπει να υπερβαίνουν το απολύτως αναγκαίο μέτρο για τον έλεγχο της ορθής εφαρμογής της οικείας διαδικασίας αντιστροφής της επιβαρύνσεως (απόφαση της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, C-392/09, *Uszodaépitő*, Συλλογή 2010, σ. I-8791, σκέψη 38).
- 62 Επιπλέον, έχει κριθεί ότι, σύμφωνα με όσα επιτάσσει η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, η έκπτωση του φόρου επί των εισροών πρέπει να επιτρέπεται όταν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν παραλείψει να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Η φορολογική αρχή, όταν διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι, ως αποδέκτης των σχετικών συναλλαγών, υπόχρεος για την απόδοση του ΦΠΑ, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του εν λόγω υποκείμενου να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού, πρόσθετες προϋποθέσεις που μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα την

κατάργηση της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος αυτού (προαναφερθείσες αποφάσεις Ecotrade, σκέψεις 63 και 64, Nidera Handelscompagnie, σκέψη 42, καθώς και απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2010, C-438/09, Dankowski, Συλλογή 2010, σ. I-14009, σκέψη 35).

- 63 Εξ αυτών έπεται ότι η παράλειψη εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να αφαιρείται από τον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση στην περίπτωση που πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την παροχή του δικαιώματος αυτού.
- 64 Επομένως, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 179, πρώτο εδάφιο, 180 και 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται στον καθορισμό αποκλειστικής προθεσμίας, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, εντός της οποίας πρέπει να ασκηθεί το δικαίωμα προς έκπτωση, εφόσον η προθεσμία αυτή δεν καθιστά εξαιρετικά δυσχερή ή αδύνατη στην πράξη την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος. Η σχετική εκτίμηση εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου το οποίο μπορεί να λάβει υπόψη ιδίως τη μεταγενέστερη επαρκή επιμήκυνση της αποκλειστικής προθεσμίας καθώς και τη διάρκεια της διαδικασίας εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ η οποία πρέπει να έχει περατωθεί εντός της ίδιας προθεσμίας προκειμένου να καταστεί δυνατή η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 65 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατά βάση, να διευκρινιστεί εάν η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αντιτίθεται σε κύρωση η οποία συνίσταται στον αποκλεισμό της ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ και στην υποχρέωση καταβολής τόκων υπερημερίας σε περίπτωση εκπρόθεσμης αποδόσεως του φόρου.
- 66 Καταρχάς διευκρινίζεται ότι, στο πλαίσιο του ερωτήματος αυτού, προφανώς δεν τίθεται ζήτημα ως προς το εάν τηρήθηκε η αποκλειστική προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση.
- 67 Συναφώς, υπενθυμίζεται πως, μολονότι τα κράτη μέλη επιτρέπεται να επιβάλλουν κυρώσεις για τις περιπτώσεις στις οποίες δεν έχουν τηρηθεί υποχρεώσεις που αποσκοπούν στην ορθή είσπραξη του φόρου και στην πάταξη της απάτης, εντούτοις, οι κυρώσεις αυτές δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (βλ., επ' αυτού, προαναφερθείσες αποφάσεις Ecotrade, σκέψεις 65 και 67, καθώς και Dankowski, σκέψη 37).
- 68 Όσον αφορά κυρώσεις οι οποίες συνίστανται στον πλήρη αποκλεισμό της ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 43 της παρούσας αποφάσεως, το κοινό σύστημα ΦΠΑ επιδιώκει να εξασφαλίσει την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, πράγμα το οποίο προϋποθέτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει τη δυνατότητα να εκπέσει τον ΦΠΑ που οφείλεται ή αποδόθηκε στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του δραστηριοτήτων, σύμφωνα με όσα ορίζει το άρθρο 167 της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 69 Κατ' εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας, τα κράτη μέλη οφείλουν να χρησιμοποιούν μέσα που να καθιστούν μεν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του σκοπού ο οποίος συνίσταται στην πάταξη της απάτης και της φοροδιαφυγής, αλλά να θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές που έχουν καθοριστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης, όπως το θεμελιώδες δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 10ης Ιουνίου 2008, C-25/07, Sosnowska, Συλλογή 2008, σ. I-5129, σκέψη 23).
- 70 Λαμβανομένης υπόψη της εξέχουσας θέσεως που έχει το δικαίωμα προς έκπτωση εντός του κοινού συστήματος ΦΠΑ, η κύρωση αυτή έχει προφανώς δυσανάλογο χαρακτήρα σε περιπτώσεις στις οποίες δεν έχει διαπιστωθεί απάτη ή ζημία εις βάρος του κρατικού προϋπολογισμού.

- 71 Ειδικότερα, όπως προκύπτει από τη μνημονευόμενη στη σκέψη 62 της παρούσας αποφάσεως νομολογία, η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών πρέπει καταρχήν να επιτρέπεται όταν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν παραλείψει να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Τούτο δεν ισχύει όταν η παράλειψη τηρήσεως των εν λόγω τυπικών προϋποθέσεων έχει ως αποτέλεσμα να καταστεί αδύνατη η απόδειξη της συνδρομής των ουσιαστικών προϋποθέσεων (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 2007, C-146/05, Collée, Συλλογή 2007, σ. I-7861, σκέψη 31).
- 72 Πάντως, κατά την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου, στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν έγινε απόκρυψη της ενδοκοινοτικής παραδόσεως και τα σχετικά με την παράδοση στοιχεία καταχωρίστηκαν στις λογιστικές καταστάσεις του υποκείμενου στον φόρο. Επομένως, οι φορολογικές αρχές έχουν στη διάθεσή τους τα αναγκαία στοιχεία που τους επιτρέπουν καταρχήν να διακριβώσουν εάν όντως πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει.
- 73 Ασφαλώς, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, τα κράτη μέλη μπορούν να χαρακτηρίζουν την απόκρυψη ενδοκοινοτικής παραδόσεως ως απόπειρα απάτης περί τον ΦΠΑ και να επιβάλλουν, σε τέτοιες περιπτώσεις, τα πρόστιμα ή τις χρηματικές κυρώσεις που προβλέπει η εσωτερική τους νομοθεσία, υπό τον όρο ότι τα εν λόγω πρόστιμα και κυρώσεις δεν έχουν δυσανάλογο χαρακτήρα σε σχέση με τη σοβαρότητα της καταχρηστικής πρακτικής (βλ., επ' αυτού, προαναφερθείσα απόφαση Collée, σκέψη 40).
- 74 Εντούτοις, η εκπρόθεσμη απόδοση του ΦΠΑ δεν μπορεί, αυτή καθαυτή, να εξομοιώνεται προς απάτη, καθόσον για την ύπαρξη απάτης απαιτείται, αφενός, οι επίμαχες πράξεις, παρά την τήρηση των προϋποθέσεων που τάσσουν οι σχετικές διατάξεις τόσο της οδηγίας περί ΦΠΑ όσο και της εθνικής νομοθεσίας μεταφοράς, να έχουν ως αποτέλεσμα την αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό και, αφετέρου, να προκύπτει από ένα σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός της επίμαχης πράξεως είναι η αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψεις 74 και 75, καθώς και προαναφερθείσα απόφαση Klub, σκέψη 49).
- 75 Η καταβολή τόκων υπερημερίας μπορεί να συνιστά επαρκή κύρωση υπό την προϋπόθεση ότι δεν βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του μνημονευόμενου στη σκέψη 67 της παρούσας αποφάσεως σκοπού ο οποίος συνίσταται στην πάταξη της απάτης και στη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ.
- 76 Όπως προκύπτει από τις σκέψεις 68 επ. της παρούσας αποφάσεως, η κύρωση αυτή θα είχε δυσανάλογο χαρακτήρα εάν το συνολικό ποσό των ζητούμενων τόκων υπερημερίας αντιστοιχούσε στο ποσό του προς έκπτωση φόρου, εφόσον στην περίπτωση αυτή το δικαίωμα προς έκπτωση ουσιαστικά θα αφαιρούνταν από τον υποκείμενο στον φόρο. Η εκτίμηση του δυσανάλογου χαρακτήρα της κυρώσεως εμπίπτει στην αρμοδιότητα του αιτούντος δικαστηρίου.
- 77 Επομένως, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αντιτίθεται στην επιβολή κυρώσεως η οποία συνίσταται στον πλήρη αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση σε περίπτωση εκπρόθεσμης αποδόσεως του ΦΠΑ, αλλά δεν αντιτίθεται στην επιβολή υποχρεώσεως για καταβολή τόκων υπερημερίας, υπό την προϋπόθεση ότι η κύρωση αυτή είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει.

Επί των δικαστικών εξόδων

78 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σε 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Τα άρθρα 179, πρώτο εδάφιο, 180 και 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται στον καθορισμό αποκλειστικής προθεσμίας, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, εντός της οποίας πρέπει να ασκηθεί το δικαίωμα προς έκπτωση, εφόσον η προθεσμία αυτή δεν καθιστά εξαιρετικά δυσχερή ή αδύνατη στην πράξη την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος. Η σχετική εκτίμηση εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου το οποίο μπορεί να λάβει υπόψη ιδίως τη μεταγενέστερη επαρκή επιμήκυνση της αποκλειστικής προθεσμίας καθώς και τη διάρκεια της διαδικασίας εγγραφής στο μητρώο φόρου προστιθέμενης αξίας η οποία πρέπει να έχει περατωθεί εντός της ίδιας προθεσμίας προκειμένου να καταστεί δυνατή η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση.
- 2) Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αντιτίθεται στην επιβολή κυρώσεως η οποία συνίσταται στον πλήρη αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση σε περίπτωση εκπρόθεσμης αποδόσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας, αλλά δεν αντιτίθεται στην επιβολή υποχρεώσεως για καταβολή τόκων υπερημερίας, υπό την προϋπόθεση ότι η κύρωση αυτή είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει.

(υπογραφές)