ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα προδικαστικών υποθέσεων)

της 11ης Φεβρουαρίου 2026 * [i]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα ΦΠΑ – Δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών – Άρθρο 167, άρθρο 168, στοιχείο α′, και άρθρο 178, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ – Έκδοση του τιμολογίου στο οποίο αναγράφεται ο ΦΠΑ κατά τη φορολογική περίοδο που έπεται εκείνης για την οποία ασκείται το δικαίωμα έκπτωσης – Φορολογική ουδετερότητα και αναλογικότητα»

Στην υπόθεση T-689/24,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) με απόφαση της 2ας Οκτωβρίου 2024, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 10 Δεκεμβρίου 2024, στο πλαίσιο της δίκης

I. S.A.

κατά

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα προδικαστικών υποθέσεων),

συγκείμενο, κατά τις διασκέψεις, από τους Σ. Παπασάββα, πρόεδρο, N. Półtorak, M. Sampol Pucurull, G. Steinfatt (εισηγήτρια) και D. Petrlík, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Martín y Pérez de Nanclares

γραμματέας: Mme Zwozdziak-Carbonne, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη ότι στις 8 Ιανουαρίου 2025 το Δικαστήριο διαβίβασε στο Γενικό Δικαστήριο την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 50β, τρίτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

έχοντας υπόψη ότι πρόκειται για τον τομέα προδικαστικής αρμοδιότητας στον οποίο αναφέρεται το άρθρο 50β, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α′, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ότι δεν εγείρεται ανεξάρτητο ζήτημα ερμηνείας κατά την έννοια του δευτέρου εδαφίου του ίδιου άρθρου,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 28ης Οκτωβρίου 2025,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η I., εκπροσωπούμενη από τους T. Michalik και J. Warnieło, doradcy podatkowi,

– ο Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, εκπροσωπούμενος από την M. Kowalewska και τον T. Tratkiewicz,

– η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις P. Carlin και M. Owsiany-Hornung,

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 του άρθρου 167, του άρθρου 168, στοιχείο α', και του άρθρου 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), καθώς και των αρχών της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της I. S.A. και του Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (διευθυντή της εθνικής υπηρεσίας φορολογικών πληροφοριών, Πολωνία, στο εξής: φορολογική αρχή), σχετικά με φορολογική ερμηνευτική απόφαση αφορώσα την έκπτωση του ΦΠΑ επί των παραδόσεων φυσικού αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας προς την I., ο οποίος αναγραφόταν σε τιμολόγια που έλαβε η τελευταία κατά τη φορολογική περίοδο που έπεται εκείνης κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η αγορά.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 63 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα ακόλουθα:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»

4 Ο τίτλος X της οδηγίας ΦΠΑ, ο οποίος αφορά τις εκπτώσεις, περιλαμβάνει ένα κεφάλαιο 1, το οποίο τιτλοφορείται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης» και αποτελείται από τα άρθρα 167 έως 172 της οδηγίας. Το άρθρο 167 της οδηγίας ορίζει τα εξής:

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

5 Το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«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:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

[…]».

6 Το κεφάλαιο 4 του τίτλου X της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο φέρει τον τίτλο «Τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης», περιλαμβάνει τα άρθρα 178 έως 183 της οδηγίας. Κατά το άρθρο 178 της οδηγίας:

«Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168 στοιχείο α) έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 6 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI,

[…]».

7 Το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα 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.»

8 Ο τίτλος XI της οδηγίας ΦΠΑ, ο οποίος αφορά τις υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκείμενων στον φόρο, περιλαμβάνει ένα κεφάλαιο 5, το οποίο τιτλοφορείται «Δηλώσεις» και αποτελείται από τα άρθρα 250 έως 261 της οδηγίας. Το άρθρο 250, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων.»

9 Το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει 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

10 Το άρθρο 86, παράγραφος 1, του ustawa o podatku od towarów i usług (νόμου περί του φόρου επί των αγαθών και υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U. του 2018, θέση 2174), όπως έχει τροποποιηθεί (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), προβλέπει τα εξής:

«Στο μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, ο κατά το άρθρο 15 υποκείμενος στον φόρο δικαιούται έκπτωση του φόρου επί των εισροών από το ποσό του οφειλόμενου φόρου, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 114, του άρθρου 119, παράγραφος 4, του άρθρου 120, παράγραφοι 17 και 19, και του άρθρου 124.»

11 Κατά το άρθρο 86, παράγραφος 10, του νόμου περί ΦΠΑ:

«Το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών από το ποσό του οφειλόμενου φόρου γεννάται κατά την εκκαθάριση για την περίοδο κατά την οποία γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση σχετικά με τα αγαθά και τις υπηρεσίες που απέκτησε ή εισήγαγε ο υποκείμενος στον φόρο.»

12 Το άρθρο 86, παράγραφος 10b, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Στις κατωτέρω περιπτώσεις, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου επί των εισροών από το ποσό του οφειλόμενου φόρου γεννάται ως εξής:

1) στις περιπτώσεις της παραγράφου 2, σημείο 1 και σημείο 2, στοιχείο a, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται το νωρίτερο κατά την εκκαθάριση για την περίοδο κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο έλαβε το σχετικό τιμολόγιο ή το έγγραφο εκτελωνισμού·

[…]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

13 Η I., εταιρία υποκείμενη στον ΦΠΑ στην Πολωνία, εκμεταλλεύεται γραφείο συμψηφισμού και διακανονισμού των πράξεων που διενεργούν τα μέλη του, ιδίως όσον αφορά το φυσικό αέριο και την ηλεκτρική ενέργεια. Η I. θεωρείται, στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της, ως αγοραστής και μεταπωλητής αγαθών που αποτελούν αντικείμενο χρηματιστηριακών πράξεων και εμφανίζεται στα τιμολόγια υπό αυτήν την ιδιότητα. Ως εκ τούτου, υποχρεούται να καταβάλλει ΦΠΑ επί των εισροών και επί των εκροών.

14 Η I. υπέβαλε στη φορολογική αρχή αίτηση για την έκδοση φορολογικής ερμηνευτικής απόφασης σχετικά με τον ΦΠΑ, ζητώντας να διευκρινιστεί αν είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου επί των εισροών που αναγραφόταν στα δεόντως εκδοθέντα τιμολόγια για την αγορά φυσικού αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας, δυνάμει του άρθρου 86, παράγραφοι 1 και 10, του νόμου περί ΦΠΑ, μολονότι τα τιμολόγια που τεκμηρίωναν την αγορά κατά τη σχετική φορολογική περίοδο της είχαν παρασχεθεί κατά την επόμενη φορολογική περίοδο, αλλά το αργότερο κατά την ημερομηνία υποβολής της φορολογικής της δήλωσης.

15 Με ερμηνευτική απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2019, η φορολογική αρχή έκρινε ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση εξαρτάται, τόσο στο πολωνικό δίκαιο όσο και στο δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, από την τήρηση τυπικών προϋποθέσεων, μεταξύ των οποίων η λήψη τιμολογίου. Κατά τη φορολογική αρχή, οι προϋποθέσεις αυτές δεν έχουν πάντως ως αποτέλεσμα να στερούν από τον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών ώστε να παραβιάζεται η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

16 Το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικό πρωτοδικείο περιφέρειας Βαρσοβίας, Πολωνία), επιληφθέν προσφυγής της I. κατά της απόφασης αυτής, την απέρριψε, με απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2020, εκτιμώντας ειδικότερα ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου επί των εισροών συναρτάται κατά κανόνα με τον χρόνο κατά τον οποίο ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός, δηλαδή με τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Ωστόσο, κατά το δικαστήριο αυτό, προκειμένου ο υποκείμενος στον φόρο να είναι σε θέση να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να συντρέχουν δύο ακόμη προϋποθέσεις, οι οποίες συνίστανται στο ότι πρέπει η πράξη να έχει διενεργηθεί και ο υποκείμενος στον φόρο να έχει στη διάθεσή του τιμολόγιο που πιστοποιεί την πράξη αυτήν. Κατά το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικό πρωτοδικείο περιφέρειας Βαρσοβίας), το χρονικό σημείο κατά το οποίο γεννάται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου επί των εισροών, το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ, τροποποιείται στην πράξη με την τυπική απαίτηση του άρθρου 178, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής, η οποία συνίσταται στην κατοχή του αντίστοιχου τιμολογίου. Επομένως, κατά το δικαστήριο αυτό, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου επί των εισροών γεννάται, υπό την επιφύλαξη ότι πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις, κατά τον χρόνο παραλαβής του εν λόγω τιμολογίου.

17 Η I. άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως της 9ης Οκτωβρίου 2020 ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο, προβάλλοντας, συγκεκριμένα, εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 167, του άρθρου 168, στοιχείο α′, και του άρθρου 178, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ.

18 Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες όσον αφορά το ζήτημα αν τυχόν η μεταφορά του άρθρου 167, του άρθρου 168, στοιχείο α′, και του άρθρου 178, στοιχείο α′, στην εσωτερική έννομη τάξη ήταν εσφαλμένη. Συγκεκριμένα, κατά το δικαστήριο αυτό, το άρθρο 86, παράγραφος 10b, σημείο 1, του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει μια πρόσθετη προϋπόθεση για τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης σε σχέση με την οδηγία ΦΠΑ, και συγκεκριμένα την απαίτηση κατοχής τιμολογίου ή τελωνειακού εγγράφου κατά την ημερομηνία της εκκαθάρισης.

19 Η εφαρμογή του άρθρου 86, παράγραφος 10b, σημείο 1, του νόμου περί ΦΠΑ έχει εν προκειμένω ως αποτέλεσμα, κατά το αιτούν δικαστήριο, την καθυστέρηση της γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης. Πράγματι, κατά το δικαστήριο αυτό, όταν ο πωλητής έχει ήδη καταβάλει στο Δημόσιο Ταμείο τον οφειλόμενο ΦΠΑ για πράξη την οποία πραγματοποίησε, ο αγοραστής οφείλει να αναμείνει τη λήψη του αντίστοιχου τιμολογίου προκειμένου να γεννηθεί το δικαίωμά του προς έκπτωση.

20 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης, πρέπει να είναι δυνατή η έκπτωση του φόρου επί των εισροών για συγκεκριμένη φορολογική περίοδο όταν το δικαίωμα έκπτωσης γεννήθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής και όταν, επιπλέον, ο υποκείμενος στον φόρο διαθέτει τιμολόγιο ή τελωνειακό έγγραφο κατά τον χρόνο άσκησης του δικαιώματος αυτού. Διευκρινίζει ότι μια τέτοια ερμηνεία επιτρέπει στον ενδιαφερόμενο υποκείμενο στον φόρο να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση και, συγχρόνως, χωρίς να δημιουργείται κίνδυνος κατάχρησης. Διευκρινίζει ότι η

μετάθεση του χρόνου της έκπτωσης του ΦΠΑ μπορεί να ασκεί άμεση επιρροή στην ύπαρξη παραβίασης της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας και δεν βρίσκει άμεσο έρεισμα στο γράμμα της οδηγίας ΦΠΑ.

21 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν τα άρθρα 167, 168, στοιχείο α′, και 178, στοιχείο α′, της οδηγίας [ΦΠΑ], καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας, την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση όπως το άρθρο 86, παράγραφος 10b, σημείο 1, του [νόμου περί ΦΠΑ], η οποία συνεπάγεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών, με τη φορολογική δήλωση που υποβάλλει για την περίοδο κατά την οποία πληρούσε τις ουσιαστικές προϋποθέσεις για την άσκηση του δικαιώματος αυτού, εάν δεν έλαβε το σχετικό τιμολόγιο εντός της περιόδου εκείνης, έστω και αν το έλαβε πριν από την υποβολή της δήλωσης;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

22 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 167, το άρθρο 168, στοιχείο α′, και το άρθρο 178, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και οι αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία συνεπάγεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, με δήλωση υποβαλλόμενη για την περίοδο κατά την οποία αυτός πληρούσε τις ουσιαστικές προϋποθέσεις άσκησης του ως άνω δικαιώματος, αν δεν έλαβε το αντίστοιχο τιμολόγιο κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής, ακόμη δε και αν το έλαβε πριν από την υποβολή της εν λόγω δήλωσης.

23 Κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν, από τον οφειλόμενο ΦΠΑ, τον ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αγαθά που απέκτησαν και τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν σε προγενέστερο στάδιο συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει καθιερωθεί από τη νομοθεσία της Ένωσης (βλ. απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2024, NARE-BG, C-429/23, EU:C:2024:742, σκέψη 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

24 Πράγματι, το σύστημα των εκπτώσεων αποσκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο από το βάρος του ΦΠΑ τον οποίο οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει την 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 οι ίδιες στον ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 12ης Σεπτεμβρίου 2024, NARE-BG, C-429/23, EU:C:2024:742, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Η βασική αρχή του συστήματος ΦΠΑ έγκειται στο ότι ο φόρος αυτός πρέπει να πλήττει αποκλειστικώς και μόνον τον τελικό καταναλωτή και να είναι απολύτως ουδέτερος έναντι των υποκειμένων στον φόρο που παρεμβαίνουν στη διαδικασία παραγωγής και διανομής που προηγείται του σταδίου της τελικής φορολόγησης, ασχέτως του αριθμού των ενδιάμεσων

πράξεων [βλ. απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2024, Novo Nordisk (ΦΠΑ – Εισφορές καταβληθείσες δυνάμει εκ του νόμου υποχρεώσεως), C-248/23, EU:C:2024:735, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

25 Το δικαίωμα έκπτωσης που προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορίζεται εφόσον τόσο οι ουσιαστικές όσο και οι τυπικές απαιτήσεις ή προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται το δικαίωμα αυτό τηρούνται από τους υποκειμένους στον φόρο που επιθυμούν να το ασκήσουν. Ειδικότερα, το εν λόγω δικαίωμα ασκείται, κατά κανόνα, πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών [βλ. αποφάσεις της 25ης Μαΐου 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (TVA – Εικονική απόκτηση), C-114/22, EU:C:2023:430, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 12ης Σεπτεμβρίου 2024, NARE-BG, C-429/23, EU:C:2024:742, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

26 Κατά το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος καθίσταται απαιτητός, ο δε φόρος καθίσταται απαιτητός, δυνάμει του άρθρου 63 της οδηγίας αυτής, κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών [απόφαση της 25ης Μαΐου 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (ΦΠΑ – Εικονική απόκτηση), C-114/22, EU:C:2023:430, σκέψη 31].

27 Όπως προεκτέθηκε στη σκέψη 25 ανωτέρω, το δικαίωμα έκπτωσης εξαρτάται από την τήρηση τόσο ουσιαστικών όσο και τυπικών απαιτήσεων ή προϋποθέσεων που προβλέπονται στην οδηγία ΦΠΑ.

28 Οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος έκπτωσης είναι εκείνες που διέπουν την ίδια τη νομική βάση και την έκταση του δικαιώματος αυτού, όπως οι προβλεπόμενες στο κεφάλαιο 1 του τίτλου X της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο φέρει τον τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης». Επομένως, δυνάμει του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, τα αγαθά για τα οποία ο υποκείμενος στον φόρο προτίθεται να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση πρέπει να έχουν αποκτηθεί από αυτόν υπό αυτή την ιδιότητα κατά τον χρόνο της απόκτησης. Επιπλέον, τα εν λόγω αγαθά πρέπει να χρησιμοποιηθούν, σε μεταγενέστερο στάδιο, από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων και πρέπει να έχουν παραδοθεί, σε προγενέστερο στάδιο, από άλλον υποκείμενο στον φόρο [απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 28· βλ., επίσης, απόφαση της 14ης Οκτωβρίου 2021, Finanzamt N και Finanzamt G (Γνωστοποίηση ένταξης), C-45/20 και C-46/20, EU:C:2021:852, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

29 Οι τυπικές προϋποθέσεις του δικαιώματος προς έκπτωση ρυθμίζουν τον τρόπο και τον έλεγχο της άσκησης του δικαιώματος αυτού καθώς και την ορθή λειτουργία του συστήματος ΦΠΑ, όπως είναι οι υποχρεώσεις τήρησης λογιστικών βιβλίων, τιμολόγησης και υποβολής δήλωσης [βλ. απόφαση της 14ης Οκτωβρίου 2021, Finanzamt N και Finanzamt G (Γνωστοποίηση ένταξης), C-45/20 και C-46/20, EU:C:2021:852, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία]. Ειδικότερα, από το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης εξαρτάται από την κατοχή τιμολογίου που έχει εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του τίτλου XI, κεφάλαιο 3, τμήματα 3 έως 6, της οδηγίας αυτής (πρβλ. απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

30 Η διάκριση αυτή μεταξύ των ουσιαστικών και των τυπικών προϋποθέσεων που ρυθμίζουν το δικαίωμα έκπτωσης είναι σημαντική δεδομένου ότι, κατά πάγια νομολογία, οι θεμελιώδεις αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας απαιτούν να εκπίπτει ο ΦΠΑ επί των

εισροών εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις [πρβλ. αποφάσεις της 14ης Οκτωβρίου 2021, Finanzamt N και Finanzamt G (Γνωστοποίηση ένταξης), C-45/20 και C-46/20, EU:C:2021:852, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 16ης Φεβρουαρίου 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, σκέψη 98 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία]. Το Δικαστήριο έχει επίσης διευκρινίσει ότι η μη τήρηση των τυπικών προϋποθέσεων η οποία μπορεί να θεραπευθεί, δεν δύναται να κλονίσει την ορθή λειτουργία του συστήματος ΦΠΑ (απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψη 46).

31 Από τη νομολογία που μνημονεύθηκε στις σκέψεις 28 έως 30 ανωτέρω προκύπτει ότι η γένεση του δικαιώματος έκπτωσης μπορεί να εξαρτάται μόνον από τις ουσιαστικές προϋποθέσεις που προβλέπει η οδηγία ΦΠΑ [απόφαση της 18ης Μαρτίου 2021, A. (Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης), C-895/19, EU:C:2021:216, σκέψη 45].

32 Επομένως, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται ανεξαρτήτως της κατοχής τιμολογίου, η οποία αποτελεί απλώς τυπική απαίτηση για την άσκησή του (βλ. σκέψεις 28 έως 31 ανωτέρω). Αντιθέτως, η άσκηση του εν λόγω δικαιώματος είναι κατ' αρχήν δυνατή, σύμφωνα με το άρθρο 178 της οδηγίας ΦΠΑ, μόνον από τη στιγμή που ο υποκείμενος στον φόρο έχει στην κατοχή του τιμολόγιο (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 43).

33 Πλην όμως, σύμφωνα με την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών από το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ γεννάται το νωρίτερο κατά την εκκαθάριση για την περίοδο κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο έλαβε το αντίστοιχο τιμολόγιο. Επομένως, κατ' εφαρμογήν της ρύθμισης αυτής, αν το εν λόγω τιμολόγιο ελήφθη κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου που έπεται εκείνης κατά τη διάρκεια της οποίας διενεργήθηκε η φορολογητέα πράξη, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τη διάρκεια της μεταγενέστερης αυτής περιόδου. Συνεπώς, όπως διαπιστώνει και το αιτούν δικαστήριο, η εν λόγω ρύθμιση θεσπίζει πρόσθετη προϋπόθεση για τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης, ήτοι την κατοχή τιμολογίου ή τελωνειακού εγγράφου κατά την ημερομηνία της εκκαθάρισης για την περίοδο για την οποία ασκείται το εν λόγω δικαίωμα, ακόμη και αν, κατά την ημερομηνία αυτή, πληρούνταν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, μεταξύ των οποίων και η πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης.

34 Από τη νομολογία προκύπτει ότι 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 κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός [αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 44, της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψη 36, και της 21ης Οκτωβρίου 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, σκέψη 84].

35 Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Πολωνική Κυβέρνηση, διαφορετικό συμπέρασμα από το μνημονευθέν στη σκέψη 34 ανωτέρω δεν μπορεί να συναχθεί από την απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268). Το γεγονός ότι το Δικαστήριο έκρινε, στις σκέψεις 34 και 38 της απόφασης εκείνης, ότι το δικαίωμα προς έκπτωση πρέπει, κατ' αρχήν, να ασκείται για την περίοδο κατά την οποία, αφενός, το δικαίωμα αυτό γεννήθηκε και, αφετέρου, ο υποκείμενος στον φόρο έχει στην κατοχή του τιμολόγιο ή έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου εξηγείται από το γεγονός ότι, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση, η

αναιρεσείουσα της κύριας δίκης δεν διέθετε τιμολόγιο ή τέτοιο έγγραφο κατά τον χρόνο άσκησης του δικαιώματός της προς έκπτωση του ΦΠΑ (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 39).

36 Αντιθέτως, όμως, προς την αναιρεσείουσα της κύριας δίκης στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), και όπως και η προσφεύγουσα της κύριας δίκης στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), η υποκειμένη στον φόρο στην υπό κρίση υπόθεση είχε στη διάθεσή της τιμολόγια κατά τον χρόνο άσκησης του δικαιώματός της προς έκπτωση του ΦΠΑ.

37 Επιπλέον, ο άμεσος χαρακτήρας της έκπτωσης, ο οποίος υπενθυμίζεται στη σκέψη 35 της απόφασης της 29ης Απριλίου 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), αποσκοπεί, ιδίως, στη διασφάλιση της ουδετερότητας του κοινού συστήματος ΦΠΑ και στην αποφυγή της πρόκλησης οικονομικού κινδύνου για τους υποκειμένους στον φόρο διά της ολικής ή μερικής επιβάρυνσής τους με τον φόρο αυτόν. Για τον λόγο αυτόν ακριβώς, κατά το άρθρο 179 της οδηγίας ΦΠΑ, η περίοδος κατά την οποία το αποκτηθέν αγαθό ή η παρασχεθείσα υπηρεσία επιβαρύνθηκε με τον ΦΠΑ, με αποτέλεσμα τη γένεση του δικαιώματος προς έκπτωση, πρέπει να συμπίπτει με την περίοδο κατά την οποία ασκείται το δικαίωμα προς έκπτωση.

38 Συγκεκριμένα, στην περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών, ο οποίος αφορά τις πράξεις που διενεργήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης, μολονότι τα αντίστοιχα τιμολόγια είναι διαθέσιμα κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ για την εν λόγω περίοδο, επιβαρύνεται προσωρινώς με τον ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, δεν απαλλάσσεται πλήρως από το βάρος του εν λόγω φόρου, κατά παραβίαση των αρχών της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας, καθώς και του άμεσου χαρακτήρα της έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών [βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 18ης Μαρτίου 2021, A. (Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης), C-895/19, EU:C:2021:216, σκέψεις 46 έως 49].

39 Το συμπέρασμα αυτό επιβεβαιώνεται από τη νομολογία σχετικά με τα διαχρονικά αποτελέσματα της διόρθωσης τιμολογίου.

40 Πράγματι, από τη νομολογία προκύπτει ότι οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας η διόρθωση τιμολογίου δεν παράγει αναδρομικά αποτελέσματα και, επομένως, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που ασκείται βάσει του διορθωμένου τιμολογίου δεν αφορά το έτος κατά τη διάρκεια του οποίου είχε αρχικώς εκδοθεί το εν λόγω τιμολόγιο, αλλά το έτος κατά τη διάρκεια του οποίου επήλθε η σχετική διόρθωση (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 43).

41 Ως εκ τούτου, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί, κατόπιν διόρθωσης του αντίστοιχου τιμολογίου, να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση για τη φορολογική περίοδο κατά την οποία εκδόθηκε αρχικώς το εν λόγω τιμολόγιο, παρά την έλλειψη νομότυπου τιμολογίου κατά τον χρόνο της αρχικής φορολογικής δήλωσης, οι εκτιμήσεις αυτές ισχύουν κατά μείζονα λόγο για τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος καταθέτει νομότυπο τιμολόγιο κατά την υποβολή της εν λόγω δήλωσης.

42 Επομένως το άρθρο 167, το άρθρο 168, στοιχείο α', και το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και οι αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η

οποία συνεπάγεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, με δήλωση υποβαλλόμενη για την περίοδο κατά την οποία αυτός πληρούσε τις ουσιαστικές προϋποθέσεις άσκησης του ως άνω δικαιώματος, αν δεν έλαβε το αντίστοιχο τιμολόγιο κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής, ακόμη δε και αν το έλαβε πριν από την υποβολή της εν λόγω δήλωσης.

43 Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από τα επιχειρήματα της Πολωνικής Κυβέρνησης και της φορολογικής αρχής τα οποία αντλούνται από το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ.

44 Δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποτροπή της απάτης. Πράγματι, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και τυχόν καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία αυτή. Εντούτοις, βάσει της αρχής της αναλογικότητας, τα μέτρα τα οποία τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ δεν πρέπει να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη τέτοιων σκοπών (αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 47, και της 12ης Απριλίου 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, σκέψη 38).

45 Η φορολογική αρχή υποστήριξε μεταξύ άλλων, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι η επίμαχη εθνική διάταξη είναι ικανή να αποτρέψει, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, την έκπτωση του ΦΠΑ σε μεταγενέστερο στάδιο πριν από τη δήλωσή του σε προγενέστερο στάδιο, προκειμένου να αποφευχθούν προβλήματα στην επαλήθευση της εξόφλησης των τιμολογίων. Εντούτοις, ο κίνδυνος αυτός δεν υφίσταται σε περίπτωση όπως αυτή της διαφοράς της κύριας δίκης, στην οποία ο υποκείμενος στον φόρο είχε όντως νομότυπο τιμολόγιο κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσής του, όπερ παρείχε στη φορολογική αρχή τη δυνατότητα να προβεί στις αναγκαίες επαληθεύσεις. Ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να επιδιώκει τον σκοπό της διασφάλισης της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και της αποτροπής της απάτης με γενικό μέτρο το οποίο δεν προβλέπει τη συνεκτίμηση του συνόλου των κρίσιμων περιστάσεων και το οποίο είναι μεταξύ άλλων ικανό να παρακωλύει συστηματικά το δικαίωμα έκπτωσης για όλους τους υποκειμένους στον φόρο [πρβλ. απόφαση της 18ης Μαρτίου 2021, A. (Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης), C-895/19, EU:C:2021:216, σκέψη 54].

46 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, παρέλκει η εξέταση του ζητήματος αν η αρχή της αποτελεσματικότητας έχει την έννοια ότι επίσης αντιτίθεται σε εθνική διάταξη όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης.

47 Επομένως, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 167, το άρθρο 168, στοιχείο α', και το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και οι αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία συνεπάγεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, με δήλωση υποβαλλόμενη για την περίοδο κατά την οποία αυτός πληρούσε τις ουσιαστικές προϋποθέσεις άσκησης του ως άνω δικαιώματος, αν δεν έλαβε το αντίστοιχο τιμολόγιο κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής, ακόμη δε και αν το έλαβε πριν από την υποβολή της εν λόγω δήλωσης.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα προδικαστικών υποθέσεων)

αποφαίνεται:

Το άρθρο 167, το άρθρο 168, στοιχείο α′, και το άρθρο 178, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς οι αρχές της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και της αναλογικότητας,

έχουν την έννοια ότι:

αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία συνεπάγεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας επί των εισροών, με δήλωση υποβαλλόμενη για την περίοδο κατά την οποία αυτός πληρούσε τις ουσιαστικές προϋποθέσεις άσκησης του ως άνω δικαιώματος, αν δεν έλαβε το αντίστοιχο τιμολόγιο κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής, ακόμη δε και αν το έλαβε πριν από την υποβολή της εν λόγω δήλωσης.

Παπασάββας Półtorak Sampol Pucurull

Steinfatt Petrlík

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 11 Φεβρουαρίου 2026.

(υπογραφές)

[i] Στο εισαγωγικό μέρος και στην κεφαλίδα της παρούσας αποφάσεως επήλθε τροποποίηση γλωσσικής φύσεως μετά την αρχική ανάρτηση του κειμένου στην ψηφιακή Συλλογή της Νομολογίας.