

Υπόθεση C-258/19

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

27 Μαρτίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

7 Μαρτίου 2019

Αναιρεσείουσα:

EUROVIA Ipari, Kereskedelmi, Szállítmányozási és Idegenforgalmi Kft.

Αναιρεσίβλητη:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διεύθυνση προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία)

Διάταξη του

Κύρια (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Ουγγαρία)

δικάζοντος κατ' αναίρεση

[παραλειπόμενα]

Αναιρεσείουσα: EUROVIA Ipari, Kereskedelmi Szállítmányozási és Idegenforgalmi Kft. ([παραλειπόμενα] Βουδαπέστη [παραλειπόμενα])

[παραλειπόμενα]

Αναιρεσίβλητη: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διεύθυνση προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία) ([παραλειπόμενα] Βουδαπέστη [παραλειπόμενα])

[παραλειπόμενα]

Αντικείμενο της διαφοράς: προσφυγή φορολογικού χαρακτήρα

[*παρλειπόμενα*] [παρατηρήσεις εθνικού δικονομικού δικαίου]

Διατακτικό

Το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο) [*παρλειπόμενα*] κινεί διαδικασία αιτήσεως προδικαστικής απόφασης, υποβάλλοντας τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- 1) Αντιβαίνει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και στις τυπικές προϋποθέσεις του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ η πρακτική κράτους μέλους η οποία, για τον σκοπό της ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου, λαμβάνει αποκλειστικά υπόψη τον χρόνο επελεύσεως της γενεσιουργού αιτίας του φόρου, χωρίς να συνεκτιμά το γεγονός ότι μεταξύ των μερών υπήρχε αστική διαφορά με αντικείμενο τον βαθμό εκτελέσεως της συμβάσεως, η οποία επιλύθηκε δικαστικώς, και ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε μόνον μετά την έκδοση τελεσίδικης αποφάσεως;
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, επιτρέπεται η υπέρβαση της προθεσμίας παραγραφής για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, η οποία ορίζεται από τη νομοθεσία του κράτους μέλους σε πέντε έτη από τον χρόνο παροχής των υπηρεσιών;
- 3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, ασκεί επιρροή ως προς την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως η συμπεριφορά του παραλήπτη του τιμολογίου στην υπό κρίση υπόθεση, ο οποίος πλήρωσε την επιδικασθείσα με τελεσίδικη απόφαση αμοιβή του εργολάβου μόνον αφότου ο εργολάβος κίνησε διαδικασία αναγκαστικής εκτελέσεως, λόγος για τον οποίο το τιμολόγιο εκδόθηκε μετά τη λήξη της προθεσμίας παραγραφής;

Σχετική νομοθεσία

Διατάξεις της Ένωσης ισχύουσες κατά τον χρόνο παροχής των υπηρεσιών:

Οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, Έκτη οδηγία περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (στο εξής: έκτη οδηγία)

«Άρθρο 10

1. Θεωρούνται ως :

α) γενεσιουργός αιτία του φόρου: το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος·

β) απαιτητό του φόρου: το παρεχόμενο από το νόμο δικαίωμα του δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, να απαιτεί την καταβολή του φόρου από τον υπόχρεο, έστω και αν η καταβολή αυτή μπορεί να ανασταλεί.

2. Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός, κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών. [...]

[...]

Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω διατάξεων, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να προβλέπουν ότι[,] για ορισμένες πράξεις ή ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο, ο φόρος καθίσταται απαιτητός:

- είτε, το αργότερο, κατά τον χρόνο εκδόσεως του τιμολογίου ή του εγγράφου το οποίο επέχει θέση τιμολογίου·
- είτε, το αργότερο, κατά τον χρόνο εισπράξεως του τιμήματος·
- είτε, σε περίπτωση μη εκδόσεως ή καθυστερημένης εκδόσεως του τιμολογίου ή του εγγράφου που επέχει θέση τιμολογίου, εντός ορισμένης προθεσμίας από τον χρόνο γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως.

[...]»

«Άρθρο 17

Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση

1) Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

2) Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[...]»

«Άρθρο 18

Τρόπος ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση

1. Για να έχει τη δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει:

α) για την αναφερομένη στο άρθρο 17 παράγραφος 2 περίπτωση α) έκπτωση, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί κατά το άρθρο 22 παράγραφος 3·

[...]»

Διατάξεις της Ένωσης ισχύουσες κατά τον χρόνο εκδόσεως του τιμολογίου:

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου[, της 28ης Νοεμβρίου 2006], σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: οδηγία 2006/112)

«Άρθρο 62

Νοούνται ως:

1) “γενεσιουργός αιτία του φόρου”, το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος,

2) “απαιτητό του φόρου”, το παρεχόμενο από το νόμο δικαίωμα του δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, να απαιτεί την καταβολή του φόρου από τον υπόχρεο, έστω και αν η καταβολή αυτή μπορεί να ανασταλεί.»

«Άρθρο 63

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

«Γένεση και έκταση του δικαιώματος εκπτώσεως

Άρθρο 167

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

«Άρθρο 168

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,

[...]

«Τρόπος άσκησης του δικαιώματος εκπτώσεως

Άρθρο 178

Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος εκπτώσεως, 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,

[...]

Διατάξεις του ουγγρικού δικαίου ισχύουσες κατά τον χρόνο παροχής των υπηρεσιών:

Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Νόμος LXXIV του 1992, περί φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: προϊσχύσας νόμος περί ΦΠΑ)

Άρθρο 16

1) Ο φόρος καθίσταται απαιτητός, στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών –με την επιφύλαξη των προβλεπομένων στα άρθρα 17 και 18– κατά τον χρόνο εκπληρώσεως ή, ενδεχομένως, μερικής εκπληρώσεως (στο εξής, σε αμφότερες τις περιπτώσεις: εκπλήρωση).

2) Εκτός αντίθετης διατάξεως στον παρόντα νόμο, ο χρόνος εκπληρώσεως καθορίζεται κατά τα προβλεπόμενα στον Polgári Törvénykönyv (Αστικό Κώδικα) [...].

Άρθρο 32

1. Ο υποκείμενος στον φόρο περί του οποίου γίνεται λόγος στο άρθρο 34 δικαιούται να εκπέσει από το ποσό του φόρου που καλείται να πληρώσει:

α) το ποσό του φόρου με το οποίο τον επιβάρυνε άλλος υποκείμενος στον φόρο –περιλαμβανομένου, σε περίπτωση εταιρικής μεταβολής, του προκατόχου του– ή υποκείμενος στον φόρο υπαγόμενος στον νόμο περί απλοποιημένου φόρου επιχειρήσεων στο πλαίσιο παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών· [...]

Άρθρο 35

1. Με την επιφύλαξη των προβλεπομένων στον νόμο περί γενικής φορολογικής διαδικασίας, το δικαίωμα εκπτώσεως μπορεί να ασκηθεί μόνον εάν

ο υπόχρεος στον φόρο διαθέτει αξιόπιστα έγγραφα που αποδεικνύουν το φορολογητέο ποσό. Ως τέτοια θεωρούνται τα ακόλουθα έγγραφα τα οποία εκδίδονται επ' ονόματι του υποκειμένου στον φόρο:

a) τα τιμολόγια και τα απλουστευμένα τιμολόγια [στην περίπτωση του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχεία α και γ]. [...]

Διατάξεις του ουγγρικού δικαίου ισχύουσες κατά τον χρόνο εκδόσεως του τιμολογίου:

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Νόμος CXXVII του 2007, περί φόρου προστιθέμενης αξίας· στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ)

Άρθρο 55

1. Ο φόρος καθίσταται απαιτητός όταν επέρχεται το γεγονός μέσω του οποίου πραγματοποιείται όντως η φορολογητέα πράξη (στο εξής: εκπλήρωση).

Άρθρο 119

1. Πλην αντίθετης διατάξεως του παρόντος νόμου, το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου γεννάται όταν πρέπει να εκκαθαρισθεί ο οφειλόμενος φόρος ο οποίος αντιστοιχεί στον φόρο επί των εισροών (άρθρο 120).

Άρθρο 120

Κατά το μέτρο που ο υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας υπό την ιδιότητα αυτή, χρησιμοποιεί ή εκμεταλλεύεται με άλλον τρόπο τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες για την πραγματοποίηση φορολογούμενων παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών, δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τον φόρο που:

a) μετακίνησε σε αυτόν άλλος υποκείμενος στον φόρο –περιλαμβανομένων προσώπων ή οργανισμών υποκειμένων στον απλουστευμένο φόρο εταιριών– σε σχέση με την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών. [...]

Άρθρο 127

1. Η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως τελεί υπό την αντικειμενική προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο διαθέτει προσωπικά:

a) σε περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 120, στοιχείο α, τιμολόγιο εκδοθέν επ' ονόματί του και πιστοποιούν την πραγματοποίηση της πράξεως. [...]

Διαδικαστικές διατάξεις του ουγγρικού δικαίου σχετικές με την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως:

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Νόμος XCII του 2003, περί γενικής φορολογικής διαδικασίας· στο εξής: νόμος περί γενικής φορολογικής διαδικασίας)

Άρθρο 164

1. Το δικαίωμα προσδιορισμού του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πέντε ετών από την τελευταία ημέρα του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο έπρεπε να υποβληθεί η δήλωση ή η γνωστοποίηση του φόρου ή κατά το οποίο, ελλείψει δηλώσεως ή γνωστοποίησης, έπρεπε να καταβληθεί ο φόρος. Το δικαίωμα υποβολής αιτήσεως κρατικής ενισχύσεως και το δικαίωμα υποβολής αιτήσεως επιστροφής των καθ' υπέρβαση καταβληθέντων ποσών παραγράφονται –πλην αντίθετης νομοθετικής διατάξεως– μετά την παρέλευση πέντε ετών από την τελευταία ημέρα του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο γεννήθηκαν τα εν λόγω δικαιώματα.

Πραγματικά περιστατικά

- 1 Στις 12 Νοεμβρίου 1996 και στις 17 Σεπτεμβρίου 1997, η αναιρεσείουσα συνήψε συμβάσεις έργου με εμπορική εταιρία για την εκτέλεση εργασιών σχετικά με εναέριο δίκτυο τηλεπικοινωνιών. Βάσει των συμβάσεων, ο εργολάβος δεν μπορούσε να ζητήσει αντιπαροχή για την εκτέλεση εργασιών σε σχέση με τις οποίες ο κύριος του έργου δεν είχε παράσχει έγκριση στην αναιρεσείουσα. Η αναιρεσείουσα κατέβαλε στον ανάδοχο μέρος μόνον της αμοιβής, καθόσον ανέκυψε διαφορά μεταξύ των μερών σχετικά με το ύψος αυτής. Ο εργολάβος αξίωσε την καταβολή της αμοιβής του, ασκώντας για τον σκοπό αυτό αγωγή, επί της οποίας το Fővárosi Ítéltábla (εφετείο Βουδαπέστης, Ουγγαρία) εξέδωσε την απόφαση υπ' αριθ. 3.Pf.20.756/2004/5, της 17ης Σεπτεμβρίου 2004, με την οποία υποχρέωσε την αναιρεσείουσα να καταβάλει το ποσό των 19 703 394 ουγγρικών φιορινιών (HUF), νομιμοτόκως. Η αναιρεσείουσα άσκησε κατά της εν λόγω αποφάσεως αίτηση αναθεωρήσεως, πλην όμως το Legfelsőbb Bíróság (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία) [ΣτΜ: όνομα του νυν Κύρια έως το 2012], επικύρωσε, με την απόφαση υπ' αριθ. Pfv.VII.21.212/2010/6, της 5ης Οκτωβρίου 2010, την καταψηφιστική απόφαση του Fővárosi Ítéltábla (εφετείου Βουδαπέστης). Η αναιρεσείουσα κατέβαλε την αμοιβή του εργολάβου κατόπιν κινήσεως διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως και, κατόπιν αιτήματος της αναιρεσείουσας, ο εργολάβος εξέδωσε τιμολόγιο στις 15 Ιουνίου 2011, στο οποίο αναγραφόταν ως ημερομηνία εκπληρώσεως η 6η Ιουνίου 2011.
- 2 Η αναιρεσείουσα εξέπεσε τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) ο οποίος αναγραφόταν στο τιμολόγιο, ύψους 3 940 679 HUF, στη δήλωση ΦΠΑ για το δεύτερο τρίμηνο του 2011. Η φορολογική αρχή διενήργησε έλεγχο πριν από την καταβολή των ποσών, στο πλαίσιο του οποίου διαπίστωσε ότι η αναιρεσείουσα είχε υποβάλει αδικαιολογήτως αίτηση επιστροφής και επέβαλε σε

αυτήν φορολογικό πρόστιμο ύψους 394 000 HUF. Κατά την εν λόγω αρχή, βάσει του άρθρου 36, παράγραφος 1, στοιχείο α, και του άρθρου 16, παράγραφος 15, του προϊσχύσαντος νόμου περί ΦΠΑ, ο υπολογισμός της προθεσμίας παραγραφής άρχισε την 31η Δεκεμβρίου 2004 και, επομένως, το δικαίωμα υποβολής αιτήσεως επιστροφής του ΦΠΑ είχε παραγραφεί την 31η Δεκεμβρίου 2009. Η αναιρεσείουσα διαφώνησε με την άποψη της φορολογικής αρχής και άσκησε συναφώς προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε από το πρωτοβάθμιο δικαστήριο. Εν συνεχεία, το Κúria (Ανώτατο Δικαστήριο) αναίρεσε μέσω της αποφάσεως υπ' αριθ. Kfv.V.35.490/2014/5 τόσο την απόφαση της αναιρεσίβλητης όσο και την απόφαση της πρωτοβάθμιας [φορολογικής] αρχής, διατάσσοντας τη φορολογική αρχή να επανεξετάσει την υπόθεση. Το Κúria (Ανώτατο Δικαστήριο) έκρινε, εν αντιθέσει προς την άποψη της φορολογικής αρχής, ότι το άρθρο 16, παράγραφος 15, του προϊσχύσαντος νόμου περί ΦΠΑ δεν τύγγανε εφαρμογής, ο δε χρόνος εκπληρώσεως έπρεπε να καθοριστεί βάσει των γενικών διατάξεων του νόμου.

- 3 Κατά τη [διοικητική] επανεξέταση της υποθέσεως, η φορολογική αρχή, βασιζόμενη στην απόφαση του Fővárosi Ítéltábla (εφετείου Βουδαπέστης), όρισε ως ημερομηνία εκπληρώσεως την 16η Νοεμβρίου 1998 και, ως εκ τούτου, αρνήθηκε το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ θεωρώντας ότι αυτό είχε παραγραφεί. Κατά την αιτιολογία της [διοικητικής] απόφασης, ο προϊσχύσας νόμος περί ΦΠΑ συνέδεε σαφώς τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως με τον χρόνο υπολογισμού του οφειλόμενου φόρου. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών λόγω απόκτησης γεννιόταν στον ίδιο χρόνο κατά τον οποίο, σε σχέση με την ίδια αυτή πράξη, καθίστατο απαιτητός ο φόρος έναντι του προμηθευτή. Η φορολογική αρχή εκτίμησε ότι, στο τιμολόγιο που εξέδωσε ο εργολάβος, αναγραφόταν εσφαλμένη ημερομηνία, δεδομένου ότι, στην πραγματικότητα, η εκπλήρωση είχε ήδη πραγματοποιηθεί στις 16 Νοεμβρίου 1998 και, επομένως, το δικαίωμα εκπτώσεως της αναιρεσείουσας είχε επίσης γεννηθεί κατά τον ίδιο χρόνο. Επισήμανε ότι ο χρόνος εκπληρώσεως του τιμολογίου δεν αφορά την πληρωμή, αλλά την πραγματοποίηση της οικονομικής πράξεως μεταξύ των μερών.
- 4 Στην προσφυγή, η αναιρεσείουσα υποστήριξε ότι οι κανόνες σχετικά με το δικαίωμα υπολογισμού του φόρου και την παραγραφή του δεν τυγχάνουν εφαρμογής στην παραγραφή της αντίστοιχης απαιτήσεως της αναιρεσείουσας. Παραπέμποντας στο άρθρο 326, παράγραφοι 1 και 2, του a Polgári törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (νόμου IV του 1959, περί Αστικού Κώδικα), η αναιρεσείουσα υποστήριξε ότι η προθεσμία παραγραφής δεν είχε καν ξεκινήσει, αλλά παρέμενε σε αναστολή. Το δικαίωμα εκπτώσεως δεν γεννήθηκε προτού η αναιρεσείουσα έχει στη διάθεσή της το ορθώς εκδοθέν τιμολόγιο. Κατά το άρθρο 35 του προϊσχύσαντος νόμου περί ΦΠΑ, η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως προϋποθέτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει στη διάθεσή του τιμολόγιο της πράξεως εκδοθέν επ' ονόματί του. Η αναιρεσείουσα δεν είχε, πάντως, στην διάθεσή της τέτοιο τιμολόγιο έως το 2011. Κατά την αναιρεσείουσα, για τους σκοπούς της άσκησης του δικαιώματος εκπτώσεως, σημασία είχε η πληρωμή που αυτή πραγματοποίησε. Πλήρωσε το τιμολόγιο του εργολάβου κατά το δεύτερο τρίμηνο του 2011 και, επομένως, έως τότε δεν

εκπληρώθηκε η προϋπόθεση της μετακύλισης του ποσού του ΦΠΑ από τον άλλο υποκείμενο στον φόρο στην αναιρεσεύουσα. Η άποψη που υιοθετήθηκε στη [διοικητική] απόφαση είχε ως αποτέλεσμα να καταβάλει ο εργολάβος στο δημόσιο ταμείο το ποσό του ΦΠΑ που μετακύλισε στην αναιρεσεύουσα, χωρίς αυτή να μπορεί ούτε να εκπέσει ούτε να συμψηφίσει το ποσό αυτό.

- 5 Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή της αναιρεσεύουσας.
- 6 Οι διάδικοι δεν αμφισβητούν ότι ο εργολάβος εκπλήρωσε το 1998 τις υποχρεώσεις που υπείχε δυνάμει των συμβάσεων έργου που συνήψε με την αναιρεσεύουσα. Από την απόφαση που εκδόθηκε στην αστική διαφορά μεταξύ των διαδίκων προκύπτει ότι η συμπεριφορά της αναιρεσεύουσας εμπόδισε τον ανάδοχο να εκδώσει το σχετικό με την αμοιβή του τιμολόγιο, λαμβανομένου υπόψη ότι, έως την κίνηση της διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως, η αναιρεσεύουσα δεν είχε καταβάλει στον ανάδοχο το ποσό που του όφειλε και ότι αυτός εξέδωσε το τιμολόγιο αφού εισέπραξε την πληρωμή. Ο χρόνος εκπλήρωσεως κατά το τιμολόγιο ήταν η 6η Ιουνίου 2011, πλην όμως, κατά το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, η αναιρεσίβλητη είχε ορθώς παρατηρήσει ότι η εκπλήρωση του εργολάβου δεν μπορεί να έλαβε χώρα το 2011, δεδομένου ότι στην πραγματικότητα είχε ήδη λάβει χώρα το 1998. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο συμφώνησε επίσης με την άποψη της αναιρεσίβλητης ότι ο χρόνος εκπλήρωσεως δεν πρέπει να παραπέμπει στην εξόφληση της οικονομικής πράξεως που αναγράφεται στο τιμολόγιο, όπως άλλωστε η γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως της αναιρεσεύουσας δεν συνδέεται με την πληρωμή, αλλά παραπέμπει στην πραγματική υλοποίηση της οικονομικής πράξεως.
- 7 Από τον περί παραγραφής κανόνα που προβλέπεται στο άρθρο 164 του νόμου περί γενικής φορολογικής διαδικασίας προκύπτει ότι το δικαίωμα υποβολής αίτησης επιστροφής του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πέντε ετών από την τελευταία ημέρα του ημερολογιακού έτους στο οποίο γεννήθηκε το δικαίωμα αυτό. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο επισήμανε ότι, όπως είχε διαπιστώσει το Fővárosi Ítéltábla (εφετείο Βουδαπέστης) στην απόφασή του, το γεγονός ότι ο εργολάβος δεν μπόρεσε να εκδώσει το τιμολόγιο εμπρόθεσμα έπρεπε να καταλογιστεί στη συμπεριφορά της αναιρεσεύουσας. Κατά το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, η αναιρεσίβλητη είχε καθορίσει νομίμως τον χρόνο εκπλήρωσεως, εν αντιθέσει προς τον αναγραφόμενο στο τιμολόγιο, και, επομένως, η αναιρεσίβλητη μπορούσε να αντιταχθεί ευλόγως στο αίτημα επιστροφής του φόρου της αναιρεσεύουσας, δεδομένου ότι το δικαίωμα εκπτώσεως είχε παραγραφεί λόγω της παρόδου πενταετίας από τη γένεσή του.
- 8 Κατά της αποφάσεως ασκήθηκε αίτηση αναιρέσεως από την αναιρεσεύουσα, η οποία ζητεί την αναίρεσή της και την έκδοση νέας ορθής κατά νόμον αποφάσεως. Κατά την άποψή της, τόσο το πρωτοβάθμιο δικαστήριο όσο και η αναιρεσίβλητη ερμηνεύουν εσφαλμένως την παραγραφή του δικαιώματος υπολογισμού του φόρου, δεδομένου ότι η παραγραφή αυτή δεν αφορά την αναιρεσεύουσα, αλλά τον υποκείμενο στον φόρο που εκδίδει το τιμολόγιο και εισπράττει το ποσό. Η αναιρεσεύουσα επισημαίνει επίσης ότι το δικαίωμα εκπτώσεως δεν γεννήθηκε

προτού τεθεί στη διάθεσή της το ορθώς εκδοθέν τιμολόγιο. Ως εκ τούτου, ελλείψει τιμολογίου, η αναιρεσεύουσα δεν ήταν σε θέση να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως. Η αναιρεσεύουσα υποστηρίζει ότι, για όσο διάστημα δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως, η παραγραφή δεν μπορεί να τρέχει. Η αναιρεσεύουσα αρνείται ότι η μη έκδοση του τιμολογίου οφείλεται στη συμπεριφορά της, επισημαίνοντας ότι ο εκδότης του τιμολογίου μπορούσε να το έχει εκδώσει οποτεδήποτε, πλην όμως η αβεβαιότητα όσον αφορά το ποσό της απαίτησης εμπόδιζε την εκπλήρωση της υποχρέωσης τιμολόγησης εκ μέρους του. Από τη γραμματική ερμηνεία του άρθρου 32 του προϊσχύσαντος νόμου περί ΦΠΑ προκύπτει ότι, έως τη μετακύλιση του φόρου, η αναιρεσεύουσα δεν είχε δικαίωμα εκπτώσεως και ότι δεν μπορούσε επίσης να ξεκινήσει η προθεσμία παραγραφής. Εξάλλου, η αναιρεσεύουσα εκτιμά ότι εκπλήρωση της συμβάσεως σημαίνει εκπλήρωση από αμφοτέρα τα μέρη, όχι μόνο από ένα εξ αυτών.

- 9 Στο υπόμνημα αντικρούσεως της αιτήσεως αναιρέσεως, η αναιρεσίβλητη ζητεί να επικυρωθεί η απόφαση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου, υπογραμμίζοντας ότι ο χρόνος εκτελέσεως ενός τιμολογίου δεν αφορά την πληρωμή, αλλά την ημερομηνία υλοποιήσεως της οικονομικής πράξεως μεταξύ των μερών. Ως εκ τούτου, κατά την αναιρεσίβλητη, η απόφαση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου καθορίζει ορθώς τον χρόνο της εκπληρώσεως και, επομένως, τον χρόνο κατά τον οποίο συμπληρώθηκε η παραγραφή.

Εκτίμηση του Κύρια (Ανώτατου Δικαστηρίου)

- 10 Υπό τις προεκτεθείσες περιστάσεις, κατά τις οποίες ανακύπτει διαφορά μεταξύ των μερών σχετικά με το ποσό της αμοιβής για την παρασχεθείσα υπηρεσία και το ποσό αυτό καθορίζεται μέσω δικαστικής αποφάσεως, χωρίς έκδοση του τιμολογίου πριν από την πραγματοποίηση της πληρωμής, το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο) διερωτάται αν πρέπει να μη ληφθούν υπόψη οι διατάξεις της έκτης οδηγίας και της οδηγίας περί ΦΠΑ σε σχέση με την εκπλήρωση και, ως εκ τούτου, τη μετακύλιση του φόρου και αν, ελλείψει τιμολογίου, το οποίο συνιστά τυπική προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως, είναι δυνατή η μη εφαρμογή της νομοθεσίας περί παραγραφής του κράτους μέλους. Το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο) διερωτάται επίσης αν ασκεί επιρροή στην άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως η περίσταση ότι η αναιρεσεύουσα σκοπίμως δεν εκπλήρωσε την υποχρέωση πληρωμής μετά την έκδοση της τελεσίδικης απόφασης, αλλά κατά τη διαδικασία αναγκαστικής εκτελέσεως που κίνησε ο εργολάβος, λαμβανομένης επίσης υπόψη της περιστάσεως ότι το τιμολόγιο, το οποίο συνιστά τυπική προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως, εκδόθηκε μόνον κατόπιν εκπληρώσεως της παροχής από την αναιρεσεύουσα και υποβολής από αυτήν αιτήματος προς τον ανάδοχο για την έκδοσή του οπότε τίθεται το ζήτημα από πότε αρχίζει ο υπολογισμός της προθεσμίας για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

- 11 Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιλήφθηκε επανειλημμένως υποθέσεων σχετικών με τις ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις για την έκπτωση του ΦΠΑ. Όσον αφορά τις ουσιαστικές προϋποθέσεις, αποφάνθηκε ότι το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται κατά τον χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, ήτοι, όταν υλοποιείται η παροχή υπηρεσιών. Στην απόφαση C-533/16 [Volkswagen], σκέψη 43, κατά την εξέταση της προθεσμίας εκπληρώσεως, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, παραπέμποντας στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα, αποφάνθηκε ότι, μολοντί, σύμφωνα με το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ γεννάται κατά την ημερομηνία κατά την οποία ο φόρος γίνεται απαιτητός, η άσκηση του εν λόγω δικαιώματος είναι κατ' αρχήν δυνατή, σύμφωνα με το άρθρο 178 της οδηγίας αυτής, μόνον αφ' ης στιγμής ο υποκείμενος στον φόρο έχει στην κατοχή του τιμολόγιο.
- 12 Δεδομένου ότι, λόγω της διαφοράς που ανέκυψε μεταξύ των μερών σχετικά με το ποσό της αμοιβής, το τιμολόγιο δεν εκδόθηκε πριν από την πραγματοποίηση της πληρωμής το 2011, το δικαίωμα εκπτώσεως της αναιρεσείουσας γεννήθηκε μόνο κατά τον χρόνο εκείνο. Δεν πρέπει να παραβλεφθεί η κρίσιμη περίπτωση ότι ο εργολάβος που είναι ο εκδότης του τιμολογίου επίσης δεν είχε λάβει έως το χρονικό εκείνο σημείο το ποσό του οφειλόμενου φόρου και ότι τότε μόνον το κατέβαλε στο δημόσιο ταμείο. Το Κύβια (Ανώτατο Δικαστήριο) εκτιμά ότι η προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ θα έπρεπε να υπολογίζεται από το χρονικό σημείο κατά το οποίο, μετά την παροχή της υπηρεσίας, το ποσό του ΦΠΑ μετακυλίσθηκε, καταβλήθηκε στο δημόσιο ταμείο και εκδόθηκε το τιμολόγιο βάσει της οδηγίας.
- 13 Η αναιρεσίβλητη φορολογική αρχή ανάγει την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ στο χρονικό σημείο της αρχικής εκπληρώσεως και, λαμβανομένης υπόψη της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, εκτιμά ότι η αίτηση επιστροφής του φόρου έχει υποκύψει σε παραγραφή. Εντούτοις, κατά το Κύβια (Ανώτατο Δικαστήριο), η προσέγγιση αυτή αντιβαίνει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Συγκεκριμένα, σκοπός των διατάξεων περί εκπτώσεως και –συνεπώς– περί επιστροφής του φόρου είναι η πλήρης αποδέσμευση του επιχειρηματία από κάθε επιβάρυνση σχετική με τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας. Κατ' αυτόν τον τρόπο, το κοινό σύστημα του ΦΠΑ διασφαλίζει την ουδετερότητα σε σχέση με κάθε φορολογική επιβάρυνση επί της οικονομικής δραστηριότητας, ανεξαρτήτως του σκοπού και του αποτελέσματος αυτής, εφόσον πάντοτε η εν λόγω δραστηριότητα υπόκειται, κατά κανόνα, σε ΦΠΑ. Η αρχή αυτή θα παραβιαστεί εάν η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που αναγράφεται σε τιμολόγιο εκδοθέν υπό τις προεκτεθείσες περιστάσεις δεν γίνει δεκτή λόγω περιοριστικής ερμηνείας του χρόνου εκπληρώσεως, χωρίς να ληφθούν υπόψη οι ιδιαιτερότητες της υπό κρίση υποθέσεως.
- 14 Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης εξέδωσε επίσης χαρακτηριστικές αποφάσεις σχετικά με τη νομοθεσία περί παραγραφής των κρατών μελών (για παράδειγμα, αποφάσεις C-8/17 [Biosafe — Indústria de Reciclagens] και C-533/16 [Volkswagen]). Συγκεκριμένα, στην προμνησθείσα απόφαση Volkswagen,

το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποφάνθηκε ότι το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει ρύθμιση κράτους μέλους βάσει της οποίας, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη υπό τις οποίες ο ΦΠΑ χρεώθηκε στον υποκείμενο στον φόρο και καταβλήθηκε από αυτόν μετά πάροδο πολλών ετών από την παράδοση των επίμαχων αγαθών, δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ, με την αιτιολογία ότι η αποσβεστική προθεσμία που προβλέπεται στην εν λόγω ρύθμιση για την άσκηση του δικαιώματος αυτού είχε αρχίσει από την ημερομηνία της παραδόσεως και είχε παρέλθει πριν από την υποβολή της αίτησης επιστροφής.

- 15 Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης επισήμανε σε διάφορες αποφάσεις ότι η φορολογική αρχή μπορεί να μην χορηγήσει σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ όταν αποδεικνύεται ότι αυτός παρέβη δολίως την πλειονότητα των τυπικών υποχρεώσεων που όφειλε να τηρήσει προκειμένου να του αναγνωριστεί το δικαίωμα αυτό (απόφαση C-332/15 [Astone], σκέψη 59), και στην υπόθεση Volkswagen παρέπεμψε επίσης στην αναγκαιότητα να ενεργεί ο υποκείμενος στον φόρο με την προσήκουσα επιμέλεια. Η συλλογιστική αυτή επιβεβαιώθηκε στην απόφαση που εξέδωσε στην υπόθεση C-8/17 [Biosafe - Indústria de Reciclagens] (σκέψη 44), με την οποία επιμηκύνθηκε μια πανομοιότυπη προθεσμίας παραγραφής.
- 16 Από τις περιστάσεις της διαφοράς διαπιστώνεται πέραν πάσης αμφιβολίας ότι τα μέρη δεν ενήργησαν καταχρηστικώς ή με σκοπό εξαπατήσεως όσον αφορά την καταβολή του ΦΠΑ, πλην όμως υπήρξε όντως ένα είδος «κακόπιστης» συμπεριφοράς εκ μέρους της αναιρεσείουσας όταν, παρά την τελεσίδικη απόφαση, αυτή δεν εκτέλεσε οικειοθελώς την υποχρέωση πληρωμής που υπείχε. Ως εκ τούτου, το Κύπια (Ανώτατο Δικαστήριο) ζητεί επίσης να διευκρινιστεί αν αυτό το είδος κακόπιστης συμπεριφοράς εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο, η οποία καθυστέρησε την έκδοση του τιμολογίου από τον αντισυμβαλλόμενο, επηρεάζει την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως, λαμβανομένης υπόψη της πραγματικής πληρωμής.

Βουδαπέστη, 7 Μαρτίου 2019

[*παραλειπόμενα*] [υπογραφές]