

**Υπόθεση C-9/20**

**Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

10 Ιανουαρίου 2020

**Αιτούν δικαστήριο:**

Finanzgericht Hamburg (Γερμανία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

10 Δεκεμβρίου 2019

**Προσφεύγουσα:**

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

**Καθής:**

Finanzamt Hamburg-Oberalster

---

**Finanzgericht Hamburg**

**Διάταξη**

Στην ένδικη διαφορά

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

[παραλειπόμενα] [με έδρα το] Αμβούργο [Γερμανία]

-προσφεύγουσας-

[παραλειπόμενα]

κ α τ ά

Finanzamt Hamburg-Oberalster

[παραλειπόμενα]

-καθής-

Με αντικείμενο ΦΠΑ των ετών 2013-2015  
Προκαταβολές ΦΠΑ του έτους 2016

Στις 10 Δεκεμβρίου 2019 [παραλειπόμενα] το Finanzgericht Hamburg (φορολογικό δικαστήριο του Αμβούργου, Γερμανία), [παραλειπόμενα]

[παραλειπόμενα] [πρωτ. σελ. 2]

**διέταξε τα εξής:**

I. Υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα ακόλουθα ερωτήματα για έκδοση προδικαστικής απόφασης σύμφωνα με το άρθρο 267 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ):

1. Αντιβαίνει στο άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, εθνική ρύθμιση κατά την οποία το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών γεννάται ήδη κατά το χρόνο πραγματοποίησης της πράξεως, ακόμη και όταν ο φόρος για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται καθίσταται απαιτητός σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο κατά τον χρόνο είσπραξης του αντιτίμου και το αντίτιμο δεν έχει ακόμη καταβληθεί;

2. Σε περίπτωση αρνητικής απάντησής στο πρώτο ερώτημα: Αντιβαίνει στο άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, εθνική ρύθμιση κατά την οποία το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών δεν μπορεί να προβληθεί για το φορολογικό έτος στο οποίο καταβλήθηκε το αντίτιμο εάν ο φόρος για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο είσπραξης του τιμήματος, η παροχή έχει ήδη εκπληρωθεί σε προγενέστερο φορολογικό έτος και δεν μπορεί να προβληθεί το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών για το εν λόγω προγενέστερο φορολογικό έτος σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο λόγω παραγραφής;

II. Αναστέλλει τη διαδικασία μέχρι την έκδοση της απόφασης του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης. [πρωτ. σελ. 3]

**ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΕΝΔΙΚΑ ΜΕΣΑ**

[παραλειπόμενα] [πρωτ. σελ. 4]

**A. Πραγματικά περιστατικά και αντικείμενο της διαφοράς**

- 1 Οι διάδικοι ερίζουν για το εάν το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών του λήπτη των υπηρεσιών γεννάται σύμφωνα με το άρθρο 15, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, σημείο 1, του γερμανικού Umsatzsteuergesetz (νόμου για τον φόρο κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG) ήδη με την εκπλήρωση της παροχής ή με την καταβολή του αντιτίμου εάν ο παρέχων τις υπηρεσίες υπολογίζει τον ΦΠΑ

με βάση το εισπραχθέν αντίτιμο (καλούμενος «φορολογούμενος σε ταμειακή βάση»).

- 2 Η προσφεύγουσα αστική εταιρία είχε τα επίμαχα έτη οικονομικά αποτελέσματα από την ενοικίαση οικοπέδου προοριζόμενου για βιομηχανική χρήση. Η προσφεύγουσα είχε μισθώσει το εν λόγω ακίνητο. Τόσο η προσφεύγουσα όσο και η εκμισθώτριά της παραιτήθηκαν έγκυρα από τη φοροαπαλλαγή για πράξεις εκμισθώσεως αυτού του τύπου και συνακόλουθα επέλεξαν την υπαγωγή στον ΦΠΑ. Ο υπολογισμός του φόρου με βάση το εισπραχθέν και όχι με βάση το συμφωνηθέν αντίτιμο επετράπη σύμφωνα με το άρθρο 20 του UStG από τη φορολογική αρχή σε αμφότερες. Η σύμβαση μισθώσεως επέιχε για την προσφεύγουσα θέση έγκυρου διαρκούς τιμολογίου.
- 3 Από το έτος 2004 η προσφεύγουσα ανέστειλε εν μέρει τις καταβολές των μισθωμάτων. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα κατά τα επίμαχα έτη 2013 έως 2016 να προβαίνει η προσφεύγουσα σε καταβολές για την παραχώρηση χρήσεως του ακινήτου για τα έτη 2009 έως 2012. Ειδικότερα, οι καταβολές κατηγοριοποιούνται ως ακολούθως:

2013:	22.382.00 € <u>16.898.00 €</u> 39.280.00 €	για τη μισθωτική περίοδο 2009 για τη μισθωτική περίοδο 2010
2014:	14.075,98 € <u>25.204.02 €</u> 39.280,00 €	για τη μισθωτική περίοδο 2010 για τη μισθωτική περίοδο 2011
2015:	5.769,30 € <u>1.370.70 €</u> 7.140,00 €	για τη μισθωτική περίοδο 2011 για τη μισθωτική περίοδο 2012
2016:	<u>7.140.0 €</u> 7.140.0 €	για τη μισθωτική περίοδο 2012

[πρωτ. σελ. 5]

- 4 Πέραν τούτου, το έτος 2016 η εκμισθώτρια απάλλαξε την προσφεύγουσα από το υπόλοιπο χρέος ύψους 22.462,62 €.
- 5 Στις αναφερθείσες καταβολές περιλαμβανόταν ΦΠΑ 19 %. Η προσφεύγουσα πρόβαλλε πάντα το δικαίωμά της προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών – ανεξάρτητα από τη μισθωτική περίοδο την οποία αφορούσαν οι καταβολές– κατά την περίοδο περιοδικής δηλώσεως ή κατά το ημερολογιακό έτος της καταβολής.
- 6 Η πρακτική αυτή επικρίθηκε στο πλαίσιο επιτόπιου φορολογικού ελέγχου ως προς τον ΦΠΑ. Η ελέγκτρια υποστήριξε ότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών γεννάται ήδη με την πραγματοποίηση της πράξεως –εν προκειμένω τη μηνιαία παραχώρηση χρήσεως του ακινήτου– και θα έπρεπε ως εκ τούτου να είχε προβληθεί για την αντίστοιχη περίοδο. Κατόπιν αυτού, στις 15 Ιουνίου 2017 εκδόθηκαν τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα για τα έτη 2011 έως 2015,

καθώς και οι αντίστοιχες πράξεις προκαταβολής του ΦΠΑ για το 2016. Σε αυτά ο ΦΠΑ επί των εισροών δεν υπολογίστηκε πλέον με βάση τις καταβολές που έγιναν κατ' έτος, αλλά με βάση το συμφωνηθέν για κάθε έτος μίσθωμα. Σύμφωνα με τα παραπάνω, επήλθαν οι ακόλουθες φορολογικές συνέπειες για τα επίδικα έτη:

- 2013: λιγότερος ΦΠΑ επί των εισροών ήτοι ΦΠΑ ύψους 6.271,60 €
- 2014: λιγότερος ΦΠΑ επί των εισροών ήτοι ΦΠΑ ύψους 6.271,60 €
- 2015: λιγότερος ΦΠΑ επί των εισροών ήτοι ΦΠΑ ύψους 1.140,00 €
- 2016: λιγότερος ΦΠΑ επί των εισροών ήτοι ΦΠΑ ύψους 4.726,47 €

- 7 Για τα έτη 2011 και 2012 ο φόρος μειώθηκε κατά 2.759,79 € ή 2.665,32 €, διότι κατά τα εν λόγω έτη τα νέα καθυστερούμενα μισθώματα υπερέβησαν τις πραγματοποιηθείσες για τα προηγούμενα έτη καταβολές. Ως εκ τούτου, τα εκκαθαριστικά σημειώματα για το 2011 και το 2012 δεν αποτελούν αντικείμενο της ένδικης διαφοράς.
- 8 Τα εκκαθαριστικά σημειώματα για τα έτη πριν το 2011 δεν τροποποιήθηκαν, διότι είχε ήδη επέλθει ως προς αυτά παραγραφή της εκκαθαρίσεως. Τα εν λόγω εκκαθαριστικά σημειώματα ομοίως δεν αποτελούν αντικείμενο της ένδικης διαφοράς. Κατ' αποτέλεσμα, τούτο συνεπάγεται ότι ο ΦΠΑ που περιλαμβανόταν στις καταβολές των μισθωμάτων που έγιναν το 2013 και το 2014 και αντιστοιχούσαν στις μισθωτικές περιόδους 2009 και 2010 δεν υπολογίστηκε για την προσφεύγουσα ως ΦΠΑ επί των εισροών. **[πρωτ. σελ. 6]** Κατά τα έτη 2009 και 2010 η προσφεύγουσα δεν προέβαλε τον εν λόγω ΦΠΑ επί των εισροών. Η καθής δεν τον αναγνώρισε για τα έτη 2013 και 2014, διότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών γεννήθηκε ήδη το 2009 ή το 2010 και θα έπρεπε να είχε προβληθεί τότε.
- 9 Στις 3 Ιουλίου 2017 η προσφεύγουσα υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά των εκκαθαριστικών σημειωμάτων για τον ΦΠΑ και των πράξεων προκαταβολής του ΦΠΑ για τα έτη 2013 έως 2016 της 15ης Ιουνίου 2017. Στις 8 Νοεμβρίου 2017 η ένσταση απορρίφθηκε. Κατόπιν αυτού, στις 28 Νοεμβρίου 2017 η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή.
- 10 Η προσφεύγουσα προβάλλει ότι τα προσβαλλόμενα εκκαθαριστικά είναι αντίθετα προς την οδηγία 2006/112/EK, του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (οδηγία ΦΠΑ). Κατ' αυτήν, δεν είναι ορθή η άποψη της καθής ότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών γεννάται ήδη με την πραγματοποίηση της πράξεως. Εάν ο παρέχων τις υπηρεσίες υπολογίζει τον φόρο του με βάση το εισπραχθέν αντίτιμο, το δικαίωμα του λήπτη των υπηρεσιών ως προς τον ΦΠΑ επί των εισροών γεννάται μόλις ο λήπτης των υπηρεσιών καταβάλει το αντίτιμο. Επομένως, ορθώς η προσφεύγουσα προέβαλε πάντα το δικαίωμά της ως προς τον ΦΠΑ επί των εισροών κατά το έτος της καταβολής.

## B. Σχετικές διατάξεις

### I. Εθνικό δίκαιο

- 11 Οι σχετικές διατάξεις του γερμανικού Umsatzsteuergesetz (νόμου για τον φόρο κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG) έχουν ως ακολούθως:

Άρθρο 13 Γένεση του φόρου

(1) Ο φόρος καθίσταται απαιτητός:

1.

όσον αφορά παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών

α)

σε περίπτωση υπολογισμού του φόρου με βάση το συμφωνηθέν αντίτιμο (άρθρο 16, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος), κατά τη λήξη της περιόδου περιοδικής δηλώσεως φόρου εντός της οποίας εκπληρώθηκαν οι παροχές. Τούτο ισχύει και για τις μερικές παροχές. Μερική παροχή υφίσταται όταν το αντίτιμο για ορισμένα τμήματα μιας οικονομικώς διαιρετής παροχής συμφωνείται χωριστά. Σε περίπτωση [πρωτ. σελ. 7] είσπραξης του αντιτίμου ή μέρους του αντιτίμου πριν από την εκπλήρωση της παροχής ή της μερικής παροχής, ο σχετικός φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τη λήξη της περιόδου περιοδικής δηλώσεως εντός της οποίας εισπράχθηκε το αντίτιμο ή το μέρος του αντιτίμου,

β)

σε περίπτωση υπολογισμού του φόρου με βάση το εισπραχθέν αντίτιμο (άρθρο 20), κατά τη λήξη της περιόδου περιοδικής δηλώσεως φόρου εντός της οποίας εισπράχθηκε το εν λόγω αντίτιμο.

Άρθρο 15 Έκπτωση του φόρου επί των εισροών

(1) Ο επιχειρηματίας μπορεί να εκπέσει τα ακόλουθα ποσά φόρου επί των εισροών:

1.

τον κατά νόμο οφειλόμενο φόρο για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν από άλλον επιχειρηματία για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του. Η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου επί των εισροών προϋποθέτει ότι ο επιχειρηματίας έχει στην κατοχή του τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τα άρθρα 14 και 14a. [...]

Άρθρο 16 Υπολογισμός του φόρου, φορολογική περίοδος και ατομική φορολόγηση

(1) Ο φόρος, εφόσον δεν ισχύει το άρθρο 20, υπολογίζεται με βάση το συμφωνηθέν αντίτιμο. Το φορολογικό έτος συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος. [...]

(2) Οι δυνάμενοι να εκπέσουν δυνάμει του άρθρου 15 φόροι, που αφορούν το οικονομικό έτος, εκπίπτουν από τον υπολογιζόμενο κατά την πρώτη παράγραφο φόρο.» [...]

Άρθρο 20 Υπολογισμός του φόρου με βάση το εισπραχθέν αντίτιμο

Η φορολογική αρχή δύναται, κατόπιν αιτήσεως, να επιτρέπει σε επιχειρηματία,

1.

του οποίου ο συνολικός κύκλος εργασιών (άρθρο 19, παράγραφος 3) δεν υπερέβη τα 500 000 ευρώ κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, ή

2.

ο οποίος, βάσει του άρθρου 148 του Abgabenordnung (φορολογικού κώδικα), απαλλάσσεται της υποχρεώσεως τηρήσεως λογιστικών βιβλίων και της τακτικής συντάξεως οικονομικών καταστάσεων βάσει ετήσιων απολογισμών, ή

3.

εφόσον πραγματοποιεί πράξεις κατά την άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος υπό την έννοια του άρθρου 18, παράγραφος 1, σημείο 1, του Einkommensteuergesetz (νόμου περί του φόρου εισοδήματος),

να υπολογίζει τον φόρο όχι με βάση το συμφωνηθέν αντίτιμο (άρθρο 16, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος), αλλά με βάση το εισπραχθέν αντίτιμο.» [...]

## II. Το δίκαιο της Ένωσης

12 Κατά την κρίση του αιτούντος δικαστηρίου για την υπόθεση της κύριας δίκης είναι κρίσιμες οι ακόλουθες διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ: **[πρωτ. σελ. 8]**

Άρθρο 63

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

Άρθρο 66

Κατά παρέκκλιση από τα άρθρα 63, 64 και 65, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν, ότι για ορισμένες πράξεις ή ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο, ο φόρος καθίσταται απαιτητός:

[...]

β) το αργότερο κατά τον χρόνο είσπραξης του τιμήματος·

[...]

#### Άρθρο 167

Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.

#### Άρθρο 167α

Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν στο πλαίσιο προαιρετικού καθεστώτος ότι το δικαίωμα έκπτωσης ενός υποκείμενου στον φόρο, για τον οποίον ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός μόνο σύμφωνα με το άρθρο 66 σημείο β', αναβάλλεται έως ότου ο ΦΠΑ για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν καταβληθεί στον προμηθευτή του.

[...]

#### Άρθρο 179

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, κατά το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.

[...]

#### Άρθρο 180

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.

#### Άρθρο 226

Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221:

[...]

7α. όταν ο ΦΠΑ καταστεί απαιτητός κατά τον χρόνο είσπραξης του τιμήματος σύμφωνα με το άρθρο 66 σημείο β' και το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο [πρωτ.σελ. 9] κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός, η αναφορά «Καθεστώσ ταμειακής λογιστικής»·

[...]

## Γ. Αιτιολογία της υποβολής προδικαστικών ερωτημάτων

### I. Πρώτο προδικαστικό ερώτημα

- 13 Με το πρώτο ερώτημα επιδιώκεται να διευκρινιστεί εάν το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών σύμφωνα με το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ γεννάται πάντα και χωρίς εξαιρέσεις τον χρόνο κατά τον οποίον ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός ή εάν τα κράτη μέλη –όπως ισχυρίζεται η καθής– επιτρέπεται να παρεκκλίνουν από την εν λόγω αρχή όταν στο εθνικό δίκαιο έχει γίνει χρήση του προαιρετικού καθεστώτος του άρθρου 66, σημείο β', της οδηγίας ΦΠΑ και επομένως ο φόρος καθίσταται απαιτητός έναντι του παρέχοντος τις υπηρεσίες σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο κατά τον χρόνο είσπραξης του αντίτιμου.

#### 1. Νομική εκτίμηση κατά το εθνικό δίκαιο

- 14 Η άποψη της καθής αποδεικνύεται ορθή σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο. Κατά το άρθρο 15, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, σημείο 1, του UStG, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών γεννάται εάν το αγαθό παραδόθηκε ή η παροχή της υπηρεσίας πραγματοποιήθηκε.
- 15 Στο πλαίσιο αυτό δεν έχει σημασία πότε καθίσταται απαιτητός ο φόρος έναντι του παρέχοντος την υπηρεσία. Ειδικότερα, δεν ασκεί επιρροή το αν ο παρέχων την υπηρεσία υπολογίζει τον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 16, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, του UStG, με βάση το συμφωνηθέν αντίτιμο (φορολογούμενος σε δεδουλευμένη βάση) ή εάν τον υπολογίζει με βάση το εισπραχθέν αντίτιμο (φορολογούμενος σε ταμειακή βάση) σύμφωνα με το άρθρο 20 του UStG. Πράγματι, ο φόρος στις περιπτώσεις του άρθρου 20 του UStG (φορολογούμενος σε ταμειακή βάση) καθίσταται απαιτητός έναντι του παρέχοντος την υπηρεσία σύμφωνα με το άρθρο 13, παράγραφος 1, στοιχείο β, του UStG όταν ο παρέχων την υπηρεσία εισπράξει το αντίτιμο. Η διάταξη όμως του άρθρου 20 του UStG δεν επηρεάζει το χρονικό σημείο της έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών του λήπτη των υπηρεσιών [παραλειπόμενα] **[πρωτ. σελ. 10]** [παραλειπόμενα].
- 16 Το γεγονός ότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών που προκύπτει από το άρθρο 15, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, σημείο 1, του UStG, αφορά μόνο «τον κατά νόμο οφειλόμενο φόρο» δεν αλλάζει κάτι επ' αυτού. Η εν λόγω διάταξη δεν συνεπάγεται ότι προϋπόθεση του απαιτητού του ΦΠΑ επί των εισροών είναι να έχει ήδη καταστεί απαιτητός ο φόρος έναντι του παρέχοντος την υπηρεσία. Επί της ουσίας καθίσταται μέσω αυτού του χαρακτηριστικού σαφές ότι πρέπει να υφίσταται φορολογητέα και υποκείμενη στον φόρο πράξη κατά τον UStG και ότι ένας φόρος που αποδεικνύεται λανθασμένος δεν δημιουργεί δικαίωμα για έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών [παραλειπόμενα].



- 17 Ομοίως, δεν έχει σημασία για το δικαίωμα του λήπτη των υπηρεσιών προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών το εάν αυτός φορολογείται με βάση το συμφωνηθέν ή το εισπραχθέν αντίτιμο. Ο Γερμανός νομοθέτης δεν έκανε χρήση της προβλεπόμενης στο άρθρο 167α της οδηγίας ΦΠΑ δυνατότητας εξαρτήσεως της έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών από την είσπραξη του αντίτιμου στην περίπτωση των φορολογούμενων σε ταμειακή βάση.
- 18 Κατά το εθνικό δίκαιο, το δικαίωμα του λήπτη των υπηρεσιών ως προς τον ΦΠΑ επί των εισροών γεννάται ήδη επομένως με την πραγματοποίηση της πράξεως, ακόμη και όταν ο παρέχων τις υπηρεσίες είναι φορολογούμενος σε ταμειακή βάση και δεν έχει ακόμη εισπράξει το αντίτιμο. Ο λήπτης των υπηρεσιών αποκτά στην περίπτωση αυτή ένα δικαίωμα ως προς τον ΦΠΑ επί των εισροών, παρά το ότι ο παρέχων την υπηρεσία δεν οφείλει ακόμη τον αντίστοιχο ΦΠΑ.

## 2. Αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης

- 19 Το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ θα μπορούσε να οδηγεί σε διαφορετική εκτίμηση. Κατά τη διάταξη αυτή, το δικαίωμα έκπτωσης του λήπτη των υπηρεσιών γεννάται τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.
- 20 α) Κατά το άρθρο 66, σημείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός για ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο μόνο με την είσπραξη [πρωτ. σελ. 11] του αντίτιμου. Ο εθνικός νομοθέτης έκανε χρήση της εν λόγω δυνατότητας στο άρθρο 13, παράγραφος 1, στοιχείο β, του UStG. Ακόμη όμως και σε αυτές τις περιπτώσεις το δικαίωμα ως προς τον ΦΠΑ επί των εισροών γεννάται ήδη σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο κατά τον χρόνο της παραδόσεως των αγαθών ή της παροχής της υπηρεσίας. Αν το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ εφαρμοστεί αυστηρά, το εθνικό δίκαιο αντιβαίνει σε αυτό, διότι αίρεται ο τεθείς στο άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ άρρηκτος σύνδεσμος μεταξύ απαιτητού του φόρου και δικαιώματος έκπτωσης [παραλείπόμενα]. Το Δικαστήριο δεν έχει ακόμη τοποθετηθεί –στον βαθμό που είναι γνωστό– επί της εν λόγω προβληματικής (το ζήτημα έμεινε ανοικτό στην απόφαση του ΔΕΕ της 16ης Μαΐου 2013, C-169/12, σκέψεις 33 επ.).
- 21 Υπέρ της συνεπούς εφαρμογής του άρθρου 167 της οδηγίας ΦΠΑ θα μπορούσε, πέρα από το μονοσήμαντο γράμμα της διατάξεως, να συνηγορήσει και το νέο άρθρο 226, σημείο 7α, της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο εισήχθη με την οδηγία 2010/45/ΕΕ, της 13ης Ιουλίου 2010, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά τους κανόνες τιμολόγησης (ΕΕ L 189, 1 –καλούμενη οδηγία για τους κανόνες τιμολόγησης). Κατά την εν λόγω διάταξη το τιμολόγιο περιέχει υποχρεωτικά την ένδειξη «καθεστώς ταμειακής λογιστικής» όταν ο φόρος καθίσταται απαιτητός σύμφωνα με το άρθρο 66, σημείο β', της οδηγίας ΦΠΑ και το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός. Μέσω αυτής της πρόσθετης ενδείξεως στο τιμολόγιο ο λήπτης

ενημερώνεται ότι ο παρέχων την υπηρεσία φορολογείται με βάση το εισπραχθέν αντίτιμο και μπορεί να αντλήσει τις συνέπειες που σχετίζονται με την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών. Στη βιβλιογραφία υποστηρίζεται ότι από το άρθρο 226, σημείο 7α, της οδηγίας ΦΠΑ, προκύπτει, ότι η προβλεφθείσα στο άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ σχέση μεταξύ του απαιτητού του φόρου και του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών είναι πλέον υποχρεωτική [παραλειπόμενα].

- 22 Η οδηγία 2010/45/ΕΕ έπρεπε να μεταφερθεί στο εθνικό δίκαιο μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2012· ωστόσο, ο Γερμανός νομοθέτης δεν μετέφερε στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 226, σημείο 7α, της οδηγίας ΦΠΑ. Λαμβανομένου υπόψη του εσωτερικού νομικού καθεστώτος, αυτό φαίνεται εύλογο· σύμφωνα με το εν λόγω καθεστώς, ο λήπτης του τιμολογίου δεν απαιτείται να γνωρίζει εάν ο εκδότης του τιμολογίου φορολογείται με βάση το εισπραχθέν αντίτιμο, διότι η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών δεν επηρεάζεται από αυτό. [πρωτ. σελ. 12]
- 23 β) Το νομικό καθεστώς κατά το εθνικό δίκαιο είναι εντούτοις σύμφωνο με το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ, στην περίπτωση που το εν λόγω άρθρο δεν αποτελεί υποχρεωτική διάταξη, αλλά μόνο «κατευθυντήρια γραμμή» [παραλειπόμενα].
- 24 Το ότι το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί μόνο κατευθυντήρια γραμμή θα μπορούσε να προκύψει και από την καταχωρισθείσα στα πρακτικά δήλωση του Συμβουλίου και της Επιτροπής που αφορά το άρθρο 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ.εκδ. 09/001, σ.49) [παραλειπόμενα]. Το άρθρο 17, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ είναι η προϊσχύσασα διάταξη του άρθρου 167 της οδηγίας ΦΠΑ και έχει πανομοιότυπη διατύπωση. Κατά την καταχωρισθείσα στα πρακτικά δήλωση, τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από την προβλεπόμενη στο άρθρο 17, παράγραφος 1, της οδηγίας αρχή όταν ο παραδίδων τα αγαθά ή ο παρέχων τις υπηρεσίες φορολογείται με βάση τα εισοδήματά του [παραλειπόμενα].
- 25 Αμφισβητείται ωστόσο αν η εν λόγω καταχωρισθείσα στα πρακτικά δήλωση μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ. Πράγματι, οι καταχωρισθείσες στα πρακτικά δηλώσεις μπορούν βασικά να χρησιμοποιηθούν για την ερμηνεία των νομικών πράξεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 19ης Ιουνίου 2008, C-319/06, σκέψη 32). Κατά τη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου κάτι τέτοιο δεν ισχύει ωστόσο όταν το περιεχόμενο της καταχωρισθείσας στα πρακτικά δηλώσεως δεν απαντάται στο γράμμα της επίδικης διατάξεως (ΔΕΕ, απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1988, 429/85, σκέψη 9· απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 1991, C-292/89, σκέψη 18· απόφαση της 29ης Μαΐου 1997, C- 329/95, σκέψη 23· απόφαση της 3ης Δεκεμβρίου 1998, C-368/96, σκέψη 26).
- 26 Κατόπιν των ανωτέρω το ζήτημα είναι εάν το περιεχόμενο της καταχωρισθείσας στα πρακτικά δηλώσεως απαντάται στις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ. Το γράμμα του άρθρου 167 της οδηγίας ΦΠΑ δεν προβλέπει περιορισμό αντίστοιχο με

εκείνον που προκύπτει από την καταχωρισθείσα στα πρακτικά δήλωση. Η καταχωρισθείσα στα πρακτικά δήλωση θα μπορούσε ωστόσο να απαντάται στη **[πρωτ. σελ. 13]** νέα διάταξη του άρθρου 226, σημείο 7α, της οδηγίας ΦΠΑ. Κατ' αυτόν τον τρόπο, η εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως εξαρτάται σύμφωνα με το γράμμα της από δύο προϋποθέσεις. Αφενός πρέπει κατά το άρθρο 66, σημείο β', της οδηγίας ΦΠΑ ο φόρος να είναι απαιτητός κατά τον χρόνο της πληρωμής. Αφετέρου, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών γεννάται τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός. Με τη δεύτερη προϋπόθεση επομένως επαναλαμβάνεται το γράμμα του άρθρου 167 της οδηγίας ΦΠΑ. Εάν το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ εφαρμοζόταν αυστηρά και χωρίς εξαίρεση, η εν λόγω δεύτερη προϋπόθεση θα ήταν εντελώς περιττή. Ως εκ τούτου, από την αλληλεπίδραση των άρθρων 167 της οδηγίας ΦΠΑ και του άρθρου 226, σημείο 7α, της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτουν λόγοι συστηματικής ερμηνείας που συνηγορούν υπέρ της απόψεως ότι το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ δεν αποτελεί υποχρεωτική διάταξη, αλλά μόνο μια κατευθυντήρια γραμμή, από την οποία τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν.

### 3. Η σημασία του προδικαστικού ερωτήματος για την έκβαση της κύριας δίκης

- 27 Το προδικαστικό ερώτημα είναι σημαντικό για την έκβαση της κύριας δίκης. [παραλείπόμενα] [παρατίθεται αναλυτικά]

### II. Δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

- 28 Το δεύτερο ερώτημα τίθεται μόνο στην περίπτωση που τα κράτη μέλη επιτρέπεται να παρεκκλίνουν κατά τον ως άνω περιγραφέντα τρόπο από τη ρύθμιση του άρθρου 167 της οδηγίας ΦΠΑ. Το εν λόγω ερώτημα τίθεται προκειμένου να διευκρινιστεί εάν ο επιχειρηματίας μπορεί να προβάλει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών στις περιπτώσεις αυτές κατά το φορολογικό έτος στο οποίο με αυστηρή εφαρμογή του άρθρου 167 της οδηγίας ΦΠΑ **[πρωτ. σελ. 14]** θα είχε γεννηθεί το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών, εφόσον δεν είναι πλέον δυνατόν να προβληθεί αυτό κατά το σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο ορθό προγενέστερο φορολογικό έτος.

#### 1. Νομική εκτίμηση κατά το εθνικό δίκαιο

- 29 Αν ο επιχειρηματίας παραλείψει να προβάλει την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών δεν είναι σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο δυνατόν να γίνει αυτό σε μεταγενέστερο φορολογικό έτος. Εάν δεν είναι δυνατή η ανατρέχουσα στο παρελθόν προβολή του ΦΠΑ επί των εισροών –όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης λόγω συμπληρώσεως της παραγραφής της εκκαθαρίσεως– το δικαίωμα δεν μπορεί πλέον να ασκηθεί.
- 30 Κατά το άρθρο 16, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, του UStG, οι φόροι πρέπει να εκπίπτουν στο φορολογικό έτος που αφορούν. Σύμφωνα με το άρθρο αυτό, οι

φόροι πρέπει να εκπίπτουν στο φορολογικό έτος στο οποίο υπάρχουν οι προϋποθέσεις του δικαιώματος [παραλειπόμενα]. Η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών δεν μπορεί να γίνει σε μεταγενέστερο φορολογικό έτος [παραλειπόμενα]. Εάν ο επιχειρηματίας παραλείψει να προβάλει την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών στο ορθό φορολογικό έτος, μπορεί να τη λάβει μόνο εάν είναι ακόμη δυνατή η τροποποίηση του καθορισθέντος για το εν λόγω φορολογικό έτος φόρου [παραλειπόμενα]. Πάντως, ο καθορισθείς φόρος δεν επιτρέπεται πλέον να τροποποιηθεί εάν για το εν λόγω έτος έχει ήδη συμπληρωθεί η παραγραφή της εκκαθαρίσεως.

## 2. Αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία του δικαιίου της Ένωσης

- 31 Το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ θα μπορούσε να επιβάλλει μια διαφορετική εκτίμηση στις περιπτώσεις εκείνες στις οποίες το εθνικό δίκαιο κατά παρέκκλιση από το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ μετατοπίζει το χρονικό σημείο γενέσεως του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών σε προγενέστερο φορολογικό έτος, το δικαίωμα δεν μπορούσε να είχε προβληθεί σε εκείνο το φορολογικό έτος [**πρωτ. σελ. 15**] και η αναδρομική προβολή –όπως υπό τις συνθήκες της υποθέσεως της κύριας δίκης– αποκλείεται κατά το εθνικό δίκαιο.
- 32 Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου επί των εισροών συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ μέσω του οποίου πρέπει να διασφαλίζεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ. Το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν επιδέχεται, καταρχήν, περιορισμό (ΔΕΕ, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, C-516/14, σκέψεις 37 επ· απόφαση της 21ης Μαρτίου, C- 533/16, σκέψεις 37 επ· απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2018, C-664/16, σκέψεις 37 επ.).
- 33 Κατά το άρθρο 179 της οδηγίας ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών πρέπει και κατά το δίκαιο της Ένωσης να ασκείται βασικά για το φορολογικό έτος στο οποίο γεννήθηκε (ΔΕΕ, απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, C-95/07, σκέψεις 40 επ.). Πράγματι, τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν το δικαίωμα να πραγματοποιείται έκπτωση η οποία δεν διενεργήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 179 της οδηγίας ΦΠΑ· ο Γερμανός νομοθέτης όμως δεν έκανε χρήση της δυνατότητας αυτής.
- 34 Επίσης, θα μπορούσε λόγω της πρωταρχικής σημασίας του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών να είναι απαραίτητο να έχει ο επιχειρηματίας τη δυνατότητα, υπό συνθήκες όπως εκείνες της υποθέσεως της κύριας δίκης, να προβάλει τον ΦΠΑ επί των εισροών για το φορολογικό έτος που προκύπτει σύμφωνα με το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ, ακόμη και όταν το εθνικό δίκαιο παρεκκλίνει από το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ. Αυτό θα μπορούσε σε κάθε περίπτωση να επιβάλλεται όταν δεν είναι πλέον δυνατή η προβολή του στο ορθό κατά το εθνικό δίκαιο φορολογικό έτος, προκειμένου να διασφαλίζεται και στην περίπτωση αυτή η ουδετερότητα του συστήματος του ΦΠΑ. Αυτό συμβαίνει διότι σε μια τέτοια περίπτωση η παρέκκλιση από το άρθρο

167 της οδηγίας ΦΠΑ –που για τον επιχειρηματία είναι επωφελής– καταλήγει σε βάρος του.

3. Η σημασία του προδικαστικού ερωτήματος για την έκβαση της κύριας δίκης

- 35 Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα έχει σημασία για την έκβαση της κύριας δίκης αν δοθεί αρνητική απάντηση στο πρώτο ερώτημα και τα κράτη μέλη επιτρέπεται στις περιπτώσεις του άρθρου 66, σημείο β', της οδηγίας ΦΠΑ να παρεκκλίνουν κατά τον περιγραφέντα τρόπο [πρωτ. σελ. 16] από το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ. [παραλειπόμενα] [παρατίθεται αναλυτικά]

**Δ. Δικονομικά ζητήματα του εθνικού δικαίου**

- 36 [παραλειπόμενα]  
37 [παραλειπόμενα]  
38 [παραλειπόμενα] [πρωτ. σελ. 17] [παραλειπόμενα]  
39 [παραλειπόμενα]

ΕΠΙΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ