

**Υπόθεση C-643/20**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

30 Νοεμβρίου 2020

**Αιτούν δικαστήριο**

Veszprémi Törvényszék (γενικό δικαστήριο του Veszprém, Ουγγαρία)

**Ημερομηνία εκδόσεως της διατάξεως περί παραπομπής:**

23 Νοεμβρίου 2020

**Προσφεύγουσα:**

ENERGOTT Fejlesztő és Vagyonkezelő Kft.

**Καθής:**

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

**Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης**

Διαδικασία ένδικης προσφυγής σε υπόθεση φορολογικού δικαίου.

**Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

Πρώτον, η ερμηνεία του άρθρου 90, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2006/112/EK [του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ ή φόρος)] υπό το πρίσμα της σχετικής νομολογίας του Δικαστηρίου και των αρχών της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας, προκειμένου να καθοριστεί, ειδικότερα, το χρονικό σημείο κατά το οποίο τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν την έναρξη της προθεσμίας παραγραφής για την επιστροφή ΦΠΑ επί απαιτήσεων που έχουν καταστεί οριστικώς μη εισπράξιμες.

Δεύτερον, η ερμηνεία του άρθρου 90, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2006/112, υπό το πρίσμα της σχετικής νομολογίας του Δικαστηρίου και των αρχών της

αποτελεσματικότητας, της ισοδυναμίας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ, προκειμένου να καθοριστεί, ειδικότερα, αν η ανωτέρω νομολογία και οι προαναφερόμενες αρχές αντίκεινται στην πρακτική κράτους μέλους που επιτάσσει i) αφενός μεν την εκτέλεση από πλευράς των υποκειμένων στο φόρο ενεργειών για την είσπραξη της απαιτήσεως ως προϋπόθεση για την επιστροφή σε αυτούς του ΦΠΑ επί απαιτήσεων που έχουν καταστεί οριστικώς μη εισπράξιμες, ii) αφετέρου, την άμεση διακοπή παροχής της υπηρεσίας από πλευράς της παρέχουσας εταιρείας σε περίπτωση μη πληρωμής από πλευράς του λήπτη αυτής, με ποινή σε περίπτωση μη συμμορφώσεως τη μη επιστροφή του ΦΠΑ αναφορικά με απαιτήσεις που έχουν καταστεί οριστικώς μη εισπράξιμες.

Τρίτον, η ερμηνεία των άρθρων 90, παράγραφοι 1 και 2, και 273 της οδηγίας 2006/112, καθώς και των άρθρων 15 έως 17 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, υπό το πρίσμα της νομολογίας και των αρχών που προαναφέρθηκαν, προκειμένου να κριθεί συγκεκριμένα αν η νομολογία και οι αρχές αυτές αντίκεινται στο σύνολο των προαναφερόμενων προϋποθέσεων που τίθενται αναφορικά με την επιστροφή του ΦΠΑ, μετά και την έκδοση της διατάξεως του Δικαστηρίου *Porr Építési Kft.* (C-292/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2019:901) και χωρίς νομική βάση, και της οποίας διατάξεως δεν είχαν γνώση οι υποκείμενοι στον φόρο. (C-292/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2019:901) *y sin base legal alguna, y del que los sujetos pasivos no tenían conocimiento.*

Νομική βάση: Άρθρο 267 ΣΛΕΕ

### Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Πρέπει το άρθρο 90, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ, (λαμβανομένης ιδίως υπόψη της αποφάσεως *Enzo Di Maura* [C-246/16] και της διατάξεως *Porr Építési Kft.* [C-292/19]), καθώς και οι ισχύουσες στο δίκαιο της Ένωσης θεμελιώδεις αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας, να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να καθορίζουν ως χρόνο ενάρξεως της παραγραφής για την επιστροφή του ΦΠΑ ο οποίος αντιστοιχεί στις οριστικώς μη εισπράξιμες απαιτήσεις χρονικό σημείο προγενέστερο εκείνου κατά το οποίο η απαίτηση επί της οποίας στηρίζεται ο προς επιστροφή ΦΠΑ καθίσταται οριστικώς μη εισπράξιμη;
- 2) Πρέπει να ερμηνευθούν το άρθρο 90, παράγραφοι 1 και 2, και το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ (λαμβανομένης ιδίως υπόψη της αποφάσεως *Enzo Di Maura* [C-246/16] και της διατάξεως *Porr Építési Kft.* [C-292/19]), καθώς και οι ισχύουσες στο δίκαιο της Ένωσης θεμελιώδεις αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας, [καθώς και] η αρχή της ουδετερότητας του φόρου, υπό την έννοια ότι αντίκεινται στην πρακτική κράτους μέλους κατά την οποία, στο πλαίσιο της επιστροφής ΦΠΑ ο οποίος

αντιστοιχεί σε οριστικώς μη εισπράξιμη απαίτηση και ως προϋπόθεση για την επιστροφή αυτού, αναμένεται από τον υποκείμενο στον φόρο, εκτός της προβολής της απαιτήσεως αυτής στο πλαίσιο διαδικασίας εκκαθαρίσεως, να προβεί και σε άλλες ενέργειες για την είσπραξή της;

- 3) Πρέπει να ερμηνευθούν το άρθρο 90, παράγραφοι 1 και 2, και το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ (λαμβανομένης ιδίως υπόψη της αποφάσεως Enzo Di Maura [C-246/16] και διάταξη Porz Épitési Kft). [C-292/19]), καθώς και οι ισχύουσες στο δίκαιο της Ένωσης θεμελιώδεις αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας, [καθώς και] η αρχή της ουδετερότητας του φόρου, υπό την έννοια ότι [αντίκεινται] στην πρακτική κράτους μέλους κατά την οποία, σε περίπτωση μη πληρωμής, η παρέχουσα την υπηρεσία επιχείρηση οφείλει να διακόψει άμεσα την παροχή αυτή, διότι, αν δεν το πράξει και εξακολουθήσει να παρέχει την υπηρεσία, δεν μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του ΦΠΑ ο οποίος αντιστοιχεί στις οριστικώς μη εισπράξιμες απαιτήσεις, παρά το γεγονός ότι οι απαιτήσεις αυτές κατέστησαν οριστικώς μη εισπράξιμες σε μεταγενέστερο χρόνο;
- 4) Πρέπει να ερμηνευθούν το άρθρο 90, παράγραφοι 1 και 2, και το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ καθώς και τα άρθρα 15 έως 17 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (λαμβανομένης ιδίως υπόψη της αποφάσεως Enzo Di Maura [C-246/16] και της διατάξεως Porz Épitési Kft). [C-292/19]), καθώς και οι ισχύουσες στο δίκαιο της Ένωσης θεμελιώδεις αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας, [καθώς και] η αρχή της ουδετερότητας του φόρου, υπό την έννοια ότι [οι ως άνω διατάξεις και αρχές δεν επιτρέπουν], μετά την έκδοση της διατάξεως Porz Épitési Kft, στις αρχές κράτους μέλους που είναι επιφορτισμένες με την τήρηση του δικαίου να θεσπίζουν, χωρίς καμία νομική βάση, τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στο δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ερώτημα, ενώ το σύνολο αυτό των προϋποθέσεων δεν ήταν προφανές για τον υποκείμενο στον φόρο πριν οι απαιτήσεις καταστούν οριστικώς μη εισπράξιμες;

### **Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης**

- Άρθρα 15 έως 17 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 2012, C 326, σ. 391).
- Άρθρα 90, παράγραφοι 1 και 2, και 273 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).
- Η νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μεταξύ άλλων: απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), διάταξη της 24ης Οκτωβρίου 2019, Porz Épitési Kft. (C-292/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2019:901), απόφαση της 21ης Ιουνίου 2020, SCT d.d (C-146/19, EU:C:2020:464), απόφαση της 5ης Ιουνίου 2014, Kone κ.λπ. (C-

557/12, EU:C:2014:1317), απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, Álmos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2020, E. (ΦΠΑ — Μείωση της φορολογητέας βάσης) (C-335/19, EU:C:2020:829), και απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, Cogeco Communications (C-637/17, EU:C:2019:263). (C-292/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2019:901)· απόφαση της 21ης Ιουνίου 2020, SCT d.d (C-146/19, EU:C:2020:464)· απόφαση της 5ης Ιουνίου 2014, Kone κ.λπ. (C-557/12, EU:C:2014:1317)· απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, Álmos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328)· απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2020, E. (ΦΠΑ – Μείωση της βάσης επιβολής φόρου) (C-335/19, EU:C:2020:829), και απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, Cogeco Communications (C-637/17, EU:C:2019:263).

– Υπόθεση C-507/20, FGSZ (εκκρεμούσα ενώπιον του Δικαστηρίου).

### **Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου**

Άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο b), και άρθρο 164, παράγραφοι 1, 2, 2a, και 3, του adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (νόμου XCII του 2003 περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας· στο εξής: προϊσχύσας κώδικας φορολογικής διαδικασίας).

Άρθρο 1, άρθρο 6, παράγραφος 3, στοιχείο b), άρθρο 196, παράγραφοι 1 έως 6, άρθρο 202, παράγραφοι 1 και 2, άρθρο 209, παράγραφος 1, και άρθρο 271, παράγραφοι 2 και 7, του adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (νόμου CL του 2017 περί φορολογικής διαδικασίας· στο εξής: κώδικας φορολογικής διαδικασίας).

Άρθρα 137 και 139, παράγραφοι 1 και 2, του adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (νόμου CLI του 2017, περί ρυθμίσεως της φορολογικής διοικήσεως· στο εξής: νόμος περί φορολογικής διοικήσεως).

Άρθρα 55, παράγραφοι 1 και 2, 56, 58, παράγραφος 1 και 77, παράγραφοι 1 έως 10, του az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμου CXXVII του 2007 περί φόρου προστιθέμενης αξίας)· στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ).

Άρθρο 78 παράγραφος 1, του az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. XII. 28. Korm. rendelet (κυβερνητικό διάταγμα 465, της 28ης Δεκεμβρίου 2017, σχετικά με τους κανόνες εφαρμογής της διοικητικής διαδικασίας στον τομέα της φορολογίας· στο εξής: κανονισμός φορολογικής διαδικασίας).

Άρθρο 4, παράγραφος 23, του a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. Törvény (νόμος LXXXI του 1996, περί φόρου εταιριών και φόρου μερισμάτων· στο εξής: νόμος περί φόρου εταιριών).

Άρθρο 3 παράγραφος 4, σημείο 10, του a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (νόμου C του 2000, περί λογιστικής).

### Συνοπτική παράθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας

- 1 Η προσφεύγουσα είναι μέλος και εκπρόσωπος ομίλου εταιριών υποκειμένων στον ΦΠΑ (στο εξής: όμιλος υποκειμένων στον φόρο). Ο όμιλος Energott, ως διακεκριμένος φορέας στον ουγγρικό ενεργειακό τομέα, παρέχει δημόσιες υπηρεσίες στον πληθυσμό (π.χ. παροχή πόσιμου και ζεστού νερού, παραγωγή ηλεκτρισμού, τηλεθέρμανση καθώς και υπηρεσίες αποχετεύσεως και δημοτικές υπηρεσίες). Μέλος του ομίλου είναι, μεταξύ άλλων εμπορικών εταιριών, η εταιρία D-ÉG Zrt., η οποία είναι συνδεδεμένη εταιρία κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 23, του νόμου περί φόρου εταιριών.
- 2 Μεγάλο μέρος των εμπορικών εταιριών της προσφεύγουσας είναι εταιρίες που ανήκουν άμεσα ή έμμεσα στον δήμο, στις οποίες ο όμιλος Energott παρείχε υπηρεσίες προβλεπόμενες από ρύθμιση μη επιτρέπουσα τη διακοπή της παροχής τους σε περίπτωση μη πληρωμής. Η προσφεύγουσα ένωση υποκειμένων στον φόρο εξέδωσε χρεωστικά τιμολόγια που αφορούσαν παρασχεθείσες υπηρεσίες για το διάστημα μεταξύ Απριλίου 2007 και Δεκεμβρίου 2016 εις βάρος επτά οφειλετριών εταιριών οι οποίες, κατά την περίοδο διενέργειας των φορολογητέων πράξεων, διέθεταν έγκυρο αριθμό φορολογικού μητρώου και δεν αποτελούσαν αντικείμενο πτωχευτικής διαδικασίας, εκκαθαρίσεως ή λύσεως.
- 3 Οι οφειλέτριες δεν εξόφλησαν τα τιμολόγια και, εν τω μεταξύ, απαγγέλθηκε η λύση δύο εξ αυτών, μία λύθηκε δικαστικώς, και άλλες τρεις, συγκεκριμένα η Dél-Mezőföldi Víziközmű Üzemeltető Kft., Székesfehérvári Fűtőerőbrutts και η D-ÉG ég Épületgészeti, Kereskedelmi Zrt. υπήχθησαν σε διαδικασία εκκαθαρίσεως. Μολονότι στις διαδικασίες εκκαθαρίσεως αναγγέλθηκαν, σε όλες τις περιπτώσεις, οι ανεξόφλητες απαιτήσεις έναντι των τριών τελευταίων εταιριών, μεγάλο μέρος αυτών δεν εισπράχθηκε ή εισπράχθηκε σε ελάχιστο βαθμό, λόγω της ανεπάρκειας των πόρων, με αποτέλεσμα να αποκτήσουν οι απαιτήσεις αυτές καταστούν οριστικώς μη εισπράξιμες.
- 4 Η προσφεύγουσα κατέβαλε και δήλωσε τον οφειλόμενο φόρο για τις περιόδους εκκαθαρίσεως που αντιστοιχούσαν στις ημερομηνίες των τιμολογίων τα οποία πιστοποιούσαν την παροχή των υπηρεσιών. Οι υποβληθείσες δηλώσεις βρίσκονται στην κατοχή της φορολογικής αρχής.
- 5 Βάσει του άρθρου 196 του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, η προσφεύγουσα υπέβαλε, στις 31 Δεκεμβρίου 2019, ενώπιον της Nemzeti Adó és Vámhivatal Fejér Megyei Adó és Vámigazgatósága (διευθύνσεως φόρων και τελωνείων της επαρχίας Fejér, Ουγγαρία: στο εξής: πρωτοβάθμια φορολογική αρχή) αίτημα για την επιστροφή ποσού 76 565 379 φιορινιών που αντιστοιχεί σε προηγούμενως καταβληθέντα ΦΠΑ και εμφανίζεται σε εκδοθέντα τιμολόγια για απαιτήσεις που είχαν καταστεί μη εισπράξιμες, καθώς και την καταβολή των οφειλόμενων τόκων. Η εταιρία στήριξε το αίτημά της στην απόφαση του Δικαστηρίου Di Maura (C-

246/16) και στη διάταξη *Porr Építési Kft.* (C-292/19). Ζήτησε επίσης να υπολογιστούν αυτεπαγγέλτως τόκοι επί του επιστρεπτέου ΦΠΑ, καθόσον η καταληκτική ημερομηνία για την καταβολή του θα ήταν προγενέστερη της ημερομηνίας της πραγματικής καταβολής.

- 6 Με απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2020, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή δέχθηκε εν μέρει την αίτηση αυτή. Η αρχή έκρινε, με το σκεπτικό της αποφάσεώς της, ότι η πενταετής προθεσμία παραγραφής είχε λήξει στις 31 Δεκεμβρίου 2018.
- 7 Σύμφωνα με το σκεπτικό αυτό, η παραγραφή διέπεται από τις διατάξεις του κώδικα φορολογικής διαδικασίας που ίσχυαν κατά τον χρόνο ενάρξεως της προθεσμίας της. Η προθεσμία παραγραφής της αξιώσεως καταβολής του ΦΠΑ αρχίζει να τρέχει από τη στιγμή που υποβάλλεται η δήλωση φόρου (ελλείπει τέτοιας υποβολής, από της λήξεως της προθεσμίας υποβολής), αναλόγως της ημερομηνίας εκάστου τιμολογίου ή, στην περίπτωση διορθωτικών δηλώσεων για διαφορές υπέρ του υποκειμένου στον φόρο, από της υποβολής των δηλώσεων αυτών.
- 8 Οι ημερομηνίες των τιμολογίων στις οποίες αναφέρεται η απόφαση πρώτου βαθμού περιλαμβάνουν την περίοδο μεταξύ Απριλίου 2007 και Νοεμβρίου 2013, οπότε η (μηνιαία) δήλωση ΦΠΑ στην οποία περιλαμβάνεται το πιο πρόσφατο τιμολόγιο υποβλήθηκε (ή έπρεπε να είχε υποβληθεί) τον Δεκέμβριο του 2013, της παραγραφής επελθούσας στις 31 Δεκεμβρίου 2018. Όσον αφορά τις δηλώσεις σχετικά με τα τιμολόγια αυτά, η υποκείμενη στον φόρο δεν υπέβαλε διορθωτικές δηλώσεις από τις οποίες προέκυπτε μείωση των φορολογικών υποχρεώσεών της, οπότε δεν μεταβλήθηκε η λήξη της προθεσμίας παραγραφής. Η επιστροφή του ΦΠΑ μπορεί να ζητηθεί για το ποσό για το οποίο δεν έχει παραγραφεί η αξίωση εκκαθαρίσεως του φόρου στις 24 Οκτωβρίου 2019, ημερομηνία εκδόσεως της διατάξεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση *Porr Építési Kft.* Ως εκ τούτου, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή έκρινε ότι η αξίωση εκκαθαρίσεως του φόρου είχε παραγραφεί για συνολικό ποσό ΦΠΑ 73 208 755 φιορινιών, το οποίο περιλαμβάνεται στο παράρτημα της αποφάσεώς της.
- 9 Ομοίως, αναφορικά με έτερο τιμολόγιο με ΦΠΑ ύψους 2 882 736 φιορινιών, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι, για την είσπραξη του τιμολογίου αυτού, η υποκείμενη στον φόρο δεν είχε ασκήσει λυσιτελώς το δικαίωμά της, οπότε απορρίφθηκε το αίτημά της σχετικά και με το ποσό αυτό.
- 10 Η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή εξέτασε επί της ουσίας τα τιμολόγια για τα οποία δεν είχε παραγραφεί η αξίωση εκκαθαρίσεως του φόρου και διαπίστωσε ότι ο ΦΠΑ επί των τιμολογίων αυτών ήταν οριστικώς μη εισπραξιμός. Εντούτοις, επικαλούμενη το άρθρο 1 του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, η αρχή αυτή διαπίστωσε ότι, όσον αφορά τα τιμολόγια που εξέδωσε εις βάρος της *Székesfehérvári Fűtőerőmbruts Kft.* και *D ég EG Épületgpszeti, Kereskedelmi Zrt.*, η υποκείμενη στον φόρο δεν είχε αποδείξει ότι είχε λάβει όλα τα αναγκαία μέτρα για την εξασφάλιση ή την είσπραξη των απαιτήσεών της, οπότε δεν είχε ασκήσει λυσιτελώς το δικαίωμά της και, κατά συνέπεια, απέρριψε το αίτημά της

αναφορικά και με την επιστροφή του ποσού των 3 356 624 φιορινιών για καταβληθέντα ΦΠΑ.

- 11 Ωστόσο, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή έκρινε ότι η υποκείμενη στον φόρο είχε δικαίωμα επιστροφής 473 889 φιορινιών για καταβληθέντα ΦΠΑ, που αντιστοιχούσε στο τιμολόγιο που εξέδωσε εις βάρος της Dél Mezőföldi Víziközmburts Üzemeltető Kft.
- 12 Η προσφεύγουσα άσκησε διοικητική προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής.
- 13 Κρίνοντας επί της ως άνω προσφυγής, η δευτεροβάθμια φορολογική αρχή επικύρωσε την προσβαλλόμενη απόφαση με απόφαση της 3ης Απριλίου 2020 (στο εξής: απόφαση δευτέρου βαθμού).
- 14 Στο σκεπτικό της αποφάσεως αυτής, επισήμανε ότι, κατά τη διάταξη του Δικαστηρίου στην υπόθεση *Porr Építési Kft.*, ένα κράτος μέλος πρέπει να επιτρέπει τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας όταν ο υποκείμενος στον φόρο είναι σε θέση να αποδείξει ότι η απαίτηση που έχει έναντι του οφειλέτη απέκτησε οριστικά την ιδιότητα της μη εισπράξιμης.
- 15 Έκρινε ότι η μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου συνδέεται νομικώς με την υποχρέωση καταβολής του φόρου που βαρύνει τον υποκείμενο σε αυτόν, γεγονός που ισχύει και ως προς τη νομική της μεταχείριση, με αποτέλεσμα οι διατάξεις που διέπουν τις δημοσιονομικές ενισχύσεις να μην έχουν εφαρμογή μετά την επέλευση της παραγραφής.
- 16 Επιπλέον, η δευτεροβάθμια φορολογική αρχή αναφέρθηκε στις διατάξεις του άρθρου 78, παράγραφος 1, του κανονισμού φορολογικής διαδικασίας, κατά το οποίο η φορολογική αρχή μπορεί να διενεργεί ελέγχους εντός της προθεσμίας παραγραφής που τίθεται για την εκκαθάριση του φόρου. Επομένως, εφόσον έχει επέλθει παραγραφή, δεν μπορεί να γίνει επίκληση των νομικών ενεργειών που έλαβαν χώρα ούτε να αποτελέσει αντικείμενο ελέγχου η επελθούσα αδυναμία εισπράξεως των απαιτήσεων, η αφερεγγυότητα ή η χρονική περίοδος της διαδικασίας εκκαθάρισεως.
- 17 Αναφορικά με περιόδους κατά τις οποίες έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής, δεν μπορούν να εξεταστούν οι προϋποθέσεις επιστροφής του φόρου, οπότε δεν είναι νόμιμο να ζητείται η επιστροφή του ούτε με αίτηση ούτε με συμπληρωματική δήλωση. Επομένως, κατά τη δευτεροβάθμια φορολογική αρχή, το επιχείρημα της υποκειμένης στον φόρο ότι η προθεσμία παραγραφής αρχίζει να τρέχει από το χρονικό σημείο κατά το οποίο η απαίτηση αποκτά την ιδιότητα της μη εισπράξιμης δεν είναι βάσιμο.
- 18 Επισημαίνεται ότι η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε τις διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ που τέθηκαν σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2020.
- 19 Η δευτεροβάθμια φορολογική αρχή εξέτασε επί της ουσίας τα τιμολόγια για τα οποία δεν ετίθετο θέμα παραγραφής. Συναφώς, στο πλαίσιο της ως άνω

εξετάσεως έλεγξε, κατ' αρχάς, αν η υποκείμενη στον φόρο είχε αποδείξει ότι οι απαιτήσεις της είχαν καταστεί οριστικώς μη εισπράξιμες. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η υποκείμενη στον φόρο είχε αποδείξει την αδυναμία εισπράξεως, αλλά δεν είχε λάβει όλα τα αναμενόμενα μέτρα για την εξόφληση της απαιτήσεώς της από πλευράς του εμπορικού της εταίρου ή, ελλείψει πληρωμής, δεν είχε καταγγείλει την εμπορική σχέση, δείχνοντας εμπιστοσύνη, χωρίς κανένα λόγο, ότι οι απαιτήσεις θα εξοφλούνταν, η δευτεροβάθμια φορολογική αρχή επιβεβαίωσε ότι ορθώς η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή αρνήθηκε την επιστροφή του ΦΠΑ στην προσφεύγουσα. Στο πλαίσιο αυτό, επισήμανε ότι η υποκείμενη στον φόρο δεν μπορούσε να μετακυλίσει στον προϋπολογισμό τις συνέπειες της μη λήψεως των αναμενόμενων μέτρων.

Η δευτεροβάθμια φορολογική αρχή προσέθεσε ότι η διάταξη του Δικαστηρίου στην υπόθεση *Porr Éritési Kft.* διασφαλίζει στον υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα να ανακτήσει απευθείας από τη φορολογική αρχή τον αχρεωστήτως καταβληθέντα στο δημόσιο ταμείο ΦΠΑ. Ωστόσο, δυνάμει του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να μειώνει τη βάση επιβολής του φόρου υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη, οπότε η διάταξη αυτή του δικαίου της Ένωσης διασφαλίζει στο κράτος μέλος διακριτική ευχέρεια όσον αφορά τον καθορισμό των προϋποθέσεων και διατυπώσεων από τις οποίες εξαρτάται η μείωση της φορολογητέα βάσεως. Επομένως, η φορολογική αρχή κράτους μέλους μπορεί να εξετάσει αν ο υποκείμενος στον φόρο έπραξε ό,τι ήταν δυνατό για να αποφευχθεί το ενδεχόμενο η απαίτησή του να καταστεί, οριστικώς, μη εισπράξιμη. Δεδομένου ότι η υποκείμενη στον φόρο επέδειξε, συναφώς, παθητική συμπεριφορά, δεν διαπιστώνεται ότι παραβιάστηκαν εν προκειμένω οι αρχές της αποτελεσματικότητας, της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του φόρου.

- 20 Κατά τη διάρκεια της διαδικασίας ενώπιον της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής, η αρχή αυτή διαπίστωσε, όσον αφορά τα μη εξοφληθέντα τιμολόγια που εκδόθηκαν εις βάρος δύο εμπορικών εταίρων της προσφεύγουσας, ότι τα τιμολόγια αυτά δεν αφορούσαν υπηρεσίες δυνάμενες να συνδεθούν με την εκπλήρωση αποστολής δημόσιας υπηρεσίας, οπότε η προσφεύγουσα δεν είχε καμία νομική υποχρέωση να τις παράσχει, ούτε να συνεχίσει να το πράττει αν ο εμπορικός της εταίρος δεν προέβαινε στην εξόφλησή τους. Επισήμανε, επιπλέον, ότι η προσφεύγουσα δεν είχε αποστείλει εξώδικες οχλήσεις στους εμπορικούς εταίρους της, παρά το γεγονός ότι αυτό ήταν προσήκον ακόμα και στην περίπτωση που υφίστατο εκ του νόμου υποχρέωση για την παροχή της υπηρεσίας.
- 21 Δυνάμει του a 112/2012. (VI.4.) Δυνάμει του 112/2012. (VI.4.) Korm. rendelet [κυβερνητικού διατάγματος 112/2012, της 4ης Ιουνίου 2012], η Ουγγρική Κυβέρνηση όρισε την Székesfehérvári Fűtőerőbrutts Kft. ως ιδιαιτέρως στρατηγικό οικονομικό οργανισμό και της χορήγησε προσωρινή αναστολή πληρωμών με άμεση ισχύ από τις 29 Ιουνίου 2012. Η υποκείμενη στον φόρο ήταν ιδιοκτήτρια της Székesfehérvári Fűtőerőbrutts Kft. από τις 23 Φεβρουαρίου 2012, οπότε διέθετε πληροφορίες για τη λειτουργία και την οικονομική κατάστασή της. Επιπλέον, δεδομένου ότι επί σειρά ετών η οφειλέτρια ήταν



πελάτισσά της, η προσφεύγουσα γνώριζε πλήρως το γεγονός ότι δεν κατέβαλλε συστηματικά το αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο η υποκείμενη στον φόρο θα μπορούσε να διακόψει την παροχή της υπηρεσίας, δεδομένου ότι πριν από την αναστολή των πληρωμών δεν είχε καμία υποχρέωση να την παράσχει.

- 22 Εντούτοις, πριν από τις διαδικασίες εκκαθάρισεως, η προσφεύγουσα δεν είχε λάβει, έναντι αυτών των εμπορικών εταιρών, τα πρόσφορα μέτρα για την αποφυγή του ενδεχομένου να καταστούν οι απαιτήσεις της μη εισπράξιμες, οπότε ορθώς η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημά της.
- 23 Η προσφεύγουσα προσέβαλε τις ανωτέρω αποφάσεις με ένδικη προσφυγή, αιτούμενη να κηρυχθούν παράνομες και να ακυρωθούν.

### **Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης**

- 24 Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η αξίωση επιστροφής του ΦΠΑ απορρέει από την επελθούσα αδυναμία εισπράξεως των απαιτήσεων — γεγονός που επιβεβαιώνεται επίσης από τη διάταξη του Δικαστηρίου στην υπόθεση *Porr Éritési Kft.* —, με αποτέλεσμα η προθεσμία παραγραφής της αξιώσεως αυτής να αρχίζει, σύμφωνα με τον ειδικό κανόνα του άρθρου 164, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, την τελευταία ημέρα του έτους κατά το οποίο οι απαιτήσεις καθίστανται μη εισπράξιμες (εν προκειμένω στις 31 Δεκεμβρίου 2019), και όχι από το χρονικό σημείο διενέργειας της φορολογητέας πράξεως.
- 25 Κατά την προσφεύγουσα, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει σαφώς ότι, κατά τον χρόνο υποβολής του αιτήματός της για επιστροφή του φόρου, η Ουγγαρία, κατά παράβαση του νόμου, δεν είχε μεταφέρει ορθώς στην έννομη τάξη της το άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ, καθόσον είχε αποκλείσει εντελώς κάθε δυνατότητα εκ των υστέρων μείωσης της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ που αφορούσε μη εισπράξιμες απαιτήσεις, μολονότι το Δικαστήριο δεν θεωρεί εφαρμοστέα στον σχετικό με τέτοιες απαιτήσεις ΦΠΑ την εξαίρεση του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ.
- 26 Η προσφεύγουσα εκκινεί από το γεγονός ότι η προθεσμία παραγραφής δεν μπορούσε να ξεκινήσει πριν από τη γένεση της αξιώσεως για επιστροφή του ΦΠΑ, δηλαδή πριν από τη γένεση της συγκεκριμένης αξιώσεως της προσφεύγουσας για επιστροφή του φόρου.
- 27 Προσθέτει δε, ότι στο σύστημα ρυθμίσεων του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, οι κανόνες σχετικά με τις δημοσιονομικές ενισχύσεις έχουν εφαρμογή στην επιστροφή του φόρου που στηρίζεται στο δίκαιο της Ένωσης, μεταξύ άλλων και όσον αφορά την παραγραφή της αξιώσεως επιστροφής.
- 28 Κατά την προσφεύγουσα, το να εξαρτάται η επιστροφή αυτή από ένα σύνολο αυστηρότερων προϋποθέσεων από αυτές που προβλέπονται στην ανωτέρω

ρύθμιση παραβιάζει τις αρχές της αναλογικότητας, της ουδετερότητας του φόρου και της αποτελεσματικότητας που διέπουν το δίκαιο της Ένωσης.

- 29 Η προσφεύγουσα θεωρεί ότι, κατά τον χρόνο υποβολής του αιτήματός της για επιστροφή του ΦΠΑ, δεν μπορούσε να επικαλεστεί το άρθρο 77 του νόμου περί ΦΠΑ προκειμένου να μειώσει εκ των υστέρων τη βάση επιβολής του φόρου, δεδομένου ότι το ουγγρικό δίκαιο δεν παρείχε ακόμη τη δυνατότητα αυτή. Επομένως, μπορούσε να επικαλεσθεί μόνον το δίκαιο της Ένωσης για να ζητήσει την επιστροφή του καταβληθέντος ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, ένα τέτοιο αίτημα επιστροφής δεν στηρίζεται στις διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ, αλλά απευθείας στο δίκαιο της Ένωσης, ήτοι στο άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ, και ρυθμίζεται από την ειδική διαδικασία του άρθρου 124/C του προϊσχύσαντος κώδικα φορολογικής διαδικασίας και του άρθρου 196 του νέου κώδικα φορολογικής διαδικασίας.
- 30 Η προσφεύγουσα συμφωνεί με την καθής ότι οι διατάξεις περί παραγραφής που ισχύουν γενικώς για την επιστροφή του φόρου δεν εφαρμόζονται στο πλαίσιο της ειδικής διαδικασίας που διέπεται από το άρθρο 196 του κώδικα φορολογικής διαδικασίας και, ως εκ τούτου, ούτε το άρθρο 202, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, του κώδικα αυτού, το οποίο ρυθμίζει τα της παραγραφής προβλέποντας ότι η προθεσμία παραγραφής για την άσκηση ενός δικαιώματος αρχίζει να τρέχει από την ημερομηνία γενέσεως του δικαιώματος αυτού.
- 31 Η προσφεύγουσα δεν θεωρεί λογικό να έχει γεννηθεί η αξίωσή της για επιστροφή του ΦΠΑ προτού η απαίτηση επί της οποίας στηρίζεται καταστεί μη εισπράξιμη. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο η προσφεύγουσα δεν αμφισβητεί τη δυνατότητα επελεύσεως της παραγραφής, αλλά τον τρόπο εφαρμογής της από την καθής, ο οποίος παραβιάζει τους διαδικαστικούς κανόνες των οποίων γίνεται επίκληση και διακυβεύει την πρακτική αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης.
- 32 Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η αρχή που επιβάλλει τη λυσιτελή άσκηση ενός δικαιώματος παραβιάζεται, σύμφωνα με τους κανόνες του κώδικα φορολογικής δικονομίας, μόνο με ενέργεια που αποσκοπεί στην καταστρατήγηση των διατάξεων του φορολογικού νόμου ή των αποφάσεων των Δήμων. Εν προκειμένω, δεν υφίσταται καμία φορολογική ρύθμιση την οποία η προσφεύγουσα θέλησε να παραβεί παρακάμπτοντας την κοινωνική του λειτουργία. Κατά την άποψή της, το σύνολο των προϋποθέσεων που προβλέπονται για την επιστροφή του ΦΠΑ είναι αυθαίρετο και στερείται παντελώς νομικής βάσεως.
- 33 Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να της καταλογιστεί συμπεριφορά σκοπούσα στην καταστρατήγηση φορολογικού νόμου, αλλά αντιθέτως, κατέβαλε τον ΦΠΑ σύμφωνα με το εφαρμοστέο φορολογικό δίκαιο, περιλαμβανομένου του ΦΠΑ που αφορούσε εκδοθέντα τιμολόγια για παροχή υπηρεσιών τα οποία δεν εξοφλήθηκαν μεταγενέστερα.

- 34 Η προσφεύγουσα θεωρεί εσφαλμένη την πρακτική της καθής που συνίσταται στην εξέταση, για τους σκοπούς της επιστροφής του ΦΠΑ, προϋποθέσεων που δεν έχουν έρεισμα ούτε στους γενικούς κανόνες του κώδικα φορολογικής διαδικασίας ούτε στη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου.
- 35 Η προσφεύγουσα θεωρεί ότι, στο πλαίσιο της επί της ουσίας εξέτασεως των προϋποθέσεων επιστροφής του ΦΠΑ που αφορά τα επίμαχα τιμολόγια, μπορούν να ληφθούν υπόψη μόνον η νομολογία του Δικαστηρίου και οι γενικοί κανόνες του κώδικα φορολογικής διαδικασίας σχετικά με την επιστροφή του φόρου, και όχι οι διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ που τέθηκαν σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2020.
- 36 Η προσφεύγουσα παραπέμπει στην απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση SCT d.d για να υποστηρίξει ότι, εν προκειμένω, έπραξε πολύ περισσότερα από αυτά που, κατά το Δικαστήριο, θα αναμένονταν για την είσπραξη του οφειλόμενου ποσού, δεδομένου ότι ανήγγειλε τις απαιτήσεις της στο πλαίσιο της διαδικασίας εκκαθαρίσεως, ωστόσο οι απαιτήσεις αυτές δεν ικανοποιήθηκαν (ή ικανοποιήθηκαν μόνον σε ελάχιστο ποσοστό).
- 37 Με το υπόμνημα της αντικρούσεως, η καθής ζητεί την απόρριψη της ένδικης προσφυγής και τη διατήρηση της νομικής καταστάσεως που εκτίθεται στο αιτιολογικό της προσβαλλομένης αποφάσεως.
- 38 Η καθής επισημαίνει ότι η γενική πενταετής προθεσμία παραγραφής που υπολογίζεται από τη διενέργεια της φορολογητέας πράξεως προσδιορίζει ένα χρονικό σημείο που είναι γνωστό στους συμβαλλομένους, καθορισμένο εκ των προτέρων και το οποίο ενθαρρύνει τόσο την εκτέλεση της παροχής σύμφωνα με τις οριζόμενα στη σύμβαση όσο και τη λήψη μέτρων για την είσπραξη της αντιπαροχής, χωρίς τα επελθόντα σε μεταγενέστερο χρόνο γεγονότα να έχουν επίπτωση στη φορολογική υποχρέωση, είτε ευνοώντας είτε ζημιώνοντας τον υποκείμενο στον φόρο.
- 39 Όπως υποστήριξε η προσφεύγουσα, στο πλαίσιο της διαδικασίας ενώπιον της καθής φορολογικής αρχής, η τελευταία εξετάζει την απαίτηση λυσιτελούς ασκήσεως δικαιώματος μόνο στο μέτρο που αυτό εξυπηρετεί τους σκοπούς του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ. Προκειμένου να διασφαλιστεί η ορθή είσπραξη του ΦΠΑ, είναι απαραίτητο ο υποκείμενος στον φόρο, ενεργών ως επιφορτισμένος με την είσπραξή του, να λάβει εγκαίρως τα κατάλληλα προς τούτο μέτρα και να εξαλείψει τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων.

#### **Σύντομη έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

- 40 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι δεν μπορεί να επιλύσει τη διαφορά μεταξύ των διαδίκων χωρίς την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, ιδίως του άρθρου 90, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας ΦΠΑ.

- 41 Το δικαίωμα της προσφεύγουσας για επιστροφή του φόρου απορρέει από το άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ, ως πηγής δικαίου της Ένωσης, το οποίο ο Ούγγρος νομοθέτης δεν μετέφερε ορθώς στην εσωτερική έννομη τάξη. Από το άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ και από τη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ο Ούγγρος νομοθέτης όφειλε να καταστήσει δυνατή την επιστροφή του ΦΠΑ επί μη εισπράξιμων απαιτήσεων.
- 42 Η προσφεύγουσα προέβαλε επίσης την ανάγκη υποβολής προδικαστικού ερωτήματος στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, επικαλούμενη συναφώς την αρχή της αποτελεσματικότητας, η οποία, κατ' αυτήν, δεν επιτρέπει στη διοίκηση να ορίζει την έναρξη της προθεσμίας παραγραφής της αξίωσης για επιστροφή του ΦΠΑ σε χρόνο κατά τον οποίο η αξίωση αυτή δεν έχει ακόμη γεννηθεί.
- 43 Η αρχή της ισοδυναμίας είναι επίσης κρίσιμη εν προκειμένω, δεδομένου ότι η εθνική φορολογική αρχή εφαρμόζει στα αιτήματα επιστροφής ΦΠΑ που στηρίζονται στο δίκαιο της Ένωσης αυστηρότερο καθεστώς από αυτό των λοιπών επιστροφών φόρου.
- 44 Η προσφεύγουσα ανέφερε επίσης ότι η απάντηση στο ζήτημα της παραγραφής είναι μεν αναγκαία, αλλά είναι από μόνη της ανεπαρκής, δεδομένου ότι η καθής με την απόφασή της απέρριψε μέρος του αιτήματος της προσφεύγουσας βασιζόμενη σε πρόσθετες απαιτήσεις που αφορούν την υποχρέωση της λυσιτελούς ασκήσεως του δικαιώματός της.
- 45 Το Δικαστήριο έχει κρίνει με πολλές αποφάσεις ότι το άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ έχει άμεσο αποτέλεσμα, δηλαδή ότι οι πολίτες είναι ελεύθεροι να το επικαλούνται ενώπιον των δικαστηρίων των κρατών μελών για την υπεράσπιση των δικαιωμάτων τους.
- 46 Επομένως, το υποβληθέν στην υπό κρίση υπόθεση προδικαστικό ερώτημα δεν αποσκοπεί στην ερμηνεία των ουγκρικών κανόνων περί παραγραφής, αλλά στην εξέταση της εφαρμογής του άρθρου 90 της οδηγίας ΦΠΑ υπό το πρίσμα δύο αρχών του δικαίου της Ένωσης, ήτοι i) της αρχής της αποτελεσματικότητας, και ii) της αρχής της ισοδυναμίας. Μολονότι το Δικαστήριο δεν είχε ακόμη την ευκαιρία να εξετάσει τη σχέση μεταξύ του εθνικού ρυθμιστικού πλαισίου της παραγραφής και των δικαιωμάτων που αντλούνται από το δίκαιο της Ένωσης όσον αφορά τις μη εισπράξιμες απαιτήσεις, εντούτοις έχει αποφανθεί στην περίπτωση άλλων δικαιωμάτων που παρέχει το δίκαιο της Ένωσης.
- 47 Στην υπό κρίση διαφορά τίθεται το ζήτημα αν, με βάση την ουγκρική νομοθεσία περί παραγραφής, μπορεί να μην χορηγηθεί στην προσφεύγουσα η εκ των υστέρων μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου δυνάμει του άρθρου 90 της οδηγίας ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, του οφειλομένου φόρου, με την αιτιολογία ότι, σύμφωνα με την πρακτική της φορολογικής αρχής, η προθεσμία παραγραφής αρχίζει όταν οι υποκείμενοι στον φόρο δεν μπορούν καν να προβλέψουν την αδυναμία εισπράξεως των απαιτήσεών τους και την εξ αυτής απορρέουσα αξίωση

επιστροφής του καταβληθέντος φόρου. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι είναι κρίσιμο για την επίλυση της διαφοράς να διευκρινισθεί αν, ελλείψει εθνικής ρυθμίσεως, η πρακτική της φορολογικής αρχής κράτους μέλους επιτρέπει την εκ των υστέρων πρόβλεψη τυπικών προϋποθέσεων για την άσκηση του δικαιώματος μειώσεως της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, ήτοι την πρόβλεψη ενός συνόλου προϋποθέσεων για τη θεμελίωση του δικαιώματος αυτού.

- 48 Κατά την προσφεύγουσα, το Δικαστήριο δεν έχει εξετάσει ακόμη το ζήτημα αυτό στη νομολογία του. Η υπόθεση FGSZ, η οποία εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου, έχει ως αντικείμενο τις θεμελιώδεις αρχές της αναλογικότητας, της ουδετερότητας του φόρου και της αποτελεσματικότητας, αλλά διαφέρει από την υπό κρίση υπόθεση όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά, στο μέτρο που, στην υπόθεση εκείνη, δεν εξετάζεται το σύνολο των προϋποθέσεων που συνδέονται με την απαίτηση της λυσιτελούς ασκήσεως ενός δικαιώματος, λόγος για τον οποίον δεν γίνεται αναφορά στην αρχή της ισοδυναμίας.

ΕΠΙΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ