



Συλλογή της Νομολογίας

ΔΙΑΤΑΞΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 3ης Μαρτίου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 90 – Μείωση της βάσης επιβολής του φόρου – Ολική ή μερική μη καταβολή του τιμήματος – Απαίτηση της οποίας η είσπραξη κατέστη οριστικώς αδύνατη – Αποσβεστική προθεσμία εντός της οποίας μπορεί να ζητηθεί εκ των υστέρων μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ – Ημερομηνία έναρξης της προθεσμίας»

Στην υπόθεση C-507/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Pécsi Törvényszék (δικαστήριο Pécs, Ουγγαρία) με απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Οκτωβρίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

FGSZ Földgázszállító Zrt.

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Bay Larsen, πρόεδρο του έκτου τμήματος, C. Toader (εισηγήτρια) και M. Safjan, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A Calot Escobar

κατόπιν της απόφασης που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να αποφανθεί με αιτιολογημένη διάταξη σύμφωνα με το άρθρο 99 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

Διάταξη

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 90 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), σε συνδυασμό με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ, αφενός, της FGSZ Földgázszállító Zrt., ουγγρικής εμπορικής εταιρίας, και, αφετέρου, της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διεύθυνσης προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία· στο εξής: διεύθυνση προσφυγών), με αντικείμενο την άρνηση της τελευταίας να αναγνωρίσει το δικαίωμα της FGSZ περί μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) κατά το ποσό της υποκείμενης σε ΦΠΑ αντιπαροχής που δεν εισέπραξε λόγω αφερεγγυότητας του οφειλέτη.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 90 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«1. Σε περίπτωση ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή μείωσης της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.

2. Σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1.»
- 4 Κατά το άρθρο 185 της οδηγίας:

«1. Ο διακανονισμός διενεργείται, ιδίως, όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου, μεταξύ άλλων σε περίπτωση ακύρωσης πωλήσεων ή επίτευξης εκπτώσεων στο τίμημα.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δεν διενεργείται διακανονισμός στην περίπτωση πράξεων, για τις οποίες δεν έγινε [καμία πληρωμή ή έγινε] μερική πληρωμή, σε περίπτωση καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται δεόντως και στην περίπτωση αναλήψεων για τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων του άρθρου 16.

Ωστόσο, σε περίπτωση πράξεων για τις οποίες δεν έγινε [καμία πληρωμή ή έγινε] μερική πληρωμή ή σε περίπτωση κλοπής, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν διακανονισμό.»
- 5 Το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση

ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.»

Το ουγγρικό δίκαιο

- 6 Ο az adózás rendjéről 2003. évi XCII. törvény (νόμος XCII του 2003 περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας) [*Magyar Közlöny* 2003/131. (XI. 14., σ. 9990)], ο οποίος εφαρμόζεται στα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης της κύριας δίκης, προβλέπει κατ' ουσίαν, στο άρθρο του 4, παράγραφος 3, στοιχείο b, ότι η επιστροφή του ΦΠΑ πρέπει να χαρακτηρίζεται ως δημοσιονομική στήριξη και, επομένως, υπόκειται στους κανόνες περί αποσβεστικής προθεσμίας που εφαρμόζονται στις δημοσιονομικές στηρίξεις.
- 7 Το άρθρο 164, παράγραφος 1, του νόμου XCII του 2003 ορίζει, κατ' ουσίαν, ότι το δικαίωμα υποβολής αίτησης δημοσιονομικής στήριξης υπόκειται σε αποσβεστική προθεσμία πέντε ετών με έναρξη το έτος κατά το οποίο γεννήθηκε το δικαίωμα υποβολής της αίτησης.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 8 Στο διάστημα από τον Οκτώβριο του 2010 έως τον Ιανουάριο του 2011, η FGSZ εξέδωσε προς την EMFESZ Kft., αντισυμβαλλόμενη εταιρία (στο εξής: οφειλέτρια εταιρία), πλείονα τιμολόγια τα οποία περιλάμβαναν τον ΦΠΑ. Κατά το 2011, η FGSZ δήλωσε και κατέβαλε στη φορολογική αρχή τον ΦΠΑ που αναλογούσε στα τιμολόγια αυτά.
- 9 Πριν από την εξόφληση των τιμολογίων, η οφειλέτρια εταιρία υπήχθη σε διαδικασίες θέσης υπό εκκαθάριση, περιλαμβανομένης αυτής που κίνησε στις 28 Ιανουαρίου 2014 το Fővárosi Törvényszék (δικαστήριο Βουδαπέστης-πρωτεύουσας, Ουγγαρία). Η FGSZ ανήγγειλε την απαίτηση που απορρέει από τα εν λόγω τιμολόγια, ο δε εκκαθαριστής της οφειλέτριας εταιρίας επιβεβαίωσε, στις 7 Μαΐου 2018, το παραδεκτό της απαίτησης αυτής. Στις 13 Δεκεμβρίου 2019, ο εκκαθαριστής διαπίστωσε την αδυναμία είσπραξης της εν λόγω απαίτησης.
- 10 Στις 19 Δεκεμβρίου 2019, η FGSZ υπέβαλε αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ σχετικά με τα ίδια αυτά τιμολόγια και καταβολής τόκων υπερημερίας.
- 11 Με απόφαση της 24ης Ιανουαρίου 2020, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση αυτή, με την αιτιολογία ότι η πενταετής αποσβεστική προθεσμία η οποία προβλέπεται από την εθνική νομοθεσία είχε εκπνεύσει την 31η Δεκεμβρίου 2016.
- 12 Κατά της απορριπτικής αυτής απόφασης, η FGSZ άσκησε ενώπιον της διεύθυνσης προσφυγών διοικητική ένσταση, η οποία απορρίφθηκε στις 3 Μαρτίου 2020. Η διεύθυνση προσφυγών υπενθύμισε ότι, καίτοι το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ότι η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται όταν, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο αναλογών σε τιμολόγια ΦΠΑ δεν καταβλήθηκε, απόκειται εντούτοις στα κράτη μέλη να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες πραγματοποιείται η μείωση αυτή. Ως εκ τούτου, η διεύθυνση προσφυγών θεώρησε ότι τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέψουν ότι το δικαίωμα για μείωση της βάσης επιβολής του φόρου μπορεί να υπόκειται σε αποσβεστική προθεσμία. Κατά τη διεύθυνση προσφυγών, η προθεσμία αυτή πρέπει να εκκινεί από την ημερομηνία εκπλήρωσης της υποχρέωσης καταβολής, ήτοι την ημερομηνία που αναγράφεται στα τιμολόγια.

- 13 Η FGSZ άσκησε ένδικη προσφυγή κατά της απόφασης της 3ης Μαρτίου 2020 ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Υποστήριξε, κατ' ουσίαν, επικαλούμενη τις αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204), και της 12ης Απριλίου 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), ότι η αποσβεστική προθεσμία πρέπει να εκκινεί όχι από την αρχικώς προβλεπόμενη ημερομηνία εκπλήρωσης της υποχρέωσης καταβολής, αλλά από την ημερομηνία κατά την οποία η είσπραξη της απαίτησης κατέστη αδύνατη.
- 14 Εκτιμώντας ότι η υπόθεση της οποίας επιλήφθηκε έθετε ζητήματα ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης, το Pécsi Törvényszék (δικαστήριο Pécs, Ουγγαρία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Είναι σύμφωνη με τις αρχές της αναλογικότητας, της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας – λαμβανομένων υπόψη ιδίως του σημείου 63 των προτάσεων της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927), της σκέψης 27 της απόφασης της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887) και της σκέψης 36 της απόφασης της 22ας Φεβρουαρίου 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109), καθώς και του ότι ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να εισπράττει ως ΦΠΑ για μια παράδοση αγαθού ή για μια παροχή υπηρεσιών ποσό μεγαλύτερο από εκείνο που εισέπραξε πράγματι αυτός που παρέδωσε το αγαθό ή που παρείχε την υπηρεσία– η πρακτική κράτους μέλους σύμφωνα με την οποία το κράτος αυτό, επικαλούμενο το αναδρομικό αποτέλεσμα της μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου σε περίπτωση οριστικής αδυναμίας είσπραξης της απαίτησης, όπως προβλέπεται από το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας [ΦΠΑ], υπολογίζει την πενταετή αποσβεστική προθεσμία εντός της οποίας είναι δυνατή η μείωση της βάσης επιβολής του φόρου, όπως αυτή προβλέπεται από τη γενική νομοθεσία του εν λόγω κράτους μέλους, από το χρονικό σημείο της αρχικής παράδοσης αγαθών και όχι από εκείνο κατά το οποίο κατέστη οριστικά αδύνατη η είσπραξη της αντίστοιχης απαίτησης, και, προβάλλοντας την παρέλευση της εν λόγω προθεσμίας, στερεί από τον καλόπιστο υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου όταν η είσπραξη της απαίτησης έχει καταστεί οριστικώς αδύνατη, σε περιπτώσεις στις οποίες ενδέχεται να έχουν μεσολαβήσει πολλά έτη από το χρονικό σημείο της παράδοσης αγαθών μέχρι το χρονικό σημείο κατά το οποίο η είσπραξη της απαίτησης κατέστη οριστικώς αδύνατη και στις οποίες, κατά το χρονικό σημείο κατά το οποίο η είσπραξη της απαίτησης κατέστη οριστικώς αδύνατη, η νομοθεσία του κράτους μέλους, κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης, δεν επέτρεπε τη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου όταν έχει καταστεί οριστικά αδύνατη η είσπραξη της απαίτησης;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 15 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 90 της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι, όταν κράτος μέλος καθορίζει αποσβεστική προθεσμία με την παρέλευση της οποίας ο υποκείμενος στον φόρο που έχει απαίτηση της οποίας η είσπραξη κατέστη οριστικώς αδύνατη δεν μπορεί πλέον να ασκήσει το δικαίωμά του να τύχει μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου, η προθεσμία αυτή πρέπει να εκκινεί από την αρχικώς προβλεπόμενη ημερομηνία εκπλήρωσης της υποχρέωσης καταβολής ή από την ημερομηνία κατά την οποία η είσπραξη της απαίτησης κατέστη οριστικώς αδύνατη.

- 16 Δυνάμει του άρθρου 99 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, όταν, μεταξύ άλλων, η απάντηση σε ερώτημα που υποβάλλεται με αίτηση προδικαστικής αποφάσεως μπορεί να συναχθεί σαφώς από τη νομολογία, το Δικαστήριο, κατόπιν προτάσεως του εισηγητή δικαστή και αφού ακούσει τον γενικό εισαγγελέα, μπορεί να αποφανθεί οποτεδήποτε με αιτιολογημένη διάταξη.
- 17 Η ως άνω διάταξη κρίνεται εφαρμοστέα στην υπό κρίση υπόθεση.
- 18 Πρώτον, υπενθυμίζεται, αφενός, ότι το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ αφορά τις περιπτώσεις ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή μείωσης της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης για την οποία καταβάλλεται ο φόρος. Η διάταξη αυτή υποχρεώνει τα κράτη μέλη να μειώνουν τη βάση επιβολής του φόρου και, συνακόλουθα, το ποσό του ΦΠΑ που οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο, οσάκις μετά την πραγματοποίηση της πράξης ο υποκείμενος στον φόρο δεν λαμβάνει την αντιπαροχή ή ένα μέρος της. Η εν λόγω διάταξη αποτελεί έκφραση θεμελιώδους αρχής της οδηγίας περί ΦΠΑ, ήτοι της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή, συνέπεια δε της αρχής αυτής είναι ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο [διάταξη της 24ης Οκτωβρίου 2019, *Porr Értésti Kft.*, C-292/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2019:901, σκέψη 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2020, *E.* (ΦΠΑ – Μείωση της βάσης επιβολής του φόρου), C-335/19, EU:C:2020:829, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 19 Λαμβανομένου υπόψη του γράμματος του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το γράμμα του άρθρου 273 αυτής, καθώς και με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, οι διατυπώσεις που οφείλουν να εκπληρώνουν οι υποκείμενοι στον φόρο για να ασκούν ενώπιον των φορολογικών αρχών το δικαίωμα μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ πρέπει να συνίστανται μόνο στις διατυπώσεις χάρη στις οποίες αποδεικνύεται ότι, μετά την ολοκλήρωση της πράξης, η αντιπαροχή ή ένα μέρος της δεν πρόκειται οριστικά να καταβληθεί [πρβλ. απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2020, *E.* (ΦΠΑ – Μείωση της βάσης επιβολής του φόρου), C-335/19, EU:C:2020:829, σκέψεις 22 έως 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 20 Αφετέρου, το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από τον κανόνα που προβλέπει το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος που έχει οριστεί για την πράξη. Συναφώς, το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να διευκρινίσει ότι η άσκηση αυτής της δυνατότητας παρέκκλισης δεν παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να αποκλείουν πλήρως, σε περίπτωση μη καταβολής, τη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ. Η εν λόγω δυνατότητα παρέκκλισης σκοπεί μόνο να παράσχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να αντιμετωπίζουν την αβεβαιότητα που συνδέεται με τη μη εξόφληση ενός τιμολογίου ή με τον οριστικό χαρακτήρα αυτής και δεν ρυθμίζει το ζήτημα αν μπορεί να αποκλειστεί μείωση της βάσης επιβολής του φόρου σε περίπτωση μη καταβολής [πρβλ. απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2020, *E.* (ΦΠΑ – Μείωση της βάσης επιβολής του φόρου), C-335/19, EU:C:2020:829, σκέψεις 29 και 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 21 Εν προκειμένω, στις 13 Δεκεμβρίου 2019, διαπιστώθηκε η αδυναμία είσπραξης της απαίτησης της FGSZ λόγω ολικής μη εξόφλησης των τιμολογίων από την οφειλέτρια εταιρία. Στις 19 Δεκεμβρίου 2019, η FGSZ υπέβαλε αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ σχετικά με τα τιμολόγια αυτά.

- 22 Επομένως, κατά την ημερομηνία υποβολής της αίτησης, η οριστική αδυναμία είσπραξης της απαίτησης είχε διαπιστωθεί.
- 23 Δεύτερον, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η δυνατότητα υποβολής αίτησης επιστροφής ΦΠΑ χωρίς κανέναν χρονικό περιορισμό θα αντέβαινε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία επιτάσσει να μην μπορεί επ' αόριστον να τίθεται εν αμφιβόλω η φορολογική κατάσταση του υποκείμενου στον φόρο ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της φορολογικής αρχής. Καίτοι η ύπαρξη αποσβεστικής προθεσμίας της οποίας η παρέλευση συνεπάγεται ότι ο δανειστής δεν μπορεί πλέον να ζητήσει τη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ που αναλογεί σε ορισμένες απαιτήσεις δεν μπορεί να θεωρηθεί ασυμβίβαστη με την οδηγία περί ΦΠΑ, ο καθορισμός της ημερομηνίας από την οποία εκκινεί η προθεσμία αυτή συνιστά ζήτημα του εθνικού δικαίου, με την επιφύλαξη της τήρησης των αρχών της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας (πρβλ. αποφάσεις της 21ης Ιανουαρίου 2010, *Alstom Power Hydro*, C-472/08, EU:C:2010:32, σκέψεις 16 και 17 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 12ης Απριλίου 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, σκέψεις 36 και 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 24 Όσον αφορά την αρχή της ισοδυναμίας, επισημαίνεται ότι το Δικαστήριο δεν έχει στη διάθεσή του κανένα στοιχείο δυνάμενο να δημιουργήσει αμφιβολίες ως προς τη συμφωνία της επίμαχης στην κύρια δίκη κανονιστικής ρύθμισης με την αρχή αυτή.
- 25 Όσον αφορά την αρχή της αποτελεσματικότητας, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί, σε σχέση με το άρθρο 185 της οδηγίας περί ΦΠΑ, υπογραμμίζοντας ότι η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται κατά τρόπο λογικώς συνεπή προς το άρθρο 90 της οδηγίας (απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2018, *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, σκέψη 35), ότι, στο μέτρο που ο υποκείμενος στον φόρο δεν επέδειξε αμέλεια, και εν απουσία καταχρηστικής συμπεριφοράς ή αθέμιτης συμπαιγνίας με σκοπό την απάτη, δεν ήταν δυνατόν να αντιταχθεί νομίμως στην άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ μια προθεσμία η οποία είχε αρχίσει από την ημερομηνία έκδοσης των αρχικών τιμολογίων και, για ορισμένες συναλλαγές, είχε παρέλθει πριν από τον διακανονισμό (πρβλ. απόφαση της 12ης Απριλίου 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 26 Συγκεκριμένα, τέτοιοι τρόποι υπολογισμού της προθεσμίας δεν δικαιολογούνται από την ανάγκη να ληφθεί υπόψη η αβεβαιότητα όσον αφορά την οριστική αδυναμία είσπραξης της απαίτησης [πρβλ. απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2020, *E*, (ΦΠΑ – Μείωση της βάσης επιβολής του φόρου), C-335/19, EU:C:2020:829, σκέψεις 33 έως 35 και 44].
- 27 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το δίκαιο της Ένωσης αντιτίθεται σε κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους βάσει της οποίας δεν αναγνωρίζεται στον υποκείμενο στον φόρο 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 είτε από την ημερομηνία της παράδοσης των αγαθών και είχε παρέλθει πριν από την υποβολή της αίτησης επιστροφής (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 51) είτε από την ημερομηνία έκδοσης των αρχικών τιμολογίων και είχε παρέλθει (απόφαση της 12ης Απριλίου 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, σκέψη 44).

- 28 Επομένως, όταν κράτος μέλος προβλέπει ότι το δικαίωμα δανειστή να επιτύχει την προβλεπόμενη στο άρθρο 90 της οδηγίας περί ΦΠΑ μείωση της βάσης επιβολής του φόρου υπόκειται σε αποσβεστική προθεσμία, η προθεσμία αυτή πρέπει να εκκινεί όχι από την αρχικώς προβλεπόμενη ημερομηνία εκπλήρωσης της υποχρέωσης καταβολής, αλλά από την ημερομηνία κατά την οποία η αδυναμία είσπραξης της απαίτησης κατέστη οριστική.
- 29 Εν προκειμένω, καίτοι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης κανονιστική ρύθμιση καθορίζει πενταετή αποσβεστική προθεσμία η οποία εκκινεί από το έτος κατά το οποίο γεννήθηκε το δικαίωμα υποβολής αίτησης επιστροφής, από τις πληροφορίες που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι η FGSZ υπέβαλε αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ στις 19 Δεκεμβρίου 2019, ήτοι έξι ημέρες μετά τη διαπίστωση, εκ μέρους του εκκαθαριστή της οφειλέτριας εταιρίας, της αδυναμίας είσπραξης της επίμαχης απαίτησης από τη FGSZ.
- 30 Ως εκ τούτου, διαπιστώνεται ότι, υποβάλλοντας την αίτησή του κατά τον χρόνο αυτό, ο υποκείμενος στον φόρο επέδειξε επιμέλεια και δεν πρέπει να στερηθεί το δικαίωμα μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου.
- 31 Τέλος, υπενθυμίζεται επίσης ότι, αφενός, το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ πληροί τις αναγκαίες προϋποθέσεις για να έχει άμεσο αποτέλεσμα και, αφετέρου, η αρχή της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης σημαίνει ότι κάθε αρμοδίως επιληφθέν υποθέσεως εθνικό δικαστήριο έχει την υποχρέωση, ως όργανο κράτους μέλους, να αφήνει ανεφάρμοστη κάθε διάταξη του εθνικού δικαίου που αντιβαίνει προς διάταξη του δικαίου της Ένωσης η οποία έχει άμεσο αποτέλεσμα στη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί. Επομένως, όταν υποκείμενος στον φόρο, όπως η FGSZ, δεν πληροί τις προβλεπόμενες από την εθνική κανονιστική ρύθμιση προϋποθέσεις, οι οποίες αντιβαίνουν στη διάταξη αυτή, μπορεί να επικαλεστεί την εν λόγω διάταξη ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων κατά του οικείου κράτους μέλους προκειμένου να επιτύχει τη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου του [απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2020, Ε. (ΦΠΑ – Μείωση της βάσης επιβολής του φόρου), C-335/19, EU:C:2020:829, σκέψεις 51 και 52 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 32 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 90 της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας, έχει την έννοια ότι, όταν κράτος μέλος καθορίζει αποσβεστική προθεσμία με την παρέλευση της οποίας ο υποκείμενος στον φόρο που έχει απαίτηση της οποίας η είσπραξη κατέστη οριστικώς αδύνατη δεν μπορεί πλέον να ασκήσει το δικαίωμά του να τύχει μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου, η προθεσμία αυτή πρέπει να εκκινεί όχι από την αρχικώς προβλεπόμενη ημερομηνία εκπλήρωσης της υποχρέωσης καταβολής, αλλά από την ημερομηνία κατά την οποία η είσπραξη της απαίτησης κατέστη οριστικώς αδύνατη.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έκτο τμήμα) διατάσσει:

Το άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε συνδυασμό με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας, έχει την έννοια ότι, όταν κράτος μέλος καθορίζει αποσβεστική προθεσμία με την παρέλευση της οποίας ο υποκείμενος στον φόρο που έχει απαίτηση της οποίας η είσπραξη κατέστη οριστικώς αδύνατη δεν μπορεί πλέον να ασκήσει το δικαίωμά του να τύχει μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου, η προθεσμία αυτή πρέπει να εκκινεί όχι από την αρχικώς προβλεπόμενη ημερομηνία εκπλήρωσης της υποχρέωσης καταβολής, αλλά από την ημερομηνία κατά την οποία η είσπραξη της απαίτησης κατέστη οριστικώς αδύνατη.

(υπογραφές)