ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
YVES BOT
της 26ης Μαΐου 2011 [1]

1. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), δυνάμει του κοινού συστήματος που καθιερώνεται από το δίκαιο της Ένωσης, είναι φόρος καταναλώσεως που εισπράττεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής ή διανομής και ο οποίος βαρύνει εξ ολοκλήρου τον τελικό καταναλωτή.

2. Προκειμένου να παρασχεθεί η δυνατότητα για τους επιχειρηματίες, μέσω των οποίων διασφαλίζεται η είσπραξη του φόρου αυτού από τους πελάτες τους ταυτόχρονα με την είσπραξη της τιμής των προϊόντων ή των υπηρεσιών τους, να μην επιβαρυνθούν οι ίδιοι με τον φόρο, το κοινό σύστημα ΦΠΑ προβλέπει μηχανισμό εκπτώσεως προς διασφάλιση της «ουδετερότητας» του φόρου έναντι αυτών.

3. Οι «υποκείμενοι σε φόρο» επιχειρηματίες, μπορούν να εκπίπτουν από τον φόρο που εισέπραξαν από τους πελάτες τους και τον οποίον οφείλουν να αποδώσουν στο κράτος μέλος τον ΦΠΑ που οι ίδιοι κατέβαλαν επί των εισροών κατά την κτήση των αναγκαίων για την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητάς τους αγαθών και υπηρεσιών.

4. Η υπό κρίση προσφυγή κατά παραβάσεως αφορά τις διατάξεις του κοινού συστήματος ΦΠΑ που εφαρμόζονται σε περίπτωση που τα δικαιώματα εκπτώσεως του υποκείμενου σε φόρο υπερβαίνουν το ποσό του οφειλόμενου φόρου.

5. Δυνάμει του άρθρου 183 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου [2], όταν το ποσό της δικαιουμένης εκπτώσεως είναι μεγαλύτερο του οφειλομένου ΦΠΑ για μια περίοδο φορολογήσεως, τα κράτη μέλη δύνανται είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επομένη περίοδο είτε να προβούν στην επιστροφή της βάσει διαδικασίας που καθορίζουν.

6. Η Δημοκρατία της Ουγγαρίας εκτιμά ότι δυνάμει της εν λόγω διατάξεως, δικαιούται να περιορίζει την επιστροφή του ΦΠΑ στο μέρος που έχει πράγματι καταβληθεί από τον υποκείμενο σε φόρο. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκτιμώντας ότι η εν λόγω διάταξη δεν παρέχει τη συγκεκριμένη δυνατότητα στα κράτη μέλη, άσκησε την παρούσα προσφυγή λόγω παραβάσεως.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Οδηγία της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).

7. Με τις παρούσες προτάσεις μου, θα εκθέσω τους λόγους για τους οποίους η παρούσα προσφυγή είναι, κατά τη γνώμη μου, βάσιμη.

I — Το νομικό πλαίσιο

Α — *Το δίκαιο της Ένωσης*

8. Θα καταδείξω ότι, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή στα δικόγραφά της, ο προβλεπόμενος στο ουγγρικό δίκαιο περιορισμός δεν αντιβαίνει στην αρχή της ουδετερότητας στην οποία βασίζεται το κοινό σύστημα ΦΠΑ. Θα επισημάνω, εντούτοις, ότι, όπως έχει ήδη υποστηρίξει το εν λόγω θεσμικό όργανο, το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με άλλες διατάξεις της οδηγίας σχετικά με το δικαίωμα εκπτώσεως, περιορίζει σαφώς την αρμοδιότητα των κρατών μελών σε δύο επιλογές, αφενός την επιστροφή του υπολοίπου και αφετέρου τη δήλωσή του στην επόμενη φορολογική περίοδο χωρίς να γίνεται διάκριση μεταξύ του καταβληθέντος και του οφειλόμενου ΦΠΑ.

9. Συνεπώς, ένα κράτος μέλος δεν δύναται να περιορίζει την επιστροφή του επιπλέον καταβληθέντος ΦΠΑ στο μέρος του ΦΠΑ που έχει πραγματικά καταβληθεί από τον υποκείμενο σε φόρο, χωρίς να υπερβαίνει το περιθώριο εκτιμήσεως που διαθέτει δυνάμει της οδηγίας 2006/112.

10. Κατά το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου [3], η αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε πράξη ο ΦΠΑ, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του ΦΠΑ, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.

11. Ο τίτλος VI της οδηγίας 2006/112, ο οποίος επιγράφεται «Γενεσιουργός αιτία και απαιτητό του φόρου», περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τις ακόλουθες διατάξεις:

3 — Οδηγία της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09//001, σ. 3).

«*Άρθρο 62*

Κατά την έννοια της παρούσας οδηγίας, 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 κατά νόμο δικαίωμα του Δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, προς πληρωμή του φόρου εκ μέρους του υπόχρεου, έστω και αν η πληρωμή αυτή δύναται να ανασταλεί.

[…]

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 65

Σε περίπτωση προκαταβολών πριν από την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της είσπραξης, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού.

Άρθρο 66

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

α) το αργότερο κατά τον χρόνο έκδοσης του τιμολογίου·

β) το αργότερο κατά τον χρόνο είσπραξης του τιμήματος·

γ) σε περίπτωση μη έκδοσης ή εκπρόθεσμης έκδοσης του τιμολογίου, εντός ορισμένης προθεσμίας από τον χρόνο κατά τον οποίο επήλθε η γενεσιουργός αιτία του φόρου.

[…]»

12. Ο τίτλος X της οδηγίας 2006/112 αφορά τις εκπτώσεις. Στο πρώτο κεφάλαιο, το οποίο φέρει τον τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα άρθρα 167 και 168, τα οποία έχουν ως εξής:

«*Άρθρο 167*

Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος 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·

[...]».

13. Το κεφάλαιο 4 του τίτλου Χ της οδηγίας 2006/112 αφορά τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση. Περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα εξής άρθρα:

«*Άρθρο 178*

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

α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α΄, έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240.

[…]

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 εκπτώσεως, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.

[…]

Άρθρο 183

Όταν το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν να αρνούνται τη μεταφορά ή την επιστροφή, όταν η επιπλέον διαφορά είναι αμελητέα.»

14. Το κεφάλαιο 5 του τίτλου Χ της οδηγίας 2006/112 φέρει τον τίτλο «Διακανονισμός των εκπτώσεων». Ορίζει στα άρθρα 184 και 185:

«*Άρθρο 184*

Η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.

Άρθρο 185

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 ολική ή 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 ολική ή μερική πληρωμή ή σε περίπτωση κλοπής, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν διακανονισμό.»

15. Οι υποχρεώσεις των υποκείμενων σε φόρο για καταβολή του ΦΠΑ ορίζονται στον τίτλο XI της οδηγίας 2006/112, ο οποίος περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα εξής άρθρα:

«*Άρθρο 206*

Κάθε υποκείμενος στον ΦΠΑ υποχρεούται να καταβάλει το καθαρό ποσό του ΦΠΑ κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 250. Εντούτοις, τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν άλλο χρόνο καταβολής του ποσού ή να εισπράττουν προσωρινές προκαταβολές.

[…]

Άρθρο 250

1. Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν […]

Άρθρο 252

1. Η δήλωση ΦΠΑ πρέπει να υποβάλλεται μέσα στην προθεσμία που καθορίζεται από τα κράτη μέλη. Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβαίνει κατά περισσότερο από δύο μήνες τη λήξη κάθε φορολογικής περιόδου.

2. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου σε ένα, δύο ή τρεις μήνες.

Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν διαφορετική διάρκεια, με την προϋπόθεση ότι δεν υπερβαίνει το ένα έτος.»

Β — *Η εθνική ρύθμιση*

16. Το άρθρο 35, παράγραφος 1, του νόμου CXXVII του 2007 περί ΦΠΑ [4] ορίζει τα εξής:

«Η επέλευση του γεγονότος με το οποίο ολοκληρώνεται αντικειμενικά η πράξη για την οποία γεννάται η φορολογική οφειλή (στο εξής: ολοκλήρωση) καθιστά τον φόρο απαιτητό».

17. Κατά το άρθρο 56 του ουγγρικού νόμου περί ΦΠΑ «[ο] οφειλόμενος φόρος υπολογίζεται κατά τον χρόνο ολοκληρώσεως της πράξεως –εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στον παρόντα νόμο».

18. Το άρθρο 119, παράγραφος 1, του νόμου ορίζει:

«Εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στον νόμο, το δικαίωμα εκπτώσεως από τον φόρο γεννάται τη στιγμή καθορισμού του οφειλόμενου φόρου που αντιστοιχεί στον φόρο επί των εισροών (άρθρο 120).»

19. Το άρθρο 131 του ουγγρικού νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει:

«(1) Ο υποκείμενος στον ΦΠΑ εντός της εθνικής επικρατείας δύναται να εκπίπτει από τον συνολικό οφειλόμενο φόρο για μία φορολογική περίοδο τον εκπεστέο φόρο επί των εισροών ο οποίος γεννήθηκε κατά την ίδια φορολογική περίοδο ή κατά τη διάρκεια μιας ή περισσότερων προγενέστερων φορολογικών περιόδων.

(2) Εάν η οριζόμενη σύμφωνα με την παράγραφο 1 διαφορά είναι αρνητική, τότε ο υποκείμενος στον ΦΠΑ εντός της εθνικής επικρατείας μπορεί:

a) να λάβει υπόψη του τη διαφορά αυτή, κατά τη διάρκεια της επόμενης φορολογικής περιόδου, η οποία μειώνει το συνολικό οφειλόμενο φόρο σύμφωνα με την παράγραφο 1 για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, ή

b) να ζητήσει από τις φορολογικές αρχές του κράτους την επιστροφή της διαφοράς υπό τις προϋποθέσεις και σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζονται στο άρθρο 186.»

20. Το άρθρο 186 του ανωτέρω νόμου προβλέπει τα εξής:

«(1) Η επιστροφή του ποσού που προκύπτει από την οριζόμενη σύμφωνα με το άρθρο 131, παράγραφος 1, αρνητική διαφορά –η οποία έχει διορθωθεί σύμφωνα με την παράγραφο 2– μπορεί να ζητηθεί το συντομότερο από την καταληκτική ημερομηνία που καθορίζεται στον νόμο XCII του 2003 [περί φορολογικού καθεστώτος [5]], εάν

4 — Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (στο εξής: ουγγρικός νόμος περί ΦΠΑ).

5 — Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII törvény.

a) ο υποκείμενος στον ΦΠΑ εντός της εθνικής επικρατείας ζητήσει την επιστροφή από τις φορολογικές αρχές κατά την υποβολή της φορολογικής δηλώσεώς του σύμφωνα με το άρθρο 184[…].

(2) Οσάκις ο υποκείμενος στον ΦΠΑ εντός της εθνικής επικράτειας, εφόσον έχει ενεργήσει σύμφωνα με την παράγραφο 1, υπό το a, δεν καταβάλλει άμεσα, πριν την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1 καταληκτική ημερομηνία, το ποσό που περιλαμβάνει ταυτόχρονα φόρο, το οποίο αντιστοιχεί στην πράξη που αποτελεί τη νομική βάση για τη μετακύλιση του φόρου ή εάν η οφειλή του δεν εξαλείφεται με άλλον τρόπο έως τη συγκεκριμένη ημερομηνία, πρέπει να εκπέσει τον συνολικό εκπεστέο φόρο επί των εισροών που αντιστοιχεί στη συγκεκριμένη πράξη, ο οποίος εκφράζεται σε απόλυτη τιμή, από την αρνητική διαφορά που διαπιστώνεται σύμφωνα με το άρθρο 131, παράγραφος 1, μέχρι το μέγιστο ύψος του ποσού αυτού.

(3) Το άρθρο 131, παράγραφος 2, υπό το a, εφαρμόζεται στο ποσό που υποτιμά, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 2, το εκφραζόμενο σε απόλυτη τιμή ποσό της αρνητικής διαφοράς που υπολογίζεται σύμφωνα με το άρθρο 131, παράγραφος 1, μέχρι το μέγιστο ύψος του ποσού αυτού.

[...]»

21. Από το άρθρο 37, παράγραφος 1, του νόμου XCII του 2003 περί φορολογικού καθεστώτος, προκύπτει ότι η καταληκτική ημερομηνία αντιστοιχεί στην προθεσμία καταβολής του φόρου:

«Ο φόρος πρέπει να καταβληθεί κατά την ημερομηνία που υποδεικνύεται στο παράρτημα του νόμου ή στον νόμο καθεαυτό (καταληκτική ημερομηνία) […].»

22. Κατά το παράρτημα II, μέρος I, σημείο 2, υπό το a, του εν λόγω νόμου:

«Ο υποκείμενος στον [ΦΠΑ] καταβάλλει το καθαρό οφειλόμενο ποσό του [ΦΠΑ]

— στην περίπτωση των μηνιαίων φορολογικών δηλώσεων πριν τις 20 του επόμενου μήνα,

— στην περίπτωση των τριμηνιαίων φορολογικών δηλώσεων πριν τις 20 του μήνα που έπεται του τριμήνου,

— στην περίπτωση των ετησίων φορολογικών δηλώσεων πριν τις 25 Φεβρουαρίου του έτους που έπεται του οικονομικού έτους

και δύναται να ζητήσει την επιστροφή από την ίδια ημερομηνία.»

II — Η διαδικασία και τα αιτήματα των διαδίκων

23. Η Επιτροπή απηύθυνε στις 21 Μαρτίου 2007 έγγραφο οχλήσεως στη Δημοκρατία της Ουγγαρίας, και στη συνέχεια στις 8 Οκτωβρίου 2009 εξέδωσε αιτιολογημένη γνώμη, εκθέτοντας στο συγκεκριμένο κράτος μέλος τους λόγους για τους οποίους εκείνη εκτιμά ότι η ρύθμιση του παρόντος αντέβαινε στο άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112. Η Επιτροπή καλούσε το κράτος μέλος να συμμορφωθεί επίσης προς τη διάταξη αυτή.

24. Η Δημοκρατία της Ουγγαρίας αμφισβήτησε την εκτίμηση αυτή και, κατόπιν της μη συμμορφώσεώς της, η Επιτροπή άσκησε με δικόγραφο της 20ής Μαΐου 2010, την υπό κρίση προσφυγή, με την οποία ζητεί από το Δικαστήριο:

1) να διαπιστωθεί ότι η Δημοκρατία της Ουγγαρίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την οδηγία 2006/112[…]

   — υποχρεώνοντας τους υποκείμενους σε φόρο στη φορολογική δήλωση των οποίων υπάρχει «διαφορά» κατά την έννοια του άρθρου 183 της οδηγίας [2006/112] κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου να μεταφέρουν τη διαφορά αυτή πλήρως ή μερικώς στην επόμενη φορολογική περίοδο, όταν οι φορολογούμενοι δεν έχουν καταβάλει πλήρως τον φόρο για την αντίστοιχη αγορά στον προμηθευτή τους, και

   — λόγω της υποχρεώσεως αυτής, ορισμένοι υποκείμενοι σε φόρο στη φορολογική δήλωση των οποίων εμφανίζεται συστηματικώς «διαφορά» υποχρεούνται να μεταφέρουν πλέον της μιας φοράς τη διαφορά αυτή στην επόμενη φορολογική περίοδο

2) να καταδικάσει τη Δημοκρατία της Ουγγαρίας στα δικαστικά έξοδα.

25. Η Δημοκρατία της Ουγγαρίας ζητεί να απορριφθεί η προσφυγή της Επιτροπής και να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

III — Τα επιχειρήματα των διαδίκων

Α — *Η Επιτροπή*

26. Η Επιτροπή επισημαίνει ότι το άρθρο 186, παράγραφος 2, του ουγγρικού νόμου περί ΦΠΑ αποκλείει την επιστροφή της διαφοράς καθόσον ο ΦΠΑ επί των εισροών προκύπτει από πράξεις για τις οποίες δεν έχει καταβληθεί ακόμα η αντιπαροχή, συμπεριλαμβανόμενου του ΦΠΑ και καθόσον δεν έχει εκλείψει ο λόγος πληρωμής με άλλον τρόπο. Υποστηρίζει ότι ο περιορισμός αυτός αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης.

27. Πρώτον, ο εν λόγω περιορισμός αντιβαίνει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, όπως ερμηνεύεται και συγκεκριμενοποιείται από το Δικαστήριο. Πάντως, το άρθρο 183 της οδηγίας, και ιδίως η φράση «με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν», πρέπει να ερμηνεύεται υπό το πρίσμα της αρχής αυτής, η οποία αποτελεί θεμελιώδη αρχή του ΦΠΑ και σύμφωνα με την οποία ο μηχανισμός των εκπτώσεων αποσκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του.

28. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, κατά τα άρθρα 62 και 63 της εν λόγω οδηγίας, ο ΦΠΑ επί των εκροών καθίσταται απαιτητός κατά τη στιγμή ολοκληρώσεως της παραδόσεως των αγαθών ή της παροχής των υπηρεσιών, ανεξαρτήτως καταβολής αντιπαροχής για την εν λόγω πράξη. Ένας προμηθευτής αγαθών ή ένας πάροχος υπηρεσιών υποχρεούται επομένως να καταβάλλει το ΦΠΑ στο Δημόσιο, ακόμη και σε περίπτωση που δεν έχει ακόμα πληρωθεί από τους πελάτες του πριν τη λήξη της φορολογικής περιόδου. Δεδομένου ότι, σε μια τέτοια κατάσταση, βάσει του άρθρου 186, παράγραφος 2, του ουγγρικού νόμου περί ΦΠΑ, απαγορεύεται στον πελάτη να ζητήσει την επιστροφή του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στην εν λόγω πράξη, το Δημόσιο πλουτίζει έως την ολοκλήρωση της πράξεως με καταβολή της αντιπαροχής και διαταράσσεται συνεπώς η ισορροπία του συστήματος ΦΠΑ.

29. Η απαγόρευση της επιστροφής της διαφοράς του εκπεστέου ΦΠΑ επιβάλλει επιβάρυνση στους ενδιαφερόμενους επιχειρηματίες. Αφενός, η καθυστέρηση πληρωμής εκ μέρους του κράτους της πιστώσεως υπέρ του φορολογούμενου που ζητεί την επιστροφή μειώνει προσωρινά την αξία των παρεχόμενων από τον φορολογούμενο αυτό αγαθών, γεγονός που μειώνει τις δυνατότητές του για κέρδος και τη ρευστότητά του και αυξάνει, επομένως, τον εμπορικό του κίνδυνο. Αφετέρου, με τη μείωση της ρευστότητας του αγοραστή των αγαθών ή του αποδέκτη των υπηρεσιών, η μη επιστροφή του ΦΠΑ αυξάνει ταυτόχρονα τον κίνδυνο να μην δύναται –ή να δύναται με καθυστέρηση– να πληρώσει ο αγοραστής ή αποδέκτης τα παρασχεθέντα αγαθά ή υπηρεσίες. Συνεπώς, η εν λόγω απαγόρευση αυξάνει εξίσου τον εμπορικό κίνδυνο του προμηθευτή αγαθών ή υπηρεσιών και έχει ως συνέπεια τη μείωση της πιθανότητας επιστροφής.

30. Το σύστημα του ΦΠΑ που καθιερώνει η οδηγία 2006/112 επιβάλλει μεν διαφορετικές επιβαρύνσεις στους υποκείμενους σε φόρο, πιο συγκεκριμένα την υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ επί των εκροών στο κράτος ανεξαρτήτως καταβολής από τον πελάτη της αντιπαροχής για την αντίστοιχη πράξη έτσι ώστε να εφαρμόζεται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας εντός του συστήματος αυτού με ορισμένους περιορισμούς, οι περιορισμοί αυτοί, όμως, πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς. Το Δικαστήριο έκρινε, μεταξύ άλλων, με την απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2001, Επιτροπή κατά Ιταλίας[6], ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να καθορίζουν διαδικασία επιστροφής του ΦΠΑ με την οποία να

6 — C-78/00 (Συλλογή 2000, σ. I-8195).

εξαναγκάζουν τον υποκείμενο σε φόρο να επιβαρύνεται με όλο ή μέρος του ΦΠΑ.

31. Κατά την Επιτροπή, το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει απλώς ότι τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν τους διαδικαστικούς κανόνες που αφορούν την επιστροφή αυτή προκειμένου να ενσωματώνονται ορθά οι συγκεκριμένοι κανόνες στους διαφορετικούς ρυθμιστικούς μηχανισμούς της διοικητικής διαδικασίας. Αντιθέτως, το άρθρο αυτό δεν επιτρέπει τον περιορισμό της εν λόγω επιστροφής βάσει προϋποθέσεων που περιορίζουν την ουσία. Μια τέτοια απαγόρευση θα προσέκρουε στον σκοπό καθεαυτό του άρθρου, θα γεννούσε αδικαιολόγητες ρυθμιστικές διαφορές μεταξύ των κρατών μελών και θα παραβίαζε την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Πάντως, με την υπό κρίση εθνική ρύθμιση δεν θεσπίζονται ρητοί κανόνες, αλλά επιδιώκεται η καθιέρωση υλικών ορίων όσον αφορά την επιστροφή του ΦΠΑ.

32. Δεύτερον, η Επιτροπή εκθέτει ότι η εν λόγω εθνική ρύθμιση δεν είναι συμβατή με το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112 επειδή δεν περιλαμβάνει κανένα χρονικό περιορισμό σχετικά με τη μεταφορά της διαφοράς στην επόμενη φορολογική περίοδο.

33. Από το γράμμα του συγκεκριμένου άρθρου προκύπτει ότι η διαφορά πρέπει να επιστραφεί το αργότερο κατά τη δεύτερη φορολογική περίοδο μετά τη γέννησή της. Αντιθέτως, κατά την υπό κρίση εθνική νομοθεσία, είναι δυνατόν να χρειαστεί ο υποκείμενος σε φόρο να μεταφέρει τη διαφορά του ΦΠΑ περισσότερες φορές, πιο συγκεκριμένα εφόσον πρόκειται για υποκείμενο σε φόρο που διενεργεί πράξεις κατά τις οποίες το ποσό του ΦΠΑ επί των εισροών που εκπίπτει ξεπερνά τακτικά το ποσό του ΦΠΑ επί των εκροών. Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση των υποκείμενων σε φόρο που ασχολούνται κυρίως με εξαγωγές, δυνάμει των άρθρων 146, παράγραφος 1, σημείο α΄, και 169, σημείο β΄, της οδηγίας 2006/112.

34. Η υπό κρίση εθνική νομοθεσία δεν εγγυάται εξίσου ότι ο φορολογούμενος ανακτά πράγματι τη διαφορά του ΦΠΑ. Εάν ο φορολογούμενος παύσει τις δραστηριότητές του χωρίς να καταβάλει το τίμημα για όλες τις αγορές του λόγω αφερεγγυότητας, η διαφορά που αντιστοιχεί στις αγορές για τις οποίες δεν έχει πληρώσει παραμένει τελικώς στο Δημόσιο.

Β — *Η Δημοκρατία της Ουγγαρίας*

35. Η Δημοκρατία της Ουγγαρίας εκτιμά ότι η προβλεπόμενη στη ρύθμισή της προϋπόθεση, βάσει της οποίας ο φόρος που έχει πράγματι καταβληθεί αποτελεί αντικείμενο επιστροφής, δεν παραβιάζει ούτε την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας ούτε το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112, που εκχωρεί σαφώς στα κράτη μέλη την αρμοδιότητα καθορισμού των προϋποθέσεων επιστροφής.

36. Πρώτον, η Δημοκρατία της Ουγγαρίας, ισχυρίζεται ότι η προϋπόθεση αυτή δεν αποτελεί επιβάρυνση του φορολογουμένου αντιβαίνουσα στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

37. Πράγματι, ως «επιβάρυνση του ΦΠΑ» μπορεί να νοείται αποκλειστικά μια οριστική επιβάρυνση, βάσει της οποίας ο φορολογούμενος θα πρέπει να επιβαρύνεται με τον ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως. Το γεγονός της προσωρινής επιβαρύνσεως του ΦΠΑ συνιστά απλώς οικονομική ή ταμειακή επιβάρυνση, η οποία επηρεάζει μόνο προσωρινά την οικονομική κατάσταση του επιχειρηματία και δεν αντιβαίνει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

38. Η Δημοκρατία της Ουγγαρίας υπογραμμίζει, συναφώς, ότι το κοινό σύστημα ΦΠΑ, προβλέποντας στα άρθρα 62 και 63 της οδηγίας 2006/112, ότι ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατόπιν της ολοκληρώσεως της πράξεως ανεξαρτήτως καταβολής της αντιπαροχής, καθώς και προβλέποντας ότι η επιστροφή της διαφοράς του εκπεστέου ΦΠΑ επί των εισροών καταβάλλεται, το νωρίτερο κατόπιν της λήξεως της σχετικής φορολογικής περιόδου, επιβάλλει στους φορολογουμένους να επιβαρύνονται μεταβατικώς με το ποσό του φόρου.

39. Κατά συνέπεια, η επίδικη προϋπόθεση καθορίζει αποκλειστικά τη στιγμή κατά την οποία γεννάται η δυνατότητα επιστροφής χωρίς να την αμφισβητεί.

40. Επιπλέον, η προϋπόθεση αυτή δεν ενέχει οικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο σε φόρο, δεδομένου ότι αυτός δεν έχει καταβάλει ακόμη την οφειλή του. Στην πραγματικότητα, ο πωλητής είναι αυτός που φέρει αποκλειστικά την επιβάρυνση, αλλά η συγκεκριμένη επιβάρυνση προκύπτει από τα άρθρα 62 και 63 της οδηγίας 2006/112. Εφόσον η επιβάρυνση αυτή είναι συμβατή με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, δεν μπορεί να κριθεί απαράδεκτη η υποτιθέμενη επιβάρυνση που προκύπτει από την εθνική επίδικη ρύθμιση για τον αγοραστή των αγαθών ή τον αποδέκτη των υπηρεσιών.

41. Η προϋπόθεση πληρωμής, όπως ορίζεται στο άρθρο 186, παράγραφος 2, του ουγγρικού νόμου περί ΦΠΑ, για την είσπραξη της επιστροφής της διαφοράς του ΦΠΑ, επιβάλλει την εξάλειψη του πλεονεκτήματος που απολαμβάνουν ο αποκτών τα αγαθά και ο αποδέκτης των υπηρεσιών οι οποίοι μπορούν, ελλείψει της προϋποθέσεως αυτής, να πληρώνουν τους προμηθευτές τους χάρη στον επιστρεφόμενο από το κράτος φόρο και οι οποίοι βρίσκονται, επομένως, σε πιο πλεονεκτική θέση από έναν υποκείμενο σε φόρο ο οποίος έχει πληρώσει τους προμηθευτές του πριν την είσπραξη της επιστροφής του ΦΠΑ. Αντιθέτως, σύμφωνα με την εκτίμηση της Επιτροπής, το κράτος είναι αυτό που επιβαρύνεται αρχικά με τη φορολογική οφειλή που απορρέει από την πράξη και χορηγεί ένα δωρεάν δάνειο στους υποκείμενους σε φόρο, κυρίως εφόσον η φορολογική περίοδος που αναλογεί στον πάροχο υπηρεσιών είναι μεγαλύτερης διάρκειας από την αντίστοιχη του αποδέκτη.

42. Το άρθρο 186, παράγραφος 2, του ουγγρικού νόμου περί ΦΠΑ αποσκοπεί στο να αποτρέψει την πιθανότητα να εισπράξει ένας φορολογούμενος την επιστροφή του φόρου που αντιστοιχεί σε πράξη για την οποία δεν έχει καταβάλει την αντιπαροχή, και την οποία ενδέχεται να μην καταβάλει ποτέ, προκειμένου να βελτιώσει την ταμειακή κατάστασή του. Εάν ο προμηθευτής ή ο πάροχος υπηρεσιών δεν έχει καταβάλει τον ΦΠΑ στον οποίον υπόκειται, είτε επειδή τον έχει δηλώσει σε άλλη φορολογική περίοδο, είτε επειδή δεν μπορεί εν γένει να καταβάλλει τον φόρο

που του αντιστοιχεί κατά περίπτωση, το δικαίωμα επιστροφής του αγοραστή αποτελεί ουσιαστικά δάνειο του κράτους που επιβαρύνει τον προϋπολογισμό.

43. Επιπλέον, η Δημοκρατία της Ουγγαρίας υποστηρίζει ότι η ερμηνεία που δίνει η Επιτροπή στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας περιορίζει αδικαιολόγητα την εξουσία αξιολογήσεως που απονέμεται στα κράτη μέλη δυνάμει του άρθρου 183 της οδηγίας 2006/112. Κατά το εν λόγω κράτος μέλος, η παραδοχή σύμφωνα με την οποία κάθε κανόνας σχετικός με τον ΦΠΑ που επηρεάζει καθ' οιονδήποτε τρόπο την οικονομική, ταμειακή κατάσταση ή τις αποφάσεις εμπορικής φύσεως των επιχειρήσεων παραβιάζει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, θα είχε ως αποτέλεσμα να καταστήσει άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112.

44. Επιπλέον, η Δημοκρατία της Ουγγαρίας ισχυρίζεται ότι η ρύθμισή της δεν μπορεί να συγκριθεί με την επίδικη διάταξη στην προπαρατεθείσα υπόθεση Επιτροπή κατά Ιταλίας, καθόσον η ουγγρική ρύθμιση δεν θίγει τη δυνατότητα ενός φορολογούμενου να ανακτήσει το συνολικό ποσό του ΦΠΑ με καταβολή μετρητών και εντός εύλογης προθεσμίας, εάν έχει τεθεί εύλογη προθεσμία για την καταβολή του αντιτίμου που αντιστοιχεί στη συγκεκριμένη πράξη. Επίσης, το Δικαστήριο, χρησιμοποιώντας στη σκέψη 34 τους όρους «εντός εύλογης προθεσμίας», αποφαίνεται ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ορισμένο περιθώριο όσον αφορά τον καθορισμό της προθεσμίας για την επιστροφή του φόρου. Κατά συνέπεια, οι εθνικοί κανόνες για την επιστροφή του φόρου επιβάλλουν κατ' ανάγκην προσωρινή χρηματική επιβάρυνση του φορολογούμενου, χωρίς να παραβιάζεται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

45. Η Δημοκρατία της Ουγγαρίας ισχυρίζεται, σε ό,τι αφορά την απουσία προσωρινού περιορισμού σχετικά με τη μεταφορά της διαφοράς του ΦΠΑ στην επόμενη φορολογική περίοδο, ότι ούτε στο γράμμα ούτε στο προοίμιο της οδηγίας 2006/112 επισημαίνεται ότι η διαφορά του ΦΠΑ μπορεί να μεταφερθεί άπαξ.

46. Επιπλέον, η εκπλήρωση της προϋποθέσεως που τίθεται στην επίδικη εθνική ρύθμιση για την είσπραξη της επιστροφής εξαρτάται από την απόφαση του ενδιαφερόμενου φορολογούμενου. Εφόσον έχει πληρώσει για τα αγαθά ή τις παρεχόμενες υπηρεσίες, δεν τίθεται πλέον ζήτημα μεταφοράς σε επόμενη φορολογική περίοδο.

47. Τέλος, η Δημοκρατία της Ουγγαρίας, υπογραμμίζει ότι, στην εμπορική πρακτική, η αναβολή πληρωμής για 90 έως 120 ημέρες κρίνεται εύλογη. Υπό αυτές τις προϋποθέσεις, η επανειλημμένη αναβολή της επιστροφής μπορεί να επηρεάσει μόνο τους φορολογούμενους που υποβάλλουν μηνιαία δήλωση. Πράγματι, οι φορολογούμενοι που υποβάλλουν τριμηνιαία δήλωση έχουν κατά πάσα πιθανότητα καταβάλει στις περισσότερες περιπτώσεις, κατά την επόμενη φορολογική περίοδο, την τιμή και τον επιβαλλόμενο στις πράξεις τους ΦΠΑ επί των εισροών, έτσι ώστε να μην αποκλείεται πλέον η επιστροφή δυνάμει του άρθρου 186, παράγραφος 2, του ουγγρικού νόμου περί ΦΠΑ.

IV — Η εκτίμησή μου

48. Η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι η ουγγρική νομοθεσία παραβιάζει την οδηγία 2006/112, επειδή, αφενός, η επιστροφή της διαφοράς του ΦΠΑ εξαρτάται από την προϋπόθεση πραγματικής καταβολής του φόρου, αφετέρου, επειδή δυνάμει της προϋποθέσεως αυτής η επιστροφή της διαφοράς που αντιστοιχεί στο μέρος του ΦΠΑ που δεν έχει ακόμη καταβληθεί μπορεί να μεταφερθεί επ' αόριστον και όχι μόνο στην επόμενη φορολογική περίοδο.

49. Αξίζει να σημειωθεί, προκαταρκτικώς, ότι η δεύτερη αιτίαση της Επιτροπής δεν δύναται να στηριχθεί στην εφαρμογή της προβλεπόμενης στην επίδικη ουγγρική ρύθμιση προϋποθέσεως, η οποία αποτελεί αντικείμενο της πρώτης αιτιάσεως. Η νομιμότητα της αναστολής μεταφοράς του μέρους του ΦΠΑ που δεν έχει ακόμη καταβληθεί έως ότου καταβληθεί από τον υποκείμενο σε φόρο και συνεπώς, κατά περίπτωση, πέραν της επομένης φορολογικής περιόδου εξαρτάται συνεπώς από τη συμμόρφωση προς το δίκαιο της Ένωσης της προβλεπόμενης στην ουγγρική νομοθεσία προϋποθέσεως, σύμφωνα με την οποία μόνο ο καταβληθείς ΦΠΑ μπορεί να επιστραφεί.

50. Συνεπώς, το προς αποσαφήνιση ζήτημα στο πλαίσιο της παρούσας προσφυγής έγκειται στο εάν κράτος μέλος έχει το δικαίωμα να περιορίζει την επιστροφή της διαφοράς του ΦΠΑ στο μέρος του ήδη καταβληθέντος από τον φορολογούμενο φόρου.

51. Η Δημοκρατία της Ουγγαρίας υποστηρίζει ότι η αρμοδιότητα επιβολής τέτοιας προϋποθέσεως της έχει εκχωρηθεί δυνάμει του άρθρου 183 της οδηγίας 2006/112, το οποίο προβλέπει ότι, σε περίπτωση υπάρξεως διαφοράς του ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν.

52. Πρέπει, επομένως, να διευκρινιστεί εάν με τη φράση «με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν», που περιλαμβάνεται στο άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112, εκχωρείται σε κράτος μέλος εξουσία περιορισμού της επιστροφής της διαφοράς του ΦΠΑ στο ποσό που έχει καταβληθεί από τον φορολογούμενο.

53. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η προϋπόθεση αυτή δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να επιβάλει μια τέτοια προϋπόθεση επειδή αντιβαίνει, αφενός, στην αρχή της ουδετερότητας του κοινού συστήματος ΦΠΑ για τους υποκείμενους σε φόρο και, αφετέρου, στην έννοια και το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως.

54. Η επιχειρηματολογία της Επιτροπής, η οποία βασίζεται στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, δεν είναι πειστική. Εν αντιθέσει, τάσσομαι υπέρ της θέσεώς της σχετικά με την ·έννοια και το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 183 της οδηγίας 2006/112.

1. *Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας*

55. Σε αντίθεση με την Επιτροπή, δεν είμαι πεπεισμένος ότι ο περιορισμός της επιστροφής της διαφοράς του ΦΠΑ στο ποσό του φόρου που έχει ήδη καταβληθεί από τον φορολογούμενο είναι πράγματι αντίθετος με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, η οποία, όπως υπενθυμίζει το εν λόγω θεσμικό όργανο, αποτελεί θεμελιώδη αρχή, συμφυή με το κοινό σύστημα του ΦΠΑ [7].

56. Η αρχή αυτή έχει διττό περιεχόμενο. Απαιτεί, κατά πρώτον, οι επιχειρηματίες που βρίσκονται σε παρόμοια θέση, καθώς και τα παρόμοια αγαθά και οι παροχές υπηρεσιών που βρίσκονται επίσης σε ανταγωνισμό μεταξύ τους, να αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο σε ό,τι αφορά τον ΦΠΑ, για να αποφευχθεί οποιαδήποτε διατάραξη του ανταγωνισμού. Υπό το πρίσμα αυτό, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αποτελεί, στον τομέα του ΦΠΑ, έκφραση της θεμελιώδους αρχής της ίσης μεταχειρίσεως [8].

57. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας συνεπάγεται, κατά δεύτερον, ότι ο υποκείμενος σε φόρο απαλλάσσεται πλήρως από το βάρος του ΦΠΑ που επιβαρύνει τα αγαθά και τις υπηρεσίες που έχει αποκτήσει για την άσκηση των φορολογημένων δραστηριοτήτων του [9]. Στο κοινό σύστημα ΦΠΑ η εν λόγω αρχή εφαρμόζεται διά της ρυθμίσεως περί εκπτώσεως, το πεδίο εφαρμογής του οποίου ερμηνεύεται βάσει της αρχής αυτής.

58. Σύμφωνα με τη νομολογία, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει, αφενός, το αποτέλεσμα της ρυθμίσεως περί εκπτώσεως, σύμφωνα με το οποίο το οφειλόμενο ποσό του ΦΠΑ που έχει δηλώσει ο ενδιαφερόμενος στη διοίκηση υπερβαίνει το ποσό του φόρου που έχει καλύψει ή που του οφείλεται από τους πελάτες του [10]. Απαγορεύει, αφετέρου, τη θέσπιση εθνικού μέτρου που θα επιβάρυνε τον επιχειρηματία με το κόστος του ΦΠΑ στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας χωρίς να του παρέχει τη δυνατότητα να τον εκπέσει [11]. Κατά συνέπεια, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επιβάλλει οι κανόνες περί εκπτώσεως να επιτρέπουν την πλήρη εξάλειψη του φόρου που ο φορολογούμενος έχει καταβάλει επί των εισροών για την παραγωγή των αγαθών ή των φορολογούμενων υπηρεσιών του. Το διακύβευμα είναι εν τέλει να διασφαλιστεί ότι ο φορολογούμενος δεν θα χρειαστεί να καταβάλει ουδέν εναπομένον ποσό φόρου.

59. Εντούτοις, δεν έχει εντοπιστεί παλιότερη νομολογία όπου να έχει διαπιστωθεί από το Δικαστήριο ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει την προκαταβολή

7 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 5ης Μαρτίου 2009, C-302/07, J D Wetherspoon (Συλλογή 2009, σ. I-1467, σκέψεις 34 και 57), της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-174/08, NCC Construction Danmark (Συλλογή 2009, σ. I-10567, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), καθώς και της 22ας Δεκεμβρίου 2010, C-438/09, Dankowski, Συλλογή 2010, σ. I-4009 (σκέψη 37).

8 — Βλ. αποφάσεις NCC Construction Danmark, προπαρατεθείσας (σκέψη 44), καθώς και της 3ης Μαρτίου 2011, C-41/09, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 2011, σ. I-831 (σκέψη 66 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

9 — Απόφαση της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03, Kretztechnik (Συλλογή 2005, σ. I-4357, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

10 — Αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-317/94, Elida Gibbs (Συλλογή 1996, σ. I-5339, σκέψη 28), καθώς και J D Wetherspoon, προπαρατεθείσα (σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

11 — Απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-408/98, Abbey National (Συλλογή 2001, σ. I-1361, σκέψη 35 και εκεί προπαρατεθείσα νομολογία).

του ΦΠΑ εκ μέρους του υποκείμενου σε φόρο ο οποίος υφίσταται υποστηρίζει επομένως προσωρινή ταμειακή επιβάρυνση που συνεπάγεται μία τέτοια προκαταβολή.

60. Στην προπαρατεθείσα απόφαση, Επιτροπή κατά Ιταλίας, την οποία αναφέρει η Επιτροπή, δεν αφήνεται περιθώριο, κατά τη γνώμη μου, να συναχθεί μια τέτοια αρχή. Πράγματι, στη συγκεκριμένη απόφαση, το Δικαστήριο είχε κληθεί να εξετάσει τη ρύθμιση ενός κράτους μέλους δυνάμει της οποίας η επιστροφή της διαφοράς του ΦΠΑ την οποία δικαιούνταν αρκετοί υποκείμενοι σε φόρο για το έτος 1992 έπρεπε να υλοποιηθεί διά της παραδόσεως κρατικών τίτλων εκδοθέντων από την 1η Ιανουαρίου 1994 και με προθεσμία λήξεως πέντε ή 10 έτη μετά την έκδοσή τους.

61. Ακριβώς εντός του συγκεκριμένου πλαισίου επεσήμανε το Δικαστήριο ότι, τα κράτη μέλη διαθέτουν μεν κάποια διακριτική ευχέρεια κατά τον καθορισμό της διαδικασίας επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ [12], πλην όμως η διαδικασία που θεσπίζουν δεν θα πρέπει να θίγει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, υποχρεώνοντας τον υποκείμενο στον φόρο να επωμισθεί, εν όλω ή εν μέρει, την επιβάρυνση του ΦΠΑ, έτσι ώστε να παρέχεται στον υποκείμενο σε φόρο η δυνατότητα να εισπράξει, υπό τις κατάλληλες συνθήκες, ολόκληρη την απαίτηση που προκύπτει από τη διαφορά του ΦΠΑ. Καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η επιστροφή πρέπει να γίνεται, εντός εύλογης προθεσμίας, με την καταβολή μετρητών ή με αντίστοιχο τρόπο και ότι, εν πάση περιπτώσει, ο καθοριζόμενος τρόπος επιστροφής δεν συνεπάγεται κανένα χρηματοοικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο στον φόρο [13].

62. Στην προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ιταλίας, το Δικαστήριο καταδίκασε απλώς την επίδικη διαδικασία επιστροφής με το σκεπτικό ότι δεν αποτελούσε καταβολή μετρητών εντός εύλογης προθεσμίας [14].

63. Περαιτέρω, σημειώνεται ότι, εφόσον το υπό εξέταση ζήτημα είναι η γενική οικονομία του κοινού συστήματος ΦΠΑ, όπως υπογραμμίζει η Ουγγρική Κυβέρνηση, επιβάλλεται στον υποκείμενο στον φόρο να προκαταβάλλει τον φόρο, όχι μόνο αυτόν που επιβαρύνει τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αποκτά για την άσκηση των φορολογούμενων δραστηριοτήτων του αλλά επίσης σε ορισμένο βαθμό και τον οφειλόμενο προς το Δημόσιο.

64. Πράγματι, όπως έχω ήδη επισημάνει, ο ΦΠΑ επιβάλλεται, δυνάμει του κοινού συστήματος, σε κάθε στάδιο της παραγωγής ή διανομής, έχοντας ως επακόλουθο ο υποκείμενος σε φόρο να πρέπει, κατ' αρχήν, να τον καταβάλει στους προμηθευτές του και έπειτα να τον εκπέσει από τον οφειλόμενο στο Δημόσιο ΦΠΑ.

12 — Οι διατάξεις που εφαρμόζονταν στην επιστροφή της διαφοράς του ΦΠΑ ήταν αυτές του άρθρου 18, παράγραφος 4, 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 – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), τις οποίες επανέλαβε το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112.

13 — Απόφαση Επιτροπή κατά Ιταλίας, προπαρατεθείσα (σκέψεις 33 και 34).

14 — Όπ.π. (σκέψη 36).

65. Ομοίως, δυνάμει των άρθρων 63, 206 και 250 της οδηγίας 2006/112, ο υποκείμενος σε φόρο οφείλει, από τη στιγμή υποβολής έκαστης δηλώσεως για τον ΦΠΑ, όχι μόνο τον φόρο που έχει πραγματικά εισπράξει από τους πελάτες του, αλλά επιπλέον αυτόν που εξακολουθεί να οφείλει για τις ήδη πραγματοποιηθείσες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών. Πράγματι υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει του άρθρου 183 της οδηγίας, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.

66. Καθόσον, στις περισσότερες περιπτώσεις, η οφειλή των υποκείμενων σε φόρο προς το Δημόσιο υπερβαίνει το ποσό που δικαιούνται προς έκπτωση, οι υποκείμενοι σε φόρο μπορεί να υποχρεωθούν να επιβαρυνθούν με το ποσό που αντιστοιχεί στο μέρος του ΦΠΑ που καθίσταται απαιτητό και το οποίο δεν έχει ακόμη εισπραχθεί.

67. Επιπλέον, εάν, δυνάμει της επιλογής που προβλέπεται στο άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112, ένα κράτος μέλος αποφασίσει να μεταφέρει τη διαφορά του ΦΠΑ στην επόμενη φορολογική περίοδο, της οποίας η διάρκεια δυνάμει του άρθρου 252 της ίδιας οδηγίας δεν μπορεί να υπερβαίνει το ένα έτος, ο υποκείμενος σε φόρο πρέπει να προσδοκά κατά τη διάρκεια της συγκεκριμένης χρονικής περιόδου την επιστροφή όχι μόνο του φόρου που εξακολουθεί να οφείλει, αλλά και αυτού που έχει ήδη καταβάλει.

68. Σε μια τέτοια περίπτωση, ο υποκείμενος σε φόρο πρέπει να προκαταβάλει τον ΦΠΑ και να επιβαρυνθεί κατά συνέπεια οικονομικά και, ανάλογα με τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου που ορίζει το κράτος μέλος, η συγκεκριμένη οικονομική επιβάρυνση του υποκείμενου σε φόρο δύναται να υπερβαίνει την επιβάρυνση που προκύπτει δυνάμει της ουγγρικής ρυθμίσεως, η οποία προβλέπει τη χωρίς μεταφορά επιστροφή του ήδη καταβληθέντος φόρου.

69. Τέλος, η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι, εάν ο υποκείμενος σε φόρο προβεί σε παύση των δραστηριοτήτων του λόγω αφερεγγυότητας, χωρίς να έχει καταβάλει το τίμημα για τις αγορές του, η διαφορά του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις ανεξόφλητες αγορές θα παραμείνει εντέλει στα χέρια του κράτους.

70. Δεν θεωρώ ότι αυτή η συνέπεια αντιβαίνει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Σκοπός της αρχής αυτής δεν είναι να αποτρέψει τον πλουτισμό του κράτους, αλλά την τελική επιβάρυνση με τον ΦΠΑ που επιβαρύνει τον υποκείμενο σε φόρο επί των εισροών για την άσκηση των φορολογούμενων δραστηριοτήτων του. Πάντως, δεν συντρέχει αυτή η περίπτωση οσάκις ο υποκείμενος σε φόρο δεν έχει καταβάλει τον ΦΠΑ.

71. Με τη ζημία, σε περίπτωση αφερεγγυότητας του υποκείμενου σε φόρο, επιβαρύνονται μάλλον οι προμηθευτές του, οι οποίοι δυνάμει του κοινού συστήματος ΦΠΑ οφείλουν να καταβάλουν τον οφειλόμενο φόρο στο κράτος ακόμα και αν δεν τον έχουν εισπράξει. Εντούτοις, το γεγονός ότι ο προμηθευτής ενός υποκείμενου σε φόρο ο οποίος έχει παύσει τις δραστηριότητες του λόγω αφερεγγυότητας οφείλει στο Δημόσιο φόρο που δεν μπορεί να ανακτήσει απορρέει από την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, και πιο συγκεκριμένα από τα άρθρα 63, 206 και 250 της οδηγίας 2006/112. Επιπλέον,

η περίπτωση αυτή προβλέπεται ρητά στο άρθρο 185 της οδηγίας 2006/112, το οποίο παρέχει τη δυνατότητα σε κράτος μέλος να απαιτήσει διακανονισμό σε περίπτωση πράξεων για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή.

72. Λαμβανομένων, επομένως, υπόψη των προεκτεθέντων δεν είναι εύκολο να ταχθώ υπέρ της επιχειρηματολογίας της Επιτροπής βάσει της οποίας η ουγγρική ρύθμιση αντιβαίνει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, γιατί επιβάλλει στον υποκείμενο σε φόρο να προκαταβάλει τον οφειλόμενο φόρο επί των εισροών.

73. Βέβαια, όπως θα επισημάνω και στο δεύτερο μέρος της αναλύσεώς μου, οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112 περί επιστροφής της διαφοράς του ΦΠΑ δεν εκχωρούν, κατά τη γνώμη μου, αρμοδιότητα στη Δημοκρατία της Ουγγαρίας να καθιερώνει την επίδικη προϋπόθεση.

74. Εντούτοις, οι ακριβείς επιπτώσεις της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας δεν καθορίζονται από τις συγκεκριμένες λεπτομέρειες εφαρμογής του δικαιώματος εκπτώσεως. Αντιθέτως, η αρχή αυτή είναι που πρέπει, σε περίπτωση σιωπής ή ανεπάρκειας των διατάξεων της οδηγίας 2006/112, να κατευθύνει την ερμηνεία τους.

75. Στην παρούσα υπόθεση, δεν είναι, κατά τη γνώμη μου, η επίδικη ρύθμιση που αντιβαίνει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, αλλά οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112 και συγκεκριμένα τα άρθρο 183 αυτής.

2. *Έννοια και πεδίο εφαρμογής του άρθρου 183 της οδηγίας 2006/112*

76. Η επιχειρηματολογία της Δημοκρατίας της Ουγγαρίας, σύμφωνα με την οποία, το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112 της εκχωρεί αρμοδιότητα να καθιερώσει την επίδικη προϋπόθεση, παραβιάζει κατά τη γνώμη μου, κυρίως το γράμμα της εν λόγω διατάξεως. Υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 183, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι, «[όταν] το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν».

77. Κατά την εξέταση της διατάξεως αυτής, διαπιστώνω, αφενός, ότι παρέχονται, κατά το γράμμα της, στα κράτη μέλη δύο δυνατότητες, πιο συγκεκριμένα είτε η επιστροφή της διαφοράς στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε η επιστροφή σύμφωνα με τη διαδικασία που επαφίεται στα κράτη μέλη να καθορίσουν.

78. Σημειώνεται, αφετέρου, ότι η φράση «με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν» αφορά αποκλειστικά τη διαδικασία επιστροφής και όχι τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων. Η ανάλυση αυτή επιβεβαιώνεται επίσης από τις γλωσσικές αποδόσεις του άρθρου 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, τους όρους

του οποίου επαναλαμβάνει το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112 [15].

79. Η διαδικασία που εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίσουν, κατά το γράμμα του άρθρου 183 της οδηγίας 2006/112, αφορά αποκλειστικά την πρακτική διαδικασία επιστροφής της διαφοράς και όχι τον καθορισμό του ποσού καθεαυτού. Παραδείγματος χάριν, μπορεί να αφορά την ταξσόμενη στη φορολογική διοίκηση προθεσμία για την πραγματοποίηση της επιστροφής αυτής [16], ή μέτρα με σκοπό την αποτροπή κινδύνου φοροδιαφυγής [17], ή ακόμη και τη θέσπιση προθεσμίας παραγραφής [18].

80. Εντούτοις, από τη φράση «με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν» δύσκολα συνάγεται ότι εκχωρείται αρμοδιότητα στα κράτη μέλη να προσθέσουν τρίτη δυνατότητα στις επιλογές που ορίζει το άρθρο 183, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, η οποία θα προέβλεπε την επιστροφή του φόρου μόνο στην περίπτωση που έχει πραγματικά καταβληθεί.

81. Η ανάλυση αυτή επιβεβαιώνεται σε πολλά σημεία της οδηγίας 2006/112.

82. Συγκεκριμένα κατά το άρθρο 183, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να αρνηθούν τη μεταφορά ή την επιστροφή, όταν η επιπλέον διαφορά είναι αμελητέα. Εξ αντιδιαστολής, συνάγεται από την εν λόγω διάταξη ότι βούληση του κοινοτικού νομοθέτη δεν ήταν η εκχώρηση αρμοδιότητας στα κράτη μέλη περιορισμού της επιστροφής στον καταβληθέντα φόρο.

15 — Βλ. τις γλωσσικές αποδόσεις στη γερμανική («Übersteigt der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegen Einzelheiten erstatten»)· αγγλική («Where, for a given tax period, the amount of deductions exceeds the amount of VAT due, the Member States may, in accordance with conditions which they shall determine, either make a refund or carry the excess forward to the following period»)· ιταλική («Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite»), και ολλανδική γλώσσα («Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde BTW, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling»).

16 — Βλ., κατά αυτήν την έννοια, αποφάσεις Επιτροπή κατά Ιταλίας προπαρατεθείσα (σκέψεις 32 έως 34), και της 10ης Ιουλίου 2008, C-25/07, Sosnowska (Συλλογή 2008, σ. I-5129, σκέψη 17).

17 — Στην απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, Molenheide κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-7281), το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας δεν απαγορεύει εθνικά μέτρα τα οποία παρέχουν στις αρμόδιες φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να προβαίνουν σε συντηρητική παρακράτηση των δυναμένων να επιστραφούν ποσών φόρου, οσάκις υφίστανται υπόνοιες φοροδιαφυγής ή οσάκις οι αρχές αυτές προβάλλουν απαίτηση φόρου προστιθεμένης αξίας η οποία δεν απορρέει από τις δηλώσεις του υποκειμένου στον φόρο και την οποία ο υποκείμενος στον φόρο αμφισβητεί. (σκέψεις 41 και 44).

18 — Στην απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2010, C-472/08, Alstom Power Hydro, Συλλογή 2010, σ. I-623, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει ρύθμιση κράτους μέλους, η οποία προβλέπει τριετή προθεσμία παραγραφής για την υποβολή αιτήσεως επιστροφής αχρεωστήτως επιβληθέντος από τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού ΦΠΑ (σκέψη 22).

83. Πράγματι, όπως έχει ήδη παρατηρηθεί, το άρθρο 183, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 αφορά την περίπτωση όπου το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει το ποσό του ΦΠΑ χωρίς να προβλέπεται ότι τα δικαιώματα εκπτώσεως πρέπει να μειώνονται από τον απαιτητό ΦΠΑ που δεν έχει ακόμα καταβληθεί. Επισημαίνεται ρητώς στο άρθρο 168 της ίδιας οδηγίας ότι ο υποκείμενος σε φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο επί των εισροών όχι μόνο τον καταβληθέντα αλλά και τον οφειλόμενο ΦΠΑ.

84. Ένα ακόμα επιβεβαιωτικό στοιχείο εντοπίζεται στις διατάξεις της οδηγίας 2006/112 που ρυθμίζουν τις εκπτώσεις. Συγκεκριμένα, το άρθρο 185 της οδηγίας αυτής προβλέπει ειδικά την περίπτωση στην οποία δεν έχει πραγματοποιηθεί ολική ή μερική πληρωμή των πράξεων.

85. Η αναφορά του άρθρου 185 στις μη εξοφληθείσες πράξεις, παράλληλα με την απουσία οποιασδήποτε επιφυλάξεως στο άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112 σε ό,τι τις αφορά, βεβαιώνει επίσης, εξ αντιδιαστολής, ότι βούληση του κοινοτικού νομοθέτη δεν ήταν να επιτρέψει στα κράτη μέλη να αποκλείσουν την επιστροφή του φόρου σε περίπτωση που δεν έχει πραγματικά καταβληθεί.

86. Η ερμηνεία αυτή μπορεί να έχει ως συνέπεια, όπως ισχυρίζεται η Δημοκρατία της Ουγγαρίας, την υποχρέωση ενός κράτους μέλους να καταβάλει από το δημόσιο ταμείο άνευ λόγου και αιτίας στον υποκείμενο στον φόρο χρηματικά ποσά, εφόσον τα δικαιώματα εκπτώσεώς του βασίζονται σε φόρο που δεν έχει ακόμα καταβληθεί. Η συνέπεια αυτή μπορεί να φαίνεται παράλογη υπό το πρίσμα του κανόνα βάσει του οποίου οι υποκείμενοι σε φόρο οφείλουν στο δημόσιο ταμείο τον απλώς απαιτητό ΦΠΑ και ο οποίος μπορεί να υποχρεώσει τους επιχειρηματίες να προκαταβάλουν τον ΦΠΑ τον οποίο δεν έχουν ακόμη εισπράξει.

87. Μπορεί να οδηγήσει επίσης στη δημιουργία άνισων συνθηκών μεταξύ των επιχειρηματιών όσον αφορά την ικανότητά τους να εξασφαλίσουν προθεσμίες πληρωμής προς τους προμηθευτές αγαθών ή υπηρεσιών τους, η οποία μπορεί να εξαρτάται από την οικονομική σημασία τους.

88. Εντούτοις, δεν θεωρώ ότι τα επιχειρήματα της Δημοκρατίας της Ουγγαρίας δικαιολογούν διαφορετική ερμηνεία του άρθρου 183 της οδηγίας 2006/112.

89. Πράγματι, έχει ήδη κριθεί ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να εφαρμόζουν το κοινό καθεστώς ΦΠΑ, ακόμη και αν θεωρούν ότι επιδέχεται βελτιώσεων. Συγκεκριμένα, από τις σκέψεις 55 και 56 της αποφάσεως της 8ης Νοεμβρίου 2001, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών [19], προκύπτει ότι, ακόμη και αν η προτεινόμενη από κάποια κράτη μέλη ερμηνεία θα συνέβαλλε στην επίτευξη ορισμένων εκ των επιδιωκόμενων από την έκτη οδηγία σκοπών, όπως η ουδετερότητα του φόρου, τα κράτη μέλη δεν δύνανται να παρακάμψουν τις διατάξεις που προβλέπει ρητώς η εν λόγω οδηγία [20].

90. Για τον λόγο αυτό θεωρώ ότι η Επιτροπή ορθώς υποστηρίζει ότι το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112 δεν εκχωρεί σε κράτος

19 — C-338/98 (Συλλογή 2001, σ. I-8265).

20 — Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2005, C-243/03, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2005, σ. I-8411, σκέψη 35).

μέλος την αρμοδιότητα να περιορίζει την επιστροφή του ΦΠΑ στον φόρο που έχει πραγματικά καταβληθεί. Θα προτείνω, συνεπώς, στο Δικαστήριο να κηρύξει βάσιμη την υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως.

91. Η Δημοκρατία της Ουγγαρίας, εφόσον το Δικαστήριο συνταχθεί με την άποψή μου, πρέπει να καταδικαστεί στα έξοδα της παρούσας διαδικασίας δυνάμει του άρθρου 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου.

V — Πρόταση

92. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο:

1) να κρίνει βάσιμη την παρούσα προσφυγή λόγω παραβάσεως καθόσον η Ευρωπαϊκή Επιτροπή προσάπτει στη Δημοκρατία της Ουγγαρίας ότι παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει δυνάμει της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας:

   — υποχρεώνοντας τους υποκείμενους σε φόρο, στη φορολογική δήλωση των οποίων υπάρχει «διαφορά» κατά την έννοια του άρθρου 183 της οδηγίας 2006/112 κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου, να μεταφέρουν τη διαφορά αυτή πλήρως ή μερικώς στην επόμενη φορολογική περίοδο, όταν οι φορολογούμενοι δεν έχουν καταβάλει πλήρως τον φόρο για την αντίστοιχη αγορά στον προμηθευτή τους, και

   — λόγω της υποχρεώσεως αυτής, ορισμένοι υποκείμενοι σε φόρο, στη φορολογική δήλωση των οποίων εμφανίζεται συστηματικώς «διαφορά», υποχρεούνται να μεταφέρουν πλέον της μιας φοράς τη διαφορά αυτή στην επόμενη φορολογική περίοδο.

2) να καταδικάσει τη Δημοκρατία της Ουγγαρίας στα δικαστικά έξοδα.