

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 28ης Ιουλίου 2011*

Στην υπόθεση C-274/10,

με αντικείμενο προσφυγή λόγω παραβάσεως βάσει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ, η οποία ασκήθηκε την 1η Ιουνίου 2010,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους Δ. Τριανταφύλλου και Β. Simon, καθώς και από την Κ. Talabér-Ritz, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Δημοκρατίας της Ουγγαρίας, εκπροσωπούμενης από τον Μ. Fehér, την Κ. Szíjjártó και τον Γ. Κοός, επικουρούμενους από την Κ. Magony, szakértő,

καθής,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Κ. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, Δ. Šváby, R. Silva de Lapuerta, Ε. Juhász και Τ. von Danwitz (εισηγητή), δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

γενικός εισαγγελέας: Υ. Bot
γραμματέας: B. Fülöp, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 14ης Απριλίου 2011,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 26ης Μαΐου 2011,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με το δικόγραφο της προσφυγής της, η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι η Δημοκρατία της Ουγγαρίας:
 - υποχρεώνοντας τους υποκείμενους στον φόρο, στη φορολογική δήλωση των οποίων υπάρχει «διαφορά» κατά την έννοια του άρθρου 183 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), 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 το τίμημα για την αντίστοιχη αγορά στον προμηθευτή τους, και
 - ενόψει του ότι, λόγω της υποχρέωσης αυτής, ορισμένοι υποκείμενοι στον φόρο, στη φορολογική δήλωση των οποίων εμφανίζεται συστηματικώς «διαφορά», υποχρεούνται να μεταφέρουν πλέον της μιας φορές τη διαφορά αυτή στην επόμενη φορολογική περίοδο,

παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την οδηγία 2006/112.

Το νομικό πλαίσιο

Η κανονιστική ρύθμιση της Ένωσης

2 Κατά το άρθρο 62 της οδηγίας 2006/112:

«[Για τους σκοπούς 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 παρεχόμενο από τον νόμο δικαίωμα του δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, να απαιτεί την καταβολή του φόρου από τον υπόχρεο, έστω και αν η καταβολή αυτή μπορεί να ανασταλεί.»

3 Το άρθρο 63 της οδηγίας προβλέπει ότι η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.

4 Το άρθρο 66 της εν λόγω οδηγίας ορίζει:

«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,

[...]».

5 Το άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112 ορίζει:

«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.»

6 Κατά το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112 που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 1, το οποίο επιγράφεται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης», του τίτλου X, που επιγράφεται «Εκπτώσεις», της οδηγίας, «το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός».

- 7 Με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά τους κανόνες τιμολόγησης (ΕΕ L 189, σ. 1), η οποία πρέπει να μεταφερθεί στο εσωτερικό δίκαιο το αργότερο μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2012, προστέθηκε στην οδηγία 2006/112 ένα άρθρο 167α, του οποίου η παράγραφος 1 έχει ως εξής:

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

- 8 Το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112 ορίζει:

«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,

[...]».

- 9 Το άρθρο 178 της οδηγίας 2006/112, που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 4, το οποίο επιγράφεται «Τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης», του τίτλου X της οδηγίας, ορίζει:

«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.

[...]».

- 10 Το άρθρο 179 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει:

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

Εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν να υποχρεώνουν τους υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι πραγματοποιούν ευκαιριακές πράξεις, κατά την έννοια του άρθρου 12, να ασκούν το δικαίωμα έκπτωσης μόνο κατά τον χρόνο της παράδοσης.»

- 11 Κατά το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112, το οποίο έχει περιεχόμενο κατ' ουσίαν πανομοιότυπο με αυτό 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):

«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.»

- 12 Το άρθρο 184 της οδηγίας 2006/112, που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 5, το οποίο επιγράφεται «Διακανονισμός των εκπτώσεων», του τίτλου Χ της οδηγίας, διευκρινίζει:

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

- 13 Κατά το άρθρο 185, που περιλαμβάνεται στο ίδιο κεφάλαιο της εν λόγω 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 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.»

Η εθνική νομοθεσία

- 14 Το άρθρο 55, παράγραφος 1, του νόμου CXXVII του 2007, περί φόρου προστιθέμενης αξίας (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) [*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.)], στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ], ορίζει:

«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.»

- 15 Κατά το άρθρο 56 του συγγραφικού νόμου περί ΦΠΑ «[ο] οφειλόμενος φόρος υπολογίζεται κατά τον χρόνο ολοκλήρωσεως της πράξεως, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στον παρόντα νόμο».

- 16 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).»

- 17 Το άρθρο 131 του 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 τον 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.»

18 Το άρθρο 186 του ανωτέρω νόμου ορίζει:

«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 (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény)], εάν

- a) ο υποκείμενος στον ΦΠΑ εντός της εθνικής επικρατείας ζητήσει την επιστροφή από τις φορολογικές αρχές κατά την υποβολή της φορολογικής δηλώσεως 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 α, 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 α, 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. [...]

¹⁹ Από το άρθρο 37, παράγραφος 1, του νόμου XCII του 2003 περί φορολογικού καθεστώτος (Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII törvény), του οποίου το γράμμα έχει ως εξής, προκύπτει ότι η εν λόγω καταληκτική ημερομηνία αντιστοιχεί στη λήξη της προθεσμίας καταβολής του φόρου:

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

²⁰ Κατά το παράρτημα II, μέρος I, σημείο 2, υπό το α, 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.»

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

- ²¹ Η Επιτροπή, εκτιμώντας ότι η εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας οι υποκείμενοι στον φόρο υποχρεούνται να μεταφέρουν διαφορά, κατά την έννοια του άρθρου 183 της οδηγίας 2006/112, στην επόμενη φορολογική περίοδο, καθόσον η εν λόγω διαφορά περιλαμβάνει ένα ποσό ΦΠΑ επί των εισροών το οποίο προκύπτει από πράξεις για τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει ακόμη καταβάλλει το τίμημα, αντέβαινε στην εν λόγω οδηγία, αποφάσισε να κινήσει τη διαδικασία λόγω παραβάσεως του άρθρου 226 ΕΚ και, στις 21 Μαρτίου 2007, απηύθυνε στη Δημοκρατία της Ουγγαρίας έγγραφο οχλήσεως.

- 22 Το εν λόγω κράτος μέλος απάντησε στο ως άνω έγγραφο οχλήσεως με έγγραφο της 30ής Μαΐου 2007, με το οποίο αμφισβήτησε ότι υφίσταται οποιαδήποτε παραβίαση του δικαίου της Ένωσης.
- 23 Δεδομένου ότι η Επιτροπή, και μετά την απάντηση αυτή, εξακολούθησε να θεωρεί ότι η Δημοκρατία της Ουγγαρίας δεν τηρούσε τις υποχρεώσεις που υπείχε από την οδηγία 2006/112, εξέδωσε, στις 8 Οκτωβρίου 2009, αιτιολογημένη γνώμη με την οποία κάλεσε το οικείο κράτος μέλος να λάβει όλα τα αναγκαία μέτρα για να συμμορφωθεί προς τη γνώμη αυτή εντός προθεσμίας δύο μηνών από τη λήψη της.
- 24 Καθόσον η Δημοκρατία της Ουγγαρίας απάντησε στην αιτιολογημένη αυτή γνώμη με έγγραφο της 16ης Δεκεμβρίου 2009, υποστηρίζοντας ότι δεν υφίστατο παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, η Επιτροπή αποφάσισε να ασκήσει την εν λόγω προσφυγή.

Επί της προσφυγής

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 25 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το άρθρο 186, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης, καθόσον αποκλείει την επιστροφή της διαφοράς του ΦΠΑ επί των εισροών τον οποίον ο υποκείμενος μπορεί να εκπέσει από τον ΦΠΑ επί των εκροών, όταν ο ΦΠΑ επί των εισροών προκύπτει από πράξεις για τις οποίες το τίμημα, συμπεριλαμβανόμενου του ΦΠΑ, δεν έχει ακόμη καταβληθεί.

- 26 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, κατά τα άρθρα 62 και 63 της οδηγίας 2006/112, ο ΦΠΑ επί των εκροών καθίσταται απαιτητός κατά τη στιγμή πραγματοποίησης της παραδόσεως των αγαθών ή της παροχής των υπηρεσιών, ανεξαρτήτως της καταβολής του τιμήματος για την εν λόγω πράξη. Ένας προμηθευτής αγαθών ή ένας πάροχος υπηρεσιών υποχρεούται επομένως να καταβάλει τον 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 περίπτωση, το άρθρο 186, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ απαγορεύει στον πελάτη να ζητήσει την επιστροφή του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στην εν λόγω πράξη, η ισορροπία του συστήματος ΦΠΑ διαταράσσεται.
- 27 Η απαγόρευση αυτή της επιστροφής της διαφοράς του εκπεστέου ΦΠΑ συνιστά επιβάρυνση για τους 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 οικείο φορολογούμενο αγαθών, γεγονός που περιορίζει, μεταξύ άλλων, τη ρευστότητά του.
- 28 Η Επιτροπή υπογραμμίζει, επιπλέον, ότι η επίμαχη εθνική νομοθεσία δεν περιλαμβάνει κανένα χρονικό περιορισμό σχετικά με τη μεταφορά της διαφοράς ΦΠΑ. Επομένως, είναι δυνατό να χρειαστεί ο υποκείμενος σε φόρο να μεταφέρει τη διαφορά του ΦΠΑ περισσότερες φορές. Εντούτοις, από το γράμμα του άρθρου 183, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι η διαφορά πρέπει να επιστραφεί το αργότερο κατά τη δεύτερη φορολογική περίοδο μετά τη γέννησή της.
- 29 Η Επιτροπή υποστηρίζει, επίσης, ότι το εν λόγω άρθρο προβλέπει απλώς ότι τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν τους διαδικαστικούς κανόνες που αφορούν την επιστροφή της διαφοράς εκπεστέου ΦΠΑ, προκειμένου οι κανόνες αυτοί να ενσωματώνονται ορθά στους διαφορετικούς ρυθμιστικούς μηχανισμούς που διέπουν τη διοικητική διαδικασία. Αντιθέτως, το άρθρο αυτό δεν επιτρέπει τον περιορισμό της εν λόγω επιστροφής βάσει προϋποθέσεων που αφορούν την ουσία. Πάντως, η επίμαχη εθνική ρύθμιση δεν θεσπίζει κανόνες που αφορούν τον τύπο, αλλά θέτει ουσιαστικά όρια όσον αφορά την επιστροφή του ΦΠΑ.

- 30 Η Δημοκρατία της Ουγγαρίας φρονεί ότι η προβλεπόμενη από το άρθρο 186, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ προϋπόθεση για την επιστροφή της διαφοράς εκπεστέου ΦΠΑ, κατά την οποία πρέπει πράγματι να έχει καταβληθεί το αντίτιμο που οφείλεται για την πράξη από την οποία προκύπτει ο εκπεστέος ΦΠΑ, δεν παραβιάζει ούτε την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας ούτε το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112, το οποίο παρέχει σαφώς στα κράτη μέλη την αρμοδιότητα καθορισμού των προϋποθέσεων της οικείας επιστροφής.
- 31 Το εν λόγω κράτος μέλος υποστηρίζει ότι η καθυστέρηση επιστροφής της διαφοράς εκπεστέου ΦΠΑ, που απορρέει από το άρθρο 186, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ, δεν συνιστά επιβάρυνση για τον υποκείμενο στον φόρο η οποία αντιβαίνει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Πράγματι, ως «επιβάρυνση με ΦΠΑ» θα πρέπει να νοείται αποκλειστικά μια οριστική επιβάρυνση, ήτοι μια κατάσταση στο πλαίσιο της οποίας ο φορολογούμενος επιβαρύνεται με τον ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως. Αντιθέτως, το γεγονός της προσωρινής επιβαρύνσεως με ΦΠΑ συνιστά απλώς οικονομική ή ταμειακή επιβάρυνση, η οποία επηρεάζει μόνο προσωρινά την οικονομική κατάσταση του οικείου επιχειρηματία και δεν αντιβαίνει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Η Δημοκρατία της Ουγγαρίας υπογραμμίζει, συναφώς, ότι το κοινό σύστημα ΦΠΑ περιλαμβάνει κανόνες οι οποίοι επιβάλλουν στους φορολογουμένους να επιβαρύνονται μεταβατικώς με το ποσό του εν λόγω φόρου.
- 32 Επιπλέον, η προϋπόθεση αυτή επιστροφής δεν ενέχει οικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο σε φόρο, δεδομένου ότι αυτός δεν έχει ακόμη καταβάλει την οφειλή του. Στην πραγματικότητα, την επιβάρυνση φέρει αποκλειστικά ο πωλητής, αυτή δε απορρέει από τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης και, ειδικότερα, από τα άρθρα 62 και 63 της οδηγίας 2006/112. Στο μέτρο που η επιβάρυνση αυτή είναι συμβατή με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η υποτιθέμενη επιβάρυνση που απορρέει από την επίμαχη εθνική ρύθμιση για τον αγοραστή των αγαθών ή τον αποδέκτη των υπηρεσιών δεν μπορεί να θεωρηθεί ως απαράδεκτη.
- 33 Η εν λόγω εθνική ρύθμιση σκοπεί στην εξάλειψη του πλεονεκτήματος του οποίου απολαύει ο αποκτών τα αγαθά ή ο αποδέκτης των υπηρεσιών, ο οποίος θα μπορούσε να τύχει επιστροφής του φόρου που βαρύνει ορισμένη συναλλαγή για την οποία η αντιπαροχή δεν καταβλήθηκε ή δεν θα καταβληθεί ενδεχομένως ποτέ, προκειμένου να βελτιώσει την οικονομική του κατάσταση ή να πληρώσει τους προμηθευτές του.

Αντιθέτως, κατά την άποψη της Επιτροπής, το κράτος χορηγεί δωρεάν δάνειο στους υποκείμενους στον φόρο, το οποίο επιβαρύνει τον προϋπολογισμό του, ιδίως όταν η φορολογική περίοδος του παρόχου υπηρεσιών είναι μεγαλύτερης διάρκειας από την αντίστοιχη του αποδέκτη.

- 34 Εξάλλου, η ερμηνεία που δίνει η Επιτροπή στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας περιορίζει αδικαιολόγητα την εξουσία εκτιμής που παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112 και έχει ως αποτέλεσμα να καθιστά άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας το εν λόγω άρθρο.
- 35 Επιπλέον, η Δημοκρατία της Ουγγαρίας υποστηρίζει ότι η ρύθμισή της δεν θίγει τη δυνατότητα του υποκείμενου στον φόρο να ανακτήσει το συνολικό ποσό του ΦΠΑ με την καταβολή μετρητών και εντός εύλογης προθεσμίας, εάν έχει τεθεί εύλογη προθεσμία για την καταβολή του αντιτίμου που αντιστοιχεί στη συγκεκριμένη πράξη. Επίσης, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν κάποια διακριτική ευχέρεια όσον αφορά τον καθορισμό της προθεσμίας για την επιστροφή της διαφοράς του εκπεστέου ΦΠΑ.
- 36 Όσον αφορά την απουσία χρονικού περιορισμού ως προς τη μεταφορά της διαφοράς του ΦΠΑ στην επόμενη φορολογική περίοδο, η Δημοκρατία της Ουγγαρίας ισχυρίζεται ότι ούτε στο κυρίως κείμενο ούτε στο προοίμιο της οδηγίας 2006/112 προβλέπεται ότι η διαφορά του ΦΠΑ μπορεί να μεταφερθεί μόνον άπαξ στην επόμενη φορολογική περίοδο. Επιπλέον, η εκπλήρωση της προϋποθέσεως της πληρωμής, που προβλέπεται από την εθνική ρύθμιση, εξαρτάται από τη βούληση του οικείου φορολογουμένου.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 37 Η Επιτροπή προσάπτει, κατ' ουσίαν, στη Δημοκρατία της Ουγγαρίας ότι υπερέβη τα όρια της διακριτικής ευχέρειας της οποίας απολαύουν τα κράτη μέλη δυνάμει του άρθρου 183 της οδηγίας 2006/112, στο μέτρο που προέβλεψε ότι η επιστροφή αποκλείεται καθόσον ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει ακόμη καταβάλει το τίμημα, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, που οφείλεται για την πράξη από την οποία προκύπτει ο εκπεστέος ΦΠΑ.

- 38 Το εν λόγω άρθρο 183 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.
- 39 Από το γράμμα του άρθρου αυτού και, ιδίως, από τη φράση «με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν» προκύπτει ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν κάποια διακριτική ευχέρεια κατά τον καθορισμό της διαδικασίας επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις της 25ης Οκτωβρίου 2001, C-78/00, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2001, σ. I-8195, σκέψη 32· της 10ης Ιουλίου 2008, C-25/07, Sosnowska, Συλλογή 2008, σ. I-5129, σκέψη 17, και της 12ης Μαΐου 2011, C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3, Συλλογή 2011, σ. I-3873, σκέψεις 33 και 64).
- 40 Πάντως, το γεγονός αυτό και μόνο δεν σημαίνει ότι το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι οι τρόποι επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ τους οποίους καθορίζουν τα κράτη μέλη δεν υπόκεινται σε κανένα έλεγχο από την άποψη του δικαίου της Ένωσης (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2010, C-472/08, Alstom Power Hydro, Συλλογή 2010, σ. I-623, σκέψη 15, και Enel Maritsa Iztok 3, προπαρατεθείσα, σκέψη 28).
- 41 Συγκεκριμένα, πρέπει να εξεταστεί κατά πόσον το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112, ερμηνευόμενο εντός του πλαισίου και των γενικών αρχών που διέπουν τον τομέα του ΦΠΑ, περιλαμβάνει ειδικούς κανόνες που οφείλουν να τηρούν τα κράτη μέλη κατά την υλοποίηση του δικαιώματος για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ (βλ. απόφαση Enel Maritsa Iztok 3, προπαρατεθείσα, σκέψη 30).
- 42 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι από πάγια νομολογία προκύπτει ότι το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ εισροών, ο οποίος έχει επιβληθεί στα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπίσει ο νομοθέτης της Ένωσης (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκέψη 28, Sosnowska, σκέψη 14, και Enel Maritsa Iztok 3, σκέψη 31).

- 43 Όπως έχει επανειλημμένα τονίσει το Δικαστήριο, το εν λόγω δικαίωμα έκπτωσης αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18, της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, C-392/09, Uszodaéρίτό, Συλλογή 2010, σ. I-8791, σκέψη 34, και Enel Maritsa Iztok 3, προπαρατεθείσα, σκέψη 32).
- 44 Δεύτερον, πρέπει να υπομνησθεί ότι η ύπαρξη καθαυτή του δικαιώματος προς έκπτωση ρυθμίζεται από τα άρθρα 167 έως 172 της οδηγίας 2006/112, που περιλαμβάνονται στο κεφάλαιο με τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης», ενώ τα άρθρα 178 έως 183 της οδηγίας αφορούν τις προϋποθέσεις ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2001, C-338/98, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 2001, σ. I-8265, σκέψη 71, και της 29ης Απριλίου 2004, C-152/02, Terra Baubedarf-Handel, Συλλογή 2004, σ. I-5583, σκέψη 30).
- 45 Όσον αφορά την προβλεπόμενη από το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112 δυνατότητα των κρατών μελών να προβλέπουν είτε τη μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε την επιστροφή του, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι οι τρόποι επιστροφής, τους οποίους τα κράτη μέλη καθορίζουν συναφώς, δεν πρέπει να θίγουν την αρχή της ουδετερότητας του φόρου, υποχρεώνοντας τον υποκείμενο στον φόρο να επωμισθεί, εν όλω ή εν μέρει, τη σχετική φορολογική επιβάρυνση. Ειδικότερα, οι τρόποι αυτοί πρέπει να παρέχουν στον υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα να εισπράξει, υπό τις κατάλληλες συνθήκες, ολόκληρη την απαίτηση που προκύπτει από τη διαφορά αυτή, πράγμα που σημαίνει ότι η διαφορά πρέπει να επιστρέφεται, εντός εύλογης προθεσμίας, με την καταβολή μετρητών ή με ανάλογο τρόπο και ότι, εν πάση περιπτώσει, η θεσπιζόμενη διαδικασία επιστροφής δεν πρέπει να συνεπάγεται κανένα χρηματοοικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο στον φόρο (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκέψεις 32 έως 34, Sosnowska, σκέψη 17, καθώς και Enel Maritsa Iztok 3, σκέψεις 33 και 64).
- 46 Τρίτον, όσον αφορά τη σημασία που αποδίδεται στην καταβολή του αντιτίμου για τις πράξεις από τις οποίες απορρέει ο ΦΠΑ στο πλαίσιο του συστήματος που θεσπίζει η οδηγία 2006/112, πρέπει να υπομνησθεί ότι, βάσει του άρθρου 63 της οδηγίας, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, ήτοι κατά τον χρόνο της πραγματοποιήσεως της επίμαχης πράξεως,

ανεξαρτήτως του αν το οφειλόμενο για την οικεία πράξη αντίτιμο έχει ήδη καταβληθεί. Επομένως, ο ΦΠΑ οφείλεται στο Δημόσιο από τον προμηθευτή αγαθών ή τον πάροχο υπηρεσιών, μολονότι αυτός δεν έχει ακόμη εισπράξει, από τον πελάτη του, το αντίτιμο που αντιστοιχεί στην πραγματοποιηθείσα πράξη.

- 47 Ομοίως, το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112 ορίζει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός, πράγμα το οποίο συμβαίνει, βάσει του ως άνω άρθρου 63, κατά τον χρόνο της πραγματοποίησης της πράξεως, ανεξαρτήτως του αν έχει καταβληθεί η οφειλόμενη για την πράξη αυτή αντιπαροχή. Επιπλέον, το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ρητώς προβλέπει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών, του οποίου απολαύει ο υποκείμενος στον φόρο, αφορά όχι μόνο τον καταβληθέντα αλλά και τον οφειλόμενο ΦΠΑ. Επίσης, από το γράμμα του άρθρου 179 της οδηγίας προκύπτει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως ασκείται, καταρχήν, από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μια φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε το δικαίωμα εκπτώσεως κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, C-95/07 και C-96/07, Ecotrade, Συλλογή 2008, σ. I-3457, σκέψη 41).
- 48 Επομένως, κατά το σύστημα που θεσπίζει η οδηγία 2006/112, το απαιτητό του ΦΠΑ καθώς και η γένεση και η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση δεν εξαρτάται, καταρχήν, από το αν η οφειλόμενη για ορισμένη πράξη αντιπαροχή, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, έχει ήδη καταβληθεί ή μη.
- 49 Η ανάλυση αυτή επιρρωννύεται και από άλλες διατάξεις της οδηγίας, κατά τις οποίες η πραγματική καταβολή της αντιπαροχής δύναται να ασκεί επιρροή επί του απαιτητού ή της δυνατότητας εκπτώσεως του ΦΠΑ μόνον σε ειδικές περιπτώσεις, ρητώς προβλεπόμενες από την οδηγία.

- 50 Στο πλαίσιο αυτό, το άρθρο 66, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112 επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 63 της οδηγίας, ότι για ορισμένες πράξεις ή ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο, ο φόρος καθίσταται απαιτητός το αργότερο κατά τον χρόνο εισπράξεως του τιμήματος. Πάντως, η Δημοκρατία της Ουγγαρίας δεν υποστήριξε ότι έκανε χρήση της δυνατότητας αυτής.
- 51 Εξάλλου, το άρθρο 66, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112 συμπληρώθηκε, κατά τη διάρκεια του 2010, ήτοι μετά την άσκηση της υπό κρίση προσφυγής, διά της προσθήκης, στην εν λόγω οδηγία, ενός άρθρου 167α, βάσει του οποίου τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν στο πλαίσιο προαιρετικού καθεστώτος ότι το δικαίωμα προς έκπτωση ενός υποκειμένου στον φόρο, για τον οποίον ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός μόνο σύμφωνα με το άρθρο 66, σημείο β', αναβάλλεται έως ότου ο ΦΠΑ για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν καταβληθεί στον προμηθευτή του.
- 52 Από την ερμηνεία του συνόλου των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι, κατά την οδηγία 2006/112, η γένεση του δικαιώματος προς έκπτωση εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι έχει ήδη καταβληθεί η αντιπαροχή που οφείλεται για την πράξη από την οποία προκύπτει ο προς έκπτωση ΦΠΑ, μόνον σε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις, ρητώς προβλεπόμενες από την οδηγία. Με εξαίρεση τις ειδικές αυτές περιπτώσεις, το δικαίωμα προς έκπτωση υφίσταται ανεξαρτήτως του αν πληρούται η εν λόγω προϋπόθεση. Εντούτοις, η εξάρτηση της επιστροφής της διαφοράς του εκπεστέου ΦΠΑ, η οποία συνιστά το στάδιο που έπεται της γενέσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, από την προϋπόθεση της καταβολής της αντιπαροχής δύναται να έχει τα ίδια αποτελέσματα επί του δικαιώματος προς έκπτωση με την εφαρμογή της οικείας προϋποθέσεως κατά τη γένεση του εν λόγω δικαιώματος. Επομένως, μπορεί να θέσει σε κίνδυνο την πρακτική αποτελεσματικότητα του εν λόγω δικαιώματος.
- 53 Κατά συνέπεια, η καταβολή της αντιπαροχής που οφείλεται για την πράξη από την οποία προκύπτει ο προς έκπτωση ΦΠΑ δεν συνιστά προϋπόθεση, κατά την έννοια του άρθρου 183 της οδηγίας 2006/112, την οποία τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίσουν για την επιστροφή της διαφοράς του εκπεστέου ΦΠΑ.

54 Από το σύνολο των ανωτέρω προκύπτει ότι το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112 δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να εξαρτούν την άσκηση του δικαιώματος προς επιστροφή της διαφοράς εκπεστέου ΦΠΑ από προϋπόθεση σχετική με την καταβολή του οφειλόμενου για την οικεία πράξη αντιτίμου. Επομένως, η Δημοκρατία της Ουγγαρίας, καθόσον απέκλεισε την επιστροφή της διαφοράς ΦΠΑ, όταν η οφειλόμενη αντιπαροχή, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, για την πράξη από την οποία προκύπτει ο προς έκπτωση ΦΠΑ δεν έχει ακόμη καταβληθεί, υπερέβη τα όρια της διακριτικής ευχέρειας που παρέχει στα κράτη μέλη το εν λόγω άρθρο 183.

55 Επιπλέον, επισημαίνεται ότι ο αποκλεισμός αυτός της επιστροφής της διαφοράς ΦΠΑ έχει ως συνέπεια ότι ορισμένοι υποκείμενοι στον φόρο, στη φορολογική δήλωση των οποίων εμφανίζεται συστηματικώς διαφορά, υποχρεούνται να μεταφέρουν πλέον της μιας φορές τη διαφορά αυτή στην επόμενη φορολογική περίοδο. Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι η μεταφορά της διαφοράς ΦΠΑ σε πλείονες φορολογικές περιόδους που ακολουθούν την περίοδο κατά την οποία δημιουργήθηκε η επίμαχη διαφορά δεν αντιβαίνει, εν πάση περιπτώσει, προς το άρθρο 183, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 (βλ. απόφαση Enel Maritsa Iztok 3, προπαρατεθείσα, σκέψη 49). Εντούτοις, δεδομένου ότι η επίμαχη εθνική ρύθμιση προβλέπει φορολογικές περιόδους που κυμαίνονται μεταξύ ενός μηνός και ενός έτους, ενδέχεται να έχει ως συνέπεια ορισμένοι υποκείμενοι στον φόρο να μην τύχουν, λόγω της επανειλημμένης μεταφοράς της διαφοράς, επιστροφής εντός εύλογης προθεσμίας.

56 Επομένως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Δημοκρατία της Ουγγαρίας,

— υποχρεώνοντας τους φορολογουμένους, 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 το τίμημα για την αντίστοιχη αγορά στον προμηθευτή τους, και

- ενόψει του ότι, λόγω της υποχρέωσης αυτής, ορισμένοι υποκείμενοι στον φόρο, στη φορολογική δήλωση των οποίων εμφανίζεται συστηματικώς διαφορά, υποχρεούνται να μεταφέρουν πλέον της μιας φορές τη διαφορά αυτή στην επόμενη φορολογική περίοδο,

παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την εν λόγω οδηγία.

Επί των δικαστικών εξόδων

- ⁵⁷ Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Δημοκρατία της Ουγγαρίας ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφασίζει:

1) Η Δημοκρατία της Ουγγαρίας,

- υποχρεώνοντας τους υποκείμενους στον φόρο, στη φορολογική δήλωση των οποίων υπάρχει διαφορά κατά την έννοια του άρθρου 183 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, 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 το τίμημα για την αντίστοιχη αγορά στον προμηθευτή τους,

- ενόψει του ότι, λόγω της υποχρέωσης αυτής, ορισμένοι υποκείμενοι στον φόρο, στη φορολογική δήλωση των οποίων εμφανίζεται συστηματικώς διαφορά υποχρεούνται να μεταφέρουν πλέον της μιας φορές τη διαφορά αυτή στην επόμενη φορολογική περίοδο,

- παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την εν λόγω οδηγία.

2) Καταδικάζει τη Δημοκρατία της Ουγγαρίας στα δικαστικά έξοδα.

(υπογραφές)