



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 13ης Φεβρουαρίου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Έκπτωση του ΦΠΑ – Προσδιορισμός του υποκειμένου στον φόρο που είναι υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ – Αναδρομική εφαρμογή μέτρου παρεκκλίσεως – Αρχή της ασφάλειας δικαίου»

Στην υπόθεση C-434/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Zalaegerszeg, Ουγγαρία) με απόφαση της 29ης Ιουνίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Ιουλίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

Human Operator Zrt.

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους Κ. Lenaerts, Πρόεδρο του Δικαστηρίου, προεδρεύοντα του δεκάτου τμήματος, F. Biltgen και E. Levits (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Υ. Bot

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Z. Fehér και G. Κοός,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους V. Bottka και A. Sipos, καθώς και από την L. Lozano Palacios,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της εκτελεστικής αποφάσεως (ΕΕ) 2015/2349 του Συμβουλίου, της 10ης Δεκεμβρίου 2015, με την οποία επιτρέπεται στην Ουγγαρία να εφαρμόσει μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2015, L 330, σ. 53, στο εξής: εκτελεστική απόφαση), σε συνδυασμό με το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2013/43/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Ιουλίου 2013 (ΕΕ 2013, L 201, σ. 4) (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Human Operator Zrt. και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διευθύνσεως προσφύγων της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία, στο εξής: διεύθυνση προσφύγων), με αντικείμενο την καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) από υποκείμενο στον φόρο αποδέκτη υπηρεσιών που υπόκεινται στον ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία περί ΦΠΑ

- 3 Το άρθρο 193 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199β και το άρθρο 202.»
- 4 Το άρθρο 199 της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης των εξής πράξεων:

 - α) παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών επισκευής, καθαρισμού, συντήρησης, μετατροπής και κατεδάφισης ακινήτων καθώς και παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών η οποία θεωρείται παράδοση αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 3,
 - β) διάθεση προσωπικού που απασχολείται στις δραστηριότητες του στοιχείου α),

[...]».
- 5 Το άρθρο 395, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα έπειτα από πρόταση της Επιτροπής, μπορεί να επιτρέψει σε κάθε κράτος μέλος να θεσπίζει ειδικά μέτρα παρέκκλισης από τις διατάξεις της παρούσας οδηγίας, για λόγους απλούστευσης των διαδικασιών επιβολής του φόρου ή πρόληψης ορισμένων τύπων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.»

Η εκτελεστική απόφαση

- 6 Με έγγραφα που πρωτοκολλήθηκαν στις υπηρεσίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στις 23 Δεκεμβρίου 2014 και στις 8 Μαΐου 2015, η Ουγγαρία ζήτησε την άδεια να εφαρμόσει ειδικό μέτρο παρεκκλίσεως από το άρθρο 193 της οδηγίας περί ΦΠΑ όσον αφορά τον υπόχρεο για την καταβολή του ΦΠΑ, τούτο δε με σκοπό την καταπολέμηση ορισμένων δολίων πρακτικών στον κλάδο των εταιριών προσωρινής απασχολήσεως. Με την εκτελεστική απόφαση, το Συμβούλιο έκανε δεκτό το εν λόγω αίτημα.
- 7 Το άρθρο 1 της εκτελεστικής αποφάσεως ορίζει τα ακόλουθα:
- «Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 193 της [οδηγίας περί ΦΠΑ], επιτρέπεται στην Ουγγαρία να προβλέπει ότι υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο στον οποίο διατίθεται προσωπικό που ασκεί δραστηριότητες άλλες από εκείνες που καλύπτονται από το άρθρο 199 παράγραφος 1 στοιχείο α) της [οδηγίας περί ΦΠΑ].»
- 8 Κατά το άρθρο 2, η ισχύς της εκτελεστικής αποφάσεως λήγει στις 31 Δεκεμβρίου 2017.

Το ουγγρικό δίκαιο

- 9 Το άρθρο 60 του az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμου CXXVII του 2007, περί φόρου προστιθέμενης αξίας), ως ίσχυε από 1ης Ιανουαρίου 2015 και κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει τα εξής:
- «1. Σε περίπτωση παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για τις οποίες υπόχρεος καταβολής του φόρου είναι ο αποκτών το αγαθό ή ο λήπτης της υπηρεσίας, ο φόρος που πρέπει να καταβληθεί προσδιορίζεται:
- a) κατά την παραλαβή του τιμολογίου ή άλλου εγγράφου που αποδεικνύει την πραγματοποίηση της συναλλαγής,
- b) κατά την καταβολή του αντιτίμου ή
- c) τη δεκάτη πέμπτη ημέρα του μηνός που έπεται της εκτέλεσεως της συναλλαγής.
2. Από τις απαριθμούμενες στην παράγραφο 1 επιλογές, εφαρμογή έχει αυτή που αφορά το γεγονός που πραγματοποιείται πρώτο.»
- 10 Το άρθρο 142 του νόμου αυτού ορίζει τα ακόλουθα:
- «1. Ο φόρος καταβάλλεται από τον αποκτώντα το αγαθό ή τον λήπτη της υπηρεσίας:
- [...]
- c) σε περίπτωση διαθέσεως εκτάκτου προσωπικού, αποσπάσεως εργαζομένων, διαθέσεως προσωπικού ή χρήσεως υπηρεσιών ασκουμένων, για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων κατά τις οποίες δεν απαιτείται άδεια της πολεοδομικής αρχής ή διαδικασία ενημερώσεως της εν λόγω αρχής για τις σχεδιαζόμενες οικοδομικές εργασίες.
- [...]
3. Η παράγραφος 1 εφαρμόζεται εφόσον

- a) όλα τα συναλλασσόμενα μέρη έχουν καταχωρισθεί στην εθνική επικράτεια ως υποκείμενα στον φόρο και
- b) κανένα εκ των συναλλασσομένων μερών δεν εμπίπτει σε νομικό καθεστώς, διεπόμενο από τον παρόντα νόμο, βάσει του οποίου δεν μπορεί να του ζητηθεί η καταβολή του φόρου.

[...]»

- 11 Το άρθρο 294, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«Το άρθρο 142, παράγραφος 1, στοιχείο c, του παρόντος νόμου [...] εφαρμόζεται, υπό την επιφύλαξη των προβλεπόμενων στις παραγράφους 2 και 3 εξαιρέσεων, το πρώτον στις συναλλαγές που πραγματοποιούνται από την 1η Ιανουαρίου 2015 και μετά.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 12 Η Human Operator είναι εμπορική εταιρία εδρεύουσα στην Ουγγαρία η οποία δραστηριοποιείται στη μεσολάβηση για την εξεύρεση εργατικού δυναμικού, στη διάθεση εκτάκτου προσωπικού και κάθε άλλη διάθεση ανθρώπινου δυναμικού.
- 13 Για την παροχή των ανωτέρω υπηρεσιών στους πελάτες της, η Human Operator συνήπτε συμβάσεις παροχής υπηρεσιών με άλλες εμπορικές εταιρίες, οι οποίες έθεταν τους εργαζομένους τους στη διάθεση των πελατών της Human Operator.
- 14 Η Human Operator αποδεχόταν τα εκδιδόμενα σύμφωνα με το κοινό φορολογικό καθεστώς τιμολόγια των εν λόγω εταιριών, στα οποία αναγραφόταν, ως αντικείμενο των οικείων υπηρεσιών, η μνεία «άλλη διάθεση ανθρώπινου δυναμικού» και περιλαμβανόταν ο ΦΠΑ, τον οποίο η Human Operator εξέπιπτε.
- 15 Η Nemzeti Adó- és Vámhivatal Vas Megyei Adóigazgatósága (περιφερειακή φορολογική αρχή του Vas, υπαγόμενη στην εθνική φορολογική και τελωνειακή διοίκηση, Ουγγαρία) (στο εξής: πρωτοβάθμια φορολογική αρχή) διενήργησε έλεγχο στη Human Operator με σκοπό να επαληθεύσει τις σχετικές με τον ΦΠΑ δηλώσεις της για τον Ιανουάριο του 2015.
- 16 Κατόπιν του ελέγχου αυτού, στις 22 Αυγούστου 2016, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή εξέδωσε απόφαση με την οποία διαπίστωσε διαφορά ως προς τον ΦΠΑ ύψους 46 065 000 ουγγρικών φιορινίων (HUF) (περίπου 150 000 ευρώ) και ζήτησε από τη Human Operator να καταβάλει το ποσό αυτό.
- 17 Η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή έκρινε ότι, βάσει του άρθρου 60 του νόμου περί ΦΠΑ, η Human Operator όφειλε να καταβάλει ΦΠΑ για όλες τις πράξεις τις οποίες αφορούσαν οι δηλώσεις του Ιανουαρίου 2015 και καθόρισε το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ λαμβάνοντας ως βάση υπολογισμού τα ποσά που αναγράφονταν στα τιμολόγια τα οποία είχε αποδεχθεί η Human Operator σε σχέση με την παροχή των επίμαχων στην κύρια δίκη υπηρεσιών.
- 18 Η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή στηρίχθηκε, στο πλαίσιο αυτό, στην εκτελεστική απόφαση, η οποία εξουσιοδοτεί την Ουγγρική Κυβέρνηση, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 193 της οδηγίας περί ΦΠΑ, να επιβάλει την αντιστροφή της επιβαρύνσεως, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 142, παράγραφος 1, στοιχείο c, του νόμου περί ΦΠΑ. Η φορολογική αυτή αρχή συνήγαγε από τη διάταξη αυτή, όπως τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2015, ότι η εν λόγω αντιστροφή της επιβαρύνσεως ήταν εφαρμοστέα από την ανωτέρω ημερομηνία, δεδομένου μάλιστα ότι, στη μνημονευθείσα στη σκέψη 6 της παρούσας αποφάσεως αίτησή της, η Ουγγρική Κυβέρνηση είχε ρητώς ζητήσει να ισχύσει η ζητηθείσα παρέκκλιση από την εν λόγω ημερομηνία.

- 19 Με απόφαση της 25ης Ιανουαρίου 2017, η διεύθυνση προσφυγών, στην οποία προσέφυγε η Human Operator, επικύρωσε την απόφαση που μνημονεύθηκε στη σκέψη 16 της παρούσας αποφάσεως.
- 20 Η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή προέβη σε περαιτέρω ελέγχους στη Human Operator αναφορικά με άλλες περιόδους και εξέδωσε έξι ακόμη αποφάσεις που κάλυπταν την περίοδο από 1ης Φεβρουαρίου 2015 έως 31 Ιουλίου 2015. Με τις αποφάσεις αυτές, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή ζήτησε από τη Human Operator να καταβάλει το συνολικό ποσό των 387 714 000 HUF (περίπου 1,27 εκατομμύρια ευρώ) που αντιστοιχούσε στον ΦΠΑ για την εν λόγω περίοδο.
- 21 Στις 13 και στις 25 Ιανουαρίου 2017, η διεύθυνση προσφυγών, στην οποία η Human Operator είχε εκ νέου προσφύγει, επικύρωσε τις αποφάσεις της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής που μνημονεύθηκαν στην προηγούμενη σκέψη.
- 22 Εκτιμώντας ότι, ελλείψει ρητών διατάξεων σχετικά με την αναδρομική της εφαρμογή, η εκτελεστική απόφαση δεν μπορούσε να εφαρμοσθεί από την Ουγγρική Κυβέρνηση πριν από την κοινοποίησή της στην Ουγγαρία, η οποία πραγματοποιήθηκε στις 11 Δεκεμβρίου 2015, η Human Operator άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου προσφυγή κατά των αποφάσεων που μνημονεύθηκαν στις σκέψεις 19 και 21 της παρούσας αποφάσεως.
- 23 Κατά το αιτούν δικαστήριο, για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης απαιτείται να καθορισθεί η ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της εκτελεστικής αποφάσεως και, ως εκ τούτου, η ημερομηνία από την οποία κατέστη εφαρμοστέα η παρεχόμενη με την απόφαση αυτή άδεια.
- 24 Υπό τις ως άνω συνθήκες, το Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Zalaegerszeg, Ουγγαρία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθο προδικαστικά ερωτήματα:

«Έχει η [εκτελεστική απόφαση] την έννοια ότι αντιβαίνει προς αυτήν η πρακτική που ακολουθεί η Ουγγαρία, κατά την οποία η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας, η οποία, δυνάμει της εγκρίσεως που παρεσχέθη με την εν λόγω εκτελεστική απόφαση, προβλέπει παρέκκλιση από το άρθρο 193 της [οδηγίας περί ΦΠΑ] και ετέθη σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2015, είναι εφαρμοστέα από την ημερομηνία αυτή, ενώ η εκτελεστική απόφαση δεν περιέχει καμία διάταξη σχετικά με την αναδρομικότητα των αποτελεσμάτων ή τη δυνατότητα εφαρμογής, παρότι, στην αίτησή της για έγκριση μέτρου παρεκκλίσεως, η Ουγγαρία προσδιόρισε την ημερομηνία αυτή ως ημερομηνία ενάρξεως εφαρμογής;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 25 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το δίκαιο της Ένωσης αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει την εφαρμογή μέτρου παρεκκλίσεως από το άρθρο 193 της οδηγίας περί ΦΠΑ πριν κοινοποιηθεί η πράξη της Ένωσης που επιτρέπει την εν λόγω παρέκκλιση στο κράτος μέλος που τη ζήτησε, στην περίπτωση που, αφενός, η προμνησθείσα πράξη της Ένωσης δεν αναφέρει πότε τίθεται σε ισχύ ή την ημερομηνία από την οποία αυτή εφαρμόζεται και, αφετέρου, το εν λόγω κράτος μέλος εξέφρασε την επιθυμία του να εφαρμοσθεί αναδρομικά η εν λόγω παρέκκλιση.
- 26 Συναφώς, το άρθρο 1 της εκτελεστικής αποφάσεως επιτρέπει στην Ουγγαρία να παρεκκλίνει από το κοινό φορολογικό καθεστώς που προβλέπεται στο άρθρο 193 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ορίζοντας ως υπόχρεο για την καταβολή του ΦΠΑ τον υποκείμενο στον φόρο στον οποίο διατίθεται προσωπικό που ασκεί δραστηριότητες άλλες από εκείνες που καλύπτονται από το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής.

- 27 Συνακόλουθα, το άρθρο 142, παράγραφος 1, στοιχείο c, του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει ότι ο αποδέκτης της υπηρεσίας είναι υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ σε περίπτωση διαθέσεως εκτάκτου προσωπικού, αποσπάσεως εργαζομένων, διαθέσεως προσωπικού ή χρήσεως υπηρεσιών ασκουμένων ενόψει παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Η διάταξη αυτή τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2015 και, κατά την απόφαση περί παραπομπής, οι ουγγρικές φορολογικές αρχές την εφαρμόζουν έκτοτε.
- 28 Πλην όμως, η εκτελεστική απόφαση, η οποία επιτρέπει τέτοια παρέκκλιση από το άρθρο 193 της οδηγίας περί ΦΠΑ, κοινοποιήθηκε στην Ουγγρική Κυβέρνηση μόλις στις 11 Δεκεμβρίου 2015.
- 29 Επιπλέον, η απόφαση αυτή δεν περιέχει καμία μνεία περί της ημερομηνίας ενάρξεως της ισχύος της ή περί της ημερομηνίας κατά την οποία αρχίζει να εφαρμόζεται η προβλεπόμενη από αυτήν παρέκκλιση. Δεν διευκρινίζει εξάλλου ούτε ποια περίοδο καλύπτουν τα αποτελέσματά της, αλλά περιορίζεται μόνο στην πρόβλεψη της ημερομηνίας λήξεώς της, που ορίζεται την 31η Δεκεμβρίου 2017.
- 30 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να επισημανθεί, κατ' αρχάς, ότι, όσον αφορά το άρθρο 199 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να προσφεύγουν, στις περιπτώσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 1, στοιχεία α' έως ζ', στον μηχανισμό της αντιστροφής της επιβαρύνσεως, βάσει του οποίου ο υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης πράξεως η οποία υπόκειται στον ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η διάταξη αυτή συνιστά εξαίρεση από την αρχή που προβλέπεται στο άρθρο 193 της οδηγίας αυτής και πρέπει, ως εκ τούτου, να ερμηνεύεται στενά, χωρίς ωστόσο αυτό να συνεπάγεται ότι η διάταξη αυτή καθίσταται αναποτελεσματική (πρβλ. αποφάσεις της 13ης Ιουνίου 2013, *Promociones y Construcciones BJ* 200, C-125/12, EU:C:2013:392, σκέψεις 23 και 31 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 26ης Απριλίου 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 25).
- 31 Περαιτέρω, ελλείψει διατάξεων, στην εκτελεστική απόφαση, οι οποίες να ορίζουν την ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος της ή κάποια ημερομηνία ενάρξεως εφαρμογής της προβλεπόμενης από αυτήν παρεκκλίσεως, πρέπει, προκειμένου να καθορισθούν τα διαχρονικά της αποτελέσματα, να εφαρμοσθούν οι γενικώς αναγνωρισμένες ερμηνευτικές αρχές, λαμβανομένων υπόψη τόσο του γράμματός της όσο και του σκοπού και της οικονομίας της (πρβλ. απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1981, *Meridionale Industria Salumi* κ.λπ., 212/80 έως 217/80, EU:C:1981:270, σκέψη 8).
- 32 Συνακόλουθα, κατά το άρθρο 297, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ, το οποίο συνιστά γενικό κανόνα σχετικά με την έναρξη ισχύος των αποφάσεων που καθορίζουν τον αποδέκτη τους, οι αποφάσεις αυτές αρχίζουν να παράγουν αποτελέσματα από την κοινοποίησή τους στους αποδέκτες τους. Εν προκειμένω, η εκτελεστική απόφαση κοινοποιήθηκε στην Ουγγρική Κυβέρνηση στις 11 Δεκεμβρίου 2015, οπότε πρέπει να γίνει δεκτό ότι τέθηκε σε ισχύ την ημερομηνία αυτή.
- 33 Η διαπίστωση αυτή δεν είναι δυνατόν να αναιρεθεί από τις παρατηρήσεις της Ουγγρικής Κυβερνήσεως. Αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η κυβέρνηση αυτή, είναι άνευ σημασίας για τον καθορισμό της ημερομηνίας από την οποία παράγει αποτελέσματα η εκτελεστική απόφαση, πρώτον, το γεγονός ότι η Επιτροπή, στην πρότασή της για εκτελεστική απόφαση του Συμβουλίου με την οποία να επιτρέπεται στην Ουγγαρία να εφαρμόσει μέτρο παρεκκλίσεως από το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112 [COM(2015) 557 τελικό], ανέφερε ρητώς ότι είχε πληροφορηθεί ότι η Ουγγαρία έχει αρχίσει να εφαρμόζει τη ζητηθείσα παρέκκλιση χωρίς να αναμείνει την έκδοση της εκτελεστικής αποφάσεως, δεύτερον, το γεγονός ότι το άρθρο 2 της αποφάσεως αυτής όρισε ως ημερομηνία λήξεώς της την 31η Δεκεμβρίου 2017 και, τρίτον, το γεγονός ότι, σε έγγραφο που απηύθυνε στην Ουγγαρία, η Επιτροπή ανέφερε ότι προτίθετο να ανταποκριθεί στο αίτημα του εν λόγω κράτους μέλους σχετικά με τη διάρκεια εφαρμογής της ζητηθείσας παρεκκλίσεως και συνέστησε να ορισθεί αυτή στα τρία έτη.

- 34 Πράγματι, πρέπει να υπομνησθεί ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία περιλαμβάνεται στις γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης, επιβάλλει, μεταξύ άλλων, οι κανόνες δικαίου να είναι σαφείς και ακριβείς, τα δε αποτελέσματά τους να μπορούν να προβλεφθούν (απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2008, Förster, C-158/07, EU:C:2008:630, σκέψη 67).
- 35 Η επιταγή της ασφάλειας δικαίου πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, οσάκις πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν οικονομικές επιπτώσεις, ώστε να μπορούν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν με ακρίβεια την έκταση των υποχρεώσεων που τους επιβάλλουν (απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 36 Όπως έχει επίσης κριθεί, προς διασφάλιση της τηρήσεως των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι ουσιαστικοί κανόνες του δικαίου της Ένωσης πρέπει, κατ' αρχήν, να ερμηνεύονται ως έχοντες εφαρμογή μόνον επί καταστάσεων που έχουν ήδη διαμορφωθεί προ της ενάρξεως της ισχύος τους (πρβλ. απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2002, Falck και Acciaierie di Bolzano κατά Επιτροπής, C-74/00 P και C-75/00 P, EU:C:2002:524, σκέψη 119). Επομένως, η αρχή της ασφάλειας δικαίου δεν επιτρέπει, κατά γενικό κανόνα, την έναρξη της ισχύος μιας πράξεως της Ένωσης σε χρόνο προγενέστερο της δημοσιεύσεώς ή της κοινοποιήσεώς της, κατά περίπτωση, ενώ το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μπορεί, κατ' εξαίρεση, να συμβαίνει το αντίθετο, οσάκις το απαιτεί σκοπός γενικού συμφέροντος και γίνεται δεόντως σεβαστή η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων (πρβλ. αποφάσεις της 30ής Σεπτεμβρίου 1982, Amylum κατά Συμβουλίου, 108/81, EU:C:1982:322, σκέψη 4, της 26ης Απριλίου 2005, «Goed Wonen», C-376/02, EU:C:2005:251, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 28ης Νοεμβρίου 2006, Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου, C-413/04, EU:C:2006:741, σκέψη 75 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 37 Κατά συνέπεια, λαμβανομένου υπόψη του κανόνα που προβλέπεται στο άρθρο 297, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ και ελλείψει οιασδήποτε ενδείξεως στην εκτελεστική απόφαση περί αναδρομικής εφαρμογής της, δεν είναι δυνατόν να συναχθεί ότι η απόφαση αυτή θα μπορούσε να εφαρμοσθεί αναδρομικά. Επομένως, η Ουγγρική Κυβέρνηση δεν μπορούσε να προβλέψει φορολόγηση με αντιστροφή της επιβαρύνσεως για τις υπηρεσίες που δεν προβλέπονται στο άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, προτού κοινοποιηθεί στην Ουγγαρία η εκτελεστική απόφαση που επιτρέπει την εν λόγω αντιστροφή της επιβαρύνσεως.
- 38 Επιπροσθέτως, προκειμένου να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο σε σχέση με τον προσδιορισμό του υπόχρεου για την καταβολή του ΦΠΑ υπό τις κρίσιμες στην υπόθεση της κύριας δίκης περιστάσεις, πρέπει να υπομνησθεί ότι, σε κάθε περίπτωση που οι διατάξεις μιας οδηγίας είναι, από άποψη περιεχομένου, απαλλαγμένες αιρέσεων και αρκούντως ακριβείς, χωρεί επίκλησή τους έναντι του οικείου κράτους μέλους ενώπιον εθνικού δικαστηρίου, είτε όταν το κράτος αυτό παρέλειψε να μεταφέρει εμπροθέσμως την οδηγία στο εσωτερικό δίκαιο είτε όταν προέβη σε πλημμελή μεταφορά της (πρβλ. αποφάσεις της 6ης Φεβρουαρίου 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, σκέψη 56 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί επίσης ότι μια διάταξη του δικαίου της Ένωσης είναι απαλλαγμένη αιρέσεων, όταν θεσπίζει υποχρέωση η οποία δεν συνοδεύεται από καμία επιφύλαξη και δεν απαιτείται για την εκτέλεσή της ή την επαγωγή των αποτελεσμάτων της η έκδοση πράξεως είτε των οργάνων της Ένωσης είτε των κρατών μελών (απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 39 Εν προκειμένω, το άρθρο 193 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ότι ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων στις οποίες ο ΦΠΑ οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199β και το άρθρο 202 της οδηγίας αυτής.

- 40 Κατά συνέπεια, το κράτος μέλος δεν διαθέτει κανένα περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά τις προϋποθέσεις διαχρονικής εφαρμογής του γενικού κανόνα που καθιερώνει το άρθρο 193 της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 41 Δεδομένου ότι δεν πληρούνται οι όροι για την εφαρμογή της παρεκκλίσεως που προβλέπεται στο άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να επικαλεσθούν το άρθρο 193 της εν λόγω οδηγίας κατά του οικείου κράτους μέλους ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Επομένως, εν προκειμένω, εφαρμογή έχει ο γενικός κανόνας του άρθρου 193 της εν λόγω οδηγίας και, κατά συνέπεια, υπόχρεοι προς καταβολή του ΦΠΑ για την περίοδο πριν από την έναρξη ισχύος της εκτελεστικής αποφάσεως είναι οι υποκείμενοι στον φόρο που πραγματοποιήσαν τις επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης παροχές υπηρεσιών.
- 42 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το δίκαιο της Ένωσης αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει την εφαρμογή μέτρου παρεκκλίσεως από το άρθρο 193 της οδηγίας περί ΦΠΑ πριν κοινοποιηθεί η επιτρέπουσα την εν λόγω παρέκκλιση πράξη της Ένωσης στο κράτος μέλος που τη ζήτησε, ενώ η προμνησθείσα πράξη της Ένωσης δεν αναφέρει πότε τίθεται σε ισχύ ή την ημερομηνία από την οποία αυτή εφαρμόζεται, τούτο δε ακόμη και αν το κράτος μέλος αυτό εξέφρασε την επιθυμία του να εφαρμοσθεί αναδρομικά η εν λόγω παρέκκλιση.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 43 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος 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 (δέκατο τμήμα) αποφαινεται:

Το δίκαιο της Ένωσης αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει την εφαρμογή μέτρου παρεκκλίσεως από το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2013/43/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Ιουλίου 2013, πριν κοινοποιηθεί η επιτρέπουσα την εν λόγω παρέκκλιση πράξη της Ένωσης στο κράτος μέλος που τη ζήτησε, ενώ η προμνησθείσα πράξη της Ένωσης δεν αναφέρει πότε τίθεται σε ισχύ ή την ημερομηνία από την οποία αυτή εφαρμόζεται, τούτο δε ακόμη και αν το κράτος μέλος αυτό εξέφρασε την επιθυμία του να εφαρμοσθεί αναδρομικά η εν λόγω παρέκκλιση.

(υπογραφές)