



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 30ής Απριλίου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 77/388/ΕΟΚ – Άρθρο 10, παράγραφος 2, πρώτο και τρίτο εδάφιο, άρθρο 17, παράγραφος 1, και άρθρο 18, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 63, άρθρο 64, παράγραφος 1, άρθρο 66, πρώτο εδάφιο, στοιχεία α' έως γ', άρθρο 167 και άρθρο 179, πρώτο εδάφιο – Παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκε πριν από την προσχώρηση της Ουγγαρίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση – Ακριβής καθορισμός του τιμήματος για την εν λόγω παροχή υπηρεσιών, ο οποίος έλαβε χώρα μετά την προσχώρηση – Έκδοση του σχετικού με την εν λόγω παροχή υπηρεσιών τιμολογίου και εξόφλησή του μετά την προσχώρηση – Αποκλεισμός της άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ βάσει του εν λόγω τιμολογίου λόγω παραγραφής – Αρμοδιότητα του Δικαστηρίου»

Στην υπόθεση C-258/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Κúria (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία) με απόφαση της 7ης Μαρτίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 27 Μαρτίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

EUROVIA Ipari, Kereskedelmi, Szállítmányozási és Idegenforgalmi Kft.

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους I. Jarukaitis (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, M. Pešić και K. Λυκούργο, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Z. Fehér και τον G. Κοός,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον L. Havas και την J. Jokubauskaitė,

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

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49) (στο εξής: έκτη οδηγία), και 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).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της EUROVIA Ipari, Kereskedelmi, Szállítmányozási és Idegenforgalmi Kft. (στο εξής: Eurovia) και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διεύθυνσης προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής υπηρεσία, Ουγγαρία) (στο εξής: φορολογική αρχή), σχετικά με τη νομιμότητα αποφάσεως της τελευταίας περί αποκλεισμού της άσκησης, από την Eurovia, του δικαιώματος προς έκπτωση του καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) εισροών, λόγω παραγραφής.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η έκτη οδηγία

- 3 Το άρθρο 10 της έκτης οδηγίας είχε ως εξής:

«1. Θεωρούνται ως:

- α) γενεσιουργός αιτία του φόρου: το γεγονός, με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις, οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος·
- β) απαιτητό του φόρου: το κατά νόμον δικαίωμα του Δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, προς πληρωμή του φόρου εκ μέρους του υποχρέου, έστω και αν η πληρωμή αυτή δύναται να ανασταλεί.

2. Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός, κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών. [...] οι παροχές υπηρεσιών, οι οποίες συνεπάγονται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές, θεωρείται ότι πραγματοποιούνται κατά τη λήξη των χρονικών περιόδων, στις οποίες αναφέρονται οι τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές.

[...]

Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω διατάξεων, τα Κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να προβλέπουν, ότι για ορισμένες πράξεις ή ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο, ο φόρος καθίσταται απαιτητός:

- είτε, το αργότερο, κατά τον χρόνο εκδόσεως του τιμολογίου ή του εγγράφου το οποίο επέχει θέση τιμολογίου,
- είτε, το αργότερο, κατά τον χρόνο εισπράξεως του τιμήματος,

- είτε, σε περίπτωση μη εκδόσεως ή καθυστερημένης εκδόσεως του τιμολογίου ή του εγγράφου που επέχει θέση τιμολογίου, εντός ορισμένης προθεσμίας από τον χρόνο γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως.

[...]»

- 4 Το άρθρο 17 της οδηγίας αυτής προέβλεπε τα ακόλουθα:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο, κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

- α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα [ΦΠΑ] για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[...]».

- 5 Το άρθρο 18 της εν λόγω οδηγίας είχε ως εξής:

«1. Για να έχει τη δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει:

- α) για την αναφερομένη στο άρθρο 17 παράγραφος 2 περίπτωση α) έκπτωση, να κατέχει τιμολόγιο [...].

[...]

2. Η έκπτωση ενεργείται συνολικά από τον υποκείμενο στον φόρο δι' αφαιρέσεως από το ποσό του φόρου του οφειλομένου για μία περίοδο δηλώσεως, του ποσού του φόρου, για τον οποίο εγεννήθη και ασκείται, δυνάμει της παραγράφου 1, το δικαίωμα προς έκπτωση, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.

[...]»

Η οδηγία 2006/112

- 6 Το άρθρο 411, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει, μεταξύ άλλων, την κατάργηση της έκτης οδηγίας. Κατά την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, οι παραπομπές στην έκτη οδηγία νοούνται ως παραπομπές στις αντίστοιχες διατάξεις της οδηγίας 2006/112.

- 7 Το άρθρο 62 της οδηγίας 2006/112 επαναλαμβάνει, στα σημεία 1 και 2, τα στοιχεία α' και β' του άρθρου 10, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας αντιστοίχως. Το άρθρο 63 της οδηγίας 2006/112 επαναλαμβάνει, αυτολεξεί, το γράμμα της παραγράφου 2, πρώτο εδάφιο, πρώτη περίοδος, του εν λόγω άρθρου 10, ενώ το άρθρο 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 επαναλαμβάνει, χωρίς ουσιαστικές αλλαγές, το γράμμα της δεύτερης περιόδου του πρώτου εδαφίου, το δε άρθρο 66 της οδηγίας 2006/112 παρέχει, κατ' ουσίαν, στο πρώτο εδάφιο του, στοιχεία α' έως γ', τις ίδιες διευκρινίσεις με εκείνες που παρείχε το άρθρο 10, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, πρώτη έως τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας.

- 8 Το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112 επαναλαμβάνει, αυτολεξεί, το γράμμα του άρθρου 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112 αντιστοιχεί, κατ' ουσίαν, στην παράγραφο 2, στοιχείο α', του εν λόγω άρθρου 17.
- 9 Το άρθρο 178 και το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 επαναλαμβάνουν, κατ' ουσίαν, τις διατάξεις του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', και του άρθρου 18, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας αντιστοίχως.

Το ουγγρικό δίκαιο

- 10 O az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (νόμος αριθ. LXXIV του 1992 περί φόρου προστιθέμενης αξίας) [*Magyar Közlöny* 1992/128 (XII. 19.)], όπως ίσχυε κατά τον χρόνο που πραγματοποιήθηκε η επίμαχη στην κύρια δίκη παροχή υπηρεσιών (στο εξής: προϊσχύσας νόμος περί ΦΠΑ), προέβλεπε στο άρθρο 16 τα εξής:

«(1) Ο φόρος καθίσταται απαιτητός, στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών –με την επιφύλαξη των προβλεπομένων στα άρθρα 17 και 18 εξαιρέσεων–, κατά τον χρόνο της εκπλήρωσης ή της μερικής εκπλήρωσης ([...] “εκπλήρωση”).

(2) Εάν δεν προβλέπεται άλλως στον παρόντα νόμο, ο χρόνος της εκπλήρωσης καθορίζεται κατά τα προβλεπόμενα στον αστικό κώδικα.»

- 11 Το άρθρο 32 του προϊσχύσαντος νόμου περί ΦΠΑ όριζε τα εξής:

«(1) Ο υποκείμενος στον φόρο περί του οποίου γίνεται λόγος στο άρθρο 34 δικαιούται να αφαιρέσει από το ποσό του φόρου για τον οποίον είναι υπόχρεος:

α) το ποσό του φόρου που χρέωσε σε αυτόν άλλος υποκείμενος στον φόρο –περιλαμβανομένου, σε περίπτωση εταιρικής μεταβολής, του προκατόχου του– ή υποκείμενος στον φόρο υπαγόμενος στον νόμο περί απλοποιημένου φόρου επιχειρήσεων στο πλαίσιο παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών: [...]».

- 12 Το άρθρο 35 του προϊσχύσαντος νόμου περί ΦΠΑ είχε ως εξής:

«(1) Εκτός αν άλλως ορίζεται στον φορολογικό κώδικα, το δικαίωμα προς έκπτωση μπορεί κατά γενικό κανόνα να ασκηθεί μόνον εάν ο υπόχρεος στον φόρο διαθέτει αξιόπιστα έγγραφα που αποδεικνύουν το ποσό του φόρου εισροών. Ως τέτοια θεωρούνται τα ακόλουθα:

α) τα τιμολόγια και τα απλουστευμένα τιμολόγια [στην περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχεία α και γ]· [...]».

- 13 O az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμος αριθ. CXXVII του 2007 περί φόρου προστιθέμενης αξίας) [*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.)], όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία της έκδοσης του επίμαχου στην κύρια δίκη τιμολογίου (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), προέβλεπε στο άρθρο 55, παράγραφος 1, ότι «[η] υποχρέωση καταβολής του φόρου γεννάται όταν επέρχεται το γεγονός μέσω του οποίου πραγματοποιείται η φορολογητέα πράξη (στο εξής: εκπλήρωση)».

- 14 Το άρθρο 119, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ όριζε ότι, «[ε]κτός αν νόμος ορίζει άλλως, το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου γεννάται κατά τον χρόνο που πρέπει να προσδιοριστεί ο οφειλόμενος φόρος ο οποίος αντιστοιχεί στον φόρο εισροών (άρθρο 120)».

15 Το άρθρο 120 του νόμου περί ΦΠΑ είχε ως εξής:

«Στο μέτρο που ο υποκείμενος στον φόρο –ενεργώντας υπό την ιδιότητά του αυτή– χρησιμοποιεί ή εκμεταλλεύεται με άλλον τρόπο προϊόντα ή υπηρεσίες για την πραγματοποίηση φορολογητέων παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών, δικαιούται να αφαιρέσει από το ποσό του οφειλόμενου φόρου:

a) τον φόρο που χρέωσε σε αυτόν άλλος υποκείμενος στον φόρο –περιλαμβανομένων προσώπων ή οντοτήτων υποκείμενων στον απλουστευμένο φόρο εταιριών– σε σχέση με την απόκτηση αγαθών ή τη χρήση υπηρεσιών· [...]».

16 Το άρθρο 127 του νόμου περί ΦΠΑ όριζε τα ακόλουθα:

«(1) Η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση εξαρτάται από την ουσιαστική προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο διαθέτει προσωπικά:

a) στην προβλεπόμενη στο άρθρο 120, στοιχείο a, περίπτωση, τιμολόγιο εκδοθέν επ' ονόματί του που βεβαιώνει την πραγματοποίηση της πράξης· [...]».

17 Ο az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (νόμος αριθ. XCII του 2003 περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας) [*Magyar Közlöny* 2003/131 (XI. 14.)] προβλέπει στο άρθρο 164 τα ακόλουθα:

«(1) Το δικαίωμα προσδιορισμού του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πέντε ετών από την τελευταία ημέρα του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο έπρεπε να δηλωθεί ο φόρος ή, αν ο φόρος δεν δηλώθηκε, κατά το οποίο έπρεπε αυτός να καταβληθεί. Το δικαίωμα για λήψη κρατικής ενίσχυσης και το δικαίωμα για επιστροφή των καθ' υπέρβαση καταβληθέντων ποσών παραγράφονται –πλην αντίθετης διάταξης στον παρόντα νόμο– μετά την παρέλευση πέντε ετών από την τελευταία ημέρα του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο γεννήθηκαν τα εν λόγω δικαιώματα.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

18 Στις 12 Νοεμβρίου 1996 και στις 17 Σεπτεμβρίου 1997, η Eurovia συνήψε συμβάσεις έργου με εμπορική εταιρία (στο εξής: εργολάβος) για την εκτέλεση εργασιών σχετικά με εναέριο δίκτυο τηλεπικοινωνιών. Συνεπεία διαφοράς που ανέκυψε μεταξύ της Eurovia και του εργολάβου ως προς το ύψος του τιμήματος, η Eurovia κατέβαλε στον τελευταίο μέρος μόνον του ποσού αυτού.

19 Ο εργολάβος άσκησε ακολούθως αγωγή επί της οποίας το Fővárosi Ítéltábla (περιφερειακό εφετείο Βουδαπέστης, Ουγγαρία) εξέδωσε απόφαση στις 17 Σεπτεμβρίου 2004 με την οποία υποχρέωσε την Eurovia να καταβάλει το ποσό των 19 703 394 ουγγρικών φιορινιών (HUF) (περίπου 59 000 ευρώ), πλέον τόκων, η οποία επιβεβαιώθηκε με απόφαση του Legfelsőbb Bíróság (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Ουγγαρία), της 5ης Οκτωβρίου 2010. Η Eurovia κατέβαλε το ποσό αυτό κατόπιν κίνησης διαδικασίας αναγκαστικής εκτέλεσης.

20 Στις 15 Ιουνίου 2011, κατόπιν αιτήματος της Eurovia, ο εργολάβος εξέδωσε τιμολόγιο στο οποίο αναγραφόταν η 6η Ιουνίου 2011 ως ημερομηνία εκτέλεσης της επίμαχης στην κύρια δίκη πράξης. Η Eurovia, στη δήλωση ΦΠΑ για το δεύτερο τρίμηνο του 2011, αφείρεσε από τον οφειλόμενο ΦΠΑ, βάσει του εν λόγω τιμολογίου, ποσό ΦΠΑ ύψους 3 940 679 HUF (περίπου 11 800 ευρώ).

21 Κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε πριν από την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η Eurovia κακώς είχε αφαιρέσει το ως άνω ποσό από τον οφειλόμενο ΦΠΑ και της επέβαλε φορολογική κύρωση ύψους 394 000 HUF (περίπου 1 200 ευρώ). Κατά τη φορολογική αυτή αρχή, βάσει του άρθρου 36, παράγραφος 1, στοιχείο a, και του άρθρου 16, παράγραφος 15, του

προϊσχύσαντος νόμου περί ΦΠΑ, αφετηρία της προθεσμίας παραγραφής ήταν η 31η Δεκεμβρίου 2004, οπότε το δικαίωμα επιστροφής του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών παραγράφηκε στις 31 Δεκεμβρίου 2009.

- 22 Κατόπιν της προσφυγής που άσκησε η Eurovia κατά της ως άνω αποφάσεως, η απόφαση ακυρώθηκε από το Κúρια (πρώην Legfelsőbb Bíróság) (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία), με απόφαση εκδοθείσα το 2014, με την αιτιολογία ότι το άρθρο 16, παράγραφος 15, του προϊσχύσαντος νόμου περί ΦΠΑ δεν είχε εφαρμογή και ότι η ημερομηνία εκτέλεσης της επίμαχης στην κύρια δίκη πράξης έπρεπε να προσδιοριστεί κατ' εφαρμογήν των γενικών διατάξεων του νόμου.
- 23 Στο πλαίσιο νέας διαδικασίας, η φορολογική αρχή, στηριζόμενη στην απόφαση του Fónárosi Ítéletábla (περιφερειακού εφετείου Βουδαπέστης) της 17ης Σεπτεμβρίου 2004, όρισε ως ημερομηνία εκτέλεσης της επίμαχης στην κύρια δίκη πράξης την 16η Νοεμβρίου 1998 και έκρινε ότι δεν υφίστατο δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, καθώς αυτό είχε ήδη παραγραφεί, δεδομένου ότι ο προϊσχύσας νόμος περί ΦΠΑ συνέδεε σαφώς την ημερομηνία γένεσης του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου με την ημερομηνία κατά την οποία ο φόρος αυτός καθίστατο απαιτητός έναντι του προμηθευτή. Κατά τη φορολογική αρχή, δεδομένου ότι η εκτέλεση της επίμαχης στην κύρια δίκη πράξης έλαβε στην πραγματικότητα χώρα στις 16 Νοεμβρίου 1998, στο εκδοθέν από τον εργολάβο τιμολόγιο ανεγράφη εσφαλμένη ημερομηνία, αφού για την έννοια της «εκτέλεσης» μιας πράξης κρίσιμη είναι η ημερομηνία της εκτέλεσής της αυτής καθεαυτήν και όχι η ημερομηνία της καταβολής του τιμήματος για την οικεία πράξη.
- 24 Η Eurovia άσκησε προσφυγή κατά της νέας αυτής αποφάσεως, υποστηρίζοντας, μεταξύ άλλων, ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ δεν γεννάται ενόσω δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο. Η προσφυγή αυτή απορρίφθηκε πρωτοδίκως, με την αιτιολογία, ειδικότερα, ότι δεν αμφισβητήθηκε ότι ο εργολάβος είχε εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που υπείχε από τις συμβάσεις που είχε συνάψει με τη Eurovia ήδη από το 1998 και ότι, κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή δικαίως έκρινε ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ είχε παραγραφεί.
- 25 Η Eurovia άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Κúρια (Ανωτάτου Δικαστηρίου), υποστηρίζοντας, μεταξύ άλλων, ότι, αφ' ης στιγμής δεν είχε εκδοθεί τιμολόγιο, δεν μπορούσε να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση, ότι, ειδικότερα, για όσο διάστημα δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, η προθεσμία της παραγραφής δεν εκκινεί και ότι η μη εκπλήρωση εκ μέρους του εργολάβου της υποχρέωσής του να εκδώσει τιμολόγιο οφειλόταν στην αβεβαιότητα ως προς το ποσό της απαίτησης. Η φορολογική αρχή ζητεί την απόρριψη της αιτήσεως αναίρεσεως.
- 26 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν, σε περίπτωση διαφοράς μεταξύ των συμβαλλομένων σχετικά με την τιμολόγηση του τιμήματος για παροχή υπηρεσιών, σε περίπτωση που το ύψος του καθορίστηκε με δικαστική απόφαση και το τιμολόγιο εκδόθηκε μόνον μετά την πραγματική καταβολή του τιμήματος, είναι δυνατόν να μη ληφθεί υπόψη ο κανόνας που περιλαμβάνεται στην έκτη οδηγία και στην οδηγία 2006/112 και αφορά την εκτέλεση της οικείας πράξης και την επιβολή φόρου για αυτήν και αν είναι δυνατόν να μην εφαρμοστεί η εθνική νομοθεσία περί παραγραφής του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ.
- 27 Εν προκειμένω, λόγω της ένδικης διαφοράς μεταξύ των συμβαλλομένων, το τιμολόγιο εκδόθηκε μόλις το 2011. Συνεπώς, το εν λόγω δικαστήριο εκτιμά ότι, για την Eurovia, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ γεννήθηκε κατά τον χρόνο εκείνο και ότι η εφαρμοστέα για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση προθεσμία πρέπει να υπολογιστεί με αφετηρία τον χρόνο κατά τον οποίο καταβλήθηκε το επίμαχο στην κύρια δίκη ποσό ΦΠΑ υπέρ του Δημοσίου και εκδόθηκε το τιμολόγιο. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η άποψη της φορολογικής αρχής φαίνεται να αντιβαίνει στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, αφού η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ αποκλείεται λόγω στενής ερμηνείας της έννοιας του χρόνου εκτέλεσης μιας πράξης, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι ιδιαιτερότητες της υπό κρίση υπόθεσης.

- 28 Διερωτάται επίσης αν το γεγονός ότι η Eurovía δεν εκπλήρωσε οικειοθελώς την υποχρέωση πληρωμής που υπείχε, γεγονός που καθυστέρησε την έκδοση του τιμολογίου, ασκεί επιρροή ως προς την άσκηση του δικαιώματός της προς έκπτωση του ΦΠΑ.
- 29 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Κúρια (Ανώτατο Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Αντιβαίνει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και στις τυπικές προϋποθέσεις του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ η πρακτική κράτους μέλους η οποία, για τον σκοπό της άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου, λαμβάνει αποκλειστικά υπόψη τον χρόνο επέλευσης της γενεσιουργού αιτίας του φόρου, χωρίς να συνεκτιμά το γεγονός ότι μεταξύ των μερών υπήρχε αστική διαφορά με αντικείμενο τον βαθμό εκτέλεσης της σύμβασης, η οποία επιλύθηκε δικαστικώς, και ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε μόνον μετά την έκδοση τελεσίδικης αποφάσεως;
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, επιτρέπεται η μη λήψη υπόψη της προθεσμίας παραγραφής για την άσκηση του δικαιώματος [προς έκπτωση του ΦΠΑ], η οποία ορίζεται από τη νομοθεσία του κράτους μέλους σε πέντε έτη από τον χρόνο παροχής των υπηρεσιών;
- 3) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, ασκεί επιρροή ως προς την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση [του ΦΠΑ] η συμπεριφορά του λήπτη του τιμολογίου στην υπό κρίση υπόθεση, ο οποίος πλήρωσε την επιδικασθείσα με τελεσίδικη απόφαση αμοιβή του εργολάβου μόνον αφότου ο εργολάβος κίνησε διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης, λόγος για τον οποίο το τιμολόγιο εκδόθηκε μετά τη λήξη της προθεσμίας παραγραφής;»

Επί της αρμοδιότητας του Δικαστηρίου

- 30 Κατά πάγια νομολογία, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να ερμηνεύει το δίκαιο της Ένωσης μόνον όσον αφορά την εφαρμογή του εντός κράτους μέλους από την ημερομηνία της προσχωρήσεώς του στην Ευρωπαϊκή Ένωση (αποφάσεις της 10ης Ιανουαρίου 2006, Υπος, C-302/04, EU:C:2006:9, σκέψη 36, και της 27ης Ιουνίου 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, σκέψη 17 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 31 Εξ αυτού προκύπτει, μεταξύ άλλων, ότι το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να ερμηνεύει τις οδηγίες της Ένωσης περί ΦΠΑ όταν ο κρίσιμος χρόνος για την είσπραξη των επίμαχων στην κύρια δίκη φόρων προηγείται της ημερομηνίας προσχωρήσεως του οικείου κράτους μέλους στην Ένωση (απόφαση της 27ης Ιουνίου 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, σκέψη 18 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 32 Κατά την απόφαση περί παραπομπής, η παροχή υπηρεσιών σε σχέση με την οποία ασκήθηκε το επίμαχο στην κύρια δίκη δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ πραγματοποιήθηκε στις 16 Νοεμβρίου 1998, ήτοι πριν από την προσχώρηση της Ουγγαρίας στην Ένωση, την 1η Μαΐου 2004.
- 33 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας, και με το άρθρο 63 της οδηγίας 2006/112, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της πραγματοποίησης της παράδοσης του αγαθού ή της παροχής της υπηρεσίας.
- 34 Ως εκ τούτου, ακόμη και αν υποθεθεί ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη παροχή υπηρεσιών διεπόταν από κανόνες όπως οι προβλεπόμενοι από την έκτη οδηγία, η εν λόγω παροχή υπηρεσιών πραγματοποιήθηκε και ο ΦΠΑ κατέστη απαιτητός πριν από την προσχώρηση της Ουγγαρίας στην Ένωση (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 27ης Ιουνίου 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, σκέψη 21).

- 35 Συναφώς, επισημαίνεται, ακόμη, αφενός, ότι δεν προκύπτει ότι η εν λόγω παροχή υπηρεσιών συνεπαγόταν τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές, κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας ή του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, βάσει των οποίων θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι η εν λόγω παροχή πραγματοποιήθηκε κατά τη λήξη της χρονικής περιόδου στην οποία αντιστοιχεί κάθε τμηματική καταβολή έναντι λογαριασμού ή διαδοχική πληρωμή.
- 36 Βέβαια, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η Ευγονία κατέβαλε αρχικώς μέρος μόνον του τιμήματος που όφειλε για την επίμαχη στην κύρια δίκη παροχή υπηρεσιών και ότι κατέβαλε το σύνολο του οφειλόμενου για την παροχή αυτή ποσού μόνο μετά τον καθορισμό του με τελεσίδικη δικαστική απόφαση εκδοθείσα στη διάρκεια του έτους 2010. Εντούτοις, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η διαφορά της κύριας δίκης δεν απαιτεί να επιλυθεί το ζήτημα αν μια τέτοια περίπτωση είναι δυνατό να εμπίπτει στις εν λόγω διατάξεις της οδηγίας, αλλά αφορά το ζήτημα αν η φορολογική αρχή βασίμως έκρινε ότι η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος της Ευγονία να αφαιρέσει από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον καταβληθέντα για την εν λόγω παροχή υπηρεσιών ΦΠΑ μπορούσε να εκκινήσει πριν από την έκδοση του σχετικού τιμολογίου.
- 37 Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι η Ευγονία κατέβαλε το σύνολο του οφειλόμενου τιμήματος για την επίμαχη στην κύρια δίκη παροχή υπηρεσιών μόλις το 2011 δεν επηρεάζει τη διαπίστωση που διατυπώθηκε στη σκέψη 34 της παρούσας αποφάσεως.
- 38 Αφετέρου, από την απόφαση περί παραπομπής δεν προκύπτει ότι πρόκειται για περίπτωση όπως αυτή του άρθρου 10, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, πρώτη έως τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, καθώς και του άρθρου 66, πρώτο εδάφιο, στοιχεία α' έως γ', της οδηγίας 2006/112, ήτοι για περίπτωση κατά την οποία, σύμφωνα με διάταξη του εθνικού δικαίου θεσπισθείσα βάσει μιας εκ των διατάξεων αυτών, το απαιτητό του φόρου προϋποθέτει να έχει εκδοθεί τιμολόγιο, να έχει εισπραχθεί το τίμημα ή να έχει παρέλθει ορισμένη προθεσμία από τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.
- 39 Όσον αφορά το προβλεπόμενο από την έκτη οδηγία –όπως και από την οδηγία 2006/112– δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, αυτό συνδέεται άμεσα, τόσο από ουσιαστική όσο και από χρονική άποψη, με το απαιτητό του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών σε σχέση με τα αγαθά και τις υπηρεσίες (πρβλ. απόφαση της 27ης Ιουνίου 2018, *Varna Holideis*, C-364/17, EU:C:2018:500, σκέψη 22).
- 40 Συγκεκριμένα, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να αφαιρούν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του καθιερωθέντος από τον νομοθέτη της Ένωσης κοινού συστήματος ΦΠΑ. Όπως έχει επανειλημμένως τονίσει το Δικαστήριο, το δικαίωμα προς έκπτωση που προβλεπόταν στα άρθρα 17 έως 20 της έκτης οδηγίας και το οποίο προβλέπεται πλέον στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας 2006/112 αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων με τους οποίους επιβαρύνθηκαν οι πράξεις εισροών (βλ. αποφάσεις της 29ης Ιουλίου 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C-188/09, EU:C:2010:454, σκέψη 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 27ης Ιουνίου 2018, *Varna Holideis*, C-364/17, EU:C:2018:500, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 41 Όπως, όμως, προβλέπεται στο άρθρο 17, παράγραφος 1, και το άρθρο 18, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, των οποίων το περιεχόμενο είναι κατ' ουσίαν πανομοιότυπο με αυτό των άρθρων 167 και 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ ασκείται, κατ' αρχήν, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με εκείνη κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα, δηλαδή κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός (πρβλ. αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2008, *Ecotrade*, C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 41, και της 27ης Ιουνίου 2018, *Varna Holideis*, C-364/17, EU:C:2018:500, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 42 Επομένως, σύμφωνα με την υπομνησθείσα στις σκέψεις 30 και 31 της παρούσας αποφάσεως νομολογία, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να αποφανθεί επί των υποβληθέντων ερωτημάτων, στο μέτρο που αυτά αφορούν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση σχετικά με παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκε πριν από την προσχώρηση της Ουγγαρίας στην Ένωση (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 27ης Ιουνίου 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, σκέψη 25).
- 43 Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μόνη η ύπαρξη οποιουδήποτε στοιχείου μεταγενέστερου της ημερομηνίας προσχωρήσεως του οικείου κράτους μέλους στην Ένωση, το οποίο αφορά περιστάσεις που προηγήθηκαν της ημερομηνίας αυτής και το οποίο αποτελεί συνέπειά τους, δεν αρκεί για να καταστεί το Δικαστήριο αρμόδιο να αποφανθεί επί των προδικαστικών ερωτημάτων που αφορούν την ερμηνεία οδηγίας (απόφαση της 27ης Ιουνίου 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 44 Επομένως, το γεγονός ότι το ακριβές ποσό του οφειλόμενου τιμήματος για την επίμαχη στην κύρια δίκη παροχή υπηρεσιών καθορίστηκε μόνο μετά την ημερομηνία της προσχώρησης της Ουγγαρίας στην Ένωση και ότι, κατά συνέπεια, μόνο μετά την ημερομηνία αυτή καταβλήθηκε το σύνολο του εν λόγω τιμήματος και εκδόθηκε το σχετικό με την παροχή αυτή τιμολόγιο, βάσει του οποίου ασκήθηκε το επίμαχο στην κύρια δίκη δικαίωμα προς έκπτωση, δεν μπορεί, υπό τις περιστάσεις της υπό κρίση υπόθεσης, να έχει ως αποτέλεσμα να καταστεί αρμόδιο το Δικαστήριο να ερμηνεύσει την έκτη οδηγία ή την οδηγία 2006/112, δεδομένου ότι το σύνολο των πραγματικών περιστατικών συνδέεται άρρηκτα με παροχή υπηρεσιών η οποία πραγματοποιήθηκε –και τούτο δεν αμφισβητείται– πριν από την εν λόγω προσχώρηση (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 27ης Ιουνίου 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, σκέψη 31).
- 45 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να απαντήσει στα ερωτήματα που υπέβαλε το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο).

Επί των δικαστικών εξόδων

- 46 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος 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 Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν είναι αρμόδιο να απαντήσει στα ερωτήματα που υπέβαλε το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία).

(υπογραφές)