

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 15ης Ιουλίου 2010*

Στην υπόθεση C-368/09,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Baranya Megyei Bíróság (Ουγγαρία) με απόφαση της 31ης Αυγούστου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Σεπτεμβρίου 2009, στο πλαίσιο της δίκης

Pannon Gép Centrum kft

κατά

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Κ. Lenaerts (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, R. Silva de Lapuerta, Γ. Αρέστη, J. Malenovský και T. von Danwitz, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Jääskinen
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την J. Fazekas, τον M. Fehér και την K. Szíjjártó,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου και τον B. D. Simon,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Αντικείμενο της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως είναι η ερμηνεία των άρθρων 17, παράγραφος 1, του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 22, παράγραφος 3, στοιχεία α' και β', 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), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/115/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2001 (ΕΕ 2002, L 15, σ. 24).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Pannon Gép Centrum kft (στο εξής: προσφεύγουσα της κύριας δίκης) και της υπηρεσίας APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály (στο εξής: APEH), με αντικείμενο απόφαση της τελευταίας να μην επιτρέψει στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης να εκπέσει από το ποσό του επιβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) τον ΦΠΑ για παρασχεθείσες σε αυτήν υπηρεσίες.

Το νομικό πλαίσιο

Η νομοθεσία της Ένωσης

- 3 Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), κατά τα άρθρα 411 και 413 αυτής, κατήργησε και αντικατέστησε, με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2007, τη νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ, ιδίως την έκτη οδηγία. Κατά την πρώτη και την έκτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 2006/112, η αναδιατύπωση της έκτης οδηγίας ήταν αναγκαία προκειμένου οι εφαρμοστέες διατάξεις να αποκτήσουν σαφή και ορθολογική δομή έχοντας υποστεί φραστικές αλλαγές όχι όμως, κατ' αρχήν, και τροποποιήσεις επί της ουσίας. Επομένως, οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112 είναι κατ' ουσίαν πανομοιότυπες με τις αντίστοιχες διατάξεις της έκτης οδηγίας.
- 4 Κατά το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112, το οποίο επαναλαμβάνει το άρθρο 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, «[τ]ο δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός».
- 5 Το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, το οποίο έχει διατύπωση κατ' ουσίαν πανομοιότυπη με αυτή του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 28στ, παράγραφος 1, αυτής, ορίζει τα εξής:

«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».

6 Το άρθρο 178 της οδηγίας 2006/112, το οποίο επαναλαμβάνει κατ' ουσίαν το γράμμα του άρθρου 18, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 28στ, σημείο 2, αυτής, περιλαμβάνει τις ακόλουθες διατάξεις:

«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,

[...]».

7 Το άρθρο 220, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112, το οποίο επαναλαμβάνει κατ' ουσίαν το γράμμα του άρθρου 22, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 28η αυτής, όπως αυτή τροποποιήθηκε με το άρθρο 2, σημείο 2, της οδηγίας 2001/115, ορίζει τα εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο, από τον αποκτώντα αγαθά ή τον λήπτη υπηρεσιών ή, στο όνομά του και για λογαριασμό του, από τρίτον, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- 1) για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ή προς μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο».
- 8 Το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 επαναλαμβάνει κατ' ουσίαν το γράμμα του άρθρου 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 28η αυτής, όπως αυτή τροποποιήθηκε με το άρθρο 2, σημείο 2, της οδηγίας 2001/115, και έχει ως εξής:

«Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221:

- 1) η ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,
- 2) αλληλοδιάδοχος αριθμός, βασισμένος σε μία ή περισσότερες σειρές, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο,
- 3) ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ [...], με βάση τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών,
- 4) ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος ή του λήπτη [...]

- 5) το πλήρες όνομα και η πλήρης διεύθυνση του υποκείμενου στον φόρο και του αποκτώντος τα αγαθά ή του λήπτη των υπηρεσιών,
- 6) η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών,
- 7) η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών [...],
- 8) η βάση επιβολής του φόρου για κάθε συντελεστή ή η απαλλαγή, η τιμή μονάδας χωρίς ΦΠΑ καθώς και οι ενδεχόμενες εκπτώσεις και επιστροφές εφόσον δεν περιλαμβάνονται στην τιμή μονάδας,
- 9) ο συντελεστής ΦΠΑ που εφαρμόζεται,
- 10) το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ, εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς για το οποίο η παρούσα οδηγία αποκλείει την ένδειξη αυτή,

[...]»

- 9 Το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112, το οποίο επαναλαμβάνει κατ' ουσίαν το γράμμα του άρθρου 22, παράγραφος 8, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 28η αυτής, όπως αυτή τροποποιήθηκε με το άρθρο 2, σημείο 2, της οδηγίας 2001/115, ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης [...]

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται [ιδίως στο άρθρο 226].»

Η εθνική νομοθεσία

- ¹⁰ Κατά το άρθρο 13, παράγραφος 1, σημείο 16, του νόμου LXXIV του 1992, περί φόρου προστιθέμενης αξίας (Általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. Törvény, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ο οποίος καταργήθηκε από 31ης Δεκεμβρίου 2007 αλλά είχε εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης, ως τιμολόγιο ορίζεται «οποιοδήποτε έγγραφο κατάλληλο για τον προσδιορισμό του φόρου που εκδίδεται επί χάρτου ή —με προηγούμενη συγκατάθεση του πελάτη και σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις— ηλεκτρονικώς και περιέχει τουλάχιστον τα ακόλουθα στοιχεία:

- a) αλληλοδιάδοχο αριθμό τιμολογίου·
- b) ημερομηνία εκδόσεως του τιμολογίου·
- c) όνομα, διεύθυνση, αριθμό φορολογικού μητρώου του υποχρέου στον φόρο που πραγματοποίησε την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών·

- d) αν ο πελάτης υποχρεούται στην καταβολή του φόρου, όνομα, διεύθυνση και αριθμό κοινοτικού φορολογικού μητρώου του πελάτη ή, ελλείψει αυτού, αριθμό φορολογικού μητρώου·

- e) στην περίπτωση απαλλασσόμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης, τον κοινοτικό αριθμό φορολογικού μητρώου του πελάτη·

- f) την ημερομηνία εκτελέσεως της συναλλαγής, εφόσον διαφέρει από την ημερομηνία εκδόσεως του τιμολογίου·

[...]

- i) την τιμή μονάδας προ φόρου, των αγαθών που παραδόθηκαν ή των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν·

- j) το συνολικό ποσό, προ φόρου, της αντιπαροχής για τα παραδοθέντα αγαθά ή τις παρασχεθείσες υπηρεσίες·

- k) τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή·

- l) το συνολικό ποσό του φόρου που χρεώνεται·

- m) το τελικό ποσό του τιμολογίου».

11 Το άρθρο 35, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Το δικαίωμα εκπτώσεως ασκείται μόνον εφόσον ο υπόχρεος στον φόρο διαθέτει αξιόπιστα έγγραφα που αποδεικνύουν το φορολογητέο ποσό. Τέτοια έγγραφα είναι μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

a) τιμολόγια και απλουστευμένα τιμολόγια. [...]

[...]

που εκδίδονται για λογαριασμό του υποχρέου στον φόρο.»

12 Το άρθρο 1/Ε, παράγραφος 1, της αποφάσεως του Υπουργού Οικονομικών 24 του 1995 (ΧΙ. 22.), περί φορολογικής αναγνώρισεως των τιμολογίων, των απλουστευμένων τιμολογίων και των αποδείξεων πληρωμής και περί ταμειακών μηχανών και ταξιμέτρων για την έκδοση αποδείξεων πληρωμής [24/1995. (ΧΙ. 22.) PM rendelet a számla, egyszerűsített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról], ορίζει τα εξής:

«Τιμολόγιο εκδιδόμενο επί χάρτου με ηλεκτρονική συσκευή είναι κατάλληλο για τον προσδιορισμό του φόρου μόνο αν ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις συνεπούς τιμολογήσεως και εφόσον:

a) το πρόγραμμα υπολογιστή που χρησιμοποιείται για την έκδοση του τιμολογίου εξασφαλίζει συνεχόμενη αρίθμηση χωρίς παραλείψεις ή επαναλήψεις [...].»

- 13 Το άρθρο 165, παράγραφος 2, του νόμου C του 2000, περί λογιστικής (Számvitelről szóló 2000. évi C. törvény), ορίζει ότι εγγραφή στοιχείων στα λογιστικά βιβλία επιτρέπεται μόνον εάν αυτά αποδεικνύονται με έγγραφα νομίμως εκδοθέντα. Κατά το άρθρο 166, παράγραφος 2, του ίδιου νόμου, τα στοιχεία που εγγράφονται στα λογιστικά βιβλία πρέπει να είναι γνήσια, αξιόπιστα και ορθά τόσο από τυπικής απόψεως όσο και από απόψεως περιεχομένου.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 14 Στις 2 Μαΐου 2007, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης συνήψε σύμβαση με την επιχείρηση Betonút Szolgáltató és Építő Zrt (στο εξής: Betonút), με την οποία ανέλαβε έναντι της τελευταίας την υποχρέωση εκτελέσεως εργασιών επισκευής σε γέφυρα. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης ανέθεσε την εκτέλεση των εν λόγω εργασιών σε υπεργολάβο, την εταιρία J és B Pannon-Bau kft (στο εξής: υπεργολάβος).
- 15 Στις 20 Νοεμβρίου 2007, η Betonút παρέδωσε στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης βεβαίωση εκτελέσεως των εργασιών και, βάσει της βεβαιώσεως αυτής, η προσφεύγουσα απέστειλε στην ως άνω εταιρία τα τιμολόγια για την εκτέλεση των εργασιών αναφέροντας ως ημερομηνία περατώσεως την 20ή Νοεμβρίου 2007. Από πλευράς του, ο υπεργολάβος εξέδωσε, προς αποστολή στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης, δυο τιμολόγια που ανέφεραν ως ημερομηνία περατώσεως των εργασιών τη 14η Δεκεμβρίου 2007.
- 16 Στις 3 Οκτωβρίου 2007, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης συνήψε σύμβαση με την επιχείρηση Gebrüder Haider Építőipari kft (στο εξής: Haider) με την οποία ανέλαβε έναντι της τελευταίας την υποχρέωση εκτελέσεως εργασιών κατασκευής αποχετεύσεως ομβρίων υδάτων. Για την εκτέλεση αυτής της συμβάσεως, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης ανέθεσε τις εργασίες στον ίδιο υπεργολάβο.

- 17 Η Haider εξέδωσε βεβαίωση εκτελέσεως των εργασιών αναφέροντας ως ημερομηνία περατώσεως την 11η Δεκεμβρίου 2007, ενώ το τελικό τιμολόγιο εκδόθηκε από την προσφεύγουσα της κύριας δίκης για την ως άνω εταιρία με μνεία της ίδιας ημερομηνίας. Από πλευράς του, ο υπεργολάβος παρέδωσε τιμολόγιο στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης το οποίο ανέφερε ως ημερομηνία περατώσεως των εργασιών τη 18η Δεκεμβρίου 2007.
- 18 Στη φορολογική της δήλωση για το τέταρτο τρίμηνο του 2007, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης περιέλαβε τα τρία προαναφερθέντα τιμολόγια του υπεργολάβου και άσκησε το δικαίωμα έκπτώσεως του ΦΠΑ.
- 19 Η οικονομική υπηρεσία διενήργησε έλεγχο επί της φορολογικής δηλώσεως διαπιστώνοντας ότι οι ημερομηνίες περατώσεως οι οποίες εμφανίζονταν στις εκδοθείσες από την Betonút και τη Haider βεβαιώσεις εκτελέσεως καθώς και τα τιμολόγια που παρέδωσε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης στις ως άνω εταιρίες ήταν προγενέστερες των ημερομηνιών οι οποίες εμφανίζονταν στα τιμολόγια που είχε εκδώσει ο υπεργολάβος και είχε χρησιμοποιήσει η εν λόγω προσφεύγουσα για να προβεί σε έκπτωση του ΦΠΑ.
- 20 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης και ο υπεργολάβος επισήμαναν στην οικονομική υπηρεσία ότι τα τιμολόγια που εξέδωσε ο τελευταίος περιείχαν λάθος ημερομηνίες.
- 21 Στις 29 Σεπτεμβρίου 2008, ο υπεργολάβος ακύρωσε τα τρία εσφαλμένα τιμολόγια με τα πιστωτικά σημειώματα υπ' αριθ. 2007/0000000124, 2007/0000000125 και 2007/0000000126 και αντικατέστησε με τα τιμολόγια υπ' αριθ. JESB20080000016, JESB20080000017 και JESB20080000018. Στα νέα τιμολόγια εμφανιζόταν ημερομηνία περατώσεως εργασιών σύμφωνη με αυτή που εμφανιζόταν στα τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης.

- 22 Με την από 21 Ιανουαρίου 2009 απόφαση, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή διέταξε την προσφεύγουσα της κύριας δίκης να καταβάλει, αφενός, τον ΦΠΑ για τις παρασχεθείσες από τον υπεργολάβο υπηρεσίες τον οποίο είχε εκπέσει από το ποσό του οφειλόμενου από αυτήν φόρου για το τέταρτο τρίμηνο του 2007 και, αφετέρου, πρόστιμο και τόκο υπερημερίας. Κατά την ως άνω αρχή, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν μπορούσε να χρησιμοποιήσει τα αρχικά τιμολόγια του υπεργολάβου προκειμένου να εκπέσει τον ΦΠΑ, δεδομένου ότι τα τιμολόγια αυτά δεν έκαναν μνεία της σωστής ημερομηνίας περατώσεως των εργασιών από αυτόν. Ούτε όμως βάσει των νέων, διορθωμένων τιμολογίων μπορούσε να θεμελιωθεί δικαίωμα εκπτώσεως, εφόσον αυτά δεν είχαν συνεχόμενη αρίθμηση. Η εν λόγω αρχή διαπίστωσε συναφώς ότι στα πιστωτικά σημειώματα και στα διορθωμένα τιμολόγια που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα γινόταν χρήση διαφορετικής αριθμώσεως, συγκεκριμένα η μεν αρίθμηση των πιστωτικών σημειωμάτων ξεκινούσε με τα ψηφία «2007» ενώ η αρίθμηση των διορθωμένων τιμολογίων με την ένδειξη «JESB2008».
- 23 Με την από 29 Απριλίου 2009 απόφαση, η ΑΡΕΗ επικύρωσε την από 21 Ιανουαρίου 2009 απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής.
- 24 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης άσκησε προσφυγή ενώπιον του Baranya Megyei Bíróság (δικαστηρίου του διαμερίσματος Baranya).
- 25 Το Baranya Megyei Bíróság, στην απόφαση περί παραπομπής, εκτιμά ότι, κατά την εθνική νομοθεσία, όπως αυτή ερμηνεύεται από το Legfelsőbb Bíróság (Ανώτατο Δικαστήριο) και εφαρμόζεται από τις οικονομικές υπηρεσίες, ο υπόχρεος στον φόρο μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως μόνο βάσει τιμολογίου που είναι αξιόπιστο από απόψεως τύπου και περιεχομένου. Επομένως, οποιοδήποτε τυπικό ελάττωμα του τιμολογίου ενδέχεται να έχει ως συνέπεια τον αποκλεισμό της ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως. Εν προκειμένω, η οικονομική υπηρεσία αντιτάχθηκε στην άσκηση του δικαιώματος βάσει των τιμολογίων του υπεργολάβου τα οποία ήταν μεν αξιόπιστα από απόψεως περιεχομένου αλλά εμφάνιζαν λάθος ημερομηνίες για την περάτωση των εργασιών. Ουδέποτε η οικονομική υπηρεσία αμφισβήτησε το γεγονός ότι οι αναφερόμενες στα εν λόγω τιμολόγια εμπορικές συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν έναντι του εκεί εμφανιζόμενου τιμήματος.

26 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Baranya Megyei Bíróság αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- 1) Συνάδουν οι διατάξεις του άρθρου 13, παράγραφος 1, σημείο 16, του νόμου περί ΦΠΑ, ο οποίος είχε εφαρμογή κατά τον χρόνο της επίδικης τιμολογήσεως, και του άρθρου 1/Ε, παράγραφος 1, της αποφάσεως 24/1995 του ουγγρικού Υπουργού Οικονομικών, λαμβανομένης ιδίως υπόψη της διατάξεως του άρθρου 13, παράγραφος 1, σημείο 16, στοιχείο f, του νόμου περί ΦΠΑ, προς τα στοιχεία του τιμολογίου και τον ορισμό του τιμολογίου που περιλαμβάνονται στο άρθρο 2, [σημείο 2,] της οδηγίας 2001/115;

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα:

- 2) Αντιβαίνει η πρακτική κράτους μέλους που σε περίπτωση τυπικών ελαττωμάτων του τιμολογίου, στο οποίο στηρίζεται η αίτηση εκπτώσεως, αρνείται να αναγνωρίσει δικαίωμα εκπτώσεως, στο άρθρο 17, παράγραφος 1, το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', και το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχεία α' και β', της έκτης οδηγίας;
- 3) Αρκεί, για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως, να πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου ή η άσκηση του δικαιώματος όπως και η αποδοχή ενός τιμολογίου ως αξιόπιστου εγγράφου είναι δυνατές μόνον εφόσον πληρούνται όλες οι απαιτήσεις και προϋποθέσεις που τάσσει η οδηγία 2001/115;

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων*Προκαταρκτικές παρατηρήσεις*

- 27 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί επί του συμβατού εθνικής ρυθμίσεως ή πρακτικής με το δίκαιο της Ένωσης.
- 28 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, καίτοι το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να αποφαινεται, στο πλαίσιο αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, επί του συμβατού διατάξεων του εθνικού δικαίου ή εθνικής πρακτικής με τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης, έχει κρίνει επανειλημμένως ότι είναι αρμόδιο να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα σχετικά με το δίκαιο αυτό ερμηνευτικά στοιχεία που παρέχουν στο εν λόγω δικαστήριο τη δυνατότητα να εκτιμήσει το συμβατό προκειμένου να εκδώσει απόφαση στην υπόθεση της οποίας έχει επιληφθεί (βλ. απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 2010, C-118/08, *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, που δεν έχει ακόμη δημοσιευθεί στη Συλλογή, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 29 Επομένως, στην υπό κρίση υπόθεση, το Δικαστήριο πρέπει να περιοριστεί στην εξέταση των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, παρέχοντας ερμηνεία που να είναι χρήσιμη για το αιτούν δικαστήριο, στο οποίο εναπόκειται να ελέγξει το συμβατό των εθνικών διατάξεων ή της εθνικής πρακτικής με το δίκαιο της Ένωσης, προκειμένου να αποφανθεί επί της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιόν του (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2008, C-380/05, *Centro Europa 7*, Συλλογή 2008, σ. I-349, σκέψη 51).
- 30 Υπ' αυτές τις συνθήκες, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η αίτηση του ουγγρικού δικαστηρίου, η οποία αναφέρεται στα άρθρα 17, παράγραφος 1, 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 22, παράγραφος 3, στοιχεία α' και β', της έκτης οδηγίας, αφορά την ερμηνεία αυτών των διατάξεων.

- 31 Εντούτοις, κατά τα άρθρα 411 και 413 της οδηγίας 2006/112, αυτή κατήργησε και αντικατέστησε την έκτη οδηγία από 1ης Ιανουαρίου 2007.
- 32 Δεδομένου ότι τα πραγματικά περιστατικά από τα οποία ανέκυψε η διαφορά της κύριας δίκης είναι μεταγενέστερα της 1ης Ιανουαρίου 2007, κρίσιμη για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης είναι μόνον η ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας 2006/112.
- 33 Το γεγονός ότι, υπό τυπική έποψη, το εθνικό δικαστήριο διατύπωσε τα προδικαστικά ερωτήματα αναφερόμενο αποκλειστικώς σε ορισμένες διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να του παράσχει όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία που του είναι ενδεχομένως χρήσιμα για την εκδίκαση της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί, ασχέτως του αν έγινε ή όχι μνεία συγκεκριμένων διατάξεων κατά τη διατύπωση των ερωτημάτων του (βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις της 27ης Οκτωβρίου 2009, C-115/08, ČEZ, που δεν έχει ακόμη δημοσιευθεί στη Συλλογή, σκέψη 81, και της 12ης Ιανουαρίου 2010, C-341/08, Petersen, που δεν έχει ακόμη δημοσιευθεί στη Συλλογή, σκέψη 48).
- 34 Επιβάλλεται συναφώς η επισήμανση ότι, όπως προκύπτει από την τρίτη αιτιολογική της σκέψη, η οδηγία 2006/112 αποτελεί αναδιατύπωση της υφιστάμενης νομοθεσίας, ιδίως της έκτης οδηγίας, και δεν επιφέρει, κατ' αρχήν, τροποποιήσεις επί της ουσίας.
- 35 Υπ' αυτές τις συνθήκες, τα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να λογισθούν ως αναφερόμενα στην ερμηνεία των άρθρων 167, 178, στοιχείο α', 220, σημείο 1, και 226 της οδηγίας 2006/112, τα οποία αντιστοιχούν στις διαλαμβανόμενες στην απόφαση περί παραπομπής διατάξεις της έκτης οδηγίας.

Επί της ουσίας

- 36 Με τα ερωτήματά του, τα οποία επιβάλλεται να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινιστεί εάν το άρθρο 167, το άρθρο 178, στοιχείο α', το άρθρο 220, σημείο 1, και το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 αποκλείουν εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ή πρακτική απορρέουσα από την εφαρμογή αυτής της ρυθμίσεως, δυνάμει των οποίων δεν επιτρέπεται άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ όταν το τιμολόγιο για αγαθά που παραδόθηκαν ή για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στον υπόχρεο σε φόρο περιείχαν αρχικώς εσφαλμένη αναφορά, η μεταγενέστερη διόρθωση της οποίας συνεπάγεται τη μη τήρηση ορισμένων από τις προϋποθέσεις που τάσσουν οι εφαρμοστέοι εθνικοί κανόνες.
- 37 Συναφώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι το δικαίωμα εκπτώσεως που καθιερώνουν τα άρθρα 167 επ. της οδηγίας 2006/112 αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί. Ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που επιβάρυναν τις πραγματοποιηθείσες σε προγενέστερο στάδιο πράξεις (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18, της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 43, καθώς και της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling, Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκέψη 47).
- 38 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, πληρούνται, στην υπό κρίση υπόθεση, οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκειμένου η προσφεύγουσα της κύριας δίκης να τύχει της εκπτώσεως του ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που της παρέσχε ο υπερβολάβος. Συγκεκριμένα, οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιήθηκαν στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων που διενήργησε ο υπόχρεος στο οικείο κράτος μέλος.
- 39 Εντούτοις, δυνάμει του άρθρου 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως που καθιερώνει το άρθρο 168, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας εξαρτάται από την κατοχή τιμολογίου. Κατά το άρθρο 220, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112, τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται για κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών στην οποία προβαίνει ένας υπόχρεος σε φόρο υπέρ άλλου υπόχρεου.

- 40 Το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 ορίζει ότι, με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων της εν λόγω οδηγίας, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, μόνον οι απαριθμούμενες στο άρθρο αυτό ενδείξεις πρέπει υποχρεωτικώς να εμφανίζονται στα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογήν του άρθρου 220 αυτής της οδηγίας.
- 41 Εξ αυτού έπεται ότι τα κράτη μέλη δεν έχουν τη δυνατότητα να εξαρτούν την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ από την τήρηση προϋποθέσεων σχετικών με το περιεχόμενο των τιμολογίων οι οποίες δεν προβλέπονται ρητώς από τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112. Η ερμηνεία αυτή ενισχύεται επίσης από το άρθρο 273 της εν λόγω οδηγίας, κατά το οποίο τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνονται αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, ωστόσο η δυνατότητα αυτή δεν μπορεί να χρησιμοποιείται για την επιβολή υποχρεώσεων τιμολογήσεως πλέον αυτών που καθορίζει το άρθρο 226 της εν λόγω οδηγίας.
- 42 Στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, η άσκηση από την προσφεύγουσα της κύριας δίκης του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που παρέσχε ο υπεργολάβος δεν έγινε δεκτή για δυο λόγους. Πρώτον, τα τιμολόγια που αρχικώς εξέδωσε ο υπεργολάβος εμφάνιζαν λάθος ημερομηνίες ολοκληρώσεως της παροχής υπηρεσιών. Δεύτερον, τα διορθωμένα τιμολόγια, τα οποία δεν αμφισβητείται ότι εμφάνιζαν τις σωστές ημερομηνίες περατώσεως, κρίθηκε ότι δεν τηρούσαν την υποχρέωση συνεχόμενης αριθμήσεως, καθόσον στα πιστωτικά σημειώματα και στα διορθωμένα τιμολόγια, που αμφότερα εκδόθηκαν την ίδια ημέρα, γινόταν χρήση διαφορετικής αριθμήσεως.
- 43 Βεβαίως, όπως επισημαίνει η Ουγγρική Κυβέρνηση, το τιμολόγιο πρέπει, δυνάμει του άρθρου 226, σημείο 7, της οδηγίας 2006/112, να περιέχει υποχρεωτικώς την ακριβή ημερομηνία ολοκληρώσεως της παροχής υπηρεσιών. Εντούτοις, όπως προκύπτει

από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία, κατά τον χρόνο κατά τον οποίο η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή αρνήθηκε στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης την έκπτωση του ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που της παρέσχε ο υπερβολάβος, η αρχή αυτή είχε στη διάθεσή της τα διορθωμένα τιμολόγια του υπερβολάβου που εμφάνιζαν τις σωστές ημερομηνίες περατώσεως. Επιπλέον, η οδηγία 2006/112 δεν αποκλείει τη διορθωση εσφαλμένων τιμολογίων.

- 44 Λαμβανομένων υπόψη όσων εκτέθηκαν στις σκέψεις 38 και 41 της παρούσας αποφάσεως, εφόσον τα διορθωμένα τιμολόγια περιέχουν όλα τα στοιχεία που απαριθμεί η οδηγία 2006/112, ιδίως το άρθρο 226 αυτής, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει, πρέπει να γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση, όπως αυτή της κύριας δίκης, πληρούται το σύνολο των ουσιαστικών και τυπικών προϋποθέσεων προκειμένου η προσφεύγουσα της κύριας δίκης να μπορεί να τύχει της εκπτώσεως του ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που τις παρέσχε ο υπερβολάβος. Είναι σκόπιμο, συναφώς, να τονιστεί ότι το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 δεν επιβάλλει καμία υποχρέωση κατά την οποία τα διορθωμένα τιμολόγια πρέπει να εντάσσονται στην ίδια σειρά με τα πιστωτικά σημειώματα που ακυρώνουν τα εσφαλμένα τιμολόγια.

- 45 Υπ' αυτές τις συνθήκες, στα προδικαστικά ερωτήματα επιβάλλεται να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 167, 178, στοιχείο α', 220, σημείο 1, και 226 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι αποκλείουν εθνική ρύθμιση ή εθνική πρακτική δυνάμει της οποίας οι εθνικές αρχές αρνούνται σε υπόχρεο στον ΦΠΑ το δικαίωμα να εκπέσει από το ποσό του επιβληθέντος σε αυτόν ΦΠΑ το ποσό του οφειλόμενου ή καταβληθέντος φόρου για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, με το σκεπτικό ότι, αφενός, το αρχικό τιμολόγιο που είχε στην κατοχή του κατά τον χρόνο της εκπτώσεως εμφάνιζε λάθος ημερομηνία ολοκληρώσεως της παροχής υπηρεσιών και, αφετέρου, ότι το μεταγενέστερο, διορθωμένο τιμολόγιο και το πιστωτικό σημείωμα με το οποίο ακυρώθηκε το αρχικό τιμολόγιο δεν είχαν συνεχόμενη αρίθμηση, υπό τον όρο πάντως ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση και ότι, προ της εκδόσεως της αποφάσεως της αρμόδιας αρχής, ο υπόχρεος προσκόμισε σε αυτή το διορθωμένο τιμολόγιο με μνεία της ακριβούς ημερομηνίας ολοκληρώσεως της παροχής υπηρεσιών, ασχέτως του εάν το εν λόγω τιμολόγιο και το πιστωτικό σημείωμα με το οποίο ακυρώθηκε το εσφαλμένο τιμολόγιο δεν έχουν συνεχόμενη αρίθμηση.

Επί των δικαστικών εξόδων

- ⁴⁶ Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

Τα άρθρα 167, 178, στοιχείο α', 220, σημείο 1, και 226 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι αποκλείουν εθνική ρύθμιση ή εθνική πρακτική δύναμει της οποίας οι εθνικές αρχές αρνούνται σε υπόχρεο στον ΦΠΑ το δικαίωμα να εκπέσει από το ποσό του επιβληθέντος σε αυτόν ΦΠΑ το ποσό του οφειλόμενου ή καταβληθέντος φόρου για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, με το σκεπτικό ότι, αφενός, το αρχικό τιμολόγιο που είχε στην κατοχή του κατά τον χρόνο της εκπτώσεως εμφάνιζε λάθος ημερομηνία ολοκλήρωσεως της παροχής υπηρεσιών και, αφετέρου, ότι το μεταγενέστερο, διορθωμένο τιμολόγιο και το πιστωτικό σημείωμα με το οποίο ακυρώθηκε το αρχικό τιμολόγιο δεν είχαν συνεχόμενη αρίθμηση, υπό τον όρο πάντως ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση και ότι, προ της εκδόσεως της αποφάσεως της αρμόδιας αρχής, ο υπόχρεος προσκόμισε σε αυτή το διορθωμένο τιμολόγιο με μνεία της ακριβούς ημερομηνίας ολοκλήρωσεως της παροχής υπηρεσιών, ασχέτως του εάν το εν λόγω τιμολόγιο και το πιστωτικό σημείωμα με το οποίο ακυρώθηκε το εσφαλμένο τιμολόγιο δεν έχουν συνεχόμενη αρίθμηση.

(υπογραφές)