

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 30ής Σεπτεμβρίου 2010*

Στην υπόθεση C-392/09,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Baranya Megyei Bíróság (Ουγγαρία) με απόφαση της 2ας Απριλίου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Οκτωβρίου 2009, στο πλαίσιο της δίκης

Uzodaépítő kft

κατά

ΑΡΕΗ Központi Hivatal Hatósági Főosztály,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Κ. Lenaerts (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský και D. Šváby, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

γενικός εισαγγελέας: N. Jääskinen
γραμματέας: R. Grass

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Fazekas, M. Fehér και Z. Tóth,

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

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- ¹ Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 17 και 20 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών όσον αφορά τους φόρους κύκλου

εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2001/115/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2001 (ΕΕ 2002, L 15, σ. 24, στο εξής: έκτη οδηγία), καθώς και των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης.

- 2 Η εν λόγω αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ των Uszodaéρίτό kft και APEH Közroni Hivatal Hatósági Főosztály (κεντρικού δημοσίου ταμείου αρμόδιου για τη φορολογία και τον δημοσιονομικό έλεγχο, στο εξής: APEH), με αντικείμενο απόφαση του τελευταίου να αρνηθεί στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης να εκπέσει από το ποσό του επιβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) τον ΦΠΑ που αφορούσε τις παρασχεθείσες σε αυτό κατασκευαστικές 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), δυνάμει των άρθρων 411 και 413 αυτής, κατήργησε και αντικατέστησε, με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2007, τη νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ, και ιδίως την έκτη οδηγία. Κατά την πρώτη και την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 2006/112, η αναδιατύπωση της έκτης οδηγίας ήταν αναγκαία, προκειμένου οι εφαρμοστέες διατάξεις να αποκτήσουν σαφή και ορθολογική δομή, χωρίς να επιφέρει, εντούτοις, κατ' αρχήν, τροποποιήσεις επί της

ουσίας. Επομένως, οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112 είναι ουσιαστικά 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 περιεχόμενο κατ' ουσίαν πανομοιότυπο με αυτό 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:

[...]

στ) όταν υποχρεούται να καταβάλει το φόρο με την ιδιότητά του ως λήπτη ή αποκτώντος σε περίπτωση εφαρμογής των άρθρων 187 έως 190 και 192, να τηρεί τις διατυπώσεις που καθορίζει κάθε κράτος μέλος.»

- 7 Το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 ορίζει:

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

α) παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών [...].»

- 8 Σύστημα όπως αυτό που προβλέπει το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 είναι γνωστό κοινώς ως «αντιστροφή της επιβαρύνσεως» και προβλεπόταν προηγουμένως από το άρθρο 21, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

Η εθνική νομοθεσία

- 9 Το άρθρο 127, παράγραφος 1, στοιχείο α, του νόμου CXXVII του 2007 περί ΦΠΑ (Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény, στο εξής: νέος νόμος περί ΦΠΑ), ο οποίος άρχισε να ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2008, ορίζει ότι «για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, το οποίο διαθέτει ο υποκείμενος στον φόρο αυτοπροσώπως, συνιστά αντικειμενικό προαπαιτούμενο [...] τιμολόγιο εκδοθέν επ' ονόματί του το οποίο πιστοποιεί την πράξη».
- 10 Το άρθρο 142, παράγραφος 1, στοιχείο b, του νέου νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει:

«1) Ο φόρος καταβάλλεται από τον αποκτώντα το αγαθό ή από τον υπέρ ου η παροχή της υπηρεσίας:

[...]

b) σε περίπτωση κατασκευαστικών εργασιών [...].»

- 11 Κατά το άρθρο 142, παράγραφος 7, του νέου νόμου περί ΦΠΑ, «σε περίπτωση εφαρμογής της παραγράφου 1, ο μεταβιβάζων το αγαθό ή παρέχων την υπηρεσία υπέχουν την υποχρέωση εκδόσεως τιμολογίου στον οποίο δεν εμφανίζεται ο φόρος επί των εισροών ούτε ο [...] συντελεστής [...]».

12 Το άρθρο 169, στοιχείο κ, του νέου νόμου περί ΦΠΑ ορίζει:

«Το τιμολόγιο πρέπει υποχρεωτικώς να περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία:

κ) [...] σε περίπτωση κατά την οποία ο αποκτών τα αγαθά ή ο αποδέκτης της υπηρεσίας είναι ο υποκείμενος στον φόρο, αναφορά σε νομική διάταξη ή άλλη σαφή αναφορά στο γεγονός ότι όσον αφορά την πώληση των αγαθών ή την παροχή της υπηρεσίας

[...]

κβ) υπόχρεος του φόρου είναι ο αποκτών το αγαθό ή ο αποδέκτης της υπηρεσίας.»

13 Το άρθρο 269, παράγραφος 1, του νέου νόμου περί ΦΠΑ ορίζει ακόμη:

«Σε περίπτωση κατά την οποία τόσο ο παρών νόμος όσο και ο νόμος LXXIV του 1992 [στο εξής: προγενέστερος νόμος περί ΦΠΑ] ρυθμίζουν, όσον αφορά τον ίδιο ενδιαφερόμενο ή τους ίδιους ενδιαφερομένους, τα δικαιώματα που πρόκειται να ασκήσουν και τις υποχρεώσεις που πρόκειται να εκπληρώσουν μέσω της αντιστροφής της επιβαρύνσεως και είναι απόρροια πράξεως υποκείμενης σε φόρο στηριζόμενη στα ίδια πραγματικά περιστατικά, ο προσδιορισμός και η εφαρμογή τέτοιων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων εξακολουθεί να διέπεται, μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, αποκλειστικά από τις διατάξεις του [προγενέστερου] νόμου περί ΦΠΑ, εκτός αν ο παρών νόμος, σε αντίθεση προς τον [προγενέστερο] νόμο περί ΦΠΑ, καταργεί τις υποχρεώσεις έναντι όλων των ενδιαφερομένων στο σύνολό τους ή επιβάλλει λιγότερο επαχθείς υποχρεώσεις ή εγκαθιδρύει νέα δικαιώματα ή πλεονεκτήματα. Σε παρόμοια περίπτωση, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις μπορούν να προσδιοριστούν και να εφαρμοστούν –βάσει κοινής αποφάσεως όλων των ενδιαφερομένων σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, και στην περίπτωση που τα οικεία

δικαιώματα και οι οικείες υποχρεώσεις είχαν γεννηθεί πριν από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, υπό την επιφύλαξη τυχόν παραγραφής— πάντοτε εφόσον όλοι οι ενδιαφερόμενοι εκδηλώσουν προηγουμένως και εγγράφως ενώπιον της κρατικής φορολογικής αρχής την κοινή απόφασή τους διά της οποίας υποβάλλουν από κοινού αίτημα το οποίο η αρμόδια υπηρεσία της εν λόγω αρχής θα πρέπει να παραλάβει το αργότερο στις 15 Φεβρουαρίου 2008. Η ανωτέρω προθεσμία είναι αποσβεστική και μη δυνάμενη να παραταθεί. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής, υφίσταται η δυνατότητα υποβολής συμπληρωματικής δηλώσεως η οποία δεν συνεπάγεται πρόσθετη φορολόγηση.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 14 Η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη συνήψε στις 9 Ιουνίου 2006 με την ΝΑΣ MPS-4 Kft, κυρία του έργου, σύμβαση κατασκευής έργου με αντικείμενο εργασίες κατασκευής. Η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη εκτέλεσε τις εργασίες αυτές με τη συνδρομή διαφόρων υπεργολάβων.
- 15 Οι εργασίες άρχισαν την άνοιξη του 2007, διακόπηκαν όμως κατά τη διάρκεια του θέρους του ίδιου έτους λόγω οικονομικών δυσχερειών. Για τις πραγματοποιηθείσες μέχρι την ανωτέρω διακοπή εργασίες εκδόθηκαν τιμολόγια. Τόσο η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη όσο και οι υπεργολάβοι εκπλήρωσαν τις υποχρεώσεις τους περί δηλώσεως και καταβολής του ΦΠΑ κατά τα οριζόμενα στον προγενέστερο νόμο περί ΦΠΑ.
- 16 Στις 14 Φεβρουαρίου 2008, μετά τη θέση σε ισχύ του νέου νόμου περί ΦΠΑ, η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, η κυρία του έργου και οι υπεργολάβοι ζήτησαν με από κοινού απόφαση και κατά το άρθρο 269, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου, την

εφαρμογή των διατάξεων του νέου νόμου στις εργασίες που εκτέλεσαν τόσο βάσει της συμβάσεως μεταξύ της προσφεύγουσας στην κύρια δίκη και της κυρίας του έργου όσο και βάσει των συμβάσεων που συνήφθησαν μεταξύ της εν λόγω προσφεύγουσας και των υπεργολάβων της (στο εξής: δήλωση της 14ης Φεβρουαρίου 2008).

- 17 Μετά από έλεγχο από τη φορολογική αρχή της δηλώσεως ΦΠΑ που υπέβαλε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης για το οικονομικό έτος 2007, η εν λόγω αρχή καθόρισε με την από 23 Μαΐου 2008 απόφαση τον οφειλόμενο από την προσφεύγουσα φόρο σε 52 822 000 ουγγρικά φιορίνια (HUF) για το διάστημα από Απρίλιο έως Σεπτέμβριο του 2007. Η φορολογική αρχή διευκρίνισε συναφώς ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν μπορούσε να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση βάσει των τιμολογίων που εξέδωσαν οι υπεργολάβοι, καθότι τα εν λόγω τιμολόγια δεν ήταν σύμφωνα με τις διατάξεις του νέου νόμου περί ΦΠΑ. Ειδικότερα, μετά τη δήλωση της 14ης Φεβρουαρίου 2008, οι διατάξεις του νέου νόμου περί ΦΠΑ εφαρμόζονταν αναδρομικώς σε τιμολόγια που εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους 2007. Κατά την εν λόγω αρχή, τα τιμολόγια που εξέδωσαν οι υπεργολάβοι έπρεπε να είναι σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 142, παράγραφος 7, και 169, στοιχείο κ, του νέου αυτού νόμου. Συνεπώς, προκειμένου η προσφεύγουσα της κύριας δίκης να μπορέσει να ασκήσει το δικαίωμά της περί εκπτώσεως, σύμφωνα με τις διατάξεις του νέου νόμου περί ΦΠΑ, έπρεπε, αφενός, οι υπεργολάβοι να τροποποιήσουν τα εκδοθέντα τιμολόγια και, αφετέρου, η προσφεύγουσα να τροποποιήσει τη δήλωσή της περί ΦΠΑ για το οικονομικό έτος 2007 μέσω συμπληρωματικής δηλώσεως.
- 18 Με την από 5 Σεπτεμβρίου 2008 απόφασή του, το ΑΡΕΗ επιβεβαίωσε την απόφαση της 23ης Μαΐου 2008.
- 19 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου με αίτημα την ακύρωση της από 5 Σεπτεμβρίου 2008 αποφάσεως του ΑΡΕΗ. Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 269, παράγραφος 1, του νέου νόμου περί ΦΠΑ, καταργώντας αναδρομικώς το νομίμως ασκηθέν βάσει του προγενέστερου

νόμου περί ΦΠΑ δικαίωμα προς έκπτωση της προσφεύγουσας της κύριας δίκης, αντιβαίνει προς τα άρθρα 17 και 20 της έκτης οδηγίας καθώς και προς σειρά γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης.

²⁰ Υπ' αυτές τις συνθήκες, η Baranya Megyei Bíróság αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Συμβιβάζεται με τα άρθρα 17 και 20 της έκτης οδηγίας διάταξη κράτους μέλους, τεθείσα σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2008, ήτοι μετά τη γένεση του δικαιώματος προς έκπτωση φόρου, και προβλέπουσα, για τους σκοπούς της εκπτώσεως του ΦΠΑ ο οποίος καταβλήθηκε και δηλώθηκε λόγω παραδόσεως αγαθών και παροχής υπηρεσιών πραγματοποιηθεισών κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους 2007, την υποχρέωση τροποποιήσεως των στοιχείων των τιμολογίων και της υποβολής συμπληρωματικής δηλώσεως;

2) Είναι σύμφωνο με τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου, ήτοι ότι δικαιολογείται αντικειμενικώς, είναι εύλογο, αναλογικό και συνάδει προς την αρχή της ασφαλείας δικαίου το προβλεπόμενο στο άρθρο 269, παράγραφος 1, του νέου νόμου περί ΦΠΑ μέτρο, βάσει του οποίου, σε περίπτωση κατά την οποία πληρούνται οι προβλεπόμενες με την εν λόγω διάταξη προϋποθέσεις, τα απορρέοντα δικαιώματα και οι προς εκπλήρωση υποχρεώσεις θα πρέπει να εκτιμώνται και εφαρμόζονται κατά τις διατάξεις του νέου αυτού νόμου, έστω και αν η γενεσιουργός των εν λόγω δικαιωμάτων και υποχρεώσεων ημερομηνία είναι προγενέστερη της ενάρξεως ισχύος του νόμου, υπό την επιφύλαξη τυχόν παραγραφής;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του παραδεκτού

- 21 Η Ουγγρική Κυβέρνηση προβάλλει ότι η διαφορά της κύριας δίκης δεν καθιστά αναγκαία την ερμηνεία των διατάξεων και των νομικών αρχών που παρατίθενται στην απόφαση περί παραπομπής. Παρατηρεί, συναφώς, ότι η αναδρομική εφαρμογή των διατάξεων του νέου νόμου περί ΦΠΑ βασίζεται αποκλειστικώς σε ρητή και αυτόβουλη έκφραση της βουλήσεως της προσφεύγουσας της κύριας δίκης και των λοιπών ενδιαφερόμενων φορολογούμενων. Συνεπώς, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης είχε ζητήσει ρητώς να εφαρμοστεί ο νόμος αυτός κατ' αυτόν τον τρόπο, όφειλε να σεβαστεί τις εντεύθεν νομικές συνέπειες. Αφετέρου, η διαφορά της κύριας δίκης πηγάζει από εσφαλμένη ερμηνεία των μεταβατικών διατάξεων του νέου νόμου περί ΦΠΑ από την προσφεύγουσα στην κύρια δίκη. Η εν λόγω διαφορά δεν εγείρει ζήτημα ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης αλλά του εθνικού δικαίου.
- 22 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο της συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων την οποία προβλέπει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, απόκειται αποκλειστικώς και μόνο στα εθνικά δικαστήρια, που επιλαμβάνονται της διαφοράς και φέρουν την ευθύνη της δικαστικής αποφάσεως που πρόκειται να εκδοθεί, να εκτιμούν, λαμβάνοντας υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά κάθε υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα μιας προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δικής τους αποφάσεως όσο και τη λυσιτέλεια των ερωτημάτων που υποβάλλουν στο Δικαστήριο. Επομένως, εφόσον τα υποβαλλόμενα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου, το Δικαστήριο υποχρεούται, κατ' αρχήν, να εκδώσει απόφαση (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2001, C-379/98, PreussenElektra, Συλλογή 2001, σ. I-2099, σκέψη 38, της 1ης Οκτωβρίου 2009, C-103/08, Gottwald, Συλλογή 2009, σ. I-9117, σκέψη 16, και της 22ας Απριλίου 2010, C-82/09, Δήμος Αγίου Νικολάου, Συλλογή 2010, σ. I-3649, σκέψη 14).

- 23 Κατά συνέπεια, το τεκμήριο λυσιτέλειας των προδικαστικών ερωτημάτων που υποβάλλουν τα εθνικά δικαστήρια δεν μπορεί να ανατραπεί παρά μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν δηλαδή προκύπτει προδήλως ότι η ερμηνεία των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου που ζητείται με τα ερωτήματα αυτά δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση *Gottwald*, προπαρατεθείσα, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 24 Εν προκειμένω, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη επέλεξε την εφαρμογή του νέου νόμου περί ΦΠΑ και παρότι η επιλογή στην οποία αυτή πρόεβη βασίζεται σε εσφαλμένη ερμηνεία της επίμαχης νομοθεσίας, οι διατάξεις του νέου νόμου τυγχάνουν εφαρμογής στη διαφορά της κύριας δίκης και το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα των μεταβατικών μέτρων του εν λόγω νόμου με διάφορες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης, καθότι τα εν λόγω μέτρα εμποδίζουν την άσκηση από την προσφεύγουσα της κύριας δίκης του δικαιώματός της προς έκπτωση του ΦΠΑ.
- 25 Επομένως, διαπιστώνεται ότι δεν προκύπτει προδήλως ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης που ζητείται είναι άνευ σημασίας όσον αφορά την απόφαση την οποία καλείται να λάβει το αιτούν δικαστήριο.
- 26 Ως εκ τούτου, η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως πρέπει να κριθεί παραδεκτή.

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 27 Όσον αφορά, κατά πρώτον, το αντικείμενο του πρώτου ερωτήματος, διαπιστώνεται ότι η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 17 και 20 της έκτης οδηγίας.
- 28 Εντούτοις, δυνάμει των άρθρων 411 και 413 της οδηγίας 2006/112, αυτή κατήργησε και αντικατέστησε την έκτη οδηγία από την 1η Ιανουαρίου 2007.
- 29 Κατά τον τρόπο αυτόν, δεδομένου ότι τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά στη διαφορά της κύριας δίκης είναι μεταγενέστερα της 1ης Ιανουαρίου 2007, μόνον η ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας 2006/112 είναι λυσιτελής για τη διαφορά της κύριας δίκης.
- 30 Το γεγονός ότι, από τυπικής απόψεως, ένα εθνικό δικαστήριο διατύπωσε τα προδικαστικά ερωτήματα αναφερόμενο αποκλειστικώς στις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να του παράσχει όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία που μπορεί να του είναι χρήσιμα για την εκδίκαση της υποθέσεως της οποίας έχει αυτό επιληφθεί, ασχέτως του αν στα ερωτήματά του γίνεται μνεία αυτών των διατάξεων (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 27ης Οκτωβρίου 2009, C-115/08, ĆEZ, Συλλογή 2009, σ. I-10265, σκέψη 81, και της 12ης Ιανουαρίου 2010, C-341/08, Petersen, Συλλογή 2010, σ. I-47, σκέψη 48).
- 31 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, όπως προκύπτει από την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 2006/112, αυτή προβαίνει σε αναδιατύπωση της νομοθεσίας που ισχύει στον τομέα της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών περί ΦΠΑ, και ιδίως της έκτης οδηγίας, αναδιατύπωση που δεν συνεπάγεται κατ' αρχήν ουσιώδεις αλλαγές της εν λόγω νομοθεσίας.

- 32 Υπ' αυτές τις συνθήκες, πρέπει να θεωρηθεί ότι το πρώτο ερώτημα αφορά την ερμηνεία των άρθρων 167 και 168 της οδηγίας 2006/112 που αντιστοιχούν στις διατάξεις της έκτης οδηγίας στις οποίες αναφέρεται η απόφαση περί παραπομπής. Εξάλλου, δεδομένου ότι το πρώτο ερώτημα αφορά ουσιαστικά τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως ΦΠΑ, πρέπει να γίνει δεκτό ότι αφορά επίσης την ερμηνεία του άρθρου 178 της οδηγίας 2006/112.
- 33 Δεύτερον, όσον αφορά την ουσία της υποθέσεως, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, ουσιαστικά, αν τα άρθρα 167, 168 και 178 της οδηγίας 2006/112 αντίκεινται προς εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη, η οποία, στο πλαίσιο της αναδρομικής εφαρμογής των νέων διατάξεων σχετικά με την αντιστροφή της επιβαρύνσεως εξαρτά την έκπτωση του ΦΠΑ από τη διόρθωση τιμολογίων σχετικών με πράξεις που πραγματοποιήθηκαν πριν τη θέση σε ισχύ του νέου νόμου και την υποβολή συμπληρωματικής φορολογικής δηλώσεως.
- 34 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το δικαίωμα εκπτώσεως που καθιερώνουν τα άρθρα 167 και 168 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 (απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, C-368/09, *Rannon Gép Centrum*, Συλλογή 2010, σ. I-7467, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 35 Σκοπός του συστήματος εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει, δηλαδή, ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται, κατ' αρχήν, στον ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-408/98, *Abbey National*, Συλλογή 2001, σ. I-1361, σκέψη 24, της 21ης Απριλίου 2005, C-25/03, *HE*, Συλλογή 2005, σ. I-3123, σκέψη 70, καθώς και της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, *Kittel και Recolta Recycling*, Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκέψη 48).

- 36 Το γεγονός ότι ο φορολογούμενος επέλεξε την εφαρμογή του νέου νόμου περί ΦΠΑ αντί του προγενέστερου δεν μπορεί συνεπώς καθαυτό να θίξει το δικαίωμά του προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, που προκύπτει ευθέως από τα άρθρα 167 και 168 της οδηγίας 2006/112.
- 37 Όσον αφορά, αφετέρου, τους όρους ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, όπως προβλέπονται στο άρθρο 178 της οδηγίας 2006/112, εφόσον πρόκειται για διαδικασία αντιστροφής της επιβαρύνσεως που εμπίπτει στο άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, διαπιστώνεται ότι μόνον οι όροι που προβλέπει το στοιχείο στ' του άρθρου 178 εφαρμόζονται. Κατά συνέπεια, φορολογούμενος που ως αποδέκτης υπηρεσιών είναι υπόχρεος της καταβολής του αντίστοιχου ΦΠΑ δεν είναι υποχρεωμένος να έχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τις τυπικές προϋποθέσεις της οδηγίας 2006/112 για να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση, οφείλει δε μόνο να τηρεί τις διατυπώσεις που έχει καθορίσει το οικείο κράτος μέλος κατά την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας την οποία του παρέχει το άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της ίδιας οδηγίας (βλ., κατ' αυτή την έννοια, απόφαση της 1ης Απριλίου 2004, C-90/02, Bockemühl, Συλλογή 2004, σ. I-3303, σκέψη 47).
- 38 Από τη νομολογία προκύπτει ότι οι διατυπώσεις που τίθενται κατ' αυτόν τον τρόπο και που πρέπει να τηρούνται από τον φορολογούμενο για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση δεν πρέπει να υπερβαίνουν το απολύτως αναγκαίο ενόψει του ελέγχου της ορθής εφαρμογής της οικείας διαδικασίας αντιστροφής της επιβαρύνσεως (βλ., κατ' αυτή την έννοια, προπαρατεθείσα απόφαση Bockemühl, σκέψη 50).
- 39 Συναφώς, έχει ήδη κριθεί ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ επί των εισροών, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να εκπληρώσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, C-95/07 και C-96/07, Ecotrade, Συλλογή 2008, σ. I-3457, σκέψη 63).

- 40 Συνεπώς, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι, ως αποδέκτης των οικείων υπηρεσιών, υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ, αντίκειται στα άρθρα 167, 168 και 178, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112 νομοθεσία που επιβάλλει, όσον αφορά το δικαίωμα του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο προς έκπτωση του φόρου αυτού, πρόσθετες προϋποθέσεις, δυνάμενες να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος αυτού (βλ., κατ' αυτή την έννοια, προπαρατεθείσες αποφάσεις *Bockemühl*, σκέψη 51, και *Ecotrade*, σκέψη 64).
- 41 Στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, η φορολογική αρχή αρνήθηκε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που αφορούσε τις εργασίες κατασκευής που εκτελέστηκαν κατά τη διάρκεια του 2007 από τους υπεργολάβους της, με το αιτιολογικό ότι, αφενός, η εν λόγω προσφεύγουσα δεν διέθετε αναφορικά με τις εν λόγω πράξεις διορθωμένα τιμολόγια που να πληρούν τα οριζόμενα στα άρθρα 142, παράγραφος 7, και 169, στοιχείο κ, του νέου νόμου περί ΦΠΑ, που εφαρμόζονταν με αναδρομική ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2008, και ότι, αφετέρου, δεν είχε τροποποιήσει τη φορολογική δήλωση του 2007 βάσει των τιμολογίων που είχαν διορθωθεί κατά τον προαναφερθέντα τρόπο.
- 42 Από τη δικογραφία προκύπτει, πρώτον, ότι οι αντικειμενικές προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 για την κτήση δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ συντρέχουν, προκειμένου η προσφεύγουσα της κύριας δίκης να μπορέσει να αποκτήσει το εν λόγω δικαίωμα όσον αφορά τον σχετικό με τις κατασκευαστικές εργασίες που πραγματοποίησαν οι υπεργολάβοι της ΦΠΑ. Επισημαίνεται ότι οι πράξεις αυτές χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες πράξεων οι οποίες υπόκεινται στο επίμαχο κράτος μέλος. Εξάλλου, η οικεία φορολογική αρχή ενημερώθηκε βάσει της φορολογικής δηλώσεως για το οικονομικό έτος 2007 σχετικά με τη συνδρομή των εν λόγω αντικειμενικών προϋποθέσεων.
- 43 Δεύτερον, δεν αμφισβητείται ότι κατά τη χρονική στιγμή που η φορολογική αρχή αρνήθηκε το δικαίωμα της προσφεύγουσας στην κύρια δίκη προς έκπτωση του ΦΠΑ, η αρχή αυτή διέθετε, βάσει της φορολογικής δηλώσεως για το οικονομικό έτος 2007 και τη δήλωση της 14ης Φεβρουαρίου 2008 όλες τις απαραίτητες πληροφορίες

προκειμένου να διαπιστώσει ότι η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, ως αποδέκτης των υπηρεσιών κατασκευής που πραγματοποίησαν οι υπεργολάβοι της, όφειλε να καταβάλει ΦΠΑ.

- 44 Όπως επισημαίνει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η επιβολή διατυπώσεων όπως οι επίδικες είναι δυνατό να συνεπάγονται την αδυναμία της προσφεύγουσας της κύριας δίκης να ασκήσει το δικαίωμά της προς έκπτωση.
- 45 Λαμβάνοντας υπόψη τη νομολογία που αναφέρεται στις σκέψεις 39 και 40 της παρούσας αποφάσεως, πρέπει να θεωρηθεί ότι αντίκειται στα άρθρα 167, 168 και 178 της οδηγίας 2006/112 η επιβολή διατυπώσεων όπως οι επίδικες.
- 46 Υπ' αυτές τις συνθήκες, τα άρθρα 167, 168 και 178 της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν την αναδρομική εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας η οποία εξαρτά, στο πλαίσιο καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως, την έκπτωση ΦΠΑ που αφορά κατασκευαστικές εργασίες από τη διόρθωση τιμολογίων σχετικών με τις εν λόγω πράξεις και την υποβολή τροποποιητικής συμπληρωματικής δηλώσεως, ενώ η οικεία φορολογική αρχή έχει στη διάθεσή της όλα τα απαραίτητα στοιχεία προκειμένου να διαπιστώσει ότι ο φορολογούμενος οφείλει ΦΠΑ ως αποδέκτης των επίμαχων πράξεων και να επαληθεύσει το ποσό του εκπεστέου φόρου.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

- 47 Δεδομένης της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

- ⁴⁸ Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος 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, 168 και 178 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν την αναδρομική εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας η οποία εξαρτά, στο πλαίσιο καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως, την έκπτωση ΦΠΑ που αφορά κατασκευαστικές εργασίες από τη διόρθωση τιμολογίων σχετικών με τις εν λόγω πράξεις και την υποβολή τροποποιητικής συμπληρωματικής δηλώσεως, ενώ η οικεία φορολογική αρχή έχει στη διάθεσή της όλα τα απαραίτητα στοιχεία προκειμένου να διαπιστώσει ότι ο φορολογούμενος οφείλει ΦΠΑ ως αποδέκτης των επίμαχων πράξεων και να επαληθεύσει το ποσό του εκπεστέου φόρου.

(υπογραφές)