



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 16ης Μαΐου 2013*

«Φόρος προστιθεμένης αξίας — Οδηγία 2006/112/EK — Άρθρο 66, στοιχεία α' έως γ' — Παροχές υπηρεσιών μεταφοράς και πρακτορείας μεταφορών — Πότε μπορεί να απαιτηθεί — Ημερομηνία καταβολής του τιμήματος και το αργότερο την 30ή ημέρα μετά την παροχή — Προηγούμενη έκδοση του τιμολογίου»

Στην υπόθεση C-169/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία), με απόφαση της 4ης Ιανουαρίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 10 Απριλίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o.

κατά

Minister Finansów,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Berger, πρόεδρο τμήματος, A. Borg Barthet (εισηγητή) και E. Levits, δικαστές,
γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o., εκπροσωπούμενη από τους Z. Modzelewski και M. Militz, συμβούλους,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Szpunar και B. Majczyna,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις J. Hottiaux και C. Soulay,

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

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 66, στοιχεία α' έως γ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/117/EK του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008 (ΕΕ L 14, σ. 7, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. (στο εξής: TNT) και Minister Finansów (Υπουργού Οικονομικών), σχετικής με τον προσδιορισμό του χρόνου κατά τον οποίο καθίσταται απαιτητός ο φόρος προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Η κανονιστική ρύθμιση της Ένωσης

- 3 Κατά την αιτιολογική σκέψη 24 της οδηγίας ΦΠΑ:

«Οι έννοιες της γενεσιουργού αιτίας και του απαιτητού του φόρου θα πρέπει να εναρμονισθούν, ώστε η εφαρμογή καθώς και οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις του κοινού συστήματος ΦΠΑ να ισχύσουν ταυτόχρονα σε όλα τα κράτη μέλη.»
- 4 Κατά το άρθρο 63 της οδηγίας αυτής:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»
- 5 Κατά το άρθρο 64 της εν λόγω οδηγίας:

«1. Οι παραδόσεις αγαθών, εκτός από αυτές που αποτελούν το αντικείμενο εκμίσθωσης αγαθών για ορισμένη περίοδο ή πώλησης αγαθών με δόσεις που αναφέρονται στο άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο β), καθώς και 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.

2. [...]
- Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, πλην εκείνων που αναφέρονται στο πρώτο και στο δεύτερο εδάφιο, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται συνεχώς επί μια χρονική περίοδο, θεωρείται ότι ολοκληρώνονται ανά διαστήματα τουλάχιστον ετήσιας διάρκειας.»
- 6 Το άρθρο 65 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«Σε περίπτωση προκαταβολών πριν από την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο της εισπραξης, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού.»

7 Το άρθρο 66 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Κατά παρέκκλιση από τα άρθρα 63, 64 και 65, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι, για ορισμένες πράξεις ή ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο, ο φόρος καθίσταται απαιτητός:

- α) το αργότερο κατά τον χρόνο έκδοσης του τιμολογίου,
- β) το αργότερο κατά τον χρόνο είσπραξης του τιμήματος,
- γ) σε περίπτωση μη έκδοσης ή εκπρόθεσμης έκδοσης του τιμολογίου, εντός ορισμένης προθεσμίας από τον χρόνο κατά τον οποίο επήλθε η γενεσιουργός αιτία του φόρου.

[...]

8 Κατά το άρθρο 167 της οδηγίας αυτής:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

9 Η οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010 (ΕΕ L 189, σ. 1), προσέθεσε στην οδηγία 2006/112 ένα άρθρο 167α, το οποίο έπρεπε να μεταφερθεί στην εσωτερική έννομη τάξη των κρατών μελών το αργότερο μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2012 και το οποίο έχει ως ακολούθως:

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

Τα κράτη μέλη που εφαρμόζουν το προαιρετικό καθεστώς του πρώτου εδαφίου καθορίζουν ένα ανώτατο όριο για τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι κάνουν χρήση του καθεστώτος στο έδαφός τους, βάσει του ετήσιου κύκλου εργασιών του υποκειμένου στον φόρο όπως ορίζεται στο άρθρο 288. Το εν λόγω ανώτατο όριο δεν μπορεί να υπερβαίνει τις 500 000 ευρώ ή το ισόποσο στο εθνικό νόμισμα. Τα κράτη μέλη δύνανται να αυξήσουν το όριο αυτό έως του ποσού των 2 000 000 ευρώ ή του ισόποσου στο εθνικό νόμισμα ύστερα από διαβούλευση με την επιτροπή ΦΠΑ. Ωστόσο, η διαβούλευση αυτή με την επιτροπή ΦΠΑ δεν απαιτείται για τα κράτη μέλη τα οποία εφαρμόζουν την 31η Δεκεμβρίου 2012 όριο το οποίο υπερβαίνει τις 500 000 ευρώ ή το ισόποσο σε εθνικό νόμισμα.

Τα κράτη μέλη ενημερώνουν την επιτροπή ΦΠΑ για τα εθνικά νομοθετικά μέτρα που θεσπίζουν κατ'εφαρμογήν του πρώτου εδαφίου.»

Η πολωνική κανονιστική ρύθμιση

10 Το άρθρο 19, παράγραφοι 1, 4 και 13, σημείο 2, του νόμου περί φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών (ustawa o podatku od towarów i usług), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U. αριθ. 54, θέση 535, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2 έως 21, καθώς και του άρθρου 14, παράγραφος 6, του άρθρου 20 και του άρθρου 21, παράγραφος 1, η φορολογική οφειλή γεννάται κατά τον χρόνο της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής της υπηρεσίας.

[...]

4. Όταν για την παράδοση αγαθού ή την παροχή υπηρεσίας πρέπει να εκδοθεί τιμολόγιο, η φορολογική οφειλή γεννάται κατά τον χρόνο της εκδόσεως του τιμολογίου και το αργότερο εντός επτά ημερών από την ημέρα παράδοσης του αγαθού ή παροχής της υπηρεσίας.

[...]

13. Η φορολογική οφειλή γεννάται κατά τον χρόνο:

[...]

2) της εισπράξεως ολόκληρου ή μέρους του τιμήματος και το αργότερο κατά την 30ή ημέρα από την ημέρα παροχής των ακόλουθων υπηρεσιών:

- a) μεταφοράς επιβατών και αγαθών σιδηροδρομικώς ή με στόλο οχημάτων ή με ποντοπόρα πλοία ή με μέσα εσωτερικής πλωτής ή παράκτιας μεταφοράς, ή με πορθμεία ή με αεροσκάφη ή με ελικόπτερα,
- b) πρακτορείας μεταφορών και μεταφόρτωσης,
- c) υπηρεσιών παρεχόμενων σε θαλάσσια και εμπορικά λιμάνια,
- d) εκτελέσεως εργασιών κατασκευής ή συναρμολογήσεως σε ακίνητα.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 11 Στο πλαίσιο της οικονομικής της δραστηριότητας, η TNT, εταιρία περιορισμένης ευθύνης εγκατεστημένη στη Βαρσοβία (Πολωνία), παρέχει υπηρεσίες επιδόσεως αλληλογραφίας, μεταφορών και πρακτορείας μεταφορών.
- 12 Η TNT εκδίδει κάθε εβδομάδα για τους πελάτες της τιμολόγια με ΦΠΑ. Για ορισμένους πελάτες, που αγοράζουν μεγάλο αριθμό υπηρεσιών, τα τιμολόγια εκδίδονται με τη συχνότητα που έχει συμφωνηθεί. Στην περίπτωση αυτή, τα τιμολόγια περιλαμβάνουν όλες τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί προς τον εκάστοτε πελάτη κατά τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο. Η προθεσμία εξοφλήσεως της απαιτήσεως που εκφράζεται στο τιμολόγιο είναι κατά κανόνα 7, 14 ή 21 ημέρες μετά την ημερομηνία εκδόσεώς του. Η TNT λαμβάνει υπόψη τον κύκλο εργασιών που προκύπτει από κάθε τιμολόγιο τη φορολογική περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας εκδόθηκε το τιμολόγιο αυτό.
- 13 Κατά συνέπεια, προς καθορισμό του χρόνου γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως, η TNT δεν επιμερίζει τις υπηρεσίες που αναγράφονται στο τιμολόγιο, αφενός, σε υπηρεσίες επιδόσεως αλληλογραφίας και σε ταχυδρομικές υπηρεσίες και, αφετέρου, σε υπηρεσίες μεταφοράς και πρακτορείας μεταφορών. Επειδή τα τιμολόγια εκδίδονται το αργότερο τις τελευταίες ημέρες κάθε φορολογικής περιόδου, ο φόρος επί των υπηρεσιών που έχουν παρασχεθεί τον συγκεκριμένο μήνα περιλαμβάνεται στις καταστάσεις και στη δήλωση ΦΠΑ του μήνα της παροχής των οικείων υπηρεσιών.
- 14 Στο πλαίσιο αυτό, η TNT ζήτησε από τον Minister Finansów ατομική δεσμευτική γνώμη όσον αφορά τις διατάξεις του φορολογικού δικαίου που έχουν εφαρμογή στον τομέα του φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών και ιδίως το ζήτημα αν η εν λόγω εταιρία εδικαιούτο, βάσει του άρθρου 19, παράγραφος 13, σημείο 2, του νόμου περί ΦΠΑ, να λαμβάνει υπόψη τον κύκλο εργασιών της περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας εκδόθηκε το τιμολόγιο, ακόμα και αν δεν έχει εισπράξει το ανάλογο τίμημα κατά την εν λόγω περίοδο, ενώ δεν είχαν ακόμη παρέλθει 30 ημέρες από την παροχή της οικείας υπηρεσίας, ή, σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, αν εδικαιούτο να λάβει υπόψη ως ημερομηνία γενέσεως της φορολογικής οφειλής την ημερομηνία εκδόσεως του τιμολογίου,

σύμφωνα με το άρθρο 19, παράγραφος 4, του νόμου περί ΦΠΑ, χωρίς να δεσμεύεται από τους όρους που προβλέπει το άρθρο 19, παράγραφος 3, σημείο 2, του εν λόγω νόμου, το οποίο αντιβαίνει προς το άρθρο 66 της οδηγίας ΦΠΑ.

- 15 Με επίσημη δεσμευτική γνώμη της 14ης Δεκεμβρίου 2009 ο Minister Finansów έκρινε ότι η άποψη της TNT ήταν αβάσιμη. Όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών διανομής αλληλογραφίας που παρέχει η TNT, ο Minister Finansów έκρινε ότι η φορολογική υποχρέωση γεννάται σύμφωνα με τις γενικές αρχές που θέτει το άρθρο 19, παράγραφοι 1 και 4, του νόμου περί ΦΠΑ. Όσον αφορά τις λοιπές υπηρεσίες (μεταφορά και πρακτορεία μεταφορών), ο χρόνος επελεύσεως της γενεσιουργού αιτίας της φορολογικής υποχρέωσης πρέπει να καθορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που προβλέπει το άρθρο 19, παράγραφος 13, σημείο 2, του νόμου περί ΦΠΑ. Για τις υπηρεσίες αυτές, ο φόρος πρέπει να αναγράφεται στη σχετική δήλωση του μηνός κατά τη διάρκεια του οποίου γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση και όχι στη δήλωση του μηνός κατά τη διάρκεια του οποίου εκδόθηκε το τιμολόγιο που αναγράφει τις υπηρεσίες αυτές.
- 16 Στη συνέχεια, η TNT άσκησε προσφυγή ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny (πρωτοβάθμιου διοικητικού δικαστηρίου) της Βαρσοβίας. Προς στήριξη της προσφυγής της υποστήριξε ότι για όλες τις υπηρεσίες που παρείχε, ανεξάρτητα από το αν πρόκειται για υπηρεσίες διανομής αλληλογραφίας ή υπηρεσίες μεταφοράς και πρακτορείας μεταφορών, εδικαιούτο να λαμβάνει υπόψη, όσον αφορά την επιβολή ΦΠΑ, τον κύκλο εργασιών της φορολογητέας περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας εκδόθηκε το σχετικό με δεδομένη υπηρεσία τιμολόγιο, ακόμα και αν δεν είχε εισπράξει το αναλογούν τίμημα την περίοδο αυτή, χωρίς να έχουν παρέλθει ακόμη 30 ημέρες από την παροχή των υπηρεσιών αυτών.
- 17 Με απόφασή του της 30ής Σεπτεμβρίου 2010 το Wojewódzki Sąd Administracyjny απέρριψε την προσφυγή της TNT, η οποία άσκησε αναίρεση ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny [ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου].
- 18 Με την αίτηση αναιρέσεως η TNT προσάπτει στο Wojewódzki Sąd Administracyjny ότι, μη λαμβάνοντας υπόψη τα άρθρα 63 έως 66 της οδηγίας ΦΠΑ, ερμήνευσε εσφαλμένως το άρθρο 19, παράγραφος 13, σημείο 2, στοιχεία α' και β', του νόμου περί ΦΠΑ. Κατά την TNT, το άρθρο 66 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι η φορολογική υποχρέωση γεννάται σε σχέση με ένα συγκεκριμένο γεγονός, το αργότερο όμως κατά την ημερομηνία εισπράξεως του τιμήματος της οικείας εμπορικής συναλλαγής. Αντιθέτως, οι εθνικές διατάξεις ορίζουν, εσφαλμένως, ότι η εν λόγω είσπραξη συνεπάγεται τη γένεση της φορολογικής υποχρέωσης, ενώ πάντως η υποχρέωση αυτή γεννάται το αργότερο σε ορισμένο χρονικό σημείο (30 ημέρες) μετά την παροχή υπηρεσιών.
- 19 Κατά την εξέταση της αιτήσεως αναιρέσεως το αιτούν δικαστήριο βρέθηκε προ αμφιβολιών ως προς την ερμηνεία του άρθρου 66 της οδηγίας ΦΠΑ και έκρινε ότι το βάσιμο των λόγων της TNT έπρεπε να εξεταστεί σε συνάρτηση με την ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας αυτής.
- 20 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει η διάταξη του άρθρου 66, στοιχεία α' [έως] γ' της οδηγίας [ΦΠΑ] την έννοια ότι, στην περίπτωση στην οποία εκδίδεται από τον υπόχρεο στον φόρο τιμολόγιο που αποδεικνύει την παροχή υπηρεσίας καλυπτόμενης από τη δυνατότητα που παρέχει το εν λόγω άρθρο στα κράτη μέλη (κατά παρέκκλιση από τα άρθρα 63, 64 και 65 της οδηγίας [ΦΠΑ]), μπορεί να ορισθεί με βάση το άρθρο 66, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112 ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός (και αντίστοιχα οφείλεται) την ημέρα της καταβολής του τιμήματος, το αργότερο όμως 30 ημέρες μετά την παροχή των υπηρεσιών;

- 2) Έχει η διάταξη του άρθρου 66, στοιχεία α' και β', της οδηγίας [ΦΠΑ] την έννοια ότι αντιβαίνουν προς αυτή οι εθνικές διατάξεις των άρθρων 19, παράγραφος 13, σημείο 2, στοιχεία α' και β', του [νόμου περί ΦΠΑ], κατά τις οποίες, όταν πρόκειται για υπηρεσίες μεταφορών και πρακτορείας μεταφορών, ως χρόνος γενέσεως της φορολογικής οφειλής (γεγονός με την επέλευση του οποίου καθίσταται απαιτητός ο φόρος για ορισμένες πράξεις) θεωρείται ο χρόνος της εισπράξεως ολόκληρου ή μέρους του τιμήματος, το αργότερο όμως η τριακοστή ημέρα από την ημέρα της παροχής των υπηρεσιών, ακόμη και στην περίπτωση που εντός επτά ημερών από την ημέρα παροχής των υπηρεσιών εκδίδεται και παραδίδεται στον αποδέκτη τιμολόγιο στο οποίο ορίζεται μεταγενέστερος χρόνος πληρωμής, όμως ο αποδέκτης των υπηρεσιών έχει δικαίωμα προς έκπτωση για τη φορολογική περίοδο κατά την οποία έλαβε το τιμολόγιο, ανεξαρτήτως του αν κατέβαλε ή όχι το τίμημα των υπηρεσιών;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 21 Με τα δύο ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατά βάση, αν το άρθρο 66 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στην εφαρμογή εθνικής ρυθμίσεως που προβλέπει ότι ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός, για τις υπηρεσίες μεταφοράς και πρακτορείας μεταφορών, κατά την ημερομηνία της εισπράξεως του συνόλου ή μέρους του τιμήματος, το αργότερο όμως 30 ημέρες από την ημέρα της παροχής των υπηρεσιών αυτών, ακόμα και όταν το τιμολόγιο εκδόθηκε νωρίτερα και προβλέπει μεταγενέστερο χρόνο πληρωμής.
- 22 Διαπιστώνεται, καταρχάς, ότι από την οδηγία ΦΠΑ προκύπτει ότι ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός, καταρχήν, κατά τον χρόνο επελεύσεως της γενεσιουργού αιτίας του φόρου αυτού. Το άρθρο 63 της εν λόγω οδηγίας εκφράζει τη θεμελιώδη αυτή αρχή, ορίζοντας ότι η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά την ημερομηνία της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών.
- 23 Εντούτοις, το άρθρο 66 της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέψουν ότι ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός μετά την επέλευση της γενεσιουργού αιτίας σε ένα από τα τρία ακόλουθα χρονικά σημεία, ήτοι: το αργότερο κατά την έκδοση του τιμολογίου, το αργότερο κατά την είσπραξη του αντιτίμου, ή, ελλείψει εκδόσεως τιμολογίου ή σε περίπτωση καθυστερημένης εκδόσεώς του, εντός ορισμένου χρόνου από την ημερομηνία επελεύσεως της γενεσιουργού αιτίας.
- 24 Επειδή συνιστά παρέκκλιση από τον κανόνα που ορίζεται στο άρθρο 63 της οδηγίας ΦΠΑ, το άρθρο 66 της οδηγίας αυτής πρέπει να ερμηνεύεται στενά (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 7ης Μαρτίου 2013, C-19/12, Efir, σκέψη 31)
- 25 Μολονότι το γεγονός ότι ο νομοθέτης επεξέτεινε σε μεγάλο βαθμό το πεδίο εφαρμογής των επιτρεπόμενων παρεκκλίσεων δικαιολογεί την υπόθεση ότι θέλησε να παράσχει στα κράτη μέλη ευρεία εξουσία εκτιμήσεως (βλ. απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 1995, C-144/94, Italitica, Συλλογή 1995, σ. I-3653, σκέψη 15), εντούτοις, εξ αυτού δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν περιθώριο εκτιμήσεως ώστε να ορίζουν ως χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός διαφορετικό χρονικό σημείο από εκείνα που προβλέπει το άρθρο 66, στοιχεία α' έως γ', της οδηγίας ΦΠΑ.
- 26 Πρώτον, το άρθρο 19, παράγραφος 13, σημείο 2, του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει ότι, όσον αφορά ορισμένες εμπορικές συναλλαγές, εν προκειμένω τις υπηρεσίες μεταφοράς και πρακτορείας μεταφορών, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά την ημερομηνία εισπράξεως του συνόλου ή μέρους του τιμήματος, το αργότερο όμως 30 ημέρες από την ημέρα της παροχής της οικείας υπηρεσίας.

- 27 Δεύτερον, πρέπει να σημειωθεί ότι, κατά το άρθρο 66, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός για ορισμένες πράξεις ή για ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο «το αργότερο κατά τον χρόνο είσπραξης του τιμήματος». Η διάταξη αυτή ορίζει τις σχετικές χρονικές περιόδους και προσδιορίζει το απώτερο χρονικό σημείο κατά το οποίο ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός για συγκεκριμένες πράξεις για τις οποίες ένα κράτος μέλος αποφασίζει να προβλέψει τέτοια ρύθμιση. Το χρονικό αυτό σημείο αντιστοιχεί στην είσπραξη του τιμήματος της οικείας εμπορικής συναλλαγής.
- 28 Το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να ερμηνεύσει το άρθρο 10, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49) (νυν άρθρου 66, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ), υπό την έννοια ότι, όταν ένα κράτος μέλος επιλέγει την παρέκκλιση που προβλέπει η διάταξη αυτή, δηλαδή όταν καθιστά τον φόρο απαιτητό το αργότερο κατά τον χρόνο εκδόσεως του τιμολογίου ή του εγγράφου που επέχει θέση τιμολογίου, έχει την ευχέρεια, που προβλέπεται στην τρίτη περίπτωση του άρθρου 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 77/388 (νυν άρθρου 66, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ), να ορίσει ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός «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» (βλ. απόφαση *Italitica*, προαναφερθείσα, σκέψη 22).
- 29 Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι, με την ίδια απόφαση, το Δικαστήριο προσέθεσε ότι «το γεγονός ότι η ευχέρεια αυτή δεν προβλέπεται όταν το κράτος μέλος επιλέγει την παρέκκλιση που προβλέπεται στη δεύτερη περίπτωση (του άρθρου 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 77/388, νυν άρθρου 66, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ) οφείλεται πιθανότατα στο ότι ο νομοθέτης [της Ένωσης] θεώρησε ότι το συμφέρον του [συναλλασσόμενου] να εισπράξει την αντιπαροχή για την παρασχεθείσα υπηρεσία συνιστά επαρκές κίνητρο για να εξασφαλιστεί η ταχεία πληρωμή για την παροχή» (βλ., επ' αυτού, απόφαση *Italitica*, προαναφερθείσα, σκέψη 23).
- 30 Επομένως, ο νομοθέτης δεν προέβλεψε υπέρ των κρατών μελών που επιλέγουν τη ρύθμιση την οποία προβλέπει το άρθρο 66, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ τη δυνατότητα να ορίζουν χρονική περίοδο εντός της οποίας ο φόρος καθίσταται απαιτητός. Επιπλέον, η εφαρμογή του άρθρου 66, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής και της χρονικής περιόδου που αυτό προβλέπει δεν μπορεί να συνδέεται με εκείνη του στοιχείου α' του άρθρου αυτού, διότι η περίοδος αυτή εξαρτάται από την έλλειψη τιμολογίου ή την καθυστερημένη έκδοσή του και όχι από τη μη είσπραξη αντιτίμου ή την καθυστερημένη είσπραξή του.
- 31 Πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 24 της οδηγίας ΦΠΑ, οι έννοιες της «γενεσιουργού αιτίας» και του «απαιτητού του φόρου» πρέπει να εναρμονισθούν ώστε η εφαρμογή καθώς και οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις του κοινού συστήματος ΦΠΑ να ισχύουν ταυτόχρονα. Ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να εναρμονίσει την απώτατη ημερομηνία γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως εντός όλων των κρατών μελών προκειμένου να εξασφαλίσει την ομοιόμορφη είσπραξη του φόρου αυτού.
- 32 Υπό τις συνθήκες αυτές, η κατάσταση στην οποία η φορολογική υποχρέωση γεννάται το αργότερο 30 ημέρες από την παροχή της υπηρεσίας, υπό την προϋπόθεση ότι η είσπραξη του τιμήματος δεν έχει επέλθει πριν από την ημερομηνία αυτή, δεν είναι σύμφωνη προς την οδηγία ΦΠΑ, διότι μια τέτοια ρύθμιση έχει ως αποτέλεσμα να συνδυάζει το γράμμα του άρθρου 66, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής με μια χρονική περίοδο εντός της οποίας ο φόρος καθίσταται απαιτητός.
- 33 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι εξακολουθούν να υφίστανται αμφιβολίες ως προς το αν τα κράτη μέλη είχαν, την περίοδο προ της θεσπίσεως του άρθρου 167α της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45, τη δυνατότητα να προβλέπουν ένα σύστημα κατά το οποίο η μετάθεση του χρόνου κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός έναντι του προμηθευτή του

αγαθού ή του παρέχοντος την υπηρεσία δεν αντιστοιχούσε προς τη μετάθεση του χρόνου κατά τον οποίο γεννάτο το προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών δικαίωμα του αγοραστή ή του αποδέκτη της υπηρεσίας, ο οποίος εδικαιούτο να προβεί στη σχετική έκπτωση αμέσως μετά την παραλαβή του τιμολογίου.

- 34 Πρέπει να σημειωθεί ότι το ως άνω άρθρο 167α προστέθηκε με σκοπό να εξασφαλίσει σε όλα τα κράτη μέλη τη δυνατότητα παρεκκλίσεως όσον αφορά την ημερομηνία κατά την οποία μπορούν να ασκούν το δικαίωμα προς έκπτωση οι υποκείμενοι στον φόρο που δηλώνουν ΦΠΑ στο πλαίσιο προαιρετικού συστήματος λογιστικής ταμείου που έχει ως σκοπό την απλούστευση της καταβολής του φόρου υπέρ των μικρών επιχειρήσεων.
- 35 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, μολονότι το άρθρο 167α αναφέρεται απευθείας στο άρθρο 66, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, η διάταξη αυτή αφορά τον προσδιορισμό της χρονικής στιγμής κατά την οποία ο αγοραστής μπορεί να κάνει χρήση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών. Η εκκρεμής ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου υπόθεση, όμως, αφορά αποκλειστικά το ζήτημα του απαιτητού του φόρου έναντι του προμηθευτή.
- 36 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 66 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στην εφαρμογή εθνικής ρυθμίσεως που προβλέπει ότι ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός όσον αφορά τις υπηρεσίες μεταφοράς και πρακτορείας μεταφορών κατά την ημερομηνία εισπράξεως του συνόλου ή μέρους του τιμήματος, το αργότερο όμως 30 ημέρες από την ημέρα της παροχής των υπηρεσιών αυτών, ακόμα και όταν το τιμολόγιο εκδόθηκε νωρίτερα και προβλέπει μεταγενέστερο χρόνο πληρωμής.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Το άρθρο 66 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/117/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στην εφαρμογή εθνικής ρυθμίσεως που προβλέπει ότι ο φόρος προστιθέμενης αξίας καθίσταται απαιτητός όσον αφορά τις υπηρεσίες μεταφοράς και πρακτορείας μεταφορών κατά την ημερομηνία εισπράξεως του συνόλου ή μέρους του τιμήματος, το αργότερο όμως 30 ημέρες από την ημέρα της παροχής των υπηρεσιών αυτών, ακόμα και όταν το τιμολόγιο εκδόθηκε νωρίτερα και προβλέπει μεταγενέστερο χρόνο πληρωμής.

(υπογραφές)