



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 2ας Μαΐου 2019\*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 66 – Γενεσιουργός αιτία και απαιτητό του φόρου – Χρόνος πραγματοποίησης της παροχής υπηρεσιών – Κατασκευαστικές εργασίες και εργασίες συναρμολόγησης – Λήψη υπόψη του χρόνου παραλαβής των εργασιών που προβλέπεται στη σύμβαση παροχής υπηρεσιών»

Στην υπόθεση C-224/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) με απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 28 Μαρτίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

**Budimex S.A.**

κατά

**Minister Finansów,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, πρόεδρο τμήματος, E. Levits (εισηγητή) και P.G. Xuereb, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Budimex S.A., εκπροσωπούμενη από την M. Militz, doradca podatkowy,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις M. Siekierzyńska και N. Gossement,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική 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 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010 (ΕΕ 2010, L 189, σ. 1) (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Budimex S.A. και του Minister Finansów (Υπουργού Οικονομικών, Πολωνία) σχετικά με την έκδοση φορολογικής ερμηνευτικής αποφάσεως την οποία είχε αιτηθεί η εν λόγω εταιρία από τον Υπουργό Οικονομικών, ως προς την ημερομηνία κατά την οποία καθίσταται απαιτητός ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για την παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών ή υπηρεσιών συναρμολόγησης.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Κατά την αιτιολογική σκέψη 24 της οδηγίας περί 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 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, προβλέπει ότι στον ΦΠΑ υπόκεινται «οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

- 5 Το άρθρο 63 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»

- 6 Το άρθρο 66, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«Κατά παρέκκλιση από τα άρθρα 63, 64 και 65, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν, ότι για ορισμένες πράξεις ή ορισμένες κατηγορίες υποκείμενων 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 προκαθορισμένης προθεσμίας όχι αργότερα από τη λήξη της προθεσμίας για την έκδοση των τιμολογίων που επιβάλλουν τα κράτη μέλη σύμφωνα με το άρθρο 222 παράγραφος 2 ή, σε περίπτωση που δεν έχει επιβληθεί σχετική προθεσμία από το κράτος μέλος, εντός ορισμένης προθεσμίας από τον χρόνο κατά τον οποίο επήλθε η γενεσιουργός αιτία του φόρου.»

7 Κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 222 της οδηγίας:

«Για τις παραδόσεις αγαθών σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 138 ή για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο ΦΠΑ οφείλεται από τον πελάτη κατ' εφαρμογή του άρθρου 196, πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο το αργότερο τη 15η ημέρα του μήνα που ακολουθεί εκείνο κατά τον οποίο επήλθε η γενεσιουργός αιτία.

Για άλλες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν στους υποκείμενους στον φόρο χρονικές προθεσμίες για την έκδοση τιμολογίων.»

**Το πολωνικό δίκαιο**

8 Το άρθρο 19a του *ustawa o podatku od towarów i usług* (νόμου περί του φόρου επί των αγαθών και υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U. του 2004, αριθ. 54, θέση 535), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 5 και 7 έως 11, του άρθρου 14, παράγραφος 6, του άρθρου 20 και του άρθρου 21, παράγραφος 1, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.

2. Επί μερικής παροχής των υπηρεσιών, η παροχή των υπηρεσιών θεωρείται επίσης ως πραγματοποιηθείσα εφόσον έχει πραγματοποιηθεί μέρος αυτής, για το οποίο συμφωνήθηκε αμοιβή.

[...]

5. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τον χρόνο:

[...]

3) της έκδοσης του τιμολογίου, στις περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 106b, παράγραφος 1, για:

a) παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών ή υπηρεσιών συναρμολόγησης,

[...]

7. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 5, σημεία 3 και 4, εάν ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει εκδώσει τιμολόγιο ή έχει εκδώσει τιμολόγιο εκπρόθεσμα, η φορολογική υποχρέωση γεννάται με τη λήξη των προθεσμιών για την έκδοση των τιμολογίων που προβλέπονται στο άρθρο 106i, παράγραφοι 3 και 4, ή, εάν δεν προβλέπεται προθεσμία, με τη λήξη της προθεσμίας πληρωμής.

[...]»

9 Το άρθρο 106b, παράγραφος 1, του νόμου αυτού ορίζει τα εξής:

«Ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εκδίδει το τιμολόγιο που αφορά:

1) κάθε πώληση, παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών που υπάγεται στο άρθρο 106a, σημείο 2, η οποία πραγματοποιείται από τον ίδιο υπέρ άλλου φορολογουμένου ή άλλου υποκείμενου στον ΦΠΑ ή σε παρόμοιο φόρο ή υπέρ νομικού προσώπου μη υποκείμενου στον φόρο·

[...]».

10 Το άρθρο 106i, παράγραφος 3, του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«Το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο:

εντός 30 ημερών από την παροχή των υπηρεσιών – στην περίπτωση που προβλέπεται στο άρθρο 19a, παράγραφος 5, σημείο 3, στοιχείο α·

[...]».

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

- 11 Κατόπιν αίτησης για έκδοση φορολογικής ερμηνευτικής απόφασης που υπέβαλε η Budimex, σχετικά με την ημερομηνία κατά την οποία καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ για τις κατασκευαστικές εργασίες και τις εργασίες συναρμολόγησης που πραγματοποιεί η εταιρία αυτή, ο Υπουργός Οικονομικών ανέφερε, στην από 15 Οκτωβρίου 2014 απάντησή του, ότι ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο που ο επιχειρηματίας εκδίδει το τιμολόγιο που αφορά τις συγκεκριμένες εργασίες ή, ελλείψει έκδοσης τιμολογίου, με την παρέλευση 30 ημερών από την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν όντως οι εν λόγω εργασίες.
- 12 Συναφώς, ο Υπουργός Οικονομικών τόνισε ότι η περιεχόμενη στους συμβατικούς όρους βάσει των οποίων εκτελούνται οι κατασκευαστικές εργασίες και οι εργασίες συναρμολόγησης πρόβλεψη ότι ο κύριος του έργου που ζήτησε τις εργασίες αυτές πρέπει να τις εγκρίνει με πρακτικό παραλαβής δεν ασκεί επιρροή στην ημερομηνία κατά την οποία καθίσταται απαιτητός ο οφειλόμενος ΦΠΑ.
- 13 Η Budimex άσκησε προσφυγή ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικού δικαστηρίου της περιφέρειας Βαρσοβίας, Πολωνία) κατά της από 15 Οκτωβρίου 2014 απάντησης του Υπουργού Οικονομικών, υποστηρίζοντας ότι η τυπική προϋπόθεση της εγκρίσεως των πραγματοποιηθεισών εργασιών προβλέπεται ρητώς από τους καθορισθέντες από τη Διεθνή Ομοσπονδία Συμβούλων Μηχανικών (FIDIC) συμβατικούς όρους, οι οποίοι διέπουν τις συμβάσεις που συνάπτει και, κατά συνέπεια, η προϋπόθεση αυτή αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα κάθε εκ μέρους της παροχής κατασκευαστικής υπηρεσίας ή υπηρεσίας συναρμολόγησης. Η προσφυγή αυτή απορρίφθηκε με απόφαση της 30ής Ιουλίου 2015.
- 14 Η Budimex άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, το οποίο κρίνει ότι η επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης απαιτεί την ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας περί ΦΠΑ, των οποίων μεταφορά στο εθνικό δίκαιο αποτελούν οι εθνικές διατάξεις που επικαλείται η Budimex στο πλαίσιο της αιτήσεως αναίρεσεως.
- 15 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης εξαρτάται από την ερμηνεία της έννοιας της «πραγματοποίησης της παροχής», κατά το άρθρο 63 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ειδικότερα, τίθεται το ερώτημα εάν το γεγονός ότι παροχή κατασκευαστικής υπηρεσίας ή υπηρεσίας συναρμολόγησης θεωρείται ως πραγματοποιηθείσα, βάσει συμβατικών διατάξεων, μόνο μετά την παραλαβή των εργασιών από τον κύριο του έργου δύναται να επηρεάσει τον καθορισμό της ημερομηνίας κατά την οποία καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ που αφορά την εν λόγω παροχή υπηρεσιών.
- 16 Στο πλαίσιο αυτό, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Στην περίπτωση που τα συμμετέχοντα σε φορολογούμενη πράξη μέρη έχουν συμφωνήσει ότι η πληρωμή της οφειλόμενης αμοιβής για κατασκευαστικές εργασίες ή εργασίες συναρμολόγησης προϋποθέτει έγκριση της εκτελέσεως των εργασιών από τον κύριο του έργου, η οποία δηλώνεται με

το πρακτικό παραλαβής των εν λόγω εργασιών, πρέπει να θεωρηθεί ότι η παροχή της υπηρεσίας βάσει της εν λόγω φορολογούμενης πράξεως πραγματοποιείται κατά την έννοια του άρθρου 63 της [οδηγίας περί ΦΠΑ], κατά τον χρόνο που εκτελούνται όντως οι κατασκευαστικές εργασίες ή οι εργασίες συναρμολόγησης ή κατά τον χρόνο της εγκρίσεως της εκτελέσεως των εν λόγω εργασιών από τον κύριο του έργου, όπως διατυπώνεται στο πρακτικό παραλαβής;»

### Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 17 Αρχικά, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο 63 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παροχής υπηρεσιών.
- 18 Το άρθρο 66, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας προβλέπει, ωστόσο, ότι τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός για ορισμένες πράξεις εντός καθορισμένης προθεσμίας και το αργότερο με τη λήξη της προθεσμίας για την έκδοση των τιμολογίων που επιβάλλουν τα κράτη μέλη, σε περίπτωση μη έκδοσης ή εκπρόθεσμης έκδοσης του τιμολογίου που αφορά τις παρασχεθείσες υπηρεσίες.
- 19 Εν προκειμένω, από την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου προκύπτει ότι ο Πολωνός νομοθέτης έκανε χρήση της δυνατότητας που του παρέχεται βάσει του άρθρου 66 της οδηγίας περί ΦΠΑ, προβλέποντας, στο άρθρο 19a, παράγραφος 7, σε συνδυασμό με το άρθρο 106i, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ, ότι, σε περίπτωση μη έκδοσης ή εκπρόθεσμης έκδοσης τιμολογίου, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός με την παρέλευση 30 ημερών από την πραγματοποίηση της παροχής των υπηρεσιών.
- 20 Ως εκ τούτου, με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν το άρθρο 66, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ αποκλείει, σε περίπτωση μη έκδοσης ή εκπρόθεσμης έκδοσης του τιμολογίου που αφορά τις παρασχεθείσες υπηρεσίες, να θεωρείται ως χρόνος κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η εν λόγω παροχή ο χρόνος της αναφερόμενης στην παροχή αυτή τυπικής παραλαβής, όταν, όπως στην διαφορά της κύριας δίκης, το κράτος μέλος προβλέπει ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός με τη λήξη προθεσμίας που αρχίζει να τρέχει από την ημέρα που πραγματοποιήθηκε η παροχή.
- 21 Επιβάλλεται εξ αρχής να υπομνησθεί ότι η οδηγία περί ΦΠΑ θεσπίζει κοινό σύστημα ΦΠΑ το οποίο στηρίζεται, μεταξύ άλλων, σε ενιαίο ορισμό των φορολογητέων πράξεων (απόφαση της 20ής Ιουνίου 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψη 39).
- 22 Ειδικότερα, σύμφωνα με την αιτιολογική σκέψη 24 της οδηγίας αυτής 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. Κατ' αυτόν τον τρόπο, ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να εναρμονίσει στο έπακρο την ημερομηνία γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως σε όλα τα κράτη μέλη προκειμένου να εξασφαλίσει την ομοιόμορφη είσπραξη του φόρου αυτού [απόφαση της 16ης Μαΐου 2013, TNT Express Worldwide (Πολωνία), C-169/12, EU:C:2013:314, σκέψη 31].
- 23 Κατά το άρθρο 63 της εν λόγω οδηγίας, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παροχής υπηρεσιών.
- 24 Κατά το άρθρο 66, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός για ορισμένες πράξεις ή ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο εντός ορισμένης προθεσμίας από τον χρόνο κατά τον οποίο επήλθε η γενεσιουργός αιτία του φόρου σε περίπτωση μη έκδοσης ή εκπρόθεσμης έκδοσης του τιμολογίου.

- 25 Εν προκειμένω, το άρθρο 19α, παράγραφοι 5 και 7, του νόμου περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 106i, παράγραφος 3, του ως άνω νόμου, προβλέπει ότι, όταν το τιμολόγιο δεν έχει εκδοθεί εντός προθεσμίας 30 ημερών από την πραγματοποίηση της παροχής υπηρεσιών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός.
- 26 Οι διάδικοι της κύριας δίκης διαφωνούν ως προς τον χρόνο πραγματοποίησης της παροχής των υπηρεσιών από τη Budimex, η οποία ισχυρίζεται ότι, λόγω των συμβατικών όρων που περιέχονται στις συμβάσεις που συνάπτει, ο εν λόγω χρόνος μπορεί να επέλθει μόνο μετά την παραλαβή των εργασιών από τον κύριο του έργου, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι οι εργασίες αυτές έχουν πραγματοποιηθεί ουσιαστικά σε προγενέστερη ημερομηνία.
- 27 Μολονότι, η παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών ή υπηρεσιών συναρμολόγησης θεωρείται γενικώς ως πραγματοποιηθείσα κατά την ημερομηνία της ουσιαστικής ολοκλήρωσης των εργασιών, γεγονός παραμένει ότι, για να χαρακτηριστεί μια πράξη ως «φορολογητέα πράξη» κατά την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ, η οικονομική και εμπορική πραγματικότητα συνιστά θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, που πρέπει να συνεκτιμηθεί (πρβλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, σκέψη 43).
- 28 Στο πλαίσιο αυτό, κρίθηκε ότι οι κρίσιμοι συμβατικοί όροι αποτελούν στοιχείο που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του παρόχου και του αποδέκτη σε μια πράξη «παροχής υπηρεσιών» κατά την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ (απόφαση της 20ής Ιουνίου 2013, Nevy, C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψη 43).
- 29 Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο, λαμβανομένων υπόψη των συμβατικών όρων που αντανakλούν την οικονομική και εμπορική πραγματικότητα στον τομέα στο πλαίσιο του οποίου παρέχεται η υπηρεσία, η παροχή να μην μπορεί να θεωρηθεί ως πραγματοποιηθείσα παρά μόνο σε στάδιο μεταγενέστερο της ουσιαστικής ολοκλήρωσής της, αφού πληρωθούν ορισμένες προϋποθέσεις που συνδέονται άρρηκτα με την παροχή και οι οποίες έχουν αποφασιστική σημασία για τη διασφάλιση της πληρότητας αυτής.
- 30 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι παροχή υπηρεσιών είναι φορολογητέα, μόνον εάν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή δυνάμενης να εξατομικευθεί υπηρεσίας που παρέχεται στον λήπτη (απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Lajnéř, C-263/15, EU:C:2016:392, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 31 Εν προκειμένω, από τις διευκρινίσεις που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι οι συμβατικοί όροι που περιλαμβάνονται στις συμβάσεις που έχουν συναφθεί από την αναιρεσείουσα στην κύρια δίκη προβλέπουν το δικαίωμα, για τον κύριο του έργου, να εξακριβώσει ότι οι πραγματοποιηθείσες κατασκευαστικές εργασίες ή εργασίες συναρμολόγησης ανταποκρίνονται στα συμφωνηθέντα πριν τις αποδεχτεί και την υποχρέωση του παρέχοντος την υπηρεσία να προβεί στις αναγκαίες τροποποιήσεις ώστε το αποτέλεσμα να ανταποκρίνεται πραγματικά στο συμφωνηθέν. Συναφώς, η Budimex ισχυρίστηκε, με τις γραπτές παρατηρήσεις της, ότι, συχνά, της ήταν αδύνατο να καθορίσει τη βάση επιβολής του φόρου και το ποσό του οφειλόμενου φόρου πριν λάβει χώρα η παραλαβή των εργασιών από τον κύριο του έργου.
- 32 Επιπλέον, αφενός, εφόσον η σύνταξη πρακτικού παραλαβής από τον κύριο του έργου λαμβάνει χώρα μόνο μετά την παρέλευση της προθεσμίας που του ετάχθη για την κοινοποίηση στον παρέχοντα τις υπηρεσίες τυχόν ελαττωμάτων, τα οποία αυτός οφείλει να διορθώσει προκειμένου η παροχή της κατασκευαστικής υπηρεσίας ή της υπηρεσίας συναρμολόγησης να ανταποκρίνεται στα συμφωνηθέντα, δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο να μην έχει πραγματοποιηθεί πλήρως η εν λόγω παροχή πριν λάβει χώρα η εν λόγω παραλαβή.

- 33 Αφετέρου, πρέπει να υπομνησθεί ότι η βάση επιβολής του φόρου για την παροχή υπηρεσίας που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας είναι η αντιπαροχή που πράγματι έλαβε προς τούτο ο υποκείμενος στον φόρο (απόφαση της 7 Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin, C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 33).
- 34 Ως εκ τούτου, στον βαθμό που δεν θα ήταν δυνατό να καθοριστεί η οφειλόμενη από τον λήπτη των υπηρεσιών αντιπαροχή πριν λάβει χώρα η εκ μέρους του παραλαβή των παρασχεθεισών κατασκευαστικών εργασιών ή εργασιών συναρμολόγησης, ο φόρος που αφορά τις εν λόγω υπηρεσίες δεν θα μπορούσε να είναι απαιτητός πριν από την εν λόγω παραλαβή.
- 35 Υπό τις συνθήκες αυτές, και υπό την προϋπόθεση ότι η παραλαβή των εργασιών είχε συμφωνηθεί στη σύμβαση παροχής υπηρεσιών, η δε διαδικασία αυτή αντανακλά τους κανόνες και τα πρότυπα που ισχύουν στον τομέα στο πλαίσιο του οποίου πραγματοποιείται η παροχή, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, πρέπει να θεωρηθεί ότι η τυπική αυτή προϋπόθεση εντάσσεται, αυτή καθαυτήν, στην παροχή της υπηρεσίας και ότι, ως εκ τούτου, έχει αποφασιστική σημασία για να θεωρηθεί ότι η παροχή αυτή έχει όντως πραγματοποιηθεί.
- 36 Θα πρέπει να προστεθεί ότι άλλες τυπικές προϋποθέσεις, όπως, μεταξύ άλλων, η σύνταξη επίσημης εκκαθάρισης των δαπανών ή πιστοποιητικού εξόφλησης, που αναφέρονται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, δεν μπορούν να είναι κρίσιμες για τον καθορισμό του χρόνου κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η παροχή, στον βαθμό που, καθώς δεν εντάσσονται στην παροχή, αυτή καθαυτήν, δεν είναι καθοριστικές προκειμένου να διαπιστωθεί ότι αυτή όντως πραγματοποιήθηκε.
- 37 Με βάση όλα τα ανωτέρω, στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 66, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αποκλείει, σε περίπτωση μη έκδοσης ή εκπρόθεσμης έκδοσης του τιμολογίου που αφορά τις παρασχεθείσες υπηρεσίες, να θεωρείται ως χρόνος κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η εν λόγω παροχή ο χρόνος της αναφερόμενης στην παροχή αυτή τυπικής παραλαβής, όταν, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, το κράτος μέλος προβλέπει ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός με τη λήξη προθεσμίας που αρχίζει να τρέχει από την ημέρα που πραγματοποιήθηκε η παροχή, εφόσον, αφενός, η τυπική προϋπόθεση της παραλαβής έχει συμφωνηθεί από τα μέρη στη μεταξύ τους σύμβαση υπό συμβατικούς όρους που ανταποκρίνονται στην οικονομική και εμπορική πραγματικότητα του τομέα στο πλαίσιο του οποίου πραγματοποιήθηκε η παροχή και, αφετέρου, η τυπική αυτή προϋπόθεση αντιστοιχεί στην ουσιαστική ολοκλήρωση της παροχής και καθορίζει οριστικώς το ποσό της οφειλόμενης αντιπαροχής, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 38 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος 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 (έβδομο τμήμα) αποφαινεται:

**Το άρθρο 66, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αποκλείει, σε περίπτωση μη έκδοσης ή εκπρόθεσμης έκδοσης του τιμολογίου που αφορά τις παρασχεθείσες υπηρεσίες, να θεωρείται ως χρόνος κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η εν λόγω παροχή ο χρόνος της αναφερόμενης στην παροχή αυτή τυπικής παραλαβής, όταν, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, το κράτος μέλος προβλέπει ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός με τη λήξη προθεσμίας που αρχίζει να τρέχει από την ημέρα που**

πραγματοποιήθηκε η παροχή, εφόσον, αφενός, η τυπική προϋπόθεση της παραλαβής έχει συμφωνηθεί από τα μέρη στη μεταξύ τους σύμβαση υπό συμβατικούς όρους που ανταποκρίνονται στην οικονομική και εμπορική πραγματικότητα του τομέα στο πλαίσιο του οποίου πραγματοποιήθηκε η παροχή και, αφετέρου, η τυπική αυτή προϋπόθεση αντιστοιχεί στην ουσιαστική ολοκλήρωση της παροχής και καθορίζει οριστικώς το ποσό της οφειλόμενης αντιπαροχής, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

(υπογραφές)