Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 9ης Φεβρουαρίου 2023*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 90 – Βάση επιβολής του φόρου – Μείωση – Ασφαλιστής ο οποίος καταβάλλει στους ασφαλισμένους αποζημίωση για ανεξόφλητες απαιτήσεις, η οποία περιλαμβάνει τον ΦΠΑ – Εθνική ρύθμιση μη επιτρέπουσα στον εν λόγω ασφαλιστή, ως ειδικό διάδοχο, τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου – Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας – Αρχή της αποτελεσματικότητας»

Στην υπόθεση C-482/21,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Fővárosi Törvényszék (δικαστήριο περιφέρειας Βουδαπέστης, Ουγγαρία) με απόφαση της 29ης Ιουνίου 2021, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Αυγούστου 2021, στο πλαίσιο της δίκης

Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Safjan, πρόεδρο τμήματος, N. Jääskinen και M. Gavalec (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: T. Ćapeta

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe, εκπροσωπούμενη από τους T. Fehér και P. Jalsovszky, ügyvédek,

– η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Z. Fehér και την K. Szíjjártó,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

– η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την P. Barros da Costa, τον R. Campos Laires, και τις S. Jaulino και M. J. Ramos,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους A. Sipos και V. Uher,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 90 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 ΦΠΑ), σε συνδυασμό με τις αρχές της αναλογικότητας, της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe, εταιρίας ουγγρικού δικαίου, και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διευθύνσεως προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία) με αντικείμενο αίτηση μειώσεως της βάσεως επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και γ′, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,

[…]

γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.»

5 Το άρθρο 63 της οδηγίας αυτής έχει ως 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 της οδηγίας 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.

Εντούτοις, η παρέκκλιση που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν εφαρμόζεται όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο λήπτης των υπηρεσιών είναι υπόχρεος του ΦΠΑ κατ' εφαρμογή του άρθρου 196 και τις παραδόσεις ή μεταφορές αγαθών που προβλέπονται στο άρθρο 67.»

7 Το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»

8 Το άρθρο 90 της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Σε περίπτωση ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή μείωσης της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.

2. Σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1.»

9 Κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

α) τις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνονται οι συναφείς με αυτές παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται από τους ασφαλιστές και ασφαλιστικούς πράκτορες».

10 Το άρθρο 250, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων.»

Το ουγγρικό δίκαιο

Ο νόμος CL του 2017

11 Το άρθρο 196 του adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (νόμου CL του 2017 περί φορολογικής διαδικασίας), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, ορίζει τα εξής:

«1) Σε περίπτωση κατά την οποία το Alkotmánybíróság [(Συνταγματικό Δικαστήριο, Ουγγαρία)], το Kúria [(Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία)] ή το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης διαπιστώνουν, με αναδρομική ισχύ από της ημερομηνίας δημοσιεύσεως της αποφάσεως, ότι κανόνας δικαίου που επιβάλλει φορολογική υποχρέωση είναι αντίθετος προς τον Θεμελιώδη Νόμο της Ουγγαρίας ή προς έχουσα δεσμευτική ισχύ πράξη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή, εάν πρόκειται για κανονιστική απόφαση δήμου, προς οποιονδήποτε άλλον κανόνα δικαίου, η δε συγκεκριμένη δικαστική απόφαση παρέχει στον φορολογούμενο δικαίωμα επιστροφής του φόρου, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή προβαίνει σε επιστροφή φόρου κατόπιν αιτήσεως του φορολογουμένου –υποβληθείσας βάσει των όρων που καθορίζει η σχετική απόφαση– σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου.

[…]

3) Στην αίτηση πρέπει να αναγράφονται, πέραν των αναγκαίων στοιχείων για την ταυτοποίηση του φορολογουμένου από τη φορολογική αρχή, ο φόρος ο οποίος καταβλήθηκε κατά την ημερομηνία υποβολής της αιτήσεως και του οποίου ζητείται η επιστροφή, καθώς και ο εκτελεστός τίτλος βάσει του οποίου καταβλήθηκε ο εν λόγω φόρος· πρέπει επίσης να μνημονεύεται η απόφαση του Alkotmánybíróság [(Συνταγματικού Δικαστηρίου)], του Kúria [(Ανωτάτου Δικαστηρίου)] ή του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και να περιέχεται δήλωση κατά την οποία:

a) ο φορολογούμενος δεν έχει μετακυλίσει σε άλλο πρόσωπο, κατά τον χρόνο υποβολής της αιτήσεως, τον φόρο του οποίου ζητεί την επιστροφή·

b) ο φόρος δεν έχει επιστραφεί στον φορολογούμενο ή σε οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο πριν από την υποβολή της αιτήσεως βάσει διοικητικής ή ένδικης διαδικασίας, κατά τον δε χρόνο υποβολής της αιτήσεως δεν έχει κινηθεί διαδικασία τέτοιου είδους, εκτός αν ο υποκείμενος στον φόρο αποδείξει στη φορολογική αρχή, εντός ενενήντα ημερών από την υποβολή της αιτήσεως, ότι η διαδικασία περατώθηκε.

4) Αν δεν πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις της παραγράφου 3, στοιχεία a και b, η φορολογική αρχή απορρίπτει την αίτηση εκδίδοντας σχετική απόφαση. Όσον αφορά το περιεχόμενο του

εκτελεστού τίτλου, η φορολογική αρχή δεν προβαίνει σε καμία πράξη εκτελέσεως από της υποβολής της αιτήσεως και της οριστικής περατώσεως της διαδικασίας και, στην περίπτωση αποφάσεως διατάσσουσας την επιστροφή του φόρου, αφού αυτή καταστεί απρόσβλητη, μέχρι της οριστικής ακυρώσεως ή της ακυρώσεως της εν λόγω αποφάσεως.»

Ο νόμος περί ΦΠΑ

12 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, του általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμου CXXVII του 2007 περί φόρου προστιθέμενης αξίας), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), προβλέπει τα εξής:

«Για τους σκοπούς επιβολής του ΦΠΑ, ως "υποκείμενος στον φόρο" νοείται κάθε πρόσωπο ή οντότητα με ικανότητα δικαίου που ασκεί ιδίω ονόματι οικονομική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως του τόπου, του σκοπού και των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. […]»

13 Το άρθρο 55 του εν λόγω νόμου ορίζει τα ακόλουθα:

«1) Η υποχρέωση καταβολής του φόρου γεννάται όταν επέρχεται το γεγονός με το οποίο πραγματοποιείται η φορολογητέα πράξη (στο εξής: εκτέλεση).

2) Η έννομη συνέπεια της ανωτέρω παραγράφου 1 επέρχεται και σε περίπτωση κατά την οποία, παρά τη μη εκτέλεση της πράξεως, εκδίδεται τιμολόγιο. Η συνέπεια επέρχεται έναντι του υποκείμενου στον φόρο ο οποίος μνημονεύεται στο τιμολόγιο ως προμηθευτής των αγαθών ή ως πάροχος της υπηρεσίας, εκτός αν αυτός αποδείξει μετά βεβαιότητος ότι:

a) παρά την έκδοση τιμολογίου, η πράξη δεν εκτελέσθηκε ή

b) έχει εκτελεσθεί, αλλά από τρίτον,

παράλληλα δε ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο έπραξε αμέσως τα αναγκαία για την ακύρωση του εκδοθέντος τιμολογίου ή, σε περίπτωση κατά την οποία το τιμολόγιο εκδόθηκε στο όνομά του, αλλά από τρίτον, ενημέρωσε αμέσως το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που αναγράφεται στο τιμολόγιο ως αποκτών τα αγαθά ή ως αποδέκτης της υπηρεσίας για την ύπαρξη καταστάσεως όπως η μνημονευόμενη στα στοιχεία a ή b των παρουσών διατάξεων.»

14 Το άρθρο 56 του εν λόγω νόμου έχει ως εξής:

«Ο οφειλόμενος φόρος βεβαιώνεται κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της πράξεως, εκτός αν ο παρών νόμος ορίζει άλλως.»

15 Το άρθρο 77, παράγραφος 7, του ίδιου νόμου ορίζει τα ακόλουθα:

«Λαμβανομένης υπόψη ιδίως της αρχής της ασκήσεως των δικαιωμάτων σύμφωνα με τον σκοπό τους, η βάση επιβολής του φόρου μπορεί να μειωθεί εκ των υστέρων κατά το ποσό, εκτός φόρου, του συνόλου ή μέρους της αντιπαροχής που έχει καταχωρισθεί λογιστικώς ως μη ανακτήσιμη απαίτηση, εφόσον πληρούνται σωρευτικώς οι εξής προϋποθέσεις:

a) ο υποκείμενος στον φόρο και ο αγοραστής του αγαθού ή ο αποδέκτης της υπηρεσίας είναι ανεξάρτητοι μεταξύ τους·

b) ο υποκείμενος στον φόρο έχει προηγουμένως ενημερώσει εγγράφως τον αγοραστή του αγαθού ή τον αποδέκτη της υπηρεσίας κατά τις διατάξεις της παραγράφου 8, εκτός εάν ο αγοραστής του αγαθού ή ο αποδέκτης της υπηρεσίας έχουν παύσει να υφίστανται και δεν υφίσταται καθολικός ή ειδικός διάδοχός τους·

γ) ο υποκείμενος στον φόρο δεν υπόκειται σε διαδικασία πτωχεύσεως, εκκαθαρίσεως ή αναγκαστικής εκκαθαρίσεως κατά τον χρόνο υποβολής της δηλώσεως σχετικά με τη μη ανακτήσιμη απαίτηση·

d) ο αγοραστής του αγαθού ή ο αποδέκτης της υπηρεσίας δεν υπόκεινται σε διαδικασία πτωχεύσεως, εκκαθαρίσεως ή αναγκαστικής εκκαθαρίσεως κατά τον χρόνο της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών βάσει της οποίας η απαίτηση καταχωρίσθηκε λογιστικώς ως μη ανακτήσιμη·

e) ο αγοραστής του αγαθού ή ο αποδέκτης της υπηρεσίας δεν περιλαμβάνονται στη βάση δεδομένων των προσώπων για τα οποία υφίσταται διαφορά ως προς τη φορολόγηση σχετική με σημαντικό ποσό ή τα οποία έχουν φορολογική οφειλή σημαντικού ποσού, βάση δεδομένων την οποία μπορεί κάποιος να συμβουλευθεί στον ιστότοπο της φορολογικής αρχής, κατά τον χρόνο της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών βάσει της οποίας η απαίτηση καταχωρίσθηκε λογιστικώς ως μη ανακτήσιμη ή καταχωρίσθηκε στο προηγούμενο έτος·

f) ο αριθμός φορολογικού μητρώου του αγοραστή του αγαθού ή του αποδέκτη της υπηρεσίας δεν είχε διαγραφεί κατά τον χρόνο της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών βάσει της οποίας η απαίτηση καταχωρίσθηκε λογιστικώς ως μη ανακτήσιμη·

g) ο φορολογούμενος δεν είχε ενημερωθεί από τη φορολογική και τελωνειακή αρχή του Δημοσίου σχετικά με εκ μέρους του αγοραστή του αγαθού ή του αποδέκτη της υπηρεσίας αποφυγή εκπληρώσεως των φορολογικών υποχρεώσεών του κατά τον χρόνο της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών βάσει της οποίας η απαίτηση καταχωρίσθηκε λογιστικώς ως μη ανακτήσιμη·

h) παρήλθε τουλάχιστον ένα έτος αφότου κατέστη απαιτητή η καταβολή της αντιπαροχής για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών βάσει της οποίας η απαίτηση καταχωρίσθηκε λογιστικώς ως μη ανακτήσιμη, και

i) η αντιπαροχή για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών βάσει της οποίας η απαίτηση καταχωρίσθηκε λογιστικώς ως μη ανακτήσιμη δεν καταβλήθηκε ή εξοφλήθηκε με άλλον τρόπο.»

Ο νόμος CLI του 2017

16 Το άρθρο 12 του adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (νόμου CLI του 2017 περί οργανώσεως της φορολογικής διοικήσεως), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, προβλέπει τα εξής:

«1) Εφόσον ο παρών νόμος δεν ορίζει άλλως, όλα τα δικαιώματα του δικαιοπαρόχου περιέρχονται στον διάδοχο του υποκειμένου στον φόρο, κατά την έννοια των κανόνων του αστικού δικαίου, καθώς και όλες οι υποχρεώσεις που δεν είχε εκπληρώσει ο δικαιοπάροχος, κατ' αναλογίαν προς τα περιουσιακά στοιχεία που απέκτησε λόγω της νομικής διαδοχής. Αν

υπάρχουν πλείονες διάδοχοι, αυτοί εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις του δικαιοπαρόχου κατ' αναλογίαν προς τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία. Σε περίπτωση μη εκπληρώσεως, ευθύνονται αλληλεγγύως για την οφειλή του δικαιοπαρόχου. Δικαιούνται τις επιδοτήσεις κατ' αναλογίαν προς τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία, εφόσον δεν υφίσταται σύμβαση περί του αντιθέτου.

2) Η φορολογική αρχή εξακριβώνει αν ο διάδοχος πληροί τις εκ του νόμου προϋποθέσεις σχετικά με τα προ της διαδοχής χρονικά διαστήματα, περιλαμβανομένης της φορολογικής καταστάσεως του δικαιοπαρόχου κατά τα προηγούμενα έτη, εκτιμώντας και τη συμπεριφορά του δικαιοπαρόχου.

3) Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 έχουν εφαρμογή και σε περίπτωση κατά την οποία η δραστηριότητα ιδιώτη επιχειρηματία εξακολουθεί να ασκείται υπό τη μορφή μονοπρόσωπης εταιρίας.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

17 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης ασκεί ασφαλιστική δραστηριότητα στο πλαίσιο της οποίας δεσμεύεται, βάσει ασφαλιστικής συμβάσεως, να καταβάλλει αποζημίωση στους ασφαλισμένους της σε περίπτωση μη καταβολής, εκ μέρους των πελατών τους, συγκεκριμένης απαιτήσεως. Το ποσοστό της αποζημιώσεως ανέρχεται κατ' αρχήν στο 90 % της αξίας της μη εξοφληθείσας απαιτήσεως, περιλαμβανομένου του ΦΠΑ. Δυνάμει της εν λόγω ασφαλιστικής συμβάσεως, ταυτόχρονα με την αποζημίωση, το αντίστοιχο μέρος της αξίας της απαιτήσεως και όλα τα συναφή δικαιώματα που ανήκαν αρχικώς στον ασφαλισμένο εκχωρούνται στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης. Στην πράξη, ο ΦΠΑ τον οποίο οι ασφαλισμένοι είχαν καταβάλει προηγουμένως στο Δημόσιο, αλλά μετακύλισαν στους πελάτες τους οι οποίοι δεν τον εξόφλησαν, βαρύνει την προσφεύγουσα της κύριας δίκης όσον αφορά το εκχωρηθέν μέρος του ποσού του ΦΠΑ που.

18 Στις 31 Δεκεμβρίου 2019, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης υπέβαλε ενώπιον της φορολογικής αρχής αίτηση για την επιστροφή του ΦΠΑ ο οποίος αφορά μη ανακτήσιμες απαιτήσεις συνολικού ύψους 225 855 154 ουγγρικών φιορινιών (HUF) (περίπου 680 631 ευρώ) και 128 240,44 ευρώ αντιστοίχως, καθώς και για την καταβολή τόκων υπερημερίας, των οποίων το ποσό ισούται προς το ένα 365ο της τιμής, προσαυξημένης κατά 5 ποσοστιαίες μονάδες, του βασικού επιτοκίου της ουγγρικής Κεντρικής Τράπεζας το οποίο ίσχυε κατά τον χρόνο που η απαίτηση κατέστη ληξιπρόθεσμη, ή τόκων υπερημερίας υπολογιζομένων με το απλό βασικό επιτόκιο της τράπεζας αυτής.

19 Προς στήριξη της ως άνω αιτήσεως, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης υποστήριξε ότι το ποσό των αποζημιώσεων που κατέβαλε μετά την 1η Ιανουαρίου 2014 για οριστικώς μη ανακτήσιμες απαιτήσεις τις οποίες είχε ασφαλίσει περιελάμβανε και το ποσό του ΦΠΑ. Διευκρίνισε, παραπέμποντας στη διάταξη του Δικαστηρίου της 24ης Οκτωβρίου 2019, Porr Építési Kft. (C-292/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2019:901), ότι, κατά παράβαση του άρθρου 90 της οδηγίας ΦΠΑ, οι διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ δεν επέτρεπαν, πριν από την 1η Ιανουαρίου 2020, την εκ των υστέρων μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της αντιπαροχής για την παρασχεθείσα υπηρεσία ή το παραδοθέν αγαθό, ακόμη και σε περίπτωση κατά την οποία η απαίτηση είχε καταστεί οριστικώς μη ανακτήσιμη.

20 Με απόφαση της 29ης Ιανουαρίου 2020, η Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (αρμόδια για τον βόρειο τομέα της Βουδαπέστης διεύθυνση της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία, στο εξής: πρωτοβάθμια φορολογική αρχή) απέρριψε την εν λόγω αίτηση με την αιτιολογία ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν είχε πραγματοποιήσει τις πράξεις που αποτελούσαν τη βάση των επίμαχων μη ανακτήσιμων απαιτήσεων.

21 Με απόφαση της 15ης Απριλίου 2020, η καθής της κύριας δίκης απέρριψε τη διοικητική προσφυγή που είχε ασκήσει η προσφεύγουσα της κύριας δίκης κατά της αποφάσεως της 29ης Ιανουαρίου 2020 και επικύρωσε την πρωτοβάθμια απόφαση. Έκρινε συναφώς ότι η μεταβολή του υποκειμένου στον φόρο βάσει ασφαλιστικής συμβάσεως δεν συνιστούσε διαδοχή υπό το πρίσμα του φορολογικού δικαίου, δεδομένου ότι δεν πληρούνταν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την αποδοχή αιτήσεως επιστροφής του ΦΠΑ, καθόσον η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν ήταν ο υποκείμενος στον φόρο ως προς τις πράξεις για τις οποίες είχε τη βούληση να ασκήσει το δικαίωμα μειώσεως της βάσεως επιβολής του φόρου και επιστροφής του αναλογούντος ΦΠΑ.

22 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, Fővárosi Törvényszék (δικαστηρίου περιφέρειας Βουδαπέστης, Ουγγαρία), προσφυγή κατά της ως άνω αποφάσεως της 15ης Απριλίου 2020, με την οποία ζητεί, κυρίως, τον δικαστικό έλεγχο της συγκεκριμένης αποφάσεως και τη μεταρρύθμισή της με αναδρομική ισχύ. Κατά την προσφεύγουσα της κύριας δίκης, δυνάμει της ασφαλιστικής συμβάσεως που μνημονεύθηκε στη σκέψη 17 της παρούσας αποφάσεως και ως διάδοχος των ασφαλισμένων της, έχει δικαίωμα επιστροφής του σχετικού με τις επίμαχες μη ανακτήσιμες απαιτήσεις ΦΠΑ. Υποστηρίζει ότι έχει το δικαίωμα αυτό και δυνάμει του δικαίου της Ένωσης, βάσει της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.

23 Η καθής της κύριας δίκης ζητεί την απόρριψη της προσφυγής. Υποστηρίζει ότι, βάσει τόσο του δικαίου της Ένωσης όσο και της ουγγρικής νομοθεσίας, ασφαλιστής όπως η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν δικαιούται, βάσει του άρθρου 90 της οδηγίας ΦΠΑ, μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση οριστικής μη καταβολής. Κατά την καθής της κύριας δίκης, το δικαίωμα υποβολής αιτήσεως επιστροφής του ΦΠΑ ανήκει στον υποκείμενο στον φόρο του οποίου η απαίτηση κατέστη οριστικώς μη ανακτήσιμη και ο οποίος έχει καταβάλει τον συγκεκριμένο φόρο. Όπως, όμως, επισημαίνει, το φορολογικό υποκείμενο εν προκειμένω δεν είναι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, αλλά οι ασφαλισμένοι της. Επιπλέον, η καθής της κύριας δίκης διευκρινίζει ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν κατέβαλε τον ΦΠΑ, αλλά το ποσό που ασφαλίσθηκε βάσει της εν λόγω ασφαλιστικής συμβάσεως, και, ως εκ τούτου, αν δεχόταν την αίτηση της προσφεύγουσας της κύριας δίκης για την επιστροφή του ΦΠΑ, τούτο θα είχε ως συνέπεια τον αδικαιολόγητο πλουτισμό της τελευταίας.

24 Όσον αφορά τις επίμαχες απαιτήσεις, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, κατά τον χρόνο της εκχωρήσεώς τους στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης, οι απαιτήσεις αυτές δεν θεωρούνταν ακόμη μη ανακτήσιμες και ότι κατέστησαν οριστικώς μη ανακτήσιμες μόνον κατόπιν της συγκεκριμένης εκχωρήσεως. Το εν λόγω δικαστήριο διευκρινίζει επίσης ότι έως την 1η Ιανουαρίου 2020 ο νόμος περί ΦΠΑ ήταν αντίθετος προς το δίκαιο της Ένωσης, δεδομένου ότι ο δεν επέτρεπε την εκ των υστέρων μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ όσον αφορά τέτοιες απαιτήσεις.

25 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν οι διατάξεις του ουγγρικού δικαίου που έχουν εφαρμογή στη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί και η πρακτική της φορολογικής αρχής η οποία στηρίζεται στις διατάξεις αυτές είναι σύμφωνες με το δίκαιο της Ένωσης, με τη νομολογία του Δικαστηρίου, καθώς και με τις αρχές της αναλογικότητας, της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας.

26 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Fővárosi Törvényszék (δικαστήριο περιφέρειας Βουδαπέστης) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιβαίνει στις αρχές της αναλογικότητας, της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας –λαμβανομένου, ιδίως, υπόψη ότι ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να εισπράττει ως ΦΠΑ για παράδοση αγαθού ή για παροχή υπηρεσιών ποσό μεγαλύτερο από εκείνο που εισέπραξε πράγματι αυτός που παρέδωσε το αγαθό ή που παρέσχε την υπηρεσία– και στην απαλλαγή από τον φόρο που προβλέπεται στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ –ιδίως όσον αφορά την απαίτηση μεταχείρισης της σχετικής δραστηριότητας ως ενιαίας απαλλασσόμενης πράξης, κατά τις αρχές που διατυπώθηκαν στα σημεία 35, 37 και 53 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα [P. Mengozzi] στην υπόθεση Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:300)–, καθώς και στην απαίτηση διασφάλισης της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και των υπηρεσιών στην εσωτερική αγορά, η πρακτική κράτους μέλους βάσει της οποίας η μείωση της βάσης επιβολής του φόρου που πρέπει να εφαρμοστεί σε περίπτωση οριστικής μη καταβολής, κατά το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση ασφαλιστή ο οποίος, στο πλαίσιο ασφάλισης εμπορικών απαιτήσεων, καταβάλλει στον ασφαλισμένο, ως αποζημίωση, στην περίπτωση επέλευσης του ασφαλιστικού κινδύνου, το ποσό της βάσης επιβολής του φόρου και του αναλογούντος στο ποσό αυτό ΦΠΑ, με συνέπεια, βάσει της σύμβασης ασφάλισης, την εκχώρηση της απαίτησης στον ασφαλιστή, μαζί με όλα τα δικαιώματα που συνδέονται με αυτή, υπό σωρευτικώς συντρέχουσες περιστάσεις κατά τις οποίες:

α) όταν οι εν λόγω απαιτήσεις κατέστησαν μη ανακτήσιμες, η εθνική νομοθεσία δεν επέτρεπε καμία μείωση της βάσης επιβολής του φόρου για μη ανακτήσιμες απαιτήσεις·

β) αφ’ ης στιγμής κατέστη πρόδηλη η μη συμβατότητα της ως άνω απαγόρευσης προς το δίκαιο [της Ένωσης], το εθνικό θετικό δίκαιο απέκλεισε ρητώς, και εξακολουθεί να αποκλείει κατά τον ίδιο τρόπο, την επιστροφή, στο πρόσωπο που προέβη στην αρχική παράδοση των αγαθών (τον ασφαλισμένο), του ΦΠΑ που αναλογεί σε μη ανακτήσιμη απαίτηση για τον λόγο ότι το ποσό του εν λόγω ΦΠΑ καταβλήθηκε στο πρόσωπο αυτό από τον ασφαλιστή και

γ) ο ασφαλιστής μπορεί να αποδείξει ότι η απαίτησή του έναντι του οφειλέτη κατέστη οριστικώς μη ανακτήσιμη;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

27 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται, αφενός, ότι, με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο προβλέπει απαλλαγή των ασφαλιστικών εργασιών από τον φόρο. Εν προκειμένω, όμως, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν ζητεί την επιστροφή του ΦΠΑ που είχαν καταβάλει οι υποκείμενοι στον

φόρο στο πλαίσιο ασφαλιστικών εργασιών απαλλασσομένων δυνάμει της συγκεκριμένης διατάξεως, αλλά του ΦΠΑ που αυτοί είχαν καταβάλει στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων. Ως εκ τούτου, η εν λόγω διάταξη στερείται σημασίας για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης.

28 Αφετέρου, το αιτούν δικαστήριο μνημονεύει τις διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των υπηρεσιών και των κεφαλαίων. Εν προκειμένω, επισημαίνεται ότι η διαφορά της κύριας δίκης έχει χαρακτηριστικά στοιχεία τα οποία περιορίζονται άπαντα στο εσωτερικό ενός μόνον κράτους μέλους, καθόσον αντίδικοι είναι, αφενός, μια εταιρία ουγγρικού δικαίου εγκατεστημένη στην ουγγρική επικράτεια και, αφετέρου, η ουγγρική φορολογική αρχή, συγκεκριμένα δε η διεύθυνση προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής.

29 Κατά πάγια νομολογία, οι διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ περί ελευθερίας εγκαταστάσεως, περί ελεύθερης παροχής υπηρεσιών και περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων δεν έχουν εφαρμογή σε καταστάσεις όπου όλα τα σχετικά στοιχεία περιορίζονται στο εσωτερικό ενός και μόνον κράτους μέλους (απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2016, Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

30 Κατά συνέπεια, οι διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ περί ελεύθερης κυκλοφορίας των υπηρεσιών και των κεφαλαίων δεν έχουν εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης.

31 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι με το προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και οι αρχές της αναλογικότητας, της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους βάσει της οποίας η προβλεπόμενη από την εν λόγω διάταξη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση μη καταβολής δεν τυγχάνει εφαρμογής στην περίπτωση ασφαλιστή ο οποίος, στο πλαίσιο συμβάσεως ασφαλίσεως εμπορικών απαιτήσεων, καταβάλλει σε έναν από τους ασφαλισμένους πελάτες του, ως αποζημίωση για τη μη εξόφληση απαιτήσεως, μέρος του ποσού της βάσεως επιβολής του φόρου για την επίμαχη φορολογητέα πράξη, περιλαμβανομένου του ΦΠΑ, ενώ, σύμφωνα με τη συγκεκριμένη σύμβαση, το μέρος αυτό της απαιτήσεως και όλα τα σχετικά δικαιώματα μεταβιβάσθηκαν στον εν λόγω ασφαλιστή.

32 Υπενθυμίζεται, αφενός, ότι το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ αφορά τις περιπτώσεις ακυρώσεως, καταγγελίας, λύσεως, ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή μειώσεως της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξεως για την οποία καταβάλλεται ο ΦΠΑ. Η διάταξη αυτή υποχρεώνει τα κράτη μέλη να μειώνουν τη βάση επιβολής του φόρου και, συνακόλουθα, το ποσό του ΦΠΑ που οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο, οσάκις μετά την πραγματοποίηση της πράξεως ο υποκείμενος στον φόρο δεν λαμβάνει την αντιπαροχή ή ένα μέρος της. Η εν λόγω διάταξη αποτελεί έκφραση θεμελιώδους αρχής της οδηγίας ΦΠΑ, ήτοι της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή, συνέπεια δε της αρχής αυτής είναι ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο (διάταξη της 3ης Μαρτίου 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, σκέψη 18 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

33 Λαμβανομένων υπόψη του γράμματος του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, οι διατυπώσεις που οφείλουν να εκπληρώνουν οι υποκείμενοι στον φόρο για να ασκούν ενώπιον των φορολογικών αρχών το δικαίωμα μειώσεως της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ πρέπει να συνίστανται μόνο στις διατυπώσεις εκείνες χάρη στις

οποίες αποδεικνύεται ότι, μετά τη σύναψη της πράξεως, η αντιπαροχή ή ένα μέρος της δεν πρόκειται οριστικά να καταβληθεί (πρβλ. διάταξη της 3ης Μαρτίου 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, σκέψη 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

34 Αφετέρου, το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από τον κανόνα που προβλέπει το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος που έχει ορισθεί για την πράξη. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η άσκηση αυτής της δυνατότητας παρεκκλίσεως δεν παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να αποκλείουν πλήρως, σε περίπτωση μη καταβολής, τη μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ. Η εν λόγω δυνατότητα παρεκκλίσεως σκοπεί μόνο να καταστήσει εφικτό για τα κράτη μέλη να αντιμετωπίζουν την αβεβαιότητα που συνδέεται με τη μη εξόφληση ενός τιμολογίου ή με τον οριστικό χαρακτήρα αυτής, πλην όμως δεν ρυθμίζει το ζήτημα αν μπορεί να αποκλειστεί μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση μη καταβολής (πρβλ. διάταξη της 3ης Μαρτίου 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

35 Επομένως, αν γινόταν δεκτό ότι τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να αποκλείουν, σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος της πράξεως, οποιαδήποτε μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, τούτο θα αντέβαινε στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, από την οποία συνάγεται, μεταξύ άλλων, ότι ο επιχειρηματίας, υπό την ιδιότητα του εισπράττοντος φόρους για λογαριασμό του Δημοσίου, πρέπει να απαλλάσσεται πλήρως από το βάρος του φόρου που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

36 Εν προκειμένω, πρέπει να εξετασθεί αν, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, η μη καταβολή των απαιτήσεων εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ.

37 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 2 παράγραφος 1, στοιχεία α′ και γ′, της εν λόγω οδηγίας, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, υπόκεινται σε ΦΠΑ.

38 Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ο χαρακτηρισμός πράξεως ως διενεργούμενης «εξ επαχθούς αιτίας» προϋποθέτει την ύπαρξη άμεσης σχέσεως μεταξύ της παραδόσεως των αγαθών ή της παροχής των υπηρεσιών και της πράγματι ληφθείσας από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχής (πρβλ. απόφαση της 3ης Ιουλίου 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, σκέψη 69 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, για να θεωρηθεί ότι μια παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», δεν απαιτείται η αντιπαροχή για τη συγκεκριμένη παράδοση ή παροχή να λαμβάνεται ευθέως από τον αποδέκτη της, αλλά μπορεί να λαμβάνεται και από τρίτον (πρβλ. απόφαση της 27ης Μαρτίου 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Από την ως άνω νομολογία προκύπτει ότι καθοριστικής σημασίας στοιχείο για τον συγκεκριμένο χαρακτηρισμό είναι το ότι έχει πράγματι καταβληθεί αντιπαροχή.

39 Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης κατέβαλε στους υποκείμενους στον φόρο πελάτες αποζημίωση ανερχόμενη στο 90 % του ποσού των επίμαχων απαιτήσεων, περιλαμβανομένου του ΦΠΑ.

40 Στο πλαίσιο αυτό, προκύπτει ότι το μέρος των απαιτήσεων για το οποίο καταβλήθηκε αποζημίωση από την προσφεύγουσα της κύριας δίκης εισπράχθηκε πράγματι από τους υποκείμενους στον φόρο πελάτες ως αντιπαροχή για τις επίμαχες φορολογητέες πράξεις και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι αποτελεί το αντικείμενο «μη καταβολής» κατά την έννοια του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ.

41 Ως εκ τούτου, το συγκεκριμένο μέρος των απαιτήσεων, ακόμη και αν εισπράχθηκε ως αποζημίωση, δεν γεννά δικαίωμα μειώσεως της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ υπέρ των υποκείμενων στον φόρο πελατών.

42 Εξάλλου, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι, με γνώμονα το δίκαιο της Ένωσης στον τομέα του ΦΠΑ και ανεξαρτήτως των εθνικών κανόνων που τυχόν διέπουν τις εκχωρήσεις απαιτήσεων κατά το αστικό δίκαιο, ασφαλιστής όπως η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δύναται να θεωρηθεί υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δικαιούται, όσον αφορά το μέρος των απαιτήσεων για τις οποίες καταβλήθηκε αποζημίωση και οι οποίες έχουν εκχωρηθεί, μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ.

43 Πράγματι, η αναγνώριση της ως άνω ιδιότητας στον ασφαλιστή αυτόν θα συνεπαγόταν παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, καθόσον ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε στη φορολογική αρχή δεν θα είναι ακριβώς ανάλογος προς το τίμημα το οποίο πράγματι έλαβαν οι υποκείμενοι στον φόρο πελάτες που προέβησαν στις επίμαχες φορολογητέες πράξεις.

44 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους βάσει της οποίας η προβλεπόμενη από την εν λόγω διάταξη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση μη καταβολής δεν τυγχάνει εφαρμογής στην περίπτωση ασφαλιστή ο οποίος, στο πλαίσιο συμβάσεως ασφαλίσεως εμπορικών απαιτήσεων, καταβάλλει στον ασφαλισμένο, ως αποζημίωση για τη μη εξόφληση απαιτήσεως, μέρος του ποσού της βάσεως επιβολής του φόρου για την επίμαχη φορολογητέα πράξη, περιλαμβανομένου του ΦΠΑ, ενώ, σύμφωνα με τη συγκεκριμένη σύμβαση, το μέρος αυτό της απαιτήσεως και όλα τα σχετικά δικαιώματα μεταβιβάσθηκαν στον εν λόγω ασφαλιστή.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (όγδοο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ 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, καθώς και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας

έχουν την έννοια ότι:

δεν αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους βάσει της οποίας η προβλεπόμενη από την εν λόγω διάταξη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση μη καταβολής δεν τυγχάνει εφαρμογής στην περίπτωση ασφαλιστή ο οποίος, στο πλαίσιο συμβάσεως ασφαλίσεως εμπορικών απαιτήσεων, καταβάλλει στον ασφαλισμένο, ως αποζημίωση για τη μη εξόφληση απαιτήσεως, μέρος του ποσού της βάσεως επιβολής του φόρου για την επίμαχη φορολογητέα πράξη, περιλαμβανομένου του φόρου προστιθέμενης αξίας, ενώ, σύμφωνα με τη συγκεκριμένη σύμβαση, το μέρος αυτό της απαιτήσεως και όλα τα σχετικά δικαιώματα μεταβιβάσθηκαν στον εν λόγω ασφαλιστή.

(υπογραφές)