Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 15ης Μαΐου 2014*

«Προδικαστική παραπομπή — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 90 — Μείωση της βάσης επιβολής του φόρου — Έκταση των υποχρεώσεων των κρατών μελών — Άμεσο αποτέλεσμα»

Στην υπόθεση C-337/13,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Kúria (Ουγγαρία) με απόφαση της 23ης Μαΐου 2013, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Ιουνίου 2013, στο πλαίσιο της δίκης

Almos Agrárkülkereskedelmi Kft

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. L. da Cruz Vilaça, πρόεδρο τμήματος, J.-C. Bonichot (εισηγητή) και A. Arabadjiev, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Cruz Villalón

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Almos Agrárkülkereskedelmi Kft, εκπροσωπούμενη από τον T. Garadnai, ügyvéd,

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

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τη Μ. Γερμανή,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την S. Brighouse, επικουρούμενη από τον R. Hill, barrister,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον A. Sipos,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης 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 L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία για τον ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Almos Agrárkülkereskedelmi Kft (στο εξής: Almos) και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Περιφερειακής Φορολογικής Διεύθυνσης Κεντρικής Ουγγαρίας της Εθνικής Διοίκησης Δημόσιων Εσόδων και Τελωνείων, στο εξής: φορολογική αρχή), αντικείμενο της οποίας είναι η άρνηση της αρχής αυτής να δεχτεί τη διόρθωση των τιμολογίων στην οποία προέβη η Almos με σκοπό τη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) λόγω της μη εκτέλεσης μιας σύμβασης πώλησης.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Ο τίτλος VII της οδηγίας για τον ΦΠΑ, που επιγράφεται «Βάση επιβολής του φόρου», περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα άρθρα 73 και 90.

4 Το άρθρο 73 της οδηγίας αυτής 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.»

5 Το άρθρο 90 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«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.»

6 Το άρθρο 273 της ίδιας αυτής οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

Το ουγγρικό δίκαιο

7 Το άρθρο 77 του νόμου CXXVII του 2007 για τον ΦΠΑ (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, στο εξής: νόμος για τον ΦΠΑ), προβλέπει τα εξής:

«(1) Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών ή ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται εκ των υστέρων κατά το ποσό του τιμήματος που επιστρέφεται ή πρέπει να επιστραφεί στον δικαιούχο, εφόσον, μετά την ολοκλήρωση της πράξης

a) σε περίπτωση ακύρωσης της πράξης:

aa) γίνεται επαναφορά των πραγμάτων στην κατάσταση που επικρατούσε πριν από τη συμφωνηθείσα πράξη, ή

ab) δηλώνεται ότι η πράξη, παρά την ακύρωσή της, έχει παραγάγει αποτελέσματα καθ' όλο τον χρόνο που προηγήθηκε της απόφασης ακύρωσής της, ή

ac) η πράξη κηρύσσεται έγκυρη κατόπιν της εξάλειψης ενός δυσανάλογου οφέλους,

b) σε περίπτωση πλημμελούς ολοκλήρωσης της πράξης:

ba) υπαναχωρεί από τη σύμβαση ο έχων το δικαίωμα υπαναχώρησης, ή

bb) μειώνεται το τίμημα.

(2) Η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται επίσης εκ των υστέρων όταν:

a) επιστρέφεται η προκαταβολή, λόγω της μη ολοκλήρωσης της πράξης,

b) σε περίπτωση παράδοσης ή εκμίσθωσης αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 10, στοιχείο a, του παρόντος νόμου, το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ασκεί μονομερώς το δικαίωμα υπαναχώρησης λόγω της μη καταβολής ολόκληρης της αντιπαροχής, εφόσον οι συμβαλλόμενοι έχουν συμφωνήσει για την επαναφορά των πραγμάτων στην πρότερη κατάσταση ή, όταν αυτό δεν είναι δυνατό, έχουν αναγνωρίσει ότι η πράξη παρήγαγε αποτελέσματα μέχρι τη ματαίωση της ολοκλήρωσής της,

c) κατά την επιστροφή των κενών συσκευασιών επιστρέφεται το ποσό που είχε κρατηθεί ως εγγύηση.

(3) Η βάση επιβολής του φόρου μπορεί να μειωθεί εκ των υστέρων, σε περίπτωση μείωσης του τιμήματος μετά την εκπλήρωση, σύμφωνα με το άρθρο 71, παράγραφος 1, στοιχεία a και b.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

8 Τον Αύγουστο και τον Σεπτέμβριο του 2008 η Almos πώλησε σπόρους ελαιοκράμβης σε μια άλλη ουγγρική επιχείρηση, την Bio-Ma Magyarország Energiaszolgáltató Zrt. (στο εξής: Bio-Ma). Οι σπόροι αυτοί παραδόθηκαν και αποθηκεύθηκαν χωρίς να καταβληθεί το τίμημα από τον αγοραστή.

9 Για τον λόγο αυτό, οι συμβαλλόμενες εταιρίες συμφώνησαν την 1η Οκτωβρίου 2008 ότι οι σπόροι κράμβης θα παρέμεναν στην κυριότητα της Almos, η οποία και μόνον θα είχε εξουσία διάθεσης του εν λόγω εμπορεύματος, και ότι η Bio-Ma δεν θα μπορούσε να το ενεχυράσει, να το πωλήσει ή να το παραδώσει σε τρίτο. Ως ημερομηνία λήξης της προθεσμίας για την επιστροφή των σπόρων κράμβης ορίστηκε η 10η Οκτωβρίου 2008 και μέχρι την ημερομηνία εκείνη η Bio-Ma ήταν υποχρεωμένη να ενεργεί ως θεματοφύλακας του εμπορεύματος.

10 Στις 10 Οκτωβρίου 2008 όμως δεν πραγματοποιήθηκε η επιστροφή του εμπορεύματος, διότι εν τω μεταξύ το εμπόρευμα είχε κατασχεθεί.

11 Η Almos άσκησε κατόπιν αυτού αγωγή, με αίτημα να της επιστραφούν οι σπόροι κράμβης. Το Szegedi Ítélőtábla (Εφετείο του Szeged) υποχρέωσε τον αγοραστή, με οριστική απόφαση, να επιστρέψει 2 263,796 τόνους σπόρων κράμβης ή, σε περίπτωση μη επιστροφής, να καταβάλει το ποσό των 1 022 783 ευρώ. Με τη δικαστική αυτή απόφαση τονιζόταν ότι οι συμβαλλόμενοι είχαν συμφωνήσει τη λύση της σύμβασης πώλησης που είχαν συνάψει προηγουμένως και ότι την κυριότητα των σπόρων κράμβης είχε πλέον η Almos.

12 Κατόπιν αυτού, η Almos διόρθωσε τα τιμολόγια σχετικά με την πώληση προς την Bio-Ma και ανέγραψε στη μηνιαία φορολογική δήλωσή της του Δεκεμβρίου 2009 το ποσό των 116 705 000 ουγγρικών φιορινιών (HUF) ως ποσό ΦΠΑ που έπρεπε να της επιστραφεί.

13 Η φορολογική αρχή έκρινε όμως ότι η δήλωση αυτή ήταν παράτυπη ως προς ένα ποσό 48 043 000 HUF, στο οποίο επέβαλε ως πρόστιμο προσαύξηση κατά 10 %. Κατά την εν λόγω αρχή, παρά τη μη καταβολή της αντιπαροχής, είχε πραγματοποιηθεί παράδοση αγαθών, υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, του νόμου για τον ΦΠΑ. Η διόρθωση των τιμολογίων δεν ήταν δικαιολογημένη και η συμφωνία που συνήψαν οι συμβαλλόμενοι μετά από την παράδοση έπρεπε να θεωρηθεί ως νέα πράξη. Επιπλέον, δεν υπήρχε επαναφορά της πρότερης κατάστασης, διότι ούτε οι σπόροι κράμβης είχαν επιστραφεί ούτε το συμφωνηθέν τίμημα είχε καταβληθεί. Οι διατάξεις του άρθρου 77, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου για τον ΦΠΑ προβλέπουν την εκ των υστέρων μείωση της βάσης επιβολής του φόρου σε περίπτωση που η πράξη δεν είναι έγκυρη, περίπτωση διαφορετική από τη λύση της σύμβασης, η οποία είναι η περίπτωση που συντρέχει εν προκειμένω. Κατά την εν λόγω αρχή πάντα, ο νόμος για τον ΦΠΑ δεν περιλαμβάνει καμία διάταξη που να επιτρέπει την εκ των υστέρων μείωση της βάσης επιβολής του φόρου για τον λόγο και μόνο ότι δεν καταβλήθηκε εν όλω ή εν μέρει το τίμημα των επίμαχων αγαθών.

14 Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή που είχε ασκήσει η Almos κατά της απόφασης της φορολογικής αρχής.

15 Η Almos, με την αίτηση αναίρεσης που υπέβαλε στο αιτούν δικαστήριο, τονίζει ότι η λύση της σύμβασης είχε ως συνέπεια να ανακτήσει η ίδια την κυριότητα των πωληθέντων αγαθών. Από φορολογική άποψη, δεν εκτελέστηκε συνεπώς καμία αυτοτελής πράξη, αλλά μια πράξη που ήταν στενά και εγγενώς συνδεδεμένη με την αρχική σύμβαση πώλησης, αφού ο αγοραστής θα είχε καταστεί κύριος των αγαθών μόνο αν είχε καταβάλει το τίμημα της πώλησης. Η εν λόγω εταιρία επικαλείται το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ για να στηρίξει τον ισχυρισμό της ότι δεν μπορεί να της καταλογιστεί καμία παράτυπη ενέργεια σχετικά με την κτήση του δικαιώματος μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου.

16 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι ο νόμος για τον ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο της υποβολής της αίτησης επιστροφής του φόρου, δεν κάλυπτε όλες τις περιπτώσεις που απαριθμούνται στο άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ και, συγκεκριμένα, δεν πρόβλεπε τη δυνατότητα μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου στις περιπτώσεις ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης της σύμβασης και ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος. Το εν λόγω δικαστήριο θέτει το ερώτημα αν ο νόμος αυτός στερεί από τους φορολογούμενους τα δικαιώματα που αναγνωρίζονται στις περιπτώσεις αυτές.

17 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Kúria (Ακυρωτικό Δικαστήριο) ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Είναι οι διατάξεις του άρθρου 77, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου [για τον ΦΠΑ], όπως ίσχυαν μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2010, συμβατές με τις διατάξεις του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας [για τον ΦΠΑ]; Ειδικότερα, καλύπτει ο νόμος [για τον ΦΠΑ] όλες τις περιπτώσεις μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου που απαριθμούνται στην εν λόγω διάταξη;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης: Μπορεί ο υποκείμενος στον φόρο που, μετά από την πραγματοποίηση μιας πράξης, δεν έλαβε την προβλεπόμενη αντιπαροχή να αξιώσει τη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου, μολονότι δεν υπάρχει καμία διάταξη του εθνικού δικαίου που να το προβλέπει, επικαλούμενος τις αρχές της ουδετερότητας του φόρου και της αναλογικότητας, τις οποίες καθιερώνει το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας [για τον ΦΠΑ];

3) Αν οι διατάξεις του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας [για τον ΦΠΑ] έχουν άμεσο αποτέλεσμα, υπό ποιες προϋποθέσεις επιτρέπεται τότε η μείωση της βάσης επιβολής του φόρου; Αρκεί συναφώς η έκδοση διορθωτικού τιμολογίου από τον πωλητή και η αποστολή του στον αγοραστή ή πρέπει επιπλέον να αποδεικνύεται ότι ο πωλητής επανέκτησε την κυριότητα και την κατοχή των αγαθών;

4) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο τρίτο ερώτημα: Επιβάλλει το δίκαιο της Ένωσης στο κράτος μέλος την υποχρέωση να αποκαθιστά τη ζημία που υφίσταται το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο από το γεγονός ότι το κράτος αυτό δεν έχει εκπληρώσει προσηκόντως την υποχρέωσή του να εναρμονίσει τη νομοθεσία του και έχει συνεπώς στερήσει το πρόσωπο αυτό από τη δυνατότητα μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου;

5) Έχει το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας [για τον ΦΠΑ] την έννοια ότι τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια, σε περίπτωση μη καταβολής ολόκληρου ή μέρους του τιμήματος, να μην επιτρέπουν τη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου; Αν ναι, πρέπει αυτό να προβλέπεται ρητά από διάταξη του εθνικού δικαίου ή η ευχέρεια αυτή μπορεί επίσης να συνάγεται από τη σιωπή του νομοθέτη;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου και του πέμπτου ερωτήματος

18 Υπενθυμίζεται ευθύς εξαρχής ότι το σύστημα συνεργασίας που καθιερώνει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ στηρίζεται σε σαφή διάκριση των αρμοδιοτήτων αφενός των εθνικών δικαστηρίων και αφετέρου του Δικαστηρίου. Στο πλαίσιο των διαδικασιών που κινούνται δυνάμει του άρθρου αυτού, η ερμηνεία των εθνικών διατάξεων εναπόκειται στα δικαστήρια των κρατών μελών και όχι στο Δικαστήριο, το οποίο δεν είναι αρμόδιο να αποφαίνεται επί του συμβατού των κανόνων του εσωτερικού δικαίου με τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης. Αντίθετα, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να παρέχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα στοιχεία ερμηνείας που εμπίπτουν στο δίκαιο της Ένωσης και θα του δώσουν τη δυνατότητα να εκτιμήσει το συμβατό των κανόνων του εσωτερικού δικαίου προς την κοινοτική νομοθεσία (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Placanica κ.λπ., C-338/04, C-359/04 και C-360/04, EU:C:2007:133, σκέψη 36).

19 Μολονότι επομένως δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο να αποφανθεί εν προκειμένω επί του συμβατού του άρθρου 77 του νόμου για τον ΦΠΑ με το άρθρο 90 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, το Δικαστήριο είναι αντίθετα αρμόδιο να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο όλα τα στοιχεία ερμηνείας της εν λόγω διάταξης της οδηγίας που θα του δώσουν τη δυνατότητα να εκτιμήσει το συμβατό αυτό.

20 Πρέπει συνεπώς να γίνει δεκτό ότι το αιτούν δικαστήριο, με το πρώτο και το πέμπτο ερώτημα, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν κατά τις διατάξεις του άρθρου 90 της οδηγίας για τον ΦΠΑ απαιτείται να απαριθμούν ρητά οι εθνικές διατάξεις με τις οποίες μεταφέρονται οι παραπάνω διατάξεις στην εθνική έννομη τάξη όλες τις περιπτώσεις στις οποίες αναγνωρίζεται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, δικαίωμα μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ.

21 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, για τη μεταφορά οδηγίας στο εθνικό δίκαιο δεν απαιτείται κατ' ανάγκη να περιληφθούν ρητά και κατά γράμμα οι διατάξεις της σε ρητή και ειδική νομική ρύθμιση, αλλά μπορεί να αρκεί, ανάλογα με το περιεχόμενό της, ακόμη και ένα γενικό νομικό πλαίσιο, εφόσον αυτό διασφαλίζει στην πράξη, με επαρκή σαφήνεια και ακρίβεια, την πλήρη εφαρμογή της οδηγίας, ώστε, αν η οδηγία αποβλέπει στην απονομή δικαιωμάτων σε ιδιώτες, να μπορούν οι δικαιούχοι να έχουν πλήρη γνώση των δικαιωμάτων τους και να τα ασκούν ενδεχομένως ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Επιτροπή κατά Σουηδίας, C-287/04, EU:C:2005:330, σκέψη 6, και Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, C-427/07, EU:C:2009:457, σκέψη 54).

22 Συναφώς υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, το οποίο ρυθμίζει τις περιπτώσεις ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μείωσης της τιμής που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να προβαίνουν σε μείωση της βάσης επιβολής του φόρου, άρα και του ποσού που οφείλει το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, όταν μετά τη διενέργεια της οικείας πράξης το πρόσωπο αυτό δεν λαμβάνει την αντιπαροχή ή ένα μέρος της. Η διάταξη αυτή συνιστά έκφραση της θεμελιώδους αρχής της οδηγίας για τον ΦΠΑ κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι λαμβανόμενη αντιπαροχή, συνέπεια δε της αρχής αυτής είναι ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράττει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο αυτού που έλαβε ο φορολογούμενος (βλ. συναφώς απόφαση Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψη 26 και 27).

23 Η παράγραφος 2 όμως του εν λόγω άρθρου 90 επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από τον ανωτέρω κανόνα σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής που έχει οριστεί για τη συγκεκριμένη πράξη. Επομένως, τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα δεν μπορούν, στηριζόμενα στο άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, να προβάλλουν αξίωση για μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση μη καταβολής της τιμής αυτής, αν το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος έχει επιλέξει να εφαρμόσει την παρέκκλιση που προβλέπεται στο άρθρο 90, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας.

24 Πρέπει να γίνει δεκτό ότι η διάταξη του εθνικού δικαίου που δεν απαριθμεί μεταξύ των περιπτώσεων στις οποίες μειώνεται η βάση επιβολής την περίπτωση της μη καταβολής της τιμής που έχει οριστεί για τη συγκεκριμένη πράξη πρέπει να θεωρηθεί ως το αποτέλεσμα της άσκησης από το κράτος μέλος της ευχέρειας να παρεκκλίνει, την οποία του παρέχει το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

25 Συγκεκριμένα, πρέπει να τονιστεί επ' αυτού ότι, αν η ολική ή μερική μη καταβολή του τιμήματος της πώλησης δεν αποτελεί συνέπεια υπαναχώρησης ή ακύρωσης της σύμβασης, ο αγοραστής εξακολουθεί να οφείλει το συμφωνηθέν τίμημα και ο πωλητής, μολονότι δεν έχει πλέον την κυριότητα του αγαθού, εξακολουθεί καταρχήν να έχει την απαίτηση καταβολής του τιμήματος, της οποίας την ικανοποίηση μπορεί να επιδιώξει δικαστικώς. Εφόσον όμως δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο να καταστεί οριστικά αδύνατη η ικανοποίηση της απαίτησης αυτής, ο νομοθέτης της Ένωσης είχε τη βούληση να παράσχει σε κάθε κράτος μέλος τη δυνατότητα να αποφασίσει αν η μη καταβολή του τιμήματος της πώλησης, μολονότι δεν αρκεί, αντίθετα από ό,τι συμβαίνει με την υπαναχώρηση ή την ακύρωση της σύμβασης, για την επαναφορά των διαδίκων στην αρχική κατάσταση στην οποία βρίσκονταν, παρέχει δικαίωμα για ανάλογη μείωση της βάσης επιβολής υπό τις προϋποθέσεις που θέτει το κράτος αυτό ή αν στην περίπτωση αυτή δεν επιτρέπεται τέτοια μείωση.

26 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό, πρώτον, ότι το γεγονός και μόνο ότι η εθνική διάταξη για τη μεταφορά του άρθρου 90, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας δεν απαριθμεί μεταξύ των περιπτώσεων στις οποίες μειώνεται η βάση επιβολής του φόρου όλες τις περιπτώσεις που προβλέπει αυτή η διάταξη της οδηγίας δεν οδηγεί στο συμπέρασμα ότι αυτή η διάταξη μεταφοράς, αν ληφθεί υπόψη το γενικό νομικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται, δεν είναι ικανή να διασφαλίσει στην πράξη την πλήρη εφαρμογή της οδηγίας για τον ΦΠΑ με επαρκή σαφήνεια και ακρίβεια.

27 Δεύτερον, όταν πρόκειται για άλλη περίπτωση και όχι για τη μη καταβολή του τιμήματος, οι εθνικές διατάξεις για τη μεταφορά στην εθνική έννομη τάξη πρέπει αντίθετα να λαμβάνουν υπόψη όλες τις καταστάσεις στις οποίες, μετά τη διενέργεια της οικείας πράξης, το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο δεν λαμβάνει την αντιπαροχή ή ένα μέρος της, πράγμα που εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει.

28 Κατόπιν των παραπάνω σκέψεων, στο πρώτο και στο πέμπτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι διατάξεις του άρθρου 90 της οδηγίας για τον ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν αντιβαίνει σε αυτές η εθνική διάταξη που δεν προβλέπει τη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση μη καταβολής της τιμής, εφόσον πρόκειται για εφαρμογή της παρέκκλισης που προβλέπεται στην παράγραφο 2 του εν λόγω άρθρου. Όταν συμβαίνει αυτό όμως, η διάταξη αυτή πρέπει να αναφέρει όλες τις άλλες περιπτώσεις στις οποίες, κατά την παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου, το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο δεν λαμβάνει, μετά την ολοκλήρωση της οικείας πράξης, την αντιπαροχή ή ένα μέρος της, πράγμα που εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί του δεύτερου, του τρίτου και του τέταρτου ερωτήματος

29 Το αιτούν δικαστήριο, με το δεύτερο, το τρίτο και το τέταρτο ερώτημα, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, θέτει κατ' ουσία το ερώτημα ποια δικαιώματα έχει το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, και ενδεχομένως υπό ποιες προϋποθέσεις, προκειμένου να επιτύχει τη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ ή τη λήψη άλλου ισοδύναμου μέτρου, αν το ίδιο καταλήξει, μετά την εξακρίβωση στην οποία οφείλει να προβεί, στο συμπέρασμα ότι, εκτός από την περίπτωση της μη καταβολής της τιμής, οι επίμαχες στην κύρια δίκη εθνικές διατάξεις δεν μεταφέρουν ορθά στο εθνικό δίκαιο τις διατάξεις του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

30 Το αιτούν δικαστήριο συνεπώς θέτει, πρώτον, το ερώτημα αν το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ πληροί τις αναγκαίες προϋποθέσεις για να έχει άμεσο αποτέλεσμα σε σχέση με τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα.

31 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες οι διατάξεις μιας οδηγίας είναι, από άποψη περιεχομένου, απαλλαγμένες αιρέσεων και αρκούντως ακριβείς, οι ιδιώτες μπορούν να τις επικαλούνται έναντι του κράτους ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, είτε όταν το κράτος αυτό έχει παραλείψει να μεταφέρει εμπροθέσμως την οδηγία στο εσωτερικό δίκαιο είτε όταν έχει προβεί σε πλημμελή μεταφορά της (βλ. αποφάσεις Pfeiffer κ.λπ., C-397/01 έως C-403/01, EU:C:2004:584, σκέψη 103, και Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, σκέψη 31).

32 Μια διάταξη του δικαίου της Ένωσης είναι απαλλαγμένη αιρέσεων, όταν θεσπίζει υποχρέωση η οποία δεν συνοδεύεται από καμία επιφύλαξη και δεν απαιτείται για την εκτέλεσή της ή την επαγωγή των αποτελεσμάτων της η έκδοση πράξης είτε των οργάνων της Ένωσης είτε των κρατών μελών (βλ. συναφώς απόφαση Pohl-Boskamp, C-317/05, EU:C:2006:684, σκέψη 41).

33 Εν προκειμένω το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ προβλέπει ότι, στις περιπτώσεις που προβλέπει, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.

34 Μολονότι συνεπώς το άρθρο αυτό παρέχει στα κράτη μέλη ορισμένη διακριτική ευχέρεια κατά την κατάρτιση των μέτρων για τον καθορισμό του ποσού της μείωσης, το στοιχείο αυτό δεν επηρεάζει πάντως το γεγονός ότι η υποχρέωση αναγνώρισης του δικαιώματος για μείωση της βάσης επιβολής είναι επακριβώς καθορισμένη και ανεπιφύλακτη στις περιπτώσεις που προβλέπει το εν λόγω άρθρο. Επομένως, το άρθρο αυτό πληροί τις αναγκαίες προϋποθέσεις για να έχει άμεσο αποτέλεσμα (βλ. κατ' αναλογία, μεταξύ άλλων, απόφαση Association de médiation sociale, EU:C:2014:2, σκέψη 33).

35 Κατά συνέπεια, αφού τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ κατά του Δημοσίου, προκειμένου να επιτυγχάνουν τη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, καθίσταται άνευ αντικειμένου το ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου σχετικά με το αν το οικείο κράτος μέλος είναι υποχρεωμένο να αποκαθιστά τη ζημία που θα υφίσταντο οι ενδιαφερόμενοι λόγω του ότι η μη προσήκουσα μεταφορά της εν λόγω οδηγίας από το κράτος αυτό στο εσωτερικό του δίκαιο θα τους στερούσε το δικαίωμα μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου.

36 Δεύτερον, όσον αφορά το ζήτημα των διατυπώσεων στις οποίες επιτρέπεται να υπόκειται η άσκηση αυτού του δικαιώματος μείωσης της βάσης επιβολής, υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν τις υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και για την αποφυγή της απάτης, υπό τον όρο ιδίως ότι η δυνατότητα αυτή δεν θα χρησιμοποιείται για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3 της εν λόγω οδηγίας.

37 Δεδομένου ότι οι διατάξεις των άρθρων 90, παράγραφος 1, και 273 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, εκτός των ορίων που καθορίζουν, δεν προσδιορίζουν ούτε τις προϋποθέσεις ούτε τις υποχρεώσεις τις οποίες μπορούν να επιβάλλουν τα κράτη μέλη, διαπιστώνεται ότι οι διατάξεις αυτές παρέχουν στα κράτη μέλη ορισμένο περιθώριο εκτίμησης, όσον αφορά ιδίως τις διατυπώσεις που οφείλουν να εκπληρώνουν τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα ενώπιον των φορολογικών αρχών των εν λόγω κρατών, προκειμένου να γίνει μείωση της βάσης επιβολής του φόρου (βλ. συναφώς απόφαση Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, σκέψη 23).

38 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει πάντως ότι τα μέτρα που αποσκοπούν στην αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής δεν μπορούν καταρχήν να εισάγουν παρέκκλιση από την τήρηση των κανόνων που διέπουν τη βάση επιβολής του φόρου παρά μόνο στον βαθμό που αυτό είναι απολύτως αναγκαίο για την επίτευξη του συγκεκριμένου αυτού σκοπού. Ειδικότερα, τα μέτρα αυτά πρέπει να θίγουν όσο το δυνατό λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της οδηγίας για τον ΦΠΑ και, επομένως, δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ (βλ. συναφώς αποφάσεις Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, σκέψη 28, και Petroma Transports κ.λπ., C-271/12, EU:C:2013:297, σκέψη 28).

39 Επομένως, οι διατυπώσεις που οφείλουν να εκπληρώνουν τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα για να ασκούν ενώπιον των φορολογικών αρχών το δικαίωμα μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ πρέπει να συνίστανται μόνο στις διατυπώσεις χάρη στις οποίες αποδεικνύεται ότι, μετά την ολοκλήρωση της πράξης, η αντιπαροχή ή ένα μέρος της δεν πρόκειται οριστικά να καταβληθεί. Στα εθνικά δικαστήρια εναπόκειται συναφώς να εξακριβώνουν ότι αυτό ισχύει σχετικά με τις διατυπώσεις που απαιτούνται στο οικείο κράτος μέλος.

40 Κατόπιν των παραπάνω σκέψεων, στο δεύτερο, στο τρίτο και στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ κατά του κράτους μέλους, προκειμένου να επιτυγχάνουν τη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ που οφείλουν. Μολονότι τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι η άσκηση του δικαιώματος μείωσης της βάσης επιβολής εξαρτάται από την εκπλήρωση ορισμένων διατυπώσεων, χάρη στις οποίες αποδεικνύεται ιδίως ότι, μετά την ολοκλήρωση της πράξης, η αντιπαροχή ή ένα μέρος της δεν καταβλήθηκε οριστικά στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο και ότι το πρόσωπο αυτό μπορούσε να επικαλεστεί μία από τις

περιπτώσεις που προβλέπει το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, τα σχετικά μέτρα του κράτους μέλους δεν πρέπει να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την απόδειξη αυτή, πράγμα που εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί των δικαστικών εξόδων

41 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 υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

1) **Οι διατάξεις του άρθρου 90 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι δεν αντιβαίνει σε αυτές η εθνική διάταξη που δεν προβλέπει τη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας σε περίπτωση μη καταβολής της τιμής, εφόσον πρόκειται για εφαρμογή της παρέκκλισης που προβλέπεται στην παράγραφο 2 του εν λόγω άρθρου. Όταν συμβαίνει αυτό όμως, η διάταξη αυτή πρέπει να αναφέρει όλες τις άλλες περιπτώσεις στις οποίες, κατά την παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου, το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο δεν λαμβάνει, μετά την ολοκλήρωση της οικείας πράξης, την αντιπαροχή ή ένα μέρος της, πράγμα που εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει.**

2) **Τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 κατά του κράτους μέλους, προκειμένου να επιτυγχάνουν τη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας που οφείλουν. Μολονότι τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι η άσκηση του δικαιώματος μείωσης της βάσης επιβολής εξαρτάται από την εκπλήρωση ορισμένων διατυπώσεων, χάρη στις οποίες αποδεικνύεται ιδίως ότι, μετά την ολοκλήρωση της πράξης, η αντιπαροχή ή ένα μέρος της δεν καταβλήθηκε οριστικά στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο και ότι το πρόσωπο αυτό μπορούσε να επικαλεστεί μία από τις περιπτώσεις που προβλέπει το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, τα σχετικά μέτρα του κράτους μέλους δεν πρέπει να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την απόδειξη αυτή, πράγμα που εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει.**

(υπογραφές)