



Συλλογή της Νομολογίας

Υπόθεση C-337/13

Almos Agrárkülkereskedelmi Kft
κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága

(αίτηση του Κύρια για την έκδοση προδικαστικής απόφασης)

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

Περίληψη — Απόφαση του Δικαστηρίου (έβδομο τμήμα) της 15ης Μαΐου 2014

1. *Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Βάση επιβολής του φόρου — Μείωση σε περίπτωση ακύρωσης, καταγγελίας ή λύσης της σύμβασης ή μείωσης της τιμής — Εθνική ρύθμιση που δεν προβλέπει μείωση σε περίπτωση μη καταβολής της τιμής — Επιτρέπεται — Προϋποθέσεις — Εφαρμογή από κράτος μέλος της παρέκκλισης που προβλέπεται σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής*

(Οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, άρθρο 90 §§ 1 και 2)

2. *Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Βάση επιβολής του φόρου — Άρθρο 90 § 1 της οδηγίας 2006/112 — Μείωση σε περίπτωση ακύρωσης, καταγγελίας ή λύσης της σύμβασης ή μείωσης της τιμής — Άμεσο αποτέλεσμα*

(Οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, άρθρο 90 § 1)

3. *Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Βάση επιβολής του φόρου — Μείωση σε περίπτωση ακύρωσης, καταγγελίας ή λύσης της σύμβασης ή μείωσης της τιμής — Εθνική ρύθμιση που επιβάλλει ως προϋπόθεση για τη μείωση αυτή την εκπλήρωση ορισμένων διατυπώσεων — Επιτρέπεται — Αναλογικότητα*

(Οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, άρθρα 90 § 1 και 273)

1. Οι διατάξεις του άρθρου 90 της οδηγίας 2006/112, 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.

Το άρθρο 90, παράγραφος 1, συνιστά βέβαια την έκφραση μιας θεμελιώδους αρχής που θέτει η εν λόγω οδηγία, και συγκεκριμένα της αρχής ότι 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 φόρο προστιθέμενης αξίας ποσό υψηλότερο αυτού που έλαβε ο φορολογούμενος.

Εντούτοις, η παράγραφος 2 του ίδιου αυτού άρθρου 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. Η οικεία διάταξη του εθνικού δικαίου πάντως πρέπει να θεωρείται ως το αποτέλεσμα της άσκησης από το κράτος μέλος της ευχέρειας να παρεκκλίνει, την οποία του παρέχει το άρθρο αυτό.

Συγκεκριμένα, αν η ολική ή μερική μη καταβολή του τιμήματος της πώλησης δεν αποτελεί συνέπεια καταγγελίας 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 καταγγελία ή την ακύρωση της σύμβασης, για την επαναφορά των διαδικών 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.

(βλ. σκέψεις 22-25, 28, διατακτ. 1)

2. Τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, κατά του κράτους μέλους, προκειμένου να επιτυγχάνουν τη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας που οφείλουν.

Πράγματι, 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.

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.

Μολονότι 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. σκέψεις 31, 32, 34, 40, διατακτ. 2)

3. Μολονότι τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι η άσκηση του δικαιώματος μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας 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, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, 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.

Δεδομένου ότι οι διατάξεις των άρθρων 90, παράγραφος 1, και 273 της εν λόγω οδηγίας, πέρα από τα όρια που καθορίζουν, δεν προσδιορίζουν ούτε τις προϋποθέσεις ούτε τις υποχρεώσεις τις οποίες μπορούν να επιβάλλουν τα κράτη μέλη, διαπιστώνεται κατ' ανάγκη 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.

Τα μέτρα πάντως 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 2006/112 και, επομένως, δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του φόρου προστιθέμενης αξίας.

(βλ. σκέψεις 37, 38, 40, διατακτ. 2)