



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 12ης Οκτωβρίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή – ΦΠΑ – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 90, παράγραφος 1 – Άμεσο αποτέλεσμα – Βάση επιβολής του φόρου – Μείωση σε περίπτωση ακυρώσεως, καταγγελίας ή λύσεως – Μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου στην περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής – Διάκριση – Καταγγελία συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως λόγω μη καταβολής των μισθωμάτων»

Στην υπόθεση C-404/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (πρωτοβάθμιο δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών του Szeged, Ουγγαρία) με απόφαση της 8ης Ιουλίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 19 Ιουλίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Lombard Ingatlan Lízing Zrt.

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot (εισηγητή), προεδρεύοντα τμήματος, A. Arabadjiev και E. Regan δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Lombard Ingatlan Lízing Zrt., εκπροσωπούμενη από τον Cs. Tordai, ügyvéd,
- η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. M. Pálffy και τον M. Z. Fehér,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους V. Bottka και A. Sipos καθώς και από την M. Owsiany-Hornung,

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

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 90, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Lombard Ingtatlan Lízing Zrt. (στο εξής: Lombard) και της Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Διευθύνσεως προσφυγών της εθνικής αρχής οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων, Ουγγαρία, στο εξής: φορολογική αρχή) λόγω της αρνήσεως της δεύτερης να δεχθεί τη διόρθωση των τιμολογίων στην οποία είχε προβεί η Lombard προκειμένου να τύχει μείωσης της βάσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), κατόπιν καταγγελίας διαφόρων συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως λόγω μη εκπληρώσεως από τους μισθωτές των συμβατικών τους υποχρεώσεων.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 73 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«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.»

- 4 Το άρθρο 90 της οδηγίας αυτής 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.»

- 5 Το άρθρο 273 της ίδιας οδηγίας προβλέπει 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

- 6 Το άρθρο 77 του az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμου CXXVII του 2007 περί φόρου προστιθέμενης αξίας), όπως ίσχυε στην υπόθεση της κύριας δίκης, προέβλεπε τα εξής:

«(1) Σε περίπτωση παραδόσεως αγαθών, παροχής υπηρεσιών ή ενδοκοινοτικής αποκτήσεως 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 πράξεως

- a) σε περίπτωση ακυρότητας της πράξεως:
aa) γίνεται επαναφορά των πραγμάτων στην κατάσταση που επικρατούσε πριν από τη συμφωνηθείσα πράξη, ή
ab) δηλώνεται ότι η πράξη, παρά την ακυρότητά της, έχει παραγάγει αποτελέσματα καθ' όλον τον χρόνο που προηγήθηκε της αποφάσεως περί διαπιστώσεως της ακυρότητας, ή
ac) η πράξη κηρύσσεται έγκυρη κατόπιν της εξαλείψεως ενός δυσανάλογου οφέλους,
b) σε περίπτωση πλημμελούς εκτελέσεως της πράξεως:
ba) υπαναχωρεί από τη σύμβαση ο έχων το δικαίωμα υπαναχωρήσεως, ή
bb) χορηγείται μείωση του τιμήματος.

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

- a) επιστρέφεται η προκαταβολή, λόγω της μη εκτελέσεως της πράξεως,
b) κατά την επιστροφή της εγγυήσεως κατά την εξαγορά των αγαθών για τα οποία είχε παρασχεθεί η 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.»

- 7 Ο μηχανισμός της αυτοδιορθώσεως αποτελεί αντικείμενο του άρθρου 49 του adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (νόμου υπ' αριθ. XCII του 2003, περί φορολογικού κώδικα), του οποίου οι παράγραφοι 1 και 3 έχουν ως εξής:

«(1) Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί με δήλωσή του να διορθώσει τον φόρο, τη βάση επιβολής του φόρου –με εξαίρεση τα τέλη χαρτοσήμου ή τα δημόσια τέλη– καθώς και τις δημοσιονομικές ενισχύσεις, τόσο εάν έχουν ήδη καθοριστεί όσο και σε περίπτωση που εκκρεμεί ο καθορισμός τους. Στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο δηλώσει πριν από την έναρξη του ελέγχου της φορολογικής αρχής ότι δεν έχει υπολογιστεί κατά νόμιμο τρόπο ο φόρος, η βάση επιβολής του φόρου ή οι δημοσιονομικές ενισχύσεις, ή όταν η δήλωσή του παρουσιάζει λάθη σχετικά με τη βάση επιβολής ή το ποσό του φόρου ή τις δημοσιονομικές ενισχύσεις λόγω λογιστικών ή τυπογραφικών σφαλμάτων, τότε μπορεί να τροποποιήσει τη δήλωσή του μέσω του μηχανισμού αυτοδιορθώσεως. Δεν λογίζεται ως αυτοδιόρθωση η περίπτωση στην οποία ο υποκείμενος στον φόρο υποβάλλει τη δήλωσή του με αδικαιολόγητη καθυστέρηση, ή όταν η φορολογική αρχή απορρίπτει το αίτημά του περί παρατάσεως της προθεσμίας υποβολής. Δεν είναι δυνατή η αυτοδιόρθωση στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο έχει χρησιμοποιήσει σωστά τις δυνατότητες επιλογής που του αναγνωρίζει το δίκαιο και επιθυμεί να προβεί σε αλλαγή ως προς αυτές μέσω της αυτοδιορθώσεως. Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επικαλεσθεί μεταγενέστερα ή να επωφεληθεί από φορολογικά πλεονεκτήματα μέσω του μηχανισμού της αυτοδιορθώσεως.

[...]

(3) Μέσω της αυτοδιορθώσεως μπορεί να διορθωθεί η βάση επιβολής του φόρου, το ποσό του φόρου και οι δημοσιονομικές ενισχύσεις, σύμφωνα με τους κανόνες που ισχύουν τη στιγμή κατά την οποία γεννάται η υποχρέωση, εντός της προθεσμίας που τάσσει ο νόμος για τον καθορισμό του φόρου και όσον αφορά τη φορολογική περίοδο στην οποία αντιστοιχεί ο διορθωτέος φόρος. Η αυτοδιόρθωση αφορά τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου, του ποσού του φόρου, του ύψους των δημοσιονομικών ενισχύσεων και, οσάκις το ορίζει ο νόμος, της προσαυξήσεως λόγω αυτοδιορθώσεως, τη δήλωση και την ταυτόχρονη καταβολή της διορθωθείσας βάσεως επιβολής του φόρου, του διορθωθέντος φόρου, των δημοσιονομικών ενισχύσεων καθώς και της προσαυξήσεως, ή την αξίωση περί επιστροφής φόρου ή περί καταβολής δημοσιονομικής ενισχύσεως. Δεν λογίζεται ως αυτοδιόρθωση η διόρθωση του φόρου προστιθέμενης αξίας συνεπεία τροποποιήσεως αποφάσεως τελωνειακής αρχής με την οποία καθορίζεται ο φόρος εισαγωγής αγαθών. Σε περίπτωση που η τελωνειακή αρχή τροποποιήσει μεταγενέστερα την απόφασή της περί καθορισμού του φόρου εισαγωγής αγαθών, πρέπει να απεικονίζεται η τροποποίηση στη δήλωση που αντιστοιχεί στον μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η πληρωμή.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 8 Η Lombard, ουγγρική εταιρία παρέχουσα χρηματοδοτικές υπηρεσίες, συνήψε τρεις συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως με μεταβίβαση της κυριότητας στη λήξη της οι οποίες αφορούσαν διάφορα ακίνητα περιουσιακά στοιχεία. Κατά την ημερομηνία παραδόσεως της κατοχής των στοιχείων αυτών, αντιστοίχως τον Απρίλιο του 2006, τον Φεβρουάριο του 2007 και τον Μάιο του 2008, η εταιρία αυτή εξέδωσε στους μισθωτές στο πλαίσιο της χρηματοδοτικής μισθώσεως τιμολόγιο για το σύνολο των μισθωμάτων, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, επ' αφορμή δε τούτου γεννήθηκε η υποχρέωση της προς καταβολή του ΦΠΑ.
- 9 Τον Νοέμβριο του 2007, τον Δεκέμβριο του 2008 και τον Νοέμβριο του 2009, η Lombard κατήγγειλε τις εν λόγω συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως λόγω μερικής μη καταβολής των οφειλόμενων ποσών και ανέκτησε τα περιουσιακά αυτά στοιχεία. Συνεπεία τούτου, κατά τα έτη 2010 και 2011, η Lombard εξέδωσε διορθωτικά τιμολόγια με τα οποία μείωσε, σε σχέση με τα αρχικά τιμολόγια, τη βάση επιβολής του φόρου και εξέπεσε την εντεύθεν διαφορά του οφειλόμενου ΦΠΑ για τους μήνες Φεβρουάριο, Μάρτιο και Μάιο του 2011.
- 10 Στο πλαίσιο ελέγχου των δηλώσεων ΦΠΑ για το χρονικό διάστημα μεταξύ Ιανουαρίου και Ιουλίου 2011, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή καταλόγισε διαφορά φόρου εις βάρος της Lombard, επέβαλε πρόστιμο και υπολόγισε τόκους υπερημερίας.
- 11 Η φορολογική αρχή, ενώπιον της οποίας προσέφυγε η Lombard, επικύρωσε την απόφαση αυτή, επισημαίνοντας ότι, συμφώνως προς το άρθρο 77 του νόμου CXXVII του 2007 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως ίσχυε στην υπόθεση της κύριας δίκης, η μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου δεν είναι δυνατή παρά μόνον κατόπιν αυτοδιορθώσεως. Η απαίτηση αυτή είναι σύμφωνη με το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεδομένου ότι η διάταξη αυτή παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες μειώνεται η βάση επιβολής του φόρου. Εν πάση περιπτώσει, η υπαναχώρηση από σύμβαση λόγω μη καταβολής ή υπερήμερης καταβολής θα μπορούσε να θεωρηθεί περίπτωση μη καταβολής κατά την έννοια του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο επιτρέπει στα κράτη μέλη να αποκλείουν τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου στην περίπτωση αυτή.
- 12 Με την προσφυγή της κατά της αποφάσεως της φορολογικής αρχής, η Lombard υποστηρίζει ότι, σε περίπτωση λύσεως της συμβάσεως παραδόσεως αγαθών, το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να μην αναγνωρίζουν το δικαίωμα μείσεως της βάσεως επιβολής του φόρου. Συγκεκριμένα, για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, η οποία, άλλωστε, παράγει άμεσο αποτέλεσμα, ο λόγος της λύσεως των εν λόγω συμβάσεων, ήτοι, εν προκειμένω, η μη καταβολή της αντιπαροχής, δεν ασκεί επιρροή.

- 13 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει συναφώς ότι η Lombard συνήψε συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως οι οποίες προέβλεπαν ότι, κατά τη λήξη τους, η κυριότητα των εν λόγω αγαθών θα περιερχόταν στους μισθωτές. Ως εκ τούτου, οι πράξεις αυτές χαρακτηρίστηκαν ως «παραδόσεις αγαθών» για τους σκοπούς του ΦΠΑ, ο οποίος κατέστη απαιτητός κατά την ημερομηνία κατά την οποία παραδόθηκε η κατοχή των εν λόγω αγαθών στους μισθωτές.
- 14 Περαιτέρω, το δικαστήριο αυτό εξηγεί ότι, στην περίπτωση που ο μισθωτής δεν δύναται ή δεν επιθυμεί να συνεχίσει να καταβάλλει τα μισθώματα, η σύμβαση παύει να ισχύει. Σε μια τέτοια περίπτωση συμβάσεων διαδοχικής εκτελέσεως, δεν είναι δυνατή η επαναφορά των πραγμάτων στην προτέρα της συνάψεως της συμβάσεως κατάσταση, δεδομένου ότι το δικαίωμα χρήσεως του αντικειμένου της χρηματοδοτικής μισθώσεως μεταβιβάστηκε και δεν μπορεί να αναμεταβιβαστεί, αλλά οι συμβαλλόμενοι μπορούν να συμφωνήσουν ότι, στην περίπτωση αυτή, θα θεωρούν ότι η σύμβαση παρήγαγε αποτελέσματα μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία έπαυσε να ισχύει. Όσον αφορά τις επίμαχες στο πλαίσιο της κύριας δίκης συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως, είχε γίνει η υλική παράδοση του πράγματος, πλην όμως, λόγω καταγγελίας της συμβάσεως αυτής, δεν είχε συντελεσθεί η μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας κατά την έννοια του αστικού δικαίου.
- 15 Συναφώς, το εν λόγω δικαστήριο εκτιμά ότι από την απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 28), συνάγεται ότι το άρθρο 90 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν αντιτίθεται σε εθνική διάταξη η οποία, κατ' εφαρμογήν της παρεκκλίσεως που προβλέπει η παράγραφος 2 του άρθρου αυτού, αποκλείει τη μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση μη καταβολής του τιμήματος.
- 16 Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται κατά πόσον η περίπτωση κατά την οποία ο εκμισθωτής στη χρηματοδοτική μίσθωση δεν μπορεί πλέον να αξιώσει την καταβολή του μισθώματος, συνεπεία καταγγελίας της συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως λόγω μη εκπληρώσεως από τον μισθωτή των συμβατικών του υποχρεώσεων, εμπίπτει στην έννοια της «λύσεως» του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Διερωτάται εάν, ενδεχομένως, θα μπορούσε τουλάχιστον να εφαρμοστεί η παρέκκλιση που προβλέπει το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγία αυτής.
- 17 Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο φρονεί ότι οι εθνικοί κανόνες που διέπουν την εφαρμογή του δικαιώματος μείωσης της βάσεως επιβολής του φόρου αντιβαίνουν στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Συγκεκριμένα, προβλέπουν χρόνο παραγραφής που δεν επιτρέπει να ληφθεί υπόψη το ενδεχόμενο καταγγελίας μακροπρόθεσμης συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως μετά τη συμπλήρωση αυτού του χρόνου παραγραφής. Σε μια τέτοια περίπτωση, το τμήμα του φόρου που έχει ήδη χρεωθεί, δηλωθεί και καταβληθεί, και το οποίο ο μισθωτής δεν έχει επιστρέψει, συνιστά πραγματικό κόστος για τον εκμισθωτή, πράγμα ασυμβίβαστο προς την ίδια την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.
- 18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το *Szegedi közigazgatási és munkaügyi bíróság* (πρωτοβάθμιο δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών του Szeged, Ουγγαρία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχει ο όρος “λύση” του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, την έννοια ότι συμπεριλαμβάνει περίπτωση κατά την οποία, στο πλαίσιο συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως με μεταβίβαση της κυριότητας στη λήξη της, ο εκμισθωτής στη χρηματοδοτική μίσθωση δεν μπορεί πλέον να απαιτήσει από τον μισθωτή στη χρηματοδοτική μίσθωση την καταβολή του μισθώματος της χρηματοδοτικής μισθώσεως για τον λόγο ότι ο εκμισθωτής έχει ήδη καταγγείλει την εν λόγω σύμβαση λόγω μη εκπληρώσεως των συμβατικών υποχρεώσεων εκ μέρους του μισθωτή;

- 2) Στην περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, δύναται ο [εκμισθωτής στη χρηματοδοτική μίσθωση], δυνάμει του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, να μειώσει τη βάση επιβολής του φόρου, καίτοι ο εθνικός νομοθέτης, κάνοντας χρήση της ευχέρειας που του παρέχει το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν επιτρέπει τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 19 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά εάν η έννοια «λύση» του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι καταλαμβάνει την περίπτωση κατά την οποία, στο πλαίσιο συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως με μεταβίβαση της κυριότητας στη λήξη της, ο εκμισθωτής δεν μπορεί πλέον να απαιτήσει από τον μισθωτή την καταβολή του μισθώματος της χρηματοδοτικής μισθώσεως για τον λόγο ότι κατήγγειλε τη σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως λόγω μη εκπληρώσεως από τον μισθωτή των συμβατικών του υποχρεώσεων.
- 20 Υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ότι η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται σε περίπτωση ακυρώσεως, καταγγελίας, λύσεως, ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή μείωσης της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξεως.
- 21 Συναφώς, από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι οι κανόνες του δικαίου της Ένωσης πρέπει να ερμηνεύονται και να εφαρμόζονται κατά τρόπο ομοιόμορφο λαμβανομένων υπόψη των διατυπώσεών τους σε όλες τις γλώσσες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Σε περίπτωση διαστάσεως μεταξύ των αποδόσεων νομοθετήματος της Ένωσης στις διάφορες γλώσσες, η επίμαχη διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται βάσει της εν γένει οικονομίας και του σκοπού της ρυθμίσεως της οποίας αποτελεί μέρος (απόφαση της 17ης Μαΐου 2017, ERGO Poist'ονħa, C-48/16, EU:C:2017:377, σκέψη 37).
- 22 Όσον αφορά τους όρους της ακυρώσεως, της καταγγελίας και της λύσεως, πρέπει να τονιστεί ότι η πλειονότητα των γλωσσικών αποδόσεων της διατάξεως αυτής, μεταξύ των οποίων οι αποδόσεις στη γερμανική και τη γαλλική, μνημονεύουν αυτές τις τρεις περιπτώσεις, ενώ άλλες, όπως οι αποδόσεις στην αγγλική και την ουγγρική, δεν μνημονεύουν παρά μόνο δύο περιπτώσεις.
- 23 Όπως επισήμανε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η χρήση, στο άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, των όρων της ακυρώσεως, της καταγγελίας και της λύσεως, μεταξύ άλλων, στις αποδόσεις στη γερμανική και τη γαλλική, μπορεί να εξηγηθεί από τη βούληση να καλυφθούν τόσο οι περιπτώσεις ακυρώσεως που ενεργούν αναδρομικά (ex tunc) όσο και αυτές που ενεργούν για το μέλλον (ex nunc).
- 24 Οι όροι «elállás» και «teljesítés megħiúsulása» που χρησιμοποιούνται στην απόδοση του άρθρου αυτού στην ουγγρική δεν αντιτίθενται σε μια τέτοια ερμηνεία στον βαθμό που παραπέμπουν, αντιστοίχως, στην αναδρομική παύση της ισχύος μιας συμβάσεως και στην κατάργηση μιας δικαιοπραξίας.
- 25 Η ερμηνεία αυτή του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ανταποκρίνεται, εν πάση περιπτώσει, στην εν γένει οικονομία και τον σκοπό της διατάξεως αυτής.
- 26 Όπως συνάγεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου, στις περιπτώσεις που προβλέπει, το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ υποχρεώνει τα κράτη μέλη να προβαίνουν σε μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου και, ως εκ τούτου, του ποσού του ΦΠΑ που οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο οσάκις, μετά τη σύναψη της οικείας συμβάσεως, ο υποκείμενος στον φόρο δεν λαμβάνει την αντιπαροχή ή ένα μέρος της. Η διάταξη αυτή συνιστά την έκφραση μιας θεμελιώδους αρχής της οδηγίας περί 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 φόρο προστιθέμενης αξίας ποσό υψηλότερο αυτού που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο (βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 22).

- 27 Ωστόσο, η παράγραφος 2 του εν λόγω άρθρου 90 επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από τον ανωτέρω κανόνα σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος που έχει οριστεί για τη συγκεκριμένη πράξη (απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 23).
- 28 Ο λόγος για τον οποίο προβλέφθηκε αυτή η ευχέρεια παρεκκλίσεως, η οποία ισχύει αυστηρώς μόνο στην περίπτωση της ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος, είναι ότι η μη καταβολή της αντιπαροχής ενδέχεται, υπό ορισμένες περιστάσεις και λόγω της κρατούσας εντός του ενδιαφερόμενου κράτους μέλους νομικής καταστάσεως, να είναι δύσκολο να εξακριβωθεί ή να είναι μόνον προσωρινή (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 18).
- 29 Πράγματι, εν αντιθέσει προς τη λύση ή την ακύρωση της συμβάσεως, η κατάσταση της μη καταβολής του τιμήματος της πώλησεως δεν επαναφέρει τα συμβαλλόμενα μέρη στην αρχική τους κατάσταση. Εάν η ολική ή μερική μη καταβολή του τιμήματος της πώλησεως δεν αποτελεί συνέπεια λύσεως ή ακυρώσεως της συμβάσεως, ο αγοραστής εξακολουθεί να οφείλει το συμφωνηθέν τίμημα και ο πωλητής, μολοντί δεν έχει πλέον την κυριότητα του αγαθού, εξακολουθεί κατ' αρχήν 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 απαιτήσεως αυτής, ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να παράσχει σε κάθε κράτος μέλος τη δυνατότητα να αποφασίσει αν η μη καταβολή του τιμήματος πώλησεως παρέχει δικαίωμα για ανάλογη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου υπό τις προϋποθέσεις που θέτει το κράτος αυτό ή αν στην περίπτωση αυτή τέτοια μείωση δεν γίνεται δεκτή (βλ. απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 25).
- 30 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι χαρακτηριστικό της μη καταβολής είναι η αβεβαιότητα η οποία αποτελεί εγγενές στοιχείο της μη οριστικής φύσεώς της.
- 31 Αντιθέτως, οι όροι «ακύρωση», «καταγγελία» και «λύση» που περιέχονται στο άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ αφορούν καταστάσεις στις οποίες, κατόπιν είτε ακυρώσεως, που ενεργεί αναδρομικά, είτε καταγγελίας, που ενεργεί μόνον για το μέλλον, η υποχρέωση του οφειλέτη να εξοφλήσει την οφειλή του είτε αποσβέννεται πλήρως είτε παγιώνεται σε ποσό συγκεκριμένου ύψους, με τις εντεύθεν συνέπειες για τον πιστωτή.
- 32 Συναφώς, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως συνάγεται ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως με μεταβίβαση της κυριότητας στη λήξη της έπαυσε οριστικώς να παράγει αποτελέσματα κατόπιν καταγγελίας της συμβάσεως αυτής εκ μέρους ενός συμβαλλομένου. Ως εκ τούτου, τα εκμισθωθέντα αγαθά ανελήφθησαν από τον εκμισθωτή ο οποίος δεν μπορούσε πλέον να αξιώσει την καταβολή του μισθώματος από τον μισθωτή, αυτός δε ο τελευταίος δεν απέκτησε την κυριότητα των αγαθών αυτών. Εξάλλου, από κανένα προσκομισθέν ενώπιον του Δικαστηρίου στοιχείο δεν συνάγεται ότι αμφισβητήθηκε το υποστατό των δικαιωμάτων αυτών.
- 33 Στον βαθμό που μια τέτοια κατάσταση χαρακτηρίζεται από την οριστική μείωση της αρχικώς οφειλόμενης αντιπαροχής από συμβαλλόμενο στη σύμβαση μέρος, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «μη καταβολή» κατά την έννοια του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, αλλά συνιστά ακύρωση, καταγγελία ή λύση κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.

34 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, η απάντηση που προσήκει στο πρώτο ερώτημα είναι ότι οι έννοιες της «ακυρώσεως», της «καταγγελίας» και της «λύσεως» του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται ως καταλαμβάνουσες την περίπτωση κατά την οποία, στο πλαίσιο συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως με μεταβίβαση της κυριότητας στη λήξη της, ο εκμισθωτής δεν μπορεί πλέον να αξιώσει την καταβολή του μισθώματος από τον μισθωτή εκ του λόγου ότι κατήγγειλε τη σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως λόγω μη εκπληρώσεως από τον μισθωτή των συμβατικών του υποχρεώσεων.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

35 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν, στην περίπτωση που μια σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως έπαυσε οριστικώς να παράγει αποτελέσματα συνεπεία υπαναχωρήσεως λόγω της μη καταβολής των ληξιπρόθεσμων οφειλών εκ μέρους του μισθωτή, ο εκμισθωτής μπορεί να επικαλεσθεί το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έναντι κράτους μέλους προκειμένου να τύχει της μειώσεως της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, μολονότι η εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία, αφενός, χαρακτηρίζει μια τέτοια περίπτωση ως «μη καταβολή» κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού και, αφετέρου, δεν επιτρέπει τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση μη καταβολής.

36 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες προκύπτει ότι οι διατάξεις μιας οδηγίας εμφανίζονται, από άποψη περιεχομένου, απαλλαγμένες αιρέσεων και αρκούντως ακριβείς, οι ιδιώτες δικαιούνται να τις προβάλλουν ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου έναντι του κράτους, είτε όταν το τελευταίο δεν έχει μεταφέρει εμπροθέσμως μια οδηγία στο εσωτερικό του δίκαιο είτε όταν έχει προβεί σε μη ορθή μεταφορά της. Μια διάταξη του δικαίου της Ένωσης είναι απαλλαγμένη αιρέσεων όταν θεσπίζει υποχρέωση η οποία δεν συνοδεύεται από καμία επιφύλαξη ούτε απαιτείται για την εκτέλεσή της ή την επαγωγή των αποτελεσμάτων της η έκδοση κάποιας πράξεως, είτε των οργάνων της Ένωσης είτε των κρατών μελών (βλ. απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψεις 31 και 32).

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

38 Η διάταξη αυτή παρέχει μεν στα κράτη μέλη ορισμένη διακριτική ευχέρεια κατά την κατάρτιση των μέτρων για τον καθορισμό του ποσού της μειώσεως, πλην όμως το στοιχείο αυτό δεν επηρεάζει το γεγονός ότι η υποχρέωση αναγνώρισεως του δικαιώματος για μείωση της βάσεως επιβολής είναι επακριβώς καθορισμένη και ανεπιφύλακτη στις περιπτώσεις που προβλέπει το εν λόγω άρθρο. Επομένως, το άρθρο αυτό πληροί όλες τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για την παραγωγή αμέσου αποτελέσματος (απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 34).

39 Βεβαίως, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως, η παράγραφος 2 του εν λόγω άρθρου 90 επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από τον ανωτέρω κανόνα σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος που έχει οριστεί για την πράξη. Επομένως, οι υποκείμενοι στον φόρο δεν μπορούν, στηριζόμενοι στο άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, να προβάλλουν αξίωση για μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση μη καταβολής του τιμήματος αυτού αν το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος έχει επιλέξει να εφαρμόσει την παρέκκλιση που προβλέπεται στο άρθρο 90, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας (βλ. απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 23).

40 Εντούτοις, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 29 έως 33 της παρούσας αποφάσεως, μια πράξη καταγγελίας με την οποία ένας συμβαλλόμενος στο πλαίσιο συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως με μεταβίβαση της κυριότητας στη λήξη της προέβη σε οριστική λύση της συμβάσεως αυτής

συνεπάγεται την οριστική μείωση του αρχικώς οφειλόμενου από τον μισθωτή ποσού. Μια τέτοια πράξη δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «μη καταβολή» κατά την έννοια του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, αλλά συνιστά ακύρωση, καταγγελία ή λύση κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.

- 41 Εξάλλου, στον βαθμό που το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς τις διατυπώσεις στις οποίες επιτρέπεται να υπαχθεί η άσκηση αυτού του δικαιώματος μείωσης της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν τις υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και για την αποφυγή της απάτης, υπό τον όρο ιδίως ότι η δυνατότητα αυτή δεν θα χρησιμοποιείται για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολογήσεως εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3 της οδηγία αυτής (απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 36).
- 42 Δεδομένου ότι οι διατάξεις του άρθρου 90, παράγραφος 1, και του άρθρου 273 της οδηγίας περί 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 εκτιμήσεως, όσον αφορά ιδίως τις διατυπώσεις που οφείλουν να εκπληρώνουν οι υποκείμενοι στον φόρο ενώπιον των φορολογικών αρχών των εν λόγω κρατών, προκειμένου να επιτύχουν μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου (απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 37).
- 43 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 μόνον 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 περί ΦΠΑ και, επομένως, δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ (απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 38).
- 44 Επομένως, οι διατυπώσεις που οφείλουν να εκπληρώνουν οι υποκείμενοι στον φόρο για να ασκούν ενώπιον των φορολογικών αρχών το δικαίωμα μείωσης της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ πρέπει να συνίστανται μόνο στις διατυπώσεις χάρη στις οποίες αποδεικνύεται ότι, μετά τη σύναψη της δικαιοπραξίας, η αντιπαροχή ή ένα μέρος της οριστικά δεν πρόκειται να καταβληθεί. Στα εθνικά δικαστήρια εναπόκειται συναφώς να εξακριβώνουν ότι ανταποκρίνονται στην επιταγή αυτή οι διατυπώσεις που απαιτούνται στο οικείο κράτος μέλος (απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 39).
- 45 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο δεύτερο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι, στην περίπτωση που σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως έπαυσε οριστικώς να παράγει αποτελέσματα συνεπεία υπαναχωρήσεως λόγω μη καταβολής των ληξιπρόθεσμων οφειλών εκ μέρους του μισθωτή, ο εκμισθωτής μπορεί να επικαλεσθεί το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έναντι κράτους μέλους προκειμένου να τύχει της μείωσης της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, μολονότι η εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία, αφενός, χαρακτηρίζει μια τέτοια περίπτωση ως «μη καταβολή» κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού και, αφετέρου, δεν επιτρέπει τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση μη καταβολής.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 46 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:

- 1) Οι έννοιες της «ακυρώσεως», της «καταγγελίας» και της «λύσεως» του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνεύονται ως καταλαμβάνουσες την περίπτωση κατά την οποία, στο πλαίσιο σύμβασης χρηματοδοτικής μισθώσεως με μεταβίβαση της κυριότητας στη λήξη της, ο εκμισθωτής δεν μπορεί πλέον να αξιώσει την καταβολή του μισθώματος από τον μισθωτή εκ του λόγου ότι κατήγγειλε τη σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως λόγω μη εκπληρώσεως από τον μισθωτή των συμβατικών του υποχρεώσεων.
- 2) Στην περίπτωση που σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως έπαυσε οριστικώς να παράγει αποτελέσματα συνεπεία υπαναχωρήσεως λόγω μη καταβολής των ληξιπρόθεσμων οφειλών εκ μέρους του μισθωτή, ο εκμισθωτής μπορεί να επικαλεσθεί το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έναντι κράτους μέλους προκειμένου να τύχει της μειώσεως της βάσεως επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας, μολονότι η εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία, αφενός, χαρακτηρίζει μια τέτοια περίπτωση ως «μη καταβολή» κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού και, αφετέρου, δεν επιτρέπει τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση μη καταβολής.

(υπογραφές)