



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 30ής Απριλίου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Έκπτωση του φόρου επί των εισροών – Άρθρο 173 – Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί τόσο πράξεις παρέχουσες δικαίωμα προς έκπτωση όσο και πράξεις μη παρέχουσες το δικαίωμα αυτό – Μέθοδοι εκπτώσεως – Έκπτωση κατ' αναλογία – Έκπτωση αναλόγως της χρήσεως – Άρθρα 184 έως 186 – Διακανονισμός των εκπτώσεων – Μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων – Πράξη εκροής η οποία είχε εσφαλμένα θεωρηθεί απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ – Εθνικό μέτρο απαγορεύον τη μεταβολή μεθόδου εκπτώσεως για παρελθόντα έτη – Αποσβεστική του δικαιώματος προθεσμία – Αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της ασφάλειας δικαίου, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-661/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών διαφορών (κέντρο διοικητικής διαιτησίας), Πορτογαλία] με απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 22 Οκτωβρίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

CTT – Correios de Portugal

κατά

Autoridade Tributária e Aduaneira,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

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

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η CTT – Correios de Portugal, εκπροσωπούμενη από τον A. Fernandes de Oliveira, advogado,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes, T. Larsen και R. Campos Laires, καθώς και από την P. Barros da Costa,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Jiménez García,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τη L. Lozano Palacios και τον B. Rechena,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία 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), καθώς και τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας, της ισοδυναμίας και της αναλογικότητας.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της CTT – Correios de Portugal (στο εξής: CTT) και της Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Πορτογαλία) σχετικά με τον διακανονισμό των εκπτώσεων του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) στις οποίες προέβη η CTT στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της παροχής ταχυδρομικών υπηρεσιών.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Ο τίτλος ΙΧ της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο οποίος επιγράφεται «Απαλλαγές», περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, κεφάλαιο 2 σχετικά με τις «[α]παλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος» και κεφάλαιο 3 που αφορά τις «[α]παλλαγές άλλων δραστηριοτήτων».
- 4 Το άρθρο 132 της οδηγίας αυτής, το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 2 του τίτλου της ΙΧ, ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

- α) τις παροχές υπηρεσιών και τις παρεπόμενες προς τις παροχές αυτές παραδόσεις αγαθών, οι οποίες πραγματοποιούνται από τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες, με εξαίρεση τη μεταφορά προσώπων και τις τηλεπικοινωνίες,

[...]

- 5 Το άρθρο 135, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 3 του τίτλου της ΙΧ, ορίζει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

- δ) τις πράξεις, περιλαμβανομένης της διαπραγμάτευσης, οι οποίες αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές χρημάτων, απαιτήσεις, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων,

[...]

6 Ο τίτλος X της οδηγίας περί ΦΠΑ, που επιγράφεται «Εκπτώσεις», περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, κεφάλαιο 2, το οποίο φέρει τον τίτλο «Αναλογία έκπτωσης» και το οποίο περιλαμβάνει τα άρθρα 173 έως 175 της οδηγίας αυτής, καθώς και κεφάλαιο 5, το οποίο φέρει τον τίτλο «Διακανονισμός των εκπτώσεων» και το οποίο περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα άρθρα 184 έως 189 της εν λόγω οδηγίας.

7 Το άρθρο 173 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«1. Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για την πραγματοποίηση τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης [...] όσο και πράξεων οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, η έκπτωση επιτρέπεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ το οποίο αναλογεί στο ποσό που αφορά τις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

Η αναλογία έκπτωσης καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 174 και 175 για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν τα ακόλουθα μέτρα:

[...]

γ) να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί την έκπτωση ανάλογα με τη χρησιμοποίηση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και υπηρεσιών,

[...]»

8 Το άρθρο 175, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«Οι εκπτώσεις που πραγματοποιούνται σύμφωνα με την προσωρινή αυτή αναλογία διακανονίζονται σύμφωνα με την οριστική αναλογία η οποία προσδιορίζεται, για κάθε έτος, κατά το επόμενο έτος.»

9 Με το άρθρο 184 της εν λόγω οδηγίας διευκρινίζονται τα εξής:

«Η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.»

10 Το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«Ο διακανονισμός διενεργείται, ιδίως, όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου [...]»

11 Κατά το άρθρο 186 της οδηγίας αυτής:

«Τα κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο εφαρμογής των άρθρων 184 και 185.»

Το πορτογαλικό δίκαιο

12 Το άρθρο 9 του Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (κώδικα περί φόρου προστιθέμενης αξίας), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: CIVA), ορίζει τα εξής:

«Από τον φόρο απαλλάσσονται:

[...]

- 23) οι παροχές υπηρεσιών και οι παρεπόμενες προς τις παροχές αυτές παραδόσεις αγαθών, οι οποίες πραγματοποιούνται από τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες, με εξαίρεση τις τηλεπικοινωνίες·
- 24) οι παραδόσεις, για την ονομαστική τους αξία, γραμματοσήμων σε κυκλοφορία ή χαρτοσημασμένων αξιών, καθώς και οι σχετικές προμήθειες πώλησης·

[...]»

- 13 Το άρθρο 22 του CIVA, το οποίο φέρει τον τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», ορίζει στις παραγράφους 1 έως 3 τα εξής:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 7 και 8, και ασκείται με αφαίρεση από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για τις φορολογητέες πράξεις του υποκειμένου στον φόρο, κατά τη διάρκεια μιας φορολογικής περιόδου, του ποσού του προς έκπτωση φόρου ο οποίος έχει καταστεί απαιτητός κατά την ίδια περίοδο.

2. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 78, η έκπτωση πρέπει να πραγματοποιείται με τη δήλωση της περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας πραγματοποιήθηκε η παραλαβή τιμολογίων ή η αποδείξεως πληρωμής ΦΠΑ περιλαμβανομένης στις διασαφήσεις εισαγωγής ή με δήλωση μεταγενέστερη της περιόδου αυτής.

3. Εάν τα έγγραφα που μνημονεύονται στην προηγούμενη παράγραφο παραληφθούν κατά τη διάρκεια φορολογικής περιόδου δηλώσεως διαφορετικής από εκείνην της εκδόσεώς τους, η έκπτωση μπορεί να πραγματοποιηθεί, εφόσον είναι ακόμη εφικτό, εντός της περιόδου δηλώσεως κατά την οποία εκδόθηκαν.»

- 14 Το άρθρο 23 του CIVA, το οποίο φέρει τον τίτλο «Μέθοδοι εκπτώσεως για αγαθά μικτής χρήσεως», ορίζει τα εξής:

«1. Οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο, στο πλαίσιο της ασκήσεως των δραστηριοτήτων του, διενεργεί πράξεις που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 20, η έκπτωση του φόρου ο οποίος καταβλήθηκε για την απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση αμφοτέρων των ειδών πράξεων καθορίζεται ως εξής:

[...]

b) Με την επιφύλαξη των διατάξεων του προηγούμενου στοιχείου, όσον αφορά αγαθά ή υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων σχετικών με την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας προβλεπόμενης στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο a, η οποία παρέχει εν μέρει μόνο δικαίωμα προς έκπτωση, ο φόρος εκπίπτει κατά το ποσοστό που αντιστοιχεί στο ετήσιο ποσό των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση.

[...]

2. Παρά τις διατάξεις της παραγράφου 1, στοιχείο b, ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να προβεί στην έκπτωση με βάση την πραγματική χρήση του συνόλου ή μέρους των χρησιμοποιούμενων αγαθών και υπηρεσιών, βάσει αντικειμενικών κριτηρίων τα οποία καθιστούν δυνατό να καθορισθεί ο βαθμός χρήσεως των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών στο πλαίσιο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και πράξεων που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα, με την επιφύλαξη ότι η γενική διεύθυνση φορολογίας τού επιβάλλει ειδικούς όρους ή επιβάλλει την παύση της σχετικής ενέργειας εφόσον διαπιστώσει ότι τούτο προκαλεί ή ενδέχεται να προκαλέσει σημαντικές στρεβλώσεις της φορολογήσεως.

[...]

4. Το ποσοστό εκπτώσεως της παραγράφου 1, στοιχείο b, προκύπτει από κλάσμα που περιλαμβάνει στον αριθμητή το ετήσιο ποσό, χωρίς ΦΠΑ, των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση σύμφωνα με το άρθρο 20, παράγραφος 1, και στον παρονομαστή το ετήσιο ποσό, χωρίς ΦΠΑ, όλων των πράξεων του υποκειμένου στον φόρο οι οποίες απορρέουν από την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας που προβλέπεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο a, καθώς και των μη φορολογητέων επιδοτήσεων πλην των επιδοτήσεων εξοπλισμού.

[...]

6. Το κατά την παράγραφο 1, στοιχείο b, ποσοστό εκπτώσεως, υπολογιζόμενο προσωρινώς βάσει του ύψους των πραγματοποιηθεισών κατά το προηγούμενο έτος πράξεων, καθώς και η διενεργούμενη σύμφωνα με την παράγραφο 2 έκπτωση, υπολογιζόμενη προσωρινώς βάσει των αρχικών εφαρμοσθέντων για τους σκοπούς της μεθόδου πραγματικής χρήσεως αντικειμενικών κριτηρίων, διορθώνονται βάσει των οριστικών ποσών του έτους το οποίο αφορούν και έχουν ως αποτέλεσμα τον αντίστοιχο διακανονισμό των εκπτώσεων που έχουν διενεργηθεί, διακανονισμός ο οποίος πρέπει να περιλαμβάνεται στη δήλωση της τελευταίας περιόδου του οικείου έτους.»

- 15 Το άρθρο 78 του CIVA, το οποίο φέρει τον τίτλο «Διακανονισμοί», προβλέπει στην παράγραφο 6 τα ακόλουθα:

«Η διόρθωση των διαλαμβανόμενων στα άρθρα 44 έως 51 και 65 ουσιαστικών σφαλμάτων ή σφαλμάτων υπολογισμού κατά την καταχώριση στις δηλώσεις που μνημονεύονται στο άρθρο 41 και στους οδηγούς ή τις δηλώσεις που μνημονεύονται στο άρθρο 67, παράγραφος 1, στοιχεία b και c, είναι προαιρετική οσάκις προκύπτει εξ αυτού φόρος υπέρ του υποκειμένου στον φόρο, μπορεί, όμως, να πραγματοποιηθεί μόνον εντός προθεσμίας δύο ετών, η οποία, στην περίπτωση της ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, υπολογίζεται υποχρεωτικώς από τη στιγμή που το δικαίωμα αυτό γεννάται σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 1, είναι δε υποχρεωτική οσάκις προκύπτει εξ αυτού φόρος υπέρ του Δημοσίου.»

- 16 Το άρθρο 98 του CIVA, το οποίο φέρει τον τίτλο «Αυτεπάγγελτη αναθεώρηση και προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση», ορίζει στην παράγραφο 2 τα εξής:

«Υπό την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, το δικαίωμα προς έκπτωση ή προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου μπορεί να ασκηθεί αποκλειστικώς εντός τεσσάρων ετών από τη γένεση του δικαιώματος προς έκπτωση ή από την αχρεώστητη καταβολή του φόρου, αντιστοίχως.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 17 Η CTT δραστηριοποιείται στην αγορά της παροχής ταχυδρομικών υπηρεσιών στην Πορτογαλία. Αναλαμβάνει, μεταξύ άλλων, υποχρεώσεις παροχής δημόσιας υπηρεσίας στην αγορά αυτή.
- 18 Οι πράξεις της CTT που εμπíπτουν στην καθολική ταχυδρομική υπηρεσία απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ και, επομένως, δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση. Δεδομένου ότι η CTT διενεργεί επίσης πράξεις οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ και παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, η επιχείρηση αυτή χαρακτηρίζεται ως «μικτός» υποκείμενο στον φόρο.
- 19 Με ερμηνευτική απόφαση εκδοθείσα το 2007 (στο εξής: ερμηνευτική απόφαση του 2007), η φορολογική και τελωνειακή αρχή έκρινε ότι οι υπηρεσίες ταχυδρομικής εξοφλήσεως λογαριασμών που προσέφερε η CTT απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ. Η ερμηνευτική απόφαση αυτή ίσχυε έως τις 31 Δεκεμβρίου 2012.

- 20 Το 2012 ο Πορτογάλος νομοθέτης αναθεώρησε το ισχύον νομικό καθεστώς για την παροχή ταχυδρομικών υπηρεσιών, ενόψει της ελευθέρωσης της αγοράς από 1ης Ιανουαρίου 2013 κατ' εφαρμογήν της οδηγίας 2008/6/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 20ής Φεβρουαρίου 2008, για την τροποποίηση της οδηγίας 97/67/EK σχετικά με την πλήρη υλοποίηση της εσωτερικής αγοράς κοινοτικών ταχυδρομικών υπηρεσιών (ΕΕ 2008, L 52, σ. 3).
- 21 Ωστόσο, το 2015 δημιουργήθηκαν αμφιβολίες ως προς τις φορολογικές συνέπειες της ελευθέρωσης της πορτογαλικής ταχυδρομικής αγοράς. Η CTT άρχισε να προβαίνει σε εκκαθάριση του ΦΠΑ επί των υπηρεσιών ταχυδρομικής εξοφλήσεως λογαριασμών από τον Απρίλιο του 2015 και στις 23 Ιουνίου 2015 ζήτησε την επικαιροποίηση της ερμηνευτικής αποφάσεως του 2007.
- 22 Με νέα ερμηνευτική απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2015, η φορολογική και τελωνειακή αρχή παρέσχε διευκρινίσεις όσον αφορά τις συνέπειες της ελευθέρωσης της αγοράς ταχυδρομικών υπηρεσιών ως προς την απαλλαγή από τον ΦΠΑ και επισήμανε ότι οι υπηρεσίες ταχυδρομικής εξοφλήσεως λογαριασμών οι οποίες παρέχονταν από 1ης Ιανουαρίου 2013 δεν ενέπιπταν πλέον στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες, λαμβανομένης υπόψη της αποφάσεως της 23ης Απριλίου 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248).
- 23 Κατά συνέπεια, το 2016, η CTT προέβη σε εκκαθάριση του ΦΠΑ επί των πράξεων ταχυδρομικής εξοφλήσεως λογαριασμών που πραγματοποιήθηκαν από 1ης Ιανουαρίου 2013 και σε αναδρομική πρόσθετη εκκαθάριση του ΦΠΑ για το έτος 2013, καθώς και για τα έτη 2014 και 2015 μέσω υποβολής δηλώσεων διακανονισμού. Επιπλέον, στις αιτήσεις αυτές διακανονισμού, η CTT μετέβαλε τη μεθοδολογία εκπτώσεως, εφαρμόζοντας πλέον τη μέθοδο της χρήσεως για το μέρος του ΦΠΑ το οποίο προηγουμένως εξέπιπτε με τη μέθοδο της κατ' αναλογία εκπτώσεως. Η αναθεώρηση αυτή είχε ως αποτέλεσμα επιπλέον έκπτωση ΦΠΑ συνολικού ύψους 1 967 567,82 ευρώ.
- 24 Κατόπιν ελέγχου που διενήργησε στη CTT όσον αφορά το οικονομικό έτος 2015, η φορολογική και τελωνειακή αρχή υπενθύμισε ότι η μέθοδος της εκπτώσεως δεν μπορεί να μεταβληθεί σε περίπτωση κατά την οποία έχει εφαρμοσθεί η οριστική αναλογία και, ως εκ τούτου, έκρινε ότι για τη CTT, η οποία είχε ήδη εφαρμόσει την οριστική αναλογία, η προθεσμία για τη μεταβολή μεθόδου εκπτώσεως είχε εκπνεύσει. Επιπλέον, έκρινε ότι ο διακανονισμός που ζήτησε η CTT σχετικά με τη μεταβολή της μεθόδου εκπτώσεως δεν είχε κανένα νομικό έρεισμα στον CIVA. Κατά συνέπεια, η αρχή αυτή απέρριψε την επιπλέον έκπτωση η οποία στηριζόταν στη μεταβολή της μεθόδου εκπτώσεως, πλην όμως προέβη σε διακανονισμό των οριστικών αναλογιών για τα έτη 2013 έως 2015, για τον λόγο ότι οι διενεργηθείσες κατά τα έτη αυτά πράξεις ταχυδρομικής εξοφλήσεως λογαριασμών δεν απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ.
- 25 Στις 21 Μαρτίου 2018 η CTT κατέθεσε αίτηση εκδόσεως διαιτητικής αποφάσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, υποστηρίζοντας ότι οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας δεν είναι συμβατές με ερμηνεία του CIVA κατά την οποία ο καθορισμός της μεθόδου εκπτώσεως είναι δυνατός μόνον κατά τον χρόνο παραλαβής των τιμολογίων.
- 26 Στο πλαίσιο αυτό το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών διαφορών (κέντρο διοικητικής διαιτησίας), Πορτογαλία] αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Αντιτίθενται οι αρχές της ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας, της ισοδυναμίας και της αναλογικότητας σε ερμηνεία του άρθρου 98, παράγραφος 2, του [CIVA] υπό την έννοια ότι η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή σε περιπτώσεις τροποποίησης ή αναπροσαρμογής των ήδη διενεργηθεισών εκπτώσεων;

2) Αντιτίθενται οι αρχές αυτές σε νομοθετική ρύθμιση όπως το άρθρο 23, [παράγραφος] 1, στοιχείο b, και [παράγραφος] 6, του [CIVA], το οποίο ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έχει επιλέξει ορισμένη μέθοδο συντελεστή και/ή κριτήριο κατανομής για τους σκοπούς του υπολογισμού του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών για αγαθά ή υπηρεσίες μικτής χρήσεως και έχει προβεί σε διορθώσεις επί τη βάσει των οριστικών ποσών του έτους το οποίο αφορά η έκπτωση, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του εν λόγω άρθρου, δεν μπορεί να τροποποιήσει αναδρομικώς τα στοιχεία αυτά διά του εκ νέου υπολογισμού της ήδη αναπροσαρμοσθείσας βάσει της διατάξεως αυτής αρχικής εκπτώσεως στο πλαίσιο αναδρομικής εκκαθάρισεως του ΦΠΑ σε σχέση με δραστηριότητα η οποία είχε αρχικώς θεωρηθεί απαλλασσόμενη;»

Επί του παραδεκτού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 27 Με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η Πορτογαλική Κυβέρνηση εκφράζει αμφιβολίες ως προς το παραδεκτό των προδικαστικών ερωτημάτων. Συγκεκριμένα, αφενός, το αιτούν δικαστήριο δεν εκθέτει τους λόγους για τους οποίους οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αναλογικότητας, της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας είναι κρίσιμες εν προκειμένω. Αφετέρου, με τα ερωτήματα αυτά ζητείται από το Δικαστήριο να καθορίσει το πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του εθνικού δικαίου.
- 28 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι το κατά το άρθρο 267 ΣΛΕΕ σύστημα συνεργασίας στηρίζεται σε σαφή διάκριση των αρμοδιοτήτων μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου. Στο πλαίσιο διαδικασίας κινηθείσας δυνάμει του άρθρου αυτού, η ερμηνεία των εθνικών διατάξεων επαφίεται στα εθνικά δικαστήρια και όχι στο Δικαστήριο, το οποίο δεν είναι αρμόδιο να αποφαινεται επί του συμβατού χαρακτήρα των κανόνων του εσωτερικού δικαίου με τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης. Αντιθέτως, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να παρέχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία τα οποία άπτονται του δικαίου της Ένωσης και τα οποία παρέχουν στο δεύτερο τη δυνατότητα να εκτιμήσει το συμβατό των κανόνων του εθνικού δικαίου με τη ρύθμιση της Ένωσης (απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2015, Iglesias Gutiérrez και Rion Bea, C-352/14 και C-353/14, EU:C:2015:691, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 29 Επομένως, μολονότι από τη γραμματική διατύπωση των προδικαστικών ερωτημάτων που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι το Δικαστήριο καλείται να αποφανθεί επί του συμβατού χαρακτήρα διατάξεως του εθνικού δικαίου με το δίκαιο της Ένωσης, τίποτα δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να δώσει χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο παρέχοντάς του τα ερμηνευτικά στοιχεία τα οποία άπτονται του δικαίου της Ένωσης και τα οποία θα του παράσχουν τη δυνατότητα να εκτιμήσει το ίδιο το συμβατό των κανόνων του εθνικού δικαίου με το δίκαιο της Ένωσης (απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2015, Iglesias Gutiérrez και Rion Bea, C-352/14 και C-353/14, EU:C:2015:691, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Συνεπώς, κατά το μέτρο που τα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο οφείλει, καταρχήν, να αποφανθεί επ' αυτών (πρβλ. διάταξη της 13ης Δεκεμβρίου 2012, Debiasi, C-560/11, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2012:802, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 30 Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν, κατ' ουσίαν, την ερμηνεία της οδηγίας περί ΦΠΑ, ειδικότερα δε των άρθρων 173 και 184 έως 186, με γνώμονα τις αρχές του δικαίου της Ένωσης περί φορολογικής ουδετερότητας, αποτελεσματικότητας, ισοδυναμίας και αναλογικότητας.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 31 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν το άρθρο 173 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ερμηνευόμενο με γνώμονα τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας, της ισοδυναμίας και της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση που ένα κράτος μέλος επιτρέπει, βάσει της διατάξεως αυτής, στους υποκειμένους στον φόρο να προβαίνουν στην έκπτωση του ΦΠΑ αναλόγως της χρήσεως του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν τόσο για πράξεις παρέχουσες δικαίωμα προς έκπτωση όσο και για πράξεις μη παρέχουσες το δικαίωμα αυτό, το εν λόγω άρθρο αντιτίθεται σε ρύθμιση του κράτους μέλους απαγορεύουσα στους υποκειμένους στον φόρο να μεταβάλλουν τη μέθοδο εκπτώσεως του ΦΠΑ κατόπιν του καθορισμού της οριστικής αναλογίας.
- 32 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει να υπομνησθεί ότι, βάσει του άρθρου 173, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η αναλογία εκπτώσεως καθορίζεται, σύμφωνα με τα άρθρα 174 και 175 της οδηγίας αυτής, για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο με αναφορά στον κύκλο εργασιών. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 173, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας, τα κράτη μέλη δύνανται να επιτρέπουν ή να επιβάλλουν στον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί την έκπτωση ανάλογα με τη χρήση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών [πρβλ. απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, σκέψεις 49 και 50].
- 33 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι ο Πορτογάλος νομοθέτης, βάσει της τελευταίας αυτής διατάξεως, επέτρεψε στους μικτούς υποκειμένους στον φόρο να προβαίνουν στην έκπτωση ανάλογα με τη χρήση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και υπηρεσιών και ότι η CTT είχε επομένως την επιλογή να προβεί στις εκπτώσεις του ΦΠΑ αγαθών και υπηρεσιών μικτής χρήσεως είτε κατά τη μέθοδο της αναλογίας είτε κατά τη μέθοδο της χρήσεως.
- 34 Επισημαίνεται συναφώς ότι, βάσει του άρθρου 173, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, η εφαρμογή του συστήματος εκπτώσεως του ΦΠΑ βάσει της χρήσεως του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών συνιστά προαιρετική επιλογή την οποία διαθέτουν τα κράτη μέλη για την οργάνωση του φορολογικού τους συστήματος. Εντούτοις, μολονότι τα κράτη μέλη διαθέτουν περιθώριο εκτιμήσεως ως προς την επιλογή των μέτρων που λαμβάνουν για να διασφαλίζουν την προσήκουσα είσπραξη του ΦΠΑ και να αποτρέπουν τη φοροδιαφυγή, οφείλουν να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του, ιδίως δε τις αρχές της αναλογικότητας, της φορολογικής ουδετερότητας και της ασφάλειας δικαίου (πρβλ. αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, σκέψεις 22 και 23, και της 17ης Μαΐου 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 35 Όσον αφορά τις αρχές αυτές, υπενθυμίζεται, καταρχάς, ότι η αρχή της αναλογικότητας δεν εμποδίζει κράτος μέλος, το οποίο έκανε χρήση της ευχέρειας να παράσχει στους υποκειμένους του στον φόρο το δικαίωμα επιλογής ειδικού καθεστώτος φορολογήσεως, να θεσπίζει ρύθμιση η οποία εξαρτά την εφαρμογή του καθεστώτος αυτού από προηγούμενη, μη έχουσα αναδρομική ισχύ, έγκριση της φορολογικής αρχής και ότι η μη αναδρομικότητα της διαδικασίας εγκρίσεως δεν σημαίνει ότι η διαδικασία αυτή δεν είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας. Κατά συνέπεια, εθνική νομοθεσία, η οποία δεν παρέχει στους υποκειμένους στον φόρο τη δυνατότητα να εφαρμόζουν, κατόπιν του καθορισμού της οριστικής αναλογίας, το σύστημα εκπτώσεως βάσει της χρήσεως, δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου για την προσήκουσα είσπραξη του ΦΠΑ μέτρου (βλ., κατ' αναλογία προς το καθεστώς απαλλαγής των μικρών επιχειρήσεων, απόφαση της 17ης Μαΐου 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, σκέψεις 43 έως 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 36 Εν συνεχεία, όσον αφορά την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει, βεβαίως, ότι τα κράτη μέλη δύνανται, σύμφωνα με το άρθρο 173, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112, να εφαρμόζουν, για συγκεκριμένη πράξη, μέθοδο ή κλείδα κατανομής διαφορετική από τη μέθοδο η οποία στηρίζεται στον κύκλο εργασιών, υπό την προϋπόθεση ότι, βάσει της εν λόγω αρχής, η μέθοδος αυτή εγγυάται ακριβέστερο καθορισμό της αναλογίας εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών από εκείνον που προκύπτει από την εφαρμογή της μεθόδου η οποία στηρίζεται στον κύκλο εργασιών. Επομένως, κάθε κράτος μέλος που αποφασίζει να επιτρέψει ή να επιβάλει στον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί την έκπτωση ανάλογα με τη χρήση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών πρέπει να διασφαλίζει ότι ο τρόπος υπολογισμού του δικαιώματος προς έκπτωση προσδιορίζει με τη μεγαλύτερη δυνατή ακρίβεια το μέρος του ΦΠΑ που αναλογεί σε πράξεις οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση. Πράγματι, η αρχή της ουδετερότητας, η οποία είναι συμφυής με το κοινό σύστημα ΦΠΑ, επιτάσσει ο υπολογισμός της εκπτώσεως να αντανakλά αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των δαπανών που σχετίζονται με την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών μικτής χρήσεως το οποίο αναλογεί στις πράξεις που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση [πρβλ. απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, σκέψεις 51 και 52 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 37 Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι η επιλεγείσα μέθοδος δεν πρέπει κατ' ανάγκη να είναι η πλέον ακριβής, αλλά πρέπει να εγγυάται ακριβέστερο αποτέλεσμα από εκείνο το οποίο θα προέκυπτε από την εφαρμογή της κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών [πρβλ. απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, σκέψη 53 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 38 Ως εκ τούτου, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει κατ' ουσίαν η CTT, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν έχει την έννοια ότι πρέπει να αναζητείται σε κάθε περίπτωση η ακριβέστερη μέθοδος εκπτώσεως, μέχρι του σημείου να απαιτείται η κατά σύστημα αμφισβήτηση της αρχικής εφαρμοσθείσας μεθόδου, ακόμη και κατόπιν του καθορισμού της οριστικής αναλογίας.
- 39 Αφενός, μια τέτοια ερμηνεία θα καθιστούσε άνευ αντικειμένου την προβλεπόμενη στο άρθρο 173, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ εξουσία των κρατών μελών να επιτρέπουν στους υποκείμενους στον φόρο να προβαίνουν στην έκπτωση ανάλογα με τη χρήση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών, δεδομένου ότι τότε η έγκριση θα μετατρέποταν, στην πράξη, σε υποχρέωση. Αρκεί, όμως, να υπομνησθεί συναφώς ότι η συνεκτίμηση των αρχών οι οποίες διέπουν το σύστημα του ΦΠΑ, αλλά από τις οποίες ο νομοθέτης δύναται νομίμως να παρεκκλίνει, δεν μπορεί, εν πάση περιπτώσει, να δικαιολογήσει ερμηνεία που θα καθιστούσε εντελώς άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας παρέκκλιση εισαχθείσα κατά ρητή βούληση του νομοθέτη (απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, σκέψη 42).
- 40 Αφετέρου, η ερμηνεία αυτή θα αντέβαινε στη νομολογία κατά την οποία η οδηγία περί ΦΠΑ δεν επιβάλλει στον υποκείμενο στον φόρο που έχει τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ δύο πράξεων την υποχρέωση να εφαρμόσει εκείνην που συνεπάγεται την καταβολή του υψηλότερου ποσού ΦΠΑ. Αντιθέτως, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να επιλέξει να διαμορφώσει τη δραστηριότητά του έτσι ώστε να μειώσει τη φορολογική οφειλή του (πρβλ. απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 73).
- 41 Τέλος, η αρχή της ασφάλειας δικαίου επιτάσσει να μην μπορεί επ' αόριστον να τίθεται εν αμφιβόλω η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι των φορολογικών αρχών (πρβλ. αποφάσεις της 6ης Φεβρουαρίου 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 46, και της 17ης Μαΐου 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, σκέψη 51). Όπως ορθώς υπενθυμίζει η Πορτογαλική Κυβέρνηση, δεν είναι εύλογο να απαιτείται από τις φορολογικές αρχές να δέχονται υπό όλες τις περιστάσεις ότι ένας υποκείμενος στον φόρο δύναται να μεταβάλει μονομερώς τη μέθοδο εκπτώσεως την οποία χρησιμοποίησε για να καθορίσει τα προς έκπτωση ποσά του ΦΠΑ.

42 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, το άρθρο 173, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, ερμηνευόμενο με γνώμονα τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση που ένα κράτος μέλος επιτρέπει, βάσει της διατάξεως αυτής, στους υποκειμένους στον φόρο να προβαίνουν στην έκπτωση του ΦΠΑ αναλόγως της χρήσεως του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν τόσο για πράξεις παρέχουσες δικαίωμα προς έκπτωση όσο και για πράξεις μη παρέχουσες το δικαίωμα αυτό, το εν λόγω άρθρο της οδηγίας δεν αντιτίθεται σε ρύθμιση του κράτους μέλους απαγορεύουσα στους εν λόγω υποκειμένους στον φόρο να μεταβάλλουν τη μέθοδο εκπτώσεως του ΦΠΑ κατόπιν του καθορισμού της οριστικής αναλογίας.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

43 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ερμηνευόμενα με γνώμονα τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας, της ισοδυναμίας και της αναλογικότητας, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας ένας μικτός υποκείμενος στον φόρο στερείται της δυνατότητας, κατόπιν του καθορισμού της οριστικής αναλογίας, βάσει του άρθρου 175, παράγραφος 3, της οδηγίας, να διορθώσει, κάνοντας χρήση της επιτρεπόμενης από το εθνικό δίκαιο μεθόδου της χρήσεως βάσει του άρθρου 173, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας, εκπτώσεις του ΦΠΑ ο οποίος βάρυνε την απόκτηση αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν τόσο για πράξεις παρέχουσες δικαίωμα προς έκπτωση όσο και για πράξεις μη παρέχουσες το δικαίωμα αυτό, σε περίπτωση κατά την οποία, αφενός, ο υποκείμενος στον φόρο αγνοούσε, κατά τον χρόνο επιλογής της μεθόδου εκπτώσεως, ότι πράξη την οποία θεωρούσε απαλλασσόμενη του φόρου δεν απαλλασσόταν στην πραγματικότητα, και, αφετέρου, η τασσόμενη από το εθνικό δίκαιο γενική προθεσμία αποσβέσεως του δικαιώματος διακανονισμού των εκπτώσεων δεν είχε ακόμη εκπνεύσει.

44 Από την απόφαση περί παραπομπής και από τις απαντήσεις που έδωσαν τα ενδιαφερόμενα μέρη στις ερωτήσεις του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η CTT, όταν επέλεξε να εκπέσει τον ΦΠΑ για ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες σύμφωνα με τη μέθοδο που βασίζεται στον κύκλο εργασιών για τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης έτη, έλαβε υπόψη ότι οι πράξεις ταχυδρομικής εξοφλήσεως λογαριασμών τις οποίες πραγματοποιούσε απαλλάσσονταν, κατά την ερμηνευτική απόφαση του 2007, από τον ΦΠΑ. Το 2015, όμως, η αρμόδια φορολογική αρχή έκρινε ότι, λόγω της ελευθερώσεως της ταχυδρομικής αγοράς από 1ης Ιανουαρίου 2013, το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής περιορίστηκε αποκλειστικώς στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες. Ως εκ τούτου, η CTT θεώρησε εσφαλμένα, όσον αφορά τα έτη 2013 έως 2015, ότι οι πράξεις ταχυδρομικής εξοφλήσεως λογαριασμών απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ.

45 Υπενθυμίζεται, καταρχάς, ότι, μολονότι το εθνικό δικαστήριο είναι αποκλειστικώς αρμόδιο να διαπιστώσει και να εκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης, καθώς και να ερμηνεύσει και να εφαρμόσει το εθνικό δίκαιο, στο Δικαστήριο απόκειται να δώσει στο εθνικό δικαστήριο χρήσιμη απάντηση που θα του παράσχει τη δυνατότητα επιλύσεως της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψεις 37 και 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

46 Εν προκειμένω, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, στις γραπτές παρατηρήσεις της, και η CTT, με την απάντησή της στις ερωτήσεις του Δικαστηρίου, υποστηρίζουν ότι οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης υπηρεσίες εξοφλήσεως λογαριασμών δύνανται να συνιστούν πράξεις πληρωμής απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Η CTT επισήμανε επίσης ότι οι εν λόγω πράξεις θεωρήθηκαν, με την ερμηνευτική απόφαση του 2007, απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ βάσει της ως άνω διατάξεως και όχι βάσει εκείνης του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής. Ως εκ τούτου, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διακριβώσει αν οι υπηρεσίες αυτές εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής από τον ΦΠΑ που προβλέπει το εν λόγω άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ'.

- 47 Για να δοθεί, όμως, απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, πρέπει να ληφθεί ως αφετηρία η παραδοχή, η οποία μνημονεύεται στην απόφαση περί παραπομπής, ότι, μολοντί από 1ης Ιανουαρίου 2013 οι εν λόγω παροχές υπηρεσιών δεν απαλλάσσονταν πλέον από τον ΦΠΑ, εντούτοις η τροποποίηση αυτή κατέστη εμφανής μόλις κατά τη διάρκεια του έτους 2015, οπότε η CTT αγνοούσε, κατά τον χρόνο επιλογής της μεθόδου εκπτώσεως, ότι οι πράξεις αυτές τις οποίες θεωρούσε απαλλασσόμενες του ΦΠΑ δεν απαλλάσσονταν στην πραγματικότητα από τον φόρο.
- 48 Συναφώς, απόκειται, πάντως, στο αιτούν δικαστήριο να διακριβώσει αν η CTT ήταν καλόπιστη, κάτι το οποίο εξαρτάται επίσης, μεταξύ άλλων, από το ζήτημα αν, κατόπιν της ελευθέρωσης της πορτογαλικής ταχυδρομικής αγοράς, μπορούσε να προβλεφθεί ότι θα επέρχονταν μεταβολές όσον αφορά την απαλλαγή από τον φόρο των παρεχόμενων από τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες υπηρεσιών.
- 49 Κατόπιν της διευκρίνισης αυτής, υπενθυμίζεται, καταρχάς, ότι το άρθρο 184 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ότι η αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση πρέπει να διακανονίζεται όταν είναι χαμηλότερη ή υψηλότερη από εκείνην την οποία δικαιούνταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο. Κατά το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, ο διακανονισμός διενεργείται, ιδίως, σε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων που ελήφθησαν αρχικώς υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της εκπτώσεως (απόφαση της 16ης Ιουνίου 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, σκέψη 46).
- 50 Ο μηχανισμός διακανονισμού που προβλέπεται στα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως σκοπό την καθιέρωση στενού και άμεσου δεσμού μεταξύ του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών και της χρήσεως των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος επί των εκροών (απόφαση της 27ης Μαρτίου 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, σκέψη 27). Η αμφισβήτηση, όμως, της απαλλαγής από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών ταχυδρομικής εξοφλήσεως λογαριασμών είχε ως αποτέλεσμα τη ρήξη του στενού και άμεσου δεσμού αυτού μεταξύ του δικαιώματος προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών και της χρήσεως των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος επί των εκροών. Επομένως, η αμφισβήτηση αυτή είχε ως συνέπεια, για τα έτη 2013 έως 2015, να επέλθει μεταβολή, κατά την έννοια του άρθρου 185 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ενός εκ των στοιχείων που είχαν ληφθεί αρχικώς υπόψη για τον υπολογισμό των εκπτώσεων. Ως εκ τούτου, η CTT είχε δικαίωμα διακανονισμού βάσει του άρθρου 184 της οδηγίας αυτής (βλ., κατ' αναλογία προς πράξη η οποία εσφαλμένα θεωρήθηκε υποκείμενη στον ΦΠΑ, αλλά στην πραγματικότητα απαλλασσόταν από τον φόρο αυτό, απόφαση της 11ης Απριλίου 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, σκέψη 39).
- 51 Από τη συνδυασμένη ερμηνεία των άρθρων 184 και 185 της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει επίσης ότι ο διακανονισμός των εκπτώσεων έπρεπε να έχει ως αποτέλεσμα το ποσό των τελικών εκπτώσεων να αντιστοιχεί στο ποσό των εκπτώσεων που ένας υποκείμενος στον φόρο, όπως η CTT, θα δικαιούνταν να πραγματοποιήσει αν είχε λάβει εξαρχής υπόψη ότι οι υπηρεσίες ταχυδρομικής εξοφλήσεως λογαριασμών δεν απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 16ης Ιουνίου 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, σκέψη 47).
- 52 Συναφώς, το ζήτημα αν συγκεκριμένη πράξη απαλλάσσεται ή όχι από τον φόρο συνιστά ουσιώδες στοιχείο το οποίο λαμβάνει υπόψη ο μικτός υποκείμενος στον φόρο προκειμένου να καθορισθεί ο τρόπος με τον οποίο πρέπει να πραγματοποιηθούν οι εκπτώσεις του ΦΠΑ. Αρκεί, συναφώς, η διαπίστωση ότι η αμφισβήτηση της απαλλαγής πράξεως επί εκροών μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα ορισμένα αγαθά ή υπηρεσίες που θεωρούνταν ότι προορίζονται για μικτή χρήση να χρησιμοποιούνται, στην πράξη, μόνο για πράξεις που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ. Από το γράμμα, όμως, του άρθρου 173 της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει σαφώς ότι η διάταξη αυτή έχει εφαρμογή αποκλειστικώς στην περίπτωση των αγαθών και των υπηρεσιών που προορίζονται για μικτή χρήση. Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικώς για

την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, οι υποκείμενοι στον φόρο δικαιούνται πλήρη έκπτωση του φόρου που βάρυνε την απόκτηση ή τη λήψη τους [πρβλ. απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, σκέψη 47].

- 53 Ως εκ τούτου, εν προκειμένω, η CTT έπρεπε να έχει το δικαίωμα μεταβολής της μεθόδου εκπτώσεως, προκειμένου να μπορεί να προβεί στις εκπτώσεις του ΦΠΑ τις οποίες θα δικαιούνταν αν είχε αρχικώς λάβει υπόψη ότι οι υπηρεσίες ταχυδρομικής εξοφλήσεως λογαριασμών δεν απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ για τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης έτη. Συναφώς, δεν μπορεί να γίνει δεκτό το επιχείρημα της Πορτογαλικής Κυβερνήσεως ότι υπήρξε διακανονισμός των εκπτώσεων, στο μέτρο κατά το οποίο η φορολογική αρχή δέχθηκε την αναθεώρηση των οριστικών αναλογιών για τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης έτη, δεδομένου ότι οι υπηρεσίες ταχυδρομικής εξοφλήσεως λογαριασμών είχαν εσφαλμένα θεωρηθεί απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ.
- 54 Εν συνεχεία, μολονότι το άρθρο 186 της οδηγίας περί ΦΠΑ επιβάλλει ρητώς στα κράτη μέλη την υποχρέωση να καθορίζουν τις προϋποθέσεις διακανονισμού του ΦΠΑ, τα κράτη μέλη οφείλουν, πάντως, όταν θεσπίζουν εθνική ρύθμιση που καθορίζει τους όρους αυτούς, να τηρούν το δίκαιο της Ένωσης, ιδίως δε τις θεμελιώδεις αρχές του (πρβλ. απόφαση της 11ης Απριλίου 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, σκέψεις 27 και 48).
- 55 Όπως, όμως, υπομνήσθηκε στη σκέψη 36 της παρούσας αποφάσεως, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επιτάσσει ο τρόπος υπολογισμού της εκπτώσεως να ανταναικλά αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των δαπανών που σχετίζονται με την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών μικτής χρήσεως, το οποίο αναλογεί στις πράξεις που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση. Η αρχή αυτή αντιτίθεται, επομένως, στην εκ μέρους κράτους μέλους απόρριψη αιτήματος διορθώσεως της μεθόδου εκπτώσεως του ΦΠΑ σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, εκτός αν μια τέτοια διόρθωση δεν καθιστά δυνατό τον προσδιορισμό με μεγαλύτερη ακρίβεια του μέρους του ΦΠΑ που αναλογεί σε πράξεις παρέχουσες δικαίωμα προς έκπτωση.
- 56 Βάσει της αρχής της αναλογικότητας, ο εθνικός νομοθέτης έχει τη δυνατότητα να συνοδεύει τις τυπικές υποχρεώσεις των υποκείμενων στον φόρο με κυρώσεις δυνάμενες να τους παρακινούν στην τήρηση των λόγω υποχρεώσεων, με σκοπό τη διασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας του συστήματος του ΦΠΑ. Λαμβανομένης, όμως, υπόψη της εξεχουσας θέσεως που έχει το δικαίωμα προς έκπτωση εντός του κοινού συστήματος ΦΠΑ, κύρωση που συνίσταται σε πλήρη αποκλεισμό του δικαιώματος εκπτώσεως έχει προφανώς δυσανάλογο χαρακτήρα σε περίπτωση κατά την οποία δεν αποδεικνύεται απάτη ή ζημία εις βάρος του κρατικού προϋπολογισμού (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψεις 48 και 51).
- 57 Εν προκειμένω, όμως, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν προκύπτει καμία ένδειξη περί δόλιας ή καταχρηστικής πρακτικής εκ μέρους της CTT.
- 58 Τέλος, η Πορτογαλική Κυβέρνηση επισημαίνει ότι, ακόμη και αν είχε η CTT το δικαίωμα μεταβολής της μεθόδου εκπτώσεως του ΦΠΑ, ο διακανονισμός ζητήθηκε εκπροθέσμως. Συγκεκριμένα, ενώ το άρθρο 98 παράγραφος 2, του CIVA προβλέπει, όσον αφορά τη μεταβολή ή τον διακανονισμό των εκπτώσεων, γενική προθεσμία τεσσάρων ετών η οποία έχει ως αφετηρία τη γένεση του δικαιώματος προς έκπτωση ή την αχρεώστητη καταβολή του φόρου, η εφαρμογή της προθεσμίας αυτής αποκλείεται σε περίπτωση καθορισμού της οριστικής αναλογίας βάσει του άρθρου 175, παράγραφος 3, της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 59 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, βάσει της αρχής της ασφάλειας δικαίου, αποκλειστική προθεσμία η παρέλευση της οποίας συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος εκπτώσεως, ως κύρωση κατά του υποκείμενου στον φόρο που δεν υπήρξε αρκούντως επιμελής και παρέλειψε να ζητήσει την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, δεν μπορεί να θεωρείται μη συμβατή με το καθεστώς που θεσπίζει η οδηγία περί ΦΠΑ, εφόσον η προθεσμία αυτή, αφενός, ισχύει κατά τον ίδιο τρόπο τόσο για τα δικαιώματα που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο στον φορολογικό τομέα όσο και για τα αντίστοιχα

δικαιώματα που στηρίζονται στο δίκαιο της Ένωσης (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, δεν καθιστά στην πράξη αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση (αρχή της αποτελεσματικότητας) (απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψη 38).

- 60 Εν προκειμένω, μολονότι από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο δεν προκύπτει ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση προβλέπει, στον τομέα του ΦΠΑ, καθεστώς διαφορετικό από εκείνο που προβλέπεται για άλλα φορολογικά θέματα του εθνικού δικαίου, εντούτοις, η αρχή της αποτελεσματικότητας αντιτίθεται στη ρύθμιση αυτή, στο μέτρο που δύναται να στερήσει, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, από υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα διορθώσεως των δηλώσεων ΦΠΑ σε περίπτωση κατά την οποία έχει καθορισθεί η οριστική αναλογία, ενώ δεν έχει ακόμη εκπνεύσει η τετραετής αποκλειστική προθεσμία την οποία τάσσει η συγκεκριμένη ρύθμιση. Πράγματι, υπό τις περιστάσεις αυτές, η άσκηση του δικαιώματος διακανονισμού των εκπτώσεων ΦΠΑ, που προαναφέρθηκε στη σκέψη 51 της παρούσας αποφάσεως, θα αποδεικνυόταν στην πράξη αδύνατη ή, τουλάχιστον, υπέρμετρα δυσχερής (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψεις 40 και 41).
- 61 Συναφώς, υπενθυμίζεται ακόμη ότι τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να ερμηνεύουν, στο μέτρο του δυνατού, το εθνικό δίκαιο κατά τρόπο σύμφωνο με το δίκαιο της Ένωσης και ότι, μολονότι η υποχρέωση σύμφωνης ερμηνείας δεν μπορεί να αποτελέσει βάση για *contra legem* ερμηνεία του εθνικού δικαίου, εντούτοις, τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να τροποποιούν, εφόσον παρίσταται ανάγκη, νομολογία ή πρακτική ως προς τη λήψη αποφάσεων σε περίπτωση κατά την οποία αυτή στηρίζεται σε ερμηνεία του εθνικού δικαίου μη συμβατή με τους σκοπούς οδηγίας (πρβλ. απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, EU:C:2019:390, σκέψεις 48 και 49).
- 62 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ερμηνευόμενα με γνώμονα τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας υποκείμενος στον φόρο που προέβη σε εκπτώσεις του ΦΠΑ ο οποίος βάρυνε την απόκτηση αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν τόσο για πράξεις παρέχουσες δικαίωμα προς έκπτωση όσο και για πράξεις μη παρέχουσες το δικαίωμα αυτό σύμφωνα με τη μέθοδο η οποία στηρίζεται στον κύκλο εργασιών στερείται της δυνατότητας, κατόπιν του καθορισμού της οριστικής αναλογίας, βάσει του άρθρου 175, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής, να διορθώσει τις εκπτώσεις του ΦΠΑ, εφαρμόζοντας τη μέθοδο της χρήσεως, εφόσον:
- το οικείο κράτος μέλος επιτρέπει, βάσει του άρθρου 173, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας, στους υποκειμένους στον φόρο να προβαίνουν στις εκπτώσεις ΦΠΑ ανάλογα με τη χρήση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν τόσο για πράξεις παρέχουσες δικαίωμα προς έκπτωση όσο και για πράξεις μη παρέχουσες το δικαίωμα αυτό,
 - ο υποκείμενος στον φόρο αγνοούσε καλόπιστα, κατά τον χρόνο επιλογής της μεθόδου εκπτώσεως, ότι πράξη την οποία θεωρούσε απαλλασσόμενη από τον φόρο δεν απαλλασσόταν στην πραγματικότητα από αυτόν,
 - η γενική αποκλειστική προθεσμία που τάσσει το εθνικό δίκαιο για τον διακανονισμό των εκπτώσεων δεν έχει ακόμη εκπνεύσει και
 - η μεταβολή μεθόδου εκπτώσεως καθιστά δυνατό τον προσδιορισμό με μεγαλύτερη ακρίβεια του μέρους του ΦΠΑ που αφορά πράξεις παρέχουσες δικαίωμα προς έκπτωση.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

- 1) Το άρθρο 173, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ερμηνευόμενο με γνώμονα τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση που ένα κράτος μέλος επιτρέπει, βάσει της διατάξεως αυτής, στους υποκειμένους στον φόρο να προβαίνουν στην έκπτωση του ΦΠΑ αναλόγως της χρήσεως του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν τόσο για πράξεις παρέχουσες δικαίωμα προς έκπτωση όσο και για πράξεις μη παρέχουσες το δικαίωμα αυτό, το εν λόγω άρθρο της οδηγίας δεν αντιτίθεται σε ρύθμιση του κράτους μέλους απαγορεύουσα στους εν λόγω υποκειμένους στον φόρο να μεταβάλλουν τη μέθοδο εκπτώσεως του ΦΠΑ κατόπιν του καθορισμού της οριστικής αναλογίας.
- 2) Τα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας 2006/112, ερμηνευόμενα με γνώμονα τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας υποκείμενος στον φόρο που προέβη σε εκπτώσεις του ΦΠΑ ο οποίος βάρυνε την απόκτηση αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν τόσο για πράξεις παρέχουσες δικαίωμα προς έκπτωση όσο και για πράξεις μη παρέχουσες το δικαίωμα αυτό σύμφωνα με τη μέθοδο η οποία στηρίζεται στον κύκλο εργασιών στερείται της δυνατότητας, κατόπιν του καθορισμού της οριστικής αναλογίας, βάσει του άρθρου 175, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής, να διορθώσει τις εκπτώσεις του ΦΠΑ, εφαρμόζοντας τη μέθοδο της χρήσεως, εφόσον:
 - το οικείο κράτος μέλος επιτρέπει, βάσει του άρθρου 173, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας, στους υποκειμένους στον φόρο να προβαίνουν στις εκπτώσεις ΦΠΑ ανάλογα με τη χρήση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν τόσο για πράξεις παρέχουσες δικαίωμα προς έκπτωση όσο και για πράξεις μη παρέχουσες το δικαίωμα αυτό,
 - ο υποκείμενος στον φόρο αγνοούσε καλόπιστα, κατά τον χρόνο επιλογής της μεθόδου εκπτώσεως, ότι πράξη την οποία θεωρούσε απαλλασσόμενη από τον φόρο δεν απαλλασσόταν στην πραγματικότητα από αυτόν,
 - η γενική αποκλειστική προθεσμία που τάσσει το εθνικό δίκαιο για τον διακανονισμό των εκπτώσεων δεν έχει ακόμη εκπνεύσει και
 - η μεταβολή μεθόδου εκπτώσεως καθιστά δυνατό τον προσδιορισμό με μεγαλύτερη ακρίβεια του μέρους του ΦΠΑ που αφορά πράξεις παρέχουσες δικαίωμα προς έκπτωση.

(υπογραφές)