Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 23ης Νοεμβρίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Βάση επιβολής του φόρου – Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ – Άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο – Περιορισμός του δικαιώματος μειώσεως της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση μη καταβολής του τιμήματος από τον αντισυμβαλλόμενο – Περιθώριο εκτιμήσεως που διαθέτουν τα κράτη μέλη κατά τη μεταφορά στην εσωτερική έννομη τάξη – Αναλογικός χαρακτήρας της περιόδου προχρηματοδοτήσεως από την επιχείρηση»

Στην υπόθεση C-246/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε η Commissione tributaria provinciale di Siracusa (επιτροπή φορολογικών υποθέσεων επαρχίας Συρακουσών, Ιταλία) με απόφαση της 7ης Μαρτίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 28 Απριλίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Enzo Di Maura

κατά

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, πρόεδρο τμήματος, J.-C. Bonichot (εισηγητή), A. Arabadjiev, S. Rodin και E. Regan, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον G. De Bellis, avvocato dello Stato,

– η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τις J. Kraehling και G. Brown, επικουρούμενες από την E. Mitrophanous, barrister,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις F. Tomat και M. Owsiany-Hornung,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 8ης Ιουνίου 2017,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), καθώς και των αρχών της αναλογικότητας, της αποτελεσματικότητας του δικαίου της Ένωσης και της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Enzo Di Maura και της Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa (φορολογική αρχή, διεύθυνση επαρχίας Συρακουσών, Ιταλία) (στο εξής: φορολογική αρχή), σχετικά με πράξη βεβαιώσεως φόρου για το φορολογικό έτος 2004 αφορώσα τη μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το οποίο ρυθμίζει το ζήτημα της μειώσεως της επιβολής του φόρου, ορίζει τα εξής:

«Σε περίπτωση ακυρώσεως, καταγγελίας, λύσεως, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μειώσεως της τιμής, επερχομένης μετά την πραγματοποίηση της πράξεως, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, κατά τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.

Εν τούτοις, σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη δύνανται να παρεκκλίνουν από τον κανόνα αυτόν.»

Το ιταλικό δίκαιο

4 Το άρθρο 26 του decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (προεδρικού διατάγματος αριθ. 633, περί θεσπίσεως και ρυθμίσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας), της 26ης Οκτωβρίου 1972 (*GURI* αριθ. 292, της 11ης Νοεμβρίου 1972), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (στο εξής: προεδρικό διάταγμα), το οποίο φέρει τον τίτλο «Μεταβολή της φορολογικής βάσεως ή του φόρου», ορίζει, στην παράγραφο 2, τα ακόλουθα:

«Εάν πράξη για την οποία εκδόθηκε τιμολόγιο καταργηθεί εν όλω ή εν μέρει ή μειωθεί το φορολογητέο ποσό της, κατόπιν της καταχωρίσεως κατά τα άρθρα 23 και 24, λόγω κηρύξεως ακυρότητας, ακυρώσεως, ανακλήσεως, λύσεως, καταγγελίας και άλλων παρόμοιων λόγων ή εξαιτίας ολικής ή μερικής μη καταβολής λόγω διαδικασιών συλλογικής ικανοποιήσεως των δανειστών ή διαδικασιών αναγκαστικής εκτελέσεως οι οποίες δεν τελεσφόρησαν ή λόγω εφαρμογής συμβατικώς προβλεπόμενων μειώσεων ή εκπτώσεων, ο πωλητής του αγαθού ή ο πάροχος της υπηρεσίας έχει, κατά το άρθρο 19, δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου που αναλογεί στη μεταβολή, καταχωρίζοντάς την σύμφωνα με το άρθρου 25. Στην περίπτωση αυτή, ο αγοραστής ή ο εντολέας, ο οποίος ήδη καταχώρισε την πράξη σύμφωνα με το προμνημονευθέν άρθρο, οφείλει να καταχωρίσει τη μεταβολή

βάσει του άρθρου 23 ή του άρθρου 24, με την επιφύλαξη του δικαιώματός του να ζητήσει να του επιστραφεί, μέσω αναγωγής, το ποσό που κατέβαλε στον πωλητή του αγαθού ή στον πάροχο της υπηρεσίας.»

5 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η διάταξη αυτή ερμηνεύεται παγίως από την ιταλική διοίκηση και τα ιταλικά δικαστήρια ως έχουσα την έννοια ότι, προκειμένου να μειωθεί η βάση επιβολής του φόρου σε περίπτωση μη καταβολής, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να αποδείξει ότι απέβησαν άκαρπες οι συλλογικές διαδικασίες ικανοποιήσεως των δανειστών, κάτι το οποίο είναι δυνατό μόνον κατόπιν της εκπνοής της προθεσμίας που τάχθηκε για την υποβολή παρατηρήσεων επί ενδεχομένου σχεδίου διανομής των στοιχείων του ενεργητικού ή, ελλείψει αυτού, κατόπιν της εκπνοής της προθεσμίας εντός της οποίας μπορεί να προσβληθεί η απόφαση περί περατώσεως της διαδικασίας αφερεγγυότητας.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

6 Επειδή ένας εκ των πελατών του κηρύχθηκε σε πτώχευση χωρίς να έχει εξοφλήσει τιμολόγιο ύψους 35 000 ευρώ, ο E. Di Maura προέβη σε αντίστοιχη μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, μείωση στην οποία πίστευε ότι εδύνατο να προβεί κατ' εφαρμογήν των προμνησθεισών διατάξεων του προεδρικού διατάγματος.

7 Η φορολογική αρχή δεν ενέκρινε τον διακανονισμό αυτό για τον λόγο ότι ήταν δυνατός μόνον αφού αποβεί άκαρπη διαδικασία αφερεγγυότητας ή ατομική διαδικασία αναγκαστικής εκτελέσεως, δηλαδή όταν πλέον καταστεί βέβαιο ότι η απαίτηση δεν πρόκειται να εξοφληθεί, και όχι απλώς κατόπιν της εκδόσεως αποφάσεως κηρύσσουσας την πτώχευση, όπως αυτή που αφορούσε τον οφειλέτη του E. Di Maura.

8 Ο τελευταίος προσέφυγε ενώπιον της Commissione tributaria provinciale di Siracusa (επιτροπής φορολογικών υποθέσεων επαρχίας Συρακουσών, Ιταλία), υποστηρίζοντας ότι, αντιθέτως, η μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου λόγω μη καταβολής του τιμήματος έπρεπε να είναι δυνατή κατά τον χρόνο κηρύξεως του οφειλέτη σε πτώχευση.

9 Το δικαιοδοτικό αυτό όργανο διατηρεί αμφιβολίες ως προς τον σύμφωνο χαρακτήρα της προμνησθείσας διατάξεως του προεδρικού διατάγματος με τις αρχές της αναλογικότητας, της αποτελεσματικότητας του δικαίου της Ένωσης και της ουδετερότητας του ΦΠΑ, λαμβανομένης ιδίως υπόψη της χρονικής διάρκειας των συλλογικών διαδικασιών αφερεγγυότητας στην Ιταλία, ως προς τις οποίες επισημαίνει ότι όχι σπάνια υπερβαίνουν τα δέκα έτη. Εκτιμά επίσης ότι ο περιορισμός αυτός του δικαιώματος μειώσεως της φορολογικής βάσεως, τον οποίο επιβάλλει το ιταλικό δίκαιο, είναι υπέρμετρος, καθόσον, κατά την έκτη οδηγία, προϋπόθεση του περιορισμού αυτού του είδους είναι η μη καταβολή και όχι το ότι απέβησαν άκαρπες οι συλλογικές διαδικασίες αφερεγγυότητας ή τα μέτρα αναγκαστικής εκτελέσεως.

10 Υπό τις συνθήκες αυτές, η Commissione tributaria provinciale di Siracusa (επιτροπή φορολογικών υποθέσεων επαρχίας Συρακουσών, Ιταλία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν της διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Λαμβανομένων υπόψη του άρθρου 11, Γ, παράγραφος 1, και του άρθρου 20, παράγραφος 1, στοιχείο β', δεύτερη περίοδος, της [έκτης οδηγίας], σχετικά με τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου και τον διακανονισμό του τιμολογηθέντος σε συνάρτηση με υποκείμενες στον φόρο πράξεις ΦΠΑ σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της συμφωνηθείσας μεταξύ των συμβαλλομένων αντιπαροχής, συνάδει με τις αρχές της αναλογικότητας και της αποτελεσματικότητας, τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη ΛΕΕ, και με την αρχή της ουδετερότητας που διέπει την εφαρμογή του ΦΠΑ, η επιβολή ορίων καθιστώντων αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή

–μεταξύ άλλων, από την άποψη του χρόνου, δεδομένης της μη προβλέψιμης διάρκειας πτωχευτικής διαδικασίας– για τον υποκείμενο στον φόρο την ανάκτηση του φόρου ο οποίος αφορά την αντιπαροχή που έμεινε εν όλω ή εν μέρει απλήρωτη;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, είναι συμβατή με τις προμνημονευθείσες αρχές διάταξη, όπως αυτή του άρθρου 26, παράγραφος 2, του προεδρικού διατάγματος, η οποία εξαρτά το δικαίωμα ανακτήσεως του φόρου από την απόδειξη της προηγούμενης μη τελεσφορήσεως διαδικασιών συλλογικής ικανοποιήσεως πιστωτών, συγκεκριμένα δε, κατά τη νομολογία και την πρακτική των φορολογικών αρχών του κράτους μέλους της Ένωσης, από τη μη τελεσφόρηση της τελικής διανομής του ενεργητικού ή, απουσία αυτής, την έκδοση απρόσβλητης αποφάσεως για την περάτωση της πτωχευτικής διαδικασίας, ακόμη και όταν τέτοιες ενέργειες είναι εύλογα αντιοικονομικές λόγω του ύψους της απαιτήσεως, της προοπτικής εισπράξεώς της και του κόστους των διαδικασιών συλλογικής ικανοποιήσεως πιστωτών και λαμβανομένου επίσης υπόψη ότι οι εν λόγω προϋποθέσεις ενδέχεται να εκπληρωθούν έτη μετά την ημερομηνία ενάρξεως της διαδικασίας κηρύξεως σε πτώχευση;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

11 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να συνεξετασθούν, το αιτούν δικαιοδοτικό όργανο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι κράτος μέλος δύναται να εξαρτά τη μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση μερικής ή ολικής μη καταβολής του τιμήματος από το ότι απέβη άκαρπη συλλογική διαδικασία εφόσον η διαδικασία αυτή ενδέχεται να έχει χρονική διάρκεια υπερβαίνουσα τα δέκα έτη.

12 Πρέπει να υπομνησθεί, καταρχάς, ότι, για την εναρμόνιση της βάσεως επιβολής του φόρου, το άρθρο 11, Α. παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι, στο εσωτερικό της χώρας, η βάση αυτή συνίσταται, καταρχήν, σε οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο.

13 Η διάταξη αυτή συνιστά έκφραση θεμελιώδους αρχής της έκτης οδηγίας, κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι εισπραχθείσα αντιπαροχή, αναγκαία δε συνέπεια της αρχής αυτής είναι ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που είχε εισπράξει στο πλαίσιο αυτό ο υποκείμενος στον φόρο (απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 15).

14 Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, το οποίο αφορά τις περιπτώσεις ακυρώσεως, καταγγελίας, λύσεως, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μειώσεως της τιμής κατόπιν της πραγματοποιήσεως της πράξεως, υποχρεώνει τα κράτη μέλη να μειώνουν τη βάση επιβολής του φόρου και, ως εκ τούτου, το ποσό του ΦΠΑ που οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο οσάκις, κατόπιν της συνάψεως πράξεως, ο υποκείμενος στον φόρο δεν εισπράττει την αντιπαροχή ή μέρος αυτής (βλ., σχετικώς, απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 16).

15 Το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από τον προμνησθέντα στην προηγούμενη σκέψη κανόνα σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής.

16 Πράγματι, σε περίπτωση κατά την οποία η ολική ή μερική μη καταβολή του τιμήματος της πωλήσεως δεν αποτελεί συνέπεια καταγγελίας ή ακυρώσεως της συμβάσεως, ο αγοραστής εξακολουθεί να οφείλει το συμφωνηθέν τίμημα, ο δε πωλητής, μολονότι δεν διατηρεί πλέον την κυριότητα του πράγματος, εξακολουθεί καταρχήν να έχει την απαίτηση καταβολής του τιμήματος, της οποίας την ικανοποίηση δύναται να επιδιώξει δικαστικώς. Εφόσον, όμως, δεν μπορεί να αποκλεισθεί το ενδεχόμενο να

καταστεί οριστικά αδύνατη η ικανοποίηση της απαιτήσεως αυτής, πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να παράσχει σε κάθε κράτος μέλος τη δυνατότητα να αποφασίσει αν η μη καταβολή του τιμήματος της πωλήσεως, μολονότι δεν αρκεί αφεαυτής, αντιθέτως προς την καταγγελία ή την ακύρωση της συμβάσεως, για την επαναφορά των διαδίκων και πρώην συμβαλλομένων στην προτέρα κατάσταση, παρέχει δικαίωμα αντίστοιχης μειώσεως της βάσεως επιβολής του φόρους υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζει το κράτος μέλος αυτό ή αν στην περίπτωση αυτή δεν επιτρέπεται τέτοια μείωση (απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 25).

17 Εντούτοις, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, αυτή η δυνατότητα παρεκκλίσεως, η οποία ισχύει αυστηρώς μόνο στην περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος, στηρίζεται στην παραδοχή ότι η μη καταβολή της αντιπαροχής ενδέχεται, υπό ορισμένες περιστάσεις και λόγω του ισχύοντος εντός του οικείου κράτους μέλους δικαίου, να είναι δυσχερώς διακριβώσιμη ή να είναι απλώς προσωρινή (απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 18).

18 Ως εκ τούτου, η άσκηση αυτής της ευχέρειας παρεκκλίσεως πρέπει να είναι δικαιολογημένη προκειμένου τα μέτρα που λαμβάνουν τα κράτη μέλη με σκοπό την εφαρμογή της να μη διαταράσσουν την επίτευξη του σκοπού της φορολογικής εναρμονίσεως, ο οποίος επιδιώκεται με την έκτη οδηγία (απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 18).

19 Βεβαίως, από τη σκέψη 23 της αποφάσεως της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328) προκύπτει, κατ' αναλογία, ότι, οσάκις το οικείο κράτος μέλος έχει θελήσει να θέσει σε εφαρμογή την παρέκκλιση που προβλέπει το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, οι υποκείμενοι στον φόρο δεν δύνανται να επικαλεσθούν, βάσει του άρθρου 11, Γ, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, δικαίωμα μειώσεως της βάσεώς τους επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση μη καταβολής του τιμήματος.

20 Ωστόσο, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζουν η Ιταλική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, το σκεπτικό αυτό, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 32 έως 44 των προτάσεών της, δεν μπορεί να ερμηνευθεί ως θέτον εν αμφιβόλω την προμνησθείσα στις σκέψεις 17 και 18 της παρούσας αποφάσεως νομολογία, παρέχοντας στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να αποκλείουν πλήρως τη μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ.

21 Συναφώς, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι εξαιρέσεις πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 2002, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-287/00, EU:C:2002:388, σκέψη 47, της 14ης Ιουνίου 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, σκέψη 16, και της 21ης Μαρτίου 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, σκέψη 23). Όπως, όμως, προκύπτει από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 11, Γ, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, μολονότι τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα παρεκκλίσεως από την προβλεπόμενη στο πρώτο εδάφιο διόρθωση της βάσεως επιβολής του φόρου, ο νομοθέτης της Ένωσης δεν τους παρέσχε, πάντως, τη δυνατότητα να αποκλείουν εντελώς τη διόρθωση αυτή.

22 Η κρίση αυτή επιβεβαιώνεται και από την ερμηνεία του άρθρου 11, Γ, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας βάσει του σκοπού της διατάξεως αυτής. Πράγματι, μολονότι είναι ουσιώδες να έχουν τα κράτη μέλη τη δυνατότητα να αντιμετωπίζουν τη συμφυή με τον οριστικό χαρακτήρα της μη εξοφλήσεως τιμολογίου αβεβαιότητα, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 16 της παρούσας αποφάσεως, αυτή η δυνατότητα παρεκκλίσεως δεν μπορεί να βαίνει πέραν της εν λόγω αβεβαιότητας, καταλαμβάνοντας, ιδίως, το ζήτημα αν μπορεί να αποκλεισθεί μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση μη καταβολής.

23 Κατά τα λοιπά, αν γινόταν δεκτή η δυνατότητα των κρατών μελών να αποκλείουν οποιαδήποτε μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, το ενδεχόμενο αυτό θα αντέβαινε στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, από την οποία συνάγεται, μεταξύ άλλων, ότι, υπό την ιδιότητα του εισπράττοντος φόρους για λογαριασμό του Δημοσίου, ο επιχειρηματίας πρέπει να απαλλάσσεται

πλήρως από το βάρος του φόρου που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του οι οποίες υπόκεινται οι ίδιες στον ΦΠΑ (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 25, και της 13ης Μαρτίου 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, σκέψη 41).

24 Ως εκ τούτου, προκειμένου να δοθεί απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα, πρέπει να εξετασθεί κατά πόσον είναι δικαιολογημένος μηχανισμός μειώσεως της βάσεως επιβολής του φόρου όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης.

25 Συναφώς, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, η οποία καταλέγεται μεταξύ των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης, τα μέσα που χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή της έκτης οδηγίας πρέπει να είναι κατάλληλα για την επίτευξη των σκοπών που επιδιώκονται με το νομοθέτημα αυτό και δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξή τους μέτρου (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 26ης Απριλίου 2012, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, C-508/10, EU:C:2012:243, σκέψη 75).

26 Όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 22 της παρούσας αποφάσεως, σκοπός της παρεκκλίσεως από το δικαίωμα μειώσεως της βάσεως επιβολής του φόρου που προβλέπει το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας είναι να λαμβάνεται υπόψη η συμφυής με τον οριστικό χαρακτήρα της μη εξοφλήσεως τιμολογίου αβεβαιότητα.

27 Η αβεβαιότητα αυτή λαμβάνεται, προφανώς, υπόψη οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο στερείται του δικαιώματός του μειώσεως της βάσεως επιβολής του φόρου καθόσον η ικανοποίηση της απαιτήσεως δεν έχει καταστεί οριστικώς αδύνατη, όπως προβλέπει, κατ' ουσίαν, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική νομοθεσία. Επιβάλλεται, όμως, η διαπίστωση ότι ο ίδιος σκοπός θα μπορούσε να επιτευχθεί και με την παροχή του δικαιώματος μειώσεως σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο επικαλείται ότι ευλόγως μπορεί να γίνει δεκτό ότι κατά πάσα πιθανότητα το χρέος δεν θα εξοφληθεί, με δυνατότητα, πάντως, επανεκτιμήσεως της βάσεως επιβολής του φόρου προς το υψηλότερο εάν υπάρξει καταβολή. Σε τέτοια περίπτωση θα εναπέκειτο στις εθνικές αρχές να καθορίσουν, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας και υπό την προϋπόθεση δικαστικού ελέγχου, τα αποδεικτικά στοιχεία που πρέπει να προσκομίσει ο υποκείμενος στον φόρο για να αποδείξει την ιδιαιτέρως πιθανή παρατεταμένη χρονική διάρκεια της μη καταβολής, αναλόγως των ιδιαιτεροτήτων του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου. Ένας τέτοιος όρος θα ήταν εξίσου αποτελεσματικός για την επίτευξη του επιδιωκομένου σκοπού και, ταυτόχρονα, λιγότερο δεσμευτικός για τον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος διασφαλίζει την προχρηματοδότηση του ΦΠΑ εισπράττοντάς τον για λογαριασμό του Δημοσίου, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 23 της παρούσας αποφάσεως.

28 Η διαπίστωση της προηγουμένης σκέψεως ισχύει κατά μείζονα λόγο στο πλαίσιο εθνικής νομοθεσίας όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατ' εφαρμογήν της οποίας βεβαιότητα περί του ότι η ικανοποίηση της απαιτήσεως έχει καταστεί οριστικώς αδύνατη μπορεί να υπάρξει, στην πράξη, μόνον κατόπιν της παρελεύσεως δεκαετίας. Ένα τέτοιο χρονικό διάστημα ενδέχεται, εν πάση περιπτώσει, να επιβαρύνει τους επιχειρηματίες που υπόκεινται στη νομοθεσία αυτή, οσάκις αντιμετωπίζουν το ενδεχόμενο μη εξοφλήσεως τιμολογίου, με ταμειακό μειονέκτημα σε σχέση με τους ανταγωνιστές τους άλλων κρατών μελών, το οποίο προδήλως δύναται να κλονίσει τον σκοπό φορολογικής εναρμονίσεως που επιδιώκεται με την έκτη οδηγία.

29 Επομένως, στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι κράτος μέλος δεν δύναται να εξαρτά τη μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ από το ότι απέβη άκαρπη συλλογική διαδικασία εάν η διαδικασία αυτή ενδέχεται να έχει χρονική διάρκεια υπερβαίνουσα τα δέκα έτη.

Επί των δικαστικών εξόδων

30 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 (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι κράτος μέλος δεν δύναται να εξαρτά τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας από το ότι απέβη άκαρπη συλλογική διαδικασία εάν η διαδικασία αυτή ενδέχεται να έχει χρονική διάρκεια υπερβαίνουσα τα δέκα έτη

(υπογραφές)