



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 6ης Δεκεμβρίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Βάση επιβολής του φόρου – Μείωση – Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας»

Στην υπόθεση C-672/17,

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 διαιτησίας διοικητικών υποθέσεων), Πορτογαλία] με απόφαση της 16ης Νοεμβρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 28 Νοεμβρίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA

κατά

Autoridade Tributária e Aduaneira,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot (εισηγητή), πρόεδρο του πρώτου τμήματος, προεδρεύοντα του έκτου τμήματος, A. Arabadjiev και C. G. Fernlund, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA, εκπροσωπούμενη από τον A. G. Schwalbach, advogado,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes, M. Figueiredo και R. Campos Lares,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον A. Caeiros και την L. Lozano Palacios,

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

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας και του άρθρου 90 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 ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA (στο εξής: Tratave) και της Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Πορτογαλία) σχετικά με την άρνηση της τελευταίας να προβεί, στην περίπτωση της Tratave, στον διακανονισμό του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που καταβλήθηκε και που αφορά απαιτήσεις ανεξόφλητες και θεωρούμενες ως μη εισπράξιμες λόγω της αφερεγγυότητας των οφειλετών.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»
- 4 Κατά το άρθρο 90 της οδηγίας αυτής:

«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 184 της εν λόγω οδηγίας διευκρινίζει ότι «[η] αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο».
- 6 Το άρθρο 185 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. 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, μεταξύ άλλων σε περίπτωση ακύρωσης πωλήσεων ή επίτευξης εκπτώσεων στο τίμημα.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δεν διενεργείται διακανονισμός στην περίπτωση πράξεων, για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή, σε περίπτωση καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται δεόντως [...]

Ωστόσο, σε περίπτωση πράξεων για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή ή σε περίπτωση κλοπής, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν διακανονισμό.»

7 Κατά το άρθρο 219 της οδηγίας ΦΠΑ, «[κ]άθε έγγραφο ή μήνυμα, που μεταβάλλει το αρχικό τιμολόγιο και αναφέρεται ειδικά και μετά βεβαιότητας στο αρχικό τιμολόγιο, εξομοιώνεται με τιμολόγιο».

8 Το άρθρο 273 της οδηγίας αυτής 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 πορτογαλικό δίκαιο

9 Το άρθρο 78, παράγραφος 7, στοιχείο b, του Código do IVA (κώδικα ΦΠΑ) ορίζει τα εξής:

«Οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να τύχουν έκπτωσης [...] του ΦΠΑ όσον αφορά απαιτήσεις που θεωρούνται μη εισπραξιμες:

[...]

b) στο πλαίσιο διαδικασίας αφερεγγυότητας, σε περίπτωση αναγνώρισης της αφερεγγυότητας.»

10 Το άρθρο 78, παράγραφος 11, του κώδικα αυτού προβλέπει τα εξής:

«Στις περιπτώσεις των παραγράφων 7 και 8, στοιχείο d, ο μηδενισμός ή η μείωση του φόρου γνωστοποιείται στον αποκτώντα το αγαθό ή την υπηρεσία που είναι υποκείμενος στον φόρο, για τους σκοπούς της διόρθωσης της αρχικώς πραγματοποιηθείσας έκπτωσης.»

11 Το άρθρο 98, παράγραφος 2, του κώδικα ΦΠΑ ορίζει 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

12 Η Tratave είναι εταιρία με έδρα το Serzedelo (Πορτογαλία), η οποία εκμεταλλεύεται και διαχειρίζεται δημοτικές υπηρεσίες αποχέτευσης, καθαρισμού και απόρριψης των λυμάτων του ολοκληρωμένου συστήματος απορρύπανσης του Vale do Ave (Πορτογαλία).

13 Η Tratave υπόκειται στον ΦΠΑ. Με την περιοδική δήλωσή της για τον μήνα Ιούλιο του 2010, μείωσε τη βάση επιβολής του φόρου της και διόρθωσε ποσά ΦΠΑ που είχαν προηγουμένως εκκαθαριστεί και μετακυλιστεί σε οκτώ πελάτες της, αποδέκτες των υπηρεσιών της, οι οποίοι είχαν κηρυχθεί αφερέγγυοι με αποφάσεις έχουσες ισχύ δεδικασμένου.

14 Ο διακανονισμός αυτός είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του ΦΠΑ, υπέρ της Tratave, κατά ποσό ύψους 59 017,35 ευρώ.

- 15 Κατόπιν της εν λόγω δήλωσης, η Tratave υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο, κατά το πέρας του οποίου η φορολογική και τελωνειακή αρχή τής επισήμανε ότι η διόρθωση αυτή ήταν παράνομη, διότι δεν είχαν προσκομιστεί τα πιστοποιητικά που αφορούσαν τις έχουσες ισχύ δεδικασμένου αποφάσεις αναγνώρισης αφερεγγυότητας και, επίσης, η επιχείρηση δεν είχε συμμορφωθεί με την κατ' άρθρο 78, παράγραφος 11, του κώδικα ΦΠΑ υποχρέωση προηγούμενης γνωστοποίησης, στους αφερέγγυους οφειλέτες, της πρόθεσής της να μηδενίσει τον ΦΠΑ, προκειμένου οι οφειλέτες αυτοί να διορθώσουν την έκπτωση του ποσού του ΦΠΑ στην οποία μπορούσαν να έχουν προβεί.
- 16 Κατά συνέπεια, στις 2 Σεπτεμβρίου 2014, η εν λόγω αρχή κοινοποίησε στην Tratave διορθωτική πράξη επιβολής ΦΠΑ για τον μήνα Ιούλιο του 2010, ποσού ύψους 59 017,35 ευρώ, συνοδευόμενου από αντισταθμιστικούς τόκους ύψους 9 216,41 ευρώ.
- 17 Στις 28 Οκτωβρίου 2014, η Tratave κατέβαλε τα ποσά αυτά.
- 18 Τον Ιανουάριο και τον Φεβρουάριο του 2015, η Tratave ενημέρωσε τους εμπλεκόμενους οφειλέτες για την πρόθεσή της να μηδενίσει τα ποσά ΦΠΑ που αφορούσαν τις ανεξόφλητες απαιτήσεις.
- 19 Στις 27 Φεβρουαρίου 2015, η εν λόγω εταιρία υπέβαλε αίτηση θεραπείας κατά της διορθωτικής πράξης της 2ας Σεπτεμβρίου 2014. Επί της αίτησης αυτής εκδόθηκε απορριπτική απόφαση.
- 20 Στις 25 Ιουνίου 2015, η Tratave άσκησε κατά της εν λόγω απορριπτικής απόφασης ιεραρχική προσφυγή, η οποία επίσης απορρίφθηκε στις 5 Αυγούστου 2016.
- 21 Στις 6 Ιανουαρίου 2017, η Tratave προσέφυγε ενώπιον του Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [διαιτητικού δικαστηρίου φορολογικών διαφορών (κέντρο διαιτησίας διοικητικών υποθέσεων), Πορτογαλία] ζητώντας την ακύρωση της διορθωτικής πράξης της 2ας Σεπτεμβρίου 2014 και της απόφασης με την οποία απορρίφθηκε η ιεραρχική προσφυγή της.
- 22 Το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι η υποχρέωση κατοχής πιστοποιητικών σχετικών με τις έχουσες ισχύ δεδικασμένου αποφάσεις αναγνώρισης αφερεγγυότητας στερείται νομικής βάσης, αλλά ότι η Tratave έπρεπε να συμμορφωθεί με την υποχρέωση προηγούμενης γνωστοποίησης, στους αφερέγγυους οφειλέτες, της πρόθεσής της να μηδενίσει τον ΦΠΑ που αφορούσε τις ανεξόφλητες απαιτήσεις.
- 23 Το εν λόγω δικαστήριο διαπίστωσε επίσης ότι, εν πάση περιπτώσει, ο διακανονισμός αυτός υπέκειτο σε τετραετή προθεσμία παραγραφής.
- 24 Διερωτάται ωστόσο αν οι ανωτέρω ρυθμίσεις περί διακανονισμού που προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο είναι σύμφωνες με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και την οδηγία ΦΠΑ.
- 25 Στο πλαίσιο αυτό, το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών διαφορών (κέντρο διαιτησίας διοικητικών υποθέσεων)] αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
 - «1) Προσκρούει στην αρχή της ουδετερότητας καθώς και στο άρθρο 90 της οδηγίας [ΦΠΑ] εθνική ρύθμιση, όπως αυτή του άρθρου 78, παράγραφος 11, του [κώδικα ΦΠΑ], η οποία ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι, σε περίπτωση μη πληρωμής, δεν επιτρέπεται ο διακανονισμός του φόρου προτού ο μηδενισμός του φόρου κοινοποιηθεί στον υποκείμενο στον φόρο που αποκτά το αγαθό ή την υπηρεσία, για τους σκοπούς της διορθώσεως της αρχικώς πραγματοποιηθείσας εκπτώσεως;
 - 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, προσκρούει στην αρχή της ουδετερότητας και στο άρθρο 90 της οδηγίας [ΦΠΑ] εθνική ρύθμιση, όπως αυτή του άρθρου 78, παράγραφος 11, του [κώδικα ΦΠΑ], η οποία ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι, σε περίπτωση μη πληρωμής, δεν

επιτρέπεται ο διακανονισμός του φόρου εφόσον ο μηδενισμός του φόρου δεν κοινοποιηθεί στον υποκείμενο στον φόρο που αποκτά το αγαθό ή την υπηρεσία εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 98, παράγραφος 2, του ιδίου κώδικα προθεσμίας για την έκπτωση του φόρου;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 26 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η αρχή της ουδετερότητας και το άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112 αποκλείουν εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να προβεί σε μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, σε περίπτωση μη καταβολής της τιμής, για όσο χρόνο δεν έχει γνωστοποιήσει προηγουμένως στον αποκτώντα το αγαθό ή την υπηρεσία, εφόσον αυτός είναι υποκείμενος στον φόρο, την πρόθεσή του να μηδενίσει ένα μέρος ή το σύνολο του ΦΠΑ, προκειμένου να διορθωθεί η έκπτωση του ποσού του ΦΠΑ στην οποία μπόρεσε να προβεί ο εν λόγω αποκτών.
- 27 Καταρχάς, διαπιστώνεται ότι, μολονότι δεν αποκλείεται το ενδεχόμενο ο διακανονισμός της βάσης επιβολής του φόρου στον οποίο προέβη η Tratave τον Ιούλιο του 2010 να αφορά ποσά ΦΠΑ που οφείλονταν πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της οδηγίας ΦΠΑ, δηλαδή την 1η Ιανουαρίου 2007, δεν είναι εν πάση περιπτώσει αναγκαίο να κριθεί το ζήτημα ποιος κανόνας δικαίου της Ένωσης έχει εφαρμογή, δεδομένου ότι οι κρίσιμες για την παρούσα υπόθεση διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ είναι πανομοιότυπες με εκείνες της προηγούμενης 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).
- 28 Υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει του άρθρου 73 της οδηγίας ΦΠΑ, για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών 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, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.
- 29 Το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, το οποίο αφορά τις περιπτώσεις ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μείωσης της τιμής που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, υποχρεώνει τα κράτη μέλη να μειώνουν τη βάση επιβολής του φόρου, άρα και του ποσού του ΦΠΑ που οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο, όταν μετά τη διενέργεια της πράξης ο υποκείμενος στον φόρο δεν λαμβάνει την αντιπαροχή ή ένα μέρος της. Η διάταξη αυτή αποτελεί έκφραση μιας θεμελιώδους αρχής της οδηγίας ΦΠΑ κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή, συνέπεια δε της αρχής αυτής είναι ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο (αποφάσεις της 26ης Ιανουαρίου 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψεις 26 και 27, της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 22, καθώς και της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, σκέψη 32).
- 30 Το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει ωστόσο στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να παρεκκλίνουν από τον κανόνα αυτόν σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής που έχει οριστεί για την πράξη (αποφάσεις της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 23, και της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψη 27).

- 31 Εξάλλου, δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν τις υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και για την αποφυγή της απάτης, υπό τον όρο ιδίως ότι η δυνατότητα αυτή δεν θα χρησιμοποιείται για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από εκείνες που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3 της εν λόγω οδηγίας (απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 36).
- 32 Δεδομένου ότι οι διατάξεις του άρθρου 90, παράγραφος 1, και του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ, εκτός των ορίων που καθορίζουν, δεν προσδιορίζουν ούτε τις προϋποθέσεις ούτε τις υποχρεώσεις τις οποίες μπορούν να επιβάλλουν τα κράτη μέλη, διαπιστώνεται ότι οι διατάξεις αυτές παρέχουν στα κράτη μέλη ορισμένο περιθώριο εκτίμησης, όσον αφορά ιδίως τις διατυπώσεις που οφείλουν να εκπληρώνουν οι υποκείμενοι στον φόρο ενώπιον των φορολογικών αρχών, προκειμένου να επιτύχουν μείωση της βάσης επιβολής του φόρου (αποφάσεις της 26ης Ιανουαρίου 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψη 23, της 15ης Μαΐου 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 37, και της 12ης Οκτωβρίου 2017, *Lombard Ingatlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψη 42).
- 33 Από τη νομολογία προκύπτει πάντως ότι τα μέτρα που αποσκοπούν στην αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής δεν μπορούν καταρχήν να εισάγουν παρέκκλιση από την τήρηση των κανόνων που διέπουν τη βάση επιβολής του φόρου παρά μόνο στον βαθμό κατά τον οποίο τούτο 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 ΦΠΑ και, επομένως, δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπο ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ (αποφάσεις της 26ης Ιανουαρίου 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψη 28, της 15ης Μαΐου 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 38, και της 12ης Οκτωβρίου 2017, *Lombard Ingatlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψη 43).
- 34 Συνεπώς, οι διατυπώσεις που οφείλουν να εκπληρώνουν οι υποκείμενοι στον φόρο για να ασκούν ενώπιον των φορολογικών αρχών το δικαίωμα μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ πρέπει να συνίστανται μόνο στις διατυπώσεις χάρη στις οποίες αποδεικνύεται ότι, μετά την ολοκλήρωση της πράξης, η αντιπαροχή ή ένα μέρος της δεν πρόκειται οριστικά να καταβληθεί. Στα εθνικά δικαστήρια εναπόκειται συναφώς να εξακριβώνουν ότι ανταποκρίνονται στην επιταγή αυτή οι διατυπώσεις που απαιτούνται στο οικείο κράτος μέλος (αποφάσεις της 15ης Μαΐου 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 39, και της 12ης Οκτωβρίου 2017, *Lombard Ingatlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψη 44).
- 35 Εν προκειμένω, υποχρέωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά την οποία, για να μπορεί να μειωθεί αναλόγως, σε περίπτωση μη καταβολής της τιμής, η βάση επιβολής του φόρου που αφορά έναν υποκείμενο στον φόρο, ο τελευταίος πρέπει να γνωστοποιήσει προηγουμένως στον οφειλέτη του, εφόσον αυτός υπόκειται στον φόρο, την πρόθεσή του να μηδενίσει ένα μέρος ή το σύνολο του ΦΠΑ, εμπίπτει συγχρόνως στο άρθρο 90, παράγραφος 1, και στο άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψεις 24 και 25).
- 36 Όσον αφορά την τήρηση των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, διαπιστώνεται ότι η υποχρέωση αυτή, η οποία καθιστά δυνατή την ενημέρωση του οφειλέτη για το γεγονός ότι πρέπει να προβεί σε διακανονισμό του ποσού του ΦΠΑ επί των εισροών τον οποίο ενδεχομένως μπόρεσε να εκπέσει, δύναται να συμβάλει τόσο στην εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και της αποφυγής της απάτης όσο και στην αποτροπή του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψεις 32 και 33).

- 37 Συναφώς, η υποχρέωση του αφερέγγυου οφειλέτη να δηλώσει τις ανεξόφλητες οφειλές του και τους δανειστές του, στην οποία αναφέρεται η Tratave για να προβάλει τον αλυσιτελή χαρακτήρα της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης υποχρέωσης και, ως εκ τούτου, την παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας, δεν συνιστά διατύπωση ικανή να εξασφαλίσει επαρκώς τη συμμόρφωση με τους στόχους αυτούς, έστω και μόνο επειδή η εν λόγω υποχρέωση δήλωσης βασίζεται αποκλειστικά στην πρωτοβουλία του οφειλέτη.
- 38 Εξάλλου, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, το γεγονός ότι η γνωστοποίηση που πρέπει να γίνει στον αφερέγγυο οφειλέτη προηγείται του διακανονισμού της βάσης επιβολής του ΦΠΑ στον οποίο προβαίνει ο υποκείμενος στον φόρο προμηθευτής αγαθών ή πάροχος υπηρεσιών πρέπει να παρέχει στο κράτος μέλος τη δυνατότητα να ενεργήσει εγκαίρως, στο πλαίσιο της διαδικασίας αφερεγγυότητας, για την ανάκτηση του ΦΠΑ επί των εισροών που ο οφειλέτης αυτός μπόρεσε να εκπέσει.
- 39 Επιπλέον, δεδομένου ότι η συμμόρφωση με την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης υποχρέωση παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο προμηθευτή αγαθών ή πάροχο υπηρεσιών τη δυνατότητα να ανακτήσει το συνολικό ποσό του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που κατέβαλε στη φορολογική αρχή για μη εξοφληθείσες απαιτήσεις, η υποχρέωση αυτή δεν θίγει, καταρχήν, την ουδετερότητα του ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψη 37).
- 40 Τέλος, η Πορτογαλική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι η γνωστοποίηση αυτή δεν υπόκειται σε συγκεκριμένες τυπικές προϋποθέσεις και ότι μπορεί, ως εκ τούτου, να πραγματοποιηθεί με κάθε πρόσφορο μέσο. Από την απόφαση περί παραπομπής συνάγεται επίσης ότι η γνωστοποίηση είναι διαδικασία δυνάμενη «να διεκπεραιωθεί πολύ εύκολα» και «ελάχιστα επιβαρυντική».
- 41 Προκύπτει, επομένως, ότι μια τέτοια υποχρέωση δεν είναι υπερβολικά επαχθής για τον υποκείμενο στον φόρο προμηθευτή αγαθών ή πάροχο υπηρεσιών (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψη 34), πράγμα το οποίο εναπόκειται εντούτοις στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.
- 42 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της ουδετερότητας καθώς και τα άρθρα 90 και 273 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν αποκλείουν εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να προβεί σε μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, σε περίπτωση μη καταβολής της τιμής, για όσο χρόνο δεν έχει γνωστοποιήσει προηγουμένως στον αποκτώντα το αγαθό ή την υπηρεσία, εφόσον αυτός είναι υποκείμενος στον φόρο, την πρόθεσή του να μηδενίσει ένα μέρος ή το σύνολο του ΦΠΑ, προκειμένου να διορθωθεί η έκπτωση του ποσού του ΦΠΑ στην οποία μπόρεσε να προβεί ο εν λόγω αποκτών.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

- 43 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και το άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ αποκλείουν εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία εξαρτά τη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, σε περίπτωση μη καταβολής της τιμής, από τη γνωστοποίηση του μηδενισμού του φόρου στον αποκτώντα το αγαθό ή την υπηρεσία, εφόσον αυτός είναι υποκείμενος στον φόρο, εντός προθεσμίας παραγραφής τεσσάρων ετών.
- 44 Εντούτοις, δεδομένου ότι το εν λόγω ερώτημα υποβλήθηκε μόνο για την περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση σε αυτό.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 45 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε 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:

Η αρχή της ουδετερότητας καθώς και τα άρθρα 90 και 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας έχουν την έννοια ότι δεν αποκλείουν εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να προβεί σε μείωση της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), σε περίπτωση μη καταβολής της τιμής, για όσο χρόνο δεν έχει γνωστοποιήσει προηγουμένως στον αποκτώντα το αγαθό ή την υπηρεσία, εφόσον αυτός είναι υποκείμενος στον φόρο, την πρόθεσή του να μηδενίσει ένα μέρος ή το σύνολο του ΦΠΑ, προκειμένου να διορθωθεί η έκπτωση του ποσού του ΦΠΑ στην οποία μπόρεσε να προβεί ο εν λόγω αποκτών.

(υπογραφές)