



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 8ης Ιουνίου 2017¹

Υπόθεση C-246/16

Enzo Di Maura

κατά

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa

[αίτηση του Commissione tributaria provinciale di Siracusa (φορολογικό δικαστήριο της επαρχίας Συρακουσών, Ιταλία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Νομοθεσία για τον ΦΠΑ – Περιορισμός του δικαιώματος μείωσης της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση μη καταβολής του τιμήματος από τον αντισυμβαλλόμενο (άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ ή άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ) – Περιθώριο διακριτικής ευχέρειας που διαθέτουν τα κράτη μέλη κατά τη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο – Συμφωνία της περιόδου προχρηματοδότησεως από τον επιχειρηματία προς την αρχή της αναλογικότητας»

I. Εισαγωγή

1. Η μη έγκαιρη εξόφληση ή ακόμη και η παντελής μη εξόφληση των οφειλών των πελατών από τιμολόγια είναι φαινόμενο σύνηθες στις επιχειρηματικές συναλλαγές. Το εν λόγω φαινόμενο είναι ήδη, αυτό καθαυτό, δυσάρεστο για τις επιχειρήσεις, ιδίως όταν οι εν λόγω ανεξόφλητες οφειλές προσλαμβάνουν ορισμένη έκταση. Καθίσταται δε ακόμη περισσότερο δυσάρεστο σε περίπτωση που, παρά τη μη εξόφληση των εν λόγω τιμολογίων, οφείλονται φόροι σε συνάρτηση με το ποσό του τιμολογίου, οι οποίοι θα έπρεπε να επιβαρύνουν τον πελάτη.

2. Η κατάσταση αυτή προκαλείται από το γεγονός ότι το κράτος, βάσει της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ, εισπράττει τον φόρο «του» από την επιχείρηση, μολονότι ο οφειλέτης του φόρου (ο λήπτης της παροχής) δεν τον έχει ακόμη καταβάλει στην επιχείρηση. Ως εκ τούτου, μέχρι να καταβληθεί ο ΦΠΑ, η επιχείρηση υποχρεώνεται να τον προχρηματοδοτήσει και να χορηγήσει, επομένως, στο κράτος άτοκο δάνειο. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά ένα ανεξόφλητο τιμολόγιο χρονολογούμενο από το 2004.

3. Για τους λόγους αυτούς, προβλέπεται σε όλα, μάλλον, τα κράτη μέλη η δυνατότητα αντίστοιχης διορθώσεως των ήδη γεγεννημένων οφειλών ΦΠΑ των επιχειρήσεων. Εντούτοις, στην Ιταλία τούτο ήταν μέχρι τούδε δυνατό μόνο μετά την *περάτωση διαδικασίας αφερεγγυότητας* όσον αφορά τον λήπτη της παροχής. Σε άλλα κράτη κρίσιμη είναι η *έναρξη της διαδικασίας αφερεγγυότητας*. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις οι επιχειρήσεις μπορούν να ασκήσουν μόνο περιορισμένη επιρροή. Ως εκ τούτου, συχνά απαιτείται να παρέλθουν αρκετά έτη μέχρι να μπορέσει να λήξει η προχρηματοδότηση.

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

4. Στην υπό κρίση –δεύτερη πλέον– διαδικασία από την Ιταλία² το Δικαστήριο έχει επιληφθεί, συνεπώς, ενός από τα σημαντικότερα ζητήματα που αφορούν την έμμεση είσπραξη ΦΠΑ κατά τρόπο σύμφωνο με την αρχή του κράτους δικαίου. Το Δικαστήριο καλείται εν τέλει να αποφανθεί το πρώτον³, για πόσον χρόνο είναι δυνατόν, συμφώνως προς την αρχή της αναλογικότητας, να υποχρεώνονται οι ιδιωτικές επιχειρήσεις από τα κράτη μέλη να προχρηματοδοτούν με δική τους δαπάνη έναν φόρο, του οποίου την οικονομική επιβάρυνση δεν υποχρεούνται να φέρουν. Πρέπει πράγματι οι επιχειρήσεις να αναμένουν δύο, δέκα ή ακόμη και περισσότερα έτη μέχρι να τους επιστραφεί ο απαιτητός και ήδη καταβληθείς ΦΠΑ; Είναι υποχρεωμένες οι επιχειρήσεις να διεξάγουν μια ενδεχομένως παντελώς ασύμφορη, από οικονομική άποψη, δικαστική διαδικασία προκειμένου να μπορέσουν να αποδείξουν ότι η μέχρι τούδε μη καταβληθείσα συμφωνημένη αντιπαροχή θα πρέπει να θεωρηθεί *οριστικώς* ανεξόφλητη;

II. Το νομικό πλαίσιο

1. Το δίκαιο της Ένωσης

5. Όσον αφορά το δίκαιο της Ένωσης, το νομικό πλαίσιο καθορίζεται στην υπό κρίση υπόθεση από το εφαρμοστέο κατά την επίμαχη φορολογική περίοδο άρθρο 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση⁴ (στο εξής: έκτη οδηγία). Η διάταξη αυτή ταυτίζεται από απόψεως περιεχομένου με το νυν ισχύον άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας⁵ (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

6. Το άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ (πρώην άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας) ρυθμίζει τη μεταβολή της βάσεως επιβολής του φόρου 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.»

2 Η άλλη διαδικασία που προέρχεται επίσης από την Ιταλία, ήτοι η υπόθεση C-202/15 (H3g), έχει προς το παρόν ανασταλεί ανεπισήμως, καθότι το αιτούν δικαστήριο στην υπόθεση αυτή προδήλως εξετάζει το ενδεχόμενο να αποσύρει το προδικαστικό ερώτημα, λόγω της μεταβολής του νομικού πλαισίου. Το Δικαστήριο έχει επιληφθεί ενός παρόμοιου ζητήματος και στην υπόθεση C-404/16.

3 Το Δικαστήριο δεν είχε κληθεί να αποφανθεί συναφώς στο πλαίσιο των αποφάσεων της 3ης Ιουλίου 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), της 2ας Ιουλίου 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), της 26ης Μαρτίου 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), της 3ης Σεπτεμβρίου 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131), και της 26ης Ιανουαρίου 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40).

4 EE 1997, L 145, σ. 1.

5 EE 2006, L 347, σ. 1.

2. Η ιταλική νομοθεσία

7. Το άρθρο 26, παράγραφος 2, (ως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο) του Decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, «Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto» (προεδρικού διατάγματος αριθ. 633, της 26ης Οκτωβρίου 1972, «Θέσπιση και ρύθμιση του ΦΠΑ», στο εξής: προεδρικό διάταγμα 633/72) ορίζει τα εξής:

«Εάν πράξη για την οποία εκδόθηκε τιμολόγιο καταργηθεί εν όλω ή εν μέρει ή μειωθεί το φορολογητέο ποσό της, μετά την καταχώρισή της κατά τα άρθρα 23 και 24, εξαιτίας κηρύξεως ακυρότητας, ακυρώσεως, ανακλήσεως, λύσεως, καταγγελίας και άλλων παρόμοιων λόγων ή εξαιτίας ολικής ή μερικής μη καταβολής λόγω διαδικασιών αφερεγγυότητας ή αναγκαστικής εκτελέσεως οι οποίες δεν τελεσφόρησαν ή λόγω εφαρμογής συμβατικώς προβλεπόμενων μειώσεων ή εκπτώσεων, ο προμηθευτής του αγαθού ή ο πάροχος της υπηρεσίας έχει, βάσει του άρθρου 19, δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου που αναλογεί στη μεταβολή, καταχωρίζοντάς την σύμφωνα με το άρθρο 25. Στην περίπτωση αυτή, ο αγοραστής ή ο αποδέκτης της υπηρεσίας, ο οποίος ήδη καταχώρισε την πράξη σύμφωνα με το άρθρο 25, οφείλει να καταχωρίσει τη μεταβολή σύμφωνα με το άρθρο 23 ή το άρθρο 24, με την επιφύλαξη του δικαιώματός του να ζητήσει να του επιστραφεί το ποσό αποζημιώσεως που κατέβαλε στον προμηθευτή του αγαθού ή στον πάροχο της υπηρεσίας.»

8. Αντιθέτως, το άρθρο 101, παράγραφος 5, του Testo Unico delle Imposte sui Redditi (Κώδικας φορολογίας εισοδήματος, στο εξής: TUIR) περιλαμβάνει την εξής διάταξη:

«Οι απώλειες αγαθών κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 [...] και η ματαιώση της ικανοποιήσεως απαιτήσεων, εκτός εκείνων που εκπίπτουν βάσει του [...], εκπίπτουν εφόσον προκύπτουν από βέβαια και συγκεκριμένα στοιχεία και, σε κάθε περίπτωση, όσον αφορά τις περιπτώσεις ματαιώσεως της ικανοποιήσεως απαιτήσεων, εάν ο οφειλέτης έχει υποβληθεί σε διαδικασία αφερεγγυότητας ή έχει συνάψει δικαστικώς επικυρωθείσα συμφωνία αναδιαρθρώσεως των οφειλών [...]. Για τους σκοπούς της παρούσας παραγράφου, ο οφειλέτης θεωρείται ότι έχει υποβληθεί σε διαδικασία αφερεγγυότητας από την ημερομηνία εκδόσεως της αποφάσεως ενάρξεως της διαδικασίας αφερεγγυότητας ή από την ημερομηνία εκδόσεως της πράξεως με την οποία διατάσσεται η αναγκαστική διοικητική εκκαθάριση ή [...]»

9. Περαιτέρω, το αιτούν δικαστήριο γνωστοποίησε ότι το άρθρο 26, παράγραφος 2, του προεδρικού διατάγματος 633/1972 τροποποιήθηκε με τον νόμο αριθ. 208, της 28ης Νοεμβρίου 2015, με τον οποίον προβλέφθηκε ρητώς η δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ, σε περίπτωση μη καταβολής του τιμήματος, από την ημερομηνία ενάρξεως της διαδικασίας αφερεγγυότητας, εντούτοις, η εν λόγω διάταξη ισχύει μόνο για τις διαδικασίες αφερεγγυότητας των οποίων η έναρξη κηρύχθηκε μετά την 31η Δεκεμβρίου 2016.

III. Η διαφορά της κύριας δίκης

10. Το 2004, ο E. Di Maura (στο εξής: προσφεύγων) εξέδωσε -προδήλως μετά την αντίστοιχη παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσίας κατά το έτος 2004– τιμολόγιο για ποσό ύψους 35.000 ευρώ, το οποίο η επιχείρηση που ήταν ο αποδέκτης του τιμολογίου, ήτοι η εταιρία Sertenko srl, δεν εξόφλησε, καθότι κηρύχθηκε σε κατάσταση παύσεως πληρωμών με απόφαση της 30ής Νοεμβρίου 2004. Βασιζόμενος στην εν λόγω απόφαση, ο προσφεύγων μείωσε, την 31η Δεκεμβρίου 2004, τη βάση επιβολής του φόρου κατά το ποσό αυτό, τροποποιώντας το αρχικώς εκδοθέν τιμολόγιο και μειώνοντας τους φόρους αναλόγως προς τη μεταβολή.

11. Εντούτοις, η Agenzia delle Entrate (φορολογική αρχή, Ιταλία) εξέδωσε πράξη με την οποία επέβαλε πρόσθετο φόρο εισοδήματος, περιφερειακό φόρο επιτηδεύματος και ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2004, καθώς και κυρώσεις. Συγκεκριμένα, κατά τη φορολογική αρχή, το άρθρο 26, παράγραφος 2, του προεδρικού διατάγματος 633/1972 επιτρέπει στον ενδιαφερόμενο να ανακτήσει, σε περίπτωση αφερεγγυότητας του οφειλέτη, τον προκαταβληθέντα στη φορολογική αρχή φόρο μόνον όταν είναι βέβαιη η ανυπαρξία διαθέσιμων ποσών και, ως εκ τούτου, η αδυναμία ικανοποίησης της απαιτήσεώς του.

12. Ο προσφεύγων άσκησε προσφυγή ακυρώσεως της πράξεως βεβαιώσεως φόρου ενώπιον του Commissione tributaria provinciale di Siracusa (φορολογικού δικαστηρίου της επαρχίας Συρακουσών, Ιταλία). Κατά τον προσφεύγοντα, το άρθρο 26 του προεδρικού διατάγματος 633/1972 έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση μη καταβολής του τιμήματος για την παροχή, η μείωση της φορολογικής βάσεως είναι δυνατή ήδη κατά την κήρυξη της ενάρξεως της διαδικασίας αφερεγγυότητας, δεδομένου ότι οι διαδικασίες αυτές έχουν συνήθως ιδιαίτερα μεγάλη διάρκεια. Επιπλέον, το άρθρο 101, παράγραφος 5, του TUIR απαλλάσσει τον δανειστή από το βάρος αποδείξεως του οριστικού χαρακτήρα της ζημίας, επιτρέποντας ρητώς την έκπτωση των απαιτήσεων κατά επιχειρήσεων που έχουν υποβληθεί σε διαδικασίες αφερεγγυότητας από την ημερομηνία ενάρξεως της διαδικασίας.

13. Ενώπιον του φορολογικού δικαστηρίου, η φορολογική αρχή δέχθηκε τις ενστάσεις του προσφεύγοντος όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος και τον περιφερειακό φόρο επιτηδεύματος κατ' άρθρον 101, παράγραφος 5, του TUIR, αλλά όχι όσον αφορά τον ΦΠΑ. Κατά την άποψή της, η αδυναμία μείωσης του ΦΠΑ προκύπτει από το ιστορικό της θεσπίσεως του άρθρου 26 του προεδρικού διατάγματος 633/72. Από αυτό συνάγεται ότι η προϋπόθεση της μη τελεσφορήσεως αφορά τη διαδικασία αφερεγγυότητας.

14. Η μη τελεσφόρηση των διαδικασιών αφερεγγυότητας θεωρείται αποδεδειγμένη μόνον αφότου περατωθεί η διανομή του ενεργητικού και λήξει η προθεσμία υποβολής παρατηρήσεων επί του πίνακα κατατάξεως ή, ελλείψει πίνακα κατατάξεως, αφότου λήξει η προθεσμία προσβολής της αποφάσεως περατώσεως της διαδικασίας αφερεγγυότητας. Η ερμηνεία αυτή του άρθρου 26 του προεδρικού διατάγματος 633/1972 συνάδει με την ακολουθούμενη από τη φορολογική αρχή πρακτική, καθώς και με την εθνική νομολογία.

15. Το φορολογικό δικαστήριο της επαρχίας Συρακουσών εξέδωσε διάταξη με την οποία ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.

IV. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

16. Το επιληφθέν της διαφοράς φορολογικό δικαστήριο της επαρχίας Συρακουσών υπέβαλε 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 οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, 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 ΣΛΕΕ, 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 633/1972, όπως ίσχυε πριν από την τροποποίησή του με το άρθρο 1, παράγραφοι 126 και 127, του νόμου αριθ. 208 της 28ης Δεκεμβρίου 2015– 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 πληρωθούν έτη μετά την ημερομηνία ενάρξεως της διαδικασίας κηρύξεως σε πτώχευση;

17. Επί των ερωτημάτων αυτών κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις, στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, η Ιταλική Δημοκρατία, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

V. Νομική εκτίμηση

1. Επί των δύο προδικαστικών ερωτημάτων

1. Γενικώς

18. Με τα δύο προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε –τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν–, το αιτούν δικαστήριο ζητεί επί της ουσίας να διευκρινιστούν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες τα κράτη μέλη δύνανται να κάνουν χρήση της παρεχόμενης από το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας (νυν άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ) δυνατότητας να παρεκκλίνουν από τη διάταξη του άρθρου 11, Γ, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας (νυν άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ)⁶. Συγκεκριμένα, ζητεί να πληροφορηθεί αν το δίκαιο της Ένωσης επιτρέπει στον Ιταλό νομοθέτη να εξαρτά τον διακανονισμό της βάσεως επιβολής του φόρου από την απόδειξη της προηγούμενης μη τελεσφορήσεως διαδικασίας αφερεγγυότητας, ακόμη κι αν αυτή μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, να διαρκέσει πλέον της δεκαετίας.

19. Το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ δεν καθορίζει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορεί να περιοριστεί η εφαρμογή του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ. Συνεπώς, η απάντηση στο ανωτέρω ερώτημα μπορεί να συναχθεί μόνον από τις αρχές που διέπουν τη νομοθεσία για τον ΦΠΑ.

20. Για τους λόγους αυτούς, εξετάζεται αρχικώς η έννοια του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ (σημεία 21 επ.). Εν συνεχεία, υπεισέρχομαι στην εξαίρεση που θεσπίζεται με το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ (σημεία 32 επ.). Στο πλαίσιο αυτό, εκτίθενται οι λόγοι για τους οποίους απαιτείται συσταλτική ερμηνεία του γράμματος της διατάξεως αυτής. Σε συνάρτηση με τον περιορισμό της δυνατότητας διακανονισμού πρέπει, ιδίως, να ληφθούν υπόψη η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας (συναφώς σημεία 40 επ.), η θέση του επιχειρηματία στο πλαίσιο της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ και τα θεμελιώδη δικαιώματά του (συναφώς σημεία 45 επ.). Κατόπιν τούτου, πρόκειται να παραθέσω τα κριτήρια για τη σύμφωνη προς την αρχή της αναλογικότητας εφαρμογή του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ (συναφώς σημεία 53 επ.).

⁶ Δεδομένου ότι οι διατάξεις του άρθρου 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 90 της οδηγίας ΦΠΑ καθώς και οι περαιτέρω κρίσιμες εν προκειμένω διατάξεις ταυτίζονται από απόψεως περιεχομένου, αλλά η παραπομπή στις τελευταίες είναι ευχερέστερη, αναφέρομαι κατωτέρω, χάρην απλουστεύσεως, στις νυν ισχύουσες διατάξεις.

2. Η έννοια του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ

21. Παρά τα όσα εξέθεσαν το Ηνωμένο Βασίλειο και η Ιταλική Δημοκρατία, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι η ανάλυση ξεκινά από μια κοινώς αποδεκτή βάση. Μολονότι ο ΦΠΑ καταβάλλεται από τον επιχειρηματία ως οφειλέτη του φόρου, υφίσταται πάγια νομολογία του Δικαστηρίου σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ συνιστά έμμεσο φόρο καταναλώσεως, ο οποίος επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή⁷. Οι υποκείμενες στον φόρο επιχειρήσεις ενεργούν «απλώς» ως φοροεισπράκτορες για λογαριασμό του κράτους⁸.

22. Ο ΦΠΑ, ως γενικός φόρος καταναλώσεως, σκοπεί στη φορολόγηση της αγοραστικής δυνάμεως του καταναλωτή, όπως αυτή εκδηλώνεται στην εκ μέρους του *ανάλωση περιουσίας* με σκοπό την άντληση αναλώσιμου οφέλους⁹. Τούτο καθίσταται σαφές από τις ρυθμίσεις που περιλαμβάνονται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ («εξ επαχθούς αιτίας»), στο άρθρο 65 (ο φόρος που καθίσταται απαιτητός συναρτάται με τα ήδη εισπραχθέντα ποσά) και ιδίως στο άρθρο 73 της ίδιας οδηγίας. Κατά τη διάταξη αυτή, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία *έλαβε* το πρόσωπο που εκπλήρωσε την παροχή.

23. Ευλόγως, συνεπώς, το Δικαστήριο¹⁰ έχει επανειλημμένως αποφανθεί ότι «η βάση επιβολής του ΦΠΑ, τον οποίο πρέπει να εισπράττουν οι φορολογικές αρχές, δεν μπορεί να υπερβαίνει την πράγματι καταβληθείσα εκ μέρους του τελικού αγοραστή αντιπαροχή επί της οποίας υπολογίστηκε ο ΦΠΑ που βαρύνει τελικώς τον αγοραστή αυτόν». Συνεπώς, εάν η επιχείρηση δεν πληρωθεί από τον τελικό καταναλωτή, δεν οφείλει *επί της ουσίας* ΦΠΑ. Ο λόγος της επιβαρύνσεως με ΦΠΑ δεν ασκεί επιρροή, καθότι ο επιχειρηματίας εν τέλει δεν πραγματοποίησε παράδοση ούτε εκπλήρωσε άλλη παροχή *εξ επαχθούς αιτίας* κατά την έννοια του άρθρου 2 της οδηγίας ΦΠΑ.

24. Ωστόσο, βάσει του άρθρου 63 της οδηγίας ΦΠΑ, ο φόρος καθίσταται απαιτητός ήδη κατά τον χρόνο πραγματοποίησεως της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών. Δεν είναι κρίσιμο να έχει επίσης καταβάλει ο λήπτης την αντιπαροχή (λεγόμενη αρχή της φορολογήσεως με βάση τα συμφωνηθέντα). Η εν λόγω μέθοδος βάσει της οποίας καθίσταται απαιτητός ο φόρος στηρίζεται προδήλως στο τεκμήριο ότι η συμφωνηθείσα αντιπαροχή καταβάλλεται συνήθως σε σύντομο χρόνο μετά την πραγματοποίηση της παραδόσεως ή την εκπλήρωση άλλης παροχής.

25. Εφόσον όμως αντικείμενο φορολογήσεως, από απόψεως ουσιαστικού δικαίου, αποτελεί μόνον η *πραγματική δαπάνη του* λήπτη των αγαθών ή αποδέκτη των υπηρεσιών, ενώ η μέθοδος φορολογήσεως στηρίζεται στη *συμφωνηθείσα δαπάνη*, θα πρέπει τα δύο συστήματα κάποια στιγμή να εναρμονιστούν. Τούτο διασφαλίζεται με την πρόβλεψη του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ περί ανάλογης διορθώσεως της αρχικώς γεννηθείσας φορολογικής οφειλής της επιχείρησης που εκπλήρωσε την παροχή.

7 Αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, σκέψη 19), και της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulicã και Plavoşin (C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 34), καθώς και διάταξη της 9ης Δεκεμβρίου 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2011:825, σκέψη 21).

8 Αποφάσεις της 20ής Οκτωβρίου 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, σκέψη 25) και της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψη 21).

9 Βλ., ενδεικτικώς, αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, σκέψεις 20 και 23), και της 11ης Οκτωβρίου 2007, KÖGÁZ κ.λπ. (C-283/06 και C-312/06, EU:C:2007:598, σκέψη 37 – «ο καθορισμός του ύψους του αναλόγου του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει»).

10 Απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, σκέψη 19)· συναφώς, αποφάσεις της 15ης Οκτωβρίου 2002, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-427/98, EU:C:2002:581, σκέψη 30), και της 16ης Ιανουαρίου 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, σκέψη 19), καθώς και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Léger επί της υποθέσεως MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, σημείο 69).

26. Στο πλαίσιο αυτό, αποτελεί πάγια νομολογία του Δικαστηρίου ότι το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ συνιστά 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 αυτού που έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο¹¹.

27. Κατά συνέπεια, το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ λειτουργεί ως το αναγκαίο αντιστάθμισμα στη μέθοδο φορολογήσεως που καθιερώνεται με το άρθρο 63 της ίδιας οδηγίας (τη λεγόμενη αρχή της φορολογήσεως με βάση τα συμφωνηθέντα)¹². Η διάταξη αυτή υποχρεώνει τα κράτη μέλη σε ανάλογη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου¹³.

28. Συνακόλουθα, το Δικαστήριο αποφάνθηκε, με την υπόθεση *Goldsmiths*, ότι η παρέκκλιση από την εν λόγω θεμελιώδη αρχή που κατοχυρώνεται με το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να είναι δικαιολογημένη, ούτως ώστε τα μέτρα που θεσπίζουν τα κράτη μέλη βάσει του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ να μη διαταράσσουν την επίτευξη του σκοπού της φορολογικής εναρμονίσεως¹⁴.

29. Εντούτοις, το Δικαστήριο τόνισε επίσης, με την απόφαση *Almos Agrárkülkereskedelmi*, ότι τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα δεν μπορούν, στηριζόμενα στο άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, να προβάλλουν αξίωση για μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση μη καταβολής του τιμήματος, αν το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος έχει επιλέξει να εφαρμόσει την παρέκκλιση που προβλέπεται στο άρθρο 90, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας¹⁵.

30. Στην νομολογία αυτή στηρίζουν κατ' ουσίαν την επιχειρηματολογία τους το Ηνωμένο Βασίλειο και η Ιταλική Δημοκρατία. Σε περίπτωση που θεωρηθεί ότι ο διακανονισμός μπορεί πράγματι να αποκλειστεί εξ ολοκλήρου, τότε θα ήταν επιτρεπτό, συμφώνως προς όσα εκθέτει το Ηνωμένο Βασίλειο, να παρέχεται δυνατότητα διακανονισμού μόνο μετά την περάτωση μιας πολυετούς διαδικασίας αφερεγγυότητας. Εντούτοις, δεν προκύπτει ότι το Δικαστήριο, με την απόφασή του στην υπόθεση *Almos Agrárkülkereskedelmi*, είχε πράγματι την πρόθεση να αποστασιοποιηθεί από την –ορθή, κατά την αποψή μου,– απόφασή του στην υπόθεση *Goldsmiths*.

31. Συνεπώς, το Δικαστήριο πρέπει να αποφανθεί αν το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει πράγματι πλήρη ευχέρεια στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν απεριορίστως από το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ή αν οι παρεκκλίσεις πρέπει να είναι δικαιολογημένες.

11 Αποφάσεις της 3ης Ιουλίου 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 15), της 26ης Ιανουαρίου 2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψη 27), της 15ης Μαΐου 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 22), της 3ης Σεπτεμβρίου 2014, *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, σκέψη 37), και της 2ας Ιουλίου 2015, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, σκέψη 35).

12 Την ίδια λειτουργία επιτελούν τα άρθρα 184 και 185 της οδηγίας ΦΠΑ, τα οποία λειτουργούν ως αντιστάθμισμα της εκπτώσεως φόρου σύμφωνα με την αρχή της φορολογήσεως με βάση τα συμφωνηθέντα, κατά τα άρθρα 168 και 178 της ίδιας οδηγίας, και διορθώνουν την αρχικώς υπέρμετρη έκπτωση φόρου. Ειδικότερα, με το άρθρο 185, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ διασφαλίζεται ότι η έκπτωση φόρου προσαρμόζεται εν τέλει στην πραγματική επιβάρυνση με ΦΠΑ. Ο λήπτης της παροχής που δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ λόγω μη καταβολής της αντιπαροχής δεν θα πρέπει ούτε να απαλλάσσεται, μέσω της εκπτώσεως του φόρου, από (πλασματική) επιβάρυνση.

13 Ομοίως, ρητώς, αποφάσεις της 3ης Σεπτεμβρίου 2014, *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, σκέψη 31), και της 26ης Ιανουαρίου 2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψη 26).

14 Απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 18).

15 Απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 23).

3. Η θεσπίζουσα εξαίρεση διάταξη του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ

1) Γενικώς

32. Το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει, σύμφωνα με το γράμμα του, στα κράτη μέλη, σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος, να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1. Ως εκ τούτου, τα κράτη μέλη δύνανται να θεσπίζουν εξαιρέσεις από την αρχή του διακανονισμού. Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι εξαιρέσεις πρέπει να ερμηνεύονται στενά¹⁶.

33. Μολονότι το γράμμα του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα, σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος, να παρεκκλίνουν από την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1 μείωση της βάσεως υπολογισμού του φόρου, η διατύπωση αυτή δεν αρκεί, ωστόσο –παρά την αντίθετη άποψη του Ηνωμένου Βασιλείου και της Ιταλικής Δημοκρατίας– για να θεωρηθεί ότι παρέχεται η δυνατότητα πλήρους αποκλεισμού της δυνατότητας διακανονισμού.

34. Συγκεκριμένα, ο πλήρης αποκλεισμός της δυνατότητας διακανονισμού πρέπει να διακριθεί από την παρέκκλιση από τη δυνατότητα άμεσου διακανονισμού και θα αντέβαινε στην προαναφερθείσα αρχή του φόρου καταναλώσεως, την οποία θέτει σε εφαρμογή το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ. Εξάλλου, ο πλήρης αποκλεισμός δεν συνιστά *στενή ερμηνεία* του όρου «παρεκκλίνουν».

2) Η έννοια και ο σκοπός της εξαίρεσεως που θεσπίζεται με την παράγραφο 2

35. Από την έννοια και τον σκοπό της εξαίρεσεως που θεσπίζεται με την παράγραφο 2 αντλείται επίσης επιχείρημα κατά της απονομής εξουσίας αποκλεισμού της δυνατότητας διακανονισμού, σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος. Από το γράμμα της παραγράφου 2 μπορεί απλώς να συναχθεί ο λόγος της θεσπίσεως της εν λόγω δυνατότητας παρεκκλίσεως. Σε αντίθεση προς τις μη εμπίπτουσες στην παράγραφο 2 περιπτώσεις ακυρώσεως, καταγγελίας, λύσεως ή μειώσεως της τιμής μετά την πραγματοποίηση της πράξεως, η ολική ή μερική μη καταβολή του τιμήματος είναι απλώς *πιο αβέβαιη*¹⁷.

36. Ειδικότερα, αξίωση καταβολής (ήτοι απαίτηση) εξακολουθεί να υφίσταται, με αποτέλεσμα να μην μπορούν να αποκλειστούν μεταγενέστερες καταβολές. Συνεπώς, είναι εύλογο να παρέχεται στα κράτη μέλη η δυνατότητα να αντιμετωπίσουν την αβεβαιότητα αυτή μέσω ρυθμίσεων που παρεκκλίνουν από την παράγραφο 1. Υπό την ανωτέρω έννοια, η εξουσία παρεκκλίσεως που απονέμεται στα κράτη μέλη εκτείνεται όμως μόνο στην αντιμετώπιση της αβεβαιότητας αυτής και όχι στο ζήτημα αν πρέπει να πραγματοποιηθεί διακανονισμός. Επομένως, και εκ του λόγου αυτού δεν μπορεί –παρά την αντίθετη άποψη της Ιταλικής Δημοκρατίας– να αποκλειστεί η δυνατότητα διακανονισμού από τα κράτη μέλη.

37. Δεν συμμερίζομαι το επιχείρημα της Επιτροπής ότι οι προβλεπόμενες στην παράγραφο 2 παρεκκλίσεις μπορούν να θεωρηθούν δικαιολογημένες για τον σκοπό της αποτροπής καταχρήσεων. Αφενός, ο νομοθέτης προέβλεψε τέτοια δυνατότητα στο άρθρο 273 και όχι στο άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ. Αφετέρου, τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεσπίζουν βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ, προκειμένου να διασφαλίζεται η ορθή είσπραξη

¹⁶ Εντούτοις, μόνο στο μέτρο που δεν θίγεται, στο πλαίσιο της στενής ερμηνείας, ο σκοπός της εξαίρεσεως. Στο πνεύμα αυτό πλέον η πάγια νομολογία του Δικαστηρίου όσον αφορά τη νομοθεσία για τον ΦΠΑ – βλ. αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, σκέψη 23), της 14ης Ιουνίου 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, σκέψη 16), της 20ής Ιουνίου 2002, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-287/00, EU:C:2002:388, σκέψη 47), και προτάσεις μου επί της υποθέσεως Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2016:991, σημείο 41). Κατά βάση, με τις επισημάνσεις αυτές το Δικαστήριο τονίζει την ανάγκη η ερμηνεία των προβλεπόμενων εξαίρεσεων να είναι όχι στενή, αλλά ακριβής.

¹⁷ Ορθή, στο πλαίσιο αυτό, η απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 25).

του φόρου και να αποτρέπεται η απάτη, δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη των σκοπών αυτών μέτρου και δεν πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ¹⁸. Η διατήρηση της αντικειμενικής ευθύνης του προσώπου που εκπλήρωσε την παροχή μέχρι κάποια συγκεκριμένη ημερομηνία (εν προκειμένω μέχρι την περάτωση της διαδικασίας αφερεγγυότητας) πρέπει όμως να θεωρηθεί ότι βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση των αξιώσεων του Δημοσίου¹⁹.

38. Ειδικότερα, δεν είναι σαφές για ποιον λόγο ο περιορισμός της δυνατότητας διακανονισμού της φορολογικής οφειλής μέχρι την επέλευση ορισμένου γεγονότος θα πρέπει να θεωρηθεί πρόσφορος για την καταπολέμηση των καταχρήσεων σε συνάρτηση με τον ΦΠΑ. Εφόσον ο διακανονισμός συνιστά πράγματι έκφραση μιας *θεμελιώδους αρχής της οδηγίας ΦΠΑ* κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή και από την οποία συνάγεται ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο αυτού που έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο²⁰, τότε κρίσιμη είναι μόνο η μη καταβολή της αντιπαροχής.

39. Σε περίπτωση που δεν πρόκειται για μη καταβολή, αλλά στην πραγματικότητα για παράδοση άνευ ανταλλάγματος ή για άλλη παροχή άνευ ανταλλάγματος, αυτή εξομοιώνεται, στη νομοθεσία για τον ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 16 ή του άρθρου 26 της οδηγίας ΦΠΑ, με εξ επαχθούς αιτίας παράδοση ή άλλη παροχή. Στην οριοθέτηση αυτή μπορεί και οφείλει, σε κάθε περίπτωση, να προβεί η φορολογική διοίκηση. Επομένως, κατάχρηση εκ μέρους της επιχειρήσεως που εκπλήρωσε την παροχή δεν είναι, στην πραγματικότητα, δυνατή. Ως εκ τούτου, κατάχρηση είναι νοητή μόνον εκ μέρους του λήπτη της παροχής που δεν προβαίνει σε καταβολή, σε περίπτωση που αυτός, παρά τη μη καταβολή, προβάλλει δικαίωμα εκπτώσεως φόρου. Την νοητή, στην περίπτωση αυτή, κατάχρηση προλαμβάνει όμως το άρθρο 185, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ. Η διάταξη αυτή παρέχει, ευλόγως, τη δυνατότητα διορθώσεως της εκπτώσεως φόρου στις περιπτώσεις επιχειρήσεων οι οποίες, λόγω μη καταβολής, δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ.

3) Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας στη νομοθεσία για τον ΦΠΑ

40. Επιπλέον, κατά την ερμηνεία του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να λαμβάνεται επίσης υπόψη η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας συνιστά θεμελιώδη αρχή του ΦΠΑ, η οποία απορρέει από τον χαρακτήρα του ως φόρου καταναλώσεως²¹ και περιλαμβάνει δύο βασικές επιταγές.

41. Αφενός, απαγορεύει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως, από απόψεως επιβολής ΦΠΑ, επιχειρηματίες που ενεργούν τις ίδιες πράξεις²². Τούτο αποκτά σημασία σε συνάρτηση με τις προβλεπόμενες στην ίδια την οδηγία ΦΠΑ παρεκκλίσεις από τη φορολόγηση με βάση τη συμφωνηθείσα αντιπαροχή (βλ., συναφώς, σημεία 56 και 57 των παρουσών προτάσεων).

18 Βλ., ενδεικτικώς, απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, *Salomie και Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 62 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

19 Αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2012, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψη 42), και της 21ης Ιουνίου 2012, *Mahagében* (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 48).

20 Αποφάσεις της 3ης Ιουλίου 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 15), της 26ης Ιανουαρίου 2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψη 27), της 15ης Μαΐου 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 22), της 3ης Σεπτεμβρίου 2014, *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, σκέψη 37), και της 2ας Ιουλίου 2015, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, σκέψη 35).

21 Στην απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, σκέψη 43), το Δικαστήριο κάνει λόγο περί ερμηνευτικής αρχής.

22 Αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, σκέψη 20), της 16ης Οκτωβρίου 2008, *Canterbury Hockey Club και Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, σκέψη 30), και της 11ης Ιουνίου 1998, *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, σκέψη 22).

42. Αφετέρου, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, οι επιχειρήσεις που ενεργούν ως φοροεισπράκτορες για λογαριασμό του κράτους πρέπει κατ' αρχήν να απαλλάσσονται από την τελική επιβάρυνση με ΦΠΑ²³, εφόσον η ίδια η επιχειρηματική δραστηριότητα εξυπηρετεί τον σκοπό της διενέργειας (κατ' αρχήν) υποκείμενων στον φόρο πράξεων²⁴.

43. Όταν όμως η επιχείρηση που εκπλήρωσε την παροχή υποχρεώνεται, λόγω της μεθόδου φορολογήσεως, να οφείλει επί έτη ένα ποσό ΦΠΑ το οποίο δεν μπόρεσε να εισπράξει, η προχρηματοδότηση αυτή επιβαρύνει την επιχείρηση σε μεγάλο βαθμό. Στην περίπτωση αυτή, δεν μπορεί πλέον να γίνει λόγος για πλήρη²⁵ ουδετερότητα του ΦΠΑ.

44. Επομένως, και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επιτάσσει, κατ' αρχήν, την ύπαρξη δυνατότητας διακανονισμού σε περίπτωση μη καταβολής της αντιπαροχής. Συνεπώς, η προβλεπόμενη στο άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ δυνατότητα περιορισμού πρέπει, υπό το πρίσμα και της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, να ερμηνεύεται συσταλτικώς και –όπως επισήμανε το Δικαστήριο στην απόφαση Goldsmiths²⁶ – χρήζει δικαιολογήσεως.

4) Τα θεμελιώδη δικαιώματα του επιχειρηματία στο πλαίσιο της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ

45. Επιπλέον, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι οι ιδιώτες (τέτοιοι είναι οι περισσότεροι υποκείμενοι στον φόρο στο πεδίο της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ), ακόμη και όταν οφείλουν φόρους, είναι φορείς θεμελιωδών δικαιωμάτων. Η επιβολή υποχρεώσεως στους ιδιώτες να εισπράττουν αυτοί, αντί της φορολογικής διοικήσεως, φόρους από τρίτους (τους λήπτες της παροχής) για λογαριασμό του κράτους συνιστά προσβολή των θεμελιωδών δικαιωμάτων τους, όπως αυτά κατοχυρώνονται πλέον από τον Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων.

46. Η προχρηματοδότηση του ΦΠΑ θίγει την ελευθερία του επαγγέλματος, την επιχειρηματική ελευθερία και το θεμελιώδες δικαίωμα της ιδιοκτησίας (άρθρα 15, 16 και 17 του Χάρτη). Ακόμη και πριν από την έναρξη ισχύος του Χάρτη το Δικαστήριο προστάτευε εξίσου την ελευθερία του επαγγέλματος και την ελευθερία του επιτηδεύματος ως γενικές αρχές του δικαίου²⁷. Εξάλλου, τίθεται ζήτημα άνισης μεταχειρίσεως, κατά παράβαση του άρθρου 20 του Χάρτη, σε σύγκριση προς τις επιχειρήσεις στην περίπτωση των οποίων ο φόρος καθίσταται απαιτητός, βάσει του άρθρου 66, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, το πρώτον κατά τον χρόνο εισπράξεως του τιμήματος (λεγόμενη φορολόγηση με βάση τα πραγματικά περιστατικά).

47. Κάθε περιορισμός των αναγνωρισμένων αυτών δικαιωμάτων και ελευθεριών πρέπει –τούτο ισχύει και για τον προγενέστερο της εκδόσεως του άρθρου 52, παράγραφος 1, του Χάρτη χρόνο– να είναι σύμφωνος προς την αρχή της αναλογικότητας. Συνεπώς, πρέπει πρωτίστως να εξεταστεί για πόσον χρόνο μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι σύμφωνη προς την αρχή της αναλογικότητας η προσβολή που λαμβάνει τη μορφή της προχρηματοδοτήσεως (συλλογή και πληρωμή των φόρων τρίτου χωρίς να έχει εισπραχθεί το χρηματικό ποσό από τον οφειλέτη του φόρου). Ορθώς εκφράζει η Επιτροπή, στο πλαίσιο αυτό, αμφιβολίες σχετικώς με την απαιτούμενη διάρκεια για την περάτωση των διαδικασιών αφερεγγυότητας στην Ιταλία.

23 Αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 25), και της 1ης Απριλίου 2004, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, σκέψη 39).

24 Αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2014, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, σκέψη 41), της 21ης Απριλίου 2005, *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, σκέψη 57), της 15ης Δεκεμβρίου 2005, *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, σκέψη 51), και προτάσεις μου επί της υποθέσεως *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:185, σημείο 25).

25 Ομοίως, επίσης, απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, σκέψη 23).

26 Απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 18).

27 Απόφαση της 14ης Μαΐου 1974, *Nold* κατά Επιτροπής (4/73, EU:C:1974:51, σκέψη 14).

48. Η αρχή της αναλογικότητας, η οποία καταλέγεται στις θεμελιώδεις αρχές του δικαίου της Ένωσης, επιτάσσει, όσον αφορά τη δράση των κρατικών οργάνων, τα μέτρα που προκαλούν επιβάρυνση να είναι «πρόσφορα, αναγκαία και ανάλογα σε σχέση με τον σκοπό που επιδιώκουν»^{28, 29}.

49. Η είσπραξη του φόρου από τον επιχειρηματία πριν από την είσπραξη της αντιπαροχής δεν είναι, σε κάθε περίπτωση, απαραίτητη για την εκπλήρωση του σκοπού του νόμου. Ο σκοπός του νόμου συνίσταται στη φορολόγηση του καταναλωτή όταν αυτός γίνεται αποδέκτης παραδόσεως ή άλλης παροχής *ex επαχθούς αιτίας* (άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ). Το ηπιότερο, απλούστερο και εξίσου αποτελεσματικό μέσο για την εκπλήρωση του σκοπού αυτού είναι η φορολόγηση των εκάστοτε πράγματι εισπραχθεισών αντιπαροχών.

50. Επιπλέον, η αρχή της αναλογικότητας επιτάσσει να μην απαιτούνται από τις επιχειρήσεις που ενεργούν ως «φοροεισπράκτορες για λογαριασμό του κράτους» περισσότερα από όσα μπορούν να παράσχουν. Οι (οικονομικές) δυνατότητές τους περιορίζονται όμως -στην περίπτωση ενός έμμεσου φόρου καταναλώσεως-, κατ' αρχήν, σε ό,τι μπόρεσαν εν τέλει να εισπράξουν από τον πραγματικό οφειλέτη του φόρου. Ό,τι δεν μπόρεσαν να εισπράξουν πρέπει να το προχρηματοδοτήσουν με ίδια περιουσιακά μέσα. Ο ΦΠΑ δεν σκοπεί όμως στη φορολόγηση της περιουσίας του υποκειμένου στον φόρο.

51. Ως εκ τούτου, φρονώ ότι, στην περίπτωση ενός έμμεσου φόρου, η φορολογική οφειλή πρέπει κατ' ανάγκη να συναρτάται με την *περιέλευση του ποσού αυτής δαπάνης στο πρόσωπο που εκπλήρωσε την παροχή*, καθότι μόνον τότε το πρόσωπο αυτό είναι αντικειμενικώς σε θέση να εκπληρώσει τη φορολογική του υποχρέωση και να καταβάλει τον (εισπραχθέντα) ΦΠΑ. Η φορολόγηση με βάση την απλώς συμφωνηθείσα αντιπαροχή (λεγόμενη αρχή της φορολογήσεως με βάση τα συμφωνηθέντα) συνιστά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα, η οποία, χωρίς τη ρύθμιση του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, δεν θα ήταν σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας.

52. Το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει και για τον ανωτέρω λόγο να ερμηνεύεται οπωσδήποτε συσταλτικώς. Μολονότι τα κράτη μέλη δύνανται, σε περίπτωση πλήρους ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος, να παρεκκλίνουν από τον προβλεπόμενο στο άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, *άμεσο* διακανονισμό, ωστόσο τούτο δύνανται να το πράττουν, συμφώνως προς την απόφαση *Goldsmiths*³⁰, μόνο *κατά σύμφωνο προς την αρχή της αναλογικότητας τρόπο*, λαμβάνοντας, στο πλαίσιο αυτό, υπόψη τον χαρακτήρα του ΦΠΑ ως φόρου καταναλώσεως, την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και τα θεμελιώδη δικαιώματα της επιχειρήσεως.

28 Βλ., ως προς τη διατύπωση, προτάσεις μου επί της υποθέσεως *G4S Secure Solutions* (C-157/15, EU:C:2016:382, σημείο 98), στηριζόμενες στο Conseil constitutionnel [Συνταγματικό Συμβούλιο, Γαλλία], αποφάσεις αριθ. 2015-527 QPC, της 22ας Δεκεμβρίου 2015, (FR:CC:2015:2015.527.QPC, σκέψεις 4 και 12), και αριθ. 2016-536 QPC, της 19ης Φεβρουαρίου 2016, (FR:CC:2016:2016.536.QPC, σκέψεις 3 και 10)· ομοίως, Conseil d'État [Συμβούλιο της Επικρατείας, Γαλλία], απόφαση αριθ. 317827, της 26ης Οκτωβρίου 2011, (FR:CEASS:2011:317827.201111026)· βλ., επίσης, Bundesverfassungsgericht [Ομοσπονδιακό Συνταγματικό Δικαστήριο, Γερμανία], *BVerfGE* 120, 274, 318 και 319 (DE:BVerfG:2008:rs20080227.1bvr037007, σκέψη 218).

29 Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 4ης Μαΐου 2016, *Pillbox 38* (C-477/14, EU:C:2016:324, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία)· ομοίως, στο πεδίο της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ, απόφαση της 2ας Σεπτεμβρίου 2015, *CGIL και INCA* (C-309/14, EU:C:2015:523, σκέψη 24), της 26ης Απριλίου 2012, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-508/10, EU:C:2012:243, σκέψη 75), και της 26ης Μαρτίου 2015, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201, σκέψεις 48 επ.).

30 Απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339).

4. Δικαιολόγηση παρεκκλίσεως κατά την έννοια του άρθρου 90, παράγραφος 2

1) Αυτοτελής ερμηνεία των προϋποθέσεων διακανονισμού

53. Κατά συνέπεια, το κρίσιμο ζήτημα εν προκειμένω δεν είναι αν τα κράτη μέλη δύνανται να αποκλείουν τον διακανονισμό στις περιπτώσεις μη καταβολής του τιμήματος. Βάσει των προεκτεθέντων, δεν δύνανται να το πράττουν. Αντιθέτως, κρίσιμο είναι το ζήτημα μέχρι πότε η παρέκκλιση από τον διακανονισμό κατ' άρθρον 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ είναι δικαιολογημένη ή, αντιστρόφως, από πότε, το αργότερο, πρέπει να παρέχεται στον υποκείμενο στον φόρο, σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος, η δυνατότητα διακανονισμού κατ' άρθρον 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ.

54. Στο πλαίσιο αυτό, στην υπό κρίση υπόθεση τίθεται ειδικότερα το ζήτημα αν ο Ιταλός νομοθέτης δύναται να μην επιτρέπει τον διακανονισμό μέχρις ότου η αδυναμία ικανοποίησης της απαιτήσεως καταστεί (οριστικώς) βέβαιη δια της περατώσεως της διαδικασίας αφερεγγυότητας (η διάρκεια της οποίας μπορεί, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να υπερβεί τα δέκα έτη) ή αν πρέπει να προβλέπεται δυνατότητα διακανονισμού ήδη από τότε που δεν μπορεί πλέον να αναμένεται με μεγάλη πιθανότητα η (εντός συντόμου χρονικού διαστήματος) καταβολή.

55. Πρόκειται για ζήτημα εμπύκτον αμιγώς στο πεδίο της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ, το οποίο πρέπει να κριθεί ανεξαρτήτως των άλλων κατηγοριών φόρου ή ακόμη και των εκτιμήσεων που συνεχονται με το λογιστικό δίκαιο. Υπό το πρίσμα της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ, δεν επιβάλλεται η κατ' αναλογία εφαρμογή της ιταλικής νομοθεσίας για τον φόρο εισοδήματος. Συνεπώς, η παρεκκλίνουσα ρύθμιση που ισχύει στην ιταλική νομοθεσία για τον φόρο εισοδήματος δεν ασκεί επιρροή. Ωστόσο, πρέπει τόσο η φορολογική διοίκηση όσο και ο υποκείμενος στον φόρο να μπορούν να εκτιμήσουν με ασφάλεια δικαίου από πότε, το αργότερο, πρέπει να διακανονίζεται η απαιτητή οφειλή ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ.

2) Ίση μεταχείριση όλων των επιχειρήσεων

56. Κατά την ερμηνεία του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να λαμβάνονται επίσης υπόψη το άρθρο 66, στοιχείο β', και τα άρθρα 194 επ., σε συνδυασμό με την αρχή της ισότητας (η οποία κατοχυρώνεται πλέον και από το άρθρο 20 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων). Τούτο επιτάσσει την παροχή δυνατότητας διακανονισμού *σε σύντομο χρονικό διάστημα*.

57. Βάσει του άρθρου 66, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι για ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο «είσπραξης του τιμήματος» («φορολόγηση με βάση τα πραγματικά περιστατικά»). Της δυνατότητας αυτής έχουν κάνει, τουλάχιστον εν μέρει, χρήση τα κράτη μέλη. Περαιτέρω, πρέπει να ληφθούν υπόψη οι περιπτώσεις παροχών ως προς τις οποίες η οδηγία ΦΠΑ προβλέπει ή επιτρέπει τη μετάθεση της φορολογικής οφειλής στον λήπτη της παροχής (βλ. άρθρα 194 επ. της οδηγίας ΦΠΑ). Οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν τέτοιες πράξεις –επί παραδείγματι, παροχή υπηρεσιών σε επιχειρηματίες εγκατεστημένους στην αλλοδαπή–, δεν υποχρεούνται σε προχρηματοδότηση του ΦΠΑ.

58. Συγκεκριμένα, οι επιχειρήσεις που, στο πλαίσιο του πεδίου εφαρμογής της φορολογήσεως με βάση τα συμφωνηθέντα –ήτοι όταν ο φόρος καθίσταται απαιτητός ανεξαρτήτως εισπράξεως–, πρέπει να προκαταβάλλουν ποσά φόρων επί μακρόν υφίστανται πρόδηλο ανταγωνιστικό μειονέκτημα έναντι των επιχειρήσεων που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής της φορολογήσεως με βάση τα πραγματικά περιστατικά, οι οποίες οφείλουν να καταβάλουν τον φόρο μόνον αφού εισπράξουν το τίμημα. Το ίδιο

θα πρέπει να θεωρηθεί ότι ισχύει στην περίπτωση των επιχειρήσεων που πραγματοποιούν μόνο πράξεις εμπίπτουσες στις διατάξεις για τη μετάθεση της φορολογικής οφειλής στον λήπτη της παροχής. Τέτοιο ανταγωνιστικό μειονέκτημα μπορεί να θεωρηθεί δικαιολογημένο μόνον εφόσον ο χρόνος προχρηματοδότησεως δεν είναι υπερβολικά εκτενής.

3) Σύγκριση: Διακανονισμός σε περίπτωση μη εκπληρώσεως της παροχής

59. Υπέρ της παροχής δυνατότητας διακανονισμού σε σύντομο χρονικό διάστημα σε περίπτωση μη καταβολής της αντιπαροχής συνηγορεί επίσης η σύγκριση προς τη δυνατότητα διακανονισμού της φορολογικής οφειλής σε περίπτωση ολοσχερούς μη εκπληρώσεως παροχής και αντιπαροχής. Ως προς το ζήτημα αυτό, προκύπτει από τη νομολογία μας³¹ ότι διακανονισμό επιδέχονται και οι φορολογικές οφειλές που απορρέουν από εσφαλμένα τιμολόγια (άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ), όπως, επί παραδείγματι, σε περίπτωση που στο τιμολόγιο αναγράφεται μια εξ επαχθούς αιτίας παροχή η οποία στην πραγματικότητα δεν εκπληρώθηκε.

60. Η πρόβλεψη φορολογικής οφειλής του εκδότη τιμολογίου απλώς και μόνο λόγω του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων από την έκδοση του εσφαλμένου τιμολογίου θεωρήθηκε από το Δικαστήριο ότι συνάδει με το σύστημα επιβολής ΦΠΑ μόνον εφόσον και επειδή υφίσταται η δυνατότητα διακανονισμού της εν λόγω αντικειμενικής ευθύνης³². Η δυνατότητα αυτή παρέχεται ακόμη και προς όφελος των κακόπιστων εκδοτών τιμολογίου, εφόσον εξαλείφεται ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων³³.

61. Το ίδιο θα πρέπει κατά μείζονα λόγο να ισχύει στην περίπτωση κατά την οποία υφίσταται ορθό τιμολόγιο, αλλά δεν έχει καταβληθεί το τίμημα για την εκπληρωθείσα παροχή, και επίσης δεν υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων. Τέτοιος κίνδυνος αποκλείεται εν προκειμένω, αφενός, για όσο χρόνο ο πραγματικός οφειλέτης του φόρου δεν έχει ακόμα καταβάλει το τίμημα, οπότε δεν έχει ακόμα γεννηθεί επί της ουσίας υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ (βλ. σημείο 23). Αφετέρου, αποκλείεται η ύπαρξη κινδύνου λόγω άνευ δικαιώματος διενεργηθείσας εκπτώσεως φόρου εκ μέρους του λήπτη της παροχής ο οποίος δεν κατέβαλε το τίμημα, επειδή, βάσει του άρθρου 185, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη δύνανται να απαιτήσουν από αυτόν να διακανονήσει την πραγματοποιηθείσα έκπτωση φόρου.

4) Παρεκκλίσεις κατ' άρθρον 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ

62. Συνεπώς, χρίζουν πλέον διευκρινίσεως «μόνον» οι συγκεκριμένες προϋποθέσεις υπό τις οποίες θα πρέπει να θεωρούνται επιτρεπτές οι παρεκκλίσεις κατ' άρθρον 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ. Με την απόφαση *Goldsmiths*³⁴ το Δικαστήριο επισήμανε μεν την ανάγκη δικαιολογήσεως, χωρίς όμως να διατυπώσει συγκεκριμένους σχετικούς κανόνες.

63. Το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει τη δυνατότητα παρεκκλίσεως από την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1 μείωση της βάσεως επιβολής φόρου μόνον προκειμένου να ληφθεί υπόψη η αβεβαιότητα της «οριστικής» μη καταβολής (συναφώς, σημεία 35 επ. των παρουσών προτάσεων). Η αβεβαιότητα αυτή στις περιπτώσεις ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος μπορεί όμως να ληφθεί υπόψη και με την εκ των υστέρων αύξηση της βάσεως επιβολής του φόρου, εφόσον τελικώς πραγματοποιηθεί καταβολή.

31 Απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, *Schmeink & Cofreth και Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψεις 58 επ.).

32 Απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, *Schmeink & Cofreth και Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψεις 57 επ.).

33 Απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, *Schmeink & Cofreth και Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψεις 60 και 63), η οποία επικυρώθηκε με τις αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 35), και της 6ης Νοεμβρίου 2003, *Καραγιώργου κ.λπ.* (C-78/02 έως C-80/02, EU:C:2003:604, σκέψη 50).

34 Απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 18).

64. Σε περίπτωση που μεταγενέστερα (επί παραδείγματι, κατά τη διάρκεια ή μετά την περάτωση της διαδικασίας αφερεγγυότητας) πραγματοποιηθεί καταβολή προς την επιχείρηση, η φορολογική οφειλή θα πρέπει κατά τη χρονική εκείνη στιγμή να αυξηθεί εκ νέου αναλόγως. Τούτο προκύπτει ήδη από το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ, κατά το οποίο η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε δαπανά ο λήπτης της παροχής για τις πράξεις. Το ίδιο ισχύει και όσον αφορά τον αντίστοιχο διακανονισμό της εκπτώσεως φόρου από τον λήπτη βάσει του άρθρου 185 της οδηγίας ΦΠΑ.

65. Η μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου, με την επιφύλαξη της αυξήσεώς της σε περίπτωση που τελικώς πραγματοποιηθεί καταβολή, αποτελεί εξίσου πρόσφορο και ηπιότερο μέσο για την ορθή φορολόγηση του τελικού καταναλωτή σε σχέση με την επιβολή στον εισπράκτορα των φόρων υποχρεώσεως πολυετούς προχρηματοδότησεως³⁵ μέχρι την έναρξη ή ακόμη και την περάτωση της διαδικασίας αφερεγγυότητας.

66. Στο πλαίσιο αυτό, ούτε το γράμμα ούτε η έννοια και ο σκοπός του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπουν την ερμηνεία κατά την οποία ο διακανονισμός θα μπορούσε να αποκλειστεί μέχρι να μπορεί να θεωρηθεί, με μεγάλη πιθανότητα, στα όρια της βεβαιότητας, –ήτοι μόνο μετά την έναρξη ή την περάτωση διαδικασίας αφερεγγυότητας– ότι η καταβολή δεν πρόκειται πλέον να λάβει χώρα. Συγκεκριμένα, παρά την αντίθετη άποψη της Επιτροπής, καθώς και του Ηνωμένου Βασιλείου, στη νομοθεσία για τον ΦΠΑ δεν χωρεί διάκριση μεταξύ απαιτήσεων για τις οποίες είναι οριστικώς βέβαιο ότι δεν θα χωρήσει καταβολή και απαιτήσεων στην περίπτωση των οποίων τούτο δεν συμβαίνει.

67. Τούτο συναρτάται με το ότι, κατά την έννοια της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ, δεν μπορεί να υπάρξει «οριστική» μη καταβολή. Κατ' αρχάς, τούτο αποκλείεται ήδη από το γράμμα του άρθρου 73 της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά τη διάταξη αυτή, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, και *καταβολές από τρίτους* και είναι, ως εκ τούτου, ανεξάρτητη από τη φερεγγυότητα και/ή την ύπαρξη ενός οφειλέτη³⁶. Περαιτέρω, στη νομοθεσία για τον ΦΠΑ δεν είναι κρίσιμη η ύπαρξη εκτελεστής απαιτήσεως, όπως προκύπτει από τη φορολόγηση της καταβολής φιλοδωρήματος³⁷, των εκ παραδρομής υπέρμετρων καταβολών ή της καταβολής λόγω ηθικής δεσμεύσεως³⁸.

68. Εξάλλου, ακόμη και μετά την περάτωση διαδικασίας αφερεγγυότητας –γεγονός που φαίνεται να θεωρεί η Επιτροπή ως περίπτωση οριστικοποίησεως της αδυναμίας ικανοποίησεως των απαιτήσεων– δεν αποκλείεται κάποιος τρίτος (συνειδητά ή εκ παραδρομής) να προβεί τελικώς σε καταβολή προς την επιχείρηση που εκπλήρωσε την παροχή. Το γεγονός αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα τη γέννηση αντίστοιχης οφειλής ΦΠΑ. Τούτο επιβεβαιώνει ομοίως ότι, υπό το πρίσμα της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ, δεν μπορεί να υπάρξει οριστική βεβαιότητα ότι μια καταβολή δεν πρόκειται πλέον να πραγματοποιηθεί. Υπάρχει πάντοτε μόνον *ορισμένου βαθμού πιθανότητα*, η οποία αυξάνεται ιδίως με την πάροδο του χρόνου που διαρκεί η μη καταβολή.

69. Υπό το πρίσμα των θεμελιωδών δικαιωμάτων της επιχειρήσεως, της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, φρονώ ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτή η προχρηματοδότηση του ΦΠΑ για *πολυετείς περιόδους*. Κρίσιμο μπορεί να είναι μόνο το αν η απαίτηση δεν μπορεί να ικανοποιηθεί μακροπρόθεσμα. Αδυναμία ικανοποίησεως μπορεί εν προκειμένω να συντρέχει ακόμη και στην περίπτωση της σοβαρής και οριστικής αρνήσεως του οφειλέτη να προβεί στην καταβολή. Επί παραδείγματι, στις περιπτώσεις που ο οφειλέτης αμφισβητεί κατηγορηματικά την ίδια την υπόσταση της απαιτήσεως ή το ύψος της, υφίσταται ήδη αυξημένη πιθανότητα η απαίτηση αυτή να μην μπορεί να ικανοποιηθεί ή να μην μπορεί να ικανοποιηθεί πλήρως μακροπρόθεσμα.

35 Κανείς δεν θα ζητούσε από έναν υπάλληλο της φορολογικής αρχής να προχρηματοδοτήσει αρχικώς ο ίδιος με δικά του μέσα τη φορολογική οφειλή των φορολογηθέντων από αυτόν υποκειμένων στον φόρο.

36 Συγκεκριμένα, έχει υπάρξει ήδη περίπτωση κατά την οποία τράπεζα ικανοποίησε τις απαιτήσεις τεχνιτών των οποίων ο εργοδότης περιήλθε σε παύση πληρωμών, προκειμένου να αποσοβήσει περαιτέρω ζημία στη δημόσια εικόνα της – βλ. υπόθεση ενόπιον του Bundesfinanzhof [ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου, Γερμανία], απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2001 – V R 75/98, UR 2002, 217.

37 Απόφαση της 29ης Μαρτίου 2001, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-404/99, EU:C:2001:192, σκέψεις 40 επ.).

38 Απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, σκέψεις 21 επ.).

70. Από την άλλη πλευρά, στις περιπτώσεις έμμεσης εισπράξεως φόρου, το κράτος επαφίεται στην «είσπραξη» του ΦΠΑ από τον επιχειρηματία. Αυτός είναι, μέχρι κάποιον βαθμό, σε θέση να επηρεάσει, επιλέγοντας τον αντισυμβαλλόμενο του και συνάπτοντας συμφωνία για προκαταβολή, τον κίνδυνο της μη καταβολής. Ομοίως, η φορολογική οφειλή της επιχειρήσεως έναντι του κράτους δεν μπορεί να εξαρτάται από την (υποκειμενικώς κρινόμενη) ποιότητα της αμφισβήτησεως της οφειλής από τον οφειλέτη, παρά μόνον από *αντικειμενικά κριτήρια*. Τέτοια κριτήρια μπορούν όμως εν τέλει να αποτελέσουν πάλι μόνο μέτρα των οποίων η λήψη απόκειται στον υποκείμενο στον φόρο και μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από αυτόν.

71. Το ζήτημα ποια μέτρα μπορεί ευλόγως να ζητείται από τις επιχειρήσεις να λαμβάνουν, σε κάθε κράτος μέλος, προτού τους παρασχεθεί η δυνατότητα να διακανονίσουν τη φορολογική τους οφειλή λόγω μη καταβολής της αντιπαροχής, εξαρτάται από τις υφιστάμενες στο κράτος αυτό περιστάσεις και δεν μπορεί να προεξοφληθεί αφηρημένα από το Δικαστήριο. Αντιθέτως, το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει να κρίνει την προβλεπόμενη στην εθνική νομοθεσία παρέκκλιση από την κατ' αρχήν ισχύουσα υποχρέωση διακανονισμού, σε κάθε επιμέρους περίπτωση, στο πλαίσιο συνολικής σταθμίσεως ή να την εφαρμόζει κατά τρόπο σύμφωνο προς την οδηγία. Εντούτοις, το Δικαστήριο μπορεί να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο σχετικές ενδείξεις.

72. Συγκεκριμένα, είναι σύμφωνο προς την αρχή της αναλογικότητας να ζητεί το κράτος μέλος ορισμένες αποδείξεις σχετικά με καταβολή που πιθανότατα δεν πρόκειται μακροπρόθεσμα να πραγματοποιηθεί. Η έναρξη διαδικασίας αφερεγγυότητας θα αποτελούσε τέτοια απόδειξη. Εντούτοις, περίπτωση μη καταβολής που πρέπει να ληφθεί υπόψη βάσει του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ μπορεί να συντρέχει και πολύ προγενέστερα, όπως, επί παραδείγματι, όταν ο οφειλέτης αμφισβητεί την απαίτηση στο πλαίσιο δικαστικής διαδικασίας διεκδικήσεώς της. Σύμφωνη προς την αρχή της αναλογικότητας θα ήταν επίσης η πρόβλεψη κατάλληλης προθεσμίας όσον αφορά τη μη καταβολή (επί παραδείγματι έξι μήνες από την έκδοση του τιμολογίου), μετά τη λήξη της οποίας θα μπορεί να γίνει δεκτό ότι συντρέχει περίπτωση μη καταβολής κατά την έννοια του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ.

73. Το αν μπορεί να απαιτηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο να διεκδικήσει δικαστικώς την ικανοποίηση της απαιτήσεώς του εξαρτάται ιδίως από την οικονομική επιβάρυνση που συνεπάγεται τούτο. Η επιβολή υποχρεώσεως δικαστικής διεκδικήσεως της ικανοποίησεως ενδεχομένως ασήμαντων απαιτήσεων προς όφελος του κράτους, η οποία συνεπάγεται *σημαντικές δαπάνες*, δεν συνάδει κατ' αρχήν ούτε με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας ούτε με την αρχή της αναλογικότητας. Συμφώνως προς την άποψη της Επιτροπής, τούτο αφορά πρωτίστως (αλλά όχι μόνο) χαμηλής αξίας απαιτήσεις. Στην περίπτωση αυτή, η παροχή δυνατότητας εκχωρήσεως της απαιτήσεως αυτής στο κράτος, ως δόση αντί καταβολής, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελεί το πλέον σύμφωνο προς την αρχή της αναλογικότητας μέσο.

74. Αντιθέτως, η επιβολή υποχρεώσεως κινήσεως μιας απλοποιημένης και χαμηλού κόστους διαδικασίας διεκδικήσεως απαιτήσεων ενώπιον κρατικών οργάνων, με τη μορφή της διαδικασίας εκδόσεως διαταγής πληρωμής, πριν από τον διακανονισμό της βάσεως επιβολής του φόρου παρίσταται, γενικώς, ως σύμφωνη προς την αρχή της αναλογικότητας. Τούτο ισχύει, σε κάθε περίπτωση, κατ' αρχήν, εφόσον δεν υπάρχουν ενδείξεις ότι η διαδικασία αυτή πρόκειται να είναι ούτως ή άλλως ατελέσφορη και/ή ασύμφορη. Πάντως, η απαίτηση προηγούμενης περατώσεως της διαδικασίας αφερεγγυότητας είναι, σε κάθε περίπτωση, λόγω της διάρκειάς της και του γεγονότος ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ασκήσει ελάχιστη έως και καθόλου επιρροή στη διαδικασία αυτή, αντίθετη προς την αρχή της αναλογικότητας.

2. Συμπέρασμα

75. Συμπερασματικώς, το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να λαμβάνουν υπόψη τις ιδιαιτερότητες της αβεβαιότητας που χαρακτηρίζει τη μη καταβολή, προβλέποντας ότι περίπτωση αρκούτως βέβαιης και μακροπρόθεσμης μη καταβολής συντρέχει μόνο υπό ορισμένες συνθήκες (όπως, επί παραδείγματι, σε περίπτωση λήξεως προθεσμίας ή μη τελεσφορήσεως ορισμένων μέτρων που έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο). Ωστόσο, αποκλεισμός της δυνατότητας διακανονισμού της βάσεως υπολογισμού του φόρου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

76. Επιπλέον, ο περιορισμός της δυνατότητας διακανονισμού της βάσεως επιβολής φόρου, ο οποίος εξαρτάται από την επέλευση γεγονότων –όπως η περάτωση ή η έναρξη διαδικασίας αφερεγγυότητας– επί των οποίων ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να ασκήσει αυτοτελώς επιρροή, προσβάλλει τα θεμελιώδη δικαιώματα του υποκειμένου στον φόρο, παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας, δεν συνάδει με τον χαρακτήρα του ΦΠΑ και παραβιάζει, ιδίως, την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

VI. Πρόταση

77. Κατόπιν τούτων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη κοινή απάντηση σε αμφότερα τα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το φορολογικό δικαστήριο της επαρχίας Συρακουσών (Ιταλία):

Το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ δεν επιτρέπει τον αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας περιορισμό της δυνατότητας διακανονισμού της βάσεως επιβολής φόρου. Παρέχει όμως στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να λαμβάνουν υπόψη τις ιδιαιτερότητες της αβεβαιότητας που χαρακτηρίζει τη μη καταβολή, επιβάλλοντας στον υποκείμενο στον φόρο την υποχρέωση λήψεως ορισμένων μέτρων, που είναι δυνατόν ευλόγως να απαιτηθούν από αυτόν. Ωστόσο, η απαίτηση προηγούμενης περατώσεως διαδικασίας αφερεγγυότητας όσον αφορά τον λήπτη της παροχής συνιστά περιορισμό αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας.