



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 8ης Μαΐου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρα 90 και 273 – Ολική ή μερική μη καταβολή από τον οφειλέτη του ποσού που οφείλεται στον υποκείμενο στον φόρο για πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ – Βάση επιβολής του φόρου – Μείωση – Αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-127/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Nejnýsší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Τσεχική Δημοκρατία) με απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Φεβρουαρίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

A-PACK CZ s. r. o.

κατά

Odvolací finanční ředitelství,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen και M. Safjan, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: E. Tanchev

γραμματέας: M. Aleksejev, προϊστάμενος μονάδας,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησεως της 9ης Ιανουαρίου 2019,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η A-PACK CZ s. r. o., εκπροσωπούμενη από τους R. Cholenský και F. Hejl, advokáti,
- η Odvolací finanční ředitelství, εκπροσωπούμενη από τον T. Rozehnal,
- η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Smolek, J. Vlácil και O. Serdula,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna, καθώς και από την A. Kramarczyk – Szaładzińska,

* Γλώσσα διαδικασίας: η τσεχική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις M. Salyková και J. Jokubauskaitė, καθώς και από τον R. Lyal,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας καθώς 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).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της A-PACK CZ s. r. o. και της Odvolací finanční ředitelství (φορολογικής διευθύνσεως αρμόδιας για θέματα προσφυγών, Τσεχική Δημοκρατία) σχετικά με την άρνηση της τελευταίας να παράσχει στην A-PACK CZ δυνατότητα διακανονισμού του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που καταβλήθηκε για απαιτήσεις ανεξόφλητες και θεωρούμενες ως μη εισπράξιμες λόγω της αφερεγγυότητας του οφειλέτη.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 73 της οδηγίας 2006/112 ορίζει 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 273 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

Το τσεχικό δίκαιο

- 6 Το δικαίωμα διορθώσεως του ποσού του φόρου σε περίπτωση απαιτήσεων έναντι οφειλετών κατά των οποίων έχει κινηθεί διαδικασία αφερεγγυότητας εισήχθη στον νόμο 235/2004 περί φόρου προστιθέμενης αξίας με τον νόμο 47/2011 (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), του οποίου η αιτιολογική έκθεση αναφέρει τα εξής:

«Πρόκειται για μια νέα δυνατότητα διορθώσεως του ποσού του φόρου εκροών στην περίπτωση απαιτήσεων έναντι οφειλετών (αγοραστών) κατά των οποίων έχει κινηθεί διαδικασία αφερεγγυότητας λόγω των αρνητικών εξελίξεων της οικονομικής κατάστασης. Η παρούσα πρόταση ανταποκρίνεται ενεργά στην τρέχουσα οικονομική κατάσταση και αποτελεί μέτρο αντιμετώπισης της κρίσης, με σκοπό να βοηθήσει τις επιχειρήσεις των οποίων οι ταμειακές ροές μειώνονται από τις μη εισπράξιμες απαιτήσεις έναντι αφερέγγυων επιχειρήσεων.

Λόγω των συνεπειών της παγκόσμιας χρηματοπιστωτικής κρίσης, όλο και περισσότερες επιχειρήσεις αποτελούν αντικείμενο διαδικασίας αφερεγγυότητας και δεν είναι πλέον σε θέση να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους έναντι των πιστωτών (προμηθευτών) τους. Πολλοί προμηθευτές (πιστωτές) δεν είναι πλέον σε θέση να εισπράξουν το σύνολο των απαιτήσεων που έχουν έναντι των αγοραστών (οφειλετών). Το γεγονός αυτό έχει αρνητικό αντίκτυπο στην οικονομική κατάσταση επιχειρήσεων οι οποίες, μέχρι τότε, ήταν “βιώσιμες”.

Βάσει της διατάξεως αυτής, ο δανειστής (προμηθευτής) θα έχει ως εκ τούτου το δικαίωμα να διορθώσει το ποσό του φόρου εκροών αν ο αγοραστής (οφειλέτης) δεν του έχει καταβάλει την αξία των παραδοθέντων αγαθών ή της παρασχεθείσας υπηρεσίας και αν το πτωχευτικό δικαστήριο έχει κινηθεί διαδικασία αφερεγγυότητας κατά του αγοραστή. [...]

Η πρόταση είναι πλήρως σύμφωνη με τα άρθρα 90 και 185 της [οδηγίας 2006/112]. Ανάλογη ρύθμιση έχει εφαρμογή σε τουλάχιστον 12 κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το καθεστώς αυτό εφαρμόζεται, με διαφορετικές μορφές, στα ακόλουθα κράτη μέλη: Βέλγιο, Λουξεμβούργο, Δανία, Γερμανία, Γαλλία, Πορτογαλία, Ιρλανδία, Αυστρία, Ιταλία, Ελλάδα, Λεττονία και Ηνωμένο Βασίλειο.»

- 7 Το άρθρο 44, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ, το οποίο ρυθμίζει τη διόρθωση του ποσού του φόρου που αφορά απαιτήσεις έναντι οφειλετών κατά των οποίων έχει κινηθεί διαδικασία αφερεγγυότητας, προβλέπει τα εξής:

«Ο δανειστής μπορεί να προβεί στη διόρθωση του ποσού του φόρου εκροών το νωρίτερο κατά το φορολογικό έτος στη διάρκεια του οποίου πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1. Δεν μπορεί να προβεί σε διόρθωση [...] στην περίπτωση που ο οφειλέτης έχει παύσει να είναι υποκείμενος στον φόρο.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 8 Η A-PACK CZ είναι τσεχική εταιρία, υποκείμενη στον ΦΠΑ, της οποίας μία από τις εταιρίες πελάτες, η Delpharma Nutraceuticals, a.s., αποτέλεσε το αντικείμενο διαδικασίας αφερεγγυότητας που κινήθηκε στις 27 Μαΐου 2009.

- 9 Στη φορολογική της δήλωση για το τέταρτο τρίμηνο του οικονομικού έτους 2011, η A-PACK CZ ζήτησε την επιστροφή ποσού 539 822 τσεχικών κορωνών (CZK) (περίπου 21 000 ευρώ) λόγω, μεταξύ άλλων, διορθώσεως του ποσού του ΦΠΑ εξαιτίας ανεξόφλητων οφειλών της Delpharma Nutraceuticals για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών κατά τη διάρκεια της περιόδου από τις 30 Οκτωβρίου 2008 έως τις 2 Φεβρουαρίου 2009.
- 10 Με απόφαση της 17ης Απριλίου 2012, το Finanční úřad pro Prahu 9 (9ο γραφείο δημόσιων οικονομικών της Πράγας, Τσεχική Δημοκρατία) περιόρισε το ποσό που ζητεί η A-PACK CZ σε 41 211 CZK (περίπου 1 600 ευρώ), για τον λόγο ότι το άρθρο 44, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ δεν επέτρεπε τη διόρθωση του ποσού του φόρου σε περίπτωση που ο οφειλέτης είχε παύσει να είναι υποκείμενος στον φόρο, πράγμα το οποίο ίσχυε όσον αφορά την Delpharma Nutraceuticals από τις 3 Νοεμβρίου 2011.
- 11 Η A-PACK CZ άσκησε διοικητική προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον της αρμόδιας για θέματα προσφυγών φορολογικής διευθύνσεως, η οποία την απέρριψε.
- 12 Η A-PACK CZ άσκησε εν συνεχεία προσφυγή ενώπιον του Městský soud v Praze (περιφερειακού δικαστηρίου Πράγας, Τσεχική Δημοκρατία), με αίτημα την ακύρωση της ως άνω απορριπτικής αποφάσεως, η οποία απορρίφθηκε από το εν λόγω δικαστήριο.
- 13 Υπό τις συνθήκες αυτές, η A-PACK CZ άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Nejvyšší správní soud (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Τσεχική Δημοκρατία), αίτηση αναιρέσεως κατά της τελευταίας αυτής απορριπτικής αποφάσεως. Η A-PACK CZ υποστηρίζει ότι η προϋπόθεση σχετικά με την ιδιότητα του οφειλέτη ως υποκειμένου στον φόρο, που προβλέπεται στο άρθρο 44, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ, όχι μόνον αντιβαίνει στο άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112, αλλά συνιστά και απαγορευόμενη κρατική ενίσχυση.
- 14 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι τα επιχειρήματα της A-PACK CZ σχετικά με την ύπαρξη κρατικής ενισχύσεως δεν μπορούν να γίνουν δεκτά. Αντιθέτως, εκτιμά ότι η προϋπόθεση σχετικά με τη διατήρηση της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο, που προβλέπει το άρθρο 44, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ, είναι αντίθετη προς το άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112, δεδομένου ότι το γεγονός αυτό μπορεί να καταστήσει αδύνατη τη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου του υποκειμένου στον φόρο δικαιούχου, χωρίς τούτο να δικαιολογείται από την αβεβαιότητα σχετικά με τον οριστικό χαρακτήρα της μη καταβολής.
- 15 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
 - «1) Δύναται το άρθρο 90, παράγραφος 2, της [οδηγίας 2006/112], να ερμηνευθεί, λαμβανομένων υπόψη της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας και της αρχής της αναλογικότητας, υπό την έννοια ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη να θέτουν, με ρύθμιση εισάγουσα παρέκκλιση, προϋποθέσεις οι οποίες σε ορισμένες περιπτώσεις αποκλείουν μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής;
 - 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, αντιβαίνει στον σκοπό του άρθρου 90 της [οδηγίας 2006/112] εθνική νομοθεσία η οποία δεν επιτρέπει σε υποκείμενους στον ΦΠΑ να προβαίνουν σε διόρθωση του ποσού του φόρου, όταν αυτός κατέστη απαιτητός επί φορολογητέας παροχής προς άλλον υποκείμενο στον φόρο προστιθέμενης αξίας ο οποίος κατέβαλε μόνον εν μέρει ή δεν κατέβαλε καθόλου το οφειλόμενο για την παροχή ποσό και ο οποίος, εν συνεχεία, έπαυσε να είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 16 Με τα δύο προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να προβεί σε διόρθωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής, από οφειλέτη του, ποσού που οφείλεται για πράξη υποκείμενη στον φόρο αυτόν, οσάκις ο εν λόγω οφειλέτης δεν είναι πλέον υποκείμενος στον ΦΠΑ.
- 17 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, το οποίο αφορά τις περιπτώσεις ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μείωσης της τιμής που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξεως που οδήγησε στην καταβολή του φόρου, υποχρεώνει τα κράτη μέλη να μειώνουν τη βάση επιβολής του φόρου και, συνακόλουθα, το ποσό 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 2006/112, 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 (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 18 Ασφαλώς, το άρθρο 90, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να παρεκκλίνουν από τον κανόνα αυτόν σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος που έχει οριστεί για την πράξη.
- 19 Εντούτοις, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, αυτή η δυνατότητα παρεκκλίσεως 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 (πρβλ. αποφάσεις της 3ης Ιουλίου 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 18, της 23ης Νοεμβρίου 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 17, και της 22ας Φεβρουαρίου 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, σκέψη 37).
- 20 Επομένως, η άσκηση αυτής της δυνατότητας 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 οδηγία 2006/112 (πρβλ. αποφάσεις της 3ης Ιουλίου 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 18, της 23ης Νοεμβρίου 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 18, και της 22ας Φεβρουαρίου 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, σκέψη 38), και δεν μπορεί να παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να αποκλείουν πλήρως, σε περίπτωση μη καταβολής, τη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψεις 20 και 21).
- 21 Η διαπίστωση αυτή επιβεβαιώνεται από την τελολογική ερμηνεία του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112. Πράγματι, μολονότι είναι ουσιώδες να έχουν τα κράτη μέλη τη δυνατότητα να αντιμετωπίζουν την αβεβαιότητα που συνδέεται με τη μη εξόφληση ενός τιμολογίου ή με τον οριστικό χαρακτήρα αυτής, εντούτοις μια τέτοια δυνατότητα παρεκκλίσεως δεν μπορεί να βαίνει πέραν της εν λόγω αβεβαιότητας, καταλαμβάνοντας, ιδίως, το ζήτημα αν μπορεί να αποκλεισθεί μείωση της βάσης επιβολής του φόρου σε περίπτωση μη καταβολής (αποφάσεις της 23ης Νοεμβρίου 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 22, και της 22ας Φεβρουαρίου 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, σκέψη 40).

- 22 Επιπροσθέτως, αν γινόταν δεκτή η δυνατότητα των κρατών μελών να αποκλείουν οποιαδήποτε μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, τούτο θα αντέβαινε στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, από την οποία συνάγεται, μεταξύ άλλων, ότι, υπό την ιδιότητα του εισπράττοντος φόρου 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 (πρβλ. απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 23).
- 23 Εν προκειμένω, απαίτηση όπως η προβλεπόμενη από την επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία, η οποία εξαρτά τη διόρθωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ από το να μην έχει παύσει ο οφειλέτης να είναι υποκείμενος στον ΦΠΑ, δεν δύναται να δικαιολογηθεί από την ανάγκη να ληφθεί υπόψη η αβεβαιότητα όσον αφορά τον οριστικό χαρακτήρα της σχετικής μη καταβολής.
- 24 Πράγματι, όπως επισημαίνει, κατ' ουσίαν, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της, το γεγονός ότι ο οφειλέτης έχει παύσει να είναι υποκείμενος στον φόρο, στο πλαίσιο διαδικασίας αφερεγγυότητας, συνιστά, αντιθέτως, στοιχείο το οποίο μάλλον επιβεβαιώνει τον οριστικό χαρακτήρα της μη καταβολής.
- 25 Όσον αφορά το ζήτημα αν, όπως υποστηρίζει η Τσεχική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της, παραπέμποντας ιδίως στη σκέψη 33 της αποφάσεως της 26ης Ιανουαρίου 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), μια τέτοια απαίτηση θα μπορούσε, εντούτοις, να θεωρηθεί σύμφωνη με το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112, καθόσον επιδιώκει την επίτευξη των σκοπών διασφάλισης της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ, αποφυγής της απάτης και εξάλειψης του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων, επισημαίνεται ότι οι σκοποί αυτοί δεν επιτρέπουν να διακυβεύεται ο σκοπός καθώς και η οικονομία της εν λόγω διατάξεως και να αιτιολογείται η παρέκκλιση από το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής για λόγους άλλους από εκείνους που αφορούν την αβεβαιότητα ως προς τη μη καταβολή ή τον οριστικό χαρακτήρα αυτής.
- 26 Επιπροσθέτως, μολονότι το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112, το οποίο επίσης επικαλείται η Τσεχική Δημοκρατία προς στήριξη της ερμηνείας που αυτή προτείνει, παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να προβλέπουν τις υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και για την αποφυγή της απάτης, από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι τέτοια μέτρα 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, δεδομένου ότι πρέπει να θίγουν όσο το δυνατό λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της οδηγίας 2006/112, και, επομένως, δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπο ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), η οποία αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει καθιερωθεί με τη σχετική νομοθεσία της Ένωσης.
- 27 Εν προκειμένω, από την υποβληθείσα ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία δεν προκύπτει ότι το να επιτραπεί σε πιστωτή υποκείμενο στον φόρο, όπως η A-PACK CZ, να προβεί σε μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, οσάκις αυτός βρίσκεται αντιμέτωπος με περίπτωση μη εξόφλησης της απαίτησής του από έναν αφερεγγυό οφειλέτη ο οποίος έπαυσε, στο μεταξύ, να είναι υποκείμενος στον φόρο, συνεπάγεται ιδιαίτερο κίνδυνο φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Επιπλέον, το να αποκλεισθεί κάθε δυνατότητα μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου στην περίπτωση αυτή και να επιβαρυνθεί ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δανειστής με ένα ποσό ΦΠΑ το οποίο δεν εισέπραξε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του υπερβαίνει, εν πάση περιπτώσει, τα όρια που είναι απολύτως αναγκαία για την επίτευξη των σκοπών που αναφέρονται στο άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112.
- 28 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να προβεί σε

διόρθωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής, από οφειλέτη του, ποσού που οφείλεται για πράξη υποκείμενη στον φόρο αυτόν, οσάκις ο εν λόγω οφειλέτης δεν είναι πλέον υποκείμενος στον ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 29 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος 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 (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να προβεί σε διόρθωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής, από οφειλέτη του, ποσού που οφείλεται για πράξη υποκείμενη στον φόρο αυτόν, οσάκις ο εν λόγω οφειλέτης δεν είναι πλέον υποκείμενος στον ΦΠΑ.

(υπογραφές)