



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 15ης Οκτωβρίου 2020 *

[Κείμενο όπως διορθώθηκε με τη διάταξη της 26ης Νοεμβρίου 2020]

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/EK – Άρθρο 90 – Μείωση της βάσης επιβολής ΦΠΑ – Ολική ή μερική μη καταβολή του τιμήματος – Προϋποθέσεις που επιβάλλει εθνική ρύθμιση για την άσκηση του δικαιώματος μείωσης – Προϋπόθεση να μην έχει υπαχθεί ο οφειλέτης σε διαδικασία αφερεγγυότητας ή εκκαθάρισης – Προϋπόθεση κατά την οποία ο πιστωτής και ο οφειλέτης πρέπει να είναι υποκείμενοι στον ΦΠΑ»

Στην υπόθεση C-335/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) με απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Απριλίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

E. sp. Z o.o. sp. k.

κατά

Minister Finansów,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

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

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: M. Aleksejev, προϊστάμενος μονάδας,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η E. sp. Z o.o. sp. k., εκπροσωπούμενη από τον A. Bartosiewicz, φορολογικό σύμβουλο,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις J. Jokubauskaitė και M. Siekierzyńska,

* Langue de procédure : le polonais.

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 4ης Ιουνίου 2020,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία 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 E. sp. Z o.o. sp. k. και του Minister Finansów (Υπουργού Οικονομικών, Πολωνία) σχετικά με ατομικές ερμηνευτικές φορολογικές αποφάσεις που εξέδωσε ο τελευταίος.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 63 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»
- 4 Το άρθρο 73 της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«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.»
- 5 Το άρθρο 90 της εν λόγω οδηγίας έχει 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.»
- 6 Το άρθρο 184 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«Η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.»
- 7 Το άρθρο 185 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«1. Ο διακανονισμός διενεργείται, ιδίως, όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης [του φόρου προστιθέμενης αξίας (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 [καμία πληρωμή ή έγινε] μερική πληρωμή, σε περίπτωση καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται δεόντως και στην περίπτωση αναλήψεων για τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων του άρθρου 16.

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

8 Το άρθρο 273 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής εισπραξης 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 πολωνικό δίκαιο

9 Το άρθρο 89a του *ustawa o podatku od towarów i usług* (νόμου περί του φόρου επί των αγαθών και υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για τη διαφορά της κύριας δίκης χρόνο (*Dz. U.* 2011, αριθ. 177, θέση 1054, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), όριζε τα εξής:

«1. Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί, στην περίπτωση απαιτήσεων οι οποίες πιθανολογείται ότι δεν θα εισπραχθούν, να αναπροσαρμόσει τη βάση επιβολής φόρου και το ποσό του φόρου που οφείλεται στο πλαίσιο παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών στην ημεδαπή. Η αναπροσαρμογή αφορά τόσο τη βάση επιβολής του φόρου όσο και το ποσό του φόρου που αναλογεί στο μέρος της απαιτήσεως το οποίο πιθανολογείται ότι δεν θα εισπραχθεί.

1a. Η μη εισπραξιμότητα απαιτήσεως πιθανολογείται εάν η απαίτηση δεν έχει ικανοποιηθεί ή εκχωρηθεί με οιονδήποτε τρόπο εντός 150 ημερών από τη λήξη της οριζόμενης στη σύμβαση ή στο τιμολόγιο προθεσμίας πληρωμής.

2. Η παράγραφος 1 εφαρμόζεται όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

1) η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται υπέρ υποκειμένου στον φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 15, παράγραφος 1, ο οποίος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ως υποκείμενος στον ΦΠΑ και δεν έχει υπαχθεί σε διαδικασία αφερεγγυότητας ή εκκαθάρισης·

[...]

3) κατά την ημέρα που προηγείται εκείνης της υποβολής της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 τροποποιητικής φορολογικής δηλώσεως:

- a) ο πιστωτής και ο οφειλέτης είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο ως υποκείμενοι στον ΦΠΑ,
- b) ο οφειλέτης δεν έχει υπαχθεί σε διαδικασία αφερεγγυότητας ή εκκαθάρισης·

[...]

5) ο χρόνος που έχει παρέλθει από την ημερομηνία εκδόσεως του πιστοποιούντος την απαίτηση τιμολογίου, υπολογιζόμενος από το τέλος του έτους τιμολογήσεως, δεν υπερβαίνει τα δύο έτη·

[...]

3. Η προβλεπόμενη στην παράγραφο 1 αναπροσαρμογή μπορεί να πραγματοποιηθεί με τη φορολογική δήλωση που αφορά την περίοδο κατά την οποία πιθανολογήθηκε η μη εισπραξιμότητα της απαιτήσεως, υπό την προϋπόθεση ότι η απαίτηση αυτή δεν ικανοποιήθηκε ούτε εκχωρήθηκε με οιονδήποτε τρόπο έως την ημερομηνία υποβολής εκ μέρους του πιστωτή της φορολογικής δηλώσεως για την εν λόγω περίοδο.

4. Σε περίπτωση ικανοποίησης ή εκχώρησης της απαιτήσεως με οιονδήποτε τρόπο μετά την υποβολή της φορολογικής δηλώσεως περί της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 αναπροσαρμογής, ο πιστωτής υποχρεούται να αυξήσει τη βάση επιβολής του φόρου και το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ στη δήλωση που αφορά την περίοδο εντός της οποίας ικανοποιήθηκε ή εκχωρήθηκε η απαίτηση. Σε περίπτωση μερικής ικανοποίησης της απαιτήσεως, η βάση επιβολής του φόρου και το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ προσαυξάνονται αναλόγως.

[...]»

10 Το άρθρο 89b του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«1. Σε περίπτωση μη ικανοποίησης της απαιτήσεως που απορρέει από τιμολόγιο εκδοθέν για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών στην ημεδαπή, εντός 150 ημερών από τη λήξη της οριζόμενης στη σύμβαση ή στο τιμολόγιο προθεσμίας πληρωμής, ο οφειλέτης υποχρεούται να διακανονίσει την έκπτωση ΦΠΑ που αφορά το εν λόγω τιμολόγιο με δήλωση αφορώσα την περίοδο 150 ημερών από τη λήξη της οριζόμενης στη σύμβαση ή στο τιμολόγιο προθεσμίας πληρωμής.

1a. Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται αν ο οφειλέτης ικανοποίησε την απαίτηση το αργότερο έως την τελευταία ημέρα της περιόδου των 150 ημερών από τη λήξη της προθεσμίας πληρωμής της εν λόγω απαιτήσεως.

2. Σε περίπτωση μερικής ικανοποίησης της απαιτήσεως εντός 150 ημερών από τη λήξη της οριζόμενης στη σύμβαση ή στο τιμολόγιο προθεσμίας πληρωμής, ο διακανονισμός αφορά τον ΦΠΑ εισροών που αναλογεί στο ανεξόφλητο μέρος της απαιτήσεως. Η παράγραφος 1a εφαρμόζεται κατ' αναλογίαν.

[...]

4. Σε περίπτωση ικανοποίησης της απαιτήσεως μετά τον προβλεπόμενο στην παράγραφο 1 διακανονισμό, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να αυξήσει το ποσό του ΦΠΑ εισροών, στη δήλωση που αφορά την περίοδο κατά την οποία ικανοποιήθηκε η απαίτηση, κατά το ποσό του φόρου που προβλέπει η παράγραφος 1. Σε περίπτωση μερικής ικανοποίησης της απαιτήσεως, ο ΦΠΑ εισροών αυξάνεται κατά το ποσό που αναλογεί στο μέρος αυτό.

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11 Η Ε., εταιρία περιορισμένης ευθύνης πολωνικού δικαίου εδρεύουσα στην Πολωνία και υποκείμενη στον ΦΠΑ, ασκεί δραστηριότητα παροχής φορολογικών συμβουλευτικών υπηρεσιών, μεταξύ άλλων, σε οντότητες υποκείμενες στον ΦΠΑ, οι οποίες δεν είναι συνδεδεμένες με αυτήν. Για την εν λόγω παροχή υπηρεσιών εντός της Πολωνίας εφαρμόζει τον βασικό συντελεστή ΦΠΑ.

- 12 Η Ε. εξέδωσε για έναν από τους πελάτες της τιμολόγιο το οποίο περιελάμβανε ΦΠΑ για παροχή φορολογικών συμβουλευτικών υπηρεσιών φορολογητέων εντός της πολωνικής επικράτειας. Κατά τον χρόνο της παροχής των υπηρεσιών, ο πελάτης αυτός ήταν εγγεγραμμένος στο μητρώο ως υποκείμενος στον ΦΠΑ και δεν είχε υπαχθεί σε διαδικασία αφερεγγυότητας ή εκκαθάρισης. Εντούτοις, ο εν λόγω πελάτης τέθηκε υπό εκκαθάριση εντός του χρονικού διαστήματος των 150 ημερών από τη λήξη της προθεσμίας πληρωμής, παραμένοντας όμως εγγεγραμμένος στο μητρώο ως υποκείμενος στον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι ούτε εξοφλήθηκε το τιμολόγιο αυτό ούτε εκχωρήθηκε με οποιονδήποτε τρόπο η σχετική απαίτηση, η Ε. υπέβαλε στον Υπουργό Οικονομικών, πριν παρέλθει το διάστημα των δύο ετών από την ημερομηνία της έκδοσης του εν λόγω τιμολογίου, αίτηση για την έκδοση ερμηνευτικής φορολογικής αποφάσεως προκειμένου να διευκρινιστεί αν, μολονότι ο πελάτης της τέθηκε υπό εκκαθάριση μετά την παροχή των οικείων υπηρεσιών, μπορούσε εντούτοις να τύχει μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ λόγω μη ικανοποίησης της απαίτησης που προκύπτει από το εν λόγω τιμολόγιο, δεδομένου ότι πληρούνταν οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 89α του νόμου περί ΦΠΑ.
- 13 Με ερμηνευτική απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2015, ο Υπουργός Οικονομικών απάντησε αρνητικά στο αίτημα της Ε. Επισήμανε, μεταξύ άλλων, ότι το άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112 παρέχει στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα μείωσης της βάσης επιβολής ΦΠΑ μόνον υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζει κάθε κράτος μέλος, προϋποθέσεις τις οποίες η Δημοκρατία της Πολωνίας θέσπισε με το άρθρο 89α του νόμου περί ΦΠΑ. Επομένως, αν δεν πληρούνται μία από τις προϋποθέσεις του άρθρου αυτού, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να επικαλεστεί το δικαίωμα μείωσης αντλώντας το δικαίωμα αυτό απευθείας από το δίκαιο της Ένωσης.
- 14 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι η Ε. αιτήθηκε επίσης την έκδοση τριών ακόμη ερμηνευτικών φορολογικών αποφάσεων σχετικά με το αν οι προϋποθέσεις του άρθρου 89α του νόμου περί ΦΠΑ συνάδουν προς το δίκαιο της Ένωσης στις διάφορες πραγματικές περιστάσεις στις οποίες μπορεί να εφαρμοστεί το άρθρο αυτό. Από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι ούτε αυτές οι αιτήσεις έτυχαν ευνοϊκών απαντήσεων. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι συνένωσε ως συναφείς τις τέσσερις υποθέσεις που αφορούν τις επίμαχες ερμηνευτικές φορολογικές αποφάσεις.
- 15 Η Ε. προσέβαλε ανεπιτυχώς τις εν λόγω ερμηνευτικές αποφάσεις ενώπιον του αρμόδιου σε πρώτο βαθμό πολωνικού δικαστηρίου. Εν συνεχεία, άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, φρονώντας ότι το πρωτοβάθμιο δικαστήριο εσφαλμένως έκρινε ότι οι διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ κατά των οποίων βάλλει δεν θίγουν τις απαιτήσεις που απορρέουν από το δίκαιο της Ένωσης.
- 16 Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το περιθώριο εκτιμήσεως που παρέχεται στα κράτη μέλη ως προς τον καθορισμό, στο εθνικό τους δίκαιο, των προϋποθέσεων εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 90 της οδηγίας 2006/112. Λαμβανομένων ιδίως υπόψη των αποφάσεων της 15ης Μαΐου 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), και της 23ης Νοεμβρίου 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887), το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς τη νομιμότητα των προϋποθέσεων που προβλέπει το άρθρο 89α, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ.
- 17 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι ο Πολωνός νομοθέτης θέσπισε, ως μέτρο μεταφοράς του άρθρου 185, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 στο εσωτερικό δίκαιο, το άρθρο 89b του νόμου περί ΦΠΑ κατά τρόπον ώστε να επιβάλει στον οφειλέτη την υποχρέωση διακανονισμού του ποσού του εκπεστέου ΦΠΑ, ως αναγκαίο συμπλήρωμα του δικαιώματος του πιστωτή να προβεί, υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 89α του νόμου περί ΦΠΑ, σε μείωση της βάσης επιβολής του φόρου. Επομένως, οι προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 89α του νόμου περί ΦΠΑ και, ιδιαίτερα, η προϋπόθεση περί υπαγωγής του πιστωτή και του οφειλέτη στον ΦΠΑ, διασφαλίζουν τη συμμετρία των φορολογικών μηχανισμών προς τον σκοπό της ορθής εισπράξεως του φόρου.

- 18 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει επιπλέον ότι η προϋπόθεση κατά την οποία, βάσει του άρθρου 89α, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ, ο οφειλέτης δεν πρέπει να έχει υπαχθεί σε διαδικασία αφερεγγυότητας ή εκκαθάρισης καθιστά δυνατή τη διασφάλιση της συνοχής του πολωνικού νομικού συστήματος, καθότι αποτρέπει, μεταξύ άλλων, να θιγεί η προβλεπόμενη από το πτωχευτικό δίκαιο σειρά ικανοποιήσεως των πιστωτών. Επομένως, σε περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 αποκλείει την πρόβλεψη προϋποθέσεων όπως αυτές του άρθρου 89α, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν θα πρέπει να αποφανθεί επί της υπό κρίση υποθέσεως χωρίς να λάβει υπόψη τους εφαρμοστέους στον τομέα των πτωχεύσεων εθνικούς κανόνες.
- 19 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Επιτρέπουν οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112[...] –ειδικότερα το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής–, λαμβανομένων υπόψη των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, τη θέσπιση στο εθνικό δίκαιο διατάξεων που περιορίζουν τη δυνατότητα μείωσης της βάσεως επιβολής του φόρου, σε περίπτωση μερικής ή ολικής μη καταβολής, λόγω του ειδικού φορολογικού καθεστώτος στο οποίο υπάγονται ο οφειλέτης και ο πιστωτής;
- 2) Ειδικότερα, αντιτίθεται το δίκαιο της Ένωσης στη θέσπιση εθνικών κανόνων δικαίου που παρέχουν τη δυνατότητα “ελαφρύνσεως λόγω μη εισπράξιμων απαιτήσεων” υπό την προϋπόθεση ότι, κατά τον χρόνο παροχής της υπηρεσίας ή παραδόσεως των αγαθών και κατά την ημέρα που προηγείται εκείνης της υποβολής της τροποποιητικής φορολογικής δηλώσεως με την οποία ζητείται η εν λόγω ελάφρυνση,
- ο οφειλέτης δεν έχει υπαχθεί σε διαδικασία αφερεγγυότητας ή εκκαθάρισης,
 - ο πιστωτής και ο οφειλέτης είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο ως υποκείμενοι στον ΦΠΑ;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 20 Με τα δύο προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ’ ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112 αποκλείει εθνική ρύθμιση η οποία εξαρτά τη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ από την προϋπόθεση να είναι, κατά την ημέρα της παράδοσης του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών καθώς και κατά την ημέρα που προηγείται εκείνης της υποβολής της τροποποιητικής φορολογικής δηλώσεως για τη χορήγηση της μείωσης αυτής, ο οφειλέτης εγγεγραμμένος στο μητρώο ως υποκείμενος στον ΦΠΑ και να μην έχει υπαχθεί σε διαδικασία αφερεγγυότητας ή εκκαθάρισης και, κατά την ημέρα που προηγείται εκείνης της υποβολής της τροποποιητικής φορολογικής δηλώσεως, να εξακολουθεί ο πιστωτής να είναι και αυτός εγγεγραμμένος στο μητρώο ως υποκείμενος στον ΦΠΑ.
- 21 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι 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 πράξης για την οποία καταβάλλεται ο φόρος, υποχρεώνει τα κράτη μέλη να μειώνουν τη βάση επιβολής του φόρου και, συνακόλουθα, το ποσό του ΦΠΑ που οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο, οσάκις μετά τη διενέργεια της πράξης ο υποκείμενος στον φόρο δεν λαμβάνει την αντιπαροχή ή ένα μέρος της. Η διάταξη αυτή αποτελεί έκφραση 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 (απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, σκέψη 17 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 22 Επιπλέον, βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν τις υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και για την αποφυγή της φοροδιαφυγής, 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.
- 23 Δεδομένου ότι οι διατάξεις του άρθρου 90, παράγραφος 1, και του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112, 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 (απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 24 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει πάντως ότι τα μέτρα που αποσκοπούν στην αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής δεν μπορούν κατ' αρχήν 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 δυνατόν λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της οδηγίας 2006/112 και, επομένως, δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ (απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 25 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 (απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 26 Το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από τον κανόνα τον οποίον προβλέπει το άρθρο 90, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος που έχει οριστεί για την πράξη.
- 27 Ειδικότερα, αν η ολική ή μερική μη καταβολή του τιμήματος της πράξης δεν αποτελεί συνέπεια καταγγελίας ή ακύρωσης της σύμβασης, ο αγοραστής ή ο λήπτης της υπηρεσίας εξακολουθεί να οφείλει το συμφωνηθέν τίμημα, ο δε πωλητής ή ο παρέχων την υπηρεσία εξακολουθεί κατ' αρχήν να έχει την απαίτηση καταβολής του τιμήματος, της οποίας την ικανοποίηση δύναται να επιδιώξει δικαστικώς. Εφόσον, όμως, δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο να καταστεί οριστικά αδύνατη η ικανοποίηση της απαίτησης αυτής, πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να παράσχει σε κάθε κράτος μέλος τη δυνατότητα να αποφασίσει αν η μη καταβολή του τιμήματος, μολονότι δεν αρκεί αφεαυτής, σε αντίθεση με την καταγγελία ή την ακύρωση της σύμβασης, για την επαναφορά των μερών στην προτέρα κατάσταση, παρέχει δικαίωμα αντίστοιχης μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζει το κράτος μέλος αυτό ή αν στην περίπτωση αυτή δεν επιτρέπεται τέτοια μείωση (πρβλ. απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 16 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 28 Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, αυτή η δυνατότητα παρέκκλισης στηρίζεται στην παραδοχή ότι η μη καταβολή της αντιπαροχής ενδέχεται, υπό ορισμένες περιστάσεις και λόγω του ισχύοντος εντός του οικείου κράτους μέλους δικαίου, να είναι δυσχερώς διακριβώσιμη ή να είναι απλώς προσωρινή (απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, σκέψη 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 29 Επομένως, η άσκηση αυτής της δυνατότητας παρέκκλισης 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 εναρμόνισης, ο οποίος επιδιώκεται με την οδηγία 2006/112, και δεν μπορεί να παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να αποκλείουν πλήρως, σε περίπτωση μη καταβολής, τη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ (απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 30 Ειδικότερα, 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 παρέκκλισης δεν μπορεί να βαίνει πέραν της εν λόγω αβεβαιότητας, καταλαμβάνοντας, ιδίως, το ζήτημα αν μπορεί να αποκλειστεί μείωση της βάσης επιβολής του φόρου σε περίπτωση μη καταβολής (απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 31 Επιπλέον, 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 (απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 32 Εν προκειμένω, οι προϋποθέσεις του άρθρου 89α, παράγραφος 2, σημείο 1, και σημείο 3, στοιχεία α και β, του νόμου περί ΦΠΑ έχουν την έννοια τόσο του καθορισμού, εκ μέρους της Δημοκρατίας της Πολωνίας, βάσει του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, των διατυπώσεων τις οποίες πρέπει να εκπληρώνουν οι υποκείμενοι στον φόρο προκειμένου να μπορούν να κάνουν χρήση του δικαιώματος μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ στις περιπτώσεις ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος όσο και την έννοια, όσον αφορά τους υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι, όπως η Ε., δεν μπορούν να προβούν σε μείωση της βάσης επιβολής του φόρου λόγω του ότι δεν πληρούν τις προϋποθέσεις αυτές, της άσκησης, από τη Δημοκρατία της Πολωνίας, της δυνατότητας παρέκκλισης που προβλέπεται στο άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112. Επομένως, πρέπει να εξεταστεί αν ο περιορισμός που συνεπάγονται οι προϋποθέσεις αυτές για υποκείμενους στον φόρο όπως η Ε. δικαιολογείται από την ανάγκη να ληφθεί υπόψη η αβεβαιότητα ως προς τον οριστικό χαρακτήρα της μη καταβολής.
- 33 Όσον αφορά, κατά πρώτον, την προϋπόθεση που εξαρτά τη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ από το αν ο οφειλέτης είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ως υποκείμενος στον ΦΠΑ κατά την ημέρα της παράδοσης του αγαθού ή της παροχής υπηρεσιών, πρέπει να γίνει δεκτό ότι μια τέτοια προϋπόθεση δεν δικαιολογείται από την ανάγκη να ληφθεί υπόψη η αβεβαιότητα ως προς τον οριστικό χαρακτήρα της μη καταβολής. Ειδικότερα, το αν ο οφειλέτης υπόκειται ή όχι στον ΦΠΑ κατά την ημέρα της παράδοσης του αγαθού ή της παροχής υπηρεσιών δεν καθιστά, καθεαυτό, δυνατόν να θεωρηθεί ότι υπάρχει κίνδυνος να μην εισπραχθεί η απαίτηση. Τούτο δε ισχύει κατά μείζονα λόγο, καθόσον, όπως επισημαίνει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της, είναι δυνατόν να παραδοθούν αγαθά και να παρασχεθούν υπηρεσίες σε πρόσωπα που δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ, όπως είναι οι απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ οντότητες ή οι καταναλωτές, χωρίς τούτο να ασκεί επιρροή στην υποχρέωση του πιστωτή να εισπράξει τον ΦΠΑ για λογαριασμό του Δημοσίου και στο δικαίωμά του να αναπροσαρμόσει τη βάση επιβολής του φόρου εκ των υστέρων.
- 34 Όσον αφορά, κατά δεύτερον, την προϋπόθεση που εξαρτά τη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ από το αν ο οφειλέτης παραμένει εγγεγραμμένος στο μητρώο ως υποκείμενος στον ΦΠΑ κατά την ημέρα που προηγείται εκείνης της υποβολής της τροποποιητικής φορολογικής δηλώσεως, πρέπει να επισημανθεί, πέραν του ότι ο οφειλέτης δεν είναι κατ' ανάγκην υποκείμενος στον φόρο, όπως υπομνήσθηκε στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως, ότι, στη σκέψη 28 της αποφάσεως της 8ης Μαΐου 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 90

της οδηγίας 2006/112 αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία η οποία προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να προβεί σε μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής, από οφειλέτη του, ποσού που οφείλεται για πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ, οσάκις ο εν λόγω οφειλέτης δεν είναι πλέον υποκείμενος στον ΦΠΑ.

- 35 Όσον αφορά, κατά τρίτον, την προϋπόθεση που εξαρτά τη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ από το αν ο πιστωτής παραμένει εγγεγραμμένος στο μητρώο ως υποκείμενος στον ΦΠΑ κατά την ημέρα που προηγείται εκείνης της υποβολής της τροποποιητικής φορολογικής δηλώσεως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η προϋπόθεση αυτή δεν δικαιολογείται από την ανάγκη να ληφθεί υπόψη η αβεβαιότητα ως προς τον οριστικό χαρακτήρα της μη καταβολής. Συγκεκριμένα, δεδομένου ότι η ύπαρξη της απαίτησης και η υποχρέωση του οφειλέτη να την εξοφλήσει δεν εξαρτώνται από το αν ο πιστωτής εξακολουθεί να έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, το αν ο πιστωτής υπόκειται ή όχι στον ΦΠΑ κατά την ημέρα που προηγείται εκείνης της υποβολής της τροποποιητικής φορολογικής δηλώσεως δεν παρέχει, καθεαυτό, τη δυνατότητα να θεωρηθεί ότι υπάρχει κίνδυνος να μην εισπραχθεί η απαίτηση.
- 36 Οι εκτιμήσεις που αναπτύχθηκαν στις σκέψεις 32 έως 35 της παρούσας αποφάσεως δεν ανατρέπονται από το επιχείρημα που προέβαλε η Πολωνική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της, κατά το οποίο, λαμβανομένης υπόψη της σχέσης του άρθρου 90 της οδηγίας 2006/112 με τα άρθρα 184 και 185 της ίδιας οδηγίας, ήτοι της αλληλεξάρτησης του ΦΠΑ που οφείλει ο πιστωτής ως πωλητής ή παρέχων υπηρεσίες και του ΦΠΑ τον οποίο μπορεί να εκπέσει ο οφειλέτης ως αποκτών ή αποδέκτης υπηρεσίας, η απαίτηση περί υπαγωγής του πιστωτή και του οφειλέτη στον ΦΠΑ διασφαλίζει συμμετρική μείωση του ποσού της βάσης επιβολής που χρησιμεύει στον υπολογισμό του οφειλόμενου ΦΠΑ, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 89a του νόμου περί ΦΠΑ, και του ποσού του εκπεστέου ΦΠΑ, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 89b του νόμου περί ΦΠΑ, και διασφαλίζει, κατά συνέπεια, επίσης τη συνοχή και την ορθή λειτουργία του συστήματος ΦΠΑ, τηρουμένης της αρχής της ουδετερότητας.
- 37 Πράγματι, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, ενώ το άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112 διέπει το δικαίωμα του προμηθευτή ή του παρέχοντος υπηρεσίες να μειώνει τη βάση επιβολής του φόρου οσάκις, μετά την πραγματοποίηση της πράξης, δεν λαμβάνει την προβλεφθείσα αντιπαροχή ή λαμβάνει μόνον ένα μέρος αυτής, το άρθρο 185 της εν λόγω οδηγίας αφορά τον διακανονισμό των εκπτώσεων που είχε αρχικώς πραγματοποιήσει ο αντισυμβαλλόμενος στην ίδια εμπορική συναλλαγή, με αποτέλεσμα τα δύο αυτά άρθρα να αποτελούν τις δύο όψεις μιας και της αυτής οικονομικής πράξεως και να πρέπει να ερμηνεύονται με λογική συνέπεια (απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, σκέψη 35).
- 38 Συγκεκριμένα, όταν ένα κράτος μέλος προβλέπει, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, ότι, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, ένας υποκείμενος στον φόρο μπορεί να μειώσει τη βάση επιβολής του φόρου μετά τη διενέργεια της συναλλαγής, το εν λόγω κράτος μέλος οφείλει να εφαρμόσει, προς διασφάλιση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, το άρθρο 185, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, προκειμένου ο έτερος συμβαλλόμενος στην ίδια συναλλαγή να διακανονίσει από πλευράς του το ποσό του εκπεστέου ΦΠΑ. Αυτό ακριβώς έπραξε ο Πολωνός νομοθέτης θεσπίζοντας τα άρθρα 89a και 89b του νόμου περί ΦΠΑ.
- 39 Εντούτοις, η διασφάλιση συμμετρικής μείωσης της βάσης επιβολής του οφειλόμενου ΦΠΑ και του ποσού του εκπεστέου ΦΠΑ δεν εξαρτάται από το αν υπόκεινται οι δύο συμβαλλόμενοι στον ΦΠΑ. Ειδικότερα, ούτε το δικαίωμα του πιστωτή να μειώσει τη βάση επιβολής του φόρου ούτε η υποχρέωση του οφειλέτη να μειώσει το ποσό του εκπεστέου ΦΠΑ εξαρτώνται από τη διατήρηση της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο.
- 40 Όσον αφορά, πρώτον, τον πιστωτή, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, εφόσον αυτός ήταν υποκείμενος στον φόρο κατά τον χρόνο της πραγματοποίησης της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής των υπηρεσιών, χρόνο κατά τον οποίο, βάσει του άρθρου 63 της οδηγίας 2006/112, επέρχεται η

γενεσιουργός αιτία του φόρου και αυτός καθίσταται απαιτητός, αυτός εξακολουθεί να οφείλει τον ΦΠΑ που εισέπραξε για λογαριασμό του Δημοσίου, ανεξαρτήτως του αν απώλεσε εν τω μεταξύ την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Επιπλέον, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 21 της παρούσας αποφάσεως, η βάση επιβολής του φόρου, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 73 της οδηγίας 2006/112, συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή, ο πιστωτής μπορεί, ακόμη και αφού απολέσει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, να αναπροσαρμόσει τη βάση επιβολής του φόρου κατά τρόπον ώστε αυτή να αντικατοπτρίζει την πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή και η φορολογική αρχή να μην εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο από εκείνο που εισέπραξε ο εν λόγω πιστωτής. Επομένως, το δικαίωμα του πιστωτή να μειώσει τη βάση επιβολής του φόρου για σκοπούς αναπροσαρμογής δεν εξαρτάται από το αν διατηρεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο.

- 41 Όσον αφορά, δεύτερον, τον οφειλέτη, υπενθυμίζεται ότι κάθε πρόσωπο που έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο και ενεργεί υπό την εν λόγω ιδιότητα κατά τον χρόνο που αποκτά ένα αγαθό ή αποδέχεται υπηρεσία έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ ως προς το αγαθό αυτό ή ως προς την παρασχεθείσα υπηρεσία και ότι, αν δεν υπάρχουν περιστάσεις φοροδιαφυγής ή κατάχρησης και υπό την επιφύλαξη ενδεχομένων διακανονισμών σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 185 της οδηγίας 2006/112, το δικαίωμα έκπτωσης, εφόσον έχει γεννηθεί, εξακολουθεί να υφίσταται (αποφάσεις της 2ας Ιουνίου 2005, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, EU:C:2005:335, σκέψη 32, και της 22ας Μαρτίου 2012, *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψη 46). Υπό τις συνθήκες αυτές, το ποσό του εκπεστέου ΦΠΑ πρέπει να μπορεί να αναπροσαρμοστεί από κάθε πρόσωπο το οποίο δεν έχει πλέον την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, αλλά είχε την ιδιότητα αυτή κατά τον χρόνο της γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης. Επομένως, η υποχρέωση του οφειλέτη να μειώσει το ποσό του εκπεστέου ΦΠΑ δεν εξαρτάται από το αν διατηρεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο.
- 42 Όσον αφορά το ότι, μετά την αναπροσαρμογή της βάσης επιβολής του φόρου και του εκπεστέου ΦΠΑ, υπάρχει κίνδυνος να μην καταβληθεί στο Δημόσιο ο ΦΠΑ που οφείλει πλέον ο οφειλέτης λόγω του γεγονότος ότι αυτός έχει υπαχθεί σε διαδικασία αφερεγγυότητας ή εκκαθάρισης, αρκεί να ληφθεί, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 58 έως 60 των προτάσεών της, ότι η σχέση που υφίσταται μεταξύ της αναπροσαρμογής της βάσης επιβολής του φόρου και αυτής του εκπεστέου ΦΠΑ δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκην ότι οι αναπροσαρμογές αυτές πρέπει να γίνουν συγχρόνως. Επομένως, η σχέση αυτή δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη, λαμβανομένης υπόψη της απουσίας χρονικού κριτηρίου στο άρθρο 185, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2006/112, να απαιτούν τον διακανονισμό του εκπεστέου ΦΠΑ αμέσως μόλις ο οφειλέτης βρεθεί σε κατάσταση αδυναμίας πληρωμών και πριν ακόμη κινηθεί ως προς αυτόν διαδικασία αφερεγγυότητας ή εκκαθάρισης, ούτως ώστε να αποτραπεί, με τον τρόπο αυτό, κάθε κίνδυνος οικονομικής ζημίας για το Δημόσιο.
- 43 Επιπλέον, απαίτηση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη περί υπαγωγής του πιστωτή και του οφειλέτη στον ΦΠΑ δεν δικαιολογείται ούτε από την πρόληψη των παρατυπιών ή των καταχρήσεων ούτε από τις διατάξεις του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112.
- 44 Ειδικότερα, επισημαίνεται, αφενός, ότι ο σκοπός της πρόληψης των παρατυπιών και των καταχρήσεων δεν επιτρέπει να διακυβεύονται ο σκοπός και η οικονομία του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112, όπως αυτά εκτίθενται στις σκέψεις 26 έως 30 της παρούσας αποφάσεως, και δεν δικαιολογεί 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 (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, σκέψη 25).
- 45 Αφετέρου, λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας που υπομνήσθηκε στη σκέψη 24 της παρούσας αποφάσεως σχετικά με το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν προκύπτει ότι το να επιτραπεί σε πιστωτή, όπως η Ε., να μειώσει τη βάση επιβολής του ΦΠΑ παρά την εκ των υστέρων απώλεια της ιδιότητάς του ως υποκειμένου στον φόρο ή της ιδιότητας του οφειλέτη ως υποκειμένου στον φόρο ενέχει ιδιαίτερο κίνδυνο φοροδιαφυγής ή

φοροαποφυγής. Τούτο δε ισχύει κατά μείζονα λόγο καθόσον, όπως υπομνήσθηκε στις σκέψεις 40 και 41 της παρούσας αποφάσεως, το δικαίωμα αναπροσαρμογής της βάσης επιβολής του φόρου και η υποχρέωση διακανονισμού του ποσού του εκπεστέου ΦΠΑ δεν εξαρτώνται από το αν τόσο ο πιστωτής όσο και ο οφειλέτης διατηρούν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Εν πάση περιπτώσει, το να αποκλειστεί κάθε δυνατότητα μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου στην περίπτωση αυτή και να επιβαρυνθεί ο εν λόγω πιστωτής με ένα ποσό ΦΠΑ το οποίο δεν εισέπραξε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του υπερβαίνει τα όρια που είναι απολύτως αναγκαία για την επίτευξη των σκοπών που αναφέρονται στο άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112 (απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, σκέψη 27).

- 46 Όσον αφορά, κατά τέταρτον, την προϋπόθεση που εξαρτά τη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ από το να μην έχει υπαχθεί ο οφειλέτης σε διαδικασία αφερεγγυότητας ή εκκαθάρισης κατά τον χρόνο της παράδοσης του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών καθώς και κατά την ημέρα που προηγείται εκείνης της υποβολής της τροποποιητικής φορολογικής δηλώσεως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, στερώντας από τον πιστωτή το δικαίωμά του για μείωση λόγω του ότι ο οριστικός χαρακτήρας της μη εισπραξιμότητας της απαίτησης δεν μπορεί να αποδειχθεί πριν από το πέρας της διαδικασίας αφερεγγυότητας ή εκκαθάρισης, μια τέτοια προϋπόθεση λαμβάνει πράγματι υπόψη την εγγενή αβεβαιότητα σε σχέση με τον οριστικό χαρακτήρα της μη καταβολής.
- 47 Εντούτοις, υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, η οποία καταλέγεται μεταξύ των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης, τα μέσα που χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή της οδηγίας 2006/112 πρέπει να είναι κατάλληλα για την επίτευξη των σκοπών που επιδιώκονται με την οδηγία αυτή και δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξή τους μέτρου (απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 25).
- 48 Επιβάλλεται, όμως, η διαπίστωση ότι η αβεβαιότητα σε σχέση με τον οριστικό χαρακτήρα της μη καταβολής θα μπορούσε να ληφθεί υπόψη και με την παροχή δικαιώματος μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ όταν ο πιστωτής προβάλλει, πριν ολοκληρωθεί η διαδικασία αφερεγγυότητας ή εκκαθάρισης, ότι ευλόγως πιθανολογείται ότι η οφειλή δεν θα εξοφληθεί, με δυνατότητα επανυπολογισμού με αύξηση της βάσης επιβολής του φόρου εάν, παρ' όλα αυτά, υπάρξει καταβολή. Σε τέτοια περίπτωση θα εναπέκειτο στις εθνικές αρχές να καθορίσουν, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας και υπό την προϋπόθεση δικαστικού ελέγχου, τα αποδεικτικά στοιχεία που πρέπει να προσκομίσει ο πιστωτής για να αποδείξει την ιδιαιτέρως πιθανή παρατεταμένη χρονική διάρκεια της μη καταβολής, αναλόγως των ιδιοτήτων του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου. Ένας τέτοιος όρος θα ήταν εξίσου αποτελεσματικός για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και, ταυτόχρονα, λιγότερο δεσμευτικός για τον πιστωτή, ο οποίος διασφαλίζει την προχρηματοδότηση του ΦΠΑ εισπράττοντάς τον για λογαριασμό του Δημοσίου (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 27).
- 49 Πρέπει εξάλλου να τονιστεί συναφώς ότι, αφενός, το άρθρο 89α, παράγραφος 1α, του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει ακριβώς ως κριτήριο ένα χρονικό σημείο μετά το οποίο η απαίτηση πιθανολογείται μη εισπράξιμη και, αφετέρου, βάσει του άρθρου 89α, παράγραφος 4, του νόμου αυτού, ο πιστωτής οφείλει να αυξήσει τη βάση επιβολής του φόρου και το ποσό του καταβλητέου ΦΠΑ όταν, μετά τη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου, η οφειλή τελικά εξοφληθεί ή εκχωρηθεί. Οι διατάξεις αυτές, ερμηνευόμενες σε συνδυασμό μεταξύ τους, συνιστούν, αφ' εαυτών, κατάλληλο μέτρο το οποίο ανταποκρίνεται στις επιταγές της αρχής της αναλογικότητας, όπως υπομνήσθηκε στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως.
- 50 Η διαπίστωση που έγινε στη σκέψη 48 της παρούσας αποφάσεως ισχύει κατά μείζονα λόγο στο πλαίσιο διαδικασιών αφερεγγυότητας ή εκκαθάρισης, στις οποίες η βεβαιότητα περί του ότι η ικανοποίηση της απαιτήσεως έχει καταστεί οριστικώς αδύνατη μπορεί, κατ' αρχήν, να υπάρξει μόνο μετά την πάροδο μακρού χρονικού διαστήματος. Ένα τέτοιο χρονικό διάστημα δύναται, εν πάση περιπτώσει, να επιβαρύνει τους επιχειρηματίες που υπόκεινται στη νομοθεσία αυτή, οσάκις αντιμετωπίζουν το ενδεχόμενο μη εξόφλησης τιμολογίου, με ταμειακό μειονέκτημα σε σχέση με τους

ανταγωνιστές τους άλλων κρατών μελών, το οποίο προδήλως δύναται να κλονίσει τον σκοπό φορολογικής εναρμόνισης που επιδιώκεται με την οδηγία 2006/112 (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 28).

- 51 [Όπως διορθώθηκε με διάταξη της 26ης Νοεμβρίου 2020] Όσον αφορά την επισήμανση στην οποία προέβη το αιτούν δικαστήριο περί του ότι η προϋπόθεση για την οποία έγινε λόγος στη σκέψη 46 της παρούσας αποφάσεως καθιστά δυνατή τη διασφάλιση της συνοχής του πολωνικού νομικού συστήματος, καθότι αποτρέπει, μεταξύ άλλων, να θιγεί η προβλεπόμενη από το πτωχευτικό δίκαιο σειρά ικανοποίησης των πιστωτών, πρέπει να υπομνησθεί ότι, αφενός, το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 πληροί τις αναγκαίες προϋποθέσεις για να έχει άμεσο αποτέλεσμα (απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 34) και, αφετέρου, η αρχή της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης σημαίνει ότι κάθε αρμοδίως επιληφθέν υποθέσεως εθνικό δικαστήριο έχει την υποχρέωση, ως όργανο κράτους μέλους, να αφήνει ανεφάρμοστη κάθε διάταξη του εθνικού δικαίου που αντιβαίνει προς διάταξη του δικαίου της Ένωσης η οποία έχει άμεσο αποτέλεσμα στη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί (απόφαση της 24ης Ιουνίου 2019, Porłowski, C-573/17, EU:C:2019:530, σκέψη 61).
- 52 Επομένως, εφόσον ένας υποκείμενος στον φόρο όπως η Ε. δεν πληροί μόνον τις προβλεπόμενες από την εθνική νομοθεσία προϋποθέσεις οι οποίες δεν είναι σύμφωνες με το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, μπορεί να επικαλεστεί τη διάταξη αυτή ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων κατά του Δημοσίου προκειμένου να επιτύχει τη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου του (πρβλ. απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 35), ενώ το επιληφθέν εθνικό δικαστήριο βαρύνει η υποχρέωση να μη λάβει υπόψη τις εν λόγω προϋποθέσεις που δεν συμφωνούν με το δίκαιο της Ένωσης. Το γεγονός ότι, με τον τρόπο αυτό, επηρεάζονται και άλλες διατάξεις του εθνικού δικαίου δεν ασκεί επιρροή, ειδάλλως η υποχρέωση των εθνικών δικαστηρίων να αφήνουν ανεφάρμοστη διάταξη του εσωτερικού δικαίου που είναι αντίθετη προς διάταξη του δικαίου της Ένωσης η οποία έχει άμεσο αποτέλεσμα θα καθίστατο κενή περιεχομένου, με αποτέλεσμα να παραβιάζεται η αρχή της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης.
- 53 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι αποκλείει εθνική ρύθμιση η οποία εξαρτά τη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ από την προϋπόθεση να είναι, κατά την ημέρα της παράδοσης του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών καθώς και κατά την ημέρα που προηγείται εκείνης της υποβολής της τροποποιητικής φορολογικής δηλώσεως για τη χορήγηση της μείωσης αυτής, ο οφειλέτης εγγεγραμμένος στο μητρώο ως υποκείμενος στον ΦΠΑ και να μην έχει υπαχθεί σε διαδικασία αφερεγγυότητας ή εκκαθάρισης και, κατά την ημέρα που προηγείται εκείνης της υποβολής της τροποποιητικής φορολογικής δηλώσεως, να εξακολουθεί ο πιστωτής να είναι και αυτός εγγεγραμμένος στο μητρώο ως υποκείμενος στον ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

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 αποκλείει εθνική ρύθμιση η οποία εξαρτά τη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) από την προϋπόθεση να είναι, κατά την ημέρα της παράδοσης του αγαθού ή της παροχής των

υπηρεσιών καθώς και κατά την ημέρα που προηγείται εκείνης της υποβολής της τροποποιητικής φορολογικής δηλώσεως για τη χορήγηση της μείωσης αυτής, ο οφειλέτης εγγεγραμμένος στο μητρώο ως υποκείμενος στον ΦΠΑ και να μην έχει υπαχθεί σε διαδικασία αφερεγγυότητας ή εκκαθάρισης και, κατά την ημέρα που προηγείται εκείνης της υποβολής της τροποποιητικής φορολογικής δηλώσεως, να εξακολουθεί ο πιστωτής να είναι και αυτός εγγεγραμμένος στο μητρώο ως υποκείμενος στον ΦΠΑ.

(υπογραφές)