Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 11ης Νοεμβρίου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 90 – Μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ – Ολική ή μερική μη καταβολή του τιμήματος λόγω πτώχευσης του οφειλέτη – Προϋποθέσεις που επιβάλλει εθνική κανονιστική ρύθμιση για τη διόρθωση του ΦΠΑ εκροών – Προϋπόθεση κατά την οποία η εν μέρει ή εν όλω μη καταβληθείσα απαίτηση δεν πρέπει να έχει γεννηθεί εντός του εξαμήνου που προηγείται της κήρυξης της οφειλέτριας εταιρίας σε πτώχευση – Δεν συνάδει»

Στην υπόθεση C-398/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Krajský soud v Brně (περιφερειακό δικαστήριο Brno, Τσεχική Δημοκρατία) με απόφαση της 29ης Ιουλίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Αυγούστου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

ELVOSPOL s.r.o.

κατά

Odvolací finanční ředitelství,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Bay Larsen, Αντιπρόεδρο του Δικαστηρίου, ασκούντα καθήκοντα προέδρου του έκτου τμήματος, J-C. Bonichot (εισηγητή) και M. Safjan, δικαστή,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η ELVOSPOL s.r.o., εκπροσωπούμενη από τον T. Klíma,

– η Odvolací finanční ředitelství, εκπροσωπούμενη από τον T. Rozehnal,

– η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Smolek, O. Serdula και J. Vláčil,

* Γλώσσα διαδικασίας: η τσεχική.

– η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Jiménez García,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις P. Carlin και M. Salyková,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 90 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της ELVOSPOL s.r.o (στο εξής: ELVOSPOL), εταιρίας τσεχικού δικαίου, και της Odvolací finanční ředitelství (δευτεροβάθμιας διεύθυνσης φορολογίας, Τσεχική Δημοκρατία) σχετικά με την άρνηση της τελευταίας να προβεί σε διόρθωση του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) υπέρ της πρώτης.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 63 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως 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 προβλέπει τα εξής:

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

5 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.»

6 Το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως 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

7 Το άρθρο 44 του zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (νόμου 235/2004 περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) προβλέπει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος υποχρεούται να δηλώσει τον φόρο για την εκπλήρωση φορολογητέας παροχής προς όφελος άλλου υποκείμενου στον φόρο και του οποίου η απαίτηση, η οποία γεννήθηκε το αργότερο έξι μήνες πριν από την έκδοση δικαστικής απόφασης περί κήρυξης σε πτώχευση, δεν έχει ακόμη αποσβεσθεί (στο εξής: πιστωτής), έχει το δικαίωμα διόρθωσης του ποσού του φόρου εκροών που οφείλεται επί της συγκεκριμένης απαίτησης στην περίπτωση που:

a) ο υποκείμενος στον φόρο έναντι του οποίου ο πιστωτής έχει την απαίτησή του (στο εξής: οφειλέτης) τελεί υπό διαδικασία πτώχευσης και το πτωχευτικό δικαστήριο διέταξε την εκκαθάριση των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη,

b) ο πιστωτής έχει αναγγείλει την εν λόγω απαίτηση το αργότερο εντός της προθεσμίας που τάσσει η απόφαση του πτωχευτικού δικαστηρίου, η απαίτηση αυτή έχει βεβαιωθεί και ληφθεί υπόψη στη διαδικασία πτώχευσης,

c) ο δανειστής και ο οφειλέτης δεν είναι, ούτε ήταν κατά τον χρόνο γένεσης της απαίτησης,
   1. πρόσωπα των οποίων το κεφάλαιο συνδέεται […],
   2. συγγενείς, ή
   3. μέτοχοι της ίδιας εταιρίας, εφόσον πρόκειται για υποκείμενους στον φόρο,

d) ο δανειστής διαβίβασε στον οφειλέτη το προβλεπόμενο στο άρθρο 46, παράγραφος 1, φορολογικό έγγραφο.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

8 Στις 29 Νοεμβρίου 2013, η ELVOSPOL προέβη σε παράδοση αγαθών υπέρ της MPS Mont a.s. (στο εξής: Mont). Στις 19 Μαΐου 2014, κηρύχθηκε με απόφαση τσεχικού δικαστηρίου η πτώχευση της τελευταίας αυτής εταιρίας και καθορίστηκε ο τρόπος εκκαθάρισής της.

9 Κατόπιν τούτου, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης προέβη, με τη δήλωση ΦΠΑ που υπέβαλε για τον Μάιο του 2015 και, στη συνέχεια, με συμπληρωματική φορολογική δήλωση, σε διόρθωση της φορολογικής της βάσης βάσει του άρθρου 44, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, υποστηρίζοντας ότι η Mont δεν είχε εξοφλήσει το τιμολόγιο για την πραγματοποιηθείσα παράδοση.

10 Εντούτοις, η Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (οικονομική υπηρεσία της περιφέρειας Νότιας Μοραβίας, Τσεχική Δημοκρατία, στο εξής: φορολογική αρχή) έκρινε ότι η ερμηνεία του άρθρου 44, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ στην οποία προέβη η προσφεύγουσα της κύριας δίκης ήταν εσφαλμένη και ότι η τελευταία δεν είχε το δικαίωμα να διορθώσει τη φορολογική βάση της. Υπό τις συνθήκες αυτές, στις 22 Φεβρουαρίου 2016 η φορολογική αρχή εξέδωσε απόφαση με την οποία καθόρισε το ποσό του ΦΠΑ χωρίς να λάβει υπόψη την αίτηση διόρθωσης.

11 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον της δευτεροβάθμιας διεύθυνσης φορολογίας. Με απόφαση της 2ας Μαΐου 2018, η εν λόγω διεύθυνση απέρριψε τη διοικητική ένσταση της προσφεύγουσας της κύριας δίκης, κρίνοντας ότι αυτή δεν μπορούσε να προβεί σε διόρθωση της φορολογικής βάσης της δυνάμει του άρθρου 44, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, δεδομένου ότι η μη καταβληθείσα απαίτηση είχε γεννηθεί κατά τη διάρκεια του εξαμήνου που προηγήθηκε της κήρυξης της Mont σε πτώχευση.

12 Συγκεκριμένα, κατά τη δευτεροβάθμια διεύθυνση φορολογίας, για να είναι δυνατή η διόρθωση του ποσού του ΦΠΑ, το άρθρο 44, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει διάφορες προϋποθέσεις, μία εκ των οποίων είναι η μη καταβληθείσα απαίτηση να μην έχει γεννηθεί κατά τη διάρκεια του εξαμήνου που προηγείται της δικαστικής απόφασης με την οποία κηρύσσεται η πτώχευση της οικείας οφειλέτριας εταιρίας. Όμως, η επίδικη στην κύρια δίκη μη καταβληθείσα απαίτηση γεννήθηκε στις 29 Νοεμβρίου 2013, ήτοι κατά τη διάρκεια του εξαμήνου που προηγήθηκε της έκδοσης της δικαστικής απόφασης της 19ης Μαΐου 2014 με την οποία κηρύχθηκε η πτώχευση της Mont.

13 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης άσκησε προσφυγή κατά της απόφασης της δευτεροβάθμιας διεύθυνσης φορολογίας ενώπιον του Krajský soud v Brně (περιφερειακού δικαστηρίου Brno, Τσεχική Δημοκρατία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου.

14 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν μια εθνική διάταξη, όπως το άρθρο 44, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, η οποία εξαρτά τη διόρθωση του ποσού του ΦΠΑ από την προϋπόθεση η μη καταβληθείσα απαίτηση να μην έχει γεννηθεί κατά τη διάρκεια του εξαμήνου που προηγείται της κήρυξης της οφειλέτριας εταιρίας σε πτώχευση, αντιβαίνει στο άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ.

15 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει, παραπέμποντας στη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ, ότι η αρχή της ουδετερότητας συνεπάγεται ότι, υπό την ιδιότητα του εισπράττοντος φόρους για λογαριασμό του Δημοσίου, ο επιχειρηματίας πρέπει να απαλλάσσεται πλήρως από το βάρος του φόρου που οφείλει να καταβάλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του οι οποίες υπόκεινται και οι ίδιες στον ΦΠΑ και ότι, μολονότι τα κράτη μέλη μπορούν να αποκλίνουν από τη δυνατότητα διόρθωσης του ποσού της βάσης επιβολής του φόρου, εντούτοις δεν μπορούν να αποκλείουν πλήρως τη δυνατότητα τέτοιας διόρθωσης, άλλως παραβιάζουν την αρχή της ουδετερότητας.

16 Λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας αυτής του Δικαστηρίου, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι μια εθνική διάταξη όπως το άρθρο 44, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, η οποία εξαρτά τη διόρθωση του ποσού του ΦΠΑ από την προϋπόθεση η μη καταβληθείσα απαίτηση να μην έχει γεννηθεί κατά τη διάρκεια του εξαμήνου που προηγείται της κήρυξης της οικείας οφειλέτριας εταιρίας σε πτώχευση, ενδέχεται να είναι αντίθετη προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

17 Το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει επίσης ως προς το κατά πόσον μια τέτοια εθνική διάταξη μπορεί να εμπίπτει στην παρέκκλιση του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ. Συναφώς, υπενθυμίζει ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η διάταξη αυτή 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 δύσκολο να εξακριβωθεί ή να είναι μόνον προσωρινή. Επομένως, η άσκηση αυτής της δυνατότητας παρέκκλισης πρέπει να δικαιολογείται από την αβεβαιότητα ως προς την καταβολή της αντιπαροχής και να είναι ανάλογη προς τον σκοπό αυτόν.

18 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν μια εθνική διάταξη όπως το άρθρο 44, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, μπορεί να δικαιολογηθεί από το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν τις υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης. Το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, τα μέτρα που στηρίζονται στην τελευταία αυτή διάταξη πρέπει να περιορίζονται στο απολύτως αναγκαίο και να μη χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

19 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει περαιτέρω ότι, σύμφωνα με διάταξη του Nejvyšší správní soud (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Τσεχική Δημοκρατία) της 16ης Ιουλίου 2019, το άρθρο 44, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ στηρίζεται στην οικονομικής φύσης παραδοχή ότι όσο εγγύτερα στον χρόνο της πτώχευσης βρίσκεται η περίοδος διαπραγμάτευσης και συναλλαγής μεταξύ του επαγγελματία και του εμπορικού του εταίρου, τόσο ευκολότερα είναι ο εν λόγω επαγγελματίας σε θέση να διακρίνει στην αγορά τα σημάδια της πτώχευσης. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, ένας επαγγελματίας ο οποίος συναλλάσσεται με μελλοντικώς πτωχό κατά την εξάμηνη περίοδο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης δεν μπορεί να αγνοεί, με βάση τις γενικές οικονομικές γνώσεις, τον επικείμενο χαρακτήρα της πτώχευσης, οπότε δεν δικαιολογείται να του παρασχεθεί η δυνατότητα διόρθωσης του ποσού του ΦΠΑ.

20 Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι οι δικαιολογητικοί αυτοί λόγοι στους οποίους στηρίζεται η θέσπιση του άρθρου 44, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ δεν βασίζονται στην παραδοχή ότι η μη καταβολή της αντιπαροχής ενδέχεται να είναι δύσκολο να εξακριβωθεί ή ενδέχεται να είναι μόνον προσωρινή, και εκτιμά ταυτοχρόνως ότι οι εν λόγω δικαιολογητικοί λόγοι δεν αποσκοπούν στην αποφυγή της απάτης. Συγκεκριμένα, κατά το αιτούν δικαστήριο, το γεγονός και μόνον της πραγματοποίησης συναλλαγών υποκείμενων σε ΦΠΑ με επιχειρηματία δυνάμενο να παρουσιάσει σημάδια επικείμενης πτώχευσης δεν σημαίνει, αυτό καθεαυτό, ότι οι συναλλαγές είναι a priori ανέντιμες ή διεξάγονται με σκοπό την επίτευξη αδικαιολόγητου φορολογικού πλεονεκτήματος.

21 Επομένως, κατά το αιτούν δικαστήριο, μια εθνική διάταξη, όπως το άρθρο 44, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, η οποία εξαρτά τη διόρθωση του ποσού του ΦΠΑ από την προϋπόθεση η μη καταβληθείσα απαίτηση να μην έχει γεννηθεί κατά τη διάρκεια του εξαμήνου που προηγείται της κήρυξης της οφειλέτριας εταιρίας σε πτώχευση, ενδέχεται να μη δικαιολογείται ούτε από το άρθρο 90, παράγραφος 2, ούτε από το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ.

22 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Krajský soud v Brně (περιφερειακό δικαστήριο Brno, Τσεχική Δημοκρατία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιβαίνει στον σκοπό του άρθρου 90, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας [ΦΠΑ] εθνική κανονιστική ρύθμιση, η οποία προβλέπει προϋπόθεση που εμποδίζει τον υποκείμενο στον [ΦΠΑ], ο οποίος υποχρεούται να δηλώσει τον φόρο για την εκπλήρωση φορολογητέας παροχής προς άλλον υποκείμενο στον φόρο, να διορθώσει το ποσό του φόρου εκροών που οφείλεται επί ποσού απαίτησης γεννηθείσας εντός του εξαμήνου πριν από την έκδοση της δικαστικής απόφασης περί κήρυξης του άλλου υποκείμενου στον φόρο σε πτώχευση, ο οποίος κατέβαλε μερική μόνον αντιπαροχή ή δεν κατέβαλε καμία αντιπαροχή;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

23 Με το προδικαστικό ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική διάταξη η οποία εξαρτά τη διόρθωση του ποσού του ΦΠΑ από την προϋπόθεση η εν μέρει ή εν όλω μη καταβληθείσα απαίτηση να μην έχει γεννηθεί κατά τη διάρκεια του εξαμήνου που προηγείται της κήρυξης της οφειλέτριας εταιρίας σε πτώχευση.

24 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι, 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.

25 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η διάταξη αυτή υποχρεώνει τα κράτη μέλη να μειώνουν τη βάση επιβολής του ΦΠΑ 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 εν λόγω διάταξη αποτελεί έκφραση θεμελιώδους αρχής της οδηγίας ΦΠΑ, κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή, συνέπεια δε της αρχής αυτής είναι ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο [απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2020, E. (ΦΠΑ – Μείωση της βάσης επιβολής του φόρου), C-335/19, EU:C:2020:829, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

26 Το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει με τη σειρά του στα κράτη μέλη τη δυνατότητα, σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της αντιπαροχής, να παρεκκλίνουν από την υποχρέωση μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ που προβλέπει το άρθρο 90, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας.

27 Όπως έχει διευκρινίσει το Δικαστήριο, αυτή η δυνατότητα παρέκκλισης, η οποία ισχύει αυστηρώς μόνο στην περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος, στηρίζεται στην παραδοχή ότι η μη καταβολή της αντιπαροχής ενδέχεται, υπό ορισμένες περιστάσεις και λόγω του ισχύοντος εντός του οικείου κράτους μέλους δικαίου, να είναι δύσκολο να εξακριβωθεί ή να είναι μόνον προσωρινή (απόφαση της 11ης Ιουνίου 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

28 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 ΦΠΑ, 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 15ης Οκτωβρίου 2020, E. (ΦΠΑ – Μείωση της βάσης επιβολής του φόρου), C-335/19, EU:C:2020:829, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

29 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η εν λόγω δυνατότητα παρέκκλισης έχει αποκλειστικώς ως σκοπό να παράσχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να αντιμετωπίζουν την αβεβαιότητα που συνδέεται με τη είσπραξη των οφειλόμενων ποσών (απόφαση της 11ης Ιουνίου 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

30 Ένας τρόπος με τον οποίο μπορεί να ληφθεί υπόψη η αβεβαιότητα αυτή, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, είναι να μην έχει ο υποκείμενος στον φόρο δικαίωμα σε μείωση της βάσης επιβολής του φόρου για όσο χρόνο η ικανοποίηση της απαίτησης δεν έχει καταστεί οριστικώς αδύνατη. Ένας άλλος τρόπος είναι να παρασχεθεί το δικαίωμα μείωσης στην περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο πιθανολογεί ευλόγως ότι η οφειλή του δεν θα εξοφληθεί, με την επιφύλαξη της δυνατότητας επανυπολογισμού της βάσης επιβολής του φόρου προς τα πάνω αν υπάρξει, παρά ταύτα, καταβολή (πρβλ. απόφαση της 3ης Ιουλίου 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, σκέψη 62 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

31 Αντιθέτως, αν γινόταν δεκτή η δυνατότητα των κρατών μελών να αποκλείουν οποιαδήποτε μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση οριστικής μη καταβολής, τούτο θα αντέβαινε στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, από την οποία συνάγεται, μεταξύ άλλων, ότι, υπό την ιδιότητα του εισπράττοντος φόρους για λογαριασμό του Δημοσίου, ο επιχειρηματίας πρέπει να απαλλάσσεται πλήρως από το βάρος του φόρου που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του οι οποίες υπόκεινται και οι ίδιες στον ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 11ης Ιουνίου 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

32 Το Δικαστήριο έχει κρίνει, συναφώς, ότι κατάσταση χαρακτηριζόμενη από την οριστική μείωση των υποχρεώσεων του οφειλέτη έναντι των πιστωτών του δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί ως «μη καταβολή», κατά την έννοια του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ. Σε μια τέτοια περίπτωση, το κράτος μέλος πρέπει να επιτρέπει τη μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, αν ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να αποδείξει ότι η είσπραξη της απαίτησης που έχει έναντι του οφειλέτη του έχει καταστεί οριστικώς αδύνατη (πρβλ. απόφαση της 11ης Ιουνίου 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, σκέψεις 26 και 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

33 Εν προκειμένω, το υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα αφορά μη καταβληθείσες απαιτήσεις οι οποίες γεννήθηκαν κατά τη διάρκεια του εξαμήνου που προηγήθηκε της κήρυξης της οικείας οφειλέτριας εταιρίας σε πτώχευση, και των οποίων η είσπραξη δεν πρέπει να θεωρείται ότι έχει αποδεδειγμένα καταστεί «οριστικώς αδύνατη», κατά την έννοια της νομολογίας που μνημονεύεται στις σκέψεις 30 και 32 της παρούσας απόφασης.

34 Πράγματι, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ο χαρακτηρισμός αυτός εξαρτάται από τη μεταχείριση που επιφυλάσσεται στις απαιτήσεις αυτές στο πλαίσιο της πτωχευτικής διαδικασίας. Επομένως, υφίσταται αβεβαιότητα σχετικά με την είσπραξη των απαιτήσεων οι

οποίες γεννήθηκαν κατά τη διάρκεια του εξαμήνου που προηγήθηκε της κήρυξης της οικείας οφειλέτριας εταιρίας σε πτώχευση, αβεβαιότητα σχετιζόμενη με τη μεταχείριση η οποία θα επιφυλαχθεί στις συγκεκριμένες απαιτήσεις στο πλαίσιο της πτωχευτικής διαδικασίας.

35 Εντούτοις, η γενική προϋπόθεση κατά την οποία, για να γίνει διόρθωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, οι μη καταβληθείσες απαιτήσεις δεν πρέπει να έχουν γεννηθεί κατά τη διάρκεια του εξαμήνου που προηγείται της κήρυξης της οφειλέτριας εταιρίας σε πτώχευση δεν μπορεί να θεωρηθεί, ελλείψει οποιουδήποτε αντικειμενικού στοιχείου σχετικού με το πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται οι απαιτήσεις, ότι αποσκοπεί στην άρση της αβεβαιότητας που συνδέεται με την είσπραξη των απαιτήσεων αυτών.

36 Πράγματι, η προϋπόθεση αυτή δεν σχετίζεται με τη μεταχείριση η οποία πραγματικά θα επιφυλαχθεί στις εν λόγω απαιτήσεις στο πλαίσιο της πτωχευτικής διαδικασίας, καθόσον δεν λαμβάνει υπόψη το γεγονός ότι, κατά το πέρας της διαδικασίας αυτής, ορισμένες απαιτήσεις θα μπορέσουν ενδεχομένως να εισπραχθούν.

37 Αντιθέτως, η προϋπόθεση αυτή έχει ως συνέπεια να αποκλείεται άνευ ετέρου κάθε μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση μη καταβληθεισών απαιτήσεων που γεννήθηκαν κατά την εξάμηνη περίοδο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης της οικείας οφειλέτριας εταιρίας, τούτο δε ακόμη και όταν η είσπραξη των συγκεκριμένων απαιτήσεων καθίσταται οριστικώς αδύνατη κατά το πέρας της πτωχευτικής διαδικασίας, όπερ σημαίνει ότι ο αυτοδίκαιος αυτός χαρακτήρας της άρνησης χορήγησης δικαιώματος μείωσης της βάσης επιβολής παραβιάζει την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, καθόσον η βάση επιβολής του φόρου δεν συνίσταται στην αντιπαροχή που πράγματι εισπράττει ο πιστωτής-υποκείμενος στον φόρο, με αποτέλεσμα ο φόρος να βαρύνει εντέλει τον πιστωτή-υποκείμενο στον φόρο, και όχι τον καταναλωτή.

38 Για όλους αυτούς τους λόγους, μια εθνική διάταξη όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι θέτει σε εφαρμογή την ευχέρεια που προβλέπει το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

39 Εκτός αυτού, το επιχείρημα της Τσεχικής Κυβέρνησης ότι η διάταξη αυτή αποσκοπεί στην εφαρμογή του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ δεν μπορεί να γίνει δεκτό.

40 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, μολονότι, δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν μέτρα που έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, τα μέτρα αυτά πρέπει να αποσκοπούν στη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και στην αποφυγή της απάτης.

41 Επιπλέον, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, τα μέτρα αυτά δεν μπορούν κατ’ αρχήν να εισάγουν παρέκκλιση από την τήρηση των κανόνων που διέπουν τη βάση επιβολής του φόρου παρά μόνο στον βαθμό που αυτό είναι απολύτως αναγκαίο για την επίτευξη του συγκεκριμένου αυτού σκοπού. Ειδικότερα, κατά το Δικαστήριο, τα μέτρα αυτά πρέπει να θίγουν όσο το δυνατόν λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της οδηγίας ΦΠΑ 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).

42 Πάντως, ο αποκλεισμός οποιασδήποτε δυνατότητας διόρθωσης της βάσης επιβολής του φόρου που αντιστοιχεί σε απαίτηση γεννηθείσα κατά τη διάρκεια του εξαμήνου που προηγείται της κήρυξης της οικείας οφειλέτριας εταιρίας σε πτώχευση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι καθιστά δυνατή την αποτροπή της φοροδιαφυγής και ότι τελεί σε αναλογία προς τον σκοπό αυτόν.

43 Πράγματι, αφενός, όπως υπογραμμίζει το αιτούν δικαστήριο, από το γεγονός ότι η μη καταβληθείσα απαίτηση γεννήθηκε κατά τη διάρκεια του εξαμήνου που προηγήθηκε της κήρυξης της οφειλέτριας εταιρίας σε πτώχευση δεν μπορεί, ελλείψει οποιουδήποτε συμπληρωματικού στοιχείου, να συναχθεί βασίμως κατά τεκμήριο ότι ο πιστωτής και ο οφειλέτης ενήργησαν με σκοπό τη διάπραξη φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.

44 Αφετέρου, το να αποκλειστεί κάθε δυνατότητα μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου στην περίπτωση αυτή και να επιβαρυνθεί, ενδεχομένως, ένας πιστωτής όπως η προσφεύγουσα της κύριας δίκης με 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 ΦΠΑ [πρβλ. απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2020, E. (ΦΠΑ – Μείωση της βάσης επιβολής του φόρου), C-335/19, EU:C:2020:829, σκέψη 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

45 Επιπλέον, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι μια εθνική διάταξη όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη αποσκοπεί στη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ.

46 Αντιθέτως, η εφαρμογή της διάταξης αυτής έχει ως συνέπεια τη συστηματική άρνηση χορήγησης του δικαιώματος μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου σε περιπτώσεις μη καταβληθεισών απαιτήσεων οι οποίες γεννήθηκαν κατά τη διάρκεια του εξαμήνου που προηγήθηκε της κήρυξης της οικείας οφειλέτριας εταιρίας σε πτώχευση, ενώ η είσπραξη ορισμένων από τις απαιτήσεις αυτές θα μπορούσε να καταστεί οριστικώς αδύνατη κατά το πέρας της πτωχευτικής διαδικασίας, γεγονός που υπονομεύει την ουδετερότητα του ΦΠΑ.

47 Κατά συνέπεια, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική διάταξη η οποία εξαρτά τη διόρθωση του ποσού του ΦΠΑ από την προϋπόθεση η εν μέρει ή εν όλω μη καταβληθείσα απαίτηση να μην έχει γεννηθεί κατά τη διάρκεια του εξαμήνου που προηγείται της κήρυξης της οφειλέτριας εταιρίας σε πτώχευση, δεδομένου ότι η προϋπόθεση αυτή δεν εξαλείφει το ενδεχόμενο να καταστεί εν τέλει οριστικώς αδύνατη η είσπραξη της εν λόγω απαίτησης.

Επί των δικαστικών εξόδων

48 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος 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 (έκτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 90 της 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 διάταξη η οποία εξαρτά τη διόρθωση του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας από την προϋπόθεση η εν μέρει ή εν όλω μη καταβληθείσα απαίτηση να μην έχει γεννηθεί κατά

τη διάρκεια του εξαμήνου που προηγείται της κήρυξης της οφειλέτριας εταιρίας σε πτώχευση, δεδομένου ότι η προϋπόθεση αυτή δεν εξαλείφει το ενδεχόμενο να καταστεί εν τέλει οριστικώς αδύνατη η είσπραξη της εν λόγω απαίτησης.

(υπογραφές)