Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 11ης Ιουνίου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρα 90 και 273 – Βάση επιβολής του φόρου – Μείωση – Άρνηση – Μη καταβολή – Υποκείμενος στον φόρο που δεν έχει αναγγείλει την απαίτησή του στο πλαίσιο της πτωχευτικής διαδικασίας που κινήθηκε κατά του οφειλέτη – Αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας – Άμεσο αποτέλεσμα»

Στην υπόθεση C-146/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Vrhovno sodišče (Ανώτατο Δικαστήριο, Σλοβενία) με απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Φεβρουαρίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

SCT d.d., υπό πτώχευση,

κατά

Δημοκρατίας της Σλοβενίας,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. G. Xuereb, πρόεδρο τμήματος, T. von Danwitz και A. Kumin (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: M. Longar, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 26ης Φεβρουαρίου 2020,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η SCT d.d., υπό πτώχευση, εκπροσωπούμενη από την S. Pušenjak, odvetnica,

– η Σλοβενική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις T. Mihelič Žitko και V. Klemenc,

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

– η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από την G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

* Γλώσσα διαδικασίας: η σλοβενική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις N. Gossement και M. Kocjan,

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 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 SCT d.d., εταιρίας υπό πτώχευση, και της Δημοκρατίας της Σλοβενίας, σχετικά με την άρνηση της τελευταίας να επιτρέψει στην SCT τον διακανονισμό του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) το οποίο καταβλήθηκε για μη εισπραχθείσες απαιτήσεις, με την αιτιολογία ότι η εταιρία παρέλειψε να αναγγείλει τις απαιτήσεις αυτές στο πλαίσιο των πτωχευτικών διαδικασιών που κινήθηκαν κατά των οφειλετών.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα 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.»

4 Το άρθρο 273 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

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

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

Η σλοβένικη νομοθεσία

5 Το άρθρο 39, παράγραφοι 2 έως 4, του Zakon o davku na dodano vrednost (νόμου περί του φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: ZDDV-1) προβλέπει τα εξής:

«(2) Σε περίπτωση ακυρώσεως της παραγγελίας, επιστροφής του αγαθού ή μείωσης του τιμήματος μετά την εκτέλεση της παροχής, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται αναλόγως. Ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να προβεί σε διακανονισμό (μείωση) του ποσού του δηλωθέντος ΦΠΑ, αν ενημερώσει γραπτώς τον αποκτώντα σχετικά με το ποσό του ΦΠΑ για το οποίο ο τελευταίος έχει δικαίωμα έκπτωσης.

(3) Ο υποκείμενος στον φόρο δύναται επίσης να προβεί σε διακανονισμό (μείωση) του ποσού του δηλωθέντος ΦΠΑ, αν ο ΦΠΑ δεν έχει καταβληθεί ή έχει καταβληθεί μόνο εν μέρει βάσει τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως σχετικής με περατωθείσα διαδικασία πτωχεύσεως ή με περατωθείσα διαδικασία πτωχευτικού συμβιβασμού. Με τον ίδιο τρόπο δύναται να ενεργήσει επίσης ο υποκείμενος στον φόρο κατόπιν της έκδοσης τελεσίδικης δικαστικής απόφασης περί αναστολής της διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως ή άλλης βεβαίωσης από την οποία προκύπτει ότι, κατά την περάτωση διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως, δεν εισέπραξε ή εισέπραξε εν μέρει την απαίτησή του, καθώς και ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν εισέπραξε ή εισέπραξε εν μέρει την απαίτησή του, επειδή ο οφειλέτης διαγράφηκε από το μητρώο εταιριών ή από άλλα σχετικά μητρώα ή έγγραφα. Αν ο υποκείμενος στον φόρο εισπράξει εκ των υστέρων εν όλω ή εν μέρει το ποσό της απαίτησής του από την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών σχετικά με την οποία προέβη σε διακανονισμό της βάσης επιβολής του φόρου σύμφωνα με την παρούσα παράγραφο, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να δηλώσει τον ΦΠΑ επί του εισπραχθέντος ποσού.

(4) Ανεξάρτητα από τα προβλεπόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να προβεί σε διακανονισμό (μείωση) του ποσού του δηλωθέντος και μη καταβληθέντος ΦΠΑ επί όλων των αναγνωρισμένων απαιτήσεων τις οποίες ανήγγειλε στη διαδικασία του πτωχευτικού συμβιβασμού ή της πτωχεύσεως.»

6 Κατά το άρθρο 296 του Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (νόμου περί χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων, διαδικασιών αφερεγγυότητας και αναγκαστικής διάλυσης των επιχειρήσεων, στο εξής: ZFPPIPP):

«(1) Οι πιστωτές πρέπει να αναγγείλουν στη διαδικασία πτωχεύσεως όλες τις απαιτήσεις που έχουν έναντι του πτωχεύσαντος οφειλέτη οι οποίες γεννήθηκαν μέχρι την έναρξη της διαδικασίας πτωχεύσεως, με εξαίρεση αυτές που βάσει νόμου δεν πρέπει να αναγγελθούν.

[…]

(5) Όταν ο πιστωτής δεν τηρεί την προθεσμία για την αναγγελία της απαίτησης που ορίζεται στην παράγραφο 1 […], η απαίτησή του έναντι του πτωχεύσαντος οφειλέτη αποσβέννυται και το δικαστήριο απορρίπτει την εκπροθέσμως αναγγελθείσα απαίτηση.

[…]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

7 Η SCT προέβη, για τη φορολογική χρήση του Απριλίου του 2014, σε διακανονισμό του δηλωθέντος ΦΠΑ, ύψους 272 471 ευρώ, επί των ανεξόφλητων απαιτήσεών της έναντι δύο εταιριών των οποίων η διαδικασία κήρυξης σε πτώχευση είχε περατωθεί τελεσίδικα τον Ιούνιο του 2013.

8 Στο πλαίσιο ελέγχου, η αρμόδια φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η SCT δεν είχε αναγγείλει τις απαιτήσεις αυτές στο πλαίσιο των οικείων πτωχευτικών διαδικασιών και ότι, δυνάμει του άρθρου 296 του ZFPPIPP, οι εν λόγω απαιτήσεις είχαν αποσβεσθεί. Βάσει της εκτιμήσεως αυτής κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν πληρούνταν οι απαιτούμενες προϋποθέσεις για τη μείωση του ΦΠΑ.

9 Στο πλαίσιο ιεραρχικής προσφυγής που άσκησε η SCT, επιβεβαιώθηκε ότι από τη διάταξη του άρθρου 39, παράγραφος 3, του ZDDV-1 προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να διακανονίσει το ποσό του ΦΠΑ που δηλώθηκε, βάσει τελεσίδικης αποφάσεως περί περατώσεως της πτωχευτικής διαδικασίας, μόνον αν έχει αναγγείλει την απαίτησή του έναντι του πτωχεύσαντος οφειλέτη. Με την αναγγελία αυτή, ο υποκείμενος στον φόρο αποδεικνύει επίσης ότι η απαίτησή του εξακολουθεί να υφίσταται, πράγμα που έχει ιδιαίτερη σημασία όταν πρόκειται, όπως στην παρούσα περίπτωση, για απαιτήσεις από πρόσωπα με τα οποία συνδέεται ο υποκείμενος στον φόρο.

10 Επιληφθέν προσφυγής της SCT, το πρωτοβάθμιο διοικητικό δικαστήριο επικύρωσε τις αποφάσεις της φορολογικής αρχής. Το δικαστήριο αυτό στηρίχθηκε, συναφώς, στο άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά το εν λόγω δικαστήριο, ενώ η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού ορίζει ότι, σε περίπτωση μη καταβολής που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, η παράγραφος 2 του εν λόγω άρθρου επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από την εν λόγω διάταξη. Ο Σλοβένος νομοθέτης έκανε χρήση αυτής της δυνατότητας παρεκκλίσεως.

11 Με αίτηση αναίρεσης που άσκησε ενώπιον του Vrhovno sodišče (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Σλοβενία), η SCT υποστηρίζει ότι το άρθρο 39, παράγραφος 3, του ZDDV-1 δεν συνιστά παρέκκλιση από τις υποχρεώσεις του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, αλλά προβλέπει μόνον τις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για τη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου. Επομένως, το εν λόγω άρθρο 39, παράγραφος 3, δεν συνδέεται με την εφαρμογή του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής.

12 Το Vrhovno sodišče (Ανώτατο Δικαστήριο) διευκρινίζει ότι το άρθρο 39, παράγραφος 2, του ZDDV-1, το οποίο απαριθμεί τις περιπτώσεις στις οποίες μειώνεται η βάση επιβολής του ΦΠΑ, δεν αναφέρει τις περιπτώσεις μη καταβολής. Επομένως, ο Σλοβένος νομοθέτης εφάρμοσε το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ και εισήγαγε εξαίρεση από το δικαίωμα μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ για τις περιπτώσεις αυτές.

13 Κατά το αιτούν δικαστήριο, από το άρθρο 39, παράγραφος 3, του ZDDV-1 μπορεί ωστόσο να συναχθεί ότι ο Σλοβένος νομοθέτης προέβλεψε παρά ταύτα τέσσερις περιοριστικώς απαριθμούμενες περιπτώσεις στις οποίες χορηγείται στον υποκείμενο στον φόρο μείωση της βάσης επιβολής του φόρου ακόμη και σε περίπτωση μη καταβολής, πράγμα που συνιστά, κατά συνέπεια, «εξαίρεση από την εξαίρεση». Οι εξαιρετικές αυτές περιπτώσεις οφείλονται στην αδυναμία του υποκειμένου στον φόρο να εισπράξει πλήρως την απαίτησή του. Ωστόσο, όσον αφορά την αναγνώριση του δικαιώματος μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να προβεί σε ορισμένες ενέργειες. Συγκεκριμένα, πρέπει να αποδείξει ότι τελεί σε αδυναμία είσπραξης της απαίτησης αυτής με επίσημες βεβαιώσεις, εκδοθείσες στο πλαίσιο κατάλληλης νόμιμης διαδικασίας.

14 Το εν λόγω δικαστήριο εκτιμά ότι μπορεί να γίνει δεκτό ότι ο περιορισμός της δυνατότητας μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ ο οποίος απορρέει από το άρθρο 39 του ZDDV-1 δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, καθόσον η μείωση δεν επιτρέπεται σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες έχει καταστεί οριστική η μη καταβολή μιας απαίτησης, αλλά, αντιθέτως, εξαρτά τη μείωση αυτή από πρόσθετες προϋποθέσεις τις οποίες οφείλει να εκπληρώσει ο υποκείμενος στον φόρο.

15 Στο πλαίσιο αυτό, το Vrhovno sodišče (Ανώτατο Δικαστήριο) διερωτάται αν, υπό το πρίσμα των αρχών που διέπουν το σύστημα του ΦΠΑ, μπορεί παρά ταύτα, κατ' εφαρμογήν των εξαιρέσεων του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, να μην αναγνωριστεί το δικαίωμα μείωσης της βάσης

επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση μη καταβολής, όταν ο υποκείμενος στον φόρο, μολονότι δεν μετέσχε σε φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή, δεν επέδειξε την απαιτούμενη επιμέλεια για την είσπραξη της απαίτησής του και την εξασφάλιση της καταβολής του οφειλόμενου στο Δημόσιο ΦΠΑ.

16 Συγκεκριμένα, ο υποκείμενος στον ΦΠΑ παραμένει πάντοτε μια από τις θεμελιώδεις συνιστώσες του συστήματος είσπραξης του εν λόγω φόρου, ενεργώντας για λογαριασμό του Δημοσίου όσον αφορά την είσπραξη και επιστροφή του καταβληθέντος ΦΠΑ. Αν αναγνωριζόταν στον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα να μειώσει τη βάση επιβολής του ΦΠΑ σε όλες τις περιπτώσεις μη είσπραξης των απαιτήσεων και, κατά συνέπεια, ακόμη και όταν ο ίδιος δεν εκπληρώνει τις υποχρεώσεις που υπέχει από το σύστημα του ΦΠΑ, το Δημόσιο δεν θα είχε τη δυνατότητα να εισπράξει τον δηλωθέντα ΦΠΑ που του αναλογεί.

17 Το εν λόγω δικαστήριο διερωτάται ωστόσο αν, στην περίπτωση κατά την οποία θα ήταν δυνατόν να ερμηνευθεί η εξουσία που παρέχει στα κράτη μέλη ο νομοθέτης της Ένωσης, βάσει του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, υπό την έννοια ότι επιτρέπει στον εθνικό νομοθέτη να περιορίζει τη δυνατότητα μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ λόγω οριστικής μη καταβολής, είναι αναγκαίο, δυνάμει της οδηγίας ΦΠΑ, να παρασχεθεί στον υποκείμενο στον φόρο η δυνατότητα να αποδείξει ότι οι απαιτήσεις αυτές δεν επρόκειτο να ικανοποιηθούν ούτε στην περίπτωση που θα αναγγέλλονταν στη διαδικασία πτωχεύσεως ή ότι υφίστανται άλλοι εύλογοι λόγοι που δικαιολογούν την παράλειψη αναγγελίας.

18 Τέλος, το εν λόγω δικαστήριο διερωτάται αν είναι δυνατόν να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχει άμεσο αποτέλεσμα, ιδίως στην περίπτωση που ο εθνικός νομοθέτης υπερέβη το επιτρεπτό πλαίσιο της ρύθμισης σχετικά με τις εξαιρέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής.

19 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Vrhovno sodišče (Ανώτατο Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, την έννοια ότι επιτρέπει παρέκκλιση από το δικαίωμα μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ ακόμη και στην περίπτωση της οριστικής μη καταβολής, όταν αυτή η οριστική μη καταβολή είναι συνέπεια της παράλειψης του υποκειμένου στον φόρο να προβεί στις δέουσες ενέργειες, για παράδειγμα λόγω της παράλειψης, όπως στην παρούσα περίπτωση, του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο να αναγγείλει την απαίτησή του στο πλαίσιο της διαδικασία; πτώχευσης που κινήθηκε κατά του οφειλέτη;

2) Στην περίπτωση που είναι νόμιμη μια τέτοια παρέκκλιση από το δικαίωμα μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, υφίσταται δικαίωμα μείωσης της εν λόγω βάσης επιβολής λόγω μη καταβολής, όταν ο υποκείμενος στον φόρο αποδείξει ότι, ακόμη και αν είχε αναγγείλει τις απαιτήσεις του στη διαδικασία πτωχεύσεως, αυτές δεν θα είχαν ικανοποιηθεί ή αν αποδείξει ότι υφίσταντο εύλογοι λόγοι για την παράλειψη, εκ μέρους του, της αναγγελίας της απαίτησης;

3) Έχει το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ άμεσο αποτέλεσμα ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία ο νομοθέτης του κράτους μέλους υπερέβη το πλαίσιο της ρύθμισης με την οποία εισάγονται οι παρεκκλίσεις που καθορίζονται από την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου 90;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου και του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

20 Με το πρώτο και το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους δυνάμει της οποίας δεν αναγνωρίζεται σε υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα μείωσης του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για απαίτηση που είναι αδύνατον να εισπραχθεί, εφόσον αυτός παρέλειψε να αναγγείλει την απαίτηση αυτή στο πλαίσιο της πτωχευτικής διαδικασίας που κινήθηκε κατά του οφειλέτη του, μολονότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο αποδεικνύει ότι η απαίτηση δεν θα είχε εισπραχθεί αν είχε αναγγελθεί ή ότι υφίσταντο εύλογοι λόγοι για την παράλειψη της αναγγελίας της εν λόγω απαίτησης.

21 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ως άνω ερώτημα, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, το οποίο ρυθμίζει τις περιπτώσεις ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μείωσης της τιμής που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να μειώνουν τη βάση επιβολής του ΦΠΑ, άρα και το ποσό του ΦΠΑ που οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο, όταν μετά τη διενέργεια της οικείας πράξης ο τελευταίος δεν εισπράττει την αντιπαροχή ή ένα μέρος της. Η διάταξη αυτή αποτελεί έκφραση μιας θεμελιώδους αρχής της οδηγίας ΦΠΑ, κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή, συνέπεια δε της αρχής αυτής είναι ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ποσό ΦΠΑ υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο (απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

22 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. Επομένως, όταν το οικείο κράτος μέλος έχει επιλέξει να εφαρμόσει την παρέκκλιση αυτή, οι υποκείμενοι στον φόρο δεν μπορούν, βάσει της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, να προβάλλουν δικαίωμα μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 23).

23 Εντούτοις, αυτή η δυνατότητα παρέκκλισης, η οποία ισχύει αυστηρώς μόνο για την 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 22ας Φεβρουαρίου 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

24 Επομένως, 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 και δεν ρυθμίζει το ζήτημα αν μπορεί να αποκλεισθεί η μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση οριστικής μη καταβολής (διάταξη της 24ης Οκτωβρίου 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2019:901, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

25 Πράγματι, αν γινόταν δεκτή η δυνατότητα των κρατών μελών να αποκλείουν, σε μια τέτοια περίπτωση, 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 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 (διάταξη της 24ης Οκτωβρίου 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2019:901, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

26 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 (διάταξη της 24ης Οκτωβρίου 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2019:901, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

27 Επομένως, 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 (διάταξη της 24ης Οκτωβρίου 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2019:901, σκέψη 29).

28 Εν προκειμένω, προκύπτει ότι η είσπραξη των επίμαχων στην κύρια δίκη απαιτήσεων έχει καταστεί οριστικώς αδύνατη.

29 Συγκεκριμένα, κατά το άρθρο 296, παράγραφος 5, του ZFPPIPP, ελλείψει αναγγελίας των απαιτήσεων αυτών στο πλαίσιο των πτωχευτικών διαδικασιών που κινήθηκαν κατά των ενδιαφερόμενων οφειλετών, επέρχεται απόσβεση των εν λόγω απαιτήσεων, δεδομένου ότι η παράλειψη αυτή έχει ως συνέπεια την οριστική μείωση των υποχρεώσεων των οφειλετών έναντι της SCT. Εξάλλου και εν πάση περιπτώσει, δεν αμφισβητείται ότι οι εν λόγω πτωχευτικές διαδικασίες περατώθηκαν τελεσίδικα και ότι οι απαιτήσεις της SCT έναντι των οφειλετών της δεν εισπράχθηκαν κατά το πέρας των εν λόγω διαδικασιών.

30 Επομένως, κατάσταση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «μη καταβολή», κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 90 της οδηγίας ΦΠΑ, αλλά εμπίπτει στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, από την οποία προκύπτει η υποχρέωση του οικείου κράτους μέλους να μειώσει τη βάση επιβολής του ΦΠΑ λόγω της μη είσπραξης της αντιπαροχής από τον υποκείμενο στον φόρο.

31 Εν προκειμένω, δεν αναγνωρίστηκε στην SCT δικαίωμα μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου με την αιτιολογία ότι η εταιρία αυτή δεν συμμορφώθηκε με την απαίτηση του εθνικού δικαίου βάσει της οποίας η μείωση εξαρτάται από την αναγγελία εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο των μη εισπραχθεισών απαιτήσεων στο πλαίσιο της πτωχευτικής διαδικασίας.

32 Η Σλοβένικη Κυβέρνηση προβάλλει ότι η απαίτηση αυτή στηρίζεται στο άρθρο 90, παράγραφος 1, και στο άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, τα οποία αναγνωρίζουν στα κράτη μέλη διακριτική ευχέρεια κατά τον καθορισμό των προϋποθέσεων που πρέπει να εκπληρώνουν και των υποχρεώσεων που υπέχουν οι υποκείμενοι στον φόρο έναντι των φορολογικών αρχών προκειμένου να μειωθεί η βάση επιβολής του φόρου.

33 Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι, κατά το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.

34 Εξάλλου, δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας αυτής, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν τις υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, υπό την προϋπόθεση, μεταξύ άλλων, ότι η δυνατότητα αυτή δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων έκδοσης τιμολογίων εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3 της εν λόγω οδηγίας.

35 Δεδομένου ότι οι διατάξεις του άρθρου 90, παράγραφος 1, και του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ, εκτός των ορίων που καθορίζουν, δεν προσδιορίζουν ούτε τις προϋποθέσεις ούτε τις υποχρεώσεις τις οποίες μπορούν να επιβάλλουν τα κράτη μέλη, 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).

36 Ωστόσο, τα μέτρα που αποσκοπούν στην αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής δεν μπορούν καταρχήν να εισάγουν παρέκκλιση από την τήρηση των κανόνων που διέπουν τη βάση επιβολής του φόρου παρά μόνο στον βαθμό που αυτό 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 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).

37 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 τη σύναψη 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).

38 Εν προκειμένω, απαίτηση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία εξαρτά την αντίστοιχη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου, σε περίπτωση μη καταβολής, από την εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο αναγγελία της μη εξοφληθείσας απαίτησης στο πλαίσιο της πτωχευτικής διαδικασίας που κινήθηκε κατά του οφειλέτη, μπορεί, κατ' αρχήν, να συμβάλει τόσο στην εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και της αποφυγής της απάτης όσο και στην αποτροπή του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων και επιδιώκει, ως εκ τούτου, τους θεμιτούς σκοπούς του άρθρου 90, παράγραφος 1, και του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ (πρβλ. αποφάσεις της 26ης Ιανουαρίου 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψεις 32 και 33, και της 6ης Δεκεμβρίου 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, σκέψεις 35 και 36).

39 Όσον αφορά, πρώτον, τον σκοπό της πρόληψης της απάτης, ακόμη και αν μια απαίτηση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης μπορεί να αποτρέψει τη ζημία εις βάρος του Δημοσίου, όταν η αδράνεια του υποκειμένου στον φόρο που δεν ανήγγειλε την απαίτησή του σε πτωχευτική διαδικασία προκύπτει από ενέργειες που αποκαλύπτουν συμπαιγνία μεταξύ του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο και του οφειλέτη του, επισημαίνεται ότι η εφαρμογή της απαίτησης αυτής έχει ως αποτέλεσμα τη συστηματική άρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου σε περίπτωση μη αναγγελίας, πράγμα που ισοδυναμεί με γενικό τεκμήριο απάτης το οποίο υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη του σκοπού της πρόληψης της απάτης (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Eqiom και Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

40 Προστίθεται ότι, λαμβανομένης υπόψη της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, από τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης δεν προκύπτει καμία ένδειξη φοροδιαφυγής ή κατάχρησης.

41 Όσον αφορά, δεύτερον, τον σκοπό της εξάλειψης του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων, επισημαίνεται ότι, στο μέτρο που η μη αναγγελία της απαίτησης στο πλαίσιο της πτωχευτικής διαδικασίας που κινήθηκε κατά του οφειλέτη συνεπάγεται ότι η απαίτηση αυτή, σύμφωνα με το άρθρο 296, παράγραφος 5, του ZFPPIPP, παύει να υφίσταται στις σχέσεις με τον πτωχεύσαντα

οφειλέτη, ο υποκείμενος στον φόρο χάνει κατ' ανάγκην την ευκαιρία να επιτύχει έστω και μερική είσπραξη της απαίτησής του, πράγμα που συνεπάγεται, ενδεχομένως, ζημία για το οικείο κράτος μέλος.

42 Περαιτέρω, όπως προέβαλε η Σλοβένικη Κυβέρνηση, χωρίς να αντικρουστεί επ' αυτού, η απλή αναγγελία μιας απαίτησης στο πλαίσιο της πτωχευτικής διαδικασίας δεν μπορεί να θεωρηθεί, όσον αφορά τα οικονομικά και διοικητικά βάρη, ως υπερβολικά επαχθής.

43 Εντούτοις, όταν ο υποκείμενος στον φόρο αποδεικνύει ότι, ακόμη και αν είχε αναγγείλει την απαίτησή του, η απαίτηση αυτή δεν θα είχε εισπραχθεί, ο αποκλεισμός της μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου και η επιβάρυνσή του με ένα ποσό ΦΠΑ το οποίο δεν εισέπραξε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του υπερβαίνει τον βαθμό που αυτό είναι απολύτως αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού της εξάλειψης του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων (πρβλ. απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, σκέψη 27). Πράγματι, στην περίπτωση αυτή, καμία πρόσθετη ζημία για το Δημόσιο δεν θα μπορούσε να αποφευχθεί με την αναγγελία της οικείας απαίτησης.

44 Κατά τα λοιπά, όσον αφορά το ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου σχετικά με το αν ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει τη δυνατότητα να προβεί σε μείωση της βάσης επιβολής του φόρου και όταν υπήρχαν εύλογοι λόγοι για τη μη αναγγελία της απαίτησης, ούτε από την απόφαση περί παραπομπής ούτε από τις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο προκύπτει ότι, εν προκειμένω, η SCT προέβαλε τέτοιους λόγους στο πλαίσιο της φορολογικής διαδικασίας. Ελλείψει σχέσεως μεταξύ της περίπτωσης αυτής και του αντικειμένου της διαφοράς της κύριας δίκης, παρέλκει η εξέταση της περίπτωσης αυτής.

45 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο και στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 90, παράγραφος 1, και το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους δυνάμει της οποίας δεν αναγνωρίζεται σε υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα μείωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ ο οποίος αφορά απαίτηση που είναι αδύνατον να εισπραχθεί, εφόσον αυτός παρέλειψε να αναγγείλει την απαίτηση αυτή στο πλαίσιο της πτωχευτικής διαδικασίας που κινήθηκε κατά του οφειλέτη του, μολονότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο αποδεικνύει ότι η απαίτηση δεν θα είχε εισπραχθεί αν είχε αναγγελθεί.

Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

46 Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, κατ' ουσίαν, επί των συνεπειών που πρέπει να συναχθούν στην περίπτωση που απαίτηση η οποία εξαρτά την αντίστοιχη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου, σε περίπτωση μη καταβολής, από την εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο αναγγελία της μη καταβληθείσας απαίτησης στο πλαίσιο της πτωχευτικής διαδικασίας που κινήθηκε κατά του οφειλέτη αντιβαίνει στο άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ.

47 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά την εφαρμογή του εσωτερικού δικαίου, τα εθνικά δικαστήρια υποχρεούνται να ερμηνεύουν το δίκαιο αυτό στο μέτρο του δυνατού με γνώμονα το γράμμα και τον σκοπό της οικείας οδηγίας, προκειμένου να επιτυγχάνεται το αποτέλεσμα που επιδιώκεται με την οδηγία αυτή και, κατά συνέπεια, να συμμορφώνονται προς το άρθρο 288, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ. Πράγματι, η υποχρέωση αυτή σύμφωνης προς το δίκαιο της Ένωσης ερμηνείας του εθνικού δικαίου είναι συμφυής προς το σύστημα της Συνθήκης ΛΕΕ, καθόσον παρέχει στα εθνικά δικαστήρια τη δυνατότητα να διασφαλίζουν, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων τους, την πλήρη αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης, όταν αποφαίνονται επί των διαφορών των οποίων έχουν επιληφθεί (απόφαση της 6ης Ιουλίου 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

48 Σε περίπτωση που είναι αδύνατη η σύμφωνη προς τις απαιτήσεις του δικαίου της Ένωσης ερμηνεία της εθνικής νομοθεσίας, το εθνικό δικαστήριο που επιλαμβάνεται αρμοδίως μιας υπόθεσης 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 19ης Δεκεμβρίου 2019, Deutsche Umwelthilfe, C-752/18, EU:C:2019:1114, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

49 Όσον αφορά το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 33 της παρούσας αποφάσεως, η διάταξη αυτή προβλέπει ότι, στις περιπτώσεις τις οποίες αφορά, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.

50 Μολονότι το άρθρο αυτό παρέχει ως εκ τούτου στα κράτη μέλη ορισμένη διακριτική ευχέρεια κατά την κατάρτιση των μέτρων για τον καθορισμό του ποσού της μείωσης, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το στοιχείο αυτό δεν επηρεάζει πάντως το γεγονός ότι η υποχρέωση αναγνώρισης του δικαιώματος για μείωση της βάσης επιβολής είναι επακριβώς καθορισμένη και ανεπιφύλακτη στις περιπτώσεις που προβλέπει το εν λόγω άρθρο. Επομένως, το άρθρο αυτό πληροί τις αναγκαίες προϋποθέσεις για να έχει άμεσο αποτέλεσμα (απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

51 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι το εθνικό δικαστήριο οφείλει, βάσει της υποχρέωσης που υπέχει να λάβει όλα τα κατάλληλα μέτρα για να διασφαλίσει την εκτέλεση της διάταξης αυτής, να ερμηνεύσει το εθνικό δίκαιο κατά τρόπο σύμφωνο προς την εν λόγω διάταξη ή, αν μια τέτοια σύμφωνη ερμηνεία δεν είναι δυνατή, να αφήσει ανεφάρμοστη κάθε εθνική ρύθμιση της οποίας η εφαρμογή θα οδηγούσε σε αποτέλεσμα αντίθετο προς τη διάταξη.

Επί των δικαστικών εξόδων

52 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 (έβδομο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 90, παράγραφος 1, και το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους δυνάμει της οποίας δεν αναγνωρίζεται σε υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα μείωσης του καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας ο οποίος αφορά απαίτηση που είναι αδύνατον να εισπραχθεί, εφόσον αυτός παρέλειψε να αναγγείλει την απαίτηση αυτή στο πλαίσιο της πτωχευτικής διαδικασίας που κινήθηκε κατά του οφειλέτη του, μολονότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο αποδεικνύει ότι η απαίτηση δεν θα είχε εισπραχθεί αν είχε αναγγελθεί.**

2) **Το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι το εθνικό δικαστήριο οφείλει, βάσει της υποχρέωσης που υπέχει να λάβει όλα τα κατάλληλα μέτρα για να διασφαλίσει την εκτέλεση της διάταξης αυτής, να ερμηνεύσει το εθνικό δίκαιο κατά τρόπο σύμφωνο προς την εν λόγω διάταξη ή, αν μια τέτοια σύμφωνη ερμηνεία δεν είναι δυνατή, να αφήσει ανεφάρμοστη κάθε εθνική ρύθμιση της οποίας η εφαρμογή θα οδηγούσε σε αποτέλεσμα αντίθετο προς τη διάταξη.**

(υπογραφές)