

**Υπόθεση C-335/19**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως κατά το άρθρο 98,  
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

24 Απριλίου 2019

**Αιτούν δικαστήριο:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία)

**Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:**

6 Δεκεμβρίου 2018

**Προσφεύγουσα:**

E. Sp. z o.o. Sp. k. με έδρα στο S.

**Καθού:**

Minister Finansów (Υπουργός Οικονομικών)

**Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης**

Αποκλεισμός της αναπροσαρμογής της βάσεως επιβολής ΦΠΑ στο πλαίσιο παροχής υπηρεσιών, σε περίπτωση μερικής ή ολικής μη καταβολής, λόγω του ειδικού φορολογικού καθεστώτος στο οποίο υπάγονται ο οφειλέτης και ο πιστωτής: «ελάφρυνση λόγω επισφαλών απαιτήσεων».

**Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως**

Ερμηνεία του άρθρου 90, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 υπό το πρίσμα των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας· άρθρο 267 ΣΛΕΕ

**Προδικαστικά ερωτήματα**

1) Επιτρέπουν οι διατάξεις 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) –και 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 επισφαλών απαιτήσεων», μόνον υπό την προϋπόθεση ότι, κατά τον χρόνο παροχής της υπηρεσίας ή παραδόσεως των αγαθών και κατά την ημέρα που προηγείται της υποβολής της διορθωτικής φορολογικής δηλώσεως με την οποία ζητείται η εν λόγω ελάφρυνση,

- ο οφειλέτης δεν τελεί υπό καθεστώς ή διαδικασία πτωχεύσεως ή υπό εκκαθάριση;
- ο πιστωτής και ο οφειλέτης είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο ως υποκείμενοι στον ΦΠΑ;

### **Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης**

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: άρθρα 90 και 273.

### **Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου**

Νόμος περί φόρου επί των αγαθών και υπηρεσιών (Ustawa o podatku od towarow i usług, Dz. U. [Εφημερίδα της Κυβερνήσεως] 2011, αριθ. 177, θέση 1054, όπως τροποποιήθηκε, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) της 11ης Μαρτίου 2004:

Το άρθρο 89a, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υποθέσεως:

«1. Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί, στην περίπτωση επισφαλών απαιτήσεων, να αναπροσαρμόσει τη βάση επιβολής φόρου και το ποσό του φόρου που οφείλεται στο πλαίσιο της παραδόσεως αγαθών ή της 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 η οποία θεωρείται επισφαλής.

1a. Μια απαίτηση θεωρείται επισφαλής εάν 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 τελεί υπό καθεστώς ή διαδικασία πτωχεύσεως ή υπό εκκαθάριση.

[...]

- 3) κατά την ημέρα που προηγείται της υποβολής της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 διορθωτικής φορολογικής δηλώσεως,

- a) ο πιστωτής και ο οφειλέτης είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο ως υποκείμενοι στον ΦΠΑ,
- b) ο οφειλέτης δεν τελεί υπό καθεστώς ή διαδικασία πτωχεύσεως ή υπό εκκαθάριση.

[...]

- 5) η περίοδος που έχει παρέλθει από την ημερομηνία εκδόσεως του πιστοποιούντος την απαίτηση τιμολογίου, υπολογιζόμενη 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 για την περίοδο κατά την οποία αναγνωρίστηκε η επισφάλεια 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 εκχωρήσεως της απαιτήσεως με οιονδήποτε τρόπο μετά την υποβολή της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 διορθωτικής φορολογικής δηλώσεως, ο πιστωτής υποχρεούται να αναπροσαρμόσει τη βάση επιβολής του φόρου και το ποσό του οφειλόμενου φόρου στη δήλωση που αφορά την περίοδο εντός της οποίας ικανοποιήθηκε ή εκχωρήθηκε η απαίτηση αυτή. Σε περίπτωση μερικής ικανοποίησης της απαιτήσεως, η βάση επιβολής του φόρου και το ποσό του οφειλόμενου φόρου προσαυξάνονται αναλόγως.

5. Ο πιστωτής υποχρεούται, ταυτόχρονα με την υποβολή της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 διορθωτικής φορολογικής δηλώσεως, να ενημερώσει για την εν λόγω αναπροσαρμογή τον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής δηλώνοντας το ποσό και τα στοιχεία του οφειλέτη.

[...]

7. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 έως 5 δεν εφαρμόζονται όταν ο πιστωτής και ο οφειλέτης συνδέονται μεταξύ τους με σχέση η οποία προβλέπεται στο άρθρο 32, παράγραφοι 2 έως 4.

8. Ο αρμόδιος για τα δημόσια οικονομικά υπουργός καθορίζει, με απόφασή του, το υπόδειγμα της δηλώσεως που διαλαμβάνεται στην παράγραφο 5 [...]».

#### Άρθρο 89b

«1. Σε περίπτωση μη ικανοποίησης της απαιτήσεως που απορρέει από τιμολόγιο το οποίο πιστοποιεί την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών στην ημεδαπή, εντός 150 ημερών από τη λήξη της οριζόμενης στη σύμβαση ή στο τιμολόγιο προθεσμίας πληρωμής, ο οφειλέτης υποχρεούται να αναπροσαρμόσει το ποσό του εκπεσθέντος φόρου που αφορά το εν λόγω τιμολόγιο, με διορθωτική δήλωση για την περίοδο που περιλαμβάνει το διάστημα των 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, η αναπροσαρμογή αφορά τον φόρο εισροών που αναλογεί στο ανεξόφλητο μέρος της απαιτήσεως. Η παράγραφος 1a εφαρμόζεται κατ' αναλογία.

[...]

4. Σε περίπτωση ικανοποίησης της απαιτήσεως μετά την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1 αναπροσαρμογή, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να αυξήσει το ποσό του φόρου 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 φόρος εισροών αυξάνεται αναλόγως κατά το μέρος αυτό.

[...]

6. Εάν διαπιστωθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο παρέβη την υποχρέωση που προβλέπει η παράγραφος 1, ο προϊστάμενος της φορολογικής αρχής ή το όργανο φορολογικού ελέγχου επιβάλλει πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση ανερχόμενη στο 30 % του φόρου που απορρέει από τα μη εξοφληθέντα τιμολόγια και ο οποίος δεν έχει αναπροσαρμοστεί σύμφωνα με την παράγραφο 1. Δεν επιβάλλεται καμία πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση σε βάρος φυσικών προσώπων τα οποία ευθύνονται για την τέλεση, με την ίδια πράξη, φορολογικής παραβάσεως ή φορολογικού αδικήματος.»

Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. — Prawo upadłościowe i naprawcze (Νόμος της 28ης Φεβρουαρίου 2003 περί αφερεγγυότητας και οικονομικής εξυγίανσεως), (κωδικοποιημένο κείμενο, Dz. U. [Εφημερίδα της Κυβερνήσεως] 2015, θέση 233, όπως τροποποιήθηκε στη συνέχεια, στο εξής: νόμος περί αφερεγγυότητας):

Άρθρο 342, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υποθέσεως:

«1. Οι απαιτήσεις που πρέπει να ικανοποιούνται από την πτωχευτική περιουσία κατατάσσονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

- 1) πρώτη κατηγορία – τα έξοδα της πτωχευτικής διαδικασίας, [...].
- 2) δεύτερη κατηγορία – οι απαιτήσεις από σχέσεις εργασίας που γεννήθηκαν πριν από την κήρυξη της πτωχεύσεως, [...].
- 3) τρίτη κατηγορία – οι φόροι και άλλες κρατήσεις υπέρ του Δημοσίου καθώς και οι απαιτήσεις από εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, πλέον τόκων και εξόδων εκτελέσεως.
- 4) τέταρτη κατηγορία – άλλες απαιτήσεις που δεν υπάγονται στην πέμπτη κατηγορία, πλέον τόκων για το τελευταίο έτος πριν από την κήρυξη της πτωχεύσεως, συμπεριλαμβανομένων των συμπεφωνημένων ποινικών ρητρών, των δικαστικών εξόδων και των εξόδων εκτελέσεως.
- 5) πέμπτη κατηγορία – τόκοι που δεν περιλαμβάνονται στις ανωτέρω κατηγορίες κατά τη σειρά καλύψεως του κεφαλαίου καθώς και πρόστιμα που έχουν επιβληθεί από δικαστήρια ή διοικητικές αρχές και απαιτήσεις που απορρέουν από δωρεές και κληροδοσίες.

2. Απαίτηση η οποία έχει αποκτηθεί διά εκχωρήσεως ή οπισθογραφήσεως μετά την κήρυξη της πτωχεύσεως περιλαμβάνεται στην τρίτη κατηγορία, εφόσον δεν κατατάσσεται στην τέταρτη κατηγορία. Εξαιρούνται οι απαιτήσεις που γεννήθηκαν από ενέργειες του συνδίκου της πτωχεύσεως ή του εκκαθαριστή ή από ενέργειες στις οποίες προέβη ο πτωχός κατόπιν αδείας του πτωχευτικού δικαστηρίου.

3. [...].»

### **Έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας, κύρια επιχειρήματα των διαδίκων**

- 1 Στην αίτησή της προς τον Minister Finansów (στο εξής: Υπουργός Οικονομικών) για την έκδοση ατομικής ερμηνευτικής αποφάσεως, η E. sp. z o.o. (στο εξής: εταιρία) ανέφερε ότι, έχοντας την ιδιότητα εγγεγραμμένου στο μητρώο υποκειμένου στον ΦΠΑ, ασκεί οικονομική δραστηριότητα συνιστάμενη στην παροχή φορολογικών συμβουλευτικών υπηρεσιών έναντι αμοιβής, μεταξύ άλλων, σε επιχειρηματίες οι οποίοι είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο ως υποκείμενοι στον ΦΠΑ. Οι λήπτες των υπηρεσιών δεν αποτελούν επιχειρήσεις συνδεδεμένες με αυτήν. Η εταιρία θεωρεί ότι η αμοιβή που λαμβάνει για τις υπηρεσίες αυτές συνιστά τη βάση επιβολής του φόρου. Για τη φορολόγηση των υπηρεσιών που παρέχει στην ημεδαπή, εφαρμόζει τον βασικό συντελεστή ΦΠΑ. Στις περιπτώσεις

που προβλέπει ο νόμος περί ΦΠΑ, η εταιρία εφαρμόζει, επίσης, τον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως (άρθρο 28b του νόμου περί ΦΠΑ).

- 2 Η εταιρία εξέδωσε σε αντισυμβαλλόμενό της τιμολόγιο ΦΠΑ για την παροχή φορολογικών συμβουλευτικών υπηρεσιών φορολογητέων στην ημεδαπή. Έως την ημερομηνία υποβολής της αιτήσεως, η εταιρία δεν είχε εισπράξει την τιμολογηθείσα αμοιβή. Δεν είχε παρέλθει διετία από την ημερομηνία εκδόσεως του τιμολογίου. Η απαίτηση δεν είχε ρυθμιστεί ούτε εκχωρηθεί με οιονδήποτε τρόπο. Η εταιρία επισήμανε, επίσης, ότι ο αντισυμβαλλόμενος (οφειλέτης) ήταν, κατά τον χρόνο παροχής της υπηρεσίας, εγγεγραμμένος στο μητρώο ως υποκείμενος στον ΦΠΑ και δεν τελούσε υπό καθεστώς ή διαδικασία πτωχεύσεως ή υπό εκκαθάριση. Εξακολουθεί δε να είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ως υποκείμενος στον ΦΠΑ και τελεί, επί του παρόντος, υπό εκκαθάριση.
- 3 Στο πλαίσιο αυτό, η εταιρία υπέβαλε στον Υπουργό Οικονομικών το ερώτημα αν, υπό τις περιγραφόμενες συνθήκες, είναι δυνατή η αναπροσαρμογή της βάσεως επιβολής του φόρου και του οφειλόμενου φόρου για την παροχή υπηρεσιών στην ημεδαπή, εάν δεν έχει εξοφληθεί πλήρως η οφειλή και εάν, κατά την περίοδο των 150 ημερών από τη λήξη της προθεσμίας πληρωμής, ο οφειλέτης τελεί υπό εκκαθάριση.
- 4 Με την ατομική ερμηνευτική απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2015, ο Υπουργός Οικονομικών έκρινε ότι η διάταξη του άρθρου 90 της οδηγίας 2006/112 έχει προαιρετικό χαρακτήρα για τα κράτη μέλη. Η παροχή, με το άρθρο 89a του νόμου περί ΦΠΑ, στον πιστωτή του δικαιώματος αναπροσαρμογής της βάσεως επιβολής του φόρου και του οφειλόμενου φόρου στην περίπτωση επισφαλών απαιτήσεων δεν αντιβαίνει στο άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112. Επομένως, εάν δεν συντρέχει μία από τις βασικές προϋποθέσεις που θέτει η σχετική διάταξη της πολωνικής έννομης τάξης, η οποία ρυθμίζει την άσκηση του προβλεπόμενου στο άρθρο 90 της οδηγίας αυτής δικαιώματος, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να αντλήσει, ευθέως από το δίκαιο της Ένωσης, το δικαίωμα της «ελαφρύνσεως λόγω επισφαλών απαιτήσεων».
- 5 Η εταιρία άσκησε προσφυγή κατά της ατομικής ερμηνευτικής αποφάσεως ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (διοικητικού πρωτοδικείου της περιφέρειας του Szczecin, Πολωνία), η οποία απερρίφθη. Κατά την εκτίμηση του δικαστηρίου αυτού, μόνον η σωρευτική συνδρομή όλων των προϋποθέσεων που θέτει το άρθρο 89a, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ παρέχει το δικαίωμα αναπροσαρμογής του οφειλόμενου φόρου, τούτο όμως δεν συντρέχει εν προκειμένω.
- 6 Η εταιρία άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής. Το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) αποφάσισε τη συνεκδίκαση της εν λόγω υποθέσεως με άλλες τρεις υποθέσεις προς έκδοση κοινής αποφάσεως. Σε όλες αυτές τις υποθέσεις, η εταιρία είχε ζητήσει την έκδοση ατομικών ερμηνευτικών αποφάσεων, θέτοντας, κατ' ουσίαν, το ερώτημα αν οι προβλεπόμενες στην πολωνική νομοθεσία προϋποθέσεις εφαρμογής της



ελαφρύνσεως λόγω επισφαλών απαιτήσεων συνάδουν προς το δίκαιο της Ένωσης, όταν συντρέχουν περιστάσεις κατά τις οποίες εφαρμόζεται το άρθρο 89α του νόμου περί ΦΠΑ.

### Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 7 Οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου αφορούν το ζήτημα αν τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν ελεύθερα, στην εθνική νομοθεσία τους, τις προϋποθέσεις υπαγωγής στη ρύθμιση του άρθρου 90 της οδηγίας 2006/112. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται μήπως οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 89 του νόμου περί ΦΠΑ δεν πρέπει να συνίστανται μόνο στις προϋποθέσεις βάσει των οποίων αποδεικνύεται ότι δεν πρόκειται να ικανοποιηθεί η απαίτηση που καταχωρήθηκε στη δήλωση ΦΠΑ ως υποκείμενη σε φορολόγηση και γενεσιουργός αιτία της φορολογικής οφειλής, εξαιρουμένων των προϋποθέσεων που αφορούν το φορολογικό καθεστώς του πιστωτή και του οφειλέτη. Το άρθρο 89α του νόμου περί ΦΠΑ δεν ορίζει μόνον ποιες απαιτήσεις είναι επισφαλείς, αλλά και θέτει πρόσθετες προϋποθέσεις στην παράγραφο 2.
- 8 Το άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112 δεν διευκρινίζει ούτε τις προϋποθέσεις ούτε τις υποχρεώσεις που μπορούν να επιβάλλουν τα κράτη μέλη, πράγμα το οποίο, στην έως τώρα νομολογία του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου), έχει ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η διάταξη αυτή παρέχει στα κράτη μέλη διακριτική ευχέρεια, μεταξύ άλλων, όσον αφορά τις διατυπώσεις που οφείλουν να εκπληρώνουν οι υποκείμενοι στον φόρο έναντι των φορολογικών αρχών, προκειμένου να μειωθεί η βάση επιβολής του φόρου. Για τον λόγο αυτό, η εθνική νομολογία δέχεται ότι η ελάφρυνση λόγω επισφαλών απαιτήσεων εμπίπτει στη διακριτική ευχέρεια [των κρατών μελών].
- 9 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η μέχρι τούδε νομολογία του Δικαστηρίου δεν παρέχει σαφή απάντηση στο ερώτημα αν επιτρέπεται η θέσπιση στο εθνικό δίκαιο των προαναφερθέντων περιορισμών.
- 10 Από τη μέχρι τούδε νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι αυτό τάσσεται υπέρ της συστατικής ερμηνείας των περιορισμών στην παροχή της «ελαφρύνσεως λόγω επισφαλών απαιτήσεων», τους οποίους μπορούν να εισάγουν τα κράτη μέλη στο εθνικό τους δίκαιο.
- 11 Ειδικότερα, στην απόφασή του της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkultkereskedelmi Kft (C-337/13, EE:C:2014:328), το Δικαστήριο έκρινε ότι «οι διατυπώσεις που οφείλουν να εκπληρώνουν τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα 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» (σκέψη 39).
- 12 Ωστόσο, κατά τη σκέψη 36 της αποφάσεως αυτής, «... όσον αφορά το ζήτημα των διατυπώσεων στις οποίες επιτρέπεται να υπόκειται η άσκηση αυτού του

δικαιώματος μείωσης της βάσης επιβολής, υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν τις υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και για την αποφυγή της απάτης, υπό τον όρο ιδίως ότι η δυνατότητα αυτή δεν θα χρησιμοποιείται για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3 της εν λόγω οδηγίας».

- 13 Οι αμφιβολίες δεν αίρονται ούτε με την απόφαση του Δικαστηρίου της 23ης Νοεμβρίου 2017, Enzo Di Maura (C-246/16, EE:C:2017:887), με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι κράτος μέλος δεν δύναται να εξαρτά τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας από το ότι απέβη άκαρπη συλλογική διαδικασία, εάν η διαδικασία αυτή ενδέχεται να έχει χρονική διάρκεια υπερβαίνουσα τα δέκα έτη (διατακτικό).
- 14 Εκ των ανωτέρω θα μπορούσε να συναχθεί ότι η διάρκεια της πτωχευτικής διαδικασίας είναι καθοριστική για την εκτίμηση του συμβατού ή μη χαρακτήρα της εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως με το δίκαιο της Ένωσης. Ωστόσο, στο σκεπτικό του, το Δικαστήριο έκρινε ότι «[π]ράγματι, μολονότι είναι ουσιώδες να έχουν τα κράτη μέλη τη δυνατότητα να αντιμετωπίζουν τη συμφυή με τον οριστικό χαρακτήρα της μη εξοφλήσεως τιμολογίου αβεβαιότητα, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 16 της παρούσας αποφάσεως, αυτή η δυνατότητα παρεκκλίσεως δεν μπορεί να βαίνει πέραν της εν λόγω αβεβαιότητας, καταλαμβάνοντας, ιδίως, το ζήτημα αν μπορεί να αποκλεισθεί μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση μη καταβολής» (σκέψη 22). Το Δικαστήριο προσέθεσε δε ότι «[κ]ατά τα λοιπά, αν γινόταν δεκτή η δυνατότητα των κρατών μελών να αποκλείουν οποιαδήποτε μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, το ενδεχόμενο αυτό 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» (σκέψη 23).
- 15 Επικαλούμενο την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι «[η] αβεβαιότητα αυτή λαμβάνεται, προφανώς, υπόψη οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο στερείται του δικαιώματός του μειώσεως της βάσεως επιβολής του φόρου καθόσον η ικανοποίηση της απαιτήσεως δεν έχει καταστεί οριστικώς αδύνατη, όπως προβλέπει, κατ' ουσίαν, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική νομοθεσία. [...] όμως [...] ο ίδιος σκοπός θα μπορούσε να επιτευχθεί και με την παροχή του δικαιώματος μειώσεως σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο επικαλείται ότι ευλόγως μπορεί να γίνει δεκτό ότι κατά πάσα πιθανότητα το χρέος δεν θα εξοφληθεί, με δυνατότητα, πάντως, επανεκτιμήσεως της βάσεως επιβολής του φόρου προς το υψηλότερο εάν υπάρξει καταβολή» (σκέψη 27).
- 16 Ταυτόχρονα, το Δικαστήριο έκρινε ότι «[σ]ε 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 υποκείμενος στον φόρο για να αποδείξει την ιδιαίτερος πιθανή παρατεταμένη χρονική διάρκεια της μη καταβολής, αναλόγως των ιδιαιτεροτήτων του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου» (σκέψη 27).

- 17 Από τη μέχρι τούδε νομολογία του Δικαστηρίου φαίνεται να προκύπτει ότι οι προβλεπόμενες από το εθνικό δίκαιο προϋποθέσεις για την παροχή της ελαφρύνσεως λόγω επισφαλών απαιτήσεων συνδέονται μόνο με το ζήτημα του τρόπου εξαλείψεως της αβεβαιότητας ως προς τη μη οριστική εξόφληση του τιμολογίου.
- 18 Κατόπιν των προεκτεθέντων, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το ζήτημα αν οι πρόσθετες προϋποθέσεις του άρθρου 89α, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ είναι νόμιμες ή αν για τη σχετική αναπροσαρμογή αρκεί το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο τεκμηριώνει την επισφάλεια της απαιτήσεως αποδεικνύοντας ότι η απαίτηση δεν ικανοποιήθηκε ούτε εκχωρήθηκε με οιονδήποτε τρόπο εντός 150 ημερών από τη λήξη της οριζόμενης στη σύμβαση ή στο τιμολόγιο προθεσμίας πληρωμής.
- 19 Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο αναμένει από το Δικαστήριο να κρίνει αν οι προβλεπόμενες στο άρθρο 89α, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ προϋποθέσεις υπερβαίνουν τα όρια της διακριτικής ευχέρειας που έχουν τα κράτη μέλη ή αν το εθνικό δικαστήριο πρέπει να εκτιμήσει τις εν λόγω προϋποθέσεις λαμβανομένης υπόψη της αρχής της αναλογικότητας και υπό το πρίσμα των περιστάσεων της εκάστοτε υποθέσεως, πράγμα που σημαίνει, ιδίως, ότι πρέπει να λάβει υπόψη τη διάρκεια της διαδικασίας πτωχεύσεως ή εκκαθαρίσεως.
- 20 Η διαπίστωση ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν επιτρέπει την επιβολή από το κράτος μέλος της προϋποθέσεως που θέτει το άρθρο 89, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ θα διατάρασσε σημαντικά τη συνοχή του πολωνικού νομικού συστήματος. Και τούτο διότι ο Πολωνός νομοθέτης αποφάσισε, με το άρθρο 89b του νόμου περί ΦΠΑ, να ασκήσει το δικαίωμα που του παρέχει το άρθρο 185, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112.
- 21 Προκειμένου να αποκλεισθεί ενδεχόμενη παραβίαση των αρχών της ουδετερότητας και της αναλογικότητας, η παροχή προς τον υποκείμενο στον φόρο πιστωτή της ελαφρύνσεως λόγω επισφαλών απαιτήσεων και της δυνατότητας αναπροσαρμογής του φόρου εκροών που οφείλει συνδέεται με την υποχρέωση που βαρύνει τον υποκείμενο στον φόρο οφειλέτη για αναπροσαρμογή του φόρου εισροών. Κατ' αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ, η οποία αποτελεί διαρθρωτικό χαρακτηριστικό αυτού του φόρου. Όταν ο πιστωτής επωφελείται της «ελαφρύνσεως λόγω επισφαλών απαιτήσεων», παύει να υφίσταται από λειτουργικής απόψεως ο φόρος που αποτέλεσε αντικείμενο αναπροσαρμογής. Παύει, συνεπώς, να υφίσταται, εκ των πραγμάτων, και ο εκπεστέος φόρος εισροών. Επομένως, το δικαίωμα αναπροσαρμογής του φόρου που έχει ο πιστωτής στην περίπτωση επισφαλούς απαιτήσεως είναι απόρροια της υποχρεώσεως που βαρύνει τον υποκείμενο στον φόρο οφειλέτη για μείωση του

εκπιπόμενου φόρου εισροών σύμφωνα με το άρθρο 89b, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ ή, στην περίπτωση που δεν έχει καταβληθεί φόρος εισροών, για αύξηση του ποσού του οφειλόμενου φόρου εκροών κατά το ποσό που απορρέει από τα μη εξοφληθέντα τιμολόγια υποβάλλοντας διορθωτική φορολογική δήλωση για την περίοδο κατά την οποία επήλθε η εν λόγω έκπτωση. Δεδομένου ότι το άρθρο 89a του νόμου περί ΦΠΑ αφορά το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο πιστωτή και καθορίζει τις προϋποθέσεις ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος από αυτόν, ενώ το άρθρο 89b, παράγραφος 1, του ίδιου νόμου αφορά την παράλληλη υποχρέωση του υποκειμένου στον φόρο οφειλέτη -ο οποίος δεν ικανοποίησε, παρά τη σχετική όχληση του πιστωτή, απαίτηση σύμφωνα με το άρθρο 89a, παράγραφοι 1 και 1a, του νόμου περί ΦΠΑ- να προβεί στην αντίστοιχη αναπροσαρμογή του εκπιπόμενου φόρου εισροών ή στην αντίστοιχη αύξηση του ποσού του οφειλόμενου φόρου εκροών για την περίοδο κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο εξέπεσε τον φόρο εισροών, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι δύο αυτές διατάξεις συσχετίζονται πλήρως μεταξύ τους και αφορούν την ίδια νομική κατάσταση. Συγκεκριμένα, από την εκτίμηση σχετικά με τη νόμιμη ή μη άσκηση, εκ μέρους του πιστωτή, του δικαιώματός του αναπροσαρμογής του οφειλόμενου φόρου εξαρτάται η εκτίμηση της καταστάσεως του οφειλέτη, λόγω της άμεσης σχέσεως που υπάρχει μεταξύ του δικαιώματος του ενός υποκειμένου στον φόρο και της υποχρεώσεως του άλλου.

- 22 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η αναπροσαρμογή στην οποία προβαίνει ο πιστωτής έναντι ενός αφερέγγυου οφειλέτη αποτελεί ανεπίτρεπτη επέμβαση στην πτωχευτική διαδικασία, μεταβάλλοντας την προκαθορισμένη στο άρθρο 342 του νόμου περί αφερεγγυότητας σειρά ικανοποιήσεως των πιστωτών, και μάλιστα σε βάρος του Δημοσίου Ταμείου, καθόσον ικανοποιεί έναν από τους πιστωτές του οφειλέτη, στη θέση του οποίου εμφανίζεται άλλος πιστωτής της ομάδας πιστωτών, και συγκεκριμένα το Δημόσιο Ταμείο, τούτο δε συνεπάγεται την αλλαγή της κατατάξεως της σχετικής με τον ΦΠΑ υποχρεώσεως διά της υπαγωγής της από την τέταρτη κατηγορία (ακαθάριστη αξία του τιμολογίου πιστωτή από σχέσεις εμπορικού ή εν γένει αστικού δικαίου) στην τρίτη κατηγορία (φόροι). Κατά τη νομολογία των εθνικών δικαστηρίων, οι διατάξεις του νόμου περί αφερεγγυότητας και οικονομικής εξυγιάνσεως, και ειδικότερα το άρθρο 342 του νόμου περί αφερεγγυότητας, είναι ειδικότερες έναντι των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και δεν επιτρέπουν την ικανοποίηση μεμονωμένων πιστωτών κατά παρέκκλιση της προκαθορισμένης στην εν λόγω διάταξη σειράς.
- 23 Οι περιορισμοί που θεσπίστηκαν στην εθνική νομοθεσία με το άρθρο 89a, παράγραφος 2, σημείο 1, και, αντίστοιχα, με το άρθρο 89b, παράγραφος 1b, του νόμου περί ΦΠΑ αντικατοπτρίζουν την αρχή αυτή, η μη τήρηση της οποίας θα έπληττε τη συνοχή του υφιστάμενου εθνικού νομικού συστήματος, όπως αυτό αποτυπώνεται στο άρθρο 342 του νόμου περί αφερεγγυότητας.
- 24 Ωστόσο, στο πλαίσιο αυτό τίθεται το ερώτημα αν οι εν λόγω περιορισμοί, υπό το πρίσμα των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, προσκρούουν στο άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 και, στην περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι παραβιάζουν τη διάταξη αυτή, αν το

εθνικό δικαστήριο οφείλει να εκδώσει απόφαση αντίθετη προς τη ρύθμιση του άρθρου 342 του νόμου περί αφερεγγυότητας.

- 25 Οι αμφιβολίες που διατυπώθηκαν ανωτέρω ανακύπτουν και ως προς τις λοιπές προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 89α του νόμου περί ΦΠΑ για την παροχή της ελαφρύνσεως που αφορά τις επισφαλείς απαιτήσεις. Οι προϋποθέσεις αυτές εξασφαλίζουν, επίσης, τη συμμετρία των σχετικών φορολογικών ρυθμίσεων. Ειδικότερα, η προϋπόθεση ότι η παράδοση πρέπει να πραγματοποιείται υπέρ υποκειμένου στον φόρο που έχει καταχωριστεί στο μητρώο ΦΠΑ, εξασφαλίζει στον αγοραστή των αγαθών τη συμμετρική μείωση του φόρου εισροών. Χωρίς τον εν λόγω περιορισμό, δεν θα φορολογούνταν η τελική κατανάλωση και δεν θα εξασφαλιζόταν η νομότυπη είσπραξη του φόρου.
- 26 Κατά το αιτούν δικαστήριο, τα ανωτέρω επιχειρήματα αποτελούν βασικό στοιχείο το οποίο συνηγορεί υπέρ της αναγκαιότητας σωρευτικής εφαρμογής όλων των προϋποθέσεων που διαλαμβάνονται στα άρθρα 89α και 89b του νόμου περί ΦΠΑ.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ