Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 8ης Ιουλίου 2021 [1]

Υπόθεση C-156/20

Zipvit Ltd
κατά
The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[αίτηση του Supreme Court of the United Kingdom
(Ανωτάτου Δικαστηρίου του Ηνωμένου Βασιλείου)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογική νομοθεσία – Φόρος προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρα 168 και 178, στοιχείο α' – Γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως για παροχή υπηρεσιών που θεωρήθηκε εσφαλμένα ως απαλλασσόμενη του φόρου – ΦΠΑ συμπεριλαμβανόμενος στο τίμημα παρά την πλάνη περί του αντιθέτου – Χρονική περίοδος γενέσεως – Οφειλόμενος ή καταβληθείς ΦΠΑ – Κατοχή τιμολογίου ως ουσιαστική προϋπόθεση – Οριοθέτηση σε σχέση με τις τυπικές προϋποθέσεις της εκπτώσεως»

I. Εισαγωγή

1. Έχοντας και τη σύμφωνη γνώμη της φορολογικής διοικήσεως, δύο επιχειρήσεις θεωρούν από κοινού, αλλά εσφαλμένα βάσει του ενωσιακού δικαίου, ότι η παροχή ορισμένων υπηρεσιών απαλλάσσεται από τον φόρο. Ως εκ τούτου, συμφωνείται μόνον τίμημα άνευ ΦΠΑ, το οποίο τιμολογείται και πληρώνεται. Μετά την ανακάλυψη της πλάνης, η φορολογική διοίκηση «παραιτείται» από την αναδρομική βεβαίωση του φόρου έναντι του παρέχοντος, προφανώς και χάριν απλουστεύσεως των διοικητικών διαδικασιών, καθόσον ένας μεγάλος αριθμός ληπτών των υπηρεσιών θα είχε δικαίωμα εκπτώσεως. Από δημοσιονομικής απόψεως, η αναδρομική βεβαίωση θα αποτελούσε ένα διοικητικά επαχθές εγχείρημα με μηδενικό αποτέλεσμα για όλους τους εμπλεκομένους. Μετά την πάροδο του χρόνου παραγραφής υπέρ του παρέχοντος, ο λήπτης της υπηρεσίας (εν προκειμένω η Zipvit) ασκεί δικαίωμα εκπτώσεως. Η φορολογική διοίκηση δεν αναγνωρίζει όμως το δικαίωμα αυτό διότι δεν υφίσταται τιμολόγιο στο οποίο να αναγράφεται χωριστά οιοδήποτε ποσό ΦΠΑ.

2. Στο πλαίσιο αυτό ανέκυψαν δύο ζητήματα τα οποία ώθησαν το εθνικό δικαστήριο να ζητήσει την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως από το Δικαστήριο. Αφενός, τα άρθρα 73, 78 και 90 της οδηγίας ΦΠΑ υποδηλώνουν ότι βάση επιβολής του ΦΠΑ αποτελεί σε όλες τις περιπτώσεις οτιδήποτε έχει πράγματι λάβει ο παρέχων. Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται να έχει γεννηθεί δικαίωμα εκπτώσεως υπέρ της Zipvit. Αφετέρου, η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

Vădan [2] ήγειρε εκ νέου αμφιβολίες σχετικά με τη σημασία του τιμολογίου για το δικαίωμα εκπτώσεως. Οι αμφιβολίες αυτές αφορούν ιδίως το ζήτημα εάν για την έκπτωση απαιτείται η ύπαρξη τιμολογίου.

3. Για τον λόγο αυτόν, το Ανώτατο Δικαστήριο του Ηνωμένου Βασιλείου εκφράζει αμφιβολίες σχετικά με το αν η άρνηση της φορολογικής διοικήσεως να αναγνωρίσει το δικαίωμα εκπτώσεως συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης. Αντίθετη είναι η άποψη της Επιτροπής, η οποία διατυπώνεται ως εξής: «The simple answer to the issues raised in the present case is that since Zipvit has paid no VAT, it is not entitled to deduct input VAT. Sometimes simple answers are correct. The Commission submits that on the basis of the following considerations, this is one of those times».

4. Ενίοτε συμβαίνει, ωστόσο, μια εκ πρώτης όψεως απλή απάντηση να αποδεικνύεται κάθε άλλο παρά απλή κατά την αναζήτηση μιας λύσεως η οποία να ανταποκρίνεται στις αρχές, τη γενική οικονομία και το γράμμα της οδηγίας ΦΠΑ. Και μόνον το γεγονός ότι το δικαίωμα εκπτώσεως δεν προϋποθέτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει προβεί σε οποιαδήποτε πληρωμή αποδεικνύει ότι η Επιτροπή σφάλλει τουλάχιστον ως προς το προτεινόμενο σκεπτικό. Η λεγόμενη αρχή της φορολογήσεως βάσει του συμφωνηθέντος τιμήματος έχει αναγνωριστεί από το Δικαστήριο [3] και προκύπτει ήδη και από την οδηγία. Κατά συνέπεια, είναι καταρχήν άνευ σημασίας για το δικαίωμα εκπτώσεως αν η Zipvit κατέβαλε στον αντισυμβαλλόμενό της το καθαρό ποσό (100) ή το μεικτό ποσό (120), ή ακόμη και αν δεν του κατέβαλε κανένα ποσό (0).

5. Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο καλείται στην υπό κρίση υπόθεση να ασχοληθεί με άλλα θεμελιώδη ζητήματα της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, τα οποία ομολογουμένως δεν είναι απλά. Μεταξύ άλλων τίθεται το ερώτημα εάν ο ΦΠΑ συμπεριλαμβάνεται πάντοτε στο τίμημα όταν πρόκειται για πράξη (αντικειμενικώς) υποκείμενη στον ΦΠΑ, ακόμη και αν οι αντισυμβαλλόμενοι και η φορολογική διοίκηση θεωρούν (υποκειμενικώς) ότι η πράξη απαλλάσσεται από τον φόρο. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, γεννάται περαιτέρω το ερώτημα εάν ο λήπτης της παροχής δύναται να ζητήσει την έκπτωση του εν λόγω ποσού ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στο τίμημα, καίτοι ο παρέχων δεν το συμπεριέλαβε (εσφαλμένως) στην τιμολογηθείσα αντιπαροχή και, συνεπώς, δεν το μετακύλησε στον λήπτη της παροχής. Επίσης τίθεται το ερώτημα αν ο «οφειλόμενος» ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 168, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ περιλαμβάνει τον συγκεκριμένο ΦΠΑ που οφείλει ο παρέχων (εν προκειμένω δεν οφείλεται πλέον ΦΠΑ λόγω παραγραφής) ή περιλαμβάνει τον ΦΠΑ που οφείλεται αφηρημένα (δηλαδή εκ του νόμου, εν προκειμένω βάσει του ενωσιακού δικαίου).

6. Επειδή φυσικά ο παρέχων, που θεωρεί εσφαλμένα ότι η εκ μέρους του παράδοση των αγαθών ή παροχή των υπηρεσιών απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, δεν εκδίδει τιμολόγιο με αναγραφόμενο ΦΠΑ, η σημασία της λειτουργίας που επιτελούν τα τιμολόγια στο δίκαιο περί ΦΠΑ αποδεικνύεται για άλλη μια φορά [4] καθοριστική για το δικαίωμα εκπτώσεως του λήπτη της παροχής. Και τούτο διότι, ανεξαρτήτως των ως άνω ερωτημάτων, η έκπτωση θα ήταν δυνατή μόνον αν η κατοχή τιμολογίου με χωριστή αναγραφή του ΦΠΑ δεν συνιστούσε προϋπόθεση της εκπτώσεως.

2 Απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933).

3 Πρβλ., ενδεικτικώς, απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, σκέψη 63).

4 Η υπό κρίση περίπτωση συνδέεται στενά με το εξεταζόμενο στο πλαίσιο της υποθέσεως Wilo Salmson France (C-80/20) ερώτημα σχετικά με τη σημασία που έχει το τιμολόγιο, το οποίο αναγράφει χωριστά τον ΦΠΑ, για την έκπτωση του φόρου επί των εισροών από τον λήπτη της παροχής/λήπτη του τιμολογίου. Βλ., σχετικά, και προτάσεις μου στην υπόθεση Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326).

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

7. Το άρθρο 63 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας[5] (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), ρυθμίζει τον χρόνο κατά τον οποίο επέρχεται η γενεσιουργός αιτία του φόρου και ο φόρος καθίσταται απαιτητός:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»

8. Το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ αφορά τη βάση επιβολής του φόρου:

«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.»

9. Το άρθρο 78 της οδηγίας ΦΠΑ καθορίζει τα στοιχεία που συνιστούν τη βάση επιβολής του φόρου.

«Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται τα ακόλουθα:

α) τα τέλη, δικαιώματα, εισφορές και φόροι, με εξαίρεση τον ΦΠΑ […]».

10. Το άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ ρυθμίζει την εκ των υστέρων μεταβολή της βάσεως επιβολής του φόρου και τις έννομες συνέπειες για το πρόσωπο που εκπληρώνει την παροχή:

«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.»

11. Το άρθρο 93, εδάφιο 1, της οδηγίας ΦΠΑ αφορά την εφαρμογή του συντελεστή του φόρου επί της καθορισθείσας βάσης επιβολής και έχει ως εξής:

«Ο συντελεστής που πρέπει να εφαρμόζεται στις φορολογητέες πράξεις είναι εκείνος που ισχύει το χρόνο κατά τον οποίο επέρχεται η γενεσιουργός αιτία του φόρου.»

[5] Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως ίσχυε κατά τα επίμαχα έτη (2007 – Μάρτιος 2010), τροποποιηθείσα τελευταίως κατά το εν λόγω διάστημα με την οδηγία 2010/23/ΕΕ του Συμβουλίου, της 16ης Μαρτίου 2010 (ΕΕ 2010, L 72, σ. 1). Το επίμαχο έτος 2006 υπάγεται μεν στο προηγούμενο καθεστώς της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), πλην όμως οι διατάξεις της προγενέστερης αυτής οδηγίας είχαν, καταρχήν, πανομοιότυπο περιεχόμενο κατά το μέρος που ενδιαφέρει στην παρούσα υπόθεση.

12. Το άρθρο 96 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ως προς τον κανονικό συντελεστή τα εξής:

«Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν κανονικό συντελεστή ΦΠΑ που καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου που είναι το ίδιο για τις παραδόσεις αγαθών και για τις παροχές υπηρεσιών.»

13. Το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ αφορά τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως. Το άρθρο αυτό έχει ως εξής:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

14. Το άρθρο 168, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ ρυθμίζει την ουσιαστική έκταση του δικαιώματος εκπτώσεως:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.»

15. Το άρθρο 178 της οδηγίας ΦΠΑ ρυθμίζει την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως:

«Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168 στοιχείο α) έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240 […]

στ) όταν υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο με την ιδιότητά του ως λήπτη ή αποκτώντος σε περίπτωση εφαρμογής των άρθρων 194 έως 197 και του άρθρου 199, να τηρεί τις διατυπώσεις που καθορίζει κάθε κράτος μέλος.»

16. Το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ εξασφαλίζει τη συνοχή του ΦΠΑ που αναγράφεται σε τιμολόγιο με τον οφειλόμενο ΦΠΑ. Ορίζει δε τα εξής:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από οποιοδήποτε πρόσωπο που αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε τιμολόγιο.»

17. Το άρθρο 226 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τις υποχρεωτικές ενδείξεις του τιμολογίου:

«Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221: […]

8. η βάση επιβολής του φόρου για κάθε συντελεστή ή η απαλλαγή, η τιμή μονάδας χωρίς ΦΠΑ καθώς και οι ενδεχόμενες εκπτώσεις και επιστροφές εφόσον δεν περιλαμβάνονται στην τιμή μονάδας,

9. ο συντελεστής ΦΠΑ που εφαρμόζεται,

10. το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ, εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς για το οποίο η παρούσα οδηγία αποκλείει την ένδειξη αυτή […]».

Β. Το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου

18. Η οδηγία ΦΠΑ και η προϊσχύσασα αυτής οδηγία μεταφέρθηκαν στο εσωτερικό δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου με τον Value Added Tax Act 1994 (νόμο του 1994 περί ΦΠΑ) (στο εξής: VATA).

III. Η διαφορά της κύριας δίκης

19. Η εταιρία Zipvit Ltd (στο εξής: προσφεύγουσα) ασκεί την εμπορική δραστηριότητα της προμήθειας βιταμινών και ανόργανων στοιχείων με ταχυδρομική αποστολή. Κατά την περίοδο μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2006 και 31ης Μαρτίου 2010, η Royal Mail παρέσχε στην προσφεύγουσα ορισμένες ταχυδρομικές υπηρεσίες βάσει συμβάσεων που είχαν αποτελέσει αντικείμενο μεμονωμένης διαπραγμάτευσης.

20. Η Royal Mail είναι η δημόσια ταχυδρομική υπηρεσία του Ηνωμένου Βασιλείου. Κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο «τις παροχές υπηρεσιών και τις παρεπόμενες προς τις παροχές αυτές παραδόσεις αγαθών, οι οποίες πραγματοποιούνται από τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες, με εξαίρεση τη μεταφορά προσώπων και τις τηλεπικοινωνίες». Εφαρμόζοντας τη διάταξη αυτή, ο νομοθέτης και η φορολογική διοίκηση την ερμήνευσαν ως καλύπτουσα όλες τις παρεχόμενες από την Royal Mail ταχυδρομικές υπηρεσίες. Η εθνική νομοθεσία για τη μεταφορά της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, ήτοι ο VATA, περιείχε σχετική διάταξη (παράρτημα 9, τμήμα 3, σημείο 1) και η φορολογική διοίκηση εξέδωσε Guidance Notes (διευκρινιστικές εγκυκλίους) από τις οποίες συνάγεται η ίδια ερμηνεία.

21. Η σύμβαση δυνάμει της οποίας η Royal Mail παρείχε τις υπηρεσίες της προέβλεπε ότι όλα τα καταβλητέα από την προσφεύγουσα ταχυδρομικά τέλη ήταν άνευ ΦΠΑ, ο δε πελάτης «καταβάλλει τον ΦΠΑ που ενδεχομένως οφείλεται για τα ταχυδρομικά τέλη και τις άλλες επιβαρύνσεις βάσει του εκάστοτε ισχύοντος συντελεστή» και «ο ΦΠΑ υπολογίζεται και καταβάλλεται επί [της εμπορικής αξίας των υπηρεσιών]». Κατά συνέπεια, το συνολικό ποσό που όφειλε να καταβάλει η προσφεύγουσα δυνάμει της συγκεκριμένης συμβάσεως, στο μέτρο που οφειλόταν ΦΠΑ για την παροχή των υπηρεσιών, αντιστοιχούσε στην εμπορική αξία της παροχής πλέον του αναλογούντος ΦΠΑ.

22. Ωστόσο, βάσει της εθνικής νομοθεσίας και των διευκρινιστικών εγκυκλίων, καθώς και λόγω της κοινής πλάνης ότι οι υπηρεσίες αυτές απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ, τα τιμολόγια που εξέδωσε η Royal Mail στην προσφεύγουσα για την παροχή υπηρεσιών έφεραν τη δηλώνουσα απαλλαγή ένδειξη «E» (δηλαδή «exempt»), δεν ανέγραφαν κανένα ποσό ως οφειλόμενο ΦΠΑ

και χρέωναν μόνον την εμπορική αξία των υπηρεσιών. Η προσφεύγουσα κατέβαλε προσηκόντως στην Royal Mail τα αναγραφόμενα στα τιμολόγια ποσά. Κατά τον χρόνο παροχής των υπηρεσιών, η προσφεύγουσα δεν ζήτησε καμία έκπτωση φόρου επί των εισροών για τις υπηρεσίες αυτές.

23. Η Royal Mail, θεωρώντας τις υπηρεσίες που παρείχε ως απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ και καθόσον δεν είχε αναγράψει στα τιμολόγιά της κανένα ποσό ΦΠΑ, δεν δήλωσε ούτε απέδωσε στη φορολογική διοίκηση (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners, στο εξής: φορολογική διοίκηση) οιοδήποτε ποσό ως ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που παρέσχε. Η φορολογική διοίκηση υπέπεσε στην ίδια πλάνη ή συνέβαλε στην πλάνη των συμβαλλομένων, εκδίδοντας Tax Guidance (φορολογικές εγκυκλίους) που περιείχαν οδηγίες από τις οποίες θα μπορούσε να συναχθεί το ίδιο συμπέρασμα. Ως εκ τούτου, δεν απαίτησε την καταβολή του φόρου από την Royal Mail.

24. Η κατάσταση αυτή συνεχίσθηκε επί σειρά ετών και δη έως την έκδοση της αποφάσεως του Δικαστηρίου, της 23ης Απριλίου 2009, στην υπόθεση TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), στην οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι η απαλλαγή των ταχυδρομικών υπηρεσιών από τον ΦΠΑ ισχύει μόνο για την παροχή υπηρεσιών από τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες που ενεργούν υπό την ιδιότητά τους αυτή, και όχι για την παροχή υπηρεσιών των οποίων οι όροι είχαν αποτελέσει αντικείμενο μεμονωμένης διαπραγμάτευσης.

25. Μετά την ως άνω ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ εκ μέρους του Δικαστηρίου, οι επίμαχες εν προκειμένω υπηρεσίες έπρεπε, κατά την κρίσιμη περίοδο, να φορολογηθούν με βάση τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ. Η Royal Mail έπρεπε να τιμολογήσει στην προσφεύγουσα, για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες, ένα συνολικό ποσό που να αντιστοιχεί στην εμπορική αξία της παροχής πλέον του αναλογούντος ΦΠΑ βάσει του ισχύοντος συντελεστή, καθώς και να δηλώσει και να αποδώσει στη φορολογική αρχή το ποσό του αναλογούντος ΦΠΑ.

26. Υπό το πρίσμα της απόφασης TNT Post UK, η προσφεύγουσα εγείρει τώρα αξιώσεις εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες. Ο υπολογισμός των σχετικών αξιώσεων στηρίχθηκε στην παραδοχή ότι το ποσό που είχε όντως καταβληθεί για τις εν λόγω υπηρεσίες περιλάμβανε και τον αντίστοιχο ΦΠΑ. Τα ποσά που αξίωσε η προσφεύγουσα, ως ΦΠΑ επί των εισροών για τις επίμαχες παροχές, ανέρχονται σε 415 746 λίρες στερλίνες (GBP) (περίπου 480 000 ευρώ) πλέον τόκων. Η διαφορά της κύριας δίκης θα αποτελέσει νομολογιακό προηγούμενο και για άλλες περιπτώσεις στις οποίες οι υπηρεσίες που παρέσχε η Royal Mail θεωρήθηκαν εσφαλμένα ως απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η συνολική αξία των αξιώσεων κατά της φορολογικής διοικήσεως κυμαίνεται μεταξύ 500 εκατομμυρίων και 1 δισεκατομμυρίου GBP (δηλαδή μεταξύ περίπου 575 εκατομμυρίων και 1,15 δισεκατομμυρίου ευρώ).

27. Η φορολογική διοίκηση απέρριψε τις αξιώσεις της προσφεύγουσας. Η απόρριψη αυτή στηρίχθηκε στο γεγονός ότι, μολονότι η προσφεύγουσα είχε συμβατική υποχρέωση να καταβάλει ΦΠΑ επί της εμπορικής αξίας των παροχών, εντούτοις δεν της είχε χρεωθεί ΦΠΑ στα αντίστοιχα τιμολόγια και, συνεπώς, δεν είχε καταβάλει τον ΦΠΑ.

28. Εν τω μεταξύ, η φορολογική διοίκηση πραγματοποίησε ελέγχους στην Royal Mail με σκοπό να διαπιστώσει ποιες ακριβώς από τις υπηρεσίες που παρείχε η Royal Mail αφορούσε η απόφαση TNT Post UK. Τον Ιούλιο του 2010 δεν είχε ακόμη παρέλθει η προβλεπόμενη στο άρθρο 5 του Limitation Act 1980 (νόμου του 1980 περί παραγραφής) εξαετής προθεσμία παραγραφής της συμβατικής αξιώσεως της Royal Mail να της καταβληθεί το υπόλοιπο ποσό που της οφειλόταν για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες (δηλαδή το ποσό που αναλογούσε στον οφειλόμενο ΦΠΑ για

κάθε παροχή, υπολογιζόμενο βάσει της εμπορικής αξίας των υπηρεσιών). Ωστόσο, η Royal Mail δεν επιδίωξε την ικανοποίηση των αξιώσεών της έναντι όλων των πελατών της, τους οποίους αφορούσε η απόφαση TNT Post UK (συμπεριλαμβανομένης της προσφεύγουσας), διότι κάτι τέτοιο θα ήταν πολύ δαπανηρό και θα απαιτούσε πολλές διοικητικές διατυπώσεις και επιπλέον η ίδια δεν είχε κανένα εμπορικό συμφέρον να το πράξει.

29. Κατά το χρονικό αυτό σημείο δεν είχαν ακόμη παρέλθει ούτε οι προβλεπόμενες στο άρθρο 73, παράγραφος 6, και στο άρθρο 77, παράγραφος 1, του VATA φορολογικές προθεσμίες παραγραφής. Ωστόσο, η φορολογική διοίκηση έκρινε ότι δεν έπρεπε να εκδώσει πράξεις προσδιορισμού του ΦΠΑ, διότι η ισχύουσα εθνική νομοθεσία προέβλεπε ότι η παροχή υπηρεσιών απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ και, επιπλέον, η Royal Mail δεν είχε πράγματι εισπράξει από την προσφεύγουσα τον οφειλόμενο για τις υπηρεσίες αυτές ΦΠΑ. Περαιτέρω η φορολογική διοίκηση φρονούσε ότι είχε δημιουργήσει στην Royal Mail τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ότι δεν όφειλε να εισπράξει ΦΠΑ για τις παρεχόμενες υπηρεσίες και ότι, συνεπώς, η Royal Mail θα μπορούσε να αντικρούσει επιτυχώς οιαδήποτε απόπειρα εκδόσεως εις βάρος της πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ για τις υπηρεσίες αυτές.

30. Η προσφεύγουσα προσέβαλε ενώπιον του First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείου διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο] την απόφαση που είχε εκδώσει η φορολογική διοίκηση κατόπιν επανεξέτασης των αιτημάτων της. Κατά το χρονικό αυτό σημείο είχε παρέλθει η προθεσμία παραγραφής των συμβατικών αξιώσεων της Royal Mail έναντι της προσφεύγουσας για καταβολή του υπολοίπου εκ του συνολικού οφειλόμενου ποσού, για το μεγαλύτερο μέρος των παρασχεθεισών υπηρεσιών. Αλλά και η φορολογική διοίκηση είχε απολέσει σε μεγάλο βαθμό, αν όχι παντελώς, τη δυνατότητα εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ σε βάρος της Royal Mail λόγω παραγραφής.

31. Το First-tier Tribunal (πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών) απέρριψε την προσφυγή. Έκρινε ότι η φορολογική διοίκηση δεν είχε απαιτητή φορολογική αξίωση έναντι της Royal Mail. Ειδικότερα, η Royal Mail δεν είχε εκδώσει τιμολόγιο στο οποίο να αναγράφεται ο οφειλόμενος ΦΠΑ. Επίσης, η φορολογική διοίκηση δεν είχε εκδώσει πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ εις βάρος της Royal Mail. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορούσε να γίνει λόγος για ΦΠΑ «οφειλόμενο ή καταβληθέντα» από την Royal Mail για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες, κατά την έννοια του άρθρου 168, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ.

32. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα να ζητήσει έκπτωση φόρου επί των εισροών, διότι δεν διέθετε έγκυρα τιμολόγια για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τα οποία να αναγράφουν τον οφειλόμενο ΦΠΑ. Η επιστροφή στην προσφεύγουσα ενός πλασματικού φόρου επί των εισροών για την παροχή των υπηρεσιών θα της προσπόριζε αδικαιολόγητο όφελος. Τούτο θα σήμαινε, από οικονομικής απόψεως, ότι η προσφεύγουσα θα είχε λάβει τις υπηρεσίες αυτές για ποσό σημαντικά κατώτερο της πραγματικής εμπορικής αξίας τους. Η προσφεύγουσα προσέβαλε με ένδικο μέσο την απόφαση αυτή. Το Upper Tribunal (Tax Chamber) [εφετείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο] απέρριψε το ένδικο μέσο.

33. Απορρίφθηκε επίσης η έφεση της προσφεύγουσας ενώπιον του Court of Appeal (εφετείου, Ηνωμένο Βασίλειο). Αφού εξέτασε τη νομολογία του Δικαστηρίου, το Court of Appeal (εφετείο) έκρινε ότι αναγκαία προϋπόθεση για να μπορεί η προσφεύγουσα να ασκήσει οιοδήποτε δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών για την παροχή των υπηρεσιών ήταν να είναι σε θέση να προσκομίσει τιμολόγια ΦΠΑ τα οποία να αποδεικνύουν ότι είχε πράγματι χρεωθεί τον ΦΠΑ για

τις υπηρεσίες αυτές, σύμφωνα με το άρθρο 226, σημεία 9 και 10, της οδηγίας ΦΠΑ. Το Court of Appeal (εφετείο) θεώρησε το νομικό ζήτημα της ύπαρξης τιμολογίου ως «acte clair». Η προσφεύγουσα άσκησε τότε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

IV. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

34. Με απόφαση της 1ης Απριλίου 2020, το Supreme Court of the United Kingdom (Ανώτατο Δικαστήριο του Ηνωμένου Βασιλείου), το οποίο επιλήφθηκε της αιτήσεως αναιρέσεως, υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1) Σε περίπτωση κατά την οποία i) η φορολογική αρχή, ο παρέχων τις υπηρεσίες και ο υποκείμενος σε φόρο έμπορος έχουν ερμηνεύσει εσφαλμένα την ευρωπαϊκή νομοθεσία περί ΦΠΑ και έχουν εκλάβει μια παροχή υπηρεσιών η οποία φορολογείται βάσει του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ ως παροχή υπηρεσιών απαλλασσόμενη του ΦΠΑ, ii) η συναφθείσα σύμβαση μεταξύ του παρέχοντος τις υπηρεσίες και του εμπόρου αναγράφει την αξία της παροχής άνευ ΦΠΑ και ορίζει ότι ο έμπορος βαρύνεται, εν πάση περιπτώσει, με την καταβολή τυχόν οφειλόμενου ΦΠΑ, iii) ο παρέχων τις υπηρεσίες δεν αξιώνει και δεν δύναται πλέον να απαιτήσει από τον έμπορο να του καταβάλει επίσης τον οφειλόμενο ΦΠΑ, και iv) η φορολογική αρχή δεν αξιώνει και δεν δύναται πλέον (λόγω παραγραφής) να απαιτήσει από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες την καταβολή του ΦΠΑ που έπρεπε να έχει καταβληθεί, έχει η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας ως αποτέλεσμα ότι το πράγματι καταβληθέν τίμημα συνίσταται στον συνδυασμό ενός απαιτητού καθαρού ποσού και του ΦΠΑ που αναλογεί στο ποσό αυτό, ούτως ώστε ο έμπορος να μπορεί να αξιώσει έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 168, στοιχείο α′, της οδηγίας, ως ΦΠΑ ο οποίος όντως «καταβλήθηκε» για την εν λόγω παροχή υπηρεσιών;

2) Επικουρικώς, μπορεί ο έμπορος να αξιώσει, υπό τις περιστάσεις αυτές, έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 168, στοιχείο α′, της οδηγίας, ως ΦΠΑ ο οποίος «οφείλεται» για την εν λόγω παροχή υπηρεσιών;

3) Σε περίπτωση κατά την οποία η φορολογική αρχή, ο παρέχων τις υπηρεσίες και ο υποκείμενος σε φόρο έμπορος έχουν ερμηνεύσει εσφαλμένα την ευρωπαϊκή νομοθεσία περί ΦΠΑ και έχουν εκλάβει μια παροχή υπηρεσιών η οποία φορολογείται βάσει του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ ως παροχή υπηρεσιών απαλλασσόμενη του ΦΠΑ, με αποτέλεσμα ο έμπορος να μην είναι σε θέση να προσκομίσει στη φορολογική αρχή, για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, τιμολόγιο ΦΠΑ το οποίο να πληροί τις απαιτήσεις του άρθρου 226, σημεία 9 και 10 της οδηγίας, δικαιούται ο έμπορος να αξιώσει έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών κατ' εφαρμογήν του άρθρου 168, στοιχείο α′, της οδηγίας;

4) Για να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα 1 έως 3:

   α) έχει σημασία να εξακριβωθεί αν ο παρέχων τις υπηρεσίες θα μπορούσε να επικαλεστεί δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ή οποιοδήποτε άλλο μέσο άμυνας που του παρέχει το εθνικό δίκαιο ή το δίκαιο της Ένωσης έναντι οποιασδήποτε απόπειρας της φορολογικής αρχής να εκδώσει πράξη προσδιορισμού του οφειλόμενου ΦΠΑ, η οποία τον υποχρεώνει να της δηλώσει το ποσό του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στην εν λόγω παροχή υπηρεσιών;

β) έχει σημασία το γεγονός ότι ο έμπορος γνώριζε, κατά το χρονικό σημείο που έλαβαν επίσης γνώση η φορολογική αρχή και ο παρέχων τις υπηρεσίες, ή είχε τις ίδιες δυνατότητες με τους ανωτέρω να λάβει γνώση ότι η παροχή δεν απαλλασσόταν στην πραγματικότητα από τον ΦΠΑ, και θα μπορούσε να προτείνει να καταβάλει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για τη συγκεκριμένη παροχή (βάσει της εμπορικής αξίας της), ώστε να είναι εν συνεχεία δυνατή η απόδοση του φόρου αυτού στη φορολογική αρχή, αλλά παρέλειψε να το πράξει;

35. Στο πλαίσιο της διαδικασίας ενώπιον του Δικαστηρίου υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις η προσφεύγουσα, το Ηνωμένο Βασίλειο, το Βασίλειο της Ισπανίας, η Τσεχική Δημοκρατία, η Ελληνική Δημοκρατία και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

V. Νομική εκτίμηση

A. Επί του νοήματος των προδικαστικών ερωτημάτων

36. Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ουδόλως σπάνια περίπτωση στην οποία η επί μακρόν φορολογική αντιμετώπιση ορισμένων πράξεων (εν προκειμένω ταχυδρομικών υπηρεσιών) αποδεικνύεται εσφαλμένη με βάση τη νομολογία των φορολογικών δικαστηρίων ή, όπως εν προκειμένω, του Δικαστηρίου. Στην υπό κρίση περίπτωση, το Ηνωμένο Βασίλειο απέδωσε σε κανόνα φορολογικής απαλλαγής ένα εύρος εφαρμογής πέραν αυτού που επιτρέπει το δίκαιο της Ένωσης με βάση την ερμηνεία του από το Δικαστήριο.

37. Οσάκις αυτή η (νέα) νομολογία συνεπάγεται υψηλότερη φορολογική απαίτηση του Δημοσίου, η φορολογική διοίκηση επιχειρεί κατά κανόνα να καταλογίσει εκ των υστέρων στην παρέχουσα επιχείρηση τον αναλογούντα ΦΠΑ για πράξεις που πραγματοποιήθηκαν στο παρελθόν, επικαλούμενη την αντικειμενική νομική κατάσταση. Συναφώς ανακύπτει ήδη το ερώτημα αν σε σχέση με έναν έμμεσο φόρο καταναλώσεως, στο πλαίσιο του οποίου η παρέχουσα επιχείρηση ενεργεί απλώς ως φοροεισπράκτορας για λογαριασμό του κράτους[6], μπορεί πράγματι να απαιτηθεί από την επιχείρηση να προβλέψει μια τέτοια νομολογία. Πρέπει να ληφθεί ιδίως υπόψη ότι αυτός που ενεργεί ως φοροεισπράκτορας για λογαριασμό του κράτους δεν οφείλει να γνωρίζει το φορολογικό δίκαιο καλύτερα από το κράτος και, ως εκ τούτου, θα πρέπει να μπορεί να εμπιστευτεί τους σχετικούς κανόνες της διοικήσεως. Η κατάσταση είναι ιδιαίτερη λεπτή σε περιπτώσεις όπως η εξεταζόμενη, όπου και η ίδια η φορολογική διοίκηση υπέπεσε στην ίδια πλάνη με τον φορολογούμενο (την Royal Mail), ο δε εθνικός νομοθέτης προφανώς θεώρησε και αυτός την παροχή ως απαλλασσόμενη του φόρου.

38. Ωστόσο, τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν την άλλη όψη του νομίσματος, δηλαδή το δικαίωμα του λήπτη της παροχής για έκπτωση του φόρου επί των εισροών. Εάν οι ληφθείσες υπηρεσίες αντιμετωπιστούν ως απαλλασσόμενες από τον φόρο, ο λήπτης δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως. Αντιθέτως, εάν με βάση τη νομολογία αποδειχθεί ότι, στην πραγματικότητα (αντικειμενικώς εξεταζόμενη), η πράξη υπόκειτο σε ΦΠΑ, η έκπτωση είναι καταρχήν δυνατή.

39. Συνήθως, σε περίπτωση εφαρμογής εσφαλμένου φορολογικού συντελεστή, η παρέχουσα επιχείρηση –εφόσον της το επιτρέπει το αστικό δίκαιο– αυξάνει το τίμημα κατά το ποσό του αναλογούντος ΦΠΑ και εκδίδει ανάλογο τιμολόγιο (μεγαλύτερης αξίας) στον λήπτη της

[6] Πρβλ. αποφάσεις της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 23), της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψη 21), και της 20ής Οκτωβρίου 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, σκέψη 25).

παροχής. Ο λήπτης της παροχής πληρώνει το τιμολόγιο αυτό και στη συνέχεια έχει δυνατότητα να το χρησιμοποιήσει προκειμένου να εξαλείψει την πρόσθετη επιβάρυνση του ΦΠΑ ασκώντας το δικαίωμα εκπτώσεως.

40. Στην υπό κρίση περίπτωση ακολουθήθηκε όμως μια άλλη οδός, η οποία αποτέλεσε την αφορμή για την υποβολή των προδικαστικών ερωτημάτων εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου. Ειδικότερα, ο λήπτης της παροχής δεν επιβαρύνθηκε με πρόσθετο ποσό για ΦΠΑ, διότι ο παρέχων δεν αύξησε το τίμημα κατά το ποσό του ΦΠΑ. Η εν λόγω επιλογή του παρέχοντος κατέστη δυνατή διότι και η ίδια η φορολογική διοίκηση απείχε από τη μεταγενέστερη επιβολή του φόρου για τους προαναφερθέντες λόγους ή διότι η παροχή απαλλασσόταν από τον φόρο σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία.

41. Ωστόσο, η φορολογική διοίκηση διατείνεται ότι το εν λόγω τίμημα περιείχε αντικειμενικώς και τον οφειλόμενο κατά το ενωσιακό δίκαιο ΦΠΑ, δεδομένου ότι η παροχή της υπηρεσίας ήταν αντικειμενικώς υποκείμενη στον φόρο σύμφωνα με το ενωσιακό δίκαιο και η προσφεύγουσα κατέβαλε ορισμένο τίμημα. Εξάλλου, κατά την άποψη της φορολογικής διοικήσεως, η προσφεύγουσα δύναται, βάσει του άρθρου 168, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ, να εξαλείψει τον εν λόγω «οφειλόμενο ΦΠΑ» παρά το γεγονός ότι η Royal Mail ουδέποτε τον κατέβαλε στον πιστωτή του φόρου λόγω μη προσδιορισμού του. Αντιθέτως, η φορολογική διοίκηση υποστηρίζει ότι δεν είναι απολύτως αναγκαίο το κατά το άρθρο 178, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ απαιτούμενο τιμολόγιο στο οποίο αναγράφεται ο ΦΠΑ που οφείλει η Royal Mail, δεδομένου ότι και το ίδιο το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το τιμολόγιο συνιστά απλώς τυπικό κριτήριο.

42. Αν αποδεικνυόταν ορθή η εκτίμηση αυτή, τότε άπαντες οι δικαιούμενοι εκπτώσεως λήπτες υπηρεσιών της Royal Mail θα είχαν ένα απροσδόκητο κέρδος. Πριν αποφανθεί το Δικαστήριο σχετικά με το εύρος εφαρμογής του κανόνα περί απαλλαγής από τον φόρο, οι εν λόγω λήπτες θεωρούσαν ότι δεν είχαν δικαίωμα εκπτώσεως. Αυτή η απροσδόκητη έκπτωση θα καθιστούσε τώρα τις ληφθείσες παροχές φθηνότερες εις βάρος των εσόδων από τον ΦΠΑ, αυξάνοντας το περιθώριο κέρδους των ληπτών των υπηρεσιών (ήτοι και της προσφεύγουσας). Με βάση τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, πρόκειται για συνολικό ποσό μεταξύ 575 εκατομμυρίων και 1,15 δισεκατομμυρίου ευρώ περίπου (στην υπό κρίση περίπτωση 480 000 ευρώ).

43. Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, με τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα που μπορούν να εξεταστούν από κοινού, να διευκρινιστεί αν, σε περίπτωση κοινής πλάνης και ελλείψει μεταγενέστερου υπολογισμού του αναλογούντος ΦΠΑ, μπορεί, καταρχήν, να γίνει λόγος για «οφειλόμενο και καταβληθέντα» ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 168, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ, τον οποίο ο λήπτης της παροχής δύναται να εξαλείψει μέσω της εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών. Το ζήτημα αυτό αφορά τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως (υπό Γ).

44. Το τρίτο προδικαστικό ερώτημα αφορά την εφαρμογή της εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών και, συνεπώς, τον ποσοτικό καθορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως στην περίπτωση που, λόγω της προεκτεθείσας κοινής πλάνης, ο λήπτης της παροχής δεν κατέχει τιμολόγιο στο οποίο να αναγράφεται ο αναλογούν ΦΠΑ (υπό Β). Το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου αφορά ορισμένες λεπτομέρειες της κοινής πλάνης και άλλους εναλλακτικούς τρόπους διακανονισμού από τους οποίους δεν θα προέκυπτε απροσδόκητο κέρδος. Το ερώτημα αυτό θα εξετασθεί μαζί με τα υπόλοιπα ερωτήματα.

45. Επειδή, κατ' ουσίαν, τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα χρήζουν απαντήσεως μόνον εάν από την εξέταση του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος προκύψει ότι η έκπτωση του φόρου επί των εισροών είναι δυνατή ακόμη και όταν δεν υπάρχει τιμολόγιο στο οποίο αναγράφεται χωριστά ο ΦΠΑ, θα απαντήσω πρώτα στο τρίτο ερώτημα. Το ερώτημα αυτό αφορά την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως και το ζήτημα αν η *κατοχή τιμολογίου* που απαιτείται βάσει του άρθρου 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ συνιστά προϋπόθεση για την έκπτωση –όπως έκρινε το Δικαστήριο στις αποφάσεις Volkswagen[7] και Biosafe[8] (Β.2)– ή αν η συγκεκριμένη προϋπόθεση έχει καταστεί άνευ σημασίας λόγω της κρίσεως του Δικαστηρίου στην απόφαση Vădan[9] (βλ. κατωτέρω υπό Β.3).

Β. Επί της σημασίας του τιμολογίου για το δικαίωμα εκπτώσεως (τρίτο προδικαστικό ερώτημα)

1. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

46. Αφετηρία εξετάσεως του ζητήματος αν για την έκπτωση του φόρου απαιτείται τιμολόγιο που αναγράφει χωριστά τον ΦΠΑ αποτελεί το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ. Το άρθρο αυτό προβλέπει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως (του λήπτη της παροχής) γεννάται τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος (δηλαδή η φορολογική οφειλή του παρέχοντος –βλ. άρθρο 63 της οδηγίας ΦΠΑ) γίνεται απαιτητός. Τούτο δεν προϋποθέτει κανένα τιμολόγιο.

47. Ενώ το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ αποσκοπεί, καταρχήν, στον συγχρονισμό της φορολογικής οφειλής του παρέχοντος και της εκπτώσεως του λήπτη της παροχής, το άρθρο 178 της οδηγίας ΦΠΑ μεταβάλλει την αρχή αυτή. Πράγματι, βάσει της τελευταίας αυτής διάταξης, η αποτελεσματική επιβολή της εκπτώσεως του φόρου δεν προϋποθέτει μόνον τη γένεση της φορολογικής οφειλής για τον παρέχοντα, αλλά και την *κατοχή τιμολογίου* από τον λήπτη της παροχής. Επίσης, το τιμολόγιο πρέπει να περιέχει και ορισμένα στοιχεία (πρβλ. άρθρο 226 της οδηγίας ΦΠΑ).

48. Η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως είτε είναι δυνατή ήδη κατά την εκπλήρωση της παροχής, σύμφωνα με το άρθρο 167 και το άρθρο 63 της οδηγίας ΦΠΑ, και τότε κρίσιμο είναι μόνον αν, παρά την κοινή πλάνη, στο ποσό που καταβλήθηκε για την παροχή περιλαμβάνεται και ΦΠΑ (υπό Γ.3), είτε εξαρτάται, σύμφωνα με το άρθρο 178 της οδηγίας ΦΠΑ, από την κατοχή ανάλογου τιμολογίου στο οποίο αναγράφεται το ποσό του μετακυλιόμενου ΦΠΑ.

49. Φρονώ ότι ορθή είναι η δεύτερη προσέγγιση. Εξάλλου, μόνον αυτή η άποψη συνάδει με τη μέχρι σήμερα νομολογία του Δικαστηρίου. Στο πλαίσιο αυτό επιβάλλεται η διάκριση μεταξύ της *καταρχήν γενέσεως* του δικαιώματος εκπτώσεως και του *ποσοτικού καθορισμού* του δικαιώματος εκπτώσεως.

50. Από λεπτομερέστερη εξέταση της νομολογίας του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το Δικαστήριο έχει αποφανθεί, μέχρι σήμερα, κυρίως επί της *καταρχήν γενέσεως* του δικαιώματος εκπτώσεως. Συναφώς, το δικαίωμα προς έκπτωση και, ως εκ τούτου, προς επιστροφή, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται. Το δικαίωμα αυτό

7 Απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

8 Απόφαση της 12ης Απριλίου 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

9 Απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών[10]. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ επιτάσσει να εκπίπτει ή να επιστρέφεται ο ΦΠΑ επί των εισροών αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις[11]. Τούτο δεν ισχύει, αν η μη τήρηση των τυπικών προϋποθέσεων έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη της τηρήσεως των ουσιαστικών προϋποθέσεων[12].

51. Το πνεύμα και τον σκοπό της εκπτώσεως φόρου διασαφηνίζει υπό την έννοια αυτή το άρθρο 168, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο συναρτά το δικαίωμα εκπτώσεως του λήπτη της παροχής με «τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για […] τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο». Λόγω της φύσεως του ΦΠΑ ως ειδικού φόρου καταναλώσεως[13] και της μεθόδου έμμεσης φορολογήσεως, ο δικαιούχος της εκπτώσεως λήπτης της παροχής πρέπει να απαλλαγεί, διά της εκπτώσεως, από τον ΦΠΑ –τον οποίο οφείλει τρίτος (ο παρέχων – εν προκειμένω η Royal Mail)– ο οποίος μετακυλίεται στον ίδιο μέσω του τιμήματος.

52. Αν ληφθεί κατά γράμμα υπόψη η ανωτέρω συλλογιστική, θα πρέπει να θεωρηθεί κρίσιμη η πραγματική καταβολή του τιμήματος από την προσφεύγουσα. Πράγματι, μόνον κατά τον χρόνο εκείνο η προσφεύγουσα επιβαρύνεται (εμμέσως) με τον ΦΠΑ. Ωστόσο, από τη διάταξη του άρθρου 167α της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι ο συντάκτης της οδηγίας παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως ακόμη και πριν από την καταβολή. Η διάταξη αυτή καθιστά δυνατό τον περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως έως τον χρόνο της καταβολής, μολονότι η φορολογική οφειλή καθίσταται απαιτητή μόνον από της εισπράξεως του τιμήματος. Τούτο έχει νόημα μόνον εάν, στις λοιπές περιπτώσεις, η έκπτωση είναι δυνατή και πριν από την καταβολή του τιμήματος.

53. Συνεπώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, κατά τον νομοθέτη, ο λήπτης της παροχής επιβαρύνεται με τον ΦΠΑ κατά κανόνα ήδη πριν από την καταβολή του τιμήματος, αλλά μετά την εκπλήρωση της παροχής. Κατά τον χρόνο αυτόν, έχει επέλθει ήδη η *καταρχήν* γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως.

2. Ο ποσοτικός καθορισμός του δικαιώματος εκπτώσεως

54. Το παραπάνω συμπέρασμα δεν περιέχει όμως καμία αναφορά στον *ποσοτικό καθορισμό* του δικαιώματος εκπτώσεως. Για τον σκοπό αυτόν έχει αποφασιστική σημασία η διάταξη του άρθρου 178, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ.

[10] Αποφάσεις της 17ης Δεκεμβρίου 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, σκέψη 46), της 18ης Νοεμβρίου 2020, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Επιστροφή ΦΠΑ – Τιμολόγια) (C-371/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:936, σκέψη 79), της 2ας Μαΐου 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, σκέψη 36), και της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 39).

[11] Αποφάσεις της 17ης Δεκεμβρίου 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, σκέψη 47), της 18ης Νοεμβρίου 2020, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Επιστροφή ΦΠΑ – Τιμολόγια) (C-371/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:936, σκέψη 80), της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 41), της 28ης Ιουλίου 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 45), της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 42), της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 58), της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, σκέψη 39), της 21ης Οκτωβρίου 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 42), και της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade (C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 63).

[12] Αποφάσεις της 17ης Δεκεμβρίου 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, σκέψη 48), της 18ης Νοεμβρίου 2020, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Επιστροφή ΦΠΑ – Τιμολόγια) (C-371/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:936, σκέψη 81), και της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[13] Πρβλ. αποφάσεις της 10ης Απριλίου 2019, PSM „K“ (C-214/18, EU:C:2019:301, σκέψη 40), της 18ης Μαΐου 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, σκέψη 69), της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin (C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 34), και της 24ης Οκτωβρίου 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, σκέψη 19).

55. Πράγματι, η εκπλήρωση της παροχής από μόνη της δεν παρέχει καμία πληροφορία σχετικά με το ύψος της επιβαρύνσεως του λήπτη της παροχής, το οποίο προκύπτει από το ποσό του ΦΠΑ που συνυπολογίζεται στο τίμημα. Αυτό όμως είναι απαραίτητο για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως. Τούτο καθίσταται σαφές σε περιπτώσεις όπως η προκείμενη, όπου οι συμβαλλόμενοι υπέπεσαν αμφιμερώς σε πλάνη σχετικά με την απαλλαγή της πράξεως από τον φόρο. Πράγματι, με βάση τα συμφωνηθέντα, η Royal Mail και η προσφεύγουσα θεώρησαν ότι το συμφωνηθέν τίμημα δεν περιείχε ΦΠΑ. Σε περίπτωση που επιβαλλόταν ΦΠΑ, αυτός θα βάρυνε με βάση τα συμφωνηθέντα την προσφεύγουσα. Παρά την αδιαμφισβήτητη εκπλήρωση της παροχής, αυτό ουδέποτε συνέβη. Ως εκ τούτου, από την εκπλήρωση της παροχής και μόνο δεν δύναται να συναχθεί αν η προσφεύγουσα βαρύνεται με ΦΠΑ.

56. Συνεπώς, είναι εύλογο ο συντάκτης της οδηγίας όχι μόνο να συνδέει την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως με την εκπλήρωση της παροχής, αλλά και να απαιτεί επιπλέον, στο άρθρο 178, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ, ο λήπτης της παροχής να «κατέχει τιμολόγιο» [14].

57. Η απαίτηση κατοχής τιμολογίου αποσκοπεί και στην εφαρμογή της αρχής της ουδετερότητας η οποία κατοχυρώνεται στο δίκαιο περί ΦΠΑ. Η αρχή της ουδετερότητας συνιστά θεμελιώδη αρχή [15] του ΦΠΑ, η οποία απορρέει από τη φύση του ειδικού φόρου καταναλώσεως. Η αρχή αυτή συνεπάγεται, μεταξύ άλλων, ότι η επιχείρηση, ως εισπράττουσα φόρους για λογαριασμό του Δημοσίου, πρέπει να απαλλάσσεται, καταρχήν, από την τελική επιβάρυνση του ΦΠΑ [16], υπό την προϋπόθεση ότι η ίδια η επιχειρηματική δραστηριότητα σκοπεί τη διενέργεια φορολογητέων (καταρχήν) πράξεων [17].

58. Το πνεύμα της απαλλαγής [18] επιτάσσει το δικαίωμα εκπτώσεως να παρέχεται μόνον όταν ο λήπτης της παροχής επιβαρύνεται με τον ΦΠΑ [19]. Η επιβάρυνσή του όμως δεν επέρχεται με την εκπλήρωση της παροχής, αλλά το πρώτον με την καταβολή της αντιπαροχής (πρβλ. σημεία 52 και 55 των παρουσών προτάσεων). Είναι προφανές ότι η διάταξη του άρθρου 178, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ στηρίζεται στη λογική ότι, όταν υφίσταται αντίστοιχο τιμολόγιο, ακολουθεί σύντομα, κατά κανόνα, η εξόφλησή του. Ως εκ τούτου, κατά τον χρόνο αυτόν μπορεί να τεκμαίρεται ότι θα επέλθει σύντομα και η επιβάρυνση του λήπτη της παροχής.

59. Τούτο προκύπτει σαφέστατα από την προγενέστερη νομολογία του Δικαστηρίου, όπου το Δικαστήριο επισήμανε [20] ότι το άμεσο δικαίωμα εκπτώσεως στηρίζεται στην παραδοχή ότι οι υποκείμενοι στον φόρο δεν προβαίνουν, καταρχήν, σε πληρωμές και, επομένως, δεν καταβάλλουν τον ΦΠΑ επί των εισροών πριν παραλάβουν τιμολόγιο ή άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου, και ότι, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ο ΦΠΑ επιβαρύνει συγκεκριμένη πράξη πριν αυτός καταβληθεί.

[14] Ομοίως και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Campos Sánchez-Bordona στην υπόθεση Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, σημείο 60).

[15] Στην απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, σκέψη 43), το Δικαστήριο επισημαίνει ότι πρόκειται περί ερμηνευτικής αρχής.

[16] Αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 25), και της 1ης Απριλίου 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, σκέψη 39).

[17] Αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, σκέψη 41), της 15ης Δεκεμβρίου 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, σκέψη 51), της 21ης Απριλίου 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, σκέψη 57), και προτάσεις μου στην υπόθεση Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, σημείο 25).

[18] Ομοίως και στις προτάσεις μου στην υπόθεση Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, σημεία 59 επ.) και στην υπόθεση Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, σημεία 44 επ.).

[19] Ομοίως, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Campos Sánchez-Bordona στην υπόθεση Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, σημείο 64).

[20] Απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, σκέψη 35).

60. Πιο συγκεκριμένα, το κατά πόσον ο λήπτης της παροχής επιβαρύνεται (ή πρόκειται να επιβαρυνθεί) με ΦΠΑ απορρέει μόνον από το γεγονός ότι ο ανάλογος ΦΠΑ συνυπολογίστηκε στην αντιπαροχή που πρέπει να καταβάλει ο λήπτης, όπως εύστοχα παρατηρούν και η Ισπανία, η Τσεχική Δημοκρατία και το Ηνωμένο Βασίλειο. Ωστόσο, το αν στην αντιπαροχή συνυπολογίστηκε ΦΠΑ προκύπτει μόνον από τη συναλλαγή στην οποία αυτή στηρίζεται και από την *εκκαθάριση που αφορά την εκτέλεσή της*. Η εκκαθάριση σχετικά με την εκτέλεση της συναλλαγής πραγματοποιείται με τη διαβίβαση του αντίστοιχου τιμολογίου στο οποίο ο παρέχων παραθέτει τους υπολογισμούς του.

61. Στο πλαίσιο μιας μαζικής διαδικασίας όπως η διαδικασία εισπράξεως του ΦΠΑ, μόνον η γνωστοποίηση της μετακύλισης του οφειλόμενου ΦΠΑ στον λήπτη της παροχής μέσω του τιμήματος μπορεί να εξασφαλίσει ότι ο λήπτης γνωρίζει –και η φορολογική αρχή είναι σε θέση να ελέγξει– το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσής του κατά την άποψη του παρέχοντος. Συγχρόνως γνωρίζει από πότε και κατά πόσο δύναται να εξαλείψει τον ΦΠΑ μέσω της εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών.

62. Όταν, όπως συνέβη εν προκειμένω, αμφότεροι οι συμβαλλόμενοι, αλλά και η φορολογική διοίκηση, θεωρούν εσφαλμένα ότι η πράξη είναι απαλλασσόμενη του φόρου, τότε ο ΦΠΑ δεν *μετακυλίεται* διά της συμφωνημένης αντιπαροχής από τον παρέχοντα στον λήπτη της παροχής, όπως εύστοχα υποστηρίζουν όλοι οι ενδιαφερόμενοι εκτός της προσφεύγουσας. Για τον λόγο αυτόν, εξάλλου, ο παρέχων δεν ανέγραψε ΦΠΑ στο τιμολόγιο. Εάν μετά τη διαπίστωση της πλάνης οι συμβαλλόμενοι επέλεγαν να αναπροσαρμόσουν τη σύμβαση συνυπολογίζοντας πλέον τον ΦΠΑ στο τίμημα, αυτό θα ήταν εμφανές και στο αντίστοιχο τιμολόγιο που θα χρησιμοποιούσε ο λήπτης της παροχής για να ζητήσει την έκπτωση φόρου. Αντίστοιχα και η Royal Mail θα όφειλε τον εκ των υστέρων αναγραφέντα ΦΠΑ, το αργότερο με την έκδοση του τιμολογίου, βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ[21]. Τοιουτοτρόπως θα αποκαθίστατο η επιδιωκόμενη από το άρθρο 178, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ συνοχή μεταξύ ΦΠΑ επί των εισροών και φορολογικής οφειλής.

63. Εν τέλει, η κατοχή τιμολογίου, την οποία απαιτεί το άρθρο 178, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ, είναι ακριβώς το προβλεπόμενο από την οδηγία ΦΠΑ μέσο για να μετακυλίεται η επιβάρυνση με τον ΦΠΑ από τον παρέχοντα (που οφείλει τον φόρο) στον λήπτη της παροχής (ο οποίος αναλαμβάνει την επιβάρυνση μέσω του τιμήματος) με τρόπο κατανοητό από όλους τους ενδιαφερομένους (συμπεριλαμβανομένης της φορολογικής διοικήσεως). Μόνον κατ' αυτόν τον τρόπο ο λήπτης της παροχής δύναται να αντιληφθεί το ποσό του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνεται κατά την άποψη του παρέχοντος. Εν συνεχεία δε, χρησιμοποιώντας το τιμολόγιο από το οποίο προκύπτει η φορολογική επιβάρυνσή του, δύναται να ζητήσει την απαλλαγή του από τον φόρο αυτόν.

64. Στις αποφάσεις Volkswagen[22] και Biosafe[23], το Δικαστήριο διευκρίνισε επαρκώς τη σημασία της κατοχής τιμολογίου ως αναγκαίου μέσου μεταφοράς της επιβαρύνσεως με τον ΦΠΑ και ως προϋποθέσεως απαλλαγής μέσω της εκπτώσεως. Τούτο υπογραμμίζουν και το Ηνωμένο Βασίλειο και η Τσεχική Δημοκρατία.

[21] Αντιθέτως προς την άποψη της προσφεύγουσας, το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ δεν συνιστά απλώς «κανόνα για την καταπολέμηση της απάτης», αλλά εξασφαλίζει και τη συνοχή της εκπτώσεως *μέσω* του τιμολογίου και της φορολογικής οφειλής *λόγω* του τιμολογίου.

[22] Απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

[23] Απόφαση της 12ης Απριλίου 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

65. Η απόφαση Volkswagen αφορούσε την περίπτωση κατά την οποία οι συμβαλλόμενοι θεωρούσαν ότι οι πράξεις τους δεν ήταν φορολογητέες. Μετά τη διαπίστωση της πλάνης, εκδόθηκαν για πρώτη φορά, μετά από πολλά έτη, τιμολόγια με χωριστή αναγραφή του ΦΠΑ και υποβλήθηκε αίτηση επιστροφής βάσει της οδηγίας περί επιστροφής. Το Δικαστήριο έκρινε [24] ότι, υπό τις περιστάσεις αυτές, ήταν αντικειμενικώς αδύνατο για τον λήπτη της παροχής να ασκήσει το δικαίωμά του επιστροφής πριν από τον διακανονισμό αυτόν, καθώς «δεν είχε προηγουμένως στην κατοχή του τα τιμολόγια ούτε γνώριζε ότι οφειλόταν ο ΦΠΑ. Μόνον κατόπιν του διακανονισμού αυτού συνέτρεξαν οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις για την παροχή του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ».

66. Η απόφαση Biosafe αφορούσε περίπτωση παρόμοια με την προκείμενη, με μόνη διαφορά ότι εκεί ζητείτο η έκπτωση σε περίπτωση κοινής πλάνης των ενδιαφερομένων ως προς τον ορθό φορολογικό συντελεστή. Ο συντελεστής που χρησιμοποιήθηκε ήταν πολύ χαμηλός και ο παρέχων διόρθωσε το τιμολόγιό του μετά από πολλά έτη αυξάνοντας τον ΦΠΑ που αναγραφόταν χωριστά. Το Δικαστήριο έκρινε [25], και στην περίπτωση αυτή, ότι ο λήπτης της παροχής βρισκόταν, προφανώς, σε αντικειμενική αδυναμία να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση πριν από τη διόρθωση του τιμολογίου, καθόσον δεν διέθετε προηγουμένως «τα διορθωτικά των αρχικών τιμολογίων έγγραφα ούτε γνώριζε ότι οφειλόταν συμπληρωματικός ΦΠΑ. Πράγματι, μόνον κατόπιν του διακανονισμού αυτού συνέτρεξαν οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις για τη θεμελίωση δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ».

67. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, το Δικαστήριο θεώρησε ορθώς ότι η επιβάρυνση του λήπτη της παροχής επήλθε μόνον κατά το χρονικό σημείο κατά το οποίο περιήλθε στην κατοχή του αντίστοιχο τιμολόγιο από το οποίο προέκυπτε η επιβάρυνσή του με τον ΦΠΑ. Ωστόσο, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση υπόθεση δεν διαθέτει τέτοιο διορθωμένο τιμολόγιο.

68. Επιπλέον –όπως έχει επισημάνει το Δικαστήριο [26]–, μόνον η κατοχή τιμολογίου παρέχει στις φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να ελέγχουν τη φορολογική οφειλή που έχει καταστεί απαιτητή και τη ζητούμενη έκπτωση. Συγκεκριμένα, όσο περισσότερα στοιχεία περιέχει το τιμολόγιο τόσο πιο αποτελεσματικός καθίσταται ο έλεγχος, γεγονός που εξηγεί τον πολύ εκτενή, πλέον, κατάλογο του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ. Και αυτό ακόμη καταδεικνύει ότι η κατοχή τιμολογίου με αναγραφόμενο ΦΠΑ είναι καθοριστικής σημασίας και ότι αποτελεί, συνεπώς, ουσιαστική προϋπόθεση για την έκπτωση του φόρου επί των εισροών. Επομένως, η προσφεύγουσα δεν δύναται να εκπέσει τον φόρο επί των εισροών εάν δεν κατέχει τέτοιο τιμολόγιο.

[24] Απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψεις 49 και 50).

[25] Απόφαση της 12ης Απριλίου 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, σκέψεις 42 και 43).

[26] Αποφάσεις της 15ης Νοεμβρίου 2017, Geissel και Butin (C-374/16 και C-375/16, EU:C:2017:867, σκέψη 41), και της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 27)· βλ., επίσης, προτάσεις μου στην υπόθεση Barlis 06–Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, σημεία 30, 32 και 46).

3. Είναι, παρά ταύτα, δυνατή η έκπτωση του φόρου επί των εισροών χωρίς τιμολόγιο;

α) Η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την απόδειξη του δικαιώματος εκπτώσεως με τη συνδρομή πραγματογνώμονα

69. Από την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Vădan [27] δεν προκύπτει, όπως επισήμανα σε προηγούμενες προτάσεις μου [28], διαφορετικό συμπέρασμα. Βεβαίως, στη σκέψη 42 της εν λόγω αποφάσεως, το Δικαστήριο έκρινε ότι η αυστηρή εφαρμογή της τυπικής προϋποθέσεως της *προσκομίσεως* τιμολογίων προσκρούει στις αρχές της ουδετερότητας και της αναλογικότητας, καθόσον έχει ως αποτέλεσμα να παρεμποδίζει δυσανάλογα τον υποκείμενο στον φόρο να επωφεληθεί της φορολογικής ουδετερότητας σε σχέση με τις πράξεις του.

70. Εκ πρώτης όψεως, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι για τον λόγο αυτόν είναι δυνατή η έκπτωση του φόρου επί των εισροών χωρίς τιμολόγιο και αντιθέτως προς το γράμμα του άρθρου 178. Ωστόσο, μια τέτοια ερμηνεία της ως άνω αποφάσεως δεν ευσταθεί.

71. Πιο συγκεκριμένα, αφενός, στην υπόθεση εκείνη, το Δικαστήριο κλήθηκε να απαντήσει «αποκλειστικώς» στο ερώτημα αν ήταν δυνατή η έκπτωση με βάση την εκτίμηση πραγματογνώμονα σχετικά με το ποσό της συνήθους εκπτώσεως για κατασκευαστικά έργα του ίδιου είδους. Το Δικαστήριο ορθώς έδωσε αρνητική απάντηση στο ερώτημα αυτό. Η έκπτωση υπολογίζεται με βάση την *πραγματική* επιβάρυνση με ΦΠΑ και όχι βάσει της *συνήθους* επιβαρύνσεως με ΦΠΑ. Ωστόσο, μόνον η τελευταία περίπτωση επιβαρύνσεως θα μπορούσε να διαπιστωθεί βάσει της εκτιμήσεως του πραγματογνώμονα.

72. Αφετέρου, καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας, δεν κατέστη σαφές αν είχαν καταρτιστεί ποτέ τιμολόγια τα οποία ανέγραφαν τον ΦΠΑ. Δεδομένο ήταν μόνον ότι τα αρχικά τιμολόγια δεν ήταν πλέον ευανάγνωστα και ότι η φορολογική αρχή επέμεινε στην προσκόμιση των πρωτοτύπων. Όμως η τελευταία αυτή απαίτηση δεν συνάδει με την οδηγία. Η οδηγία δεν απαιτεί ο υποκείμενος στον φόρο να έχει ακόμη στην κατοχή του το τιμολόγιο κατά τον φορολογικό έλεγχο και να μπορεί να το προσκομίσει, αλλά μόνο να κατείχε τιμολόγιο κατά τον χρόνο ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως. Σε περίπτωση απώλειας του τιμολογίου στη συνέχεια, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να χρησιμοποιήσει, φυσικά, όλα τα πιθανά αποδεικτικά μέσα (κατά κανόνα, αντίγραφο του τιμολογίου) για να αποδείξει ότι είχε άπαξ στην κατοχή του τιμολόγιο από το οποίο προέκυπτε επιβάρυνση με ΦΠΑ ορισμένου ποσού.

73. Επομένως, οι επισημάνσεις του Δικαστηρίου στην απόφαση Vădan ορθώς αφορούν μόνον την *απόδειξη* του δικαιώματος εκπτώσεως [29]. Η συνδρομή των ουσιαστικών προϋποθέσεων του δικαιώματος εκπτώσεως (δηλαδή οι προϋποθέσεις που απορρέουν από τα άρθρα 167 και 178 της οδηγίας ΦΠΑ) μπορεί να αποδειχθεί με κάθε πιθανό αποδεικτικό μέσο –η απόδειξη όμως μέσω πραγματογνώμονα που αφορά τον συνήθως οφειλόμενο ΦΠΑ είναι per se απρόσφορη για το συγκεκριμένο ζήτημα [30]. Φρονώ ότι το συμπέρασμα αυτό προκύπτει σαφώς και από το διατακτικό της εν λόγω αποφάσεως σε συνδυασμό με τα υποβληθέντα ερωτήματα και τα πραγματικά περιστατικά.

[27] Απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933).

[28] Πρβλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, σημεία 70 επ.).

[29] Απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, σκέψη 44 «αντικειμενικά στοιχεία που να αποδεικνύουν», σκέψη 45 «αποδεικτικά στοιχεία», σκέψη 47 «απόδειξη» και σκέψη 48 «να αποδείξει»).

[30] Απολύτως εύστοχη, συναφώς, η απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, σκέψη 45 –μια εκτίμηση δεν μπορεί να αντικαταστήσει τα εν λόγω αποδεικτικά στοιχεία).

β) Η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τον χρόνο ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως

74. Με βάση την ανωτέρω ερμηνεία της αποφάσεως Vădan [31], δεν υφίσταται αντίφαση ούτε προς τη νομολογία του Δικαστηρίου στο πλαίσιο της οποίας το Δικαστήριο εξέτασε τη συγκεκριμένη περίοδο [32] κατά την οποία πρέπει να ασκείται το δικαίωμα εκπτώσεως. Πράγματι, στις αποφάσεις αυτές, το Δικαστήριο στηρίχθηκε πάντοτε στην κατοχή τιμολογίου από τον υποκείμενο στον φόρο λήπτη της παροχής [33].

75. Στην απόφαση Terra Baubedarf-Handel, το Δικαστήριο επισήμανε ρητώς τα εξής: «Όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, ουδόλως αυτή θίγεται από την απαίτηση να προβαίνει ο υποκείμενος στον φόρο στην έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών κατά την περίοδο δηλώσεως κατά την οποία συντρέχουν η προϋπόθεση της κατοχής του τιμολογίου, ή εγγράφου επέχοντος θέση τιμολογίου, και της γεννήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως. Πράγματι, αφενός μεν, η απαίτηση αυτή συνάδει προς τους επιδιωκόμενους με την έκτη οδηγία σκοπούς που είναι η διασφάλιση της εισπράξεως του ΦΠΑ και του ελέγχου αυτού από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές [σχετικές παραπομπές στη νομολογία], αφετέρου δε, […] η πληρωμή για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και, επομένως, η εξόφληση του ΦΠΑ επί των εισροών δεν γίνεται συνήθως πριν από την παραλαβή ενός τιμολογίου» [34]. Στην απόφαση Senatex [35], το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το δικαίωμα εκπτώσεως πρέπει να ασκείται, καταρχήν, ως προς την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας, αφενός, γεννήθηκε το εν λόγω δικαίωμα και, αφετέρου, ο υποκείμενος στον φόρο «έχει στην κατοχή του τιμολόγιο».

76. Όταν όμως η κατοχή τιμολογίου είναι καθοριστική για τη χρονική περίοδο κατά την οποία πρέπει να ασκηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως, η κατοχή αυτή δεν συνιστά απλώς τυπικό, αλλά ουσιαστικό κριτήριο. Επομένως, η έκπτωση προϋποθέτει την κατοχή αντίστοιχου τιμολογίου.

γ) Η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την αναδρομική διόρθωση ελλιπούς ή εσφαλμένου τιμολογίου

77. Τούτο προκύπτει, εν τέλει, και από την πρόσφατη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την αναδρομική διόρθωση των τιμολογίων [36]. Στο πλαίσιο αυτό, βεβαίως, το Δικαστήριο διακρίνει μεταξύ των ουσιαστικών και τυπικών προϋποθέσεων του δικαιώματος εκπτώσεως. Στις τελευταίες εμπίπτουν οι προϋποθέσεις που ρυθμίζουν τον τρόπο και τον έλεγχο της ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος, καθώς και την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ, όπως οι υποχρεώσεις που αφορούν την τήρηση λογιστικών βιβλίων, τιμολόγηση και υποβολή δηλώσεως [37]. Συναφώς, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ επιτάσσει να γίνεται δεκτή η έκπτωση του φόρου επί των εισροών όταν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και σε περίπτωση κατά την οποία οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές

[31] Απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933).

[32] Τούτο αφορούσε, παραδείγματος χάρη, τις αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), και της 29ης Απριλίου 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268).

[33] Ομοίως και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Campos Sánchez-Bordona στην υπόθεση Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, σημείο 58)· βλ., επίσης, προτάσεις μου στην υπόθεση Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, σημεία 65 επ.).

[34] Απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, σκέψη 37).

[35] Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 35).

[36] Στη νομολογία αυτή εμπίπτουν, για παράδειγμα, οι αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), και της 8ης Μαΐου 2013, Petroma Transports κ.λπ. (C-271/12, EU:C:2013:297).

[37] Απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 47)· πρβλ. απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψεις 41 και 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

προϋποθέσεις [38]. Κατά συνέπεια, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού, επιπλέον προϋποθέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος [39].

78. Πάντως, από προσεκτική εξέταση προκύπτει ότι η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τις τυπικές ελλείψεις που δεν αποκλείουν την έκπτωση δεν αφορά ποτέ την κατοχή τιμολογίου, αυτή καθεαυτήν (ή την ύπαρξη τιμολογίου), αλλά πάντοτε τις λεπτομέρειες της μορφής του τιμολογίου [40].

79. Συγκεκριμένα, η εν λόγω νομολογία αφορά μόνον την έλλειψη *ορισμένων* τυπικών προϋποθέσεων και όχι την απουσία *όλων* των τυπικών προϋποθέσεων. Ως εκ τούτου, από τη νομολογία αυτή δεν μπορεί να συναχθεί ότι δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται χωρίς την κατοχή τιμολογίου. Το ίδιο το Δικαστήριο, άλλωστε, επισημαίνει μόνον ότι «η κατοχή τιμολογίου περιλαμβάνοντος τα στοιχεία που προβλέπει το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 συνιστά τυπική και όχι ουσιαστική προϋπόθεση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ» [41]. Η επισήμανση αυτή είναι ορθή. Η ύπαρξη *όλων* των στοιχείων που περιλαμβάνονται στον κατάλογο του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ συνιστά τυπική προϋπόθεση. Τα στοιχεία αυτά –αν δεν είναι ουσιώδη (βλ. σχετικά, πιο αναλυτικά, σημεία 81 επ.)– μπορούν να συμπληρωθούν ή να τροποποιηθούν και αναδρομικώς (παραδείγματος χάρη, δυνάμει του άρθρου 219 της οδηγίας ΦΠΑ). Εντούτοις, βάσει του άρθρου 178 της οδηγίας ΦΠΑ, η *κατοχή* τιμολογίου αυτή καθεαυτήν, ως πραγματική κατάσταση, δεν αποτελεί τέτοια τυπική προϋπόθεση [42].

80. Επιπλέον, το Δικαστήριο συνάγει, συναφώς, «μόνον» ότι η φορολογική αρχή δεν δύναται να αρνηθεί αίτημα ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ απλώς και μόνον επειδή ένα τιμολόγιο, για παράδειγμα, δεν πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται βάσει του άρθρου 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας ΦΠΑ (ακριβής περιγραφή της ποσότητας και του είδους της παροχής και αναγραφή της ημερομηνίας εκπληρώσεως της παροχής), σε περίπτωση κατά την οποία διαθέτει όλα τα στοιχεία για να διακριβώσει αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του

[38] Αποφάσεις της 17ης Δεκεμβρίου 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, σκέψη 47), της 18ης Νοεμβρίου 2020, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Επιστροφή ΦΠΑ – Τιμολόγια) (C-371/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:936, σκέψη 80), της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 41), της 28ης Ιουλίου 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 45), της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 42), της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 58), της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, σκέψη 39), της 21ης Οκτωβρίου 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 42), και της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade (C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 63).

[39] Αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 42), της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψεις 58 και 59)¨¨πρβλ., επίσης, αποφάσεις της 1ης Μαρτίου 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, σκέψη 43), η οποία όμως αφορά την αντιστροφή της επιβάρυνσης, και της 21ης Οκτωβρίου 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 42), η οποία επίσης αφορά περίπτωση αντιστροφής της επιβάρυνσης.

[40] Συναφώς, ρητή διευκρίνιση στην απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψεις 39 επ.). Ομοίως και η απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψεις 35 και 49), αφορούσε τιμολόγιο του οποίου δεν αμφισβητούνταν η κατοχή, αλλά το οποίο περιείχε εν μέρει ανακριβή στοιχεία. Η απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, σκέψη 45), μνημονεύει επίσης την κατοχή αρχικού τιμολογίου.

[41] Αποφάσεις της 15ης Νοεμβρίου 2017, Geissel και Butin (C-374/16 και C-375/16, EU:C:2017:867, σκέψη 40), και της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 38 και, με παρόμοια διατύπωση, σκέψη 29 «κατοχή τιμολογίου εκδοθέντος σύμφωνα με το άρθρο 226 της οδηγίας»). Ομοίως και αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 42), και της 21ης Οκτωβρίου 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 47).

[42] Τούτο δέχεται, προφανώς, και το Δικαστήριο (απόφαση της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, σκέψη 45), όταν επισημαίνει ότι το άρθρο 178 της οδηγίας ΦΠΑ αποκλείει την επιβολή πρόσθετων διατυπώσεων. Στην περίπτωση αυτή, το άρθρο 178 της οδηγίας ΦΠΑ δεν μπορεί να θεωρηθεί, αυτό καθεαυτό, ότι προβλέπει απλώς κάποιες διατυπώσεις. Επίσης, οι αποφάσεις της 12ης Απριλίου 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, σκέψη 43), και της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 50), αποσαφηνίζουν ότι οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως πληρούνται μόνο μετά την κατοχή τιμολογίου από το οποίο προκύπτει η επιβάρυνση με ΦΠΑ.

δικαιώματος αυτού[43]. Το ίδιο ισχύει και για τα στοιχεία που προβλέπει το άρθρο 226, σημείο 3 (αναγραφή του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του παρέχοντος)[44], και το άρθρο 226, σημείο 2 (αναγραφή του αριθμού τιμολογίου)[45]. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο προσέδωσε αναδρομική ισχύ στη διόρθωση τιμολογίου (τυπικώς εσφαλμένου) το οποίο κατείχε ήδη ο λήπτης της παροχής[46].

81. Η άποψη αυτή είναι πειστική. Ένα έγγραφο, το οποίο περιέχει χρεώσεις για παραδόσεις αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αποτελεί τιμολόγιο κατά την έννοια του άρθρου 178, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ εάν παρέχει τη δυνατότητα τόσο στον λήπτη της παροχής όσο και στη φορολογική αρχή να αντιληφθούν ποιος παρέχων μετακύλισε ποιο ποσό ΦΠΑ σε ποιον λήπτη παροχής και για ποια πράξη και πότε το έπραξε. Αυτό προϋποθέτει στοιχεία σχετικά με τον παρέχοντα, τον λήπτη της παροχής, το αντικείμενο της παροχής, το τίμημα και τον χωριστά αναγραφόμενο ΦΠΑ[47]. Όπως έχω επισημάνει και σε προηγούμενες προτάσεις μου[48], εάν υφίστανται τα ως άνω πέντε ουσιώδη στοιχεία, ικανοποιείται το πνεύμα και ο σκοπός του τιμολογίου και γεννάται οριστικά το δικαίωμα εκπτώσεως[49].

82. Αντιθέτως, παραλείψεις μεμονωμένων άλλων στοιχείων που προβλέπει το άρθρο 226 της οδηγίας ΦΠΑ δεν αποκλείουν την έκπτωση εάν διορθωθούν κατά τη διάρκεια της διοικητικής ή της ένδικης διαδικασίας. Η έννομη αυτή συνέπεια απορρέει, εν τέλει, από τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την αναδρομική διόρθωση των τιμολογίων[50].

83. Εάν όμως –όπως εν προκειμένω– η έλλειψη του τιμολογίου αφορά την χωριστή αναγραφή του ΦΠΑ, η οποία αποτελεί ουσιώδες χαρακτηριστικό ενός τιμολογίου που παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως, τότε και μόνο για τον λόγο αυτόν δεν είναι δυνατή η έκπτωση φόρου. Ο λήπτης της παροχής, χρησιμοποιώντας τιμολόγιο που αναγράφει ότι η παροχή απαλλάσσεται από τον φόρο, δεν δύναται να ζητήσει την απαλλαγή του από οιαδήποτε επιβάρυνση με ΦΠΑ. Υπό αυτή την έννοια, το Ηνωμένο Βασίλειο ορθώς κάνει λόγο για προαπαιτούμενο της εκπτώσεως. Πράγματι, από ένα τέτοιο τιμολόγιο δεν προκύπτει καμία επιβάρυνση με ΦΠΑ. Ελλείψει τέτοιου τιμολογίου ως «μέσου μεταφοράς» της επιβαρύνσεως, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 178, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ.

84. Από τη σύγκριση των στοιχείων α′ και στ′ του άρθρου 178 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει σαφώς ότι ο συντάκτης της οδηγίας θέσπισε πρόσθετη προϋπόθεση –την κατοχή τιμολογίου– για τη συνήθη περίπτωση της έμμεσης εισπράξεως (στοιχείο α′). Η προϋπόθεση αυτή δεν είναι

43 Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 43).

44 Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψεις 40 επ.).

45 Αποφάσεις της 15ης Ιουλίου 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, σκέψη 45), ομοίως και της 17ης Δεκεμβρίου 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, σκέψεις 53 και 57).

46 Πρβλ. αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 43), της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 44), και της 8ης Μαΐου 2013, Petroma Transports κ.λπ. (C-271/12, EU:C:2013:297, σκέψη 34).

47 Στο ίδιο πνεύμα και το Bundesfinanzhof [Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία]. Πρβλ. αποφάσεις της 12ης Μαρτίου 2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604, σκέψη 23, της 22ας Ιανουαρίου 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, σκέψη 17, και της 20ής Οκτωβρίου 2016 – V R 26/15, BStBl. 2020, 593, σκέψη 19.

48 Βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, σημεία 93 και 94).

49 Όσον αφορά το κριτήριο του «χωριστά αναγραφόμενου ΦΠΑ», αυτό προκύπτει από τις αποφάσεις του Δικαστηρίου στις υποθέσεις Volkswagen και Biosafe, όπου υπήρχαν τιμολόγια επί των οποίων δεν αναγραφόταν ο ΦΠΑ, προκειμένου να ζητηθεί έκπτωση αντίστοιχου ποσού. Πρβλ. αποφάσεις της 12ης Απριλίου 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, σκέψεις 42 και 43), και της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψεις 49 και 50).

50 Μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 43), της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 44), και της 8ης Μαΐου 2013, Petroma Transports κ.λπ. (C-271/12, EU:C:2013:297, σκέψη 34).

αναγκαία [51] και, ως εκ τούτου, δεν προβλέπεται στην ειδική περίπτωση της άμεσης εισπράξεως (στοιχείο στ' –μετατόπιση της φορολογικής υποχρεώσεως). Ωστόσο, η νομοθετική αυτή επιλογή θα καταστρατηγείτο εάν η κατοχή τιμολογίου καθίστατο απλό τυπικό στοιχείο και θεωρείτο άνευ σημασίας.

δ) Ενδιάμεσο συμπέρασμα

85. Επομένως, τόσο από το γράμμα της οδηγίας ΦΠΑ όσο και από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως ορισμένου ποσού προϋποθέτει ότι ο λήπτης της παροχής είχε άπαξ στην κατοχή του τιμολόγιο στο οποίο αναγραφόταν χωριστά το συγκεκριμένο ποσό του μετακυλιόμενου ΦΠΑ. Επειδή εν προκειμένω δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν δύναται να εκπέσει τον φόρο για τον λόγο αυτόν.

4. Συμπέρασμα

86. Η απάντηση στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα είναι ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών προϋποθέτει την εκπλήρωση της παροχής και την κατοχή τιμολογίου (άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ), το οποίο πιστοποιεί τη μετακύλιση του ΦΠΑ διά της χωριστής αναγραφής του. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν δύναται να ζητήσει την έκπτωση του φόρου επί των εισροών χωρίς να κατέχει τέτοιο τιμολόγιο.

Γ. Επικουρικώς: Επί του «οφειλόμενο[υ] ή καταβληθέντος ΦΠΑ» κατά την έννοια του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ (πρώτο και δεύτερο προδικαστικό ερώτημα)

87. Πρακτικώς, τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα χρήζουν απαντήσεως μόνον εάν το Δικαστήριο δεν αποφανθεί επί της αναγκαιότητας κατοχής τιμολογίου στο οποίο αναγράφεται ο ΦΠΑ ή κρίνει διαφορετικά το εν λόγω ζήτημα.

88. Με τα δύο αυτά ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί εάν το πράγματι καταβληθέν τίμημα συνίσταται πάντοτε στον συνδυασμό ενός απαιτητού καθαρού ποσού και του ΦΠΑ που αναλογεί στο ποσό αυτό. Τούτο άπτεται της ερμηνείας των άρθρων 73 και 78 της οδηγίας ΦΠΑ, τα οποία αφορούν τη βάση επιβολής του φόρου (υπό 2). Το αιτούν δικαστήριο ζητεί επίσης να διευκρινισθεί εάν στην περίπτωση αυτή –όταν στο τίμημα περιλαμβάνεται και ΦΠΑ κατά ένα ποσοστό– ο λήπτης της παροχής μπορεί να αξιώσει, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, ως ΦΠΑ όντως «οφειλόμενο[υ] ή καταβληθέντα» για την παροχή των υπηρεσιών, ακόμη και αν αμφότεροι οι συμβαλλόμενοι θεώρησαν εσφαλμένα ότι οι υπηρεσίες απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ. Η εν λόγω πτυχή του ερωτήματος άπτεται της ερμηνείας του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ. Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να διευκρινισθεί τίνος τον «οφειλόμενο ή καταβληθέντα» ΦΠΑ αφορά η διάταξη αυτή (υπό 1) και αν εννοεί τον συγκεκριμένο οφειλόμενο ΦΠΑ ή τον κανονικά (αφηρημένα) οφειλόμενο ΦΠΑ (υπό 3).

[51] Τούτο επιβεβαιώνεται ρητώς στην απόφαση της 1ης Απριλίου 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, σκέψεις 47 και 51). Στην περίπτωση αυτή, το τιμολόγιο δεν λειτουργεί ως μέσο μεταφοράς της επιβαρύνσεως με τον ΦΠΑ (πιο αναλυτικά στα σημεία 60 επ. των παρουσών προτάσεων), δεδομένου ότι ο παρέχων δεν οφείλει τον ΦΠΑ και, για τον λόγο αυτόν, δεν απαιτείται να τον μετακυλίσει.

1. Επί της έννοιας του «οφειλόμενο[υ] ή καταβληθέντος» ΦΠΑ στο άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ

89. Κρίσιμο για τη σχέση της προσφεύγουσας (ως λήπτη της παροχής) με τη φορολογική διοίκηση είναι το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ. Εκεί γίνεται λόγος για έκπτωση του «οφειλόμενο[υ] ή καταβληθέντ[ος] […] ΦΠΑ». Αυτό που πρέπει να διευκρινισθεί είναι ποιον ΦΠΑ υπονοεί η διάταξη αυτή. Θα μπορούσε να αφορά είτε τον εκ μέρους της Royal Mail (ως παρέχοντος) είτε τον εκ μέρους της προσφεύγουσας (ως λήπτη της παροχής) «οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ».

90. Δεδομένου όμως ότι το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ αφορά την έκπτωση του φόρου επί των εισροών στο πλαίσιο παροχής υπηρεσιών, η απάντηση είναι σαφής. Στο συγκεκριμένο στάδιο, δηλαδή στο στάδιο λήψεως της υπηρεσίας από τον λήπτη της παροχής, ο ΦΠΑ οφείλεται και μπορεί να καταβληθεί από ένα και μόνον πρόσωπο. Το πρόσωπο αυτό είναι ο παρέχων, ήτοι εν προκειμένω η Royal Mail.

91. Το αν ο λήπτης της παροχής οφείλει ή καταβάλλει ΦΠΑ εξαρτάται μόνον από τις εκροές του –το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ κάνει λόγο για τις «φορολογούμενες πράξεις» του. Τούτο επιβεβαιώνει εξ αντιδιαστολής και το άρθρο 169 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο επιτρέπει επιπροσθέτως την έκπτωση φόρου για ορισμένες απαλλασσόμενες πράξεις εκροών. Κατά συνέπεια, στο εν λόγω στάδιο δεν είναι διόλου βέβαιο αν ο λήπτης της παροχής θα οφείλει ποτέ ΦΠΑ στο κράτος. Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως αποφανθεί[52] ότι δικαίωμα εκπτώσεως έχει ακόμη και η επιχείρηση που δεν κατάφερε να πραγματοποιήσει πράξεις εκροής (δηλαδή ουδέποτε όφειλε –πολύ μάλλον κατέβαλε– ΦΠΑ). Εξ αυτού του λόγου και μόνο δεν μπορεί το γράμμα του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ να αφορά την επιχείρηση αυτή.

92. Πράγματι, ο λήπτης της παροχής δεν οφείλει και δεν μπορεί να καταβάλλει ΦΠΑ σε σχέση με τις πράξεις εισροών του, εκτός αν υπέχει τέτοια υποχρέωση δυνάμει των άρθρων 194 επ. της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά το αστικό δίκαιο, ο λήπτης της παροχής οφείλει μόνον το τίμημα για την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. Και μόνον αυτό το τίμημα μπορεί να καταβάλλει. Το εν λόγω τίμημα μπορεί να περιλαμβάνει ένα ποσό το οποίο αντιστοιχεί, σε επίπεδο κοστολόγησης, στην οφειλή ΦΠΑ του παρέχοντος. Αυτό όμως ουδόλως μεταβάλλει το γεγονός ότι με την πληρωμή του τιμήματος από τον λήπτη της παροχής οφείλεται ή καταβάλλεται μόνον το τίμημα αυτό και όχι ο ΦΠΑ. Και τούτο διότι πιστωτής του ΦΠΑ δεν είναι ο παρέχων, αλλά μόνον το κράτος.

93. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται από το υπόλοιπο κείμενο του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ. Εκεί γίνεται λόγος για «οφειλόμενο […] στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ». Ωστόσο, το τίμημα ή το συμπεριληφθέν σε αυτό, σε επίπεδο κοστολόγησης, ποσό ΦΠΑ δεν οφείλεται σε κράτος μέλος, αλλά στον αντισυμβαλλόμενο. Εν προκειμένω, το εφαρμοστέο δίκαιο ή η δωσιδικία καθορίζονται με βάση τη συμφωνία των συμβαλλομένων και όχι με βάση τον τόπο παροχής των υπηρεσιών κατά τα οριζόμενα στη νομοθεσία περί ΦΠΑ.

94. Ως εκ τούτου, και παρά την αντίθετη άποψη της Επιτροπής, «οφειλόμενο[ς] ή καταβληθ[είς] ΦΠΑ» κατά την έννοια του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ είναι ο ΦΠΑ τον οποίο οφείλει ή κατέβαλε η παρέχουσα επιχείρηση στο εκάστοτε κράτος μέλος.

[52] Αποφάσεις της 17ης Οκτωβρίου 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 18), της 29ης Φεβρουαρίου 1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψη 17), και της 14ης Φεβρουαρίου 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, σκέψεις 23 και 24), και προτάσεις μου στην υπόθεση Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301, σημεία 16 και 26).

2. Επί του ποσού του ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στο τίμημα για την παροχή υπηρεσίας φερόμενης ως απαλλασσόμενης του φόρου

95. Ένα άλλο ζήτημα που διακρίνεται από το προηγούμενο είναι αν το οφειλόμενο (ή καταβληθέν) από τον λήπτη της παροχής τίμημα περιλαμβάνει ποσό ΦΠΑ το οποίο οφείλει ο παρέχων, ακόμη και αν ο ίδιος, ενδεχομένως από κοινού με τον αντισυμβαλλόμενό του (ακόμη δε από κοινού και με τη φορολογική διοίκηση), θεώρησε ότι η παροχή απαλλάσσεται από τον φόρο. Τη λύση στο εν λόγω ζήτημα δεν δίνει όμως το άρθρο 168, στοιχείο α′, αλλά οι διατάξεις των άρθρων 73 και 78 υπό το πρίσμα του άρθρου 90 της οδηγίας ΦΠΑ.

96. Κατά το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής του αγαθού ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο. Το άρθρο 78 της οδηγίας απαριθμεί ορισμένα στοιχεία που περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου. Κατά το άρθρο 78, στοιχείο α′, της οδηγίας, ο ΦΠΑ δεν περιλαμβάνεται στην εν λόγω βάση.

97. Κατά συνέπεια, εάν κάποιος καταβάλλει 100 για ορισμένη υποκείμενη στον φόρο παροχή, στο ποσό αυτό περιλαμβάνεται –ως προς αυτό θα συμφωνήσω με την προσφεύγουσα– και ο φόρος προστιθέμενης αξίας. Τούτο συνάγεται από το άρθρο 78, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ. Επειδή όμως, σύμφωνα με τα άρθρα 93 και 96 της εν λόγω οδηγίας, ο φορολογικός συντελεστής εφαρμόζεται επί της βάσης επιβολής του φόρου η οποία δεν περιλαμβάνει ΦΠΑ, το ληφθέν ποσό πρέπει να επιμεριστεί. Ως εκ τούτου, αν ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται σε 20 %, το ληφθέν ποσό των 100 περιλαμβάνει τη βάση επιβολής φόρου (100/120 από 100 = 83,33) και τον επ' αυτής οφειλόμενο από τον παρέχοντα ΦΠΑ (20/120 από 100 = 16,66). Επομένως, από την εφαρμογή του φορολογικού συντελεστή 20 % επί της βάσης επιβολής φόρου ύψους 83,33, βάσει των άρθρων 93 και 96 της οδηγίας ΦΠΑ, προκύπτει ΦΠΑ ανερχόμενος ακριβώς σε 16,66. Ο εν λόγω τρόπος υπολογισμού είναι πάντοτε ο ίδιος και δεν εξαρτάται από συμβατικές συμφωνίες ή ενδεχόμενη πλάνη περί του ορθού φορολογικού συντελεστή.

98. Πράγματι, κατά τον γενικό κανόνα του άρθρου 73 της οδηγίας ΦΠΑ, η βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση αγαθού ή για την παροχή υπηρεσίας που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας είναι η αντιπαροχή που πράγματι έλαβε προς τούτο ο υποκείμενος στον φόρο. Η αντιπαροχή αυτή συνιστά, συνεπώς, την υποκειμενική αξία, δηλαδή εκείνη που όντως εισπράχθηκε, και όχι μια αξία που εκτιμάται βάσει αντικειμενικών κριτηρίων[53]. Αυτός ο κανόνας πρέπει να εφαρμόζεται σε συνάρτηση με τη βασική αρχή της οδηγίας ΦΠΑ, κατά την οποία το σύστημα του ΦΠΑ αποσκοπεί στην επιβάρυνση μόνον του τελικού καταναλωτή[54].

99. Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο ορθώς επισημαίνει στη νομολογία του ότι, οσάκις σύμβαση πωλήσεως συνάπτεται χωρίς μνεία περί ΦΠΑ και ο πωλητής, κατά το εθνικό δίκαιο, δεν έχει καμία δυνατότητα να εισπράξει από τον αγοραστή τον ΦΠΑ που μεταγενέστερα απαιτήθηκε από τη φορολογική αρχή, η επιβολή του ΦΠΑ επί του συνολικού τιμήματος, χωρίς αφαίρεση του ΦΠΑ, θα είχε ως συνέπεια ο ΦΠΑ να επιβαρύνει τον εν λόγω πωλητή. Αυτό με τη σειρά του θα αντέβαινε στην αρχή κατά την οποία ο ΦΠΑ αποτελεί φόρο καταναλώσεως που πρέπει να

[53] Αποφάσεις της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin (C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 33), της 26ης Απριλίου 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 και C-129/11, EU:C:2012:248, σκέψη 43), και της 5ης Φεβρουαρίου 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, σκέψη 13).

[54] Αποφάσεις της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin (C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 34), και της 24ης Οκτωβρίου 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, σκέψη 19).

επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή[55]. Η επιβολή του ΦΠΑ επί του συνολικού τιμήματος θα αντέβαινε, εξάλλου, και στον κανόνα κατά τον οποίο η φορολογική αρχή δεν δύναται να εισπράττει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο αυτού που έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο[56]. Κατά συνέπεια, (κάθε) πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή περιλαμβάνει ήδη τον ΦΠΑ που προβλέπει η νομοθεσία της Ένωσης.

100. Αντιθέτως αμφιβάλλω αν το συμπέρασμα θα ήταν πράγματι διαφορετικό –όπως κατά καιρούς εκτίμησε το Δικαστήριο[57]– στην περίπτωση κατά την οποία ο παρέχων θα είχε, κατά το εθνικό δίκαιο, τη δυνατότητα να προσθέσει στο συμφωνηθέν τίμημα ένα συμπληρωματικό ποσό που να αντιστοιχεί στον επιβαλλόμενο στην πράξη αυτή φόρο και να το εισπράξει από τον αγοραστή του αγαθού, για τον λόγο και μόνον ότι έχει αυτή τη δυνατότητα. Τόσο κατά το άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ όσο και κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση αγαθού ή για την παροχή υπηρεσίας που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας είναι εν τέλει η αντιπαροχή την οποία *πράγματι* έλαβε προς τούτο ο υποκείμενος στον φόρο[58].

101. Σε περίπτωση μεταγενέστερης μεταβολής του ποσού της αντιπαροχής (δηλαδή της τιμής) λόγω αναπροσαρμογής της συμβάσεως, το άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει την αναπροσαρμογή, η οποία –όπως έχει δεχθεί το Δικαστήριο– μπορεί να οδηγήσει τόσο σε μείωση όσο και σε αύξηση, εκ των υστέρων, της φορολογικής οφειλής (όπως εξάλλου συνάγεται από το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ)[59]. Ωστόσο, απλώς και μόνον η δυνατότητα εκ των υστέρων προβολής αξιώσεων δεν σημαίνει ότι ο λήπτης της παροχής διαθέτει πράγματι το ποσό που απαιτήθηκε εκ των υστέρων. Εν πάση περιπτώσει, παρέλκει η εξέταση αυτού του θέματος, διότι εν προκειμένω δεν μπορεί να απαιτηθεί εκ των υστέρων κάποιο ποσό λόγω παραγραφής της σχετικής αξιώσεως βάσει των διατάξεων του αστικού δικαίου.

102. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι το άρθρο 168, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ αφορά τον φόρο που οφείλει ο παρέχων και ότι από τον συνδυασμό των άρθρων 73, 78 και 90 της οδηγίας ΦΠΑ συνάγεται ότι σε κάθε ποσό που έχει πράγματι ληφθεί περιλαμβάνεται ο εκ του νόμου προβλεπόμενος ΦΠΑ. Πρόκειται δε για διαφορετικό ζήτημα από το ερώτημα στο οποίο δόθηκε απάντηση ανωτέρω (υπό Β), αν ο εν λόγω ΦΠΑ που εμπεριέχεται στο πράγματι ληφθέν ποσό έχει μετακυλιστεί και στον αντισυμβαλλόμενο με αποτέλεσμα αυτός να έχει δικαίωμα εκπτώσεως.

3. Επί της αφηρημένης ή συγκεκριμένης οφειλής του ΦΠΑ από τον παρέχοντα

103. Απομένει «μόνο» να διευκρινισθεί αν για τους σκοπούς της εκπτώσεως, πέραν της ανάγκης ύπαρξης τιμολογίου, ως οφειλόμενος από τον παρέχοντα ΦΠΑ νοείται ο οφειλόμενος στη συγκεκριμένη περίπτωση φόρος. Τέτοιος φόρος δεν υφίσταται εν προκειμένω διότι, λόγω της παραγραφής που επήλθε με βάση τις φορολογικές διατάξεις, δεν είναι πλέον δυνατή η επιβολή (τουλάχιστον βάσει του ενωσιακού δικαίου) του πράγματι οφειλόμενου ΦΠΑ.

55 Απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin (C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 35).

56 Αποφάσεις της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin (C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 36), της 26ης Απριλίου 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 και C-129/11, EU:C:2012:248, σκέψη 44), της 3ης Ιουλίου 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 15), και της 24ης Οκτωβρίου 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, σκέψη 24).

57 Απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin (C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 37).

58 Βλ. ρητή διευκρίνηση στις αποφάσεις της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin (C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 33), της 26ης Απριλίου 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 και C-129/11, EU:C:2012:248, σκέψη 43), και της 3ης Ιουλίου 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 15).

59 Πρβλ. απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 27), και προτάσεις μου στην υπόθεση Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, σημεία 63 επ.).

104. Εξάλλου, η έννοια του οφειλόμενου ΦΠΑ θα μπορούσε να αφορά και αφηρημένα τον πράγματι οφειλόμενο (τουλάχιστον βάσει του ενωσιακού δικαίου) φόρο. Ο φόρος αυτός θα έπρεπε τότε να αφαιρεθεί από το ληφθέν τίμημα και θα ανερχόταν, βάσει του ισχύοντος στο Ηνωμένο Βασίλειο φορολογικού συντελεστή 20 %, σε ποσοστό 20/120 του εν λόγω τιμήματος.

105. Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ρητώς και με σαφήνεια ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του λήπτη της παροχής δεν εξαρτάται από τη συγκεκριμένη μεταχείριση και επιβολή της φορολογικής απαίτησης στον παρέχοντα. Συναφώς, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, είναι άνευ σημασίας για το δικαίωμα εκπτώσεως του υπόχρεου του φόρου, αν ο ΦΠΑ που οφειλόταν για προηγούμενες ή επόμενες πωλήσεις των αντίστοιχων αγαθών καταβλήθηκε πράγματι στο Δημόσιο. Ο ΦΠΑ επιβάλλεται πράγματι σε κάθε συναλλαγή που αφορά την παραγωγή ή τη διανομή, αφαιρουμένου του φόρου που έχει επιβαρύνει απευθείας το κόστος των διαφόρων στοιχείων που συνθέτουν την τιμή [60].

106. Από την ανωτέρω νομολογία συνάγεται ότι η συγκεκριμένη έκπτωση του φόρου επί των εισροών από τον λήπτη της παροχής δεν εξαρτάται από τη συγκεκριμένη φορολογική οφειλή του παρέχοντος. Κατά συνέπεια, είναι άνευ σημασίας και αν ο τελευταίος μπορούσε ή μη να αντικρούσει επιτυχώς μια μεταγενέστερη επιβολή φόρου (ερώτημα 4α).

107. Εάν ισχύει αυτό, τότε και ο οφειλόμενος από τον παρέχοντα φόρος, ο οποίος μετακυλίστηκε στον λήπτη της παροχής μέσω του τιμήματος και τον οποίο ο λήπτης δύναται να εξαλείψει μέσω της εκπτώσεως, πρέπει καταρχήν να εκληφθεί υπό την αφηρημένη του όρου έννοια. Ως εκ τούτου, πρόκειται για τον πράγματι οφειλόμενο ΦΠΑ (υπό την αφηρημένη έννοια του όρου). Ουδεμία δε επιρροή ασκεί εν προκειμένω η κοινή πλάνη των συμβαλλομένων (συμπεριλαμβανομένης της πλάνης της φορολογικής διοικήσεως), ή το γεγονός ότι η φορολογική διοίκηση απείχε ή αναγκάστηκε να απέχει από την εκ των υστέρων επιβολή του φόρου για λόγους που ανάγονται στο κράτος δικαίου και για πρακτικούς λόγους και το γεγονός ότι έχει πλέον παραγραφεί η φορολογική οφειλή του παρέχοντος.

4. Συμπέρασμα

108. Κατά συνέπεια, ο όρος «οφειλόμενο[ς] ή καταβληθ[είς] ΦΠΑ» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 168, στοιχείο α΄, της οδηγίας ΦΠΑ έχει θεωρητικά την έννοια του ορθού ποσού ΦΠΑ που οφείλεται αφηρημένα βάσει του ενωσιακού δικαίου από τον παρέχοντα, το οποίο περιλαμβάνεται ήδη στο τίμημα που έχει όντως ληφθεί.

109. Αυτό όμως αποκτά πρακτική σημασία για τον λήπτη της παροχής μόνον αφ’ ης στιγμής λάβει σχετικό τιμολόγιο με αναγραφή του ΦΠΑ, το οποίο καταδεικνύει τη μετακύλιση του φόρου αυτού στον λήπτη της παροχής. Ωστόσο, στην περίπτωση κοινής πλάνης, ο παρέχων θα εκδώσει τιμολόγιο στον λήπτη της παροχής μόνον αν πρέπει ο ίδιος να φέρει μόνος του τον κίνδυνο ορθής εκτίμησης του ΦΠΑ ή αν ο λήπτης της παροχής καταβάλλει εκ των υστέρων τον ΦΠΑ που δεν έχει ακόμη μετακυλιστεί λόγω της κοινής πλάνης, δηλαδή αν το τίμημα αναπροσαρμοστεί αναλόγως.

[60] Αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψη 28), της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 40), και της 12ης Ιανουαρίου 2006, Optigen κ.λπ. (C-354/03, C-355/03 και C-484/03, EU:C:2006:16, σκέψη 54), και διάταξη της 3ης Μαρτίου 2004, Transport Service (C-395/02, EU:C:2004:118, σκέψη 26).

VI. Πρόταση

110. Ως εκ τούτου, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Supreme Court of the United Kingdom (Ανώτατο Δικαστήριο του Ηνωμένου Βασιλείου, Ηνωμένο Βασίλειο) ως εξής:

1) Ο «οφειλόμενο[ς] ή καταβληθ[είς] ΦΠΑ» κατά την έννοια του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ περιλαμβάνει τον ΦΠΑ που πράγματι οφείλει ή κατέβαλε ο παρέχων στο κράτος μέλος.

2) Από τα άρθρα 73 και 78 της οδηγίας ΦΠΑ, υπό το πρίσμα του άρθρου 90 της οδηγίας αυτής, προκύπτει ότι τη βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας αποτελεί η αντιπαροχή που πράγματι έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο, στην οποία περιλαμβάνεται ήδη ο ΦΠΑ.

3) Το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου βάσει του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ προϋποθέτει, εντούτοις, την εκπλήρωση της παροχής και την κατοχή τιμολογίου (άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ) το οποίο να πιστοποιεί τη μετακύλιση του ΦΠΑ. Η έκπτωση του φόρου επί των εισροών δεν είναι δυνατή χωρίς την κατοχή τιμολογίου στο οποίο αναγράφεται χωριστά ο ΦΠΑ.

4) Ο λήπτης της παροχής που δεν επιχείρησε να λάβει, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής του αστικού δικαίου, το σχετικό τιμολόγιο στο οποίο αναγράφεται χωριστά ο ΦΠΑ δεν δύναται να εγείρει, έναντι της φορολογικής διοικήσεως, αξίωση εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών χωρίς να κατέχει το ως άνω τιμολόγιο.

5) Δεδομένου ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του λήπτη της παροχής δεν εξαρτάται από τη συγκεκριμένη φορολόγηση του παρέχοντος, είναι άνευ σημασίας αν ο παρέχων κατάφερε να αντικρούσει επιτυχώς την επιβολή του φόρου σε βάρος του.