Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 19ης Δεκεμβρίου 2024[1]

Υπόθεση C-794/23

Finanzamt Österreich
κατά
P GmbH

[αίτηση του Verwaltungsgerichtshof (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Αυστρία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Παροχή υπηρεσιών – Εσφαλμένη αναγραφή υψηλότερου από τον οφειλόμενο ΦΠΑ επί του τιμολογίου – Τιμολόγια προς μη υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών – Ευθύνη για τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων – Προσδιορισμός των τιμολογίων, αναφορικά με τα οποία υφίσταται κίνδυνος απώλειας των φορολογικών εσόδων – Διαδικαστική αυτονομία των κρατών μελών – Βάρος απόδειξης – Ευχέρεια εκτίμησης της φορολογικής αρχής – Κριτήρια ορθής εκτίμησης»

I. Εισαγωγή

1. Η παρούσα διαδικασία καταδεικνύει ότι, από απόψεως οικονομίας της δίκης, είναι ενίοτε προτιμότερο όχι μόνο να δίδεται απάντηση στο ερώτημα που υποβάλλεται ρητώς, αλλά και να επιχειρείται η επίλυση του υποκειμένου ζητήματος, ακόμη και αν το αιτούν δικαστήριο δεν το έχει θέσει ρητώς.

2. Στο πλαίσιο μιας πρώτης αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Δικαστήριο έκρινε ότι τιμολόγιο για επίσκεψη σε εσωτερικό χώρο παιχνιδιού, το οποίο εκδόθηκε προς τελικό καταναλωτή, δεν γεννά φορολογική οφειλή όταν στο τιμολόγιο είχε αναγραφεί εσφαλμένο, μεγαλύτερο από το οφειλόμενο ποσό ΦΠΑ[2]. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση αυτή δεν υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων από το να προβούν οι πελάτες αυτοί σε έκπτωση του ΦΠΑ εισροών χωρίς να έχουν δικαίωμα. Ωστόσο, δεδομένου ότι στην πραγματικότητα δεν μπορεί ποτέ να αποκλεισθεί το ενδεχόμενο, μεταξύ των πολυάριθμων επισκεπτών του εσωτερικού χώρου παιχνιδιού, να υπάρξει και υποκείμενος στον φόρο (επιχειρηματίας) και, συνακόλουθα να προκύψει εν τέλει κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων, ανακύπτει το ζήτημα πώς διακρίνονται μεταξύ τους οι δύο αυτές περιπτώσεις. Το εν λόγω ζήτημα ανακύπτει

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

[2] Απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές) (C-378/21, EU:C:2022:968).

κατά μείζονα λόγο όταν η ταυτότητα των πελατών –εν προκειμένω, άνω των 20 000– στο πλαίσιο μαζικών καθημερινών συναλλαγών δεν καταγράφεται συνήθως από την παρέχουσα τις υπηρεσίες επιχείρηση.

3. Ωστόσο, δεδομένου ότι το ζήτημα αυτό εξετάσθηκε μόνο στις προτάσεις[3], όχι όμως στην απόφαση, το Δικαστήριο καλείται τώρα από το ανώτερο δικαστήριο, στο πλαίσιο της ίδιας εθνικής διαδικασίας, να εξετάσει πώς και με ποια κριτήρια πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ των δύο περιπτώσεων.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

4. Το νομικό πλαίσιο της Ένωσης καθορίζεται από την οδηγία 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ)[4].

5. Το άρθρο 193 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τον υπόχρεο για τον φόρο αυτό:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199β και το άρθρο 202.»

6. Το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο αφορά το πεδίο εφαρμογής της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, έχει ως εξής:

«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, […]».

7. Το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τη φορολογική οφειλή διά της αναγραφής επί τιμολογίου:

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

[3] Προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές) (C-378/21, EU:C:2022:657).

[4] Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως ίσχυε κατά το επίμαχο έτος (2019), τροποποιηθείσα εσχάτως από την οδηγία 2018/2057 του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2018 (ΕΕ 2018, L 329, σ. 3).

8. Το άρθρο 220, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ρυθμίζει την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο, από τον αποκτώντα αγαθά ή τον λήπτη υπηρεσιών ή, στο όνομά του και για λογαριασμό του, από τρίτον, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1) για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ή προς μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο· […]».

Β. Το αυστριακό δίκαιο

9. Το άρθρο 11, παράγραφος 1, σημείο 1, του Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze [Umsatzsteuergesetz 1994 (ομοσπονδιακού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών του 1994), στο εξής: UStG] ρυθμίζει την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου:

«Αν ο επιχειρηματίας πραγματοποιεί στο πλαίσιο του κύκλου εργασιών του πράξεις κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 1, δικαιούται να προβαίνει στην έκδοση τιμολογίων. Αν ο επιχειρηματίας πραγματοποιεί πράξεις κύκλου εργασιών με αποδέκτη άλλον επιχειρηματία και για την επιχείρηση του τελευταίου αυτού ή με αποδέκτη νομικό πρόσωπο που δεν αποτελεί επιχειρηματία, υποχρεούται να προβαίνει στην έκδοση τιμολογίων. Αν ο επιχειρηματίας πραγματοποιεί παράδοση ή παροχή έργου υποκείμενη στον φόρο σε σχέση με ακίνητο με αποδέκτη πρόσωπο που δεν αποτελεί επιχειρηματία, υποχρεούται να προβαίνει στην έκδοση τιμολογίου. Ο επιχειρηματίας οφείλει να συμμορφώνεται με την υποχρέωσή του να εκδίδει τιμολόγια εντός έξι μηνών από την πραγματοποίηση της πράξεως.»

10. Το άρθρο 11, παράγραφος 6, του UStG, το οποίο αναφέρεται σε τιμολόγια μικρής αξίας, ορίζει τα εξής:

«Όσον αφορά τα τιμολόγια των οποίων το συνολικό ποσό δεν υπερβαίνει τα 400 ευρώ, αρκεί, πέραν της ημερομηνίας εκδόσεως, η αναγραφή των κάτωθι στοιχείων:

1. του ονόματος και της διευθύνσεως του επιχειρηματία που πραγματοποίησε την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών·

2. της ποσότητας και της συνήθους εμπορικής ονομασίας των αγαθών που παραδόθηκαν ή της φύσεως και του περιεχομένου των λοιπών υπηρεσιών που παρασχέθηκαν·

3. της ημερομηνίας παραδόσεως των αγαθών ή παροχής των λοιπών υπηρεσιών ή της χρονικής περιόδου την οποία αφορά η παροχή υπηρεσιών·

4. του αθροίσματος του αντιτίμου και του ποσού του φόρου ο οποίος αναλογεί στην παράδοση των αγαθών ή την παροχή των λοιπών υπηρεσιών και

5. του συντελεστή του φόρου.»

11. Το άρθρο 11, παράγραφος 12, του UStG, το οποίο αναφέρεται στη φορολογική οφειλή σε περίπτωση αναγραφής μη οφειλόμενου φόρου, έχει ως εξής:

«Αν ο επιχειρηματίας αναγράψει χωριστά, σε τιμολόγιο σχετικό με παράδοση αγαθών ή άλλη παροχή υπηρεσιών, ποσό φόρου υψηλότερο από εκείνο που οφείλεται για τη συναλλαγή δυνάμει

του παρόντος ομοσπονδιακού νόμου, είναι υπόχρεος, βάσει του τιμολογίου, για την καταβολή του ποσού αυτού, εκτός αν διορθώσει αντιστοίχως το ποσό του φόρου έναντι του λήπτη της παραδόσεως ή του αποδέκτη της άλλης παροχής υπηρεσιών. Σε περίπτωση διορθώσεως, εφαρμόζεται κατ' αναλογίαν το άρθρο 16, παράγραφος 1.»

III. Τα πραγματικά περιστατικά και η διαδικασία εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως

12. Η P GmbH είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης που έχει συσταθεί κατά το αυστριακό δίκαιο. Εκμεταλλεύεται έναν εσωτερικό χώρο παιχνιδιού. Κατά το επίμαχο έτος 2019, η P GmbH εφάρμοσε στο αντίτιμο για την παροχή των υπηρεσιών της (εισιτήρια εισόδου στον εσωτερικό χώρο παιχνιδιού) τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ ύψους 20 %. Στην πραγματικότητα, όμως, οι εν λόγω υπηρεσίες που παρείχε η P GmbH υπέκειντο, κατά το επίμαχο έτος 2019, στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13 % (ένας από τους μειωμένους συντελεστές που εφαρμοζόταν στην Αυστρία κατά το επίμαχο έτος σύμφωνα με το άρθρο 98, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ).

13. Κατά την καταβολή του αντιτίμου, η P GmbH εξέδιδε προς τους πελάτες αποδείξεις ταμειακής μηχανής οι οποίες, σύμφωνα με το άρθρο 11, παράγραφος 6, του UStG του 1994, αποτελούν τιμολόγια μικρής αξίας (απλουστευμένα τιμολόγια σύμφωνα με το άρθρο 238, σε συνδυασμό με το άρθρο 226β της οδηγίας ΦΠΑ). Κατά το επίμαχο έτος 2019, η P GmbH εξέδωσε συνολικά 22 557 τιμολόγια. Η P GmbH υπέβαλε διορθωτική δήλωση ΦΠΑ για το έτος 2019 προκειμένου να της επιστραφεί ο αχρεωστήτως καταβληθείς ΦΠΑ. Η Finanzamt (δημόσια οικονομική υπηρεσία της Αυστρίας, στο εξής: φορολογική αρχή) απέρριψε την επιστροφή για τον λόγο ότι η P GmbH δεν έχει προβεί σε διόρθωση των τιμολογίων και, επιπλέον, η επιστροφή του μη οφειλόμενου εκ του νόμου φόρου θα επιφέρει τον αδικαιολόγητο πλουτισμό της.

14. Η P GmbH άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής. Το αρμόδιο προς τούτο Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Αυστρία) υπέβαλε στο Δικαστήριο δύο προδικαστικά ερωτήματα, στο πλαίσιο της διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ. Το Δικαστήριο έδωσε απάντηση μόνο στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα και έκρινε ότι το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος παρέσχε υπηρεσία και ανέγραψε στο τιμολόγιο ποσό ΦΠΑ που υπολογίσθηκε με εσφαλμένο συντελεστή, δεν οφείλει, βάσει της εν λόγω διατάξεως, το εσφαλμένως χρεωθέν μέρος του ποσού του ΦΠΑ εάν δεν υπάρχει κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων, λόγω του ότι οι αποδέκτες της υπηρεσίας είναι αποκλειστικώς τελικοί καταναλωτές, οι οποίοι δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών [5].

15. Με την απόφαση του Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου), κατά της οποίας έχει πλέον ασκηθεί αναίρεση ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου), μεταρρυθμίστηκε η πράξη επιβολής φόρου του 2019. Το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) έκρινε ότι οι υπηρεσίες της P GmbH παρέχονταν «(σχεδόν) αποκλειστικά» σε πελάτες οι οποίοι, ως τελικοί καταναλωτές, δεν θα μπορούσαν να προβάλουν αξίωση έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών. Δεδομένου, όμως, ότι δεν μπορεί να αποκλεισθεί εντελώς το ενδεχόμενο πελάτες της P GmbH (ορθώς ή εσφαλμένως) να έχουν προβεί σε έκπτωση του ΦΠΑ εισροών βάσει των εν λόγω τιμολογίων, πρέπει να γίνει σχετική εκτίμηση. Λόγω της εξαιρετικά μεγάλης πιθανότητας οι υπηρεσίες της P GmbH να έχουν παρασχεθεί στους πελάτες ως ιδιώτες, το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) εκτίμησε ότι υπάρχει ένα ποσοστό 0,5 % του συνολικού κύκλου εργασιών για το

[5] Απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές) (C-378/21, EU:C:2022:968, σκέψη 25).

οποίο υφίσταται φορολογική οφειλή βάσει λογιστικού πλαισίου. Τούτο αφορά, σε σχέση με τις εκδοθείσες αποδείξεις (συνολικά 22 557 τιμολόγια) περίπου 112 τιμολόγια, από τα οποία (ορθώς ή εσφαλμένως) έγινε έκπτωση του ΦΠΑ εισροών.

16. Η αίτηση αναιρέσεως της φορολογικής αρχής στρέφεται κατά της εν λόγω αποφάσεως. Η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση αποκλίνει από τη νομολογία του Δικαστηρίου. Από την απόφαση του Δικαστηρίου δεν προκύπτει διάκριση στο πλαίσιο της εκτίμησης μεταξύ τελικών καταναλωτών, αφενός, και υποκειμένων στον φόρο, οι οποίοι έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, αφετέρου.

17. Δεδομένου ότι η απάντηση του Δικαστηρίου στο πλαίσιο της προηγούμενης διαδικασίας προδικαστικής παραπομπής στηρίχθηκε ρητώς στο γεγονός ότι το σύνολο των πελατών της P GmbH είναι τελικοί καταναλωτές οι οποίοι δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, γεννώνται αμφιβολίες, κατά το αιτούν δικαστήριο, ως προς το τι πρέπει να ισχύει σε περίπτωση που ακόμη και μικρό μέρος των πελατών της P GmbH είναι υποκείμενοι στον φόρο. Επομένως, δεν αποκλείεται –εν πάση περιπτώσει, όχι εξ ολοκλήρου– ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων.

18. Ως εκ τούτου, το Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, τα ακόλουθα ερωτήματα:

1. Έχει το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ την έννοια ότι υποκείμενος στον φόρο ο οποίος παρέσχε υπηρεσία και ανέγραψε στο σχετικό τιμολόγιο που εξέδωσε ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) το οποίο υπολογίστηκε με εσφαλμένο συντελεστή δεν οφείλει, βάσει της εν λόγω διατάξεως, το εσφαλμένως χρεωθέν μέρος του ποσού του ΦΠΑ, αν η αναγραφείσα στο συγκεκριμένο τιμολόγιο παροχή παρασχέθηκε σε μη υποκείμενο στον φόρο, ακόμη και αν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο παρέσχε παρόμοιες υπηρεσίες και σε άλλους υποκειμένους στον φόρο;

2. Νοείται ως «τελικός καταναλωτής ο οποίος δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών», κατά την έννοια της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 8ης Δεκεμβρίου 2022, C-378/21, μόνον ο μη υποκείμενος στον φόρο ή και ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος χρησιμοποιεί τη συγκεκριμένη υπηρεσία μόνο για ιδιωτικούς σκοπούς (ή για άλλους σκοπούς που δεν δικαιολογούν την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών) και, ως εκ τούτου, δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών;

3. Βάσει ποιων κριτηρίων πρέπει, στο πλαίσιο ενός απλούστερου λογιστικού πλαισίου κατά την έννοια του άρθρου 238 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, να κριθεί για ποια τιμολόγια (ενδεχομένως κατ' εκτίμηση) ο υποκείμενος στον φόρο δεν οφείλει το εσφαλμένως χρεωθέν ποσό, διότι δεν υφίσταται κανένας κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων;

19. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, η Δημοκρατία της Αυστρίας, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, η Πορτογαλία και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις. Το Δικαστήριο αποφάσισε να μη διεξαχθεί επ' ακροατηρίου συζήτηση σύμφωνα με το άρθρο 76, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας.

IV. Νομική εκτίμηση

A. Επί των προδικαστικών ερωτημάτων και της πορείας της έρευνας

20. Τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν, κατ' ουσίαν, την ερμηνεία του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ και την ύπαρξη φορολογικής οφειλής βάσει εσφαλμένου τιμολογίου (με αναγραφή μεγαλύτερου από το οφειλόμενο ποσού ΦΠΑ), η δε απάντηση σε αυτά είναι σχετικά απλή (βλ. κατωτέρω, υπό Β).

21. Το τρίτο προδικαστικό ερώτημα αφορά το πρόβλημα που είναι κρίσιμο στην πράξη: πώς πρέπει να αντιμετωπισθεί ένας μεγάλος αριθμός εσφαλμένων τιμολογίων (συνολικά 22 557 εν προκειμένω) για τα οποία μπορεί να θεωρηθεί, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου της παροχής, ότι η πλειονότητα εκδόθηκε προς μη υποκειμένους στον φόρο τελικούς καταναλωτές; Δεδομένου ότι κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων μπορεί να προκύψει μόνο για τα τιμολόγια προς υποκειμένους στον φόρο, πρέπει να διευκρινισθούν τα κριτήρια για τον προσδιορισμό των εν λόγω τιμολογίων. Συγκεκριμένα, μόνο στην περίπτωση αυτή μπορεί να γεννηθεί φορολογική οφειλή σύμφωνα με το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ.

22. Ενώ η πρώτη αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στηριζόταν στην παραδοχή ότι οι πελάτες ήταν αποκλειστικά τελικοί καταναλωτές, η δεύτερη αίτηση προδικαστικής αποφάσεως βασίζεται στο γεγονός ότι ορισμένα από τα τιμολόγια εκδόθηκαν αναμφίβολα και προς υποκειμένους στον φόρο, οι οποίοι θα μπορούσαν ενδεχομένως μέσω των τιμολογίων αυτών να έχουν ζητήσει υπερβολικά μεγάλη έκπτωση του ΦΠΑ εισροών. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, σε συνέχεια της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως που υπέβαλε –ενδεχομένως λόγω της ανάγνωσης των προτάσεών μου[6]– εκτίμησε το ποσοστό αυτό (0,5 %) και διαπίστωσε για 112 περίπου από τα 22 557 τιμολόγια φορολογική οφειλή βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επί του παρόντος σχετικά με τα κριτήρια βάσει του δικαίου της Ένωσης για μια τέτοια εκτίμηση (βλ. κατωτέρω, υπό Γ).

B. Επί του πρώτου και του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος (φορολογική οφειλή βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ)

23. Το γεγονός ότι η φορολογική οφειλή βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ αφορά τον αχρεωστήτως καταβληθέντα (υψηλότερο από τον οφειλόμενο) ΦΠΑ που έχει αναγραφεί χωριστά ακόμη και σε τιμολόγια μικρής αξίας είναι εν γένει αποδεκτό. Πράγματι, τούτο συνάδει με τη μέχρι σήμερα νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τον σκοπό του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ. Ο σκοπός αυτός συνίσταται στην εξάλειψη του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων, ο οποίος μπορεί να προκύψει από την άνευ δικαιώματος έκπτωση του φόρου από τον αποδέκτη του τιμολογίου στο οποίο αναγράφεται ο φόρος[7].

[6] Προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές) (C-378/21, EU:C:2022:657, σημείο 41), στις οποίες έχω ήδη αναφερθεί στη δυνατότητα κατ' εκτίμηση υπολογισμού.

[7] Ρητώς, υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές) (C-378/21, EU:C:2022:968, σκέψη 20), της 18ης Μαρτίου 2021, P (Κάρτες καυσίμων) (C-48/20, EU:C:2021:215, σκέψη 27), της 8ης Μαΐου 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, σκέψη 32), της 11ης Απριλίου 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, σκέψη 24), της 31ης Ιανουαρίου 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, σκέψη 32), της 31ης Ιανουαρίου 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, σκέψεις 35 και 36), και της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψεις 28 επ.).

24. Βεβαίως, η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση περιορίζεται μόνο στους φόρους που αντιστοιχούν σε δραστηριότητα υποκείμενη σε ΦΠΑ [8]. Ωστόσο, ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων υφίσταται ενόσω ο αποδέκτης τιμολογίου επί του οποίου κακώς αναγράφεται ο ΦΠΑ μπορεί ακόμη να το χρησιμοποιήσει για την άσκηση αυτού του δικαιώματος έκπτωσης σύμφωνα με το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ [9]. Τούτο διότι δεν μπορεί να αποκλεισθεί το ενδεχόμενο να μην μπορεί η φορολογική αρχή να διαπιστώσει εγκαίρως αν λόγοι ουσιαστικού δικαίου αντίκεινται στην άσκηση του τυπικώς υφιστάμενου δικαιώματος έκπτωσης του φόρου.

25. Το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ επιδιώκει, επομένως, σε περίπτωση τιμολογίου με εσφαλμένη αναγραφή (υψηλότερου από τον οφειλόμενο) ΦΠΑ, να επιτύχει συγχρονισμό μεταξύ της έκπτωσης του φόρου από τον *αποδέκτη* του τιμολογίου και της φορολογικής οφειλής του *εκδότη*, κατά τρόπο ο οποίος μπορεί να συγκριθεί με ό,τι συμβαίνει κανονικά και στην περίπτωση ορθού τιμολογίου μεταξύ του παραδίδοντος και του αποδέκτη [10]. Από τη διατύπωση του άρθρου 203 της εν λόγω οδηγίας προκύπτει συναφώς ότι δεν είναι αναγκαίο ο αποδέκτης του τιμολογίου να έχει προβεί κατ' ανάγκην πράγματι στην έκπτωση του φόρου. Αρκεί να υπάρχει κίνδυνος ότι θα μπορούσε να προβεί σε αυτή. Το ζήτημα αν είναι ορθή ή όχι η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν ασκεί, κατ' αρχήν, επιρροή.

26. Συναφώς, το άρθρο 203 προβλέπει πώς στοιχειοθετείται η διακινδύνευση απώλειας φορολογικών εσόδων. Ως εκ τούτου, τα τιμολόγια (συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων μικρής αξίας) εμπίπτουν στη διάταξη αυτή μόνον εφόσον εκδίδονται προς υποκείμενο στον φόρο. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ, από τυπικής απόψεως, μόνον ο υποκείμενος στον φόρο έχει –ενδεχομένως– δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών.

27. Αντιθέτως, ο συγκεκριμένος βαθμός στον οποίο ένας υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών είναι ζήτημα ουσίας και εξαρτάται, για παράδειγμα, από τη χρήση της ληφθείσας υπηρεσίας. Ωστόσο, το είδος της χρήσης δεν θίγει τη (θεωρητική) δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών και, επομένως, την ευθύνη από διακινδύνευση βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ.

28. Σύμφωνα και με την Επιτροπή και σε αντίθεση με την άποψη που εξέφρασαν η Γερμανία και η Αυστρία στις γραπτές παρατηρήσεις τους, τα τιμολόγια που εκδίδονται προς υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν έχουν ουσιαστικό δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών λόγω της χρήσης της υπηρεσίας για ιδιωτικούς σκοπούς, καλύπτονται, επομένως, επίσης από το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ. Το ίδιο ισχύει και ως προς τις υπηρεσίες που παρέχονται προς υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι, λόγω των απαλλασσόμενων πράξεων εκροών, επίσης δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών.

29. Η ερμηνεία αυτή, αφενός, είναι πρακτικώς εφαρμόσιμη, δεδομένου ότι συνδέεται μόνο με την ιδιότητα του αποδέκτη του τιμολογίου (υποκειμένου στον φόρο ή μη) και, αφετέρου, λαμβάνει υπόψη τον χαρακτήρα του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ ως αντικειμενική υπόσταση της διακινδύνευσης. Τούτο διότι σε αμφότερες τις περιπτώσεις δεν μπορεί να αποκλεισθεί –όπως

[8] Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, σκέψη 13).

[9] Ρητώς, υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψεις 28 επ.), με παραπομπή στην απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Schmeink & Cofreth και Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψη 57). Βλ., επίσης, απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές) (C-378/21, EU:C:2022:968, σκέψη 21).

[10] Πρβλ. συναφώς, επίσης, τις προτάσεις μου στην υπόθεση EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, σημεία 31 επ.) και στην υπόθεση Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές) (C-378/21, EU:C:2022:657, σημείο 32).

έχει εκθέσει ήδη το Δικαστήριο[11]– το ενδεχόμενο να μην μπορεί η φορολογική αρχή να διαπιστώσει εγκαίρως εάν υπάρχουν λόγοι ουσιαστικού δικαίου οι οποίοι αντίκεινται στην άσκηση από τον φορολογούμενο του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου, το οποίο τύποις διαθέτει.

30. Έχω ήδη εξηγήσει λεπτομερώς[12] ότι –όπως υποστηρίζει και η Γερμανία σε αντίθεση με την Αυστρία– από το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ δεν μπορεί να συναχθεί «αποτέλεσμα μετάδοσης» από το ένα τιμολόγιο στο άλλο. Ακόμη και αν δεν μπορεί να αποκλεισθεί το ενδεχόμενο κινδύνου σε μεμονωμένες περιπτώσεις –διότι το τιμολόγιο θα μπορούσε να έχει εκδοθεί επίσης προς υποκείμενο στον φόρο[13]–, αυτό δεν σημαίνει ότι η φορολογική οφειλή βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ καταλαμβάνει όλα τα τιμολόγια (εν προκειμένω 22 557).

31. Η εν λόγω αντίληψη περί «μετάδοσης» είναι ξένη προς το δίκαιο του ΦΠΑ. Η φορολογική οφειλή βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας αφορά –όπως ορθώς υπογραμμίζει και η Επιτροπή– μεμονωμένο εσφαλμένο τιμολόγιο. Επιπλέον, ένα τέτοιο «αποτέλεσμα μετάδοσης» θα δημιουργούσε αμφιβολίες και υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας.

32. Ως εκ τούτου, στο πρώτο και στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα μπορεί να δοθεί η ακόλουθη απάντηση: ένα πρόσωπο (εν προκειμένω, η P GmbH) δεν οφείλει ΦΠΑ βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ για τα εσφαλμένα τιμολόγια που εξέδωσε προς μη υποκείμενο στον φόρο, ακόμη και αν εξέδωσε περαιτέρω εσφαλμένα τιμολόγια προς άλλους υποκειμένους στον φόρο (ανεξαρτήτως του αν αυτοί έχουν, εν μέρει, εν όλω ή καθόλου, ουσιαστικό δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών), ως προς τα οποία το πρόσωπο αυτό είναι υπόχρεο προς καταβολή του φόρου βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ.

Γ. Επί της φορολογικής οφειλής βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ σε περίπτωση που δεν μπορεί να αποκλεισθεί ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων (τρίτο προδικαστικό ερώτημα)

1. Γενικά

33. Όπως εκτέθηκε ανωτέρω, η φορολογική οφειλή βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας αφορά μεμονωμένο εσφαλμένο τιμολόγιο που εκδόθηκε προς υποκείμενο στον φόρο. Το ζήτημα πλέον είναι «απλώς» με ποιον τρόπο πρέπει να προσδιορισθεί το τιμολόγιο ανάμεσα σε πλήθος τιμολογίων, ιδίως όταν –όπως εν προκειμένω στο πλαίσιο μαζικής συναλλαγής– η ταυτότητα των αποδεκτών των τιμολογίων είναι άγνωστη. Πρόκειται, εν τέλει, για ζήτημα που αφορά το βάρος επίκλησης και απόδειξης στο πλαίσιο της φορολογικής διαδικασίας. Η οδηγία ΦΠΑ δεν προβλέπει συγκεκριμένους όρους για το ζήτημα αυτό. Το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ (εξουσία των κρατών μελών να θεσπίζουν και άλλες υποχρεώσεις για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης) επίσης δεν περιέχει σχετικούς όρους, σε αντίθεση προς όσα υποστηρίζει η Πορτογαλία στις γραπτές παρατηρήσεις της.

[11] Ρητώς στην απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 29), με παραπομπή στην απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Schmeink & Cofreth και Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψη 57).

[12] Προτάσεις μου στην υπόθεση Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές) (C-378/21, EU:C:2022:657, σημεία 38 επ.).

[13] Αναφέρομαι στο παράδειγμά μου στις προτάσεις μου στην υπόθεση Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές) (C-378/21, EU:C:2022:657, σημείο 39): Ένας αυτοαπασχολούμενος φωτογράφος επισκέπτεται αυτόν τον εσωτερικό χώρο παιχνιδιού με τον γιο του, για να τραβήξει φωτογραφίες τις οποίες χρησιμοποιεί αργότερα ως διαφήμιση στο εργαστήριό του.

34. Η εκ του σύνεγγυς εξέταση της οδηγίας ΦΠΑ δείχνει, ωστόσο, ότι σε ορισμένες περιπτώσεις η οδηγία αυτή επιτρέπει να μην λαμβάνονται υπόψη ορισμένες περιπτώσεις ήσσονος σημασίας. Για παράδειγμα, κατά τον προσδιορισμό του ορθού επιμερισμού της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών (αναλογία έκπτωσης) σύμφωνα με το άρθρο 173, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ, μπορεί να προβλεφθεί ότι δεν λαμβάνονται υπόψη αμελητέα ποσά. Ακόμη και αν η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω, καταδεικνύει ότι, κατά την οδηγία ΦΠΑ, τα αμελητέα ποσά ενδέχεται να μην ασκούν επιρροή στο πλαίσιο του επιμερισμού πλειόνων πράξεων σε διαφορετικές υποκατηγορίες. Τούτο είναι άλλη μια απόρροια της αρχής της αναλογικότητας.

2. Διαδικαστική αυτονομία των κρατών μελών

35. Εν τέλει, ο ακριβής προσδιορισμός των τιμολογίων που ενέχουν κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων και εκείνων ως προς τα οποία αποκλείεται ο κίνδυνος αυτός παραμένει ζήτημα που αφορά το βάρος επίκλησης και απόδειξης στο πλαίσιο των φορολογικών διαδικασιών του κάθε κράτους μέλους.

36. Ελλείψει αντίστοιχης διατάξεως στην οδηγία ΦΠΑ, η διαμόρφωση αυτού του βάρους επίκλησης και απόδειξης υπάγεται–όπως υπογραμμίζουν τόσο η Γερμανία όσο και η Επιτροπή– στην αρμοδιότητα των κρατών μελών (αρχή της διαδικαστικής αυτονομίας)[14]. Εντούτοις, οι λεπτομέρειες εφαρμογής κατά τη διαμόρφωση του βάρους επίκλησης και απόδειξης δεν μπορούν να είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που διέπουν παρόμοιες καταστάσεις εσωτερικής φύσεως (αρχή της ισοδυναμίας). Δεν υπάρχουν στοιχεία προς αυτήν την κατεύθυνση, η Αυστρία όμως, δυστυχώς, δεν αναφέρθηκε επ' αυτού στις γραπτές παρατηρήσεις της.

37. Επιπλέον, οι λεπτομέρειες εφαρμογής δεν πρέπει να διαμορφώνονται κατά τρόπο που να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει η έννομη τάξη της Ένωσης (αρχή της αποτελεσματικότητας)[15]. Στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ, τούτο σημαίνει επίσης ότι τα κράτη μέλη, κατά την άσκηση της εν λόγω εξουσίας διαμόρφωσης, οφείλουν να συμμορφώνονται με το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του, ιδίως τις αρχές της αναλογικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας[16].

38. Συνήθως, η διοικητική διαδικασία στο δημόσιο δίκαιο (μέρος του οποίου αποτελεί το φορολογικό δίκαιο) διέπεται από το ανακριτικό σύστημα. Τούτο σημαίνει ότι οι φορολογικές αρχές προβαίνουν, κατ' αρχήν, σε αυτεπάγγελτη εξακρίβωση των πραγματικών περιστατικών. Στο φορολογικό δίκαιο, η εξέταση αυτή συνοδεύεται, κατά κανόνα, από διάφορες υποχρεώσεις συνεργασίας που υπέχει ο υποκείμενος στον φόρο. Όσο λιγότερο ο υποκείμενος στον φόρο εκπληρώνει τις υποχρεώσεις συνεργασίας, τόσο περιορίζεται η υποχρέωση της φορολογικής αρχής να προβαίνει σε εξακρίβωση. Ωστόσο, από (αμφότερες) τις αιτήσεις προδικαστικής

[14] Αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 35), της 6ης Νοεμβρίου 2003, Καραγιώργου κ.λπ. (C-78/02 έως C-80/02, EU:C:2003:604, σκέψη 49), της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Schmeink & Cofreth και Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψη 49), και της 13ης Δεκεμβρίου 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, σκέψη 18), σχετικά με παρόμοια υπόθεση στο πλαίσιο της διόρθωσης τιμολογίων.

[15] Αποφάσεις της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723, σκέψη 59), της 16ης Ιουλίου 2020, UR (Υπαγωγή των Δικηγόρων στον ΦΠΑ) (C-424/19, EU:C:2020:581, σκέψη 25), της 4ης Μαρτίου 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, σκέψη 58), της 10ης Ιουλίου 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, σκέψη 54), της 24ης Οκτωβρίου 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, σκέψη 20), της 21ης Ιανουαρίου 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, σκέψη 17), και της 3ης Σεπτεμβρίου 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, σκέψη 24).

[16] Συναφώς, βλ. αποφάσεις της 16ης Μαΐου 2024, Slovenské Energetické Strojárne (C-746/22, EU:C:2024:403, σκέψεις 51 επ.), της 29ης Φεβρουαρίου 2024, Consortium Remi Group (C-314/22, EU:C:2024:183, σκέψεις 84 επ.), και της 13ης Οκτωβρίου 2022, HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790, σκέψεις 39 επ.).

αποφάσεως δεν προκύπτει ότι θα έπρεπε εν προκειμένω να καταλογισθεί στην P GmbH οποιαδήποτε παράλειψη, συνεπώς, εναπόκειται κατ' αρχήν στη φορολογική αρχή να εξακριβώσει τα πραγματικά περιστατικά.

39. Εάν τα πραγματικά περιστατικά δεν μπορούν να αποσαφηνισθούν με επαρκή βεβαιότητα, εφαρμόζονται οι κανόνες σχετικά με το αντικειμενικό βάρος απόδειξης. Σύμφωνα με τους κανόνες αυτούς, η φορολογική αρχή φέρει εν γένει το αντικειμενικό βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που θεμελιώνουν ή αυξάνουν τη φορολογική οφειλή, όταν ο υποκείμενος στον φόρο έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις συνεργασίας που υπέχει, η δε αδυναμία απόδειξης πραγματικών περιστατικών που μειώνουν τον φόρο αποβαίνει εις βάρος του υποκειμένου στον φόρο.

40. Αν όμως τα εσφαλμένα τιμολόγια προς μη υποκειμένους στον φόρο δεν θεμελιώνουν φορολογική οφειλή βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ, διότι δεν υπάρχει κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων [17], τότε μόνο τα εσφαλμένα τιμολόγια προς υποκειμένους στον φόρο μπορούν να θεμελιώσουν φορολογική οφειλή βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ.

41. Συνεπώς, η φορολογική αρχή πρέπει, κατ' αρχήν, να εξακριβώσει πόσα από τα τιμολόγια που εκδόθηκαν για την επίσκεψη σε εσωτερικό χώρο παιχνιδιού αφορούν υποκειμένους στον φόρο, προκειμένου να είναι σε θέση να καταλογίσει φορολογική οφειλή κατά την έννοια του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ. Εντούτοις, δεδομένου ότι το φορολογικό δίκαιο χαρακτηρίζεται από τη διαχείριση ενός πολύ μεγάλου αριθμού φορολογητέων πράξεων, φορολογουμένων και διοικητικών πράξεων (ούτως καλούμενες μαζικές διαδικασίες), είναι ευρέως διαδομένη στα κράτη μέλη [18] η δυνατότητα της φορολογικής αρχής να προβαίνει σε κατ' εκτίμηση υπολογισμό της φορολογικής βάσης όταν αυτή δεν μπορεί να εξακριβωθεί.

3. Ευχέρεια εκτίμησης της φορολογικής αρχής και δίκαιο της Ένωσης

42. Το δίκαιο της Ένωσης –όπως ορθώς υπογραμμίζει και η Επιτροπή– δεν αντίκειται σε αυτό. Προϋπόθεση είναι, ωστόσο, η εν λόγω ευχέρεια εκτίμησης να ασκείται σύμφωνα με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας [19].

43. Το Δικαστήριο έχει κρίνει αναφορικά με τον τεκμαρτό υπολογισμό του κύκλου εργασιών υποκειμένου στον φόρο [20] «ότι η οδηγία περί ΦΠΑ, καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση […] η οποία επιτρέπει στην φορολογική αρχή, σε περίπτωση σοβαρών αποκλίσεων μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων και των εσόδων που υπολογίζονται κατ' εκτίμηση βάσει τομεακών μελετών, να κάνει χρήση επαγωγικής μεθόδου […], για να καθορίσει το ποσό του κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε υποκείμενος στον φόρο».

[17] Απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές) (C-378/21, EU:C:2022:968).

[18] Στη Γερμανία, το άρθρο 162, παράγραφος 1, του Abgabenordnung (γερμανικού κώδικα φορολογίας) προβλέπει ρητά την εξουσία εκτίμησης των κρατών μελών. Στην Ιταλία, το άρθρο 62sexies, παράγραφος 3, και το άρθρο 62bis της Decreto legge (πράξης νομοθετικού περιεχομένου) αριθ. 331/93, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 427 της 29ης Οκτωβρίου 1993, επιτρέπουν να προσδιορισθεί διά της επαγωγικής μεθόδου (ήτοι να εκτιμηθεί) ο συνολικός κύκλος εργασιών μιας επιχείρησης. Στην Αυστρία, το άρθρο 184 του Bundesabgabenordnung (αυστριακού ομοσπονδιακού κώδικα φορολογίας) προβλέπει αντίστοιχη εξουσία εκτίμησης.

[19] Απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, σκέψη 37), με παραπομπή στην απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, σκέψη 44).

[20] Απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, σκέψη 46).

44. Τούτο δεν διαφέρει από τον κατ' εκτίμηση υπολογισμό του κύκλου εργασιών λόγω του ότι η δήλωση του κύκλου εργασιών από τον υποκείμενο στον φόρο δεν ήταν αξιόπιστη από τη σκοπιά της φορολογικής αρχής. Προϋπόθεση είναι, ωστόσο –όπως εξηγεί το Δικαστήριο–, ότι «η ρύθμιση αυτή και η εφαρμογή της δίνουν τη δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο, τηρουμένων των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, καθώς και της προστασίας των δικαιωμάτων άμυνας, να αμφισβητήσει τα αποτελέσματα της εν λόγω μεθόδου, επικαλούμενος τυχόν αντίθετα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία διαθέτει».

45. Η αρχή της αναλογικότητας δεν επιτρέπει ο σκοπός (είσπραξη φόρου λόγω ευθύνης από διακινδύνευση) να αγιάσει τα μέσα (εκτίμηση ότι όλα τα τιμολόγια εκδόθηκαν προς υποκειμένους στον φόρο).

46. Συναφώς, κρίσιμη σημασία αποκτούν οι γενικές περιστάσεις της συγκριμένης περίπτωσης, εν προκειμένω το γεγονός ότι οι πελάτες του εσωτερικού χώρου παιχνιδιού είναι μάλλον σπανίως υποκείμενοι στον φόρο κατά την έννοια της νομοθεσίας ΦΠΑ. Όπως έχει εξηγήσει το Δικαστήριο, ο κατ' εκτίμηση υπολογισμός του κύκλου εργασιών πρέπει να είναι ακριβής, αξιόπιστος και επικαιροποιημένος[21]. Το ίδιο ισχύει και αναφορικά με τον κατ' εκτίμηση υπολογισμό των τιμολογίων που παρουσιάζουν δυνητικό κίνδυνο. Ο κατ' εκτίμηση υπολογισμός πρέπει να ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα και στα διδάγματα της κοινής πείρας, επομένως, εκτίμηση για ποσοστό 50 % φαίνεται, για παράδειγμα, εν προκειμένω δυσανάλογη.

47. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει «την πλήρη ουδετερότητα όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό τον όρο ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται οι ίδιες στον ΦΠΑ»[22]. Ως εκ τούτου, η αρχή της ουδετερότητας στο δίκαιο του ΦΠΑ επιτάσσει η επιχείρηση, ως εισπράττουσα φόρους για λογαριασμό του Δημοσίου, κατ' αρχήν να απαλλάσσεται από την τελική επιβάρυνση του ΦΠΑ[23], υπό την προϋπόθεση ότι η ίδια η επιχειρηματική δραστηριότητα σκοπεί τη διενέργεια φορολογητέων (κατ' αρχήν) πράξεων[24]. Τούτο συμβαίνει εν προκειμένω.

48. Στην περίπτωση έκδοσης εσφαλμένων τιμολογίων που αναγράφουν μεγαλύτερο από το οφειλόμενο ποσό ΦΠΑ, η αρχή της ουδετερότητας διασφαλίζεται μέσω της δυνατότητας, την οποία θα πρέπει να προβλέπουν τα κράτη μέλη, προς διόρθωση του φόρου που έχει αναγραφεί εσφαλμένα στο τιμολόγιο, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του ή έχει εξαλείψει εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων[25]. Ωστόσο, μια υπερβολική εκτίμηση θα υπονόμευε την αρχή αυτή. Ως εκ τούτου, από τις αρχές της ουδετερότητας και της αναλογικότητας συνάγεται ότι, σε περίπτωση όπως εν προκειμένω, κατά

[21] Απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, σκέψη 42 –βεβαίως, αναφέρει ότι σκοπός είναι «να καθοριστεί διά της επαγωγικής μεθόδου ο κύκλος εργασιών», πλην όμως, κατά τη γνώμη μου, πρόκειται για παράφραση της εκτίμησης).

[22] Αποφάσεις της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, σκέψη 38), της 13ης Μαρτίου 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, σκέψη 41), της 3ης Μαρτίου 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 14ης Φεβρουαρίου 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, σκέψη 19).

[23] Κατά πάγια νομολογία, βλ., μεταξύ άλλων, 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).

[24] Βλ. 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 τις προτάσεις μου στην υπόθεση Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, σημείο 42).

[25] Απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, σκέψη 28), της 8ης Μαΐου 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, σκέψη 33), της 31ης Ιανουαρίου 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, σκέψη 37), της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 37), της 6ης Νοεμβρίου 2003, Καραγιώργου κ.λπ. (C-78/02 έως C-80/02, EU:C:2003:604, σκέψη 50), και της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Schmeink & Cofreth και Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψη 58).

την οποία, σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας, υπάρχουν μάλλον λίγοι υποκείμενοι στον φόρο μεταξύ των πελατών της P GmbH, η φορολογική αρχή οφείλει να προβαίνει σε συντηρητική μόνον εκτίμηση.

49. Συγκεκριμένα κριτήρια για την εκτίμηση της αναλογίας των τιμολογίων που ενέχουν κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων προκύπτουν –όπως ορθώς αναγνώρισε το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφασή του–, επομένως, από τη φύση της υπηρεσίας και από τη συνήθη πελατεία. Σε περίπτωση υπηρεσιών που συνήθως λαμβάνονται από υποκειμένους στον φόρο, η εκτίμηση μπορεί να είναι ευρύτερη, εάν ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι σε θέση να παράσχει στοιχεία σχετικά με τους λόγους για τους οποίους ορισμένο ποσοστό των τιμολογίων εκδόθηκε προς μη υποκειμένους στον φόρο. Σε περίπτωση υπηρεσιών, όπως εν προκειμένω, που παρέχονται κατά κύριο λόγο σε μη υποκειμένους στον φόρο, η εκτίμηση πρέπει να είναι πιο συντηρητική, εάν η φορολογική αρχή δεν είναι σε θέση να παράσχει στοιχεία σχετικά με τους λόγους για τους οποίους μέρος των τιμολογίων εκδόθηκε παρά ταύτα προς υποκειμένους στον φόρο.

50. Είναι επίσης πιθανό ότι ένας εκ των υστέρων δειγματοληπτικός έλεγχος, κατά τον οποίο όλοι οι επισκέπτες κατά τη διάρκεια μίας ημέρας ερωτώνται αν είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο ΦΠΑ ως υποκείμενοι στον φόρο, να παράσχει στοιχεία για την εκτίμηση αυτή. Σε τελική ανάλυση, ωστόσο, αυτό αφορά την αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών και των αποδεικτικών μέσων στη συγκεκριμένη περίπτωση, η οποία εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο. Εν πάση περιπτώσει, η παραδοχή του Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου) στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφασή του, κατά την οποία μόνον το 0,5 % των υπηρεσιών παρασχέθηκαν σε υποκειμένους στον φόρο, δεν είναι, κατά τη γνώμη μου, υπερβολική ούτε φαίνεται να είναι δυσανάλογη.

51. Θα ήταν επίσης νοητή η πρόβλεψη ενός λεγόμενου τέλους διασφάλισης (για παράδειγμα, ύψους 5 %) προκειμένου να αποκλεισθεί κάθε κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων. Ωστόσο, το τέλος αυτό θα έπρεπε στην περίπτωση αυτή να λαμβάνει επίσης υπόψη ποιος προκαλεί τον κίνδυνο που πρέπει να «διασφαλισθεί». Συγκεκριμένα, αν το σφάλμα κατά την έκδοση του τιμολογίου οφείλεται σε ανακριβείς δηλώσεις της ίδιας της φορολογικής αρχής ή σε μεταστροφή της νομολογίας, τότε το σφάλμα αυτό και, επομένως, ο ενδεχόμενος κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων δεν βρίσκονται στη σφαίρα επιρροής του εκδότη του τιμολογίου. Δεδομένου ότι αυτός –όπως ορθώς επισημαίνει το Δικαστήριο– ενεργεί απλώς ως εισπράττων τον φόρο από τρίτο για λογαριασμό του Δημοσίου, δεν υπάρχει περιθώριο για την πρόβλεψη τέλους διασφάλισης. Αντιθέτως, αν ο επιχειρηματίας υπέπεσε σε σφάλμα κατά τον προσδιορισμό του ορθού φορολογικού συντελεστή, τότε ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων μπορεί κάλλιστα να ληφθεί υπόψη στο πλαίσιο της εκτίμησης μέσω της πρόβλεψης τέλους διασφάλισης.

V. Πρόταση

52. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα του Verwaltungsgerichtshof (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου) ως εξής:

1. Ένα πρόσωπο δεν οφείλει ΦΠΑ βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ για τα εσφαλμένα τιμολόγια που εξέδωσε προς μη υποκείμενο στον φόρο, ακόμη και αν εξέδωσε περαιτέρω εσφαλμένα τιμολόγια προς άλλους υποκειμένους στον φόρο, ως προς τα οποία το πρόσωπο αυτό είναι υπόχρεο προς καταβολή του φόρου βάσει του ως άνω άρθρου. Η αναλογία των τιμολογίων αυτών πρέπει να εξακριβώνεται κατά περίπτωση κατόπιν εκτίμησης.

2. Τα κριτήρια για την εκτίμηση της αναλογίας των τιμολογίων που ενέχουν κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων προκύπτουν στο πλαίσιο αυτό από τη φύση της υπηρεσίας και από τη συνήθη πελατεία. Ομοίως, η ταυτότητα του προσώπου που προκάλεσε το σφάλμα και ο τρόπος με τον οποίο ο εκδότης του τιμολογίου συνεργάστηκε για την αποσαφήνιση των πραγματικών περιστατικών μπορούν να είναι χρήσιμα κριτήρια για την εκτίμηση.