Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 21ης Μαρτίου 2024*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Παροχή υπηρεσιών αναψυχής και βελτίωσης της φυσικής κατάστασης – Πώληση πακέτων δελτίων πρόσβασης σε υπηρεσίες αποδεικνυόμενη από ταμειακή μηχανή και αποδείξεις ταμειακής μηχανής – Βάση επιβολής του φόρου – Εσφαλμένος φορολογικός συντελεστής – Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας – Προσαρμογή της φορολογικής οφειλής λόγω μεταβολής της βάσης επιβολής του φόρου – Εθνική πρακτική κατά την οποία δεν επιτρέπεται, ελλείψει τιμολογίου, η διόρθωση του ποσού του ΦΠΑ και η επιστροφή του επιπλέον αποδοθέντος ΦΠΑ – Απουσία κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων – Ένσταση αδικαιολόγητου πλουτισμού»

Στην υπόθεση C-606/22,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) με απόφαση της 23ης Ιουνίου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Σεπτεμβρίου 2022, στο πλαίσιο της δίκης

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

κατά

B. sp. z o.o., πρώην B. sp.j.,

παρισταμένου του:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους N. Wahl (εισηγητή), προεδρεύοντα του έβδομου τμήματος, J. Passer και M. L. Arastey Sahún, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– ο Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, εκπροσωπούμενος από τον B. Kołodziej και τον T. Wojciechowski,

– η B. sp. z o.o., εκπροσωπούμενη από τους R. Baraniewicz, T. Pabiański και J. Tokarski, doradcy podatkowi, καθώς και από τον A. Zubik, radca prawny,

– ο Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, εκπροσωπούμενος από τον P. Chrupek, radca prawny,

– η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις J. Jokubauskaitė και M. Owsiany-Hornung,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 16ης Νοεμβρίου 2023,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 1, παράγραφος 2, καθώς και του άρθρου 73 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010 (ΕΕ 2010, L 189, σ. 1) (στο εξής: οδηγία 2006/112), υπό το πρίσμα των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας, της αναλογικότητας και της ίσης μεταχείρισης.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (διευθυντή της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του Bydgoszcz, Πολωνία) και της B. sp.j. (στο εξής: B.), η οποία μετά την υποβολή της αίτησης κατέστη B. sp. z o.o., με αντικείμενο την άρνηση της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας να αναγνωρίσει, ελλείψει τιμολογίου, πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) υπέρ της B., το οποίο είχε προκύψει από διορθωτικές δηλώσεις ΦΠΑ υποβληθείσες από την ίδια.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής:

«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων, που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου.

Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του

ποσού του φόρου, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.

Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εφαρμόζεται μέχρι και το στάδιο του λιανικού εμπορίου.»

4 Κατά το άρθρο 73 της οδηγίας αυτής:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»

5 Το άρθρο 78 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται τα ακόλουθα:

α) τα τέλη, δικαιώματα, εισφορές και φόροι, με εξαίρεση τον ΦΠΑ,

[…]».

6 Κατά το άρθρο 220, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας:

«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,

[…]».

7 Το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 έχει ως εξής:

«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:

[…]

6) η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών,

7) η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών […], εφόσον η εν λόγω ημερομηνία είναι καθορισμένη και διαφέρει από την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,

[…]

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,

[…]».

8 Το άρθρο 226β της οδηγίας αυτής, το οποίο εισήχθη με την οδηγία 2010/45 με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2013, ορίζει τα ακόλουθα:

«Όσον αφορά τα απλουστευμένα τιμολόγια τα οποία εκδίδονται δυνάμει των άρθρων 220α και 221 παράγραφοι 1 και 2, τα κράτη μέλη απαιτούν τουλάχιστον τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου·

β) προσδιοριστικά στοιχεία του υποκείμενου στον φόρο ο οποίος παραδίδει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες·

γ) περιγραφή του τύπου των παραδιδόμενων αγαθών ή των παρεχόμενων υπηρεσιών·

δ) ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ ή δεδομένα που επιτρέπουν τον υπολογισμό του·

ε) όταν το τιμολόγιο που εκδόθηκε είναι έγγραφο ή μήνυμα που εξομοιώνεται με τιμολόγιο βάσει του άρθρου 219, ρητή και σαφή παραπομπή σε αυτό το αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις που τροποποιούνται.

Τα κράτη μέλη δεν μπορούν να απαιτούν περισσότερες ενδείξεις στα τιμολόγια από εκείνες που προβλέπονται στα άρθρα 226, 227 και 230.»

Το πολωνικό δίκαιο

9 Το άρθρο 29 του ustawa o podatku od towarów i usług (νόμου περί του φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U. αριθ. 54, θέση 535), όπως ίσχυε μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013 (Dz. U. αριθ. 177, θέση 1054), είχε ως εξής:

«4a Σε περίπτωση μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου σε σχέση με τη βάση υπολογισμού που προκύπτει από το εκδοθέν τιμολόγιο, ο υποκείμενος στον φόρο προβαίνει σε μείωση της βάσης υπολογισμού υπό την προϋπόθεση ότι, προ της εκπνοής της προθεσμίας υποβολής της φορολογικής δήλωσης για τη φορολογική περίοδο κατά την οποία ο αποδέκτης των αγαθών ή των υπηρεσιών παρέλαβε το διορθωτικό τιμολόγιο, έχει στην κατοχή του βεβαίωση παραλαβής του διορθωτικού τιμολογίου εκ μέρους του αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών για τα οποία εκδόθηκε το τιμολόγιο. Εφόσον η βεβαίωση παραλαβής του διορθωτικού τιμολογίου από τον αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών παραδοθεί στον υποκείμενο στον φόρο μετά την εκπνοή της προθεσμίας υποβολής φορολογικής δήλωσης για την αντίστοιχη φορολογική περίοδο, αυτός

μπορεί να λάβει υπόψη του το διορθωτικό τιμολόγιο για τη φορολογική περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας παρέλαβε τη βεβαίωση.

[…]

4c Η παράγραφος 4a έχει εφαρμογή, τηρουμένων των αναλογιών, και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνεται σφάλμα στο τιμολόγιο όσον αφορά το ποσό του φόρου και εκδίδεται τιμολόγιο διορθωτικό εκείνου στο οποίο αναγραφόταν ποσό φόρου μεγαλύτερο από το οφειλόμενο.»

10 Στον νόμο αυτό, όπως ίσχυε από 1ης Ιανουαρίου 2014 (Dz. U. του 2016, θέση 710), το άρθρο 29a, παράγραφοι 13 και 14, προβλέπει τα ακόλουθα:

«13. Στις περιπτώσεις που διαλαμβάνονται […], η μείωση της βάσης επιβολής του φόρου σε σχέση με τη βάση επιβολής που προκύπτει από το εκδοθέν τιμολόγιο πραγματοποιείται υπό την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει στην κατοχή του βεβαίωση παραλαβής του διορθωτικού τιμολογίου από τον αγοραστή του αγαθού ή τον αποδέκτη της υπηρεσίας που αφορά το τιμολόγιο, πριν από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής φορολογικής δήλωσης για τη φορολογική περίοδο κατά την οποία ο αγοραστής του αγαθού ή ο αποδέκτης της υπηρεσίας έλαβε το διορθωτικό τιμολόγιο. Σε περίπτωση λήψης της, εκ μέρους του αγοραστή αγαθού ή του αποδέκτη υπηρεσίας, βεβαίωσης παραλαβής της διόρθωσης του τιμολογίου μετά την προθεσμία υποβολής της φορολογικής δήλωσης για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, παρέχεται στον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα να λάβει υπόψη το διορθωτικό τιμολόγιο εντός της φορολογικής περιόδου κατά την οποία έλαβε τη βεβαίωση παραλαβής.

14. Η παράγραφος 13 έχει εφαρμογή, τηρουμένων των αναλογιών, και στην περίπτωση κατά την οποία διαπιστώνεται σφάλμα όσον αφορά το αναγραφόμενο στο τιμολόγιο ποσό του φόρου και εκδίδεται διορθωτικό τιμολόγιο καθόσον στο αρχικό αναγραφόταν ποσό φόρου υψηλότερο του οφειλόμενου.»

11 Το άρθρο 3 της rozporządzenie Ministra finansów w sprawie kas rejestrujących (απόφασης του Υπουργού Οικονομικών περί ταμειακών μηχανών), της 14ης Μαρτίου 2013 (Dz. U., θέση 363), προβλέπει τα εξής:

«[…]

5. Σε περίπτωση προδήλου σφάλματος καταχώρισης, ο υποκείμενος στον φόρο προβαίνει αμέσως στη διόρθωση με καταχώριση σε ξεχωριστό βιβλίο:

1) της εσφαλμένως καταχωρισθείσας πώλησης (της ακαθάριστης αξίας της πώλησης και της αξίας του οφειλόμενου φόρου)·

2) σύντομης περιγραφής της αιτίας του σφάλματος και των περιστάσεων υπό τις οποίες διαπράχθηκε, συνοδευόμενης από την πρωτότυπη ταμειακή απόδειξη που τεκμηριώνει την πώληση την οποία αφορά το πρόδηλο σφάλμα.

6. Στην περίπτωση της παραγράφου 5, ο υποκείμενος στον φόρο καταχωρίζει την πώληση καταγράφοντας το ορθό ποσό της πώλησης αυτής με χρήση ταμειακής μηχανής.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

12 Η Β. ασκεί δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών συνδεόμενων με υπηρεσίες αναψυχής και βελτίωσης της φυσικής κατάστασης, ήτοι πωλεί πακέτα δελτίων για την πρόσβαση στους χώρους αθλητικού συλλόγου και την ελεύθερη χρήση των εκεί ευρισκόμενων εγκαταστάσεων. Το 2016, σύμφωνα με τις νέες φορολογικές οδηγίες που είχαν εκδοθεί συναφώς στην Πολωνία, αποφάσισε να εφαρμόσει μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (8 % αντί του 23 %) για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών.

13 Συνεπώς, στις 27 Ιανουαρίου 2016 η Β. υπέβαλε διορθωτικές δηλώσεις ΦΠΑ για τους μήνες Ιανουάριο έως Μάρτιο 2012, Ιούνιο έως Οκτώβριο 2012, Δεκέμβριο 2012, Ιανουάριο 2013, Φεβρουάριο 2013, Νοέμβριο 2013, Δεκέμβριο 2013, Ιανουάριο 2014, Φεβρουάριο 2014, Απρίλιο 2014 και Μάιο 2014.

14 Με απόφαση της 22ας Ιουνίου 2017, ο Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w T. (προϊστάμενος της β' υπηρεσίας φορολογικών ελέγχων του Τ., Πολωνία) αρνήθηκε να αναγνωρίσει πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ υπέρ της Β. όσον αφορά τις ανωτέρω φορολογικές περιόδους, επισημαίνοντας, μεταξύ άλλων, ότι, κατά το μέτρο που το έγγραφο που τεκμηριώνει την πραγματοποίηση φορολογητέας πράξης δεν έχει διορθωθεί σύμφωνα με τον νόμο περί του φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών, ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει δικαίωμα διόρθωσης των καταχωρίσεων ή δηλώσεών του.

15 Με απόφαση της 24ης Νοεμβρίου 2017, ο διευθυντής της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του Bydgoszcz επικύρωσε την ως άνω απόφαση, υπογραμμίζοντας ότι δεν υφίσταντο νομικές διατάξεις διέπουσες τη δυνατότητα διόρθωσης της βάσης επιβολής του φόρου και του οφειλομένου φόρου που ήταν καταγεγραμμένος στη δήλωση ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους τις οποίες αφορούσε η αίτηση αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ στην περίπτωση πωλήσεων εισιτηρίων ή πακέτων δελτίων εισόδου για χρήση εγκαταστάσεων που δεν τεκμηριώνονταν από τιμολόγιο. Συγκεκριμένα, η Β. δεν είχε τη δυνατότητα να εκδώσει διορθωτικά τιμολόγια λόγω της μη έκδοσης τιμολογίων κατά τις οικείες πωλήσεις. Ως εκ τούτου, η Β. όφειλε να αποδώσει στο πολωνικό δημόσιο ταμείο, κατόπιν εφαρμογής τυχόν προβλεπόμενων εκπτώσεων, το σύνολο του ποσού που είχε εισπράξει από τους τελικούς καταναλωτές ως οφειλόμενο φόρο.

16 Επιληφθέν ένδικης προσφυγής που άσκησε η Β. κατά της τελευταίας αυτής απόφασης, το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (διοικητικό πρωτοδικείο περιφέρειας Bydgoszcz, Πολωνία), με απόφαση εκδοθείσα στις 7 Μαρτίου 2018, εξαφάνισε την προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνοντας, ειδικότερα, ότι το άρθρο 3, παράγραφοι 3 έως 6, της απόφασης του Υπουργού Οικονομικών περί ταμειακών μηχανών δεν κάλυπτε το σύνολο των καταστάσεων που μπορούσαν να αποτελέσουν λόγο διόρθωσης και ότι μια τέτοια διόρθωση ήταν δυνατή και σε άλλες περιπτώσεις. Το δικαστήριο αυτό έκρινε, κατά συνέπεια, ότι ο υποκείμενος στον φόρο είχε το δικαίωμα να διορθώσει το ποσό του οφειλόμενου φόρου επί των πωλήσεων οι οποίες τεκμηριώνονταν από ταμειακές αποδείξεις. Το γεγονός ότι έλειπε η ταμειακή απόδειξη που είχε αρχικώς χορηγηθεί στον αγοραστή δεν αποτελούσε εμπόδιο συναφώς, δεδομένου ότι η ταμειακή μηχανή καθιστά δυνατή την πολλαπλή ανάγνωση των καταχωρισμένων σ' αυτή δεδομένων. Συνακόλουθα, η πρόσβαση στη μνήμη της εν λόγω μηχανής αποτελεί αξιόπιστο μέσο προκειμένου να υπάρχει αποδεικτικό στοιχείο της πράξης που πρέπει να διορθωθεί λόγω σφάλματος το οποίο διέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο.

17 Ο διευθυντής της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του Bydgoszcz άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία) αναίρεση κατά της απόφασης του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (διοικητικού πρωτοδικείου περιφέρειας Bydgoszcz).

18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν το άρθρο 1, παράγραφος 2, και το άρθρο 73 [της οδηγίας 2006/112], καθώς και οι αρχές της ουδετερότητας, της αναλογικότητας και της ίσης μεταχείρισης, την έννοια ότι αντιτίθενται στην πρακτική των εθνικών φορολογικών αρχών στο πλαίσιο της οποίας δεν παρέχεται η δυνατότητα, δεδομένου ότι δεν υφίσταται νομική βάση κατά το εθνικό δίκαιο ή αδικαιολόγητος πλουτισμός, διόρθωσης της βάσης επιβολής του φόρου και του οφειλόμενου φόρου, σε περίπτωση κατά την οποία η πώληση προϊόντων και η παροχή υπηρεσιών σε καταναλωτές με συντελεστή ΦΠΑ υψηλότερο του ορθού έχουν καταχωρισθεί μέσω ταμειακής μηχανής και τεκμηριώνονται με ταμειακές αποδείξεις αγοράς και όχι με τιμολόγια ΦΠΑ, χωρίς η συγκεκριμένη διόρθωση να μεταβάλλει την τιμή (ακαθάριστη τιμή πώλησης);»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

19 Κατ’ αρχάς, υπενθυμίζεται ότι, στο πλαίσιο της προβλεπόμενης από το άρθρο 267 ΣΛΕΕ διαδικασίας συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, στο τελευταίο απόκειται να δώσει στο εθνικό δικαστήριο χρήσιμη απάντηση η οποία θα του παρέχει τη δυνατότητα να επιλύσει τη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί. Υπό το πρίσμα αυτό και εφόσον είναι αναγκαίο, το Δικαστήριο μπορεί να αναδιατυπώσει τα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (απόφαση της 27ης Μαρτίου 2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

20 Προς τούτο, το Δικαστήριο μπορεί, λαμβάνοντας υπόψη το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, να συναγάγει από το σύνολο των στοιχείων που του παρέχει το εθνικό δικαστήριο, και ιδίως από το σκεπτικό της αποφάσεως περί παραπομπής, τις διατάξεις και τις αρχές του δικαίου της Ένωσης που χρήζουν ερμηνείας (απόφαση της 27ης Μαρτίου 2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

21 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο ορθώς μνημονεύει το άρθρο 78, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 ως μέρος του εφαρμοστέου στη διαφορά της κύριας δίκης νομικού πλαισίου, δεδομένου ότι η διάταξη αυτή διευκρινίζει τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου για την οποία κάνει λόγο το άρθρο 73 της οδηγίας, άρθρο στο οποίο παραπέμπει το αιτούν δικαστήριο με το ερώτημά του.

22 Επομένως, το ζήτημα που εν τέλει τίθεται με το ερώτημα αυτό είναι, κατ’ ουσίαν, αν το άρθρο 1, παράγραφος 2, και το άρθρο 73 της οδηγίας αυτής, σε συνδυασμό με το άρθρο 78, στοιχείο α′, της ίδιας οδηγίας, έχουν την έννοια ότι, υπό το πρίσμα των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας, της αναλογικότητας και της ίσης μεταχείρισης, αντιτίθενται σε πρακτική της φορολογικής αρχής κράτους μέλους η οποία αποκλείει τη διόρθωση του οφειλόμενου ΦΠΑ διά φορολογικής δηλώσεως στην περίπτωση που έχουν πραγματοποιηθεί παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών κατόπιν εφαρμογής υψηλότερου συντελεστή ΦΠΑ, με την αιτιολογία ότι για τις πράξεις αυτές δεν έχουν εκδοθεί τιμολόγια αλλά ταμειακές αποδείξεις.

23 Συναφώς, επιβάλλεται να υπογραμμιστεί ότι το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, οι ίδιες στον ΦΠΑ (απόφαση της 21ης Οκτωβρίου 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

24 Εξ αυτού προκύπτει ότι η φορολογική αρχή ενός κράτους μέλους θα υπέπιπτε σε παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ κατά τρόπο αντιβαίνοντα προς την αρχή της αναλογικότητας, αν άφηνε να βαρύνει τον υποκείμενο στον φόρο ο ΦΠΑ του οποίου δικαιούται την επιστροφή, ενώ το κοινό σύστημα ΦΠΑ αποσκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή έχει καταβληθεί στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του (απόφαση της 21ης Οκτωβρίου 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, σκέψη 55).

25 Επομένως, πρέπει κατ' αρχάς να προσδιοριστεί αν ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται επιστροφή στην περίπτωση που στις υποκείμενες στον ΦΠΑ πραγματοποιηθείσες πράξεις του έχει εφαρμόσει εσφαλμένως μεν, πλην όμως κατ' εφαρμογή των οδηγιών που παρέσχε αρχικώς η φορολογική αρχή του οικείου κράτους μέλους, τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, εν προκειμένω συντελεστή 23 %, ενώ ο ορθός συντελεστής είναι ο μειωμένος συντελεστής 8 %.

26 Πράγματι, δεδομένου ότι, κατ' εφαρμογήν της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 23 και 24 της παρούσας αποφάσεως, το σύστημα του ΦΠΑ αποσκοπεί στην επιβάρυνση μόνον του τελικού καταναλωτή (απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin, C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), πρέπει να θεωρηθεί ότι στην τιμή που έχει συμφωνηθεί μεταξύ του τελευταίου και του προμηθευτή αγαθών ή του παρέχοντος υπηρεσίες περιλαμβάνεται ο ΦΠΑ που βαρύνει τις οικείες πράξεις, ανεξαρτήτως του αν για αυτές έχει εκδοθεί τιμολόγιο ή όχι (πρβλ. απόφαση της 1ης Ιουλίου 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, σκέψη 34).

27 Η ερμηνεία αυτή απορρέει από το άρθρο 78, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, κατά το οποίο ο ΦΠΑ δεν περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου, πράγμα που σημαίνει ότι η συμφωνηθείσα τιμή εμπεριέχει πάντοτε αυτοδικαίως τον ΦΠΑ, ακόμη και σε περίπτωση εσφαλμένου προσδιορισμού του εφαρμοστέου συντελεστή από τον υποκείμενο στον φόρο.

28 Εντούτοις, από τη νομολογία προκύπτει ότι η ανωτέρω εκτίμηση δεν στερεί κατ' ανάγκην από τον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα να του επιστραφεί από τη φορολογική αρχή του οικείου κράτους μέλους το σύνολο ή μέρος του επιπλέον ΦΠΑ τον οποίον κακώς εισέπραξε από τους τελικούς καταναλωτές και απέδωσε στην αρχή αυτή. Τούτο ισχύει ιδίως όταν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο υπέστη, λόγω της εφαρμογής εσφαλμένου συντελεστή ΦΠΑ, ζημία μεταφραζόμενη στη μείωση του όγκου των πωλήσεών του (πρβλ. απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Με άλλα λόγια, η επιβάρυνση του τελικού καταναλωτή με ολόκληρο το ποσό του ΦΠΑ δεν αποκλείει κατ' ανάγκη την ύπαρξη οικονομικής ζημίας ή οικονομικού μειονεκτήματος, δεδομένου ότι ο επιχειρηματίας είναι δυνατό να έχει, παρά ταύτα, υποστεί ζημία λόγω της μείωσης του όγκου των πωλήσεών του (απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψη 56).

29 Εν συνεχεία, δεδομένου ότι υφίσταται κατ' αρχήν το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο για ολική ή μερική επιστροφή του επιπλέον ΦΠΑ, πρέπει να εξεταστεί αν η φορολογική αρχή ενός κράτους μέλους μπορεί να εξαρτήσει το δικαίωμα αυτό από απαίτηση προηγούμενης διόρθωσης των τιμολογίων στα οποία αναγράφεται ο εσφαλμένος συντελεστής ΦΠΑ, με συνέπεια τη συστηματική άρνηση της επιστροφής όταν, λόγω της φύσης και της αξίας των οικονομικών πράξεων του υποκειμένου στον φόρο, δεν έχουν εκδοθεί για τις πράξεις αυτές τιμολόγια υποκείμενα σε διόρθωση αλλά ταμειακές αποδείξεις.

30 Συναφώς, επιβάλλεται να διευκρινιστεί ότι η οδηγία 2006/112 δεν ρυθμίζει το ζήτημα της διόρθωσης των φορολογικών δηλώσεων των υποκειμένων στον φόρο στην περίπτωση που έχει εφαρμοστεί εσφαλμένος συντελεστής ΦΠΑ. Επομένως, εναπόκειται στα κράτη μέλη να θεσπίσουν στις εσωτερικές έννομες τάξεις τους, τηρουμένων των αρχών της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας, δυνατότητα των υποκειμένων στον φόρο να προβαίνουν σε διόρθωση εσφαλμένως υπολογισθέντος φόρου.

31 Πλην όμως, παραβιάζει την αρχή της αποτελεσματικότητας πρακτική φορολογικής αρχής κράτους μέλους η οποία καθιστά αδύνατη την εν λόγω διόρθωση στις περιπτώσεις που, για την οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο, δεν απαιτείται η έκδοση τιμολογίων αλλά απλών ταμειακών αποδείξεων, χωρίς μάλιστα να λαμβάνεται υπόψη ότι είναι δυνατό να επιτευχθεί πλήρης και πιστή διόρθωση των δηλώσεων ΦΠΑ που αφορούν τις επίμαχες πράξεις μέσω, μεταξύ άλλων, των στοιχείων που περιέχονται στη μνήμη της οικείας ταμειακής μηχανής.

32 Όσον αφορά την αρχή της ίσης μεταχείρισης, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, ενώ η παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία συνιστά την έκφραση της αρχής της ίσης μεταχείρισης στο πεδίο του ΦΠΑ, νοείται μόνον μεταξύ ανταγωνιστών επιχειρηματιών, η παραβίαση της γενικής αρχής της ίσης μεταχείρισης στον φορολογικό τομέα μπορεί να έγκειται σε άλλες μορφές διακρίσεων που θίγουν επιχειρηματίες οι οποίοι δεν είναι κατ' ανάγκην ανταγωνιστές, αλλά βρίσκονται πάντως σε παρόμοια κατάσταση από άλλες απόψεις (απόφαση της 14ης Ιουνίου 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

33 Αρκεί η διαπίστωση ότι, εν προκειμένω, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, συμμορφούμενος προς την ερμηνεία στην οποία προέβη αρχικώς η φορολογική αρχή του κράτους μέλους, εφάρμοσε συντελεστή ΦΠΑ ύψους 23 % περιήλθε κατ' ανάγκην σε μειονεκτική θέση σε σχέση με τους άμεσους ανταγωνιστές του οι οποίοι εφάρμοσαν τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ ύψους 8 %, τούτο δε είτε επειδή συνυπολόγισε, ολικώς ή μερικώς, τον συντελεστή αυτόν στις τιμές του, με αποτέλεσμα να επηρεαστεί η ανταγωνιστικότητά του έναντι των τιμών των ανταγωνιστών του καθώς και, συνακόλουθα, ενδεχομένως ο όγκος των πωλήσεών του, είτε επειδή μείωσε το περιθώριο κέρδους του προκειμένου να διατηρήσει ανταγωνιστικές τιμές. Επομένως, πρακτική της φορολογικής αρχής κράτους μέλους όπως αυτή που περιγράφει το αιτούν δικαστήριο είναι επίσης αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

34 Τέλος, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το δίκαιο της Ένωσης επιτρέπει, στο πλαίσιο εθνικού νομικού συστήματος, να απορρίπτεται η δυνατότητα επιστροφής αχρεωστήτως αποδοθέντων φόρων υπό την προϋπόθεση ότι κάτι τέτοιο θα συνεπαγόταν τον αδικαιολόγητο πλουτισμό των δικαιούχων (απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 48).

35 Επομένως, η προστασία των δικαιωμάτων τα οποία κατοχυρώνει επί του θέματος η έννομη τάξη της Ένωσης δεν επιτάσσει την επιστροφή των φόρων, τελών και φορολογικών επιβαρύνσεων που έχουν εισπραχθεί κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης στις περιπτώσεις που αποδεικνύεται ότι ο υπόχρεος έχει εν τοις πράγμασι μετακυλίσει τις εν λόγω επιβαρύνσεις σε άλλα υποκείμενα στον φόρο (απόφαση της 16ης Μαΐου 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

36 Ελλείψει ρύθμισης του δικαίου της Ένωσης σχετικής με τις αιτήσεις για επιστροφή φόρων, απόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να ρυθμίσει τα της ασκήσεως του σχετικού δικαιώματος, υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, της τήρησης των αρχών της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας (απόφαση της 16ης Μαΐου 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

37 Επομένως, μόνον εφόσον εξουδετερωθεί εντελώς η οικονομική επιβάρυνση που έχει υποστεί ο υποκείμενος στον φόρο λόγω του αχρεωστήτως αποδοθέντος φόρου μπορεί το κράτος μέλος να αρνηθεί να του επιστρέψει τον επιπλέον φόρο που υπολογίστηκε εσφαλμένως, με το αιτιολογικό ότι η επιστροφή θα συνεπαγόταν αδικαιολόγητο πλουτισμό του υποκειμένου στον φόρο (πρβλ. απόφαση της 16ης Μαΐου 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, σκέψη 28), όπερ εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

38 Πράγματι, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει, συναφώς, ότι η ύπαρξη και η έκταση του αδικαιολόγητου πλουτισμού που συνεπάγεται για τον υποκείμενο στον φόρο η επιστροφή αχρεωστήτως αποδοθέντος φόρου υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης συνιστούν πραγματικά ζητήματα εμπίπτοντα στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου, το οποίο εκτιμά ελεύθερα τα προσκομιζόμενα ενώπιόν του αποδεικτικά στοιχεία στο πλαίσιο οικονομικής ανάλυσης κατά την οποία λαμβάνονται υπόψη όλες οι συναφείς περιστάσεις (πρβλ. απόφαση της 16ης Μαΐου 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

39 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 1, παράγραφος 2, και το άρθρο 73 της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το άρθρο 78, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής, έχουν την έννοια ότι, υπό το πρίσμα των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας, της αναλογικότητας και της ίσης μεταχείρισης, αντιτίθενται σε πρακτική της φορολογικής αρχής κράτους μέλους κατά την οποία αποκλείεται η διόρθωση του οφειλόμενου ΦΠΑ διά φορολογικής δηλώσεως στην περίπτωση που έχουν πραγματοποιηθεί παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών κατόπιν εφαρμογής υψηλότερου συντελεστή ΦΠΑ, με την αιτιολογία ότι για τις πράξεις αυτές δεν έχουν εκδοθεί τιμολόγια αλλά ταμειακές αποδείξεις. Ακόμη και υπό τέτοιες περιστάσεις, ο υποκείμενος στον φόρο που κακώς εφάρμοσε υψηλότερο συντελεστή ΦΠΑ δικαιούται να υποβάλει αίτηση επιστροφής ενώπιον της φορολογικής αρχής του οικείου κράτους μέλους, η δε φορολογική αρχή μπορεί να προβάλει ότι συντρέχει περίπτωση αδικαιολόγητου πλουτισμού του υποκειμένου στον φόρο παρά μόνον αν αποδείξει, στο πλαίσιο ανάλυσης των οικείων οικονομικών στοιχείων κατά την οποία λαμβάνονται υπόψη όλες οι συναφείς περιστάσεις, ότι εξουδετερώθηκε πλήρως η οικονομική επιβάρυνση που υπέστη ο υποκείμενος στον φόρο λόγω του αχρεωστήτως αποδοθέντος φόρου.

Επί των δικαστικών εξόδων

40 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έβδομο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 1, παράγραφος 2, καθώς και το άρθρο 73 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010, σε συνδυασμό με το άρθρο 78, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής,

έχουν την έννοια ότι:

υπό το πρίσμα των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας, της αναλογικότητας και της ίσης μεταχείρισης, αντιτίθενται σε πρακτική της φορολογικής αρχής κράτους μέλους κατά την οποία αποκλείεται η διόρθωση του οφειλόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) διά φορολογικής δηλώσεως στην περίπτωση που έχουν πραγματοποιηθεί παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών κατόπιν εφαρμογής υψηλότερου συντελεστή ΦΠΑ, με την αιτιολογία ότι για τις πράξεις αυτές δεν έχουν εκδοθεί τιμολόγια αλλά ταμειακές αποδείξεις. Ακόμη και υπό τέτοιες περιστάσεις, ο υποκείμενος στον φόρο που κακώς εφάρμοσε υψηλότερο συντελεστή ΦΠΑ δικαιούται να υποβάλει αίτηση επιστροφής ενώπιον της φορολογικής αρχής του οικείου κράτους μέλους, η δε φορολογική αρχή μπορεί να προβάλει ότι συντρέχει περίπτωση αδικαιολόγητου πλουτισμού του υποκειμένου στον φόρο μόνον αν αποδείξει, στο πλαίσιο ανάλυσης των οικείων οικονομικών στοιχείων κατά την οποία λαμβάνονται υπόψη όλες οι συναφείς περιστάσεις, ότι εξουδετερώθηκε πλήρως η οικονομική επιβάρυνση που υπέστη ο υποκείμενος στον φόρο λόγω του αχρεωστήτως αποδοθέντος φόρου.

(υπογραφές)