Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 8ης Σεπτεμβρίου 2022 [1]

Υπόθεση C-378/21

P GmbH
παρισταμένης της:
Finanzamt Österreich

[αίτηση του Bundesfinanzgericht
(Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Αυστρία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – ΦΠΑ – Πλάνη ως προς το ορθό ύψος του συντελεστή ΦΠΑ – Διακανονισμός της φορολογικής οφειλής – Εν τοις πράγμασι αδυναμία διορθώσεως τιμολογίων που έχουν ήδη εκδοθεί – Μη υποχρέωση διορθώσεως των τιμολογίων αν οι λήπτες των υπηρεσιών δεν είναι υποκείμενοι στον φόρο – Ανυπαρξία κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων – Ένσταση του αδικαιολογήτου πλουτισμού»

I. Εισαγωγή

1. Η νομοθεσία περί ΦΠΑ αποτελεί έναν υψηλού κινδύνου τομέα του δικαίου για τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι, στην πραγματικότητα, καλούνται να εισπράξουν τον φόρο αυτόν από τους πελάτες τους αποκλειστικά για λογαριασμό του Δημοσίου. Αν, παραδείγματος χάριν, ο υποκείμενος στον φόρο εφαρμόσει εσφαλμένως έναν πολύ χαμηλό συντελεστή ΦΠΑ, εξακολουθεί να είναι υπόχρεος για την καταβολή του ορθού (υψηλότερου) ποσού του φόρου, το οποίο πρέπει να καταβάλει στο Δημόσιο. Το ίδιο ισχύει επίσης αν δεν έχει τη δυνατότητα να μετακυλίσει εκ των υστέρων τον υψηλότερο ΦΠΑ στους πελάτες του για νομικούς και/ή πραγματικούς λόγους.

2. Στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Δικαστήριο καλείται πλέον να αποφανθεί επί της αντίστροφης περιπτώσεως, κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο, επί ένα ολόκληρο έτος, έχει υπολογίσει εσφαλμένως τον φόρο εφαρμόζοντας υψηλότερο συντελεστή ΦΠΑ, έχει αναγράψει τον φόρο αυτό στα τιμολόγια και τον έχει αποδώσει. Το ζήτημα που τίθεται είναι αν επιτρέπεται στο Δημόσιο να κρατήσει το υπερβάλλον ποσό του ΦΠΑ ή αν το ποσό αυτό πρέπει να επιστραφεί στον υποκείμενο στον φόρο. Εντούτοις, δεν προέκυψε επί της ουσίας ποσό φόρου. Ωστόσο, εκδόθηκαν τιμολόγια στα οποία αναγραφόταν ποσό ΦΠΑ υψηλότερο από το οφειλόμενο, γεγονός που θα μπορούσε να ωθήσει τους πελάτες να προβούν σε υπερβολικά μεγάλη έκπτωση του ΦΠΑ εισροών. Επομένως, τίθεται το ζήτημα αν, προηγουμένως, τα τιμολόγια αυτά πρέπει να διορθωθούν. Ερωτάται αν ισχύει το ίδιο και στην

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

περίπτωση που οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν αποκλειστικά σε τελικούς καταναλωτές, οι οποίοι δεν δικαιούνται να εκπέσουν τον ΦΠΑ εισροών και, ως εκ τούτου, δεν μπορούν ούτως ή άλλως να ζητήσουν έκπτωση του ΦΠΑ εισροών.

3. Λαμβανομένου υπόψη του χαρακτήρα του ΦΠΑ ως φόρου καταναλώσεως, ο πάροχος των υπηρεσιών θα πρέπει, στην πραγματικότητα, να επιστρέψει στον πελάτη το υπερβάλλον ποσό του ΦΠΑ που κατέβαλε. Ωστόσο, αν αυτό δεν είναι δυνατό από νομικής απόψεως (παραδείγματος χάριν, όταν η τιμή έχει συμφωνηθεί ως σταθερή τιμή) ή αν αποκλείεται εκ των πραγμάτων (παραδείγματος χάριν, διότι δεν είναι γνωστή η ταυτότητα των πελατών), ερωτάται ποιος –το Δημόσιο ή ο υποκείμενος στον φόρο που έχει υποπέσει σε πλάνη– επιτρέπεται, εξαιτίας της πλάνης ως προς το ορθό ύψος του φόρου, να καταστεί οριστικά «πλουσιότερος».

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) [2].

5. Το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο αφορά τη βάση επιβολής του φόρου, έχει ως εξής:

«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.»

6. Το άρθρο 78 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται ή να εξαιρούνται από τη βάση επιβολής του φόρου:

«Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται τα ακόλουθα:

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

7. Το άρθρο 193 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει το πρόσωπο που είναι υπόχρεος του φόρου αυτού:

«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.»

[2] Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο του επίμαχου οικονομικού έτους (2019)· συναφώς, όπως τροποποιήθηκε τελευταία με την οδηγία 2018/2057 του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2018 (ΕΕ 2018, L 329, σ. 3).

8. Το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο αφορά την έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση, 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, […]».

9. Το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ ρυθμίζει την υποχρέωση καταβολής φόρου με την αναγραφή του σε τιμολόγιο.

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

10. Το άρθρο 220, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ρυθμίζει την υποχρέωση εκδόσεως τιμολογίων:

«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

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

12. 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.»

13. Το άρθρο 239a του Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (ομοσπονδιακού νόμου περί γενικών διατάξεων και περί της διαδικασίας σχετικά με τους φόρους που υπάγονται στη διαχείριση των φορολογικών αρχών του ομοσπονδιακού κράτους, των ομόσπονδων κρατών και των δήμων) [Bundesabgabenordnung (ομοσπονδιακού κώδικα φορολογίας), στο εξής: BAO] προβλέπει τα εξής:

«Στο μέτρο που το οικονομικό βάρος του φόρου, ο οποίος προορίζεται να βαρύνει πρόσωπο διαφορετικό από τον υποκείμενο στον φόρο με βάση τον σκοπό της φορολογικής διατάξεως, έφερε πρόσωπο διαφορετικό από τον υποκείμενο στον φόρο, δεν χωρεί:

1. πίστωση σε φορολογικό λογαριασμό,

2. επιστροφή, μετατροπή ή μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου και

3. χρήση για την εξόφληση φορολογικών οφειλών,

αν τούτο συνεπάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό του υποκειμένου στον φόρο.»

III. Τα πραγματικά περιστατικά και η διαδικασία εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως

14. Η προσφεύγουσα ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου (στο εξής: P GmbH) είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης που έχει συσταθεί κατά το αυστριακό δίκαιο.

15. Εκμεταλλεύεται έναν εσωτερικό χώρο παιχνιδιού. Κατά το επίμαχο έτος 2019, η P GmbH υπήγαγε το αντίτιμο για την παροχή των υπηρεσιών της (εισιτήρια εισόδου στον εσωτερικό χώρο παιχνιδιού) στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ ύψους 20 % που προβλέπεται στην Αυστρία. Στην πραγματικότητα, ωστόσο, 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).

16. 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 [Umsatzsteuergesetz του 1994 (αυστριακού νόμου του 1994 περί φόρου κύκλου εργασιών)], 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. Πελάτες της P GmbH ήταν, για το επίμαχο έτος 2019, αποκλειστικά τελικοί καταναλωτές, οι οποίοι δεν δικαιούνται εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών.

17. Η P GmbH υπέβαλε διορθωτική δήλωση ΦΠΑ για το έτος 2019 προκειμένου να λάβει πίστωση του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ.

18. Η Finanzamt (δημόσια οικονομική υπηρεσία της Αυστρίας) απέρριψε τον διακανονισμό του ΦΠΑ για δύο λόγους: (1) Εφόσον η P GmbH δεν έχει προβεί σε διόρθωση των τιμολογίων της, οφείλει το υψηλότερο ποσό του ΦΠΑ βάσει των λογιστικών εγγράφων. (2) Υπόχρεοι για την καταβολή του ΦΠΑ δεν είναι η P GmbH αλλά οι πελάτες της. Επομένως, σε περίπτωση διακανονισμού του ΦΠΑ, η P GmbH θα καταστεί πλουσιότερη.

19. Η P GmbH άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής. Το αρμόδιο προς τούτο Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Αυστρία) ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο, στο πλαίσιο της διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, τα ακόλουθα ερωτήματα:

1) Οφείλεται ο ΦΠΑ από τον εκδότη τιμολογίου σύμφωνα με το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ όταν, σε περιπτώσεις όπως η υπό κρίση, δεν υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων διότι οι λήπτες των υπηρεσιών είναι τελικοί καταναλωτές, οι οποίοι δεν δικαιούνται να εκπέσουν τον ΦΠΑ εισροών;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα και, κατά συνέπεια, εφόσον ο εκδότης τιμολογίου είναι υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ:

   α) Μπορεί να παραλειφθεί η διόρθωση των τιμολογίων έναντι των ληπτών υπηρεσιών στην περίπτωση που, αφενός, αποκλείεται κάθε κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων και, αφετέρου, η διόρθωση των τιμολογίων είναι εκ των πραγμάτων αδύνατη;

   β) Αποκλείει τον διακανονισμό του ΦΠΑ το γεγονός ότι οι τελικοί καταναλωτές έχουν επιβαρυνθεί με τον φόρο ως τμήμα του τιμήματος και ότι, ως εκ τούτου, ο υποκείμενος στον φόρο καθίσταται πλουσιότερος λόγω του διακανονισμού του ΦΠΑ;

20. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, η Δημοκρατία της Αυστρίας και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις. Το Δικαστήριο έκρινε ότι παρέλκει η διεξαγωγή προφορικής διαδικασίας κατά το άρθρο 76, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας.

IV. Νομική εκτίμηση

A. Επί των προδικαστικών ερωτημάτων και της πορείας της έρευνας

21. Με τα δύο προδικαστικά ερωτήματα το αιτούν δικαστήριο ζητεί την ερμηνεία του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ. Το άρθρο αυτό ορίζει ότι φόρος οφείλεται από οποιοδήποτε πρόσωπο που χρεώνει ΦΠΑ.

22. Από τα ερωτήματα και τα πραγματικά περιστατικά που τέθηκαν υπόψη του Δικαστηρίου προκύπτει ότι αποκλείεται, εν προκειμένω, οι πελάτες της P GmbH να έχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών, δεδομένου ότι ήταν αποκλειστικά τελικοί καταναλωτές (δηλαδή δεν είχαν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο). Στην περίπτωση της χρήσεως εσωτερικού χώρου παιχνιδιού έναντι αντιτίμου, δύσκολα μπορεί επίσης να γίνει δεκτό ότι το πωλούμενο από την P GmbH δικαίωμα εισόδου έχει χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων (βλ. άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ) του υποκειμένου στον φόρο.

23. Ωστόσο, η P GmbH εξέδωσε 22 557 τιμολόγια σε πιθανώς 22 557 διαφορετικούς χρήστες του χώρου παιχνιδιού κατά το επίμαχο έτος. Ενδεχομένως, μεταξύ αυτών, να υπήρξε ένας υποκείμενος στον φόρο που έκανε –νομίμως ή παρανόμως– χρήση του τιμολογίου προκειμένου να ζητήσει την έκπτωση του ανάλογου ΦΠΑ εισροών. Μολονότι η περίπτωση αυτή αποκλείεται από τα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου, αυτή είναι η πιο κρίσιμη περίπτωση στην πράξη.

24. Για τον λόγο αυτό, το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ ερμηνεύεται, κατ' αρχάς, με βάση την παραδοχή ότι από τα 22 557 τιμολόγια στα οποία αναγράφεται ποσό ΦΠΑ υψηλότερο από το οφειλόμενο δεν προκαλείται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων (σχετικά, υπό Β). Στη συνέχεια, γίνεται δεκτό ότι ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων δεν μπορεί εντούτοις να αποκλειστεί (σχετικά, υπό Γ). Κατόπιν, ακολουθεί το ζήτημα της διορθώσεως του οφειλόμενου βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ φόρου, στο πλαίσιο του οποίου πρέπει επίσης να εξεταστεί η ανάγκη διορθώσεως 22 557 τιμολογίων (σχετικά, υπό Δ). Τέλος, εξετάζεται αν η ένσταση του αδικαιολογήτου πλουτισμού μπορεί να προβληθεί κατά της P GmbH στην περίπτωση που οι πελάτες έχουν καταβάλει το τίμημα στο ακέραιο (σχετικά, υπό Ε).

Β. Επί της φορολογικής οφειλής του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ στην περίπτωση που δεν προκαλείται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων

1. Εσφαλμένη αναγραφή ΦΠΑ σε τιμολόγιο

25. Κατά το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ, ο ΦΠΑ οφείλεται από οποιοδήποτε πρόσωπο που αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε τιμολόγιο. Ωστόσο, κατά το άρθρο 193 της οδηγίας ΦΠΑ, ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών. Δεδομένου ότι, σύμφωνα με το άρθρο 220, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας ΦΠΑ, ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εκδίδει τιμολόγιο τουλάχιστον σε άλλους υποκειμένους στον φόρο, τούτο θα συνεπαγόταν δεύτερη φορολογική υποχρέωση για την ίδια και μόνον πράξη. Συναφώς, το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς.

26. Ειδάλλως, ο υποκείμενος στον φόρο που προβαίνει σε ορθή χρέωση για φορολογητέα παροχή θα ήταν υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ δύο φορές: μία φορά δυνάμει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ και μία φορά δυνάμει του άρθρου 193 αυτής. Τούτο δεν μπορεί να ήταν η πρόθεση του κοινοτικού νομοθέτη. Το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ έχει αυτοτελή έννοια μόνον εφόσον προβλέπει φορολογική οφειλή καθ' υπέρβαση εκείνης του άρθρου 193 της εν λόγω οδηγίας. Στο μέτρο που το άρθρο 203 της οδηγίας αποσκοπεί στο να εξαλείψει τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων[3] (βλ. συναφώς αναλυτικότερα κατωτέρω, σημεία 30 επ.), δεν μπορεί να καλύψει τη «συνήθη περίπτωση» κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο συντάσσει ορθό τιμολόγιο. Επομένως, το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ αφορά «αποκλειστικά» τον ΦΠΑ που έχει αναγραφεί εσφαλμένως στο τιμολόγιο, δηλαδή τον ΦΠΑ που δεν οφείλεται νομίμως, αλλά αναγράφεται στο τιμολόγιο.

27. Εν προκειμένω, στα τιμολόγια αναγραφόταν ποσό ΦΠΑ υψηλότερο από το οφειλόμενο (λόγω εφαρμογής του κανονικού αντί του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ). Συναφώς, η προκύπτουσα διαφορά έχει αναγραφεί στο τιμολόγιο εσφαλμένως, δηλαδή είναι πολύ υψηλή.

[3] Βλ., ρητώς, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 18ης Μαρτίου 2021, P (Κάρτες καυσίμων) (C-48/20, EU:C:2021:215, σκέψη 27), και της 8ης Μαΐου 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, σκέψη 32).

Υπόχρεος για την καταβολή της διαφοράς αυτής θα μπορούσε να είναι ο εκδότης του τιμολογίου βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ, εφόσον πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις. Το υπόλοιπο ποσό οφείλεται ήδη βάσει του άρθρου 193 της οδηγίας ΦΠΑ και δεν αμφισβητείται.

2. Επί της έννοιας του τιμολογίου κατά το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ

28. Σύμφωνα με την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, οι εκδοθείσες αποδείξεις ταμειακής μηχανής αποτελούν τιμολόγια μικρής αξίας, όπως αποκαλούνται, στα οποία απαιτείται η αναγραφή λιγότερων ενδείξεων σύμφωνα με το άρθρο 238, σε συνδυασμό με το άρθρο 226β της οδηγίας ΦΠΑ. Ωστόσο, και στην περίπτωση των εν λόγω τιμολογίων είναι απαραίτητη η αναγραφή του ποσού του οφειλόμενου ΦΠΑ.

29. Το τιμολόγιο αυτό αποτελεί τιμολόγιο που εκδίδεται σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 6 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI, το οποίο παρέχει, επομένως, το προβλεπόμενο στο άρθρο 168, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών σύμφωνα με το άρθρο 178, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής. Αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η Επιτροπή, το ζήτημα αν η P GmbH ήταν υποχρεωμένη να εκδίδει αντίστοιχα τιμολόγια προς τους τελικούς καταναλωτές –το άρθρο 220, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας ΦΠΑ δεν συνηγορεί υπέρ αυτού– δεν ασκεί επιρροή. Το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ αναφέρεται μόνο στην ύπαρξη τιμολογίου και, σύμφωνα με το γράμμα του, καλύπτει επίσης τα αποκαλούμενα τιμολόγια μικρής αξίας.

30. Το γεγονός, ότι η φορολογική οφειλή που γεννάται με βάση το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ αφορά τον αχρεωστήτως καταβληθέντα (υψηλότερο από τον οφειλόμενο) ΦΠΑ που έχει αναγραφεί χωριστά ακόμη και σε τιμολόγια μικρής αξίας, συνάδει επίσης με τη μέχρι σήμερα νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τον σκοπό του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ. Σύμφωνα με τη νομολογία αυτή, ο σκοπός του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ 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 [4].

31. Ασφαλώς, η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση περιορίζεται μόνο στους φόρους που αντιστοιχούν σε δραστηριότητα υποκείμενη σε ΦΠΑ [5]. 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 εκπτώσεως σύμφωνα με το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ [6]. Τούτο διότι δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο να μην μπορεί η φορολογική αρχή να διαπιστώσει εγκαίρως ότι λόγοι ουσιαστικού δικαίου αντίκεινται στην άσκηση του τυπικώς υφιστάμενου δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου.

32. Το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ επιδιώκει επομένως, σε περίπτωση τιμολογίου στο οποίο αναγράφεται εσφαλμένος ΦΠΑ, να επιτύχει συγχρονισμό μεταξύ της εκπτώσεως του φόρου από τον *αποδέκτη* του τιμολογίου και της φορολογικής οφειλής του *εκδότη*, κατά τρόπο ο οποίος

[4] Βλ., ρητώς, αποφάσεις 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, σκέψη 35 και 36), και της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψεις 28 επ.).

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

[6] Βλ. ρητώς, 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).

μπορεί να συγκριθεί με ό,τι θα συνέβαινε κανονικά και στην περίπτωση ορθού τιμολογίου μεταξύ του παραδίδοντος και του αποδέκτη[7]. 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. Επομένως, όπως ορθώς υπογραμμίζει η Αυστρία, όλα τα τιμολόγια που θα μπορούσαν να ωθήσουν τους αποδέκτες τους να εκπέσουν τον ΦΠΑ εισροών καλύπτονται από τον σκοπό του άρθρου αυτού. Όπως εκτέθηκε ανωτέρω (σημεία 28 επ.), το ίδιο ισχύει και για τα τιμολόγια μικρής αξίας.

3. Επί της ανάγκης υπάρξεως κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων

33. Ως εκ τούτου, ο εκδότης του τιμολογίου ευθύνεται τελικά ανεξαρτήτως υπαιτιότητας (αντικειμενική ευθύνη) για τον κίνδυνο να δοθεί η δυνατότητα στον αποδέκτη του τιμολογίου με βάση το συγκεκριμένο (εσφαλμένο) φορολογικό στοιχείο να εκπέσει φόρο χωρίς να δικαιούται. Πρόκειται στην περίπτωση αυτή για μια θεωρητική ευθύνη από διακινδύνευση την οποία υπέχει ο εκδότης τιμολογίου. Εφαρμόζεται επίσης σε περίπτωση σφάλματος σχετικά με τον ορθό συντελεστή ΦΠΑ όταν, όπως εν προκειμένω, στο τιμολόγιο αναγράφεται ο κανονικός αντί του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ. Ωστόσο, προϋπόθεση είναι να υπάρχει κίνδυνος (υπερβολικά μεγάλης) εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών άνευ δικαιώματος, όπως ορθά επισημαίνει η Επιτροπή.

34. Επομένως, είναι αμφίβολο αν το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ ασκεί επιρροή εν προκειμένω. Σύμφωνα με το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ, έκπτωση του ΦΠΑ χωρεί μόνο για υποκείμενο στον φόρο (υπό περαιτέρω προϋποθέσεις). Ο τελικός καταναλωτής δεν έχει, *αυτός καθεαυτόν*, δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών.

35. Αντιθέτως, ο (αφηρημένος) κίνδυνος εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών άνευ δικαιώματος από μη υποκείμενο στον φόρο είναι σχεδόν μηδενικός, εκτός από την περίπτωση της υπό ίδρυση εταιρίας. Ωστόσο, ελλείψει φορολογητέων πράξεων της υπό ίδρυση εταιρίας, η έκπτωση του ΦΠΑ εισροών εξετάζεται, ούτως ή άλλως, λεπτομερέστερα από τις φορολογικές αρχές. Αυτός είναι πιθανώς ένας από τους λόγους για τους οποίους το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, σε μια τέτοια περίπτωση όπως εν προκειμένω, *δεν* μπορεί να υπάρξει κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων.

36. Αν με το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ στοιχειοθετείται η αντικειμενική υπόσταση της διακινδυνεύσεως, αλλά ο κίνδυνος αυτός αποκλείεται *αφ' εαυτού*, δεδομένου ότι οι αποδέκτες της παροχής και οι αποδέκτες του τιμολογίου δεν είναι αποκλειστικώς υποκείμενοι στον φόρο αλλά τελικοί καταναλωτές, τότε το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής.

4. Ενδιάμεση πρόταση

37. Επομένως, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα μπορεί να δοθεί η ακόλουθη απάντηση: Όταν οι λήπτες των υπηρεσιών είναι τελικοί καταναλωτές, οι οποίοι δεν δικαιούνται να εκπέσουν τον ΦΠΑ εισροών, δεν οφείλεται ο ΦΠΑ από τον εκδότη τιμολογίου σύμφωνα με το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ.

[7] Βλ., επίσης συναφώς, προτάσεις μου στην υπόθεση EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, σημεία 31 επ.).

Γ. Επί της φορολογικής οφειλής του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ σε περίπτωση που δεν μπορεί να αποκλειστεί ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων

38. Ειδικότερα, η Αυστρία αμφισβητεί τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υποθέσεως όπως εκτέθηκαν από το αιτούν δικαστήριο, σύμφωνα με τα οποία δεν υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων. Ακόμη και αν φαίνεται εύλογο ότι οι χρήστες ενός εσωτερικού χώρου παιχνιδιού είναι μόνον τελικοί καταναλωτές και όχι πρόσωπα υποκείμενα στον ΦΠΑ, δεν μπορεί να αποκλειστεί εκ προοιμίου το ενδεχόμενο, σε 22 557 εισιτήρια εισόδου (ή τιμολόγια), να περιλαμβάνονταν ένας ή περισσότεροι υποκείμενοι στον φόρο.

39. Είναι πιθανό, παραδείγματος χάριν, ένας πατέρας να επισκεφθεί αυτόν τον εσωτερικό χώρο παιχνιδιού με τον γιο του. Αν ο πατέρας αυτός είναι υποκείμενος στον φόρο (παραδείγματος χάριν, αυτοαπασχολούμενος φωτογράφος), τότε υφίσταται τουλάχιστον ο αφηρημένος κίνδυνος το τιμολόγιο αυτό να περιληφθεί –νομίμως (αν πωλήσει τις φωτογραφίες που τραβήχτηκαν εκεί) ή παρανόμως (αν πρόκειται για ιδιωτικές φωτογραφίες)– στη δήλωση ΦΠΑ του πατέρα και να ζητηθεί συναφώς υπερβολικά μεγάλη έκπτωση του ΦΠΑ εισροών. Συναφώς, θα είχε εφαρμογή το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ. Εν τέλει, όμως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει αν και σε ποιον βαθμό υφίσταται αφηρημένος κίνδυνος για τον συγχρονισμό της φορολογικής οφειλής του παρέχοντος και της εκπτώσεως του λήπτη της παροχής.

40. Εντούτοις, ακόμη και αν δεν μπορεί να αποκλειστεί ο όποιος αφηρημένος κίνδυνος σε μεμονωμένες περιπτώσεις, αυτό δεν σημαίνει ότι η φορολογική οφειλή που γεννάται με βάση το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ εκτείνεται στη συνέχεια στο σύνολο των 22 557 τιμολογίων. Η εν λόγω αντίληψη περί «μετάδοσης» –όλα τα τιμολόγια εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 203 της οδηγίας επειδή δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο κάποιος υποκείμενος στον φόρο να έχει λάβει αντίστοιχο τιμολόγιο– είναι ξένη προς το δίκαιο του ΦΠΑ και δεν αιτιολογείται διεξοδικότερα από την Αυστρία.

41. Η φορολογική οφειλή που προβλέπεται στο άρθρο 203 της οδηγίας αφορά το μεμονωμένο εσφαλμένο τιμολόγιο. Όπου κρίνεται σκόπιμο, ο αριθμός των κατά τρόπο αφηρημένο χαρακτηριζόμενων ως «επικίνδυνων τιμολογίων» πρέπει να προσδιορίζεται κατόπιν εκτιμήσεως, η οποία είναι κατά κανόνα πάντοτε δυνατή στο πλαίσιο του φορολογικού δικονομικού δικαίου, η δε φορολογική οφειλή που προβλέπει το άρθρο 203 της οδηγίας πρέπει να περιορίζεται στα τιμολόγια αυτά. Τούτο συνάδει επίσης με την αρχή της ουδετερότητας, σύμφωνα με την οποία ο υποκείμενος στον φόρο, υπό την ιδιότητα του εισπράττοντος φόρους για λογαριασμό του Δημοσίου, δεν πρέπει κατ' αρχήν να επιβαρύνεται ο ίδιος με τον ΦΠΑ [8].

42. Εν προκειμένω, μπορεί να θεωρηθεί ότι η πιθανότητα κινδύνου είναι αμελητέα λόγω της φύσεως της φορολογητέας υπηρεσίας (δικαίωμα εισόδου σε εσωτερικό χώρο παιχνιδιού) η οποία παρέχεται σε υποκείμενο στον φόρο μόνον κατ' εξαίρεση.

43. Επομένως, η απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα μπορεί να συμπληρωθεί ως εξής: Αντιθέτως, εφόσον μεταξύ των αποδεκτών των τιμολογίων περιλαμβάνονταν επίσης υποκείμενοι στον φόρο, γεννάται φορολογική οφειλή με βάση το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ. Το ποσοστό των τιμολογίων αυτών που θεμελιώνουν αφηρημένο κίνδυνο προσδιορίζεται, κατά περίπτωση, κατόπιν εκτιμήσεως.

[8] Βλ., υπό την έννοια αυτή, 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).

Δ. Πλάνη ως προς το ύψος του συντελεστή ΦΠΑ και υποχρέωση διορθώσεως των τιμολογίων

44. Στο μέτρο που έχει εφαρμογή το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ, τίθεται το ζήτημα της δυνατότητας διορθώσεως των τιμολογίων αυτών προκειμένου να μειωθεί ο υψηλότερος από τον οφειλόμενο (βάσει του τιμολογίου) ΦΠΑ στον πράγματι νομίμως οφειλόμενο (βάσει της φορολογητέας πράξεως) φόρο σύμφωνα με το άρθρο 193 της οδηγίας ΦΠΑ. Το ζήτημα θα ετίθετο στον ίδιο βαθμό αν, αντιθέτως προς όσα προτείνω, το Δικαστήριο αποφανθεί υπέρ της επεκτάσεως της φορολογικής οφειλής που προβλέπεται στο άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ ώστε να περιλάβει και την περίπτωση εκδόσεως τιμολογίων προς μη υποκειμένους στον φόρο τελικούς καταναλωτές.

1. Η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τη δυνατότητα διορθώσεως

45. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η οδηγία ΦΠΑ δεν περιλαμβάνει καμία διάταξη που να προβλέπει τον διακανονισμό, εκ μέρους του εκδότη του τιμολογίου, του ΦΠΑ που έχει αναγραφεί εσφαλμένως στο τιμολόγιο [9]. Συνεπώς, καθόσον το κενό αυτό δεν καλύπτεται από τον κοινοτικό νομοθέτη, η εξεύρεση λύσεως εναπόκειται στα κράτη μέλη [10]. Για την εξεύρεση της λύσεως αυτής, ωστόσο, το Δικαστήριο έχει αναπτύξει δύο προσεγγίσεις τις οποίες τα κράτη μέλη οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη.

46. Επομένως, αφενός, προς διασφάλιση της ουδετερότητας του ΦΠΑ, στα κράτη μέλη εναπόκειται να προβλέπουν, στην εσωτερική έννομη τάξη τους, τη δυνατότητα διακανονισμού *οποιουδήποτε* φόρου έχει αναγραφεί εσφαλμένως στο τιμολόγιο, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την *καλή πίστη* του [11].

47. Κατά το Δικαστήριο, τούτο αποκλείει, παραδείγματος χάριν, εθνική ρύθμιση η οποία απαγορεύει τον διακανονισμό του ΦΠΑ μετά την κίνηση φορολογικού ελέγχου [12]. Το ίδιο ισχύει όταν ο διακανονισμός της φορολογικής οφειλής ενός καλόπιστου εκδότη εξαρτάται από τη διόρθωση των τιμολογίων η οποία είναι εκ των πραγμάτων αδύνατη, διότι η ταυτότητα των αποδεκτών των τιμολογίων δεν είναι γνωστή. Μια τέτοια προϋπόθεση θα ήταν δυσανάλογη [13].

[9] Βλ., ρητώς, αποφάσεις της 18ης Μαρτίου 2021, P (Κάρτες καυσίμων) (C-48/20, EU:C:2021:215, σκέψη 30), της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, σκέψη 38.), και της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Schmeink & Cofreth και Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψη 48).

[10] 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).

[11] Αποφάσεις της 18ης Μαρτίου 2021, P (Κάρτες καυσίμων) (C-48/20, EU:C:2021:215, σκέψη 31), της 2ας Ιουλίου 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, σκέψη 27), της 8ης Μαΐου 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, σκέψη 33), της 31ης Ιανουαρίου 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, σκέψη 33), της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 36), και της 13ης Δεκεμβρίου 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, σκέψη 18).

[12] Απόφαση της 18ης Μαρτίου 2021, P (Κάρτες καυσίμων) (C-48/20, EU:C:2021:215, σκέψη 33).

[13] Υπό την έννοια αυτή, όσον αφορά προϋπόθεση της οποίας η εκπλήρωση έχει καταστεί αδύνατη, βλ. απόφαση της 11ης Απριλίου 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, σκέψη 34).

48. Αφετέρου, αν ο εκδότης του τιμολογίου έχει εξαλείψει εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί ο εσφαλμένως αναγραφείς φόρος να μπορεί να διακανονιστεί, *χωρίς* ο διακανονισμός αυτός να εξαρτάται από την καλή πίστη του εκδότη του εν λόγω τιμολογίου [14]. Ο διακανονισμός αυτός δεν μπορεί να εξαρτάται από τη διακριτική ευχέρεια των φορολογικών αρχών [15].

α) Διακανονισμός της φορολογικής οφειλής του καλόπιστου εκδότη τιμολογίου

49. Από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο, παρά τον όποιο εναπομένοντα κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, έχει τη δυνατότητα να διορθώσει τον αχρεωστήτως αναγραφέντα επί τιμολογίου ΦΠΑ (δηλαδή τον ΦΠΑ που οφείλει βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ), εφόσον αποδείξει την καλή πίστη του [16].

50. Η νομολογία αυτή [17] λαμβάνει υπόψη το γεγονός ότι ο παρέχων τις υπηρεσίες επιχειρηματίας (ο οποίος επίσης εκδίδει ή υποχρεούται εν μέρει να εκδίδει το τιμολόγιο – βλ. άρθρο 220 της οδηγίας ΦΠΑ) ενεργεί απλώς υπό την ιδιότητα του εισπράττοντος φόρους για λογαριασμό του Δημοσίου [18]. Στο υπόμνημά της, η Επιτροπή τον αποκαλεί μάλιστα ως «longa manus της φορολογικής αρχής». Αν ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή καλή τη πίστει, τότε το Δημόσιο που τον ενέπλεξε με την είσπραξη των φόρων πρέπει να είναι υπεύθυνο για τις συνέπειες ενδεχόμενων σφαλμάτων.

51. Από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν προκύπτει με σαφήνεια ο λόγος για τον οποίο η P GmbH εφάρμοσε εσφαλμένο συντελεστή ΦΠΑ. Συναφώς, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν, εν προκειμένω, μπορεί να γίνει λόγος για καλόπιστο εκδότη τιμολογίου υπό την έννοια αυτή. Ωστόσο, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι η εξεύρεση του ορθού εφαρμοστέου συντελεστή ΦΠΑ εξαρτάται ενίοτε από δυσχερή νομικά ζητήματα οριοθετήσεως και, μερικές φορές, δεν είναι δυνατός ο καθορισμός του κατά τρόπο μη επιδεχόμενο αμφισβήτηση. Στις περιπτώσεις αυτές, υπάρχει αυξημένος κίνδυνος πλάνης περί το δίκαιο. Όσο πιο περίπλοκη είναι η οδηγία ΦΠΑ ή ο εθνικός νόμος περί ΦΠΑ, τόσο μεγαλύτερος είναι ο σχετικός κίνδυνος για τον υποκείμενο στον φόρο.

52. Επομένως, εφόσον η εφαρμογή του εσφαλμένου συντελεστή ΦΠΑ οφείλεται αποκλειστικά σε εσφαλμένη νομική εκτίμηση (πλάνη περί το δίκαιο), φρονώ ότι πρέπει να θεωρηθεί ότι ο εκδότης τιμολογίου είναι καλόπιστος. Ως παράδειγμα αναφέρεται η περίπτωση κατά την οποία υποστηρίζονται αντικρουόμενες απόψεις όσον αφορά τον ορθό συντελεστή ΦΠΑ, ο δε

[14] Αποφάσεις 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).

[15] Αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 38), και της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Schmeink & Cofreth και Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψη 68).

[16] Αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 36), και της 13ης Δεκεμβρίου 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, σκέψη 18).

[17] Αφετηρία αποτέλεσε η απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, σκέψη 18). Έκτοτε, αυτή η στερεότυπη διατύπωση επαναλαμβάνεται συνεχώς χωρίς, ωστόσο, ποτέ να εξηγείται πραγματικά γιατί και υπό ποιες προϋποθέσεις, στο πλαίσιο αυτό, γίνεται λόγος για καλόπιστο υποκείμενο στον φόρο –βλ., ενδεικτικώς, αποφάσεις της 18ης Μαρτίου 2021, P (Κάρτες καυσίμων) (C-48/20, EU:C:2021:215, σκέψεις 31 επ.), της 2ας Ιουλίου 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, σκέψη 27), της 8ης Μαΐου 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, σκέψη 33), της 31ης Ιανουαρίου 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, σκέψη 33), και της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 36).

[18] Αποφάσεις της 11ης Νοεμβρίου 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, σκέψη 31), της 15ης Οκτωβρίου 2020, E. (ΦΠΑ – Μείωση της βάσης επιβολής του φόρου) (C-335/19, EU:C:2020:829, σκέψη 31), της 8ης Μαΐου 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, σκέψη 22), της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 23), 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).

υποκείμενος στον φόρο έχει συνταχθεί με την εσφαλμένη, όπως αποδεικνύεται αργότερα, άποψη. Ενδέχεται να ισχύει κάτι διαφορετικό, όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει καν διερωτηθεί ως προς τον συντελεστή ΦΠΑ ή αν ήταν σαφές ποιος συντελεστής εφαρμόζεται. Μια τέτοια πλάνη περί το δίκαιο δεν θα ήταν ούτε εύλογη ούτε θα μπορούσε να εξηγηθεί, οπότε δεν μπορεί να γίνεται λόγος για καλόπιστο εκδότη τιμολογίου υπό την έννοια αυτή. Συνεπώς, αποφασιστικής σημασίας είναι αν η έκδοση του εσφαλμένου τιμολογίου μπορεί να προσαφθεί στον υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητα του εισπράττοντος φόρους για λογαριασμό του Δημοσίου.

53. Αν, επομένως, το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι η P GmbH, εφαρμόζοντας εσφαλμένο κανονικό συντελεστή, ενήργησε καλόπιστα υπό την έννοια αυτή, δεν ασκεί επιρροή το αν έχει εξαλειφθεί ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων. Δεδομένου ότι ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων απορρέει αποκλειστικά από την ύπαρξη εσφαλμένων τιμολογίων, δεν παρίσταται ανάγκη διορθώσεως των τιμολογίων για τον διακανονισμό της φορολογικής οφειλής στην περίπτωση αυτή.

β) Διακανονισμός της φορολογικής οφειλής ανεξάρτητα από την καλή πίστη του εκδότη του τιμολογίου

54. Ωστόσο, το ζήτημα της διορθώσεως των τιμολογίων προκειμένου να εξαλειφθεί ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων τίθεται στην περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν ενήργησε καλόπιστα κατά την έκδοση του τιμολογίου. Στην περίπτωση αυτή, η φορολογική οφειλή που προβλέπεται στο άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ μπορεί να διακανονιστεί μόνον εφόσον ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων έχει εξαλειφθεί εγκαίρως και πλήρως.

55. Εντούτοις, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν, για να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και για να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, δεν πρέπει να υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη τέτοιων σκοπών. Κατά συνέπεια, δεν πρέπει να γίνεται χρήση των μέτρων αυτών κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ, που αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ[19]. Τούτο ισχύει ιδίως για τη στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υποστάσεως της θεωρητικής διακινδυνεύσεως (σχετικά ήδη ανωτέρω, σημεία 30 επ.).

56. Συνεπώς, αν η επιστροφή του ΦΠΑ –δηλαδή η μείωση του ΦΠΑ που οφείλεται δυνάμει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ– καθίσταται αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής λόγω των συνθηκών υπό τις οποίες μπορούν να υποβληθούν οι αιτήσεις επιστροφής του φόρου, οι εν λόγω αρχές μπορούν να επιτάσσουν την εκ μέρους των κρατών μελών πρόβλεψη των απαραίτητων μέσων ένδικης προστασίας και των διαδικαστικών λεπτομερειών που θα παρέχουν στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να ανακτήσει τον κακώς χρεωθέντα στο τιμολόγιο φόρο[20].

57. Ωστόσο, κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν υφίσταται εν προκειμένω κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων. Ούτε και στην περίπτωση αυτή παρίσταται ανάγκη διορθώσεως των τιμολογίων.

[19] Απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 39)· βλ., αντιστοίχως, απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Schmeink & Cofreth και Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[20] Απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 40)· βλ., υπό την έννοια αυτή και κατ' αναλογίαν, απόφαση της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, σκέψη 41).

2. Επί της αντιμετωπίσεως της εν τοις πράγμασι αδυναμίας διορθώσεως των τιμολογίων

58. Εντούτοις, στο μέτρο που, παρά ταύτα, υφίσταται ο όποιος κίνδυνος (βλ. σχετικά ανωτέρω, σημεία 38 επ.), τον οποίο το αιτούν δικαστήριο οφείλει να εκτιμήσει και, ενδεχομένως, να προσδιορίσει κατόπιν εκτιμήσεως, η διόρθωση θα ήταν κατ' αρχήν αναγκαία προκειμένου να εξαλειφθεί ο εν λόγω κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων που απορρέει από την ύπαρξη των εν λόγω εσφαλμένων τιμολογίων.

59. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, συναφώς, αν η αρχή αυτή μπορεί να γίνει δεκτή στην περίπτωση που η διόρθωση των επίμαχων τιμολογίων είναι εκ των πραγμάτων αδύνατη, διότι η ταυτότητα των αποδεκτών των τιμολογίων δεν είναι καν γνωστή. Το να ζητείται από τον εκδότη του τιμολογίου κάτι το αδύνατον θα μπορούσε να συνιστά δυσανάλογη απαίτηση. Αφετέρου, όπως υπογραμμίζει η Αυστρία, με τη συμπεριφορά του, ο εκδότης του τιμολογίου προκάλεσε κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων.

60. Κατά τη γνώμη μου, στις περιπτώσεις αυτές –όπως η ύπαρξη κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων και η εν τοις πράγμασι αδυναμία διορθώσεως των εσφαλμένως εκδοθέντων τιμολογίων– η λύση εξαρτάται επίσης από την εξέταση του σφάλματος. Τούτο συνάδει με τη νομολογία του Δικαστηρίου, η οποία προστατεύει τον εκδότη τιμολογίου που ενεργεί καλόπιστα (βλ. σχετικά ανωτέρω, σημεία 52 επ.), ενώ ο εκδότης τιμολογίου που δεν ενεργεί με καλή πίστη οφείλει να εξαλείψει τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων. Αν αυτό είναι δυνατόν μόνο μέσω της διορθώσεως του τιμολογίου, τότε η αδυναμία διορθώσεως αποβαίνει εις βάρος του.

61. Δεδομένου ότι ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων απορρέει από την ύπαρξη των εσφαλμένων φορολογικών στοιχείων, τα στοιχεία αυτά πρέπει κατ' αρχήν να διορθώνονται. Αν αυτό δεν καταστεί δυνατόν, δεν μπορεί επίσης να μειωθεί ο φόρος που οφείλεται βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ. Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, δεν ασκεί επιρροή αν υπήρχε ή όχι υποχρέωση εκδόσεως τιμολογίου, καθόσον πρόκειται για την εξάλειψη οφειλής ΦΠΑ συνεπεία εσφαλμένου φορολογικού στοιχείου (βλ. σημεία 25 επ. ανωτέρω).

3. Ενδιάμεση πρόταση

62. Το δίκαιο της Ένωσης, ιδίως οι αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας, απαιτεί τη δυνατότητα διορθώσεως της οφειλής φόρου προστιθέμενης αξίας η οποία είναι νομικά διαρθρωμένη ως θεωρητική ευθύνη από διακινδύνευση κατά το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ. Η υποχρέωση να επιτρέπεται η διόρθωση υφίσταται ανεξάρτητα από την εξάλειψη του συνακόλουθου κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων όταν ο εκδότης του τιμολογίου ενήργησε καλόπιστα διότι, παραδείγματος χάριν, υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο. Αν δεν ενήργησε καλόπιστα, ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων πρέπει να εξαλειφθεί. Για τον σκοπό αυτό, το τιμολόγιο πρέπει κατ' αρχήν να διορθώνεται. Αν αυτό δεν είναι δυνατόν για τον εκδότη του τιμολογίου, η αδυναμία αυτή εμπίπτει στη σφαίρα κινδύνου του. Στην περίπτωση αυτή, εξακολουθεί να υφίσταται φορολογική υποχρέωση δυνάμει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ.

Ε. Επί της ενστάσεως του αδικαιολογήτου πλουτισμού

63. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, υπό β′, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν αποκλείει τον διακανονισμό του ΦΠΑ που οφείλεται βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ το γεγονός ότι οι τελικοί καταναλωτές έχουν επιβαρυνθεί με το υπερβάλλον ποσό του ΦΠΑ ως τμήμα του τιμήματος, με αποτέλεσμα, εν τέλει, να καθίσταται πλουσιότερος μόνον ο υποκείμενος στον φόρο που παρέχει τις υπηρεσίες (εν προκειμένω η P GmbH).

64. Το δίκαιο της Ένωσης επιτρέπει σε εθνικό νομικό σύστημα (όπως, εν προκειμένω, το άρθρο 239a του BAO) να αρνείται την απόδοση αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων υπό συνθήκες που συνεπάγονται τον αδικαιολόγητο πλουτισμό των δικαιούχων [21]. Εντούτοις, «η αρχή της απαγορεύσεως του αδικαιολογήτου πλουτισμού […] πρέπει να εφαρμόζεται στο πλαίσιο της τηρήσεως αρχών όπως η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως» [22].

65. Όπως έχει διευκρινίσει το Δικαστήριο, για να υπάρχει πλουτισμός, δεν αρκεί ο αντίθετος προς το δίκαιο της Ένωσης φόρος να έχει μετακυλιστεί στον τελικό καταναλωτή μέσω της τιμής. Και τούτο διότι, ακόμη και αν ο φόρος έχει ενσωματωθεί πλήρως στην τιμή, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να υποστεί ζημία συνδεόμενη με τη μείωση του όγκου των πωλήσεών του [23].

66. Εν προκειμένω, μια επιχείρηση που ανταγωνιζόταν την P GmbH και χρέωνε την ίδια τιμή θα είχε επιβαρυνθεί με ΦΠΑ που αντιστοιχεί μόνο στα 13/113 της τιμής και όχι στα 20/120 της τιμής. Στην ίδια τιμή, η P GmbH είχε χαμηλότερο περιθώριο κέρδους από έναν αντίστοιχο ανταγωνιστή λόγω της πλάνης της ως προς τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή. Προκειμένου να επιτύχει το ίδιο περιθώριο κέρδους, η P GmbH, ωστόσο, θα έπρεπε λόγω της πλάνης της να χρεώσει υψηλότερη τιμή γεγονός που με τη σειρά του θα συνιστούσε ανταγωνιστικό μειονέκτημα. Τούτο δεν συνηγορεί, εν προκειμένω, υπέρ του αδικαιολογήτου πλουτισμού της P GmbH.

67. Όπως επίσης έχει κρίνει το Δικαστήριο, ένσταση αδικαιολόγητου πλουτισμού μπορεί να προβληθεί βασίμως εκ μέρους του κράτους μέλους μόνον εφόσον *εξουδετερωθεί εντελώς* η οικονομική επιβάρυνση που προκαλείται από τον αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο [24].

68. Επομένως, η ύπαρξη και η έκταση του αδικαιολογήτου πλουτισμού, που η επιστροφή ενός αχρεωστήτως εισπραχθέντος από πλευράς κοινοτικού δικαίου φόρου συνεπάγεται για τον υποκείμενο στον φόρο, μπορούν να αποδειχθούν, κατά το Δικαστήριο, μόνον κατόπιν οικονομικής αναλύσεως που λαμβάνει υπόψη όλες τις κρίσιμες συνθήκες [25]. Συναφώς, το κράτος

[21] Αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 48), της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψη 41), της 21ης Σεπτεμβρίου 2000, Μιχαηλίδης (C-441/98 και C-442/98, EU:C:2000:479, σκέψη 31), και της 24ης Μαρτίου 1988, Επιτροπή κατά Ιταλίας (104/86, EU:C:1988:171, σκέψη 6).

[22] Απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψη 41).

[23] Αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2011, Lady & Kid κ.λπ. (C-398/09, EU:C:2011:540, σκέψη 21), της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψεις 42 και 56), και της 14ης Ιανουαρίου 1997, Comateb κ.λπ. (C-192/95 έως C-218/95, EU:C:1997:12, σκέψεις 29 επ.).

[24] Απόφαση της 16ης Μαΐου 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. (C-191/12, EU:C:2013:315, σκέψη 28). Αυτό είναι δυνατόν να συμβεί, παραδείγματος χάριν, όταν το κράτος μέλος έχει ταυτόχρονα επιδοτήσει την εσφαλμένη υπερβολικά υψηλή τιμή. Ωστόσο, εν προκειμένω, δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση.

[25] Αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 49), της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψη 43), και της 2ας Οκτωβρίου 2003, Weber's Wine World κ.λπ. (C-147/01, EU:C:2003:53, σκέψη 100).

μέλος φέρει το βάρος της αποδείξεως του αδικαιολογήτου πλουτισμού [26]. Δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι, στην περίπτωση των έμμεσων φόρων (το ίδιο ισχύει και για τον ΦΠΑ που εισπράχθηκε εμμέσως εν προκειμένω), υπάρχει τεκμήριο μετακυλίσεως [27].

69. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να προβεί στην ανάλυση αυτή [28]. Εντούτοις, το Δικαστήριο μπορεί να παράσχει συναφώς χρήσιμες υποδείξεις, οι οποίες μπορεί να είναι κρίσιμες για τη συνεκτίμηση του συνόλου των περιστάσεων.

70. Αφενός, πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι, σε μια περίπτωση όπως η υπό κρίση, όπου οι τελικοί καταναλωτές, ως πραγματικοί υποκείμενοι στον ΦΠΑ, δεν είναι γνωστοί, ο επιπλέον ΦΠΑ που εσφαλμένως εισπράχθηκε «επιφέρει τον πλουτισμό» είτε του Δημοσίου είτε του παρέχοντος τις υπηρεσίες επιχειρηματία. Πιθανώς για τον λόγο αυτό, η Επιτροπή θεωρεί ότι οι φορολογικές αρχές δεν μπορούν, κατ' αρχήν, να επικαλεστούν αδικαιολόγητο πλουτισμό της P GmbH. Εν προκειμένω, η αυστριακή φορολογική νομοθεσία παρέχει στο Δημόσιο το δικαίωμα να απαιτεί, όσον αφορά τις υπηρεσίες που παρέχει η P GmbH, την καταβολή μειωμένου φόρου (δηλαδή ίσου προς τα 13/113 της τιμής). Το επιπλέον ποσό συνεπάγεται, από άποψη ουσιαστικού δικαίου, «αδικαιολόγητο πλουτισμό» του Δημοσίου. Αντιθέτως, ο υπόχρεος του φόρου δικαιούται, κατά το αστικό δίκαιο, το συνολικό ποσό του τιμήματος που είχε συμφωνηθεί με τους τελικούς καταναλωτές.

71. Αφετέρου, όσον αφορά τις υπηρεσίες που παρέχονται προς τους τελικούς καταναλωτές, ο τρόπος με τον οποίο διαμορφώνεται η τελική τιμή δεν ασκεί κατά κανόνα επιρροή, δεδομένου ότι αυτοί δεν μπορούν να ζητήσουν έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών. Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, η πλάνη ως προς τις ίδιες τις βάσεις υπολογισμού της τιμής δεν επηρεάζει κατ' αρχήν την αστική αξίωση καταβολής του τιμήματος που συμφωνήθηκε με τους τελικούς καταναλωτές αν και εφόσον το συγκεκριμένο ποσό του ΦΠΑ δεν έχει καταστεί ειδική συμβατική βάση.

72. Το συμπέρασμα αυτό επιρρωννύεται από τα άρθρα 73 και επόμενα της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά το άρθρο 73, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία πρόκειται να λάβει ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον λήπτη. Πρόκειται για το συμφωνηθέν τίμημα. Κατά το άρθρο 78, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, ο ΦΠΑ δεν περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου. Επομένως, σύμφωνα με το πνεύμα της οδηγίας ΦΠΑ, στο συμφωνηθέν τίμημα περιλαμβάνεται εκ του νόμου πάντοτε το ορθό ποσό του ΦΠΑ. Τούτο επιβεβαιώθηκε μόλις πρόσφατα από το Δικαστήριο –ακόμη και σε περίπτωση απάτης περί τον ΦΠΑ [29].

73. Εφόσον, ωστόσο, στον τελικό καταναλωτή μετακυλίεται πάντοτε –ανεξαρτήτως της ορθής αναγραφής του στο τιμολόγιο– το ορθό ποσό του ΦΠΑ (άρθρα 73 και 78, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ), τότε δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι ο τελικός καταναλωτής έχει καταβάλει ποσό ΦΠΑ μεγαλύτερο από το οφειλόμενο και ότι, ως εκ τούτου, η P GmbH θα καταστεί εν προκειμένω

[26] Κατά τον τρόπο αυτό πρέπει να ερμηνευθούν οι κρίσεις του Δικαστηρίου στην απόφαση της 24ης Μαρτίου 1988, Επιτροπή κατά Ιταλίας (104/86, EU:C:1988:171, σκέψη 11). Στο ίδιο πνεύμα κινείται και η απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2011, Lady & Kid κ.λπ. (C-398/09, EU:C:2011:540, σκέψη 20), η οποία αναφέρεται σε εξαίρεση που πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς όσον αφορά την άρνηση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Βλ., επίσης, απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2000, Μιχαηλίδης (C-441/98 και C-442/98, EU:C:2000:479, σκέψη 33).

[27] Ρητώς στην απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 1997, Comateb κ.λπ. (C-192/95 έως C-218/95, EU:C:1997:12, σκέψη 25 in fine).

[28] Αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 50), της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψη 44), της 21ης Σεπτεμβρίου 2000, Μιχαηλίδης (C-441/98 και C-442/98, EU:C:2000:479, σκέψη 32), και της 14ης Ιανουαρίου 1997, Comateb κ.λπ. (C-192/95 έως C-218/95, EU:C:1997:12, σκέψεις 23 και 25).

[29] Απόφαση της 1ης Ιουλίου 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:527, σκέψη 34). Ορθώς το Δικαστήριο απέρριψε το αίτημα της φορολογικής αρχής να υπολογιστεί ο ΦΠΑ επί του συμφωνηθέντος (αφορολόγητου) τιμήματος ως μορφή κυρώσεως.

αδικαιολόγητα πλουσιότερη στην περίπτωση που το Δημόσιο επιστρέψει τον μη οφειλόμενο εκ του νόμου φόρο. Ο τελικός καταναλωτής έχει ήδη καταβάλει το ορθό ποσό του ΦΠΑ (βλ. άρθρα 73 και 78 της οδηγίας ΦΠΑ), το οποίο απλώς είχε υπολογιστεί εσφαλμένως και είχε αναγραφεί εσφαλμένως στο τιμολόγιο.

74. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, στο πλαίσιο της απαιτούμενης συνολικής εκτιμήσεως, μπορεί να είναι λυσιτελές το ερώτημα αν οι συναφθείσες μεταξύ των μερών συμβάσεις προέβλεπαν σταθερά ποσά αμοιβής για τις πραγματοποιούμενες υπηρεσίες ή, ενδεχομένως, αυξημένα βασικά ποσά των επιβλητέων φόρων. Πράγματι, στην πρώτη περίπτωση, δηλαδή στην περίπτωση συμφωνίας σταθερού ποσού, ενδεχομένως, δεν υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός του παρέχοντος τις υπηρεσίες [30]. Θα προχωρούσα ένα βήμα παραπέρα και θα απέκλεια εξ ορισμού το ενδεχόμενο αδικαιολόγητου πλουτισμού του παρέχοντος τις υπηρεσίες υποκειμένου στον φόρο στην περίπτωση που έχει συμφωνηθεί σταθερό ποσό έναντι του τελικού καταναλωτή και μετακύλιση του ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή, ο παρέχων τις υπηρεσίες υποκείμενος στον φόρο θα έχει είτε χαμηλότερο περιθώριο κέρδους είτε μειωμένη ανταγωνιστικότητα σε σχέση με τους ανταγωνιστές του.

75. Επομένως, το γεγονός ότι οι τελικοί καταναλωτές κατέβαλαν μια τελική τιμή που υπολογίστηκε εσφαλμένως (διότι περιείχε μεγαλύτερο από το οφειλόμενο ποσοστό ΦΠΑ και υπερβολικά χαμηλό περιθώριο κέρδους) δεν αποκλείει τον διακανονισμό της φορολογικής οφειλής που προβλέπει το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ. Εν πάση περιπτώσει, αυτό δεν επιφέρει τον αδικαιολόγητο πλουτισμό του υποκειμένου στον φόρο στην περίπτωση που έχει συμφωνηθεί ένα σταθερό, όπως αποκαλείται, ποσό (σταθερή τιμή). Ενδέχεται να ισχύει κάτι διαφορετικό, αν έχει συμφωνηθεί τιμή προσαυξημένη κατά τον νομίμως οφειλόμενο ΦΠΑ. Ωστόσο, η περίπτωση αυτή μπορεί να αποκλειστεί εν προκειμένω.

V. Πρόταση

76. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Αυστρία) ως εξής:

1. Όταν οι λήπτες των υπηρεσιών είναι τελικοί καταναλωτές, οι οποίοι δεν δικαιούνται να εκπέσουν τον ΦΠΑ εισροών, δεν οφείλεται ο ΦΠΑ από τον εκδότη τιμολογίου σύμφωνα με το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ. Αντιθέτως, εφόσον μεταξύ των αποδεκτών των τιμολογίων περιλαμβάνονταν επίσης υποκείμενοι στον φόρο, γεννάται φορολογική οφειλή με βάση το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ. Το ποσοστό των τιμολογίων αυτών προσδιορίζεται, κατά περίπτωση, κατόπιν εκτιμήσεως.

2. Οι αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας απαιτούν τη δυνατότητα διορθώσεως της οφειλής φόρου προστιθέμενης αξίας η οποία είναι νομικά διαρθρωμένη ως θεωρητική ευθύνη από διακινδύνευση κατά το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ. Η υποχρέωση να επιτρέπεται η διόρθωση υφίσταται ανεξάρτητα από την εξάλειψη του συνακόλουθου κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων όταν ο εκδότης του τιμολογίου ενήργησε καλόπιστα. Καλή πίστη θεωρείται ότι υπάρχει όταν ο υποκείμενος στον φόρο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο μη δυνάμενη να του καταλογιστεί. Αν, αντιθέτως, δεν ενήργησε καλόπιστα υπό την έννοια αυτή, η εξάλειψη του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων αποτελεί επιτακτική προϋπόθεση. Για τον σκοπό αυτό, το τιμολόγιο πρέπει

[30] Παρόμοια και η απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 50).

κατ' αρχήν να διορθώνεται. Αν αυτό δεν είναι δυνατό για τον εκδότη του τιμολογίου, η αδυναμία αυτή εμπίπτει στη σφαίρα κινδύνου του. Στην περίπτωση αυτή, εξακολουθεί να υφίσταται φορολογική υποχρέωση δυνάμει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ.

3. Το γεγονός ότι οι τελικοί καταναλωτές κατέβαλαν μια τελική τιμή που υπολογίστηκε εσφαλμένως (διότι περιείχε μεγαλύτερο από το οφειλόμενο ποσοστό ΦΠΑ και υπερβολικά χαμηλό περιθώριο κέρδους) δεν αποκλείει τον διακανονισμό της φορολογικής οφειλής που προβλέπει το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ. Εν πάση περιπτώσει, αυτό δεν επιφέρει τον αδικαιολόγητο πλουτισμό του υποκειμένου στον φόρο στην περίπτωση που έχει συμφωνηθεί ένα σταθερό, όπως αποκαλείται, ποσό (σταθερή τιμή).