Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 1ης Αυγούστου 2025*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 203 – Αναγραφή εσφαλμένου ποσού ΦΠΑ στο τιμολόγιο – Άρθρο 238 – Απλοποιημένο τιμολόγιο – Παροχές για τις οποίες εκδόθηκε τιμολόγιο προς μη υποκείμενα στον ΦΠΑ πρόσωπα ή προς πρόσωπα τα οποία δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ – Υποχρέωση καταβολής του εσφαλμένως χρεωθέντος μέρους του ποσού του ΦΠΑ – Απουσία κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων»

Στην υπόθεση C-794/23,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Αυστρία) με απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2023, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Δεκεμβρίου 2023, στο πλαίσιο της δίκης

Finanzamt Österreich

κατά

P GmbH,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους N. Jääskinen, πρόεδρο τμήματος, I. Jarukaitis (εισηγητή), πρόεδρο του τετάρτου τμήματος, και A. Arabadjiev, δικαστή,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον A. Posch, την J. Schmoll και τον F. Koppensteiner,

– η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Möller και P.-L. Krüger,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

– η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την P. Barros da Costa, την C. Bento, τον R. Laires και την A. Rodrigues,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη αρχικώς από τους F. Behre και M. Herold, στη συνέχεια από τον M. Herold,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 19ης Δεκεμβρίου 2024,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 203 και 238 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 (ΕΕ) 2018/1695 του Συμβουλίου, της 6ης Νοεμβρίου 2018 (ΕΕ 2018, L 282, σ. 5 και διορθωτικό ΕΕ 2018, L 329, σ. 53) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Finanzamt Österreich (φορολογική αρχή της Αυστρίας) (στο εξής: φορολογική αρχή) και της P GmbH με αντικείμενο την άρνηση της πρώτης να κάνει δεκτό αίτημα τροποποίησης της δήλωσης φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) της P λόγω αναγραφής, στα τιμολόγια που είχε εκδώσει, ποσού ΦΠΑ το οποίο είχε υπολογιστεί με εσφαλμένο συντελεστή.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 193 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«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.»

4 Το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

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

5 Το άρθρο 220, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«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,

[…]».

6 Το άρθρο 238 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«1. Έπειτα από διαβούλευση με την επιτροπή ΦΠΑ και με τις προϋποθέσεις που ενδεχομένως θεσπίζουν, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν ότι, στα τιμολόγια που αφορούν παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, πρέπει να αναγράφονται μόνο τα στοιχεία που προβλέπονται στο άρθρο 226β, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν το ποσό του τιμολογίου υπερβαίνει τα 100 ευρώ αλλά όχι τα 400 ευρώ, ή το αντίστοιχο ποσό στο εθνικό νόμισμα·

β) όταν οι εμπορικές ή διοικητικές πρακτικές του συγκεκριμένου τομέα δραστηριότητας ή οι τεχνικές συνθήκες της έκδοσης των τιμολογίων αυτών καθιστούν ιδιαίτερα δυσχερή την τήρηση όλων των υποχρεώσεων των άρθρων 226 ή 230.

3. Η απλούστευση που προβλέπεται στην παράγραφο 1 δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που απαιτείται η έκδοση τιμολογίων δυνάμει των σημείων 2) και 3) του άρθρου 220 παράγραφος 1 ή όταν η φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ ή η εγκατάσταση του οποίου στο εν λόγω κράτος μέλος δεν παρεμβαίνει στην παράδοση ή παροχή κατά την έννοια του άρθρου 192α και ο υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο αποκτών τα αγαθά ή ο λήπτης της παροχής υπηρεσιών.»

Το αυστριακό δίκαιο

7 Το άρθρο 11, παράγραφοι 1, 6 και 12, του Umsatzsteuergesetz 1994 (νόμου του 1994 περί φόρου κύκλου εργασιών, BGBl. 663/1994), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: UStG 1994), προβλέπει τα εξής:

«(1)

1. 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.

[…]

(6) 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.

[…]

(12) 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.»

8 Το άρθρο 16, παράγραφος 1, του UStG 1994 ορίζει τα εξής:

«Σε περίπτωση μεταβολής της βάσης επιβολής φόρου μιας φορολογητέας πράξεως κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημεία 1 και 2,

1. ο επιχειρηματίας που πραγματοποίησε τη συγκεκριμένη πράξη οφείλει να διορθώσει αναλόγως το ποσό του φόρου που οφείλεται για την πράξη αυτή και

2. ο αποδέκτης επιχειρηματίας οφείλει να διορθώσει αναλόγως την πραγματοποιηθείσα σχετική έκπτωση φόρου. Οι διορθώσεις πραγματοποιούνται για τη φορολογική περίοδο κατά την οποία έλαβε χώρα η μεταβολή του αντιτίμου.»

9 Το άρθρο 239a του Bundesabgabenordnung (ομοσπονδιακού κώδικα φορολογίας), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, 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.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

10 Η P είναι αυστριακή εταιρία περιορισμένης ευθύνης. Η εταιρία αυτή εκμεταλλεύεται έναν εσωτερικό χώρο παιχνιδιού. Κατά το 2019 εφάρμοζε στο εισιτήρια εισόδου στον εσωτερικό χώρο παιχνιδιού συντελεστή ΦΠΑ ύψους 20 %. Κατά την καταβολή του αντιτίμου των εισιτηρίων, εξέδιδε προς τους πελάτες αποδείξεις ταμειακής μηχανής, τις οποίες κατάρτιζε, λαμβανομένου υπόψη του χαμηλού ποσού του αντιτίμου, βάσει των κανόνων απλοποιημένης τιμολόγησης που προβλέπει το άρθρο 11, παράγραφος 6, του UStG 1994. Η P ανέγραψε τον αναλογούντα φόρο στη δήλωση ΦΠΑ για το έτος 2019, αλλά εν συνεχεία υπέβαλε τροποποιητική δήλωση όσον αφορά το ποσό του φόρου για τον λόγο ότι τα εισιτήρια έπρεπε να υπόκεινται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ που ήταν 13 %.

11 Με απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2021, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τον οφειλόμενο από την P ΦΠΑ για το έτος 2019 χωρίς να λάβει υπόψη την τροποποιητική δήλωση. Στην απόφασή της, η φορολογική αρχή εξέθεσε ότι η P εφάρμοζε συντελεστή ΦΠΑ 20 % στις εισπράξεις από τα εισιτήρια εισόδου στον εσωτερικό χώρο παιχνιδιού και ότι ανέγραφε το ποσό του ΦΠΑ στις αποδείξεις ταμειακής μηχανής. Η φορολογική αρχή αρνήθηκε την εκ των υστέρων διόρθωση του συντελεστή ΦΠΑ με την αιτιολογία, αφενός, ότι δεν ήταν δυνατή η διόρθωση των τιμολογίων ούτε η πίστωση στους πελάτες της διαφοράς μεταξύ του ΦΠΑ με συντελεστή 20 % και του ΦΠΑ με τον μειωμένο συντελεστή 13 % και, αφετέρου, ότι η διόρθωση αυτή του συντελεστή θα συνεπαγόταν αδικαιολόγητο πλουτισμό της P, δεδομένου ότι οι πελάτες της επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ που υπολογίστηκε με συντελεστή 20 %.

12 Η P άσκησε προσφυγή κατά της απόφασης της φορολογικής αρχής, υποστηρίζοντας ότι οι υπηρεσίες είχαν παρασχεθεί «σχεδόν αποκλειστικώς» σε ιδιώτες οι οποίοι δεν είχαν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών και ότι, ως εκ τούτου, ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων αποκλειόταν και δεν ήταν αναγκαία η διόρθωση των τιμολογίων.

13 Με διάταξη της 21ης Ιουνίου 2021 το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Αυστρία), ενώπιον του οποίου είχε αχθεί η διαφορά, υπέβαλε στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως ζητώντας να διευκρινιστεί αν το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ μπορεί να εφαρμοστεί στο πλαίσιο της συγκεκριμένης διαφοράς, δεδομένου ότι δεν υπήρχε κανένας κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων.

14 Με την απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές) (C-378/21, EU:C:2022:968), το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος παρέσχε υπηρεσία και ανέγραψε στο σχετικό τιμολόγιο ποσό ΦΠΑ το οποίο υπολογίστηκε με εσφαλμένο συντελεστή, δεν οφείλει, βάσει της εν λόγω διάταξης, το εσφαλμένως χρεωθέν μέρος του ποσού του ΦΠΑ εάν δεν υφίσταται κανένας κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων, λόγω του ότι οι αποδέκτες της υπηρεσίας είναι αποκλειστικώς τελικοί καταναλωτές, οι οποίοι δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών.

15 Κατόπιν της αποφάσεως του Δικαστηρίου, το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) μεταρρύθμισε, με απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2023, την πράξη επιβολής ΦΠΑ εις βάρος της P για το έτος 2019.

16 Το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) εκκίνησε από την παραδοχή ότι οι υπηρεσίες της P παρέχονταν «(σχεδόν) αποκλειστικά» σε τελικούς καταναλωτές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών. Επειδή όμως δεν μπορούσε να αποκλειστεί το

ενδεχόμενο ορισμένοι πελάτες να προέβησαν, εσφαλμένως ή ορθώς, στην έκπτωση του ΦΠΑ που χρέωσε η P, έκρινε ότι έπρεπε να γίνει εκτίμηση του αριθμού των τιμολογίων από τα οποία θα μπορούσε να γεννηθεί οφειλή ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά την κρίση του Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο), υπάρχει κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων για ποσοστό περίπου 0,5 % του συνολικού κύκλου εργασιών του εσωτερικού χώρου παιχνιδιού, ήτοι για περίπου 112 από τα 22 557 τιμολόγια που εξέδωσε συνολικά η P.

17 Η φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης της 27ης Ιανουαρίου 2023 ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Αυστρία). Η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι η απόφαση αυτή αποκλίνει από την απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές) (C-378/21, EU:C:2022:968). Κατά την άποψή της, από την απόφαση αυτή, στην οποία το Δικαστήριο εξέτασε τα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα υπό το πρίσμα της παραδοχής ότι η επίμαχη υπηρεσία στην κύρια δίκη είχε παρασχεθεί αποκλειστικώς σε τελικούς καταναλωτές οι οποίοι δεν είχαν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, δεν μπορεί να συναχθεί ότι ήταν δυνατός ο καθορισμός του οφειλόμενου ΦΠΑ βάσει κατ' εκτίμηση διαχωρισμού μεταξύ, αφενός, των τελικών καταναλωτών και, αφετέρου, των υποκειμένων στον ΦΠΑ που έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών.

18 Κατά το αιτούν δικαστήριο, δεδομένου ότι δεν έγινε διόρθωση των τιμολογίων, ο κίνδυνος της απώλειας φορολογικών εσόδων δεν εξαλείφθηκε πλήρως και εγκαίρως και, ως εκ τούτου, θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι η P οφείλει να καταβάλει ολόκληρα τα ποσά του ΦΠΑ που αναγράφονταν στο σύνολο των τιμολογίων.

19 Αν, ωστόσο, ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων πρέπει να εκτιμηθεί, όπως πρότεινε η γενική εισαγγελέας στις προτάσεις της στην υπόθεση Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές) (C-378/21, EU:C:2022:657), στο επίπεδο καθενός από τα εσφαλμένα τιμολόγια, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ποια είναι τα κριτήρια βάσει των οποίων πρέπει να προσδιοριστούν, ενδεχομένως και κατ' εκτίμηση, τα τιμολόγια για τα οποία υφίσταται τέτοιος κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων.

20 Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι, στο ως άνω πλαίσιο, δεν είναι σαφές με ποιον τρόπο πρέπει να ερμηνευθεί η φράση «τελικοί καταναλωτές, οι οποίοι δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών», στην απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές) (C-378/21, EU:C:2022:968).

21 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά 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 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 [της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές) (C-378/21, EU:C:2022:968),] 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 [ΦΠΑ], 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;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

22 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ’ ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι υποκείμενος στον φόρο ο οποίος παρέσχε υπηρεσία και ανέγραψε στο σχετικό τιμολόγιο ποσό ΦΠΑ το οποίο υπολογίστηκε με εσφαλμένο συντελεστή οφείλει το μέρος του ποσού του ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε μη υποκείμενο στον φόρο, ακόμη και αν παρέσχε παρόμοιες υπηρεσίες σε άλλους υποκειμένους στον φόρο.

23 Κατά το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ, ο ΦΠΑ οφείλεται από οποιοδήποτε πρόσωπο το οποίο αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε τιμολόγιο. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο ΦΠΑ που αναγράφεται σε τιμολόγιο οφείλεται από τον εκδότη του εν λόγω τιμολογίου ακόμη και στην περίπτωση που δεν υπάρχει υποστατή φορολογητέα πράξη [απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές), C-378/21, EU:C:2022:968, σκέψη 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

24 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει εξάλλου ότι το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ αποσκοπεί στο να εξαλείψει τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων τον οποίο ενδέχεται να δημιουργεί το δικαίωμα έκπτωσης που προβλέπεται στην εν λόγω οδηγία. Μπορεί επομένως να τύχει εφαρμογής όταν ο ΦΠΑ χρεώθηκε εσφαλμένως και υπάρχει κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων λόγω του ότι ο αποδέκτης του επίμαχου τιμολογίου μπορεί να προβάλει το δικαίωμά του να εκπέσει έναν τέτοιο φόρο [απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές), C-378/21, EU:C:2022:968, σκέψεις 20 και 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

25 Το Δικαστήριο έχει κρίνει επίσης ότι, σε περίπτωση κατά την οποία μέρος του ποσού του ΦΠΑ ανεγράφη εσφαλμένως στο τιμολόγιο, το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ εφαρμόζεται μόνον ως προς το ποσό του ΦΠΑ που υπερβαίνει το ποσό το οποίο χρεώθηκε ορθώς. Πράγματι, στην τελευταία αυτή περίπτωση, υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων, αφού ο υποκείμενος στον φόρο και αποδέκτης τέτοιου τιμολογίου θα μπορούσε να ασκήσει το δικαίωμά του να εκπέσει τον εν λόγω ΦΠΑ, χωρίς η αρμόδια φορολογική αρχή να είναι σε θέση να κρίνει αν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την άσκηση του σχετικού δικαιώματος [απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές), C-378/21, EU:C:2022:968, σκέψη 23].

26 Κατά συνέπεια, η εφαρμογή του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ εξαρτάται μόνον από την ύπαρξη κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων, ο οποίος πρέπει να εκτιμάται επί τη βάσει συγκεκριμένου τιμολογίου και δεν μπορεί να εξαρτάται από το αν αποδέκτες των επίμαχων παροχών του υποκειμένου στον φόρο δεν ήταν μόνο μη υποκείμενοι στον ΦΠΑ, αλλά επίσης και άλλοι υποκείμενοι στον φόρο αυτόν. Επομένως, προκειμένου να εκτιμηθεί η ύπαρξη τέτοιου κινδύνου, πρέπει να εξετάζεται αν ο αποδέκτης του συγκεκριμένου τιμολογίου είναι πράγματι υποκείμενος στον ΦΠΑ και θα μπορούσε, κατά συνέπεια, να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών.

27 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι υποκείμενος στον φόρο ο οποίος παρέσχε υπηρεσία και ανέγραψε στο σχετικό τιμολόγιο ποσό ΦΠΑ το οποίο υπολογίστηκε με εσφαλμένο συντελεστή δεν οφείλει το μέρος του ποσού του ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε μη υποκείμενο στον φόρο, ακόμη και αν παρέσχε παρόμοιες υπηρεσίες σε άλλους υποκειμένους στον φόρο.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

28 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία ΦΠΑ έχει την έννοια ότι ως «τελικοί καταναλωτές, οι οποίοι δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών», κατά την έννοια της απόφασης της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές) (C-378/21, EU:C:2022:968), πρέπει να χαρακτηρίζονται όχι μόνο οι μη υποκείμενοι στον φόρο, αλλά επίσης και οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι, σε συγκεκριμένη περίπτωση, δεν έχουν το δικαίωμα να εκπέσουν τον ΦΠΑ εισροών.

29 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι στη σκέψη 25 της απόφασης της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές) (C-378/21, EU:C:2022:968), το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος παρέσχε υπηρεσία και ανέγραψε στο σχετικό τιμολόγιο ποσό ΦΠΑ το οποίο υπολογίστηκε με εσφαλμένο συντελεστή, δεν οφείλει, βάσει της εν λόγω διάταξης, το εσφαλμένως χρεωθέν μέρος του ποσού του ΦΠΑ εάν δεν υφίσταται κανένας κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων, λόγω του ότι οι αποδέκτες της υπηρεσίας είναι αποκλειστικώς τελικοί καταναλωτές, οι οποίοι δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών.

30 Επιπλέον, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, όπως υπενθυμίζεται στη σκέψη 24 της παρούσας απόφασης, ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων τον οποίο επιδιώκει να εξαλείψει η υποχρέωση που προβλέπεται στο άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ δεν εξαφανίζεται, κατ' αρχήν, πλήρως ενόσω ο αποδέκτης τιμολογίου επί του οποίου αναγράφεται εσφαλμένως ο ΦΠΑ μπορεί ακόμη να το χρησιμοποιήσει για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης (πρβλ. απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, σκέψεις 30 έως 32), δεδομένου ότι δεν μπορεί να αποκλειστεί γενικώς η αδυναμία των φορολογικών αρχών να διαπιστώνουν εγκαίρως, λόγω περίπλοκων περιστάσεων και νομικών σχέσεων, τη συνδρομή λόγων που αποκλείουν την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης (πρβλ. απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 30).

31 Συνεπώς, πρέπει να ερμηνευθεί στενά η έννοια «τελικοί καταναλωτές, οι οποίοι δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών» και να γίνει δεκτό ότι τέτοιος κίνδυνος υπάρχει όταν ο αποδέκτης εσφαλμένου τιμολογίου είναι υποκείμενος στον φόρο, τούτο δε ακόμη και στην περίπτωση που αυτός έκανε χρήση της συγκεκριμένης παροχής μόνο για ιδιωτικούς σκοπούς ή για άλλους σκοπούς για τους οποίους δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

32 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία ΦΠΑ έχει την έννοια ότι ως «τελικοί καταναλωτές, οι οποίοι δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών», κατά την έννοια της απόφασης της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές) (C-378/21, EU:C:2022:968), πρέπει να χαρακτηρίζονται μόνο οι μη υποκείμενοι στον φόρο. Συνεπώς, δεν εμπίπτουν στην έννοια αυτή οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι, σε συγκεκριμένη περίπτωση, δεν έχουν το δικαίωμα να εκπέσουν τον ΦΠΑ εισροών.

Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

33 Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, στην περίπτωση έκδοσης απλοποιημένων τιμολογίων κατ' εφαρμογή του άρθρου 238 της οδηγίας ΦΠΑ, δεν επιτρέπει στις φορολογικές αρχές ή στα εθνικά δικαστήρια να καθορίζουν κατ' εκτίμηση το ποσοστό των τιμολογίων για τα οποία ο υποκείμενος στον φόρο που χρέωσε εσφαλμένως τον ΦΠΑ οφείλει να καταβάλει τον φόρο αυτόν κατ' εφαρμογήν του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ.

34 Από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά περίπτωση στην οποία ο όγκος των τιμολογίων που εξέδωσε ο υποκείμενος στον φόρο είναι πολύ μεγάλος, δεδομένου ότι αυτά εκδόθηκαν στο πλαίσιο λιανικής παροχής υπηρεσιών και χωρίς να είναι γνωστή η ταυτότητα των αποδεκτών των τιμολογίων αυτών.

35 Επομένως, πρέπει να καθοριστεί ο τρόπος με τον οποίο πρέπει, σε μια τέτοια περίπτωση, να προσδιοριστούν, προς τον σκοπό της διόρθωσης του ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως, τα τιμολόγια μικρής αξίας ως προς τα οποία ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ, όταν οι αποδέκτες των παροχών και των τιμολογίων είναι τόσο τελικοί καταναλωτές όσο και υποκείμενοι στον φόρο, οι οποίοι έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών.

36 Όπως προκύπτει, εν συνόψει, από το σημείο 33 των προτάσεων της γενικής εισαγγελέα, η οδηγία ΦΠΑ δεν ρυθμίζει το ζήτημα αυτό ούτε το βάρος απόδειξης σχετικά με τον προσδιορισμό των τιμολογίων. Επομένως, εναπόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να προβλέψει τα κριτήρια βάσει των οποίων πρέπει να καθορίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει ποσό ΦΠΑ το οποίο χρεώθηκε εσφαλμένως. Η διαδικαστική αυτή αυτονομία των κρατών μελών οριοθετείται εντούτοις από τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, δηλαδή τα ανωτέρω κριτήρια δεν πρέπει να είναι λιγότερο ευνοϊκά από εκείνα που διέπουν παρόμοιες καταστάσεις της εσωτερικής έννομης τάξεως ούτε να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η έννομη τάξη της Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, σκέψεις 33 και 39).

37 Δεδομένου ότι εν προκειμένω δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής της αρχής της ισοδυναμίας, υπενθυμίζεται ότι η αρχή της αποτελεσματικότητας επιτάσσει οι εθνικοί κανόνες που αφορούν, μεταξύ άλλων, τον καθορισμό του ποσοστού των τιμολογίων για το οποία ο συγκεκριμένος υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έχει χρεώσει εσφαλμένως τον ΦΠΑ, οφείλει να καταβάλει τον

εσφαλμένως χρεωθέντα φόρο να μην καταλήγουν σε αποκλεισμό της δυνατότητας διόρθωσης ή επιστροφής του ποσού του ΦΠΑ που καταβλήθηκε εσφαλμένως, δεδομένου ότι το δίκαιο της Ένωσης προβλέπει τέτοια υποχρέωση των κρατών μελών εφόσον, μεταξύ άλλων, δεν υπάρχει κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων για το οικείο κράτος μέλος. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να κρίνει αν τούτο συμβαίνει εν προκειμένω, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της κύριας δίκης (πρβλ. απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, σκέψεις 36 και 40).

38 Ως προς το ζήτημα αυτό, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 26 της παρούσας απόφασης, η ύπαρξη κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων κατά την έννοια του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να εκτιμάται επί τη βάσει κάθε συγκεκριμένου τιμολογίου μέσω του ελέγχου αν ο αποδέκτης του είναι πράγματι υποκείμενος στον φόρο.

39 Επιπλέον, προκειμένου να προσδιοριστεί, μεταξύ των τιμολογίων στα οποία αναγράφεται εσφαλμένο ποσό ΦΠΑ, το ποσοστό των τιμολογίων που εκδόθηκαν προς άλλους υποκειμένους στον φόρο, πρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι κρίσιμες περιστάσεις, όπως η φύση της παρεχόμενης υπηρεσίας, ο τρόπος παροχής και τιμολόγησής της, καθώς και κάθε στατιστική πληροφορία σχετικά με τους αποδέκτες της την οποία διαθέτει αυτός που την παρέχει. Ως προς το ζήτημα αυτό, έχει ιδιαίτερη σημασία το γεγονός ότι, εν προκειμένω, οι πελάτες του υποκειμένου στον φόρο είναι μάλλον σπάνια άλλοι υποκείμενοι στον φόρο.

40 Όσον αφορά τη δυνατότητα κατ' εκτίμηση προσδιορισμού του ποσοστού των εσφαλμένων τιμολογίων που εκδόθηκαν προς άλλους υποκειμένους στον φόρο, επισημαίνεται ότι, όπως σημείωσε κατ' ουσίαν η γενική εισαγγελέας στα σημεία 42 και 43 των προτάσεών της, το δίκαιο της Ένωσης δεν αντιτίθεται σε τέτοιον κατ' εκτίμηση προσδιορισμό υπό την προϋπόθεση ότι, στο πλαίσιό του, τηρούνται οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας (πρβλ. απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, σκέψεις 36 και 37).

41 Όσον αφορά, κατά πρώτον, την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, 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. Πλην όμως, 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 Μαρτίου 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Δυνατότητα διόρθωσης σε περίπτωση εσφαλμένου συντελεστή), C-606/22, EU:C:2024:255, σκέψεις 23 και 24].

42 Στην περίπτωση έκδοσης εσφαλμένων τιμολογίων που αναγράφουν μεγαλύτερο από το οφειλόμενο ποσό ΦΠΑ, η τήρηση της αρχής της ουδετερότητας διασφαλίζεται μέσω της δυνατότητας, την οποία πρέπει να προβλέπουν τα κράτη μέλη, προς διόρθωση του φόρου που έχει αναγραφεί εσφαλμένα στο τιμολόγιο, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου εξαλείφει εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων (πρβλ. απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, σκέψη 28).

43 Όσον αφορά, κατά δεύτερον, την αρχή της αναλογικότητας, η αρχή αυτή επιτάσσει, μεταξύ άλλων, τα στοιχεία που χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση του αριθμού των εσφαλμένων τιμολογίων που εκδίδονται προς υποκειμένους στον φόρο να είναι ακριβή, αξιόπιστα και επίκαιρα. Επιπλέον, μια τέτοια εκτίμηση μπορεί μόνο να δημιουργήσει μαχητό τεκμήριο, το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο που εξέδωσε τα τιμολόγια μπορεί να ανατρέψει, βάσει αντίθετων αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, σκέψη 42).

44 Ως προς το ζήτημα αυτό, ο σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας του υποκειμένου στον φόρο προϋποθέτει μεταξύ άλλων ότι, πριν από τη λήψη οποιουδήποτε μέτρου βλαπτικού για αυτόν, πρέπει να του δίνεται η δυνατότητα να διατυπώσει λυσιτελώς την άποψή του σχετικά με τα στοιχεία επί των οποίων οι αρχές σκοπεύουν να στηρίξουν την απόφασή τους, ιδίως δε να αμφισβητήσει την ορθότητα της επίμαχης εκτίμησης και να εξηγήσει τους λόγους που δικαιολογούν την αμφισβήτηση αυτή. Επιπλέον, η αρχή της αναλογικότητας επιβάλλει να μην είναι το απαιτούμενο επίπεδο αποδείξεως υπέρμετρα υψηλό (πρβλ. απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, σκέψεις 43 και 44).

45 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, στην περίπτωση έκδοσης απλοποιημένων τιμολογίων κατ' εφαρμογή του άρθρου 238 της οδηγίας ΦΠΑ, επιτρέπει στις φορολογικές αρχές ή στα εθνικά δικαστήρια να καθορίζουν κατ' εκτίμηση το ποσοστό των τιμολογίων για τα οποία ο υποκείμενος στον φόρο που χρέωσε εσφαλμένως τον ΦΠΑ οφείλει να καταβάλει τον φόρο αυτόν κατ' εφαρμογήν του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση ότι, για την εκτίμηση αυτή, λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των κρίσιμων περιστάσεων και ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει, τηρουμένων των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας καθώς και των δικαιωμάτων άμυνας, τη δυνατότητα να αμφισβητήσει τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή της μεθόδου αυτής.

Επί των δικαστικών εξόδων

46 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 (ένατο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2018/1695 του Συμβουλίου, της 6ης Νοεμβρίου 2018,

έχει την έννοια ότι:

υποκείμενος στον φόρο ο οποίος παρέσχε υπηρεσία και ανέγραψε στο σχετικό τιμολόγιο ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) το οποίο υπολογίστηκε με εσφαλμένο συντελεστή δεν οφείλει το μέρος του ποσού του ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε μη υποκείμενο στον φόρο, ακόμη και αν παρέσχε παρόμοιες υπηρεσίες σε άλλους υποκειμένους στον φόρο.

2) Η οδηγία 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2018/1695,

έχει την έννοια ότι:

ως «τελικοί καταναλωτές, οι οποίοι δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του [φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)] εισροών», κατά την έννοια της απόφασης της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές) (C-378/21, EU:C:2022:968), πρέπει να χαρακτηρίζονται μόνον οι μη υποκείμενοι στον φόρο. Συνεπώς, δεν εμπίπτουν στην έννοια αυτή οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι, σε συγκεκριμένη περίπτωση, δεν έχουν το δικαίωμα να εκπέσουν τον ΦΠΑ εισροών.

3) Η οδηγία 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2018/1695,

έχει την έννοια ότι:

στην περίπτωση έκδοσης απλοποιημένων τιμολογίων κατ' εφαρμογή του άρθρου 238 της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε, επιτρέπει στις φορολογικές αρχές ή στα εθνικά δικαστήρια να καθορίζουν κατ' εκτίμηση το ποσοστό των τιμολογίων για τα οποία ο υποκείμενος στον φόρο που χρέωσε εσφαλμένως τον φόρο προστιθέμενης αξίας οφείλει να καταβάλει τον φόρο αυτόν κατ' εφαρμογήν του άρθρου 203 της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε, υπό την προϋπόθεση ότι, για την εκτίμηση αυτή, λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των κρίσιμων περιστάσεων και ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει, τηρουμένων των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, καθώς και των δικαιωμάτων άμυνας, τη δυνατότητα να αμφισβητήσει τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή της μεθόδου αυτής.

(υπογραφές)