

Υπόθεση C-378/21

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

21 Ιουνίου 2021

Αιτούν δικαστήριο:

Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο,
Αυστρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

21 Ιουνίου 2021

Προσφεύγουσα:

P GmbH

Καθής δημόσια αρχή:

Finanzamt Österreich

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Φόρος προστιθεμένης αξίας [ΦΠΑ] – Επιβάρυνση των τελικών καταναλωτών με τον ΦΠΑ – Διόρθωση τιμολογίων – Τελικοί καταναλωτές των οποίων η ταυτότητα δεν μπορεί να εξακριβωθεί – Πλουτισμός

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικά 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;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (οδηγία ΦΠΑ)

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (ομοσπονδιακός νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών) [Umsatzsteuergesetz 1994 (νόμος του 1994 περί φόρου κύκλου εργασιών), στο εξής: UStG 1994], άρθρο 11, παράγραφοι 1, 4, 5, 6 και 12, άρθρο 16, παράγραφος 1

Το άρθρο 11, παράγραφος 6, του UStG 1994 έχει ως εξής:

«Επί των τιμολογίων των οποίων το συνολικό ποσό δεν υπερβαίνει τα 400 ευρώ, εκτός από την ημερομηνία εκδόσεως, αρκεί να αναγράφονται τα ακόλουθα στοιχεία:

1. Η επωνυμία και η διεύθυνση της επιχειρήσεως που πραγματοποιεί την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών·
2. Η ποσότητα και η συνήθης εμπορική ονομασία των παραδοθέντων αγαθών ή η φύση και το περιεχόμενο των άλλων παρεχομένων υπηρεσιών·
3. Η ημερομηνία παραδόσεως των αγαθών ή της παροχής των υπηρεσιών ή η περίοδος την οποία αφορά η παροχή·
4. Το συνολικό ποσό του αντιτίμου και του φόρου επί του αντιτίμου για την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών και
5. ο συντελεστής ΦΠΑ.

[...] »

Το άρθρο 11, παράγραφος 12, του UStG 1994 ορίζει:

«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 ανάλογα το ποσό του φόρου έναντι του λήπτη της παραδόσεως ή του αποδέκτη της άλλης παροχής υπηρεσιών. Σε περίπτωση διορθώσεως, εφαρμόζεται κατ' αναλογία το άρθρο 16, παράγραφος 1.»

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

Bundesgesetz, mit dem Bestimmungen über Preise für Sachgüter und Leistungen getroffen werden (ομοσπονδιακός νόμος περί θεσπίσεως διατάξεων σχετικά με τις τιμές αγαθών και υπηρεσιών) [Preisgesetz 1992 (νόμος του 1992 περί τιμών)], άρθρο 7

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η P GmbH είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης που έχει συσταθεί κατά το αυστριακό δίκαιο, η οποία εκμεταλλεύεται έναν εσωτερικό χώρο παιχνιδιού.
- 2 Το 2019, επί των εισιτηρίων εισόδου στον εσωτερικό χώρο παιχνιδιού επιβλήθηκε ΦΠΑ με κανονικό συντελεστή ύψους 20 %. Προς τούτο, εκδόθηκαν σχετικές αποδείξεις ταμειακής μηχανής οι οποίες αποτελούν τιμολόγια μικρής αξίας σύμφωνα με το άρθρο 11, παράγραφος 6, του αυστριακού Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών). Στην πραγματικότητα, ωστόσο, θα μπορούσε να εφαρμοστεί μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ ύψους 13 %.
- 3 Πελάτες της P GmbH είναι αποκλειστικά τελικοί καταναλωτές οι οποίοι δεν δικαιούνται εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών.
- 4 Η P GmbH υπέβαλε διορθωτική δήλωση ΦΠΑ για το έτος 2019 προκειμένου να λάβει πίστωση του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ. Η πίστωση αυτή απορρίφθηκε από τη Finanzamt (δημόσια οικονομική υπηρεσία της Αυστρίας) με την αιτιολογία ότι, εφόσον δεν προηγηθεί διόρθωση των επιμέρους τιμολογίων, οφείλεται το υψηλότερο ποσό του ΦΠΑ βάσει των λογιστικών εγγράφων και ότι, σε περίπτωση διορθώσεως, η P GmbH θα καταστεί πλουσιότερη επειδή οι πελάτες έχουν καταβάλει τον ΦΠΑ.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

- 5 Δεν αμφισβητείται ότι οι αποδείξεις που έχει εκδώσει η P GmbH για την πληρωμή των εισιτηρίων εισόδου αποτελούν τιμολόγια κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ. Πρόκειται για απλουστευμένα τιμολόγια σύμφωνα με το άρθρο 238, σε συνδυασμό με το άρθρο 226β της οδηγίας αυτής. Βάσει των λογιστικών εγγράφων, τα τιμολόγια αυτά δημιουργούν φορολογική υποχρέωση σύμφωνα με το άρθρο 11, παράγραφος 12, του UStG 1994.
- 6 Οι πελάτες της P GmbH είναι αποκλειστικά τελικοί καταναλωτές χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών. Επομένως, τίθεται το ζήτημα αν το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ μπορεί να τύχει εφαρμογής, δεδομένου ότι, στην περίπτωση αυτή, δεν προκαλείται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων λόγω της εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών υπέρ του λήπτη της υπηρεσίας.
- 7 Η διόρθωση των τιμολογίων είναι, κατ' αρχήν, δυνατή στην Αυστρία, πρέπει ωστόσο τα διορθωμένα τιμολόγια να αποστέλλονται στον λήπτη της υπηρεσίας. Τούτο δεν είναι δυνατό εν προκειμένω, δεδομένου ότι η ταυτότητα των τελικών καταναλωτών δεν μπορεί πλέον να εξακριβωθεί.
- 8 Στην Αυστρία, υποστηρίζεται η άποψη ότι τροποποίηση του ΦΠΑ είναι δυνατή ακόμη και χωρίς διόρθωση του τιμολογίου, ιδίως όταν δεν υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων και όταν η διόρθωση του τιμολογίου είναι τεχνικώς ή εν τοις πράγμασι ανέφικτη. Εντούτοις, μπορεί να αντιταχθεί ότι οι υποκείμενοι στον φόρο δεν υποχρεούνται να εκδίδουν τιμολόγια στις συναλλαγές με τους καταναλωτές. Ελλείψει εκδόσεώς τους, τα τιμολόγια δεν θα χρειαζόταν πλέον να διορθωθούν.
- 9 Ως εκ τούτου, τίθεται επίσης το ζήτημα αν, σε περίπτωση όπως αυτή που περιγράφεται ανωτέρω, μπορεί να παραλειφθεί η διόρθωση των τιμολογίων έναντι των ληπτών υπηρεσιών.
- 10 Εν προκειμένω, ο ΦΠΑ επί των εισιτηρίων εισόδου καταβλήθηκε εν τέλει από τους πελάτες και όχι από την P GmbH. Στην περίπτωση που, λόγω διακανονισμού του ΦΠΑ, επιστρεφόταν χρήματα από το κράτος στην P GmbH, τούτο θα επέφερε πλουτισμό της.
- 11 Το αυστριακό εθνικό δίκαιο προβλέπει ότι, σε περίπτωση καταργήσεως φόρων και δασμών, οι τιμές πρέπει να μειώνονται κατά τα ποσά αυτά.
- 12 Η Finanzamt (δημόσια οικονομική υπηρεσία) στηρίζει επίσης την άρνησή της να προβεί στον διακανονισμό του ΦΠΑ στον επακόλουθο πλουτισμό της P GmbH. Η νομολογία του Δικαστηρίου στις υποθέσεις C-191/12 και C-309/06 φαίνεται επίσης να συνηγορεί υπέρ της ερμηνείας αυτής.
- 13 Τίθεται επομένως το ζήτημα αν 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, η επιχείρηση καθίσταται πλουσιότερη λόγω του διακανονισμού του ΦΠΑ.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ