

Υπόθεση C-794/23

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

21 Δεκεμβρίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

14 Δεκεμβρίου 2023

Αναιρεσείουσα:

Finanzamt Österreich

Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Αυστρία) (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Αυστρία) EU 2023/0009-2 (Ro 2023/13/0014) 14 Δεκεμβρίου 2023

Το Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) εξέδωσε [παραλειπόμενα] επί της αιτήσεως αναιρέσεως της Finanzamt Österreich (φορολογικής υπηρεσίας, Αυστρία), δημόσιας υπηρεσίας της Niederösterreich Mitte [παραλειπόμενα] στο Wiener Neustadt, [παραλειπόμενα] κατά της αποφάσεως του Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Αυστρία) της 27ης Ιανουαρίου 2023, [παραλειπόμενα] αναφορικά, μεταξύ άλλων, με τον ΦΠΑ του 2019 (παρεμβαίνουσα: P GmbH [με έδρα] στο W, εκπροσωπούμενη από την LBG Burgenland Steuerberatung GmbH [με έδρα] στο [παραλειπόμενα] Mattersburg [παραλειπόμενα]), την ακόλουθη

Δ ι ά τ α ξ η:

Υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ τα ακόλουθα ερωτήματα προς έκδοση προδικαστικής αποφάσεως:

1. Έχει το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, την

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

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

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

Σκεπτικό:

- 1 Α. Πραγματικά περιστατικά και προηγηθείσα διαδικασία:
- 2 Η P GmbH είναι αυστριακή εταιρία περιορισμένης ευθύνης. Εκμεταλλεύεται έναν εσωτερικό χώρο παιχνιδιού. Το 2019, υπέβαλε το εισιτήριο της εισόδου στον εσωτερικό χώρο παιχνιδιού (το αντίτιμο για την παροχή των υπηρεσιών της) σε συντελεστή ΦΠΑ 20 %. Κατά την καταβολή του αντιτίμου, χορήγησε στους πελάτες της τιμολόγια (αποδείξεις ταμειακής μηχανής), τα οποία ήταν τιμολόγια μικρής αξίας κατά το άρθρο 11, παράγραφος 6, του UStG 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, νόμου του 1994 περί φόρου κύκλου εργασιών) (απλούστερο λογιστικό πλαίσιο σύμφωνα με το άρθρο 238 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ). Στη συνέχεια, η P GmbH προέβη σε διόρθωση της δηλώσεώς της ΦΠΑ, διότι στο εισιτήριο εισόδου έπρεπε να εφαρμοστεί ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής 13 %. Η P GmbH δεν παρείχε τις υπηρεσίες της αποκλειστικά σε μη υποκείμενους στον φόρο (μη επιχειρηματίες).
- 3 Με απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2021, η Finanzamt (φορολογική υπηρεσία) καθόρισε τον ΦΠΑ για το έτος 2019. Στο σκεπτικό της ανέφερε ότι η P GmbH είχε υπαγάγει τα έσοδά της από τα εισιτήρια εισόδου στον εσωτερικό χώρο παιχνιδιού σε φόρο 20 %· ο φόρος αναγράφεται στις εκδοθείσες με την ταμειακή μηχανή αποδείξεις. Δεν επιτρέπεται μεταγενέστερη τροποποίηση του συντελεστή ΦΠΑ 20 % για το έτος 2019, διότι ούτε τα τιμολόγια μπορούσαν να διορθωθούν ούτε οι πιστώσεις που θα προέκυπταν από τη διαφορά του φόρου θα μπορούσαν να αποδοθούν στους πελάτες της επιχειρήσεως. Ως εκ τούτου, έπρεπε να

καθοριστεί ΦΠΑ 20 % λόγω του λογιστικού πλαισίου, καθώς και λόγω του αδικαιολόγητου πλουτισμού.

- 4 Η P GmbH άσκησε προσφυγή κατά της εν λόγω αποφάσεως. Ισχυρίστηκε ότι οι υπηρεσίες παρέχονταν «στην πράξη αποκλειστικά» σε ιδιώτες οι οποίοι δεν έχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών. Ως εκ τούτου, αποκλείεται ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων. Επομένως, δεν είναι αναγκαία η τυπική διόρθωση των τιμολογίων, ούτε η προώθηση της διορθώσεως στους παραλήπτες τους.
- 5 Με διάταξη της 21ης Ιουνίου 2021, το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) υπέβαλε αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- 6 Με την απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Finanzamt Österreich, C-378/21, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης απεφάνθη ως ακολούθως:

«Το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2016/1065 του Συμβουλίου, της 27ης Ιουνίου 2016 έχει την έννοια ότι υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος παρέσχε υπηρεσία και ανέγραψε στο σχετικό τιμολόγιο που εξέδωσε ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) το οποίο υπολογίστηκε με εσφαλμένο συντελεστή, δεν οφείλει, βάσει της εν λόγω 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.»

- 7 Με την προσβληθείσα ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου) απόφαση, το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) μεταρρύθμισε την πράξη επιβολής φόρου του 2019.
- 8 Το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) έκρινε ότι οι υπηρεσίες της P GmbH παρέχονταν «(σχεδόν) αποκλειστικά» σε πελάτες οι οποίοι ως τελικοί καταναλωτές δεν θα μπορούσαν να προβάλλουν αξίωση εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών. Πέραν από ένα εκτιμώμενο ποσοστό ύψους 0,5 % επί του συνολικού κύκλου εργασιών του εσωτερικού πάρκου ψυχαγωγίας, δεν υφίσταται κανένας κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων σε σχέση με τον ΦΠΑ. Τούτο προκύπτει από τη δήλωση του διαχειριστή της P GmbH, σύμφωνα με την οποία, το έτος 2019, οι αποδέκτες των υπηρεσιών της P GmbH ήταν τελικοί καταναλωτές οι οποίοι δεν έχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών. Δεν επρόκειτο ούτε για ταξιδιωτικές υπηρεσίες, ούτε για υπηρεσίες αναθέσεως εντολών. Δεδομένου, όμως, ότι δεν μπορεί να αποκλειστεί πλήρως το ενδεχόμενο πελάτες της P GmbH (ορθώς ή εσφαλμένως) να προέβησαν σε έκπτωση του ΦΠΑ εισροών βάσει των εν λόγω τιμολογίων, πρέπει να γίνει σχετική εκτίμηση. Λόγω της εξαιρετικά μεγάλης πιθανότητας οι υπηρεσίες της P GmbH να παρασχέθηκαν για ιδιωτική χρήση των πελατών, το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό

Φορολογικό Δικαστήριο) εκτιμά ότι υπάρχει ένα ποσοστό 0,5 % του συνολικού κύκλου εργασιών για το οποίο υφίσταται φορολογική οφειλή βάσει λογιστικού πλαισίου. Τούτο αφορά, σε σχέση με τις εκδοθείσες αποδείξεις (συνολικά 22 557 τιμολόγια) περίπου 112 τιμολόγια, από τα οποία (ορθώς ή εσφαλμένως) έγινε έκπτωση του ΦΠΑ εισροών.

9 Η αίτηση αναιρέσεως της Finanzamt (φορολογικής υπηρεσίας) στρέφεται κατά της εν λόγω αποφάσεως. Η Finanzamt (φορολογική υπηρεσία) υποστηρίζει ότι η προσβαλλόμενη απόφαση αποκλίνει από τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έκρινε ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν οφείλει 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 εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών. Από την απόφαση του Δικαστηρίου δεν προκύπτει διάκριση κατ' εκτίμηση σε αφενός τελικούς καταναλωτές και αφετέρου σε υποκείμενους στον φόρο, οι οποίοι έχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών. Η εξέταση του ζητήματος από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης πραγματοποιήθηκε αποκλειστικά υπό το πρίσμα της παραδοχής ότι η υπηρεσία παρασχέθηκε αποκλειστικά σε τελικούς καταναλωτές, οι οποίοι δεν έχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών.

10 Β. Σχετικές διατάξεις

11 1. Εθνικό δίκαιο

12 Το άρθρο 11 του Umsatzsteuergesetz 1994 (νόμου του 1994 περί φόρου κύκλου εργασιών), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο της υποθέσεως εν προκειμένω (BGBl. I αριθ. 13/2014), ορίζει αποσπασματικά ως ακολούθως:

«(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.»

- 13 2. Δίκαιο της Ένωσης
- 14 Το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζει τα ακόλουθα:

«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.»

- 15 Το άρθρο 203 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:
- « Ο ΦΠΑ οφείλεται από οποιοδήποτε πρόσωπο που αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε τιμολόγιο.»

- 16 Το άρθρο 220, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει αποσπασματικά τα ακόλουθα:
- «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·

[...]»

- 17 Γ. Επεξήγηση των προδικαστικών ερωτημάτων
- 18 Το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) επεσήμανε ρητώς στο σκεπτικό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως της 21ης Ιουνίου 2021 που υπέβαλε, ότι οι πελάτες της P GmbH ήταν κατά το έτος 2019 «αποκλειστικά τελικοί καταναλωτές οι οποίοι δεν έχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών».
- 19 Τα πραγματικά αυτά περιστατικά που δέχτηκε το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) αμφισβητήθηκαν ήδη στο πλαίσιο της διαδικασίας προδικαστικής παραπομπής (πρβλ. ιδίως τις προτάσεις της γενικής εισαγγελέα της 8ης Σεπτεμβρίου 2022, C-378/21, σημεία 38 επ.). Στην απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, C-378/21, το Δικαστήριο δεν αναφέρθηκε στις σκέψεις αυτές της γενικής εισαγγελέα. Το Δικαστήριο επισήμανε στην απόφασή του ότι τα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο στηρίζονται στην παραδοχή ότι δεν υφίσταται, εν προκειμένω, κανένας κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων, δεδομένου ότι, όσον αφορά το συγκεκριμένο φορολογικό έτος, η πελατεία της P GmbH αποτελείτο αποκλειστικώς από τελικούς καταναλωτές οι οποίοι δεν έχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ τον οποίον τους χρέωσε η P GmbH. Το Δικαστήριο θα εξετάσει το πρώτο προδικαστικό ερώτημα «αποκλειστικώς υπό το πρίσμα της παραδοχής αυτής» (σκέψη 18).
- 20 Στη διαδικασία που ακολούθησε, το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) παρέκκλιε από αυτήν την παραδοχή των πραγματικών περιστατικών. Εκτιμά πλέον ότι δεν αποκλείεται πελάτες της P GmbH (ορθώς ή εσφαλμένως) να προέβησαν σε έκπτωση του ΦΠΑ εισροών. Εκτιμά ότι το ποσοστό αυτό των πελατών ανέρχεται σε 0,5 % του συνολικού κύκλου εργασιών (ήτοι περίπου 112 τιμολόγια επί συνόλου 22 557).
- 21 Ακριβώς λόγω του ότι η απάντηση του Δικαστηρίου στην προηγούμενη διαδικασία προδικαστικής παραπομπής στηρίχτηκε ρητώς στο γεγονός ότι το σύνολο των πελατών της P GmbH ήταν τελικοί καταναλωτές οι οποίοι δεν είχαν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών, εγείρονται αμφιβολίες ως προς το τι πρέπει να ισχύσει σε περίπτωση που έστω και ένα μικρό μόνο μέρος των πελατών της P GmbH ήταν πρόσωπα υποκείμενα στον φόρο (επιχειρηματίες). Επομένως, δεν μπορεί να αποκλειστεί (και πάντως όχι πλήρως) ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων.
- 22 Από τα ανωτέρω θα μπορούσε να συναχθεί ότι, δεδομένου ότι δεν έγινε πράγματι διόρθωση των τιμολογίων (οι αποδέκτες των υπηρεσιών δεν αναγράφονταν στα «τιμολόγια μικρής αξίας» και συνεπώς είναι άγνωστοι), ο κίνδυνος της απώλειας φορολογικών εσόδων δεν εξαλείφθηκε εγκαίρως και πλήρως, με αποτέλεσμα η P

GmbH να οφείλει ολόκληρο το ποσό του ΦΠΑ που αναγράφεται στο σύνολο των τιμολογίων.

- 23 Αντιθέτως, κατά τη γενική εισαγγελία, η φορολογική οφειλή που προβλέπεται στο άρθρο 203 της οδηγίας αφορά το μεμονωμένο εσφαλμένο τιμολόγιο. Εξ αυτού θα μπορούσε να συναχθεί ότι ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων υφίσταται μόνο σε σχέση με εκείνα τα τιμολόγια που περιήλθαν σε υποκείμενους στον φόρο (επιχειρηματίες) (ακόμη και αν ο αποδέκτης της υπηρεσίας δεν αναγράφεται στο τιμολόγιο).
- 24 Σε περίπτωση που κρίσιμο είναι το μεμονωμένο εσφαλμένο τιμολόγιο, είναι, περαιτέρω, αμφίβολο, βάσει ποιων κριτηρίων πρέπει να προσδιοριστούν εκείνα τα τιμολόγια (ενδεχομένως κατ' εκτίμηση), σε σχέση με τα οποία υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων. Στο πλαίσιο αυτό, δεν είναι σαφές πώς πρέπει να ερμηνευθεί η έννοια του «τελικού καταναλωτή ο οποίος δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών». Τίθεται το ζήτημα αν ως τελικός καταναλωτής υπό την έννοια αυτή νοείται 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 ΦΠΑ εισροών) και, ως εκ τούτου, δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών.
- 25 Ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων σε περίπτωση αναγραφής –όπως στην υπό κρίση υπόθεση, γεγονός που δεν αμφισβητείται– υπερβολικά υψηλού φορολογικού συντελεστή προκύπτει από το γεγονός ότι ο αποδέκτης της υπηρεσίας προβάλλει υπερβολικές αξιώσεις σχετικά με τους φόρους εισροών. Τούτο αφορά κυρίως τις περιπτώσεις εκείνες στις οποίες υποκείμενοι στον φόρο (επιχειρηματίες) χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες της P GmbH ως παρασχεθείσες σε προγενέστερο στάδιο υπηρεσίες σε σχέση με τις δικές τους φορολογητέες υπηρεσίες (για παράδειγμα –όπως αναφέρει στις προτάσεις της η γενική εισαγγελία, σημείο 39: αυτοαπασχολούμενος φωτογράφος που πωλεί τις φωτογραφίες που τραβήχτηκαν στον χώρο παιχνιδιού). Στην περίπτωση αυτή, υφίσταται ο κίνδυνος ο ΦΠΑ εισροών να ζητηθεί ορθώς κατ' ουσίαν, αλλά εσφαλμένως ως προς το ύψος (επειδή είναι υπερβολικά υψηλός).
- 26 Ωστόσο, αυτό μπορεί να αφορά επίσης εκείνες τις περιπτώσεις στις οποίες υποκείμενοι στον φόρο (επιχειρηματίες) χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες για ιδιωτικούς σκοπούς (ή για άλλους σκοπούς που δεν δικαιολογούν την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών) (για παράδειγμα, ιδιωτικές φωτογραφικές λήψεις: επιχειρηματίες που επισκέπτονται το πάρκο με τα παιδιά τους) και συναφώς προβάλλουν αξιώσεις σχετικά με τον ΦΠΑ εισροών εσφαλμένως και κατ' ουσίαν. Το Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) εκτιμά ότι στο πλαίσιο αυτό μπορεί να ασκεί επιρροή και το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας. Είναι εύλογο ότι, για παράδειγμα, οι υπηρεσίες που παρέχονται από εσωτερικό χώρο παιχνιδιού, ακριβώς επειδή μόνο κατ' εξαίρεση μπορούν να θεωρηθούν ως παρασχεθείσες σε προγενέστερο στάδιο υπηρεσίες μιας επιχειρηματικής υπηρεσίας, ομοίως μόνο κατ' εξαίρεση μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο

αξιώσεως από τον υποκείμενο στον φόρο στον οποίον παρασχέθηκαν εσφαλμένως κατ' ουσίαν (εν προκειμένω και ως προς το ύψος) ως ΦΠΑ εισροών.

- 27 Αν, αντιθέτως, αποδέκτης της υπηρεσίας είναι μη υποκείμενος στον φόρο, δεν θα υφίσταται, γενικώς, κίνδυνος να προβληθούν αξιώσεις (τόσο κατ' ουσίαν όσο και ως προς το ύψος) σχετικά με το αναγραφόμενο στο τιμολόγιο ποσό.
- 28 Συναφώς, θα μπορούσε ενδεχομένως να είναι επίσης αναγκαίο να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι τα εκδοθέντα τιμολόγια ήταν «τιμολόγια μικρής αξίας» και κατά συνέπεια, δεν προκύπτει από αυτά ο αποδέκτης της υπηρεσίας. Ως εκ τούτου, δεν θα μπορούσε να αποκλειστεί ούτε το γεγονός ότι υποκείμενος στον φόρο, στον οποίο ουδέποτε παρασχέθηκαν οι εν λόγω υπηρεσίες, χρησιμοποιεί το εν λόγω τιμολόγιο καταχρηστικώς (πρβλ. επί των πιθανών καταχρηστικών ενεργειών, ενδεικτικά τις προτάσεις της γενικής εισαγγελέα της 21ης Σεπτεμβρίου 2023, C-442/22, σημείο 2).
- 29 Συνολικά, η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης αναφορικά με τα εν λόγω ζητήματα δεν παρίσταται τόσο προφανής ώστε να μην καταλείπει περιθώριο για καμία εύλογη αμφιβολία (πρβλ. ΔΕΕ 4.10.2018, Επιτροπή κατά Γαλλικής Δημοκρατίας, C-416/17, σκέψη 110).
- 30 Τα ερωτήματα υποβάλλονται, επομένως, στο ΔΕΕ, με αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ.

[παραλειπόμενα]