



# Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
JULIANE KOKOTT  
της 14ης Ιουλίου 2022<sup>1</sup>

**Υπόθεση C-247/21**

**Luxury Trust Automobil GmbH,  
μετέχουσα στη διαδικασία:  
Finanzamt Österreich**

[αίτηση του Verwaltungsgerichtshof  
(Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Αυστρία)  
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας – Ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή – Ειδικό καθεστώς – Σκοπός και έννομες συνέπειες του ειδικού καθεστώτος – Μνεία “Αντίστροφη επιβάρυνση” επί του τιμολογίου ως προϋπόθεση – Διόρθωση εσφαλμένου τιμολογίου – Αναδρομικότητα της διόρθωσης – Διόρθωση χωρίς να έχει περιέλθει το τιμολόγιο στον αποδέκτη του»

## I. Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως παρέχει στο Δικαστήριο την ευκαιρία να εξειδικεύσει και να διευκρινίσει τη νομολογία του περί της υπεροχής της ουσίας έναντι του τύπου. Συναφώς, πρέπει ενδεχομένως να λαμβάνεται περισσότερο υπόψη, εφεξής, ο σκοπός και το πνεύμα των οικείων κανόνων. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά μια ειδική περίπτωση ενδοκοινοτικής αλυσιδωτής συναλλαγής, τη λεγόμενη «ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή». Μέχρι στιγμής, το ζήτημα αυτό σπανίως έχει αποτελέσει αντικείμενο των αποφάσεων του Δικαστηρίου<sup>2</sup>.

2. Αν ένα αγαθό πωληθεί από τον Α (Κάτω Χώρες) στον Β (Αυστρία) και από τον Β στον Γ (Τσεχική Δημοκρατία), στη συνέχεια παραδοθεί απευθείας από τον Α στον Γ και η παράδοση από τον Α στον Β αποτελεί την απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση (στις Κάτω Χώρες), σύμφωνα με τους συνήθεις κανόνες ισχύουν τα εξής: ο Β πρέπει να εγγραφεί στο φορολογικό μητρώο ΦΠΑ της Τσεχικής Δημοκρατίας (δηλαδή του κράτους μέλους προορισμού), προκειμένου να φορολογηθεί εκεί η ενδοκοινοτική απόκτηση του αγαθού και να αποδοθεί στο συγκεκριμένο κράτος μέλος ο ΦΠΑ επί της πώλησεως του εμπορεύματος στον Γ. Έως ότου αποδειχθεί ότι η απόκτηση έχει φορολογηθεί στο κράτος μέλος προορισμού, ο Β οφείλει επιπλέον να καταβάλει και τον ΦΠΑ επί της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως στην Αυστρία. Η τελευταία αυτή συνέπεια αποτελεί το αντικείμενο της υπό κρίση διαφοράς.

<sup>1</sup> Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

<sup>2</sup> Μάλιστα, εξ όσων γνωρίζω, σε μία μόνον περίπτωση: απόφαση της 19ης Απριλίου 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261).

3. Για λόγους απλούστευσης, όσον αφορά μια τέτοια περίπτωση (τρεις επιχειρήσεις εγκατεστημένες έκαστη σε άλλο κράτος μέλος και έχουσες αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ προερχόμενο από το κράτος μέλος εγκαταστάσεώς τους οι οποίες πραγματοποιούν συναλλαγή που αφορά αγαθό μεταφερόμενο απευθείας από την πρώτη στην τελευταία επιχείρηση), ο νομοθέτης θέσπισε στο άρθρο 141 της οδηγίας 2006/112/EK<sup>3</sup>, σε συνδυασμό με το άρθρο 42 και το άρθρο 197 της ίδιας οδηγίας, ένα ειδικό καθεστώς (τη λεγόμενη «ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή»).

4. Το εν λόγω ειδικό καθεστώς παρέχει στην ενδιάμεση επιχείρηση (B) τη δυνατότητα να αποφύγει την εγγραφή της στο φορολογικό μητρώο ΦΠΑ του κράτους μέλους προορισμού (Τσεχική Δημοκρατία) καθώς και την ύπαρξη μιας υπό διαλυτική αίρεση ενδοκοινοτικής αποκτήσεως στο κράτος μέλος που χορήγησε τον χρησιμοποιηθέντα για την απόκτηση αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (Αυστρία), αν και εφόσον η οφειλή του ΦΠΑ επί της πραγματοποιούμενης παράδοσης μεταφερθεί στην τελευταία κατά σειρά επιχείρηση (και, συνεπώς, στο κράτος μέλος προορισμού). Προκειμένου, όμως, η εν λόγω επιχείρηση (Γ) να το γνωρίζει και να αποδώσει στο κράτος μέλος προορισμού τον οικείο ΦΠΑ επί της αποκτήσεως του αγαθού, η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος εξαρτάται, μεταξύ άλλων, από την έκδοση τιμολογίου στο οποίο επισημαίνεται η μεταφορά της οφειλής του φόρου.

5. Ποια είναι όμως η διαδικασία που πρέπει να ακολουθείται όταν δεν υπάρχει τέτοια μνεία στο τιμολόγιο; Σε ορισμένες αποφάσεις το Δικαστήριο έκρινε ότι τα τυπικά και μόνον σφάλματα δεν μπορούν να θέτουν εν αμφιβόλω την έκπτωση του ΦΠΑ<sup>4</sup>. Ισχύει το ίδιο και για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος; Ή, μήπως, η μνεία επί του τιμολογίου περί αντιστροφής της επιβαρύνσεως συνιστά εν προκειμένω ουσιαστική προϋπόθεση;

6. Η ιδιαίτερη –πρακτικού δε χαρακτήρα ταυτόχρονα– σημασία του εν λόγω νομικού ζητήματος, το οποίο δεν έχει εισέτι διευκρινιστεί από το Δικαστήριο, καταδεικνύεται, μεταξύ άλλων, και από το ότι έχουν ήδη εκδοθεί επ' αυτού, μόνον στη Γερμανία, τρεις αποφάσεις φορολογικών δικαστηρίων<sup>5</sup> οι οποίες προκρίνουν διαφορετικές λύσεις. Ενδιαφέρον παρουσιάζει το γεγονός ότι και οι τρεις αποφάσεις επικαλούνται τη νομολογία του Δικαστηρίου. Τούτο είχε ως αποτέλεσμα να έχουν κινηθεί δύο αναιρετικές διαδικασίες ενώπιον του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία), το οποίο αναμένει πλέον την κρίση του Δικαστηρίου επί της προκειμένης υποθέσεως<sup>6</sup>.

## II. Το νομικό πλαίσιο

### A. Το δίκαιο της Ένωσης

7. Από απόψεως ενωσιακού δικαίου, το νομικό πλαίσιο παρέχει η οδηγία ΦΠΑ.

<sup>3</sup> Οδηγία του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (2014).

<sup>4</sup> Όπως, για παράδειγμα, στην απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 43)· για περαιτέρω παραπομπές βλ. υποσημειώσεις 9 και 10.

<sup>5</sup> Finanzgericht Köln (φορολογικό δικαστήριο Κολωνίας, Γερμανία), απόφαση της 26ης Μαΐου 2020 – 8 K 250/17, EFG 2020, 1716· Finanzgericht Münster (φορολογικό δικαστήριο Münster, Γερμανία), απόφαση της 22ας Απριλίου 2020 – 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097· Finanzgericht Rheinland-Pfalz (φορολογικό δικαστήριο Ρηνανίας-Παλατινάτου, Γερμανία), απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2019 – 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

<sup>6</sup> BFH (Bundesfinanzhof), αποφάσεις της 20ής Οκτωβρίου 2021 – XI R 38/19 και της 19ης Οκτωβρίου 2021 – XI R 14/20.

8. Το άρθρο 40 της οδηγίας ΦΠΑ διαλαμβάνει τα ακόλουθα:

«Ως τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα.»

9. Το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 40, ο τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών που αναφέρεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο ι), θεωρείται ότι βρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο αποκτών πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή, εφόσον το εν λόγω πρόσωπο δεν αποδεικνύει ότι η απόκτηση υποβλήθηκε σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 40.

Αν η απόκτηση υπόκειται στον ΦΠΑ, κατ' εφαρμογή του άρθρου 40, στο κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών, αφού προηγουμένως είχε φορολογηθεί κατ' εφαρμογή του πρώτου εδαφίου, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα στο κράτος μέλος που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο αποκτών πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή.»

10. Το άρθρο 42 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«Το άρθρο 41 πρώτο εδάφιο δεν εφαρμόζεται και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι έχει υπαχθεί στον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 40, όταν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) ο αποκτών αποδεικνύει ότι πραγματοποίησε τη συγκεκριμένη απόκτηση με σκοπό να προβεί σε μετέπειτα παράδοση αγαθών στο έδαφος του κράτους μέλους που καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 40, για την οποία παράδοση ο αποκτών έχει καθορισθεί ως υπόχρεος του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 197,
- β) ο αποκτών έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 265 σχετικά με την κατάθεση του ανακεφαλαιωτικού πίνακα.»

11. Το άρθρο 141 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει ειδικά μέτρα για να μην υπαχθούν στον ΦΠΑ οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο έδαφός του, σύμφωνα με το άρθρο 40, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

[...]

- ε) ο αποκτών του στοιχείου δ) έχει ορισθεί, σύμφωνα με το άρθρο 197, ως ο υπόχρεος του φόρου που οφείλεται για την παράδοση την οποία πραγματοποιεί υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ.»

12. Το άρθρο 197, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον αποκτώντα τα αγαθά, όταν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) η φορολογητέα πράξη είναι παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται σύμφωνα με τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 141,

[...]

γ) το τιμολόγιο που εκδίδει ο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος του αποκτώντος υποκείμενος στον φόρο καταρτίζεται σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 5 του κεφαλαίου 3.»

13. Το κεφάλαιο 3, τμήματα 3 έως 5, περιλαμβάνει τα άρθρα 219α έως 237 της οδηγίας ΦΠΑ. Το άρθρο 219α της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«Με την επιφύλαξη των άρθρων 244 έως 248, εφαρμόζονται τα εξής:

1) Η τιμολόγηση διέπεται από τους κανόνες που ισχύουν στο κράτος μέλος στο οποίο θεωρείται ότι πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του τίτλου V.

2) Κατά παρέκκλιση του σημείου 1), η τιμολόγηση διέπεται από τους κανόνες που ισχύουν στο κράτος μέλος στο οποίο ο προμηθευτής έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή του, από την οποία πραγματοποιείται η παράδοση ή παροχή, ή, ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, το κράτος μέλος της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του προμηθευτή, όπου:

α) ο προμηθευτής δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο θεωρείται ότι πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του τίτλου V, ή η εγκατάστασή του στο εν λόγω κράτος μέλος δεν παρεμβαίνει στην παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 192α, και ο υπόχρεος του φόρου είναι ο αποκτών τα αγαθά ή ο λήπτης της παροχής των υπηρεσιών.

[...]»

14. Το άρθρο 226, σημεία 11 και 11α, της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221:

11) σε περίπτωση απαλλαγής, η αναφορά στην εφαρμοζόμενη διάταξη της παρούσας οδηγίας ή στην αντίστοιχη εθνική διάταξη ή κάθε άλλη αναφορά που υποδηλώνει ότι η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται,

11α) όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του φόρου, η αναφορά “Αντίστροφη επιβάρυνση”».

## **B. Το αυστριακό δίκαιο**

15. Το άρθρο 25, παράγραφοι 1 έως 5, του Umsatzsteuergesetz 1994 (νόμου του 1994 περί του φόρου επί του κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), όπως ίσχυε το 2014 (BGBl. I, 112/2012), ορίζει τα εξής:

«(1) Τριγωνική συναλλαγή υφίσταται όταν τρεις επιχειρηματίες σε τρία διαφορετικά κράτη μέλη πραγματοποιούν συναλλαγές που αφορούν το ίδιο αγαθό, το αγαθό αυτό παραδίδεται απευθείας από τον αρχικό προμηθευτή στον τελικό αποκτώντα και πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 3. Τούτο ισχύει και όταν ο τελικός αποκτών αποτελεί νομικό πρόσωπο που δεν είναι επιχειρηματίας ή δεν αποκτά το αγαθό για την επιχείρησή του.

(2) Η ενδοκοινοτική απόκτηση κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 8, δεύτερη περίοδος, λογίζεται ότι έχει υπαχθεί στον ΦΠΑ όταν ο επιχειρηματίας (αποκτών) αποδεικνύει ότι υφίσταται τριγωνική συναλλαγή και ότι έχει εκπληρώσει την κατά την παράγραφο 6 υποχρέωσή του περί υποβολής δηλώσεως. Εάν ο επιχειρηματίας δεν έχει εκπληρώσει τις εν λόγω υποχρεώσεις, χάνει αναδρομικά το ευεργέτημα της απαλλαγής.

(3) Η ενδοκοινοτική απόκτηση απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

[...]

e) υπόχρεος του φόρου είναι ο λήπτης σύμφωνα με την παράγραφο 5.

(4) Η τιμολόγηση διέπεται από τους κανόνες του κράτους μέλους στο οποίο ο αποκτών ασκεί τη δραστηριότητά του. Εάν η παράδοση πραγματοποιείται από τη μόνιμη εγκατάσταση του αποκτώντος, εφαρμόζεται το δίκαιο του κράτους μέλους της εν λόγω μόνιμης εγκατάστασης. Αν ο λήπτης της παράδοσης στον οποίο μεταφέρεται η οφειλή του φόρου εξοφλεί με πιστωτικό σημείωμα, η τιμολόγηση υπόκειται στους κανόνες του κράτους μέλους στο οποίο πραγματοποιείται η παράδοση.

Όταν για την τιμολόγηση εφαρμόζονται οι διατάξεις του παρόντος ομοσπονδιακού νόμου, το τιμολόγιο πρέπει να περιέχει επιπλέον τα ακόλουθα στοιχεία:

- ρητή ένδειξη ότι αφορά ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή και ότι υπόχρεος του φόρου είναι ο τελικός αποκτών,
- τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο επιχειρηματίας (αποκτών) πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση των αγαθών και
- τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του λήπτη της παράδοσης.

(5) Σε περίπτωση τριγωνικής συναλλαγής, υπόχρεος του φόρου είναι ο λήπτης της φορολογητέας παράδοσης εφόσον το τιμολόγιο που εξέδωσε ο αποκτών πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 4.»

16. Το άρθρο 3, παράγραφος 8, του UStG προβλέπει τα ακόλουθα:

«Η ενδοκοινοτική απόκτηση θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί στο έδαφος του κράτους μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς του αγαθού. Εάν ο αποκτών χρησιμοποιεί, στις σχέσεις

του με τον προμηθευτή, αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του έχει χορηγηθεί από άλλο κράτος μέλος, η απόκτηση θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί στο έδαφος αυτού του κράτους μέλους έως ότου ο αποκτών αποδείξει ότι η απόκτηση φορολογήθηκε στο καθοριζόμενο στην πρώτη περίοδο κράτος μέλος. [...]».

### III. Τα πραγματικά περιστατικά και η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

17. Η Luxury Trust Automobil GmbH είναι αυστριακή εταιρία περιορισμένης ευθύνης με έδρα την Αυστρία (στο εξής: αναιρεσείουσα). Το αντικείμενο των εργασιών της περιλαμβάνει τη διασυννοριακή διαμεσολάβηση και τη διασυννοριακή πώληση πολυτελών οχημάτων.

18. Το 2014 η αναιρεσείουσα αγόρασε επανειλημμένως από προμηθευτή εγκατεστημένο στο Ηνωμένο Βασίλειο οχήματα τα οποία μεταπώλησε σε επιχείρηση εδρεύουσα στην Τσεχική Δημοκρατία (την εταιρία M s.r.o.). Εκάστη εκ των τριών συναλλασσομένων επιχειρήσεων χρησιμοποίησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που της είχε χορηγηθεί από το κράτος μέλος της έδρας της. Τα οχήματα παραδίδονταν απευθείας από τον εγκατεστημένο στο Ηνωμένο Βασίλειο προμηθευτή στον λήπτη στην Τσεχική Δημοκρατία. Η ανάθεση της μεταφοράς γινόταν από την αναιρεσείουσα.

19. Σε τρία τιμολόγια της αναιρεσείουσας (εκδοθέντα τον Μάρτιο του 2014) αναγράφηκαν ο τσεχικός αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του λήπτη, ο αυστριακός αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της αναιρεσείουσας και ο βρετανικός αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του προμηθευτή. Τα τιμολόγια έφεραν τη μνεία «Απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή». Στα τιμολόγια δεν αναγραφόταν ΦΠΑ (αλλά μόνον το οικείο «καθαρό ποσό του τιμολογίου»).

20. Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα του Μαρτίου 2014, η αναιρεσείουσα ανέγραψε, σε σχέση με τις εν λόγω παραδόσεις, τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του Τσέχου λήπτη, δηλώνοντας δε ότι επρόκειτο για τριγωνικές συναλλαγές.

21. Η τσεχική επιχείρηση M έχει χαρακτηριστεί από την τσεχική φορολογική διοίκηση ως «Missing trader». Η εν λόγω διοίκηση δεν κατόρθωσε να επικοινωνήσει με την επιχείρηση, η οποία ούτε υπέβαλε δήλωση ΦΠΑ ούτε απέδωσε ΦΠΑ για τις τριγωνικές συναλλαγές. Πλην όμως, κατά το χρονικό διάστημα της πραγματοποίησης των επίμαχων παραδόσεων, η εταιρία M ήταν εγγεγραμμένη στο φορολογικό μητρώο ΦΠΑ της Τσεχικής Δημοκρατίας.

22. Με την από 25 Απριλίου 2016 απόφαση της Finanzamt (φορολογικής υπηρεσίας, Αυστρία) προσδιορίστηκε ο ΦΠΑ τον οποίον όφειλε η αναιρεσείουσα για το 2014. Η Finanzamt (φορολογική υπηρεσία) ανέφερε στην αιτιολογία της εν λόγω απόφασης ότι τα τρία τιμολόγια που είχε εκδώσει η αναιρεσείουσα προς την τσεχική εταιρία M δεν περιείχαν μνεία σχετικά με τη μεταφορά της οφειλής του φόρου (άρθρο 25, παράγραφος 4, του UStG). Λόγω της χρησιμοποίησής του αυστριακού αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ έπρεπε να θεωρηθεί ότι επρόκειτο για ενδοκοινοτική απόκτηση στην Αυστρία, σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 8, του UStG.

23. Το Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο, Αυστρία) απέρριψε την ένδικη προσφυγή της αναιρεσείουσας κατά της εν λόγω απόφασης. Το ίδιο δικαστήριο αναφέρει συμπληρωματικά στο σκεπτικό του ότι η αναιρεσείουσα προέβη σε διόρθωση των τριών τιμολογίων με διορθωτικά σημειώματα της 23ης Μαΐου 2016, τα οποία επισήμαιναν τη

μεταφορά της φορολογικής οφειλής στον λήπτη της παροχής. Ωστόσο, εκτιμά ότι δεν κατέστη δυνατό να αποδειχθεί ότι τα διορθωτικά σημειώματα περιήλθαν πράγματι στην τσεχική επιχείρηση. Συνεπώς, κατά το Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο), δεν πραγματοποιήθηκε διόρθωση των πλημμελών τιμολογίων και, ως εκ τούτου, παρέλκει η περαιτέρω εξέταση του εάν ενδεχόμενη μεταγενέστερη διόρθωση των τιμολογίων καθιστά δυνατή την υπαγωγή στο απλουστευμένο καθεστώς των τριγωνικών συναλλαγών. Στην υπό κρίση υπόθεση, ουδείς φόρος απεδόθη στο κράτος μέλος προορισμού.

24. Το Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) εκτιμά ότι οι διατάξεις περί τριγωνικής συναλλαγής δεν εφαρμόζονται υποχρεωτικώς σε περίπτωση όπως η περιγραφόμενη στο άρθρο 25, παράγραφος 1, του UStG. Ο αποκτών (η ενδιάμεση επιχείρηση στην τριγωνική συναλλαγή) έχει απλώς δικαίωμα να επιλέξει εάν επιθυμεί να κάνει χρήση του καθεστώτος των τριγωνικών συναλλαγών σε σχέση με συγκεκριμένη παράδοση. Εάν ο αποκτών επιθυμεί να απαλλαγεί η ενδοκοινοτική απόκτησή του στο κράτος μέλος προορισμού και να μεταφερθεί στον λήπτη η οφειλή του αναλογούντος στην παράδοση ΦΠΑ, οφείλει να αναγράψει στο τιμολόγιο τα στοιχεία που ορίζει το άρθρο 25, παράγραφος 4, του UStG. Τούτο δεν συνέβη εν προκειμένω. Επομένως, η διάταξη του άρθρου 25 του UStG δεν μπορεί να εφαρμοστεί.

25. Η αναιρεσείουσα άσκησε αναίρεση κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Αυστρία). Το εν λόγω δικαστήριο ανέστειλε τη δίκη και, στο πλαίσιο της διαδικασίας έκδοσης προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

- «1) Έχει το άρθρο 42, στοιχείο α', της οδηγίας [ΦΠΑ], σε συνδυασμό με το άρθρο 197, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας, την έννοια ότι ο καθορισμός του λήπτη της παραδόσεως ως υπόχρεου του φόρου συντελείται και με την αναγραφή της ένδειξης “Απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή” στο τιμολόγιο, στο οποίο δεν αναγράφεται ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας;
- 2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα:
  - α) Είναι έγκυρη η μεταγενέστερη διόρθωση μιας τέτοιας ενδείξεως επί του τιμολογίου (διά της αναγραφής της ενδείξεως “Ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή κατά το άρθρο 25 του UStG. Μεταφορά της οφειλής του φόρου στον λήπτη της παροχής”);
  - β) Απαιτείται για το κύρος της διορθώσεως να έχει παραληφθεί το διορθωμένο τιμολόγιο από τον αποδέκτη;
  - γ) Ισχύει η διόρθωση αναδρομικώς από τον χρόνο της αρχικής τιμολογήσεως;
- 3) Έχει το άρθρο 219α της οδηγίας [ΦΠΑ] την έννοια ότι εφαρμόζονται οι κανόνες τιμολογήσεως του κράτους μέλους του οποίου οι κανόνες θα εφαρμόζονταν σε περίπτωση που δεν είχε (ακόμη) καθορισθεί στο τιμολόγιο ένας “αποκτών” ως υπόχρεος του φόρου, ή μήπως εφαρμόζονται οι κανόνες του κράτους μέλους του οποίου οι κανόνες θα εφαρμόζονταν εφόσον θεωρούνταν ότι είναι έγκυρος ο καθορισμός του “αποκτώντος” ως υπόχρεου του φόρου;»

26. Κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία, η αναιρεσείουσα, η Αυστριακή Κυβέρνηση 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 του Δικαστηρίου.

#### IV. Νομική εκτίμηση

##### A. *Επί των προδικαστικών ερωτημάτων*

27. Τα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν, κατ' ουσίαν, τη μεταχείριση μιας ιδιαίτερης διασυννοριακής αλυσιδωτής συναλλαγής μεταξύ τριών προσώπων, η οποία, λόγω κάποιου «τυπικού ελαττώματος» του τιμολογίου, ενδέχεται να αποβεί εξαιρετικά δαπανηρή για την ενδιάμεση επιχείρηση (την αναιρεσείουσα). Αν η αναιρεσείουσα είχε αναγράψει, για παράδειγμα, στο τιμολόγιο: «Ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή βάσει του άρθρου 42 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 141 της ίδιας οδηγίας. Επισημαίνουμε ότι η οφειλή του ΦΠΑ μεταφέρεται σε εσάς, ως λήπτη της παροχής, κατά το άρθρο 197, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ», δεν θα ήταν υποχρεωμένη να καταβάλει ΦΠΑ στην Αυστρία.

28. Δυστυχώς όμως, όσον αφορά την αναιρεσείουσα, αυτή ανέγραψε μόνον «Απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή», με αποτέλεσμα να επιβληθεί στην Αυστρία, από την οικεία φορολογική διοίκηση, ΦΠΑ επί ενδοκοινοτικής αποκτήσεως. Τούτο συνέβη διότι η εν λόγω φορολογική διοίκηση θεώρησε ότι απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση είναι η παράδοση προς την αναιρεσείουσα.

29. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 41, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, η αναιρεσείουσα οφείλει επιπλέον ΦΠΑ στο κράτος μέλος που χορήγησε τον χρησιμοποιηθέντα αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Κατά το δεύτερο εδάφιο του ίδιου άρθρου, η αναιρεσείουσα θα έπαινε να υπέχει την ως άνω υποχρέωση μόνον αν η ενδοκοινοτική απόκτηση υπέκειτο σε ΦΠΑ στην Τσεχική Δημοκρατία. Τούτο, όμως, συνιστά περίπτωση η οποία δεν έχει συντρέξει μέχρι στιγμής. Πάντως, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η αναιρεσείουσα δεν δικαιούται, βάσει του άρθρου 41, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, να αντισταθμίσει την επιβάρυνση του ΦΠΑ διά της εκπτώσεως του φόρου εισροών<sup>7</sup>. Συνεπώς, ο ΦΠΑ βαρύνει τον υποκείμενο στον φόρο, μολονότι, όπως έχει επανειλημμένα κρίνει το Δικαστήριο, ο τελευταίος πρέπει να απαλλάσσεται πλήρως από το βάρος του φόρου που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του<sup>8</sup>.

30. Αυτός είναι ένας ακόμη λόγος για τον οποίο το Δικαστήριο είναι αρκετά επιεικές στις περιπτώσεις που οι πληροφορίες που αναγράφονται στα τιμολόγια είναι ελλιπείς ή ανακριβείς. Η οικεία νομολογία περί της υπεροχής της ουσίας έναντι του τύπου περιοριζόταν μέχρι σήμερα στην

<sup>7</sup> Απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, X και fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 και C-539/08, EU:C:2010:217, σκέψη 45).

<sup>8</sup> Αποφάσεις της 28ης Οκτωβρίου 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (ΦΠΑ – Διαδοχικές πληρωμές) (C-324/20, EU:C:2021:880, σκέψη 52)· της 15ης Οκτωβρίου 2020, E. (ΦΠΑ – Μείωση της βάσης επιβολής του φόρου) (C-335/19, EU:C:2020:829, σκέψη 31)· της 13ης Μαρτίου 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 25), καθώς και της 1ης Απριλίου 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, σκέψη 39).



έκπτωση του φόρου<sup>9</sup> και στην απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων<sup>10</sup>. Είναι γεγονός ότι οι συνδεδεμένες με τη νομολογία αυτή δυσχέρειες που αντιμετώπιζαν τα κράτη μέλη σε σχέση με την άσκηση εποπτείας ιδίως επί των διασυνοριακών συναλλαγών είχαν ως αποτέλεσμα την τροποποίηση της οδηγίας ΦΠΑ<sup>11</sup>, στην οποία πλέον τονίζεται ρητώς η ιδιαίτερη σημασία του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ –ο οποίος μέχρι σήμερα αντιμετωπιζόταν ως απλή τυπικότητα– στο πλαίσιο μιας μαζικής διαδικασίας όπως αυτή της είσπραξης του ΦΠΑ. Εντούτοις, η εν λόγω τροποποίηση δεν έχει εφαρμογή *ratione temporis* όσον αφορά την υπό κρίση περίπτωση ούτε ελλείπει εν προκειμένω ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.

31. Στην υπό κρίση υπόθεση κρίσιμη είναι μόνον η απουσία μνείας περί της μεταφοράς της οφειλής του ΦΠΑ στην επιχείρηση που βρίσκεται στο τέλος της αλυσίδας στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής τριγωνικής συναλλαγής. Στα ανωτέρω έρχεται να προστεθεί και το ότι η εν λόγω επιχείρηση, ως αποδέκτρια τιμολογίου στο οποίο δεν αναγράφεται ξεχωριστά το ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας και επισημαίνεται ότι πρόκειται για «Απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή», μπορούσε, ενδεχομένως, να συναγάγει η ίδια ότι, ως λήπτης της παροχής, οφείλει τον ΦΠΑ.

32. Ακριβώς για αυτόν τον λόγο το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί κατά πόσον, καίτοι το τιμολόγιο δεν είναι «τυπικά» ορθό, εντούτοις υφίσταται (από ουσιαστικής απόψεως) ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή, με αποτέλεσμα να θεωρηθεί ότι υπάγεται στον ΦΠΑ στην Αυστρία η ενδοκοινοτική απόκτηση από την αναιρεσείουσα (συναφώς υπό Β). Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο ανωτέρω ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν επιτρέπεται τουλάχιστον η αναδρομική διόρθωση του εσφαλμένου τιμολογίου και αν αυτό θα πρέπει να έχει περιέλθει στον λήπτη της παροχής (συναφώς υπό Γ). Τέλος, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί επίσης πώς πρέπει να εκδοθεί το διορθωμένο τιμολόγιο και σύμφωνα με τους κανόνες τιμολόγησης ποιου κράτους μέλους (του κράτους μέλους προορισμού ή του κράτους του οποίου τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ χρησιμοποιεί ο προμηθευτής) πρέπει αυτό να γίνει (συναφώς υπό Δ).

## ***B. Επί της αναγκαιότητας τιμολογίου το οποίο φέρει τη μνεία «Αντίστροφη επιβάρυνση»***

### *1. Νομολογία του Δικαστηρίου περί της υπεροχής της ουσίας έναντι του τύπου*

33. Οι αμφιβολίες σχετικά με το αν απαιτείται πράγματι τέτοιο τιμολόγιο προκειμένου να μπορεί να είναι δυνατή η υπαγωγή στο ειδικό καθεστώς απορρέουν από τη νομολογία του Δικαστηρίου. Είναι γεγονός ότι, κατά το άρθρο 178 της οδηγίας ΦΠΑ, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης απαιτείται τιμολόγιο «το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 6 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI». Πλην όμως, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου η θεμελιώδης αρχή

<sup>9</sup> Αποφάσεις της 17ης Δεκεμβρίου 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, σκέψη 47)· της 18ης Νοεμβρίου 2020, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Επιστροφή του ΦΠΑ – Τιμολόγια) (C-371/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:936, σκέψη 80)· της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 41)· της 28ης Ιουλίου 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 45)· της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 42)· της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 58)· της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, σκέψη 39)· της 21ης Οκτωβρίου 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 42), καθώς και της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade (C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 63).

<sup>10</sup> Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 36)· της 20ής Οκτωβρίου 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψεις 39 επ.)· της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψεις 45 και 46 επ.), καθώς και της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 29).

<sup>11</sup> Αυτή είναι, προφανώς, η έννοια των αιτιολογικών σκέψεων 3 και 7 της οδηγίας (ΕΕ) 2018/1910 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά την εναρμόνιση και απλούστευση ορισμένων κανόνων στο σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας για τη φορολόγηση των συναλλαγών μεταξύ κρατών μελών (ΕΕ 2018, L 311, σ. 3).

της ουδετερότητας του ΦΠΑ επιτάσσει να εκπίπτει ή να επιστρέφεται ο ΦΠΑ εισροών αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις<sup>12</sup>. Τιμολόγιο που περιλαμβάνει τα στοιχεία που προβλέπει το άρθρο 226 της οδηγίας ΦΠΑ συνιστά μόνον τυπική και όχι ουσιαστική προϋπόθεση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ<sup>13</sup>.

34. Όσον αφορά την ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή, το άρθρο 141, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 197, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της ίδιας οδηγίας, επιτάσσει το εκδοθέν τιμολόγιο να έχει καταρτιστεί σύμφωνα με τα «τμήματα 3 έως 5 του κεφαλαίου 3». Υπό το πρίσμα της ως άνω μνημονευθείσας νομολογίας του Δικαστηρίου, ευλόγως θα αναμενόταν ότι και η εν λόγω προϋπόθεση είναι απλώς τυπικής φύσεως. Σε μια τέτοια περίπτωση, όπως εκτιμούν η αναιρεσείουσα και δύο από τα προαναφερθέντα γερμανικά φορολογικά δικαστήρια<sup>14</sup>, θα μπορούσε κάλλιστα να υποστηριχθεί ότι τυχόν μη τήρηση των τυπικών προϋποθέσεων δεν δύναται να οδηγήσει σε αποτέλεσμα αντίθετο προς την αρχή της ουδετερότητας. Συνεπώς, η επιμονή της αυστριακής φορολογικής διοίκησης στην απαίτηση περί ρητής μνείας για τη μεταφορά της οφειλής του ΦΠΑ θα προσέκρουε στην αρχή της αναλογικότητας.

35. Όπως, όμως, έχω ήδη επισημάνει σε προτάσεις μου επί διαφόρων υποθέσεων<sup>15</sup>, στο πλαίσιο μιας μαζικής διαδικασίας όπως αυτή που προβλέπεται στη νομοθεσία περί ΦΠΑ, οι διατάξεις που αφορούν τον τύπο έχουν οπωσδήποτε τη θέση τους. Ειδικότερα, η επιταγή τήρησης ορισμένων εκ των προτέρων γνωστών απαιτήσεων που αφορούν τον τύπο δεν είναι *per se* αντίθετη προς την αρχή της αναλογικότητας<sup>16</sup>.

36. Φρονώ ότι κρίσιμης σημασίας δεν είναι τόσο το αν πρόκειται για τυπικές ή ουσιαστικές απαιτήσεις, αλλά ο σκοπός τον οποίο επιδιώκει ο νομοθέτης, εν προκειμένω ο συντάκτης της οδηγίας, με τη θέσπιση των συγκεκριμένων διατάξεων σχετικά με τον τύπο. Μόνον αν προσδιοριστεί ο σκοπός αυτός μπορεί να εκτιμηθεί κατά πόσον η παράβαση μιας διάταξης που αφορά τον τύπο αποκλείει την άσκηση ορισμένων δικαιωμάτων. Συναφώς, αποτελεί ζήτημα ήσσονος σημασίας το εάν προϋπόθεση που θέτει η οδηγία ΦΠΑ χαρακτηρίζεται ως «απλώς» τυπική ή ως ουσιαστική απαίτηση.

37. Το ότι τυχόν αναριθμητισμός κατά την αναγραφή του αριθμού τιμολογίου στο τιμολόγιο (ο οποίος μάλιστα κατά το άρθρο 226, σημείο 2, της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί απαραίτητη ένδειξη) δεν συνεπάγεται τη μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου δεν είναι απόρροια της τυπικής φύσεως της εν λόγω ένδειξης αλλά του ότι το τιμολόγιο, παρά το σφάλμα,

<sup>12</sup> Αποφάσεις της 17ης Δεκεμβρίου 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, σκέψη 47)· της 18ης Νοεμβρίου 2020, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Επιστροφή του ΦΠΑ – Τιμολόγιο) (C-371/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:936, σκέψη 80)· της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 41)· της 28ης Ιουλίου 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 45)· της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 42)· της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 58)· της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, σκέψη 39)· της 21ης Οκτωβρίου 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 42), καθώς και της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade (C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 63).

<sup>13</sup> Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψεις 29 και 38). Πρβλ. απόφαση της 1ης Μαρτίου 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, σκέψεις 41 επ.).

<sup>14</sup> Finanzgericht Münster (φορολογικό δικαστήριο Münster, Γερμανία), απόφαση της 22ας Απριλίου 2020 – 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097· Finanzgericht Rheinland-Pfalz (φορολογικό δικαστήριο Ρηνανίας-Παλατινάτου, Γερμανία), απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2019 – 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

<sup>15</sup> Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση «ARVI» ir ko (C-56/21, EU:C:2022:223, σημεία 57 επ.), στην υπόθεση Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, σημεία 77 επ.), στην υπόθεση Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, σημεία 79 επ.), καθώς και στην υπόθεση Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, σημεία 60 επ.).

<sup>16</sup> Στο πλαίσιο αυτό, ο τύπος μπορεί να θεωρηθεί και ως «ο ορκισμένος εχθρός της αυθαιρεσίας και ο δίδυμος αδελφός της ελευθερίας», βλ. Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, μέρος 2, τόμος 2, Λειψία, 1858, Haften an der Aeufferlichkeit. III. Der Formalismus. § 45, σ. 497 (32) – 1η έκδοση.

είναι ικανό να υπηρετήσει τον σκοπό του, δηλαδή την άσκηση εποπτείας επί των συναλλαγών και την ενημέρωση του λήπτη της παροχής και της φορολογικής διοίκησης περί του περιεχομένου της συναλλαγής. Αν κατόπιν φορολογικού ελέγχου η φορολογική διοίκηση διαπιστώσει ότι το τιμολόγιο που αφορά τη συγκεκριμένη παροχή έχει εκδοθεί άπαξ, τυχόν απόρριψη αιτήματος προς άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών λόγω αναριθμητισμού αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας<sup>17</sup>. Σε μια τέτοια περίπτωση δεν είναι καν απαραίτητη η διόρθωση του τιμολογίου, η οποία πάντως μπορεί να γίνει αναδρομικά.

38. Συνεπώς, το αν η παράλειψη της μνείας «Αντίστροφη επιβάρυνση» στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής τριγωνικής συναλλαγής είναι επίσης άνευ σημασίας εξαρτάται από τον σκοπό που επιδιώκεται με το συγκεκριμένο εκ του νόμου επιβαλλόμενο στοιχείο του τιμολογίου. Ως εκ τούτου, καταρχάς πρέπει να προσδιοριστεί ο σκοπός των διατάξεων που ρυθμίζουν την ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή (συναφώς υπό 2). Στη συνέχεια πρέπει να προσδιοριστεί η σημασία της μνείας που απαιτείται στο πλαίσιο αυτό για τη μεταφορά της οφειλής του ΦΠΑ στον λήπτη της παροχής (συναφώς υπό 3). Από τα ανωτέρω θα καταστεί δυνατό να διαπιστωθεί αν η εν λόγω μνεία αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τις ενδοκοινοτικές τριγωνικές συναλλαγές (συναφώς υπό 4).

## 2. Σκοπός των διατάξεων που ρυθμίζουν την ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή

39. Όπως έχει επισημάνει το Δικαστήριο στην πρώτη απόφαση επί του άρθρου 141 της οδηγίας ΦΠΑ, με το ειδικό καθεστώς που προβλέπεται για τις ενδοκοινοτικές τριγωνικές συναλλαγές επιδιώκεται η απλούστευσή τους για τα εμπλεκόμενα μέρη<sup>18</sup>. Η εν λόγω απλούστευση αφορά δύο σημεία.

40. Αφενός, το άρθρο 141 της οδηγίας ΦΠΑ διευκολύνει την αποφυγή του ενδεχομένου η ενδιάμεση επιχείρηση (εν προκειμένω η αναιρεσείουσα) να πρέπει να εγγραφεί για τους σκοπούς του ΦΠΑ στο κράτος μέλος προορισμού (εν προκειμένω στην Τσεχική Δημοκρατία)<sup>19</sup>. Αυτό επιτυγχάνεται με το να μην απαιτείται να αποδώσει ΦΠΑ στο εν λόγω κράτος μέλος ούτε για ενδοκοινοτική απόκτηση (άρθρο 141, πρώτο εδάφιο) ούτε για την παράδοση στην οποία προβαίνει, δεδομένου ότι το άρθρο 197 ορίζει ότι υπόχρεος του φόρου καθίσταται ο λήπτης (εν προκειμένω η Μ) της εν λόγω (δεύτερης) παράδοσης (μεταφορά της οφειλής του φόρου στον λήπτη της παροχής). Προς τούτο, κατά το άρθρο 141, στοιχείο ε', της εν λόγω οδηγίας, η Μ πρέπει να «έχει ορισθεί, σύμφωνα με το άρθρο 197, ως ο υπόχρεος του φόρου που οφείλεται για την παράδοση».

41. Αφετέρου, κατά το άρθρο 42 της οδηγίας ΦΠΑ, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 40 της ίδιας οδηγίας (ήτοι η απόκτηση στην Τσεχική Δημοκρατία) θεωρείται ότι έχει υπαχθεί στον ΦΠΑ. Επίσης, η (υπό διαλυτική αίρεση) πρόσθετη υπαγωγή της ενδοκοινοτικής απόκτησης στον ΦΠΑ κατά το άρθρο 41 της οδηγίας (εν προκειμένω η απόκτηση στην Αυστρία) παύει να έχει εφαρμογή. Εντούτοις, κατά το άρθρο 42 της οδηγίας ΦΠΑ, τούτο ισχύει υπό την προϋπόθεση ότι ο αποκτών (εν προκειμένω η αναιρεσείουσα) έχει

<sup>17</sup> Πρβλ. αποφάσεις της 15ης Ιουλίου 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, σκέψη 45), και της 17ης Δεκεμβρίου 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, σκέψεις 53 και 57).

<sup>18</sup> Βλ. απόφαση της 19ης Απριλίου 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, σκέψεις 32 και 40), καθώς και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Υ. Βοτ στην υπόθεση Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, σημείο 33).

<sup>19</sup> Πρβλ. απόφαση της 19ης Απριλίου 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, σκέψη 41), καθώς και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Υ. Βοτ στην υπόθεση Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, σημείο 57).

προβεί σε σχετική απόδειξη (στοιχείο α') και έχει καταθέσει ανακεφαλαιωτικό πίνακα (στοιχείο β'). Ειδικότερα, η αναιρεσείουσα οφείλει να αποδείξει ότι ο λήπτης της παράδοσης (εν προκειμένω η Μ) «έχει καθορισθεί ως υπόχρεος του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 197».

42. Αμφότερες οι εν λόγω απλουστεύσεις προϋποθέτουν ότι ο λήπτης της παράδοσης της αναιρεσείουσας έχει καθορισθεί ως υπόχρεος του ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 197 της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, προϋπόθεση προς τούτο είναι, μεταξύ άλλων, να έχει εκδοθεί τιμολόγιο (στοιχείο γ') σύμφωνα με το κεφάλαιο 3, τμήματα 3 έως 5, δηλαδή το τιμολόγιο που εκδόθηκε για την παράδοση από την αναιρεσείουσα προς την Μ σύμφωνα με το άρθρο 226, σημείο 11α, της οδηγίας, άρθρο το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 3, τμήμα 4, της οδηγίας, να περιέχει μνεία περί της μεταφοράς της οφειλής του ΦΠΑ στην Μ.

43. Από τα ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι η χρήση του εν λόγω μέτρου απλουστεύσεως εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια της ενδιάμεσης επιχείρησης (εν προκειμένω της αναιρεσείουσας). Η εν λόγω επιχείρηση μπορεί, αλλά δεν υποχρεούται να κάνει χρήση των απλουστεύσεων. Όσον αφορά τη διαμόρφωση του τιμολογίου που προορίζεται για τον πελάτη της, η επιχείρηση δύναται να αποφασίσει αν θα χρησιμοποιήσει το μέτρο απλουστεύσεως. Συνεπώς, στην οικεία ενδιάμεση επιχείρηση παρέχεται δικαίωμα επιλογής.

### *3. Σημασία της μνείας «Αντίστροφη επιβάρυνση» στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής τριγωνικής συναλλαγής*

44. Το δικαίωμα επιλογής που αναγνωρίζεται υπέρ της ενδιάμεσης επιχείρησης έχει παρά ταύτα επιπτώσεις και για τον λήπτη της παράδοσης. Τούτο διότι αυτός καθίσταται πλέον υπόχρεος του ΦΠΑ για την παράδοση της οποίας είναι λήπτης, οφείλει δε να καταβάλει τον ΦΠΑ όχι στον αντισυμβαλλόμενο του αλλά στη φορολογική διοίκηση του κράτους μέλους προορισμού.

45. Επομένως είναι εύλογη, ακόμη και επιβεβλημένη, η διάταξη του άρθρου 226, σημείο 11α, η οποία ορίζει ότι είναι υποχρεωτική η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση» σε τέτοιου είδους τιμολόγια. Με την εν λόγω αναφορά επιδιώκεται να διασφαλιστεί ότι ο λήπτης της παροχής θα λάβει γνώση της φορολογικής οφειλής του και ότι θα αποδώσει νομοτύπως ο ίδιος –και όχι ο προμηθευτής– τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος προορισμού. Αντιθέτως, από τιμολόγιο επί του οποίου δεν αναγράφεται ξεχωριστά ο ΦΠΑ προκύπτει μόνον ότι ο προμηθευτής δεν υποχρεούται να εισπράξει ΦΠΑ. Δεν προκύπτει, όμως, ο λόγος για τον οποίο ισχύει αυτό. Τούτο θα μπορούσε να οφείλεται, παραδείγματος χάριν, σε απαλλαγή ή μη φορολόγηση της συναλλαγής. Η μη αναγραφή του ΦΠΑ δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκην μεταφορά της οφειλής του ΦΠΑ στον λήπτη της παροχής.

46. Όπως έχω επισημάνει σε προηγούμενες προτάσεις μου<sup>20</sup>, το πνεύμα και ο σκοπός της έκδοσης τιμολογίου –και, συνακόλουθα, της συμπερίληψης όλων των στοιχείων που απαιτείται να περιέχει αυτό βάσει του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ– έγκειται και στην πληροφόρηση του αποδέκτη του για τον νομικό χαρακτηρισμό της συναλλαγής από τον προμηθευτή και εκδότη του τιμολογίου (μεταξύ άλλων όσον αφορά το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ που βαρύνει τον αποδέκτη του τιμολογίου). Έτι περαιτέρω δε, όταν ο προμηθευτής θεωρεί ότι, κατ' εξαίρεση, δεν οφείλει ο ίδιος τον ΦΠΑ αλλά ο λήπτης της παροχής και, για τον λόγο αυτόν, η τιμή αναγράφεται χωρίς ΦΠΑ. Αν ήταν δυνατόν να παραλειφθεί η συγκεκριμένη πληροφορία, θα αυξανόταν ο κίνδυνος να μην αποδώσει κανείς τον ΦΠΑ.

<sup>20</sup> Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, σημεία 61 και 63), καθώς και στην υπόθεση Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, σημείο 62).

47. Επομένως, η μνεία που πρέπει να αναγράφεται στο τιμολόγιο κατά το άρθρο 226, σημείο 11α, της οδηγίας ΦΠΑ είναι αναγκαία προκειμένου να μπορεί να υποστηριχθεί ότι ο λήπτης της παροχής «έχει καθοριστεί ως υπόχρεος του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 197» (βλ. άρθρο 42, στοιχείο α', της οδηγίας και, ομοίως, άρθρο 141, στοιχείο ε', της ίδιας οδηγίας). Σκοπός της είναι να πληροφορήσει τον λήπτη της παροχής (αποδέκτη του τιμολογίου) και να διασφαλίσει ότι αυτός θα αποδώσει τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος προορισμού.

48. Συνακόλουθα, μολονότι η μνεία την οποία ανέγραψε εν προκειμένω η αναιρεσείουσα («Απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική αλυσιδωτή συναλλαγή») πληροί ενδεχομένως<sup>21</sup> τις απαιτήσεις του άρθρου 226, σημείο 11, της οδηγίας ΦΠΑ, δεν πληροί εντούτοις τις απαιτήσεις του άρθρου 226, σημείο 11α, της οδηγίας. Εφόσον στο άρθρο 226, σημεία 11 και 11α, ο νομοθέτης προβαίνει σε ρητό διαχωρισμό μεταξύ μνείας περί απαλλαγής από τον φόρο και μνείας περί αντιστροφής της φορολογικής επιβαρύνσεως, η βούληση αυτή του νομοθέτη πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη.

49. Κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατή διασταλτική ερμηνεία ώστε να θεωρηθεί ότι η φράση «Απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή» πληροί τις απαιτήσεις του άρθρου 197 της οδηγίας ΦΠΑ, καθόσον, σε τελική ανάλυση, προϋπόθεση για την ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή είναι να έχει καταστεί υπόχρεος του φόρου ο τελευταίος στην αλυσίδα λήπτης της παροχής. Τουναντίον, κατά το γράμμα του άρθρου 197 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 226, σημείο 11α, της ίδιας οδηγίας, απαιτείται ρητή μνεία της μεταφοράς της οφειλής του ΦΠΑ στον λήπτη της παροχής, η οποία ελλείπει εν προκειμένω. Η επιλογή δε αυτή του νομοθέτη δεσμεύει εξίσου τόσο τη διοίκηση όσο και τα δικαστήρια.

50. Περαιτέρω, είναι σύμφωνη και με την αρχή της αναλογικότητας η απαίτηση να έχει εκδώσει ο υπόχρεος στον φόρο, εν προκειμένω η αναιρεσείουσα, τιμολόγιο που φέρει τη συγκεκριμένη μνεία, στην περίπτωση που επιθυμεί να κάνει χρήση του δικαιώματος επιλογής και του συνδεόμενου με αυτό καθεστώτος διοικητικής απλουστεύσεως προς όφελός του. Η ρητή απαίτηση της μνείας επί του τιμολογίου, την οποία προβλέπει το άρθρο 197 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 226, σημείο 11α, της ίδιας οδηγίας, επιδιώκει θεμιτό σκοπό (την πληροφόρηση του λήπτη της παροχής και της φορολογικής διοίκησης για την υπαγωγή στο καθεστώς απλουστεύσεως μέσω μεταφοράς της οφειλής) και είναι πρόσφορη για την επίτευξή του. Άλλο, εξίσου πρόσφορο μέσο για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού, δεν φαίνεται να υπάρχει στην προκειμένη περίπτωση. Δεδομένης δε της ελάχιστης επιβαρύνσεως την οποία συνεπάγεται για την αναιρεσείουσα, η συγκεκριμένη απαίτηση σχετικά με τον τύπο είναι και εύλογη.

*4. Τιμολόγιο το οποίο φέρει τη μνεία «Αντίστροφη επιβάρυνση» ως προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος επιλογής*

51. Συνεπώς, αν δεν έχει εκδοθεί τέτοιο τιμολόγιο συνάγεται ότι η ενδιάμεση επιχείρηση (εν προκειμένω η αναιρεσείουσα) δεν έχει ασκήσει το δικαίωμα επιλογής που της παρέχεται και ο λήπτης της παροχής (εν προκειμένω η Μ) δεν έχει καθοριστεί ως υπόχρεος του φόρου βάσει του άρθρου 197 της οδηγίας ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, η ενδοκοινοτική απόκτηση θεωρείται ότι δεν έχει υποβληθεί σε ΦΠΑ και εξακολουθεί να έχει εφαρμογή το άρθρο 41. Κατά συνέπεια, η αναιρεσείουσα υποχρεούται να αποδώσει ΦΠΑ στην Αυστρία για την οικεία ενδοκοινοτική απόκτηση, έως ότου αποδείξει ότι η απόκτηση έχει υπαχθεί στον ΦΠΑ στην Τσεχική

<sup>21</sup> Η διατύπωση είναι πλημμελής, δεδομένου ότι απαλλάσσεται μόνον η πρώτη παράδοση της αλυσίδας. Η δεύτερη παράδοση είναι φορολογητέα στο κράτος μέλος προορισμού. Από τη φορολόγηση της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως απαλλάσσεται μόνον η ενδιάμεση επιχείρηση, αν και εφόσον ο λήπτης της παροχής οφείλει εκεί τον φόρο.

Δημοκρατία. Αν δεν συντρέξουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 42, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ για την απαλλαγή ενδοκοινοτικής αποκτήσεως από τη «συνήθη» φορολόγηση, δεν είναι δυνατή η υπαγωγή στο καθεστώς απλουστεύσεως.

52. Η μέχρι στιγμής νομολογία του Δικαστηρίου δεν επιτρέπει να συναχθεί διαφορετικό συμπέρασμα. Στη δε απόφασή του επί του άρθρου 42 της οδηγίας ΦΠΑ, το Δικαστήριο διαχώρισε ρητώς τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο στοιχείο α' από εκείνες που προβλέπονται στο στοιχείο β'<sup>22</sup>. Στο στοιχείο β' προβλέπεται υποχρέωση υποβολής δηλώσεως φορολογικού χαρακτήρα (ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας). Το Δικαστήριο τη χαρακτήρισε ως υποχρέωση που «πρέπει να θεωρ[εί]ται τυπικ[ή]»<sup>23</sup>. Αντιθέτως, το Δικαστήριο χαρακτήρισε ως «ουσιαστική προϋπόθεση» την εν προκειμένω κρίσιμη προϋπόθεση που προβλέπεται στο στοιχείο α' και που απαιτεί να περιλαμβάνεται μνεία περί της μεταφοράς της οφειλής του ΦΠΑ επί του τιμολογίου («για την οποία παράδοση ο αποκτών έχει καθορισθεί ως υπόχρεος του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 197»)<sup>24</sup>.

53. Συνεπώς, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ο λήπτης της παράδοσης έχει καθορισθεί ως υπόχρεος του φόρου κατά την έννοια του άρθρου 197 της οδηγίας ΦΠΑ μόνον αν στο οικείο τιμολόγιο έχει περιληφθεί μνεία περί της μεταφοράς της φορολογικής οφειλής σε αυτόν. Προς τούτο δεν αρκεί απλώς η αναγραφή της μνείας «Απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή».

#### ***Γ. Αναδρομική ισχύς της έκδοσης τιμολογίου στην περίπτωση ενδοκοινοτικής τριγωνικής συναλλαγής (ή στην περίπτωση άσκησης δικαιώματος επιλογής);***

54. Συνακόλουθα, αν δεν υφίσταται τιμολόγιο το οποίο φέρει τη μνεία «Αντίστροφη επιβάρυνση», η συναλλαγή υπόκειται στη συνήθη διαδικασία επί αλυσιδωτών συναλλαγών. Επομένως, η αναιρεσείουσα υποχρεούται να αποδώσει φόρο για ενδοκοινοτική απόκτηση στην Τσεχική Δημοκρατία (άρθρο 40 της οδηγίας ΦΠΑ) και, έως ότου αποδειχθεί ότι το έχει πράξει, υποχρεούται επιπλέον να καταβάλει ΦΠΑ για την εν λόγω ενδοκοινοτική απόκτηση στην Αυστρία (άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ). Ομοίως, φόρος πρέπει να καταβληθεί στην Τσεχική Δημοκρατία για την παράδοση στην Μ.

55. Ωστόσο, η αναιρεσείουσα δεν εισέπραξε τον ΦΠΑ από τον αντισυμβαλλόμενο της (την Μ), διότι θεώρησε ότι επρόκειτο για «Απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή». Πρόσκομμα για την εκ των υστέρων είσπραξη αποτελεί σαφώς η αδυναμία επικοινωνίας με τον λήπτη της παροχής, ο οποίος δεν έχει αποδώσει ΦΠΑ (ούτε για τις παραδόσεις προς εκείνον ούτε για τις παραδόσεις από τον ίδιο).

56. Για τον λόγο αυτό, κατά πως φαίνεται, η αναιρεσείουσα επιχείρησε, περαιτέρω, να εκδώσει διορθωμένο τιμολόγιο. Μολονότι το ακριβές περιεχόμενο της διόρθωσης δεν προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, κατ' ουσίαν, αν είναι γενικώς δυνατή η μεταγενέστερη διόρθωση τιμολογίου (με αναδρομική ισχύ).

<sup>22</sup> Απόφαση της 19ης Απριλίου 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, σκέψεις 45 επ.).

<sup>23</sup> Απόφαση της 19ης Απριλίου 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, σκέψη 49, τελευταία περίοδος).

<sup>24</sup> Απόφαση της 19ης Απριλίου 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, σκέψη 49, πρώτη περίοδος).

57. Εντούτοις, διατηρώ αμφιβολίες για το αν μπορεί να γίνει λόγος για διόρθωση τιμολογίου στο εξεταζόμενο εν προκειμένω πλαίσιο. Όπως εκτέθηκε ανωτέρω, ελλείπει προϋπόθεση εφαρμογής (δηλαδή τιμολόγιο εκδοθέν κατά τον προσήκοντα τρόπο) ώστε να θεωρηθεί ότι πρόκειται για ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή και για μεταφορά της οφειλής του ΦΠΑ στον λήπτη της παροχής. Η δε εκ των υστέρων πλήρωση της αναγκαίας προϋπόθεσης εφαρμογής δεν συνιστά διόρθωση αλλά έκδοση του απαιτούμενου τιμολογίου για πρώτη φορά.

58. Συνεπώς, το πραγματικό ερώτημα δεν αφορά το κατά πόσον είναι δυνατή τυχόν μεταγενέστερη διόρθωση τιμολογίου αλλά τις έννομες συνέπειες που επιφέρει τυχόν μεταγενέστερη διόρθωση, εφόσον αυτή είναι δυνατή. Συναφώς, στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής τριγωνικής συναλλαγής, δεν ασκεί επιρροή αν έχει εκδοθεί τιμολόγιο, οποιαδήποτε μορφή και αν έχει αυτό.

59. Δεδομένου ότι η οδηγία ΦΠΑ δεν προβλέπει προθεσμία εντός της οποίας μπορεί να ασκηθεί το δικαίωμα υπαγωγής στο καθεστώς απλουστεύσεως, τούτο μπορεί να γίνει και μεταγενέστερα. Επομένως, το οικείο τιμολόγιο είναι δυνατό να εκδοθεί μεταγενέστερα. Τυχόν χρονικοί περιορισμοί ενδέχεται να απορρέουν από εθνικούς διαδικαστικούς κανόνες, όχι όμως από την οδηγία ΦΠΑ.

60. Πλην όμως, από το πνεύμα και τον σκοπό της έκδοσης ενός τιμολογίου, όπως αυτά αναλύθηκαν ανωτέρω, συνάγεται επίσης ότι, αν το τιμολόγιο επισύρει έννομες συνέπειες για τον λήπτη της παροχής, όπως εν προκειμένω, πρέπει υποχρεωτικώς να περιέλθει σε αυτόν. Πώς θα είναι σε θέση να γνωρίζει ο λήπτης της παροχής ότι ο προμηθευτής έχει κάνει χρήση του δικαιώματος επιλογής για υπαγωγή στο καθεστώς απλουστεύσεως και ότι, βάσει του άρθρου 197 της οδηγίας ΦΠΑ, ο εν λόγω λήπτης της παροχής έχει καταστεί υπόχρεος του φόρου, αν δεν ενημερωθεί ποτέ σχετικά με αυτό;

61. Για τον ίδιο λόγο, η απάντηση στο ερώτημα περί αναδρομικότητας προκύπτει ευχερώς. Μια τέτοια (πρώτη) έκδοση του τιμολογίου δεν μπορεί να έχει αναδρομική ισχύ. Μόνον αφού το οικείο τιμολόγιο περιέλθει στον λήπτη, επέρχονται *ex nunc* οι έννομες συνέπειες του καθεστώτος διοικητικής απλουστεύσεως.

62. Τούτο συνάδει με τη γενική αρχή που διέπει το δίκαιο του ΦΠΑ, κατά την οποία μεταβολές που είναι κρίσιμες για τη φορολόγηση αποκτούν σημασία από νομικής απόψεως μόνον αφού επέλθουν.

63. Αποτυπώνεται δε αυτό, για παράδειγμα, στο άρθρο 187, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, περί της μεταβολής χρήσης ενός αγαθού. Η μεταβολή δεν έχει αναδρομική ισχύ δι' αναπροσαρμογής της προηγούμενης έκπτωσης ΦΠΑ εισροών, αλλά παράγει αποτελέσματα μόνον μετά τη μεταβολή της χρήσης των αγαθών σε σχέση με τη χρήση που είχαν τη στιγμή κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η έκπτωση του ΦΠΑ εισροών. Ακόμη και μεταγενέστερες μεταβολές του τιμήματος –βλ. συναφώς άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ– δεν επηρεάζουν αναδρομικά τη σύναψη σύμβασης πώλησης (ήτοι τον αρχικώς οφειλόμενο φόρο), αλλά συνεκτιμώνται μόνον κατά τον χρόνο επέλευσής τους<sup>25</sup>. Βάσει του άρθρου 185 της οδηγίας ΦΠΑ, το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που η έκπτωση αφορούσε υψηλότερο ποσό ΦΠΑ και αργότερα επήλθε μείωση του τιμήματος<sup>26</sup>.

<sup>25</sup> Βλ. συναφώς απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 27).

<sup>26</sup> Βλ. απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2020, E. (ΦΠΑ – Μείωση της βάσης επιβολής του φόρου) (C-335/19, EU:C:2020:829, σκέψη 42).

64. Η προσέγγιση αυτή –δηλαδή ότι κατά κανόνα δεν υφίσταται αναδρομικότητα στο πλαίσιο επιβολής γενικού και έμμεσου φόρου κατανάλωσης– επιβεβαιώνεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών που πραγματοποιείται με γνώμονα τη σκοπούμενη χρήση<sup>27</sup>. Ακόμη και αν, εν συνεχεία, δεν πραγματοποιηθούν φορολογητέες πράξεις, η πραγματοποιηθείσα έκπτωση του φόρου εισροών δεν διορθώνεται αναδρομικώς και παραμένει ως έχει. Τούτο καταδεικνύεται σαφώς και από την εν τω μεταξύ αναπτυχθείσα νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την αναγκαιότητα κατοχής τιμολογίου προκειμένου ο δικαιούχος να εκπέσει τον ΦΠΑ εισροών. Επομένως, η αναδρομική (πρώτη) έκδοση τιμολογίου δεν θα μπορούσε να συνεπάγεται αναδρομική επιστροφή του ΦΠΑ εισροών<sup>28</sup>.

65. Επιπλέον, η φορολογική επιβάρυνση του λήπτη δεν μπορεί να μεταβληθεί μονομερώς και αναδρομικώς από τον προμηθευτή. Αν υποθεθεί ότι η αναιρεσείουσα είχε την πεποίθηση ότι επρόκειτο για «συνήθη» αλυσιδωτή συναλλαγή, θα εξέδιδε προς την Μ τιμολόγιο αναγράφοντας τον τσεχικό ΦΠΑ, τον οποίο θα εισέπραττε και θα απέδιδε στην Τσεχική Δημοκρατία. Θα έπρεπε, σε μια τέτοια περίπτωση, να δυνηθεί η αναιρεσείουσα να κάνει αναδρομική χρήση του καθεστώτος απλουστεύσεως, εκδίδοντας νέο τιμολόγιο; Αυτό θα είχε ως συνέπεια να καταστεί η Μ, παρά τη θέλησή της (λόγω μη περιέλευσης σε αυτήν του τιμολογίου και δη εν αγνοία της) αναδρομικά υπόχρεη του φόρου και να πρέπει να καταβάλει πάλι τον ΦΠΑ (τον οποίον θα είχε ήδη καταβάλει στην αναιρεσείουσα) στη φορολογική διοίκηση. Πλην όμως, τούτο θα ήταν δυνατό μόνον *ex nunc* και μετά την καταβολή του τιμήματος πλέον ΦΠΑ, απαιτούμενης δε της συναίνεσης του λήπτη της παροχής.

66. Συνεπώς, εξακολουθεί να ισχύει ο κανόνας ότι οι προϋποθέσεις εφαρμογής (εν προκειμένω για την υπαγωγή στο καθεστώς απλουστεύσεως) δεν είναι δυνατό να πληρωθούν αναδρομικώς. Μέχρι να εκδοθεί το απαιτούμενο τιμολόγιο δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του καθεστώτος απλουστεύσεως για ενδοκοινοτικές τριγωνικές συναλλαγές. Μόνο μετά την έκδοση του εν λόγω τιμολογίου μπορεί να γίνει λόγος για ένα τέτοιο ενδεχόμενο. Συνεπώς, η διόρθωση είναι δυνατή μόνον *ex nunc* και όχι *ex tunc* (με αναδρομική ισχύ).

67. Αντιθέτως, κακώς γίνεται μνεία της νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικά με την αναδρομική διόρθωση τιμολογίων<sup>29</sup>. Τούτο διότι, αφενός, η εν λόγω νομολογία αφορά την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών και όχι την άσκηση του δικαιώματος επιλογής το οποίο συνδέεται άρρηκτα με συγκεκριμένο τιμολόγιο.

68. Αφετέρου, στις υποθέσεις αυτές το Δικαστήριο έκρινε «μόνον» ότι η φορολογική διοίκηση δεν δύναται να απορρίψει αίτημα ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ απλώς και μόνον επειδή, παραδείγματος χάριν, ένα τιμολόγιο δεν πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται βάσει του άρθρου 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας ΦΠΑ (ακριβής περιγραφή της ποσότητας και του είδους της παροχής καθώς και αναγραφή της ημερομηνίας εκπλήρωσης της παροχής), στην περίπτωση που διαθέτει όλα τα στοιχεία για να διακριβώσει αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις άσκησης του εν λόγω δικαιώματος<sup>30</sup>. Το ίδιο ισχύει και για τα στοιχεία

<sup>27</sup> Αποφάσεις της 12ης Νοεμβρίου 2020, *Sonaecom* (C-42/19, EU:C:2020:913, σκέψη 40)· της 17ης Οκτωβρίου 2018, *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 25)· της 29ης Φεβρουαρίου 1996, *Inzo* (C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψη 20), καθώς και τις προτάσεις μου στην υπόθεση *Sonaecom* (C-42/19, EU:C:2020:378, σημείο 33).

<sup>28</sup> Έτσι ρητώς στην απόφαση της 21ης Οκτωβρίου 2021, *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:870, σκέψη 89)· πρβλ., επίσης, απόφαση της 13ης Ιανουαρίου 2022, *Zipvit* (C-156/20, EU:C:2022:2, σκέψη 38) και βλ. απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψεις 49 και 50).

<sup>29</sup> Βλ., ενδεικτικώς, αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 43)· της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 44), καθώς και της 8ης Μαΐου 2013, *Petroma Transports κ.λπ.* (C-271/12, EU:C:2013:297, σκέψη 34).

<sup>30</sup> Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 43).



που προβλέπει το άρθρο 226, σημείο 3 (αναγραφή του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του προμηθευτή)<sup>31</sup>, ή το άρθρο 226, σημείο 2 (αναγραφή του αριθμού τιμολογίου)<sup>32</sup>. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο προσέδωσε αναδρομική ισχύ στη διόρθωση τιμολογίου (τυπικώς εσφαλμένου) το οποίο κατείχε ήδη ο λήπτης της παροχής<sup>33</sup>.

69. Μια τέτοια προσέγγιση είναι εύλογη στο πλαίσιο της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών. Ένα έγγραφο το οποίο περιέχει χρεώσεις για παράδοση αγαθών ή για παροχή υπηρεσιών αποτελεί τιμολόγιο κατά την έννοια του άρθρου 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ εάν παρέχει τη δυνατότητα τόσο στον λήπτη της παροχής όσο και στη φορολογική διοίκηση να συναγάγουν ποιος προμηθευτής χρέωσε ποιο ποσό ΦΠΑ σε ποιον λήπτη παροχής και για ποια πράξη καθώς και πότε το έπραξε. Αυτό προϋποθέτει ότι πρέπει να αναφέρεται ο λήπτης της παροχής, το αντικείμενο της παροχής, το τίμημα και ο χωριστά αναγραφόμενος ΦΠΑ<sup>34</sup>. Όπως έχω επισημάνει και σε προηγούμενες προτάσεις μου<sup>35</sup>, εάν υφίστανται τα ως άνω πέντε ουσιώδη στοιχεία, ικανοποιείται το πνεύμα και ο σκοπός της έκδοσης τιμολογίου και γεννάται ήδη οριστικά το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ εισροών<sup>36</sup>.

70. Πλην όμως, όπως εκτέθηκε ανωτέρω, η μνεία της μεταφοράς της οφειλής του ΦΠΑ στον λήπτη της παροχής αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να θεωρηθεί ότι πρόκειται για ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή (βλ. σημεία 44 επ. των παρουσών προτάσεων). Μόνο βάσει της συγκεκριμένης μνείας γνωρίζει ο λήπτης της παροχής ότι οφείλει τον φόρο. Μόνο βάσει αυτής μπορεί η φορολογική διοίκηση να ελέγξει κατά πόσον έχει εφαρμογή το καθεστώς απλουστεύσεως και να απαλλάξει ανεμπόδιστη τον προμηθευτή από την υποχρέωση εγγραφής του στο φορολογικό μητρώο ΦΠΑ του κράτους μέλους προορισμού. Είναι αδύνατο να περιληφθούν τα αναγκαία τούτα στοιχεία και να επέλθουν τα αποτελέσματά τους με αναδρομική ισχύ.

71. Ως εκ τούτου, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ένα τιμολόγιο το οποίο φέρει τη μνεία «Αντίστροφη επιβάρυνση» μπορεί να εκδοθεί μεταγενέστερα, πλην όμως παράγει αποτελέσματα μόνον ex nunc, απαιτείται δε να έχει περιέλθει στον λήπτη της παροχής.

#### ***Δ. Επί του περιεχομένου της διόρθωσης και των εθνικών κανόνων τιμολογήσεως που ασκούν επιρροή συναφώς***

72. Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί την ερμηνεία του άρθρου 219α της οδηγίας ΦΠΑ. Η εν λόγω διάταξη προσδιορίζει το δικαίωμα του κράτους μέλους το οποίο διέπει την έκδοση ενός τιμολογίου. Δεδομένου ότι δεν αμφισβητείται ότι το τιμολόγιο

<sup>31</sup> Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψεις 40 επ.).

<sup>32</sup> Απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, σκέψη 45), και πρβλ., επίσης, απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, σκέψεις 53 και 57).

<sup>33</sup> Βλ. αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 43) της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 44), καθώς και της 8ης Μαΐου 2013, *Petroma Transports κ.λπ.* (C-271/12, EU:C:2013:297, σκέψη 34).

<sup>34</sup> Στο ίδιο πνεύμα και το γερμανικό *Bundesfinanzhof* (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο). Βλ. αποφάσεις της 12ης Μαρτίου 2020 – V R 48/17, *BStBl. II. 2020*, 604 σκέψη 23 της 22ας Ιανουαρίου 2020 – XI R 10/17, *BStBl. II. 2020*, 601 σκέψη 17, και της 20ής Οκτωβρίου 2016 – V R 26/15, *BStBl. 2020*, 593 σκέψη 19.

<sup>35</sup> Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, σημεία 93 και 94), καθώς και στην υπόθεση *Zirpnt* (C-156/20, EU:C:2021:558, σημείο 81).

<sup>36</sup> Όσον αφορά το κριτήριο του «χωριστά αναγραφόμενου ΦΠΑ», αυτό προκύπτει από τις αποφάσεις του Δικαστηρίου στις υποθέσεις *Volkswagen* και *Biosafe*, όπου υπήρχαν τιμολόγια επί των οποίων δεν αναγραφόταν ο ΦΠΑ ώστε να είναι δυνατόν να ζητηθεί έκπτωση του αντίστοιχου ποσού ΦΠΑ εισροών: βλ. αποφάσεις της 12ης Απριλίου 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, σκέψεις 42 και 43), καθώς και της 21ης Μαρτίου 2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψεις 49 και 50).

ενέχει πλημμέλειες οι οποίες καθιστούν αδύνατο να θεωρηθεί ότι υφίσταται εν προκειμένω ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή, το εν λόγω ερώτημα θα μπορούσε να τεθεί στο πλαίσιο της υπόθεσης της κύριας δίκης μόνον εφόσον μπορούσε να εκδοθεί άλλο τιμολόγιο το οποίο θα είχε αναδρομική ισχύ. Όπως όμως προεκτέθηκε, τούτο δεν ισχύει εν προκειμένω, με αποτέλεσμα να παρέλκει η απάντηση στο συγκεκριμένο προδικαστικό ερώτημα.

73. Το ίδιο ισχύει και ως προς το στοιχείο α' του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος. Όπως προκύπτει από το εν λόγω στοιχείο, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν αρκεί η αναγραφή της μνείας: «Ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή κατά το άρθρο 25 του UStG. Μεταφορά της οφειλής του φόρου στον λήπτη της παροχής». Ομοίως στην περίπτωση αυτή, προϋπόθεση αποτελεί, αφενός, να υφίσταται δυνατότητα αναδρομικής έκδοσης του τιμολογίου. Αφετέρου, το ακριβές περιεχόμενο του τιμολογίου καθορίζεται από την εθνική νομοθεσία (πρβλ. άρθρο 219α της οδηγίας ΦΠΑ). Πλην όμως, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να εξετάσει την υπόθεση της κύριας δίκης υπό το πρίσμα της εθνικής νομοθεσίας. Το Δικαστήριο δεν μπορεί να αποφανθεί σχετικά με το αν η αναιρεσείουσα οφείλει όντως να αναφέρει το άρθρο 25 του UStG επί ενός τιμολογίου.

74. Επιπλέον, τα μόνα στοιχεία των τιμολογίων τα οποία μπορούν κατά κανόνα να απαιτήσουν τα κράτη μέλη προβλέπονται στο άρθρο 226 της οδηγίας ΦΠΑ. Από το άρθρο 226, σημείο 11, της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι πρέπει να περιληφθεί μνεία περί απαλλαγής εφόσον η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται του ΦΠΑ. Σε αντίθεση με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, όπου γίνεται διαχωρισμός μεταξύ παραδόσεων αγαθών (στοιχείο α'), παροχών υπηρεσιών (στοιχείο γ') και ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (στοιχείο β'), στο άρθρο 226, σημείο 11, της οδηγίας δεν γίνεται λόγος για ενδοκοινοτική απόκτηση. Όπως προκύπτει δε από το άρθρο 42 της ίδιας οδηγίας, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών δεν απαλλάσσεται του φόρου, αλλά θεωρείται ότι έχει υπαχθεί στον ΦΠΑ, χωρίς να έχει εφαρμογή το άρθρο 41 της οδηγίας.

75. Από το άρθρο 226, σημείο 11α, της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι, όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος του ΦΠΑ, απαιτείται να αναγραφεί η μνεία «Αντίστροφη επιβάρυνση». Το ίδιο περιεχόμενο έχει και η φράση «Ο λήπτης της παροχής είναι υπόχρεος του φόρου». Η μνεία της νομικής βάσης για την εν λόγω μεταφορά της οφειλής του φόρου –κατά το εθνικό δίκαιο ή το δίκαιο της Ένωσης– είναι μεν βοηθητική (βλ. άρθρο 226, σημείο 11, της οδηγίας ΦΠΑ), πλην όμως δεν έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα. Από την αντιπαραβολή των σημείων 11 και 11α του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι η μνεία της νομικής βάσης για τη μεταφορά της φορολογικής οφειλής δεν είναι αναγκαία. Κρίσιμο είναι μόνο να γνωρίζει ο λήπτης της παροχής ότι ο προμηθευτής έχει την πεποίθηση ότι υπόχρεος του φόρου είναι ο λήπτης και ότι αυτός οφείλει να τον αποδώσει στο κράτος μέλος προορισμού.

## V. Πρόταση

76. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του Verwaltungsgerichtshof (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Αυστρία) ως εξής:

- 1) Ο λήπτης της παράδοσης έχει καθορισθεί ως υπόχρεος του φόρου κατά την έννοια του άρθρου 197 της οδηγίας ΦΠΑ μόνον αν στο οικείο τιμολόγιο έχει περιληφθεί μνεία περί της μεταφοράς της φορολογικής οφειλής σε αυτόν. Προς τούτο δεν αρκεί η αναγραφή της μνείας «Απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή».

- 2) Τιμολόγιο το οποίο φέρει τη μνεία «Αντίστροφη επιβάρυνση» μπορεί να εκδοθεί μεταγενέστερα, πλην όμως παράγει αποτελέσματα μόνον ex nunc. Το τιμολόγιο αυτό απαιτείται δε να έχει περιέλθει στον λήπτη της παροχής.