Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 23ης Απριλίου 2015*

«Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας — Υπόχρεος του ΦΠΑ — ΦΠΑ που κακώς αποδόθηκε από τον λήπτη — Υπαγωγή του παρέχοντος υπηρεσίες στον ΦΠΑ — Άρνηση επιστροφής του ΦΠΑ στον παρέχοντα υπηρεσίες»

Στην υπόθεση C-111/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Varhoven administrativen sad (Βουλγαρία) με απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 7 Μαρτίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

GST – Sarviz AG Germania

κατά

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους S. Rodin, πρόεδρο τμήματος, A. Borg Barthet (εισηγητή) και E. Levits, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, εκπροσωπούμενος από τον G. Arnaudov,

— η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις E. Petranova και M. Georgieva,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Κ. Γεωργιάδη και την Ι. Κοτσώνη,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις S. Petrova και C. Soulay,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 193 και 194 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2010/88/ΕΕ του Συμβουλίου, της 7ης Δεκεμβρίου 2010 (ΕΕ L 326, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), καθώς και την αρχή της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της GST – Sarviz AG Germania (στο εξής: GST – Sarviz) και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danahcno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (προϊσταμένου της Διευθύνσεως «Διοικητικές ενστάσεις και πρακτικές σε ό,τι αφορά τη φορολογία και την κοινωνική ασφάλιση» Plovdiv της κεντρικής διοικήσεως της Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων, στο εξής: Direktor) σχετικά με την άρνηση του Direktor να επιστρέψει τον ΦΠΑ στην GST – Sarviz.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 193 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει 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 199 και το άρθρο 202.»

4 Το άρθρο 194 της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. 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, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι ο υπόχρεος του φόρου είναι ο αποκτών τα αγαθά ή ο λήπτης της παροχής υπηρεσιών.

2. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους εφαρμογής της παραγράφου 1.»

Το βουλγαρικό δίκαιο

5 Το άρθρο 82 του βουλγαρικού νόμου για τον ΦΠΑ (Zakon za danak varhu dobavena stoynost, DV αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για την υπόθεση της κύριας δίκης χρόνο (στο εξής: ZDDS) καθορίζει τον οφειλέτη του ΦΠΑ στην περίπτωση μιας φορολογητέας πράξεως.

6 Το άρθρο 82, παράγραφος 1, του ZDDS προβλέπει τα εξής:

«Ο φόρος οφείλεται από τον προμηθευτή του φορολογητέου αγαθού/από τον παρέχοντα τη φορολογητέα υπηρεσία ο οποίος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ δυνάμει του παρόντος νόμου, πλην των περιπτώσεων των παραγράφων 4 και 5».

7 Κατά το εν λόγω άρθρο 82, παράγραφος 2, «[ό]ταν ο προμηθευτής/πάροχος είναι υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στην ημεδαπή και η παράδοση ή παροχή πραγματοποιείται στην ημεδαπή, είναι δε φορολογητέα, ο φόρος οφείλεται από τον αποκτώντα/λήπτη στην περίπτωση:

[...]

3) παροχής υπηρεσιών, όταν ο λήπτης είναι υποκείμενος στον φόρο βάσει του άρθρου 3, παράγραφοι 1, 5 και 6.»

8 Κατά το άρθρο 71, παράγραφος 1, σημείο 1, του ZDDS, «ο υποκείμενος στον φόρο ασκεί το δικαίωμά του εκπτώσεως του φόρου εισροών όταν πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: […] διαθέτει έγγραφο φορολογικής χρήσεως εκδοθέν σύμφωνα με τις επιταγές των άρθρων 114 και 115, στο οποίο αναγράφεται χωριστά ο φόρος προστιθέμενης αξίας για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες ως προς τα οποία είναι αποκτών/λήπτης […]».

9 Το άρθρο 102, παράγραφος 1, του ZDDS ορίζει τα εξής:

«Αν η φορολογική αρχή διαπιστώσει ότι ένα πρόσωπο δεν εκπλήρωσε την υποχρέωσή του να υποβάλει εμπροθέσμως αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ, προβαίνει στην εγγραφή του στο μητρώο εκδίδοντας σχετική πράξη εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις εγγραφής.»

10 Το άρθρο 129, παράγραφοι 1, 5 και 7, του Κώδικα Φορολογικών και Κοινωνικοασφαλιστικών Διαδικασιών (danachno osiguritelen protsesualen kodeks) ορίζει τα εξής:

«1. Ο συμψηφισμός ή η επιστροφή μπορούν να χωρήσουν με πρωτοβουλία της φορολογικής αρχής ή κατόπιν γραπτής αιτήσεως του ενδιαφερομένου. Αν ο νόμος δεν προβλέπει διαφορετικά, η αίτηση συμψηφισμού ή επιστροφής εξετάζεται εφόσον υποβληθεί εντός πενταετίας από την 1η Ιανουαρίου του έτους που έπεται εκείνου κατά το οποίο επήλθε η γενεσιουργός αιτία της επιστροφής.

[...]

5. Εντός 30 ημερών από την ημερομηνία κατά την οποία περιέχεται στη φορολογική αρχή δικαστική ή διοικητική απόφαση η οποία έχει αρχίσει να ισχύει, η εν λόγω αρχή υποχρεούται να προβεί στην επιστροφή ή στον συμψηφισμό, σύμφωνα με την παράγραφο 2, σημείο 2, όλων των αναγραφόμενων στην απόφαση αυτή ποσών καθώς και των απαιτητών βάσει της παραγράφου 6 τόκων, όταν η εν λόγω απόφαση έχει αναγνωρίσει στο υποκείμενο σε φόρους κ.λπ. πρόσωπο το δικαίωμα να λάβει: 1) ποσά καταβληθέντα ή εισπραχθέντα αχρεωστήτως ως φόροι, υποχρεωτικές κοινωνικοασφαλιστικές εισφορές, τέλη, πρόστιμα ή χρηματικές κυρώσεις που έχουν βεβαιωθεί, εισπραχθεί ή επιβληθεί από τη φορολογική αρχή, περιλαμβανομένων και των περιπτώσεων στις οποίες κατεβλήθησαν βάσει γραπτής διαταγής ή γραπτής γνωμοδοτήσεως· 2) ποσά ως προς τα οποία παρανόμως δεν έγινε δεκτή η επιστροφή τους· 3) ποσά και αποζημίωση που του αναγνωρίσθηκαν και έξοδα στα οποία υποβλήθηκε.

[...]

7. Οι γνωμοδοτήσεις περί συμψηφισμού ή επιστροφής είναι δεκτικές προσφυγής σύμφωνα με τους κανόνες που ισχύουν για τις προσφυγές κατά των πράξεων διορθωτικής επιβολής φόρου.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11 Η εδρεύουσα στη Γερμανία GST – Sarviz παρέσχε, από τις 15 Φεβρουαρίου έως τις 29 Δεκεμβρίου 2010, τεχνικές και συμβουλευτικές υπηρεσίες στην GST Skafolding Bulgaria EOOD (στο εξής: GST Skafolding), η οποία εδρεύει στη Βουλγαρία. Θεωρώντας ότι η GST – Sarviz, όταν παρείχε τις υπηρεσίες της κατά την επίδικη περίοδο, δεν διέθετε μόνιμη εγκατάσταση στη βουλγαρική

επικράτεια, η GST Skafolding εξόφλησε τον οφειλόμενο για τις υπηρεσίες αυτές ΦΠΑ βάσει της διαδικασίας για την αντιστροφή της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ την οποία προβλέπει το άρθρο 82, παράγραφος 2, του ZDDS. Προς τούτο, η GST Skafolding εξέδωσε, κατά το άρθρο 117, παράγραφος 1, του ZDDS, τα σχετικά με τα τιμολόγια της GST – Sarviz παραστατικά, τα δε παραστατικά αυτά καταχωρίσθηκαν στο βιβλίο πωλήσεων.

12 Με διορθωτική απόφαση επιβολής φόρου της 12ης Μαρτίου 2012, η βουλγαρική φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι, όσον αφορά την περίοδο κατά την οποία παρέσχε τις υπηρεσίες της στην GST Skafolding, η GST – Sarviz διέθετε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια της παραγράφου 1, σημείο 10, των συμπληρωματικών διατάξεων του ZDDS και ότι υπόχρεος του ΦΠΑ για τις υπηρεσίες αυτές ήταν η GST – Sarviz. Κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ως άνω εταιρία έπρεπε να είχε υποβάλει αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ το αργότερο έως τις 15 Φεβρουαρίου 2010. Ως εκ τούτου, η ως άνω αρχή έκρινε ότι η εν λόγω εταιρία ήταν ο υπόχρεος του ΦΠΑ ως προς τις υπηρεσίες που είχε παράσχει μεταξύ 15ης Φεβρουαρίου και 29ης Δεκεμβρίου 2010, ο οποίος ανέρχεται σε 224 914,89 βουλγάρικα λέβα (BGN) πλέον τόκων υπερημερίας.

13 Στις 26 Μαρτίου 2012, η GST – Sarviz κατέβαλε το ποσό το οποίο της ζητούσε η φορολογική αρχή και, στις 5 Σεπτεμβρίου 2012, υπέβαλε αίτηση περί συμψηφισμού ή επιστροφής του καταβληθέντος φόρου επί τη βάσει του άρθρου 129, παράγραφος 1, του Κώδικα Φορολογικών και Κοινωνικοασφαλιστικών Διαδικασιών.

14 Στην από 1 Οκτωβρίου 2012 γνωμοδότησή της περί συμψηφισμού ή επιστροφής, η φορολογική αρχή αρνήθηκε την επιστροφή του ΦΠΑ με το αιτιολογικό ότι εν προκειμένω δεν συνέτρεχαν οι νόμιμες προϋποθέσεις της επιστροφής αυτής. Κατά την εν λόγω αρχή, εφόσον η διορθωτική απόφαση επιβολής φόρου αποτελούσε διοικητική πράξη παράγουσα έννομα αποτελέσματα και ελλείψει δικαστικής αποφάσεως που να έχει καταστεί εκτελεστή ή ισχύουσας διοικητικής αποφάσεως κατά την έννοια του άρθρου 129, παράγραφος 5, του Κώδικα Φορολογικών και Κοινωνικοασφαλιστικών Διαδικασιών, δεν ήταν δυνατόν να θεωρηθεί η καταβολή του φόρου ως αχρεωστήτως πραγματοποιηθείσα και να επιστραφεί ο φόρος αυτός.

15 Η GST – Sarviz άσκησε διοικητική ένσταση ενώπιον του Direktor. Με απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2012, ο Direktor απέρριψε την ως άνω διοικητική ένσταση, εκτιμώντας ότι η προσβαλλόμενη πράξη ήταν νόμιμη για τους λόγους βάσει των οποίων είχε εκδοθεί. Κατά της αποφάσεως αυτής, άσκησε προσφυγή ενώπιον του Administrativen sad Plovdiv (Διοικητικού Πρωτοδικείου Plovdiv). Η προσφυγή αυτή επίσης απορρίφθηκε για λόγους αντίστοιχους με εκείνους τους οποίους είχε επικαλεσθεί η φορολογική αρχή. Η GST – Sarviz άσκησε αναίρεση ενώπιον του Varhoven administrativen sad (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου).

16 Το αιτούν δικαστήριο τονίζει ότι η φορολογική αρχή δεν δέχθηκε δικαίωμα της GST Skafolding να εκπέσει τον φόρο εισροών για τον ΦΠΑ που είχε εξοφλήσει, με το αιτιολογικό ότι η GST Skafolding δεν διέθετε το αντίστοιχο έγγραφο φορολογικής χρήσεως που απαιτείται κατά το άρθρο 71, παράγραφος 1, σημείο 1, του ZDDS. Ειδικότερα, κατά τη βουλγαρική νομοθεσία, η ύπαρξη διορθωτικής αποφάσεως επιβολής φόρου, όπως η επίμαχη απόφαση της 12ης Μαρτίου 2012, καθιστά αδύνατη την τακτοποίηση των εγγράφων φορολογικής χρήσεως. Η GST Skafolding δεν διέθετε επομένως έγκυρο έγγραφο φορολογικής χρήσεως το οποίο να παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών.

17 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ακόμη ότι η είσπραξη του ΦΠΑ δύο φορές, δηλαδή μία φορά από τον πάροχο και μία φορά από τον λήπτη, και η άρνηση να επιστραφεί ο εν λόγω φόρος στον πάροχο και να παρασχεθεί έκπτωση του φόρου εισροών στον λήπτη αντιβαίνουν στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Κατά το δικαστήριο αυτό, η άρνηση επιστροφής έχει ως αποτέλεσμα τη μετάθεση του φορολογικού βάρους στον πάροχο.

18 Το αιτούν δικαστήριο, μολονότι επισημαίνει ότι δεν έχει γίνει ερμηνεία των άρθρων 193 και 194 της οδηγίας ΦΠΑ που θα μπορούσε να είναι χρήσιμη σε συσχετισμό με τα πραγματικά περιστατικά της προκειμένης υποθέσεως, παραπέμπει στην απόφαση ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35), κατά την οποία, εφόσον δεν υπάρχουν διαδικαστικές διατάξεις στην εθνική έννομη τάξη, το δικαίωμα του παρόχου και του λήπτη μιας πράξεως να τύχουν της ίδιας αντιμετωπίσεως σε ό,τι αφορά τη δυνατότητα φορολογήσεως αυτής της παροχής και τον οφειλόμενο γι' αυτήν ΦΠΑ καθίστανται άνευ οιασδήποτε πρακτικής αποτελεσματικότητας. Σχετικά με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, το αιτούν δικαστήριο επικαλείται την ερμηνεία στην οποία προέβη το Δικαστήριο στην απόφαση Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233).

19 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Varhoven administrativen sad αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 193 της οδηγίας ΦΠΑ την έννοια ότι ο ΦΠΑ οφείλεται αποκλειστικώς είτε από τον υποκείμενο σε φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών είτε από το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις παρεχόμενες υπηρεσίες, όταν η φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο το οποίο δεν είναι εγκατεστημένο στο κράτος μέλος όπου οφείλεται ο ΦΠΑ, εφόσον αυτό προβλέπεται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος, και όχι και από τα δύο πρόσωπα συγχρόνως;

2) Εφόσον γίνει δεκτό ότι ο ΦΠΑ οφείλεται μόνον από το ένα εκ των δύο προσώπων –είτε από τον προμηθευτή ή τον παρέχοντα υπηρεσίες είτε από τον αποκτώντα ή τον λήπτη, εάν αυτό προβλέπεται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος–, πρέπει να τηρηθεί ο κανόνας του άρθρου 194 της οδηγίας ΦΠΑ ακόμη και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο λήπτης των υπηρεσιών δεν εφήρμοσε σωστά τον μηχανισμό της αντιστροφής της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ διότι θεώρησε ότι ο παρέχων υπηρεσίες δεν είχε αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση στο έδαφος της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας για τους σκοπούς του ΦΠΑ, ενώ στην πραγματικότητα ο παρέχων υπηρεσίες είχε εγκατασταθεί εκεί μόνιμα σε σχέση με τις παρεχόμενες υπηρεσίες;

3) Έχει η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία είναι αποφασιστικής σημασίας για τη θέσπιση και λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ, την έννοια ότι επιτρέπει πρακτική φορολογικού ελέγχου όπως αυτή που αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης, κατά την οποία ο ΦΠΑ υπολογίζεται εκ νέου, αυτή την φορά εις βάρος του παρέχοντος υπηρεσίες, μολονότι ο λήπτης των υπηρεσιών εφάρμοσε τη διαδικασία για την αντιστροφή της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ, λαμβανομένων υπόψη ότι ο λήπτης έχει ήδη υπολογίσει τον αντιστοιχούντα στην παροχή της υπηρεσίας φόρο, ότι κάθε κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων έχει εξαλειφθεί και ότι δεν έχει εφαρμογή η ρύθμιση που προβλέπεται στο εθνικό δίκαιο για τη διόρθωση των εγγράφων φορολογικής χρήσεως;

4) Έχει η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας την έννοια ότι δεν επιτρέπεται στη φορολογική αρχή να αρνείται, δυνάμει διατάξεως εθνικού νόμου, στον παρέχοντα μια υπηρεσία για την οποία ο λήπτης υπολόγισε τον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 82, παράγραφος 2, του ZDDS, την επιστροφή του ΦΠΑ που ελήφθη δύο φορές υπόψη, όταν η φορολογική αρχή έχει αρνηθεί στον λήπτη το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που ελήφθη δύο φορές υπόψη με την αιτιολογία ότι ελλείπει το σχετικό έγγραφο φορολογικής χρήσεως, αλλά εξαιτίας της υπάρξεως της παράγουσας έννομα αποτελέσματα διορθωτικής αποφάσεως επιβολής φόρου έχει παύσει να είναι εφαρμοστέα η ρύθμιση που προβλέπεται στο εθνικό δίκαιο για τη διόρθωση των εν λόγω εγγράφων;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

20 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 193 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι υπόχρεος του ΦΠΑ είναι αποκλειστικώς είτε ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος παρέχει μια υπηρεσία είτε ο λήπτης της υπηρεσίας αυτής, όταν η υπηρεσία αυτή έχει παρασχεθεί από μόνιμη εγκατάσταση εντός του κράτους μέλους στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ.

21 Κατά το άρθρο 193 της οδηγίας ΦΠΑ, ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος παρέχει μια φορολογητέα υπηρεσία, εκτός των περιπτώσεων στις οποίες ο φόρος αυτός οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα, μεταξύ άλλων, με το άρθρο 194 της οδηγίας αυτής. Βάσει του εν λόγω άρθρου 194, όταν η φορολογητέα παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι, στην περίπτωση αυτή, ο υπόχρεος του φόρου είναι ο λήπτης της υπηρεσίας.

22 Εξ αυτού συνάγεται ότι, βάσει της οδηγίας ΦΠΑ, υπόχρεος του ΦΠΑ είναι καταρχήν μόνο ο παρέχων υπηρεσίες, πλην των περιπτώσεων στις οποίες δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ και το κράτος αυτό έχει προβλέψει ότι υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο λήπτης της υπηρεσίας.

23 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, έπειτα από έλεγχο, η βουλγαρική φορολογική αρχή εξέδωσε, στις 12 Μαρτίου 2012, διορθωτική απόφαση επιβολής φόρου με την οποία εκτίμησε ότι ο παρέχων την υπηρεσία, η GST – Sarviz, διέθετε μόνιμη εγκατάσταση στη Βουλγαρία από την οποία παρέσχε τις τεχνικές και συμβουλευτικές υπηρεσίες στην GST Skafolding.

24 Υπ' αυτές τις συνθήκες, συνάγεται ότι, δυνάμει της οδηγίας ΦΠΑ, είναι αποκλειστικώς υποχρέωση του παρέχοντος υπηρεσίες, όπως είναι η GST – Sarviz, να καταβάλει στη βουλγαρική φορολογική αρχή τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις υπηρεσίες τις οποίες παρέσχε στη Βουλγαρία από τις 15 Φεβρουαρίου έως τις 29 Δεκεμβρίου 2010.

25 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 193 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι μόνον ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος παρέχει μια υπηρεσία είναι υπόχρεος του ΦΠΑ όταν η υπηρεσία αυτή έχει παρασχεθεί από μόνιμη εγκατάσταση εντός του κράτους μέλους στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

26 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 194 της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιτρέπει στη φορολογική αρχή κράτους μέλους να θεωρήσει ως υπόχρεο του ΦΠΑ τον λήπτη υπηρεσίας που παρεσχέθη από μόνιμη εγκατάσταση του παρόχου, όταν τόσο ο πάροχος όσο και ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος του ίδιου κράτους μέλους, έστω και αν ο ως άνω λήπτης έχει ήδη εξοφλήσει τον φόρο αυτό στηριζόμενος στην εσφαλμένη εικασία ότι ο εν λόγω πάροχος δεν διέθετε μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος αυτό.

27 Όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 21 της παρούσας αποφάσεως, δυνατότητα των κρατών μελών να προβλέψουν εφαρμογή του μηχανισμού της αντιστροφής της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ υφίσταται μόνο, βάσει του άρθρου 194 της οδηγίας ΦΠΑ, σε περίπτωση που ο παρέχων τις υπηρεσίες δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ.

28 Συνεπώς, σε περίπτωση που οι υπηρεσίες έχουν παρασχεθεί από μόνιμη εγκατάσταση του παρόχου στο έδαφος του κράτους μέλους στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ, ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών δεν μπορεί να θεωρηθεί ως υπόχρεος του ΦΠΑ.

29 Συναφώς, το γεγονός ότι ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών προέβη σε εξόφληση του ΦΠΑ στηριζόμενος στην εσφαλμένη εικασία ότι ο πάροχος δεν διέθετε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ δεν επιτρέπει στη φορολογική αρχή να παρεκκλίνει από τον ως άνω κανόνα κρίνοντας ότι υπόχρεος του ΦΠΑ δεν είναι ο πάροχος, αλλά ο λήπτης.

30 Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 194 της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπει στη φορολογική αρχή κράτους μέλους να θεωρήσει ως υπόχρεο του ΦΠΑ τον λήπτη υπηρεσίας που παρεσχέθη από μόνιμη εγκατάσταση του παρόχου, όταν τόσο ο πάροχος όσο και ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος του ίδιου κράτους μέλους, έστω και αν ο ως άνω λήπτης έχει ήδη εξοφλήσει τον φόρο αυτό στηριζόμενος στην εσφαλμένη εικασία ότι ο εν λόγω πάροχος δεν διέθετε μόνιμη εγκατάσταση στο ως άνω κράτος.

Επί του τρίτου και του τετάρτου ερωτήματος

31 Με το τρίτο και το τέταρτο ερώτημα, τα οποία πρέπει να συνεξετασθούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική διάταξη που επιτρέπει στη φορολογική αρχή να αρνηθεί στον παρέχοντα υπηρεσίες την επιστροφή του φόρου αυτού τον οποίο εξόφλησε, ενώ στον λήπτη των υπηρεσιών αυτών, ο οποίος επίσης εξόφλησε τον εν λόγω φόρο για τις ίδιες υπηρεσίες, δεν έχει αναγνωρισθεί δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου αυτού με το αιτιολογικό ότι δεν διέθετε το αντίστοιχο έγγραφο φορολογικής χρήσεως, δεδομένου ότι η εθνική νομοθεσία δεν επιτρέπει την τακτοποίηση των εγγράφων φορολογικής χρήσεως όταν υφίσταται οριστική πράξη διορθωτικής επιβολής φόρου.

32 Πρέπει πρώτον να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ αντανακλάται στο σύστημα των εκπτώσεων, σκοπός του οποίου είναι η πλήρης απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει συνεπώς ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται καταρχήν στον ΦΠΑ (απόφαση Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

33 Δεύτερον, το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, προς διασφάλιση της ουδετερότητας του ΦΠΑ, στα κράτη μέλη εναπόκειται να προβλέπουν, στην εσωτερική έννομη τάξη τους, τη δυνατότητα διακανονισμού του φόρου που κακώς χρεώθηκε, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του. Αν όμως ο εκδότης του τιμολογίου έχει εξαλείψει εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί ο ως άνω κακώς χρεωθείς φόρος να μπορεί να διορθωθεί, χωρίς τα κράτη μέλη να έχουν την ευχέρεια να εξαρτούν ένα τέτοιο διακανονισμό από την καλή πίστη του εκδότη του εν λόγω τιμολογίου. Ο διακανονισμός αυτός δεν μπορεί να εξαρτάται από τη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής (απόφαση Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, σκέψεις 26 και 27 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

34 Τρίτον, υπενθυμίζεται ότι τα μέτρα τα οποία έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν τα κράτη μέλη για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του φόρου και για την αποφυγή της φοροδιαφυγής δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη των σκοπών αυτών. Δεν πρέπει συνεπώς να εφαρμόζονται κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ, η οποία αποτελεί

θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη σχετική νομοθεσία της Ένωσης (απόφαση Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, σκέψεις 28 και 29 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

35 Σε ό,τι αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει αφενός ότι, βάσει της εφαρμοστέας εθνικής νομοθεσίας, ο παρέχων υπηρεσίες έχει παύσει να έχει τη δυνατότητα να διορθώσει τα τιμολόγια που εξέδωσε αφ' ης στιγμής η φορολογική αρχή κατήρτισε εις βάρος του, στις 12 Μαρτίου 2012, οριστική πράξη διορθωτικής επιβολής φόρου. Αφετέρου, δεν αμφισβητείται ότι ο ως άνω παρέχων υπηρεσίες κατέβαλε δεόντως, με εντολή πληρωμής της 26ης Μαρτίου 2012, τον απαιτούμενο κατά την πράξη αυτή ΦΠΑ.

36 Εξάλλου, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, εφόσον η φορολογική αρχή αρνήθηκε οριστικώς στον αποδέκτη των εν λόγω τιμολογίων το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε διά του μηχανισμού της αντιστροφής της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ, εξαλείφεται εντελώς ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων λόγω ασκήσεως του ως άνω δικαιώματος.

37 Υπ' αυτές τις συνθήκες, αφ' ης στιγμής ο παρέχων υπηρεσίες δεν δύναται να διορθώσει τα εν λόγω τιμολόγια και αδυνατεί ως εκ τούτου να αξιώσει την καταβολή του ΦΠΑ από τον λήπτη των υπηρεσιών αυτών, η άρνηση της φορολογικής αρχής να του επιστρέψει τον ως άνω ΦΠΑ σημαίνει μετάθεση του βάρους του φόρου αυτού στον παρέχοντα υπηρεσίες και κατά συνέπεια αντιβαίνει στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

38 Τα πράγματα θα ήταν όμως διαφορετικά σε περίπτωση που ο παρέχων υπηρεσίες, αφού είχε καταβάλει δεόντως τον ΦΠΑ, τον οποίο όφειλε κατόπιν της οριστικής πράξεως διορθωτικής επιβολής φόρου, μπορούσε, βάσει της εθνικής νομοθεσίας, να διορθώσει τα εκδοθέντα τιμολόγια και να ανακτήσει τον ως άνω ΦΠΑ από τον λήπτη των υπηρεσιών ο οποίος θα είχε ζητήσει από τη φορολογική αρχή την έκπτωση του φόρου αυτού.

39 Εξάλλου, υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης στην οποία η εξάλειψη του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων είναι οριστική, δεν είναι απαραίτητο, για την είσπραξη του ΦΠΑ και την πρόληψη της φοροδιαφυγής, να είναι αδύνατη η τακτοποίηση των εγγράφων φορολογικής χρήσεως.

40 Τέλος, πρέπει ακόμη να υπομνησθεί ότι η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης ακριβώς ανάλογου προς την τιμή των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών, οπότε η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ποσό ΦΠΑ υψηλότερο εκείνου που προκύπτει από έναν τέτοιο υπολογισμό (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση Tulică και Plavoşin, C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψεις 32 και 36 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

41 Υπό περιστάσεις όμως όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, η μη επιστροφή του ΦΠΑ στον παρέχοντα υπηρεσίες σημαίνει ότι ο φόρος αυτός βαρύνει τόσο τον παρέχοντα υπηρεσίες όσο και τον λήπτη των υπηρεσιών αυτών, οπότε η φορολογική αρχή εισπράττει ποσό ΦΠΑ υψηλότερο εκείνου το οποίο θα εισέπραττε κανονικά ο παρέχων υπηρεσίες από τον λήπτη αν είχε τη δυνατότητα να τακτοποιήσει τα τιμολόγια που εξέδωσε, στο μέτρο που η ως άνω αρχή έχει εισπράξει τον ΦΠΑ δύο φορές, από τον λήπτη των υπηρεσιών αφενός και από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες αυτές αφετέρου.

42 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι στο τρίτο και στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική διάταξη που επιτρέπει στη φορολογική αρχή να αρνηθεί στον παρέχοντα υπηρεσίες την επιστροφή του φόρου αυτού τον οποίο εξόφλησε, ενώ στον λήπτη των υπηρεσιών αυτών, ο οποίος επίσης εξόφλησε τον εν λόγω φόρο για τις ίδιες υπηρεσίες, δεν έχει αναγνωρισθεί

δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου αυτού με το αιτιολογικό ότι δεν διέθετε το αντίστοιχο έγγραφο φορολογικής χρήσεως, δεδομένου ότι η εθνική νομοθεσία δεν επιτρέπει την τακτοποίηση των εγγράφων φορολογικής χρήσεως όταν υφίσταται οριστική πράξη διορθωτικής επιβολής φόρου.

Επί των δικαστικών εξόδων

43 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 (έκτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2010/88/ΕΕ του Συμβουλίου, της 7ης Δεκεμβρίου 2010, έχει την έννοια ότι μόνον ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος παρέχει μια υπηρεσία είναι υπόχρεος του φόρου προστιθέμενης αξίας όταν η υπηρεσία αυτή έχει παρασχεθεί από μόνιμη εγκατάσταση εντός του κράτους μέλους στο οποίο οφείλεται ο φόρος αυτός.

2) Το άρθρο 194 της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2010/88, έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει στη φορολογική αρχή κράτους μέλους να θεωρήσει ως υπόχρεο του φόρου προστιθέμενης αξίας τον λήπτη υπηρεσίας που παρεσχέθη από μόνιμη εγκατάσταση του παρόχου, όταν τόσο ο πάροχος όσο και ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος του ίδιου κράτους μέλους, έστω και αν ο ως άνω λήπτης έχει ήδη εξοφλήσει τον φόρο αυτό στηριζόμενος στην εσφαλμένη εικασία ότι ο πάροχος δεν διέθετε μόνιμη εγκατάσταση στο ως άνω κράτος.

3) Η αρχή της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική διάταξη που επιτρέπει στη φορολογική αρχή να αρνηθεί στον παρέχοντα υπηρεσίες την επιστροφή του φόρου αυτού τον οποίο εξόφλησε, ενώ στον λήπτη των υπηρεσιών αυτών, ο οποίος επίσης εξόφλησε τον εν λόγω φόρο για τις ίδιες υπηρεσίες, δεν έχει αναγνωρισθεί δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου αυτού με το αιτιολογικό ότι δεν διέθετε το αντίστοιχο έγγραφο φορολογικής χρήσεως, δεδομένου ότι η εθνική νομοθεσία δεν επιτρέπει την τακτοποίηση των εγγράφων φορολογικής χρήσεως όταν υφίσταται οριστική πράξη διορθωτικής επιβολής φόρου.

(υπογραφές)