Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 5ης Σεπτεμβρίου 2024*

«Προδικαστική παραπομπή – Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – ΦΠΑ που χρεώθηκε και καταβλήθηκε εσφαλμένως – Διόρθωση του τιμολογίου – Θέση του παρόχου υπό εκκαθάριση – Επιστροφή του ΦΠΑ στον πάροχο – Άρνηση της φορολογικής αρχής να επιστρέψει τον ΦΠΑ κατευθείαν στον λήπτη – Προτεραιότητα όσον αφορά το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ – Κίνδυνος διπλής επιστροφής του ΦΠΑ – Κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων»

Στην υπόθεση C-83/23,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) με απόφαση της 3ης Νοεμβρίου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 15 Φεβρουαρίου 2023, στο πλαίσιο της δίκης

H GmbH

κατά

Finanzamt M,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους F. Biltgen (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, N. Wahl και M. L. Arastey Sahún, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: T. Ćapeta

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 11ης Ιανουαρίου 2024,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η H GmbH, εκπροσωπούμενη από τους M. Boche, M. von Einem και A. Graf, Rechtsanwälte, D. Hoffmanns και J. Scholz, Steuerberater,

– η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Möller και N. Scheffel,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις B. Eggers και J. Jokubauskaitė,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010 (ΕΕ 2010, L 189, σ. 1) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), καθώς και της οδηγίας 2008/9/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112, σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος (ΕΕ 2008, L 44, σ. 23).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της H GmbH, εταιρίας εγκατεστημένης στη Γερμανία, και της Finanzamt M (φορολογικής αρχής M, Γερμανία) σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των εισροών και επιστροφής του φόρου αυτού για λόγους επιείκειας.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα ακόλουθα:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

4 Το άρθρο 168, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

5 Το άρθρο 178, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168 στοιχείο α) έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 6 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI».

6 Το άρθρο 203 της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:

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

Το γερμανικό δίκαιο

Ο UStG

7 Το άρθρο 14, παράγραφος 4, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (BGBl. 2013 I, σ. 1809) (στο εξής: UStG), προβλέπει τα εξής:

«Το τιμολόγιο πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία:

[…]

8. τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή, καθώς και το ποσό του φόρου που οφείλεται επί της αντιπαροχής ή, σε περίπτωση φορολογικής απαλλαγής, τη μνεία ότι η παράδοση αγαθού ή η παροχή υπηρεσίας τυγχάνει απαλλαγής.»

8 Κατά το άρθρο 14c, παράγραφος 1, του UStG:

«Αν ο επιχειρηματίας έχει αναγράψει χωριστά, σε τιμολόγιο παράδοσης αγαθού ή άλλης παροχής, μεγαλύτερο ποσό ΦΠΑ από το οφειλόμενο δυνάμει του παρόντος νόμου, υποχρεούται να καταβάλει και το υπερβάλλον ποσό. Εάν ο επιχειρηματίας διορθώσει το ποσό του φόρου έναντι του λήπτη της παροχής, εφαρμόζεται κατ' αναλογίαν το άρθρο 17, παράγραφος 1. […]»

9 Το άρθρο 15, παράγραφος 1, του EStG ορίζει τα ακόλουθα:

«Ο επιχειρηματίας μπορεί να εκπίπτει τα ακόλουθα ποσά φόρου επί των εισροών:

1. τον κατά νόμο οφειλόμενο φόρο για παραδόσεις και άλλες παροχές στις οποίες προέβη άλλος επιχειρηματίας, για τις ανάγκες της επιχείρησής του. Η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης προϋποθέτει ότι ο επιχειρηματίας έχει στην κατοχή του τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τα άρθρα 14 και 14a. […]»

Ο ΑΟ

10 Ο Abgabenordnung (φορολογικός κώδικας), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (BGBl. 2002 I, σ. 3866) (στο εξής: ΑΟ), περιλαμβάνει ένα άρθρο 163, τιτλοφορούμενο «Κατά παρέκκλιση καθορισμός του φόρου για λόγους επιείκειας», του οποίου η παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, ορίζει τα εξής:

«Ο φόρος μπορεί να καθορίζεται σε χαμηλότερο επίπεδο και τυχόν επιμέρους βάσεις επιβολής του φόρου που αυξάνουν τον φόρο μπορούν να μη λαμβάνονται υπόψη, όταν προκύπτει ότι η επιβολή του φόρου θα ήταν ανεπιεικής υπό τις περιστάσεις της συγκεκριμένης περίπτωσης.»

11 Το άρθρο 227 του ΑΟ ορίζει τα εξής:

«Οι φορολογικές αρχές μπορούν να παραιτούνται, εν όλω ή εν μέρει, από αξιώσεις για την είσπραξη φορολογικής οφειλής, εάν σε συγκεκριμένη περίπτωση θα ήταν ανεπιεικές να τις εισπράξουν· υπό τις ίδιες προϋποθέσεις είναι δυνατή και η επιστροφή ή η έκπτωση ποσών που έχουν ήδη καταβληθεί.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Η Η, αναιρεσείουσα της κύριας δίκης, διαδέχθηκε μια ετερόρρυθμη εταιρία εγκατεστημένη στη Γερμανία (στο εξής: KG), η οποία είχε ως εταιρικό σκοπό τη μίσθωση κινητών πραγμάτων σε άλλες επιχειρήσεις, ιδίως υπό τη μορφή πωλήσεως και επαναμισθώσεως. Η διαφορά της κύριας δίκης αφορά έξι πράξεις πωλήσεως και επαναμισθώσεως που διενήργησε η KG υπέρ της E-GmbH, άλλης εταιρίας εγκατεστημένης στη Γερμανία, κατά τα έτη 2007, 2008, 2010 και 2012.

13 Στο πλαίσιο καθεμιάς από τις πράξεις αυτές, η E-GmbH αγόραζε ένα νέο μηχανοκίνητο σκάφος από την E-sr, εταιρία εγκατεστημένη στην Ιταλία. Τα αντίστοιχα τιμολόγια έφεραν την ένδειξη «ενδοκοινοτική παράδοση» και δεν περιελάμβαναν ΦΠΑ. Η τιμή αγοράς κάθε σκάφους καταβαλλόταν εξ ολοκλήρου από την E-GmbH.

14 Κατόπιν εκάστης των αγορών αυτών, η E-GmbH και η KG συνήπταν, κατ' αρχάς, σύμβαση πωλήσεως και επαναμισθώσεως, η οποία προέβλεπε, αφενός, την πώληση του πλοίου στην KG στην καθαρή τιμή αγοράς, προσαυξημένη κατά τον γερμανικό ΦΠΑ, και, αφετέρου, τη σύναψη συμβάσεως μισθώσεως με αντικείμενο τη μεταβίβαση στην E-GmbH του δικαιώματος χρήσεως του πλοίου αυτού. Στη συνέχεια, η E-GmbH εξέδιδε τιμολόγιο για την πώληση του σκάφους με αποδέκτη την KG αναγράφοντας ρητά τον γερμανικό ΦΠΑ, δήλωνε τον εν λόγω ΦΠΑ στις φορολογικές της δηλώσεις και τον απέδιδε στη Finanzamt X (φορολογική αρχή X, Γερμανία). Το τιμολόγιο δεν περιείχε κανένα στοιχείο σχετικά με τον τόπο στον οποίο βρισκόταν το σκάφος κατά το χρονικό σημείο της πωλήσεως. Στις δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλλε η KG, εξέπιπτε, ως ΦΠΑ επί των εισροών, τον ΦΠΑ που αναγραφόταν στο τιμολόγιο. Η E-GmbH και η KG συνήπταν, τέλος, σύμβαση μισθώσεως κινητών για το σκάφος, διάρκειας 36 μηνών.

15 Στο πλαίσιο ελέγχου της E-GmbH για το έτος 2008, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι, κατά το χρονικό σημείο κατά το οποίο η E-GmbH πώλησε τα πλοία στην KG, τα σκάφη αυτά δεν βρίσκονταν στη Γερμανία, αλλά στην Ιταλία. Τον Οκτώβριο του 2012 η E-GmbH πληροφόρησε την KG ότι είχε αναγράψει εκ παραδρομής τον γερμανικό ΦΠΑ σε δύο τιμολόγια, εκδοθέντα τον Απρίλιο και τον Οκτώβριο του 2008 αντιστοίχως, και της επισήμανε ότι τα τιμολόγια αυτά επρόκειτο να διορθωθούν.

16 Κατόπιν ελέγχου ΦΠΑ διενεργηθέντος στα γραφεία της KG, ο ελεγκτής έκρινε ότι οι παραδόσεις πλοίων έπρεπε να χαρακτηριστούν ως παραδόσεις χωρίς μεταφορά οι οποίες, κατά το άρθρο 31 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 3, παράγραφος 7, του UStG, δεν ήταν φορολογητέες στη Γερμανία, αλλά στην Ιταλία, όπου βρίσκονταν τα πλοία αυτά κατά τον χρόνο της πωλήσεώς τους. Ο ελεγκτής έκρινε ότι ο ΦΠΑ τον οποίο χρέωσε η E-GmbH στην KG οφειλόταν δυνάμει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ και του άρθρου 14c του UStG, αλλά η KG δεν μπορούσε να τον εκπέσει ως ΦΠΑ επί των εισροών.

17 Η φορολογική αρχή M συντάχθηκε με την εκτίμηση αυτή και εξέδωσε εις βάρος της KG, σύμφωνα με το άρθρο 173, παράγραφος 1, σημείο 1, του AO, διορθωτική πράξη επιβολής ΦΠΑ με την οποία μειώθηκε το ποσό του ΦΠΑ που εξέπεσε η εταιρία αυτή για το έτος 2008, κατά τη διάρκεια του οποίου εκδόθηκαν δύο τιμολόγια πωλήσεως πλοίου. Στη συνέχεια, απέρριψε ως αβάσιμη τη διοικητική προσφυγή που ασκήθηκε κατά της διορθωτικής αυτής πράξεως.

18 Κατά τα έτη 2006, 2010 και 2012 εκδόθηκαν άλλα τέσσερα τιμολόγια πωλήσεως σκάφους. Η φορολογική αρχή M εξέδωσε διορθωτικές πράξεις επιβολής ΦΠΑ και για τα έτη 2007 και 2010, αφορώσες την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε βάσει τιμολογίων εκδοθέντων για τα έτη 2006 και 2010. Αφού η φορολογική αρχή M απέρριψε ως αβάσιμη τη διοικητική προσφυγή την οποία άσκησε η KG κατά των εν λόγω διορθωτικών, η KG τής απέδωσε τον εν λόγω ΦΠΑ. Τέλος, η KG δεν προέβη σε καμία έκπτωση ΦΠΑ για τις πωλήσεις πλοίων που αναγράφονταν στην ετήσια δήλωση ΦΠΑ του έτους 2012.

19 Το 2014 η E-GmbH υποβλήθηκε σε διαδικασία αφερεγγυότητας. Ο σύνδικος της πτωχεύσεως που ήταν επιφορτισμένος με την εκκαθάριση της εταιρίας αυτής διόρθωσε τα έξι τιμολόγια σχετικά με την παράδοση των πλοίων, απαλείφοντας την εσφαλμένη αναγραφή του ΦΠΑ. Η φορολογική αρχή X επισήμανε ότι ο σύνδικος της πτωχεύσεως είχε προσκομίσει τα διορθωμένα τιμολόγια στις 10 Δεκεμβρίου 2014 και ότι είχε υποβάλει αίτηση διορθώσεως στις 8 Ιανουαρίου 2015. Η φορολογική αρχή X δέχθηκε το αίτημα αυτό και επέστρεψε τον αντίστοιχο ΦΠΑ, ο οποίος αποδόθηκε στην πτωχευτική περιουσία, ενώ παράλληλα ενημέρωσε τον φορολογικό εκπρόσωπο του συνδίκου ότι ήταν υποχρεωμένος να υποβάλει τις πράξεις σε ΦΠΑ στην Ιταλία. Ωστόσο, κατά την αναιρεσείουσα της κύριας δίκης, ο σύνδικος της πτωχεύσεως αρνήθηκε να εκδώσει τιμολόγια στα οποία να αναγράφεται ο ιταλικός ΦΠΑ. Η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης δεν προσέφυγε στη δικαιοσύνη κατά της E-GmbH προκειμένου να λάβει τέτοια τιμολόγια.

20 Η KG ζήτησε από τη φορολογική αρχή M, βάσει του άρθρου 163 του AO, να υπολογίσει εκ νέου, για λόγους επιείκειας, τον ΦΠΑ για τα έτη 2007, 2008, 2010 και 2012. Η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση αυτή και, στη συνέχεια, απέρριψε επίσης ως αβάσιμη τη διοικητική προσφυγή της KG κατά της αποφάσεως αυτής.

21 Η προσφυγή την οποία άσκησε η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης ενώπιον του Finanzgericht Düsseldorf (πρωτοβάθμιου φορολογικού δικαστηρίου Ντίσελντορφ, Γερμανία) απορρίφθηκε με την αιτιολογία ότι η φορολογική αρχή M δεν ήταν υποχρεωμένη να επιστρέψει στην αναιρεσείουσα τον ΦΠΑ που εσφαλμένως χρεώθηκε στο τιμολόγιο, δεδομένου ότι ο εν λόγω ΦΠΑ είχε επιστραφεί στην πτωχευτική περιουσία της E-GmbH. Επιπλέον, κατά το δικαστήριο αυτό, η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης δεν έχει έναντι της E-GmbH κανένα αστικής φύσεως δικαίωμα για την επιστροφή του εν λόγω ΦΠΑ, αλλά έχει μόνο δικαίωμα να εκδοθεί στο όνομά της τιμολόγιο στο οποίο να περιλαμβάνεται ο ιταλικός ΦΠΑ.

22 Υπό τις συνθήκες αυτές, η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία).

23 Κατά πρώτον, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου, και ειδικότερα από την απόφαση της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), προκύπτει ότι, υπό ορισμένες περιστάσεις, υφίσταται «άμεσο δικαίωμα» του αποδέκτη τιμολογίου στο οποίο αναγράφεται αχρεώστητος ΦΠΑ να του επιστραφεί ο εν λόγω ΦΠΑ από τη φορολογική αρχή. Προσφάτως, με την απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790), το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν της νομολογίας αυτής, έκρινε ότι εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας, αφενός, ο πάροχος υπηρεσιών ο οποίος αχρεωστήτως κατέβαλε τον ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του και, αφετέρου, ο λήπτης των υπηρεσιών μπορεί να εναγάγει ενώπιον των πολιτικών δικαστηρίων τον πάροχο των υπηρεσιών, διεκδικώντας το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό, σέβεται τις αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αποτελεσματικότητας, δεδομένου ότι επιτρέπει στον λήπτη των υπηρεσιών που επιβαρύνθηκε με τον εκ πλάνης χρεωθέντα σε τιμολόγιο ΦΠΑ να επιτύχει την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών. Στην απόφαση εκείνη, το Δικαστήριο επισήμανε επίσης ότι, αν η επιστροφή του ΦΠΑ καθίσταται αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής, ιδίως σε περίπτωση αφερεγγυότητας του παρόχου των υπηρεσιών, ο λήπτης των υπηρεσιών μπορεί, βάσει των αρχών της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αποτελεσματικότητας, να ζητήσει την επιστροφή απευθείας από τη φορολογική αρχή. Κατά το αιτούν δικαστήριο, το Δικαστήριο έκρινε, με την εν λόγω απόφαση, ότι η τελευταία αυτή δυνατότητα υφίσταται και όταν, λόγω παραδρομής ως προς τον ακριβή τόπο της παροχής, ο φόρος καταβλήθηκε σε λάθος κράτος μέλος, εφόσον δεν συντρέχει κατάχρηση ή απάτη, διότι τόσο ο πάροχος των υπηρεσιών όσο και ο λήπτης των υπηρεσιών είναι καλόπιστοι, και επομένως δεν υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων.

24 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η υπόθεση της κύριας δίκης προσομοιάζει, λόγω ορισμένων περιστάσεών της, με εκείνη επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790). Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει κατά πόσον η λύση που έγινε δεκτή με την απόφαση αυτή μπορεί να εφαρμοστεί στην υπόθεση της κύριας δίκης. Ειδικότερα, η εν λόγω απόφαση δεν δίνει απάντηση στο ερώτημα αν υφίσταται «άμεσο δικαίωμα» επιστροφής σε περίπτωση κατά την οποία, όπως εν προκειμένω, ο εθνικός ΦΠΑ που αναγράφεται στο αρχικό τιμολόγιο πρέπει να αντικατασταθεί από υψηλότερο ΦΠΑ άλλου κράτους μέλους. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται μήπως, λαμβανομένου υπόψη του συνόλου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και περιλαμβανομένου του κράτους μέλους εντός του οποίου πράγματι εκπληρώθηκε η παροχή, υφίσταται αντ' αυτού δικαίωμα εκδόσεως τιμολογίου στο οποίο να αναγράφεται ο ιταλικός φόρος. Στο πλαίσιο αυτό, η ως άνω απόφαση δεν επιλύει ούτε το ζήτημα αν το «άμεσο δικαίωμα» επιστροφής μπορεί, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, να εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι ο λήπτης έχει ασκήσει αγωγή ενώπιον των πολιτικών δικαστηρίων με αίτημα την έκδοση, από τον αφερέγγυο πάροχο, τιμολογίου στο οποίο να αναγράφεται ο ΦΠΑ αυτού του άλλου κράτους μέλους. Τίθεται, εξάλλου, το ζήτημα αν εκτιμήσεις που αφορούν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής θα μπορούσαν, σε μια τέτοια περίπτωση, να επηρεάσουν το δικαίωμα του λήπτη να αξιώσει απευθείας από τη φορολογική αρχή την επιστροφή του ΦΠΑ που κακώς χρεώθηκε και καταβλήθηκε. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι το γεγονός ότι ο εκκαθαριστής της E-GmbH δεν θα δηλώσει στην Ιταλία τον νομίμως οφειλόμενο ιταλικό ΦΠΑ θα μπορούσε, κατά το ιταλικό δίκαιο, να συνεπάγεται απάτη περί τον ΦΠΑ στην Ιταλία.

25 Κατά δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η φορολογική αρχή πρέπει να προτιμήσει το δικαίωμα επιστροφής που έχει ο εκδότης του τιμολογίου λόγω της διορθώσεως του τιμολογίου ή το «άμεσο δικαίωμα» του αποδέκτη του τιμολογίου. Διερωτάται, συναφώς, αν πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι η συνήθης αλληλουχία επιστροφής δεν μπορεί να ακολουθηθεί λόγω της αφερεγγυότητας του

εκδότη του τιμολογίου και/ή των χρονολογικών ιδιαιτεροτήτων όπως, για παράδειγμα, το γεγονός ότι, κατά το χρονικό σημείο της επιστροφής του ΦΠΑ στον εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή γνώριζε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ήταν αφερέγγυος και, επομένως, μπορούσε να διαβλέψει το ενδεχόμενο να έχει ο αποδέκτης του τιμολογίου «άμεσο δικαίωμα» επιστροφής.

26 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει λήπτης υπηρεσιών ο οποίος είναι εγκατεστημένος στην ημεδαπή το λεγόμενο “άμεσο δικαίωμα” έναντι της ημεδαπής φορολογικής αρχής, σύμφωνα με την απόφαση [της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167)], αν

α) έχει εκδοθεί τιμολόγιο με αποδέκτη τον λήπτη των υπηρεσιών και με εκδότη τον επίσης εγκατεστημένο στην ημεδαπή πάροχο των υπηρεσιών, στο οποίο αναγράφεται ημεδαπός φόρος και το οποίο εξοφλείται από τον λήπτη των υπηρεσιών, ενώ ο πάροχος των υπηρεσιών αποδίδει νομοτύπως τον αναγραφόμενο στο τιμολόγιο φόρο,

β) ωστόσο, η τιμολογηθείσα παροχή αποτελεί παροχή εκπληρωθείσα εντός άλλου κράτους μέλους,

γ) ο λήπτης των υπηρεσιών στερείται, ως εκ τούτου, της έκπτωσης φόρου στην ημεδαπή, επειδή δεν υφίσταται νομίμως οφειλόμενος φόρος στην ημεδαπή,

δ) ο πάροχος των υπηρεσιών διορθώνει, στη συνέχεια, το τιμολόγιο, απαλείφοντας την αναγραφή του ημεδαπού φόρου, με αποτέλεσμα τη μείωση του ποσού του τιμολογίου κατά το ύψος του αναγραφέντος φόρου,

ε) λόγω της κίνησης διαδικασίας αφερεγγυότητας εις βάρος του παρόχου των υπηρεσιών, ο λήπτης των υπηρεσιών δεν μπορεί να στραφεί κατά του παρόχου των υπηρεσιών για την ικανοποίηση χρηματικών αξιώσεων και

στ) ο μέχρι τούδε μη εγγεγραμμένος στο άλλο κράτος μέλος πάροχος υπηρεσιών έχει τη δυνατότητα να εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ του εν λόγω κράτους μέλους, ούτως ώστε να μπορεί στη συνέχεια να εκδώσει τιμολόγιο με αποδέκτη τον λήπτη των υπηρεσιών στο οποίο θα αναγράφει αριθμό φορολογικού μητρώου του ως άνω κράτους μέλους και θα περιλαμβάνει τον φόρο του κράτους μέλους αυτού, παρέχοντας κατ’ αυτόν τον τρόπο στον λήπτη των υπηρεσιών δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών εντός του εν λόγω κράτους μέλους στο πλαίσιο της ειδικής διαδικασίας που προβλέπει η οδηγία [2008/9];

2) Ασκεί επιρροή στην απάντηση που πρέπει να δοθεί στο ανωτέρω ερώτημα το γεγονός ότι η ημεδαπή φορολογική αρχή έχει επιστρέψει το ποσό του φόρου στον πάροχο των υπηρεσιών απλώς και μόνο λόγω της διόρθωσης του τιμολογίου, μολονότι ο πάροχος των υπηρεσιών, λόγω της εις βάρος του κίνησης διαδικασίας αφερεγγυότητας, δεν έχει επιστρέψει κανένα ποσό στον λήπτη των υπηρεσιών;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

27 Με τα δύο προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ’ ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία ΦΠΑ, ερμηνευόμενη υπό το πρίσμα των αρχών της αποτελεσματικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ, έχει την έννοια ότι ο λήπτης υπηρεσιών μπορεί να αξιώσει απευθείας από τη φορολογική αρχή του κράτους μέλους στο έδαφος του οποίου είναι εγκατεστημένος την επιστροφή του ΦΠΑ που κατέβαλε στον

πάροχο των υπηρεσιών αυτών, ο οποίος εκ παραδρομής χρέωσε τον εθνικό ΦΠΑ του εν λόγω κράτους μέλους αντί του νομίμως οφειλόμενου εντός άλλου κράτους μέλους ΦΠΑ και τον απέδωσε στις φορολογικές αρχές του πρώτου κράτους μέλους, στην περίπτωση που οι αρχές αυτές έχουν ήδη επιστρέψει τον ΦΠΑ στον πάροχο των υπηρεσιών, ο οποίος τελεί υπό εκκαθάριση.

28 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, η οποία βρίσκεται στο επίκεντρο του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπίσει ο νομοθέτης της Ένωσης, κατοχυρώνεται με τον μηχανισμό του δικαιώματος έκπτωσης που αποσκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του και διασφαλίζει, κατά συνέπεια, την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται, κατ' αρχήν, οι ίδιες στον ΦΠΑ (απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, σκέψη 18 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

29 Κατόπιν της παραδοχής αυτής, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, ελλείψει διάταξης στην οδηγία ΦΠΑ η οποία να προβλέπει τον διακανονισμό, εκ μέρους του εκδότη του τιμολογίου, του ΦΠΑ που κακώς έχει χρεωθεί στο τιμολόγιο, στα κράτη μέλη εναπόκειται κατ' αρχήν να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες είναι δυνατός ο διακανονισμός του εν λόγω ΦΠΑ (απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, σκέψη 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

30 Προς διασφάλιση της ουδετερότητας του ΦΠΑ, εναπόκειται στα κράτη μέλη να προβλέπουν, στην εσωτερική έννομη τάξη τους, τη δυνατότητα διακανονισμού του φόρου που κακώς έχει αναγραφεί στο τιμολόγιο, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του (απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

31 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η νομολογία η οποία διαμορφώθηκε με την απόφαση της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), και η οποία αφορούσε τις αρχές της ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της απαγορεύσεως των διακρίσεων μπορεί να εφαρμοστεί στην υπό κρίση υπόθεση.

32 Με την απόφαση εκείνη, όσον αφορά το ζήτημα αν ο λήπτης των υπηρεσιών έχει το δικαίωμα να ζητήσει την επιστροφή του ΦΠΑ από τον πάροχο των υπηρεσιών, ο οποίος κακώς τον χρέωσε και ο οποίος θα μπορούσε με τη σειρά του να ζητήσει την επιστροφή του από τη φορολογική αρχή, ή αν ο λήπτης των υπηρεσιών πρέπει να έχει τη δυνατότητα να στρέψει την αγωγή του ευθέως κατά της αρχής αυτής, το Δικαστήριο έκρινε ότι, κατ' αρχήν, ένα σύστημα στο οποίο, αφενός, ο πάροχος των υπηρεσιών ο οποίος κατέβαλε εκ παραδρομής στις φορολογικές αρχές τον ΦΠΑ μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του και, αφετέρου, ο λήπτης των υπηρεσιών μπορεί να ασκήσει αγωγή κατά του παρόχου των υπηρεσιών ενώπιον των πολιτικών δικαστηρίων με αίτημα την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων, σέβεται τις αρχές της ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας. Πράγματι, το σύστημα αυτό επιτρέπει στον λήπτη των υπηρεσιών ο οποίος επιβαρύνθηκε με τον ΦΠΑ που χρεώθηκε εκ παραδρομής σε τιμολόγιο να επιτύχει την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών (απόφαση της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, σκέψη 39).

33 Το Δικαστήριο προσέθεσε ότι, αν η επιστροφή του ΦΠΑ καθίσταται αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής, ιδίως σε περίπτωση αφερεγγυότητας του παρόχου των υπηρεσιών, οι εν λόγω αρχές μπορεί να επιτάσσουν να έχει τη δυνατότητα ο λήπτης των υπηρεσιών να στρέψει την αγωγή του περί επιστροφής ευθέως κατά των φορολογικών αρχών. Επομένως, τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν τα μέσα ένδικης προστασίας και τους δικονομικούς κανόνες που είναι απαραίτητα προκειμένου ο λήπτης να είναι σε θέση να ανακτήσει τον κακώς χρεωθέντα στο τιμολόγιο φόρο προκειμένου να γίνει σεβαστή η αρχή της αποτελεσματικότητας (απόφαση της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, σκέψη 41).

34 Συναφώς, διευκρινίζεται ότι, όπως επισήμανε το ίδιο το αιτούν δικαστήριο στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, το άμεσο δικαίωμα επιστροφής ΦΠΑ ο οποίος κακώς χρεώθηκε σε τιμολόγιο, όπως απορρέει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, αφορά τον εθνικό ΦΠΑ ο οποίος καταβλήθηκε αχρεωστήτως εντός του κράτους μέλους στο οποίο χρεώθηκε και στον προϋπολογισμό του οποίου καταβλήθηκε (πρβλ. απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, σκέψη 25). Επομένως, το άμεσο δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ ο οποίος κακώς χρεώθηκε σε τιμολόγιο, δικαίωμα του οποίου απολαύει, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, ο αποδέκτης τιμολογίου, αφορά τον ΦΠΑ τον οποίο το οικείο κράτος μέλος εισέπραξε από τον εκδότη του τιμολογίου.

35 Μολονότι είναι αληθές ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά αγωγές για την επιστροφή ΦΠΑ ο οποίος χρεώθηκε και καταβλήθηκε εσφαλμένως, επιβάλλεται εντούτοις η διαπίστωση ότι, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή Χ έχει ήδη αποδώσει στην πτωχευτική περιουσία του παρόχου των υπηρεσιών τον ΦΠΑ ο οποίος καταβλήθηκε αχρεωστήτως από τον λήπτη των υπηρεσιών.

36 Υπό τις συνθήκες αυτές, η νομολογία που διαμορφώθηκε με την απόφαση της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.

37 Πράγματι, αν, σε περίπτωση κακώς χρεωθέντος και καταβληθέντος ΦΠΑ, φορολογική αρχή η οποία, κατόπιν αιτήματος του παρόχου υπηρεσιών, έχει ήδη προβεί στην επιστροφή του ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν της νομολογίας που διαμορφώθηκε με την απόφαση της 15 Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), έπρεπε επίσης να επιστρέψει τον εν λόγω ΦΠΑ στον λήπτη των υπηρεσιών, τότε η φορολογική αρχή θα ήταν υποχρεωμένη να επιστρέψει δύο φορές τον ΦΠΑ.

38 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι, όταν ο πάροχος υπηρεσιών έχει εσφαλμένως χρεώσει και αποδώσει ΦΠΑ, ο ΦΠΑ αυτός πρέπει, κατ' αρχήν, να επιστραφεί στον εν λόγω πάροχο υπηρεσιών. Πράγματι, το δικαίωμα προς επιστροφή φόρων που εισπράχθηκαν εντός κράτους μέλους κατά παράβαση των κανόνων του δικαίου της Ένωσης αποτελεί συνέπεια και συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που παρέχουν στους ιδιώτες οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης όπως αυτές έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο. Ως εκ τούτου, το οικείο κράτος μέλος υποχρεούται, κατ' αρχήν, να επιστρέψει τους φόρους που εισπράχθηκαν κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης. Η αξίωση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ απορρέει από το δικαίωμα επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων, σκοπός του οποίου, κατά πάγια νομολογία, είναι να θεραπευθούν οι συνέπειες του ασυμβιβάστου του φόρου προς το δίκαιο της Ένωσης, με την εξουδετέρωση της οικονομικής επιβαρύνσεως που αδικαιολογήτως έπληξε τον επιχειρηματία ο οποίος όντως τον επωμίστηκε εν τέλει. Η δε αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, η οποία αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού

συστήματος ΦΠΑ, αποσκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο από το βάρος του ΦΠΑ στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του (πρβλ. απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, σκέψεις 23 έως 25).

39 Το γεγονός ότι, όπως και στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), ο πάροχος υπηρεσιών στην υπό κρίση υπόθεση τελεί υπό εκκαθάριση δεν ασκεί επιρροή εν προκειμένω.

40 Πράγματι, η νομολογία που διαμορφώθηκε με την απόφαση αυτή δεν αποσκοπεί στην ανατροπή της σειράς κατατάξεως των πιστωτών στο πλαίσιο των διαδικασιών εκκαθαρίσεως.

41 Υπό τις συνθήκες αυτές, είναι βεβαίως αληθές ότι δεν μπορούσε εκ προοιμίου να αποκλειστεί το ενδεχόμενο να βρεθεί ο λήπτης σε κατάσταση στην οποία η άσκηση αγωγής κατά του συνδίκου της πτωχεύσεως που ήταν επιφορτισμένος με την εκκαθάριση του παρόχου των υπηρεσιών, προκειμένου να εκδοθεί στο όνομά του τιμολόγιο το οποίο να περιλαμβάνει τον ιταλικό ΦΠΑ, θα ήταν αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής και αυτός θα αναγκαζόταν, στη συνέχεια, να αξιώσει την επιστροφή απευθείας από τη φορολογική αρχή. Εντούτοις, θα επιβαλλόταν δυσανάλογο βάρος στη φορολογική αρχή αν απαιτούνταν από αυτή να λάβει υπόψη το γεγονός ότι, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η συνήθης αλληλουχία των επιστροφών είχε διαταραχθεί σοβαρά, ή ακόμη και διακοπεί, λόγω του ότι ο πάροχος των υπηρεσιών τελούσε υπό εκκαθάριση, με αποτέλεσμα ο ΦΠΑ που θα του επιστρεφόταν από τη φορολογική αρχή να πρόκειται να περιέλθει στην πτωχευτική περιουσία και να υπάρχει κίνδυνος να μην επιστραφεί στον λήπτη.

42 Είναι επίσης αληθές ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, οι φορολογικές αρχές δεν οφείλουν μόνο να διενεργούν τους αναγκαίους ελέγχους στους υποκειμένους στον φόρο προκειμένου να διαπιστώνουν τυχόν παρατυπίες ή απάτες ως προς τον ΦΠΑ, αλλά και να επαληθεύουν τις δηλώσεις των υποκειμένων στον φόρο, τους λογαριασμούς τους και άλλα σχετικά έγγραφα (πρβλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψεις 62 και 63 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

43 Ωστόσο, το να απαιτείται, εν προκειμένω, από τη γερμανική φορολογική αρχή να προσδιορίσει αν το γεγονός ότι ο σύνδικος που είναι επιφορτισμένος με την εκκαθάριση του παρόχου των υπηρεσιών δεν θα δηλώσει στην Ιταλία τον νομίμως οφειλόμενο ιταλικό ΦΠΑ συνιστά, δυνάμει του ιταλικού δικαίου, απάτη ως προς τον ΦΠΑ στο εν λόγω κράτος μέλος βαίνει πέραν αυτού που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από εθνική φορολογική αρχή βάσει του σκοπού που υπομνήσθηκε στην προηγούμενη σκέψη.

44 Πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι η δυνατότητα του αποκτώντος τα αγαθά ή του λήπτη των υπηρεσιών να αξιώσει «απευθείας» από τη φορολογική αρχή την επιστροφή του ΦΠΑ που κακώς χρεώθηκε και καταβλήθηκε συνιστά εξαίρεση και, όπως προκύπτει από τη νομολογία που παρατίθεται στη σκέψη 33 της παρούσας αποφάσεως, παρέχεται μόνον αν η είσπραξη του εν λόγω ΦΠΑ από τον προμηθευτή των αγαθών ή τον πάροχο των υπηρεσιών είναι αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής, πράγμα που προϋποθέτει ότι ο αποκτών τα αγαθά ή ο λήπτης των υπηρεσιών δεν παρέβλεψε καμία δυνατότητα να προβάλει τα δικαιώματά του εκτός της καταστάσεως αυτής.

45 Όπως, όμως, προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής και, ειδικότερα, από τις περιστάσεις που εκθέτει το αιτούν δικαστήριο με το πρώτο ερώτημα, εν προκειμένω, ο πάροχος υπηρεσιών ο οποίος δεν έχει ακόμη εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ του κράτους μέλους εντός του οποίου οφείλεται νομίμως ο ΦΠΑ έχει τη δυνατότητα να εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ του κράτους μέλους αυτού, ούτως ώστε να μπορεί στη συνέχεια να εκδώσει τιμολόγιο με αποδέκτη τον λήπτη των υπηρεσιών στο οποίο θα αναγράφει αριθμό φορολογικού μητρώου του ως άνω κράτους μέλους και θα περιλαμβάνει τον φόρο του ίδιου κράτους μέλους, παρέχοντας στον λήπτη των υπηρεσιών δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών εντός του εν λόγω κράτους μέλους.

46 Κατά συνέπεια, όπως επισήμανε το αιτούν δικαστήριο, εν προκειμένω, η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης θα μπορούσε, προκειμένου να μην επιβαρυνθεί με τον επίμαχο ΦΠΑ, να ασκήσει αγωγή κατά του συνδίκου της πτωχεύσεως που ήταν επιφορτισμένος με την εκκαθάριση του παρόχου των υπηρεσιών, προκειμένου να εκδοθεί στο όνομά της τιμολόγιο το οποίο να περιλαμβάνει τον ιταλικό ΦΠΑ, αγωγή την οποία δεν άσκησε.

47 Κατόπιν των ανωτέρω, στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία ΦΠΑ, ερμηνευόμενη υπό το πρίσμα των αρχών της αποτελεσματικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ, έχει την έννοια ότι ο λήπτης υπηρεσιών δεν μπορεί να αξιώσει απευθείας από τη φορολογική αρχή του κράτους μέλους στο έδαφος του οποίου είναι εγκατεστημένος την επιστροφή του ΦΠΑ που κατέβαλε στον πάροχο των υπηρεσιών αυτών, ο οποίος εκ παραδρομής χρέωσε τον εθνικό ΦΠΑ του εν λόγω κράτους μέλους αντί του νομίμως οφειλόμενου εντός άλλου κράτους μέλους ΦΠΑ και τον απέδωσε στις φορολογικές αρχές του πρώτου κράτους μέλους, στην περίπτωση που οι αρχές αυτές έχουν ήδη επιστρέψει τον ΦΠΑ στον πάροχο των υπηρεσιών, ο οποίος τελεί υπό εκκαθάριση.

Επί των δικαστικών εξόδων

48 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 (έβδομο τμήμα) αποφαίνεται:

Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010, ερμηνευόμενη υπό το πρίσμα των αρχών της αποτελεσματικότητας και της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ),

έχει την έννοια ότι:

ο λήπτης υπηρεσιών δεν μπορεί να αξιώσει απευθείας από τη φορολογική αρχή του κράτους μέλους στο έδαφος του οποίου είναι εγκατεστημένος την επιστροφή του ΦΠΑ που κατέβαλε στον πάροχο των υπηρεσιών αυτών, ο οποίος εκ παραδρομής χρέωσε τον εθνικό ΦΠΑ του εν λόγω κράτους μέλους αντί του νομίμως οφειλόμενου εντός άλλου κράτους μέλους ΦΠΑ και τον απέδωσε στις φορολογικές αρχές του πρώτου κράτους μέλους, στην περίπτωση που οι αρχές αυτές έχουν ήδη επιστρέψει τον ΦΠΑ στον πάροχο των υπηρεσιών, ο οποίος τελεί υπό εκκαθάριση.

(υπογραφές)