Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 15ης Νοεμβρίου 2017 * [i]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 168, στοιχείο α′, άρθρο 169, στοιχείο α′, άρθρο 214, παράγραφος 1, στοιχεία δ′ και ε′, και άρθρα 289 και 290 – Δυνατότητα εκπτώσεως του οφειλομένου ή καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των εισροών – Πράξεις εκροών πραγματοποιηθείσες σε άλλα κράτη μέλη – Απαλλαγή από τον φόρο στο κράτος μέλος στο οποίο ασκείται το δικαίωμα προς έκπτωση»

Στην υπόθεση C-507/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Administrativen sad Sofia-grad (πρωτοβάθμιο διοικητικό πρωτοδικείο της Σόφιας, Βουλγαρία) με απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Σεπτεμβρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Entertainment Bulgaria System EOOD

κατά

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot (εισηγητή), ασκούντα καθήκοντα προέδρου τμήματος, S. Rodin και E. Regan, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Entertainment Bulgaria System EOOD, εκπροσωπούμενη από την S. Georgieva,

– ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia, εκπροσωπούμενος από τον A. Georgiev,

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

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και P. Mihaylova,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 168, στοιχεία α′ και β′, του άρθρου 169, στοιχείο α′, και του άρθρου 214 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 2009/162/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2009 (ΕΕ 2010, L 10, σ. 14) (στο εξής: οδηγία 2006/112).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Entertainment Bulgaria System EOOD (στο εξής: EBS) και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia (προϊσταμένου της διευθύνσεως «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφαλίσεως» της Σόφιας, Βουλγαρία), σχετικά με συμπληρωματική πράξη επιβολής φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί της επιχειρήσεως αυτής πλέον τόκων υπερημερίας.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής:

«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,

[…]».

4 Το άρθρο 169 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Εκτός από την έκπτωση που αναφέρεται στο άρθρο 168, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αναφέρεται στο άρθρο αυτό, εφόσον τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ακόλουθες πράξεις:

α) τις πράξεις του που ανάγονται στις δραστηριότητες του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, οι οποίες πραγματοποιούνται εκτός του κράτους μέλους στο οποίο οφείλεται ή καταβάλλεται ο φόρος αυτός και θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης εάν είχαν πραγματοποιηθεί εντός του εν λόγω κράτους μέλους,

[…]».

5 Το άρθρο 214 της εν λόγω οδηγίας διευκρινίζει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για να αποκτούν ατομικό αριθμό φορολογικού μητρώου τα ακόλουθα πρόσωπα:

α) κάθε υποκείμενος στον φόρο, εκτός αυτών που προβλέπονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, ο οποίος διενεργεί στο αντίστοιχο έδαφός τους παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, εκτός των παραδόσεων αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών για τις οποίες ο ΦΠΑ οφείλεται αποκλειστικά από τον λήπτη υπηρεσιών ή τον αποκτώντα αγαθά σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 197 και το άρθρο 199,

[…]

δ) κάθε υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος λαμβάνει στο αντίστοιχο έδαφός τους, υπηρεσίες για τις οποίες είναι υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 196·

ε) κάθε υποκείμενος στον φόρο, εγκατεστημένος στο αντίστοιχο έδαφός τους, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες εντός του εδάφους άλλου κράτους μέλους, για τις οποίες υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ είναι αποκλειστικά ο λήπτης σύμφωνα με το άρθρο 196.

[…]»

6 Το άρθρο 196 της ιδίας οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στο φόρο ή από το μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ, προς τον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες που καλύπτονται από το άρθρο 44, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από υποκείμενο στο φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό του εν λόγω κράτους μέλους.»

7 Κατά το άρθρο 282 της οδηγίας 2006/112, οι απαλλαγές και οι μειώσεις που προβλέπονται στο τμήμα 2 της οδηγίας αυτής εφαρμόζονται στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από τις μικρές επιχειρήσεις.

8 Το άρθρο 287 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη που προσχώρησαν μετά την 1η Ιανουαρίου 1978 μπορούν να απαλλάσσουν τους υποκείμενους στον φόρο των οποίων ο κύκλος εργασιών είναι το πολύ ίσος με την αντίστοιχη αξία στο εθνικό νόμισμα των ακόλουθων ποσών, με βάση το συντελεστή μετατροπής που ίσχυε την ημέρα της προσχώρησής τους στην Κοινότητα:

[…]

17) η Βουλγαρία: 25 600 [ευρώ],

[…]».

9 Το άρθρο 289 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Οι υποκείμενοι στον φόρο που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ δεν έχουν το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ σύμφωνα με τα άρθρα 167 έως 171 και τα άρθρα 173 έως 177 ούτε το δικαίωμα αναγραφής του στα τιμολόγιά τους.»

10 Το άρθρο 290 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει:

«Οι υποκείμενοι στον φόρο, που δικαιούνται την απαλλαγή από τον ΦΠΑ, μπορούν να επιλέξουν είτε το κανονικό καθεστώς εφαρμογής του ΦΠΑ είτε την εφαρμογή των απλοποιημένων ρυθμίσεων που προβλέπονται στο άρθρο 281. Στην περίπτωση αυτή απολαύουν των προοδευτικών μειώσεων του φόρου, οι οποίες προβλέπονται ενδεχομένως από την εθνική τους νομοθεσία.»

Το βουλγαρικό δίκαιο

11 Το άρθρο 70, παράγραφος 4, του Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (νόμου περί του φόρου προστιθέμενης αξίας, *DV* αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006, στο εξής: ZDDS) προβλέπει ότι τα εγγεγραμμένα στο μητρώο ΦΠΑ πρόσωπα συμφώνως προς το άρθρο 97a του ZDDS δεν έχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών.

12 Το άρθρο 94 του ZDDS προβλέπει, στην παράγραφό του 3, ότι η εγγραφή στο μητρώο ΦΠΑ μπορεί να είναι είτε υποχρεωτική είτε οικειοθελής.

13 Το άρθρο 96 του ZDDS διευκρινίζει, στην παράγραφό του 1, ότι κάθε υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί φορολογητέο κύκλο εργασιών τουλάχιστον 50 000 βουλγαρικών λέβα (BGN) (περίπου 25 600 ευρώ) επί χρονικό διάστημα που δεν υπερβαίνει τους δώδεκα συνεχόμενους μήνες πριν από τον τρέχοντα μήνα υποχρεούται να υποβάλει αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ βάσει του νόμου αυτού εντός δεκατεσσάρων ημερών μετά το πέρας της φορολογικής χρήσεως κατά την οποία πραγματοποίησε τον προαναφερθέντα κύκλο εργασιών.

14 Το άρθρο 97a του ZDDS ορίζει τα εξής:

«1. Δυνάμει του παρόντος νόμου κάθε εγκατεστημένο στην ημεδαπή πρόσωπο που είναι υποκείμενο στον φόρο βάσει του άρθρου 3, παράγραφοι 1, 5 και 6, υπόκειται σε υποχρέωση εγγραφής στο μητρώο, εφόσον του παρέχονται υπηρεσίες με τόπο εκπληρώσεως στην ημεδαπή οι οποίες είναι φορολογητέες και στο πλαίσιο των οποίων ο ΦΠΑ οφείλεται, βάσει του άρθρου 82, παράγραφος 2, από τον λήπτη της παροχής.

2. Δυνάμει του παρόντος νόμου κάθε εγκατεστημένο στην ημεδαπή πρόσωπο που είναι υποκείμενο στον φόρο βάσει του άρθρου 3, παράγραφοι 1, 5 και 6, υπόκειται σε υποχρέωση εγγραφής στο μητρώο, εφόσον παρέχει υπηρεσίες κατά την έννοια του άρθρου 21, παράγραφος 2, με τόπο εκπληρώσεως στο έδαφος άλλου κράτους μέλους.

3. Κάθε εγγεγραμμένο δυνάμει της παραγράφου 1 πρόσωπο λογίζεται και ως εγγεγραμμένο κατά την έννοια της παραγράφου 2, και αντιστρόφως.

[…]»

15 Κατά το άρθρο 100, παράγραφος 1, του ZDDS:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος δεν πληροί τις προϋποθέσεις υποχρεωτικής εγγραφής κατά το άρθρο 96, παράγραφος 1, έχει δικαίωμα να ζητήσει να εγγραφεί δυνάμει του παρόντος νόμου.»

16 Το άρθρο 113, παράγραφος 9, του ZDDS προβλέπει τα εξής:

«Οι υποκείμενοι στον φόρο, οι οποίοι δεν είναι εγγεγραμμένοι δυνάμει του παρόντος νόμου ή είναι εγγεγραμμένοι δυνάμει του άρθρου 97a, παράγραφοι 1 και 2 […], δεν έχουν δικαίωμα αναγραφής του ΦΠΑ στα τιμολόγια που εκδίδουν.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

17 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι η EBS είναι εταιρία η οποία εδρεύει στη Βουλγαρία και παρέχει υπηρεσίες στον τομέα των υπηρεσιών μέσω διαδικτύου, όπως είναι ο σχεδιασμός ιστοσελίδων, οι εφαρμογές πολυμέσων ή οι γραφικές τέχνες.

18 Από 21ης Δεκεμβρίου 2010, η EBS ενεγράφη στο μητρώο ΦΠΑ βάσει του άρθρου 97a, παράγραφος 2, του ZDDS, το οποίο προβλέπει την εγγραφή των υποκειμένων στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στη Βουλγαρία και παρέχουν υπηρεσίες με τόπο εκπληρώσεως το έδαφος άλλου κράτους μέλους.

19 Κατά την απόφαση περί παραπομπής, η EBS ήταν αποδέκτρια υπηρεσιών που της παρείχαν υποκείμενοι στον φόρο εγκατεστημένοι στο έδαφος άλλων κρατών μελών πλην της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας, τις οποίες χρησιμοποιούσε προκειμένου να παρέχει υπηρεσίες σε άλλα κράτη μέλη και στην Ελβετία.

20 Η EBS προκατέβαλε τον ΦΠΑ επί των παρασχεθεισών υπηρεσιών στο πλαίσιο του συστήματος αντιστροφής της επιβαρύνσεως και εξέπεσε τον φόρο αυτόν.

21 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου, η Natsionalnata agentsia za prihodite (εθνική υπηρεσία δημόσιων εσόδων, Βουλγαρία) διαπίστωσε ότι η EBS είχε συμπληρώσει, από τις 30 Νοεμβρίου 2013, το ύψος του κύκλου εργασιών πέραν του οποίου οι επιχειρήσεις παύουν να απαλλάσσονται του ΦΠΑ στο εν λόγω κράτος μέλος και υποχρεούνται δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας να εγγραφούν στο μητρώο ΦΠΑ, συμφώνως προς το άρθρο 96, παράγραφος 1, του ZDDS.

22 Με συμπληρωματική πράξη επιβολής φόρου της 16ης Σεπτεμβρίου 2015, η εθνική υπηρεσία δημοσίων εσόδων έκρινε, αφενός, ότι η EBS είχε ασκήσει αδικαιολογήτως το δικαίωμά της εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, εφόσον το άρθρο 70, παράγραφος 4, του ZDDS απαγορεύει την άσκηση του δικαιώματος αυτού στους υποκειμένους στον φόρο που έχουν προβεί σε εγγραφή στο μητρώο ΦΠΑ βάσει του άρθρου 97a του ZDDS και, αφετέρου, επέβαλε στην EBS αναδρομική καταβολή ΦΠΑ πλέον τόκων υπερημερίας (στο εξής: συμπληρωματική πράξη επιβολής φόρου).

23 Με απόφαση της 30ής Νοεμβρίου 2015, ο προϊστάμενος της διευθύνσεως «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφαλίσεως» της Σόφιας έκανε εν μέρει δεκτή την αίτηση διορθώσεως της συμπληρωματικής πράξεως επιβολής φόρου, εκτιμώντας ότι η απαγόρευση εκπτώσεως του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών δεν μπορούσε να αντιταχθεί έναντι της EBS μέχρι της εγγραφής της στο μητρώο ΦΠΑ βάσει του άρθρου 96, παράγραφος 1, του ZDDS, αλλά μόνον μέχρι της ημερομηνίας πληρώσεως των προϋποθέσεων για την κατάθεση αιτήσεως εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ βάσει της διατάξεως αυτής.

24 Υποχρεωθείσα να καταβάλει ΦΠΑ ύψους 2 094 196 BGN (περίπου 1 070 741 ευρώ) πλέον τόκων υπερημερίας, η EBS προσέφυγε ενώπιον του Administrativen sad Sofia-grad (πρωτοβάθμιου διοικητικού πρωτοδικείου της Σόφιας, Βουλγαρία) ζητώντας την ακύρωση της ούτω τροποποιηθείσας συμπληρωματικής πράξεως επιβολής φόρου.

25 Το δικαστήριο αυτό διερωτάται ως προς τη συμβατότητα του άρθρου 70, παράγραφος 4, του ZDDS προς την οδηγία 2006/112.

26 Επισημαίνει ότι, μολονότι οι υποκείμενοι στον φόρο που έχουν εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ βάσει του άρθρου 97a του ZDDS, στο οποίο κάνει μνεία το άρθρο 70, παράγραφος 4, του ZDDS, δεν μπορούν να αναγράφουν τον ΦΠΑ στα τιμολόγιά τους για τις παραδόσεις που πραγματοποιούν στη Βουλγαρία, θα έπρεπε, αντιθέτως, να μπορούν να χρεώνουν τον φόρο αυτόν για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών με τόπο εκπληρώσεως ευρισκόμενο εκτός του εδάφους του συγκεκριμένου κράτους μέλους. Το αιτούν δικαστήριο φρονεί ότι αυτοί οι υποκείμενοι στον φόρο

μπορούν, κατά συνέπεια, να εκπέσουν τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών για παροχή υπηρεσιών που τους παρασχέθηκαν από υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους στο έδαφος άλλων κρατών μελών.

27 Στο πλαίσιο αυτό το Administrativen sad Sofia-grad (πρωτοβάθμιο διοικητικό πρωτοδικείο της Σόφιας) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 214 της [οδηγίας 2006/112] την έννοια ότι, σε συνάρτηση με το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών, προσδίδει διαφορετική σημασία στις επιμέρους περιπτώσεις εγγραφής σε μητρώο για τους σκοπούς του ΦΠΑ ή ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη να προσδίδουν διαφορετική σημασία στις επιμέρους περιπτώσεις εγγραφής, όπως συμβαίνει στις περιπτώσεις των διατάξεων των άρθρων 97a και 70, παράγραφος 4, του ZDDS;

2) Έχουν το άρθρο 168, στοιχείο α′, και το άρθρο 169, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 την έννοια ότι πρόσωπο εγγεγραμμένο δυνάμει του άρθρου 214, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της [εν λόγω] οδηγίας δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ σχετικά με υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν από υποκείμενους στον φόρο άλλων κρατών μελών, εφόσον χρησιμοποιεί τις ίδιες αυτές υπηρεσίες για την παροχή υπηρεσιών σε άλλα κράτη μέλη και πληρούνται κατά τα λοιπά οι ουσιαστικές και διαδικαστικές προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου;

3) Έχουν το άρθρο 168, στοιχείο α′, και το άρθρο 169, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 την έννοια ότι επιτρέπουν εθνική διάταξη, όπως το άρθρο 70, παράγραφος 4, του ZDDS, βάσει του οποίου ουδέποτε παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών σε πρόσωπο το οποίο είναι εγγεγραμμένο για τους σκοπούς του ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 214, παράγραφος 1, στοιχεία δ′και ε′, και όχι δυνάμει του άρθρου 214, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

28 Με τα τρία ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να συνεξετασθούν, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν προσκρούει στο άρθρο 168, στοιχείο α′, και στο άρθρο 169, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 νομοθεσία κράτους μέλους που εμποδίζει υποκείμενο στον φόρο, εγκατεστημένο στο έδαφος του συγκεκριμένου κράτους μέλους, να εκπίπτει τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών στο εν λόγω κράτος μέλος για υπηρεσίες παρεχόμενες από υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη και χρησιμοποιούμενες για την παροχή υπηρεσιών σε κράτη μέλη άλλα από το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος αυτός ο υποκείμενος στον φόρο, για τον λόγο ότι αυτός διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ βάσει της μίας ή της άλλης εκ των δύο περιπτώσεων του άρθρου 214, παράγραφος 1, στοιχεία δ′ και ε′, της οδηγίας 2006/112.

29 Πρέπει, κατ' αρχάς, να διευκρινισθεί ότι το άρθρο 214, παράγραφος 1, στοιχεία δ′ και ε′, της οδηγίας 2006/112 αφορά, αντιστοίχως, την περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο λαμβάνει, στο έδαφος κράτους μέλους, υπηρεσίες για τις οποίες είναι υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 196 της οδηγίας αυτής καθώς και την περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο είναι εγκατεστημένος στο έδαφος κράτους μέλους και προβαίνει, στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, στην παροχή υπηρεσιών για τις οποίες υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ είναι αποκλειστικά ο λήπτης δυνάμει του ιδίου αυτού άρθρου 196. Από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως συνάγεται ότι η διάταξη αυτή μεταφέρθηκε στο βουλγαρικό δίκαιο με το άρθρο 97a, παράγραφοι 1 και 2, του ZDDS.

30 Πρέπει, εν συνεχεία, να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να εκπίπτει ο οφειλόμενος ή καταβληθείς ΦΠΑ αν ικανοποιούνται οι ουσιαστικές επιταγές, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές επιταγές (απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 58 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

31 Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι η διαλαμβανόμενη στο άρθρο 214 της οδηγίας 2006/112 χορήγηση αριθμού φορολογικού μητρώου αποτελεί τυπική απαίτηση χάριν της διενέργειας ελέγχου, η οποία δεν μπορεί να θέσει εν αμφιβόλω, μεταξύ άλλων, το δικαίωμα σε απαλλαγή από τον ΦΠΑ, εφόσον πληρούνται οι υλικές προϋποθέσεις της ενδοκοινοτικής παραδόσεως (απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 60 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

32 Εντεύθεν συνάγεται μεταξύ άλλων ότι ο υποκείμενος σε ΦΠΑ δεν δύναται να εμποδιστεί στην άσκηση του δικαιώματός του οφειλόμενου ή καταβληθέντος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών επειδή δεν είχε αποκτήσει αριθμό μητρώου ΦΠΑ πριν χρησιμοποιήσει στο πλαίσιο φορολογητέας δραστηριότητάς του τα αποκτηθέντα αγαθά (βλ. απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 61 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

33 Εντεύθεν συνάγεται επίσης, a fortiori, ότι εθνική νομοθεσία δεν δύναται να εμποδίσει υποκείμενο στον φόρο να ασκεί το δικαίωμα της εκπτώσεως του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών επειδή διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ βάσει της μίας ή της άλλης εκ των δύο περιπτώσεων του άρθρου 214, παράγραφος 1, στοιχεία δ′ και ε′, της οδηγίας 2006/112.

34 Βάσει των προεκτεθέντων, στα υποβληθέντα ερωτήματα προσήκει η απάντηση ότι η οδηγία 2006/112 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αποκλείει νομοθεσία κράτους μέλους που εμποδίζει υποκείμενο στον φόρο, εγκατεστημένο στο έδαφος αυτού του κράτους μέλους, να εκπίπτει τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών στο εν λόγω κράτος μέλος για υπηρεσίες παρεχόμενες από υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη και χρησιμοποιούμενες για την παροχή υπηρεσιών σε κράτη μέλη άλλα από το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος αυτός ο υποκείμενος στον φόρο, για τον λόγο ότι αυτός διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ βάσει της μίας ή της άλλης εκ των δύο περιπτώσεων του άρθρου 214, παράγραφος 1, στοιχεία δ′ και ε′, της οδηγίας 2006/112.

35 Ωστόσο, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η εθνική νομοθεσία επιδέχεται και διαφορετική ερμηνεία.

36 Πράγματι, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως συνάγεται ότι, δεδομένου ότι η EBS είχε απολέσει τη δυνατότητα απαλλαγής από τον φόρο στη Βουλγαρία, λόγω του ύψους του κύκλου εργασιών της, δεν μπορούσε πλέον να έχει αριθμό μητρώου ΦΠΑ βάσει του άρθρου 97a, παράγραφοι 1 και 2, του ZDDS, αλλά έπρεπε, αντιθέτως, να υπαχθεί στο καθεστώς της «υποχρεωτικής» εγγραφής συμφώνως προς το άρθρο 96 του ZDDS.

37 Ως εκ τούτου, φαίνεται να προκύπτει εντεύθεν ότι οι μόνοι που μπορούν να έχουν αριθμό μητρώου ΦΠΑ βάσει του άρθρου 97a, παράγραφοι 1 και 2, του ZDDS είναι οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι απαλλάσσονται του φόρου στη Βουλγαρία.

38 Εάν συντρέχει η περίπτωση αυτή, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει ως το μόνο αρμόδιο να ερμηνεύει το εθνικό δίκαιο, θα πρέπει να αναδιατυπωθούν τα υποβληθέντα ερωτήματα και να θεωρηθεί ότι αυτά αφορούν, κατ' ουσίαν, το κατά πόσον προσκρούει στο άρθρο 168, στοιχείο α′, και στο άρθρο 169, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 νομοθεσία κράτους μέλους που εμποδίζει υποκείμενο στον φόρο, εγκατεστημένο στο έδαφος του συγκεκριμένου κράτους μέλους και απαλλασσόμενο του ΦΠΑ στη χώρα αυτή, να ασκεί το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβάλλεται σε αυτό το κράτος μέλος για υπηρεσίες

παρεχόμενες από υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη και χρησιμοποιούμενες για την παροχή υπηρεσιών σε κράτη μέλη άλλα από το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος αυτός ο υποκείμενος στον φόρο.

39 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 168, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι, στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις αυτές, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τον ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε στο εν λόγω κράτος μέλος σε σχέση με τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.

40 Εντούτοις, επιχείρηση εγκατεστημένη στο έδαφος κράτους μέλους και απαλλασσόμενη του ΦΠΑ σε αυτό το κράτος δεν θα μπορούσε να επικαλεσθεί το δικαίωμα προς έκπτωση του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών δυνάμει της διατάξεως αυτής. Πράγματι, το άρθρο 289 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι οι υποκείμενοι στον φόρο που απαλλάσσονται του ΦΠΑ «δεν έχουν το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ σύμφωνα με τα άρθρα 167 έως 171 […] ούτε το δικαίωμα αναγραφής του στα τιμολόγιά τους».

41 Εξάλλου, το άρθρο 169, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 διευκρινίζει ότι, πέραν της εκπτώσεως που προβλέπει το άρθρο 168 της οδηγίας αυτής, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα να εκπίπτει τον ΦΠΑ που αναφέρεται στο άρθρο αυτό στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες πράξεών του που ανάγονται στις δραστηριότητες του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της ιδίας οδηγίας, οι οποίες πραγματοποιούνται εκτός του κράτους μέλους στο οποίο οφείλεται ή καταβάλλεται ο φόρος αυτός και θα παρείχαν δικαίωμα εκπτώσεως εάν είχαν πραγματοποιηθεί εντός του εν λόγω κράτους μέλους.

42 Δυνάμει του άρθρου 169, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112, η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως εξαρτάται, κατά συνέπεια, από το κατά πόσον ένα τέτοιο δικαίωμα υφίσταται οσάκις το σύνολο των πράξεων πραγματοποιήθηκε εντός του ιδίου κράτους μέλους (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, σκέψη 32). Το Δικαστήριο έχει κρίνει συναφώς ότι το δικαίωμα προς έκπτωση μπορεί να εφαρμοστεί ακόμη και ανεξαρτήτως της πραγματικής υπαγωγής στον ΦΠΑ της πράξεως εκροών στα άλλα κράτη μέλη (βλ. επίσης, κατ' αναλογίαν, απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, σκέψη 41).

43 Ωστόσο, δεδομένου ότι μια επιχείρηση που απαλλάσσεται του ΦΠΑ στη Βουλγαρία δεν θα μπορούσε να επικαλεσθεί, στο εν λόγω κράτος μέλος, το δικαίωμα προς έκπτωση του οφειλομένου ή καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών για τις υπηρεσίες που παρέχονται εντός αυτού του κράτους μέλους, δεν θα πληρούνταν επίσης μία από τις προϋποθέσεις του άρθρου 169, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112, προκειμένου να επωφεληθεί του δικαιώματος εκπτώσεως του οφειλομένου ή καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, για τις υπηρεσίες που παρέχονται εκτός του συγκεκριμένου κράτους μέλους.

44 Ως εκ τούτου, πρέπει να θεωρηθεί ότι το άρθρο 168, στοιχείο α′, και το άρθρο 169, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι δεν αποκλείουν νομοθεσία κράτους μέλους που εμποδίζει υποκείμενο στον φόρο, εγκατεστημένο στο έδαφος κράτους μέλους και απαλλασσόμενο του ΦΠΑ στη χώρα αυτή, να ασκεί το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβάλλεται σε αυτό το κράτος μέλος για υπηρεσίες παρεχόμενες από υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη και χρησιμοποιούμενες για την παροχή υπηρεσιών σε κράτη μέλη άλλα από το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος αυτός ο υποκείμενος στον φόρο.

45 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στα υποβληθέντα ερωτήματα προσήκει η απάντηση ότι η οδηγία 2006/112 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αποκλείει νομοθεσία κράτους μέλους που εμποδίζει υποκείμενο στον φόρο, εγκατεστημένο στο έδαφος του συγκεκριμένου

κράτους μέλους, να εκπίπτει τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών στο εν λόγω κράτος μέλος για υπηρεσίες παρεχόμενες από υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη και χρησιμοποιούμενες για την παροχή υπηρεσιών σε κράτη μέλη άλλα από το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος αυτός ο υποκείμενος στον φόρο, για τον λόγο ότι αυτός διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ βάσει της μίας ή της άλλης εκ των δύο περιπτώσεων του άρθρου 214, παράγραφος 1, στοιχεία δ′ και ε′, της οδηγίας 2006/112. Αντιθέτως, το άρθρο 168, στοιχείο α′, και το άρθρο 169, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι δεν αποκλείουν νομοθεσία κράτους μέλους που εμποδίζει υποκείμενο στον φόρο, εγκατεστημένο στο έδαφος του συγκεκριμένου κράτους μέλους και απαλλασσόμενο του ΦΠΑ στη χώρα αυτή, να ασκεί το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβάλλεται σε αυτό το κράτος μέλος για υπηρεσίες παρεχόμενες από υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη και χρησιμοποιούμενες για την παροχή υπηρεσιών σε κράτη μέλη άλλα από το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος αυτός ο υποκείμενος στον φόρο.

Επί των δικαστικών εξόδων

46 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:

Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2009, έχει την έννοια ότι αποκλείει νομοθεσία κράτους μέλους που εμποδίζει υποκείμενο στον φόρο, εγκατεστημένο στο έδαφος του συγκεκριμένου κράτους μέλους, να εκπίπτει τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας επί των εισροών στο εν λόγω κράτος μέλος για υπηρεσίες παρεχόμενες από υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη και χρησιμοποιούμενες για την παροχή υπηρεσιών σε κράτη μέλη άλλα από το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος αυτός ο υποκείμενος στον φόρο, για τον λόγο ότι αυτός διαθέτει αριθμό μητρώου φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της μίας ή της άλλης εκ των δύο περιπτώσεων του άρθρου 214, παράγραφος 1, στοιχεία δ′ και ε′, της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162. Αντιθέτως, το άρθρο 168, στοιχείο α′, και το άρθρο 169, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162, έχουν την έννοια ότι δεν αποκλείουν νομοθεσία κράτους μέλους που εμποδίζει υποκείμενο στον φόρο, εγκατεστημένο στο έδαφος του συγκεκριμένου κράτους μέλους και απαλλασσόμενο του φόρου προστιθέμενης αξίας στη χώρα αυτή, να ασκεί το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβάλλεται σε αυτό το κράτος μέλος για υπηρεσίες παρεχόμενες από υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη και χρησιμοποιούμενες για την παροχή υπηρεσιών σε κράτη μέλη άλλα από το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος αυτός ο υποκείμενος στον φόρο.

(υπογραφές)

i — Στις σκέψεις 23, 26, 28, 32, 33, 34, 40 του παρόντος κειμένου έγινε τροποποίηση γλωσσικής φύσεως μετά την αρχική ανάρτησή του στην ψηφιακή Συλλογή Νομολογίας.