

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

SHARPSTON

της 8ης Ιουνίου 2006¹

1. Τα ερωτήματα που υπέβαλε το ιταλικό Corte Suprema di Cassazione στην υπό κρίση υπόθεση αφορούν τον τρόπο με τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να αναζητήσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε σε παραδίδοντα αγαθό/παρέχοντα υπηρεσία [στο εξής: προμηθευτή], ο οποίος χρέωσε εκ πλάνης ΦΠΑ σε τιμολόγιο και υπέβαλε δήλωση για το ποσό αυτό στις φορολογικές αρχές.

2. Σύμφωνα με την έκτη οδηγία για τον ΦΠΑ², κατ' ουσίαν, ο προμηθευτής που χρεώνει ΦΠΑ σε πελάτη πρέπει να υποβάλει δήλωση για το ποσό αυτό στις φορολογικές αρχές, ανεξάρτητα από το αν έπρεπε ή όχι να τον χρεώσει. Επίσης σύμφωνα με την οδηγία αυτή, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει τον φόρο που κατέβαλε επί των εισροών από τον φόρο επί των εκροών που χρεώνει στους πελάτες του.

3. Κατά πάγια νομολογία³, το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών δεν

έχει εφαρμογή σε φόρο που οφείλεται επειδή αναγράφεται σε τιμολόγιο, αλλά δεν οφείλεται στην πραγματικότητα. Υπό τις περιστάσεις αυτές, ωστόσο, η εθνική νομοθεσία πρέπει να επιτρέπει την επιστροφή των εκ πλάνης καταλογισθέντων (και/ή εκπεσθέντων) ποσών.

4. Επιπλέον, το δικαίωμα εκπτώσεως σύμφωνα με την έκτη οδηγία έχει εφαρμογή μόνον όταν ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποιεί φορολογητέα πράξη στο κράτος μέλος στο οποίο καταβλήθηκε ο φόρος επί των εισροών, στο οποίο έχει, επομένως, υποχρέωση να δηλώσει τον φόρο επί των εκροών από τον οποίο μπορεί να αφαιρέσει τον φόρο επί των εισροών.

5. Στην υπό κρίση υπόθεση, ο υποκείμενος στον φόρο σε βάρος του οποίου χρεώθηκε εκ πλάνης ΦΠΑ (για παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών) δεν πραγματοποίησε πράξεις εκροών στο ίδιο κράτος μέλος. Η περίπτωση αυτή εμπίπτει κανονικά στην όγδοη οδηγία για τον ΦΠΑ⁴, σύμφωνα με την οποία ο φόρος εισροών δεν εκπίπτει από τον φόρο εκροών, αλλά επιστρέφεται στον φορολογούμενο.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ 1977 L 145, σ. 1, που τροποποιήθηκε επανειλημμένως, στο εξής: έκτη οδηγία).

3 — Βλ. απόφαση του Δικαστηρίου C-342/87 *Genius Holding*, Συλλογή 1989, σ. 4227, απόφαση του Δικαστηρίου C-454/98 *Schmeink & Cofreth*, Συλλογή 2000, σ. I-6973 και συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/02 έως C-80/02 *Καραγιώργου κ.λπ.*, Συλλογή 2003, σ. I-13295, που εξετάζονται με περισσότερες λεπτομέρειες στο σημείο 11 και επ., κατωτέρω.

4 — Όγδοη οδηγία 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκείμενους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ 1979 L 331, σ. 11).

6. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν, υπό τις περιστάσεις αυτές, α) ο εκ πλάνης χρεωθείς και καταβληθείς ΦΠΑ μπορεί να επιστραφεί βάσει της όγδοης οδηγίας, ακόμη και αν δεν υπάρχει δικαίωμα εκπτώσεως βάσει της έκτης οδηγίας, και β) ο μη διαμένων στην ημεδαπή υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα να στραφεί δικαστικώς και ευθέως κατά της αρχής που εισέπραξε τον φόρο, ή αν αρκεί ότι έχει το δικαίωμα να στραφεί εμμέσως κατά του προμηθευτή που χρέωσε τον φόρο (ο οποίος θα μπορούσε με τη σειρά του να στραφεί κατά της φορολογικής αρχής).

«Στο εσωτερικό καθεστώς, ο φόρος προστιθέμενης αξίας οφείλεται:

- α) από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών...

[...]

I — Η κοινοτική νομοθεσία για τον ΦΠΑ και η νομολογία

A — Η εντός κράτους μέλους κατάσταση βάσει της έκτης οδηγίας

- γ) από οποιοδήποτε πρόσωπο που αναγράφει το φόρο προστιθέμενης αξίας σε τιμολόγιο ή σε κάθε έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου·

[...]»

7. Καθόσον ενδιαφέρει εν προκειμένω, το άρθρο 21, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας όριζε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης⁵:

8. Το άρθρο 17, παράγραφος 2⁶, προβλέπει, καθόσον ενδιαφέρει εν προκειμένω:

5 — Το κείμενο του ισχύοντος άρθρου 21 περιλαμβάνεται στο άρθρο 28η της ίδιας οδηγίας, που έχει προστεθεί από την οδηγία 91/680/ΕΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991 για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ 1991 L 376, σ. 1), η οποία έχει τροποποιηθεί επανειλημμένως. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά ΦΠΑ που καταβλήθηκε το 1994. Η διάταξη που περιλαμβανόταν τότε στο άρθρο 21 παράγραφος 1, στοιχείο γ', βρίσκεται σήμερα στο άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο δ'. Επέλεξα να παραθέσω τις διατάξεις της έκτης οδηγίας όχι με την αριθμητική τους σειρά (με την οποία, εν πάση περιπτώσει, δεν βρίσκονται πλέον στην οδηγία), αλλά με τη σειρά που φαίνεται να διευκολύνει περισσότερο την κατανόηση της νομοθεσίας στην υπό κρίση υπόθεση.

«Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των

6 — Το οποίο βρίσκεται πλέον στο άρθρο 28ζ, επίσης θεσπίστηκε με την οδηγία 91/680, και επίσης τροποποιήθηκε στη συνέχεια.

φορολογητέων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο:

- α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας για τα αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για τις υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο υπόχρεο για την καταβολή του φόρου στο εσωτερικό της χώρας· ^[7]

[...]

9. Κατά το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α' ⁸, ο υποκείμενος στον φόρο, για

να έχει τη δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, οφείλει να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί κατά το άρθρο 22 παράγραφος 3, στοιχείο β' ⁹. Η διάταξη αυτή απαιτεί να αναγράφεται σαφώς στο τιμολόγιο η τιμή άνευ φόρου και ο αντιστοιχών για κάθε διαφορετικό συντελεστή φόρος καθώς και οποιαδήποτε φορολογική απαλλαγή.

10. Το άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο α', προβλέπει ότι η αρχική έκπτωση υπόκειται σε διακανονισμό κατά τρόπο καθοριζόμενο από τα κράτη μέλη, ιδίως «όταν η έκπτωση είναι ανωτέρα ή κατωτέρα της εκπτώσεως, την οποίαν edικαιούτο να ενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο».

B — Η σχετική με την έκκτη οδηγία νομολογία

11. Η απόφαση στην υπόθεση *Genius Holding*, ¹⁰ που αποτελεί τη θεμελιώδη απόφαση, αφορά την περίπτωση υπεργολάβου ο οποίος είχε χρεώσει εκ πλάνης ΦΠΑ στον εργολάβο. Υπό τους τότε ισχύοντες εθνικούς κανόνες, οι οποίοι είχαν θεσπιστεί σύμφωνα με την έκκτη οδηγία, ο ΦΠΑ οφειλόταν αποκλειστικά από τον εργολάβο επί του ποσού με το οποίο είχε χρεώσει τον κύριο

7 — Στο κείμενο που ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, η φράση «στο εσωτερικό της χώρας» ή το ισοδύναμό της, την οποία πρόσθεσε η οδηγία 91/680, φαινόταν να αναφέρεται στην ευθύνη του προμηθευτή στις περισσότερες γλώσσες, συμπεριλαμβανομένης της αγγλικής, γαλλικής, ιταλικής και ισπανικής. Στο γερμανικό κείμενο, ωστόσο, αναφερόταν στον τόπο οφειλής ή καταβολής του φόρου, και στο ολλανδικό κείμενο στον τόπο εκπληρώσεως της παροχής. Η οδηγία 95/7/ΕΚ της 10ης Απριλίου 1995 για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας — πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους (ΕΕ 1995 L 102, σ. 18), η οποία τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1996 και ενοποίησε έκτοτε όλα τα κείμενα με βάση το γερμανικό. Στην αγγλική γλώσσα επομένως το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', έχει ως εξής σήμερα: «value added tax due or paid within the territory of the country in respect of goods or services supplied or to be supplied to him by another taxable person» (η υπογράμμιση δική μου).

8 — Στο άρθρο 28ζ, που δεν έχει τροποποιηθεί μετά τη θέσπισή του από την οδηγία 91/680.

9 — Στο άρθρο 28θ, που θεσπίστηκε με την οδηγία 91/680 και είχε εφαρμογή κατά τον κρίσιμο χρόνο' προσφάτως τροποποιήθην.

10 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3.

του έργου. Ανέκυψε το θέμα αν το δικαίωμα εκπτώσεως είχε εφαρμογή σε οφειλόμενο φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ', αποκλειστικά και μόνον επειδή αυτός αναγραφόταν στο τιμολόγιο.

12. Το Δικαστήριο εξέτασε τη διατύπωση του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', ιδίως στον βαθμό που απέκλινε από την παλαιότερη διατύπωση του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της δεύτερης οδηγίας του Συμβουλίου¹¹ και από τη διατύπωση του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της προτάσεως της Επιτροπής για την έκτη οδηγία¹². Αποφάνθηκε ότι η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως περιορίζεται αποκλειστικά στους οφειλόμενους φόρους, δηλαδή στους φόρους που αντιστοιχούν σε δραστηριότητα υποκείμενη σε ΦΠΑ ή οι οποίοι εξοφλήθηκαν ως οφειλόμενοι. Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώθηκε, επιπλέον, από την ανάγκη κατοχής ενός τιμολογίου στο οποίο να εμφανίζεται το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί σε κάθε πράξη και από την ύπαρξη ενός μηχανισμού καταβολής εφαρμοστέου όταν η έκπτωση ήταν ανώτερη ή κατώτερη της εκπτώσεως την οποία είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο¹³.

13. Υπογραμμίζοντας ότι «τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν στην εσωτερική έννομη τάξη τους τη δυνατότητα διορθώσεως κάθε τιμολογίου με το οποίο κακώς χρεώνεται ένας φόρος, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδείξει την καλή του πίστη», το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι «η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση [...] δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά και μόνον επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο.»¹⁴. Ο μηχανισμός εκπτώσεως δεν είχε επομένως εφαρμογή, αλλά μπορούσε να προβλεφθεί μηχανισμός διορθώσεως ή διακανονισμού για την επανόρθωση σε περίπτωση καλόπιστου σφάλματος.

14. Με τις προτάσεις του, ωστόσο, ο γενικός εισαγγελέας Mischio τόνισε¹⁵ ότι, για να προστατευθεί η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, ο φόρος αυτός έπρεπε να παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως, εκτός αν (σε περιπτώσεις που υπάρχει υπόνοια απάτης) ο προμηθευτής που χρέωσε τον ΦΠΑ δεν τον δήλωσε στις φορολογικές αρχές.

15. Η απόφαση *Schmeink & Cofreth*¹⁶ επίσης αφορούσε περίπτωση στην οποία ο ΦΠΑ είχε χρεωθεί εκ πλάνης. Στην υπόθεση εκείνη, ωστόσο, τα εκ πλάνης χρεωθέντα ποσά δεν είχαν χρεωθεί καλόπιστα αλλά με πρόθεση απάτης. Παρ' όλ' αυτά, το Δικασ-

11 — Δεύτερη οδηγία 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — διάθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ, Αγγλική ειδική έκδοση 1967, σ. 16). Το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', είχε ως εξής: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να εκπέσει από τον φόρο για τον οποίο είναι υπόχρεος: α) τον φόρο προστιθεμένης αξίας που έχει αναγραφεί στο τιμολόγιο για τα αγαθά τα οποία του παρεδόθησαν καθώς και για τις υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν» (η υπογράμμιση δική μου).

12 — ΕΕ 1973 C 80, σ. 1. Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της προτάσεως είχε ως εξής: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να εκπέσει από τον φόρο για τον οποίο είναι υπόχρεος: α) τον φόρο προστιθεμένης αξίας που έχει αναγραφεί στο τιμολόγιο σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, για τα αγαθά τα οποία του παρεδόθησαν καθώς και για τις υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν» (η υπογράμμιση δική μου).

13 — Σκέψεις 12 to 16 της αποφάσεως.

14 — Σκέψεις 18 και 19 και διατακτικό της αποφάσεως.

15 — Όπως επίσης η Επιτροπή με τις παρατηρήσεις της' το Δικαστήριο ακολούθησε τη θέση που προέβλεπε η Κυβέρνηση της Ολλανδίας, της Γερμανίας και της Ισπανίας. Βλ. ειδικότερα σημεία 17 έως 27 των προτάσεων.

16 — Προπαρατεθείσα ανωτέρω στην υποσημείωση 3, σκέψεις 58 και 59.

στήριο είχε τη γνώμη ότι το κριτήριο της καλής πίστης δεν ήταν αναγκαίο για τον διακανονισμό, εφόσον είχε εξαλειφθεί ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ως εξής:

«1) Οσάκις ο εκδότης του τιμολογίου εξάλειψε εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, η αρχή της ουδετερότητας του φόρου προστιθεμένης αξίας απαιτεί να είναι δυνατός ο διακανονισμός του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο φόρου, χωρίς να μπορεί ο διακανονισμός αυτός να εξαρτηθεί από την καλή πίστη του εκδότη του εν λόγω τιμολογίου.

2) Στα κράτη μέλη εναπόκειται ο καθορισμός της διαδικασίας κατά την οποία είναι δυνατός ο διακανονισμός του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο φόρου προστιθεμένης αξίας, υπό την προϋπόθεση ότι ο διακανονισμός αυτός δεν εξαρτάται από τη διακριτική ευχέρεια των φορολογικών αρχών.»

16. Με την απόφαση στην υπόθεση *Καράγιωργου κ.λπ.*¹⁷, το Δικαστήριο εξέτασε περίπτωση στην οποία πρόσωπο που παρείχε υπηρεσίες προς το Δημόσιο εξέδωσε τιμολόγιο αναγράφοντας ως ΦΠΑ ποσό το οποίο δεν μπορούσε να χαρακτηριστεί ως ΦΠΑ. Η κατάσταση αυτή προέκυψε διότι τα οικεία πρόσωπα εσφαλμένως θεώρησαν ότι παρείχαν υπηρεσίες ως αυτοαπασχολούμε-

νοι, ενώ στην πραγματικότητα επρόκειτο για σχέση εξαρτημένης εργασίας. Το Δικαστήριο ενέμεινε στη νομολογία του επί των υποθέσεων *Genius Holding* και *Schmeink & Cofreth* αποφαινόμενο ότι το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ', δεν αποκλείει την απόδοση του ποσού αυτού. Στην περίπτωση διακανονισμού του ως άνω ποσού, το οποίο δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ΦΠΑ, δεν υπάρχει κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων στο πλαίσιο του καθεστώτος ΦΠΑ. Το Δικαστήριο επισήμανε εκ νέου ότι η έκτη οδηγία δεν περιλαμβάνει ρητή διάταξη για τις περιπτώσεις αυτές· θεώρησε δε ότι, όσο το κενό αυτό δεν καλύπτεται από την κοινοτική νομοθεσία, η εξεύρεση λύσεως απόκειται στα κράτη μέλη¹⁸.

17. Μία άλλη απόφαση που παρατέθηκε με τα υπομνήματα που υποβλήθηκαν στην παρούσα διαδικασία αφορούσε ελαφρώς διαφορετικά περιστατικά. Στην απόφαση στην υπόθεση *Langhorst*¹⁹ κτηνοτρόφος είχε πωλήσει χοίρους σε ζωέμπορους. Οι ζωέμποροι, αντί να εκδώσουν τιμολόγιο για το τίμημα, του παρέδωσαν πιστωτικό σημείωμα, στο οποίο εκ πλάνης χρεώθηκε ΦΠΑ με υψηλότερο συντελεστή. Το Δικαστήριο έκρινε ότι το πιστωτικό αυτό σημείωμα μπορεί να θεωρηθεί ως «έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου» και ότι ο πελάτης του (δηλαδή ο κτηνοτρόφος) πρέπει να θεωρηθεί ως το πρόσωπο το οποίο ανέγραψε, στην πραγματικότητα, τον ΦΠΑ επί του εν λόγω πιστωτικού σημειώματος υπό την έννοια του άρθρου 21, σημείο 1, στοιχείο γ', και το οποίο, συνυπολογισθέντα, οφείλει το αναγραφόμενο ποσό²⁰.

18 — Σκέψεις 42 και 48 έως 53 της αποφάσεως.

19 — Απόφαση του Δικαστηρίου C-141/96, Συλλογή 1997, σ. I-5073.

20 — Σκέψεις 8, 9, 24, 27 και 28 της αποφάσεως.

17 — Προπαρατεθείσα ανωτέρω στην υποσημείωση 3.

Γ — Τόπος παροχής των διαφημιστικών υπηρεσιών

18. Το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας θεσπίζει κανόνες για τον τόπο που θεωρείται ως τόπος παροχής υπηρεσιών για τους σκοπούς της οδηγίας. Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', προβλέπει:

«τόπος παροχής των κατωτέρω υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται [...] σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητας αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτου ή της μονίμου εκείνης εγκαταστάσεώς του για την οποία παρεσχέθησαν οι υπηρεσίες αυτές, ελλείψει δε τούτων ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του:

[...]

— παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών,

[...]»

19. Σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο β'²¹, «ο λήπτης μιας υπηρεσίας, από τις αναφερόμενες στο άρθρο 9, παράγραφος 2, περίπτωση ε', [...] παρεχομένης από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στο εξωτερικό» υποχρεούται να καταβάλει τον ΦΠΑ για την υπηρεσία αυτή²². «Εντούτοις, τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν, ότι ο παρέχων την υπηρεσία είναι αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνος για την καταβολή του φόρου.»

Δ — Επιστροφές φόρου σε διασυνοριακή παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο της όγδοης οδηγίας

20. Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, που παρατίθεται ανωτέρω²³, αφορά την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών από τον οφειλόμενο στο εσωτερικό του ίδιου κράτους μέλους φόρο επί των εκροών. Όσον αφορά άλλες περιπτώσεις, το άρθρο 17, παράγραφος 3, και 4²⁴, προβλέπει, καθόσον ενδιαφέρει εν προκειμένω:

«3. Επίσης τα κράτη μέλη χορηγούν σε κάθε υποκείμενο στον φόρο την αναφερομένη

21 — Όπως είχε προστεθεί με το άρθρο 28η της οδηγίας 91/680, που βρισκόταν σε ισχύ κατά τον κρίσιμο χρόνο' προσφάτως τροποποιηθέν.

22 — Που είναι γνωστός ως μηχανισμός «αντιστροφής της φορολογικής επιβαρύνσεως».

23 — Σημείο 8.

24 — Όπως έχει στο άρθρο 28ζ.

ανωτέρω, στην παράγραφο 2, έκπτωση ή επιστροφή του φόρου προστιθεμένης αξίας, κατά το μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση:

- α) πράξεών του στο εξωτερικό [...] οι οποίες θα παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση [²⁵], εάν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας

[...]

4. Η επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας που προβλέπεται στην παράγραφο 3 γίνεται:

- υπέρ των υποκειμένων στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας, αλλά σε άλλο κράτος μέλος, σύμφωνα με τις λεπτομέρειες εφαρμογής που να ορίζονται από την [όγδοη οδηγία],

[...]»

25 — Η διατύπωση αυτή στα αγγλικά είναι ατυχής. Εκπεστέος είναι ο ΦΠΑ, όχι οι «πράξεις». Στα γαλλικά έχει ως εξής: «qui ouvriraient droit à deduction», θα ήταν όμως προτιμότερο στα αγγλικά να είχε ως εξής: «σε σχέση με τις οποίες πρέπει να εκπέσει ο ΦΠΑ».

21. Το άρθρο 2 της όγδοης οδηγίας προβλέπει:

«Κάθε κράτος μέλος επιστρέφει σε κάθε υποκείμενο στο φόρο ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας αλλά εγκατεστημένος σε ένα άλλο κράτος μέλος, υπό τους όρους που καθορίζονται κατωτέρω, τον φόρο προστιθεμένης αξίας που επιβάρυνε υπηρεσίες οι οποίες του παρεσχέθησαν ή κινητά που του παρεδόθησαν στο εσωτερικό της χώρας από άλλους υποκειμένους στον φόρο, ή που επεβάρυνε την εισαγωγή αγαθών στη χώρα, εφ' όσον τα αγαθά αυτά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες τις προβλεπόμενες στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α' [...]» της έκτης οδηγίας.

22. Το άρθρο 5 της ίδιας οδηγίας προβλέπει:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, το δικαίωμα προς επιστροφή του φόρου καθορίζεται βάσει του άρθρου 17 [της έκτης οδηγίας], όπως αυτή εφαρμόζεται στο κράτος μέλος που ενεργεί την επιστροφή.

[...]»

Ε — Συνοπτική έκθεση των αποτελεσμάτων της σχετικής με τις διασυνοριακές προμήθειες νομοθεσίας

23. Δυνάμει των ανωτέρω διατάξεων, όταν ο παρέχων υπηρεσίες εντός του κράτους μέλους Α, όπου και ο ίδιος είναι εγκατεστημένος, σε πελάτη²⁶ εγκατεστημένο στο κράτος μέλος Β, ο οποίος δεν υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ στο κράτος μέλος Α διότι δεν έχει φορολογούμενες πράξεις εκροής στο κράτος μέλος αυτό, ο γενικός κανόνας είναι ότι ο πελάτης έχει δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ τον οποίο του χρέωσε ο παρέχων τις υπηρεσίες στο κράτος μέλος Α και δεν υφίσταται επομένως αφαίρεση του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών στο κράτος μέλος Β.

24. Σε ειδικές περιπτώσεις ωστόσο, στις οποίες έχει εφαρμογή ο μηχανισμός της αντιστροφής της φορολογικής επιβαρύνσεως (όπως π.χ. όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών διαφημίσεως, οι οποίες λογίζονται ως παρασχεθείσες στο κράτος μέλος Β και όχι στο κράτος μέλος Α), ο παρέχων τις υπηρεσίες δεν πρέπει να χρεώσει ΦΠΑ για την υπηρεσία στο κράτος μέλος Α. Αντιθέτως, ο πελάτης οφείλει ΦΠΑ για την υπηρεσία που του παρασχέθηκε στο κράτος μέλος Β και μπορεί να εκπέσει τον φόρο αυτό επί των εισροών από τον φόρο επί των εκροών, τον οποίο πρέπει να δηλώσει στο κράτος μέλος Β.

25. Εάν πάντως ο παρέχων την υπηρεσία χρεώσει στον πελάτη ΦΠΑ στο κράτος

μέλος Α (ως εάν η παροχή υπηρεσίας είχε πραγματοποιηθεί στο κράτος μέλος Α) υπό συνθήκες σύμφωνα με τις οποίες θα έπρεπε να εφαρμοστεί ο μηχανισμός αντιστροφής της φορολογικής επιβαρύνσεως (διότι η παροχή υπηρεσιών θεωρείται ότι έλαβε χώρα στο κράτος μέλος Β), τότε ο ΦΠΑ θα έχει χρεωθεί εκ πλάνης. Αυτό ακριβώς συνέβη στην υπό κρίση υπόθεση.

26. Αν στη συνέχεια ο πελάτης καταβάλει τον εκ πλάνης χρεωθέντα ΦΠΑ και ο παρέχων υπηρεσίες υποβάλει προσηκόντως δήλωση για το ποσό αυτό στις φορολογικές αρχές στο κράτος μέλος Α, τότε —έως ότου και υπό την προϋπόθεση ότι θα μπορέσει ο πελάτης να ανακτήσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε εκ πλάνης είτε α. από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες είτε β. από τις φορολογικές αρχές— η πράξη δεν είναι «φορολογικώς ουδέτερη» για τον πελάτη και οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους Α εισέπραξαν αχρεωστήτως καταβληθέντα ΦΠΑ.

II — Η υπόθεση της κύριας δίκης

Α — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

27. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία που παρατίθενται στη διάταξη παραπομπής και από τις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο, τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως έχουν εν περιλήψει ως εξής.

26 — Προς αποφυγή επανάληψων θα χρησιμοποιήσω τη λέξη «πελάτης» υπό την έννοια του υποκειμένου στον φόρο στον οποίο παραδίδονται αγαθά ή παρέχονται υπηρεσίες τις οποίες χρησιμοποιεί για τους σκοπούς των φορολογητέων εκροών του, προκειμένου να διαχωρίσω το πρόσωπο αυτό από τον τελικό καταναλωτή.

28. Η Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (στο εξής: Reemtsma) είναι εταιρία που εδρεύει στη Γερμανία. Δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ιταλία.

29. Το 1994 ιταλική εταιρία παρέσχε στη Reemtsma υπηρεσίες διαφημίσεως και μάρκετινγκ για τις οποίες χρέωσε ΦΠΑ συνολικού ύψους 175 022 025 ιταλικών λιρών²⁷.

30. Οι υπηρεσίες αυτές απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ, σύμφωνα με τη διάταξη παραπομπής, επομένως εκ πλάνης ανεγράφη στο τιμολόγιο και καταβλήθηκε ο φόρος αυτός, πρώτον από τη Reemtsma προς την ιταλική εταιρία και στη συνέχεια από την ιταλική εταιρία προς τις φορολογικές αρχές.

31. Όπως συνάγεται από την παρατεθείσα νομοθεσία²⁸, οι υπηρεσίες δεν απαλλάσσονταν υπό τη στενή έννοια του όρου, αλλά θεωρούνταν ως παρασχεθείσες εντός της Γερμανίας, όπου η Reemtsma είχε την έδρα της, σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας. Παρ' όλ' αυτά, η χρέωση και καταβολή του ΦΠΑ στην Ιταλία έγινε εκ πλάνης. Εφόσον είχε εφαρμογή ο κανόνας της αντιστροφής της φορολογικής επιβαρύνσεως, η Reemtsma είχε υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ στη Γερμανία.

32. Η Reemtsma ζήτησε τη μερική επιστροφή του επίδικου ΦΠΑ. Δεν είναι σαφές γιατί ζητήθηκε μόνο μερική επιστροφή, αλλά αυτό έγινε ίσως διότι οι παρασχεθείσες υπηρεσίες δεν χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για τους σκοπούς των φορολογούμενων πράξεων εκροής της Reemtsma. Στην περίπτωση αυτή, παρέχεται δικαίωμα μερικής μόνον επιστροφής²⁹.

33. Οι φορολογικές αρχές αρνήθηκαν την επιστροφή και η Reemtsma προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον του δικαστηρίου.

34. Η προσφυγή της απορρίφθηκε πρωτοδίκως και ενώπιον του εφετείου, για τον λόγο ότι ο φόρος καταβλήθηκε για υπηρεσίες που δεν υπάγονταν σε ΦΠΑ, διότι παρασχέθηκαν από πρόσωπο φορολογούμενο σε άλλο κράτος μέλος.

35. Η Reemtsma προσέφυγε ενώπιον του Corte Suprema di Cassazione ζητώντας την αναίρεση της αποφάσεως του εφετείου, προβάλλοντας παράβαση και εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας³⁰ και έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας της αποφάσεως.

29 — Απόφαση του Δικαστηρίου C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena*, Συλλογή 2000, σ. I-6109.

30 — Άρθρο 19 του DPR 633/1972, το οποίο θεσπίζει το δικαίωμα εκπτώσεως, και άρθρο 38α του ίδιου διατάγματος, που αφορά την επιστροφή κάθε, κατ' ουσίαν, πλεονάσματος του φόρου εισροών επί του φόρου εκροών. Το άρθρο 38β αφορά τις επιστροφές, σύμφωνα με την όγδοη οδηγία, σε υποκείμενους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος, του ΦΠΑ ο οποίος είναι εκπεστέος βάσει του άρθρου 19.

27 — Ισοδύναμο με περίπου 91 000 ευρώ.

28 — Άρθρο 7, παράγραφος 4, στοιχεία δ και ε, του Decreto del Presidente della Repubblica αριθ. 633 του 1972 ('DPR 633/1972').

36. Το Corte Suprema αμφιβάλλει όσον αφορά την ιταλική νομοθεσία υπό το πρίσμα των αποφάσεων του Δικαστηρίου στις υποθέσεις *Genius Holding, Langhorst, Schmeink & Cofreth* και *Καραγιώργου κ.λπ.* Ζητεί επομένως από το Δικαστήριο να εκδώσει προδικαστική απόφαση επί των ακόλουθων ερωτημάτων:

«1) Αν τα άρθρα 2 και 5 της όγδοης οδηγίας 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, καθ' ό μέρος εξαρτούν την επιστροφή φόρου στον μη διαμένοντα [στην Ιταλία] αποδέκτη αγαθού ή υπηρεσίας από τη χρησιμοποίηση των αγαθών και υπηρεσιών για τη διενέργεια πράξεων υποκειμένων στον φόρο, έχουν την έννοια ότι είναι επιστρεπτέος ακόμη και ο μη οφειλόμενος και εκ πλάνης καταλογισθείς δια μετακυλίσεως και καταβληθείς στο Δημόσιο Ταμείο ΦΠΑ· σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν αντίκειται προς τις προαναφερθείσες διατάξεις της οδηγίας εθνική κανονιστική ρύθμιση αποκλείουσα την επιστροφή φόρου του μη διαμένοντος αποδέκτη αγαθού/υπηρεσίας ενόψει του μη εκπεστέου χαρακτήρα του καταλογισθέντος και καταβληθέντος, αν και μη οφειλομένου, φόρου»

2) Αν, εν γένει, μπορεί να συναχθεί από την ομοιόμορφη κοινοτική ρύθμιση η ιδιότητα του οφειλέτη φόρου έναντι του Δημόσιου Ταμείου του αποδέκτη αγαθού/υπηρεσίας· αν συμβιβάζεται με την εν λόγω ρύθμιση, και ειδικότερα με τις αρχές περί ουδετερότητας του ΦΠΑ, αποτελεσματικότητας και απαγορεύσεως των διακρίσεων, η μη αναγνώριση, στα πλαίσια του εσωτερικού δικαίου, του δικαιώματος του αποδέκτη αγα-

θού/υπηρεσίας, ο οποίος είναι υποκείμενος στον ΦΠΑ και τον οποίο η εθνική νομοθεσία θεωρεί ως αποδέκτη των υποχρεώσεων τιμολογήσεως και καταβολής του φόρου, προς επιστροφή από το Δημόσιο Ταμείο σε περίπτωση καταλογισμού και καταβολής μη οφειλόμενου φόρου· αν αντίκειται προς τις αρχές της αποτελεσματικότητας και της απαγορεύσεως των διακρίσεων, στην περίπτωση της επιστροφής ΦΠΑ καταβληθέντος κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, εθνική ρύθμιση —όπως προκύπτει από την ερμηνεία που της αποδίδουν τα εθνικά εργαστήρια— παρέχουσα στον αποδέκτη αγαθού/υπηρεσίας την ευχέρεια να στρέφεται ενδίκως μόνο κατά του παραδίδοντος αγαθό/παρέχοντος υπηρεσία και όχι κατά του Δημοσίου Ταμείου, μολονότι στην εθνική έννομη τάξη υφίσταται παρεμφερής περίπτωση, η οποία συνίσταται στην υποκατάσταση στο πεδίο των αμέσων φόρων, όπου αμφότεροι οι υποκείμενοι στον φόρο (υποκαθιστάμενος και υποκαθιστών) νομιμοποιούνται να απαιτούν την επιστροφή από το Δημόσιο Ταμείο.

37. Η Reemtsma, η Κυβέρνηση της Ιταλίας και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατέθεσαν παρατηρήσεις. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 30ής Μαρτίου 2006, η Κυβέρνηση της Ιταλίας και η Επιτροπή ανέπτυξαν προφορικώς τις απόψεις τους.

III — Εκτίμηση

A — Επί του πρώτου ερωτήματος

38. Το πρώτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου αφορά, κατ' ουσίαν, το θέμα αν η

θέση που έχει διαμορφώσει με τη νομολογία του το Δικαστήριο μετά την απόφαση *Genius Holding*, σχετικά με το δικαίωμα εκπτώσεως σύμφωνα με την έκτη οδηγία, πρέπει να έχει εφαρμογή και ως προς το δικαίωμα επιστροφής βάσει της όγδοης οδηγίας.

39. Ωστόσο, πριν δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει να εξεταστούν οι αμφιβολίες που εκφράζει η *Reemtsma* όσον αφορά το αν εξακολουθεί να έχει εφαρμογή η απόφαση *Genius Holding*.

1. Μπορεί η νομολογία στην υπόθεση *Genius Holding* να έχει ακόμη εφαρμογή;

40. Η *Reemtsma* πιστεύει ότι το γράμμα του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας δεν δικαιολογεί την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση *Genius Holding* και ότι, εξάλλου, η απόφαση στην υπόθεση *Langhorst* υπερισχύει της αποφάσεως αυτής. Βασίζεται σε ένα εδάφιο της τελευταίας αυτής αποφάσεως όπου το Δικαστήριο αποφαινεται ότι, αν ο υποκείμενος στον φόρο που θεωρείται ως το πρόσωπο το οποίο ανέγραψε τον ΦΠΑ επί του πιστωτικού σημειώματος δεν οφείλει το αναγραφόμενο ποσό, «ένα μέρος του ΦΠΑ που αναγράφεται στο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου δεν θα όφειλε να καταβληθεί από τον υποκείμενο στον φόρο, μολοντί, [...] ο αποδέκτης των αγαθών ή των υπηρεσιών θα μπορούσε να έχει εκπέσει το συνολικό ποσό αυτού του ΦΠΑ [...]»³¹. Αυτό, κατά την

άποψη της *Reemtsma*, συνεπάγεται αποδυνάμωση της αποφάσεως *Genius Holding* και επιστροφή σε ένα γενικό δικαίωμα εκπτώσεως. Η *Reemtsma* υπογραμμίζει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί το κύριο μέσο για την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ και ότι τα κράτη μέλη δεν έχουν εξουσία να περιορίσουν το δικαίωμα αυτό³².

41. Η *Reemtsma* επιχειρεί επίσης να αντισταθεί στην απόφαση αυτή από την απόφαση στην υπόθεση *Καραγιώργου κ.λπ.* Ακόμη και αν η συλλογιστική της αποφάσεως αυτής είναι ορθή, η απόφαση εντάσσεται σε διαφορετικό πραγματικό πλαίσιο³³. Στην υπό κρίση υπόθεση, το επίδικο ποσό δεν μπορεί να αποτελεί ΦΠΑ, οφειλέτης του οποίου, σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ', είναι ο προμηθευτής που τον χρέωσε, και συγχρόνως «μη φόρο» από την πλευρά του πελάτη.

42. Κατά τη γνώμη μου, η απόφαση *Langhorst* δεν θίγει την απόφαση *Genius Holding*.

43. Το εδάφιο από το οποίο η *Reemtsma* συνάγει ότι το Δικαστήριο ανέτρεψε τη νομολογία του αποτελεί μέρος της απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση *Langhorst*: αν ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν προέβαλε αντιρρήσεις κατά της

32 — Η *Reemtsma* παραθέτει την απόφαση του Δικαστηρίου 50/87 *Επιτροπή κατά Γαλλίας*, Συλλογή 1988, σ. 4797, σκέψεις 16 και 17, και την απόφαση του Δικαστηρίου C-97/90 *Lennartz*, Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 27.

33 — Δηλαδή, σε πλαίσιο στο οποίο το χρεωθέν στο τιμολόγιο ποσό ουδόλως χαρακτηρίστηκε ως ΦΠΑ, εξαιτίας της εξαρτημένης σχέσεως εργασίας του προμηθευτή: βλ. σημείο 16 ανωτέρω.

31 — Σκέψεις 27 και 28 της αποφάσεως.

αναγραφής σε πιστωτικό σημείωμα επέχοντος θέσης τιμολογίου ποσού ΦΠΑ υψηλότερου από το οφειλόμενο βάσει των φορολογητέων πράξεων, μπορεί να θεωρηθεί ως το πρόσωπο που έχει αναγράψει το ποσό αυτό και, συνακόλουθα, το οφείλει, υπό την έννοια του άρθρου 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας.

44. Στο ερώτημα αυτό το Δικαστήριο έδωσε την ίδια (καταφατική) απάντηση την οποία πρότεινε ο γενικός εισαγγελέας Léger, ο οποίος είχε στηρίξει την ανάλυσή του κυρίως στην απόφαση *Genius Holding*³⁴. Υπό τις περιστάσεις αυτές, είναι πολύ δύσκολο να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι με το σκεπτικό της αποφάσεως του Δικαστηρίου εκφράζεται αντίθετη άποψη από αυτήν της αποφάσεως *Genius Holding*, δεδομένου ότι η απόφαση του Δικαστηρίου απλώς επαναλαμβάνει την πρόταση του γενικού εισαγγελέα, διατυπώνοντάς την συνοπτικότερα και παραλείποντας την αναφορά στην απόφαση εκείνη. Επιπλέον, η απόφαση *Genius Holding* επιβεβαιώθηκε, προδήλως, από το Δικαστήριο με τις μεταγενέστερες αποφάσεις επί των υποθέσεων *Schmeink & Cofreth* και *Καραγιώργου κ.λπ.*

45. Όσον αφορά τη φράση «ο αποδέκτης των αγαθών ή των υπηρεσιών θα μπορούσε να έχει εκπέσει το συνολικό ποσό αυτού του ΦΠΑ» της αποφάσεως *Langhorst*, έχω τη γνώμη ότι είναι σαφές ότι το Δικαστήριο δεν εννοούσε ότι ο αποδέκτης των αγαθών ή των υπηρεσιών θα μπορούσε να έχει αξίωση να εκπέσει το ποσό του εκ πλάνης χρεωθέντος φόρου. Το Δικαστήριο ήθελε μάλλον να τονίσει ότι ο αποδέκτης θα μπορούσε πράγματι να τον εκπέσει και ότι θα μπορούσε να υπάρξει κίνδυνος απάτης, αν ο προμηθευτής δεν είχε υποχρέωση να καταβάλει το πλήρες ποσό που δηλώθηκε.

46. Τούτου δοθέντος, συμμερίζομαι σε μεγάλο βαθμό την άποψη της Reemtsma ως προς ένα σημείο. Δεν είναι λογικό να θεωρείται το εκ πλάνης χρεωθέν ποσό ως ΦΠΑ οφειλόμενος από τον προμηθευτή ο οποίος τον χρέωσε δυνάμει του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και ταυτόχρονα ως «μη φόρος» τον οποίο δεν μπορεί να εκπέσει ο πελάτης σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α'.

47. Η άποψη της Reemtsma επαναλαμβάνει κατά τα ουσιαστικά την ανάλυση που πρότεινε στο Δικαστήριο η Επιτροπή και ο γενικός εισαγγελέας Mischo στην υπόθεση *Genius Holding*, σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ που πρέπει να δηλωθεί από τον προμηθευτή δυνάμει του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ', πρέπει επίσης να θεωρηθεί ως φόρος «οφειλόμενος ή καταβληθείς» υπό την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α'. Ο πελάτης θα πρέπει επομένως να μπορεί να τον εκπέσει (υπό την προϋπόθεση ότι αποτρέπεται ο κίνδυνος διαπράξεως απάτης με τον αποκλεισμό των περιπτώσεων στις οποίες μπορεί να αποδειχθεί ότι το επίδικο ποσό δεν καταβλήθηκε στην πραγματικότητα).

48. Η ανάλυση αυτή, ομολογώ, φαίνεται προτιμότερη, από άποψη συνεκτικότητας και απλότητας του συστήματος, σε σχέση με την προσέγγιση που υιοθέτησε τελικά το Δικαστήριο με την απόφασή του στην υπόθεση *Genius Holding*. Διερωτώμαι επίσης μήπως θα έπρεπε να ευθυγραμμιστεί περισσότερο με την πρόσφατη νομολογία του Δικαστηρίου στο θέμα της απάτης «καρουζέλ».

49. Η απάτη «καρουζέλ» αποτελεί βεβαίως διαφορετική περίπτωση, στην οποία ο ΦΠΑ

34 — Βλ. σημείο 52 επ. των προτάσεων.

χρεώνεται κανονικά στα τιμολόγια σε μία σειρά παραδόσεων αγαθών, αλλά δεν αποδίδεται στις φορολογικές αρχές σε ένα ή περισσότερα στάδια. Ωστόσο, στην υπόθεση *Optigen*³⁵ το Δικαστήριο έκρινε ότι, όταν ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποιεί συναλλαγές που πληρούν τα αντικειμενικά κριτήρια της έκτης οδηγίας, το δικαίωμά του να τύχει επιστροφής του ΦΠΑ δεν μπορεί να θίγεται από το γεγονός ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων μια άλλη συναλλαγή, την οποία ο φορολογούμενος δεν γνωρίζει ή δεν είναι σε θέση να γνωρίζει, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτών, ενέχει απάτη περί τον ΦΠΑ.

50. Έχω τη γνώμη ότι, αν το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ παραμένει ακέραιο υπό τις περιστάσεις αυτές, το φορολογικό σύστημα θα ήταν συνεκτικότερο αν το δικαίωμα παρέμενε επίσης αλώβητο υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως *Genius Holding*. Επιπλέον, το Δικαστήριο ρητώς αποφάνθηκε ότι η διορθωτική πράξη βάσει του άρθρου 20, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας εξαρτάται από την απόδειξη, αρχικώς, της καλής πίστης του εκδότη του τιμολογίου³⁶ ή, σύμφωνα με την απόφαση *Schmeink & Cofreth*, την απόδειξη ότι έχει εξαλειφθεί ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων³⁷. Η προϋπόθεση αυτή θα μπορούσε επίσης να ισχύει αν ο πελάτης αντί του δικαιώματος διορθωτικής

πράξεως είχε δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου.

51. Εντούτοις, δεν προτείνω στο Δικαστήριο να αναθεωρήσει την απόφασή του στην υπόθεση *Genius Holding*. Η απόφαση εκείνη βασίζεται σε παραδεδεγμένες αρχές ερμηνείας και καταλήγει, αν και βάσει μιας πολυπλοκότερης διαδικασίας, στο ίδιο αποτέλεσμα στο οποίο καταλήγει η προσέγγιση που πρότείνει ο γενικός εισαγγελέας, αποτέλεσμα το οποίο φαίνεται προδήλως ορθό σε σχέση με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Πρόκειται επίσης για νομολογία που έχει παγιωθεί από δεκαπενταετίας και πλέον και η μεταστροφή της θα προκαλούσε πιθανώς απρόβλεπτες διαταράξεις στην πρακτική των κρατών μελών όσον αφορά τον ΦΠΑ.

52. Υπό τις περιστάσεις αυτές, έχω τη γνώμη ότι δεν μπορεί να εξαχθεί χρήσιμο συμπέρασμα από το γεγονός ότι η αρχή που έθεσε το Δικαστήριο με την απόφαση *Genius Holding* εφαρμόστηκε υπό διαφορετικές περιστάσεις στην υπόθεση *Καραγιώργου κ.λπ.* Για τον λόγο αυτό, θα εξετάσω τώρα αν η αρχή αυτή έπρεπε να έχει εφαρμογή και σε περιπτώσεις που διέπονται από την όγδοη οδηγία.

35 — Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-354/03, C-355/03 και C-484/03, Συλλογή 2006, σ. I-0000* βλ., ιδίως, σκέψεις 51 έως 54.

36 — *Genius Holding*, σκέψη 18.

37 — *Schmeink & Cofreth*, σκέψεις 56 έως 63.

2. Πρέπει η νομολογία στην υπόθεση *Genius Holding* να έχει εφαρμογή στο πλαίσιο της όγδοης οδηγίας;

53. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι ο λόγος που αποκλείεται η έκπτωση του φόρου βάσει της έκτης οδηγίας όταν εκ πλάνης χρεώνεται μη οφειλόμενος φόρος δεν είναι η επιβάρυνση του πελάτη ο οποίος θα είχε, διαφορετικά, δικαίωμα εκπτώσεως, αλλά μάλλον η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Σύμφωνα με την όγδοη οδηγία, ωστόσο, ο σκοπός του περιορισμού του δικαιώματος επιστροφής σε εκείνες μόνον τις περιπτώσεις όπου η έκπτωση επιτρέπεται βάσει της έκτης οδηγίας είναι, αντιθέτως, διαφορετικός. Σκοπός είναι να εξαιρεθούν οι πελάτες που θα έπρεπε να βαρύνονται με τον φόρο (είτε επειδή είναι οι τελικοί καταναλωτές, είτε επειδή τα παραδιδόμενα σε αυτούς αγαθά και οι παρεχόμενες υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για απαλλασσόμενες πράξεις). Δεδομένης της διαφοράς του σκοπού, δεν είναι σαφές αν η ίδια προσέγγιση μπορεί να έχει εφαρμογή.

54. Και η Reemtsma επισημαίνει τη διαφορά του σκοπού. Καταλήγει ότι είναι αλυσιτελές να αποκλείεται η επιστροφή του φόρου βάσει της έκτης οδηγίας, όταν ο λόγος της μη εκπτώσεως βάσει της όγδοης οδηγίας έγκειται απλώς στο ότι ο φόρος χρεώθηκε εκ πλάνης στο τιμολόγιο.

55. Η Ιταλική Κυβέρνηση, ωστόσο, τονίζει ότι η υπόθεση αυτή αφορά επιστροφή φόρου ο οποίος κακώς χρεώθηκε σε παροχή υπηρεσίας. Κατά την άποψή της, η διαδικασία των άρθρων 2 και 5 της όγδοης οδηγίας δεν μπορεί να εφαρμοστεί διότι δεν πληρούται η προϋπόθεση σύμφωνα με την οποία ο φόρος θα ήταν εκπεστέος αν ο πελάτης διέμενε στην Ιταλία³⁸.

56. Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι από την απόφαση στην υπόθεση *Debouche*³⁹ προκύπτει ότι σκοπός της όγδοης οδηγίας δεν είναι να καταργήσει το καθεστώς που εισήγαγε η έκτη οδηγία. Όπως επισήμανε με τις προτάσεις του ο γενικός εισαγγελέας Tesauro στην υπόθεση εκείνη⁴⁰, η επιστροφή του ΦΠΑ στους υποκειμένους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας βασίζεται στην ίδια λογική και πρέπει, επομένως, να υπακούει στους ίδιους κανόνες που εφαρμόζονται στην έκπτωση που ισχύει για τον υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας. Το Δικαστήριο επιβεβαίωσε την πρόταση αυτή με την απόφασή του στην υπόθεση *Monte dei Paschi di Siena*⁴¹, εφαρμόζοντας τους κανόνες της κατ' αναλογία εκπτώσεως του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας σε επιστροφή φόρου βάσει της όγδοης οδηγίας.

57. Επί του θέματος αυτού συμφωνώ με το συμπέρασμα στο οποίο καταλήγουν η Ιταλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή.

58. Από τυπικής απόψεως, οι παραπομπές των άρθρων 2 και 5 της όγδοης οδηγίας στο άρθρο 17 της έκτης οδηγίας είναι σαφείς. Το άρθρο 2 χορηγεί δικαίωμα επιστροφής «εφ'

39 — Απόφαση του Δικαστηρίου C-302/93, Συλλογή 1996, σ. I-4495, σκέψη 18.

40 — Σημείο 7, τρίτη παράγραφος, στη σ. I-4500.

41 — Προπαρατεθείσα ανωτέρω στην υποσημείωση 29.

38 — Βλ. άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

όσον τα αγαθά αυτά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες τις προβλεπόμενες στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α' [...]» της έκτης οδηγίας. Το άρθρο 5 ορίζει ρητώς ότι «το δικαίωμα προς επιστροφή του φόρου καθορίζεται βάσει του άρθρου 17 [της έκτης οδηγίας], όπως αυτή εφαρμόζεται στο κράτος μέλος που ενεργεί την επιστροφή».

59. Περαιτέρω, αν υιοθετηθεί η ίδια γραμματική προσέγγιση με αυτήν της αποφάσεως *Genius Holding*⁴², διαπιστώνεται ότι το άρθρο 17, παράγραφος 3, της προτάσεως της Επιτροπής για την έκτη οδηγία αναφερόταν, όπως ακριβώς και το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της προτάσεως, σε ΦΠΑ «που χρεώθηκε σε τιμολόγιο» προς υποκείμενο σε φόρο, η διατύπωση δε αυτή μετατράπηκε σε ΦΠΑ «που αναφέρεται στην παράγραφο 2» — όπου η έκφραση «που χρεώθηκε σε τιμολόγιο» μετατράπηκε σε «οφειλόμενο ή καταβληθέντα».

60. Εξάλλου, η νομολογία που παραθέτει η Επιτροπή συνηγορεί υπέρ της ανάλογης μεταχείρισης.

61. Το σημαντικότερο ωστόσο είναι χωρίς αμφιβολία ότι η συνοχή μεταξύ των συστημάτων επιστροφής και εκπώσεως φαίνεται κατ' αρχήν επιθυμητή, εκτός αν υπάρχει κάποια διαφορά στη φύση της διασυνοριακής αλυσίδας παραδόσεων η οποία να

απαιτεί διαφορετική μεταχείριση. Τέτοιου είδους διαφορά δεν φαίνεται να υπάρχει.

62. Είναι αληθές ότι ο μηχανισμός επιστροφής που προβλέπει η όγδοη οδηγία δεν είναι όμοιος με τον μηχανισμό εκπώσεως της έκτης οδηγίας. Ωστόσο, υπάρχει μεγάλη ομοιότητα μεταξύ των περιπτώσεων που διέπονται από τις δύο αυτές οδηγίες.

63. Ας υποθέσουμε ότι ο Χ και ο Υ είναι υποκείμενοι στον φόρο, ο μὲν Χ είναι ο προμηθευτής, ο δε Υ είναι ο πελάτης. Στην περίπτωση που η πράξη περιορίζεται στο εσωτερικό κράτους μέλους, ο Χ χρεώνει τον ΦΠΑ στον Υ, ο οποίος εκπέμπει το ποσό αυτό από τον φόρο επί των εκροών που οφείλει.

64. Αν ο Χ είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος Α και ο Υ στο κράτος μέλος Β και δεν πραγματοποιεί εκροές στο κράτος μέλος Β, τότε είτε α) ο Υ έχει επιστροφή, δυνάμει της όγδοης οδηγίας, του ΦΠΑ που χρέωσε στο κράτος μέλος Α και το ποσό του ΦΠΑ που χρεώνει στους πελάτες του και τον οποίο οφείλει να καταβάλει στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους Β βασίζεται στο συνολικό καθαρό τίμημα που εισπράττει για την παροχή του είτε β) όταν έχει εφαρμογή ο μηχανισμός μεταφοράς της φορολογικής οφειλής που προβλέπει η έκτη οδηγία, ο Χ δεν χρεώνει τον ΦΠΑ και ο Υ οφείλει τον ΦΠΑ επί της παροχής στο κράτος μέλος Β, αλλά μπορεί επίσης να τον εκπέσει. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις η αλυσίδα συνεχίζεται ακολούθως κανονικά.

42 — Βλ. σημείο 12, ανωτέρω.

65. Αν ο Χ χρεώσει εκ πλάνης ΦΠΑ στον Υ για τη συναλλαγή, αν ο Υ καταβάλει αυτόν τον ΦΠΑ και αν ο Χ υποβάλει δήλωση για το ποσό αυτό στις φορολογικές αρχές, τότε, σύμφωνα με την απόφαση στην υπόθεση *Genius Holding*, εφόσον η περίπτωση αφορά ένα μόνον κράτος μέλος (το κράτος μέλος Α):

- ο Χ πρέπει να καταβάλει εκ νέου στον Υ το εκ πλάνης χρεωθέν ποσό·
- οι φορολογικές αρχές πρέπει να επιτρέψουν το ποσό στον Χ και
- ο Υ πρέπει να μη συμπεριλάβει στην έκπτωσή του το ποσό αυτό (ή, αν το έχει ήδη εκπέσει, να διορθώσει την έκπτωσή του σύμφωνα με το άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας).

66. Αν ο Χ και ο Υ είναι εγκατεστημένοι σε διαφορετικά κράτη μέλη, η πρώτη και η δεύτερη από τις προϋποθέσεις αυτές εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή. Ωστόσο, αν είχαν εφαρμογή η όγδοη οδηγία⁴³ ή ο μηχανισμός μεταφοράς της φορολογικής υποχρέωσης της έκτης οδηγίας⁴⁴, ο Υ δεν θα μπορούσε να εκπέσει τον ΦΠΑ που του χρέωσε ο Χ, διότι σε καμία από τις δύο αυτές

περιπτώσεις δεν επιτρέπεται αυτή καθαυτή η έκπτωση. Κατ' αναλογία, ο Υ δεν έχει, επομένως, δικαίωμα επιστροφής. Η αλυσίδα θα συνεχιστεί εκ νέου κανονικά.

67. Και στις δύο περιπτώσεις, η ουδετερότητα του ΦΠΑ εξασφαλίζεται⁴⁵ με κατ' ουσίαν ανάλογα μέσα (μολονότι είναι, όπως το επισήμανα, περισσότερο περίπλοκα από την περίπτωση στην οποία θα επιτρεπόταν, ενδεχομένως, η έκπτωση ή η επιστροφή).

68. Επιπλέον, πρέπει να τονιστεί ότι η επίδικη στην υπόθεση *Genius Holding* εθνική διάταξη επέβαλε επίσης ένα μηχανισμό μεταφοράς της φορολογικής υποχρέωσης, μολονότι επρόκειτο μάλλον για μηχανισμό επιτρεπόμενο από το Συμβούλιο βάσει του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας, παρά για τον μηχανισμό που προβλέπεται από την όγδοη οδηγία⁴⁶. Μπορεί να θεωρηθεί παράξενο το γεγονός ότι η αρχή που στηρίζει την απόφαση αυτή έχει εφαρμογή σε μία ορισμένη περίπτωση μεταφοράς της φορολογικής υποχρέωσης και δεν έχει σε μία άλλη.

69. Θεωρώ, επομένως, ότι η προσέγγιση που ακολούθησε το Δικαστήριο με την απόφαση *Genius Holding* όσον αφορά τις εκπτώσεις ΦΠΑ βάσει της έκτης οδηγίας πρέπει να εφαρμοστεί και στις επιστροφές ΦΠΑ βάσει της όγδοης οδηγίας.

43 — Για τις παροχές υπηρεσιών που λογίζονται πραγματοποιηθείσες στο κράτος μέλος Α.

44 — Για τις παροχές υπηρεσιών που λογίζονται πραγματοποιηθείσες στο κράτος μέλος Β.

45 — Διότι ο Χ επιστρέφει τον ΦΠΑ στον Υ και ζητεί ο ίδιος στη συνέχεια την επιστροφή του ποσού αυτού από τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους Α.

46 — Βλ. σκέψη 5 της αποφάσεως.

B — Επί του δευτέρου ερωτήματος

70. Εάν πελάτης που βρίσκεται στην ίδια κατάσταση με τη Reemtsma (δηλαδή στην κατάσταση του Υ στο ανωτέρω παράδειγμα) δεν έχει δικαίωμα επιστροφής βάσει του άρθρου 17, παράγραφοι 3 και 4, της έκτης οδηγίας και των διατάξεων της όγδοης οδηγίας, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν αρκεί το ότι έχει το δικαίωμα να αξιώσει την επιστροφή του ΦΠΑ από τον προμηθευτή (ο Χ στο παράδειγμά μου) που χρέωσε στο τιμολόγιο τον φόρο και ο οποίος θα μπορούσε με τη σειρά του να ζητήσει την επιστροφή από την αρχή που τον εισέπραξε, ή αν πρέπει να έχει το δικαίωμα να αξιώσει την επιστροφή απευθείας από τη φορολογική αρχή.

της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας ή της απαγορεύσεως των διακρίσεων) εθνική νομοθεσία η οποία δεν επιτρέπει στον πελάτη να ζητήσει την επιστροφή του φόρου από τις φορολογικές αρχές στην περίπτωση που χρεώθηκε σε τιμολόγιο και καταβλήθηκε μη οφειλόμενος ΦΠΑ;

γ) Ασκεί επιρροή το ό,τι άλλοι εθνικοί κανόνες (σε θέματα άμεσης φορολογίας) επιτρέπουν σε αμφότερα τα συμβαλλόμενα μέρη να στραφούν από κοινού κατά των φορολογικών αρχών υπό ανάλογες περιστάσεις;

71. Το ερώτημα αυτό διαιρείται, όπως επισήμανε η Ιταλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, σε τρία μέρη, τα οποία έχουν ως εξής εν περιλήψει:

α) Μπορεί ο πελάτης να θεωρηθεί γενικώς ως το πρόσωπο που οφείλει να καταβάλει τον ΦΠΑ της συναλλαγής;

β) Είναι συμβατή με το κοινό σύστημα του ΦΠΑ (και τις αρχές της ουδετερότητας,

72. Θα εξετάσω τα τρία αυτά μέρη διαδοχικά.

1. Μπορεί ο πελάτης να θεωρηθεί γενικώς ως το πρόσωπο που οφείλει να καταβάλει τον ΦΠΑ της συναλλαγής;

73. Όπως επισημαίνει η Reemtsma, το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο α', της

έκτης οδηγίας⁴⁷ επιτρέπει στα κράτη μέλη να ορίζουν, εκτός του προμηθευτή, «άλλο πρόσωπο, εκτός του υποκειμένου στον φόρο, ως αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή του φόρου». Το άρθρο 22, παράγραφος 8⁴⁸, επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιβάλουν «και άλλες υποχρεώσεις, που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση επακριβούς εισπράξεως του φόρου και για την αποτροπή καταστρατηγήσεων.» Δεν αντίκειται επομένως στην έκτη οδηγία να θεωρείται ο πελάτης ως ένα από τα πρόσωπα που είναι υπεύθυνα για την καταβολή του ΦΠΑ.

74. Ωστόσο, όπως τονίζει η Κυβέρνηση της Ιταλίας, ακόμη και αν η κοινοτική νομοθεσία επιτρέπει να ορίζεται ότι ο πελάτης είναι αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνος για την καταβολή του φόρου, η ιταλική νομοθεσία δεν περιελάμβανε ανάλογη διάταξη το 1994 (αν και σήμερα περιλαμβάνει).

75. Περαιτέρω, όπως ορθώς επισημαίνει η Επιτροπή, το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας θεσπίζει τον γενικό κανόνα σύμφωνα με τον οποίο υπόχρεος κατ' αρχήν για την πληρωμή του ΦΠΑ είναι ο προμηθευτής και αυτός φέρει τις υποχρεώσεις προς τις φορολογικές αρχές. Οι μόνες εξαιρέσεις είναι αυτές που προβλέπουν άλλες διατάξεις του άρθρου 21, παράγραφος 1 (ειδικότερα, ο μηχανισμός μεταφοράς της φορολογικής υποχρέωσης που έχει εφαρμογή σε διασυννοριακές συναλλαγές) ή αυτές που επιτρέπονται από το Συμβούλιο βάσει του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας (που συνεπάγονται σε ανάλογες

περιπτώσεις την εφαρμογή ενός μηχανισμού μεταφοράς της φορολογικής υποχρέωσης υπό ειδικές περιστάσεις στο εσωτερικό του κράτους μέλους⁴⁹).

76. Συμφωνώ, επομένως, με την Ιταλική Κυβέρνηση και την Επιτροπή. Η Reemtsma ορθώς υπογραμμίζει ότι, υπό ορισμένες συνθήκες, τα κράτη μέλη μπορούν να αποφασίσουν ότι ο πελάτης είναι αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνος με τον προμηθευτή και ότι, όταν έχει εφαρμογή ο μηχανισμός μεταφοράς της φορολογικής υποχρέωσης, για την καταβολή του φόρου είναι πάντοτε υπόχρεος ο πελάτης. Ωστόσο, πρόκειται για εξαιρέσεις από τον γενικό κανόνα σύμφωνα με τον οποίο υπόχρεος να υποβάλει δήλωση προς τις φορολογικές αρχές για τον καταβληθέντα ΦΠΑ είναι κατ' αρχήν ο προμηθευτής, ο οποίος μπορεί να αξιώσει από τις αρχές αυτές την επιστροφή του εκ πλάνης καταβληθέντος φόρου.

77. Είναι αληθές ότι, όταν για κάποιο λόγο εφαρμόζεται ο μηχανισμός μεταφοράς της φορολογικής υποχρέωσης, υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ της συναλλαγής είναι ο πελάτης. Ο πελάτης επομένως έχει κατ' αρχήν το δικαίωμα να ζητήσει από τις αρχές την απόδοση⁵⁰ του εκ πλάνης καταβληθέντος φόρου. Φαίνεται περαιτέρω ότι ο μηχανισμός μεταφοράς της φορολογικής υποχρέωσης του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας όντως

47 — Όπως ίσχυε το 1994.

48 — Στο άρθρο 28h.

49 — Όπως ο εθνικός κανόνας στην απόφαση *Genius Holding*.

50 — Χρησιμοποιώ εδώ τον όρο «reimbursement» με γενική έννοια, σε αντίθεση με την ειδική διαδικασία της «refund» [επιστροφή] βάσει της όγδοης οδηγίας.

εφαρμόστηκε στην υπόθεση της κύριας δίκης, οπότε η Reemtsma ήταν ταυτοχρόνως η υπεύθυνη για την καταβολή του φόρου και αυτή που είχε δικαίωμα να ζητήσει την επιστροφή του εκ πλάνης καταβληθέντος φόρου. Ωστόσο, πρέπει να υπομνησθεί ότι η Reemtsma έχει σχέση, βάσει του μηχανισμού αυτού, μόνο με τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους στο οποίο ανήκει, δηλαδή τη Γερμανία, και όχι με τις αρχές του κράτους μέλους στο οποίο ο προμηθευτής της εξέδωσε εκ πλάνης τιμολόγιο και υπέβαλε δήλωση ΦΠΑ, δηλαδή την Ιταλία.

78. Η απάντηση επομένως που θα έδινε στο πρώτο μέρος του δεύτερου ερωτήματος είναι ότι, κατ' αρχήν, μόνον ο προμηθευτής μπορεί να θεωρηθεί ως υπόχρεος για την καταβολή προς τις φορολογικές αρχές του ΦΠΑ επί της συναλλαγής και, συνεπώς, ως έχων δικαίωμα να ζητήσει την επιστροφή του εκ πλάνης καταβληθέντος ΦΠΑ. Όταν, κατ' εξαίρεση, υπόχρεος για την καταβολή βάσει της κοινοτικής νομοθεσίας ή κατ' εξουσιοδότηση θεσπισθεισών εθνικών διατάξεων είναι άλλο πρόσωπο, το πρόσωπο αυτό μπορεί να ζητήσει από τις φορολογικές αρχές προς τις οποίες ήταν υπόχρεος την επιστροφή του εκ πλάνης καταβληθέντος φόρου.

2. Μπορεί εθνική νομοθεσία να μην επιτρέπει στον πελάτη να ζητήσει την επιστροφή του φόρου από τις φορολογικές αρχές στην περίπτωση που χρεώθηκε σε τιμολόγιο και καταβλήθηκε μη οφειλόμενος ΦΠΑ;

79. Στην Ιταλία, στην περίπτωση που δεν ισχύει ούτε η έκπτωση που προβλέπει η έκτη

οδηγία ούτε η επιστροφή βάσει της όγδοης οδηγίας, ο προμηθευτής ο οποίος εκ πλάνης χρέωσε και εισέπραξε ΦΠΑ για μία συναλλαγή και τον κατέβαλε στις φορολογικές αρχές φαίνεται ότι μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του ποσού αυτού από τις αρχές, αλλά ο πελάτης στην ίδια αυτή συναλλαγή μπορεί να αξιώσει την επιστροφή του ποσού αυτού μόνον από τον προμηθευτή ασκώντας αγωγή στα πολιτικά δικαστήρια.

80. Οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου ως προς αυτό το σύστημα μέσω παροχής εννόμου προστασίας αφορούν τις απαιτήσεις των αρχών της ισοδυναμίας (ή της απαγορεύσεως των διακρίσεων) και της αποτελεσματικότητας της κοινοτικής νομοθεσίας. Η πλέον πρόσφατη διατύπωση των αρχών αυτών έγινε με την απόφαση στην υπόθεση *MyTravel*⁵¹: «Ελλείψει κοινοτικής ρυθμίσεως για τις αιτήσεις επιστροφής φόρων, στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους εναπόκειται να προβλέψει τους όρους υπό τους οποίους μπορούν να υποβληθούν αυτές οι αιτήσεις επιστροφής, υπό την προϋπόθεση ότι οι όροι αυτοί σέβονται τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, ότι, δηλαδή, δεν είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που διέπουν παρόμοιες καταστάσεις της εσωτερικής έννομης τάξεως ούτε καθιστούν πρακτικώς αδύνατη την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη.»

81. Η Reemtsma θεωρεί ότι για την τήρηση της αρχής της αποτελεσματικότητας είναι

51 — Απόφαση του Δικαστηρίου C-291/03, Συλλογή 2005, σ. I-8477, σκέψη 17.

απαραίτητο να μπορεί ο πελάτης να στραφεί ευθέως κατά των φορολογικών αρχών. Άλλως, θα μπορούσαν να προκύψουν τουλάχιστον δύο περιπτώσεις στις οποίες θα υπήρχε μη συμβατότητα με την αρχή αυτή: η περίπτωση πτωχεύσεως του προμηθευτή κατά τον χρόνο που ο πελάτης ζητεί την επιστροφή ή η περίπτωση που ο προμηθευτής υποχρεώνεται από τα πολιτικά δικαστήρια να επιστρέψει τον φόρο στον πελάτη, αλλά η δική του αγωγή του κατά των φορολογικών αρχών στα φορολογικά δικαστήρια απορρίπτεται.

ται «πρακτικώς ανέφικτη ή εξαιρετικώς δυσχερής» (π.χ., στην περίπτωση της Reemtsma, αν ο ιταλός προμηθευτής της έπαυσε να υφίσταται). Τέλος, η αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων επιτάσσει ότι κάθε κράτος μέλος που παρέχει το δικαίωμα σε πελάτη εγκατεστημένο στο έδαφός του να στραφεί δικαστικώς κατά των φορολογικών αρχών πρέπει να παρέχει το ίδιο δικαίωμα σε πελάτη εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος.

82. Η Επιτροπή υπενθυμίζει τη νομολογία του Δικαστηρίου, ειδικότερα την απόφαση Schmeink & Cofreth, σύμφωνα με την οποία τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν τη δυνατότητα διορθώσεως της εκ πλάνης χρεώσεως ΦΠΑ σε τιμολόγιο, γεγονός που συνεπάγεται όχι μόνον την έκδοση διορθωτικού τιμολογίου, αλλά επίσης την επιστροφή του εκ πλάνης καταβληθέντος φόρου. Υποστηρίζει ότι η υποχρέωση αυτή απορρέει από την αρχή της ουδετερότητας και της απαγορεύσεως του αδικαιολόγητου πλουτισμού (εν προκειμένω, των φορολογικών αρχών). Τα κράτη μέλη έχουν την ελευθερία επιλογής της διαδικασίας που κρίνουν κατάλληλη για την εξασφάλιση της επιστροφής αυτής, υπό την επιφύλαξη του σεβασμού της αρχής της αποτελεσματικότητας. Σύστημα που προβλέπει ότι κατ' αρχήν μόνον ο προμηθευτής, στο μέτρο που είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου, μπορεί να ζητήσει από τις φορολογικές αρχές την επιστροφή του φόρου και ότι ο πελάτης μπορεί να ζητήσει την επιστροφή από τον προμηθευτή βάσει της αστικής νομοθεσίας φαίνεται κατ' αρχήν αποδεκτό. Ωστόσο, με την επιφύλαξη της πλήρους εξαλείψεως του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων, η αρχή της αποτελεσματικότητας θα έπρεπε να επιτάσσει να έχει το δικαίωμα ο πελάτης να στραφεί ευθέως κατά των φορολογικών αρχών, αν η ανάκτηση στο πλαίσιο της συνήθους διαδικασίας καθίστα-

83. Η Ιταλική Κυβέρνηση συμφωνεί με την Επιτροπή στον βαθμό που η Επιτροπή δέχεται τη νομιμότητα του συστήματος που ισχύει στην Ιταλία. Διαφωνεί όμως με την άποψη της Επιτροπής ότι ο πελάτης πρέπει να έχει τη δυνατότητα να ζητεί την επιστροφή ευθέως από τις φορολογικές αρχές αν η αγωγή του κατά του προμηθευτή δεν ευδοκιμήσει για κάποιο λόγο.

84. Πάντως, η ανάλυση της Επιτροπής μου φαίνεται πειστική στο σύνολό της.

85. Πρώτον, το σύστημα ένδικης προστασίας που περιγράφεται ως ισχύον στην Ιταλία φαίνεται κατ' αρχήν ότι δεν αντίκειται στη σχετική με τον ΦΠΑ νομοθεσία και νομολογία. Αν ο προμηθευτής που εκ πλάνης χρέωσε σε τιμολόγιο και εισέπραξε τον ΦΠΑ επί μιας συναλλαγής και τον κατέβαλε στις φορολογικές αρχές μπορεί

να ζητήσει την επιστροφή του από τις αρχές αυτές και αν ο πελάτης στην ίδια αυτή συναλλαγή μπορεί να τον ανακτήσει από τον προμηθευτή ασκώντας αγωγή στα πολιτικά δικαστήρια, τότε τηρούνται οι αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αποτελεσματικότητας των αιτήσεων επιστροφής του εκ πλάνης καταβληθέντος φόρου.

δυσχερές να εξευρεθεί διαφορετική λύση εκτός από τη λύση με την οποία παρέχεται η δυνατότητα στον πελάτη, ο οποίος επιβαρύνθηκε με το σύνολο του εκ πλάνης χρεωθέντος ΦΠΑ, να στραφεί ευθέως κατά των φορολογικών αρχών, οι οποίες διαφορετικά, αν διατηρούσαν τον ΦΠΑ, θα καθίσταντο αδικαιολογήτως πλουσιότερες.

86. Δεύτερον, το σύστημα αυτό είναι κατ' αρχήν ικανοποιητικό. Σε όλες τις περιπτώσεις που επιτυγχάνεται το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα —δηλαδή η πλήρης επιστροφή του ποσού σε αυτόν που επιβαρύνθηκε με τον εκ πλάνης χρεωθέντα φόρο— δεν ωφελεί να προβλέπονται επιπλέον μέσα δικαστικής προστασίας υπέρ του πελάτη κατά των φορολογικών αρχών. Επομένως, δεν είναι απαραίτητο να έχει ο πελάτης τη δυνατότητα να στραφεί ευθέως κατά των φορολογικών αρχών με προσφυγή όπως αυτή που άσκησε η Reemtsma, *εκτός αν* το βασικό σύστημα ένδικης προστασίας χρησιμοποιήθηκε μεν, αλλά δεν απέφερε το προσδοκώμενο αποτέλεσμα λόγω πραγματικών περιστατικών που δεν είχαν σχέση με το βάσιμο της αγωγής⁵².

88. Προς τούτο, δύο σημεία συζητήθηκαν κατά την προφορική διαδικασία.

89. Αφενός, η Επιτροπή ισχυρίστηκε ότι οι περιπτώσεις αυτές ήταν εξαιρετικά σπάνιες και επομένως ήταν ελάχιστα πιθανό να επηρεάσουν σε σημαντικό βαθμό το βασικό σύστημα ένδικης προστασίας, ενώ η Ιταλική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι τέτοιες περιπτώσεις είναι λιγότερο σπάνιες. Ωστόσο, έχω τη γνώμη ότι αυτό που έχει σημασία δεν είναι η συχνότητα των περιπτώσεων αυτών. Είναι ότι, όταν ανακύπτουν, πρέπει να αντιμετωπίζονται σύμφωνα με τις επιταγές της ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας.

87. Τρίτον, μπορεί να υπάρξουν περιπτώσεις στις οποίες το αποτέλεσμα αυτό δεν επιτυγχάνεται. Στις περιπτώσεις αυτές, η τήρηση των επιταγών περί ουδετερότητας και αποτελεσματικότητας του ΦΠΑ επιβάλλει να προβλέπεται άλλη λύση. Είναι

90. Αφετέρου, η Κυβέρνηση της Ιταλίας υποστήριξε ότι ένδικη προστασία για την αποφυγή του αδικαιολόγητου πλουτισμού των φορολογικών αρχών στην περίπτωση εκ πλάνης καταβληθέντος ΦΠΑ πρέπει να παρέχεται μόνον αν υφίσταται αντίστοιχη

52 — Π.χ., η πτώχευση του προμηθευτή.

προστασία για την αποφυγή αδικαιολόγητης μείωσης της περιουσίας του Δημοσίου σε περίπτωση μη καταβολής πράγματι οφειλόμενου ΦΠΑ. Το επιχείρημα είναι, μάλλον, ότι στην αντίθετη περίπτωση θα προέκυπτε αδικαιολόγητος πλουτισμός του πελάτη. Ωστόσο, έχω τη γνώμη ότι το επιχείρημα αυτό είναι εσφαλμένο. Αν ο προμηθευτής χρέωσε ΦΠΑ σε πελάτη και τον εισέπραξε, αλλά δεν υπέβαλε δήλωση για το ποσό αυτό στις φορολογικές αρχές, δεν υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός του πελάτη (αν και μπορεί πράγματι να υπάρχει αδικαιολόγητος πλουτισμός και/ή απάτη του προμηθευτή). Αν ο προμηθευτής δεν χρέωσε στον πελάτη τον ΦΠΑ επί φορολογητέας πράξεως, ούτε τον εισέπραξε, τότε, αν ο πελάτης υπόκειται ο ίδιος στον φόρο, δεν μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ και δεν έχει καταστεί επομένως αδικαιολογήτως πλουσιότερος —και/ή, είτε είναι πελάτης είτε τελικός καταναλωτής, μπορεί να έχει εμπλακεί σε φορολογική απάτη. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, η εθνική νομοθεσία μπορεί νομίμως να προβλέπει ποινικές κυρώσεις και την υποχρεωτική καταβολή του εν λόγω ποσού.

91. Τέλος, συμφωνώ με την Επιτροπή ότι η αρχή της ισοδυναμίας επιτάσσει σε κάθε κράτος μέλος που παρέχει το δικαίωμα σε πελάτη εγκατεστημένο στο έδαφός του να στραφεί δικαστικώς κατά των φορολογικών αρχών να παρέχει το ίδιο δικαίωμα και σε πελάτη εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος. Το Δικαστήριο δεν έχει πληροφορίες ωστόσο για το αν αυτό συμβαίνει στην Ιταλία.

92. Έχω επομένως τη γνώμη ότι, όταν μη οφειλόμενος ΦΠΑ χρώθηκε σε τιμολόγιο

και καταβλήθηκε στις φορολογικές αρχές από προμηθευτή ο οποίος θα ήταν υπόχρεος για την καταβολή αν ο φόρος πράγματι οφειλόταν, αρκεί κατ' αρχήν, σύμφωνα με τις αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αποτελεσματικότητας του εθνικού συστήματος για την επιστροφή φόρων που εισπράχθηκαν κατά παράβαση της κοινοτικής νομοθεσίας, οι εθνικές διαδικασίες να δίνουν τη δυνατότητα στον προμηθευτή αυτό να ζητήσει την επιστροφή του ποσού αυτού από τις φορολογικές αρχές και στον πελάτη να ανακτήσει το ποσό αυτό από τον προμηθευτή με αγωγή στα πολιτικά δικαστήρια. Όταν, ωστόσο, η αγωγή αυτή στα πολιτικά δικαστήρια δεν μπορεί να ευδοκιμήσει λόγω πραγματικών περιστατικών που δεν έχουν σχέση με το βάσιμο της αγωγής, η εθνική νομοθεσία πρέπει να προβλέπει, σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, την αρχή της αποτελεσματικότητας και την αρχή της απαγορεύσεως του αδικαιολόγητου πλουτισμού των φορολογικών αρχών, μηχανισμό με τον οποίο να μπορεί ο πελάτης που επιβαρύνθηκε με το εκ πλάνης χρεωθέν ποσό να το ανακτήσει από τις φορολογικές αρχές. Εν πάση περιπτώσει, αν η δυνατότητα αυτή παρέχεται σε πελάτη εγκατεστημένο στο οικείο κράτος μέλος, πρέπει να παρέχεται και στον πελάτη που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος.

3. Ασκεί επιρροή το γεγονός ότι άλλοι εθνικοί κανόνες (σε θέματα άμεσης φορολογίας) επιτρέπουν σε αμφότερα τα συμβαλλόμενα μέρη να στραφούν από κοινού κατά των φορολογικών αρχών υπό ανάλογες περιστάσεις;

93. Στην περίπτωση που εργοδότης παρακρατεί εκ πλάνης φόρο εισοδήματος στην πηγή και τον καταβάλλει στις φορολογικές

αρχές, η ιταλική νομοθεσία παρέχει τη δυνατότητα τόσο στον εργοδότη όσο και στον εργαζόμενο να ζητήσουν από τις φορολογικές αρχές την επιστροφή του. Το αιτούν δικαστήριο αναρωτάται αν το γεγονός ότι παρέχεται σε αυτούς η δυνατότητα να κινηθούν δικαστικά, από κοινού ή ατομικά, στην ως άνω περίπτωση, ενώ δεν παρέχεται η ίδια δυνατότητα στον προμηθευτή και στον πελάτη όσον αφορά περίπτωση ΦΠΑ όπως αυτή της κύριας δίκης, αντίκειται στην αρχή της ισοδυναμίας και της απαγορεύσεως διακρίσεων που επιβάλλει η κοινοτική νομοθεσία.

η Επιτροπή εκτιμά γενικώς ότι δεν φαίνεται πιθανό περίπτωση του τομέα εκείνου να είναι ανάλογη με περίπτωση στον τομέα του ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή, μόνον ο προμηθευτής βρίσκεται σε άμεση νομική σχέση με τις φορολογικές αρχές. Πράγματι, το καθεστώς άμεσης φορολογίας, στο σύνολό του, δεν έχει σχέση με το σύστημα του ΦΠΑ. Εφόσον η αρχή της απαγορεύσεως διακρίσεων εφαρμόζεται μόνο σε ανάλογες περιπτώσεις, δεν ενδιαφέρει επομένως, εν προκειμένω, η περίπτωση αυτή.

94. Υπογραμμίζοντας ότι το Δικαστήριο δεν έχει λάβει πλήρη γνώση της ιταλικής νομοθεσίας σε θέματα άμεσης φορολογίας,

95. Στο σημείο αυτό, συμφωνώ πλήρως με την Επιτροπή.

IV — Πρόταση

96. Κατόπιν των προεκτεθέντων, έχω τη γνώμη ότι στα ερωτήματα που υπέβαλε το Corte Suprema di Cassazione πρέπει να δοθούν οι εξής απαντήσεις:

- «1) Τα άρθρα 2 και 5 της όγδοης οδηγίας 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας στους υποκειμένους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι ΦΠΑ που οφείλεται απλώς και μόνον επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο δεν πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για την επιστροφή του βάσει των διατάξεων της οδηγίας αυτής.

- 2) Κατ' αρχήν, μόνον ο προμηθευτής μπορεί να θεωρηθεί ως υπόχρεος για την καταβολή προς τις φορολογικές αρχές του ΦΠΑ επί της συναλλαγής και, συνεπώς, ως έχων το δικαίωμα να ζητήσει την επιστροφή του εκ πλάνης καταβληθέντος ΦΠΑ. Όταν, κατ' εξαίρεση, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου βάσει της κοινοτικής νομοθεσίας ή κατ' εξουσιοδότηση θεσπισθεισών εθνικών διατάξεων είναι άλλο πρόσωπο, το πρόσωπο αυτό μπορεί να ζητήσει, από τις φορολογικές αρχές προς τις οποίες ήταν υπόχρεος, την επιστροφή του εκ πλάνης καταβληθέντος φόρου.
- 3) Όταν μη οφειλόμενος ΦΠΑ χρεώθηκε σε τιμολόγιο και καταβλήθηκε στις φορολογικές αρχές από προμηθευτή ο οποίος θα ήταν υπόχρεος για την καταβολή αν ο φόρος πράγματι οφειλόταν, αρκεί κατ' αρχήν, σύμφωνα με τις αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αποτελεσματικότητας του εθνικού συστήματος για την επιστροφή φόρων που εισπράχθηκαν κατά παράβαση της κοινοτικής νομοθεσίας, οι εθνικές διαδικασίες να δίνουν τη δυνατότητα στον προμηθευτή αυτόν να ζητήσει την επιστροφή του ποσού αυτού από τις φορολογικές αρχές και στον πελάτη να ανακτήσει το ποσό αυτό από τον προμηθευτή με αγωγή στα πολιτικά δικαστήρια. Όταν, ωστόσο, η αγωγή αυτή στα πολιτικά δικαστήρια δεν μπορεί να ευδοκιμήσει λόγω πραγματικών περιστατικών που δεν έχουν σχέση με το βάσιμο της αγωγής, η εθνική νομοθεσία πρέπει να προβλέπει, σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, την αρχή της αποτελεσματικότητας και την αρχή της απαγορεύσεως του αδικαιολόγητου πλουτισμού των φορολογικών αρχών, μηχανισμό με τον οποίο να μπορεί ο πελάτης που επιβαρύνθηκε με το εκ πλάνης χρεωθέν ποσό να το ανακτήσει από τις φορολογικές αρχές. Εν πάση περιπτώσει, αν η δυνατότητα αυτή παρέχεται σε πελάτη εγκατεστημένο στο οικείο κράτος μέλος, πρέπει να παρέχεται και στον πελάτη που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος.
- 4) Το γεγονός ότι βάσει της εθνικής νομοθεσίας μπορούν να ζητήσουν από τις φορολογικές αρχές την επιστροφή του εκ πλάνης παρακρατηθέντος και καταβληθέντος άμεσου φόρου τόσο το πρόσωπο που διενήργησε την παρακράτηση όσο και αυτός εις βάρος του οποίου έγινε η παρακράτηση δεν ενδιαφέρει κατ' αρχήν για τους σκοπούς της εκτιμήσεως της συμβατότητας με την κοινοτική νομοθεσία περιπτώσεως συναλλαγής στην οποία μόνον ο προμηθευτής και όχι ο πελάτης μπορεί να ζητήσει από τις φορολογικές αρχές την επιστροφή του εκ πλάνης χρεωθέντος σε τιμολόγιο και καταβληθέντος ΦΠΑ.