

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)  
της 15ης Μαρτίου 2007\*

Στην υπόθεση C-35/05,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Corte suprema di cassazione (Ιταλία) με απόφαση της 23ης Ιουνίου 2004, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 31 Ιανουαρίου 2005, στο πλαίσιο της δίκης

**Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH**

κατά

**Ministero delle Finanze,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. W. A. Timmermans, πρόεδρο τμήματος, P. Kūris, J. Klučka, J. Makarczyk και Γ. Αρέστη (εισηγητή), δικαστές,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston  
γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 30ής Μαρτίου 2006,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH, εκπροσωπούμενη από τον S. Pettinato, avvocato,
  
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τον G. De Bellis, avvocato dello Stato,
  
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τις M. Afonso και M. Velardo καθώς και από τον A. Aresu,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 8ης Ιουνίου 2006,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 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 προστιθέμενης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111, στο εξής: όγδοη οδηγία).
  
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (στο εξής: Reemtsma) και του Ministero delle Finanze (Υπουργείο Οικονομικών) όσον αφορά την άρνηση του τελευταίου να προβεί σε μερική επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) ο οποίος χρεώθηκε για παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών και υπηρεσιών μάρκετινγκ που παρασχέθηκαν στη Reemtsma στην Ιταλία.

## Το νομικό πλαίσιο

### *Η κοινοτική νομοθεσία*

- 3 Το άρθρο 2 της όγδοης οδηγίας ορίζει:

«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 επεβάρυνε υπηρεσίες οι οποίες του παρεσχέθησαν ή κινητά που του παρεδόθησαν στο εσωτερικό της χώρας από άλλους υποκείμενους 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' και β', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ ή για την παροχή υπηρεσιών του άρθρου 1, στοιχείο β'.»

- 4 Το άρθρο 5, πρώτο εδάφιο, της όγδοης οδηγίας προβλέπει:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, το δικαίωμα προς επιστροφή του φόρου καθορίζεται βάσει του άρθρου 17 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, όπως αυτή εφαρμόζεται στο κράτος μέλος που ενεργεί την επιστροφή.»

- 5 Σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 1), όπως έχει τροποποιηθεί από την οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία):

«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 λήπτη 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,

[...]»

- 6 Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο, κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

- 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·

[...]

3. Επίσης τα κράτη μέλη χορηγούν σε κάθε υποκείμενο στον φόρο την αναφερομένη ανωτέρω, στην παράγραφο 2, έκπτωση ή επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, κατά το μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίησή:

- α) πράξεών του στο εξωτερικό, αναγομένων στις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στο άρθρο 4 παράγραφος 2, οι οποίες θα παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση, εάν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας·

[...]»

7 Σύμφωνα με το άρθρο 21, σημείο 1, της έκτης οδηγίας:

«Ο φόρος προστιθεμένης αξίας οφείλεται:

1) Στο εσωτερικό καθεστώς:

α) από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των παροχών υπηρεσιών που προβλέπονται στο στοιχείο β'. Όταν η φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας, τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν διατάξεις οι οποίες προβλέπουν ότι ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο. Είναι ιδίως δυνατόν να ορίζεται προς το σκοπό αυτό ο φορολογικός αντιπρόσωπος ή ο παραλήπτης της φορολογητέας παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών. Τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν ότι άλλο πρόσωπο εκτός του υποκειμένου στο φόρο είναι αλληλεγγύως υπόχρεο για την καταβολή του φόρου·

β) από τον λήπτη των υπηρεσιών που αναφέρει το άρθρο 9 παράγραφος 2, στοιχείο ε', ή από τον εξατομικευόμενο με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας λήπτη υπηρεσιών που αναφέρει το άρθρο 28β, τίτλοι Γ, Δ και Ε, όταν η υπηρεσία παρέχεται από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στο εξωτερικό· εντούτοις, τα κράτη μέλη δικαιούνται να προβλέπουν ότι και ο παρέχων την υπηρεσία ευθύνεται αλληλεγγύως για την καταβολή του φόρου·

- γ) κάθε πρόσωπο που αναγράφει τον φόρο προστιθεμένης αξίας σε τιμολόγιο ή άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου».

*Η εθνική νομοθεσία*

- 8 Το άρθρο 17, παράγραφος 1, του διατάγματος του Προέδρου της Δημοκρατίας αριθ. 633, της 26ης Οκτωβρίου 1972, που θεσπίζει και διέπει τον φόρο προστιθέμενης αξίας (τακτικό συμπλήρωμα, GURI αριθ. 1, της 11ης Νοεμβρίου 1972, σ. 1, στο εξής: προεδρικό διάταγμα 633/72), το οποίο εκδόθηκε προς εφαρμογή της όγδοης οδηγίας, ορίζει:

«Υποκείμενοι στον φόρο — Ο φόρος οφείλεται από τους πραγματοποιούντες φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή τους παρέχοντες φορολογητέες υπηρεσίες, οι οποίοι υποχρεούνται να τον καταβάλουν στο Δημόσιο, σωρευτικώς για όλες τις πραγματοποιούμενες πράξεις και αφού αφαιρεθεί η έκπτωση του άρθρου 19, σύμφωνα με τις λεπτομέρειες και υπό τους όρους του τίτλου II.»

- 9 Το άρθρο 19, δεύτερο εδάφιο, του προεδρικού διατάγματος 633/72 προβλέπει:

«Ο φόρος επί της αγοράς ή εισαγωγής αγαθών ή λήψης υπηρεσιών σχετικών με απαλλασσόμενες ή μη υποκείμενες σε φόρο πράξεις δεν εκπίπτει [...]»



10 Το άρθρο 38 ter του προεδρικού διατάγματος 633/72 έχει ως εξής:

«Οι υποκείμενοι σε φόρο που έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, οι οποίοι δεν προσδιορίζονται ευθέως υπό την έννοια του άρθρου 35 ter ούτε έχουν διορισμένο αντιπρόσωπο κατά την έννοια του άρθρου 17, δεύτερο εδάφιο, και οι οποίοι φορολογούνται στο κράτος διαμονής και δεν έχουν διενεργήσει πράξεις στην Ιταλία, εξαιρουμένων των πράξεων παροχής υπηρεσιών μεταφοράς και άλλων μη φορολογητέων υπηρεσιών υπό την έννοια του άρθρου 9 και των μη φορολογητέων παρεπόμενων υπηρεσιών του άρθρου 7, τέταρτο εδάφιο, στοιχείο δ', μπορούν να επιτύχουν, όσον αφορά χρονικά διαστήματα κατώτερα του έτους, την επιστροφή του φόρου, εφόσον είναι εκπεστές, δυνάμει του άρθρου 19, για τα εισαχθέντα ή αγορασθέντα κινητά αγαθά και τις ληφθείσες υπηρεσίες, εάν το συνολικό ποσό του φόρου δεν είναι κατώτερο των διακοσίων ευρώ. [...]»

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

11 Τα πραγματικά περιστατικά, όπως εκτίθενται στη διάταξη παραπομπής, συνοψίζονται ως εξής.

12 Η Reemtsma είναι εταιρία που εδρεύει στη Γερμανία και δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ιταλία. Το 1994 ιταλική εταιρία παρέσχε στη Reemtsma υπηρεσίες διαφημίσεως και μάρκετινγκ για τις οποίες χρέωσε ΦΠΑ συνολικού ύψους 175 022 025 ΙΤΛ.

- 13 Ο ΦΠΑ επιβάρυνε τη Reemtsma και καταβλήθηκε στο Ιταλικό Δημόσιο.
- 14 Η Reemtsma ζήτησε τη μερική επιστροφή δύο ποσών από τον ΦΠΑ που κατέβαλε το έτος 1994, τα οποία θεωρούσε ότι καταβλήθηκαν αχρεωστήτως διότι οι εν λόγω παροχές είχαν πραγματοποιηθεί προς υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, εν προκειμένω στη Γερμανία, οπότε ο ΦΠΑ οφειλόταν στο κράτος μέλος αυτό.
- 15 Οι εθνικές φορολογικές αρχές αρνήθηκαν την επιστροφή και η Reemtsma προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον των ιταλικών δικαστηρίων. Η προσφυγή της απορρίφθηκε τόσο πρωτοδίκως όσο και κατ' έφεση, για τον λόγο ότι τα εκδοθέντα τιμολόγια αφορούσαν παροχή υπηρεσιών διαφημίσεως και μάρκετινγκ μη υποκείμενη σε ΦΠΑ λόγω μη πληρώσεως της εδαφικής προϋποθέσεως, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρασχέθηκαν από πρόσωπο φορολογούμενο σε άλλο κράτος μέλος.
- 16 Η Reemtsma προσέφυγε τότε ενώπιον του Corte suprema di cassazione το οποίο, θεωρώντας ότι η επίλυση της διαφοράς της οποίας είχε επιληφθεί εξαρτάται από την ερμηνεία διατάξεων του κοινοτικού δικαίου, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Αν τα άρθρα 2 και 5 της όγδοης οδηγίας [...] καθ' ο 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 διά μετακυλίσεως και καταβληθείς στο Δημόσιο Ταμείο ΦΠΑ. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν αντίκειται προς τις προαναφερθείσες διατάξεις της [εν λόγω] 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 Δημοσίου 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 αγαθού/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, μολοντί 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.»

## Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

### *Επί του πρώτου ερωτήματος*

- 17 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 2 και 5 της όγδοης οδηγίας έχουν την έννοια ότι είναι επιστρεπτέος ο μη οφειλόμενος και

εκ πλάνης καταλογισθείς και στη συνέχεια καταβληθείς στο Δημόσιο Ταμείο ΦΠΑ του κράτους μέλους του τόπου όπου παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες αυτές.

- 18 Εισαγωγικά, πρέπει να υπομνησθεί ότι το κοινό σύστημα ΦΠΑ δεν προβλέπει ρητώς την περίπτωση του εκ πλάνης καταλογισμού του φόρου αυτού.
- 19 Οι διάδικοι της κύριας δίκης δεν αμφισβήτησαν ότι οι πραγματοποιηθείσες προς τη Reemtsma παροχές, που συνίσταντο σε υπηρεσίες διαφημίσεως και μάρκετινγκ, δεν υπάγονταν σε ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, τόπος παροχής των διαφημιστικών υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε αποδέκτες εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητας αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του αποδέκτη ή της μόνιμης εκείνης εγκαταστάσεώς του για την οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες αυτές. Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, οι εν λόγω παροχές θεωρούνται ως πραγματοποιηθείσες στη Γερμανία.
- 20 Το άρθρο 2 της όγδοης οδηγίας προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο που είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος διαφορετικό από αυτό του τόπου εκπληρώσεως των παροχών έχει δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ που επιβάρυνε τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν στο κράτος μέλος του εν λόγω τόπου για τις ανάγκες τις προβλεπόμενες, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Σύμφωνα με το άρθρο 5, πρώτο εδάφιο, της όγδοης οδηγίας, η επιστροφή καθορίζεται βάσει του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας, όπως αυτή εφαρμόζεται στο κράτος μέλος που ενεργεί την επιστροφή.

- 21 Η Reemtsma θεωρεί ότι το γεγονός ότι το δικαίωμα επιστροφής περιορίζεται στον εκπεστέο ΦΠΑ δεν σημαίνει ότι ο μη οφειλόμενος φόρος που χρεώθηκε και καταβλήθηκε στο Δημόσιο ταμείο δεν είναι επιστρεπτέος. Συγκεκριμένα, το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, όπως έχει ερμηνευθεί με την απόφαση του Δικαστηρίου C-141/96, της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, Langhorst (Συλλογή 1997, σ. I-5073), είναι αντίθετο προς την αρχή σύμφωνα με την οποία το δικαίωμα προς έκπτωση περιορίζεται αποκλειστικά στους οφειλόμενους φόρους. Εκτιμά ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του εν λόγω φόρου αποτελεί ένα από τα κυριότερα μέσα για την εξασφάλιση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ και επομένως το δικαίωμα αυτό δεν μπορεί να περιοριστεί.
- 22 Αντιθέτως, η Ιταλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων θεωρούν ότι είναι άστοχη η επίκληση των άρθρων 2 και 5 της όγδοης οδηγίας με σκοπό να ζητηθεί η επιστροφή του εκ πλάνης χρεωθέντος ΦΠΑ, δεδομένου ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου που προβλέπεται από το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας δεν υφίσταται. Συγκεκριμένα, η απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1989, C-342/87, Genius Holding (Συλλογή 1989, σ. 4227), απαγορεύει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ο οποίος κακώς χρεώθηκε σε τιμολόγιο και καταβλήθηκε στη φορολογική αρχή.
- 23 Εισαγωγικά, πρέπει να υπομνησθεί ότι, με τη σκέψη 13 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Genius Holding, το Δικαστήριο έκρινε 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. Έκρινε επίσης ότι το δικαίωμα εκπτώσεως δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται, δυνάμει του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, αποκλειστικά και μόνον επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Genius Holding, προπαρατεθείσα, σκέψη 19). Συναφώς, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε μεταγενέστερα τη νομολογία αυτή με τις αποφάσεις της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-454/98, Schmeink & Cofreth και Strobel (Συλλογή 2000, σ. I-6973, σκέψη 53), και της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-78/02 έως C-80/02, Καραγιώργου κ.λπ. (Συλλογή 2003, σ. I-13295, σκέψη 50).
- 24 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να εξεταστεί αν η αναφερθείσα στην προηγούμενη σκέψη νομολογία έχει εφαρμογή στο πλαίσιο της όγδοης οδηγίας.

- 25 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι η όγδοη οδηγία δεν αποσκοπεί να θέσει υπό αμφισβήτηση το σύστημα που έχει τεθεί σε εφαρμογή από την έκτη οδηγία (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-302/93, *Debouche*, Συλλογή 1996, σ. I-4495, σκέψη 18).
- 26 Περαιτέρω, η όγδοη οδηγία σκοπεί να καθορίσει τον τρόπο επιστροφής του ΦΠΑ που καταβάλλουν σε ένα κράτος μέλος οι υποκείμενοι στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος. Ο στόχος της έγκειται, δηλαδή, στο να εναρμονίσει το δικαίωμα επιστροφής όπως αυτό απορρέει από το άρθρο 17, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 13ης Ιουλίου 2000, C-136/99, *Monte Dei Paschi Di Siena*, Συλλογή 2000, σ. I-6109, σκέψη 20). Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τη σκέψη 20 της παρούσας αποφάσεως, τα άρθρα 2 και 5 της όγδοης οδηγίας παραπέμπουν ρητώς στο άρθρο 17 της έκτης οδηγίας.
- 27 Υπό τις συνθήκες αυτές, εφόσον το δικαίωμα εκπτώσεως, υπό την έννοια του εν λόγω άρθρου 17, δεν μπορεί να εκτείνεται στον ΦΠΑ ο οποίος κακώς χρεώθηκε σε τιμολόγιο και καταβλήθηκε στη φορολογική αρχή, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο ίδιος αυτός ΦΠΑ δεν μπορεί να επιστραφεί βάσει των διατάξεων της όγδοης οδηγίας.
- 28 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 2 και 5 της όγδοης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι ο μη οφειλόμενος και εκ πλάνης χρεωθείς στον αποδέκτη των υπηρεσιών ΦΠΑ, ο οποίος στη συνέχεια καταβλήθηκε στο Δημόσιο Ταμείο του κράτους μέλους του τόπου παροχής των υπηρεσιών αυτών, δεν μπορεί να επιστραφεί βάσει των διατάξεων αυτών.

*Επί του δευτέρου ερωτήματος*

- 29 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, αρκεί ότι ο αποδέκτης των υπηρεσιών έχει δικαίωμα να ζητήσει την επιστροφή του ΦΠΑ από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες ο οποίος κακώς χρέωσε ΦΠΑ στο τιμολόγιο και ο οποίος θα μπορούσε με τη σειρά του να ζητήσει την επιστροφή από τη φορολογική αρχή ή αν ο αποδέκτης πρέπει να έχει τη δυνατότητα να στρέψει την αίτησή του ευθέως κατά της αρχής αυτής. Το ερώτημα αυτό διαιρείται σε τρία μέρη.
- 30 Πρώτον, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν ο αποδέκτης των υπηρεσιών μπορεί να θεωρηθεί, γενικώς, ως το πρόσωπο που οφείλει τον ΦΠΑ προς τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους του τόπου παροχής των υπηρεσιών.
- 31 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, «ο φόρος προστιθεμένης αξίας οφείλεται [...] στο εσωτερικό καθεστώς [...] από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των παροχών υπηρεσιών που προβλέπονται στο στοιχείο β'». Το εν λόγω άρθρο 21 θεσπίζει τον βασικό κανόνα σύμφωνα με τον οποίο μόνος υπόχρεος για την πληρωμή του ΦΠΑ είναι ο παρέχων τις υπηρεσίες και αυτός φέρει τις υποχρεώσεις έναντι των φορολογικών αρχών. Ωστόσο, εξαιρέσεις από τον κανόνα αυτό απαριθμούνται περιοριστικά στην ίδια αυτή διάταξη, άλλες δε μπορούν να επιτραπούν από το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης βάσει του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας. Έτσι, όταν η παράδοση των φορολογητέων αγαθών ή η παροχή των φορολογητέων υπηρεσιών διενεργείται από υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας, τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν διατάξεις οι οποίες προβλέπουν ότι ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο, το οποίο μπορεί να είναι ο αποδέκτης των φορολογητέων υπηρεσιών.

- 32 Πάντως, ακόμη και αν, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης στην οποία έχει εφαρμογή ο μηχανισμός μεταφοράς της φορολογικής υποχρέωσης του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, η Reemtsma μπορούσε να ζητήσει την επιστροφή του ΦΠΑ ως υπόχρη για την καταβολή του, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όπως τόνισε η γενική εισαγγελέας με το σημείο 77 των προτάσεών του, στο πλαίσιο του μηχανισμού αυτού η Reemtsma έχει σχέση μόνο με τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους στο οποίο είναι εγκατεστημένη, δηλαδή τη Γερμανία, και όχι με τις αρχές του κράτους μέλους στο οποίο ο παρέχων τις υπηρεσίες κακώς εξέδωσε τιμολόγιο και υπέβαλε δήλωση ΦΠΑ, δηλαδή την Ιταλία.
- 33 Στο πρώτο μέρος του δεύτερου ερωτήματος πρέπει επομένως να δοθεί η απάντηση ότι, εξαιρουμένων των περιπτώσεων που προβλέπονται ρητά από τις διατάξεις του άρθρου 21, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, μόνον ο παρέχων τις υπηρεσίες μπορεί να θεωρηθεί ως υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ έναντι των φορολογικών αρχών του κράτους μέλους του τόπου παροχής των υπηρεσιών.
- 34 Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο αν το κοινό σύστημα ΦΠΑ καθώς και οι αρχές της ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και απαγορεύσεως των διακρίσεων απαγορεύουν εθνική νομοθεσία, όπως αυτή της κύριας δίκης, η οποία δεν αναγνωρίζει στον αποδέκτη υπηρεσιών δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ από τη φορολογική αρχή όταν ο μη οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται από τον αποδέκτη στη φορολογική αρχή του κράτους μέλους του τόπου παροχής των υπηρεσιών.
- 35 Η Reemtsma θεωρεί ότι η αρχή της αποτελεσματικότητας συνεπάγεται ότι η εθνική νομοθεσία πρέπει να μην αποτελεί εμπόδιο στην άσκηση του δικαιώματος



επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν ως ΦΠΑ κατά παράβαση της ισχύουσας ρυθμίσεως. Συγκεκριμένα, η εν λόγω αρχή θα μπορούσε να παραβιασθεί σε περίπτωση αφερεγγυότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή πιθανών αντίθετων αποφάσεων μεταξύ των πολιτικών και των φορολογικών δικαστηρίων.

36 Η Επιτροπή εκτιμά, αντιθέτως, ότι μπορεί να γίνει αποδεκτό φορολογικό σύστημα όπως αυτό που ίσχυε στην Ιταλία, με το οποίο, αφενός, μόνον ο παρέχων τις υπηρεσίες μπορεί, κατ' αρχήν, να ζητήσει από τις φορολογικές αρχές την επιστροφή του ΦΠΑ και, αφετέρου, ο αποδέκτης των υπηρεσιών μπορεί να εναγάγει τον παρέχοντα τις υπηρεσίες για το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό σύμφωνα με τις διατάξεις του αστικού δικαίου. Συναφώς, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να επιλέξουν τη διαδικασία την οποία θεωρούν κατάλληλη για την εξασφάλιση της επιστροφής αυτής υπό την επιφύλαξη του σεβασμού της αρχής της αποτελεσματικότητας. Για την εφαρμογή της αρχής αυτής μπορεί επίσης να απαιτείται να έχει τη δυνατότητα ο αποδέκτης των υπηρεσιών να κινηθεί δικαστικώς ευθέως κατά των εν λόγω αρχών αν η επιστροφή αποδειχθεί πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής.

37 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι, ελλείψει κοινοτικής ρυθμίσεως για τις αιτήσεις επιστροφής φόρων, εναπόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους 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 (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 17ης Ιουνίου 2004, C-30/02, *Recheio — Cash & Carry*, Συλλογή 2004, σ. I-6051, σκέψη 17, και της 6ης Οκτωβρίου 2005, C-291/03, *MyTravel*, Συλλογή 2005, σ. I-8477, σκέψη 17).

38 Πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι η έκτη οδηγία δεν προβλέπει καμία διάταξη περί διακανονισμού, εκ μέρους του εκδότη του τιμολογίου, του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ. Η έκτη οδηγία ορίζει απλώς, στο άρθρο της 20, τις προϋποθέσεις

που πρέπει να πληρούνται για να είναι δυνατός ο διακανονισμός της εκπτώσεως των φόρων επί των εισροών της οποίας τυγχάνει ο αποδέκτης των παραδοθέντων αγαθών ή των παρασχεθεισών υπηρεσιών. Υπ' αυτές τις συνθήκες, στα κράτη μέλη εναπόκειται, κατ' αρχήν, να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες είναι δυνατός ο διακανονισμός του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ (βλ. απόφαση *Schmeink & Cofreth και Strobel*, προπαρατεθείσα, σκέψεις 48 και 49).

39 Κατά την υπομνησθείσα με τις δύο προηγούμενες σκέψεις νομολογία, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, κατ' αρχήν, σύστημα όπως αυτό της κύριας δίκης, στο οποίο, αφενός, ο παρέχων τις υπηρεσίες που αχρεωστήτως κατέβαλε στις φορολογικές αρχές τον ΦΠΑ μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του και, αφετέρου, ο αποδέκτης των υπηρεσιών μπορεί να εναγάγει ενώπιον των πολιτικών δικαστηρίων τον παρέχοντα τις υπηρεσίες διεκδικώντας το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό, σέβεται τις αρχές της ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας. Συγκεκριμένα, το σύστημα αυτό επιτρέπει στον αποδέκτη που επιβαρύνθηκε με τον εκ πλάνης χρεωθέντα σε τιμολόγιο φόρο να επιτύχει την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών.

40 Πρέπει περαιτέρω να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, ελλείπει σχετικής κοινοτικής κανονιστικής ρυθμίσεως, οι διαδικαστικές λεπτομέρειες που έχουν σκοπό να εξασφαλίζουν τη διαφύλαξη των δικαιωμάτων που οι ιδιώτες έλκουν από το κοινοτικό δίκαιο εμπίπτουν στην εσωτερική έννομη τάξη εκάστου κράτους μέλους δυνάμει της αρχής της διαδικαστικής αυτονομίας των κρατών μελών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Μαΐου 2000, C-78/98, *Preston κ.λπ.*, Συλλογή 2000, σ. I-3201, σκέψη 31, και της 19ης Σεπτεμβρίου 2006, C-392/04 και C-422/04, *i-21 Germany και Arcor*, Συλλογή 2006, σ. I-8559, σκέψη 57).

41 Συναφώς, όπως ορθώς προβάλλει η Επιτροπή, αν η επιστροφή του ΦΠΑ καθίσταται αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής, ιδίως σε περίπτωση αφερεγγυότητας του

παρέχοντος τις υπηρεσίες, οι εν λόγω αρχές μπορεί να επιτάσσουν να έχει τη δυνατότητα ο αποδέκτης των υπηρεσιών να στρέψει την αίτησή του περί επιστροφής ευθέως κατά των φορολογικών αρχών. Έτσι, τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν τα απαραίτητα μέσα ένδικης προστασίας και τις διαδικαστικές λεπτομέρειες που θα καθιστούν δυνατό στον αποδέκτη να ανακτήσει τον κακώς χρεωθέντα στο τιμολόγιο φόρο προκειμένου να γίνει σεβαστή η αρχή της αποτελεσματικότητας.

42 Στο δεύτερο μέρος του δεύτερου ερωτήματος πρέπει λοιπόν να δοθεί η απάντηση ότι οι αρχές της ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και απαγορεύσεως των διακρίσεων δεν απαγορεύουν εθνική νομοθεσία, όπως αυτή της κύριας δίκης, σύμφωνα με την οποία μόνον ο παρέχων τις υπηρεσίες μπορεί να ζητήσει από τις φορολογικές αρχές τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ως ΦΠΑ ποσά και ο αποδέκτης των υπηρεσιών μπορεί να ενάγει ενώπιον των πολιτικών δικαστηρίων τον παρέχοντα τις υπηρεσίες διεκδικώντας το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό. Ωστόσο, στην περίπτωση που η επιστροφή του ΦΠΑ είναι αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής, τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν τα απαραίτητα μέσα ένδικης προστασίας και τις διαδικαστικές λεπτομέρειες που θα καθιστούν δυνατό στον αποδέκτη να ανακτήσει τον κακώς χρεωθέντα στο τιμολόγιο φόρο προκειμένου να γίνει σεβαστή η αρχή της αποτελεσματικότητας.

43 Τρίτον, το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο αν οι αρχές της ισοδυναμίας και της απαγορεύσεως διακρίσεων απαγορεύουν εθνική νομοθεσία, όπως αυτή της κύριας δίκης, η οποία επιτρέπει στον αποδέκτη των υπηρεσιών να κινηθεί δικαστικώς μόνον κατά του προμηθευτή και όχι κατά των φορολογικών αρχών, ενώ προβλέπεται, με το εθνικό σύστημα άμεσης φορολογίας, περίπτωση που αφορά αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό στην οποία τόσο ο επιφορτισμένος με την είσπραξη του φόρου όσο και ο υπόχρεος για την καταβολή του μπορούν να στραφούν δικαστικώς κατά των εν λόγω αρχών.

44 Συναφώς, αρκεί η διαπίστωση ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου η απαγόρευση διακρίσεων δεν αποτελεί παρά ειδική έκφραση της γενικής αρχής της ισότητας στο κοινοτικό δίκαιο, η οποία σημαίνει ότι παρεμφερείς καταστάσεις δεν

πρέπει να αντιμετωπίζονται κατά τρόπο διαφορετικό και ότι διαφορετικές καταστάσεις δεν πρέπει να αντιμετωπίζονται κατά τον ίδιο τρόπο, εκτός εάν μια τέτοια αντιμετώπιση δικαιολογείται αντικειμενικώς (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 18ης Μαΐου 1994, C-309/89, Codorniu κατά Συμβουλίου, Συλλογή 1994, σ. I-1853, σκέψη 26, και της 17ης Ιουλίου 1997, C-354/95, National Farmers' Union κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-4559, σκέψη 61).

- 45 Εν προκειμένω, το σύστημα άμεσης φορολογίας στο σύνολό του δεν έχει σχέση με το σύστημα του ΦΠΑ. Επομένως, η απάντηση στο δεύτερο μέρος του δεύτερου ερωτήματος δεν μπορεί να επηρεαστεί από την εθνική νομοθεσία σε θέματα άμεσης φορολογίας.

#### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 46 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόδισης που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Τα άρθρα 2 και 5 της όγδοης 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 προστιθεμένης αξίας στους υποκειμένους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι ο μη οφειλόμενος και εκ πλάνης

χρεωθείς στον αποδέκτη των υπηρεσιών φόρος προστιθέμενης αξίας, ο οποίος στη συνέχεια καταβλήθηκε στο Δημόσιο Ταμείο του κράτους μέλους του τόπου παροχής των υπηρεσιών αυτών, δεν μπορεί να επιστραφεί βάσει των διατάξεων αυτών.

- 2) Εξαιρουμένων των περιπτώσεων που προβλέπονται ρητά από τις διατάξεις του άρθρου 21, σημείο 1, της έκτης οδηγίας 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, όπως έχει τροποποιηθεί από την οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, μόνον ο παρέχων τις υπηρεσίες μπορεί να θεωρηθεί ως υπόχρεος για την καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας έναντι των φορολογικών αρχών του κράτους μέλους του τόπου παροχής των υπηρεσιών.
- 3) — Οι αρχές της ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και απαγορεύσεως των διακρίσεων δεν απαγορεύουν εθνική νομοθεσία, όπως αυτή της κύριας δίκης, σύμφωνα με την οποία μόνον ο παρέχων τις υπηρεσίες μπορεί να ζητήσει από τις φορολογικές αρχές τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ως φόρο προστιθέμενης αξίας ποσά και ο αποδέκτης των υπηρεσιών μπορεί να εναγάγει ενώπιον των πολιτικών δικαστηρίων τον παρέχοντα τις υπηρεσίες διεκδικώντας το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό. Ωστόσο, στην περίπτωση που η επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας είναι αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής, τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν τα απαραίτητα μέσα ένδικης προστασίας και τις διαδικαστικές λεπτομέρειες που θα καθιστούν δυνατό στον αποδέκτη να ανακτήσει τον κακώς χρεωθέντα στο τιμολόγιο φόρο προκειμένου να γίνει σεβαστή η αρχή της αποτελεσματικότητας.  
  
— Η απάντηση αυτή δεν μπορεί να επηρεαστεί από την εθνική νομοθεσία σε θέματα άμεσης φορολογίας.

(υπογραφές)