

Υπόθεση C-35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

κατά

Ministero delle Finanze

(αίτηση του Corte suprema di cassazione
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως)

«Όγδοη οδηγία ΦΠΑ — Άρθρα 2 και 5 — Υποκείμενοι στον φόρο μη
εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας — Φόρος αχρεωστήτως καταβληθείς —
Λεπτομέρειες επιστροφής»

Προτάσεις της γενικής εισαγγελέα E. Sharpston της 8ης Ιουνίου 2006 . . . I - 2428

Απόφαση του Δικαστηρίου (δευτερο τμήμα) της 15ης Μαρτίου 2007 . . . I - 2452

Περίληψη της αποφάσεως

1. *Φορολογικές διατάξεις — Εναρμόνιση των νομοθεσιών — Φόροι κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας — Επιστροφή του φόρου στους υποκειμένους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (Οδηγία 79/1072 του Συμβουλίου, άρθρα 2 και 5)*

2. Φορολογικές διατάξεις — Εναρμόνιση των νομοθεσιών — Φόροι κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας — Υποκείμενοι στον φόρο
(Οδηγία 77/388 του Συμβουλίου, άρθρο 21, σημείο 1)
3. Φορολογικές διατάξεις — Εναρμόνιση των νομοθεσιών — Φόροι κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας — Διακανονισμός του φόρου που καταβλήθηκε αχρεωστήτως
(Οδηγία 77/388 του Συμβουλίου)

1. Τα άρθρα 2 και 5 της όγδοης οδηγίας περί εναρμόνισης 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 προστιθεμένης αξίας, ο οποίος στη συνέχεια καταβλήθηκε στο Δημόσιο Ταμείο του κράτους μέλους του τύπου παροχής των υπηρεσιών αυτών, δεν μπορεί να επιστραφεί βάσει των διατάξεων αυτών.

στροφής όπως αυτό απορρέει από το άρθρο 17, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, τα άρθρα 2 και 5 της όγδοης οδηγίας παραπέμπουν ρητώς στο άρθρο 17 της έκτης οδηγίας.

Υπό τις συνθήκες αυτές, εφόσον το δικαίωμα εκπτώσεως, υπό την έννοια του εν λόγω άρθρου 17, δεν μπορεί να εκτείνεται στον φόρο προστιθεμένης αξίας ο οποίος κακώς χρεώθηκε σε τιμολόγιο και καταβλήθηκε στη φορολογική αρχή, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο ίδιος αυτός φόρος δεν μπορεί να επιστραφεί βάσει των διατάξεων της όγδοης οδηγίας.

Η όγδοη οδηγία, η οποία δεν αποσκοπεί να θέσει υπό αμφισβήτηση το σύστημα που έχει τεθεί σε εφαρμογή από την έκτη οδηγία περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, σκοπεί να καθορίσει τον τρόπο επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας 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 επι-

(βλ. σκέψεις 25-28, διατακτ. 1)

2. Εξαιρουμένων των περιπτώσεων που προβλέπονται ρητά από τις διατάξεις του άρθρου 21, σημείο 1, της έκτης οδηγίας 77/388 περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργα-

σιών, όπως έχει τροποποιηθεί από την οδηγία 92/111, μόνον ο παρέχων τις υπηρεσίες μπορεί να θεωρηθεί ως υπόχρεος για την καταβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας έναντι των φορολογικών αρχών του κράτους μέλους του τόπου παροχής των υπηρεσιών.

(βλ. σκέψη 33, διατακτ. 2)

3. Οι αρχές της ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και απαγορεύσεως των διακρίσεων δεν απαγορεύουν εθνική νομοθεσία σύμφωνα με την οποία μόνον ο παρέχων τις υπηρεσίες μπορεί να ζητήσει από τις φορολογικές αρχές τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ως φόρο προστιθεμένης αξίας ποσά και ο αποδέκτης των υπηρεσιών μπορεί να εναγάγει ενώπιον των πολιτικών δικαστηρίων τον παρέχοντα τις υπηρεσίες διεκδικώντας το αχρεωστήτως καταβλη-

θέν ποσό. Ωστόσο, στην περίπτωση που η επιστροφή του φόρου προστιθεμένης 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, δεδομένου ότι το σύστημα άμεσης φορολογίας στο σύνολό του δεν έχει σχέση με το σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας.

(βλ. σκέψεις 42, 45, διατακτ. 3)