

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 3ης Δεκεμβρίου 2009\*

Στην υπόθεση C-433/08,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 13ης Αυγούστου 2008, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο την 1η Οκτωβρίου 2008, στο πλαίσιο της δίκης

**Yaesu Europe BV**

κατά

**Bundeszentralamt für Steuern,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Κ. Lenaerts, πρόεδρο του τρίτου τμήματος, προεδρεύοντα του τετάρτου τμήματος, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, Γ. Αρέστη (εισηγητή) και J. Malenovský, δικαστές,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: Υ. Bot  
γραμματέας: B. Fülöp, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 16ης Σεπτεμβρίου 2009,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Yaesu Europe BV, εκπροσωπούμενη από τον B. Burgmaier, Rechtsanwalt,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma και C. Blaschke,
- η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την C. Pesendorfer,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου,

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

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- <sup>1</sup> Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του παραρτήματος Α 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. 1, στο εξής: όγδοη οδηγία).
- <sup>2</sup> Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Yaesu Europe BV (στο εξής: Yaesu Europe), εταιρείας εδρεύουσας στις Κάτω Χώρες, και της Bundeszentralamt für Steuern (Κεντρικής Ομοσπονδιακής Φορολογικής Υπηρεσίας) με αντικείμενο την απόρριψη, από τη δεύτερη, αιτήσεως επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) τον οποίο είχε καταβάλει η εταιρεία αυτή στη Γερμανία.

## Το νομικό πλαίσιο

### *Η κοινοτική νομοθεσία*

- 3 Η τρίτη έως πέμπτη αιτιολογική σκέψη της όγδοης οδηγίας έχουν ως εξής:

«[Εκτιμώντας] ότι πρέπει να τεθεί τέρμα στις διαφορές μεταξύ των διατάξεων που ισχύουν σήμερα στα κράτη μέλη και προκαλούν ενίοτε εκτροπές εμπορίου και στρεβλώσεις ανταγωνισμού»

ότι μια κοινοτική ρύθμιση εν προκειμένω συνιστά πρόοδο προς την πραγματική ελευθέρωση της κυκλοφορίας των προσώπων, των αγαθών και των υπηρεσιών, συμβάλλοντας έτσι στη συμπλήρωση της διαδικασίας οικονομικής ολοκληρώσεως»

ότι μια τέτοια ρύθμιση δεν πρέπει να έχει ως συνέπεια να υποβάλλει τους υποκειμένους στο φόρο σε διαφορετική μεταχείριση ανάλογα με το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένοι».

4 Το άρθρο 3, στοιχείο α', της όγδοης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Για να τύχει επιστροφής κάθε υποκείμενος στο φόρο, που αναφέρεται στο άρθρο 2, ο οποίος δεν επραγματοποίησε καμία παράδοση κινητών αγαθών ή παροχή υπηρεσιών θεωρούμενη ως διεξαγόμενη στο εσωτερικό της χώρας, οφείλει:

α) να καταθέσει[,] ενώπιον της αρμοδίας υπηρεσίας της αναφερομένης στο άρθρο 9[,] πρώτη παράγραφος[,] μια αίτηση σύμφωνα με το υπόδειγμα που εμφανίζεται στο παράρτημα Α, στ[ην] οποί[α] θα επισυναφθούν τα πρωτότυπα των τιμολογίων ή των εγγράφων εισαγωγής. Τα κράτη μέλη θέτουν στη διάθεση των ενδιαφερομένων ένα επεξηγηματικό δελτίο που πρέπει να περιέχει οπωσδήποτε τα στοιχειώδη πληροφοριακά στοιχεία τα οποία περιλαμβάνονται στο παράρτημα Γ».

5 Το άρθρο 6 της όγδοης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη δεν μπορούν να επιβάλλουν στους υποκειμένους στο φόρο του άρθρου 2, πέραν των υποχρεώσεων που προβλέπονται στα άρθρα 3 και 4, καμία υποχρέωση εκτός της απαιτήσεως, σε ειδικές περιπτώσεις, της παροχής των αναγκαίων πληροφοριών προκειμένου να εκτιμηθεί το βάσιμο της αιτήσεως επιστροφής.»

6 Στο υπόδειγμα της αιτήσεως επιστροφής του ΦΠΑ που εμφανίζεται στο παράρτημα Α της όγδοης οδηγίας αναγράφεται, στην τελευταία σειρά, ο όρος «υπογραφή», χωρίς καμία άλλη ένδειξη, πλην της αναφοράς στον τόπο και στην ημερομηνία υποβολής της αιτήσεως αυτής.

*Η εθνική νομοθεσία*

- 7 Το άρθρο 18, παράγραφος 9, του νόμου του 2005 για τον φόρο κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz 2005, *BGBI.* 2005 I, σ. 386), ως είχε κατά τον χρόνο που ανέκυψε η διαφορά της κύριας δίκης (στο εξής: *UStG*), όριζε τα εξής:

«[...] Η αίτηση επιστροφής πρέπει να υποβάλλεται εντός έξι μηνών από τη λήξη του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο γεννήθηκε το δικαίωμα επιστροφής. Ο επιχειρηματίας πρέπει να υπολογίζει ο ίδιος το ύψος της επιστροφής και να αποδεικνύει τα ποσά του φόρου επί των εισροών διά της προσκομίσεως των πρωτότυπων τιμολογίων και εγγράφων εισαγωγής. Η αίτηση επιστροφής πρέπει να υπογράφεται ιδιοχείρως από τον επιχειρηματία. [...]»

- 8 Το άρθρο 79, παράγραφος 1, του γενικού φορολογικού κώδικα (*Abgabenordnung*, στο εξής: *AO*), με τίτλο «ικανότητα διενέργειας πράξεων» προβλέπει, μεταξύ άλλων, στο σημείο 3, ότι τα νομικά πρόσωπα, οι ενώσεις προσώπων ή οι ομάδες περιουσίας είναι ικανά για τη διενέργεια διαδικαστικών πράξεων μέσω των νομίμων εκπροσώπων τους ή μέσω ειδικώς προς τούτο οριζόμενων εκπροσώπων.
- 9 Το άρθρο 150, παράγραφος 3, του *AO*, το οποίο ρυθμίζει τον τύπο και το περιεχόμενο των φορολογικών δηλώσεων, προβλέπει τα εξής:

«Στην περίπτωση που οι φορολογικοί νόμοι επιβάλλουν να υπογράφεται η φορολογική δήλωση ιδιοχείρως από τον υποκείμενο στον φόρο, η υπογραφή από πληρεξούσιο επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο κωλύεται να θέσει την υπογραφή του, λόγω της σωματικής ή πνευματικής καταστάσεως στην οποία βρίσκεται ή λόγω μακράς απουσίας του. Η ιδιόχειρη υπογραφή μπορεί να απαιτηθεί εκ των υστέρων, όταν εκλείψει το κώλυμα.»

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

- 10 Στις 30 Ιουνίου 2006, η Yaesu Europe υπέβαλε αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ επί των εισροών που είχε καταβάλει στη Γερμανία κατά το χρονικό διάστημα από τον Ιανουάριο έως τον Δεκέμβριο του 2005. Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε διά του επισήμου εντύπου που προβλέπεται προς τούτο στο εν λόγω κράτος μέλος και επί του οποίου αναγράφεται, στο τετραγωνίδιο που φέρει τον αριθμό 9, η ένδειξη «ιδιόχειρη υπογραφή και σφραγίδα της εταιρείας».
- 11 Στην επιστολή που συνόδευε την εν λόγω αίτηση, οι εδρεύοντες στη Γερμανία δικηγόροι της Yaesu Europe, οι οποίοι μνημονεύονται στο εν λόγω έντυπο και ως αντίκλητοι της εταιρείας αυτής, επισήμαναν ότι είχαν υπογράψει την αίτηση αυτή για λογαριασμό της εντολέως τους. Συναφώς, στην επιστολή αυτή επισυναπτόταν ως συνημμένο έγγραφο «εξουσιοδότηση για τη διαδικασία επιστροφής του φόρου επί των εισροών» συνταχθείσα από τον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας στην υπόθεση της κύριας δίκης, με το οποίο οι εν λόγω δικηγόροι εξουσιοδοτούνταν να εκπροσωπούν νόμιμα την εταιρεία αυτή σε όλες τις διαδικασίες επιστροφής του ΦΠΑ.
- 12 Με απόφαση της 1ης Σεπτεμβρίου 2006, η Bundeszentralamt απέρριψε την υποβληθείσα από την Yaesu Europe αίτηση επιστροφής, με την αιτιολογία ότι δεν είχε υπογραφεί ιδιοχείρως από τον υποκείμενο στον φόρο, κατά παράβαση του άρθρου 18, παράγραφος 9, του UStG.
- 13 Κατόπιν απορρίψεως της διοικητικής ενστάσεώς της, η Yaesu Europe άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht. Το δικαστήριο αυτό συντάχθηκε με την άποψη της Bundeszentralamt κρίνοντας ότι το άρθρο 18, παράγραφος 9, του UStG δεν αντέβαινε στα άρθρα 3 και 6 της όγδοης οδηγίας και ότι ο όρος «υπογραφή» που περιλαμβάνεται στο υπόδειγμα του παραρτήματος Α της οδηγίας αυτής έχει την έννοια ότι απαιτείται οπωσδήποτε η ιδιόχειρη υπογραφή του υποκειμένου στον φόρο, καθόσον το άρθρο 249, τρίτο εδάφιο, ΕΚ παρέχει, εν πάση περιπτώσει, στον Γερμανό νομοθέτη αυτοτέλεια ως προς τον τρόπο εκπληρώσεως των υποχρεώσεών του.

14 Η Yaesu Europe άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof, με την οποία υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι το Finanzgericht ερμήνευσε εσφαλμένως τον όρο «υπογραφή» που περιλαμβάνεται στο υπόδειγμα του παραρτήματος Α της όγδοης οδηγίας και επικαλείται, συναφώς, το παράδειγμα πολλών κρατών μελών, τα οποία επιτρέπουν ρητώς την υπογραφή της αιτήσεως επιστροφής από πληρεξούσιο. Φρονεί, επιπροσθέτως, ότι ο εν λόγω όρος πρέπει να ερμηνεύεται ομοιόμορφα στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

15 Το Bundesfinanzhof, αφού απέκλεισε, εν προκειμένω, την εφαρμογή των άρθρων 79, παράγραφος 1, σημείο 3, και 150, παράγραφος 3, του ΑΟ και επειδή διατηρούσε αμφιβολίες ως προς το αν το άρθρο 18, παράγραφος 9, του UStG συνάδει προς το κοινοτικό δίκαιο, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αποτελεί ο όρος “υπογραφή”, ο οποίος χρησιμοποιείται στο υπόδειγμα του παραρτήματος Α της όγδοης οδηγίας [...], για την υποβολή αιτήσεως επιστροφής του [ΦΠΑ] δυνάμει του άρθρου 3, στοιχείο α', της ανωτέρω οδηγίας, όρο του κοινοτικού δικαίου που πρέπει να ερμηνεύεται ομοιόμορφα;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα:

Έχει ο όρος “υπογραφή” την έννοια ότι η αίτηση επιστροφής πρέπει υποχρεωτικά να υπογράφεται προσωπικά από τον υποκείμενο στον φόρο ή, στην περίπτωση νομικού προσώπου, από τον νόμιμο εκπρόσωπό του ή αρκεί η υπογραφή ενός πληρεξουσίου (π.χ. του εκπροσώπου για φορολογικές υποθέσεις ή ενός υπαλλήλου του υποκειμένου στον φόρο);»



**Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

- 16 Το αιτούν δικαστήριο, με τα ερωτήματά του τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν ο όρος «υπογραφή» που περιλαμβάνεται στο υπόδειγμα της αιτήσεως επιστροφής του ΦΠΑ του παραρτήματος Α της όγδοης οδηγίας συνιστά όρο του κοινοτικού δικαίου, ο οποίος πρέπει να ερμηνεύεται ομοιόμορφα και, ενδεχομένως, αν ο όρος αυτός έχει την έννοια ότι η εν λόγω αίτηση επιστροφής πρέπει υποχρεωτικά να υπογράφεται από τον ίδιο τον υποκείμενο στον φόρο ή αν αρκεί η υπογραφή πληρεξουσίου.
- 17 Συναφώς, πρέπει, καταρχάς, να σημειωθεί ότι η όγδοη οδηγία δεν ορίζει το περιεχόμενο του όρου «υπογραφή» και δεν περιέχει καμία ρητή παραπομπή στο δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της σημασίας και του περιεχομένου του όρου αυτού.
- 18 Πάντως, κατά πάγια νομολογία, από τις επιταγές τόσο της ομοιόμορφης εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου όσο και της αρχής της ισότητας προκύπτει ότι στο περιεχόμενο μιας διατάξεως του κοινοτικού δικαίου, η οποία δεν παραπέμπει ρητώς στο δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της έννοιας και του περιεχομένου της, πρέπει κατά κανόνα να αποδίδεται, εντός του συνόλου της Κοινότητας, αυτοτελής και ομοιόμορφη ερμηνεία, η οποία πρέπει να ανευρίσκεται με βάση τα συμφραζόμενα της διατάξεως και τον σκοπό που επιδιώκει η σχετική ρύθμιση (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 18ης Ιανουαρίου 1984, 327/82, Ekro, Συλλογή 1984, σ. 107, σκέψη 11, της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-287/98, Linster, Συλλογή 2000, σ. I-6917, σκέψη 43, και της 16ης Ιουλίου 2009, C-5/08, Infoqaq International, Συλλογή 2009, σ. I-6569, σκέψη 27).
- 19 Οι επιταγές αυτές επιβάλλονται ιδιαίτερα όσον αφορά την όγδοη οδηγία, λαμβανομένου υπόψη τόσο του τίτλου της όσο και του περιεχομένου της τρίτης και της πέμπτης αιτιολογικής σκέψεώς της.

- 20 Συγκεκριμένα, από την τρίτη και την πέμπτη αιτιολογική σκέψη της εν λόγω οδηγίας προκύπτει ότι η οδηγία αυτή σκοπεί να εναρμονίσει τον τρόπο επιστροφής του ΦΠΑ που καταβάλλουν σε κράτος μέλος οι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενοι στον φόρο, αίροντας τις υφιστάμενες έως τότε διαφορές στις ρυθμίσεις που ίσχυαν στα κράτη μέλη, καταβάλλοντας προσπάθεια να μην καταλήξει σε διαφορετική μεταχείριση των υποκειμένων στον φόρο ανάλογα με το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένοι.
- 21 Σκοπός της όγδοης οδηγίας είναι, συνεπώς, να εναρμονίσει τον τρόπο επιστροφής του ΦΠΑ, όπως προκύπτει από το άρθρο 17, παράγραφος 3, 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. 49) (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 13ης Ιουλίου 2000, C-136/99, Monte Dei Paschi Di Siena, Συλλογή 2000, σ. I-6109, σκέψη 20, και της 15ης Μαρτίου 2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, Συλλογή 2007, σ. I-2425, σκέψη 26).
- 22 Προς τούτο, η εν λόγω οδηγία προβλέπει ρητώς, στο παράρτημα Α, ένα προκαθορισμένο υπόδειγμα αιτήσεως επιστροφής του ΦΠΑ, με σκοπό ακριβώς την εναρμόνιση των κανόνων εφαρμογής της οικείας διαδικασίας υποβολής της εν λόγω αιτήσεως, όσον αφορά τον φόρο που καταβάλλουν σε ορισμένο κράτος μέλος οι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενοι στον φόρο. Πάντως, ο εν λόγω σκοπός της εναρμόνισης μπορεί να επιτευχθεί μόνον αν στους αναφερόμενους στο υπόδειγμα αυτό όρους, αποδίδεται η ίδια σημασία σε όλα τα κράτη μέλη.
- 23 Ως εκ τούτου, ο όρος «υπογραφή» που περιλαμβάνεται στο υπόδειγμα του παραρτήματος Α της όγδοης οδηγίας συνιστά όρο του κοινοτικού δικαίου, ο οποίος πρέπει να έχει την ίδια σημασία και το ίδιο περιεχόμενο σε όλα τα κράτη μέλη. Επομένως, εναπόκειται στο Δικαστήριο να τον ερμηνεύσει αυτοτελώς και ομοιόμορφως εντός της κοινοτικής εννόμου τάξεως.
- 24 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί η πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία για την ερμηνεία διατάξεως του κοινοτικού δικαίου, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος (βλ., μεταξύ άλλων, τις

αποφάσεις της 17ης Νοεμβρίου 1983, 292/82, Merck, Συλλογή 1983, σ. 3781, σκέψη 12, της 1ης Μαρτίου 2007, C-34/05, Schouten, Συλλογή 2007, σ. I-1687, σκέψη 25, και της 12ης Φεβρουαρίου 2009, C-466/07, Klarenberg, Συλλογή 2009, σ. I-803, σκέψη 37).

- 25 Επιβάλλεται, καταρχάς, η επισήμανση ότι στο ίδιο το γράμμα του παραρτήματος Α της όγδοης οδηγίας δεν περιέχεται καμία ένδειξη σχετικά με την έννοια του σε αυτό χρησιμοποιούμενου όρου «υπογραφή». Συγκεκριμένα, το παράρτημα αυτό περιορίζεται να απαιτεί απλώς μια «υπογραφή» και ουδόλως ορίζει ότι η υπογραφή αυτή πρέπει να έχει ιδιαίτερα χαρακτηριστικά, όπως ότι πρέπει να είναι η ιδιόχειρη υπογραφή του υποκειμένου στον φόρο, αντιθέτως προς άλλα στοιχεία του εν λόγω παραρτήματος, όπως το όνομα ή το είδος της δραστηριότητας, τα οποία ρητώς συνοδεύονται από τις λέξεις «του προσφεύγοντος».
- 26 Ακολούθως, από το άρθρο 3, στοιχείο α', της όγδοης οδηγίας προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλει αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ σύμφωνα με το υπόδειγμα του παραρτήματος Α. Από το άρθρο 6 της ίδιας οδηγίας προκύπτει, επίσης, ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να επιβάλλουν στους υποκειμένους στον φόρο, πέραν των υποχρεώσεων που προβλέπουν τα άρθρα 3 και 4, καμία υποχρέωση εκτός της απαιτήσεως, σε ειδικές περιπτώσεις, της παροχής των αναγκαίων πληροφοριών προκειμένου να εκτιμηθεί το βάσιμο της αιτήσεως επιστροφής. Ως εκ τούτου, όσον αφορά την έννοια του όρου «υπογραφή» που περιλαμβάνεται στο εν λόγω υπόδειγμα, αυτό το άρθρο 6 απαγορεύει την επιβολή στον υποκείμενο στον φόρο άλλων υποχρεώσεων, όπως η ιδιόχειρη υπογραφή του υποκειμένου στον φόρο, πέραν των προβλεπόμενων στο υπόδειγμα αυτό.
- 27 Τέλος, μια τέτοιου είδους συστηματική ερμηνεία επιρρωννύεται από τον σκοπό της εναρμονίσεως που επιδιώκει η όγδοη οδηγία, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 19 έως 22 της παρούσας αποφάσεως. Συγκεκριμένα, ο σκοπός που επιδιώκει η οδηγία αυτή, προβλέποντας ρητώς, στο παράρτημά της Α, ένα προκαθορισμένο υπόδειγμα αιτήσεως επιστροφής του ΦΠΑ, μπορεί να επιτευχθεί μόνον αν στους όρους που περιέχονται στο υπόδειγμα αυτό αποδίδεται η ίδια σημασία και το ίδιο περιεχόμενο σε όλα τα κράτη μέλη χωρίς να επιβάλλονται περισσότερες υποχρεώσεις από τις ρητώς

προβλεπόμενες σ' αυτό. Η παροχή σε κράτος μέλος της δυνατότητας να επιβάλλει σε υποκείμενο στον φόρο άλλες υποχρεώσεις πέραν των προβλεπομένων από το υπόδειγμα αυτό, όπως την ιδιόχειρη υπογραφή του υποκειμένου στον φόρο, θα είχε ως συνέπεια την επιβολή μιας τυπικής υποχρέωσης που δεν συνάδει προς τον εν λόγω σκοπό.

28 Επιπροσθέτως, πρέπει να διευκρινιστεί ότι η όγδοη οδηγία μολονότι, αντιθέτως προς τη δέκατη τρίτη οδηγία 86/560/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Νοεμβρίου 1986, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι σε έδαφος της Κοινότητας (ΕΕ L 326, σ. 40), δεν προβλέπει ρητώς τη δυνατότητα διορισμού πληρεξουσίου, δεν αποκλείει, εντούτοις, τη δυνατότητα αυτή, με αποτέλεσμα να είναι δυνατή η υπογραφή από πληρεξούσιο της αιτήσεως επιστροφής του ΦΠΑ σύμφωνα με το υπόδειγμα της οδηγίας αυτής.

29 Κατόπιν του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ο όρος «υπογραφή» της αιτήσεως επιστροφής του ΦΠΑ, ο οποίος περιλαμβάνεται στο υπόδειγμα του παραρτήματος Α της όγδοης οδηγίας, συνιστά όρο του κοινοτικού δικαίου, ο οποίος πρέπει να ερμηνεύεται ομοίμορφα, υπό την έννοια ότι αυτή η αίτηση επιστροφής δεν πρέπει υποχρεωτικά να υπογράφεται από τον ίδιο τον υποκείμενο στον φόρο, αλλά ότι, συναφώς, αρκεί η υπογραφή πληρεξουσίου.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

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

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

**Ο όρος «υπογραφή» της αιτήσεως επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος περιλαμβάνεται στο υπόδειγμα του παραρτήματος Α 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 στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας, συνιστά όρο του κοινοτικού δικαίου, ο οποίος πρέπει να ερμηνεύεται ομοιόμορφα, υπό την έννοια ότι αυτή η αίτηση επιστροφής δεν πρέπει υποχρεωτικά να υπογράφεται από τον ίδιο τον υποκείμενο στον φόρο, αλλά ότι, συναφώς, αρκεί η υπογραφή πληρεξουσίου.**

(υπογραφές)