

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 11ης Ιουνίου 1998 *

Στην υπόθεση C-361/96,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Finanzgericht Köln (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises

και

Bundesamt für Finanzen,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 3, στοιχείο 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 προστιθεμένης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. Gulmann, πρόεδρο τμήματος, M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida (εισηγητή), D. A. O. Edward και J.-P. Puissochet, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: Γ. Κοσμάς

γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises, εκπροσωπούμενη από τους B. Hense, μέλος του διοικητικού συμβουλίου της C & L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG, και K. P. Karig, διευθυντή του φορολογικού τμήματος της C & L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG, Φρανκφούρτη επί του Μάιν,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον E. Röder, Ministerialrat στο Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον J. Grunwald, νομικό σύμβουλο,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises, εκπροσωπούμενης από την H. Morin-Hauser φορολογικό σύμβουλο στην C & L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον E. Röder, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον J. Grunwald, κατά τη συνεδρίαση της 15ης Ιανουαρίου 1998,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 12ης Φεβρουαρίου 1998,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με διάταξη της 29ης Αυγούστου 1996, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Νοεμβρίου 1996, το Finanzgericht Köln υπέβαλε στο Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 3, στοιχείο 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 προστιθεμένης 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 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises και του Bundesamt für Finanzen (ομοσπονδιακής φορολογικής αρχής, στο εξής: Bundesamt) ως προς τη δυνατότητα της προσφεύγουσας της κύριας δίκης να αποδείξει το δικαίωμά της για επιστροφή του προκαταβληθέντος φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) προσκομίζοντας διπλότυπο του απολεσθέντος πρωτοτύπου τιμολογίου, χωρίς η απώλεια αυτή να μπορεί να της καταλογιστεί.

Η όγδοη οδηγία

- 3 Το άρθρο 2 της όγδοης οδηγίας ορίζει:

«Κάθε κράτος μέλος επιστρέφει σε κάθε υποκείμενον στο φόρο ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας αλλά εγκατεστημένος σε ένα

άλλο κράτος μέλος, υπό τους όρους που καθορίζονται κατωτέρω, το φόρο προστιθεμένης αξίας που επεβάρυνε υπηρεσίες οι οποίες του παρεσχέθησαν ή κινητά που του παρεδόθησαν στο εξωτερικό της χώρας από άλλους υποκειμένους στο φόρο, ή που επεβάρυνε την εισαγωγή αγαθών στη χώρα, εφόσον τα αγαθά αυτά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες [των πράξεων που προβλέπονται στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχεία α' και β', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ ή των παροχών υπηρεσιών που προβλέπονται] στο άρθρο 1, στοιχείο β'.»

- 4 Το άρθρο 3, στοιχείο α', της όγδοης οδηγίας διευκρινίζει:

«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, μία αίτηση σύμφωνα με το υπόδειγμα που εμφανίζεται στο παράρτημα Α, στο οποίο 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 παράρτημα Γ της όγδοης οδηγίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Κατάλογος στοιχειωδών πληροφοριακών στοιχείων που πρέπει να περιληφθούν στο ενημερωτικό δελτίο», ορίζει στο στοιχείο Η:

«Η αίτηση πρέπει να συνοδεύεται από το πρωτότυπο των τιμολογίων ή των εγγράφων εισαγωγής που καθορίζουν το ποσό του φόρου προστιθεμένης αξίας με το οποίο επιβαρύνεται ο αιτών.»

6 Τέλος, το άρθρο 7, παράγραφοι 3 και 4, της όγδοης οδηγίας ορίζει:

«3. Η αρμόδια υπηρεσία η προβλεπόμενη στο άρθρο 9, πρώτη παράγραφος, θεωρεί κάθε τιμολόγιο ή έγγραφο εισαγωγής έτσι ώστε να μη δύνανται αυτά να επαναχρησιμοποιηθούν για μία άλλη αίτηση, και τα αποδίδει σε προθεσμία ενός μηνός.

4. Οι αποφάσεις επί των αιτήσεων επιστροφής πρέπει να κοινοποιούνται, εντός προθεσμίας έξι μηνών μετά την ημερομηνία υποβολής, στην προβλεπόμενη στην παράγραφο 3 αρμόδια υπηρεσία, των αιτήσεων αυτών συνοδευόμενων από όλα τα έγγραφα τα απαιτούμενα από την παρούσα οδηγία προκειμένου να εξετασθεί η αίτηση. (...)»

Η γερμανική νομοθεσία

7 Το άρθρο 18, παράγραφος 9, του Umsatzsteuergesetz της 26ης Νοεμβρίου 1979 (γερμανικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG) ορίζει:

«Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 16 και τις παραγράφους 1 έως 4 και για να απλουστευθεί η διαδικασία επιβολής του φόρου, ο Ομοσπονδιακός Υπουργός Οικονομικών δύναται με απόφασή του και με τη συμφωνία του Bundesrat να υποβάλει σε ειδική διαδικασία την επιστροφή, στους μη εγκατεστημένους στο έδαφος του φορολογούντος κράτους επιχειρηματίες, του προκαταβληθέντος φόρου. Στο πλαίσιο αυτό, δύναται να οριστεί ότι ο επιχειρηματίας θα πρέπει ο ίδιος να υπολογίσει το ποσό της επιστροφής.»

- 8 Η Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung της 21ης Δεκεμβρίου 1979 (κανονιστική απόφαση για την εφαρμογή του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStDV) καθορίζει την ειδική διαδικασία επιστροφής του προκαταβληθέντος φόρου. Το άρθρο 61, παράγραφος 1, της αποφάσεως αυτής ορίζει:

«Ο επιχειρηματίας πρέπει να ζητήσει, με καθορισμένο υπηρεσιακώς έντυπο, την επιστροφή από το Bundesamt für Finanzen ή από την κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, σημείο 8, δεύτερη φράση, του Finanzverwaltungsgesetz (νόμου περί οργανώσεως των οικονομικών εφοριών) οικονομική εφορία. Η αίτηση πρέπει να υποβληθεί εντός έξι μηνών μετά το τέλος του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο γεννήθηκε το δικαίωμα προς επιστροφή. Ο επιχειρηματίας πρέπει να υπολογίσει ο ίδιος στην αίτησή του την επιστροφή. Η αίτηση ισοδυναμεί με παραίτηση υπό την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, του νόμου. Στην αίτηση πρέπει να επισυναφθούν τα πρωτότυπα των τιμολογίων και των εγγράφων εισαγωγής.»

- 9 Επιπλέον, το άρθρο 163, παράγραφος 1, του Abgabenordnung της 16ης Μαρτίου 1976 (γερμανικού φορολογικού κώδικα, στο εξής: AO) ορίζει:

«Όταν προκύπτει ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση η είσπραξη του φόρου συνεπάγεται αδικίες, δύναται να καθοριστεί ο φόρος σε κατώτερο επίπεδο ή να μη ληφθούν υπόψη επί μέρους φορολογικές βάσεις που αυξάνουν τον φόρο. Εφόσον ο φορολογούμενος συμφωνεί, δύναται να γίνει δεκτό, όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος, ότι επί μέρους φορολογικές βάσεις, εφόσον αυξάνουν τον φόρο, θα ληφθούν υπόψη, κατά τον καθορισμό του φόρου, μόνον αργότερα και, εφόσον μειώνουν τον φόρο, θα ληφθούν υπόψη εκ των προτέρων. Η απόφαση περί του κατά παρέκκλιση καθορισμού δύναται να συνενωθεί με την απόφαση καθορισμού του φόρου.»

10 Το άρθρο 155, παράγραφος 6, του ΑΟ διευκρινίζει:

«Οι διατάξεις περί καθορισμού του φόρου έχουν κατ' αναλογία εφαρμογή επί της αποφάσεως περί επιστροφής του φόρου.»

Το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης

11 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης είναι κεφαλαιουχική εταιρία που εδρεύει στη Γαλλία. Μετά τη λύση μιας συμβάσεως αντιπροσωπεύσεως με την Union Deutsche Lebensmittelwerke (στο εξής: Union Deutsche), η προσφεύγουσα της κύριας δίκης συνήψε με την Union Deutsche, τον Ιανουάριο του 1989, συμφωνία με την οποία ανέλαβε την υποχρέωση να της καταβάλει το ποσό των 3 500 000 γερμανικών μάρκων (DM), πλέον 490 000 DM ως ΦΠΑ.

12 Κατά τον μη αντικρουσθέντα ισχυρισμό της προσφεύγουσας της κύριας δίκης, το πρωτότυπο του τιμολογίου που εξέδωσε η Union Deutsche χάθηκε στο ταχυδρομείο, όταν είχε αποσταλεί σε δικηγορικό γραφείο στο οποίο η προσφεύγουσα είχε αναθέσει να ζητήσει από το Bundesamt την επιστροφή του ΦΠΑ.

13 Κατόπιν αυτού, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης ζήτησε και έλαβε από την Union Deutsche διπλότυπο του πρωτοτύπου τιμολογίου και, με βάση το έγγραφο αυτό, ζήτησε από το Bundesamt την επιστροφή του ΦΠΑ. Στις 4 Μαρτίου 1993, το Bundesamt εξέδωσε πράξη με την οποία απέρριψε την αίτηση αυτή. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης άσκησε προσφυγή κατά της πράξεως αυτής ενώπιον του Finanzgericht Köln, το οποίο, με απόφαση της 3ης Ιουλίου 1996, απέρριψε την προσφυγή ως αβάσιμη. Κατά της αποφάσεως αυτής, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης υπέβαλε αίτηση Revision ενώπιον του Bundesfinanzhof, στο οποίο η υπόθεση είναι ήδη εκκρεμής.

- 14 Πριν ακόμη περατωθεί η διαδικασία σχετικά με την πιο πάνω πράξη, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης ζήτησε επίσης από το Bundesamt να της χορηγήσει τη ζητηθείσα επιστροφή στο πλαίσιο μέτρου επιεικειάς υπό την έννοια του άρθρου 163, παράγραφος 1, του ΑΟ. Με την προαναφερθείσα πράξη της 4ης Μαρτίου 1993, το Bundesamt απέρριψε και την αίτηση αυτή, θεωρώντας ότι, σύμφωνα με το άρθρο 61, παράγραφος 1, του USiDV, το πρωτότυπο του τιμολογίου έπρεπε να είχε επισυναφθεί στην αίτηση επιστροφής. Η προσφεύγουσα υπέβαλε ένσταση κατά της πράξεως αυτής ενώπιον του Bundesministerium der Finanzen (Ομοσπονδιακού Υπουργείου Οικονομικών), η οποία επίσης απορρίφθηκε στις 7 Ιουνίου 1994.
- 15 Κατόπιν αυτού, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης άσκησε ενώπιον του Finanzgericht προσφυγή κατά της αρνήσεως του Bundesamt να της χορηγήσει τη ζητηθείσα επιστροφή στο πλαίσιο μέτρου επιεικειάς υπό την έννοια του άρθρου 163, παράγραφος 1, του ΑΟ. Υπογραμμίζει ότι το άρθρο 61, παράγραφος 1, πέμπτη φράση, του USiDV αποσκοπεί στην αποτροπή των πολλαπλών επιστροφών του ΦΠΑ. Όμως, εν προκειμένω αποκλείεται τέτοια πολλαπλή επιστροφή, καθότι δεν υφίσταται καμία αμφιβολία ως προς το ότι το πρωτότυπο του τιμολογίου δεν χρησιμοποιήθηκε για να επιτευχθεί επιστροφή του ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, αφενός, το Bundesamt εύκολα θα μπορούσε να εξακριβώσει ότι, όσον αφορά την ίδια πράξη, δεν υποβλήθηκε στις φορολογικές αρχές δεύτερη αίτηση επιστροφής, καθότι τέτοια αίτηση θα έπρεπε να υποβληθεί, σύμφωνα με το άρθρο 61, παράγραφος 1, πρώτη φράση, του USiDV, στο «Bundesamt für Finanzen ή [στην] κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, σημείο 8, δεύτερη φράση, του Finanzverwaltungsgesetz οικονομική εφορία». Αφετέρου, το πρωτότυπο δεν θα μπορεί πλέον να χρησιμοποιηθεί στο μέλλον για να επιτευχθεί επιστροφή του ΦΠΑ, καθότι δεν υποβλήθηκε σχετική αίτηση εντός της προθεσμίας που τάσσει το άρθρο 61, δεύτερη φράση, του USiDV, δηλαδή εντός έξι μηνών μετά το τέλος του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο γεννήθηκε το δικαίωμα για επιστροφή. Κατά την προσφεύγουσα της κύριας δίκης, δεν υφίσταται συνεπώς κανένας κίνδυνος να έχει η αποδοχή του διπλοτύπου ως συνέπεια διπλή επιστροφή του ΦΠΑ.
- 16 Υπό τις συνθήκες αυτές, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης θεωρεί ότι η αυστηρή ερμηνεία του άρθρου 61, παράγραφος 1, πέμπτη φράση, του USiDV καταλήγει σε υπερβολική ακαμψία, η οποία πρέπει να διορθωθεί μέσω της επιεικειάς. Επιπλέον, η αυστηρή ερμηνεία του άρθρου 61, παράγραφος 1, πέμπτη φράση, του USiDV αντίκειται και στις καθιερωμένες από το κοινοτικό δίκαιο αρχές της αναλογικότητας και ουδετερότητας του ΦΠΑ.

- 17 Το Bundesamt φρονεί ότι επιστροφή του ΦΠΑ, στηριζόμενη, για λόγους επεικειάς, σε διπλότυπο, είναι αντίθετη προς τη βούληση των συντακτών του USiDV. Όπως προκύπτει από το άρθρο 61, παράγραφος 1, πέμπτη φράση, του USiDV, μόνον η προσκόμιση του πρωτοτύπου του τιμολογίου επιτρέπει να αποκλειστεί με βεβαιότητα η δυνατότητα πολλαπλών επιστροφών του ΦΠΑ. Το Bundesamt υπογραμμίζει επιπλέον ότι το άρθρο 61, παράγραφος 1, πέμπτη φράση, του USiDV αντιστοιχεί στο άρθρο 3 της όγδοης οδηγίας.
- 18 Το Finanzgericht παρατηρεί εξάλλου ότι το Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών στήριξε την απορριπτική απόφασή του στο γεγονός ότι το άρθρο 3, στοιχείο α', της όγδοης οδηγίας δεν επιτρέπει καμία παρέκκλιση από την υποχρέωση επισυνάψεως του πρωτοτύπου του τιμολογίου στην αίτηση επιστροφής, έστω και για λόγους επεικειάς όταν η απώλεια του πρωτοτύπου δεν μπορεί να καταλογιστεί στον υποκείμενο στον φόρο που ζητεί την επιστροφή.
- 19 Το αιτούν δικαστήριο σημειώνει ότι, κατά γραμματική ερμηνεία του άρθρου 3, στοιχείο α', της όγδοης οδηγίας, η προσκόμιση των πρωτοτύπων εγγράφων είναι απολύτως αναγκαία και σε καμία περίπτωση δεν είναι δυνατή παρέκκλιση από την υποχρέωση αυτή. Η ερμηνεία αυτή συνάδει με τον σκοπό του άρθρου 3, στοιχείο α', να εμποδιστεί να επιτυγχάνονται καταχρηστικώς πολλαπλές επιστροφές του ΦΠΑ. Όμως, ο κίνδυνος αυτός είναι μεγαλύτερος στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι αιτήσεις επιστροφής υποβάλλονται από επιχειρηματίες εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος. Το Finanzgericht υπογραμμίζει συναφώς ότι η υποχρέωση της αρμόδιας υπηρεσίας να θεωρεί, σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 3, της όγδοης οδηγίας, κάθε τιμολόγιο ή έγγραφο εισαγωγής για να μη μπορέσουν τα έγγραφα αυτά να επαναχρησιμοποιηθούν για άλλη αίτηση καθώς και η επιβαλλόμενη από το άρθρο 7, παράγραφος 4, υποχρέωση να λάβει απόφαση επί της αιτήσεως επιστροφής εντός προθεσμίας έξι μηνών από της υποβολής των απαιτούμενων εγγράφων ενδέχεται να σημαίνουν ότι η διαδικασία επιστροφής διαμορφώθηκε συνειδητά ως απλουστευμένη διαδικασία στο πλαίσιο της οποίας η επιταγή γρήγορου και ασφαλούς χειρισμού υπερισχύει της επιταγής της αντικειμενικής ορθότητας του αποτελέσματος.
- 20 Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η ερμηνεία αυτή του άρθρου 3, στοιχείο α', της όγδοης οδηγίας αντίκειται στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, την οποία διατυπώνει η δεύτερη αιτιολογική σκέψη της εν λόγω οδη-

γίας, καθώς και στην αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων, την οποία καθιερώνουν τόσο το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΚ όσο και η πέμπτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας αυτής, στο μέτρο που, όταν το πρωτότυπο του τιμολογίου περιέρχεται σε επιχειρηματία εγκατεστημένο στη Γερμανία και στη συνέχεια χάνεται χωρίς η απώλεια αυτή να μπορεί να καταλογιστεί σ' αυτόν, ο εν λόγω επιχειρηματίας δύναται να προβεί σε έκπτωση του προκαταβληθέντος ΦΠΑ προσκομίζοντας διπλότυπο ή φωτοτυπία του τιμολογίου και, έτσι, να τύχει, βάσει του ποσού που εμφανίζεται στο διπλότυπο ή στη φωτοτυπία, ενός κατ' επιείκεια διακανονισμού.

- 21 Κατά το Finanzgericht, θα μπορούσε, συνεπώς, το άρθρο 3, στοιχείο α', της όγδοης οδηγίας να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι καθορίζει τους βασικούς κανόνες σχετικά με το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ, αφήνοντας πάντως στα κράτη μέλη ορισμένα περιθώρια εκτιμήσεως όσον αφορά τις προϋποθέσεις γενέσεως του δικαιώματος αυτού και, ειδικότερα, τα επιτρεπόμενα μέσα αποδείξεως· ή υπό την έννοια ότι επιβάλλει, ως γενικό κανόνα, την προσκόμιση των πρωτοτύπων εγγράφων, αλλά επιτρέπει στα κράτη μέλη να δέχονται παρεκκλίσεις σε εξαιρετικές καταστάσεις, ιδίως όταν, όπως εν προκειμένω, η απώλεια του πρωτοτύπου δεν μπορεί να καταλογιστεί στον επιχειρηματία που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος· ή ακόμη υπό την έννοια ότι επιβάλλει να λαμβάνονται υπόψη τα διπλότυπα όταν, όπως εν προκειμένω, η άρνηση να ληφθούν αυτά υπόψη περιάγει τον εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος επιχειρηματία σε δυσμενή θέση σε σχέση με τον εγκατεστημένο στο οικείο κράτος μέλος επιχειρηματία.
- 22 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο σημειώνει ότι η παρούσα υπόθεση συνδέεται στενά με την υπόθεση Reisdorf, η οποία αφορούσε το ζήτημα αν η έκπτωση του ΦΠΑ που προκατέβαλε επιχειρηματίας εγκατεστημένος στο οικείο κράτος μέλος εξαρτάται από την κατοχή του πρωτοτύπου εγγράφου και η οποία τότε ήταν εκκρεμής ενώπιον του Δικαστηρίου (απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1996, C-85/95, Συλλογή 1996, σ. I-6257).
- 23 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Απαγορεύει το άρθρο 3, στοιχείο α', της όγδοης οδηγίας του Συμβουλίου, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, της 6ης Δεκεμβρίου 1979 (όγδοη οδηγία),

στα κράτη μέλη να προβλέπουν στο εθνικό τους δίκαιο τη δυνατότητα για τους αναφερομένους στο άρθρο 2 της οδηγίας υποκειμένους στον φόρο να αποδεικνύουν, σε περίπτωση απώλειας τιμολογίου ή εγγράφου εισαγωγής, που δεν μπορεί να τους καταλογισθεί, το δικαίωμά τους για επιστροφή με την προσκόμιση διπλοτύπου του τιμολογίου ή του εγγράφου εισαγωγής;

- 2) Σε περίπτωση κατά την οποία στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση: Έπεται από την αρχή του κοινοτικού δικαίου περί απαγορεύσεως των διακρίσεων και από την αρχή της ουδετερότητας του φόρου κύκλου εργασιών ότι οι αναφερόμενοι στο άρθρο 2 της όγδοης οδηγίας υποκείμενοι στον φόρο έχουν αξίωση, σε περίπτωση απώλειας των αναφερομένων στο άρθρο 3, στοιχείο α', τιμολογίων ή εγγράφων εισαγωγής, που δεν μπορεί να τους καταλογισθεί, να μπορούν να αποδεικνύουν το δικαίωμά τους για επιστροφή με την προσκόμιση διπλοτύπου του τιμολογίου ή του εγγράφου εισαγωγής;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 24 Πρέπει ευθύς εξ αρχής να επισημανθεί ότι το άρθρο 3, στοιχείο α', της όγδοης οδηγίας ορίζει ρητώς ότι, για να τύχει επιστροφής του προκαταβληθέντος ΦΠΑ, κάθε υποκείμενος στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο σχετικό κράτος μέλος οφείλει να «καταθέσει (...) αίτηση [στην οποία] θα επισυναφθούν τα πρωτότυπα των τιμολογίων ή των εγγράφων εισαγωγής». Το παράρτημα Γ της οδηγίας αυτής, το οποίο καθορίζει τον κατάλογο των ελαχίστων πληροφοριακών στοιχείων που πρέπει να περιλαμβάνονται στο επεξηγηματικό δελτίο το οποίο τα κράτη μέλη θέτουν στη διάθεση των υποκειμένων στον φόρο που ζητούν την επιστροφή, επιβεβαιώνει, στο στοιχείο Η, ότι: «Η αίτηση πρέπει να συνοδεύεται από το πρωτότυπο των τιμολογίων ή των εγγράφων εισαγωγής που καθορίζουν το ποσό του φόρου προστιθεμένης αξίας με το οποίο επιβαρύνεται ο αιτών».
- 25 Η υποχρέωση επισυνάψεως του πρωτοτύπου εγγράφου στην αίτηση επιστροφής απορρέει και από το άρθρο 7, παράγραφος 3, της όγδοης οδηγίας, κατά το οποίο «Η αρμόδια υπηρεσία (...) θεωρεί κάθε τιμολόγιο ή έγγραφο εισαγωγής έτσι ώστε να μη δύνανται αυτά να επαναχρησιμοποιηθούν για μία άλλη αίτηση (...)».

- 26 Από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι η αίτηση επιστροφής που υποβάλλεται, σύμφωνα με την όγδοη οδηγία, από υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο οικείο κράτος μέλος πρέπει, κατ' αρχήν, να συνοδεύεται από τα πρωτότυπα των τιμολογίων ή των εγγράφων εισαγωγής που καθορίζουν τα ποσά του ΦΠΑ των οποίων ζητείται η επιστροφή.
- 27 Στη συνέχεια, πρέπει να παρατηρηθεί ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις της όγδοης οδηγίας διαφέρουν από τα άρθρα 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 22, 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), τα οποία, όπως έκρινε το Δικαστήριο στην προαναφερθείσα απόφαση Reisdorf, σκέψη 22, συνδέουν συνήθως την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου με την κατοχή του πρωτοτύπου τιμολογίου ή του εγγράφου που, κατά τα κριτήρια που καθορίζει το οικείο κράτος μέλος, δύναται να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου.
- 28 Η πιο πάνω διαφορά στη σύνταξη στοιχεί προς τον γενικό σκοπό της όγδοης οδηγίας, που εξαγγέλλεται στην έκτη αιτιολογική της σκέψη, να καταπολεμηθούν «ορισμένες μορφές φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής», καθώς και προς τον σκοπό, που επιδιώκεται ειδικότερα με το άρθρο 7, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής, να εμποδιστεί ο επιχειρηματίας που δεν είναι εγκατεστημένος στο οικείο κράτος μέλος να επαναχρησιμοποιήσει το τιμολόγιο ή το έγγραφο εισαγωγής για άλλες αιτήσεις επιστροφής.
- 29 Εντούτοις, το άρθρο 3, στοιχείο α', της όγδοης οδηγίας δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αποκλείει τη δυνατότητα κράτους μέλους να δεχθεί μια τέτοια αίτηση επιστροφής σε εξαιρετικές περιπτώσεις όπου δεν υφίσταται καμία αμφιβολία ως προς το ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή στην οποία ανάγεται η αίτηση επιστροφής, όπου η απώλεια του τιμολογίου ή του εγγράφου εισαγωγής δεν μπορεί να καταλογιστεί στον υποκείμενο στον φόρο και όπου αποδεικνύεται ότι, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων, δεν υφίσταται κίνδυνος να υποβληθούν περαιτέρω αιτήσεις επιστροφής.

- 30 Πράγματι, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το παράγωγο δίκαιο πρέπει να τηρεί τις γενικές αρχές του δικαίου και, ιδίως, την αρχή της αναλογικότητας (βλ., με αυτό το πνεύμα, την απόφαση της 5ης Ιουλίου 1977, 114/76, *Bela-Mühle*, Συλλογή τόμος 1977, σ. 385, σκέψεις 5 έως 7). Πάντως, ο αποκλεισμός της δυνατότητας αυτής δεν είναι αναγκαίος, στην περίπτωση αυτή, για να προληφθεί η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή.
- 31 Συνεπώς, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 3, στοιχείο α', της όγδοης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να προβλέπει στο εσωτερικό του δίκαιο τη δυνατότητα του υποκειμένου στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο εν λόγω κράτος μέλος να αποδείξει, στην περίπτωση απώλειας του τιμολογίου ή του εγγράφου εισαγωγής η οποία δεν μπορεί να καταλογιστεί σ' αυτόν, το δικαίωμά του για επιστροφή προσκομίζοντας διπλότυπο του σχετικού τιμολογίου ή εγγράφου εισαγωγής, εφόσον η συναλλαγή στην οποία ανάγεται η αίτηση επιστροφής έχει πραγματοποιηθεί και δεν υφίσταται κίνδυνος να υποβληθούν περαιτέρω αιτήσεις επιστροφής.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 32 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο που είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος έχει τη δυνατότητα να αποδείξει το δικαίωμά του για επιστροφή του ΦΠΑ προσκομίζοντας διπλότυπο ή φωτοτυπία του τιμολογίου όταν το πρωτότυπο περιήλθε σ' αυτόν και στη συνέχεια απωλέσθηκε, χωρίς η απώλεια αυτή να μπορεί να του καταλογιστεί, οι αρχές της απαγορεύσεως των διακρίσεων και της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτούν να αναγνωριστεί η δυνατότητα αυτή και για τον υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο εν λόγω κράτος μέλος.
- 33 Πρέπει να επισημανθεί ότι, κατά τη διάταξη περί παραπομπής, όταν το πρωτότυπο του τιμολογίου περιέρχεται σε επιχειρηματία εγκατεστημένο στη Γερμανία και στη συνέχεια χάνεται χωρίς η απώλεια αυτή να μπορεί να του καταλογιστεί, ο επιχειρηματίας αυτός δύναται να προβεί σε έκπτωση του προκαταβληθέντος ΦΠΑ προσκομίζοντας διπλότυπο ή φωτοτυπία του τιμολογίου και να τύχει, βάσει του ποσού που εμφανίζεται στο διπλότυπο ή στη φωτοτυπία, ενός κατ' επιείκεια διακανονισμού.

- 34 Επιπλέον, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι, σύμφωνα με την αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων την οποία διατυπώνει το άρθρο 6 της Συνθήκης ΕΚ, η πέμπτη αιτιολογική σκέψη της όγδοης οδηγίας υπενθυμίζει ρητώς ότι η εν λόγω οδηγία «δεν πρέπει να έχει ως συνέπεια να υποβάλλει τους υποκειμένους στο φόρο σε διαφορετική μεταχείριση ανάλογα με το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένοι». Πάντως, βάσει παγίας νομολογίας, η δυσμενής διάκριση δεν μπορεί να συνίσταται παρά στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις (βλ., ιδίως, την απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 30).
- 35 Συναφώς, η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι η επί ανυπαίτιας απώλειας του πρωτοτύπου εγγράφου αδυναμία παρεκκλίσεως από την υποχρέωση επισυνάψεως του εγγράφου αυτού δικαιολογείται από τον κίνδυνο καταχρηστικής χρησιμοποίησης μη πρωτοτύπων εγγράφων κατά την υποβολή αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ από υποκειμένους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στο οικείο κράτος μέλος, για τους οποίους, αντίθετα από τους υποκειμένους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στο κράτος αυτό, ο έλεγχος των βιβλίων και της διαχείρισεως από τις αρμόδιες αρχές δεν είναι δυνατός και ως προς τους οποίους η διεκπεραίωση των αιτήσεων διοικητικής συνδρομής μεταξύ των κρατών μελών είναι, κατά κανόνα, χρονοβόρα και ελάχιστα αποτελεσματική.
- 36 Εν πάση περιπτώσει, τέτοιοι λόγοι δεν μπορούν να δικαιολογήσουν διαφορετική μεταχείριση των υποκειμένων στον φόρο αναλόγως του αν είναι εγκατεστημένοι στο οικείο κράτος μέλος, όταν η συναλλαγή στην οποία ανάγεται η αίτηση επιστροφής έχει πραγματοποιηθεί, όταν η απώλεια του τιμολογίου ή του εγγράφου εισαγωγής δεν μπορεί να καταλογιστεί στον υποκείμενο στον φόρο και όταν δεν υφίσταται κίνδυνος να υποβληθούν περαιτέρω αιτήσεις επιστροφής.
- 37 Καθόσον, σε μια τέτοια κατάσταση, η αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων απαιτεί όπως ο υποκείμενος στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο οικείο κράτος μέλος έχει τη δυνατότητα να αποδείξει το δικαίωμά του για επιστροφή του ΦΠΑ προσκομίζοντας διπλότυπο ή φωτοτυπία του τιμολογίου υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με τον υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένος στο κράτος αυτό, δεν είναι αναγκαίο να εξεταστεί το δεύτερο ερώτημα με γνώμονα την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

- 38 Συνεπώς, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο που είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος έχει τη δυνατότητα να αποδείξει το δικαίωμά του για επιστροφή του ΦΠΑ προσκομίζοντας διπλότυπο ή φωτοτυπία του τιμολογίου όταν το πρωτότυπο περιήλθε σ' αυτόν και στη συνέχεια απωλέσθηκε, χωρίς η απώλεια αυτή να μπορεί να του καταλογιστεί, η αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων, την οποία διατυπώνει το άρθρο 6 της Συνθήκης και υπενθυμίζει η πέμπτη αιτιολογική σκέψη της όγδοης οδηγίας, απαιτεί να αναγνωριστεί η δυνατότητα αυτή και για τον υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο εν λόγω κράτος μέλος όταν η συναλλαγή στην οποία ανάγεται η αίτηση επιστροφής έχει πραγματοποιηθεί και δεν υφίσταται κίνδυνος να υποβληθούν περαιτέρω αιτήσεις επιστροφής.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 39 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. 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.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 29ης Αυγούστου 1996 το Finanzgericht Köln, αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 3, στοιχείο 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 επιστρο-**

φής του φόρου προστιθεμένης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας, έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να προβλέπει στο εσωτερικό του δίκαιο τη δυνατότητα του υποκειμένου στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο εν λόγω κράτος μέλος να αποδείξει, στην περίπτωση απώλειας του τιμολογίου ή του εγγράφου εισαγωγής η οποία δεν μπορεί να καταλογιστεί σ' αυτόν, το δικαίωμά του για επιστροφή προσκομίζοντας διπλότυπο του σχετικού τιμολογίου ή εγγράφου εισαγωγής, εφόσον η συναλλαγή στην οποία ανάγεται η αίτηση επιστροφής έχει πραγματοποιηθεί και δεν υφίσταται κίνδυνος να υποβληθούν περαιτέρω αιτήσεις επιστροφής.

- 2) Εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο που είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος έχει τη δυνατότητα να αποδείξει το δικαίωμά του για επιστροφή του φόρου προστιθεμένης αξίας προσκομίζοντας διπλότυπο ή φωτοτυπία του τιμολογίου όταν το πρωτότυπο περιήλθε σ' αυτόν και στη συνέχεια απώλεσθηκε, χωρίς η απώλεια αυτή να μπορεί να του καταλογιστεί, η αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων, την οποία διατυπώνει το άρθρο 6 της Συνθήκης ΕΚ και υπενθυμίζει η πέμπτη αιτιολογική σκέψη της όγδοης οδηγίας 79/1072, απαιτεί να αναγνωριστεί η δυνατότητα αυτή και για τον υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο εν λόγω κράτος μέλος όταν η συναλλαγή στην οποία ανάγεται η αίτηση επιστροφής έχει πραγματοποιηθεί και δεν υφίσταται κίνδυνος να υποβληθούν περαιτέρω αιτήσεις επιστροφής.

Gulmann

Wathelet

Moitinho de Almeida

Edward

Puissochet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 11 Ιουνίου 1998.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

R. Grass

C. Gulmann