ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ ANTONIO SAGGIO

της 13ης Απριλίου 2000 *

1. Το παρόν προδικαστικό ερώτημα αφορά το δικαίωμα επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας, που προβλέπει το άρθρο 17 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση [1], επιχειρήσεως, μη εγκατεστημένης στο κράτος όπου κατέβαλε τον φόρο προστιθεμένης αξίας και ζήτησε την επιστροφή του, η οποία ζητεί την επιστροφή όσον αφορά δαπάνες για πράξεις που πραγματοποιήθηκαν στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως και υπόκεινται μερικώς μόνο και μεταγενεστέρως σε φόρο προστιθεμένης αξίας.

Τα πραγματικά περιστατικά και τα προδικαστικά ερωτήματα

2. Η εταιρία Monte di Paschi di Siena, καθής της κύριας δίκης, είναι τραπεζικό και χρηματοπιστωτικό ίδρυμα που δεν διαθέτει έδρα ή υποκατάστημα στη Γαλλία, αλλά μόνο γραφείο αντιπροσωπείας. Στις 6 Δεκεμβρίου 1988 και στις 27 Μαρτίου 1990 υπέβαλε στο γαλλικό Υπουργείο Προϋπολογισμού και στο Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Βιομηχανίας δύο αιτήσεις επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας για τα έτη 1988 και 1989. Και οι δύο αιτήσεις απορρίφθηκαν με την αιτιολογία ότι η καθής πραγματοποίησε τις δαπάνες αυτές για τη διενέργεια τραπεζικών και χρηματοπιστωτικών πράξεων στην Ιταλία, οι οποίες, εφόσον δεν υπόκεινταν στον φόρο προστιθεμένης αξίας στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως, δεν παρείχαν δικαίωμα επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας για τις υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν και για τα κινητά τα οποία αγόρασε σε προγενέστερο από την πραγματοποίηση των εν λόγω πράξεων στάδιο.

Η ιταλική εταιρία άσκησε προσφυγή κατά των δύο αποφάσεων ενώπιον του Tribunal administratif de Paris, οι οποίες απορρίφθηκαν με απόφαση της 24ης Νοεμβρίου 1992. Η εταιρία άσκησε έφεση ενώπιον του Cour administrative d'appel de Paris, το οποίο τη δέχθηκε με απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 1996, αναγνωρίζοντας στην εταιρία μερική επιστροφή όσον αφορά τις δαπάνες για τις φορολογούμενες πράξεις που είχαν πραγματοποιηθεί στην Ιταλία.

Ο Υπουργός Προϋπολογισμού και ο Υπουργός Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Βιομηχανίας άσκησαν αναίρεση ενώπιον του Conseil d'État κατά της αποφάσεως του Cour d'appel.

* Ckõrra sot pqxsosúpot: g isakijñ.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

3. Το Conseil d'État, στο πλαίσιο της διαφοράς, υπέβαλε ενώπιον του Δικαστηρίου τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν ή όχι τα άρθρα 2 και 5 της όγδοης οδηγίας ως αποτέλεσμα να παρέχουν στους υποκειμένους στον φόρο, που είναι εγκατεστημένοι σε κράτος μέλος της Κοινότητας όπου φορολογούνται για μέρος μόνον του κύκλου εργασιών τους, δικαίωμα μερικής επιστροφής του ΦΠΑ που επιβάρυνε σε άλλο κράτος μέλος τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που χρησιμοποίησαν για να εκτελέσουν, στο κράτος εγκαταστάσεως, πράξεις ορισμένες από τις οποίες δεν φορολογούνται.

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, σε ποια διαδικασία καθορισμού του επιστρεπτέου μέρους του ΦΠΑ παραπέμπουν οι διατάξεις αυτές; Πρέπει, ειδικότερα, το μέρος αυτό να καθορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες του κράτους εγκαταστάσεως του υποκειμένου στον φόρο ή σύμφωνα με τους κανόνες του κράτους που υποχρεούται προς επιστροφή;»

Επί της ουσίας

4. Οι κοινοτικές διατάξεις που έχουν εφαρμογή στην παρούσα υπόθεση είναι το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 3, στοιχείο α', της οδηγίας 77/388 και τα άρθρα 2 και 5, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 79/1072.

5. Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας αναγνωρίζει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας και για τους υποκειμένους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στην αλλοδαπή[2], δηλαδή σε κράτος που δεν είναι το κράτος εντός του οποίου θα υπέκειντο στον φόρο και, ως εκ τούτου, στο δικαίωμα εκπτώσεώς του. Η παράγραφος 2 του άρθρου αυτού προβλέπει ότι, «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 οποίο είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο». Η παράγραφος 3 προβλέπει εξάλλου ότι τα κράτη μέλη χορηγούν επίσης το δικαίωμα εκπτώσεως ή το αντίστοιχο δικαίωμα επιστροφής (στον βαθμό βεβαίως που ο φόρος εισπράχθηκε), αν τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση «πράξεων στο εξωτερικό, αναγομένων στις οικονομικές δραστηριότητες [...], οι οποίες θα

2 — Βάσει του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας «θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες [...], ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής».

παρείχαν δικαίωμα εκπτώσεως εάν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας».

Το άρθρο 2 της όγδοης οδηγίας, που περιέχει κανόνες για τις λεπτομέρειες εφαρμογής της επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά το προπαρατεθέν άρθρο 17, επιβάλλει στα κράτη μέλη να επιστρέφουν «σε κάθε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας αλλά εγκατεστημένος σε ένα άλλο κράτος μέλος [...] τον φόρο προστιθεμένης αξίας που επιβάρυνε υπηρεσίες οι οποίες του παρεσχέθησαν ή κινητά που του παρεδόθησαν στο εξωτερικό της χώρας από άλλους υποκειμένους στον φόρο, ή που επιβάρυνε 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 υπηρεσιών που προβλέπονται στο άρθρο 1, περίπτωση β'», δηλαδή για άλλες πράξεις οικονομικού χαρακτήρα. Το άρθρο 5, πρώτο εδάφιο, προβλέπει εξάλλου ότι το δικαίωμα επιστροφής «καθορίζεται βάσει του άρθρου 17 [...], όπως εφαρμόζεται στο κράτος μέλος που ενεργεί την επιστροφή».

6. Όσον αφορά την εθνική ρύθμιση, το αιτούν δικαστήριο και η Γαλλική Κυβέρνηση παρατηρούν ότι ο Code général des impôts (γενικός φορολογικός κώδικας) αναγνωρίζει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για πράξεις που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις όταν ο φόρος επιβάρυνε «στοιχεία της τιμής μιας φορολογητέας πράξης» (άρθρο 271). Ο ίδιος κώδικας επεκτείνει το δικαίωμα αυτό και στους υποκειμένους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στην αλλοδαπή (άρθρο 242-Ο Μ), όσον αφορά ιδίως υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν και κινητά πράγματα τα οποία αγόρασαν ή εισήγαγαν στη Γαλλία και χρησιμοποιήθηκαν για τους σκοπούς πράξεων που πραγματοποιήθηκαν στην αλλοδαπή, στην περίπτωση που αυτές «παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως αν ο τόπος φορολογήσεως (του ΦΠΑ) βρισκόταν στη Γαλλία» [3].

7. Όλα τα διάδικα μέρη που υπέβαλαν παρατηρήσεις συμφωνούν όσον αφορά την — αναμφιβόλως πρόδηλη — ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', και των σχετικών διατάξεων εφαρμογής της όγδοης οδηγίας (ιδίως των άρθρων 2 και 5), ότι δηλαδή αναγνωρίζει στις επιχειρήσεις, που είναι εγκατεστημένες σε κράτος μέλος που δεν είναι το κράτος που ενεργεί την επιστροφή, το δικαίωμα επιστροφής και στην περίπτωση που οι τελικές πράξεις που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως παρέχουν μερικώς μόνο δικαίωμα εκπτώσεως, δηλαδή υπόκεινται μερικώς μόνο και μεταγενεστέρως σε φόρο που παρέχει συνεπώς δικαίωμα μερικής επιστροφής του προηγουμένως καταβληθέντος φόρου.

3 — Το άρθρο 271 του Code général des impôts προβλέπει ότι: «ο φόρος προστιθεμένης αξίας που επιβάρυνε τα στοιχεία της τιμής φορολογητέας πράξεως εκπίπτει από τον φόρο προστιθεμένης αξίας που επιβάλλεται στην πράξη αυτή. Το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται όταν ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός από τον υπόχρεο». Το άρθρο 242-Ο Μ ορίζει εξάλλου ότι «οι υποκείμενοι στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στην αλλοδαπή δικαιούνται επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας που τους έχει νομίμως βεβαιωθεί αν, κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού τριμήνου ή του ημερολογιακού έτους στο οποίο αναφέρεται η αίτηση επιστροφής, δεν είχαν στη Γαλλία την έδρα της δραστηριότητάς τους ή σταθερή εγκατάσταση ή, ελλείψει τούτων, τον τόπο της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής τους ούτε πραγματοποίησαν εκεί κατά την ίδια περίοδο παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά την έννοια των άρθρων 256, 256 Α έως 258 Β, 259 έως 259 C του Code général des impôts». Τέλος, βάσει του άρθρου 242-Ο Ν, «στους υποκειμένους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας επιστρέφεται ο φόρος προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν και κινητά πράγματα τα οποία αγόρασαν ή εισήγαγαν στη Γαλλία κατά τη διάρκεια του οριζομένου στο άρθρο 242-Ο Μ έτους ή τριμήνου, εάν τα πράγματα ή οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση ή τη διευκόλυνση: α) πράξεων των οποίων ο τόπος φορολογήσεως βρίσκεται μεν στην αλλοδαπή, αλλά, εάν ο τόπος φορολογήσεώς τους βρισκόταν στη Γαλλία, θα παρείχαν δικαίωμα εκπτώσεως».

8. Τα διάδικα μέρη παραπέμπουν στην απόφαση Debouche του 1996 [4], με την οποία το Δικαστήριο, ερμηνεύοντας μεταξύ άλλων τις προπαρατεθείσες διατάξεις της έκτης και όγδοης οδηγίας, έκρινε ότι οι αλλοδαποί υποκείμενοι στον φόρο έχουν δικαίωμα επιστροφής σε κράτος μέλος που δεν είναι το κράτος εγκαταστάσεώς τους, όταν δεν τυγχάνουν απαλλαγής του φόρου για πράξεις που πραγματοποιήθηκαν στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως και συνδέονται με την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε ο ΦΠΑ και όταν οι δαπάνες αυτές απαλλάσσονται του φόρου στο κράτος επιστροφής.

Το Δικαστήριο στηρίχθηκε, συναφώς, σε δύο κυρίως στοιχεία: πρώτον, όπως προκύπτει από το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, ο υποκείμενος στον φόρο που τυγχάνει απαλλαγής του φόρου επί των εκροών, ανεξαρτήτως του τόπου πραγματοποιήσεως της πράξεως, δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών [5]· δεύτερον, οι λεπτομέρειες εφαρμογής του δικαιώματος επιστροφής, όπως καθορίζονται με την όγδοη οδηγία, δεν πρέπει — και αυτό σύμφωνα με την πέμπτη αιτιολογική σκέψη — να υποβάλλουν τους υποκειμένους σε φόρο σε διαφορετική μεταχείριση «ανάλογα με το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένοι». Οι κανόνες αυτοί πρέπει να εφαρμόζονται αδιακρίτως σε όλες τις επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως του αν είναι εγκατεστημένες στο εσωτερικό της χώρας ή σε άλλο κράτος μέλος, οπότε ένας υποκείμενος στον φόρο, που δεν είναι εγκατεστημένος, να μην μπορεί να ζητήσει την επιστροφή όσον αφορά δαπάνη που δεν θεωρείται ότι απαλλάσσεται του ΦΠΑ, ακόμη και αν πραγματοποιείται από υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας.

Η απόφαση είναι σαφής στο σημείο αυτό: η γένεση του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ προϋποθέτει ότι συντρέχουν δύο προϋποθέσεις, ότι δηλαδή η τελική πράξη φορολογείται στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως και ότι ο φόρος, η επιστροφή του οποίου ζητείται, είναι εκπεστέος και για τους υποκειμένους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό του κράτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η σχετική αίτηση.

9. Λαμβανομένων υπόψη, αφενός, της πηγής του δικαιώματος επιστροφής, το οποίο η έκτη οδηγία αναγνωρίζει ρητώς στους υποκειμένους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι και, αφετέρου, του περιεχομένου του δικαιώματος αυτού, το οποίο βάσει του άρθρου 17 καλύπτει όλες τις ενδιάμεσες πράξεις για τις οποίες δεν είναι δυνατό να μετακυλιστεί ο ΦΠΑ στο μεταγενέστερο στάδιο παραγωγής ή εμπορίας και, ως εκ τούτου, στην τελική τιμή του προϊόντος — και τούτο ανεξαρτήτως του κράτους μέλους στο οποίο πραγματοποιούνται οι πράξεις αυτές —, είναι πρόδηλον ότι το δικαίωμα επιστροφής δεν μπορεί να αποκλειστεί όταν, όπως στην παρούσα υπόθεση, οι πράξεις που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο σε κράτος μέλος εγκαταστάσεως παρέχουν μερικώς μόνον το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για αγορές ή για παροχές που παρασχέθηκαν σε προηγούμενο στάδιο σε άλλο κράτος μέλος.

4 — Απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-302/93 (Συλλογή 1996, σ. I-4495).

5 — Με την απόφαση Debouche το Δικαστήριο παραπέμπει στην απόφαση της 6ης Απριλίου 1995, C-4/94, BLP Group (Συλλογή 1995, σ. I-983, σκέψη 28).

10. Στην υπό κρίση υπόθεση το ζήτημα που τίθεται είναι ποιοι κανόνες έχουν εφαρμογή για τον καθορισμό του ποσοστού του καταβληθέντος ΦΠΑ που πρέπει να επιστραφεί: το ζήτημα αυτό αποτελεί αντικείμενο του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος.

11. Η Γαλλική Κυβέρνηση φρονεί ότι το άρθρο 5 της όγδοης οδηγίας, που προβλέπει ότι το δικαίωμα επιστροφής του φόρου είναι αυτό που «εφαρμόζεται στο κράτος μέλος που ενεργεί την επιστροφή», συνεπάγεται την εφαρμογή της νομοθεσίας του κράτους αυτού για τον καθορισμό — σε περίπτωση όπως η παρούσα — του επιστρεπτέου ποσού του ΦΠΑ.

Δεν μπορώ να συμφωνήσω με την ερμηνεία αυτή. Συνεπάγεται ότι είναι δυνατό να μην επιστραφούν όλοι οι εκπεστέοι φόροι, στον βαθμό που καταβλήθηκαν ως δαπάνες συνδεόμενες με διαδοχικές πράξεις οι οποίες, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους εγκαταστάσεως, παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως. Η ερμηνεία των διατάξεων της όγδοης οδηγίας που προτείνει η Γαλλική Κυβέρνηση θα συνεπαγόταν τον περιορισμό της εκτάσεως του δικαιώματος που το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας αναγνωρίζει ρητά στις επιχειρήσεις. Όπως όμως το Δικαστήριο έκρινε με την προπαρατεθείσα απόφαση Debouche, η όγδοη οδηγία — και συνεπώς το άρθρο 5 — περιέχει διατάξεις εφαρμογής της έκτης οδηγίας και δεν μπορεί να θεωρηθεί ως πράξη τροποποιήσεώς της. Δεν μπορεί επομένως να επηρεάσει την άσκηση δικαιωμάτων που είχαν αναγνωριστεί με την προηγούμενη οδηγία. Επιπλέον, το άρθρο 5 διευκρινίζει ρητά ότι, για τους σκοπούς της όγδοης οδηγίας, «το δικαίωμα επιστροφής του φόρου καθορίζεται βάσει του άρθρου 17 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ». Συνεπώς, είναι πρόδηλον ότι η έκπτωση του φόρου πρέπει να εκτιμάται με βάση τις διατάξεις του κράτους στο οποίο πραγματοποιείται η διαδοχική πράξη, που συνδέεται με δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στο κράτος μέλος που ενεργεί την επιστροφή.

12. Ποιο είναι εν προκειμένω το πεδίο εφαρμογής της γαλλικής νομοθεσίας, δηλαδή της νομοθεσίας του κράτους μέλους που ενεργεί την επιστροφή; Σ'αυτό το σημείο συμφωνώ με τη θέση της Επιτροπής ότι, εφόσον καθορίστηκε, βάσει των διατάξεων του κράτους μέλους εγκαταστάσεως, το ποσοστό των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως, το κράτος μέλος στο οποίο ζητείται η επιστροφή θα μπορεί, με βάση την αναλογία αυτή που εκπίπτει, να αποκλείει δαπάνες οι οποίες, σύμφωνα με την εθνική του νομοθεσία, δεν παρέχουν δικαίωμα επιστροφής. Η ερμηνεία αυτή συνάδει όχι μόνον προς την ήδη προπαρατεθείσα ερμηνεία που το Δικαστήριο έδωσε με την απόφαση Debouche, αλλά και προς το περιεχόμενο της έκτης οδηγίας, της οποίας το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', προβλέπει ότι ο ΦΠΑ επιστρέφεται στον βαθμό που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες για τις οποίες ζητείται έκπτωση χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις «οι οποίες θα παρείχαν δικαίωμα εκπτώσεως αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας», εξαιρουμένων συνεπώς αυτών για τις οποίες το δικαίωμα αυτό αποκλείεται.

Η διαπίστωση αυτή στηρίζεται στη 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 — Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας[6], το άρθρο 11, παράγραφος 3, της οποίας προβλέπει ότι «σε περίπτωση μερικής εκπτώσεως [...] το ποσό της εκπτώσεως προσδιορίζεται προσωρινά με κριτήρια που καθορίζονται από κάθε κράτος μέλος και διακανονίζεται μετά το τέλος του έτους εφόσον υπολογισθεί η αναλογία του έτους κτήσεως». Ας σημειωθεί εξάλλου ότι το σημείο 21 του παραρτήματος Α της δεύτερης οδηγίας προβλέπει ρητώς, όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 11, παράγραφος 2, για το δικαίωμα εκπτώσεως, την ευχέρεια που διαθέτουν τα κράτη μέλη «να περιορίζουν το δικαίωμα εκπτώσεως στις πράξεις τις συναφείς προς τα αγαθά των οποίων η παράδοση φορολογείται στο εσωτερικό της χώρας».

Οι μεταγενέστερες οδηγίες περί εναρμονίσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας δεν φαίνεται να τροποποίησαν το περιεχόμενο των διατάξεων αυτών και συνεπώς τα άρθρα 2 και 5 της όγδοης οδηγίας επιβάλλεται να ερμηνευθούν βάσει των αρχών αυτών. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις αιτιολογικές σκέψεις της οδηγίας αυτής, «πρέπει να αποφεύγεται το να υφίσταται οριστικά ένας υποκείμενος στον φόρο, εγκατεστημένος στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους, τον φόρο που του καταλογίστηκε σε ένα άλλο κράτος μέλος για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών» (δεύτερη αιτιολογική σκέψη) και οι κοινοτικοί κανόνες για την εναρμόνιση στον τομέα των επιστροφών δεν πρέπει «να έχουν ως συνέπεια να υποβάλλουν τους υποκειμένους στον φόρο σε διαφορετική μεταχείριση ανάλογα με το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένοι» (πέμπτη αιτιολογική σκέψη).

Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι ο καθορισμός του εν λόγω ποσοστού πρέπει να πραγματοποιείται με βάση το μέρος των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως του υποκειμένου στον φόρο· στα πλαίσια του ποσοστού αυτού ουδαμώς επιστρέφονται οι δαπάνες που απαλλάσσονται του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του κράτους μέλους στο οποίο ζητείται η επιστροφή, διατάξεις οι οποίες πρέπει, εν πάση περιπτώσει, να εφαρμόζονται αδιακρίτως σε όλους τους υποκειμένους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος της Κοινότητας.

13. Με τις προφορικές της παρατηρήσεις η Γαλλική Κυβέρνηση δήλωσε ότι η απόρριψη των αιτήσεων επιστροφής του ΦΠΑ που υπέβαλε η εταιρία Monte dei Paschi di Siena οφείλεται στην πρακτική δυσκολία υπολογισμού του ποσοστού εκπτώσεως. Το ποσοστό αυτό, που προκύπτει από το κλάσμα μεταξύ του συνολικού ποσού του ετησίου κύκλου εργασιών άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας, που αναφέρεται στις εκπεστέες πράξεις, και του συνολικού ποσού του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις που δεν γεννούν δικαίωμα εκπτώσεως, θα πρέπει να είχε υπολογιστεί με βάση στοιχεία που δεν ήταν διαθέσιμα κατά τον επίδικο χρόνο, δηλαδή τον κύκλο εργασιών του υποκειμένου στον φόρο, το ποσό και τη φύση διαφόρων πράξεων για την εκτίμηση του δικαιώματος εκπτώσεως ή για την εκτίμηση της ενδεχομένης φορολογικής απαλλαγής. Η δυσκολία αποκτήσεως των εν λόγω στοιχείων που

6 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5.

αποτελούν τη βάση του υπολογισμού καθιστά αναπόφευκτη και, ως εκ τούτου, δικαιολογεί τη χρήση των εθνικών διατάξεων.

Συναφώς, η καθής της κύριας δίκης αμφισβητεί την ανεπάρκεια των στοιχείων και ισχυρίζεται ότι προσκόμισε, προς στήριξη των αιτήσεών της καθώς και της εφέσεως που άσκησε ενώπιον του Cour administrative d'appel, όλες τις ετήσιες δηλώσεις εισοδήματος της επιχειρήσεως, με επικυρωμένα αντίγραφα από το ufficio IVA di Siena (η αρμόδια για τον ΦΠΑ υπηρεσία της Siena), καθώς και λογιστικά στοιχεία για τις πράξεις για τις οποίες ζητήθηκε η επιστροφή, και ειδικότερα βεβαιώσεις του προέδρου και της επιτροπής λογιστών της τράπεζας. Αλλά και η Επιτροπή αμφισβητεί τις παρατηρήσεις της Γαλλικής Κυβερνήσεως, σημειώνοντας ότι ο υποκείμενος στον φόρο που ζητεί την επιστροφή υποχρεούται να προσκομίσει όλα τα σχετικά με τις πραγματοποιηθείσες πράξεις στοιχεία, όσον αφορά τη φύση τους και το ποσό του ΦΠΑ· ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει στη συνέχεια να υποδείξει το ποσοστό των πράξεων ως προς τις οποίες ο φόρος προστιθεμένης αξίας εκπίπτει, στηριζόμενος βεβαίως στη νομοθεσία του κράτους εγκαταστάσεως, προσκομίζοντας όλα τα αναγκαία αποδεικτικά στοιχεία. Σε περίπτωση δυσκολίας υπολογισμού του ποσοστού, οι αρχές του κράτους που ενεργεί την επιστροφή μπορούν να απευθυνθούν στις αρμόδιες αρχές του κράτους εγκαταστάσεως και να ζητήσουν κάθε χρήσιμο πληροφοριακό στοιχείο.

Και σ' αυτό το σημείο συμφωνώ με τη θέση της Επιτροπής. Η πρόταση της Γαλλικής Κυβερνήσεως για την αντιμετώπιση της δυσκολίας αποκτήσεως των αναγκαίων προς καθορισμό του επιστρεπτέου μέρους του ΦΠΑ στοιχείων θα συνεπαγόταν τη μη αναγνώριση του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ που επιβάρυνε τα αγαθά ή τις υπηρεσίες στις περιπτώσεις που αυτά χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες των φορολογουμένων πράξεων. Αντιθέτως, είναι ορθό να θεωρηθεί ότι εναπόκειται στον υποκείμενο στον φόρο να προσκομίσει τα αναγκαία πληροφοριακά στοιχεία. Συγκεκριμένα, βάσει του άρθρου 3 της όγδοης οδηγίας, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να επισυνάψει στην αίτηση περί επιστροφής «τα πρωτότυπα των τιμολογίων ή των εγγράφων εισαγωγής» και πρέπει εξάλλου «να αιτιολογήσει, με πιστοποιητικό εκδοθέν από τη διοίκηση του κράτους στο οποίο είναι εγκατεστημένος, ότι υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας εντός του κράτους αυτού». Επιπλέον, όπως παρατηρεί και η Επιτροπή, οι εθνικές αρχές, σε περίπτωση δυσκολίας συλλογής των κανονιστικών ή πραγματικών στοιχείων, μπορούν να απευθυνθούν στις αρμόδιες αρχές του κράτους εγκαταστάσεως.

Πρόταση

14. Ενόψει των προεκτεθέντων, προτείνω να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Conseil d'État:

«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 φόρου κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας στου υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας, έχουν την έννοια ότι:

— ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως πράξεις οι οποίες απαλλάσσονται μερικώς του φόρου έχει δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ για τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν σε άλλο κράτος μέλος εκτός του κράτους εγκαταστάσεως και μόνον όσον αφορά το ποσοστό των εκπεστέων δαπανών στον βαθμό που αυτές δεν πραγματοποιούνται για πράξεις που απαλλάσσονται του φόρου σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως·

— ο καθορισμός του ποσοστού αυτού πρέπει να πραγματοποιείται βάσει της αναλογίας των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως· στα πλαίσια του ποσοστού αυτού, οι δαπάνες που απαλλάσσονται του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του κράτους μέλους στο οποίο ζητείται η επιστροφή, ουδαμώς επιστρέφονται.»