ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
GIUSEPPE TESAURO
της 1ης Φεβρουαρίου 1996 *

1. Το παρόν προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε στο Δικαστήριο το Gerechtshof te 's-Gravenhage αφορά την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφοι 2 και 3, στοιχείο α', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, έκτης οδηγίας περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση [1] (στο εξής: έκτη οδηγία) και των άρθρων 3, στοιχείο β', και 5, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, ογδόης οδηγίας 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 [2] (στο εξής: όγδοη οδηγία).

2. Για να εκτιμήσουμε τους λόγους που οδήγησαν τον εθνικό δικαστή να υποβάλει το εν λόγω προδικαστικό ερώτημα είναι χρήσιμο να υπενθυμίσουμε συντόμως τις κρίσιμες για την υπόθεση κοινοτικές διατάξεις, όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο των περιστατικών της κυρίας υποθέσεως, καθώς και τα πραγματικά περιστατικά καθ' εαυτά.

3. Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας ορίζει, καθόσον αφορά την παρούσα υπόθεση, ότι:

«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 προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

(...)

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

α) πράξεών του στο εξωτερικό, αναγομένων στις οικονομικές δραστηριότητες που

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111.

αναφέρονται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, οι οποίες θα παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση, εάν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας·

(...)

4. Το Συμβούλιο θα καταβάλει προσπάθεια να εκδώσει ομοφώνως προ της 31ης Δεκεμβρίου 1977, προτάσει της Επιτροπής, τους κοινοτικούς κανόνες εφαρμογής, βάσει των οποίων θα γίνονται οι επιστροφές σύμφωνα με την παράγραφο 3, σε υποκειμένους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας.»

Αυτοί οι κανόνες εφαρμογής θεσπίστηκαν από το Συμβούλιο με την όγδοη οδηγία. Η οδηγία αυτή διευκρινίζει στο άρθρο 2 ότι «κάθε κράτος μέλος επιστρέφει σε κάθε υποκείμενον στον 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 παρασχέθηκαν ή κινητά που του παρεδόθησαν στο [εσωτερικό] της χώρας από άλλους υποκειμένους στον φόρο, (...), εφόσον τα αγαθά αυτά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες τις προβλεπόμενες στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχεία α΄ και β΄, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (...)».

Ως προς τις προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται η επιστροφή του φόρου, το άρθρο 3 διευκρινίζει συγκεκριμένα ότι:

«Για να τύχει επιστροφής κάθε υποκείμενος στον 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:

(...)

β) να αιτιολογήσει, με πιστοποιητικό εκδοθέν από τη διοίκηση του κράτους στο οποίο είναι εγκατεστημένος, ότι υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας εντός του κράτους αυτού. Εντούτοις, όταν η αρμόδια υπηρεσία η προβλεπόμενη στο άρθρο 9, πρώτη παράγραφος, έχει ήδη στην κατοχή της το δικαιολογητικό αυτό, ο υποκείμενος στον φόρο δεν υποχρεούται να προσκομίσει νέο, για περίοδο ενός έτους, από τη διοίκηση του κράτους στο οποίο είναι εγκατεστημένος. Τα κράτη μέλη δεν εκδίδουν πιστοποιητικά για τους υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι τυγχάνουν απαλλαγής του φόρου δυνάμει του άρθρου 24 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (που προβλέπει μεταβατικό καθεστώς υπέρ των μικρών επιχειρήσεων)·

γ) να βεβαιώσει με γραπτή δήλωση ότι δεν προέβη σε καμία παράδοση αγαθών ή σε παροχή υπηρεσιών θεωρούμενη ως πραγματοποιηθείσα στο εσωτερικό της χώρας (...)».

Το άρθρο 5, πρώτο εδάφιο, προβλέπει περαιτέρω ότι, «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».

4. Ας εξετάσουμε το ιστορικό της παρούσας διαδικασίας. Ο Debouche, δικηγόρος εγκατεστημένος στο Βέλγιο και προσφεύγων της κύριας δίκης, μίσθωσε από εταιρία χρηματοδοτικών μισθώσεων εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες αυτοκίνητο το οποίο χρησιμοποιούσε αποκλειστικά στο Βέλγιο για τις επαγγελματικές του δραστηριότητες. Τον Ιανουάριο του 1991, ο Debouche υπέβαλε στις ολλανδικές αρχές αίτηση προς επιστροφή του φόρου προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) που είχε υπολογιστεί επί της τιμής μισθώσεως του αυτοκινήτου για την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου έως 31 Οκτωβρίου 1990. Στην αίτηση αυτή, που υποβλήθηκε κατ' εφαρμογήν των άρθρων 17 και 33 του Wet op de omzetbelasting (νόμου σχετικού με τον φόρο κύκλου εργασιών) του 1968, άρθρα τα οποία μετέφεραν στην ολλανδική έννομη τάξη τις διατάξεις της όγδοης οδηγίας, επισυναπτόταν πιστοποιητικό ότι υπόκειται στον φόρο, το οποίο είχε εκδοθεί, συμφώνως προς τις διατάξεις της οδηγίας, από τις βελγικές αρχές. Από το πιστοποιητικό προέκυπτε ότι ο προσφεύγων «στο Βέλγιο, δεν υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας διότι παρέχει υπηρεσίες που απαλλάσσονται του φόρου κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', και του παραρτήματος ΣΤ' της έκτης οδηγίας ΦΠΑ της 17ης Μαΐου 1977 (77/388/ΕΟΚ)» [3]. Βάσει του πιστοποιητικού αυτού, η ολλανδική φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση επιστροφής του φόρου.

5. Με την προσφυγή που υπέβαλε ενώπιον του Gerechtshof της Χάγης, ο Debouche προσέβαλε την απόφαση αυτή, ισχυριζόμενος ότι, δυνάμει του άρθρου 3, στοιχείο β', της όγδοης οδηγίας, θεωρείται ως υποκείμενος στον ΦΠΑ και, συνεπώς, δικαιούται επιστροφής του φόρου κάθε πρόσωπο το οποίο, βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, έχει την ιδιότητα υποκειμένου στον φόρο στη χώρα όπου είναι εγκατεστημένο, δηλαδή κάθε πρόσωπο που ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα. Κατά τη γνώμη του, είναι, αντιθέτως, άνευ σημασίας το ότι ο ενδιαφερόμενος πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις στη χώρα όπου είναι εγκατεστημένος και ότι είναι πράγματι υπόχρεος του φόρου.

Περαιτέρω ο Debouche υποστήριξε ότι η παραπομπή του άρθρου 5 της όγδοης οδηγίας στο άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, «όπως αυτή εφαρμόζεται στο κράτος μέλος που ενεργεί την επιστροφή», για τον καθορισμό του συγκεκριμένου περιεχομένου του δικαιώματος επιστροφής, εννοείται μόνον υπό την έννοια ότι η επιστροφή του φόρου μπορεί να λάβει χώρα σε όλες τις περιπτώσεις που η δραστηριότητα του αιτούντος δίνει δικαίωμα προς έκπτωση του καταβληθέντος σε προηγούμενο στάδιο φόρου εάν η δραστηριότητα αυτή ασκήθηκε στη χώρα στην οποία ζητείται η επιστροφή. Δεν πρέπει λοιπόν να ληφθούν υπόψη τα ενδεχόμενα ειδικά συστήματα αποκλεισμού του φόρου ή απαλλαγής από αυτόν που προβλέπονται στη νομοθεσία του κράτους κατοικίας του αιτούντος. Συνεπώς, εφόσον οι παροχές υπηρεσιών των δικηγόρων υπόκεινται στον ΦΠΑ στις Κάτω Χώρες, οι ολλανδικές αρχές έπρεπε να χορηγήσουν στον Βέλγο δικηγόρο την επιστροφή του φόρου που επιβλήθηκε επί των υπηρεσιών που του παρασχέθηκαν στο εσωτερικό της χώρας και οι οποίες χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις στο Βέλγιο, καθόσον το δικαίωμα εκπτώσεως θα αναγνωριζόταν εάν οι πράξεις

3 — Πράγματι, το Βέλγιο έκανε χρήση της δυνατότητας που παρέχεται στα κράτη μέλη, κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, βάσει του άρθρου 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, να συνεχίσουν να απαλλάσσουν από τον φόρο τις απαριθμούμενες στο παράρτημα ΣΤ' της οδηγίας πράξεις, συγκεκριμένα, όσον αφορά την παρούσα υπόθεση και όπως προβλέπει ρητώς το σημείο 2 του παραρτήματος, τις παροχές υπηρεσιών δικηγόρων.

αυτές είχαν πραγματοποιηθεί στις Κάτω Χώρες.

6. Υπό τις συνθήκες αυτές, κρίνοντας ότι η επίλυση της διαφοράς εξαρτάται από την παράλληλη ερμηνεία διατάξεων της έκτης και της όγδοης οδηγίας ΦΠΑ που προαναφέρθηκαν, το Gerechtshof te 's-Gravenhage αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να ζητήσει κατ' ουσίαν από το Δικαστήριο να διευκρινίσει τις προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ που καταβλήθηκε εντός κράτους μέλους διαφορετικού απ' αυτό στο οποίο ο ενδιαφερόμενος έχει την κατοικία του. Συγκεκριμένα, το αιτούν δικαστήριο ρωτά αν, βάσει της όγδοης οδηγίας, ένα πρόσωπο έχει το δικαίωμα επιστροφής ΦΠΑ που καταβλήθηκε εντός κράτους μέλους διαφορετικού από αυτό στο οποίο είναι εγκατεστημένο, ακόμα και αν δεν έχει κανένα δικαίωμα μειώσεως ή επιστροφής του φόρου στο κράτος μέλος κατοικίας, λόγω του ότι διενεργεί στο κράτος αυτό πράξεις που απαλλάσσονται του φόρου βάσει της ισχύουσας εθνικής νομοθεσίας.

7. Για να δοθεί απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα είναι χρήσιμο να διευκρινιστεί καταρχάς η σχέση που υπάρχει μεταξύ της έκτης και της όγδοης οδηγίας ΦΠΑ καθώς και των επιδιωκομένων με την επίδικη ρύθμιση στόχων.

Προκειμένου να εξασφαλίσει την πραγματική ουδετερότητα του ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές ανταλλαγές αγαθών και υπηρεσιών και να συμβάλει με τον τρόπο αυτό στην οικονομική ενοποίηση των κρατών μελών, το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας παρέχει μεταξύ άλλων στον υποκείμενο στον φόρο, αφενός, το δικαίωμα επιστροφής του καταβληθέντος σε προηγούμενο στάδιο φόρου για αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν για τις πραγματοποιηθείσες στο εξωτερικό πράξεις, οι οποίες θα παρείχαν δικαίωμα εκπτώσεως εάν οι πράξεις αυτές είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας και, αφετέρου, το δικαίωμα επιστροφής του φόρου που έχει καταβληθεί εντός άλλης χώρας διαφορετικής από τη χώρα κατοικίας. Πάντως, όσον αφορά τη δεύτερη αυτή περίπτωση, το άρθρο 17, παράγραφος 4, προβλέπει τη μεταγενέστερη έκδοση νομοθετικής ρυθμίσεως περί εναρμονίσεως σε κοινοτικό επίπεδο των λεπτομερειών επιστροφής του φόρου και επιτρέπει στα κράτη μέλη, μέχρι την έναρξη ισχύος της ρυθμίσεως αυτής, να καθορίζουν τα ίδια τις συναφείς προϋποθέσεις και όρια.

Από την εν λόγω διάταξη προκύπτει σαφώς ότι η επιστροφή του ΦΠΑ υπέρ των υποκειμένων στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας ανταποκρίνεται στην ίδια λογική και, συνεπώς, υπάγεται στους ίδιους κανόνες με αυτούς που εφαρμόζονται στην έκπτωση του φόρου στην οποία προβαίνει ο υποκείμενος στον φόρο που κατοικεί στην οικεία χώρα. Ως γνωστόν, ο μηχανισμός του ΦΠΑ επιτρέπει σε κάθε υποκείμενο στον φόρο να εκπίπτει τον φόρο με τον οποίο επιβαρύνθηκε και να μετακυλίει στον προς ον η μεταβίβαση του οικείου αγαθού τον φόρο με τον οποίο τον επιβάρυνε ο προμηθευτής του: με τον τρόπο αυτό, η επιβολή του φόρου, που βαρύνει εν τέλει τον τελικό καταναλωτή ο οποίος δεν μπορεί πλέον να τον μετακυλίσει, περαιτέρω, δεν έχει καμία συνέπεια για τους υποκειμένους στον φόρο που μεσολαβούν στη διαδικασία παραγωγής και διανομής, καθόσον επιστρέφεται στον καθένα, με τη μετακύλισή του στον αγοραστή, όλος ο φόρος τον οποίον έχει καταβάλει εν μέρει στον προμηθευτή του και εν μέρει στη φορολογική αρχή. Η ίδια αυτή αρχή, δηλαδή η αρχή της ουδετερότητας του

φόρου όσον αφορά τον ανταγωνισμό [4], διέπει τον μηχανισμό επιστροφής του φόρου κατά το άρθρο 17, παράγραφος 4, ο οποίος, στο πλαίσιο της πραγματώσεως της εσωτερικής αγοράς, έχει προορισμό να αποφεύγεται η επιβάρυνση του υποκειμένου στον φόρο με τον καταβληθέντα σε προηγούμενο στάδιο φόρο όταν αυτός λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες που είναι απαραίτητα για τη δραστηριότητά του σε άλλη χώρα εκτός αυτής στην οποία είναι εγκατεστημένος. Επομένως, είναι σαφές ότι, με τη λογική του συστήματος, οι δύο μηχανισμοί εκπτώσεως και επιστροφής του φόρου είναι ισοδύναμοι μεταξύ τους.

8. Οι λεπτομέρειες εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 4, θεσπίστηκαν, όπως ήδη αναφέραμε, με την όγδοη οδηγία, η νομική βάση της οποίας είναι ακριβώς η διάταξη αυτή. Από τις αιτιολογικές της σκέψεις, και ιδιαίτερα από τη δεύτερη και την τρίτη, προκύπτει ότι η οδηγία αυτή σκοπεί «να τεθεί τέρμα στις διαφορές μεταξύ των διατάξεων που ισχύουν σήμερα στα κράτη μέλη και προκαλούν ενίοτε εκτροπές εμπορίου και στρεβλώσεις ανταγωνισμού» και «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 (...) και να υπόκειται έτσι σε διπλή φορολογία».

Εάν λάβουμε λοιπόν υπόψη τον σκοπό της όγδοης οδηγίας, που είναι η συμπλήρωση της ρυθμίσεως της έκτης οδηγίας εναρμονίζοντας κατ' αυτόν τον τρόπο τις λεπτομέρειες εφαρμογής της επιστροφής του ΦΠΑ υπέρ των μη κατοίκων ημεδαπής υποκειμένων στον φόρο, προκειμένου να εξαλειφθεί το πρόβλημα της διπλής φορολογίας στο εσωτερικό της Κοινότητας, οι διατάξεις τις οποίες περιέχει ερμηνεύονται μόνον, όπως υποστήριξε τόσο η Επιτροπή όσο και η Ολλανδική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση κατά τη διάρκεια της διαδικασίας, υπό το φως των αρχών του κοινοτικού συστήματος ΦΠΑ που καθορίζονται με την έκτη οδηγία.

9. Περαιτέρω, βάσει του άρθρου 17, παράγραφος 2, στο οποίο παραπέμπει έμμεσα η παράγραφος 4 του ιδίου άρθρου διά της παραγράφου 3, ένας υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο για τον οποίο είναι υπόχρεος τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ για τα αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο μόνον εφόσον τα αγαθά αυτά και οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του. Άλλως ειπείν, έκπτωση φόρου που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο δεν χωρεί παρά μόνον αν τα αγαθά και οι υπηρεσίες επί των οποίων επιβλήθηκε συνιστούν «στοιχεία της τιμής» μιας φορολογητέας πράξεως.

Από το γράμμα της διατάξεως καθώς και από τη λογική του συστήματος δεν παραμένει καμιά αμφιβολία περί του γεγονότος ότι δεν μπορεί να απολαύει του δικαιώματος εκπτώσεως το πρόσωπο το οποίο θεωρείται καταρχήν ως υποκείμενο στον φόρο, καθόσον ασκεί οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια του άρθρου 4 της οδηγίας, οι πράξεις του οποίου όμως απαλλάσσονται του φόρου βάσει της κοινοτικής

4 — Βλ., συναφώς, την απόφαση της 12ης Ιουνίου 1979, 126/78, Nederlandse Spoorwegen (Συλλογή τόμος 1979/11, σ. 23, σκέψεις 6 και 7)· βλ. επίσης, όσον αφορά μια πρόσφατη επιβεβαίωση της αρχής, τις αποφάσεις της 22ας Ιουνίου 1993, C-333/91, Sofitam (Συλλογή 1993, σ. I-3513, σκέψη 10), της 2ας Αυγούστου 1993, C-111/92, Lange (Συλλογή 1993, σ. I-4677, σκέψεις 16 και 17), και της 6ης Απριλίου 1995, C-4/94, BLP Group (Συλλογή 1995, σ. I-983, σκέψη 26).

νομοθεσίας. Μη έχοντας τη δυνατότητα μετακυλίσεως του ΦΠΑ σε τρίτους, ο *απαλλαγείς* αυτός *υποκείμενος στον φόρο* εμφανίζεται πράγματι ως τελικός καταναλωτής [5].

10. Πρέπει να αναφερθούμε στις αρχές αυτές για να καθορίσουμε εάν ένα πρόσωπο δικαιούται επιστροφής του ΦΠΑ, λόγω της ομοιότητας των δύο περιπτώσεων. Νομίζω ότι αυτό επιβεβαιώνεται από το γράμμα της όγδοης οδηγίας, η οποία, στο άρθρο 3, στοιχείο β', εξαρτά το δικαίωμα επιστροφής από την υποβολή εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο «πιστοποιητικού εκδοθέντος από τη διοίκηση του κράτους στο οποίο είναι εγκατεστημένος, ότι υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας εντός του κράτους αυτού».

Πάντως ο Debouche επικαλέστηκε ακριβώς τη διάταξη αυτή, συγκεκριμένα την αγγλική απόδοσή της, σύμφωνα με την οποία ο αιτών πρέπει να «produce evidence (...) that he is a taxable person for the purposes of value added tax in that State», για να στηρίξει την άποψή του σύμφωνα με την οποία, προκειμένου για την επιστροφή του φόρου, αρκεί να καταδειχθεί η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο υπό την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας. Περαιτέρω, είναι αληθές ότι η διατύπωση του άρθρου 3, στοιχείο β', δίνει λαβή σε διάφορες ερμηνείες αναλόγως των γλωσσικών αποδόσεων της οδηγίας: έστω και αν πράγματι στις περισσότερες από τις αποδόσεις αυτές η χρήση της μετοχής παρακειμένου, π.χ. στη γαλλική απόδοση [«tout assujetti (...) doit justifier (...) qu'il est *assujetti* à la taxe sur la valeur ajoutée dans cet État»], στην ιταλική [«ogni soggetto passivo (...) deve (...) comprovare (...) che egli è *assoggettato* all'imposta sul valore aggiunto in tale Stato»], στην ολλανδική [«een belastingsplichtige (...) moet (...) aantonen dat hij in die Staat *onderworpen* is aan de belasting over de toegevoegde waarde»] και στην ισπανική [«todo sujeto pasivo (...) estará obligado a (...) justificar (...) que está *sometido* al impuesto sobre el valor añadido en dicho Estado»], καθιστά προφανή την πρόθεση να εξαρτηθεί η γένεση του δικαιώματος επιστροφής του φόρου του υποκειμένου στον φόρο από την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων στη χώρα κατοικίας, παρ' όλα αυτά μπορεί να γίνει δεκτό ότι άλλες γλωσσικές αποδόσεις, ιδιαίτερα στην αγγλική, αλλά και στη γερμανική, σύμφωνα με την οποία ο αιτών πρέπει να αποδείξει «daß er Mehrwersteuerpflichtiger dieses Staates ist», επιδέχονται αντιφατικές ερμηνείες.

Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, σε περίπτωση διαφοράς μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων κοινοτικής διατάξεως, λόγω της ανάγκης ομοιόμορφης εφαρμογής δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κάθε νομοθετικό κείμενο μεμονωμένα σε μία από τις γλωσσικές του αποδόσεις και επιβάλλεται να ερμηνεύεται σε σχέση τόσο με την πραγματική βούληση του νομοθέτη όσο και με τον σκοπό που αυτός επιδιώκει [6]. Υπό το φως των προηγουμένων σκέψεων, μπορεί ασφαλώς να θεωρηθεί ότι ερμηνεία του άρθρου 3, στοιχείο β', η οποία εξαρτά το δικαίωμα επιστροφής του φόρου από την απλή πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων από τον υποκείμενο στον φόρο στη χώρα που αυτός έχει εγκατασταθεί, συνάδει

5 — Βλ., συναφώς, την απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 1982, 8/81, Becker (Συλλογή 1982, σ. 53), και την απόφαση BLP Group, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 4.

6 — Βλ. τις αποφάσεις της 12ης Νοεμβρίου 1969, 29/69, Stauder (Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 147, σκέψεις 3 και 4), της 28ης Μαρτίου 1985, 100/84, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 1985, σ. 1169, σκέψη 17), και της 17ης Οκτωβρίου 1991, C-100/90, Επιτροπή κατά Δανίας (Συλλογή 1991, σ. I-5089, σκέψεις 7 και 8).

περισσότερο με τη λογική του κοινοτικού συστήματος του ΦΠΑ και με τους συγκεκριμένους στόχους της όγδοης οδηγίας, προκειμένου ιδίως να αποφευχθούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Πράγματι, εάν το δικαίωμα αυτό αναγνωριζόταν σε περιπτώσεις όπως αυτή της παρούσας υποθέσεως, δηλαδή υπέρ ενός προσώπου που παρέχει υπηρεσίες απαλλαγμένες φόρου, το επιτευχθέν αποτέλεσμα σε τελευταία ανάλυση θα ήταν η εφαρμογή του αποκαλουμένου «μηδενικού συντελεστή» όσον αφορά τη δραστηριότητά του, δηλαδή η απαλλαγή με δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος σε προηγούμενο φόρου, πρακτική η οποία απαγορεύεται γενικώς από την έκτη οδηγία [7].

11. Δεν νομίζω ότι μπορούμε να συναγάγουμε επιχειρήματα προς στήριξη της αντίθετης προς την τελική φράση του άρθρου 3, στοιχείο β', απόψεως, σύμφωνα με την οποία «τα κράτη μέλη δεν εκδίδουν πιστοποιητικά για τους υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι τυγχάνουν απαλλαγής του φόρου δυνάμει του άρθρου 24, παράγραφος 2, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ», διάταξη η οποία, ως γνωστόν, προβλέπει ιδιαίτερα μέτρα υπέρ των μικρών επιχειρήσεων. Ο προσφεύγων της κύριας δίκης υποστηρίζει ότι πρέπει να συναγάγουμε εξ αντιδιαστολής ότι το εν λόγω πιστοποιητικό πρέπει να χορηγείται σε όλους τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ υπό την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας, απολαύουν όμως απαλλαγής βάσει άλλων διατάξεων εκτός της μνημονευθείσας. Είναι δύσκολο να υποστηριχθεί, ακόμα και βάσει του γενεσιουργού λόγου της διατάξεως, ότι αυτός είναι ο σκοπός που επιδιώκει ο κοινοτικός νομοθέτης.

Πράγματι, η εν λόγω φράση δεν περιλαμβανόταν στην πρόταση της όγδοης οδηγίας που υπέβαλε η Επιτροπή [8], η οποία, στη συνοδευτική έκθεση [9], ήταν μάλλον ευνοϊκή για την αναγνώριση του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ στις μικρές επιχειρήσεις που απαλλάσσονται βάσει του άρθρου 24, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Σύμφωνα με την Επιτροπή, παρόμοια επιστροφή φόρου δεν επιφέρει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, καθόσον είναι εν πάση περιπτώσει αναγκαίο για να τύχει εφαρμογής η ρύθμιση ο αιτών να μην έχει πραγματοποιήσει καμία φορολογητέα πράξη στη χώρα επιστροφής του φόρου. Όμως, η τελευταία φράση προστέθηκε στο τελικό κείμενο που εξέδωσε το Συμβούλιο ακριβώς για να απομακρύνει κάθε αμφιβολία περί της βουλήσεως να αποκλεισθεί η επιστροφή του φόρου υπέρ όλων των υποκειμένων στον φόρο που εν πάση περιπτώσει απολαύουν απαλλαγής [10]. Συνεπώς το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί βασίμως υπέρ μιας ερμηνείας που είναι προφανώς αντίθετη προς την εκδηλωθείσα βούληση του κοινοτικού νομοθέτη.

12. Προς στήριξη της απόψεως αυτής δεν μπορεί ούτε να γίνει επίκληση του άρθρου 5, πρώτο εδάφιο, της όγδοης οδηγίας, σύμφωνα με το οποίο «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*», για να συναχθεί ότι η επιστροφή του ΦΠΑ, στις περιπτώσεις που υπάγονται στην εν λόγω ρύθμιση, διέπεται καθ' ολοκληρίαν από τη νομοθεσία

7 — Βλ., συναφώς, το άρθρο 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

8 — JO 1978, C 26, σ. 5.

9 — COM(77) 721 τελικό της 3ης Ιανουαρίου 1978. Το κείμενο αυτό δημοσιεύθηκε στο *Intertax — European Tax Review*, 1978, σ. 47.

10 — Βλ., επ' αυτού του θέματος, Terra και Kajus: «A guide to the European VAT Directives; commentary on the value added tax of the European Community», Άμστερνταμ, 1993, κεφάλαιο XI, σ. 97 επ.

του κράτους μέλους εντός του οποίου αυτή ζητείται, λαμβάνοντας συνεπώς υπόψη αποκλειστικώς τα ενδεχόμενα ειδικά συστήματα και τις απαλλαγές που προβλέπονται από τη νομοθεσία αυτή. Επί τη βάσει αυτή, επομένως, η επιστροφή του φόρου πρέπει να χορηγείται σε όλες τις περιπτώσεις όπου ο αιτών έχει δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος σε προηγούμενο στάδιο φόρου εάν ασκεί τη δραστηριότητά του στο κράτος επιστροφής του φόρου.

Δεν νομίζω ότι πρέπει να συναχθεί αυτό το συμπέρασμα από το άρθρο 5, πρώτο εδάφιο. Πράγματι, η εν λόγω διάταξη, όπως ακριβώς το σύστημα της όγδοης οδηγίας στο σύνολό του, πρέπει να ερμηνευθεί υπό το φως των θεσπιζομένων με την έκτη οδηγία αρχών. Η χορήγηση του δικαιώματος εκπτώσεως ή επιστροφής του καταβληθέντος σε προηγούμενο στάδιο φόρου μόνον εάν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες τις οποίες αφορά ο φόρος χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεων του υποκειμένου στον φόρο, συνιστά, όπως έχουμε ήδη πει, ένα από τα κύρια σημεία του κοινοτικού συστήματος του ΦΠΑ.

Στην πραγματικότητα, όπως επιβεβαιώνεται και από την έκθεση που συνοδεύει την πρόταση της Επιτροπής, το άρθρο 5, πρώτο εδάφιο [11], έχει διαφορετικό στόχο. Ελλείψει πλήρους εναρμονίσεως ως προς τη χορήγηση του δικαιώματος εκπτώσεως, πρέπει πράγματι να αποδεικνύεται αν μια δαπάνη πρέπει να συμπεριλαμβάνεται μεταξύ αυτών που δημιουργούν δικαίωμα επιστροφής του σχετικού ΦΠΑ βάσει του συστήματος εκπτώσεως που ισχύει στο κράτος όπου είναι εγκατεστημένος ο αιτών ή, αντιθέτως, βάσει του συστήματος του κράτους επιστροφής. Ο κοινοτικός νομοθέτης επέλεξε τη δεύτερη αυτή λύση, με συνέπεια ο μη εγκατεστημένος στην ημεδαπή υποκείμενος στον φόρο να μην μπορεί να λαμβάνει την επιστροφή του ΦΠΑ σχετικά με δαπάνες που αποκλείονται του δικαιώματος εκπτώσεως στη χώρα επιστροφής, ακόμη και αν η έκπτωση θα ήταν αποδεκτή στη χώρα όπου είναι εγκατεστημένος. Το άρθρο 5 έχει συνεπώς ως στόχο να διευκρινίσει τα ποσά που δημιουργούν δικαίωμα επιστροφής, αλλά δεν έχει καμιά συνέπεια επί των προϋποθέσεων γενέσεως του δικαιώματος οι οποίες καθορίζονται με την έκτη οδηγία.

13. Εξάλλου, το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξα δεν νομίζω ότι αναιρείται από τις αντιρρήσεις που προέβαλε η Γερμανική Κυβέρνηση σχετικά με τις δυσκολίες που θα αντιμετώπιζαν οι φορολογικές αρχές των κρατών μελών αν έπρεπε να επαληθεύουν, πριν προβούν στην επιστροφή του ΦΠΑ, αν ένας υποκείμενος στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας είναι υπόχρεος του φόρου στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένος, λαμβανομένης υπόψη ιδίως της ταχείας εξελίξεως που χαρακτηρίζει όλες τις εθνικές έννομες τάξεις στον τομέα αυτό και του αριθμού των αιτήσεων επιστροφής του φόρου που υποβάλλονται κάθε χρόνο. Συναφώς σημειώνω, αφενός, ότι η επίλυση των νομικών προβλημάτων δεν μπορεί εν πάση περιπτώσει να εξαρτάται από πρακτικά προβλήματα και, αφετέρου, ότι ακριβώς το πιστοποιητικό που προβλέπεται στο άρθρο 3, στοιχείο β', πρέπει σ' έναν μεγάλο βαθμό να αμβλύνει τις συνδεόμενες με την επαλήθευση αυτή δυσχέρειες.

14. Αφετέρου, ούτε με την ερμηνεία των άρθρων 3, στοιχείο β', και 5, πρώτο εδάφιο, της όγδοης οδηγίας με τον προτεινόμενο τρόπο μπορεί να αποφευχθεί με βεβαιότητα ο κίνδυνος στρεβλώσεως του ανταγωνισμού ή

11 — Είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι το κείμενο του άρθρου 5, πρώτο εδάφιο, της όγδοης οδηγίας, όπως θεσπίστηκε, είναι ταυτόσημο με την αρχική πρόταση της Επιτροπής.

των καταχρήσεων στη διακίνηση των κοινοτικών ανταλλαγών. Αυτό μπορεί να συμβεί λαμβανομένου υπόψη ιδίως του γεγονότος ότι, υπό το φως των επιταγών του άρθρου 5, πρώτο εδάφιο, και της εισέτι μερικής εναρμονίσεως της ρυθμίσεως στο θέμα του δικαιώματος εκπτώσεως, ένας υποκείμενος στον φόρο μπορεί να οδηγηθεί να προμηθεύεται ή να λαμβάνει αγαθά και υπηρεσίες απαραίτητα για τη δραστηριότητά του στις χώρες όπου το σύστημα του δικαιώματος εκπτώσεως είναι το πλέον ευνοϊκό.

Πράγματι, είναι σαφές ότι η ουδετερότητα του ΦΠΑ, στοιχείο το οποίο δικαιολόγησε σ' έναν μεγάλο βαθμό τη θέσπισή του, εξασφαλίζεται άρτια μόνον εν απουσία παντός είδους διευκολύνσεων και ειδικών συστημάτων και μέσω μιας πλήρους εναρμονίσεως του δικαιώματος εκπτώσεως. Το αποτέλεσμα αυτό θα επιτευχθεί συνεπώς πλήρως μόνο με την εξάλειψη των μεταβατικών συστημάτων τα οποία επιτρέπει ακόμα το άρθρο 28, παράγραφος 3, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΣΤ'.

15. Περαιτέρω, δεν μου φαίνεται δυνατόν να επιβεβαιώσω, παρ' όλο που αυτό συνέβη κατά τη διάρκεια της διαδικασίας, ότι η προταθείσα λύση θα κατέληγε σε τελική ανάλυση στο να επιφυλάσσει για τις Κάτω Χώρες διαφορετική και λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση στο ζήτημα της επιστροφής του φόρου στους δικηγόρους που είναι εγκατεστημένοι στο Βέλγιο σε σχέση με τη μεταχείριση που προβλέπεται για τους «ημεδαπούς» δικηγόρους. Πράγματι, όπως είχα την ευκαιρία να διευκρινίσω, προϋπόθεση εφαρμογής της όγδοης οδηγίας είναι ο μη εγκατεστημένος στην ημεδαπή υποκείμενος στον φόρο να μην έχει πραγματοποιήσει φορολογητέες πράξεις στη χώρα επιστροφής του φόρου. Εάν, παρ' όλα αυτά, ο Βέλγος δικηγόρος παρέχει υπηρεσίες στις Κάτω Χώρες, του αναγνωρίζεται το δικαίωμα αυτό, όπως πολύ σωστά τόνισε η Επιτροπή, δυνάμει των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας και των άρθρων 1, στοιχείο β', και 2, in fine, της όγδοης οδηγίας. Στην πρώτη διάταξη προβλέπεται, πράγματι, ότι υπόχρεος του φόρου είναι ο αποδέκτης της υπηρεσίας στην περίπτωση όπου ο παρέχων την υπηρεσία είναι υποκείμενος του φόρου εγκατεστημένος στο εξωτερικό, ενώ οι άλλες διατάξεις εξομοιώνουν, προκειμένου για την επιστροφή του φόρου, την κατάσταση του μη εγκατεστημένου στην ημεδαπή υποκειμένου στον φόρο ο οποίος παρέσχε μία από τις υπηρεσίες του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο β', με αυτήν ενός προσώπου που δεν έχει πραγματοποιήσει καμιά φορολογητέα πράξη στη χώρα επιστροφής.

Συνεπώς, σε όλες τις περιπτώσεις το δικαίωμα εκπτώσεως ή επιστροφής του φόρου αναγνωρίζεται στον Βέλγο δικηγόρο, όπως και στον Ολλανδό δικηγόρο, μόνον εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο έχει πραγματοποιήσει φορολογητέες πράξεις. Αυτό συνάδει προφανώς με τις θεσπιζόμενες με την έκτη οδηγία αρχές.

16. Τέλος, δεν μπορώ να δεχθώ την ένσταση που προβάλλουν ο προσφεύγων της κύριας δίκης και η Γερμανική Κυβέρνηση, κατά την οποία η προτεινόμενη ερμηνεία είναι αντίθετη προς το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 86/560/ΕΟΚ [12], σχετικά με την επιστροφή του ΦΠΑ στους υποκειμένους στον φόρο που δεν είναι

12 — Οδηγία 86/560/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Νοεμβρίου 1986, δέκατη τρίτη οδηγία του Συμβουλίου για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι σε έδαφος της Κοινότητας (ΕΕ L 326, σ. 40).

εγκατεστημένοι σε έδαφος της Κοινότητας, σύμφωνα με το οποίο «η επιστροφή δεν δύναται να χορηγείται με όρους περισσότερο ευνοϊκούς από αυτούς που εφαρμόζονται στους κοινοτικούς υποκειμένους στον φόρο». Συναφώς, τονίστηκε ότι, για την επιστροφή του ΦΠΑ, οι υποκείμενοι στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στην Κοινότητα και οι οποίοι, αναλόγως με αυτά που προβλέπει η όγδοη οδηγία για τους κατοίκους ημεδαπής, δεν έχουν πραγματοποιήσει φορολογητέες πράξεις στη χώρα επιστροφής, πρέπει να αποδεικνύουν μόνον, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 86/560, ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Συνεπώς, δεν τους ζητείται να αποδεικνύουν ότι υπόκεινται σε φόρο εξομοιούμενο προς τον ΦΠΑ στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένοι. Επομένως, το να λαμβάνεται υπόψη για τους κοινοτικούς επιχειρηματίες η πραγματική υπαγωγή τους στον εν λόγω φόρο στη χώρα κατοικίας μπορεί να σημαίνει, όπως στην παρούσα υπόθεση, ότι τυγχάνουν εφαρμογής περισσότερο περιοριστικές και λιγότερο ευνοϊκές προϋποθέσεις επιστροφής από αυτές που εφαρμόζονται σε ανάλογες περιπτώσεις στους μη κοινοτικούς επιχειρηματίες.

Το επιχείρημα αυτό δεν μου φαίνεται βάσιμο, καθόσον το επίδικο ζήτημα δεν αφορά τις συγκεκριμένες λεπτομέρειες εφαρμογής της επιστροφής στην οποία αναφέρεται πράγματι το προαναφερθέν άρθρο 3, παράγραφος 2, αλλά στο συναφές δικαίωμα το οποίο, δεδομένης της διαφορετικής φύσεως της σχέσεως με την Κοινότητα που έχουν τα πρόσωπα τα οποία είναι εγκατεστημένα εντός αυτής και τα πρόσωπα τα οποία δεν είναι εγκατεστημένα σ' αυτήν, εξαρτάται κατ' ανάγκη από διαφορετικές προϋποθέσεις.

17. Ενόψει των προεκτεθέντων κρίνω συνεπώς ότι πρέπει να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο η εξής απάντηση:

«Οι συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 3, στοιχείο β', και 5, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, όγδοης οδηγίας 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, και του άρθρου 17, παράγραφοι 2 και 3, στοιχείο α', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, έκτης οδηγίας περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχουν την έννοια ότι ο υποκείμενος στον φόρο, προκειμένου να τύχει επιστροφής του ΦΠΑ εντός κράτους μέλους άλλου από αυτό στο οποίο είναι εγκατεστημένος, πρέπει να έχει αντίστοιχο δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος σε προηγούμενο στάδιο φόρου στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος.»