ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 9ης Ιουνίου 1992 *

Στην υπόθεση C-96/91,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπουμένη από τον Daniel Calleja y Crespo, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας, με αντίκλητο στο Λουξεμβούργο τον Roberto Hayder, εκπρόσωπο της Νομικής Υπηρεσίας, Centre Wagner, Kirchberg,

προσφεύγουσα,

κατά

Βασιλείου της Ισπανίας, εκπροσωπουμένου από τον Alberto José Navarro González, γενικό διευθυντή της Υπηρεσίας Νομικού και Θεσμικού Συντονισμού επί Κοινοτικών Θεμάτων, και την Gloria Calvo Díaz, abogado del Estado, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο την πρεσβεία της Ισπανίας, 4-6, boulevard Emmanuel Servais,

καθού,

που έχει ως αντικείμενο να αναγνωριστεί ότι το Βασίλειο της Ισπανίας, επιβάλλοντας ως υποχρεωτική και αποκλειστική προϋπόθεση για την επιστροφή του φόρου προστιθεμένης αξίας, στο πλαίσιο της διεθνούς κυκλοφορίας ταξιδιωτών, την υποβολή ενός εντύπου που αποκαλείται « ειδικό τιμολόγιο », για το οποίο προβλέπεται ένα επίσημο υπόδειγμα, και εμποδίζοντας με τον τρόπο αυτό την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος από τους ταξιδιώτες που κατέχουν κοινό τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με την ισπανική νομοθεσία και την έκτη οδηγία 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την οδηγία 69/169/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Μαΐου 1969, περί εναρμονίσεως των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων, των σχετικών με τις απαλλαγές από τους φόρους κύκλου εργασιών και τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως που εισπράττονται κατά την εισαγωγή, στο πλαίσιο της διεθνούς κυκλοφορίας των ταξιδιωτών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 17),

* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους R. Joliet, πρόεδρο τμήματος και προεδρεύοντα, F. Grévisse και P. J. G. Kapteyn, προέδρους τμήματος, J. C. Moitinho de Almeida, G. C. Rodríguez Iglesias, M. Díez de Velasco και M. Zuleeg, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: C. Gulmann
γραμματέας: Δ. Τριανταφύλλου, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις αγορεύσεις των εκπροσώπων των διαδίκων κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 7ης Απριλίου 1992,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 12ης Μαΐου 1992,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 20 Μαρτίου 1991, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων άσκησε προσφυγή, δυνάμει του άρθρου 169 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητεί να αναγνωριστεί ότι το Βασίλειο της Ισπανίας, επιβάλλοντας ως υποχρεωτική και αποκλειστική προϋπόθεση για την επιστροφή του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), στο πλαίσιο της διεθνούς κυκλοφορίας ταξιδιωτών, την υποβολή ενός εντύπου που αποκαλείται « ειδικό τιμολόγιο », για το οποίο προβλέπεται ένα επίσημο υπόδειγμα, και εμποδίζοντας με τον τρόπο αυτό την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος από τους ταξιδιώτες που κατέχουν κοινό τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με την ισπανική νομοθεσία και την έκτη οδηγία 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την οδηγία 69/169/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Μαΐου 1969, περί εναρμονίσεως των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων, των σχετικών με τις απαλλαγές από τους φόρους κύκλου εργασιών και τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως που εισπράττονται κατά την εισαγωγή, στο πλαίσιο της διεθνούς κυκλοφορίας των ταξιδιωτών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 17, στο εξής: οδηγία).

2 Η Επιτροπή φρονεί ότι η υποχρέωση την οποία επιβάλλει με τον τρόπο αυτό η ισπανική κανονιστική ρύθμιση, η οποία περιλαμβάνεται στα άρθρα 15 και 86 του βασιλικού διατάγματος 2028/85, της 30ής Οκτωβρίου 1985, όπως ισχύει κατόπιν τροποποιήσεως του τελευταίου από τα άρθρα αυτά με το άρθρο 6 του βασιλικού διατάγματος 2105/86, της 25ης Σεπτεμβρίου 1986, και στην υπουργική απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 1985, όπως τροποποιήθηκε με την υπουργική απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1986, είναι αντίθετη προς το άρθρο 6 της οδηγίας, όπως ισχύει κατόπιν των τροποποιήσεών του με τη δεύτερη οδηγία 72/230/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 12ης Ιουνίου 1972 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 30), με την τρίτη οδηγία 78/1032/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1978 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 97), και με την οδηγία 85/348/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 8ης Ιουλίου 1985 (ΕΕ L 183, σ. 24).

3 Στην έκθεση ακροατηρίου αναπτύσσονται διεξοδικώς οι κρίσιμες κοινοτικές και εθνικές διατάξεις, η εξέλιξη της διαδικασίας, καθώς και οι ισχυρισμοί και τα επιχειρήματα των διαδίκων. Τα στοιχεία αυτά της δικογραφίας δεν επαναλαμβάνονται κατωτέρω παρά μόνο καθόσον απαιτείται για τη συλλογιστική του Δικαστηρίου.

4 Πρέπει να υπομνησθεί καταρχάς ότι η οδηγία 69/169 προέβλεψε, με τα άρθρα 1 και 2, ένα όριο απαλλαγής από τον ΦΠΑ για την εισαγωγή των εμπορευμάτων που περιέχονται στις προσωπικές αποσκευές των ταξιδιωτών, εφόσον πρόκειται για εισαγωγές στερούμενες παντελώς εμπορικού χαρακτήρα και εφόσον η αξία τους δεν υπερβαίνει ορισμένα όρια που διαφέρουν ανάλογα με το αν πρόκειται για κυκλοφορία μεταξύ τρίτων χωρών και της Κοινότητας ή για κυκλοφορία μεταξύ των κρατών μελών. Η οδηγία αυτή όριζε, με το άρθρο 6, ότι τα κράτη μέλη όφειλαν να λάβουν τα κατάλληλα μέτρα για να αποφεύγεται το ενδεχόμενο της μη φορολογίας ή της επιστροφής του φόρου κατά την εξαγωγή στους δικαιούχους φοροαπαλλαγής κατά την εισαγωγή.

5 Λόγω των τεχνικών δυσχερειών που ανέκυψαν από την εφαρμογή του εν λόγω άρθρου 6 και προς τον σκοπό αποφυγής του ενδεχομένου διπλής φορολογίας, θεσπίστηκε σταδιακά ένα σύστημα φορολογικής απαλλαγής ή επιστροφής του φόρου κατά την εξαγωγή, το οποίο εφαρμόζεται στο στάδιο του λιανικού εμπορίου. Έτσι, το άρθρο 4 της προαναφερθείσας οδηγίας 72/230 παρέσχε στα κράτη μέλη την ευχέρεια να επιτρέπουν υπό ορισμένες προϋποθέσεις, όσον αφορά τις πωλήσεις στο στάδιο του λιανικού εμπορίου, τη μη φορολογία ή την επιστροφή των φόρων κύκλου εργασιών για τα εμπορεύματα τα οποία μεταφέρονται στις προσωπικές αποσκευές των ταξιδιωτών που εξέρχονται από ένα κράτος μέλος. Στη συνέχεια, το άρθρο 3 της προαναφερθείσας οδηγίας 78/1032 μετέτρεψε την ευχέρεια αυτή των κρατών μελών σε υποχρέωση.

6 Το άρθρο 6 της οδηγίας, όπως ισχύει σήμερα, κατόπιν τροποποιήσεώς του από τις ανωτέρω οδηγίες και κατόπιν μιας συμπληρωματικής διευκρινίσεως που επέφερε το άρθρο 1, παράγραφος 3, της προαναφερθείσας οδηγίας 85/348, περιλαμβάνει πέντε παραγράφους, οι τρεις από τις οποίες ορίζουν τα ακόλουθα:

« 2. Με την επιφύλαξη του καθεστώτος που εφαρμόζεται για τις πωλήσεις που πραγματοποιούνται στα καταστήματα αφορολογήτων ειδών των αερολιμένων και για τις πωλήσεις εντός των αεροσκαφών, τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα, όσον αφορά τις πωλήσεις στο στάδιο του λιανικού εμπορίου, ώστε να επιτρέψουν, στις περιπτώσεις και υπό τους όρους που προσδιορίζονται στις παραγράφους 3 και 4, τη φορολογική απαλλαγή ή επιστροφή των φόρων κύκλου εργασιών για τις παραδόσεις εμπορευμάτων που μεταφέρονται στις προσωπικές αποσκευές των ταξιδιωτών οι οποίοι εξέρχονται από κράτος μέλος. Φορολογική απαλλαγή ή επιστροφή δεν δύναται να χορηγηθεί όσον αφορά τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως.

3. Για τους ταξιδιώτες των οποίων η κατοικία ή η συνήθης διαμονή ευρίσκεται εκτός της Κοινότητος, κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να καθορίσει τα όρια και τις προϋποθέσεις εφαρμογής της μη φορολογίας ή της επιστροφής των φόρων.

Για τους ταξιδιώτες των οποίων η κατοικία, η συνήθης διαμονή ή το κέντρο των επαγγελματικών δραστηριοτήτων ευρίσκεται σε ένα κράτος μέλος, η έκπτωση του φόρου επιτρέπεται μόνο για τα αντικείμενα των οποίων η κατά μονάδα αξία, συμπεριλαμβανομένων των φόρων, ανέρχεται σε ποσό ανώτερο του καθοριζομένου στο άρθρο 2, παράγραφος 1.

Τα κράτη μέλη δύνανται να εξαιρέσουν τους κατοίκους τους από τη φορολογική απαλλαγή ή επιστροφή των φόρων.

4. Η μη φορολογία ή επιστροφή φόρου προϋποθέτει:

α) για τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 3, πρώτο εδάφιο, την υποβολή ενός αντιτύπου του τιμολογίου ή άλλου σχετικού αποδεικτικού εγγράφου, φέροντος θεώρηση του τελωνείου του κράτους μέλους της εξαγωγής, η οποία βεβαιώνει την έξοδο του εμπορεύματος·

β) για τις περιπτώσεις οι οποίες αναφέρονται στην παράγραφο 3, δεύτερο εδάφιο, την υποβολή ενός αντιτύπου του τιμολογίου ή άλλου σχετικού αποδεικτικού εγγράφου, φέροντος θεώρηση του τελωνείου του κράτους της οριστικής εισαγωγής ή άλλης αρχής του κράτους μέλους αυτού, αρμόδιας επί θεμάτων φόρου κύκλου εργασιών, που να αποδεικνύει ότι ο φόρος κύκλου εργασιών έχει ήδη επιβληθεί ή θα επιβληθεί. »

7 Η Επιτροπή φρονεί ότι η ισπανική κανονιστική ρύθμιση, δυνάμει της οποίας η υπέρ των ταξιδιωτών θεσπιζόμενη επιστροφή του ΦΠΑ εξαρτάται από τη χρησιμοποίηση ενός ειδικού εντύπου, για το οποίο προβλέπεται επίσημο υπόδειγμα, είναι αντίθετη προς τον κανόνα του άρθρου 6, παράγραφος 4, της οδηγίας, κατά τον οποίο η επιστροφή του φόρου εξαρτάται από « την υποβολή ενός αντιτύπου του τιμολογίου ή άλλου σχετικού αποδεικτικού εγγράφου ». Θεωρεί ότι η εν λόγω ρύθμιση, όντας αντίθετη προς τον σκοπό της οδηγίας, περιορίζει την άσκηση ενός δικαιώματος που αναγνωρίζεται από την κοινοτική νομοθεσία, ότι επιβάλλει δυσανάλογους περιορισμούς σε σχέση με τον σκοπό που υποτίθεται ότι επιδιώκει, ο οποίος είναι ο έλεγχος της λειτουργίας του οικείου συστήματος, και ότι υπάρχει κίνδυνος να έχει ως αποτέλεσμα, μεταξύ άλλων, την επιβολή διπλής φορολογίας εντός του εδάφους της Κοινότητας.

8 Υπενθυμίζοντας τον θεμελιώδη χαρακτήρα της έκτης οδηγίας στον τομέα της εναρμονίσεως των διατάξεων περί του φόρου προστιθεμένης αξίας, το Βασίλειο της Ισπανίας ισχυρίζεται ότι η οδηγία αυτή παρέχει στα κράτη μέλη την εξουσία να θεσπίζουν ορισμένους κανόνες απαραίτητους για τον έλεγχο της εισπράξεως του φόρου, ιδίως όσον αφορά την έκδοση τιμολογίων. Το Βασίλειο της Ισπανίας υποστηρίζει ότι η κανονιστική ρύθμιση, κατά της οποίας βάλλει η Επιτροπή και μόνος σκοπός της οποίας είναι η διευκόλυνση της εξακριβώσεως του αν πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει η οδηγία για τη γένεση του δικαιώματος προς επιστροφή του φόρου, δεν υπερβαίνει τα καθοριζόμενα από το κοινοτικό δίκαιο όρια και ουδόλως αντιβαίνει προς την υποχρέωση επιτεύξεως αποτελέσματος, την οποία επιβάλλει η οδηγία στα κράτη.

9 Η επιχειρηματολογία αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

10 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα κράτη μέλη διατηρούν, στον τομέα που καλύπτει η οδηγία 69/169, την περιορισμένη μόνο αρμοδιότητα που τους αναγνωρί-

ζεται από τις ίδιες τις διατάξεις της οδηγίας αυτής και από εκείνες οι οποίες την τροποποίησαν (αποφάσεις της 7ης Ιουλίου 1981, 158/80, Rewe, Συλλογή 1981, σ. 1805, σκέψη 36· της 14ης Φεβρουαρίου 1984, 278/82, Rewe, Συλλογή 1984, σ. 721, σημείο 31· της 12ης Ιουνίου 1990, C-158/88, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, Συλλογή 1990, σ. I-2367, σκέψη 7· της 6ης Δεκεμβρίου 1990, C-208/88, Επιτροπή κατά Δανίας, Συλλογή 1990, σ. I-4445, σκέψη 7).

11 Όμως, η οδηγία δεν περιλαμβάνει καμία διάταξη που να παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να απαιτούν, όσον αφορά την επιστροφή του φόρου για τα εμπορεύματα που μεταφέρονται στις προσωπικές αποσκευές των ταξιδιωτών, την υποβολή ειδικού δικαιολογητικού εγγράφου, ενώ το προαναφερθέν άρθρο 6, παράγραφος 4, απαιτεί μόνο την υποβολή τιμολογίου ή άλλου σχετικού αποδεικτικού εγγράφου. Το άρθρο αυτό, το οποίο συγκεκριμενοποιεί τις τεχνικές προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος επιστροφής του φόρου, προβλέπει σαφώς μια διπλή δυνατότητα για τους ταξιδιώτες που ζητούν επιστροφή του φόρου. Επομένως, δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να ορίζουν ότι το δικαίωμα αυτό μπορούν να το ασκούν μόνο οι κάτοχοι ενός ειδικού τιμολογίου.

12 Στο άρθρο 22 της έκτης οδηγίας, το οποίο αναφέρεται στις υποχρεώσεις των υποκειμένων στον ΦΠΑ στο εσωτερικό καθεστώς και αφορά, μεταξύ άλλων, τα της εκδόσεως τιμολογίων, περιλαμβάνεται μια διάταξη η οποία επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν υποχρεώσεις μη προβλεπόμενες από την οδηγία. Κατά την παράγραφο 8 του άρθρου αυτού, «τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να ορίζουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση επακριβούς εισπράξεως του φόρου και για την αποτροπή καταστρατηγήσεων». Η εν λόγω ευχέρεια όμως μπορεί να ασκείται, όπως δέχθηκε το Δικαστήριο με μια απόφαση την οποία μνημόνευσαν και οι δύο διάδικοι, μόνο εντός των ορίων του αναγκαίου μέτρου για την είσπραξη του φόρου προστιθεμένης αξίας και τον σχετικό έλεγχο από τις φορολογικές αρχές, οι δε επιβαλλόμενες προϋποθέσεις σχετικά με την έκδοση των τιμολογίων δεν πρέπει να καθιστούν πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, το οποίο προβλέπουν άλλες διατάξεις (απόφαση της 14ης Ιουλίου 1988, 123/87 και 330/87, Léa Jeunehomme, Συλλογή 1988, σ. 4517, σκέψεις 15 έως 17).

13 Εν προκειμένω, η υποχρέωση υποβολής ειδικού τιμολογίου για την επιστροφή του φόρου κατά το άρθρο 6 της οδηγίας όχι μόνο είναι αντίθετη προς τις διατάξεις του άρθρου αυτού για τους λόγους που αναφέρονται στη σκέψη 11 της παρούσας αποφάσεως, αλλά υπερβαίνει επίσης τα όρια του αναγκαίου μέτρου για τον έλεγχο της

εισπράξεως του φόρου, είναι δε ικανή να καταστήσει υπερβολικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του φόρου και να οδηγήσει στην επιβολή διπλής φορολογίας, ενώ ο σκοπός των εν λόγω διατάξεων είναι ακριβώς η αποφυγή ενός τέτοιου ενδεχομένου.

14 Πρώτον, όπως ορθά παρατηρεί η Επιτροπή, ο συνδυασμός των διατάξεων σχετικά με τα της εκδόσεως τιμολογίων στο γενικό σύστημα του ΦΠΑ και εκείνων που επιβάλλουν την υποχρέωση της τελωνειακής θεωρήσεως για την επιστροφή του φόρου στους ταξιδιώτες παρέχει τη δυνατότητα στις αρμόδιες αρχές να ασκούν ουσιαστικό έλεγχο των προϋποθέσεων ασκήσεως του δικαιώματος του ταξιδιώτη για την επιστροφή του φόρου, χωρίς να είναι αναγκαίο να απαιτείται κάποιο ειδικό έντυπο. Πράγματι, βάσει των πρώτων από τις ανωτέρω διατάξεις, σε κάθε τιμολόγιο πρέπει να αναγράφονται τα περισσότερα από τα στοιχεία που αναγράφονται στο εν λόγω έντυπο, εκτός από εκείνα που αφορούν τον προορισμό των εμπορευμάτων που αγοράστηκαν και την επίδειξή τους στο τελωνείο. Οι δε διατάξεις της δεύτερης κατηγορίας υποχρεώνουν ακριβώς τον ταξιδιώτη να επιδείξει τα αγορασθέντα εμπορεύματα είτε στο τελωνείο της χώρας εξαγωγής, αν κατοικεί σε τρίτη χώρα, είτε στο τελωνείο της χώρας εισαγωγής, αν κατοικεί σε κράτος μέλος της Κοινότητας, για να τεθεί η απαραίτητη για την επιστροφή του φόρου θεώρηση.

15 Δεύτερον, από το ίδιο το γράμμα των αιτιολογικών σκέψεων της προαναφερθείσας οδηγίας 78/1032 προκύπτει ότι οι τροποποιήσεις του άρθρου 6 της οδηγίας έγιναν προς τον σκοπό εναρμονίσεως του συστήματος των επιστροφών του φόρου που χορηγούνται στο στάδιο του λιανικού εμπορίου, με σκοπό την αποφυγή των περιπτώσεων διπλής φορολογίας. Όμως, η ενδεχόμενη αδυναμία των ταξιδιωτών που κατοικούν στα άλλα κράτη μέλη να επιτύχουν την επιστροφή του φόρου στην Ισπανία οδηγεί σε διπλή φορολογία, εντός της Κοινότητας, των αγαθών των οποίων η αξία υπερβαίνει το καθορισμένο όριο φοροαπαλλαγής και τα οποία θα επιβαρύνονται με τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος της οριστικής εισαγωγής.

16 Τέλος, ακόμα και αν, όπως υποστηρίζει το Βασίλειο της Ισπανίας, κάθε έμπορος ή, γενικά, κάθε υποκείμενος στον ΦΠΑ μπορεί, εφόσον το επιθυμεί, να προμηθεύεται χωρίς καμία δυσκολία το επίσημο έντυπο του ειδικού τιμολογίου που επιβάλλει η οικεία εθνική κανονιστική ρύθμιση, τούτο δεν εξασφαλίζει στον ταξιδιώτη τη δυνατότητα να λάβει τιμολόγιο σύμφωνο προς το επίσημο αυτό υπόδειγμα. Πράγματι, ενδέχεται ο υποκείμενος στον φόρο να μη διαθέτει τέτοια έντυπα ή να θεωρεί απλούστερη την έκδοση κοινού τιμολογίου. Στην περίπτωση αυτή, καθίσταται αδύνατη η άσκηση του δικαιώματος του ταξιδιώτη για την επιστροφή του φόρου, πράγμα που αντίκειται προς τον σκοπό της οδηγίας.

17 Επομένως πρέπει να γίνει δεκτό ότι το Βασίλειο της Ισπανίας, επιβάλλοντας ως υποχρεωτική και αποκλειστική προϋπόθεση για την επιστροφή του φόρου προστιθεμένης αξίας στο πλαίσιο της διεθνούς κυκλοφορίας ταξιδιωτών την υποβολή ενός εντύπου που αποκαλείται « ειδικό τιμολόγιο », για το οποίο προβλέπεται ένα επίσημο υπόδειγμα, και εμποδίζοντας με τον τρόπο αυτό την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος από τους ταξιδιώτες που κατέχουν κοινό τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με την ισπανική νομοθεσία και την έκτη οδηγία, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την οδηγία 69/169/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Μαΐου 1969, περί εναρμονίσεως των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων, των σχετικών με τις απαλλαγές από τους φόρους κύκλου εργασιών και τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως που εισπράττονται κατά την εισαγωγή, στο πλαίσιο της διεθνούς κυκλοφορίας των ταξιδιωτών.

Επί των δικαστικών εξόδων

18 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα. Δεδομένου ότι το Βασίλειο της Ισπανίας ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

αποφασίζει:

1) Το Βασίλειο της Ισπανίας, επιβάλλοντας ως υποχρεωτική και αποκλειστική προϋπόθεση για την επιστροφή του φόρου προστιθεμένης αξίας στο πλαίσιο της διεθνούς κυκλοφορίας ταξιδιωτών την υποβολή ενός εντύπου που αποκαλείται « ειδικό τιμολόγιο », για το οποίο προβλέπεται ένα επίσημο υπόδειγμα, και εμποδίζοντας με τον τρόπο αυτό την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος από τους ταξιδιώτες που κατέχουν κοινό τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με την ισπανική νομοθεσία και την έκτη οδηγία 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, παρέβη τις υπο-

χρεώσεις που υπέχει από την οδηγία 69/169/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Μαΐου 1969, περί εναρμονίσεως των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων, των σχετικών με τις απαλλαγές από τους φόρους κύκλου εργασιών και τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως που εισπράττονται κατά την εισαγωγή, στο πλαίσιο της διεθνούς κυκλοφορίας των ταξιδιωτών.

2) Καταδικάζει το Βασίλειο της Ισπανίας στα δικαστικά έξοδα.

Joliet Grévisse Kapteyn

Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias Díez de Velasco Zuleeg

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 9 Ιουνίου 1992.

Ο Γραμματέας

J.-G. Giraud

Ο Πρόεδρος τμήματος και προεδρεύων

R. Joliet