μόνο την περιορισμένη αρμοδιότητα που τους αναγνωρίζεται από τις διατάξεις της ίδιας της οδηγίας, δεν μπορούν να στηριχθούν σε καμία από τις διατάξεις της για να απαιτήσουν την υποβολή ενός ειδικού δικαιολογητικού, αφού το άρθρο 6, παράγραφος 4, της οδηγίας επιβάλλει μόνο την υποβολή ενός τιμολογίου ή άλλου σχετικού αποδεικτικού εγγράφου. Δεύτερον, η εν λόγω απαίτηση υπερβαίνει τα όρια του κατά το άρθρο 22, παράγραφος 8, της προαναφερθείσας έκτης οδηγίας 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 σε διπλή φορολογία, ενώ σκοπός των εν λόγω διατάξεων είναι ακριβώς η αποφυγή ενός τέτοιου ενδεχομένου.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΚΡΟΑΤΗΡΙΟΥ

στην υπόθεση C-96/91 *

I — Γενικό πλαίσιο της διαφοράς και προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

1. *Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση*

Η 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 ταξιδιωτών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 17, στο εξής: οδηγία), προέβλεψε απαλλαγή από τον ΦΠΑ για την εισαγωγή των εμπορευμάτων που περιέχονται στις προσωπικές αποσκευές των ταξιδιωτών, εφόσον πρόκειται για εισαγωγές που δεν έχουν εμπορικό χαρακτήρα και η αξία τους δεν υπερβαίνει ορισμένα όρια, τα οποία διαφέρουν ανάλογα με το αν πρόκειται για κυκλοφορία εντός της Κοινότητας ή για κυκλοφορία ταξιδιωτών μεταξύ τρίτων χωρών και της Κοινότητας. Η οδηγία αυτή όριζε, στο άρθρο 6, ότι τα κράτη μέλη όφειλαν να λάβουν τα απαραίτητα μέτρα για να αποφεύγεται η επιστροφή των φόρων κατά την εξαγωγή στους δικαιούχους φοροαπαλλαγής κατά την εισαγωγή.

Το απαγορεύον την επιστροφή των φόρων κατά την εξαγωγή σύστημα άρχισε να γίνεται βαθμηδόν λιγότερο περιοριστικό λόγω των τεχνικών δυσχερειών που δημιουργούσε και για να αποφεύγονται οι περιπτώσεις διπλής φορολογίας. Έτσι, το άρθρο 4 της οδηγίας 72/230/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 12ης Ιουνίου 1972 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 30), παρέσχε στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να επιστρέφουν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, όσον αφορά τις πωλήσεις που πραγματοποιούνται στο στάδιο του λιανικού εμπορίου, τους φόρους κύκλου εργασιών για τα εμπορεύματα που μεταφέρονται στις προσωπικές αποσκευές ταξιδιωτών που αναχωρούν από ένα κράτος μέλος. Στη συνέχεια, το άρθρο 3 της οδηγίας 78/1032/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1978 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 97), τροποποίησε την εν λόγω ρύθμιση, μετατρέποντας την ανωτέρω ευχέρεια σε υποχρέωση φόρου.

* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

Τελικά, το άρθρο 6 της οδηγίας, όπως ισχύει σήμερα, κατόπιν της εκδόσεως των εν λόγω οδηγιών και μιας συμπληρωματικής διευκρινίσεως που επέφερε το άρθρο 1, παράγραφος 3, της οδηγίας 85/348/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 8ης Ιουλίου 1985 (ΕΕ L 183, σ. 24), καθορίζει σε τρεις από τις παραγράφους του το σύστημα μη φορολογίας ή επιστροφής του φόρου κατά την εξαγωγή όσον αφορά τις παραδόσεις εμπορευμάτων που μεταφέρουν στις προσωπικές τους αποσκευές οι ταξιδιώτες που αναχωρούν από ένα κράτος μέλος.

Η παράγραφος 2 του άρθρου αυτού επιβάλλει στα κράτη μέλη υποχρέωση αποτελέσματος, υποχρεώνοντας τα κράτη να επιτρέπουν τη μη φορολογία ή την επιστροφή των φόρων κατά την εξαγωγή υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στις παραγράφους 3 και 4.

Δυνάμει της παραγράφου 3, η εν λόγω επιστροφή επιτρέπεται εντός ορισμένων ορίων, τα οποία διαφέρουν ανάλογα με τον ταξιδιώτη:

— για εκείνους η κατοικία ή η συνήθης διαμονή των οποίων βρίσκεται εκτός της Κοινότητας, κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να καθορίσει τα όρια αυτά·

— για εκείνους η κατοικία, η συνήθης διαμονή ή το κέντρο της επαγγελματικής δραστηριότητας των οποίων βρίσκεται σε ένα κράτος μέλος, η επιστροφή του φόρου μπορεί να γίνει μόνο για τα αντικείμενα η αξία των οποίων υπερβαίνει το αφορολόγητο όριο που καθορίζεται στο πλαίσιο της ενδοκοινοτικής κυκλοφορίας ταξιδιωτών, το όριο δε αυτό καθορίστηκε σε 390 Ecu με την οδηγία 88/664/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 21ης Δεκεμβρίου 1988 (ΕΕ L 382, σ. 41)·

— τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να αποκλείουν τη δυνατότητα επιστροφής των φόρων αυτών στους κατοίκους τους.

Τέλος, η παράγραφος 4 ορίζει ότι η επιστροφή του φόρου εξαρτάται:

α) για τους ταξιδιώτες που κατοικούν σε τρίτη χώρα, από την προσκόμιση ενός αντιτύπου του τιμολογίου ή ισοδύναμου αποδεικτικού εγγράφου, φέροντος θεώρηση του τελωνείου του κράτους μέλους εξαγωγής, η οποία πιστοποιεί την έξοδο του εμπορεύματος·

β) για τους ταξιδιώτες που κατοικούν σε κράτος μέλος, από την προσκόμιση του ίδιου εγγράφου, φέροντος θεώρηση του τελωνείου του κράτους μέλους της οριστικής εισαγωγής ή της αρμόδιας για τους φόρους κύκλου εργασιών αρχής του εν λόγω κράτους μέλους, η οποία αποδεικνύει ότι ο φόρος καταβλήθηκε ή πρόκειται να καταβληθεί.

2. *Η εθνική κανονιστική ρύθμιση*

Οι ισπανικές διατάξεις που διέπουν τον τομέα αυτό περιλαμβάνονται στο άρθρο 9 του νόμου 30/85, της 2ας Αυγούστου 1985, περί του φόρου προστιθεμένης αξίας, καθώς και σε διάφορα άρθρα του κανονισμού που εκδόθηκε προς εφαρμογή του εν λόγω νόμου με το βασιλικό διάταγμα 2028/85, της 30ής Οκτωβρίου 1985.

Δυνάμει του άρθρου 15 του κανονισμού αυτού, για την επιστροφή του ΦΠΑ που έχουν καταβάλει οι ταξιδιώτες απαιτείται η χρησιμοποίηση ενός εντύπου που αποκαλείται « ειδικό τιμολόγιο », το οποίο πρέπει να είναι σύμφωνο προς το επίσημο υπόδειγμα του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

Κατά το άρθρο 86 του ίδιου κανονισμού, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 6 του βασιλικού διατάγματος 2105/86, της 25ης Σεπτεμβρίου 1986, για την επιστροφή του φόρου κατά την εξαγωγή απαιτείται η έκδοση από τον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος πραγματοποιεί την παράδοση των αγαθών, τιμολογίου σύμφωνου προς το επίσημο υπόδειγμα.

Τα υποδείγματα των σχετικών τιμολογίων καθορίστηκαν με υπουργική απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 1985, στη συνέχεια δε με υπουργική απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1986, με την οποία διευκρινίστηκαν τα στοιχεία τα οποία πρέπει να περιλαμβάνει το έντυπο που απαιτείται για την επιστροφή του ΦΠΑ που καταβάλλεται κατά την εξαγωγή των αγαθών τα οποία συναποκομίζουν οι ταξιδιώτες.

3. *Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία*

Θεωρώντας ότι ήταν ασυμβίβαστη προς το κοινοτικό δίκαιο η ενέργεια της Ισπανικής Κυβερνήσεως να επιβάλει ως αποκλειστική προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ που καταβάλλουν οι ταξιδιώτες την υποχρεωτική χρήση ενός ειδικού εντύπου, σύμφωνου προς ένα επίσημο υπόδειγμα, η Επιτροπή απηύθυνε στην ανωτέρω κυβέρνηση, στις 29 Μαΐου 1989, έγγραφο οχλήσεως, καλώντας την να υποβάλει τις παρατηρήσεις της επί τούτου υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 169 της Συνθήκης.

Οι ισπανικές αρχές απάντησαν στις 21 Νοεμβρίου 1989 με την υποβολή εκθέσεως, το πόρισμα της οποίας ήταν ότι η υποχρέωση χρησιμοποιήσεως ειδικού τιμολογίου, για το οποίο προβλεπόταν επίσημο υπόδειγμα, για την επιστροφή του ΦΠΑ στο πλαίσιο της κυκλοφορίας των ταξιδιωτών δεν είναι αντίθετη προς τις κοινοτικές διατάξεις εναρμονίσεως του εν λόγω φόρου.

Αφού εξέτασε τους ισχυρισμούς αυτούς, η Επιτροπή, εξακολουθώντας να θεωρεί ότι υφίσταται παράβαση, αποφάσισε να εκδώσει την αιτιολογημένη γνώμη που προβλέπεται στο προαναφερθέν άρθρο 169 της Συνθήκης, η οποία και κοινοποιήθηκε στο Βασίλειο της Ισπανίας στις 2 Ιουλίου 1990.

Οι ισπανικές αρχές, αφού ζήτησαν στις 5 Ιουλίου 1990 παράταση της προθεσμίας που τους είχε ταχθεί για την υποβολή των παρατηρήσεών τους, υπέβαλαν τελικά τις εν λόγω παρατηρήσεις στις 16 Οκτωβρίου 1990, με έγγραφο στο οποίο προέβαλαν και πάλι τον ισχυρισμό ότι το επικρινόμενο από την Επιτροπή μέτρο δεν είναι αντίθετο προς το κοινοτικό δίκαιο.

II — Έγγραφη διαδικασία και αιτήματα των διαδίκων

Η προσφυγή της Επιτροπής πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 20 Μαρτίου 1991.

Κατόπιν εκθέσεως του εισηγητή δικαστή και αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, το Δικαστήριο αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία χωρίς προηγούμενη διεξαγωγή αποδείξεων. Ωστόσο, ζήτησε από τους διαδίκους να προσκομίσουν τα κείμενα της οικείας ισπανικής νομοθετικής και κανονιστικής ρυθμίσεως που διέπουν τον τρόπο εκδόσεως τιμολογίων στο πλαίσιο της επιβολής του φόρου προστιθεμένης αξίας.

Η *Επιτροπή* ζητεί από το Δικαστήριο:

— να αναγνωρίσει ότι το Βασίλειο της Ισπανίας, επιβάλλοντας ως υποχρεωτική και αποκλειστική προϋπόθεση για την επιστροφή του ΦΠΑ στους ταξιδεύοντες στο εξωτερικό 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, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την οδηγία 69/169·

μέλη δεν μπορούν να θεσπίζουν διατάξεις με τις οποίες να στερούν από το δικαίωμα της επιστροφής του φόρου τους ταξιδιώτες που κατέχουν μεν ένα κοινό τιμολόγιο ή άλλο σχετικό αποδεικτικό έγγραφο, όχι όμως ένα ειδικό έγγραφο για το οποίο προβλέπεται ένα επίσημο υπόδειγμα.

— να καταδικάσει το Βασίλειο της Ισπανίας στα δικαστικά έξοδα.

Το *Βασίλειο της Ισπανίας* ζητεί από το Δικαστήριο:

Δεδομένου ότι ο θεμελιώδης σκοπός της οδηγίας είναι η διευκόλυνση της κυκλοφορίας των ταξιδιωτών με τη σταδιακή απλοποίηση των ελέγχων στα σύνορα και ο συγκεκριμένος σκοπός των εν λόγω διατάξεων είναι η εναρμόνιση του συστήματος επιστροφής των φόρων στο στάδιο του λιανικού εμπορίου προς αποφυγή της διπλής φορολογίας, η ρύθμιση αυτή είναι ανεπίτρεπτη, καθόσον δυσχεραίνει την επιστροφή του φόρου και υπάρχει κίνδυνος να έχει ως αποτέλεσμα την επιβολή διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας.

— να απορρίψει την προσφυγή ως αβάσιμη·

— να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

III — Ισχυρισμοί και επιχειρήματα των διαδίκων

Η *Επιτροπή* φρονεί ότι η ισπανική κανονιστική ρύθμιση, δυνάμει της οποίας η επιστροφή του ΦΠΑ στους ταξιδιώτες εξαρτάται από τη χρησιμοποίηση ενός ειδικού εντύπου, για το οποίο προβλέπεται ένα επίσημο υπόδειγμα, είναι αντίθετη προς τον κανόνα του άρθρου 6, παράγραφος 4, της οδηγίας, ότι περιορίζει, όντας αντίθετη προς τον σκοπό της οδηγίας αυτής, την άσκηση ενός δικαιώματος που παρέχεται από την κοινοτική νομοθεσία και ότι είναι τελείως δυσανάλογη προς τον σκοπό τον οποίο υποτίθεται ότι επιδιώκει.

Συναφώς, η Επιτροπή υποστηρίζει, αναφερόμενη στην απόφαση του Δικαστηρίου της 14ης Φεβρουαρίου 1984, 278/82, Rewe-Handelsgesellschaft κ.λπ. (Συλλογή 1984, σ. 759, σκέψη 31), ότι, δεδομένου ότι το σύστημα που θεσπίζει η οδηγία αποτελεί εξαντλητική ρύθμιση, τα κράτη μέλη έχουν μόνο περιορισμένη αρμοδιότητα, η οποία πρέπει να ασκείται σύμφωνα με τις διατάξεις και τον σκοπό της εν λόγω οδηγίας.

Πράγματι, δεδομένου ότι το άρθρο 6, παράγραφος 4, της οδηγίας ορίζει ότι η επιστροφή του φόρου εξαρτάται μόνο από « την υποβολή ενός αντιτύπου του τιμολογίου ή άλλου σχετικού αποδεικτικού εγγράφου », τα κράτη

Ναι μεν δυνάμει του άρθρου 22 της οδηγίας 77/388 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία) τα κράτη μέλη έχουν ορισμένες εξουσίες προς καθορισμό των υποχρεώσεων προς τις οποίες πρέπει να συμμορφώνονται οι υποκείμενοι στον ΦΠΑ, οι εξουσίες όμως αυτές πρέπει να ασκούνται κατ' ανάγκη μόνο εντός των ορίων που θέτουν οι κανόνες του κοινοτικού δικαίου. Έτσι, με την απόφαση της 14ης Ιουλίου 1988, 123/87 και 330/87, Jeunehomme κ.λπ. (Συλλογή 1988, σ. 4537, σκέ-

ψεις 16 και 17), το Δικαστήριο έκρινε ότι τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να απαιτούν να περιέχονται στα τιμολόγια επιπρόσθετες ενδείξεις σε σχέση με τις προβλεπόμενες από την έκτη οδηγία, η απαίτηση όμως αναγραφής των εν λόγω ενδείξεων « πρέπει να περιορίζεται σε ό,τι είναι αναγκαίο για την είσπραξη του φόρου προστιθεμένης αξίας και τον έλεγχό της από τις φορολογικές αρχές » και ότι, επιπλέον, « οι ενδείξεις αυτές δεν πρέπει, λόγω του αριθμού τους ή του τεχνικού τους χαρακτήρα, να καθιστούν πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση ».

Κατά την Επιτροπή, το Βασίλειο της Ισπανίας έχει μεν αναμφισβήτητα την εξουσία να επιβάλλει ορισμένες διατυπώσεις και προϋποθέσεις όσον αφορά τα τιμολόγια, δεν μπορεί όμως να περιορίσει την άσκηση του δικαιώματος των ταξιδιωτών για την επιστροφή των φόρων, το οποίο τους παρέχεται από το κοινοτικό δίκαιο, επιβάλλοντας τεχνικές προϋποθέσεις που είναι αντίθετες προς την οδηγία 69/169 και βαίνουν πέραν των ορίων του απολύτως αναγκαίου. Η απαίτηση υποβολής ειδικού τιμολογίου αποτελεί μέτρο δυσανάλογο προς τον σκοπό τον οποίο διατείνεται ότι επιδιώκει η Ισπανική Κυβέρνηση, ο οποίος είναι η αποφυγή, διά της ασκήσεως ελέγχου, της διαπράξεως απατών.

Συναφώς, η Επιτροπή παρατηρεί ότι οποιοδήποτε κοινό τιμολόγιο, που έχει εκδοθεί σύμφωνα με την έκτη οδηγία και την ισπανική νομοθεσία, παρέχει τη δυνατότητα στις φορολογικές ή τελωνειακές αρχές να πραγματοποιούν κάθε απαραίτητο προς τούτο έλεγχο. Πράγματι, ένα τέτοιο τιμολόγιο πρέπει να περιλαμβάνει τις ακόλουθες ενδείξεις: περιγραφή και τιμή των αγαθών, ποσοστό και ποσό του φόρου, ονόματα και διευθύνσεις του πωλητή και του αγοραστή, ημερομηνία και τόπο εκδόσεως του τιμολογίου, καθώς και αύξοντα αριθμό. Εξάλλου, κατά το ισπανικό δίκαιο, ο ταξιδιώτης, για να ασκήσει το δικαίωμά του σχετικά με την επιστροφή του ΦΠΑ, είναι υποχρεωμένος να αποταθεί στο τελωνείο για να τεθεί σφραγίδα πιστοποιούσα την έξοδο του τιμολογίου, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι οι τελωνειακές αρχές έχουν τη δυνατότητα εξακριβώσεως όλων των απαιτουμένων ενδείξεων.

Ο ισχυρισμός της Ισπανικής Κυβερνήσεως ότι η υποχρέωση προσκομίσεως ειδικού τιμολογίου δεν περιορίζει το δικαίωμα της επιστροφής του φόρου, εφόσον οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να λαμβάνουν χωρίς καμία δυσκολία και χωρίς κανένα περιορισμό τα οικεία τιμολόγια, δεν ανταποκρίνεται προς την πραγματικότητα. Πράγματι, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι ο ταξιδιώτης μπορεί να απολέσει το δικαίωμα για την επιστροφή του φόρου, αν ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει ή δεν έχει πλέον ειδικά τιμολόγια, ενώ πρέπει να τονιστεί ότι ο εν λόγω ταξιδιώτης δεν έχει καν τη δυνατότητα να ζητήσει ένα τέτοιο τιμολόγιο στο τελωνείο.

Επιπλέον, το μέτρο αυτό υπάρχει κίνδυνος να έχει ως αποτέλεσμα, κατά την Επιτροπή, την επιβολή διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας και συγχρόνως τη δημιουργία εκτροπών του εμπορίου στο εσωτερικό ενός κράτους. Αφενός, οι ταξιδιώτες που κατοικούν σε άλλα κράτη μέλη και αφικνούνται από την Ισπανία υποχρεούνται να δηλώσουν στο κράτος της οριστικής εισαγωγής τα αγαθά η αξία των οποίων υπερβαίνει το αφορολόγητο όριο και να καταβάλουν συνεπώς τον ΦΠΑ δύο φορές, αν δεν μπόρεσαν να επιτύχουν την επιστροφή του φόρου κατά την εξαγωγή. Αφετέρου, οι ιδιοκτήτες μικρών εμπορικών καταστημάτων και οι μικρές επιχειρήσεις σε ορισμένα μέρη στα οποία είναι δυσκολότερη η προμήθεια των επίσημων εντύπων κινδυνεύουν να χάσουν για τον λόγο αυτό ένα μέρος της πελατείας τους προς όφελος των άλλων εμπόρων.

Τέλος, η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι τα άλλα κράτη μέλη δέχονται, ορισμένα μάλιστα μετά την κίνηση κατ' αυτών της διαδικασίας του άρθρου 169 της Συνθήκης, την επιστροφή του ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις της οδηγίας, δηλαδή εφόσον ο ταξιδιώτης προσκομίσει είτε

κοινό τιμολόγιο είτε, ενδεχομένως, άλλο σχετικό αποδεικτικό έγγραφο.

Το *Βασίλειο της Ισπανίας* δέχεται ότι η οδηγία 69/169 επιβάλλει στα κράτη υποχρέωση επιτεύξεως αποτελέσματος, το οποίο συνίσταται στην επιστροφή των φόρων κύκλου εργασιών, στις περιπτώσεις και υπό τις προϋποθέσεις που η οδηγία αυτή προβλέπει, για τα εμπορεύματα που μεταφέρονται στις προσωπικές αποσκευές των ταξιδιωτών που αναχωρούν από ένα κράτος μέλος. Υποστηρίζει όμως ότι έχει συμμορφωθεί πλήρως προς την εν λόγω υποχρέωση.

Υπενθυμίζοντας τον θεμελιώδη χαρακτήρα της έκτης οδηγίας στον τομέα της εναρμονίσεως των διατάξεων περί του φόρου προστιθεμένης αξίας, η Ισπανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι η οδηγία αυτή παρέχει στα κράτη μέλη την εξουσία να θεσπίζουν ορισμένους κανόνες απαραίτητους για τον έλεγχο της εισπράξεως του φόρου. Συναφώς, η ανωτέρω κυβέρνηση κάνει μνεία, όπως και η Επιτροπή, της προαναφερθείσας αποφάσεως του Δικαστηρίου της 14ης Ιουλίου 1988, Jeunehomme, η οποία διασαφήνισε τα όρια εντός των οποίων μπορεί να ασκείται η εν λόγω εξουσία των κρατών.

Κατά το Βασίλειο της Ισπανίας, η κανονιστική ρύθμιση, κατά της οποίας βάλλει η Επιτροπή, ουδόλως υπερβαίνει τα καθοριζόμενα από το κοινοτικό δίκαιο όρια.

Πράγματι, κατά τους ισχυρισμούς του, το επιβαλλόμενο υπόδειγμα τιμολογίου δεν μπορεί να θεωρηθεί ως τεχνική προϋπόθεση που παρεμποδίζει την ουσιαστική άσκηση του δικαιώματος προς επιστροφή του φόρου. Το εν λόγω υπόδειγμα, μόνος σκοπός του οποίου είναι η διευκόλυνση της εξακριβώσεως του αν πληρούνται οι προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη γένεση του δικαιώματος προς επιστροφή του φόρου, καθορίζει προς τούτο τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στο τιμολόγιο και όχι τις ίδιες τις προϋποθέσεις αυτές.

Αφού κάθε έμπορος μπορεί και οφείλει να εφοδιάζεται με τέτοια έντυπα, υπό προϋποθέσεις ανάλογες προς εκείνες που προβλέπονται για τη δήλωση και την εκκαθάριση του ΦΠΑ, η υποχρέωση χρησιμοποιήσεως αυτού του υποδείγματος τιμολογίου δεν μπορεί να θεωρηθεί ως υπερβολική ή ως ικανή να καταστήσει αδύνατη στην πράξη την άσκηση του δικαιώματος μη φορολογίας ή επιστροφής του φόρου.

Αντίθετα, η Ισπανική Κυβέρνηση θεωρεί ότι με τη χρησιμοποίηση αυτού του επίσημου εντύπου αποφεύγεται η παράλειψη της αναγραφής, από άγνοια ή παραδρομή, ορισμένων στοιχείων απαραίτητων για την αναγνώριση του εν λόγω δικαιώματος, παράλειψη η οποία θα οδηγούσε οπωσδήποτε σε απόρριψη του αιτήματος του ταξιδιώτη που δεν παρέσχε όλα τα απαραίτητα στοιχεία.

IV — Απαντήσεις στο αίτημα προσκομίσεως εγγράφων

Η *Επιτροπή* προσκόμισε τα ακόλουθα κείμενα:

— τα άρθρα 67, 157 και 158 του νόμου 30/85, της 20ής Αυγούστου 1985, περί καθιερώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας·

— τα άρθρα 15 και 86 του βασιλικού διατάγματος της 30ής Οκτωβρίου 1985, περί θεσπίσεως διατάξεων περί του φόρου προστιθεμένης αξίας·

— το άρθρο 3 του βασιλικού διατάγματος της 18ης Δεκεμβρίου 1985, περί της υποχρεώσεως συντάξεως και χορηγήσεως τιμολογίων·

— το υπόδειγμα τιμολογίου για το ειδικό σύστημα μη φορολογίας ή επιστροφής του φόρου κατά την εξαγωγή στο πλαίσιο της διεθνούς κυκλοφορίας ταξιδιωτών, που καθιερώθηκε με υπουργική απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1986.

Το *Βασίλειο της Ισπανίας* προσκόμισε τα ακόλουθα κείμενα:

— το πλήρες κείμενο του βασιλικού διατάγματος της 30ής Οκτωβρίου 1985, περί θεσπίσεως διατάξεων περί του φόρου προστιθεμένης αξίας·

— τις υπουργικές αποφάσεις της 20ής Δεκεμβρίου 1985 και της 5ης Δεκεμβρίου 1986 που καθιέρωσαν, αντίστοιχα, διάφορα υποδείγματα τιμολογίων και το υπόδειγμα τιμολογίου για το ειδικό σύστημα μη φορολογίας ή επιστροφής του φόρου κατά την εξαγωγή στο πλαίσιο της διεθνούς κυκλοφορίας ταξιδιωτών·

— το υπόδειγμα τιμολογίου που καθιερώθηκε με την υπουργική απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1986.

F. Grévisse
εισηγητής δικαστής