ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 26ης Οκτωβρίου 1995 *

Στην υπόθεση C-144/94,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Commissione tributaria centrale 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

Ufficio IVA di Trapani

και

Italittica SpA,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 10, παράγραφος 2, 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους D. A. O. Edward, πρόεδρο τμήματος, J. C. Moitinho de Almeida (εισηγητή), C. Gulmann, P. Jann και L. Sevón, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον καθηγητή Luigi Ferrari Bravo, προϊστάμενο της Υπηρεσίας Διπλωματικών Διαφορών του Υπουργείου Εξωτερικών, και Maurizio Fiorilli, avvocato dello Stato,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Catherine de Salins, υποδιευθύντρια της Διευθύνσεως Νομικών Υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και τον Jean-Louis Falconi, γραμματέα εξωτερικών υποθέσεων στην ίδια διεύθυνση,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον Stephen Braviner, του Treasury Solicitor's Departement, επικουρούμενο από τη Vivien Rose, barrister,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Enrico Traversa, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Italittica SpA, εκπροσωπούμενης από τον F. Rocca, dottore commercialista, της Ιταλικής Κυβερνήσεως, της Γαλλικής Κυβερνήσεως, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενης από τον A. W. H. Charles, barrister, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον E. de March, νομικό σύμβουλο, κατά τη συνεδρίαση της 8ης Ιουνίου 1995,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Ιουλίου 1995,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 24ης Μαρτίου 1994, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 25 Μαΐου 1994, το Commissione tributaria centrale υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, τρία ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 10, παράγραφος 2, 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: οδηγία).

2 Τα ερωτήματα αυτά υποβλήθηκαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Italittica (στο εξής: Italittica) και του Ufficio IVA di Trapani (στο εξής: Ufficio).

3 Η Italittica, η οποία εκμεταλλεύεται εγκαταστάσεις ιχθυοκαλλιέργειας, έχει συνάψει δύο συμβάσεις με την εταιρία Sangiovanni Industri Riunite (στο εξής: Sangiovanni), με σκοπό την ανέγερση ενός κτιρίου για τις ανάγκες της ασκήσεως των δραστηριοτήτων της. Στη συνέχεια, η Sangiovanni εξέδωσε τρία τιμολόγια και, για το υπόλοιπο ποσό, εξέδωσε στις 17 Οκτωβρίου 1980 ένα προσωρινό τιμολόγιο ποσού 338 215 680 ιταλικών λιρών (LIT), χωρίς ένδειξη του ΦΠΑ.

4 Κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου διαπιστώθηκε ότι στις εγγραφές στη λογιστική της Italittica του έτους 1980 είχε περιληφθεί το κτίριο αυτό και αναφερόταν το χρέος της Italittica προς τη Sangiovanni, το οποίο είχε καταχωριστεί στο κεφάλαιο «προβλέψεις για πληρωτέα τιμολόγια» χωρίς ένδειξη του ΦΠΑ. Το Ufficio έκρινε ότι η Italittica είχε παραβεί το άρθρο 41, τέταρτο εδάφιο, του προεδρικού διατάγματος 633/72, της 26ης Οκτωβρίου 1972, περί θεσπίσεως

ΦΠΑ και ρυθμίσεως των σχετικών θεμάτων (GURI 292 της 11ης Νοεμβρίου 1972, στο εξής: ΠΔ), και, κατά συνέπεια, της επέβαλε πρόστιμο 94 700 000 LIT.

5 Συγκεκριμένα, από το άρθρο 41, τέταρτο εδάφιο, του ΠΔ, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο τελέσεως των πραγματικών περιστατικών, προκύπτει ότι:

«Ο αποδέκτης μιας παροχής ή ο παραγγελέας, ο οποίος κατά την άσκηση της δραστηριότητάς του ή του επαγγέλματός του ή του επιτηδεύματός του έχει αποκτήσει αγαθά ή έχει δεχθεί υπηρεσίες, χωρίς να έχει εκδοθεί οιοδήποτε τιμολόγιο ή αφού έχει εκδοθεί αντικανονικό τιμολόγιο από τον υπόχρεο για την έκδοσή του, οφείλει να προβεί στην εξής τακτοποίηση:

α) αν δεν του έχει παραδοθεί τιμολόγιο εντός χρονικού διαστήματος τεσσάρων μηνών από τη σχετική πράξη, υποχρεούται να υποβάλει, εντός προθεσμίας 30 ημερών από την παρέλευση του προαναφερθέντος χρονικού διαστήματος, στην αρμόδια υπηρεσία έγγραφο εις διπλούν που να περιέχει τις επιβαλλόμενες ενδείξεις (...) και οφείλει να καταβάλει συγχρόνως τον αναλογούντα φόρο·

(...)»

6 Υπ' αυτές ακριβώς τις συνθήκες η Italittica άσκησε ενώπιον του Commissione tributaria di primo grado προσφυγή με την οποία ισχυριζόταν, στηριζομένη στο άρθρο 6, τρίτο εδάφιο, του ΠΔ, ότι ο φόρος δεν ήταν απαιτητός, καθότι δεν είχε ακόμη εξοφλήσει ολοσχερώς το χρέος της. Συγκεκριμένα, από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι: «Οι παροχές υπηρεσιών λογίζονται πραγματοποιηθείσες κατά τον χρόνο καταβολής της αντιπαροχής.» Κατά την Italittica, το προσωρινό

τιμολόγιο δεν αποτελούσε τιμολόγιο αλλά μόνον έγγραφο που είχε καταρτισθεί προς απόδειξη του χρέους που αντιστοιχούσε στην πρόοδο των εργασιών και για τη λήψη επιχορηγήσεως από τις περιφερειακές αρχές.

7 Δεδομένου ότι ευδοκίμησε η προσφυγή της Italittica, το Ufficio άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Commissione tributaria di secondo grado di Trapani, το οποίο επικύρωσε την εν λόγω απόφαση.

8 Στο πλαίσιο της αναιρέσεως που άσκησε το Ufficio κατά της σχετικής αποφάσεως, το Commissione tributaria centrale αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Επιτρέπει το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου στα κράτη μέλη να προβλέψουν ότι η "είσπραξη του τιμήματος" είναι το γεγονός που καθιστά, για όλες τις παροχές υπηρεσιών, τον φόρο "απαιτητό";

2) Υποχρεούται το κράτος μέλος που κάνει χρήση της "παρεκκλίσεως" την οποία αφορά το προαναφερθέν άρθρο 10, παράγραφος 2, να προβλέψει "ορισμένη προθεσμία από τον χρόνο γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως" κατά τη διάρκεια της οποίας πρέπει να εκδοθεί το τιμολόγιο ή το έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου, ενώ δεν έχει πραγματοποιηθεί ακόμη η "είσπραξη του τιμήματος";

3) Υποχρεούται το κράτος μέλος που κάνει χρήση της προαναφερθείσας "παρεκκλίσεως" να θεσπίσει διατάξεις προβλέπουσες την έκδοση εγγράφων ή παραστατικών σχετικών με τη γενομένη παροχή και το οφειλόμενο σε αντιπαροχή ποσό, οσάκις δεν έχει εκδοθεί το τιμολόγιο ή το επέχον θέση τιμολογίου έγγραφο ή δεν έχει πραγματοποιηθεί η "είσπραξη του τιμήματος";»

Επί του πρώτου ερωτήματος

9 Πρέπει να υπομνηστεί ότι, κατά το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας, «Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών.» Η ίδια παράγραφος προβλέπει ιδιαίτερους κανόνες στην περίπτωση κατά την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών συνεπάγονται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές, καθώς και στην περίπτωση που γίνονται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού προ της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, στο τρίτο δε εδάφιό της ορίζει:

«Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω διατάξεων, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να προβλέπουν ότι, για ορισμένες πράξεις ή ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο, ο φόρος καθίσταται απαιτητός:

— είτε, το αργότερο, κατά τον χρόνο εκδόσεως του τιμολογίου ή του εγγράφου το οποίο επέχει θέση τιμολογίου,

— είτε, το αργότερο, κατά τον χρόνο εισπράξεως του τιμήματος,

— είτε, σε περίπτωση μη εκδόσεως ή καθυστερημένης εκδόσεως του τιμολογίου ή του εγγράφου που επέχει θέση τιμολογίου, εντός ορισμένης προθεσμίας από τον χρόνο γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως.»

10 Στο πλαίσιο ακριβώς της παρεκκλίσεως αυτής, το άρθρο 6, τρίτο εδάφιο, του ΠΔ προβλέπει ότι οι παροχές υπηρεσιών λογίζονται πραγματοποιηθείσες κατά τον χρόνο καταβολής της αντιπαροχής.

11 Το εθνικό δικαστήριο διατυπώνει αμφιβολίες ως προς το συμβατό της ιταλικής ρυθμίσεως με την οδηγία. Συναφώς, παρατηρεί, ουσιαστικώς, ότι παρέκκλιση είναι δυνατή μόνο για «ορισμένες πράξεις» (ή ορισμένα είδη υπηρεσιών) ή «ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο». Διάφορες διατάξεις της οδηγίας δείχνουν ότι, κατ' αρχήν, η καταβολή της αντιπαροχής δεν συνιστά τη γενεσιουργό αιτία του φόρου ή του απαιτητού του φόρου, τα δε άρθρα 2 και 4, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας, τα οποία ορίζουν την έννοια του «υποκειμένου στον φόρο», αποκλείουν το να μπορεί να θεωρηθεί ο υποκείμενος στον φόρο ως απλός επιφορτισμένος με την είσπραξη του φόρου που του έχει καταβάλει προηγουμένως ο λήπτης του αγαθού ή της υπηρεσίας επί του οποίου είχε μετακυλίσει τον φόρο. Αντιθέτως, η οδηγία αντιμετωπίζει τη μετακύλιση του φόρου στις διατάξεις περί του δικαιώματος προς έκπτωση. Τέλος, το να θεωρείται το χρονικό σημείο κατά το οποίο γίνεται η πληρωμή ως ημερομηνία κατά την οποία καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ εφ' όλων των παροχών υπηρεσιών θα μπορούσε να ωθήσει τους παρέχοντες τις υπηρεσίες και τους αποδέκτες αυτών να συνεννοούνται προκειμένου να τοποθετούν το χρονικό σημείο κατά το οποίο καθίσταται απαιτητός ο φόρος στην πλέον κατάλληλη γι' αυτούς φορολογική περίοδο.

12 Η Επιτροπή φρονεί ότι η Ιταλική Δημοκρατία δεν μπορούσε να υπαγάγει στην παρέκκλιση του άρθρου 10, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας όλες τις παροχές υπηρεσιών. Η επιχειρηματολογία της στηρίζεται ουσιαστικώς, αφενός, στο κείμενο της διατάξεως αυτής, η οποία πρέπει να ερμηνεύεται στενώς, εφόσον θεσπίζει παρέκκλιση από τον κανόνα ότι ο φόρος είναι απαιτητός κατά τον χρόνο παραδόσεως του αγαθού ή παροχής των υπηρεσιών, και αφετέρου, στο άρθρο 11, στοιχείο Γ, της οδηγίας.

13 Η επιχειρηματολογία αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

14 Πράγματι, ακόμη και αν, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, το άρθρο 10, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας θα έπρεπε να ερμηνευθεί συσταλτικώς, πρέπει να επισημανθεί, όπως παρατήρησε ορθώς η Γαλλική Κυβέρνηση, ότι το

σύνολο των πράξεων των οποίων γίνεται μνεία στη διάταξη αυτή αποτελείται από παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών. Εντός του συνόλου αυτού, οι παροχές υπηρεσιών αποτελούν μια ομοιογενή υποδιαίρεση. Συνεπώς, η έκφραση «ορισμένες πράξεις», η οποία δεν περιέχει κανέναν ιδιαίτερο περιορισμό, επιτρέπει να καλυφθεί το σύνολο των παροχών υπηρεσιών.

15 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι το άρθρο 6, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5), καθώς και η πρόταση της Επιτροπής για την έκτη οδηγία (συμπλήρωμα 11/73 στο *Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων,* σ. 13) προέβλεπαν μόνο σπάνιες εξαιρέσεις από τον κανόνα ότι ο φόρος είναι απαιτητός κατά τον χρόνο παροχής της υπηρεσίας. Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 22 των προτάσεών του, το ότι ο κοινοτικός νομοθέτης επέκτεινε σημαντικά το πεδίο των επιτρεπομένων εξαιρέσεων επιτρέπει την υπόθεση ότι σκοπούσε να αφήσει στα κράτη μέλη ευρεία εξουσία εκτιμήσεως. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Γαλλική Κυβέρνηση ισχυρίστηκε ότι το Συμβούλιο υιοθέτησε το άρθρο 10, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας κατά τέτοιον τρόπο ώστε ορισμένα κράτη μέλη, όπως η Ιταλική Δημοκρατία και η Γαλλική Δημοκρατία, να μπορέσουν να διατηρήσουν τη νομοθεσία τους, η οποία προβλέπει ότι ο φόρος επί των υπηρεσιών είναι απαιτητός κατά τον χρόνο πληρωμής.

16 Το άρθρο 11, στοιχείο Γ, παράγραφος 1, της οδηγίας, το οποίο επικαλέστηκαν το εθνικό δικαστήριο και η Επιτροπή, δεν επιβάλλει διαφορετική ερμηνεία.

17 Πράγματι, η διάταξη αυτή, κατά την οποία, «σε περίπτωση (...) ολικής ή μερικής μη καταβολής (...) επερχομένης μετά την πραγματοποίηση της πράξεως, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, κατά τις προϋποθέσεις

που καθορίζονται από τα κράτη μέλη», προβλέφθηκε σε συνάρτηση με την εφαρμογή του γενικού καθεστώτος, αλλά, όπως τόνισε η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, μπορεί να εφαρμοστεί, κατ' αναλογίαν, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο εισπράξεως του τιμήματος, ιδίως για να καταστούν δυνατές προσαρμογές του ποσού του φόρου που πρέπει να εγγραφεί στο τιμολόγιο, προκειμένου να λαμβάνονται υπόψη επιστροφές ή εκπτώσεις που χορηγούνται μετά την πληρωμή.

18 Εξάλλου, το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο α', της οδηγίας, το οποίο επιβάλλει στον υποκείμενο στον φόρο την υποχρέωση να εκδώσει τιμολόγιο ή έγγραφο επέχον θέση τιμολογίου, δεν αντιφάσκει προς το γεγονός ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο εισπράξεως του τιμήματος. Πράγματι, αν συνέβαινε αυτό, η εν λόγω διάταξη θα εμπόδιζε την εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 10, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, της οποίας επωφελήθηκε η Ιταλική Δημοκρατία, έστω και κατά περιορισμένο τρόπο σε πολύ συγκεκριμένες περιπτώσεις.

19 Για τον ίδιο λόγο, το επιχείρημα ότι, όταν ο φόρος είναι απαιτητός κατά τον χρόνο εισπράξεως του τιμήματος, ο υποκείμενος στον φόρο καθίσταται ένας απλός επιφορτισμένος με την είσπραξή του, πράγμα που θα ήταν αντίθετο προς τη φύση του φόρου, δεν μπορεί να εμποδίσει την ερμηνεία του άρθρου 10, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, υπό την έννοια ότι το άρθρο αυτό επιτρέπει να οριστεί ότι για όλες τις παροχές υπηρεσιών ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρονικό σημείο της εισπράξεως του τιμήματος.

20 Τέλος, όσον αφορά τη δυνατότητα υπάρξεως ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής, πρέπει να επισημανθεί ότι ακόμη και η ρύθμιση που καθιστά τον φόρο απαιτητό κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παροχής των υπηρεσιών επιτρέπει στους παρέχοντες τις υπηρεσίες και στους αποδέκτες αυτών να επιλέξουν τον χρόνο αυτόν αναλόγως των δικών τους συμφερόντων. Εν πάση περιπτώσει, το συμφέρον του παρέχοντος υπηρεσίες να πληρωθεί για την παρασχεθείσα υπηρεσία και το γεγονός ότι, κατά το άρθρο 17, παράγραφος 1, της οδηγίας, το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου γεννάται όταν ο φόρος καθίσταται απαιτητός περιορίζουν τις περιπτώσεις στις οποίες αναβάλλεται η πληρωμή με σκοπό να μετατεθεί στο μέλλον το χρονικό σημείο κατά το οποίο καθίσταται απαιτητός ο φόρος.

21 Συνεπώς, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 10, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέψουν ότι η είσπραξη του τιμήματος είναι το γεγονός που καθιστά, για όλες τις παροχές υπηρεσιών, τον φόρο απαιτητό.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

22 Εν προκειμένω, πρέπει να επισημανθεί ότι, όταν ένα κράτος μέλος επιλέγει την παρέκκλιση που προβλέπεται στο άρθρο 10, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας, δηλαδή όταν καθιστά τον φόρο απαιτητό το αργότερο κατά τον χρόνο εκδόσεως του τιμολογίου ή του εγγράφου που επέχει θέση τιμολογίου, έχει την ευχέρεια, που προβλέπεται στην τρίτη περίπτωση, να ορίσει ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός, «σε περίπτωση μη εκδόσεως ή καθυστερημένης εκδόσεως του τιμολογίου ή του εγγράφου που επέχει θέση τιμολογίου, εντός ορισμένης προθεσμίας από τον χρόνο γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως».

23 Όπως ορθώς ισχυρίστηκε η Επιτροπή, το γεγονός ότι η ευχέρεια αυτή δεν προβλέπεται όταν το κράτος μέλος επιλέγει την παρέκκλιση που προβλέπεται στη δεύτερη περίπτωση οφείλεται πιθανότατα στο ότι ο κοινοτικός νομοθέτης θεώρησε ότι το συμφέρον του επιχειρηματία να εισπράξει την αντιπαροχή για την παρασχεθείσα υπηρεσία συνιστά επαρκές κίνητρο για να εξασφαλιστεί η ταχεία πληρωμή για την παροχή.

24 Συνεπώς, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ένα κράτος μέλος που κάνει χρήση της παρεκκλίσεως του άρθρου 10, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας, δεν είναι υποχρεωμένο να προβλέψει «ορισμένη προθεσμία από τον χρόνο γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως», προθεσμία εντός της οποίας πρέπει να εκδοθεί το τιμολόγιο ή το έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου, ενώ δεν έχει πραγματοποιηθεί ακόμη η είσπραξη του τιμήματος.

Επί του τρίτου ερωτήματος

25 Εν προκειμένω, πρέπει να επισημανθεί ότι, πέραν της κατ' άρθρο 22, παράγραφος 2, της οδηγίας γενικής υποχρεώσεως του υποκειμένου στον φόρο να τηρεί λογιστική που να είναι επαρκώς λεπτομερής, ώστε να καθίσταται δυνατή η εφαρμογή του φόρου και ο έλεγχος της εφαρμογής αυτής από τη φορολογική αρχή, η οδηγία ουδόλως υποχρεώνει τα κράτη μέλη να επιβάλλουν την έκδοση άλλων εγγράφων ή παραστατικών εκτός από το προβλεπόμενο στην παράγραφο 3, στοιχείο α', του ίδιου άρθρου «τιμολόγιο ή έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου». Κατά το άρθρο 22, παράγραφος 8, στα κράτη μέλη απόκειται να προβλέψουν άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και για την αποφυγή της φοροδιαφυγής.

26 Όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 41 των προτάσεών του, η ύπαρξη αυτής της ευρείας εξουσίας εκτιμήσεως είναι δικαιολογημένη, καθόσον τα κράτη μέλη πρέπει να λαμβάνουν υπόψη το μέγεθος των επιχειρήσεων και το είδος των δραστηριοτήτων τους, καθώς και τις ανάγκες που απορρέουν από τις διαφορετικές νομοθεσίες περί εταιριών και περί άμεσης φορολογίας.

27 Υπό τις περιστάσεις αυτές, η οδηγία δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιβάλλει ορισμένα έγγραφα και παραστατικά οσάκις δεν έχει εκδοθεί το τιμολόγιο ή το επέχον θέση τιμολογίου έγγραφο ή δεν έχει πραγματοποιηθεί η είσπραξη του τιμήματος.

28 Συνεπώς, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το κράτος μέλος που κάνει χρήση της προαναφερθείσας παρεκκλίσεως δεν είναι υποχρεωμένο να θεσπίσει διατάξεις προβλέπουσες την έκδοση εγγράφων ή παραστατικών σχετικών με τη γενομένη παροχή και το οφειλόμενο ως αντιπαροχή ποσό, οσάκις δεν έχει εκδοθεί το τιμολόγιο ή το επέχον θέση τιμολογίου έγγραφο ή δεν έχει πραγματοποιηθεί η είσπραξη του τιμήματος.

Επί των δικαστικών εξόδων

29 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ιταλική και η Γαλλική Κυβέρνηση καθώς και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι οποίες υπέβαλαν 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 24ης Μαρτίου 1994, το Commissione tributaria centrale, αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 10, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, της 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, επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέψουν ότι η είσπραξη του τιμήματος είναι το γεγονός που καθιστά, για όλες τις παροχές υπηρεσιών, τον φόρο απαιτητό.

2) Ένα κράτος μέλος που κάνει χρήση της παρεκκλίσεως του άρθρου 10, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας 77/388 δεν είναι υποχρεωμένο να προβλέψει «ορισμένη προθεσμία από τον χρόνο γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως», προθεσμία εντός της οποίας πρέπει να εκδοθεί το τιμολόγιο ή το έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου, ενώ δεν έχει πραγματοποιηθεί ακόμη η είσπραξη του τιμήματος.

3) Το κράτος μέλος που κάνει χρήση της προαναφερθείσας παρεκκλίσεως του άρθρου 10, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας 77/388 δεν είναι υποχρεωμένο να θεσπίσει διατάξεις προβλέπουσες την έκδοση εγγράφων ή παραστατικών σχετικών με τη γενομένη παροχή και το οφειλόμενο ως αντιπαροχή ποσό, οσάκις δεν έχει εκδοθεί το τιμολόγιο ή το επέχον θέση τιμολογίου έγγραφο ή δεν έχει πραγματοποιηθεί η είσπραξη του τιμήματος.

Edward Moitinho de Almeida Gulmann

Jann Sevón

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 26 Οκτωβρίου 1995.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

D. A. O. Edward