ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 29ης Απριλίου 2004 *

Στην υπόθεση C-152/02,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Terra Baubedarf-Handel GmbH

και

Finanzamt Osterholz-Scharmbeck,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 17 και 18 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 L 145, σ. 1),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, A. La Pergola και S. von Bahr (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: C. Stix-Hackl,
γραμματέας: M. Mugica Arzamendi, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Terra Baubedarf-Handel GmbH, εκπροσωπούμενη από τους H.-G. Fajen και A. C. Stange, Rechtsanwälte,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους W.-D. Plessing και M. Lumma,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους F. Alabrune, G. de Bergues και P. Boussaroque,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και K. Gross,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Terra Baubedarf-Handel GmbH και της Επιτροπής, κατά τη συνεδρίαση της 18ης Σεπτεμβρίου 2003,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της στις 16ης Οκτωβρίου 2003,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Απριλίου 2002, το Bundesfinanzhof υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 17 και 18 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: έκτη οδηγία).

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Terra Baubedarf-Handel GmbH (στο εξής: Terra Baubedarf) και του Finanzamt Osterholz-Scharmbeck (στο εξής: Finanzamt), αναφορικά με την άρνηση του δεύτερου να δεχθεί, για το έτος 1999, έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής:

ΦΠΑ) στην οποία προέβη η Terra Baubedarf για υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν κατά τη διάρκεια αυτού του έτους και για τις οποίες τα τιμολόγια εκδόθηκαν κατά τον μήνα Δεκέμβριο του έτους αυτού, περιήλθαν, όμως, σ' αυτήν τον μήνα Ιανουάριο του 2000.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Κατά το άρθρο 10, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός, κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών. [...]»

4 Στο άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας διευκρινίζεται ότι:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο, κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

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 παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·»

Κατά το άρθρο 18, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας:

«1. Για να έχει τη δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει:

α) για την αναφερομένη στο άρθρο 17, παράγραφος 2, περίπτωση α΄, έκπτωση, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί κατά το άρθρο 22, παράγραφος 3·

[...]

2. Η έκπτωση ενεργείται συνολικά από τον υποκείμενο στον φόρο διά αφαιρέσεως από το ποσό του φόρου του οφειλομένου για μια περίοδο δηλώσεως, του ποσού του φόρου για τον οποίο εγεννήθη και ασκείται, δυνάμει της παραγράφου 1, το δικαίωμα προς έκπτωση, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.

[...]»

6 Κατά το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας:

«3. α) Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εκδίδει τιμολόγιο ή έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου, για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο, να τηρεί δε αντίγραφο κάθε εκδοθέντος εγγράφου. [...]

[...]

β) Στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται χωριστά η τιμή άνευ φόρου και ο αντιστοιχών φόρος για κάθε διαφορετικό συντελεστή καθώς και, κατά περίπτωση, η φορολογική απαλλαγή.

[...]

γ) Τα κράτη μέλη καθορίζουν τα κριτήρια, σύμφωνα με τα οποία ένα έγγραφο δύναται να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου.

Η εθνική νομοθεσία

7 Το άρθρο 15, παράγραφος 1, σημείο 1, του Umsatzsteuergesetz 1999 (νόμου του 1999 περί φόρου κύκλου εργασιών, BGBl. 1999 I, σ. 1270, στο εξής: UStG), ορίζει ότι:

«Οι επιχειρηματίες δύνανται να εκπίπτουν τα ακόλουθα ποσά φόρου επί των εισροών:

1. τους αναγραφόμενους χωριστά στα τιμολόγια φόρους, κατά την έννοια του άρθρου 14, για τις παραδόσεις αγαθών ή άλλες παροχές υπηρεσιών εκ μέρους άλλων επιχειρήσεων προς την επιχείρησή τους. Αν το ποσό του χωριστά αναγραφομένου φόρου αφορά πληρωμή προηγηθείσα αυτών των πράξεων, εκπίπτει ευθύς μετά την προσκόμιση και εξόφληση του τιμολογίου.»

8 Κατά το σημείο 192, παράγραφος 2, τέταρτη περίοδος, των Umsatzsteuer-Rechtlinien 2000 (κατευθυντηρίων γραμμών του 2000 περί φόρου κύκλου εργασιών, υπό τη μορφή που δημοσιεύθηκαν στις 10 Δεκεμβρίου 1999, BStBl.I, ειδική έκδοση 2/1999, στο εξής: UStR):

«Αν η παροχή της υπηρεσίας και η προσκόμιση του τιμολογίου ανάγονται σε διαφορετικό χρόνο, η έκπτωση του φόρου επί των εισροών χωρεί κατά το οικονομικό έτος στη διάρκεια του οποίου συνέτρεξαν για πρώτη φορά οι δύο προϋποθέσεις.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

9 Από τη διάταξη παραπομπής προκύπτει ότι η Terra Baubedarf, γερμανική εμπορική επιχείρηση οικοδομικών υλικών, υπήρξε αποδέκτης υπηρεσιών που παρασχέθηκαν κατά τη διάρκεια του έτους 1999. Εντούτοις, τα σχετικά με τις υπηρεσίες αυτές τιμολόγια, καίτοι εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια του μηνός Δεκεμβρίου του έτους 1999, περιήλθαν σ' αυτήν κατά τη διάρκεια του μηνός Ιανουαρίου 2000.

10 Το Finanzamt δεν δέχθηκε την έκπτωση του ΦΠΑ στην οποία προέβη η Terra Baubedarf για το έτος 1999, όσον αφορά αυτές τις υπηρεσίες, με το αιτιολογικό ότι, σύμφωνα με το άρθρο 15, παράγραφος 1, σημείο 1, του UStG και με το σημείο 192, παράγραφος 2, τέταρτη περίοδος, του UStR, στην προκειμένη περίπτωση, το δικαίωμα εκπτώσεως δεν μπορούσε να ασκηθεί παρά μόνο το έτος 2000, έτος παραλαβής του σχετικού τιμολογίου.

11 Η διοικητική ένσταση και η προσφυγή που άσκησε στη συνέχεια η Terra Baubedarf ενώπιον του Niedersächsischen Finanzgericht (Γερμανία) δεν ευδοκίμησαν, καθόσον το εν λόγω δικαστήριο επιβεβαίωσε την άποψη του Finanzamt.

12 Κατόπιν αυτού, η Terra Baubedarf άσκησε «Revision» (αναίρεση) κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Bundesfinanzhof, υποστηρίζοντας ότι της επιβλήθηκε χρονικός περιορισμός στην άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων της έκτης οδηγίας.

13 Το Bundesfinanzhof επισημαίνει ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα εκπτώσεως που έχει η Terra Baubedarf γεννήθηκε το 1999, σύμφωνα με το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, και ότι, σύμφωνα με το άρθρο 18 της εν λόγω οδηγίας, το δικαίωμα αυτό δεν μπορούσε να ασκηθεί παρά μόνο το 2000, μετά την παραλαβή του τιμολογίου (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1996, C-85/95, Reisdorf, Συλλογή 1996, σ. I-6257, σκέψη 22).

14 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο θέτει το ερώτημα μήπως το δικαίωμα αυτό εκπτώσεως μπορεί και πρέπει να προβληθεί και να παραγάγει τα αποτελέσματά του από του φορολογικού έτους 1999. Πράγματι, το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας θα μπορούσε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η διάταξη αυτή ρυθμίζει απλώς τις προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως και ότι σιωπά ως προς τα οικονομικά έτη κατά τα οποία μπορεί ή πρέπει να προβληθεί το δικαίωμα εκπτώσεως.

15 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Δύναται ο υποκείμενος στον φόρο να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών μόνο κατά το ημερολογιακό έτος κατά το οποίο, σύμφωνα με το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ περιέρχεται σ' αυτόν το σχετικό τιμολόγιο ή μήπως το δικαίωμα προς έκπτωση πρέπει πάντοτε να ασκείται εντός του ημερολογιακού έτους (έστω αναδρομικώς) κατά τη διάρκεια του οποίου γεννάται το δικαίωμα αυτό σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 1 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

16 Με το προδικαστικό του ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά ουσιαστικώς αν, όσον αφορά την κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έκπτωση, το άρθρο 18, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο της εν λόγω οδηγίας έχει την έννοια ότι το δικαίωμα εκπτώσεως πρέπει να ασκείται κατά την περίοδο δηλώσεως του ΦΠΑ κατά την οποία συντρέχουν οι δύο προϋποθέσεις που απαιτούνται κατά τη διάταξη αυτή, δηλαδή να έχει γεννηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως και να έχει ο υποκείμενος στον φόρο τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας.

Παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο

17 Η Terra Baubedarf υποστηρίζει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, δυνάμει του άρθρου 18, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, παράγει το αποτέλεσμά του κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους κατά το οποίο γεννήθηκε το δικαίωμα αυτό σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας σε συνδυασμό με το άρθρο 10, παράγραφος 2, της αυτής οδηγίας.

18 Την ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνει το άρθρο 18, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, διάταξη εφαρμογής αυτού του συστήματος φορολογήσεως, η οποία αναφέρεται αποκλειστικώς στη γέννηση του δικαιώματος εκπτώσεως. Ακολούθως, το δικαίωμα αυτό ασκείται κατά τη διάρκεια «της ίδιας περιόδου».

19 Η άμεση αυτή έκπτωση, κατά την οποία γεννώνται παραλλήλως η υποχρέωση καταβολής του φόρου και το δικαίωμα εκπτώσεως, αποτελεί έκφραση της αρχής της ουδετερότητας. Από φοροτεχνικής απόψεως, σε περίπτωση παραλαβής του τιμολογίου μετά από μια φορολογική περίοδο, η άμεση έκπτωση μπορεί να διασφαλιστεί μόνον διά της αναδρομικής ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως.

20 Εξάλλου, μέτρα που εξαρτούν την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως από πρόσθετες προϋποθέσεις προς διασφάλιση της εισπράξεως του ΦΠΑ, όπως η προσκόμιση τιμολογίου (βλ. απόφαση της 14ης Ιουλίου 1988, 123/87 και 330/87, Jeunehomme και EGI κ.λπ., Συλλογή 1988, σ. 4517), δεν θα μπορούσαν να είναι σύμφωνα προς την αρχή της αναλογικότητας παρά μόνον αν είχαν αναδρομική ισχύ.

21 Η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων υπενθυμίζουν ότι η διατύπωση στη γερμανική γλώσσα του άρθρου 18, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει ως ακολούθως:

«Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, inde mer von dem Steuerbetrag, den er für einem Erklärungszeitraum schuldet, den Betrag der Steuer absetzt, für die das Abzugsrecht entstanden ist und wird nach Absatz 1 während des gleichen Zeitraums ausgeuebt.»

22 Επισημαίνουν ότι, όσον αφορά τις λεπτομέρειες ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, από τη διατύπωση αυτή δεν προκύπτει με σαφήνεια αν ως περίοδος κατά την οποία μπορεί να προβληθεί το δικαίωμα εκπτώσεως νοείται η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα εκπτώσεως ή η περίοδος κατά την οποία, πέραν του δικαιώματος εκπτώσεως, συντρέχουν οι

κατά την πρώτη παράγραφο του εν λόγω άρθρου προϋποθέσεις. Πάντως, η διατύπωση της διατάξεως αυτής σε άλλες γλώσσες επιτρέπει την άνευ αμφιβολιών κατανόησή της.

23 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, όπως ήδη προκύπτει από μια συγκριτική γραμματική ερμηνεία, ειδικότερα της διατυπώσεως του άρθρου 18, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας στη γαλλική και αγγλική γλώσσα, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως μόνον κατά την περίοδο φορολογήσεως κατά την οποία έχει επίσης στη διάθεσή του το απαιτούμενο κατά την παράγραφο 1, στοιχείο α', αυτού του άρθρου τιμολόγιο. Προς τούτο, υπενθυμίζει τη διατύπωση στη γαλλική και αγγλική γλώσσα του εν λόγω άρθρου 18, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο:

«La déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période de déclaration, du montant de la taxe pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu du paragraphe 1, au cours de la même période.» (γαλλική διατύπωση)

«The taxable person shall effect the deduction by subtracting from the total amount of value added tax due for a given tax period the total amount of the tax in respect of which, during the same period, the right to deduct has arisen and can be exercised under the provisions of paragraph 1.» (αγγλική διατύπωση)

24 Εξάλλου, ενδεχόμενη αναγνώριση δικαιώματος αναδρομικής εκπτώσεως θα συνεπαγόταν σημαντική αύξηση του φόρτου εργασίας τόσο για τους υποκείμενους στον φόρο όσο και για τις φορολογικές αρχές. Πράγματι, σε περίπτωση αναδρομικής εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, θα είναι αναγκαία η διόρθωση των προσωρινών δηλώσεων που κατατέθηκαν για μια δεδομένη περίοδο δηλώσεως, σε ορισμένες μάλιστα περιπτώσεις πολλές φορές για την ίδια περίοδο δηλώσεως, οι δε φορολογικές αρχές θα πρέπει να εκδίδουν διορθωτικές πράξεις.

25 Αντιθέτως, η προτεινόμενη από τη Γερμανική Κυβέρνηση ερμηνεία διασφαλίζει ένα σύστημα ΦΠΑ δυνάμενο να εφαρμοστεί και να ελεγχθεί αποτελεσματικώς, όσον αφορά την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών.

26 Η Επιτροπή, πέραν της διατυπώσεως αυτής της διατάξεως στη γαλλική και αγγλική γλώσσα παραθέτει και τις διατυπώσεις στην ιταλική και ολλανδική γλώσσα. Εξ αυτών προκύπτει ότι η σχετική περίοδος καθορίζεται εφόσον σωρευτικώς συντρέχουν η γέννηση του δικαιώματος εκπτώσεως και η κατοχή του τιμολογίου.

27 Κατά την Επιτροπή, το συμπέρασμα αυτό είναι αντικειμενικό. Το άρθρο 18, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας διασφαλίζει την ορθή εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ. Αν ο καθορισμός της περιόδου κατά την οποία μπορεί να προβληθεί το δικαίωμα εκπτώσεως εξαρτηθεί από την προϋπόθεση της παράλληλης προσκομίσεως του τιμολογίου, θα μπορούσε να αποφευχθεί η, άλλως, αναδρομική προβολή αυτού του δικαιώματος.

28 Η Γαλλική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι το τιμολόγιο χρησιμεύει προς απόδειξη των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων ενός υποκειμένου στον ΦΠΑ, παρέχοντας παραλλήλως τη δυνατότητα εισπράξεως του ΦΠΑ και ελέγχου του από τις φορολογικές αρχές, ιδίως όσον αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως (βλ. αποφάσεις Reisdorf, προαναφερθείσα, σκέψη 29, και της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-141/96, Langhorst, Συλλογή 1997, σ. I-5073, σκέψεις 17 και 21).

29 Αν συστηματικώς το δικαίωμα εκπτώσεως συσχετιστεί με την περίοδο φορολογήσεως κατά τη διάρκεια της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα εκπτώσεως, ανεξαρτήτως της ημερομηνίας κατά την οποία πράγματι περιήλθε στον υποκείμενο στον φόρο το τιμολόγιο, θα ανέκυπτε σοβαρός κίνδυνος παρακολουθήσεως, εκ μέρους κάθε κράτους μέλους, των στοιχείων που περιλαμβάνονται στις δηλώσεις του ΦΠΑ.

Απάντηση του Δικαστηρίου

30 Πρέπει, κατ' αρχάς, να επισημανθεί ότι το άρθρο 18 της έκτης οδηγίας αφορά τις προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, ενώ η ύπαρξη ενός τέτοιου δικαιώματος ρυθμίζεται από το άρθρο 17 της εν λόγω οδηγίας (βλ. απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2001, C-338/98, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 2001, σ. I-8265, σκέψη 71)

31 Από το άρθρο 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός. Κατά το άρθρο 10, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, τούτο συμβαίνει ευθύς από της παραδόσεως των αγαθών ή της παροχής των υπηρεσιών (βλ. απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-400/98, Breitsohl, Συλλογή 2000, σ. I-4321, σκέψη 36).

32 Αντιθέτως, από τη συνδυασμένη ερμηνεία των άρθρων 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η άσκηση του κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας δικαιώματος εκπτώσεως συνδέεται συνήθως με την κατοχή του πρωτοτύπου του τιμολογίου ή του εγγράφου το οποίο, σύμφωνα με τα κριτήρια που καθόρισε το οικείο κράτος μέλος, επέχει θέση τιμολογίου (προαναφερθείσα απόφαση Reisdorf, σκέψη 22).

33 Όσον αφορά την περίοδο δηλώσεως κατά την οποία πρέπει να χωρίσει η εν λόγω έκπτωση, πρέπει να τονιστεί ότι, όπως υπογράμμισαν η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, από τη διατύπωση στη γερμανική γλώσσα του άρθρου 18, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν προκύπτει με σαφήνεια αν ως περίοδος κατά την οποία μπορεί να προβληθεί το δικαίωμα εκπτώσεως νοείται η περίοδος κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα εκπτώσεως ή η περίοδος κατά την οποία συνέρευσαν οι προϋποθέσεις κατοχής του τιμολογίου και υπάρξεως του δικαιώματος εκπτώσεως.

34 Εντούτοις, καίτοι η διατύπωση στη γερμανική γλώσσα αυτής της διατάξεως δεν είναι σαφής επί του σημείου αυτού, από τις διατυπώσεις της έκτης οδηγίας ιδίως στη γαλλική και αγγλική γλώσσα προκύπτει ότι η κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας έκπτωση πρέπει να χωρίσει κατά την περίοδο δηλώσεως κατά την οποία συντρέχουν οι δύο προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 18, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας. Επομένως, η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών πρέπει να έχει πραγματοποιηθεί και ο υποκείμενος στον φόρο να έχει στην κατοχή του το τιμολόγιο ή το έγγραφο το οποίο, σύμφωνα με τα κριτήρια που έχει καθορίσει το οικείο κράτος μέλος, επέχει θέση τιμολογίου.

35 Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται από πάγια νομολογία κατά την οποία το κατά τα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας δικαίωμα εκπτώσεως, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, και, κατ' αρχήν, δεν επιδέχεται περιορισμούς, ασκείται άμεσα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβαρύνει τις πράξεις επί των εισροών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz, Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 27 και της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, Metropol και Stadler, Συλλογή 2002, σ. I-81, σκέψη 42). Η άσκηση αυτού του δικαιώματος εκπτώσεως προϋποθέτει ότι, κατ' αρχήν, οι υποκείμενοι στον φόρο δεν προβαίνουν σε πληρωμές και, επομένως, δεν καταβάλλουν τον ΦΠΑ επί των εισροών πριν παραλάβουν τιμολόγιο, ή άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου, δεν μπορεί δε να θεωρηθεί ότι ο ΦΠΑ επιβαρύνει μια συγκεκριμένη πράξη πριν αυτός καταβληθεί.

36 Η ερμηνεία αυτή συνάδει, επίσης, προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ η οποία, κατά τη νομολογία, διασφαλίζεται εφόσον το σύστημα εκπτώσεως που προβλέπει ο τίτλος XI της έκτης οδηγίας παρέχει τη δυνατότητα στους ενδιάμεσους κρίκους της αλυσίδας διανομής να εκπίπτουν από τη δική τους βάση επιβολής του φόρου τα ποσά που έκαστος έχει καταβάλει στον δικό του προμηθευτή ως ΦΠΑ επί της αντίστοιχης εμπορικής πράξεως και, με τον τρόπο αυτό, να αποδίδει στη φορολογική αρχή το μέρος του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ της τιμής που κατέβαλε έκαστος προς τον προμηθευτή του και της τιμής στην οποία παρέδωσε το εμπόρευμα στον αγοραστή του (βλ. απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-317/94, Elida Gibbs, Συλλογή 1996, σ. I-5339, σκέψη 33, και της 15ης Οκτωβρίου 2002, C-427/98, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2002, σ. I-8315, σκέψη 42).

37 Όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, ουδόλως αυτή θίγεται από την απαίτηση να προβαίνει ο υποκείμενος στον φόρο στην έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών κατά την περίοδο δηλώσεως κατά την οποία συντρέχουν η προϋπόθεση της κατοχής του τιμολογίου, ή εγγράφου επέχοντος θέση τιμολογίου, και της γεννήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως. Πράγματι, αφενός μεν, η απαίτηση αυτή συνάδει προς τους επιδιωκόμενους με την έκτη οδηγία σκοπούς που είναι η διασφάλιση της εισπράξεως του ΦΠΑ και του ελέγχου αυτού από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές (βλ. προαναφερθείσες αποφάσεις Reisdorf, σκέψη 24 και Langhorst, σκέψη 17), αφετέρου δε, όπως υπογραμμίστηκε στη σκέψη 35 της παρούσας αποφάσεως, η πληρωμή για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και, επομένως, η εξόφληση του ΦΠΑ επί των εισροών δεν γίνεται συνήθως πριν από την παραλαβή ενός τιμολογίου.

38 Επομένως, στο προδικαστικό ερώτημα επιβάλλεται να δοθεί η απάντηση ότι, όσον αφορά την κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έκπτωση, το άρθρο 18, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας έχει την έννοια ότι το δικαίωμα εκπτώσεως πρέπει να ασκείται κατά την περίοδο δηλώσεως κατά την οποία συντρέχουν οι δύο προϋποθέσεις που προβλέπει η διάταξη αυτή, δηλαδή να έχει πραγματοποιηθεί η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών και ο υποκείμενος στον φόρο να έχει στην κατοχή του το τιμολόγιο ή έγγραφο, το οποίο κατά τα κριτήρια που έχει καθορίσει το οικείο κράτος μέλος, επέχει θέση τιμολογίου.

Επί των δικαστικών εξόδων

39 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν οι κυβερνήσεις της Γερμανίας και της Γαλλίας, καθώς και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει, ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης, τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα)

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε το Bundesfinanzhof, με απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, αποφαίνεται:

Όσον αφορά την κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, 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, το άρθρο 18, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας έχει την έννοια ότι το δικαίωμα εκπτώσεως πρέπει να ασκείται κατά την περίοδο δηλώσεως κατά την οποία συντρέχουν οι δύο προϋποθέσεις που προβλέπει η διάταξη αυτή, δηλαδή να έχει πραγματοποιηθεί η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών και ο υποκείμενος στον φόρο να έχει στην κατοχή του το τιμολόγιο ή έγγραφο, το οποίο κατά τα κριτήρια που έχει καθορίσει το οικείο κράτος μέλος, επέχει θέση τιμολογίου.

Jann Timmermans Rosas

La Pergola von Bahr

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 29 Απριλίου 2004.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος

V. Skouris