ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
F. G. JACOBS
της 13ης Ιουλίου 1995 *

1. Η υπό κρίση διαφορά υποβλήθηκε στο Δικαστήριο μέσω προδικαστικού ερωτήματος της Commissione tributaria centrale (Κεντρικό Φορολογικό Δικαστήριο) το οποίο ζητεί από το Δικαστήριο 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 [1] (στο εξής: οδηγία). Η υπό κρίση διαφορά έχει σχέση με το χρονικό σημείο κατά το οποίο ο φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) καθίσταται απαιτητός για παρασχεθείσες υπηρεσίες. Το βασικό πρόβλημα συνίσταται στο κατά πόσον μια εθνική νομοθεσία, η οποία προβλέπει ότι ο ΦΠΑ για *όλες* τις υπηρεσίες καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της πληρωμής της υπηρεσίας, είναι συμβατή με την οδηγία.

Η σχετική κοινοτική νομοθεσία

2. Όπως καταφαίνεται και από τον τίτλο της, η οδηγία επιδιώκει τη θέσπιση ομοιόμορφης φορολογικής βάσεως του ΦΠΑ. Ειδικότερα, επιδιώκει τη θέσπιση στο μέτρο του δυνατού ενός κοινού ορισμού του χρόνου κατά τον οποίο ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός. Στην οδηγία γίνεται διάκριση μεταξύ της «γενεσιουργού αιτίας του φόρου», η οποία ορίζεται στο άρθρο της 10, παράγραφος 1, στοιχείο α', ως «το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος», και της ημερομηνίας κατά την οποία καθίσταται απαιτητός ο φόρος, πράγμα που ορίζεται στο άρθρο της 10, παράγραφος 1, στοιχείο β', ως «το κατά νόμο δικαίωμα του Δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, προς πληρωμή του φόρου εκ μέρους του υποχρέου (...)». Στο πρώτο εδάφιο του άρθρου 10, παράγραφος 2, θεσπίζεται ο γενικός κανόνας ότι η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών. Όμως, με την παρέκκλιση του τρίτου εδαφίου του άρθρου 10, παράγραφος 2, επιτρέπεται στα κράτη μέλη, υπό ορισμένες περιστάσεις, να αναβάλλουν για αργότερα την ημερομηνία κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός. Η διάταξη αυτή έχει ως εξής:

«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,

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

— 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.»

3. Σχετικές είναι επίσης οι ακόλουθες διατάξεις της οδηγίας:

Το άρθρο 11, μέρος Γ, παράγραφος 1, το οποίο ορίζει:

«Σε περίπτωση ακυρώσεως, καταγγελίας, λύσεως, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μειώσεως της τιμής, επερχομένης μετά την πραγματοποίηση της πράξεως, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, κατά τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.

Εντούτοις, σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη δύνανται να παρεκκλίνουν από τον κανόνα αυτό.»

Το άρθρο 22, παράγραφος 3, ορίζει τα εξής:

«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.

Επίσης κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εκδίδει τιμολόγιο για τις προκαταβολές που καταβάλλονται σε αυτόν από άλλον υποκείμενο στον φόρο προ της πραγματοποιήσεως της παραδόσεως ή προ της περατώσεως της παροχής υπηρεσιών.

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

4. Η ιταλική νομοθεσία σχετικά με την επιβολή ΦΠΑ στις παροχές υπηρεσιών περιλαμβάνεται στο προεδρικό διάταγμα 633 της 26ης Οκτωβρίου 1972 (στο εξής: ΠΔ). Το άρθρο του 6, τρίτο εδάφιο, ορίζει:

«Οι παροχές υπηρεσιών θεωρούνται ως πραγματοποιηθείσες κατά την πληρωμή της αμοιβής.»

5. Το άρθρο 21, τέταρτο εδάφιο, του ΠΔ ορίζει:

«Το τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται εις διπλούν από τον παραδίδοντα το αγαθό ή τον παρέχοντα την υπηρεσία, κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται συγκεκριμένη πράξη, σύμφωνα με το άρθρο 6 (...).»

6. Το άρθρο 41, τέταρτο εδάφιο, ορίζει ότι:

«Ο αποδέκτης μιας παροχής ή ο εντολέας ο οποίος, κατά την άσκηση της δραστηριότητάς του, του εμπορίου του ή του επαγγέλματός του, αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες, χωρίς να έχει εκδοθεί τιμολόγιο ή αφού εκδοθεί αντικανονικό τιμολόγιο από τον φέροντα τη σχετική υποχρέωση, οφείλει να καταστήσει σύννομη τη σχετική συναλλαγή κατά τον εξής τρόπο:

α) αν δεν του έχει παραδοθεί τιμολόγιο εντός περιόδου τεσσάρων μηνών από της πραγματοποιήσεως της σχετικής συναλλαγής, υποχρεούται να υποβάλει, εντός προθεσμίας 30 ημερών από την εκπνοή της προαναφερθείσας περιόδου, στο αρμόδιο γραφείο έγγραφο εις διπλούν στο οποίο να περιέχονται τα στοιχεία που επιβάλλονται από το άρθρο 21 και οφείλει να καταβάλει ταυτοχρόνως τον αντίστοιχο φόρο·

(...)»

Στην αίτησή του για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, το εθνικό δικαστήριο ανέφερε ότι, κατόπιν τροποποιήσεως του ΠΔ, η οποία επήλθε το 1993 και δεν ισχύει όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, υφίσταται τώρα μια μέγιστη περίοδος ενός έτους «ύστερα από την παράδοση ή την παροχή» για την έκδοση τιμολογίου.

Τα πραγματικά περιστατικά

7. Η Italittica SpA, προσφεύγουσα στην υπόθεση της κύριας δίκης, είναι μια ιταλική εταιρία περιορισμένης ευθύνης με αντικείμενο δραστηριοτήτων την εκμετάλλευση εγκαταστάσεων ιχθυοκαλλιέργειας. Η εν λόγω εταιρία παρήγγειλε στη Sangiovanni Industrie Riunite (στο εξής: Sangiovanni) την κατασκευή κτιρίου προοριζομένου για την άσκηση των ιχθυοκαλλιεργητικών της δραστηριοτήτων. Μεταξύ των εν λόγω εταιριών συνήφθησαν, κατά την περίοδο από τα τέλη του 1977 μέχρι το 1979, δύο συμβάσεις. Το συνολικό κόστος κατασκευής ανήλθε στις 544 477 718 ιταλικές λίρες (LIT). Η Sangiovanni παρέδωσε τρία τιμολόγια για συνολικό ποσό 206 262 058 LIT. Στις 17 Οκτωβρίου 1980 η εν λόγω εταιρία εξέδωσε, ένα pro forma τιμολόγιο για 338 215 680 LIT, που αποτελούσε το οφειλόμενο εισέτι ποσό. Στο τιμολόγιο δεν γινόταν μνεία του καταβλητέου από την Italittica ΦΠΑ και, κατ' αυτόν τον τρόπο, το σχετικό ποσό του ΦΠΑ δεν μπορούσε να εκπέσει. Στην πραγματικότητα, το pro forma τιμολόγιο χρησιμοποιήθηκε για τη λήψη επιχορηγήσεως, όσον αφορά το κόστος κατασκευής, από τις περιφερειακές αρχές. Στον ισολογισμό της, της 31ης Δεκεμβρίου 1980, για το έτος 1980, η Italittica συμπεριέλαβε την αξία των εργασιών που είχαν εκτελεσθεί και μνημόνευσε υπό τον τίτλο «οφειλόμενα τιμολόγια» το οφειλόμενο στη Sangiovanni χρέος το οποίο ανήρχετο στο ποσό που αναφερόταν στο pro forma τιμολόγιο.

8. Η Guardia di Finanza εξέτασε τα λογιστικά βιβλία της Italittica και κατήρτισε σχετική έκθεση στις 15 Απριλίου 1982. Κατόπιν τούτου, η Italittica κατέβαλε το ποσό που αναφερόταν στο pro forma τιμολόγιο και η Sangiovanni εξέδωσε, στις 3 Μαΐου 1982, νομότυπο τιμολόγιο στο οποίο περιλαμβανόταν και ο ΦΠΑ. Η τοπική υπηρεσία ΦΠΑ του Trapani διόρθωσε με σχετική πράξη της 31ης Ιουλίου 1982 την ετήσια φορολογική δήλωση για το 1980 της Italittica και της επέβαλε χρηματική ποινή 94,7 εκατ. LIT λόγω παραβάσεως του άρθρου 41, τέταρτο εδάφιο, στοιχείο α', του ΠΔ. Η Sangiovanni έφερε την πρωτογενή υποχρέωση να επιβαρύνει με τον ΦΠΑ την Italittica και να τον καταβάλει στην σχετική υπηρεσία, πλην όμως, δυνάμει του άρθρου 41, τέταρτο εδάφιο, στοιχείο α', του ΠΔ, η Italittica είχε τη δευτερογενή υποχρέωση να καταβάλει τον φόρο στην υπηρεσία ΦΠΑ σε περίπτωση που θα εκδιδόταν αντικανονικό τιμολόγιο στο οποίο δεν θα μνημονευόταν ο ΦΠΑ, και τούτο έστω και αν η Italittica ήταν ο αποδέκτης και όχι ο παράσχων την υπηρεσία. Η Italittica δεν κατέβαλε τον φόρο για τον λόγο ότι θεώρησε ότι τούτος δεν ήταν απαιτητός μέχρι την πληρωμή του οφειλομένου ποσού. Στην Italittica επιβλήθηκε πρόστιμο λόγω παραβάσεως αυτής της δευτερογενούς υποχρεώσεως.

9. Κατά αυτής της επιβολής προστίμου, η Italittica προσέφυγε ενώπιον της Commissione tributaria di primo grado (πρωτοβάθμιο φορολογικό δικαστήριο). Επικαλούμενη το άρθρο 6, παράγραφος 3, του ΠΔ υποστήριξε ότι ο φόρος δεν ήταν απαιτητός διότι δεν είχε εισέτι καταβάλει το οφειλόμενο ποσό. Η Commissione tributaria di primo grado έκανε δεκτή την προσφυγή. Η Commissione tributaria di secondo grado (δευτεροβάθμιο φορολογικό δικαστήριο) του Trapani επικύρωσε την απόφαση του Commissione tributaria di primo grado. Το εν λόγω ένδικο όργανο αποφάνθηκε ότι, καθώς η Italittica δεν είχε καταβάλει το υπόλοιπο του χρέους, δεν είχε, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ΠΔ, «πραγματοποιηθεί» προσφορά υπηρεσιών και, επομένως, το άρθρο 41, τέταρτο εδάφιο, παράγραφος 1, του ΠΔ δεν ετύγχανε εφαρμογής.

10. Η υπηρεσία ΦΠΑ προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον της Commissione tributaria centrale (κεντρικό φορολογικό δικαστήριο). Το εν λόγω ένδικο όργανο έκρινε ότι ήταν δυνατό το άρθρο 6, τρίτο εδάφιο, του ΠΔ να είναι ασυμβίβαστο με την οδηγία, ειδικότερα με το άρθρο της 10, παράγραφος 2, και τούτο για τον λόγο ότι:

α) το πεδίο εφαρμογής του δεν περιορίζεται σε «ορισμένες πράξεις» ή σε «ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στοn φόρο» ενώ ορίζει γενικώς ότι η πληρωμή της οφειλομένης για παρασχεθείσα υπηρεσία αντιπαροχής αποτελεί μέρος της γενεσιουργού αιτίας του φόρου ή, τουλάχιστον, το γεγονός που καθιστά τον φόρο απαιτητό·

β) δεν προβλέπει κανένα ανώτατο χρονικό όριο μεταξύ της πληρωμής και της γενεσιουργού αιτίας του φόρου και, κατ' αυτόν τον τρόπο, επιτρέπει de facto στον παρέχοντα και στον αποδέκτη μιας υπηρεσίας, ενδεχομένως κατόπιν συμφωνίας μεταξύ τους, να τοποθετούν τον χρόνο κατά τον οποίο καθίσταται απαιτητός ο φόρος στην πλέον κατάλληλη γι' αυτούς περίοδο (πράγμα που μπορεί να έχει επίπτωση και σε άλλους φόρους)·

γ) δεν προβλέπει κανένα τρόπο τηρήσεως των σχετικών εγγράφων στοιχείων και καταχωρήσεως των σχετικών πράξεων καθώς και των ποσών που έχουν μεν καταστεί «απαιτητά» αλλά δεν έχουν ακόμη πληρωθεί και, έτσι, μπορεί να υπονομεύει την αποτελεσματικότητα των ελέγχων της διοικήσεως και των φορολογικών υπηρεσιών·

δ) θα μπορούσε να καθιστά άνευ σημασίας τη «γενεσιουργό αιτία του φόρου» και να μεταθέτει τον χρόνο κατά τον οποίο πράγματι γεννάται το φορολογικό χρέος, πράγμα που μπορεί να συνεπάγεται πολλαπλές επιπτώσεις (π.χ. στις πτωχευτικές διαδικασίες)·

ε) θα μπορούσε, ενόψει των διαφορών που υφίστανται μεταξύ των διαφόρων εθνικών ρυθμίσεων, να προκαλεί στρεβλώσεις στην ενδοκοινοτική αγορά παροχής υπηρεσιών.

11. Κατά συνέπεια, το Commissione tributaria centrale ανέστειλε τη σχετική διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

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

2) Υποχρεούται το κράτος μέλος το οποίο κάνει χρήση της "παρεκκλίσεως" του άρθρου 10, παράγραφος 2, να ορίσει "συγκεκριμένη περίοδο που αρχίζει να τρέχει από τον χρόνο που έχει επέλθει η γενεσιουργός αιτία του φόρου", περίοδος εντός της οποίας το τιμολόγιο ή το έγγραφο που υπέχει θέση τιμολογίου πρέπει να έχει εκδοθεί, και τούτο μολονότι δεν έχει πραγματοποιηθεί ακόμη η "είσπραξη του τιμήματος";

3) Υποχρεούται το κράτος μέλος το οποίο κάνει χρήση της προαναφερθείσας "παρεκκλίσεως" να θεσπίσει λεπτομερείς διατάξεις σχετικά με την τήρηση εγγράφων στοιχείων και την καταχώρηση της σχετικής πράξεως σχετικά με την πραγματοποιηθείσα παροχή καθώς και τη σχετική πληρωμή οσάκις δεν έχει εκδοθεί το τιμολόγιο ή το υπέχον θέση τιμολογίου έγγραφο ή δεν έχει πραγματοποιηθεί η "είσπραξη του τιμήματος";»

παροχής της υπηρεσίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 6 του ΠΔ, το οποίο ορίζει ότι ο σχετικός χρόνος είναι αυτός της εισπράξεως του τιμήματος. Το άρθρο 6 του ΠΔ ισχύει επί όλων των παροχών υπηρεσιών.

13. Η Ιταλική και Γαλλική Κυβέρνηση καθώς και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζουν ότι το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας, σύμφωνα με την ορθή του ερμηνεία, επιτρέπει στα κράτη μέλη να καθιστούν τον φόρο απαιτητό κατά τον χρόνο της εισπράξεως του τιμήματος για όλες τις υπηρεσίες (μολονότι η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι σε όλα τα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση, από τους ισχυρισμούς της καθίσταται σαφές ότι προτείνει να δοθεί στο πρώτο ερώτημα καταφατική απάντηση).

Η ερμηνεία της οδηγίας

Το πρώτο ερώτημα

12. Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να μάθει αν ένα κράτος μέλος δικαιούται, βάσει της παρεκκλίσεως του άρθρου 10, παράγραφος 2, της οδηγίας, να καθιστά τον φόρο απαιτητό άμα τη εισπράξει του αντιτίμου για *όλες* τις παροχές υπηρεσιών. Τούτο είναι το αποτέλεσμα του άρθρου 21 του ΠΔ, το οποίο επιβάλλει την έκδοση τιμολογίου κατά τον χρόνο της

14. Μόνο η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εμποδίζει τα κράτη μέλη να προβλέπουν παρέκκλιση του τύπου αυτής του άρθρου 6 του ΠΔ. Το εν λόγω κοινοτικό όργανο ισχυρίζεται ότι η ιταλική νομοθεσία δεν κάνει διάκριση μεταξύ της «γενεσιουργού αιτίας του φόρου» και του χρόνου κατά τον οποίο καθίσταται αυτός απαιτητός. Κατά την Επιτροπή, η παρέκκλιση του άρθρου 10, παράγραφος 2, επιτρέπει στα κράτη μέλη να μεταθέτουν την ημερομηνία κατά την οποία καθίσταται απαιτητός ο φόρος μόνον όσον αφορά ορισμένες υπηρεσίες. Εξάλλου, η ιτα-

λική νομοθεσία έχει θεσπίσει ένα γενικό κανόνα εξαιρέσεως και, κατ' αυτόν τον τρόπο, είναι αντίθετη προς την οδηγία.

15. Εκ πρώτης όψεως, θα μπορούσε να υποτεθεί ότι το γράμμα του άρθρου 10, παράγραφος 2, όπου γίνεται λόγος για «παρέκκλιση» από τον γενικό κανόνα και αναφορά σε «ορισμένες πράξεις», στηρίζει την στενότερη ερμηνεία. Όμως, από κανένα, κατά τη γνώμη μου, σημείο του κειμένου του άρθρου 10, παράγραφος 2, δεν προκύπτει ότι η διάταξη αυτή περιορίζει την ελευθερία επιλογής των κρατών μελών.

16. Η χρήση του όρου «παρέκκλιση» μπορεί να εξηγηθεί, όπως υποστηρίζει το Ηνωμένο Βασίλειο, από το γεγονός ότι τα περισσότερα κράτη μέλη αρκούνται στο να εφαρμόζουν τον γενικό κανόνα, δηλαδή ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. Επομένως, η επιλογή αυτή έχει καταστεί γενικός κανόνας. Αν ορισμένα κράτη μέλη επιλέγουν να εφαρμόσουν ένα εναλλακτικό κριτήριο στο πλαίσιο των δυνατοτήτων που παρέχει το άρθρο 10, παράγραφος 2, τούτο μπορεί κάλλιστα να θεωρηθεί ως παρέκκλιση από τον γενικώς εφαρμοζόμενο από τα άλλα κράτη μέλη κανόνα.

17. Ούτε μπορεί να υποστηριχθεί ότι η αναφορά που γίνεται στο άρθρο 10, παράγραφος 2, σε «ορισμένες πράξεις» ή σε «ορισμένους υποκειμένους στον φόρο» σημαίνει κατ' ανάγκη ότι μόνο μερικές, και όχι όλες, πράξεις ή πρόσωπα μπορούν να υπαχθούν στο πεδίο εφαρμογής της παρεκκλίσεως. Μολονότι η έκφραση «ορισμένες πράξεις» μπορεί πράγματι να σημαίνει «μερικές αλλά όχι όλες οι πράξεις», μπορεί επίσης να σημαίνει «σαφώς προσδιορισμένες πράξεις», χωρίς να υφίσταται κανένας περιορισμός. Όπως διατείνεται το Ηνωμένο Βασίλειο, η λέξη «ορισμένες» χρησιμοποιείται και σε άλλα σημεία της έκτης οδηγίας, σε μια περίπτωση υπό την έννοια ότι εφαρμόζεται σε ορισμένες αλλά όχι σε όλες τις περιπτώσεις, ενώ σε άλλη περίπτωση υπό έννοια ότι σαφώς δεν επιδιώκεται ο αποκλεισμός όλων των περιπτώσεων. Η πρώτη περίπτωση είναι το άρθρο 22, παράγραφος 9, όπου (και στα εννέα γλωσσικά κείμενα που ήταν τα επίσημα κατά τον κρίσιμο χρόνο) η έκφραση «ορισμένες υποχρεώσεις» ρητώς αντιπαραβάλλεται προς την έκφραση «κάθε υποχρέωση». Η δεύτερη περίπτωση είναι το άρθρο 27, παράγραφος 1, όπου το Συμβούλιο δύναται να επιτρέπει στα κράτη μέλη τη λήψη ειδικών μέτρων με σκοπό την «αποτροπή "ορισμένων" περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής» (στο γερμανικό και ισπανικό κείμενο γίνεται χρήση μιας κάπως διαφορετικής γλώσσας.) Η διάταξη αυτή δύσκολα θα μπορούσε να σημαίνει ότι τα κράτη μέλη δύνανται να μην αποτρέπουν όλους τους τύπους φοροδιαφυγής· πρέπει να θεωρηθεί ότι σημαίνει ότι τα κράτη μέλη που επιθυμούν να κάνουν παρέκκλιση πρέπει να καθιστούν σαφές ποιους τύπους φοροδιαφυγής επιδιώκουν να αποτρέψουν.

18. Πρέπει να σημειωθεί ότι ανάλογη ασάφεια απαντάται, σε διαφορετικό πλαίσιο, και στην ίδια τη Συνθήκη. Το άρθρο 168 Α

της Συνθήκης ΕΚ προέβλεπε την ίδρυση πρωτοβάθμιου δικαστηρίου. Πριν από την τροποποίησή του με την Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση, παρείχε στο ένδικο αυτό όργανο δικαιοδοσία επί «ορισμένων κατηγοριών προσφυγών που ασκούνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα». Επομένως, θα μπορούσε να τεθεί το ερώτημα αν μπορούσαν *όλες* οι προσφυγές των φυσικών ή νομικών προσώπων να διαβιβάζονται στο πρωτοβάθμιο δικαστήριο.

19. Όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, από την υφιστάμενη ασάφεια προκύπτει ξεκάθαρα ότι, ακόμη και στην περίπτωση μιας φορολογικής νομοθεσίας, η κατά γράμμα προσέγγιση ελάχιστα βοηθεί. Επομένως, είναι αναγκαία η προσφυγή σε άλλους τρόπους ερμηνείας.

20. Η Επιτροπή στηρίζει τη στενή της ερμηνεία του άρθρου 10, παράγραφος 2, της οδηγίας στο ιστορικό της θεσπίσεως της διατάξεως αυτής. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση αναφέρθηκε στις διατάξεις που το άρθρο 10, παράγραφος 2, αντικατέστησε, συγκεκριμένα στο άρθρο 6, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας ΦΠΑ [2]. Η εν λόγω διάταξη όριζε:

«Η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται κατά τον χρόνο παροχής της υπηρεσίας. Εντούτοις, για τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες είναι αορίστου διαρκείας ή υπερβαίνουν ορισμένη χρονική διάρκεια ή συνεπάγονται τμηματικές καταβολές, δύνανται να προβλεφθεί ότι η γενεσιουργός αιτία έλαβε ήδη χώρα κατά τον χρόνο εκδόσεως του τιμολογίου ή, το αργότερο, κατά τον χρόνο της πράξεως της τμηματικής καταβολής και τούτο μέχρι του ορίου του ποσού του τιμολογίου ή του εισπραχθέντος ποσού.»

Το Δικαστήριο, στην απόφασή του Mazzalai [3], αποφάνθηκε ότι:

«(...) στο άρθρο 6, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας (...) δεν μπορεί να αποδοθεί η έννοια ότι επιτρέπει την ταύτιση του χρονικού σημείου κατά το οποίο παρέχεται η υπηρεσία με εκείνο της παραδόσεως του τιμολογίου ή της εισπράξεως προκαταβολής, όταν αυτές οι ενέργειες πραγματοποιούνται μετά την παροχή υπηρεσίας.»

Το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα αυτό για τον λόγο ότι «στην εν λόγω παράγραφο δεν γίνεται καμιά μνεία σχετικά με τη δυνατότητα μεταθέσεως του χρονικού αυτού σημείου πέραν αυτού κατά το οποίο έχει πλήρως πραγματοποιηθεί η παροχή της υπηρεσίας ή των υπηρεσιών» [4].

2 — Δεύτερη οδηγία 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. 09/01, σ. 5).

3 — Απόφαση της 20ής Μαΐου 1976, υπόθεση 111/75 (Συλλογή τόμος 1976, σ. 271).

4 — Όπ.π., σκέψεις 15 και 16.

21. Η Επιτροπή παραδέχεται ότι με την πρόταση που υπέβαλε στο Συμβούλιο για την έκτη οδηγία [5] επεδίωξε την αυστηρή τήρηση της αρχής ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της παροχής της υπηρεσίας, επιτρέποντας λίγες εξαιρέσεις από την αρχή αυτή. Το άρθρο 10, παράγραφος 2, το οποίο αντικατέστησε το άρθρο 6, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας θα έπρεπε, σύμφωνα με την Επιτροπή, να ερμηνευθεί υπό το φως αυτού του ιστορικού της θεσπίσεώς του.

22. Ωστόσο, νομίζω ότι το επιχείρημα της Επιτροπής θα μπορούσε να στηριξει και το αντίθετο συμπέρασμα. Το γεγονός ακριβώς ότι το Συμβούλιο ψήφισε το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας χωρίς τις περιορισμένες εξαιρέσεις που περιλαμβάνονταν στο άρθρο 6, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας, όπως αυτές ερμηνεύθηκαν στενώς από το Δικαστήριο, με την απόφασή του Mazzalai, και στην πρόταση της Επιτροπής, σαφώς καταδεικνύει ότι το Συμβούλιο είχε την πρόθεση να αφήσει στα κράτη μέλη μεγαλύτερη ελευθερία ως προς τον προσδιορισμό του χρόνου κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός. Η Γαλλική Κυβέρνηση υποστήριξε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι το Συμβούλιο υιοθέτησε το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας όπως είναι τώρα συντεταγμένο ώστε ορισμένα κράτη μέλη, όπως η Ιταλία και η Γαλλία, να μπορέσουν να διατηρήσουν τη νομοθεσία τους η οποία προέβλεπε ότι ο φόρος επί της παροχής υπηρεσιών ήταν απαιτητός κατά την πληρωμή.

5 — Συμπλήρωμα 11/73 του *Δελτίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, σ. 13.

23. Υπάρχει ένας ακόμη λόγος για να θεωρηθεί ότι η ευρύτερη ερμηνεία είναι η ορθή. Αν η λέξη «ορισμένες» εθεωρείτο ότι σημαίνει «μερικές αλλά όχι όλες» και όχι «σαφώς καθορισμένες», θα ανέκυπτε ένα σοβαρό πρόβλημα όχι μόνο στα κράτη μέλη αλλά και στους φορολογουμένους. Σε κανένα σημείο της οδηγίας δεν διασαφηνίζεται ποιες είναι οι ορισμένες πράξεις ή κατηγορίες φορολογουμένων. Έτσι, αν υιοθετηθεί η ερμηνεία αυτή, είναι αδύνατο να γνωσθεί με ακρίβεια τί η οδηγία σημαίνει. Θα ήταν επίσης αδύνατο να καθοριστεί, βάσει μόνον της οδηγίας, ποια είναι η αναλογία των πράξεων που είναι δυνατό να εμπίπτουν στο πεδίο της παρεκκλίσεως. Έστω και αν υφίσταται κάποια αναλογία, είναι αδύνατο από την οδηγία να προκύψει ποιες πράξεις επιδιώχθηκε να εμπίπτουν στο πεδίο της παρεκκλίσεως και ποιες όχι. Τέτοιες δυσχέρειες παρακάμπτονται με την υιοθέτηση της άλλης ερμηνείας της λέξεως «ορισμένες», θεωρώντας ότι αυτή σημαίνει «σαφώς καθορισμένες». Εφόσον τα κράτη μέλη καταστήσουν σαφές ποιες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών εμπίπτουν στο πεδίο της παρεκκλίσεως, θα έχουν τη βεβαιότητα ότι οι κατηγορίες που έχουν επιλεγεί να εμπίπτουν στο πεδίο της παρεκκλίσεως εμπίπτουν σύμφωνα με την οδηγία.

24. Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι στην ιταλική νομοθεσία δεν γίνεται ρητή διάκριση μεταξύ της γενεσιουργού αιτίας του φόρου και του χρονικού σημείο κατά το οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός και ότι μια τέτοια παράλειψη σημαίνει ότι με τη νομοθεσία αυτή καθίσταται κανόνας η εξαίρεση. Δεν είμαι σύμφωνος με την άποψη αυτή. Δεν νομίζω ότι η διάκριση μεταξύ της

γενεσιουργού αιτίας του φόρου και του χρονικού σημείου κατά το οποίο αυτός καθίσταται απαιτητός ασκεί επιρροή όσον αφορά την επιλογή της εν λόγω ευχέρειας, συγκεκριμένα αυτής που περιλαμβάνεται στο άρθρο 10, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, δεύτερη περίπτωση, της οδηγίας. Η ευχέρεια αυτή είναι διαφορετική απ' αυτήν που περιλαμβάνεται στην τρίτη περίπτωση του ίδιου εδαφίου, όπου ρητώς ορίζεται ότι η γενεσιουργός αιτία του φόρου σηματοδοτεί την έναρξη μιας περιόδου μετά το πέρας της οποίας ο φόρος καθίσταται απαιτητός. Η πρώτη ευχέρεια αφορά μόνον το χρονικό σημείο κατά το οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός και δεν μνημονεύει τη γενεσιουργό αιτία του φόρου. Η αναφορά στη γενεσιουργό αιτία καθίσταται περιττή όταν επιλέγεται η ευχέρεια αυτή εφόσον σύμφωνα με το σύστημα της οδηγίας σημασία έχει μόνο το χρονικό σημείο κατά το οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός. Τούτο καθορίζει τον εφαρμοστέο επί της πράξεως συντελεστή (άρθρο 12, παράγραφος 1, περίπτωση α') και τον χρόνο κατά τον οποίο γεννάται το δικαίωμα του πελάτη για έκπτωση (άρθρο 17, παράγραφος 1). Τούτο προσδιορίζει επίσης τη φορολογική δήλωση όπου ο παρέχων υπηρεσία και ο πελάτης του υποχρεούνται να καταγράφουν τις σχετικές πράξεις (άρθρο 22, παράγραφος 4) και, ως εκ τούτου, την ημερομηνία καταβολής του φόρου από τον παρέχοντα υπηρεσία (άρθρο 22, παράγραφος 5). Επομένως, εφόσον ένα κράτος μέλος επιλέγει την ευχέρεια να ορίσει ότι ο φόρος για όλες τις υπηρεσίες καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της πληρωμής, περιττεύει να κάνει με τη νομοθεσία του ρητή διάκριση μεταξύ της γενεσιουργού αιτίας του φόρου και του χρόνου κατά τον οποίο αυτός καθίσταται απαιτητός.

25. Η οικονομία της οδηγίας δεν οδηγεί στο συμπέρασμα ότι οι διάφορες ευχέρειες που παρέχει το άρθρο 10, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, πρέπει να ερμηνεύονται στενώς. Ο γενικός κανόνας του άρθρου 10, παράγραφος 2, της οδηγίας είναι ότι ο χρόνος κατά τον οποίο καθίστατο ο φόρος απαιτητός είναι αυτός της παραδόσεως των αγαθών ή της παροχής των υπηρεσιών. Στο τρίτο εδάφιο του άρθρου 10, παράγραφος 2, προβλέπονται ορισμένες εναλλακτικές δυνατότητες σχετικά με το πότε ένα κράτος μέλος μπορεί να καθορίσει ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός όχι κατά το χρονικό σημείο της παραδόσεως των αγαθών ή της παροχής των υπηρεσιών αλλά σε κάποιο άλλο χρονικό σημείο. Ουδείς λόγος υφίσταται να δοθεί προτεραιότητα σε κάποια εναλλακτική δυνατότητα ερμηνεύοντας στενώς τις άλλες. Πράγματι, όπως ισχυρίζεται η Γαλλική Κυβέρνηση, ίσως είναι περισσότερο πρακτικό να προβλεφθεί ότι ο φόρος επί των υπηρεσιών καθίσταται απαιτητός μάλλον κατά τον χρόνο της πληρωμής παρά κατά τον χρόνο της παροχής της υπηρεσίας. Είναι δυνατό, σε πολλές περιπτώσεις, να είναι ευχερέστερος για τις φορολογικές αρχές ο καθορισμός της ημερομηνίας πληρωμής παρά της ημερομηνίας παροχής της υπηρεσίας. Κατ' αυτόν τον τρόπο, είναι δυνατό η στενή ερμηνεία των δυνατοτήτων που παρέχει το άρθρο 10, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, να εμποδίζει τα κράτη μέλη από το να επιλέγουν την πλέον πρακτική λύση.

26. Το αιτούν δικαστήριο διατύπωσε την άποψη ότι μια διάταξη με την οποία καθορίζεται ότι ο χρόνος κατά τον οποίο ο φόρος για όλες τις υπηρεσίες καθίσταται απαιτητός είναι αυτός της πληρωμής επιτρέπει στους συναλλασσομένους να επιλέγουν την ημερομηνία κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός. Δεν νομίζω ότι η αντίρρηση αυτή έχει οποιαδήποτε ισχύ. Όπως επισημαίνει το Ηνωμένο Βασίλειο ένας φόρος δεν μπορεί, έως ότου καταστεί απαιτητός, να εκπτέσει. Επομένως, ο

φορολογούμενος δεν έχει κίνητρο αν επιθυμεί να τύχει κάποιας εκπτώσεως να μεταθέσει τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός. Ορθώς η Γαλλική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι ο χρόνος πληρωμής είναι ζήτημα διαπραγματεύσεως και συμφωνίας μεταξύ των συναλλασσομένων και είναι μάλλον απίθανο οι παρέχοντες υπηρεσίες να επιθυμούν να καθυστερήσει η πληρωμή για υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί. Η επιλογή της ημερομηνίας πληρωμής ως του χρόνου κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός στερεί τον παρέχοντα υπηρεσίες οποιουδήποτε κινήτρου για να καθυστερήσει την υποχρέωση καταβολής του φόρου. Ο ίδιος ο παρέχων υπηρεσίες μπορεί να αποφασίσει σχετικά με το πότε θα παρασχεθούν οι υπηρεσίες ή είναι δυνατόν να αποφασίσει έτσι σε συμφωνία με τον έτερο συναλλασσόμενο. Τούτο σημαίνει ότι αυτός μπορεί, αυτοβούλως, ή σε συμφωνία με τον έτερο συναλλασσόμενο να αποφασίσει σχετικά με το πότε ο φόρος θα καταστεί απαιτητός σύμφωνα με τον γενικό κανόνα του άρθρου 10, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας.

27. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το γράμμα του άρθρου 11, μέρος Γ, παράγραφος 1, της οδηγίας στηρίζει την ερμηνεία που αυτή δίνει στο άρθρο 10, παράγραφος 2, σύμφωνα με την οποία η ιταλική νομοθεσία αντιμετωπίζει με πάρα πολύ ευρύ πνεύμα την παρέκκλιση. Δεν είμαι σύμφωνος με την άποψη αυτή. Νομίζω ότι το γράμμα του άρθρου 11, μέρος Γ, παράγραφος 1, δεν παρέχει καμιά βοήθεια στην ερμηνεία του άρθρου 10, παράγραφος 2. Το άρθρο 11, μέρος Γ, παράγραφος 1, αφορά τη μείωση του φορολογητέου ποσού και όχι τη γενεσιουργό αιτία του φόρου ή το πότε ο φόρος καθίσταται απαιτητός.

28. Ομοίως, δεν πιστεύω ότι η υποχρέωση που επιβάλλει το άρθρο 22, παράγραφος 3, σημείο α', της οδηγίας, σχετικά με την έκδοση τιμολογίου (ή άλλου εγγράφου το οποίο να χρησιμεύει ως τιμολόγιο), είναι ασυμβίβαστη, όπως έχει υποστηριχθεί, με τον καθορισμό, όπως έχει προταθεί, του χρόνου πληρωμής ως του χρόνου κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός. Τα δύο αυτά ζητήματα είναι εντελώς ανεξάρτητα το ένα του άλλου. Δεν υφίσταται λογικός σύνδεσμος μεταξύ της υποχρεώσεως εκδόσεως τιμολογίου και του να οριστεί ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά την πληρωμή της υπηρεσίας. Εν πάση περιπτώσει, ασχέτως του πόσο στενώς πρέπει να ερμηνευθεί το άρθρο 10, παράγραφος 2, τα κράτη μέλη μπορούν να κάνουν χρήση της σχετικής ευχέρειας όσον αφορά ορισμένες πράξεις: υπό τέτοιες περιστάσεις εξακολουθεί να υφίσταται η υποχρέωση του άρθρου 22, παράγραφος 3, σημείο γ', σχετικά με την έκδοση τιμολογίου. Η γνώμη μου είναι ότι το άρθρο 22, παράγραφος 3, συνάδει απολύτως με τη θέση ότι η είσπραξη της πληρωμής αποτελεί τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός.

29. Έστω και αν υποτεθεί ότι, σύμφωνα με την ορθή ερμηνεία του άρθρου 10, παράγραφος 2, η παρέκκλιση δεν μπορεί να ισχύει για όλες τις πράξεις, εξ αυτού δεν έπεται ότι η ιταλική νομοθεσία είναι ασύμβατη με την οδηγία. Η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η παροχή υπηρεσιών εμπίπτει σε κάποια υποκατηγορία των καλυπτομένων από την οδηγία πράξεων, δηλαδή την προσφορά αγαθών και την παροχή υπηρεσιών. Κατά την άποψή της, οποιαδήποτε ερμηνεία και αν δοθεί στη λέξη «ορισμένες», το άρθρο 6 του ΠΔ είναι συμβατό με το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας. Η εν λόγω κυβέρνηση επισημαίνει ότι και σύμφωνα με τη γαλλική νομοθεσία ο φόρος για

την παροχή υπηρεσιών καθίσταται απαιτητός αφής στιγμής γίνει η πληρωμή. Είμαι σύμφωνος με την άποψη αυτή. Το άρθρο 6 του ΠΔ ορίζει, αναφορικά με την προσφορά αγαθών και σε αντίθεση με την παροχή υπηρεσιών, ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός (με την επιφύλαξη ορισμένων ειδικών εξαιρέσεων) κατά τον χρόνο της παραδόσεως των αγαθών. Επομένως, το άρθρο 6 του ΠΔ περιλαμβάνει έναν κανόνα για την παράδοση αγαθών και έναν άλλο, διαφορετικό, για τον καθορισμό του χρόνου κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών. Είναι φανερό ότι η ιταλική διάταξη αντιμετωπίζει τις υπηρεσίες ως μια υποκατηγορία των φορολογητέων πράξεων που ορίζονται στον τίτλο V της οδηγίας και επί των οποίων εφαρμόζεται το άρθρο 10, παράγραφος 2.

30. Τέλος, δεν προκύπτει ότι η ιταλική νομοθεσία είχε οποιαδήποτε βλαπτική επίδραση όσον αφορά τους ιδίους πόρους της Κοινότητας ή τους όρους του ανταγωνισμού στο εσωτερικό αυτής.

31. Επομένως, η γνώμη μου είναι ότι το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να ορίζουν, όπως ακριβώς ισχύει και στην Ιταλία με το άρθρο 6 του ΠΔ, ότι η είσπραξη του τιμήματος πρέπει να θεωρείται ως το γεγονός το οποίο, όσον αφορά όλες τις παροχές υπηρεσιών, καθιστά τον φόρο απαιτητό.

Το δεύτερο ερώτημα

32. Με το δεύτερό του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να μάθει αν υφίσταται μια μέγιστη περίοδος μετά την εκπνοή της οποίας δεν είναι δυνατή η έκδοση τιμολογίου. Υπενθυμίζω ότι το άρθρο 21, τέταρτο εδάφιο, του ΠΔ ορίζει ότι το τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται κατά τον χρόνο της πραγματοποιήσεως της πράξεως, χρόνο ο οποίος προσδιορίζεται από το άρθρο 6 του ΠΔ. Από το συνδυασμό των άρθρων 6 και 21 του ΠΔ προκύπτει ότι, όσον αφορά την περίπτωση της παροχής υπηρεσιών, το τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται κατά τον χρόνο της πληρωμής. Ουδείς άλλος χρονικός περιορισμός υφίσταται όσον αφορά την έκδοση του τιμολογίου.

33. Το αιτούν δικαστήριο διατυπώνει την άποψη ότι η έλλειψη οποιουδήποτε άλλου χρονικού ορίου για την έκδοση του τιμολογίου επιτρέπει στους συναλλασσομένους να επιλέγουν το πλέον κατάλληλο για την πληρωμή του φόρου χρόνο. Η άποψή μου είναι ότι μια τέτοια αντίρρηση στερείται ισχύος και τούτο για τους λόγους που έχω ανωτέρω (παράγραφος 26) αναπτύξει.

34. Η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, εφόσον το άρθρο 22, παράγραφος 3, της οδηγίας, το οποίο περιλαμβάνει διατάξεις σχετικά με την έκδοση τιμολογίου, δεν ορίζει ρητώς κάποιο χρονικό όριο για την έκδοσή του τιμολογίου, τούτο θα μπορούσε να εκδίδεται όταν επέρχεται η γενεσιουργός

του φόρου αιτία. Η εν λόγω κυβέρνηση διατείνεται ότι είναι δυνατό πρακτικοί λόγοι να υπαγορεύουν στα κράτη μέλη να επιτρέπουν στους φορολογουμένους να εκδίδουν τιμολόγια σε μεταγενέστερα στάδια. Αν ένα κράτος μέλος λάβει κατ' αυτόν τον τρόπο ως βάση τον γενικό κανόνα ότι το τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται όταν επέρχεται η γενεσιουργός αιτία του φόρου, πρέπει τότε να προβλέψει ρητώς το χρονικό διάστημα εντός του οποίου πρέπει αυτό να εκδοθεί. Η εν λόγω κυβέρνηση υποστηρίζει επίσης ότι τούτο πρέπει να γίνεται ανεξαρτήτως του αν ένα κράτος μέλος έχει επωφεληθεί από τη ευχέρεια να κάνει χρήση της παρεκκλίσεως του άρθρου 10, παράγραφος 2, της οδηγίας.

35. Δεν συμμερίζομαι την άποψη της Γαλλικής Κυβερνήσεως ως προς το σημείο αυτό. Πρέπει να σημειωθεί ότι στην οδηγία ορίζεται επακριβώς ο χρόνος κατά τον οποίο επέρχεται η γενεσιουργός αιτία του φόρου καθώς και ο χρόνος κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός. Όπως έχω ήδη εξηγήσει, τα χρονικά αυτά σημεία έχουν σημασία στην οικονομία της οδηγίας εφόσον προσδιορίζουν τον συντελεστή του φόρου, τη δήλωση επί της οποίας ο παρέχων υπηρεσίες πρέπει να καταγράφει τη σχετική πράξη και, ως εκ τούτου, την ημερομηνία πληρωμής καθώς και το χρονικό σημείο κατά το οποίο γεννάται το δικαίωμα του πελάτη για έκπτωση. Αντιθέτως, στην οδηγία δεν ορίζεται το ακριβές χρονικό σημείο κατά το οποίο πρέπει να εκδίδεται ένα τιμολόγιο. Στο άρθρο 22, παράγραφος 3, προβλέπεται απλώς ότι κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εκδίδει τιμολόγιο για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλο υποκείμενο στον φόρο και για τις προκαταβολές που καταβάλλονται σε αυτόν από άλλον υποκείμενο στον φόρο. Η έλλειψη οποιασδήποτε αναφοράς σχετικά με τον χρόνο κατά τον οποίο πρέπει να εκδίδονται τα τιμολόγια αντικατοπτρίζει το γεγονός ότι ο χρόνος αυτός είναι γενικώς, βάσει του συστήματος της οδηγίας, δευτερευούσης σημασίας. Οι υποκείμενοι στον φόρο οφείλουν να εκδίδουν τιμολόγια για παροχές υπηρεσιών προς άλλους υποκειμένους στον φόρο, προκειμένου να διασφαλίζουν ότι θα είναι προσιτά στα αρχεία των παρεχόντων υπηρεσίες και των πελατών τους τα στοιχεία που δικαιολογούν τις εγγραφές που έχουν γίνει στις φορολογικές τους δηλώσεις για δεδομένη περίοδο αναφορικά με τον φόρο για συναλλαγές σε προγενέστερο στάδιο που καθίσταται απαιτητός για παροχές και τον φόρο για συναλλαγές σε μεταγενέστερο στάδιο που μπορεί να εκπίπτει για τις αγορές. Εφόσον σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 10, παράγραφος 2, ο φόρος καθίσταται απαιτητός επί των γενομένων προκαταβολών παρά το γεγονός ότι δεν έχει εισέτι πραγματοποιηθεί η παροχή, οι υποκείμενοι στον φόρο οφείλουν επίσης να εκδίδουν τιμολόγια για τέτοιες προκαταβολές. Οι σχετικές με τιμολόγια απαιτήσεις συνδέονται με τη γενική υποχρέωση που φέρουν οι υποκείμενοι στον φόρο από το άρθρο 22, παράγραφος 2, σχετικά με την τήρηση αρκούντως λεπτομερών λογιστικών ώστε να καθίσταται δυνατή η εφαρμογή του φόρου και ο έλεγχος των φορολογικών αρχών. Πρέπει να υποτεθεί ότι οι υποκείμενοι στον φόρο διατηρούν στα αρχεία τους ενημερωμένα εν προκειμένω βιβλία καταγραφών και, εν πάση περιπτώσει, οφείλουν, το αργότερο κατά την ημερομηνία κατά την οποία είναι υποχρεωμένοι να υποβάλουν την περιοδική τους φορολογική δήλωση, να έχουν στην κατοχή τους αντίγραφα των τιμολογίων πωλήσεων και αγορών που να δικαιολογούν το δηλωθέν καθαρό ποσό αναφορικά με τη φορολογική τους υποχρέωση. Όμως, δεν βλέπω για ποιο λόγο θα έπρεπε να ερμηνευθεί η οδηγία ωσορίζουσα συγκεκριμένη ημερομηνία κατά την οποία πρέπει να εκδίδονται τα τιμο-

λόγια ή ως επιβάλλουσα στα κράτη μέλη να ορίσουν τέτοια ημερομηνία. Παρ' όλ' αυτά, όπως υποστηρίζει το Ηνωμένο Βασίλειο, τα κράτη μέλη μπορούν να ενεργούν κατ' αυτόν τον τρόπο βάσει του άρθρου 22, παράγραφος 8, το οποίο παρέχει στα κράτη μέλη γενική ευχέρεια να επιβάλλουν και όσες άλλες υποχρεώσεις θεωρούν αναγκαίες για την σωστή είσπραξη και συλλογή του φόρου και για την αποτροπή καταστρατηγήσεων.

36. Ωστόσο το ερώτημα που τίθεται είναι αν, σε περίπτωση που ένα κράτος μέλος κάνει χρήση της ευχέρειας που του παρέχει η πρώτη περίπτωση του τρίτου εδαφίου του άρθρου 10, παράγραφος 2, να συνδέσει τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός με την ημερομηνία εκδόσεως του τιμολογίου, το εν λόγω κράτος πρέπει να διασαφηνίσει την ημερομηνία κατά την οποία πρέπει να εκδίδεται το τιμολόγιο· το ίδιο πρόβλημα ανακύπτει σε σχέση με τη δεύτερη περίπτωση του ίδιου εδαφίου εφόσον η καθυστέρηση εκδόσεως του τιμολογίου μεταθέτει συνήθως και τον χρόνο πληρωμής και, ως εκ τούτου, τον χρόνο που ο φόρος καθίσταται βάσει της διατάξεως αυτής απαιτητός. Όμως, οι διατάξεις αυτές δεν επιβάλλουν ρητώς στα κράτη μέλη να ορίζουν την ημερομηνία εκδόσεως των τιμολογίων. Ούτε προκύπτει ότι κάτι τέτοιο έχει ουσιώδη σημασία. Πρώτον, ένα κράτος μέλος μπορεί, εφόσον το επιθυμεί, να κάνει χρήση της ευχέρειας της τρίτης περιπτώσεως του ίδιου εδαφίου σχετικά με τη θέσπιση μιας περιόδου κατά την εκπνοή της οποίας ο φόρος καθίσταται απαιτητός ασχέτως του αν έχει εισέτι εκδοθεί τιμολόγιο. Δεύτερον, από πρακτική άποψη, η ταχεία έκδοση τιμολογίου είναι γενικώς προς το συμφέρον του παρέχοντος υπηρεσίες, του οποίου το κύριο ενδιαφέρον είναι η όσο το δυνατόν ταχύτερη πληρωμή. Ένας υποκείμενος στον φόρο πελάτης δεν είναι διατεθειμένος να καταβάλει το τίμημα στον παρέχοντα εφόσον δεν λαμβάνει νομότυπο τιμολόγιο το οποίο να του επιτρέπει την έκπτωση του χρεωθέντος φόρου. Είναι αληθές ότι σε περίπτωση αλλαγής του συντελεστή φόρου είναι δυνατόν να υφίσταται κάποιο περιθώριο για την αποφυγή καταβολής φόρου μέσω πλαγίων ενεργειών κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός. Όμως, στο άρθρο 12, παράγραφος 2, της οδηγίας υφίσταται εν προκειμένω ρητή πρόβλεψη καθώς επιτρέπεται στα κράτη μέλη να προβαίνουν σε προσαρμογές στις περιπτώσεις που ορίζονται προς τούτο στο δεύτερο και τρίτο εδάφιο του άρθρου 10, παράγραφος 2, προκειμένου να λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής που ισχύει κατά τον χρόνο παραδόσεως των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών.

37. Επομένως, όπως προκύπτει, δεν υφίσταται κάποιος επιβεβλημένος λόγος ώστε να ερμηνευθεί η οδηγία υπό την έννοια ότι επιβάλλει τον καθορισμό ημερομηνίας για την έκδοση τιμολογίων ή ότι απαιτεί από τα κράτη μέλη την πρόβλεψη τέτοιας ημερομηνίας. Κατά συνέπεια, είναι αρκετό να αφεθεί στα κράτη μέλη κάποιο περιθώριο εκτιμήσεως υπό την επιφύλαξη ότι συμμορφώνονται προς τη γενική τους υποχρέωση της διασφαλίσεως της σωστής εφαρμογής του φόρου. Τούτο ιδίως συμβαίνει για τον λόγο ότι η σχετική με την έκδοση τιμολογίων πρακτική είναι δυνατόν να ποικίλλει σημαντικά ανάλογα με την επιχείρηση ή τη σχετική κατηγορία συναλλαγών. Μια στενή αντίληψη της οδηγίας θα ήταν δυνατό να συνεπάγεται αδικαιολόγητες παρεμβάσεις στη συνήθη εμπορική πρακτική.

38. Συνεπώς, η γνώμη μου είναι ότι το κράτος μέλος το οποίο κάνει χρήση της παρεκκλίσεως του άρθρου 10, παράγραφος 2, της οδηγίας ουδεμία φέρει υποχρέωση να διευκρινίσει την ημερομηνία κατά την οποία πρέπει να εκδίδονται τα τιμολόγια.

Το τρίτο ερώτημα

39. Με το τρίτο ερώτημα ερωτάται κατά πόσον η οδηγία επιβάλλει στα κράτη μέλη τη θέσπιση κανόνων σχετικών με την τήρηση εγγράφων στοιχείων όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών και την πληρωμή σε περίπτωση που το εν λόγω κράτος κάνει χρήση της παρεκκλίσεως του άρθρου 10, παράγραφος 2, της οδηγίας.

40. Με το άρθρο 22 της οδηγίας, αναφορικά με τις υποχρεώσεις των υποχρέων για πληρωμή φόρου προσώπων, στο πλαίσιο εγχωρίων συναλλαγών, θεσπίζονται λίγοι ειδικοί κανόνες σχετικά με τα έγγραφα στοιχεία που πρέπει να τηρούνται από τους υποκειμένους στον φόρο. Εκτός από ορισμένες επιταγές σχετικά με την έκδοση και το περιεχόμενο των τιμολογίων και των δηλώσεων, η εν λόγω διάταξη απλώς επιβάλλει στους υποκειμένους στον φόρο τη γενική υποχρέωση του άρθρου 22, παράγραφος 2, σχετικά με την τήρηση επαρκώς λεπτομερών λογιστικών ώστε να επιτρέπεται η εφαρμογή του φόρου και ο έλεγχος των φορολογικών αρχών. Επιπλέον, το άρθρο 22, παράγραφος 8, παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια επιβολής και όσων άλλων υποχρεώσεων θεωρούν αναγκαίες για τη σωστή συλλογή του φόρου και για την αποτροπή καταστρατηγήσεων.

41. Επομένως, η οδηγία παρέχει στα κράτη μέλη σημαντικό περιθώριο εκτιμήσεως σχετικά με τη διατύπωση των κανόνων που είναι αναγκαίοι για τη σωστή εφαρμογή του φόρου. Όπως προκύπτει αυτή η ευρεία εξουσία εκτιμήσεως είναι η ενδεδειγμένη εφόσον είναι ανάγκη, κατά τη διατύπωση των σχετικών κανόνων, τα κράτη μέλη να λαμβάνουν υπόψη μια ευρεία κλίμακα παραγόντων συμπεριλαμβανομένων των διαφορών, ως προς το μέγεθος των επιχειρήσεων και τον τύπο των εμπορικών δραστηριοτήτων καθώς και των ειδικοτέρων απαιτήσεων που είναι σχετικές με τις λογιστικές καταγραφές που έχουν θεσπιστεί από το εταιρικό δίκαιο ή τη σχετική με την άμεση φορολογία νομοθεσία. Παράλληλα με τη θέσπιση κανόνων σχετικά με την τήρηση λογιστικών, τα κράτη μέλη θα πρέπει να διενεργούν περιοδικούς ελέγχους προκειμένου να διασφαλίζεται η συμμόρφωση των υποκειμένων στον φόρο προς τέτοιους κανόνες. Είναι δυνατόν, ειδικότερα στην περίπτωση μικρότερων επιχειρήσεων εντός των οποίων δεν υφίστανται ικανοποιητικοί εσωτερικοί έλεγχοι λογιστικών, να υφίσταται η πρόθεση συμπληρώσεως τέτοιων ελέγχων μέσω της χρήσεως τεχνικών μεθόδων για την ανάλυση των λογιστικών.

42. Κατόπιν της ανωτέρω αναλύσεως θα ήταν άσκοπο να ερμηνεύσει το Δικαστήριο την οδηγία ως επιτάσσουσα στα κράτη μέλη να επιβάλλουν ιδιαίτερες μη ρητώς προβλεπόμενες απ' αυτή απαιτήσεις. Αυτό που είναι σημαντικό είναι να διασφαλίζουν τα κράτη μέλη, στο μέτρο του δυνατού, ότι οι υποκείμενοι στον φόρο θα πραγματοποιούν τις αναγκαίες εγγραφές και θα καταβάλλουν τον φόρο όσον αφορά όλες τις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών και θα ζητούν την έκπτωση του ΦΠΑ μόνο για τις νόμιμες επαγγελματικές τους δαπάνες. Η άποψή μου είναι ότι η οδηγία πρέπει να ερμηνευθεί ως αφήνουσα στα κράτη σημαντικό περιθώριο όσον αφορά τη θέσπιση κανόνων για την επίτευξη του σκοπού αυτού.

43. Επομένως, είμαι της γνώμης ότι η οδηγία δεν απαιτεί από τα κράτη μέλη τη

θέσπιση κανόνων σχετικά με την τήρηση εγγράφων στοιχείων και καταγραφές αναφορικά με την παρασχεθείσα υπηρεσία και την πληρωμή της πέραν του κανόνα ο οποίος επιβάλλει την έκδοση τιμολογίου σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3. Το ζήτημα αν ένα κράτος μέλος έχει κάνει χρήση της παρεκκλίσεως του άρθρου 10, παράγραφος 2, είναι άσχετο, κατά τη γνώμη μου, με το ερώτημα αυτό.

Οι συνέπειες ενδεχόμενου ασυμβιβάστου της ιταλικής νομοθεσίας προς την οδηγία

44. Νομίζω ότι το συμπέρασμα είναι ότι η ιταλική νομοθεσία δεν είναι ασυμβίβαστη με την οδηγία. Όμως, ακόμη και αν συνέβαινε κάτι τέτοιο, δεν θα μπορούσαν οι ιταλικές αρχές να επικαλεστούν την οδηγία προκειμένου να δικαιολογήσουν την επιβολή ποινής στην Italittica εφόσον η εταιρία αυτή συμμορφώθηκε προς την ιταλική νομοθεσία.

45. Είναι σαφές ότι τις οδηγίες, σε περίπτωση μη κανονικής μεταφοράς τους στις εθνικές νομοθεσίες, μπορούν να επικαλούνται μόνο οι ιδιώτες κατά των οργάνων του κράτους ενώ δεν είναι δυνατόν το αντίθετο. Επομένως, οι αρχές ενός κράτους δεν μπορούν να αγνοήσουν τη δική τους νομοθεσία, την οποία θεωρούν ασύμβατη με μια οδηγία προκειμένου να επιβάλουν κάποια υποχρέωση σε ιδιώτες. Με την απόφασή του Faccini Dori [6] το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι, ελλείψει μέτρων μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο, οι ιδιώτες δεν μπορούν να στηριχθούν σε μια οδηγία προκειμένου να απαιτήσουν την αναγνώριση δικαιώματος έναντι άλλου ιδιώτη και να προβάλουν τέτοια δικαιώματα ενώπιον εθνικού δικαστηρίου. Κατά μείζονα λόγο, σε περίπτωση που δεν έχουν ληφθεί τα κατάλληλα μέτρα μεταφοράς [7], το κράτος και τα όργανά του δεν μπορούν να επικαλεστούν μια οδηγία προκειμένου να επιβάλουν σε ιδιώτες υποχρεώσεις.

46. Επιπλέον δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι, αντίθετα προς την προφανή της έννοια, η ιταλική νομοθεσία πρέπει να ερμηνευθεί ως σύμφωνη με την οδηγία. Ο γενικός κανόνας ότι τα εθνικά δικαστήρια υποχρεούνται να ερμηνεύουν την εθνική τους νομοθεσία υπό το φως του γράμματος και του σκοπού των οδηγιών δεν ισχύει σε περίπτωση που το αποτέλεσμα μιας τέτοιας ερμηνείας της εθνικής νομοθεσίας θα συνεπαγόταν την αναγνώριση ποινικής ευθύνης υπό περιστάσεις όπου τέτοια ευθύνη δεν ανακύπτει βάσει της εθνικής, αποκλειστικώς και μόνο, νομοθεσίας. Ο λόγος του περιορισμού αυτού είναι ότι ευρεία ερμηνεία της ποινικής νομοθεσίας έρχεται σε αντίθεση με την θεμελιώδη αρχή της νομιμότητας (nullum crimen, nulla poena sine lege) [8].

6 — Απόφαση της 14ης Ιουλίου 1994, υπόθεση C-91/92 (Συλλογή 1994, σ. I-3325).

7 — Απόφαση της 11ης Ιουνίου 1987, υπόθεση 14/86, Pretore di Salò κατ' αγνώστων (Συλλογή 1987, σ. 2545, σκέψεις 19 και 20).

8 — Απόφαση της 8ης Οκτωβρίου 1987, υπόθεση 80/86, Kolpinghuis Nijmegen (Συλλογή 1987, σ. 3969, σκέψη 13), και προτάσεις στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-206/88 και C-207/88, Vessoso και Zanetti (απόφαση της 28ης Μαρτίου 1990, Συλλογή 1990, σ. I-1461, παράγραφοι 24 έως 26).

Συμπέρασμα

Κατά συνέπεια, η άποψή μου είναι ότι στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η εξής απάντηση:

«1) Το άρθρο 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, επιτρέπει στα κράτη μέλη να ορίζουν ότι η είσπραξη του τιμήματος πρέπει να θεωρείται ως το γεγονός το οποίο, όσον αφορά όλες τις παροχές υπηρεσιών, καθιστά τον φόρο απαιτητό.

2) Το κράτος μέλος το οποίο κάνει χρήση της παρεκκλίσεως του άρθρου 10, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, δεύτερη περίπτωση, δεν υποχρεούται να προβλέψει συγκεκριμένη περίοδο, ύστερα από την ημερομηνία της γενεσιουργού αιτίας του φόρου, εντός της οποίας πρέπει να εκδίδεται το τιμολόγιο ή το χρησιμεύον ως τιμολόγιο έγγραφο, ακόμα και αν το τίμημα δεν έχει καταβληθεί.

3) Το κράτος μέλος που κάνει χρήση της προαναφερθείσας παρεκκλίσεως δεν υποχρεούται να θεσπίσει συγκεκριμένους κανόνες σχετικά με την τήρηση εγγράφων στοιχείων και την καταγραφή των σχετικών πράξεων όσον αφορά την παρασχεθείσα υπηρεσία και την πληρωμή της όταν το τιμολόγιο ή το χρησιμεύον ως τιμολόγιο έγγραφο δεν έχει εκδοθεί ή το τίμημα δεν έχει καταβληθεί.»