# ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ

της 21ης Μαρτίου 2000 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-110/98 έως C-147/98,

που έχουν ως αντικείμενο αιτήσεις του Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Ισπανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με τις οποίες ζητείται, στο πλαίσιο των διαφορών που εκκρεμούν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

**Gabalfrisa SL κ.λπ.**

και

**Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),**

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 17 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. 09/01, σ. 49),

* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους G. C. Rodríguez Iglesias, Πρόεδρο, J. C. Moitinho de Almeida (εισηγητή), L. Sevón και R. Schintgen, προέδρους τμήματος, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann, H. Ragnemalm και M. Wathelet, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Saggio,
γραμματέας: R. Grass,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— οι Tarragona 161 SA (C-112/98 και C-136/98), εκπροσωπούμενοι από τους F. Alonso Fernández, E. Andres και A. Azpeitia Gamazo, δικηγόρους Μαδρίτης,

— η Gran Vía Zaragoza SA (C-116/98 και C-118/98 έως C-120/98), εκπροσωπούμενη από τον M. Laborda Aured, εντολοδόχο,

— η Savigi 89 SA (C-123/98), εκπροσωπούμενη από τον G. Galiano Quesada, δικηγόρο Βαρκελώνης,

— η Plácida Jiménez SL (C-125/98), εκπροσωπούμενη από τον J. Jiménez Cano, εντολοδόχο,

— ο Jesús Corral García, (C-132/98), που ο ίδιος εκπροσωπεί τον εαυτό του,

— η Gesba SA (C-137/98), εκπροσωπούμενη από τον M. Casasus Camps, εντολοδόχο,

— η Estació de Servei El Trevol SL (C-138/98), εκπροσωπούμενη από τον J. Gibert Canet, δικηγόρο Βαρκελώνης,

— η Bungy Fun Germany GBDR (C-147/98), εκπροσωπούμενη από τον F. Marcos, δικηγόρο Ταρραγωνίας,

— η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τη M. López-Monis Gallego, abogado del Estado,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Μ. Απέσσο, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, και την Α. Ροκοφύλλου, Εισηγήτρια στην Ειδική Νομική Υπηρεσία, Τμήμα Ευρωπαϊκού Κοινοτικού Δικαίου,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους M. Díaz-Llanos La Roche, νομικό σύμβουλο, και C. Gómez de la Cruz, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση του εισηγητή δικαστή,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 7ης Οκτωβρίου 1999,

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

1 Με διατάξεις της 19ης Δεκεμβρίου 1997 (C-110/98 έως C-115/98, C-117/98, C-120/98 και C-125/98 έως C-146/98), της 30ής Ιανουαρίου 1998 (C-121/98 έως C-124/98 και C-147/98) και της 25ης Φεβρουαρίου 1998 (C-116/98, C-118/98 και C-119/98), που έφθασαν στο Δικαστήριο στις 14 Απριλίου 1998, το Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 17 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 υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς ορισμένων επιχειρηματιών ή ελευθέρων επαγγελματιών προς διάφορες υπηρεσίες της Agencia Estatal de Administración Tributaria (κρατική υπηρεσία διαχειρίσεως φόρων, στο εξής: AEAT), σχετικά με την έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας (στα εξής: ΦΠΑ) που είχε καταβληθεί για πράξεις πραγματοποιηθείσες πριν από την έναρξη των δραστηριοτήτων τους.

## Η έκτη οδηγία

3 Το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας, το οποίο προσδιορίζει την έννοια των υποκειμένων στον φόρο ορίζει:

«1. Θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής.

2. Οικονομικές δρασηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελμάτων η των εξομοιουμένων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότης θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου η άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.»

4 Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, το οποίο διέπει το δικαίωμα για έκπτωση, ορίζει:

«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 παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.

(...)».

5 Το άρθρο 22 της έκτης οδηγίας, το οποίο ρυθμίζει τις υποχρεώσεις των υποχρέων προς φόρο σύμφωνα με το εσωτερικό σύστημα προβλέπει:

«1. Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή και την παύση της δραστηριότητός του ως υποκειμένου στον φόρο.

(...)

8. Με την επιφύλαξη των διατάξεων, οι οποίες θα θεσπισθούν δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 4, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να ορίζουν και άλλες υποχρεώσεις, που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση επακριβούς εισπράξεως του φόρου και για την αποτροπή καταστρατηγήσεων.

(...)».

## Η σχετική με τον ΦΠΑ εθνική νομοθεσία

6 Το άρθρο 100 του νόμου 37/1992, της 28ης Δεκεμβρίου 1992, της 28ης Δεκεμβρίου 1992, για τη θέσπιση του φόρου προστιθεμένης αξίας (*BOE* αριθ. 312, της 29ης Δεκεμβρίου 1992, διορθωτικό *BOE* αριθ. 33, της 8ης Φεβρουαρίου 1993), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 10, παράγραφος 7, του νόμου 13/1996, της 30ής Δεκεμβρίου 1996, περί φορολογικών, διοικητικών και κοινωνικών μέτρων (*BOE* αριθ. 315, της 31ης Δεκεμβρίου 1996, στο εξής: νόμος 37/1992), προβλέπει ότι δικαίωμα για έκπτωση δεν υφίσταται μετά την εκπνοή προθεσμίας πέντε μηνών υπολογιζομένης από τη γένεση του δικαιώματος αυτού.

7 Το άρθρο 111 του νόμου 37/1992, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 10, παράγραφος 7, του νόμου 13/1996, της 30ής Δεκεμβρίου 1996, περί φορολογικών, διοικητικών και κοινωνικών μέτρων (*BOE* αριθ. 315, της 31ης Δεκεμβρίου 1996, στο εξής: νόμος 37/1992), ορίζει:

«1. Οι επιχειρηματίες ή οι ελεύθεροι επαγγελματίες μπορούν να εκπίπτουν τον φόρο που καταβλήθηκε πριν από την έναρξη των επιχειρηματικών ή επαγγελματικών δραστηριοτήτων τους από τη στιγμή που πράγματι αρχίζουν τις δραστηριότητες αυτές ή, ανάλογα με την περίπτωση, έναν τομέα των δραστηριοτήτων αυτών, πάντοτε και υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα για έκπτωση δεν έχει απολεσθεί λόγω παρόδου της προθεσμίας που προβλέπεται στο άρθρο 100 του νόμου αυτού.

(...)

5. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, οι επιχειρηματίες ή ελεύθεροι επαγγελματίες που ζητούν έκπτωση του φόρου που έχουν καταβάλει πριν από την έναρξη των δραστηριοτήτων τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 93, παράγραφος 3, του παρόντος νόμου, πρέπει να πληρούν τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

1° να έχουν υποβάλει, βάσει διαδικασίας που θα καθορισθεί νομοθετικώς, δήλωση πριν από την έναρξη των επιχειρηματικών ή επαγγελματικών δραστηριοτήτων ή

ενός τομέα των δραστηριοτήτων αυτών, πριν από την καταβολή των εν λόγω φόρων (...),

2° να αρχίσουν τις επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες εντός προθεσμίας ενός έτους από της υποβολής της μνημονευομένης στο ανωτέρω σημείο 1 δηλώσεως. Παρ' όλ' αυτά, η αρμόδια αρχή δύναται, βάσει διαδικασίας που θα καθορισθεί νομοθετικώς, να παρατείνει την προμνημονευθείσα προθεσμία ενός έτους όταν η φύση των δραστηριοτήτων που πρόκειται να ασκηθούν στο μέλλον ή οι περιστάσεις που έχουν σχέση με την έναρξη των δραστηριοτήτων το δικαιολογούν.

Όταν οι μνημονευθείσες προϋποθέσεις δεν πληρούνται, δεν είναι δυνατή η έκπτωση του καταβληθέντος φόρου πριν από την πραγματική έναρξη των δραστηριοτήτων και ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να προβεί σε σχετική διόρθωση αναφορικά με οποιαδήποτε τυχόν έκπτωση.

Οι διατάξεις της ανωτέρω παραγράφου 5 δεν ισχύουν όσον αφορά τους φόρους που έχουν καταβληθεί για την απόκτηση γηπέδων, ως προς τους οποίους η έκπτωση μπορεί να γίνει μόνον ύστερα από την πραγματική έναρξη των επιχειρηματικών ή επαγγελματικών δραστηριοτήτων ή, ανάλογα με την περίπτωση, αυτών του διαφοροποιημένου τομέα. Στην περίπτωση αυτή, το δικαίωμα για έκπτωση λογίζεται γεννηθέν κατά την ημερομηνία που σηματοδοτεί την έναρξη των εν λόγω δραστηριοτήτων.»

8 Η δεύτερη μεταβατική διάταξη του νόμου 13/1996 προσθέτει:

«Η διαδικασία εκπτώσεως του φόρου που καταβλήθηκε πριν από την έναρξη των επιχειρηματικών ή επαγγελματικών δραστηριοτήτων, έναρξη που έγινε πριν από τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, ρυθμίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του τελευταίου νόμου.

Η μεταβατική αυτή διάταξη εφαρμόζεται αποκλειστικώς επί του φόρου που καταβλήθηκε κατά τη διάρκεια των πέντε ετών που προηγήθηκαν της θέσεως σε ισχύ του παρόντος νόμου.»

9 Το άρθρο 29 του βασιλικού διατάγματος 1624/1992, της 29ης Δεκεμβρίου 1992, για τη θέσπιση της ρυθμίσεως σχετικά με τον ΦΠΑ (*BOE* αριθ. 314, της 31ης Δεκεμβρίου 1992), διευκρινίζει:

«1. Οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να υποβάλλουν αιτήσεις και να προβαίνουν στην κατωτέρω μνημονευόμενη επιλογή:

(...)

4°. να ζητήσουν την παράταση της προθεσμίας που προβλέπεται στο άρθρο 111, παράγραφος 1, του νόμου για την έναρξη των επιχειρηματικών ή επαγγελματικών δραστηριοτήτων.

2. (...)

Η υποβολή της αιτήσεως πρέπει να γίνεται εντός των ακολούθων περιόδων:

(...)

4°.όσον αφορά τη μνημονευόμενη στο σημείο 4° της προηγουμένης παραγράφου περίπτωση δύο μήνες πριν από την εκπνοή της προβλεπομένης προθεσμίας ενός έτους».

## Το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

10 Ορισμένες υπηρεσίες του AEAT δεν επέτρεψαν στους προσφεύγοντες της κύριας δίκης να προβούν σε έκπτωση του ΦΠΑ που είχε καταβληθεί για πράξεις που είχαν πραγματοποιηθεί πριν από την έναρξη των δραστηριοτήτων τους, συχνά κατασκευαστικών εργασιών, λόγω της μη τηρήσεως των προϋποθέσεων του άρθρου 111 του νόμου 37/1992 ή των προϋποθέσεων που μνημονεύονται στο άρθρο 28 του βασιλικού διατάγματος 1624/1992.

11 Θεωρώντας ότι οι προϋποθέσεις του άρθρου 111 του νόμου 37/1992 έρχονται σε αντίθεση με το άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης προσέβαλαν τις αποφάσεις διαφόρων υπηρεσιών του AEAT ενώπιον του Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

12 Από τις διατάξεις περί παραπομπής προκύπτει ότι, σύμφωνα με διάταξη του Tribunal Económico-Administrativo Central της 29ης Μαρτίου 1990, ένα Tribunal Económico-Administrativo αποτελεί δικαστήριο κατά την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης. Πράγματι, ένα τέτοιο όργανο πληροί τις πέντε προϋποθέσεις που απαιτούνται σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την έννοια του δικαστηρίου βάσει της διατάξεως αυτής, δηλαδή ίδρυση διά νόμου, μόνιμος χαρακτήρας, δεσμευτική δικαιοδοσία, κατ' αντιμωλίαν διαδικασία και εφαρμογή των κανόνων δικαίου.

13 Διατηρώντας αμφιβολίες σχετικά με το συμβατό του νόμου 37/1992 με το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, το Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña αποφάσισε την αναστολή της ενώπιόν του διαδικασίας και την υποβολή στο Δικαστήριο, όσον αφορά κάθε μία από τις υποθέσεις, του ακολούθου προδικαστικού ερωτήματος:

«Όσον αφορά τον φόρο προστιθεμένης αξίας που έχει καταβληθεί από υποκείμενο σ' αυτόν φορολογούμενο πριν από την κανονική έναρξη πραγματοποιήσεως των φορολογητέων πράξεων, επιτρέπει ο τρόπος κατά τον οποίον το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, έχει ρυθμίσει το δικαίωμα για έκπτωση, η άσκηση του δικαιώματος αυτού να εξαρτάται, λόγω της ανάγκης αποφυγής φοροδιαφυγής, από ορισμένες προϋποθέσεις — όπως η υποβολή ρητής αιτήσεως πριν ο φόρος καταστεί απαιτητός καθώς και η έναρξη της συνήθους πραγματοποιήσεως των φορολογητέων πράξεων εντός συγκεκριμένης προθεσμίας υπολογιζομένης από την ημερομηνία υποβολής της αιτήσεως αυτής — των οποίων η μη τήρηση κολάζεται με την απώλεια του δικαιώματος για έκπτωση ή, τουλάχιστον, από την αναβολή ενάρξεως ισχύος του δικαιώματος μέχρι την έναρξη της εν λόγω συνήθους πραγματοποιήσεως των φορολογητέων πράξεων;»

14 Με διάταξη της 8ης 1998, ο Πρόεδρος του Δικαστηρίου αποφάσισε τη συνεκδίκαση προς διευκόλυνση της έγγραφης και προφορικής διαδικασίας και για την έκδοση κοινής αποφάσεως των υποθέσεων C-110/98 έως C-147/98.

**Επί του παραδεκτού**

15 Επιβάλλεται, προκαταρκτικώς, να εξετασθεί αν το Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña αποτελεί δικαστήριο κατά την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης.

*Η εθνική νομοθεσία σχετικά με τα Tribunales Económico- Administrativos*

16 Το άρθρο 90 του γενικού φορολογικού νόμου 230/1963, της 28ης Δεκεμβρίου 1963 (*BOE* της 30ής Δεκεμβρίου 1963), προβλέπει ότι η διαχείριση, η εκκαθάριση και η είσπραξη φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων, αφενός, και η αντιμετώπιση ενστάσεων, αφετέρου, ανατίθενται σε διαφορετικά όργανα.

17 Το άρθρο 163 του νόμου 230/1963 ορίζει ότι οι φορολογικές ενστάσεις εμπίπτουν στη δικαιοδοσία των Tribunales Económico-Administrativos.

18 Το άρθρο 1 του βασιλικού διατάγματος 391/1996, της 1ης Μαρτίου 1996, για την έγκριση του κανονισμού διαδικασίας των οικονομικοδιοικητικού χαρακτήρα ενστάσεων (*BOE* αριθ. 72, της 23ης Μαρτίου 1996· διορθωτικό *BOE* αριθ. 168, της 12ης Ιουλίου 1996), προβλέπει ότι οι φορολογικού χαρακτήρα ενστάσεις εξετάζονται και επιλύονται σύμφωνα με τις νομοθετικές διατάξεις του εν λόγω διατάγματος.

19 Το άρθρο 3 του εν λόγω διατάγματος ορίζει:

«Αρμόδιοι για εκδίκαση και έκδοση αποφάσεως επί των οικονομικοδιοικητικού χαρακτήρα ενστάσεων είναι:

1. Ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών.

2. Το Tribunal Económico-Administrativo Central.

3. Τα Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

4. Τα Tribunales Económico-Administrativos Locales της Ceuta και της Melilla.»

20 Το άρθρο 40 του νομοθετικού διατάγματος 2795/1980, της 12ης Δεκεμβρίου 1980, για την εφαρμογή του νόμου 39/1980 για τη θέσπιση των βάσεων της οικονομικο-διοικητικής διαδικασίας (*BOE* της 30ής Δεκεμβρίου 1980), και τα άρθρα 4, παράγραφος 2, και 119, παράγραφοι 3 και 4, του βασιλικού διατάγματος 391/1996 διευκρινίζουν ότι κατά των αποφάσεων των Tribunales Económico-Administrativos είναι δυνατή η προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

21 Τα άρθρα 4, παράγραφος 1, σημείο 3, του νομοθετικού διατάγματος 2795/1980 και 8, παράγραφος 1, του βασιλικού διατάγματος 391/1996 προβλέπουν ότι ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών αποφαίνεται, μεταξύ άλλων, επί των φορολογικού χαρακτήρα ενστάσεων ως προς τις οποίες, λόγω της φύσεως, του ποσού ή της σπουδαιότητάς τους, το Tribunal Económico-Administrativo Central έκρινε ότι έπρεπε να επιλυθούν από τον εν λόγω υπουργό.

22 Τα άρθρα 5, στοιχείο c, του νομοθετικού διατάγματος 2795/1980 και 9, παράγραφος 1, στοιχείο b, του βασιλικού διατάγματος 391/1996 ορίζουν ότι το Tribunal Económico-Administrativo Central αποφαίνεται, μεταξύ άλλων, επί των εφέσεων κατά των αποφάσεων των Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

23 Το άρθρο 16, παράγραφοι 1, 5 και 7, του βασιλικού διατάγματος 391/1996 διευκρινίζει ότι τα Tribunales Económico-Administrativos Regionales σύγκεινται από έναν πρόεδρο, από τρία τουλάχιστον μέλη και ένα γραμματέα, έκαστος των οποίων έχει

μία ψήφο. Ο πρόεδρος, οι πρόεδροι τμήματος και τα μέλη διορίζονται μεταξύ των υπαλλήλων των διοικητικών υπηρεσιών που μνημονεύονται στην πειριγραφή των θέσεων και ανακαλούνται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Ο γραμματέας είναι abogado del Estado.

24 Δυνάμει των άρθρων 169 του νόμου 230/1963, 17, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 2795/1980 και 40, παράγραφος 1, του βασιλικού διατάγματος 391/1996, όταν υποβληθεί μια φορολογικού χαρακτήρα ένσταση, η αρμόδια αρχή έχει την εξουσία να επανεξετάσει όλα τα ζητήματα που απορρέουν από την εκκαθάριση ή την ένσταση, ασχέτως αν αυτά έχουν ή όχι τεθεί από τους ενδιαφερομένους.

25 Το άρθρο 40, παράγραφος 2, του βασιλικού διατάγματος 391/1996 προσθέτει ότι, όπως είναι επόμενο, η αρμόδια αρχή δύναται: α) να επιβεβαιώσει την αμφισβητουμένη πράξη· β) να την ακυρώσει, εν όλω ή εν μέρει· γ) να διευκρινίσει τα σχετικά δικαιώματα και υποχρεώσεις ή να διατάξει τα όργανα διαχειρίσεως να προβούν στις πράξεις που επιβάλλονται από την απόφαση που λαμβάνεται κατόπιν της ενστάσεως.

26 Τα άρθρα 17, παράγραφος 2, του νομοθετικού διατάγματοςα 2795/1980 και 40, παράγραφος 3, του βασιλικού διατάγματος 391/1996 διασαφηνίζουν ότι, σε περίπτωση που η αρμόδια αρχή σκοπεύει να αποφανθεί επί των ζητημάτων που δεν τέθηκαν από τους ενδιαφερομένους, η εν λόγω αρχή πληροφορεί σχετικά αυτούς που εκπροσωπούνται και τους χορηγεί προθεσμία δεκαπέντε ημερών για να διατυπώσουν παρατηρήσεις.

27 Το άρθρο 35, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 2795/1980 προβλέπει ότι τα Tribunales Económico-Administrativos αποφαίνονται επί των ενστάσεων που υποβάλλονται στην κρίση τους. Τα άρθρα 23, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 2795/1980 και 104 του βασιλικού διατάγματος 391/1996 διευκρινίζουν ότι, εάν, εντός προθεσμίας ενός έτους ύστερα από την προσφυγή ενώπιον οποιασδήποτε αρχής, δεν έχει ληφθεί απόφαση επί μιας φορολογικού χαρακτήρα ενστάσεως, η ένσταση αυτή λογίζεται απορριφθείσα, οπότε ο ενδιαφερόμενος δύναται να ασκήσει προσφυγή κατά της απορριπτικής αυτής αποφάσεως ενώπιον του αρμοδίου δικαστηρίου.

28 Δυνάμει του άρθρου 55 του βασιλικού διατάγματος 391/1996, οι οριστικές αποφάσεις των Tribunales Económico-Administrativos δεν μπορούν να ανακληθούν ή να τροποποιηθούν από τη διοίκηση με εξαίρεση τις περιπτώσεις αυτοδικαίας ακυρότητας ή αιτήσεως αναθεωρήσεως.

29 Τα άρθρα 30 και 32 του νομοθετικού διατάγματος 2795/1980 καθώς και τα άρθρα 90 και 97 του βασιλικού διατάγματος 391/1996 επιτρέπουν στους ενδιαφερομένους να υποβάλουν, προς στήριξη των αξιώσεών τους, υπομνήματα και αποδεικτικά στοιχεία καθώς και να ζητήσουν να γίνει δημοσίως η σχετική συνεδρίαση.

30 Τα άρθρα 20 και 35, παράγραφος 2, του νομοθετικού διατάγματος 2795/1980 διευκρινίζουν ότι οι αποφάσεις των Tribunales Económico-Administrativos αιτιολούνται de facto και de jure.

31 Το άρθρο 110, παράγραφος 2, του βασιλικού διατάγματος 391/1996 προβλέπει ότι, εάν, κατόπιν αποφάσεως ενός Tribunal Económico-Administrativo Regional, η διοίκηση οφείλει να διορθώσει την πράξη που αποτέλεσε το αντικείμενο της ενστάσεως, η διοίκηση οφείλει να πράξει τούτο εντός προθεσμίας δεκαπέντε ημερών. Το άρθρο 110, παράγραφος 4, του βασιλικού διατάγματος 391/1996 προσθέτει ότι, εάν, κατόπιν αποφάσεως ενός Tribunal Económico-Administrativo Regional, η διοίκηση οφείλει να επιστρέψει τα άνευ νομίμου αιτίας εισπραχθέντα ποσά, ο ενδιαφερόμενος δικαιούται νομίμων τόκων υπολογιζομένων από την ημερομηνία κατά την οποία προέβη στην άνευ νομίμου αιτίας καταβολή.

32 Το άρθρο 112 του βασιλικού διατάγματος 391/1996 ορίζει ότι οι γραμματείς των Tribunales Económico-Administrativos Regionales μεριμνούν για την εκτέλεση των

αποφάσεων των τελευταίων και λαμβάνουν ή, ανάλογα με την περίπτωση, προτείνουν στον πρόεδρο τη λήψη των μέτρων που είναι κατάλληλα για την άρση των εμποδίων που κωλύουν την εκτέλεσή τους.

*Εκτίμηση του Δικαστηρίου*

33 Προκειμένου να εκτιμηθεί αν το αιτούν όργανο είναι δικαστήριο κατά την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης, ζήτημα που εμπίπτει αποκλειστικώς στο κοινοτικό δίκαιο, το Δικαστήριο λαμβάνει υπόψη ένα σύνολο στοιχείων όπως είναι η ίδρυση του εν λόγω οργάνου με νόμο, η μονιμότητά του, ο δεσμευτικός χαρακτήρας της δικαιοδοσίας του, ο κατ' αντιμωλίαν χαρακτήρας της ενώπιόν του διαδικασίας, η εκ μέρους του οργάνου αυτού εφαρμογή των κανόνων δικαίου καθώς και η ανεξαρτησία του (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-54/96, Dorsch Consult, Συλλογή 1997, σ. I-4961, σκέψη 23, και την παρατιθέμενη σ' αυτή νομολογία).

34 Συναφώς, διαπιστώνεται, πρώτον, ότι η αποστολή των Tribunales Económico-Administrativos έχει καθορισθεί από τον νόμο 230/1963 και το νομοθετικό διάταγμα 2795/1980. Η διαδικασία των φορολογικού χαρακτήρα ενστάσεων έχει οργανωθεί με το βασιλικό διάταγμα 391/1996. Έτσι, από τον νόμο 230/1963, το νομοθετικό διάταγμα 2795/1980 και το βασιλικό διάταγμα 391/1996 καταδεικνύεται ότι τα Tribunales Económico-Administrativos έχουν ιδρυθεί διά νόμου και διαθέτουν μονιμότητα.

35 Περαιτέρω, διαπιστώνεται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 35, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 2795/1980, τα Tribunales Económico-Administrativos αποφαίνονται επί των ενστάσεων που τους υποβάλλονται. Εξάλλου, από τα άρθρα 163 του νόμου 230/1963, 40 του νομοθετικού διατάγματος 2795/1980, 4, παράγραφος 2, και 119, παράγραφοι 3 και 4, του βασιλικού διατάγματος 391/1996 προκύπτει ότι οι αποφάσεις των φορολογικών αρχών μπορούν να προσβάλλονται ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων μόνον ύστερα από την υποβολή ενστάσεως ενώπιον των Tribunales Económico-Administrativos. Επομένως, η δικαιοδοσία αυτών των Tribunales έχει δεσμευτικό χαρακτήρα.

36 Εξάλλου, από τα άρθρα 55 και 110 του βασιλικού διατάγματος 391/1996 προκύπτει ότι, εκτός από τις περιπτώσεις αυτοδικαίας ακυρότητας ή αιτήσεως αναθεωρήσεως, οι οριστικές αποφάσεις των Tribunales Económico-Administrativos δεν μπορούν ούτε να ανακαλούνται ούτε να τροποποιούνται από τις φορολογικές αρχές οι οποίες οφείλουν να τις εκτελούν και, ενδεχομένως, να διορθώνουν την προσβαλλομένη πράξη ή να επιστρέφουν τα άνευ νομίμου αιτίας εισπραχθέντα ποσά. Σύμφωνα με το άρθρο 112 του εν λόγω διατάγματος, οι γραμματείς των Tribunales Económico-Administrativos μεριμνούν για την εκτέλεση των αποφάσεών τους και λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα για την άρση των εμποδίων που κωλύουν την εκτέλεσή τους. Επομένως, οι οριστικές αποφάσεις των Tribunales Económico-Administrativos έχουν υποχρεωτικήν ισχύ.

37 Όσον αφορά τον κατ' αντιμωλίαν χαρακτήρα της διαδικασίας των φορολογικού χαρακτήρα ενστάσεων, πρέπει να υπομνησθεί ότι η επιταγή μιας κατ' αντιμωλίαν διαδικασίας δεν αποτελεί απόλυτο κριτήριο (προπαρατεθείσα απόφαση Dorsch Consult, σκέψη 31). Εν προκειμένω, οι ενδιαφερόμενοι δύνανται, σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του νομοθετικού διατάγματος 2795/1980 καθώς και 90 και 97 του βασιλικού διατάγματος 391/1996, να υποβάλλουν, προς στήριξη των αξιώσεών τους, υπομνήματα και αποδεικτικά στοιχεία και να ζητούν η συνεδρίαση να γίνει δημοσίως. Εξάλλου, σύμφωνα με τα άρθρα 17, παράγραφος 2, του νομοθετικού διατάγματος 2795/1980 και 40, παράγραφος 3, του βασιλικού διατάγματος 391/1996, ένα Tribunal Económico-Administrativo που σκοπεύει να αποφανθεί επί ζητημάτων που δεν τέθηκαν από τους ενδιαφερομένους οφείλει να ενημερώσει σχετικώς αυτούς που εκπροσωπούνται και να τους παράσχει προθεσμία δεκαπέντε ημερών προκειμένου να διατυπώσουν παρατηρήσεις. Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να συναχθεί ότι η διαδικασία των φορολογικού χαρακτήρα ενστάσεων πληροί την επιταγή της κατ' αντιμωλίαν διαδικασίας.

38 Εξάλλου, από τα άρθρα 20 και 35, παράγραφος 2, του νομοθετικού διατάγματος 2795/1980 προκύπτει ότι οι αποφάσεις Tribunales Económico-Administrativos αιτιολογούνται de facto και de jure. Το άρθρο 1 του βασιλικού διατάγματος 391/1996 διασαφηνίζει ότι τα Tribunales Económico-Administrativos αποφαίνονται επί των φορολογικού χαρακτήρα ενστάσεων σύμφωνα με τις νομοθετικές διατάξεις και το εν λόγω διάταγμα. Σύμφωνα με το άρθρο 40, παράγραφος 2, του εν λόγω διατάγματος, τα Tribunales Económico-Administrativos είτε επιβεβαιώνουν την αμφισβητηθείσα πράξη είτε την ακυρώνουν, εν όλω ή εν μέρει, είτε, τέλος, διασαφηνίζουν τα ασκούντα επιρροή δικαιώματα και υποχρεώσεις ή διατάσσουν τα όργανα διαχειρίσεως να προβούν στη λήψη ορισμένων μέτρων. Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι τα Tribunales Económico-Administrativos εφαρμόζουν τους κανόνες δικαίου.

39 Τέλος, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι το άρθρο 90 του νόμου 230/1963 εγγυάται τον λειτουργικό διαχωρισμό μεταξύ, αφενός, των φορολογικών αρχών που είναι επιφορτισμένες με τη διαχείριση, είσπραξη και εκκαθάριση και, αφετέρου, των Tribunales Económico-Administrativos, τα οποία αποφαίνονται επί των ενστάσεων που υποβάλλονται κατά των αποφάσεων των εν λόγω αρχών χωρίς να λαμβάνουν καμιά οδηγία από τις φορολογικές αρχές.

40 Τέτοιες εγγυήσεις απονέμουν στα Tribunales Económico- Administrativos, αντίθετα προς ό,τι συνέβη με τον directeur des contributions directes et des accises στην απόφαση της 30ής Μαρτίου 1993, C-24/92, Corbiau (Συλλογή 1993, σ. I-1277, σκέψεις 15 και 16), την ιδιότητα του τρίτου σε σχέση με τις υπηρεσίες που έχουν λάβει την αποτελούσα το αντικείμενο της ενστάσεως απόφαση καθώς και την αναγκαία ανεξαρτησία, ώστε να είναι δυνατό να θεωρηθούν δικαστήριο κατά την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης.

41 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña πρέπει να θεωρηθεί δικαστήριο κατά την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης, οπότε το προδικαστικό ερώτημα είναι παραδεκτό.

**Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

42 Με το προδικαστικό του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσία να μάθει αν το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας απαγορεύει εθνική ρύθμιση η οποία εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος για έκπτωση του ΦΠΑ που έχει καταβληθεί από υποκείμενο στον φόρο πριν από την έναρξη της συνήθους πραγματοποιήσεως των φορολογητέων πράξεων από ορισμένες προϋποθέσεις, όπως η υποβολή ρητής αιτήσεως

υπό την έννοια αυτή πριν ο φόρος καταστεί απαιτητός καθώς και η τήρηση προθεσμίας ενός έτους μεταξύ της υποβολής αυτής και της πραγματικής ενάρξεως των φορολογητέων πράξεων και η οποία κολάζει τη μη τήρηση των προϋποθέσεων αυτών με την απώλεια του δικαιώματος για έκπτωση ή με την αναβολή της ασκήσεως του δικαιώματος αυτού μέχρι την πραγματική έναρξη της συνήθους πραγματοποιήσεως των φορολογητέων πράξεων.

43 Πρέπει, κατ' αρχάς, να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα για έκπτωση που προβλέπεται στα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορίζεται. Το δικαίωμα ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν πλήξει τις πραγματοποιηθείσες σε προγενέστερο στάδιο πράξεις (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18).

44 Επιβάλλεται, περαιτέρω, να υπομνησθεί ότι το σύστημα εκπτώσεων σκοπεί στο να ανακουφίσει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή έχει καταβληθεί στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα του ΦΠΑ διασφαλίζει την απόλυτη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ασχέτως του ποιοι είναι οι σκοποί ή τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων αυτών, και τούτο υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται οι ίδιες στον ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19, και της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal, Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 15).

45 Όπως το Δικαστήριο έχει κρίνει στην προπαρατεθείσα απόφαση Rompelman (σκέψη 23) και στην απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-110/94, INZO (Συλλογή 1996, σ. I-857, σκέψη 16), η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ ως προς τη φορολογική επιβάρυνση της επιχειρήσεως απαιτεί να θεωρούνται οι πρώτες δαπάνες επενδύσεως, που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες και ενόψει μιας επιχειρήσεως, ως οικονομικές δραστηριότητες, θα ήταν δε αντίθετο προς την αρχή αυτή οι σχετικές δραστηριότητες να μην αρχίζουν παρά μόνον κατά το χρονικό σημείο που η επιχείρηση έχει πράγματι καταστεί εκμεταλλεύσιμη, δηλαδή κατά το χρονικό σημείο που πραγματοποιείται η γένεση του φορολογητέου εισοδήματος. Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας θα επιβάρυνε τον επιχειρηματία με το κόστος του ΦΠΑ στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητάς του χωρίς να του παρέχει τη δυνατότητα να προβεί, σύμφωνα με το άρθρο 17, σε έκπτωση και θα κατέληγε σε αυθαίρετη διάκριση μεταξύ των δαπανών για επενδύσεις που

πραγματοποιούνται πριν από την πραγματική εκμετάλλευση μιας επιχειρήσεως και των δαπανών που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της εν λόγω εκμεταλλεύσεως.

46 Ωστόσο, δεν αντίκειται προς το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας το να απαιτεί μια φορολογική αρχή η δηλουμένη πρόθεση ενάρξεως οικονομικών δραστηριοτήτων που έχουν ως αποτέλεσμα την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων να επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία. Στην αλληλουχία αυτή, έχει σημασία να υπογραμμισθεί ότι η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο αποκτάται οριστικώς μόνον εάν η δήλωση της προθέσεως για την έναρξη των σχεδιαζομένων οικονομικών δραστηριοτήτων έχει γίνει καλοπίστως από τον ενδιαφερόμενο. Στις περιπτώσεις που χαρακτηρίζονται από απάτη ή κατάχρηση όπου, π.χ., ο εν λόγω ενδιαφερόμενος υποκρίθηκε ότι επιθυμεί να ασκήσει συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα, αλλά επιδίωξε, στην πραγματικότητα, να προσθέσει στην ιδιωτική του περιουσία αγαθά δυνάμενα να αποτελέσουν το αντικείμενο εκπτώσεως, η φορολογική αρχή μπορεί να ζητήσει, αναδρομικώς, την επιστροφή των ποσών ως προς τα οποία έγινε έκπτωση εφόσον οι εκπτώσεις αυτές χορηγήθηκαν βάσει ψευδών δηλώσεων (προπαρατεθείσες αποφάσεις Rompelman, σκέψη 24, και INZO, σκέψεις 23 και 24).

47 Επομένως, το πρόσωπο που εκδηλώνει την πρόθεση, επιβεβαιούμενη από αντικειμενικά στοιχεία, να αρχίσει, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας και το οποίο πραγματοποιεί τις πρώτες προς τούτο δαπάνες για επενδύσεις πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο. Επομένως, έχει, υπ' αυτή του την ιδιότητα, σύμφωνα με τα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας, το δικαίωμα άμεσης έκπτωσης του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε επί των δαπανών για επενδύσεις που έγιναν για τις ανάγκες των πράξεων στις οποίες σκοπεύει να προβεί και οι οποίες παρέχουν δικαίωμα για έκπτωση χωρίς να οφείλει να αναμένει την έναρξη της πραγματικής εκμεταλλεύσεως της επιχειρήσεώς του.

48 Ωστόσο, η Ισπανική Κυβωέρνηση ισχυρίζεται ότι οι συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 22, παράγραφοι 1 και 8, της έκτης οδηγίας επιτρέπουν να εξαρτάται η άσκηση του δικαιώματος για έκπτωση από προϋποθέσεις όπως η υποβολή ρητής αιτήσεως ή η τήρηση προθεσμίας ενός έτους μεταξύ μιας τέτοιας αιτήσεως και της πραγματικής ενάρξεως των φορολογητέων πράξεων.

49 Αφενός, μια τέτοια δήλωση επιδιώκει, σύμφωνα με την ίδια κυβέρνηση, τον ίδιο σχετικό με τον έλεγχο σκοπό που επιδιώκει και η δήλωση περί ενάρξεως, αλλαγής ή παύσεως δραστηριοτήτων που προβλέπεται στο άρθρο 22, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

50 Αφετέρου, σύμφωνα με την ίδια κυβέρνηση καθώς και με την Ελληνική Κυβέρνηση, η ευχέρεια που έχουν τα κράτη μέλη να προβλέπουν, δυνάμει του άρθρου 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, συμπληρωματικές υποχρεώσεις πλην αυτών που προβλέπονται στην οδηγία αυτή για τη διασφάλιση της ακριβούς εισπράξεως του φόρου και για την αποφυγή φοροδιαφυγής περιλαμβάνει και την υποχρέωση να εξαρτάται η άσκηση του δικαιώματος για έκπτωση από την υποβολή ρητής αιτήσεως και την τήρηση προθεσμίας ενός έτους μεταξύ μιας τέτοιας αιτήσεως και της πραγματικής ενάρξεως των φορολογητέων πράξεων.

51 Συναφώς, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι, όπως ορθώς επισήμανε η Επιτροπή, το άρθρο 22, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ναι μεν προβλέπει για τους υποκειμένους στον φόρο μόνον την υποχρέωση να δηλώνουν την έναρξη, αλλαγή και παύση των δραστηριότητων τους, πλην όμως ουδόλως επιτρέπει στα κράτη μέλη, σε περίπτωση μη υποβολής τέτοιας δηλώσεως, να επιβάλλουν την αναβολή ασκήσεως του δικαιώματος για έκπτωση μέχρι την πραγματική έναρξη της συνήθους πραγματοποιήσεως των φορολογητέων πράξεων ή να στερούν τον υποκείμενο στον φόρο από την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

52 Εξάλλου, πρέπει να υπομνησθεί ότι τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν, δυνάμει του άρθρου 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, για να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και για να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, δεν πρέπει να υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη τέτοιων σκοπών. Κατά συνέπεια, δεν πρέπει να γίνεται χρήση των μέτρων αυτών κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται συστηματικώς το δικαίωμα για έκπτωση του ΦΠΑ, το οποίο αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει

θεσπιστεί με τη διέπουσα τον σχετικό τομέα κοινοτική νομοθεσία (βλ., υπό την έννοια αυτή, την απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, Molenheide κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-7281, σκέψη 47).

53 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η επίδικη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία όχι μόνον εξαρτά την άσκηση δικαιώματος για έκπτωση του ΦΠΑ, που έχει καταβληθεί από υποκείμενο στον φόρο πριν από την έναρξη της συνήθους πραγματοποιήσεως των φορολογητέων πράξεων, από την υποβολή ρητής αιτήσεως και την τήρηση προθεσμίας ενός έτους μεταξύ μιας τέτοιας αιτήσεως και της πραγματικής ενάρξεων των φορολογητέων πράξεων, αλλά και κολάζει τη μη τήρηση των προϋποθέσεων αυτών με τη συστηματική αναβολή της ασκήσεως του δικαιώματος για έκπτωση μέχρι την πραγματική έναρξη της συνήθους πραγματοποιήσεως των φορολογητέων πράξεων. Μια τέτοια νομοθεσία είναι δυνατό να καταλήγει ακόμα και στην απώλεια του δικαιώματος αυτού σε περίπτωση που οι εν λόγω πράξεις δεν αρχίζουν ή σε περίπτωση που το δικαίωμα για έκπτωση δεν ασκηθεί εντός προθεσμίες πέντε ετών από την ημερομηνία γενέσεως του δικαιώματος αυτού.

54 Υπό τις συνθήκες αυτές, μια τέτοια νομοθεσία υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών της διασφαλίσεως της ακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής της φοροδιαφυγής.

55 Κατά συνέπεια, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι αντίκειται προς το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας εθνική νομοθεσία η οποία εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος για έκπτωση του ΦΠΑ που έχει καταβληθεί από υποκείμενο στον φόρο πριν από την έναρξη της συνήθους πραγματοποιήσεως των φορολογητέων πράξεων από ορισμένες προϋποθέσεις, όπως η υποβολή ρητής, υπό την έννοια αυτή, αιτήσεως πριν ο φόρος καταστεί απαιτητός καθώς και η τήρηση προθεσμίας ενός έτους μεταξύ αυτής της υποβολής και της πραγματικής ενάρξεως των φορολογητέων πράξεων, και η οποία κολάζει τη μη τήρηση των προϋποθέσεων αυτών με την απώλεια του δικαιώματος για έκπτωση ή με την αναβολή ασκήσεως του δικαιώματος αυτού μέχρι την πραγματική έναρξη της συνήθους πραγματοποιήσεως των φορολογητέων πράξεων.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

56 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ισπανική Κυβέρνηση και η Ελληνική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή, οι οποίες κατέθεσαν 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,

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με διατάξεις της 19ης Δεκεμβρίου 1997 (C-110/98 έως C-115/98, C-117/98, C-120/98 και C-125/98 έως C-146/98), της 30ής Ιανουαρίου 1998 (C-121/98 έως C-124/98 και C-147/98) και της 25ης Φεβρουαρίου 1998 (C-116/98, C-118/98 και C-119/98), το Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, αποφαίνεται:

**Αντίκειται προς το άρθρο 17 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 προστιθε-**

**μένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, εθνική νομοθεσία η οποία εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος για έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας που έχει καταβληθεί από υποκείμενο στον φόρο πριν από την έναρξη της συνήθους πραγματοποιήσεως των φορολογητέων πράξεων από ορισμένες προϋποθέσεις, όπως η υποβολή ρητής, υπό την έννοια αυτή, αιτήσεως πριν ο φόρος καταστεί απαιτητός καθώς και η τήρηση προθεσμίας ενός έτους μεταξύ αυτής της υποβολής και της πραγματικής ενάρξεως των φορολογητέων πράξεων, και η οποία κολάζει τη μη τήρηση των προϋποθέσεων αυτών με την απώλεια του δικαιώματος για έκπτωση ή με την αναβολή ασκήσεως του δικαιώματος αυτού μέχρι την πραγματική έναρξη της συνήθους πραγματοποιήσεως των φορολογητέων πράξεων.**

Rodríguez Iglesias Moitinho de Almeida

Sevón Schintgen Kapteyn

Gulmann Puissochet Hirsch

Jann Ragnemalm Wathelet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 21 Μαρτίου 2000.

Ο Γραμματέας Ο Πρόεδρος

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias