ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 18ης Δεκεμβρίου 2007 *

Στην υπόθεση C-368/06,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το tribunal administratif de Lyon (Γαλλία) με απόφαση της 5ης Σεπτεμβρίου 2006, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Σεπτεμβρίου 2006, στο πλαίσιο της δίκης

Cedilac SA

κατά

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, A. Tizzano (εισηγητή), A. Borg Barthet, M. Ilešič και E. Levits, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

γενικός εισαγγελέας: J. Mazák
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Cedilac SA, εκπροσωπούμενη από τον A. Bouzidi, avocat,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους G. de Bergues και J.-C. Gracia,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και M. Afonso,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 18ης Σεπτεμβρίου 2007,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 17 και 18, παράγραφος 4, 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 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Cedilac SA (στο εξής: Cedilac) και του Υπουργείου Οικονομίας, Οικονομικών και Βιομηχανίας, όσον αφορά το αίτημα της εταιρίας αυτής να υποχρεωθεί το Γαλλικό Δημόσιο να της καταβάλει αποζημίωση προς αποκατάσταση της ζημίας που ισχυρίζεται ότι υπέστη λόγω των νομοθετικών μέτρων που συνοδεύουν την κατάργηση του κανόνα περί «μεταθέσεως κατά ένα μήνα», ο οποίος ισχύει στον τομέα της εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που έχει επιβληθεί σε φορολογητέα πράξη.

Το κανονιστικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Το άρθρο 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι «[τ]ο δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός».

4 Το άρθρο 18 της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«[...]

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

[...]

4. Όταν το ποσό της δικαιουμένης εκπτώσεως είναι μεγαλύτερο του οφειλομένου φόρου για μία περίοδο δηλώσεως, τα κράτη μέλη δύνανται είτε να μεταφέρουν την επί πλέον διαφορά στην επομένη περίοδο είτε να προβούν στην επιστροφή της βάσει διαδικασίας που καθορίζουν.

[...]»

5 Κατά το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο δ΄, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν, κατά τη μεταβατική περίοδο που προβλέπει η παράγραφος 4 του ίδιου άρθρου, «να συνεχίσουν να εφαρμόζουν διατάξεις κατά παρέκκλιση από την προβλεπομένη στο άρθρο 18, παράγραφος 2, εδάφιο πρώτο, αρχή της αμέσου εκπτώσεως».

6 Το άρθρο 28, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«Η μεταβατική περίοδος ορίζεται αρχικά για μία πενταετία που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 1978. Το αργότερο έξι μήνες προ της λήξεως της περιόδου αυτής, μεταγενέστερα δε μόνον όταν είναι ανάγκη, το Συμβούλιο, βάσει εκθέσεως της Επιτροπής, θα επανεξετάσει την κατάσταση όσον αφορά τις απαριθμούμενες στην παράγραφο 2 παρεκκλίσεις και θα αποφασίσει ομοφώνως, προτάσει της Επιτροπής, για την ενδεχόμενη κατάργηση ορισμένων από τις παρεκκλίσεις αυτές ή του συνόλου αυτών.»

Η εθνική νομοθεσία

7 Μέχρι την 1η Ιουλίου 1993, ο γενικός φορολογικός κώδικας (Code Général des Impôts, στο εξής: CGI) προέβλεπε, σύμφωνα με το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο δ΄, της έκτης οδηγίας, τον κανόνα περί «μεταθέσεως κατά ένα μήνα» ο οποίος συνιστά παρέκκλιση από την αρχή της αμέσου εκπτώσεως του ΦΠΑ.

8 Βάσει της παρεκκλίσεως αυτής, οι υποκείμενοι στον φόρο δεν είχαν τη δυνατότητα, αντιθέτως προς τις επιταγές του άρθρου 18, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, να αφαιρέσουν άμεσα από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον φόρο που καταβλήθηκε επί των αγαθών που δεν αποτελούν ακινητοποιήσεις και επί των υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, κατ' εφαρμογήν του κανόνα περί μεταθέσεως κατά ένα μήνα, η έκπτωση αυτή αφορούσε μόνον το ποσό του ΦΠΑ που οφειλόταν για τον μήνα που είπετο εκείνου κατά τον οποίο γεννήθηκε το δικαίωμα εκπτώσεως.

9 Ωστόσο, το άρθρο 2.-I του νόμου 93-859, της 22ας Ιουνίου 1993, περί διορθωτικού δημοσιονομικού νόμου για το 1993 (*JORF* της 23ης Ιουνίου 1993, σ. 8815, στο εξής: νόμος του 1993), κατάργησε από 1ης Ιουλίου 1993 τον κανόνα περί μεταθέσεως κατά ένα μήνα και εισήγαγε στον CGI το άρθρο 271-I, η παράγραφος 3 του οποίου έχει ως εξής:

«Η έκπτωση του επιβληθέντος επί των αγαθών και των υπηρεσιών φόρου πραγματοποιείται με την αφαίρεσή του από το ποσό που οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο για τον μήνα κατά τον οποίο γεννήθηκε το δικαίωμα εκπτώσεως.»

10 Επιπλέον, το άρθρο 2.-II του νόμου του 1993 εισήγαγε ένα μεταβατικό σύστημα το οποίο περιλαμβάνεται στο νέο άρθρο 271 A του CGI (στο εξής: μεταβατικό σύστημα).

11 Κατά το άρθρο 271 Α, παράγραφος 1, του CGI, οι υποκείμενοι στον φόρο που άρχισαν να ασκούν τη δραστηριότητά τους πριν από την 1η Ιουλίου 1993 αφαιρούν από το ποσό του εκπεστέου ΦΠΑ, κατά την πρώτη δήλωση φόρου που υποβάλλουν και κατ' εφαρμογήν της αρχής της «αμέσου εκπτώσεως», ένα «ποσό εκπτώσεως αναφοράς» το οποίο αντιστοιχεί στον μηνιαίο μέσο όρο των φόρων που γεννήθηκαν από τον Αύγουστο του 1992 έως τον Ιούλιο του 1993. Το ποσό της εν λόγω εκπτώσεως μετατρέπεται, ακολούθως, σε απαίτηση έναντι του Δημοσίου και επιστρέφεται βάσει ειδικής διαδικασίας.

12 Η παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου προβλέπει, μεταξύ άλλων, ότι, όταν δεν είναι δυνατή η αφαίρεση ολόκληρου του ποσού εκπτώσεως αναφοράς από το ποσό του εκπεστέου ΦΠΑ, το πλεονάζον ποσό αφαιρείται από το ποσό του εκπεστέου ΦΠΑ ως φόρος επί των αγαθών που δεν αποτελούν ακινητοποιήσεις και επί των υπηρεσιών για τους επόμενους μήνες.

13 Το άρθρο 271 Α, παράγραφος 5, του CGI προβλέπει ότι, όταν το ποσό εκπτώσεως αναφοράς δεν υπερβαίνει τα 10 000 FRF (1 524,49 ευρώ), οι υποκείμενοι στον φόρο δεν υποχρεούνται καταρχήν να αφαιρέσουν το ποσό αυτό υπό τους όρους της παραγράφου 1 του εν λόγω άρθρου.

14 Βάσει των διαταγμάτων 93-1078, της 14ης Σεπτεμβρίου 1993 (*JORF* της 15ης Σεπτεμβρίου 1993, σ. 12883), 94-296, της 6ης Απριλίου 1994 (*JORF* της 16ης Απριλίου 1994, σ. 5646), και 2002-179, της 13ης Φεβρουαρίου 2002 (*JORF* της 15ης Φεβρουαρίου 2002, σ. 2968), οι απαιτήσεις των οποίων δικαιούχοι ήταν οι υποκείμενοι στον φόρο βάσει του άρθρου 271 Α του CGI επιστράφηκαν ως εξής:

— το 1993 οι απαιτήσεις το ποσό των οποίων δεν υπερέβαινε τα 150 000 FRF (22 867,35 ευρώ) επιστράφηκαν εξ ολοκλήρου. Κατά το ίδιο αυτό έτος, οι απαιτήσεις που υπερέβαιναν το ποσό αυτό επιστράφηκαν σε ποσοστό 25 %, με ελάχιστο όριο τα 150 000 FRF·

— το 1994 οι απαιτήσεις που υπολείπονταν καταχωρίστηκαν λογιστικώς και το ποσό τους επιστράφηκε σε ποσοστό 10 % επί του αρχικού ποσού·

— κάθε επόμενο έτος, το ποσό των απαιτήσεων επιστράφηκε σε ποσοστό 5 % επί του αρχικού ποσού του και

— το 2002 προκαταβλήθηκαν εξ ολοκλήρου όλα τα ποσά των απαιτήσεων που υπολείπονταν.

15 Οι εν λόγω απαιτήσεις παρήγαγαν τόκο με επιτόκιο 4,5 % για τους τόκους που κατέστησαν ληξιπρόθεσμοι το 1993, 1 % για τους τόκους που κατέστησαν ληξιπρόθεσμοι το 1994 και 0,1 % για τους τόκους καθενός από τα επόμενα έτη.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

16 Στις 26 Δεκεμβρίου 2002 η Cedilac ζήτησε από το γαλλικό Δημόσιο να της καταβάλει το ποσό των 1 524 806,62 ευρώ προς αποκατάσταση της ζημίας που ισχυρίστηκε ότι υπέστη λόγω της εφαρμογής του μεταβατικού συστήματος κατά την περίοδο 1993 έως 2002.

17 Το Υπουργείο Οικονομίας, Οικονομικών και Βιομηχανίας δεν απάντησε στην εν λόγω αίτηση αποζημιώσεως, οπότε η Cedilac άσκησε ενώπιον του tribunal administratif de Lyon αγωγή κατά της εν λόγω σιωπηρής απορριπτικής αποφάσεως.

18 Πριν αποφανθεί επί της αγωγής της Cedilac, το δικαστήριο αυτό ζήτησε από το Conseil d'État, με απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2005, να γνωμοδοτήσει επί του ζητήματος αν το μεταβατικό σύστημα συνάδει με τα άρθρα 17 και 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας.

19 Με γνωμοδότηση της 14ης Ιουνίου 2006, το Conseil d'État έκρινε ότι η απάντηση στο ερώτημα του tribunal administratif de Lyon παρουσιάζει δυσκολίες δυνάμενες να δικαιολογήσουν την υποβολή στο Δικαστήριο αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως.

20 Υπό τις συνθήκες αυτές, το tribunal administratif de Lyon αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«[Συνάδει το σύστημα που] καθιέρωσε η Γαλλία για να συνοδεύσει την κατάργηση του κανόνα περί μεταθέσεως κατά ένα μήνα [...] με τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18, παράγραφος 4, της [έκτης] οδηγίας;»

21 Το αιτούν δικαστήριο, κρίνοντας ότι το ερώτημα αυτό έχρηζε επείγουσας απαντήσεως από το Δικαστήριο, λαμβανομένου υπόψη του αριθμού αγωγών που είχαν ήδη ασκηθεί ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του σημαντικού οικονομικού κόστους για τον γαλλικό προϋπολογισμό, ζήτησε από το Δικαστήριο να εκδικάσει την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως βάσει της ταχείας διαδικασίας, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 104α, πρώτο εδάφιο, του Κανονισμού Διαδικασίας.

22 Ο Πρόεδρος του Δικαστηρίου απέρριψε την αίτηση αυτή με διάταξη της 25ης Σεπτεμβρίου 2006, κρίνοντας ότι οι προϋποθέσεις του εν λόγω άρθρου 104α, πρώτο εδάφιο, δεν πληρούνταν εν προκειμένω.

23 Με την αυθημερόν εκδοθείσα διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 23ης Μαρτίου 2007, η αίτηση παρεμβάσεως της Fromagerie des Chaumes SAS απορρίφθηκε ως απαράδεκτη.

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

24 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 17 και 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν ένα εθνικό μέτρο όπως το μεταβατικό σύστημα.

25 Προτείνοντας καταφατική απάντηση στο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου, όπως αυτό υπενθυμίστηκε στην προηγούμενη σκέψη, η Cedilac υποστηρίζει ότι το δικαίωμα αμέσου εκπτώσεως αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που καθιέρωσε ο κοινοτικός νομοθέτης, οπότε, ελλείψει οποιασδήποτε εισάγουσας παρέκκλιση διατάξεως, το δικαίωμα αυτό θα έπρεπε να μπορεί να ασκηθεί αμέσως για όλα τα ποσά ΦΠΑ που επιβλήθηκαν στις πράξεις εισροών.

26 Αντιθέτως, η Γαλλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή προτείνουν στο Δικαστήριο να δώσει αρνητική απάντηση στο εν λόγω ερώτημα, προβάλλοντας όμοια σε μεγάλο βαθμό επιχειρήματα.

27 Συναφώς, υπενθυμίζουν, πρώτον, ότι ο κανόνας περί μεταθέσεως κατά ένα μήνα αποτελούσε νόμιμη παρέκκλιση από την αρχή της αμέσου εκπτώσεως του ΦΠΑ, η οποία στηρίζεται στο άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο δ΄, της έκτης οδηγίας, και ότι το μεταβατικό σύστημα αποτελεί απλώς συνοδευτικό μέτρο της καταργήσεως του κανόνα αυτού.

28 Ειδικότερα, το μεταβατικό σύστημα, κλιμακώνοντας σε πολυετές διάστημα ένα μέρος της επιβαρύνσεως του κρατικού προϋπολογισμού που προκάλεσε η κατάργηση του κανόνα περί μεταθέσεως κατά ένα μήνα, κατέστησε δυνατή τη μεταφορά στο γαλλικό εσωτερικό δίκαιο του γενικού καθεστώτος της αμέσου εκπτώσεως που προβλέπει το άρθρο 18, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

29 Υπό τις συνθήκες αυτές, μια ερμηνεία της έκτης οδηγίας βάσει της οποίας απαγορεύονται διατάξεις ανάλογες των απορρεουσών από το μεταβατικό σύστημα διατάξεων αποθαρρύνει την εκ μέρους των κρατών μελών προσπάθεια προσεγγίσεως της νομοθεσίας τους προς το γενικό καθεστώς και τους επιδιωκόμενους με την ίδια αυτή οδηγία σκοπούς.

30 Δεύτερον, η Επιτροπή επισημαίνει ότι η κατάσταση των υποκειμένων στον φόρο στους οποίους εφαρμόζεται το μεταβατικό σύστημα είναι σαφώς ευνοϊκότερη από εκείνη στην οποία βρίσκονταν όταν εφαρμοζόταν ο κανόνας περί μεταθέσεως κατά ένα μήνα.

31 Για να δοθεί απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα, πρέπει να υπομνησθεί, καταρχάς, ότι, κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπουν τα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιοριστεί. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18, και της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 43).

32 Το Δικαστήριο έχει επίσης διευκρινίσει ότι, δεδομένου ότι κάθε περιορισμός του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ έχει επιπτώσεις στον βαθμό της φορολογικής επιβαρύνσεως και πρέπει να εφαρμόζεται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη, παρεκκλίσεις επιτρέπονται μόνο στις ρητώς προβλεπόμενες από την έκτη οδηγία περιπτώσεις (βλ., υπό την έννοια αυτή, προαναφερθείσα απόφαση BP Soupergaz, σκέψη 18, καθώς και απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-181/99, Ampafrance και Sanofi, Συλλογή 2000, σ. I-7013, σκέψη 34). Οι παρεκκλίσεις αυτές μπορούν να έχουν μεταβατικό μόνο χαρακτήρα, καθόσον σκοπός του άρθρου 28, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας είναι η κατάργησή τους (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 29ης Απριλίου 1999, C-136/97, Norbury Developments, Συλλογή 1999, σ. I-2491, σκέψη 19, της 13ης Ιουλίου 2000, C-36/99, Idéal tourisme, Συλλογή 2000, σ. I-6049, σκέψη 32, της 14ης Ιουνίου 2001, C-345/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-4493, σκέψη 21, και της 7ης Δεκεμβρίου 2006, C-240/05, Eurodental, Συλλογή 2006, σ. I-11479, σκέψη 52).

33 Εν προκειμένω, αφενός, το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο δ΄, της έκτης οδηγίας αποτελεί ακριβώς μία από τις παρεκκλίσεις που προβλέπει η οδηγία αυτή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ, υπό την έννοια ότι παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εξακολουθήσουν να διατηρούν σε ισχύ ορισμένες διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας τους, προγενέστερες της οδηγίας αυτής, οι οποίες παρεκκλίνουν από την αρχή της αμέσου εκπτώσεως που προβλέπει το άρθρο 18, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας.

34 Αφετέρου, το εν λόγω άρθρο, μολονότι απαγορεύει την εισαγωγή νέων παρεκκλίσεων ή την επέκταση των υφισταμένων παρεκκλίσεων μετά την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της έκτης οδηγίας, δεν αντίκειται στον περιορισμό του περιεχομένου τους, δεδομένου του μεταβατικού χαρακτήρα της παρεκκλίσεως που προβλέπει (βλ., κατ' αναλογία, προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 21).

35 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, με τη σκέψη 19 της προαναφερθείσας αποφάσεως Norbury Developments, που αφορούσε μια άλλη μεταβατική διάταξη της έκτης οδηγίας, ήτοι το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, σχετικά με ορισμένες απαλλαγές από τον ΦΠΑ, το Δικαστήριο έκρινε ότι η εισαγωγή στη νομοθεσία κράτους μέλους τροποποιήσεων οι οποίες δεν επέκτειναν το πεδίο της οικείας απαλλαγής από τον ΦΠΑ, αλλά αντιθέτως το περιόρισαν, δεν προσέκρουσαν στην εν λόγω διάταξη.

36 Διαπιστώνεται ότι ανάλογης ερμηνείας χρήζει και το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο δ΄, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, στο μέτρο που η κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους περιορίζει το πεδίο εφαρμογής υφιστάμενης παρεκκλίσεως από την προβλεπόμενη στο ίδιο αυτό άρθρο αρχή της αμέσου εκπτώσεως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η ρύθμιση αυτή καλύπτεται από την εν λόγω διάταξη και δεν αποτελεί παράβαση του άρθρου 17, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας.

37 Κατά τα λοιπά, όπως έκρινε το Δικαστήριο με την προαναφερθείσα απόφαση Norbury Developments, διαφορετική ερμηνεία μιας από τις παρεκκλίσεις που προβλέπει η έκτη οδηγία, κατά την οποία ένα κράτος μέλος δύναται μεν να διατηρήσει μια υφιστάμενη απαλλαγή, πλην όμως δεν μπορεί να την καταργήσει σταδιακά, θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από την οδηγία αυτή στόχο καταργήσεως των παρεκκλίσεών της. Ομοίως, η ερμηνεία αυτή θα έθιγε την ομοιόμορφη εφαρμογή της έκτης οδηγίας, στο μέτρο που θα ήταν δυνατό να αναγκαστεί ένα κράτος μέλος να διατηρήσει όλες τις υφιστάμενες κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της οδηγίας απαλλαγές, ακόμη και αν θεωρούσε εφικτή, προσήκουσα και σκόπιμη την προοδευτική εφαρμογή του συστήματος που προβλέπει η οδηγία στον συγκεκριμένο τομέα (βλ., υπό την έννοια αυτή, προαναφερθείσα απόφαση Norbury Developments, σκέψη 20).

38 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, επισημαίνεται ότι το μεταβατικό σύστημα αποτελεί απλώς συνοδευτικό μέτρο περιορισμένης διάρκειας, το οποίο σκοπεί στον περιορισμό των επιπτώσεων που συνεπάγεται για τον κρατικό προϋπολογισμό η μετάβαση, την 1η Ιουλίου 1993, από τον κανόνα περί μεταθέσεως κατά ένα μήνα στην εφαρμογή της αρχής της αμέσου εκπτώσεως.

39 Κατά τα λοιπά, διαπιστώνεται καταρχάς ότι, όπως προκύπτει από τη δικογραφία, το μεταβατικό σύστημα, αντιθέτως προς τα αποτελέσματα της εφαρμογής του κανόνα περί μεταθέσεως κατά ένα μήνα, παρέχει σε σημαντικό αριθμό φορολογουμένων, περιλαμβανομένων ιδίως όσων άρχισαν τις δραστηριότητές τους μετά την 1η Ιουλίου 1993 και όσων έχουν απαίτηση που δεν υπερβαίνει τα 10 000 FRF, τη δυνατότητα να επικαλεστούν, από 1ης Ιουλίου 1993 και χωρίς κανένα περιορισμό, την αρχή της αμέσου εκπτώσεως.

40 Ακολούθως, το σύστημα αυτό καθιστά επίσης δυνατή την απόδοση τόκων από απαιτήσεις που γεννήθηκαν λόγω της εφαρμογής της, αντιθέτως προς τις απαιτήσεις που προέκυψαν από την εφαρμογή του κανόνα περί μεταθέσεως κατά ένα μήνα.

41 Τέλος, το μεταβατικό σύστημα περιορίζει την απαίτηση του υποκειμένου στον φόρο έναντι του Δημοσίου στο ποσό της εκπτώσεως αναφοράς, προβλέποντας την άμεση έκπτωση φόρου για τη διαφορά μεταξύ του ποσού αυτού και του συνολικού ποσού του εκπεστέου ΦΠΑ, και εξασφαλίζει την τμηματική επιστροφή του ποσού της εκπτώσεως αναφοράς. Ως εκ τούτου, χάρη στο σύστημα αυτό, κατέστη δυνατή, από τις αρχές του 2002, η εφαρμογή της αρχής της αμέσου εκπτώσεως στη Γαλλία χωρίς καμία παρέκκλιση.

42 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 52 και 53 των προτάσεών του, διαπιστώνεται ότι, με την επιφύλαξη της εξακριβώσεως από τον εθνικό δικαστή σε κάθε υπό εξέταση περίπτωση, το μεταβατικό σύστημα σκοπεί καταρχήν στον περιορισμό του πεδίου εφαρμογής του κανόνα περί μεταθέσεως κατά ένα μήνα.

43 Συνεπώς, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 17 και 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν ένα εθνικό μέτρο, όπως το μεταβατικό σύστημα, που αποτελεί συνοδευτικό μέτρο της καταργήσεως εθνικής διατάξεως εισάγουσας παρέκκλιση δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο δ΄, της ίδιας οδηγίας, εφόσον εξακριβωθεί από τον εθνικό δικαστή ότι το μέτρο αυτό, κατά την εφαρμογή του στην υπό εξέταση περίπτωση, περιορίζει τις συνέπειες της εν λόγω εισάγουσας παρέκκλιση εθνικής διατάξεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

44 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. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

Τα άρθρα 17 και 18, παράγραφος 4, 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, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν ένα εθνικό μέτρο, όπως το μεταβατικό σύστημα του νόμου 93-859, της 22ας Ιουνίου 1993, περί διορθωτικού δημοσιονομικού νόμου για το 1993, που αποτελεί συνοδευτικό μέτρο της καταργήσεως εθνικής διατάξεως εισάγουσας παρέκκλιση δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο δ΄, της ίδιας οδηγίας, εφόσον εξακριβωθεί από τον εθνικό δικαστή ότι το μέτρο αυτό, κατά την εφαρμογή του στην υπό εξέταση περίπτωση, περιορίζει τις συνέπειες της εν λόγω εισάγουσας παρέκκλιση εθνικής διατάξεως.

(υπογραφές)