

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 29ης Ιουλίου 2010*

Στην υπόθεση C-188/09,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία) με απόφαση της 21ης Μαΐου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 28 Μαΐου 2009, στο πλαίσιο της δίκης

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

κατά

Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp. j, πρώην Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, C. Toader, K. Schiemann, L. Bay Larsen και D. Šváby, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

γενικός εισαγγελέας: J. Mazák
γραμματέας: K. Malacek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 20ής Μαΐου 2010,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Dowgielewicz καθώς και από τις A. Rutkowska και A. Kramarczyk,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους Δ. Τριανταφύλλου και K. Herrmann,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

¹ Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως

των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3, στο εξής: πρώτη οδηγία ΦΠΑ), και 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Ιανουαρίου 2004 (ΕΕ L 27, σ. 44, στο εξής: έκτη οδηγία ΦΠΑ).

- 2 Η αίτηση αυτή υπεβλήθη στο πλαίσιο δίκης μεταξύ, αφενός, της Profaktor Kulesza, Frankowski, Jozwiak, Orlowski sp. J, πρώην Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. J (στο εξής: Profaktor), και του Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku (διευθυντή εφορίας του Białystok) σχετικά με τον περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που επεβλήθη επί των πράξεων εισρωών, οσάκις ο υπόχρεος στον φόρο δεν τηρεί την υποχρέωση χρησιμοποίησης ταμειακής μηχανής καταγραφής για να προβεί στη λογιστική εγγραφή των πωλήσεων σε «φυσικά πρόσωπα που δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα».

Νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ενώσεως

- 3 Κατά το άρθρο 2, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, της πρώτης οδηγίας ΦΠΑ:

«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και

αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου.

Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επεβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.»

4 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ ορίζει:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν·

2. Οι εισαγωγές αγαθών.»

5 Το άρθρο 10, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής ορίζει τη «γενεσιουργό» αιτία του φόρου ως «το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος». Το άρθρο 10, παράγραφος 2, ορίζει:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός, κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών. Οι παραδόσεις αγαθών, πέραν των αναφερομένων στο άρθρο 5 παράγραφος 4 περίπτωση β), καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, οι οποίες συνεπάγονται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές, θεωρείται ότι πραγματοποιούνται κατά την λήξη των χρονικών περιόδων, στις οποίες αναφέρονται οι τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές. [...]»

6 Κατά το άρθρο 17 της ίδιας οδηγίας:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο, κατά τον οποίον ο εκπέστεος 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 [ΦΠΑ] για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

β) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα [ΦΠΑ] για εισαχθέντα αγαθά·

γ) τον [ΦΠΑ], ο οποίος οφείλεται κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, περίπτωση α, και το άρθρο 6 παράγραφος 3.

[...]

4. Το Συμβούλιο θα καταβάλει προσπάθεια να εκδώσει ομοφώνως προ της 31ης Δεκεμβρίου 1977, προτάσει της Επιτροπής, τους κοινοτικούς κανόνες εφαρμογής, βάσει των οποίων θα γίνονται οι επιστροφές σύμφωνα με την παράγραφο 3, σε υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας. Μέχρι να τεθούν

σε ισχύ αυτοί οι κοινοτικοί κανόνες εφαρμογής, τα Κράτη μέλη καθορίζουν μόνα τους τον τρόπο με τον οποίο θα γίνεται η επιστροφή. Εάν ο υποκείμενος στον φόρο δεν είναι εγκατεστημένος στο έδαφος της Κοινότητας, τα Κράτη μέλη έχουν την δυνατότητα να αρνούνται την επιστροφή ή να την υποβάλλουν σε συμπληρωματικές προϋποθέσεις.»

- 7 Το άρθρο 22 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ που υπάγεται στον τίτλο XIII, «Υποχρεώσεις των υποχρέων του φόρου», ορίζει:

«[...]

2. Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί επαρκώς λεπτομερή λογιστικήν, ώστε να καθίσταται δυνατή η εφαρμογή του [ΦΠΑ] και ο έλεγχος της εφαρμογής αυτής από την φορολογική αρχή

[...]

8. Με την επιφύλαξη των διατάξεων, οι οποίες θα θεσπιστούν 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.

[...]»

- 8 Κατά το άρθρο 27, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής:

«Το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα μετά από πρόταση της Επιτροπής, δύναται να επιτρέψει σε κάθε κράτος μέλος να θεσπίζει ειδικά μέτρα παρέκκλισης από την παρούσα οδηγία, για την απλούστευση της είσπραξης του φόρου ή την αποφυγή ορισμένων τύπων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Τα μέτρα προς απλούστευση της είσπραξης του φόρου δεν μπορούν να επηρεάζουν, παρά μόνον σε αμελητέο βαθμό, το συνολικό ποσό των φορολογικών εσόδων του κράτους μέλους που εισπράττονται στο στάδιο της τελικής κατανάλωσης.»

- 9 Το άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ ορίζει:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, ιδίως δε όσων προβλέπονται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις περί του γενικού καθεστώτος κατοχής, κυκλοφορίας και ελέγχου των υποκείμενων σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης προϊόντων, οι διατάξεις της παρούσας οδηγίας δεν εμποδίζουν την εκ μέρους κράτους μέλους διατήρηση ή εισαγωγή φόρων επί των συμβάσεων ασφαλίσεως, και επί των παιγνίων και στοιχημάτων, ειδικών φόρων κατανάλωσης, δικαιωμάτων εγγραφής ή καταχώρησης, και, γενικότερα, οποιουδήποτε φόρου, δικαιώματος ή τέλους δεν έχει το χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι αυτοί οι φόροι, δικαιώματα ή τέλη δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.»

Η εθνική νομοθεσία

- 10 Κατά το άρθρο 111, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου περί του φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U αριθ. 54, 535), της 11ης Μαρτίου 2004 (στο εξής: νόμος του 2004 περί ΦΠΑ):

«1. Οι υποκείμενοι στον φόρο που συνομολογούν πωλήσεις με φυσικά πρόσωπα μη ασκούντα οικονομικές δραστηριότητες [...] υποχρεούνται να καταγράφουν το κύκλο εργασιών και το ποσό του αναλογούντος φόρου με τη χρησιμοποίηση ταμειακών μηχανών καταγραφής.

2. Οι υποκείμενοι στον φόρο που δεν τηρούν την υποχρέωση της παραγράφου 1 χάνουν το δικαίωμα μείωσης του οφειλομένου φόρου κατά ποσοστό 30 % του φόρου εισροών επί της αγοράς αγαθών και υπηρεσιών μέχρις ότου καταγράψουν τον κύκλο εργασιών και το ποσό του οφειλομένου φόρου με ταμειακές μηχανές καταγραφής».

¹¹ Το άρθρο 87, παράγραφος 1, του νόμου αυτού ορίζει:

«Αν το ποσόν του καταβληθέντος φόρου εισροών, κατά το άρθρο 86, παράγραφος 2, υπερβαίνει, στη διάρκεια της περιόδου φορολογίας, τον οφειλόμενο φόρο, ο υπόχρεος στον φόρο έχει το δικαίωμα να συμψηφίσει τη διαφορά με τον φόρο που οφείλει για την επόμενη περίοδο ή να λάβει επιστροφή με έμβασμα σε τραπεζικό λογαριασμό.»

Η κύρια δίκη και τα προδικαστικά ερωτήματα

¹² Με απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2006, ο Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku (διευθυντής εφορίας του Białystok) καθόρισε τον ΦΠΑ που όφειλε η Profaktor για ορισμένους μήνες των ετών 2004 και 2005 σε ποσό διαφορετικό αυτού που προέκυπτε, κατά την εταιρία αυτή, από τις δηλώσεις που είχε καταθέσει. Συγκεκριμένα μείωσε, κατ' εφαρμογήν των διατάξεων του άρθρου 111 του νόμου του 2004 περί ΦΠΑ, κατά 30% τον φόρο εισροών επί της αγοράς αγαθών και υπηρεσιών που συμψηφίζεται με τον οφειλόμενο φόρο, με την αιτιολογία ότι η Profaktor δεν είχε

τηρήσει την υποχρέωση να καταγράψει τον κύκλο εργασιών της και το ποσό του φόρου αυτού με ταμειακές μηχανές καταγραφής.

- 13 Η εταιρία προσέφυγε κατά της αποφάσεως αυτής, η οποία και επικυρώθηκε στις 7 Φεβρουαρίου 2007, από τον Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku.

- 14 Η Profaktor ζήτησε την ακύρωση της αποφάσεως της 7ης Φεβρουαρίου 2007 ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (διοικητικό δικαστήριο του διαμερίσματος του Białystok). Το επιληφθέν δικαστήριο δέχθηκε εν μέρει το αίτημα αφού θεώρησε ότι, για την περίοδο μετά την προσχώρηση της Δημοκρατίας της Πολωνίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, οι επίδικες διατάξεις του άρθρου 111 του νόμου του 2004 περί ΦΠΑ δεν συμβιβάζονται με το δίκαιο της Ένωσης και ειδικότερα με τα άρθρα 17 και 27 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Συγκεκριμένα έκρινε ότι ο περιορισμός του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που προβλέπουν οι διατάξεις αυτές αναιρεί το δικαίωμα που προβλέπει το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ και στην πραγματικότητα έχει τον χαρακτήρα ειδικού μέτρου που η Δημοκρατία της Πολωνίας δεν έθεσε σε εφαρμογή σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 27 της οδηγίας αυτής.

- 15 Ο Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής και υποστήριξε ότι οι επίδικες διατάξεις έχουν απλώς τον χαρακτήρα κύρωσης, η οποία συνεπώς δεν αποτελεί παρέκκλιση από την έκτη οδηγία ΦΠΑ και αντικείμενο της οποίας δεν είναι ο περιορισμός του δικαιώματος εκπτώσεως αλλά η πρόληψη της φοροδιαφυγής.

- 16 Το Naczelny Sąd Administracyjny, που επελήφθη της αιτήσεως, έκρινε μεταξύ άλλων ότι η κύρωση αυτή συνεπάγεται, για τον υπόχρεο στον φόρο που παραβιάζει την υποχρέωση καταγραφής, παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ καθόσον τον επιβαρύνει με ένα μέρος του ΦΠΑ επί των εισροών. Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι υπάρχει αμφιβολία ως προς το αν συμβιβάζονται οι επίδικες διατάξεις με

την αρχή της αναλογικότητας, ως προς το ζήτημα αν πρόκειται για διοικητική κύρωση ή για ειδικό μέτρο κατά την έννοια του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ και ως προς το ζήτημα αν το μέτρο το ίδιο μπορεί να χαρακτηριστεί ως φορολογική επιβάρυνση ή φόρος ισοδύναμου αποτελέσματος με φόρο κύκλου εργασιών.

17 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny ανέστειλε τη δίκη και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Αποκλείει το άρθρο 2, παράγραφος 1 και 2, της πρώτης οδηγίας [ΦΠΑ], σε συνδυασμό με τα άρθρα 2 και 10, παράγραφοι 1 και 2 καθώς και με το άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας [ΦΠΑ], τη δυνατότητα θεσπίσεως της, κατά το άρθρο 111, παράγραφος 2, σε συνδυασμό με την παράγραφο 1, του νόμου του 2004 περί ΦΠΑ προσωρινής απώλειας του δικαιώματος εκπτώσεως από τον οφειλόμενο φόρο ποσοστού 30% του φόρου εισροών επί της αγοράς αγαθών και υπηρεσιών σε σχέση με τους υποχρέους στον φόρο που πραγματοποιούν πωλήσεις σε φυσικά πρόσωπα μη ασκούντα οικονομική δραστηριότητα και σε φυσικά πρόσωπα που ασκούν οικονομική δραστηριότητα στο πλαίσιο ατομικής γεωργικής εκμεταλλεύσεως χωρίς να τηρούν την υποχρέωση καταγραφής του κύκλου εργασιών και του ποσού του οφειλομένου φόρου με ταμειακές μηχανές καταγραφής;
- 2) Μπορούν τα “ειδικά μέτρα” του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας [ΦΠΑ], λαμβανομένης υπόψη της φύσεως και του σκοπού τους να συνίστανται σε προσωρινό περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως, όπως προβλέπει το άρθρο 111, παράγραφος 2, σε συνδυασμό με την παράγραφο 1, του νόμου του 2004 περί ΦΠΑ, έναντι των υποχρέων στον φόρο που δεν τηρούν την υποχρέωση καταγραφής του οικείου κύκλου εργασιών και του ποσού του οφειλομένου φόρου με ταμειακές μηχανές καταγραφής και, ενδεχομένως, απαιτείται για την εισαγωγή των μέτρων αυτών η εφαρμογή της διαδικασίας του άρθρου 27, παράγραφοι 2 έως 4, της έκτης οδηγίας;

- 3) Περιλαμβάνει το δικαίωμα του κράτους μέλους κατά το άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας (ΦΠΑ), την εξουσία θεσπίσεως κυρώσεως υπό τη μορφή προσωρινής απώλειας του δικαιώματος, για τους υποχρέους στον φόρο που δεν τηρούν την υποχρέωση καταγραφής του οικείου κύκλου εργασιών και του ποσού του οφειλομένου φόρου με ταμειακές μηχανές καταγραφής, να εκπέσουν από το ποσό του οφειλομένου φόρου ποσοστό 30% του φόρου εισροών επί της αγοράς αγαθών και υπηρεσιών, όπως προβλέπει το άρθρο 111, παράγραφος 2, σε συνδυασμό με την παράγραφο 1, του νόμου του 2004 περί ΦΠΑ;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 18 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το κοινό σύστημα ΦΠΑ, όπως περιγράφεται στο άρθρο 2, παράγραφοι 1 και 2, της πρώτης οδηγίας ΦΠΑ και στα άρθρα 2 και 10, παράγραφοι 1 και 2, καθώς και στο άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να περιορίζουν προσωρινά το ποσό του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου εισροών για τους υποχρέους στον φόρο που δεν τήρησαν ορισμένη διατύπωση λογιστικής καταγραφής των πωλήσεών τους.
- 19 Υπενθυμίζεται ότι το δικαίωμα εκπτώσεως που θεσπίζουν τα άρθρα 17 έως 20 της έκτης οδηγίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και,

καταρχήν, δεν μπορεί να περιοριστεί. Ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που επιβάρυναν τις πράξεις επί των εισροών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2008, C-437/06, *Securenta*, Συλλογή 2008, σ. I-1597, σκέψη 24 της 4ης Ιουνίου 2009, C-102/08, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, Συλλογή 2009, σ. I-4629, σκέψη 70, και της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-29/08, *SKF*, δεν έχει ακόμα δημοσιευθεί στη Συλλογή, σκέψη 55).

- 20 Συγκεκριμένα, το σύστημα των εκπτώσεων σκοπεί να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει έτσι την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, C-137/02, *Faxworld*, Συλλογή 2004, σ. I-5547, σκέψη 37, και *SKF*, προπαρατεθείσα., σκέψη 56).
- 21 Η ομαλή λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ που πρέπει δηλαδή να εξασφαλίζει την ουδετερότητα της φορολογικής επιβάρυνσης όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων προϋποθέτει την ακριβή είσπραξη του φόρου. Από τα άρθρα 2 και 22 της έκτης οδηγίας, καθώς και από το άρθρο 10 ΕΚ, προκύπτει ότι κάθε κράτος μέλος έχει την υποχρέωση να λαμβάνει όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα που είναι κατάλληλα να εξασφαλίσουν την είσπραξη ολοκλήρου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός του, προς τούτο δε τα κράτη μέλη υποχρεούνται να εξετάζουν τις δηλώσεις των υποκειμένων στον φόρο, τους λογαριασμούς τους και λοιπά συναφή έγγραφα καθώς και να υπολογίζουν και να εισπράττουν τον οφειλόμενο φόρο (απόφαση της 17ης Ιουλίου 2008, C-132/06, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2008, σ. I-5457, σκέψη 37).
- 22 Στο πλαίσιο του κοινού συστήματος ΦΠΑ, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να εξασφαλίζουν την τήρηση των υποχρεώσεων που επιβάλλονται στους υποκειμένους στον φόρο και έχουν προς τούτο ορισμένο περιθώριο όσον αφορά μεταξύ άλλων τον τρόπο χρήσεως των μέσων που διαθέτουν (απόφαση Επιτροπή κατά Ιταλίας, προπαρατεθείσα, σκέψη 38).

- 23 Όσον αφορά τις υποχρεώσεις αυτές, το άρθρο 22, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει μεταξύ άλλων ότι κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί επαρκώς λεπτομερή λογιστική ώστε να καθίσταται δυνατή η εφαρμογή του ΦΠΑ και ο έλεγχός της από τη φορολογική αρχή.
- 24 Εξάλλου, κατά το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη, με την επιφύλαξη των διατάξεων που θα θεσπιστούν βάσει του άρθρου 17, παράγραφος 4, της οδηγίας αυτής, έχουν την ευχέρεια να ορίζουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση επακριβούς εισπράξεως του φόρου και την αποτροπή καταστρατηγήσεων.
- 25 Συναφώς υπενθυμίζεται ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχομένων καταχρήσεων αποτελεί στόχο που αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η έκτη οδηγία ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, C-487/01 και C-7/02, Gemeente Leusden και Holin Groep, Συλλογή 2004, σ. I-5337, σκέψη 76· της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψη 71, καθώς και Επιτροπή κατά Ιταλίας, προπαρατεθείσα, σκέψη 46).
- 26 Τα μέτρα, όμως, που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων. Κατά συνέπεια δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να θέτουν συστηματικά υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, που αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ (βλ. κατ' αυτή την έννοια, μεταξύ άλλων, αποφάσεις 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· της 21ης Απριλίου 2005, C-25/03, HE, Συλλογή 2005, σ. I-3123, σκέψη 80, καθώς και της 8ης Μαΐου 2008, C-95/07 και C-96/07, Ecotrade, Συλλογή 2008, σ. I-3457, σκέψη 66).
- 27 Όσον αφορά το επίδικο στην κύρια δίκη μέτρο που προβλέπει το άρθρο 111, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου του 2004 περί ΦΠΑ, δεν αμφισβητείται ότι, απαιτώντας

από τους υποχρέους στον φόρο να χρησιμοποιούν ταμειακές μηχανές για τη λογιστική καταγραφή του κύκλου εργασιών τους και του ποσού του οφειλομένου φόρου, σκοπεί να επιτύχει την επακριβή είσπραξη του φόρου και την αποφυγή καταστρατηγήσεων. Δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι η υποχρέωση αυτή που φέρουν οι φορολογούμενοι ανάγεται στα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν βάσει του άρθρου 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

- 28 Στο πλαίσιο αυτό, το εν λόγω μέτρο, δεδομένου ότι προβλέπει ότι σε περίπτωση μη τηρήσεως της λογιστικής αυτής υποχρεώσεως, το εκπεστέο τμήμα του ΦΠΑ μειώνεται κατά 30 %, πρέπει να θεωρηθεί ως διοικητική κύρωση, το αποτρεπτικό αποτέλεσμα της οποίας έχει σκοπό να εξασφαλίσει την αποτελεσματικότητα της εν λόγω υποχρέωσης.
- 29 Συναφώς υπενθυμίζεται ότι, ελλείψει εναρμονίσεως της κοινοτικής νομοθεσίας στον τομέα των κυρώσεων που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τηρήσεως των προϋποθέσεων που προβλέπει σύστημα το οποίο έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία αυτή, τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να επιλέγουν τις κυρώσεις που θεωρούν κατάλληλες. Οφείλουν πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο και τις γενικές αρχές του και, κατά συνέπεια, την αρχή της αναλογικότητας (απόφαση της 12ης Ιουλίου 2001, C-262/99, Λουλουδάκης, Συλλογή 2001, σ. I-5547, σκέψη 67).
- 30 Όσον αφορά τη συγκεκριμένη εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει τη συμφωνία των εθνικών μέτρων προς το δίκαιο της Ένωσης, το δε Δικαστήριο είναι αρμόδιο μόνο να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα στοιχεία ερμηνείας που αφορούν το δίκαιο της Ένωσης με τα οποία θα μπορέσει το εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει τη συμφωνία αυτή (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 30ής Νοεμβρίου 1995, C-55/94, Gebhard, Συλλογή 1995, σ. I-4165, καθώς και Molenheide κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 49).

- 31 Στο πλαίσιο αυτό διαπιστώνεται, πρώτον, ότι οι διατάξεις του νόμου του 2004 περί ΦΠΑ δεν θίγουν την ίδια την αρχή του δικαιώματος εκπτώσεως που εξακολουθεί να έχει κάθε υπόχρεος στον φόρο. Το δικαίωμα αυτό εξακολουθεί να υπάρχει ακόμη και αν ο συγκεκριμένος υπόχρεος δεν τηρήσει την υποχρέωση που επιβάλλουν οι διατάξεις αυτές.
- 32 Δεύτερον, η διοικητική κύρωση που συνοδεύει την υποχρέωση αυτή έχει τον χαρακτήρα οικονομικής επιβάρυνσεως την οποία ο εθνικός νομοθέτης επιβάλλει στον υπόχρεο ο οποίος διαπράττει παράβαση, και μόνο κατά τη διάρκεια της παραβάσεως. Η επιλογή αυτή που υπάγεται στην αρμοδιότητα του οικείου κράτους μέλους δεν παρίσταται προδήλως ακατάλληλη σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό.
- 33 Τρίτον, η επιλογή του συμψηφισμού της οικονομικής αυτής επιβάρυνσης με παρακράτηση ενός τμήματος του εκπεστέου μέρους του οφειλομένου ΦΠΑ και όχι διά της καταβολής από τον υπόχρεο ορισμένου ποσού στο δημόσιο ταμείο εμπίπτει επίσης στην αρμοδιότητα του οικείου κράτους μέλους.
- 34 Ωστόσο, η διαρρύθμιση αυτή, στο μέτρο που έχει επίπτωση επί του ποσού του δικαιώματος εκπτώσεως, ενδέχεται να θίξει την αρχή της ουδετερότητας της φορολογικής επιβάρυνσεως όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, αν, ιδίως, η μέθοδος προσδιορισμού του ποσού της κυρώσεως και οι συνθήκες υπό τις οποίες διαπιστώνονται, ερευνώνται και ενδεχομένως κρίνονται τα πραγματικά περιστατικά που επικαλείται η φορολογική διοίκηση για να επιβάλει την εν λόγω κύρωση καταλήγουν να αναιρέσουν την ίδια την ουσία του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ.
- 35 Ναι μεν στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξακριβώσει ότι αυτή η μέθοδος και οι συνθήκες όπως προκύπτουν από τον νόμο του 2004 περί ΦΠΑ δεν έχουν τέτοια συνέπεια, πλην όμως πρέπει να σημειωθεί συναφώς ότι το ποσοστό της επίδικης στην

κύρια δίκη παρακράτησης, που είναι μόνο 30 %, οπότε διατηρείται το κύριο μέρος του ποσού του καταβληθέντος φόρου εισροών δεν παρίσταται ούτε υπερβολικό ούτε ανεπαρκές για να προσδώσει αποτρεπτικό χαρακτήρα στην επίδικη κύρωση και συνεπώς να εξασφαλίσει την αποτελεσματικότητά της.

- 36 Εξάλλου, η παρακράτηση αυτή που έχει ως βάση το ποσό των φόρων που κατέβαλε ο υπόχρεος δεν στερείται συνδέσμου με το επίπεδο της οικονομικής δραστηριότητας του ενδιαφερομένου.
- 37 Επιπλέον, από τη στιγμή που η κύρωση αυτή έχει ως αντικείμενο όχι την επανόρθωση λογιστικών σφαλμάτων αλλά την πρόληψή τους, ο κατ' αποκοπήν χαρακτήρας που προκύπτει από την εφαρμογή του σταθερού ποσοστού 30 % και κατά συνέπεια η έλλειψη σχέσεως μεταξύ του ποσού της και του ποσού των σφαλμάτων που διέπραξε ενδεχομένως ο υπόχρεος στον φόρο δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εκτίμηση της αναλογικότητας της κύρωσης αυτής. Κατά τα λοιπά η έλλειψη ταμειακών μηχανών καταγραφής εμποδίζει ακριβώς τον επακριβή καθορισμό του ποσού των πραγματοποιηθεισών πωλήσεων και για τον λόγο αυτόν δεν επιτρέπει την εκτίμηση του κατά πόσον η κύρωση είναι προσαρμοσμένη στο ποσό των ενδεχομένων λογιστικών σφαλμάτων.
- 38 Εξάλλου για την περίπτωση που μνημονεύει η Επιτροπή, στην οποία η παράλειψη χρησιμοποίησης ταμειακών μηχανών καταγραφής οφείλεται σε περιστάσεις άσχετες με τον φορολογούμενο, στον εθνικό δικαστή απόκειται, εφόσον οι περιστάσεις αυτές αποδεικνύονται δεόντως σύμφωνα με τους εθνικούς δικονομικούς κανόνες και τους κανόνες περί αποδείξεως, να λάβει υπόψη το στοιχείο αυτό προκειμένου να κρίνει, βάσει όλων των στοιχείων της υποθέσεως, αν πρέπει να επιβληθεί φορολογική κύρωση και, σε καταφατική περίπτωση, να φροντίσει ώστε να μην είναι δυσανάλογη.
- 39 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι στο πρώτο ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι το κοινό σύστημα ΦΠΑ, όπως περιγράφεται στο άρθρο 2, παράγραφοι 1 και 2, της πρώτης οδηγίας ΦΠΑ και στα άρθρα 2 και 10, παράγραφοι 1 και 2, καθώς και στο άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να περιορίζουν προσωρινά το ποσό του δικαιώματος εκπτώσεως του καταβληθέντος

φόρου εισροών για τους υπόχρεους στον φόρο που δεν τήρησαν τη διατύπωση λογιστικής εγγραφής των πωλήσεών τους, υπό την προϋπόθεση ότι η προβλεπόμενη κύρωση τηρεί την αρχή της αναλογικότητας.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 40 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν οι διατάξεις του άρθρου 111, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου του 2004 περί ΦΠΑ μπορούν να θεωρηθούν ως «ειδικά μέτρα παρεκκλίσεως» για την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.
- 41 Συναφώς, αρκεί να διαπιστωθεί ότι το επίδικο στην κύρια δίκη μέτρο, όπως προβλέπεται από το άρθρο 111, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου του 2004 περί ΦΠΑ, συνιστά διοικητική κύρωση που επιβάλλεται οσάκις διαπιστώνεται ότι ο υπόχρεος στον φόρο δεν τήρησε την υποχρέωση χρησιμοποίησης ταμειακής μηχανής καταγραφής για τη λογιστική καταγραφή του κύκλου εργασιών και του ποσού του οφειλομένου φόρου. Το μέτρο αυτό, που εντάσσεται στα μέτρα που προβλέπει το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, δεν μπορεί συνεπώς να συνιστά ειδικό μέτρο παρεκκλίσεως κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής (βλ., κατ' αυτή την έννοια, αποφάσεις της 14ης Ιουλίου 1988, 123/87 και 330/87, *Jeunehomme* και *EGI*, Συλλογή 1988, σ. 4517, σκέψη 15, καθώς και της 15ης Ιανουαρίου 2009, *C-502/07, K-1*, Συλλογή 2009, σ. I-161, σκέψη 23).
- 42 Επομένως, διατάξεις όπως αυτές του άρθρου 111, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου 2004 περί ΦΠΑ δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 27, παράγραφος 1.

- 43 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι οι διατάξεις όπως αυτές του άρθρου 111, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου του 2004 περί ΦΠΑ δεν αποτελούν «ειδικά μέτρα παρεκκλίσεως» που σκοπούν την αποφυγή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

Επί του τρίτου ερωτήματος

- 44 Με το τρίτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ εμποδίζει τη διατήρηση διατάξεων όπως είναι οι διατάξεις του άρθρου 111, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου του 2004 περί ΦΠΑ.
- 45 Το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει τη διατήρηση ή την επιβολή από τα κράτη μέλη εκείνων μόνον των φόρων, δικαιωμάτων ή τελών επί των παραδόσεων αγαθών, των παροχών υπηρεσιών ή των εισαγωγών που δεν έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών (βλ. αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-475/03, Banca popolare di Cremona, Συλλογή 2006, σ. I-9373, σκέψη 24, και K-1, προπαρατεθείσα, σκέψη 27).
- 46 Προκειμένου να κριθεί αν ένας φόρος, ένα δικαίωμα ή τέλος έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, κατά την έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας, πρέπει, μεταξύ άλλων, να εξεταστεί αν έχει ως συνέπεια να πλήττει τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ, επιβαρύνοντας την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών και πλήττοντας τις εμπορικές συναλλαγές κατά τρόπο παρόμοιο με εκείνον που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ (απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-283/06 και C-312/06, KÖGAZ κ.λπ., Συλλογή 2007, σ. I-8463, σκέψη 34).

- 47 Κατά πάγια νομολογία τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ είναι τέσσερα, και συγκεκριμένα η γενική εφαρμογή του επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες, ο καθορισμός του ύψους του αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει, η είσπραξη του φόρου σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, περιλαμβανομένου του σταδίου λιανικής πώλησως, ασχέτως του αριθμού των συναλλαγών που έχουν προηγηθεί, καθώς και η έκπτωση από τον φόρο που οφείλει να καταβάλει ο υπόχρεος των ποσών που έχουν καταβληθεί κατά τα προηγούμενα στάδια της διαδικασίας, ώστε σε κάθε συγκεκριμένο στάδιο ο φόρος να εφαρμόζεται επί της αξίας που προστίθεται στο στάδιο αυτό, η δε τελική επιβάρυνση να καταλήγει στον καταναλωτή (προπαρατεθείσες αποφάσεις Banca Popolare di Cremona, σκέψη 28, ΚÖGÁZ κ.λπ., σκέψη 37, καθώς και Κ-1, σκέψη 17).
- 48 Το επίδικο στην κύρια δίκη μέτρο που προβλέπουν οι διατάξεις του νόμου του 2004 περί ΦΠΑ δεν ανταποκρίνεται στα χαρακτηριστικά αυτά. Όπως προκύπτει από την εκτίμηση που διατυπώνεται στη σκέψη 28 της παρούσας απόφασης, οι διατάξεις αυτές προβλέπουν απλώς μια διοικητική κύρωση που μπορεί να επιβληθεί στους υπόχρεους στον ΦΠΑ οσάκις διαπιστώνεται ότι δεν τήρησαν κάποια από τις λογιστικές τους υποχρεώσεις. Η κύρωση αυτή, της οποίας η γενεσιουργός αιτία δεν έγκειται σε κάποια συναλλαγή αλλά στην παράβαση λογιστικής υποχρέωσης, δεν έχει συννεπώς τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών κατά την έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας.
- 49 Υπό τις συνθήκες αυτές στο τρίτο ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ δεν εμποδίζει τη διατήρηση διατάξεων όπως είναι οι διατάξεις του άρθρου 111, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου του 2004 περί ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

⁵⁰ 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 κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το κοινό σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας, όπως περιγράφεται στο άρθρο 2, παράγραφοι 1 και 2, της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών και στα άρθρα 2 και 10, παράγραφοι 1 και 2, καθώς και στο άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Ιανουαρίου 2004, δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να περιορίζουν προσωρινά το ποσό του δικαιώματος εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου εισροών για τους υπόχρεους στον φόρο που δεν τήρησαν τη διατύπωση λογιστικής εγγραφής των πωλήσεών τους, υπό την προϋπόθεση ότι η προβλεπόμενη κύρωση τηρεί την αρχή της αναλογικότητας.
- 2) Διατάξεις όπως οι διατάξεις του άρθρου 111, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου περί φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών (*ustawa o podatku od towarów i usług*) της 11ης Μαρτίου 2004, δεν αποτελούν «ειδικά μέτρα παρεκκλίσεως» που σκοπούν την αποφυγή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/7.

- 3) Το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/7, δεν εμποδίζει τη διατήρηση διατάξεων όπως είναι οι διατάξεις του άρθρου 111, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου του 2004 περί ΦΠΑ.**

(υπογραφές)