ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 22ας Δεκεμβρίου 2010 *

Στην υπόθεση C-438/09,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία) με απόφαση της 14ης Ιουλίου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 9 Νοεμβρίου 2009, στο πλαίσιο της δίκης

Bogusław Juliusz Dankowski

κατά

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (εισηγήτρια), E. Juhász και T. von Danwitz, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi
γραμματέας: K. Malacek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 11ης Νοεμβρίου 2010,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— ο Bogusław Juliusz Dankowski, εκπροσωπούμενος από τους R. Grzejszczak, J. Skrzydlo, T. Grzejszczak και A. Kania, adwokaci,

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Kramarczyk καθώς και τους M. Szpunar και B. Majczyna,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους C. Blaschke και J. Möller,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Ζ. Χατζηπαύλου και Δ. Τσαγκαράκη καθώς και τον Κ. Γεωργιάδη,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου καθώς και τις A. Stobiecka-Kuik 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 του άρθρου 17, παράγραφοι 2 και 6, καθώς και των άρθρων 18 και 22 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), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των περιστατικών της κύριας δίκης.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του B. Dankowski και του Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (Διευθυντή του Οικονομικού Επιμελητηρίου του Łódź) σχετικά με τον περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας:

«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.

[…]»

4 Το άρθρο 4 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«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 δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου η του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελμάτων η των εξομοιουμένων προς αυτά […]

[…]».

5 Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«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 καθίσταται υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας φόρο προστιθεμένης αξίας για τα αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[…]

6. Το αργότερο προ της παρόδου τεσσάρων ετών από την έναρξη της ισχύος της παρούσης οδηγίας, το Συμβούλιο προτάσει της Επιτροπής καθορίζει ομοφώνως τις δαπάνες, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας. Οπωσδήποτε θα αποκλείονται του δικαιώματος προς έκπτωση οι δαπάνες, οι

οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως.

Μέχρι να τεθούν σε ισχύ οι ανωτέρω προβλεπόμενοι κανόνες, τα κράτη μέλη δύνανται να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις, τις οποίες προβλέπει η εθνική τους νομοθεσία κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της παρούσης οδηγίας.

[…]»

6 Το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας προβλέπει:

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

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

7 Κατά το άρθρο 22, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας:

«α) Κάθε υποκείμενος στο φόρο οφείλει να δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή και την παύση της δραστηριότητάς του ως υποκειμένου στο φόρο. […]

[…]

γ) Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για να εξατομικεύεται, με ατομικό αριθμό φορολογικού μητρώου:

— κάθε υποκείμενος στο φόρο […] που διενεργεί στο εσωτερικό της χώρας παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που του παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, πλην των παραδόσεων αγαθών ή των παροχών υπηρεσιών ο φόρος των οποίων οφείλεται μόνον από τον πελάτη ή τον παραλήπτη […].»

8 Το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«α) Κάθε υποκείμενος στο φόρο οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου […], για […] τις παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο […].

β) Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του στοιχείου α΄ […]:

— η ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,

— αλληλοδιάδοχος αριθμός […],

— ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, που αναφέρεται στην παράγραφο 1, στοιχείο γ΄, βάσει του οποίου ο υποκείμενος στο φόρο πραγματοποίησε […] την παροχή των υπηρεσιών,

— ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του πελάτη, που αναφέρεται στην παράγραφο 1, στοιχείο γ΄, βάσει του οποίου πραγματοποιήθηκε […] παροχή υπηρεσιών […],

— το πλήρες όνομα και η πλήρης διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο και του πελάτη του,

— η ποσότητα και φύση […] των παρεχομένων υπηρεσιών,

— η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε […] η παροχή υπηρεσιών […],

[…]».

9 Το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του φόρου και την αποφυγή της φοροδιαφυγής. […]»

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων πέραν αυτών που καθορίζονται στην παράγραφο 3.»

Η εθνική νομοθεσία

10 Το άρθρο 96 του νόμου περί φορολογίας αγαθών και υπηρεσιών (ustawa o podatku od towarów i usług), της 11ης Μαρτίου 2004, ως ήταν εφαρμοστέο στα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης, προβλέπει ότι οι φορολογούμενοι οφείλουν, πριν από την πρώτη ημέρα ασκήσεως της δραστηριότητάς τους, να υποβάλουν στην αρμόδια φορολογική υπηρεσία δήλωση περί εγγραφής.

11 Το άρθρο 88, παράγραφος 3a, σημείο 1, στοιχείο a), του εν λόγω νόμου προβλέπει ότι τα τιμολόγια δεν αποτελούν βάση για τη μείωση φόρου εισροών και για την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου όσον αφορά τον ΦΠΑ ή για την επιστροφή ποσού φόρου εισροών, εφόσον η πώληση αποδεικνύεται με τιμολόγια τα οποία έχουν εκδοθεί από μη υπαρκτό πρόσωπο ή από πρόσωπο που δεν δικαιούται να εκδίδει τιμολόγια.

12 Οι διατάξεις κανονιστικής αποφάσεως περί εκτελέσεως του ιδίου νόμου, τις οποίες θέσπισε το Υπουργείο Οικονομικών, προβλέπουν ότι οι εγγεγραμμένοι φορολογούμενοι, ως ενεργοί υποκείμενοι στον ΦΠΑ, οι οποίοι διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου, εκδίδουν τιμολόγια με την ένδειξη «τιμολόγιο ΦΠΑ».

13 Το άρθρο 48, παράγραφος 4, σημείο 1, στοιχείο a), της κανονιστικής αυτής αποφάσεως προβλέπει ότι, σε περίπτωση κατά την οποία η πώληση των αγαθών ή υπηρεσιών αποδεικνύεται με τιμολόγια τα οποία έχουν εκδοθεί από μη υπαρκτό επιχειρηματία ή από επιχειρηματία που δεν δικαιούται να εκδίδει τιμολόγια, τα εν λόγω τιμολόγια δεν αποτελούν βάση για τη μείωση οφειλόμενου φόρου και για την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου όσον αφορά τον ΦΠΑ ή για την επιστροφή ποσού φόρου εισροών.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

14 Ο B. Dankowski, προσφεύγων στην κύρια δίκη, κατέχει την επιχείρηση Dan-Trak. Μεταξύ 2004 και 2006, ο M. Płacek, διευθυντής της επιχειρήσεως Artem-Studio, του παρέσχε ορισμένες φορολογητέες εμπορικές υπηρεσίες. Ο M. Płacek δεν εκπληρούσε πάντως την υποχρέωση εγγραφής στο μητρώο του φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών, ούτε απέδιδε τον ΦΠΑ, μολονότι είχε εκδώσει τιμολόγια τα οποία πιστοποιούσαν τις παρασχεθείσες υπηρεσίες και ανέφεραν τον οφειλόμενο φόρο.

15 Με απόφαση της 23ης Μαρτίου 2007, ο Dyrektor Izby Skarbowej w Łódź, μη αμφισβητώντας την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών, αρνήθηκε στον B. Dankowski το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών, ο οποίος περιλαμβάνεται στα εκδοθέντα από τον M. Płacek τιμολόγια.

16 Στους αιτιολογικούς λόγους της αποφάσεως αυτής, επισημάνθηκε ότι ο εκδότης των επίδικων τιμολογίων δεν είχε εγγραφεί ως υποκείμενος στον ΦΠΑ και, λόγω της μη εκτελέσεως της υποχρεώσεως εγγραφής την οποία επιβάλλουν οι εφαρμοστέες εθνικές διατάξεις, τα εκδοθέντα από τον επιχειρηματία αυτόν τιμολόγια δεν θεμελιώνουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών.

17 Επομένως, ο B. Dankowski άσκησε ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (διοικητικού δικαστηρίου του Łódź) προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής. Προς στήριξη της προσφυγής του, ο B. Dankowski ισχυρίζεται, μεταξύ άλλων, ότι η εγγραφή ενός επιχειρηματία ως υποκειμένου στον ΦΠΑ αποτελεί απλώς τεχνική πράξη για να καθίστανται δυνατοί οι έλεγχοι, η οποία δεν δύναται να ασκεί επιρροή στο δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών.

18 Με απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 2007, το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi απέρριψε την προσφυγή.

19 Με την αίτησή του αναιρέσεως ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny, ο B. Dankowski προέβαλε, μεταξύ άλλων, το μη συμβατό της εφαρμογής των διατάξεων του πολωνικού φορολογικού δικαίου προς το δίκαιο της Ένωσης, καθώς και εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.

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

«1) Αποκλείουν οι κανόνες του συστήματος [ΦΠΑ] και ειδικότερα οι διατάξεις του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας [...], εθνική νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους δυνάμει της οποίας ο φορολογούμενος δεν δικαιούται να εκπίπτει τον φόρο εισροών ο οποίος προκύπτει από τιμολόγιο ΦΠΑ που έχει εκδοθεί από επιχειρηματία μη εγγεγραμμένο στα μητρώα ΦΠΑ για τα αγαθά και τις υπηρεσίες;

2) Έχει σημασία για την απάντηση στο πρώτο ερώτημα ότι

α) δεν αμφισβητείται ότι οι πράξεις τις οποίες αφορά το τιμολόγιο ΦΠΑ υπόκεινται σε ΦΠΑ και έχουν πράγματι τελεστεί,

β) το τιμολόγιο περιείχε όλα τα στοιχεία που απαιτούνται σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο,

γ) ο περιορισμός του δικαιώματος του φορολογουμένου να εκπίπτει τον ΦΠΑ εισροών ο οποίος προκύπτει από τιμολόγιο που έχει εκδοθεί από επιχειρηματία μη εγγεγραμμένο στα μητρώα ΦΠΑ, ίσχυε στο εθνικό δίκαιο ήδη πριν από την προσχώρηση της Δημοκρατίας της Πολωνίας στην Κοινότητα;

3) Εξαρτάται η απάντηση στο πρώτο ερώτημα από τη συνδρομή πρόσθετων προϋποθέσεων (παραδείγματος χάρη από την απόδειξη της καλής πίστεως του φορολογουμένου);»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

21 Με τα τρία υποβληθέντα ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν, υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης και λαμβανομένων υπόψη των άρθρων 18, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, και 22, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως όσον αφορά τον ΦΠΑ, που έχει καταβληθεί για υπηρεσίες παρασχεθείσες από άλλον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δεν έχει εγγραφεί ως υποκείμενος στον ΦΠΑ και, σε καταφατική περίπτωση, αν το άρθρο 17, παράγραφος 6, της οδηγίας αυτής απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση που αποκλείει το δικαίωμα εκπτώσεως όταν οι υπηρεσίες έχουν παρασχεθεί από φορολογούμενο μη εγγεγραμμένο ως υποκείμενο στον ΦΠΑ.

Επί του πρώτου μέρους των προδικαστικών ερωτημάτων

22 Προκαταρκτικώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το προβλεπόμενο στο άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται (βλ. αποφάσεις της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, Metropol και Stadler, Συλλογή 2002, σ. I-81, σκέψη 42, καθώς και της 26ης Μαΐου 2005, Kretztechnik, C-465/03, Συλλογή 2000, σ. I-4357, σκέψη 33).

23 Το δικαίωμα εκπτώσεως ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που επιβάρυναν τις πράξεις επί των εισροών (βλ. 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, Συλλογή 2009, σ. I-10413, σκέψη 55).

24 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. αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, C-137/02, Faxworld, Συλλογή 2004, σ. I-5547, σκέψη 37, και SKF, προπαρατεθείσα, σκέψη 56).

25 Όσον αφορά τη διαφορά της κύριας δίκης, συνομολογείται ότι οι επίδικες υπηρεσίες πραγματοποιήθηκαν από επιχειρηματία ο οποίος βρίσκεται σε προηγούμενο στάδιο της εμπορίας και οι εν λόγω υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν σε μεταγενέστερο στάδιο για τις ανάγκες των φορολογουμένων πράξεών του από τον προσφεύγοντα της κύριας δίκης.

26 Επομένως, πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις σχετικά με τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως, που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

27 Ως προς τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας.

28 Η τελευταία αυτή διάταξη διευκρινίζει στο στοιχείο β΄ τις ενδείξεις που πρέπει να περιλαμβάνονται, υποχρεωτικώς, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, στα τιμολόγια τα οποία εκδίδονται κατ' εφαρμογήν των διατάξεων του άρθρου 22, παράγραφος 3, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, το δε τελευταίο αυτό σημείο προβλέπει την υποχρέωση κάθε υποκειμένου στον φόρο να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για τις υπηρεσίες τις οποίες παρέχει προς άλλον υποκείμενο στον φόρο.

29 Όσον αφορά τις ενδείξεις για τις οποίες γίνεται λόγος στο άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, το αιτούν δικαστήριο διαπίστωσε ότι τα τιμολόγια τα οποία προσκόμισε ο προσφεύγων της κύριας δίκης περιελάμβαναν όλες τις πληροφορίες που απαιτεί η διάταξη αυτή. Ειδικότερα, από την ενώπιον του Δικαστηρίου προσκομισθείσα δικογραφία, καθώς και από τα στοιχεία που προσκόμισε η Πολωνική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, προκύπτει ότι τα τιμολόγια αυτά περιελάμβαναν τον αριθμό φορολογικού μητρώου του παρέχοντος τις επίδικες υπηρεσίες, εφόσον ο αριθμός αυτός απονέμεται αυτεπαγγέλτως στους επιχειρηματίες από τις πολωνικές φορολογικές αρχές, ανεξαρτήτως του αν έχουν καταθέσει αίτηση εγγραφής.

30 Μολονότι η εν λόγω διάταξη προβλέπει την αναφορά του «αριθμού φορολογικού μητρώου φόρου προστιθεμένης αξίας», θεωρείται ότι ο αριθμός φορολογικού μητρώου που έχει χορηγηθεί, εν προκειμένω, διασφαλίζει την ταυτοποίηση του οικείου υποκειμένου στον φόρο και, επομένως, δύναται να ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις του άρθρου 22, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας.

31 Εντούτοις, ο εν λόγω φορέας παροχής υπηρεσιών, όπως παρατήρησε το αιτούν δικαστήριο, ενώ εξέδωσε τιμολόγια σχετικά με τις παρασχεθείσες προς τον προσφεύγοντα της κύριας δίκης υπηρεσίες, δεν ενεγράφη στην αρμόδια εθνική αρχή ως υποκείμενος σε ΦΠΑ.

32 Συγκεκριμένα, το άρθρο 22, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι κάθε υποκείμενος στον φόρο δηλώνει την έναρξη της δραστηριότητάς του ως υποκείμενος στον φόρο.

33 Ωστόσο, παρά τη σημασία της εγγραφής αυτής για την ορθή λειτουργία του συστήματος ΦΠΑ, μη τήρηση της υποχρεώσεως αυτής από έναν υποκείμενο στον φόρο δεν επηρεάζει το δικαίωμα εκπτώσεως που παρέχει το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας σε άλλον υποκείμενο στον φόρο.

34 Συγκεκριμένα, το άρθρο 22, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει μόνον ότι οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν την υποχρέωση να δηλώσουν την έναρξη, μεταβολή και παύση των δραστηριοτήτων τους, αλλά ουδόλως επιτρέπει στα κράτη μέλη, σε περίπτωση μη υποβολής τέτοιας δηλώσεως, να αναβάλουν την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως μέχρι την πραγματική έναρξη των φορολογητέων πράξεων ή να στερήσουν τον υποκείμενο στον φόρο από την άσκηση του δικαιώματος αυτού (βλ. αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000. σ. I-1577, σκέψη 51, και της 21ης Οκτωβρίου 2010, C-385/09, Nidera Handelscompagnie, Συλλογή 2010, σ. I-10385, σκέψη 48).

35 Συνεπώς, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι, ως αποδέκτης των οικείων υπηρεσιών, υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο προς έκπτωση του φόρου αυτού, πρόσθετες προϋποθέσεις, δυνάμενες να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος αυτού (βλ., αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2008, C-95/07 και C-96/07, Ecotrade, Συλλογή 2008, σ. I-3457, σκέψη 64, καθώς και της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, C-392/09, Uszodaépítő, Συλλογή 2010, σ. I-8791, σκέψη 40).

36 Επομένως, η τυχόν μη τήρηση από τον παρέχοντα υπηρεσίες της υποχρεώσεως του άρθρου 22, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας δεν επηρεάζει το δικαίωμα εκπτώσεως το οποίο έχει ο αποδέκτης των εν λόγω υπηρεσιών δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας.

37 Το ίδιο ισχύει και για το άρθρο 22, παράγραφοι 7 και 8, της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με το οποίο τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα για τη διασφάλιση της τηρήσεως εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο των υποχρεώσεών του για υποβολή δηλώσεως και καταβολή του φόρου ή προβλέπουν άλλες υποχρεώσεις, τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και την αποτροπή της φοροδιαφυγής. Συγκεκριμένα, μολονότι οι διατάξεις αυτές επιτρέπουν στα κράτη μέλη να λαμβάνουν ορισμένα μέτρα, τα μέτρα αυτά ωστόσο δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών αυτών και 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. 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, Gabalfrisa κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 52, καθώς και Ecotrade, προπαρατεθείσα, σκέψεις 65 και 66).

38 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι τα άρθρα 18, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, και 22, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως όσον αφορά τον ΦΠΑ ο οποίος έχει καταβληθεί για υπηρεσίες παρασχεθείσες από άλλον υποκείμενο στον φόρο που δεν έχει εγγραφεί ως υποκείμενος σε ΦΠΑ, όταν τα σχετικά τιμολόγια περιλαμβάνουν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία τα οποία απαιτεί το εν λόγω άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, ειδικότερα αυτά που απαιτούνται για τον προσδιορισμό του προσώπου το οποίο εξέδωσε τα εν λόγω τιμολόγια και τη φύση των παρασχεθεισών υπηρεσιών.

Επί του δευτέρου μέρους των προδικαστικών ερωτημάτων

39 Επομένως, εφόσον ο προσφεύγων της κύριας δίκης απολαύει, δυνάμει της έκτης οδηγίας, δικαιώματος εκπτώσεως, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση, η οποία αποκλείει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ο οποίος έχει καταβληθεί από υποκείμενο στον φόρο σε άλλον υποκείμενο στον φόρο, όταν ο τελευταίος δεν έχει εγγραφεί ως υποκείμενος σε ΦΠΑ.

40 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι η διάταξη αυτή αποτελεί μέτρο παρεκκλίσεως, βάσει του οποίου, υπό ορισμένες συνθήκες, τα κράτη μέλη δύνανται να διατηρήσουν την υφιστάμενη νομοθεσία τους σε θέματα αποκλεισμού από το δικαίωμα εκπτώσεως, κατά την ημερομηνία της ενάρξεως ισχύος της έκτης οδηγίας για το οικείο κράτος μέλος, μέχρις ότου το Συμβούλιο εκδώσει τις προβλεπόμενες στο άρθρο αυτό διατάξεις (βλ. αποφάσεις της 11ης Δεκεμβρίου 2008, C-371/07, Danfoss και AstraZeneca, Συλλογή 2008, σ. I-9549, σκέψη 28, καθώς και της 15ης Απριλίου 2010, C-538/08 και C-33/09, X Holding και Oracle Nederland, Συλλογή 2010, σ. I-3129, σκέψη 38).

41 Όσον αφορά το περιεχόμενο της διατάξεως αυτής, το Δικαστήριο έκρινε ότι η ευχέρεια την οποία παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας δεν συνιστά απόλυτη διακριτική εξουσία των κρατών μελών να εξαιρούν όλα ή σχεδόν όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ και να καθιστούν έτσι άνευ αντικειμένου το καθεστώς που θέσπισαν οι διατάξεις της οδηγίας αυτής. Επομένως, η εν λόγω ευχέρεια δεν καλύπτει τις γενικές εξαιρέσεις και δεν απαλλάσσει τα κράτη μέλη από την υποχρέωση να προσδιορίζουν σαφώς τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία δεν παρέχεται το δικαίωμα εκπτώσεως (βλ. αποφάσεις της 5ης Οκτωβρίου 1999, C-305/97, Royscot κ.λπ., Συλλογή 1999, σ. I-6671, σκέψεις 22 και 24, της 14ης Ιουλίου 2005, C-434/03, Charles και Charles-Tijmens, Συλλογή 2005, σ. I-7037, σκέψεις 33 και 35, καθώς και της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, C-395/09, Oasis East, Συλλογή 2010, σ. I-8811, σκέψη 23).

42 Εξάλλου, εφόσον πρόκειται για καθεστώς το οποίο αποτελεί παρέκκλιση από την αρχή του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς (βλ. αποφάσεις της 22ας Δεκεμβρίου 2008, C-414/07, Magoora, Συλλογή 2008, σ. I-10921, σκέψη 28, και Oasis East, προαναφερθείσα, σκέψη 24).

43 Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης και τη δυνατότητα εφαρμογής της ρυθμίσεως περί εξαιρέσεων την οποία προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας στην προκειμένη περίπτωση, επισημαίνεται ότι η εν λόγω οδηγία άρχισε να ισχύει στην Πολωνία κατά την ημερομηνία προσχωρήσεως του κράτους μέλους αυτού στην Ευρωπαϊκή Ένωση, δηλαδή την 1η Μαΐου 2004. Επομένως, η ημερομηνία αυτή είναι η κρίσιμη ημερομηνία για την εφαρμογή της προαναφερθείσας διατάξεως όσον αφορά το κράτος μέλος αυτό (απόφαση Oasis East, προαναφερθείσα, σκέψη 25).

44 Για να εκτιμηθεί η επίδικη εθνική κανονιστική ρύθμιση της κύριας δίκης από απόψεως του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας και της προπαρατεθείσας νομολογίας, διαπιστώνεται ότι συνιστά γενικό μέτρο το οποίο αποκλείει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών, για κάθε πράξη την οποία πραγματοποιεί υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος δεν πληροί την υποχρέωση εγγραφής ως υποκείμενος σε ΦΠΑ.

45 Εντούτοις, η ρύθμιση αυτή συνιστά περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, η οποία βαίνει πέραν του επιτρεπόμενου από το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ορίου.

46 Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι τα κράτη μέλη δεν έχουν την εξουσία να διατηρούν σε ισχύ εξαιρέσεις από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που να ισχύουν γενικά για κάθε είδους δαπάνη σχετιζόμενη με την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών (αποφάσεις της 23ης Απριλίου 2009, C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, Συλλογή 2009, σ. I-3459, σκέψεις 28 και 29, καθώς και Oasis East, προαναφερθείσα, σκέψη 30).

47 Από το σύνολο των προεκτεθέντων προκύπτει ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι αποκλείει εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία αποκλείει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ο οποίος έχει καταβληθεί από υποκείμενο στον φόρο σε άλλον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες, όταν ο δεύτερος δεν έχει εγγραφεί ως υποκείμενος στον φόρο αυτόν.

Επί των δικαστικών εξόδων

48 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 (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Τα άρθρα 18, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, και 22, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, 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 2006/18/ΕΚ του Συμβουλίου, της 14ης Φεβρουαρίου 2006, έχουν την έννοια ότι υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως όσον αφορά τον φόρο προστιθεμένης αξίας ο οποίος έχει καταβληθεί για υπηρεσίες παρασχεθείσες από άλλον υποκείμενο στον φόρο που δεν έχει εγγραφεί ως υποκείμενος στον φόρο αυτόν, όταν τα σχετικά τιμολόγια περιλαμβάνουν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία τα οποία απαιτεί το εν λόγω άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, ειδικότερα αυτά που απαιτούνται για τον προσδιορισμό του προσώπου το οποίο εξέδωσε τα εν λόγω τιμολόγια και τη φύση των παρασχεθεισών υπηρεσιών.

2) Το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 2000/18, έχει την έννοια ότι αποκλείει εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία αποκλείει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας ο οποίος έχει καταβληθεί από υποκείμενο στον φόρο σε άλλον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες, όταν ο δεύτερος δεν έχει εγγραφεί ως υποκείμενος στον φόρο αυτόν.

(υπογραφές)