ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 30ής Σεπτεμβρίου 2010 *

Στην υπόθεση C-395/09,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία) με απόφαση της 6ης Αυγούστου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Οκτωβρίου 2009, στο πλαίσιο της δίκης

Oasis East sp. z o.o.

κατά

Minister Finansów,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta (εισηγήτρια), πρόεδρο τμήματος, και J. Malenovský και T. von Danwitz, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi
γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 7ης Ιουλίου 2010,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Oasis East sp. z o.o., εκπροσωπούμενη από τους M. Wojda και J. Martini,

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Szpunar και M. Jarosz,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις M. Owsiany-Hornung και K. Herrmann και τον Δ. Τριανταφύλλου,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφοι 2 και 6, 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, ΕΕ L 102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία), άρθρου του οποίου οι διατάξεις έχουν περιληφθεί κατ' ουσία στο άρθρο 176 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).

2 Η αίτηση αυτή έχει υποβληθεί στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Oasis East sp. z o.o. (στο εξής: Oasis East) και του Minister Finansów (Υπουργού Οικονομικών της Πολωνίας).

Το νομικό πλαίσιο

Η νομοθεσία της Ένωσης

3 Το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 6, της έκτης οδηγίας, όπως έχει διαμορφωθεί με βάση το άρθρο 28στ της οδηγίας αυτής, προβλέπει τα εξής:

«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 οποίο είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας φόρο προστιθέμενης αξίας [(στο εξής: ΦΠΑ)] για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν 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 [ΦΠΑ]. 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.»

4 Η έκτη οδηγία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2006/112.

5 Το άρθρο 176 της τελευταίας αυτής οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Το Συμβούλιο, μετά από πρόταση της Επιτροπής, καθορίζει ομόφωνα τις δαπάνες οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση αποκλείονται από το δικαίωμα έκπτωσης οι δαπάνες οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παράστασης.

Μέχρι να τεθούν σε ισχύ οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου, τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις που προέβλεπε η εθνική τους νομοθεσία που ίσχυε την 1η Ιανουαρίου 1979 ή, για τα κράτη μέλη που προσχώρησαν στην Κοινότητα μετά την εν λόγω ημερομηνία, την ημερομηνία προσχώρησής τους.»

Η εθνική νομοθεσία

6 Το άρθρο 25, παράγραφος 1, σημείο 1bis, του νόμου για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ustawa o podatku VAT z roku 1993), της 8ης Ιανουαρίου 1993 (στο εξής: νόμος του 1993 για τον ΦΠΑ), ορίζει τα εξής:

«Δεν μειώνεται το ποσό του οφειλόμενου φόρου ούτε επιστρέφεται το ποσό της διαφοράς του οφειλόμενου φόρου, όταν πρόκειται για την αποδοχή εισαγόμενων υπηρεσιών από το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, εφόσον η αντιπαροχή καταβάλλεται άμεσα ή έμμεσα σε πρόσωπο που έχει την κατοικία του ή την έδρα του ή το διευθυντικό του κέντρο σε έδαφος ή σε χώρα που περιλαμβάνεται στο παράρτημα 9 του παρόντος νόμου.»

7 Το παράρτημα 9 του νόμου του 1993 για τον ΦΠΑ, το οποίο επιγράφεται «Πίνακας των χωρών (εδαφών) για τις οποίες, σε περίπτωση επιβολής φόρου επί της εισαγωγής υπηρεσιών, δεν μειώνεται ο οφειλόμενος φόρος ούτε παρέχεται δικαίωμα επιστροφής της διαφοράς του φόρου», απαριθμεί τις εξής χώρες και τα εξής εδάφη:

«1) Πριγκιπάτο της Ανδόρας,

2) Ανγκουίλα – αυτόνομο έδαφος που εξαρτάται από το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας,

3) Αντίγκουα και Μπαρμπούντα,

4) Αρούμπα – αυτόνομο έδαφος του Βασιλείου των Κάτω Χωρών,

5) Κοινοπολιτεία των Μπαχαμών,

6) Βασίλειο του Μπαχρέιν,

7) Μπαρμπάντος,

8) Μπελίζε,

9) Βερμούδες – έδαφος εξαρτώμενο από το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας,

10) Βρετανικές Παρθένοι Νήσοι – έδαφος εξαρτώμενο από το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας,

11) Νήσοι Κουκ – αυτόνομο έδαφος, συνδεδεμένο με τη Νέα Ζηλανδία,

12) Κοινοπολιτεία της Ντομινίκα,

13) Γιβραλτάρ – κτήση του Βρετανικού Στέμματος,

14) Γρενάδα,

15) Γκέρνσεϋ, Σαρκ και Αλντερνέι – κτήση του Βρετανικού Στέμματος,

16) Χονγκ-Κονγκ – περιοχή της ΛΔ της Κίνας υπό ειδικό διοικητικό καθεστώς,

17) Τζέρσεϊ – κτήση του Βρετανικού Στέμματος,

18) Νήσοι Καϊμάν – έδαφος εξαρτώμενο από το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας,

19) Δημοκρατία της Λιβερίας,

20) Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν,

21) Μακάο – περιοχή της ΛΔ της Κίνας υπό ειδικό διοικητικό καθεστώς,

22) Δημοκρατία των Μαλδιβών,

23) Νήσος του Μαν – κτήση του Βρετανικού Στέμματος,

24) Δημοκρατία των Νήσων Μάρσαλ,

25) Δημοκρατία του Μαυρικίου,

26) Πριγκιπάτο του Μονακό,

27) Μονσεράτ – έδαφος εξαρτώμενο από το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας,

28) Δημοκρατία του Ναούρου,

29) Ολλανδικές Αντίλλες – αυτόνομο έδαφος του Βασιλείου των Κάτω Χωρών,

30) Νιούε – αυτόνομο έδαφος, συνδεδεμένο με τη Νέα Ζηλανδία,

31) Δημοκρατία του Παναμά,

32) Ανεξάρτητο κράτος της Σαμόας,

33) Δημοκρατία των Σεϋχελλών,

34) Ομοσπονδία Αγίου Χριστόφορου και Νέβις,

35) Αγία Λουκία,

36) Άγιος Βικέντιος και Γρεναδίνες,

37) Βασίλειο της Τόνγκα,

38) Νήσοι Τερκς και Κάικος – έδαφος εξαρτώμενο από το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας,

39) Αμερικανικές Παρθένοι Νήσοι – μη ενσωματωμένο στην εθνική επικράτεια έδαφος των Ηνωμένων Πολιτειών,

40) Δημοκρατία του Βανουάτου,

41) Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα.»

8 Το φορολογικό αυτό καθεστώς διατηρήθηκε ουσιαστικά σε ισχύ βάσει των διατάξεων του νόμου για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ustawa o podatku VAT z roku 2004), της 11ης Μαρτίου 2004 (στο εξής: νόμος του 2004 για τον ΦΠΑ), και συγκεκριμένα του άρθρου 88, παράγραφος 1, σημείο 1, του νόμου αυτού, σε συνδυασμό με το παράρτημα 5 του ίδιου νόμου, το οποίο περιλαμβάνει πίνακα 39 χωρών και εδαφών αντί για 41. Οι διατάξεις αυτές άρχισαν να ισχύουν την 1η Μαΐου 2004.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

9 Η Oasis East παράγει και πωλεί συστήματα ψύξης νερού. Στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της, οι οποίες περιλαμβάνουν και την εξυπηρέτηση πελατών μετά την πώληση, κάνει χρήση των υπηρεσιών που παρέχει μια επιχείρηση εγκατεστημένη σε ένα από τα εδάφη που απαριθμούνται στο παράρτημα 9 του νόμου του 1993 για τον

ΦΠΑ, το οποίο έχει αντικατασταθεί από το παράρτημα 5 του νόμου του 2004 για τον ΦΠΑ. Η επιχείρηση αυτή παρέχει στην Oasis East υπηρεσίες διαχείρισης και τεχνικής βοήθειας. Μεταξύ των παρεχόμενων υπηρεσιών καταλέγονται, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθες δραστηριότητες: μάρκετινγκ, οργάνωση και συμμετοχή σε διεθνείς εκθέσεις, μέτρα προγραμματισμού της παραγωγής, υπηρεσίες μηχανικού, παροχή φορολογικών και φοροτεχνικών συμβουλών, οργάνωση μεταφορών, υπηρεσίες υποστήριξης κατά την εφαρμογή των συστημάτων πληροφορικής και συντονισμός στον τομέα των αγορών και των πωλήσεων.

10 Στις 28 Δεκεμβρίου 2007 η Oasis East έθεσε στον διευθυντή της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (ΔΟΥ) του Katowice το ερώτημα αν από την 1η Μαΐου 2004 δικαιούται, σε περίπτωση εισαγωγής υπηρεσιών διοικητικής φύσης για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται σε πρόσωπο που έχει την έδρα του σε ένα από τα εδάφη που περιλαμβάνονται στο παράρτημα 5 του νόμου του 2004 για τον ΦΠΑ, να εκπίπτει τον φόρο εισροών από το ποσό του οφειλόμενου φόρου.

11 Ο διευθυντής της ΔΟΥ του Katowice έδωσε, με απόφαση που εξέδωσε στις 4 Απριλίου 2008, αρνητική απάντηση στο ερώτημα της Oasis East. Κατά την άποψη του εν λόγω διευθυντή, η Oasis East δεν έχει δικαίωμα να εκπίπτει τον φόρο εισροών, διότι η αμοιβή για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών καταβάλλεται σε επιχείρηση που έχει την κατοικία της ή την έδρα της ή το διευθυντικό της κέντρο σε ένα από τα κράτη ή εδάφη που περιλαμβάνονται στο παράρτημα 5 του νόμου του 2004 για τον ΦΠΑ.

12 Ο διευθυντής της ΔΟΥ του Katowice τόνισε ότι η εθνική νομοθεσία δεν είναι ασυμβίβαστη με το δίκαιο της Ένωσης, διότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας επέτρεπε στα κράτη μέλη να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις που προέβλεπε η εθνική τους νομοθεσία κατά την ημερομηνία έναρξης της ισχύος της οδηγίας αυτής. Κατά συνέπεια, η Δημοκρατία της Πολωνίας είχε την ευχέρεια να διατηρήσει τους περιορισμούς που ίσχυαν στη χώρα αυτή κατά την ημερομηνία της προσχώρησής της στην Ευρωπαϊκή Ένωση σε σχέση με την έκπτωση του ΦΠΑ.

13 Στις 18 Ιουνίου 2008 η Oasis East άσκησε ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach προσφυγή κατά της παραπάνω απόφασης της 4ης Απριλίου 2008.

14 Το εν λόγω δικαστήριο απέρριψε, με απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, την προσφυγή της Oasis East. Το σκεπτικό του ήταν ότι η διατήρηση σε ισχύ, εντός της εθνικής έννομης τάξης, εξαίρεσης όπως αυτή του άρθρου 88, παράγραφος 1, σημείο 1, του νόμου του 2004 για τον ΦΠΑ δεν αντιβαίνει στο άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.

15 Η Oasis East, με την αίτηση αναίρεσης που υπέβαλε στις 9 Μαρτίου 2009, επανέλαβε την επιχειρηματολογία που είχε ήδη αναπτύξει προηγουμένως. Το Naczelny Sąd Administracyjny αποφάσισε, υπό τις περιστάσεις αυτές, να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Επιτρέπει το κοινοτικό δίκαιο, και συγκεκριμένα το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας [...] (νυν άρθρο 176 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ [...]), στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν την εθνική νομοθεσία τους που προβλέπει ότι, στην περίπτωση της εξ επαχθούς αιτίας αποδοχής εισαγόμενων υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται άμεσα ή έμμεσα σε πρόσωπο που έχει την κατοικία του ή την έδρα του ή το διευθυντικό του κέντρο σε έδαφος ή σε χώρα που χαρακτηρίζεται από το εθνικό δίκαιο ως "φορολογικός παράδεισος", ο υποκείμενος σε φόρο δεν έχει δικαίωμα μείωσης του οφειλόμενου φόρου ή επιστροφής της διαφοράς του οφειλόμενου φόρου, με δεδομένο ότι η νομοθεσία αυτή για τη μη ύπαρξη τέτοιου δικαιώματος εφαρμοζόταν ήδη στο εν λόγω κράτος μέλος πριν το κράτος αυτό καταστεί μέλος της Κοινότητας;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

16 Το αιτούν δικαστήριο θέτει με το ερώτημά του το ζήτημα αν το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, του οποίου οι διατάξεις έχουν περιληφθεί ουσιαστικά στο άρθρο 176 της οδηγίας 2006/112, επιτρέπει τη διατήρηση σε ισχύ της εθνικής νομοθεσίας που ίσχυε κατά τον χρόνο έναρξης της ισχύος της έκτης οδηγίας στο οικείο κράτος μέλος και η οποία αποκλείει γενικά το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που έχει καταβληθεί επί των εισροών λόγω της εξ επαχθούς αιτίας αποδοχής εισαγόμενων υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή έχει καταβληθεί άμεσα ή έμμεσα σε πρόσωπο εγκατεστημένο σε κράτος ή σε έδαφος που χαρακτηρίζεται ως «φορολογικός παράδεισος» από τη νομοθεσία αυτή.

17 Επειδή το εν λόγω ερώτημα αναφέρει τόσο το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας όσο και το άρθρο 176 της οδηγίας 2006/112, πρέπει να τονιστεί ευθύς εξαρχής ότι οι δύο αυτές διατάξεις είναι κατ' ουσία πανομοιότυπες.

18 Ενόψει της απάντησης στο εν λόγω ερώτημα, υπενθυμίζεται ότι το δικαίωμα προς έκπτωση, που προβλέπεται στο άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή, εγγενή στο κοινό σύστημα 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, της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03, Kretztechnik, Συλλογή 2005, σ. I-4357, σκέψη 33, και της 15ης Απριλίου 2010, C-538/08 και C-33/09, X Holding και Oracle Nederland, Συλλογή 2010, σ. I-3129, σκέψη 37).

19 Η αρχή του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ μετριάζεται πάντως από την εισάγουσα παρέκκλιση διάταξη του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας. Πράγματι, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να διατηρούν τη νομοθεσία τους σχετικά με τον αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση, η οποία ίσχυε κατά την ημερομηνία έναρξης της ισχύος της έκτης οδηγίας, μέχρι να θεσπίσει το Συμβούλιο τις προβλεπόμενες στο άρθρο αυτό διατάξεις (βλ. απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου

2008, C-371/07, Danfoss και AstraZeneca, Συλλογή 2008, σ. I-9549, σκέψη 28, και προπαρατεθείσα απόφαση X Holding και Oracle Nederland, σκέψη 38).

20 Δεδομένου ότι το Συμβούλιο δεν έχει θεσπίσει ακόμη τις διατάξεις αυτές, τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρούν την ισχύουσα νομοθεσία τους σχετικά με τον αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ. Το δίκαιο της Ένωσης δεν περιλαμβάνει επομένως επί του παρόντος καμία διάταξη η οποία να απαριθμεί τις δαπάνες που εξαιρούνται από το δικαίωμα έκπτωσης (βλ. αποφάσεις της 8ης Δεκεμβρίου 2005, C-280/04, Jyske Finans, Συλλογή 2005, σ. I-10683, σκέψη 23, καθώς και προπαρατεθείσα απόφαση Danfoss και AstraZeneca, σκέψη 29).

21 Όσον αφορά πάντως το περιεχόμενο της ρύθμισης περί εξαιρέσεων την οποία προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, το Δικαστήριο έχει δεχτεί ότι η διάταξη αυτή προϋποθέτει ότι οι εξαιρέσεις τις οποίες μπορούν να διατηρήσουν σε ισχύ τα κράτη μέλη ήσαν νόμιμες δυνάμει της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5, στο εξής: δεύτερη οδηγία), η οποία ήταν προγενέστερη της έκτης οδηγίας (βλ. απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 1999, C-305/97, Royscot κ.λπ., Συλλογή 1999, σ. I-6671, σκέψη 21, καθώς και προπαρατεθείσα απόφαση X Holding και Oracle Nederland, σκέψη 40).

22 Συναφώς, το άρθρο 11 της δεύτερης οδηγίας, το οποίο θέσπισε με την παράγραφο 1 το δικαίωμα προς έκπτωση, προέβλεπε παράλληλα, στην παράγραφο 4, ότι τα κράτη μέλη μπορούσαν να εξαιρούν από τη ρύθμιση περί εκπτώσεων ορισμένα αγαθά και ορισμένες υπηρεσίες, ιδίως εκείνες που μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικώς ή μερικώς για ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του.

23 Κατά συνέπεια, η ευχέρεια που 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 έκπτω-

σης του ΦΠΑ και να καθιστούν έτσι κενή περιεχομένου τη ρύθμιση που θέσπισε το άρθρο 11, παράγραφος 1, της δεύτερης οδηγίας. Η εν λόγω ευχέρεια δεν καλύπτει συνεπώς 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 κατ' εξαίρεση το δικαίωμα έκπτωσης (βλ., επ' αυτού, την προπαρατεθείσα απόφαση Royscot κ.λπ., σκέψεις 22 και 24, και την απόφαση της 14ης Ιουλίου 2005, C-434/03, Charles και Charles-Tijmens, Συλλογή 2005, σ. I-7037, σκέψεις 33 και 35).

24 Επιπλέον, η εν λόγω ρύθμιση, αφού αποτελεί παρέκκλιση από τη γενική αρχή του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, πρέπει να ερμηνεύεται στενά (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Metropol και Stadler, σκέψη 59, και απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, C-414/07, Magoora, Συλλογή 2008, σ. I-10921, σκέψη 28).

25 Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης και τη δυνατότητα εφαρμογής της ρύθμισης περί εξαιρέσεων την οποία προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, επισημαίνεται ότι η εν λόγω οδηγία άρχισε να ισχύει στην Πολωνία κατά την ημερομηνία προσχώρησης του κράτους μέλους αυτού στην Ένωση, δηλαδή την 1η Μαΐου 2004. Επομένως, η ημερομηνία αυτή είναι η κρίσιμη ημερομηνία για την εφαρμογή της παραπάνω διάταξης όσον αφορά το κράτος μέλος αυτό (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Magoora, σκέψη 27).

26 Όσον αφορά το επιχείρημα της Πολωνικής Κυβέρνησης ότι το άρθρο 176 της οδηγίας 2006/112, όπως προκύπτει από το γράμμα του, κάνει διάκριση μεταξύ των κρατών μελών που προσχώρησαν στην Ένωση πριν από την 1η Ιανουαρίου 1979 και των κρατών μελών των οποίων η προσχώρηση είναι μεταγενέστερη, όπως συμβαίνει με τη Δημοκρατία της Πολωνίας, αρκεί η παρατήρηση ότι η διαφοροποίηση αυτή αποσκοπεί απλώς στον προσδιορισμό της ημερομηνίας πριν από την οποία έπρεπε να προβλέπονται από την εθνική νομοθεσία οι δαπάνες για τις οποίες δεν χορηγείται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.

27 Κατά συνέπεια, η διαφοροποίηση της ερμηνείας του περιεχομένου των υπό κρίση εξαιρέσεων, ανάλογα με το αν το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος προσχώρησε στην Ένωση πριν από την 1η Ιανουαρίου 1979 ή μετά την ημερομηνία αυτή, δεν μπορεί να στηριχθεί στο άρθρο 176 της οδηγίας 2006/112. Η έκδοση του εν λόγω άρθρου 176 δεν έχει επηρεάσει συνεπώς τη νομολογία σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.

28 Ενόψει της εκτίμησης της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής νομοθεσίας από την άποψη της ρύθμισης περί εξαιρέσεων την οποία προβλέπει, διαπιστώνεται ότι, όπως επίσης τόνισε το αιτούν δικαστήριο, η εν λόγω νομοθεσία συνιστά γενικό μέτρο που περιορίζει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που έχει καταβληθεί επί των εισροών, οσάκις πρόκειται για εξ επαχθούς αιτίας αποδοχή εισαγόμενων υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται άμεσα ή έμμεσα σε πρόσωπο εγκατεστημένο σε κράτος ή σε έδαφος που χαρακτηρίζεται ως «φορολογικός παράδεισος» από τη νομοθεσία αυτή.

29 Η νομοθεσία αυτή όμως ενέχει περιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που βαίνει πολύ πέραν του περιορισμού που επιτρέπει το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.

30 Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει συγκεκριμένα ότι τα κράτη μέλη δεν έχουν την εξουσία να διατηρούν σε ισχύ εξαιρέσεις από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που να ισχύουν γενικά για κάθε είδους δαπάνη σχετιζόμενη με την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 23ης Απριλίου 2009, C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, Συλλογή 2009, σ. I-3459, σκέψεις 28 και 29, και προπαρατεθείσα απόφαση X Holding και Oracle Nederland, σκέψη 44).

31 Όσον φορά τέλος το επιχείρημα της Πολωνικής Κυβέρνησης ότι η επίμαχη εθνική νομοθεσία εξυπηρετεί την ανάγκη πρόληψης της φοροδιαφυγής, πρέπει να τονιστεί ότι η αρχή της απαγόρευσης των καταχρηστικών πρακτικών, η οποία βέβαια, όπως αναγνώρισε το Δικαστήριο με τη σκέψη 70 της απόφασης της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-1609), έχει εφαρμογή και στον τομέα του ΦΠΑ, δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να διευρύνουν το πεδίο εφαρμογής της επίμαχης ρύθμισης περί εξαιρέσεων. Επιπλέον, αν, όπως αναφέρει το αιτούν δικαστήριο, οι προβλεπόμενοι από την πολωνική νομοθεσία περιορισμοί οφείλονται

στην ανάγκη πρόληψης ορισμένων μορφών φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας προβλέπει προς τούτο μια ειδική διαδικασία, κατ' εφαρμογή της οποίας το Συμβούλιο μπορεί να επιτρέπει σε κάθε κράτος μέλος να θεσπίζει ιδιαίτερα μέτρα σχετικά με εξαιρέσεις.

32 Κατόπιν των ανωτέρω, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, του οποίου οι διατάξεις έχουν περιληφθεί ουσιαστικά στο άρθρο 176 της οδηγίας 2006/112, έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει τη διατήρηση σε ισχύ της εθνικής νομοθεσίας που ίσχυε κατά τον χρόνο έναρξης της ισχύος της έκτης οδηγίας στο οικείο κράτος μέλος και η οποία αποκλείει γενικά το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που έχει καταβληθεί επί των εισροών λόγω της εξ επαχθούς αιτίας αποδοχής εισαγόμενων υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή έχει καταβληθεί άμεσα ή έμμεσα σε πρόσωπο εγκατεστημένο σε κράτος ή σε έδαφος που χαρακτηρίζεται από την εν λόγω νομοθεσία ως «φορολογικός παράδεισος».

Επί των δικαστικών εξόδων

33 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 (έβδομο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 17, παράγραφος 6, 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 έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, άρθρο του οποίου

οι διατάξεις έχουν περιληφθεί ουσιαστικά στο άρθρο 176 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει τη διατήρηση σε ισχύ της εθνικής νομοθεσίας που ίσχυε κατά τον χρόνο έναρξης της ισχύος της έκτης οδηγίας 77/388 στο οικείο κράτος μέλος και η οποία αποκλείει γενικά το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας που έχει καταβληθεί επί των εισροών λόγω της εξ επαχθούς αιτίας αποδοχής εισαγόμενων υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή έχει καταβληθεί άμεσα ή έμμεσα σε πρόσωπο εγκατεστημένο σε κράτος ή σε έδαφος που χαρακτηρίζεται από την εν λόγω νομοθεσία ως «φορολογικός παράδεισος».

(υπογραφές)