Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 2ας Ιουνίου 2016*

«Προδικαστική παραπομπή — Ειδικοί φόροι κατανάλωσης — Οδηγία 2003/96/ΕΚ — Διαφοροποιημένοι συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης για καύσιμα κινητήρων και καύσιμα θέρμανσης — Προϋποθέσεις εφαρμογής του συντελεστή για τα καύσιμα κινητήρων — Υποβολή μηνιαίου συγκεντρωτικού καταλόγου δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει ότι τα αποκτώμενα προϊόντα προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για θερμαντικούς σκοπούς — Εφαρμογή του προβλεπόμενου για τα καύσιμα κινητήρων συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης σε περίπτωση μη υποβολής του εν λόγω συγκεντρωτικού καταλόγου — Αρχή της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-418/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικό πρωτοδικείο Βοεβοδάτου του Βρότσλαβ, Πολωνία) με απόφαση της 4ης Ιουνίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Σεπτεμβρίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna

κατά

Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Λυκούργο, πρόεδρο τμήματος, E. Juhász και C. Vajda (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: M. Aleksejev, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 28ης Οκτωβρίου 2015,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna, εκπροσωπούμενη από τους K. Kocowski και S. Bogdański, adwokaci,

— ο Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu, εκπροσωπούμενος από τον W. Bronicki, την E. Białas-Giejbatow και τον D. Kowalik, επικουρούμενους από τον J. Kaute, radca prawny,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna και την K. Maćkowska,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις M. Owsiany-Hornung και F. Tomat,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 3, του άρθρου 5 και του άρθρου 21, παράγραφος 4, της οδηγίας 2003/96/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας (ΕΕ 2003, L 283, σ. 51), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/75/ΕΚ του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004 (ΕΕ 2004, L 195, σ. 31, στο εξής: οδηγία 2003/96), καθώς και της αρχής της αναλογικότητας.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna (στο εξής: ROZ-ŚWIT) και του Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu (διευθυντής του τελωνείου του Βρότσλαβ), σχετικά με την άρνηση του τελευταίου να εφαρμοσθεί υπέρ της ROZ-ŚWIT ο ευνοϊκός συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης για τα καύσιμα θέρμανσης, λόγω μη εμπρόθεσμης υποβολής του μηνιαίου συγκεντρωτικού καταλόγου δηλώσεων από τις οποίες να προκύπτει ότι τα αποκτώμενα προϊόντα προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για θερμαντικούς σκοπούς (στο εξής: συγκεντρωτικός κατάλογος δηλώσεων των αγοραστών).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Οι αιτιολογικές σκέψεις 3, 4, 9, 17 και 18 της οδηγίας 2003/96 έχουν ως εξής:

«(3) Η ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και η επίτευξη των στόχων άλλων κοινοτικών πολιτικών απαιτούν τον καθορισμό ελαχίστων επιπέδων φορολογίας σε κοινοτική κλίμακα για τα περισσότερα ενεργειακά προϊόντα, συμπεριλαμβανομένης της ηλεκτρικής ενέργειας, του φυσικού αερίου και του άνθρακα.

(4) Οι σημαντικές διαφορές στα εθνικά επίπεδα φορολογίας της ενέργειας που εφαρμόζουν τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να αποδειχθούν επιζήμιες για την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

[...]

(9) Τα κράτη μέλη θα πρέπει να διαθέτουν την αναγκαία ευελιξία χάραξης και εφαρμογής των ενδεδειγμένων για τις εθνικές συνθήκες τους πολιτικών.

[...]

(17) Πρέπει να καθοριστούν διαφορετικά κοινοτικά ελάχιστα επίπεδα φορολογίας ανάλογα με τη χρησιμοποίηση των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας.

(18) Τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων για ορισμένους βιομηχανικούς και εμπορικούς σκοπούς και τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα θέρμανσης υπόκεινται κατά κανόνα σε χαμηλότερη φορολογία από τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται ως προωθητικά.»

4 Το άρθρο 2, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής έχει ως ακολούθως:

«Όταν πρόκειται να χρησιμοποιηθούν, να διατεθούν προς πώληση ή να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα κινητήρων ή ως καύσιμα θέρμανσης, τα ενεργειακά προϊόντα, εκτός εκείνων για τα οποία καθορίζεται επίπεδο φορολογίας στην παρούσα οδηγία, φορολογούνται, αναλόγως της χρήσης, με το συντελεστή του ισοδυνάμου καυσίμου θέρμανσης ή καυσίμου κινητήρων.»

5 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Τα επίπεδα φορολογίας που επιβάλλουν τα κράτη μέλη στα ενεργειακά προϊόντα και στην ηλεκτρική ενέργεια τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 2 δεν μπορούν να είναι χαμηλότερα από τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία.»

6 Το άρθρο 5 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα κατωτέρω:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές, υπό φορολογικό έλεγχο, υπό την προϋπόθεση ότι τηρούν τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία και ότι οι εν λόγω συντελεστές συμβιβάζονται με το κοινοτικό δίκαιο, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

— όταν οι διαφοροποιημένοι συντελεστές συνδέονται άμεσα με την ποιότητα του προϊόντος,

— όταν οι διαφοροποιημένοι συντελεστές εξαρτώνται από ποσοτικά επίπεδα κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας και ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για θέρμανση,

— για τις ακόλουθες χρήσεις: τοπικές δημόσιες συγκοινωνίες (συμπεριλαμβανομένων των ταξί), αποκομιδή απορριμμάτων, ένοπλες δυνάμεις και δημόσια διοίκηση, πρόσωπα με ειδικές ανάγκες, ασθενοφόρα,

— μεταξύ επιχειρηματικής και μη επιχειρηματικής χρήσης των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας που αναφέρονται στα άρθρα 9 και 10.»

7 Τα άρθρα 7 έως 9 της οδηγίας 2003/96 προβλέπουν ότι τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που εφαρμόζονται, αντιστοίχως, στα καύσιμα κινητήρων, στα προϊόντα που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων για ορισμένους βιομηχανικούς και εμπορικούς σκοπούς καθώς και στα καύσιμα θέρμανσης καθορίζονται σύμφωνα με το παράρτημα Ι, πίνακες Α έως Γ, της οδηγίας αυτής.

8 Τα άρθρα 14 έως 19 της εν λόγω οδηγίας προβλέπουν πλήρεις ή μερικές απαλλαγές ή μειώσεις του επιπέδου φορολογίας τις οποίες μπορούν ή πρέπει να εφαρμόζουν τα κράτη μέλη, ή ορισμένα εξ αυτών, υπό τις εκεί καθοριζόμενες προϋποθέσεις.

9 Το άρθρο 21, παράγραφος 4, της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να ορίσουν ότι ο φόρος επί των ενεργειακών προϊόντων και του ηλεκτρισμού καθίσταται απαιτητός όταν διαπιστώνεται ότι δεν πληρούται ή ότι δεν πληρούται πλέον κάποιος όρος τελικής χρήσης που προβλέπουν εθνικές διατάξεις για την εφαρμογή μειωμένου επιπέδου φορολογίας ή απαλλαγής.»

Το πολωνικό δίκαιο

10 Το άρθρο 89, παράγραφοι 1, 4, 5 και 14 έως 16 του Ustawa o podatku akcyzowym (νόμος για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης), της 6ης Δεκεμβρίου 2008, όπως έχει τροποποιηθεί (*Dz. U.* του 2009, αριθ. 3, 11, στο εξής: νόμος για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης), προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Οι συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των ενεργειακών προϊόντων υπολογίζονται ως εξής:

[...]

10) όσον αφορά τα πετρέλαια θέρμανσης με κωδικούς ΣΟ 2710 19 51 έως 2710 19 69:
   a) αυτά των οποίων πραγματοποιείται απόσταξη τουλάχιστον του 30 % του όγκου τους σε θερμοκρασία 350 °C ή των οποίων η πυκνότητα στους 15 C είναι χαμηλότερη από 890 κιλά ανά κυβικό μέτρο, έχουν κόκκινο χρώμα και φέρουν επισήμανση σύμφωνα με ειδικές διατάξεις —φορολογούνται με 232,00 PLN (πολωνικά ζλότι) ανά 1 000 λίτρα,
   b) τα λοιπά, τα οποία δεν υπόκειται σε υποχρεώσεις χρώσης και επισήμανσης σύμφωνα με ειδικές διατάξεις — φορολογούνται με [64,00] PLN ανά 1 000 κιλά.

[...]

4. Σε περίπτωση:

1) χρήσης των προϊόντων της παραγράφου 1, [σημείο] [...] 10) [...], ως καυσίμων κινητήρων, όταν χρησιμοποιούνται χωρίς να τηρούνται οι προϋποθέσεις επισήμανσης και χρώσης που περιγράφονται σε ειδικές διατάξεις και είναι αποθηκευμένα σε δεξαμενή συνδεδεμένη με αντλία καυσίμου ή διατίθενται προς πώληση από τέτοια δεξαμενή, εφαρμόζεται συντελεστής 1.822,00 PLN ανά 1 000 λίτρα και, αν η πυκνότητά τους στους 15ºC είναι ίση με ή χαμηλότερη από 890 κιλά ανά κυβικό μέτρο, εφαρμόζεται συντελεστής 2 047,00 PLN ανά 1 000 λίτρα.

[...]

5. Ο πωλητής των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων της παραγράφου 1, [σημείο] 10 […], είναι υποχρεωμένος, σε περίπτωση που προβεί σε πώλησή τους:

1) σε νομικά πρόσωπα, οργανωτικές μονάδες χωρίς νομική προσωπικότητα, καθώς και φυσικά πρόσωπα που ασκούν οικονομική δραστηριότητα, να ζητήσει από τον αγοραστή την υποβολή δήλωσης από την οποία να προκύπτει ότι τα αποκτώμενα προϊόντα προορίζονται να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα θέρμανσης ή πρόκειται να πωληθούν για τέτοιο σκοπό, ο οποίος δικαιολογεί την εφαρμογή του συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης της παραγράφου 1, [σημείο] [...] 10) [...],

2) σε φυσικά πρόσωπα που δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα, να ζητήσει από τον αγοραστή την υποβολή δήλωσης από την οποία να προκύπτει ότι τα αποκτώμενα προϊόντα προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για θερμαντικούς σκοπούς, ώστε να δικαιολογείται η εφαρμογή του συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης της παραγράφου 1, [σημείο] [...] 10) [...]· η δήλωση αυτή πρέπει να επισυνάπτεται στο αντίγραφο της ταμειακής απόδειξης ή στο αντίγραφο άλλου παραστατικού της πώλησης εκδοθέντος προς παράδοση στον αγοραστή, ελλείψει δε τέτοιας δυνατότητας, ο πωλητής οφείλει να αναγράψει στο έγγραφο της δήλωσης τον αριθμό και την ημερομηνία έκδοσης του παραστατικού το οποίο πιστοποιεί την οικεία πώληση.

[...]

14. Ο πωλητής των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων της παραγράφου 1, [σημείο] [...] 10) [...] καταρτίζει και υποβάλλει στο αρμόδιο τελωνείο, το αργότερο την 25η ημέρα του μήνα που έπεται του μήνα πραγματοποίησης της πώλησης, τον μηνιαίο συγκεντρωτικό κατάλογο των δηλώσεων για τις οποίες κάνει λόγο η παράγραφος 5· ο πωλητής οφείλει να φυλάξει τα πρωτότυπα έγγραφα των δηλώσεων για περίοδο 5 ετών, αρχόμενη από το τέλος του ημερολογιακού έτους εντός του οποίου καταρτίσθηκαν, και να τα προσκομίσει εφόσον ζητηθούν για έλεγχο.

15. Ο μηνιαίος συγκεντρωτικός κατάλογος δηλώσεων περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

1) όσον αφορά τον πωλητή περί του οποίου γίνεται λόγος στην παράγραφο 14:
   a) την επωνυμία και τη διεύθυνση της έδρας ή κατοικίας του φορέα που προσκομίζει τον συγκεντρωτικό κατάλογο,
   b) την ποσότητα και τη φύση καθώς και τον προορισμό των προϊόντων τα οποία αφορά η δήλωση,
   c) την ημερομηνία της δήλωσης,
   d) την ημερομηνία και τον τόπο κατάρτισης του συγκεντρωτικού καταλόγου καθώς και ευανάγνωστη υπογραφή του συντάκτη του καταλόγου,
   e) επισήμανση του αριθμού των εγκαταστάσεων θέρμανσης που διαθέτουν οι αγοραστές, σύμφωνα με τις δηλώσεις τους,
   f) τον τόπο (διεύθυνση) όπου βρίσκονται οι εγκαταστάσεις θέρμανσης που αναγράφονται στις δηλώσεις,

[...]

16. Αν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των παραγράφων 5 έως 15, εφαρμογή έχει ο συντελεστής της παραγράφου 4, σημείο 1.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11 Στις 23 Φεβρουαρίου 2011, ο Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (προϊστάμενος του τελωνείου του Βρότσλαβ, Πολωνία) εξέδωσε πράξη επιβολής φόρου σχετικά με οφειλή ειδικού φόρου κατανάλωσης εκ μέρους της ROZ-ŚWIT.

12 Από την πράξη αυτή προκύπτει ότι στο πλαίσιο της διαδικασίας που κίνησε η φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι, κατά το χρονικό διάστημα από 1ης Μαρτίου 2009 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2009, η ROZ-ŚWIT πραγματοποίησε σειρά πράξεων πώλησης καυσίμου θέρμανσης συνιστάμενου σε ελαφρύ μαζούτ. Διαπιστώθηκε δε ότι, κατόπιν ελέγχου των πωλήσεων αυτών, δεν υπήρχε καμία αμφιβολία ότι οι αγοραστές βεβαίωσαν ότι το προαναφερθέν καύσιμο θέρμανσης είχε αγοραστεί ώστε να χρησιμοποιηθεί για θερμαντικούς σκοπούς. Εντούτοις, η ROZ-ŚWIT δεν υπέβαλε εμπροθέσμως τον μηνιαίο συγκεντρωτικό κατάλογο των δηλώσεων των αγοραστών που προβλέπει το άρθρο 89, παράγραφος 14, του νόμου για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης. Κατά συνέπεια, δυνάμει της παραγράφου 16 του εν λόγω άρθρου 89, εφαρμόστηκε ο συντελεστής για το καύσιμο κίνησης που προβλέπεται στην παράγραφο 4, σημείο 1, του ίδιου αυτού άρθρου.

13 Η ROZ-ŚWIT υπέβαλε ένσταση κατά της ανωτέρω πράξης ενώπιον του διευθυντή του τελωνείου του Βρότσλαβ επισημαίνοντας ότι η μη υποβολή των συγκεντρωτικών καταλόγων των δηλώσεων των αγοραστών συνιστά απλώς τυπικό ελάττωμα, λαμβανομένου υπόψη ότι δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ως προς το ότι ο πραγματικός προορισμός του επίμαχου καυσίμου θέρμανσης ήταν η χρήση του για θερμαντικούς σκοπούς.

14 Κατόπιν απόρριψης της ανωτέρω ένστασης, η ROZ-ŚWIT άσκησε προσφυγή ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu.

15 Το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν, σε περίπτωση που ένα κράτος μέλος κάνει χρήση του προβλεπόμενου στην οδηγία 2003/96 δικαιώματος διαφοροποίησης των συντελεστών ειδικού φόρου κατανάλωσης σχετικά με τα προϊόντα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας, αναλόγως της χρήσης τους, η διάταξη του άρθρου 89, παράγραφος 16, του νόμου για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης αντιβαίνει προς την οδηγία αυτή στο μέτρο που έχει ως συνέπεια, σε περίπτωση μη υποβολής του συγκεντρωτικού καταλόγου των δηλώσεων των αγοραστών, να εφαρμόζεται σε προϊόν χρησιμοποιούμενο ως καύσιμο θέρμανσης ο συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης που προβλέπεται για τα καύσιμα κινητήρων.

16 Επιπλέον, το εν λόγω δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες ως προς το αν η υποχρέωση κατάρτισης και υποβολής τέτοιου συγκεντρωτικού καταλόγου συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας, λαμβανομένου ιδιαιτέρως υπόψη του επιδιωκόμενου σκοπού, ο οποίος έγκειται στην πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Εκτιμά ότι η υποχρέωση αυτή έχει τυπικό και δευτερεύουσας σημασίας χαρακτήρα, παρέχοντας τη δυνατότητα προκαταρκτικής μόνον εξακρίβωσης του προορισμού των οικείων προϊόντων. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο επικαλείται τη νομολογία του Δικαστηρίου στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με την οποία, αφενός, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών πρέπει να χορηγείται εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να εκπληρώσουν ορισμένες τυπικές υποχρεώσεις (βλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψεις 61 και 62) και, αφετέρου, εθνική νομοθεσία η οποία εξαρτά την απαλλαγή κατά την εξαγωγή από την τήρηση προθεσμίας εξόδου και η οποία δεν επιτρέπει, λόγω του ότι δεν τηρήθηκε η εν λόγω προθεσμία, την επιστροφή του ήδη καταβληθέντος ΦΠΑ, τούτο δεν μολονότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο αποδεικνύει ότι το εμπόρευμα έχει εγκαταλείψει το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού πάταξης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής (βλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, σκέψη 39).

17 Το αιτούν δικαστήριο ζητεί επίσης να διευκρινιστεί αν συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας η κύρωση του άρθρου 89, παράγραφος 16, του νόμου για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, σύμφωνα με την οποία, σε περίπτωση μη τήρησης της υποχρέωσης υποβολής του συγκεντρωτικού καταλόγου των δηλώσεων των αγοραστών, επιβάλλεται ο προβλεπόμενος για τα καύσιμα κινητήρων συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης. Όσον αφορά, ειδικότερα, τη σοβαρότητα της παράβασης, το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι σκοπός της ανωτέρω κύρωσης δεν είναι η πρόληψη της φοροαποφυγής, αλλά αποκλειστικά και μόνον η πρόληψη της συμπεριφοράς που συνίσταται στην αθέτηση της εν λόγω υποχρέωσης και, επιπλέον, ότι το ποσό της κύρωσης δεν είναι αμελητέο.

18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 5, σε συνδυασμό με το άρθρο 2, παράγραφος 1 και το άρθρο 21, παράγραφος 4, της οδηγίας 2003/96 την έννοια ότι αντιβαίνει προς αυτό η εθνική κανονιστική ρύθμιση του άρθρου 89, παράγραφος 16, του νόμου για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, η οποία επιβάλλει την εφαρμογή στο πετρέλαιο θέρμανσης του συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης ο οποίος ισχύει για τα καύσιμα κινητήρων, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο δεν τηρεί την τυπική προϋπόθεση του άρθρου 89, παράγραφοι 14 και 15, του νόμου για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης;

2) Είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας η τυπική προϋπόθεση του άρθρου 89, παράγραφοι 14 και 15, του νόμου για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, το οποίο εξαρτά την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης ο οποίος ισχύει για τα καύσιμα κινητήρων από την εντός της νόμιμης προθεσμίας κατάρτιση και υποβολή συγκεντρωτικών δηλώσεων των αγοραστών, ανεξαρτήτως του αν πληρούται η ουσιαστική προϋπόθεση της πώλησης καυσίμου θέρμανσης με σκοπό να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο;

3) Είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας η κύρωση που προβλέπει το άρθρο 89, παράγραφος 16, του νόμου για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, σύμφωνα με το οποίο η αθέτηση της τυπικής προϋπόθεσης του άρθρου 89, παράγραφοι 14 και 15, του νόμου για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, συνεπάγεται την υποχρέωση του πωλητή να καταβάλει για την πώληση καυσίμου θέρμανσης ειδικό φόρο κατανάλωσης υπολογιζόμενο βάσει του συντελεστή που ισχύει για τα καύσιμα κινητήρων, όπως συμβαίνει στην υπό κρίση υπόθεση;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

19 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν η οδηγία 2003/96 καθώς και η αρχή της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντίκεινται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση δυνάμει της οποίας, αφενός, οι πωλητές καυσίμων θέρμανσης υποχρεούνται να υποβάλλουν, εντός της τασσόμενης προθεσμίας, μηνιαίο συγκεντρωτικό κατάλογο των δηλώσεων των αγοραστών από τις οποίες να προκύπτει ότι τα αποκτώμενα προϊόντα προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για θερμαντικούς σκοπούς, και, αφετέρου, σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης υποβολής τέτοιου καταλόγου, ο συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζεται στο πωλούμενο καύσιμο θέρμανσης είναι ο προβλεπόμενος για τα καύσιμα κινητήρων, μολονότι δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ως προς το ότι ο προορισμός του εν λόγω προϊόντος ήταν η χρήση του για θερμαντικούς σκοπούς.

20 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι οι γενικές αρχές του δικαίου, στις οποίες συγκαταλέγεται η αρχή της αναλογικότητας, αποτελούν μέρος της έννομης τάξης της Ένωσης. Για τον λόγο αυτό, οι εν λόγω αρχές πρέπει να τηρούνται από τα θεσμικά όργανα της Ένωσης, αλλά και από τα κράτη μέλη κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμουν οι οδηγίες της Ένωσης (βλ. συναφώς, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψη 18, και της 10ης Σεπτεμβρίου 2009, Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, σκέψη 43).

21 Ως εκ τούτου, εθνική κανονιστική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία αποσκοπεί μεταξύ άλλων στη μεταφορά των διατάξεων της οδηγίας 2003/96 στην εσωτερική έννομη τάξη του οικείου κράτους μέλους, πρέπει να τηρεί την αρχή της αναλογικότητας.

Επί της υποχρέωσης υποβολής συγκεντρωτικού καταλόγου των δηλώσεων των αγοραστών

22 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ο συγκεντρωτικός κατάλογος των δηλώσεων των αγοραστών, του οποίου η κατάρτιση και διαβίβαση στην τελωνειακή αρχή προβλέπεται στο άρθρο 89, παράγραφοι 14 και 15, του νόμου για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, αποτελεί μέσο ελέγχου που έχει σκοπό την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

23 Δεδομένου ότι η οδηγία 2003/96 δεν εξειδικεύει τον μηχανισμό ελέγχου της χρήσης των καυσίμων θέρμανσης ούτε τα μέτρα για την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής σε σχέση με την πώληση καυσίμων θέρμανσης, απόκειται στα κράτη μέλη να προβλέπουν τέτοιους μηχανισμούς και τέτοια μέτρα στο εθνικό τους δίκαιο, υπό τον όρο ότι τηρούν το δίκαιο της Ένωσης. Συναφώς, από την αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας αυτής προκύπτει ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ορισμένο περιθώριο εκτίμησης κατά τη χάραξη και εφαρμογή των ενδεδειγμένων για τις εθνικές συνθήκες τους πολιτικών.

24 Όσον αφορά το ζήτημα αν η υποχρέωση υποβολής συγκεντρωτικού καταλόγου των δηλώσεων των αγοραστών συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας, το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει σε αποφάσεις του Trybunał Konstytucyjny (συνταγματικό δικαστήριο) καθώς και ορισμένων πολωνικών διοικητικών δικαστηρίων, σύμφωνα με τις οποίες ο εν λόγω συγκεντρωτικός κατάλογος ενημερώνει τη φορολογική αρχή για τη βάσει προτιμησιακού συντελεστή πώληση καυσίμου θέρμανσης καθώς και για

τον τόπο και τον σκοπούμενο τρόπο χρήσης. Επιπλέον, ο κατάλογος αυτός καθιστά δυνατή την προκαταρκτική ανάλυση των στοιχείων που περιέχει και, ως εκ τούτου, τον προσδιορισμό και εντοπισμό περιπτώσεων φοροαποφυγής.

25 Λαμβανομένου όμως υπόψη του περιθωρίου εκτίμησης το οποίο διαθέτουν τα κράτη μέλη όσον αφορά τα μέτρα και τους μηχανισμούς που μπορούν να προβλέπουν για την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής σε σχέση με την πώληση καυσίμων θέρμανσης, και δεδομένου ότι η ύπαρξη υποχρέωσης υποβολής στις αρμόδιες αρχές ενός συγκεντρωτικού καταλόγου των δηλώσεων των αγοραστών δεν προσκρούει προδήλως στην αρχή της αναλογικότητας, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η υποχρέωση αυτή αποτελεί πρόσφορο μέτρο για την επιδίωξη του ως άνω σκοπού και ότι δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξή του μέτρου.

26 Κατά συνέπεια, η οδηγία 2003/96 καθώς και η αρχή της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι δεν αντίκεινται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση δυνάμει της οποίας οι πωλητές καυσίμων θέρμανσης υποχρεούνται να υποβάλλουν, εντός της τασσόμενης προθεσμίας, μηνιαίο συγκεντρωτικό κατάλογο των δηλώσεων των αγοραστών από τις οποίες να προκύπτει ότι τα αποκτώμενα προϊόντα προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για θερμαντικούς σκοπούς.

Επί της εφαρμογής του συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης που προβλέπεται για τα καύσιμα κινητήρων, σε περίπτωση μη τήρησης της υποχρέωσης υποβολής συγκεντρωτικού καταλόγου των δηλώσεων των αγοραστών

27 Σύμφωνα με το άρθρο 89, παράγραφος 16, του νόμου για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, η μη τήρηση της υποχρέωσης εμπρόθεσμης κατάρτισης και διαβίβασης συγκεντρωτικού καταλόγου των δηλώσεων των αγοραστών συνεπάγεται την εφαρμογή στα πωλούμενα καύσιμα θέρμανσης του συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης που προβλέπεται για τα καύσιμα κινητήρων, ανεξαρτήτως της πραγματικής χρήσης του πωλούμενου προϊόντος.

28 Όσον αφορά, πρώτον, το ζήτημα αν η συνέπεια αυτή συνάδει με την οδηγία 2003/96, επισημαίνεται εκ προοιμίου ότι οι διατάξεις της οδηγίας αυτής τις οποίες παραθέτει το αιτούν δικαστήριο με το πρώτο του ερώτημα δεν ασκούν άμεση επιρροή στην επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης. Συγκεκριμένα, καταρχάς, το άρθρο 2, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, αφορά «τα ενεργειακά προϊόντα, εκτός εκείνων για τα οποία καθορίζεται επίπεδο φορολογίας στην παρούσα οδηγία», ενώ από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το επίπεδο φορολογίας του επίμαχου στην κύρια δίκη προϊόντος καθορίζεται σαφώς στην οδηγία 2003/96.

29 Εν συνεχεία, το άρθρο 5 της οδηγίας αυτής προβλέπει διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές σε ορισμένες περιπτώσεις περιοριστικά απαριθμούμενες στο άρθρο αυτό, ήτοι όταν οι εν λόγω συντελεστές συνδέονται με την ποιότητα του προϊόντος, όταν εξαρτώνται από τις ποσότητες που καταναλώνονται, όταν τα προϊόντα χρησιμοποιούνται σε ορισμένους τομείς παροχής δημόσιων υπηρεσιών ή ακόμα όταν με τους συντελεστές αυτούς πραγματοποιείται διάκριση μεταξύ επιχειρηματικής και μη επιχειρηματικής χρήσης. Επομένως, το ανωτέρω άρθρο δεν αφορά τη διαφορά χρήσης μεταξύ καυσίμων κινητήρων και καυσίμων θέρμανσης.

30 Τέλος, το άρθρο 21, παράγραφος 4, της οδηγίας 2003/96 αφορά τις προϋποθέσεις εφαρμογής των μειωμένων συντελεστών και των απαλλαγών των άρθρων 14 έως 19 της οδηγίας αυτής.

31 Αντιθέτως, το Δικαστήριο είχε ήδη την ευκαιρία να διαπιστώσει ότι η γενική οικονομία της οδηγίας 2003/96 βασίζεται σε μια σαφή διάκριση μεταξύ των καυσίμων κινητήρων και των καυσίμων θέρμανσης σε συνάρτηση, μεταξύ άλλων, με το κριτήριο της χρήσης. Συγκεκριμένα, η διάκριση μεταξύ καυσίμων κινητήρων και των καυσίμων θέρμανσης, την οποία εισάγουν οι αιτιολογικές σκέψεις 17 και 18 της οδηγίας αυτής, εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων δυνάμει των άρθρων 7 έως 9 της οδηγίας που άπτονται του τρόπου καθορισμού των εφαρμοζόμενων ελάχιστων επιπέδων φορολογίας,

αφενός, στα καύσιμα θέρμανσης και, αφετέρου, στα καύσιμα κινητήρων και στα προϊόντα που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων για ορισμένους βιομηχανικούς και εμπορικούς σκοπούς (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 3ης Απριλίου 2014, Kronos Titan και Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 και C-44/13, EU:C:2014:216, σκέψη 28).

32 Επιπλέον, οι αιτιολογικές σκέψεις 3 και 4 της εν λόγω οδηγίας επισημαίνουν ότι η ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς απαιτεί τον καθορισμό ελάχιστων επιπέδων φορολογίας σε επίπεδο Ένωσης για τα περισσότερα ενεργειακά προϊόντα και ότι οι σημαντικές διαφορές στα εθνικά επίπεδα φορολογίας της ενέργειας που εφαρμόζουν τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να αποδειχθούν επιζήμιες για τη λειτουργία αυτή. Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ο καθορισμός ελάχιστων επιπέδων φορολογίας προϊόντων αναλόγως του αν τα οικεία προϊόντα χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης συμβάλλει στην ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς καθιστώντας δυνατό τον αποκλεισμό ενδεχόμενων στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ προϊόντων χρησιμοποιούμενων για τον ίδιο σκοπό.

33 Επομένως, τόσο η γενική οικονομία όσο και ο σκοπός της οδηγίας 2003/96 βασίζονται στην αρχή κατά την οποία τα ενεργειακά προϊόντα φορολογούνται αναλόγως της πραγματικής τους χρήσης.

34 Κατά συνέπεια, διάταξη εθνικού δικαίου, όπως το άρθρο 89, παράγραφος 16, του νόμου για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, δυνάμει της οποίας, σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης υποβολής συγκεντρωτικού καταλόγου των δηλώσεων των αγοραστών, εφαρμόζεται αυτομάτως στα καύσιμα θέρμανσης ο συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης που προβλέπεται για τα καύσιμα κινητήρων, ακόμα και αν, όπως έχει διαπιστωθεί στη διαφορά της κύριας δίκης, τα εν λόγω καύσιμα θέρμανσης χρησιμοποιούνται όντως ως τέτοια, προσκρούει στη γενική οικονομία και στον σκοπό της οδηγίας 2003/96.

35 Δεύτερον, η κατά τα ανωτέρω αυτόματη εφαρμογή του προβλεπόμενου για τα καύσιμα κινητήρων συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης σε περίπτωση μη τήρησης της υποχρέωσης υποβολής τέτοιου συγκεντρωτικού καταλόγου παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας.

36 Πράγματι, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, διαπιστώθηκε ότι οι πωλήσεις καυσίμων θέρμανσης που πραγματοποίησε η ROZ-ŚWIT ελέγχθηκαν και ότι δεν υπήρχε καμία αμφιβολία ότι οι αγοραστές βεβαίωσαν ότι το προαναφερθέν καύσιμο θέρμανσης είχε αγοραστεί και χρησιμοποιηθεί για θερμαντικούς σκοπούς. Εκτός αυτού, από κανένα στοιχείο της δικογραφίας δεν συνάγεται ότι οι πωλήσεις αυτές πραγματοποιήθηκαν με σκοπό τον προσπορισμό αθέμιτου οφέλους από την εφαρμογή του προτιμησιακού συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης που ισχύει για τα καύσιμα θέρμανσης τα οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για θερμαντικούς σκοπούς.

37 Εντούτοις, παρά τη διαπίστωση αυτή, οι αρμόδιες αρχές, σύμφωνα με το άρθρο 89, παράγραφος 16, του νόμου για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, εφάρμοσαν στα πωλούμενα καύσιμα θέρμανσης τον συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης που προβλέπεται για τα καύσιμα κινητήρων.

38 Συναφώς, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι στην Πολωνία ο συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζεται στα καύσιμα κινητήρων μπορεί να είναι οκταπλάσιος και πλέον του αντίστοιχου που επιβαρύνει τα καύσιμα θέρμανσης.

39 Υπό τις συνθήκες αυτές, το γεγονός ότι στα επίμαχα στην κύρια δίκη καύσιμα θέρμανσης εφαρμόστηκε ο συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης που προβλέπεται για τα καύσιμα κινητήρων, τούτο δε λόγω παράβασης της επιβαλλόμενης από το εθνικό δίκαιο υποχρέωσης εμπρόθεσμης υποβολής συγκεντρωτικού καταλόγου των δηλώσεων των αγοραστών, και εφόσον έχει διαπιστωθεί ότι δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ως προς το ότι ο προορισμός του εν λόγω προϊόντος

ήταν η χρήση του για θερμαντικούς σκοπούς, βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού πάταξης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 29).

40 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να διευκρινιστεί ότι τίποτε δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να προβλέπουν την επιβολή προστίμων σε περίπτωση παράβασης υποχρεώσεων όπως είναι η υποχρέωση υποβολής στις αρμόδιες αρχές συγκεντρωτικού καταλόγου των δηλώσεων των αγοραστών του πωλούμενου καυσίμου θέρμανσης. Η αρμοδιότητα των κρατών μελών να επιβάλλουν τέτοια κύρωση πρέπει να ασκείται τηρουμένου του δικαίου της Ένωσης και των γενικών αρχών του, συμπεριλαμβανομένης και της αρχής της αναλογικότητας. Προκειμένου να εκτιμηθεί αν η κύρωση αυτή συνάδει με την εν λόγω αρχή, απόκειται στα εθνικά δικαστήρια να λάβουν υπόψη ιδίως τη φύση και τη σοβαρότητα της παράβασης για την οποία προβλέπεται η κύρωση αυτή, καθώς και τον τρόπο καθορισμού του ύψους της (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, σκέψεις 44 έως 47).

41 Κατά συνέπεια, η οδηγία 2003/96 και η αρχή της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντίκεινται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση δυνάμει της οποίας, σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης υποβολής συγκεντρωτικού καταλόγου των δηλώσεων των αγοραστών, ο συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζεται στο πωλούμενο καύσιμο θέρμανσης είναι ο προβλεπόμενος για τα καύσιμα κινητήρων, μολονότι δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ως προς το ότι ο προορισμός του εν λόγω προϊόντος είναι η χρήση του για θερμαντικούς σκοπούς.

42 Κατόπιν των προεκτεθέντων, η απάντηση που πρέπει να δοθεί στα υποβληθέντα ερωτήματα είναι ότι η οδηγία 2003/96 και η αρχή της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι:

— δεν αντίκεινται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση δυνάμει της οποίας οι πωλητές καυσίμων θέρμανσης υποχρεούνται να υποβάλλουν, εντός της τασσόμενης προθεσμίας, μηνιαίο συγκεντρωτικό κατάλογο των δηλώσεων των αγοραστών από τις οποίες να προκύπτει ότι τα αποκτώμενα προϊόντα προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για θερμαντικούς σκοπούς, και

— αντίκεινται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση δυνάμει της οποίας, σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης υποβολής τέτοιου καταλόγου, ο συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζεται στο πωλούμενο καύσιμο θέρμανσης είναι ο προβλεπόμενος για τα καύσιμα κινητήρων, μολονότι δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ως προς το ότι ο προορισμός του εν λόγω προϊόντος είναι η χρήση του για θερμαντικούς σκοπούς.

Επί των δικαστικών εξόδων

43 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 (ένατο τμήμα) αποφαίνεται:

Η οδηγία 2003/96/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/75/ΕΚ του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004, καθώς και η αρχή της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι:

— δεν αντίκεινται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση δυνάμει της οποίας οι πωλητές καυσίμων θέρμανσης υποχρεούνται να υποβάλλουν, εντός της τασσόμενης προθεσμίας, μηνιαίο συγκεντρωτικό κατάλογο των δηλώσεων των αγοραστών από τις οποίες να προκύπτει ότι τα αποκτώμενα προϊόντα προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για θερμαντικούς σκοπούς, και

— **αντίκεινται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση δυνάμει της οποίας, σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης υποβολής τέτοιου καταλόγου, ο συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζεται στο πωλούμενο καύσιμο θέρμανσης είναι ο προβλεπόμενος για τα καύσιμα κινητήρων, μολονότι δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ως προς το ότι ο προορισμός του εν λόγω προϊόντος είναι η χρήση του για θερμαντικούς σκοπούς.**

(υπογραφές)