ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

JÁN MAZÁK

της 26ης Φεβρουαρίου 2008 [1]

1. Η υπό κρίση αίτηση του Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικού δικαστηρίου της περιφέρειας του Wroclaw) (Πολωνία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 5, τρίτο εδάφιο, ΕΚ σε συνδυασμό με το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας ΦΠΑ [2] και με τα άρθρα 18, παράγραφος 4, και 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ [3].

2. Συγκεκριμένα, το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες περί της συμβατότητας με το κοινοτικό δίκαιο των διατάξεων του πολωνικού δικαίου που καθορίζουν, αφενός, την προθεσμία επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών (στο εξής: πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ή διαφορά του ΦΠΑ) και της καταθέσεώς του στον τραπεζικό λογαριασμό των υπόχρεων προς καταβολή «ενδοκοινοτικού ΦΠΑ» [4], η οποία ισχύει για τους πρώτους δώδεκα μήνες μετά την καταχώρισή τους στο σχετικό μητρώο, και, αφετέρου, τις προϋποθέσεις συντμήσεως αυτής της προθεσμίας.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Πρώτη οδηγία 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3) (στο εξής: πρώτη οδηγία).

3 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49) (στο εξής: έκτη οδηγία).

4 — Πρόκειται για τους υποκειμένους στον φόρο, οι οποίοι έχουν ενημερώσει την αρμόδια φορολογική υπηρεσία ότι προτίθενται να διενεργήσουν για πρώτη φορά πράξεις που αφορούν είτε ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών είτε ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Βλ. κατωτέρω τις διατάξεις του πολωνικού δικαίου, οι οποίες ρυθμίζουν την υποχρέωση καταχωρίσεως που υπέχουν οι υποκείμενοι στον φόρο σε αυτές τις περιπτώσεις.

I — Το νομικό πλαίσιο

Α — *Το κοινοτικό δίκαιο*

3. Το άρθρο 5, τρίτο εδάφιο, ΕΚ προβλέπει ότι «[η] δράση της Κοινότητας δεν υπερβαίνει τα αναγκαία όρια για την επίτευξη των στόχων της παρούσας Συνθήκης».

4. Το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας έχει ως εξής:

«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του [ΦΠΑ] 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 [ΦΠΑ], 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 [ΦΠΑ], ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.

Το κοινό σύστημα [ΦΠΑ] εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.»

5. Το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ορίζει:

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

[…]»

6. Τέλος, κατά το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας:

«Το Συμβούλιο δύναται, προτάσει της Επιτροπής, να επιτρέπει ομοφώνως, σε κάθε κράτος μέλος την λήψη ειδικών μέτρων, κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Τα προοριζόμενα για απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου μέτρα δεν επιτρέπεται να επηρεάζουν, παρά μόνο κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του οφειλομένου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως.»

B — *Το εθνικό δίκαιο*

7. Το άρθρο 87 του Ustawa o podatku od towarów i usług της 11ης Μαρτίου 2004 (πολωνικού νόμου για τη φορολογία αγαθών και υπηρεσιών, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) [5], όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου διαφοράς, ορίζει:

«1. Οσάκις το ποσό του ΦΠΑ επί των εισροών […] υπερβαίνει το ποσό του ΦΠΑ επί των εκροών για την περίοδο την οποία καλύπτει η δήλωση, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα είτε να εκπέσει αυτή τη διαφορά από τον φόρο επί των εκροών που οφείλει για την επόμενη περίοδο είτε να ζητήσει την επιστροφή της και την κατάθεσή της στον τραπεζικό του λογαριασμό.

2. […] Το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ επιστρέφεται […] εντός 60 ημερών από της ημερομηνίας υποβολής της δηλώσεως ΦΠΑ.

Οσάκις απαιτείται η διενέργεια περαιτέρω ελέγχου προκειμένου να διαπιστωθεί αν πρέπει να γίνει επιστροφή, ο προϊστάμενος της φορολογικής υπηρεσίας μπορεί να παρατείνει αυτή την προθεσμία μέχρις ότου περατωθεί η διαδικασία ελέγχου. Αν από το πόρισμα του ελέγχου προκύψει ότι υφίσταται πράγματι δικαίωμα επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου, η φορολογική υπηρεσία καταβάλλει στον φορολογούμενο το οφειλόμενο ποσό πλέον τόκων, υπολογιζομένων που οφείλει ο φορολογούμενος σε περίπτωση αναβολής της καταβολής του ΦΠΑ ή καταβολής του ΦΠΑ σε δόσεις.

5 — Dziennik Ustaw (Journal of Laws) No 54, heading 535.

3. Όταν η επιστρεπτέα διαφορά του ΦΠΑ υπερβαίνει το ποσό του φόρου εισροών επί των αγαθών ή των υπηρεσιών που ο φορολογούμενος δηλώνει είτε ως πάγια ή άυλα στοιχεία του ενεργητικού του είτε ως στοιχεία του ενεργητικού του συνιστάμενα σε ενοχικές αξιώσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις περί του φόρου εισοδήματος, […] αυξημένο κατά το 22 % του κύκλου εργασιών του που υπόκειται σε φορολογικούς συντελεστές χαμηλότερους από εκείνους που ορίζει το άρθρο 41, παράγραφος 1, και του κύκλου εργασιών από παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 86, παράγραφος 8, σημείο 1, η διαφορά αυτή επιστρέφεται εντός 180 ημερών από της ημερομηνίας υποβολής της φορολογικής του δηλώσεως.

3a. Ο κύκλος εργασιών κατά την έννοια της παραγράφου 3 περιλαμβάνει την είσπραξη απαιτήσεως, για την οποία γεννάται φορολογική υποχρέωση δυνάμει του άρθρου 19, παράγραφος 12, ή του άρθρου 20, παράγραφος 3, υπό την προϋπόθεση της καταθέσεως στη φορολογική αρχή εγγυήσεως επί των περιουσιακών στοιχείων, η οποία πρέπει να αντιστοιχεί στο ποσό του φόρου που θα οφειλόταν αν η σχετική πράξη αφορούσε παράδοση αγαθών εντός του εθνικού εδάφους, μέχρις ότου υποβληθούν τα πιστοποιητικά εξαγωγής ή ενδοκοινοτικής παραδόσεως των αγαθών, τα οποία αφορά αυτή η απαίτηση. […]»

8. Το άρθρο 97 του νόμου περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

«1. Οι κατά την έννοια του άρθρου 15 φορολογούμενοι, οι οποίοι πρέπει να καταχωριστούν στα σχετικά μητρώα ως επαγγελματίες υποκείμενοι στον ΦΠΑ, οφείλουν, πριν από την πραγματοποίηση της πρώτης ενδοκοινοτικής παράδοσης ή απόκτησης αγαθών, να κοινοποιήσουν στον προϊστάμενο της φορολογικής υπηρεσίας, με την προβλεπόμενη στο άρθρο 96 δήλωση-αίτηση καταχώρισης στα μητρώα, την πρόθεσή τους να αρχίσουν να διενεργούν τέτοιες πράξεις.

[…]

5. Οσάκις πρόκειται για φορολογουμένους που κάνουν έναρξη ασκήσεως των δραστηριοτήτων του άρθρου 5 ή για φορολογουμένους που άρχισαν να ασκούν αυτές τις δραστηριότητες κατά τους δώδεκα τελευταίους μήνες πριν από την κοινοποίηση που προβλέπει η παράγραφος 1 και οι οποίοι έχουν καταχωριστεί στα σχετικά μητρώα ως υποκείμενοι στον “ενδοκοινοτικό ΦΠΑ” [6], η προθεσμία επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 2 […], παρατείνεται σε 180 ημέρες [7].

[…]

7. Η διάταξη της παραγράφου 5 δεν έχει εφαρμογή όταν ο φορολογούμενος παρέχει στη φορολογική αρχή “ασφάλεια”, η οποία μπορεί να συνίσταται είτε i) στην καταβολή χρηματικού ποσού, είτε ii) σε εγγύηση επί των περιουσιακών του στοιχείων, είτε ακόμη και iii) σε τραπεζική εγγύηση ύψους 250 000 PLN [πολωνικών ζλότι].»

6 — Στο εξής: νέοι επαγγελματίες-υποκείμενοι στον φόρο.

7 — Η δεύτερη και η τρίτη περίοδος του άρθρου 87, παράγραφος 2, οι οποίες αφορούν τις περιπτώσεις όπου απαιτείται η διενέργεια περαιτέρω ελέγχου, εφαρμόζονται mutatis mutandis.

II — Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και τα προδικαστικά ερωτήματα

9. Η A. Sosnowska (στο εξής: προσφεύγουσα της κύριας δίκης) περιέλαβε στη δήλωσή της «VAT-7» για τον Ιανουάριο του 2006 πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, ύψους 44 782 PLN. Επικαλούμενη, μεταξύ άλλων, το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, ζήτησε από τη φορολογική υπηρεσία της Swidnica να της επιστρέψει αυτό το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ εντός 60 ημερών από της ημερομηνίας υποβολής της δηλώσεως ΦΠΑ.

10. Εντούτοις, η φορολογική υπηρεσία της Swidnica απέρριψε την αίτησή της, βάσει των άρθρων 87, παράγραφοι 1 και 2, και 97, παράγραφοι 5 και 7, του νόμου περί ΦΠΑ. Η εν λόγω φορολογική υπηρεσία εξήγησε με το αιτιολογικό της σχετικής αποφάσεως ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις του νόμου περί ΦΠΑ για την επιστροφή της διαφοράς του ΦΠΑ στον τραπεζικό λογαριασμό του φορολογουμένου εντός 60 ημερών, καθόσον δεν είχε παράσχει στη φορολογική αρχή ασφάλεια είτε με την κατάθεση χρηματικού ποσού είτε με τη σύσταση εγγυήσεως επί των περιουσιακών της στοιχείων ή τραπεζικής εγγυήσεως ύψους 250 000 PLN (ήτοι, περίπου 62 000 ευρώ).

11. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης υπέβαλε διοικητική ένσταση ενώπιον του Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (Διευθυντή της Φορολογικής Υπηρεσίας του Wroclaw, τμήμα του Walbrzych, στο εξής: φορολογική υπηρεσία), ο οποίος επιβεβαίωσε την πρωτοβάθμια απόφαση της φορολογικής αρχής. Κατόπιν τούτου, η A. Sosnowska άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεώς του ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny του Wroclaw.

12. Το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες περί της συμβατότητας των επίμαχων εθνικών διατάξεων με το κοινοτικό δίκαιο και υπ' αυτές τις συνθήκες, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Παρέχει το άρθρο 5, παράγραφος 3, ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 2 της [πρώτης οδηγίας ΦΠΑ] και με το άρθρο 18, παράγραφος 4, της [έκτης οδηγίας ΦΠΑ], στα κράτη μέλη το δικαίωμα να ενσωματώνουν στην εσωτερική τους νομοθεσία για τη φορολογία των αγαθών και των υπηρεσιών τις ρυθμίσεις που περιλαμβάνονται στο άρθρο 97, παράγραφοι 5 και 7, του [νόμου περί ΦΠΑ];

2) Αποτελούν οι ρυθμίσεις που περιλαμβάνονται στο άρθρο 97, παράγραφοι 5 και 7, του [νόμου περί ΦΠΑ] ειδικά μέτρα προς αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, κατά το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ;»

13. Η Πολωνική Κυβέρνηση και η Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις και ανέπτυξαν τις προφορικές τους παρατηρήσεις κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 22ας Νοεμβρίου 2007. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν υπέβαλε δικές της παρατηρήσεις και παρέπεμψε, γενικώς, στην ανάλυση που πραγματοποίησε το αιτούν δικαστήριο με τη διάταξη περί παραπομπής, την οποία συμμερίζεται.

III — Εκτίμηση

Α — *Πρώτο ερώτημα*

14. Μολονότι, το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο, με το πρώτο του ερώτημα, αν το άρθρο 5, τρίτο εδάφιο, ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας ΦΠΑ και με το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, παρέχει στα κράτη μέλη το δικαίωμα να ενσωματώνουν στην εθνική τους νομοθεσία ρυθμίσεις περί του ΦΠΑ όπως αυτές που περιέχονται στο άρθρο 97, παράγραφοι 5 και 7, του νόμου περί ΦΠΑ, αντιλαμβάνομαι το ερώτημα αυτό υπό την έννοια ότι το αιτούν δικαστήριο ζητεί, στην πράξη, να διευκρινισθεί αν οι πολωνικές νομοθετικές διατάξεις που αφορούν την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ —οι οποίες, κατ' ουσίαν, παρατείνουν τη σχετική προθεσμία από τις 60 στις 180 ημέρες για τους νέους επαγγελματίες-υποκειμένους στον φόρο που δεν έχουν παράσχει ασφάλεια ύψους 250 000 PLN— είναι συμβατές με το κοινοτικό δίκαιο και, ειδικότερα, με το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, λαμβανομένων υπόψη των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας.

15. Κατ' αρχάς, επισημαίνεται ότι η έκτη οδηγία ΦΠΑ δεν καθορίζει επακριβώς τη διαδικασία την οποία πρέπει να εφαρμόζουν τα κράτη μέλη για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ στον τραπεζικό λογαριασμό του υποκειμένου στον φόρο.

16. Πάντως, πρέπει να υπομνησθεί ότι τα κράτη μέλη οφείλουν, κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμουν οι κοινοτικές οδηγίες, να τηρούν, εν πάση περιπτώσει, τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της κοινοτικής έννομης τάξης, όπως είναι η αρχή της αναλογικότητας. Επιπροσθέτως, κατά την ερμηνεία και την εφαρμογή της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία αποτελεί τη βάση του κοινού συστήματος ΦΠΑ που θεσπίζει αυτή η οδηγία.

17. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν μεν κάποια διακριτική ευχέρεια κατά τον καθορισμό της διαδικασίας επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, εφόσον η επιστροφή αυτή συνιστά ένα από τα θεμελιώδη στοιχεία που διασφαλίζουν την εφαρμογή της αρχής της ουδετερότητας του κοινού συστήματος ΦΠΑ, πλην όμως η καθοριζόμενη από τα κράτη μέλη διαδικασία δεν θα πρέπει να θίγει αυτή την αρχή, υποχρεώνοντας τον υποκείμενο στον φόρο να επωμισθεί, εν όλω ή εν μέρει, την επιβάρυνση του ΦΠΑ [8].

18. Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η καθοριζόμενη από τα κράτη μέλη διαδικασία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ πρέπει να παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα να εισπράξει, υπό κατάλληλες συνθήκες, το σύνολο της απαιτήσεως που προκύπτει από τη διαφορά του ΦΠΑ. Αυτό σημαίνει ότι η διαφορά πρέπει να επιστρέφεται, εντός εύλογης προθεσμίας, με την καταβολή μετρητών ή με αντίστοιχο τρόπο. Εν πάση περιπτώσει, η θεσπιζόμενη διαδικασία επιστροφής δεν πρέπει να συνεπάγεται κανένα χρηματοοικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο στον φόρο [9].

8 — Βλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 25ης Οκτωβρίου 2001, C-78/00, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 2001, σ. I-8195, σκέψεις 32 και 33).

9 — Όπ.π., σκέψη 34.

19. Επισημαίνω ότι η Πολωνική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες εθνικές διατάξεις είναι αναγκαίες για την αποτροπή του κινδύνου φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Συναφώς, φρονώ ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαπαλλαγής συνιστά θεμιτό σκοπό [10]. Πράγματι, τα κράτη μέλη έχουν εύλογο συμφέρον να λαμβάνουν τα μέτρα που είναι κατάλληλα για την προστασία των χρηματοοικονομικών τους συμφερόντων και «η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχομένων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η έκτη οδηγία [ΦΠΑ]» [11].

20. Εντούτοις, από τη νομολογία προκύπτει ότι η αρχή της αναλογικότητας επιβάλλει στα κράτη μέλη να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία καθιστούν μεν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει το εσωτερικό δίκαιο, πλην όμως θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές που θέτει η επίμαχη κοινοτική νομοθεσία. Επομένως, καίτοι είναι θεμιτό τα μέτρα που λαμβάνουν τα κράτη μέλη να έχουν ως σκοπό την αποτελεσματικότερη δυνατή διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου Ταμείου, εντούτοις τα εν λόγω μέτρα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού. Κατά συνέπεια, δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να θέτουν συστηματικά υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, το οποίο αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη σχετική κοινοτική νομοθεσία [12].

21. Όσον αφορά το ζήτημα αν οι επίμαχες εθνικές διατάξεις περί της επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ πληρούν τις ως άνω προϋποθέσεις, υπογραμμίζεται, πρώτον, ότι δεν αμφισβητήθηκε η ύπαρξη του δικαιώματος των υποκειμένων στον φόρο προς επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ. Επιπλέον, εν προκειμένω, υπήρχε και η δυνατότητα επιστροφής της διαφοράς του ΦΠΑ με μεταφορά της στην επόμενη περίοδο για την οποία η προσφεύγουσα θα υπέβαλε δήλωση [13]. Επομένως, στο επίκεντρο της διαφοράς της κύριας δίκης βρίσκεται η ρύθμιση της ασκήσεως του δικαιώματος επιστροφής.

22. Κατά τα άρθρα 87, παράγραφοι 3 και 3α, του νόμου περί ΦΠΑ, το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ επιστρέφεται στον τραπεζικό λογαριασμό του υποκειμένου στον φόρο εντός 60 ημερών. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, ως εμπίπτουσα στην κατηγορία των νέων επαγγελματιών-υποκειμένων στον φόρο, είχε το δικαίωμα να της επιστραφεί η διαφορά του ΦΠΑ εντός 180 ημερών. Όμως, η προθεσμία αυτή θα μπορούσε να συντμηθεί σε 60 ημέρες, αν η προσφεύγουσα της κύριας δίκης παρείχε

10 — Βλ., συναφώς, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Fennelly στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκε η απόφαση 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, σκέψεις 37 έως 39).

11 — Βλ. αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψη 71 και παρατιθέμενη νομολογία), της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling (Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκέψη 54), και της 29ης Απριλίου 2004, C-487/01 και C-7/02, Gemeente Leusden και Holin Groep (Συλλογή 2004, σ. I-5337, σκέψη 76). Βλ, επίσης, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Κοσμά στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκε η απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-181/99, Ampafrance και Sanofi (Συλλογή 2000, σ. I-7013, σημεία 70 και 72), προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 10 απόφαση Molenheide κ.λπ., σκέψη 47, και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Poiares Maduro στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκε η απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006,C-354/03, C-355/03 και C-484/03, Optigen κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-483, σημείο 43).

12 — Βλ. προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 10 απόφαση Molenheide κ.λπ., σκέψεις 46 και 47. Βλ. επίσης, παραδείγματος χάρη, σε σχέση με το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 11 απόφαση Halifax κ.λπ., σκέψη 92 και παρατιθέμενη νομολογία. Όσον αφορά την πρόληψη της φοροδιαφυγής, βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-146/05, Albert Collée (Συλλογή 2007, σ. I-7861, σκέψη 26) και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Κοσμά στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 11ης Ιουνίου 1998, C-361/96, Société générale des grandes sources (Συλλογή 1998, σ. I-3495, σημείο 14).

13 — Στην υπό κρίση υπόθεση, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης ζήτησε, σύμφωνα με τις οικείες πολωνικές διατάξεις, το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ να κατατεθεί στον τραπεζικό της λογαριασμό (πρόκειται για την καλούμενη και απευθείας επιστροφή). Η άλλη δυνατότητα της μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ στην επόμενη περίοδο για την οποία υποβάλλεται δήλωση χαρακτηρίζεται και ως έμμεση επιστροφή.

στη φορολογική αρχή ασφάλεια ύψους 250 000 PLN [14].

23. Αντιθέτως προς τις απόψεις που φαίνεται να υποστηρίζουν οι μετέχοντες στη διαδικασία, φρονώ ότι στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως δεν ασκεί αποφασιστική επιρροή το ζήτημα ποια από τις δύο προθεσμίες επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου — δηλαδή των 60 ή των 180 ημερών— πρέπει να θεωρηθεί ως «βασική». Κατά την άποψή μου, προέχει η εκτίμηση των επίμαχων πολωνικών ρυθμίσεων στο σύνολό τους, λαμβανομένης ιδίως υπόψη (της παρατάσεως) της προθεσμίας για τους νέους επαγγελματίες-υποκειμένους στον φόρο.

24. Θεωρώ ότι οι επίμαχη εθνική νομοθεσία δεν είναι σύμφωνη προς τις υπομνησθείσες ανωτέρω απαιτήσεις, τις οποίες έχει θέσει η νομολογία σε σχέση με τη διαδικασία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ.

25. Πρώτον, η προθεσμία που έχει στη διάθεσή της η φορολογική αρχή για να επιστρέψει τη διαφορά του ΦΠΑ παρατείνεται (αυτοδικαίως) από 60 σε 180 ημέρες οσάκις πρόκειται για νέους επαγγελματίες-υποκειμένους στον φόρο, εκτός αν της παρασχεθεί ασφάλεια. Επομένως, οι επίμαχες εθνικές διατάξεις προβλέπουν ότι η προθεσμία των 180 ημερών εφαρμόζεται με απόλυτο και ενιαίο τρόπο, χωρίς να γίνεται καμία διάκριση μεταξύ των διαφόρων ομάδων φορολογουμένων που εμπίπτουν στην ευρύτερη κατηγορία των νέων επαγγελματιών-υποκειμένων στον φόρο. Επομένως, τεκμαίρεται γενικώς και χωρίς να συντρέχει κάποιος αντικειμενικός λόγος ότι οι δραστηριότητες αυτής της κατηγορίας των υποκειμένων στον φόρο ενδέχεται να έχουν ως σκοπό την πρόκληση ζημίας στο Δημόσιο Ταμείο [15].

26. Δεύτερον, συμφωνώ επίσης με το αιτούν δικαστήριο ότι η περίοδος των 180 ημερών, κατά την οποία η άσκηση του δικαιώματος του υποκειμένου στον φόρο προς έκπτωση του ΦΠΑ αναστέλλεται de facto, μπορεί να θεωρηθεί ως αδικαιολόγητα μακρά, αν ληφθεί υπόψη ότι είναι i) έξι φορές μεγαλύτερη από την περίοδο ενός μηνός που καλύπτει η δήλωση ΦΠΑ και ii) τρεις φορές μεγαλύτερη από την προβλεπόμενη βασική περίοδο για τη διεκπεραίωση ιδιαιτέρως περίπλοκων υποθέσεων [16]. Εξάλλου, το ύψος της ασφάλειας που πρέπει να συσταθεί προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημόσιου Ταμείου ανέρχεται σε 62 000 ευρώ, ήτοι στο εκατονταπλάσιο του μέσου μηνιαίου εισοδήματος στην Πολωνία.

27. Επιπλέον, όσον αφορά τις συνθήκες υπό τις οποίες ο νέος επαγγελματίας-υποκείμενος στον φόρο καλείται να παράσχει αυτή την ασφάλεια προκειμένου να αποκτήσει το

14 — Η σύσταση ασφάλειας δεν αποτελεί προϋπόθεση της επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, αλλά της συντμήσεως της προθεσμίας των 180 ημερών. Ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει την αποδέσμευση ή την επιστροφή της ασφάλειας μετά την πάροδο μιας περιόδου 12 μηνών, για την οποία έχει υποβάλει φορολογική δήλωση και έχει καταβάλει όλους τους φόρους που οφείλει, περιλαμβανομένου του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων.

15 — Όπως ορθώς επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, η εφαρμογή της προθεσμίας των 180 ημερών σε όλους τους υποκειμένους στον «ενδοκοινοτικό ΦΠΑ» κατά τους πρώτους δώδεκα μήνες από την καταχώρισή τους στα σχετικά μητρώα, λόγω της «κατατάξεώς» τους στην κατηγορία των προσώπων των οποίων οι δραστηριότητες συνιστούν απειλή συμφέροντα του Δημόσιου Ταμείου μπορεί να χαρακτηριστεί ως υπέρμετρα μηχανιστική, δεδομένου ότι οι οικείες εθνικές διατάξεις δεν προβλέπουν ορισμένες προϋποθέσεις, λόγω της συνδρομής των οποίων θα μπορούσε να γίνει αντικειμενικά δεκτό ότι η δραστηριότητα του ενδιαφερόμενου ενδέχεται να αποσκοπεί στην πρόκληση ζημίας στο Δημόσιο ως προς τα έσοδά του από τη φορολογία. Η διαπίστωση αυτή θα μπορούσε να αποτελέσει δικαιολογητικό λόγο για την επιβολή κυρώσεων στους «ανέντιμους» φορολογούμενους και για τη λιγότερο ευνοϊκή μεταχείρισή τους, όχι μόνο σε σχέση με όσους ασκούν υποκείμενες στον ΦΠΑ δραστηριότητες πλέον των 12 μηνών πριν από την καταχώρισή τους στα σχετικά μητρώα, αλλά και σε σχέση με όσους καταβάλλουν προσηκόντως τον ΦΠΑ κατά το πρώτο έτος των δραστηριοτήτων τους.

16 — Όπως προκύπτει από τον πολωνικό φορολογικό κώδικα. Το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει στο άρθρο 139, παράγραφος 1, του Ustawa Ordynacja Podatkowa (νόμου περί θεσπίσεως φορολογικού κώδικα) της 29ης Αυγούστου 1997.

δικαίωμα επιστροφής της διαφοράς του ΦΠΑ εντός 60 ημερών, τονίζεται ότι ο επιχειρηματίας βρίσκεται στο στάδιο που μόλις αρχίζει να αναπτύσσει τις οικονομικές του δραστηριότητες και, όπως προκύπτει από την κοινή πείρα, βαρύνεται με σημαντικές δαπάνες για επενδύσεις, χωρίς να έχει ακόμη ευρύ κύκλο εργασιών. Συνεπώς, η απαίτηση αναμονής επί 180 ημέρες για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ και/ή η στέρηση της δυνατότητας να χρησιμοποιήσει 250 000 PLN ενδέχεται να έχουν σοβαρές επιπτώσεις στα οικονομικά αποτελέσματα του υποκειμένου στον φόρο [17]. Επιπλέον, μια μεγάλη πολωνική εταιρία έχει, κατ' αυτόν τον τρόπο, ευκολότερη πρόσβαση στην κοινοτική αγορά σε σχέση με τον πολωνό επιχειρηματία που ασκεί δραστηριότητες μικρότερης εμβέλειας (για τον οποίο, μάλιστα, το σχετικό ποσό μπορεί να συνιστά ανυπέρβλητο εμπόδιο).

28. Πράγματι, η υποχρέωση συστάσεως ασφάλειας ύψους 250 000 PLN και η εναλλακτική επιλογή της αναμονής επί 180 ημέρες προκειμένου να επιστραφεί το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μπορούν κάλλιστα να αποτελέσουν, στην πράξη, εμπόδια για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις που προτίθενται να ασκήσουν εμπορικές δραστηριότητες σε κοινοτικό επίπεδο. Εν πάση περιπτώσει, συμφωνώ με την Επιτροπή ότι η αυτόματη επιβολή σε όλους αδιακρίτως τους νέους επαγγελματίες-υποκειμένους στον φόρο της υποχρεώσεως συστάσεως ασφάλειας, ανερχομένης στο συγκεκριμένο ποσό των 250 000 PLN [18], προς απόκτηση του δικαιώματος επιστροφής της διαφοράς του ΦΠΑ εντός 60 ημερών φαίνεται, κατά γενικό κανόνα, να βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την πρόληψη της φοροδιαφυγής και την προστασία των συμφερόντων του Δημόσιου Ταμείου.

29. Όσον αφορά το επιχείρημα ότι το χρονικό διάστημα των 180 ημερών (ή, επικουρικώς, η σύσταση ασφάλειας) είναι αναγκαίο για τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών πράξεων [19], κατ' αρχάς, η Πολωνική Κυβέρνηση δεν εξήγησε επαρκώς τους λόγους για τους οποίους η φορολογική αρχή πρέπει, κατά κανόνα, να έχει στη διάθεσή της 180 ημέρες. Ακόμη και αν, όπως ισχυρίζεται, στο 60 % των περιπτώσεων ο χρόνος που παρήλθε μέχρι να λάβουν οι πολωνικές αρχές απάντηση από τα άλλα κράτη μέλη υπερέβη τους τρεις μήνες, τούτο δεν συνεπάγεται ότι 180 ημέρες (δηλαδή, έξι ολόκληροι μήνες) είναι η λιγότερο επαχθής προθεσμία που μπορεί να προβλεφθεί για την επίτευξη του σκοπού της προλήψεως της φοροδιαφυγής ή της φοροαπαλλαγής.

30. Υπενθυμίζεται ότι οι αρχές των κρατών μελών έχουν στη διάθεσή τους κοινοτικά μέτρα διοικητικής συνεργασίας και αρωγής που θεσπίστηκαν για να καταστεί δυνατή η ορθή εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, καθώς και η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής στον τομέα αυτόν, όπως είναι τα μέτρα που προβλέπουν ο κανονισμός (ΕΚ) 1798/2003 [20] και ο κανονισμός (ΕΚ) 1925/2004 [21].

31. Επιπλέον, εφαρμόζοντας κατ' αναλογία τη συλλογιστική που ανέπτυξε η γενική εισαγγελέας στην υπόθεση Ν, φρονώ ότι, μολονότι, στην πράξη, τα μέσα συνεργασίας που έχουν στη διάθεσή τους τα κράτη μέλη ενδέχεται

17 — Αφού είναι πρόδηλον ότι το ποσόν αυτό συνιστά χρηματοοικονομική επιβάρυνση.

18 — Καθόσον οι φορολογικές αρχές δεν έχουν τη δυνατότητα να προσαρμόζουν κατά περίπτωση το ύψος της ασφάλειας.

19 — Η Πολωνική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η εφαρμογή της προθεσμίας των 180 ημερών είναι επιβεβλημένη λόγω της ανάγκης ελέγχου των ενδοκοινοτικών πράξεων, ιδίως στο πλαίσιο του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών για τον ΦΠΑ, το οποίο, όπως ισχυρίζεται, είναι χρονοβόρο.

20 — Κανονισμός (ΕΚ) 1798/2003 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 218/92 (ΕΕ L 264, σ. 1).

21 — Κανονισμός (ΕΚ) 1925/2004 της Επιτροπής, της 29ης Οκτωβρίου 2004, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής ορισμένων διατάξεων του κανονισμού 1798/2003 (ΕΕ L 331, σ. 13). Βλ., συναφώς, απόφαση του Δικαστηρίου της 28ης Ιουνίου 2007, C-73/06, Planzer Luxembourg (Συλλογή 2007, σ. I-5655, σκέψη 48).

να μη λειτουργούν πάντοτε απρόσκοπτα και ικανοποιητικά, εντούτοις, τα κράτη μέλη δεν πρέπει να προβάλλουν τα προσκόμματα στη συνεργασία των φορολογικών τους αρχών ως δικαιολογητικό λόγο για τον περιορισμό της εφαρμογής μιας τόσο θεμελιώδους αρχής του κοινού συστήματος ΦΠΑ, όπως είναι το δικαίωμα προς έκπτωση αυτού του φόρου [22].

32. Εν πάση περιπτώσει, και αυτό είναι το πλέον σημαντικό στοιχείο, ο Πολωνός νομοθέτης μάλλον έχει λάβει υπόψη αυτή την ανάγκη της φορολογικής αρχής —να έχει στη διάθεσή της επαρκή χρόνο για τη διενέργεια ελέγχων— με τις διατάξεις των άρθρων 87, παράγραφοι 2 και 3, και 97, παράγραφος 5, του νόμου περί ΦΠΑ [23]. Επομένως, δεν φαίνονται ιδιαιτέρως πειστικά τα επιχειρήματα της Πολωνικής Κυβερνήσεως ότι η προθεσμία των 180 ημερών (ή, επικουρικώς, η σύσταση ασφάλειας) είναι αναγκαία.

33. Υπ' αυτές τις συνθήκες, μολονότι τα κράτη μέλη είναι, κατ' αρχήν, ελεύθερα να λαμβάνουν προληπτικά μέτρα που έχουν ως σκοπό να διασφαλίζουν ότι το ποσό που προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ από τα στοιχεία που περιέχονται στη δήλωση ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο είναι ακριβές, φρονώ ότι τα επίμαχα εθνικά μέτρα είναι δυσανάλογα, καθόσον συνεπάγονται σημαντική επιβάρυνση για τους νέους επαγγελματίες-υποκειμένους στον φόρο. Συγκεκριμένα, δεν παρέχουν σε αυτούς τους φορολογουμένους τη δυνατότητα να εισπράξουν το σύνολο της διαφοράς του ΦΠΑ υπό κατάλληλες συνθήκες και, ειδικότερα, εντός εύλογης προθεσμίας.

34. Κατά την άποψή μου, δεν πρέπει να αναγνωριστεί στα κράτη μέλη η δυνατότητα να προστατεύουν τα συμφέροντά τους από τον κίνδυνο της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, αναγκάζοντας όλους τους νέους επαγγελματίες-υποκειμένους ή ορισμένους από αυτούς να φέρουν την επιβάρυνση του ΦΠΑ. Αν η προθεσμία επιστροφής της διαφοράς του ΦΠΑ είναι ιδιαιτέρως μακρά, οι υποκείμενοι στον φόρο επωμίζονται, έστω εν μέρει, την επιβάρυνση του ΦΠΑ, με συνέπεια να διακυβεύεται η ουδετερότητα του συστήματος. Αντιθέτως, το Δημόσιο πρέπει, κατ' αρχήν, να βαρύνεται i) τόσο με την ευθύνη της διαχειρίσεως του φορολογικού του συστήματος, περιλαμβανομένης της προλήψεως της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, ii) όσο και με τους αντίστοιχους κινδύνους.

35. Θα προσέθετα επίσης ότι, «[κ]αίτοι δεν απόκειται στο Δικαστήριο να αποφανθεί επί του αν είναι κατάλληλα άλλα μέσα καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής τα οποία θα μπορούσαν να προβλεφθούν [24]», εντούτοις υπάρχουν, αναμφίβολα, λιγότερο επαχθή και περιοριστικά μέτρα, τα οποία μπορούν να διασφαλίσουν τα συμφέροντα του Δημόσιου Ταμείου. Παραδείγματος χάρη, το ποσό που κατατίθεται ως ασφάλεια θα μπορούσε να είναι ανάλογο προς το

22 — Η γενική εισαγγελέας Kokott ανέπτυξε αυτή τη συλλογιστική, σε σχέση με τους περιορισμούς των θεμελιωδών ελευθεριών, με τις προτάσεις της στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, C-470/04, N (Συλλογή 2006, σ. I-7409, σημείο 114).

23 — Ήτοι, οσάκις οι λόγοι επιστροφής της διαφοράς πρέπει να ελεγχθούν ενδελεχέστερα. Για την παράταση αυτή δεν προβλέπεται συγκεκριμένο χρονικό όριο. Όταν τελικώς επιβεβαιώνεται η ύπαρξη δικαιώματος επιστροφής, οι φορολογικές αρχές καταβάλλουν στον υποκείμενο στον φόρο το οφειλόμενο ποσό πλέον τόκων.

24 — Βλ. προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 11 απόφαση Ampafrance και Sanofi, σκέψη 62.

επιστρεπτέο πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ [25] ή να εξαρτάται είτε από το μέγεθος της επιχειρήσεως του υποκειμένου στον φόρο είτε από την ικανότητά του να καταβάλει τον ΦΠΑ, στοιχεία τα οποία, λογικά, προκύπτουν από τη δήλωσή του. Επικουρικώς, θα μπορούσε να προβλεφθεί και η εφαρμογή κατωτάτων ορίων.

36. Συμπερασματικώς, το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ απαγορεύει, κατ' αρχήν, εθνικά μέτρα όπως τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης, τα οποία είναι δυσανάλογα και, ως εκ τούτου, θίγουν την εφαρμογή των θεμελιωδών αρχών του κοινού συστήματος ΦΠΑ, όπως είναι, ειδικότερα, το δικαίωμα προς έκπτωση αυτού του φόρου.

37. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, εναπόκειται στον εθνικό δικαστή να εξετάσει και να ελέγξει —λαμβανομένων υπόψη όλων των στοιχείων που ασκούν επιρροή στην υπόθεση της κύριας δίκης— αν τα επίμαχα εθνικά μέτρα είναι συμβατά με τις αρχές της ουδετερότητας και της αναλογικότητας, αφήνοντας, εν ανάγκη, ανεφάρμοστη κάθε αντίθετη διάταξη του εθνικού δικαίου [26].

B — *Δεύτερο ερώτημα*

38. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί με το δεύτερό του ερώτημα να διευκρινισθεί αν τα επίμαχα εθνικά μέτρα μπορούν, παρ' όλ' αυτά να θεωρηθούν ως ειδικά μέτρα παρεκκλίσεως για την αποτροπή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

39. Κατά την άποψή μου, η απάντηση στο ερώτημα αυτό πρέπει να είναι σύντομη. Ανεξαρτήτως του αν οι επίμαχες εθνικές διατάξεις συνιστούν, στην πράξη, τέτοιου είδους μέτρα, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτής της διατάξεως απλώς και μόνον επειδή —όπως προκύπτει ευθέως από έγγραφα που προσκομίστηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου και εμμέσως από τα επιχειρήματα που προέβαλε η Πολωνική Κυβέρνηση [27]— η Δημοκρατία της Πολωνίας δεν τήρησε την τυπική διαδικασία την οποία προβλέπει ρητώς το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ και δεν έλαβε την έγκριση που απαιτείται κατά το άρθρο 27, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής [28].

25 — Παρόμοια ρύθμιση φαίνεται ότι προβλέφθηκε αρχικώς με μια σχετικώς πρόσφατη πρόταση τροποποιήσεως του πολωνικού νόμου περί ΦΠΑ. Αυτές οι σκέψεις (περί της ανάγκης υπάρξεως μιας αναλογίας μεταξύ της παρεχόμενης ασφάλειας και του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ) αποκτούν πολύ μεγαλύτερη σημασία, δεδομένου ότι κατά τις επίμαχες εθνικές διατάξεις, ως έχουν σήμερα, δεν υπάρχει καμία αντιστοιχία μεταξύ του ποσού που πρέπει να κατατεθεί ως ασφάλεια και του δυνητικού ή πραγματικού κινδύνου που διατρέχει το Δημόσιο Ταμείο από τον νέο επαγγελματία-υποκείμενο στον φόρο. Βλ., παραδείγματος χάρη, απόφαση του Δικαστηρίου της 12ης Ιουλίου 2001, C-262/99, Λουλουδάκης (Συλλογή 2001, σ. I-5547, σκέψη 69). Θα προσέθετα ότι με τις ισχύουσες διατάξεις απαιτείται, στην πράξη, η σύσταση ασφάλειας ύψους 250 000 PLN ακόμη και σε περίπτωση μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως όλως αμελητέας αξίας. Επιπλέον, το ποσόν αυτό που πρέπει να κατατεθεί ως ασφάλεια είναι, εν προκειμένω, τέσσερις φορές μεγαλύτερο από το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, το οποίο περιέλαβε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης στη δήλωσή της ως επιστρεπτέα διαφορά.

26 — Όσον αφορά το ανεφάρμοστο αντίθετων εθνικών διατάξεων, βλ. αποφάσεις του Δικαστηρίου της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-357/06, Frigerio Luigi & C. (Συλλογή 2007, σ. I-12311, σκέψη 28), η οποία παραπέμπει στην απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1988, 157/86, Murphy κ.λπ. (Συλλογή 1988, σ. 673, σκέψη 11), και της 11ης Ιανουαρίου 2007, C-208/05, ITC (Συλλογή 2007, σ. I-181, σκέψεις 68 και 69).

27 — Καθόσον η Πολωνική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι τα επίμαχες εθνικές διατάξεις δεν μπορούν να θεωρηθούν ως «ειδικά μέτρα παρεκκλίσεως», κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, δεδομένου ότι το άρθρο αυτό δεν ρυθμίζει τα ζητήματα των προθεσμιών και των διαδικασιών επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ. Τα ζητήματα αυτά επαφίενται στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών.

28 — Βλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1988, σ. 4797, σκέψη 22), προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Slynn στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκε η απόφαση του Δικαστηρίου της 14ης Ιουλίου 1988, 123/87 και 330/87, Jeunehomme και EGI (Συλλογή 1988, σ. 4517), και αποφάσεις του Δικαστηρίου της 13ης Φεβρουαρίου 1985, 5/84, Direct Cosmetics (Συλλογή 1985, σ. 617, σκέψη 37), και της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz (Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψεις 33 έως 35). Βλ. επίσης απόφαση του Δικαστηρίου της 10ης Απριλίου 1984, 324/82, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1984, σ. 1861).

IV — Πρόταση

40. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι το Δικαστήριο πρέπει να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu ως εξής:

«1) Το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, απαγορεύει, κατ' αρχήν, εθνικά μέτρα όπως τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης, τα οποία είναι δυσανάλογα και, ως εκ τούτου, θίγουν την εφαρμογή των θεμελιωδών αρχών του κοινού συστήματος ΦΠΑ, όπως είναι, ειδικότερα, το δικαίωμα προς έκπτωση αυτού του φόρου.

2) Οι ρυθμίσεις που περιέχονται σε εθνικές διατάξεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν μπορούν να θεωρηθούν ως ειδικά μέτρα παρεκκλίσεως για την αποτροπή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, εφόσον δεν τηρήθηκε για τη θέσπισή τους η τυπική διαδικασία την οποία προβλέπει ρητώς το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ.»