# ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 10ης Ιουλίου 2008 *

Στην υπόθεση C-25/07,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Πολωνία) με απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2006, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 25 Ιανουαρίου 2007, στο πλαίσιο της δίκης

**Alicja Sosnowska**

κατά

**Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu**,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, A. Tizzano (εισηγητή), A. Borg Barthet, M. Ilešič και E. Levits, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

γενικός εισαγγελέας: J. Mazák
γραμματέας: B. Fülöp, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 22ας Νοεμβρίου 2007,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η A. Sosnowska, εκπροσωπούμενη από τον M. Sworobowicz, doradca podatkowy,

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις E. Ośniecka-Tamecka και H. Majszczyk, καθώς και από τον M. Jarosz,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από την K. Herrmann και τον Δ. Τριαναταφύλλου,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 26ης Φεβρουαρίου 2008,

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

1 Η υπό κρίση αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία, αφενός, του άρθρου 5, τρίτο εδάφιο, ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 2 της οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3), όπως τροποποιήθηκε με την 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: πρώτη οδηγία ΦΠΑ), και με το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2005/92/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Δεκεμβρίου 2005 (ΕΕ L 345, σ. 19, στο εξής: έκτη οδηγία ΦΠΑ), και, αφετέρου, του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της A. Sosnowska (στο εξής: προσφεύγουσα της κύριας δίκης) και του Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (διευθυντή της φορολογικής υπηρεσίας του Wrocław, στο εξής: Dyrektor), με αντικείμενο αίτηση επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας που προκατέβαλε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης (στο εξής: πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ή διαφορά του ΦΠΑ).

## Το νομικό πλαίσιο

*Η κοινοτική νομοθεσία*

3 Το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας ΦΠΑ ορίζει:

«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου.

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

Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.»

4 Το άρθρο 18, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Η έκπτωση ενεργείται συνολικά από τον υποκείμενο στον φόρο δι' αφαιρέσεως από το ποσό του φόρου του οφειλομένου για μία περίοδο δηλώσεως, του ποσού του

φόρου, για τον οποίο εγεννήθη και ασκείται, δυνάμει της παραγράφου 1, το δικαίωμα προς έκπτωση, κατά την διάρκεια της ίδιας περιόδου.

[…]»

5 Κατά το άρθρο 18, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ:

«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 Το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

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

*Το εθνικό δίκαιο*

7 Το άρθρο 87, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου για τη φορολογία αγαθών και υπηρεσιών (ustawa o podatku od towarów i usług), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U του 2004, αριθ. 54, σειρά 535, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει:

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

2. [...] Το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ επιστρέφεται στον υποκείμενο στον φόρο [...] εντός 60 ημερών από της ημερομηνίας υποβολής της δηλώσεως ΦΠΑ. Οσάκις κρίνεται ότι πρέπει να ελεγχθεί ενδελεχέστερα η ύπαρξη δικαιώματος επιστροφής, ο προϊστάμενος της φορολογικής υπηρεσίας μπορεί να παρατείνει αυτή την προθεσμία, προκειμένου να συγκεντρωθούν τα απαραίτητα στοιχεία. [...]»

8 Κατά το άρθρο 97 του νόμου περί ΦΠΑ:

«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", η προθεσμία επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 2 […], παρατείνεται σε 180 ημέρες. […]

6. Οσάκις πρόκειται για φορολογουμένους κατά την έννοια της παραγράφου 5, οι αρχές και οι προθεσμίες του άρθρου 87, παράγραφοι 2 έως 6, που διέπουν την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, εφαρμόζονται από την πρώτη δήλωση του φορολογουμένου μετά την πάροδο περιόδου 12 μηνών ή τεσσάρων τριμήνων, για την οποία έχει υποβάλει φορολογική δήλωση και έχει καταβάλει εμπροθέσμως τους φόρους που αποτελούν δημόσια έσοδα, περιλαμβανομένου του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων.

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].»

**Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

9 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης περιέλαβε στη δήλωση ΦΠΑ του Ιανουαρίου 2006 πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, ύψους 44 782 PLN. Επικαλούμενη το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, ζήτησε από τη φορολογική υπηρεσία της Świdnica να της επιστρέψει αυτή τη διαφορά εντός 60 ημερών από της ημερομηνίας υποβολής της δηλώσεως ΦΠΑ.

10 Η φορολογική υπηρεσία της Świdnica απέρριψε την αίτησή της, στηριζόμενη στα άρθρα 87, παράγραφοι 1 και 2, και 97, παράγραφοι 5 και 7, του νόμου περί ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, κατά την εν λόγω φορολογική υπηρεσία, η προσφεύγουσα της κύριας

δίκης δεν μπορούσε να ζητήσει να της επιστραφεί το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ εντός 60 ημερών, διότι δεν πληρούσε τις σχετικές προϋποθέσεις του νόμου περί ΦΠΑ, καθόσον είχε αρχίσει να ασκεί τις δραστηριότητές της κατά τους τελευταίους δώδεκα μήνες και δεν είχε παράσχει «ασφάλεια», κατά την έννοια του άρθρου 97, παράγραφος 7, του νόμου αυτού.

11 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης υπέβαλε διοικητική ένσταση ενώπιον του Dyrektor, ο οποίος επιβεβαίωσε την απορριπτική απόφαση.

12 Δεδομένου ότι το αίτημά της δεν ευδοκίμησε, η A. Sosnowska άσκησε, ακολούθως, προσφυγή ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, το οποίο, έχοντας αμφιβολίες περί της συμβατότητας των επίμαχων εθνικών διατάξεων με το κοινοτικό δίκαιο, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα δύο 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;»

**Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

*Επί του πρώτου ερωτήματος*

13 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει ότι, προκειμένου να μπορούν να διεξαχθούν οι αναγκαίοι έλεγχοι για την αποτροπή του ενδεχομένου φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής, η προθεσμία που έχει στη διάθεσή της η εθνική φορολογική αρχή για να επιστρέψει το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ σε ορισμένη κατηγορία υποκειμένων στο φόρο παρατείνεται από 60 σε 180 ημέρες από της ημερομηνίας υποβολής της δηλώσεως ΦΠΑ, εκτός αν ο υποκείμενος στον φόρο που εμπίπτει σε αυτή την κατηγορία έχει καταβάλει ασφάλεια ύψους 250 000 PLN.

14 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί, κατ' αρχάς, ότι το διασφαλιζόμενο από το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ εισροών, ο οποίος έχει πλήξει τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν, συνιστά, κατά πάγια νομολογία, θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπίσει ο κοινοτικός νομοθέτης (βλ., ιδίως, υπ' αυτή την έννοια, 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, και της 25ης Οκτωβρίου 2001, C-78/00, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2001, σ. I-8195, σκέψη 28).

15 Όπως έχει επανειλημμένως τονίσει το Δικαστήριο, εξ αυτού προκύπτει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιοριστεί. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18· της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 43, και της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-368/06, Cedilac, Συλλογή 2007, σ. I-12327, σκέψη 31).

16 Επιπλέον, επισημαίνεται ότι, όταν, για μία συγκεκριμένη περίοδο την οποία καλύπτει η δήλωση, το ποσό του εκπεστέου φόρου υπερβαίνει το ποσό του οφειλομένου φόρου και, επομένως, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να ενεργήσει την έκπτωση δι' αφαιρέσεως, σύμφωνα με το άρθρο 18, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, η παράγραφος 4 της διατάξεως αυτής προβλέπει ότι τα κράτη μέλη δύνανται είτε να μεταφέρουν τη διαφορά στην επόμενη περίοδο είτε να την επιστρέψουν βάσει διαδικασίας που καθορίζουν.

17 Όσον αφορά τη δεύτερη αυτή δυνατότητα, η οποία βρίσκεται στο επίκεντρο της διαφοράς της κύριας δίκης, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν μεν κάποια διακριτική ευχέρεια κατά τον καθορισμό της διαδικασίας επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, πλην όμως η διαδικασία που θεσπίζουν δεν θα πρέπει να θίγει την αρχή της ουδετερότητας του κοινού συστήματος ΦΠΑ, υποχρεώνοντας τον υποκείμενο στον φόρο να επωμισθεί, εν όλω ή εν μέρει, τη σχετική φορολογική επιβάρυνση. Ειδικότερα, η διαδικασία αυτή 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, πράγμα που σημαίνει ότι η διαφορά πρέπει να επιστρέφεται, εντός εύλογης προθεσμίας, με την καταβολή μετρητών ή με αντίστοιχο τρόπο και ότι, εν πάση περιπτώσει, η θεσπιζόμενη διαδικασία επιστροφής δεν πρέπει να συνεπάγεται κανένα χρηματοοικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο στον φόρο (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκέψεις 32 έως 34).

18 Επομένως, το προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου πρέπει να εξετασθεί υπό το φως των θεμελιωδών αυτών αρχών του κοινού συστήματος ΦΠΑ, οι οποίες υπενθυμίσθηκαν στις ανωτέρω σκέψεις.

19 Πάντως, από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι οι διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ, οι οποίες καθορίζουν τη διαδικασία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ στον υποκείμενο στον φόρο, προβλέπουν μεν ότι η φορολογική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της 60 ημέρες από της ημερομηνίας υποβολής της δηλώσεως ΦΠΑ για να επιστρέψει το αντίστοιχο ποσό, πλην όμως η προθεσμία αυτή παρατείνεται σε 180 ημέρες, οσάκις πρόκειται, όπως στην περίπτωση της προσφεύγουσας της κύριας δίκης, για νέους επαγγελματίες-υποκειμένους στον φόρο που δεν έχουν παράσχει «ασφάλεια», κατά την έννοια του άρθρου 97, παράγραφος 7, του νόμου περί ΦΠΑ.

20 Συνεπώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η διαδικασία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, η οποία ισχύει γι' αυτή την κατηγορία υποκειμένων στον φόρο,

είναι επαχθέστερη από εκείνη που εφαρμόζεται στους λοιπούς φορολογουμένους. Επομένως, οι νέοι επαγγελματίες-υποκείμενοι στον φόρο επωμίζονται, τουλάχιστον όσον αφορά το ποσό που αντιστοιχεί στην επιστρεπτέα διαφορά του ΦΠΑ, τη σχετική χρηματοοικονομική επιβάρυνση για μια ιδιαιτέρως μακρά χρονική περίοδο.

21 Η Δημοκρατία της Πολωνίας προβάλλει ως δικαιολογητικό λόγο για την προβλεπόμενη παράταση της προθεσμίας ότι αφορά επαγγελματίες που δεν υπόκεινταν προηγουμένως στον ΦΠΑ, οπότε δεν ήταν γνωστοί στις φορολογικές αρχές, με συνέπεια να είναι αναγκαία η διενέργεια ενδελεχέστερων ελέγχων προς αποτροπή του ενδεχομένου φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής.

22 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όπως έχει επισημάνει το Δικαστήριο, 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 (βλ., σχετικώς, προπαρατεθείσα απόφαση Molenheide κ.λπ., σκέψη 47, και αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψη 71, και της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling, Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκέψη 54).

23 Πάντως, όπως υπενθύμισε ο γενικός εισαγγελέας με το σημείο 20 των προτάσεών του, η αρχή της αναλογικότητας επιβάλλει στα κράτη μέλη να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία καθιστούν μεν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη αυτού του σκοπού, πλην όμως θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές που θέτει η επίμαχη κοινοτική νομοθεσία, όπως είναι, εν προκειμένω, το θεμελιώδες δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Molenheide κ.λπ., σκέψεις 46 και 47, και αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-409/04, Teleos κ.λπ., Συλλογή 2007, σ. I-7797, σκέψεις 52 και 53, και της 21ης Φεβρουαρίου 2008, C-271/06, Netto Supermarkt, Συλλογή 2008, σ. I-771, σκέψεις 19 και 20).

24 Συναφώς, από τη νομολογία προκύπτει ότι εθνική νομοθετική ρύθμιση η οποία προβλέπει επαχθέστερη διαδικασία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ για μια κατηγορία υποκειμένων στον φόρο λόγω τεκμαιρομένου κινδύνου φοροδιαφυγής, χωρίς να παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο που εμπίπτει σε αυτή την κατηγορία τη δυνατότητα να αποδείξει ότι δεν συντρέχει κίνδυνος φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, ώστε να τύχει λιγότερο αυστηρής μεταχειρίσεως, δεν συνιστά μέτρο ανάλογο προς τον σκοπό της καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και θίγει υπέρμετρα τους σκοπούς και τις αρχές που θέτει η έκτη οδηγία ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογία, για τον αποκλεισμό του δικαιώματος εκπτώσεως, απόφαση της

19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-181/99, Ampafrance και Sanofi, Συλλογή 2000, σ. I-7013, σκέψη 62, και, για το μέτρο της συντηρητικής κατασχέσεως, προπαρατεθείσα απόφαση Molenheide κ.λπ., σκέψη 51).

25 Αυτό ακριβώς συμβαίνει με την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική νομοθετική ρύθμιση, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 20 της παρούσας αποφάσεως.

26 Πράγματι, από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι το άρθρο 97, παράγραφοι 5 και 7, του νόμου περί ΦΠΑ εφαρμόζεται γενικώς και προληπτικώς σε όλους τους νέους επαγγελματίες-υποκειμένους στον φόρο, χωρίς να τους παρέχεται η δυνατότητα να αποδείξουν ότι δεν συντρέχει κίνδυνος φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.

27 Ομοίως, οι επίμαχες εθνικές διατάξεις δεν πληρούν, εκ πρώτης όψεως, την υπομνησθείσα στη σκέψη 17 της παρούσας αποφάσεως προϋπόθεση που έχει θέσει η νομολογία, σύμφωνα με την οποία η διαφορά του ΦΠΑ πρέπει να επιστρέφεται εντός εύλογης προθεσμίας. Συγκεκριμένα, όπως διευκρινίζει το αιτούν δικαστήριο, η προβλεπόμενη γι' αυτή την κατηγορία υποκειμένων στον φόρο προθεσμία των 180 ημερών που έχει στη διάθεσή της η φορολογική υπηρεσία για να επιστρέψει το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ είναι, αφενός, έξι φορές μεγαλύτερη από την περίοδο του ενός μήνα που καλύπτει η δήλωση ΦΠΑ και, αφετέρου, τρεις φορές μεγαλύτερη από την προθεσμία που ισχύει για τους λοιπούς υποκειμένους στον φόρο, χωρίς μάλιστα οι πολωνικές αρχές να προβάλλουν οποιοδήποτε επιχείρημα προς αποσαφήνιση των λόγων για τους οποίους η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής καθιστά αναγκαία μια τόσο διαφορετική μεταχείριση αυτής της κατηγορίας των υποκειμένων στον φόρο.

28 Εξάλλου, η θέσπιση αυτής της ιδιαιτέρως μακράς προθεσμίας φαίνεται ακόμη λιγότερο αναγκαία, αν ληφθεί υπόψη ότι, εν πάση περιπτώσει, η φορολογική υπηρεσία μπορεί, δυνάμει του άρθρου 87, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ, να παρατείνει την προθεσμία των 60 ημερών, εντός της οποίας πρέπει να επιστραφεί η διαφορά του ΦΠΑ, εφόσον κρίνει ότι πρέπει να ελεγχθεί ενδελεχέστερα η ύπαρξη δικαιώματος επιστροφής και προκειμένου να συγκεντρωθούν τα απαραίτητα στοιχεία.

29 Τέλος, όσον αφορά τη δυνατότητα που παρέχει το άρθρο 97, παράγραφος 7, του νόμου περί ΦΠΑ σε αυτή την κατηγορία υποκειμένων στον φόρο, να παράσχουν μια

ασφάλεια προκειμένου να ισχύσει και γι' αυτούς η συνήθης προθεσμία των 60 ημερών για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, η ύπαρξη αυτής της δυνατότητας δεν θέτει υπό αμφισβήτηση τα όσα αναπτύχθηκαν στις ανωτέρω σκέψεις.

30 Πράγματι, όπως ισχυρίζεται η Επιτροπή, η ασφάλεια αυτή δεν είναι ανάλογη ούτε προς το ποσό που αντιστοιχεί στην επιστρεπτέα διαφορά του ΦΠΑ ούτε προς τις οικονομικές δυνατότητες του υποκειμένου στον φόρο.

31 Ειδικότερα, η παροχή αυτής της ασφάλειας μπορεί, αντιθέτως προς την επιταγή που έχει θέσει η νομολογία στην οποία αναφέρεται η σκέψη 17 της παρούσας αποφάσεως, να συνεπάγεται έναν μη αμελητέο χρηματοοικονομικό κίνδυνο για τους επιχειρηματίες που έχουν μόλις αρχίσει να ασκούν τις δραστηριότητές τους και στερούνται, κατόπιν αυτού, σημαντικών πόρων.

32 Στην πράξη, η υποχρέωση παροχής της εν λόγω ασφάλειας προς απόκτηση του δικαιώματος επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ εντός της συνήθους προθεσμίας έχει, απλώς, ως αποτέλεσμα την αντικατάσταση της χρηματοοικονομικής επιβαρύνσεως που συνδέεται με τη δέσμευση του ποσού του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ για 180 ημέρες με την αντίστοιχη επιβάρυνση που συνεπάγεται η δέσμευση του ποσού το οποίο κατατίθεται ως ασφάλεια. Το αποτέλεσμα αυτό είναι κατά μείζονα λόγο αδικαιολόγητο, καθόσον το ύψος της ασφάλειας, αφενός, ενδέχεται να υπερβαίνει το ποσό του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, όπως συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης, και, αφετέρου, δεσμεύεται για χρονικό διάστημα που βαίνει πέραν της προθεσμίας εντός της οποίας η φορολογική υπηρεσία οφείλει να επιστρέψει το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ στους νέους επαγγελματίες-υποκειμένους στον φόρο. Πράγματι, κατά το άρθρο 97, παράγραφος 6, του νόμου περί ΦΠΑ, η ασφάλεια μπορεί να αποδεσμευθεί μόνο μετά την πάροδο χρονικής περιόδου δώδεκα μηνών, υπό την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει καταβάλει το σύνολο των φόρων που οφείλει στο Δημόσιο για την περίοδο αυτή.

33 Υπ' αυτές τις συνθήκες, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ και η αρχή της αναλογικότητας απαγορεύουν εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει ότι, προκειμένου να μπορούν να διεξαχθούν οι αναγκαίοι έλεγχοι για την αποτροπή του ενδεχομένου φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής, η προθεσμία που έχει στη διάθεσή της η εθνική φορολογική αρχή για να επιστρέψει το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ σε ορισμένη κατηγορία υποκειμένων στο φόρο παρατείνεται από 60 σε 180 ημέρες από της ημερομηνίας υποβολής της δηλώσεως ΦΠΑ, εκτός αν ο υποκείμενος στον φόρο που εμπίπτει σε αυτή την κατηγορία έχει παράσχει ασφάλεια ύψους 250 000 PLN.

*Επί του δεύτερου ερωτήματος*

34 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν οι διατάξεις του άρθρου 97, παράγραφοι 5 και 7, του νόμου περί ΦΠΑ μπορούν να θεωρηθούν ως «ειδικά μέτρα παρεκκλίσεως» για την αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

35 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίσουν ειδικά μέτρα παρεκκλίσεως μόνον κατόπιν ειδικής διαδικασίας, η οποία προβλέπει, ειδικότερα, ομόφωνη απόφαση του Συμβουλίου.

36 Πάντως, όπως υπογράμμισε ο γενικός εισαγγελέας με το σημείο 39 των προτάσεών του και όπως ορθώς ισχυρίζεται η Επιτροπή, από τη δικογραφία δεν προκύπτει ότι το Συμβούλιο επέτρεψε, σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, τη θέσπιση των επίμαχων εθνικών διατάξεων ως ειδικών μέτρων παρεκκλίσεως από την οδηγία αυτή.

37 Υπ' αυτές τις συνθήκες, διατάξεις όπως οι περιεχόμενες στο άρθρο 97, παράγραφοι 5 και 7, του νόμου περί ΦΠΑ δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

38 Συνεπώς, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι διατάξεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν συνιστούν «ειδικά μέτρα παρεκκλίσεως» για την αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

39 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 (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

**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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2005/92/ΕΚ του Συμβουλίου, της 2ας Δεκεμβρίου 2005, και η αρχή της αναλογικότητας απαγορεύουν εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει ότι, προκειμένου να μπορούν να διεξαχθούν οι αναγκαίοι έλεγχοι για την αποτροπή του ενδεχομένου φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής, η προθεσμία που έχει στη διάθεσή της η εθνική φορολογική αρχή για να επιστρέψει το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου προστιθεμένης αξίας σε μια ορισμένη κατηγορία υποκειμένων στο φόρο παρατείνεται από 60 σε 180 ημέρες από της ημερομηνίας υποβολής της δηλώσεως φόρου προστιθεμένης αξίας, εκτός αν ο υποκείμενος στον φόρο που εμπίπτει σε αυτή την κατηγορία έχει καταβάλει ασφάλεια ύψους 250 000 PLN.**

**2) Διατάξεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν συνιστούν «ειδικά μέτρα παρεκκλίσεως» για την αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2005/92.**

(υπογραφές)