ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 15ης Ιανουαρίου 2009 *

Στην υπόθεση C-502/07,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία) με απόφαση της 31ης Οκτωβρίου 2007, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Νοεμβρίου 2007, στο πλαίσιο της δίκης

K-1 sp. z o.o.

κατά

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. W. A. Timmermans, πρόεδρο τμήματος, J.-C. Bonichot (εισηγητή), K. Schiemann, J. Makarczyk και C. Toader, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

γενικός εισαγγελέας: J. Mazák
γραμματέας: K. Sztranc-Sławiczek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της συνεδριάσεως της 20ής Νοεμβρίου 2008,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η K-1 sp. z o.o., εκπροσωπούμενη από τον M. Łukasik και την M. Złotopolska-Nowak, radcy prawni,

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Dowgielewicz και M. Jarosz, καθώς και από την A. Rutkowska,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Σ. Σπυρόπουλο και Ι. Μπακόπουλο, καθώς και τη Μ. Τασοπούλου,

— η Κυπριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Ειρ. Νεοφύτου και Ελ. Συμεωνίδου,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον L. Seeboruth και τη C. Gibbs, επικουρούμενους από τον R. Hill, barrister,

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

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, της πρώτης 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, στο εξής: πρώτη οδηγία ΦΠΑ), και διαφόρων άρθρων της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/66/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Απριλίου 2004 (ΕΕ L 168, σ. 35, στο εξής: έκτη οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της K-1 sp. z o.o. (στο εξής: K-1) και του Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (προϊσταμένου του τμήματος φορολογικών υποθέσεων του Bydgoszcz) σχετικά με την «πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση» που επιβάλλεται στον φορολογούμενο αν αυτός έχει εμφανίσει στη φορολογική του δήλωση, ως πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) ή φόρου εισροών, ποσό το οποίο είναι μεγαλύτερο από το πραγματικό.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Κατά το άρθρο 2, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, της πρώτης οδηγίας ΦΠΑ:

«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.»

4 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Στον [ΦΠΑ] υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν

2. οι εισαγωγές αγαθών.»

5 Το άρθρο 10, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της ίδιας οδηγίας ορίζει την «γενεσιουργό αιτία» του φόρου με την ακόλουθη διατύπωση, ήτοι ως «το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος». Η παράγραφος 2 του εν λόγω άρθρου 10 ορίζει μεταξύ άλλων:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών. Οι παραδόσεις αγαθών, πέραν των αναφερομένων στο άρθρο 5, παράγραφος 4, στοιχείο β΄, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, οι οποίες συνεπάγονται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές, θεωρείται ότι πραγματοποιούνται κατά τη λήξη των χρονικών περιόδων στις οποίες αναφέρονται οι τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές. […]»

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

«Με την επιφύλαξη των διατάξεων οι οποίες θα θεσπισθούν δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 4, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να ορίζουν και άλλες υποχρεώσεις, που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση επακριβούς εισπράξεως του φόρου και για την αποτροπή καταστρατηγήσεων.»

7 Κατά το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ:

«1. 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.»

8 Το άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, ιδίως δε όσων προβλέπονται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις περί του γενικού καθεστώτος κατοχής, κυκλοφορίας και ελέγχου των υποκείμενων σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης προϊόντων, οι διατάξεις της παρούσας οδηγίας δεν εμποδίζουν την εκ μέρους κράτους μέλους διατήρηση ή εισαγωγή φόρων επί των συμβάσεων ασφαλίσεως, και επί των παιγνίων και στοιχημάτων, ειδικών φόρων κατανάλωσης, δικαιωμάτων εγγραφής ή καταχώρησης και, γενικότερα, οποιουδήποτε φόρου, δικαιώματος ή τέλους δεν έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι αυτοί οι φόροι, δικαιώματα ή τέλη δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.»

Η εθνική νομοθεσία

9 Κατά το άρθρο 109, παράγραφοι 5 και 6, του πολωνικού νόμου περί του φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών (ustawa o podatku od towarów i usług), της 11ης Μαρτίου 2004 (στο εξής: νόμος περί του ΦΠΑ):

«5. Όταν διαπιστώνεται ότι ο φορολογούμενος εμφάνισε στην υποβληθείσα φορολογική δήλωσή του ή ως πιστωτικό υπόλοιπο ή ως φόρο εισροών ένα ποσό το

οποίο είναι μεγαλύτερο από το πραγματικό ποσό, ο διευθυντής της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή η αρχή δημοσιονομικού ελέγχου ορίζει το ακριβές ποσό της επιστροφής και καθορίζει πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση ανερχομένη στο 30 % του υπερεκτιμηθέντος ποσού.

6. Η παράγραφος 5 εφαρμόζεται αναλόγως στο πιστωτικό υπόλοιπο υπό την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1.»

10 Το άρθρο 87, παράγραφος 1, του ιδίου νόμου ορίζει τα εξής:

«Αν το ποσό του φόρου εισροών, υπό την έννοια του άρθρου 86, παράγραφος 2, υπερβαίνει, κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου, το ποσό του οφειλομένου φόρου, ο φορολογούμενος δικαιούται να μειώσει κατά το ποσό της διαφοράς το ποσό του φόρου που οφείλεται για την επόμενη φορολογική περίοδο ή να απαιτήσει την επιστροφή της διαφοράς με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11 Με απόφαση της 17ης Αυγούστου 2005, ο διευθυντής της Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu (πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής του Toruń) διαπίστωσε, ως προς την K-1, ότι ποσό του ΦΠΑ που εμφανίστηκε ως καταβληθείς φόρος εισροών υπερέβαινε εκείνο του φόρου εκροών για τον Μάιο του 2005 και καθόρισε για τον μήνα αυτόν πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση. Η φορολογική αρχή, πράγματι, αμφισβήτησε την αφαίρεση του ΦΠΑ που αναγραφόταν σε τιμολόγιο της 29ης Απριλίου 2005 το οποίο αφορούσε την κτήση οικοδομημένου ακινήτου στο Toruń. Επειδή το ακίνητο αυτό αποτελούσε αγαθό από δεύτερο χέρι, η κτήση του ήταν απαλλαγμένη από τον ΦΠΑ και το αντίστοιχο τιμολόγιο δεν μπορούσε επομένως να χρησιμεύσει ως βάση για μείωση του

οφειλομένου φόρου ή για την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου όσον αφορά τον ΦΠΑ ή ποσού φόρου εισροών. Λόγω της υπερεκτιμήσεως του ποσού του φόρου εισροών επιβλήθηκε στην εταιρία πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση βάσει του άρθρου 109, παράγραφοι 5 και 6, του νόμου περί του ΦΠΑ.

12 Η K-1 άσκησε ένσταση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Dyrektor Izby Skarboweij w Bydgoszczy (προϊσταμένου του τμήματος φορολογικών υποθέσεων του Bydgoszcz). Με την ένστασή της ισχυρίστηκε ότι η πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση που της επιβλήθηκε με την εν λόγω απόφαση δεν συμβιβαζόταν με το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Με απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2005, ο Dyrektor Izby Skarboweij w Bydgoszczy απέρριψε την επιχειρηματολογία της εταιρίας και επιβεβαίωσε την επίδικη απόφαση.

13 Κατόπιν τούτου, η K-1 άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου του Bydgoszcz). Με απόφαση της 31ης Μαΐου 2006, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ δεν απέκλειε την εφαρμογή της πρόσθετης φορολογικής επιβαρύνσεως δυνάμει των αρχών που έχουν διατυπωθεί στον νόμο περί του ΦΠΑ και απέρριψε την προσφυγή της K-1. Έκρινε ότι η επιβάρυνση αυτή δεν εμφάνιζε τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ και ότι δεν είχε ως αποτέλεσμα, στο πλαίσιο των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών, τη συμπλήρωση διατυπώσεων κατά τη διέλευση των συνόρων. Το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy δεν δέχθηκε ούτε την άποψη ότι η πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση αποτελούσε ειδικό μέτρο υπό την έννοια της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Έτσι, έκρινε ότι δεν υπήρχε λόγος να τεθεί σε εφαρμογή η διαδικασία του άρθρο 27 της εν λόγω οδηγίας.

14 Η K-1 άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής. Προς στήριξη της εν λόγω αιτήσεως αναιρέσεως, υποστηρίζει ότι η υποχρεωτική εφαρμογή της πρόσθετης

φορολογικής επιβαρύνσεως, όπως προβλέπεται από το άρθρο 109, παράγραφος 5, του νόμου περί του ΦΠΑ, δεν συμβιβάζεται με τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου και ειδικότερα με τους κανόνες της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

15 Στο πλαίσιο αυτό, το Naczelny Sąd Administracyjny αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Απαγορεύει το άρθρο 2, [πρώτο και δεύτερο εδάφιο], της πρώτης οδηγίας [ΦΠΑ], σε συνδυασμό με τα άρθρα 2 καθώς και 10, παράγραφοι 1, στοιχείο α΄, και 2, της έκτης οδηγίας [ΦΠΑ], στα κράτη μέλη να επιβάλλουν σε υποκείμενο στον ΦΠΑ την πληρωμή της πρόσθετης φορολογικής επιβαρύνσεως που προβλέπει το άρθρο 109, παράγραφοι 5 και 6, του [νόμου περί του ΦΠΑ], όταν διαπιστώνεται ότι ο υποκείμενος στον ΦΠΑ έχει εμφανίσει στην υποβληθείσα φορολογική του δήλωση ως πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ή φόρο εισροών ποσό το οποίο είναι μεγαλύτερο από το πραγματικό;

2) Μπορούν τα "ειδικά μέτρα" υπό την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας [ΦΠΑ], λαμβανομένου υπόψη του χαρακτήρα τους και του σκοπού τους, να συνίστανται στην επιβολή πρόσθετης φορολογικής επιβαρύνσεως στον υποκείμενο στον ΦΠΑ, η οποία καθορίζεται με απόφαση της φορολογικής αρχής, όταν διαπιστώνεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει δηλώσει υπερβολικά υψηλό ποσό ως πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ή υπερβολικά υψηλά ποσό ως φόρο εισροών;

3) Περιλαμβάνει η εξουσία την οποία παρέχει το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας [ΦΠΑ] το δικαίωμα επιβολής πρόσθετης φορολογικής επιβαρύνσεως κατά την έννοια του άρθρου 109, παράγραφοι 5 και 6, του [νόμου περί του ΦΠΑ];»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

16 Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το κοινό σύστημα ΦΠΑ, όπως καθορίζεται στο άρθρο 2, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, της πρώτης οδηγίας ΦΠΑ και στα άρθρα 2 και 10, παράγραφοι 1, στοιχείο α΄, και 2, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν στους υποκειμένους στον ΦΠΑ «πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση» όπως αυτή που προβλέπει το άρθρο 109, παράγραφοι 5 και 6, του νόμου περί ΦΠΑ.

17 Το Δικαστήριο έχει προσδιορίσει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ. Τα χαρακτηριστικά αυτά είναι τέσσερα, ήτοι η γενική εφαρμογή του φόρου επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες ο καθορισμός του ύψους του αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει η είσπραξη του φόρου σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, περιλαμβανομένου του σταδίου λιανικής πωλήσεως, ασχέτως του αριθμού των συναλλαγών που έχουν προηγηθεί η έκπτωση από τον φόρο που οφείλει να καταβάλει ο υπόχρεος των ποσών που έχουν καταβληθεί κατά τα προηγούμενα στάδια της διαδικασίας, ώστε σε κάθε συγκεκριμένο στάδιο ο φόρος να εφαρμόζεται επί της αξίας που προστίθεται στο στάδιο αυτό, η δε τελική επιβάρυνση καταλήγει στον καταναλωτή (βλ. απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-475/03, Banca popolare di Cremona, Συλλογή 2006, σ. I-9373, σκέψη 28).

18 «Πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση», όπως αυτή την οποία προβλέπει η επίδικη στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης εθνική νομοθεσία, δεν ανταποκρίνεται στα

χαρακτηριστικά αυτά. Αρκεί, συναφώς, η διαπίστωση ότι η γενεσιουργός αιτία δεν είναι οποιαδήποτε συναλλαγή, αλλά μια εσφαλμένη δήλωση και ότι, εξάλλου, το ύψος της δεν καθορίζεται αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο.

19 Στην πραγματικότητα δεν πρόκειται για φόρο, αλλά για διοικητική κύρωση η οποία επιβάλλεται όταν διαπιστώνεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο δήλωσε ως πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ή ως φόρο εισροών ποσό μεγαλύτερο του πραγματικού.

20 Η αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ δεν απαγορεύει την εκ μέρους των κρατών μελών θέσπιση κυρωτικών μέτρων για τις διαπραχθείσες παρατυπίες κατά τη δήλωση του οφειλομένου ως ΦΠΑ ποσού. Αντιθέτως, το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ αναφέρει ότι τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να ορίζουν και άλλες υποχρεώσεις, που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της ακριβούς εισπράξεως του φόρου.

21 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το κοινό σύστημα ΦΠΑ, όπως καθορίζεται στο άρθρο 2, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, της πρώτης οδηγίας ΦΠΑ καθώς και στα άρθρα 2 και 10, παράγραφοι 1, στοιχείο α΄, και 2, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να προβλέπει με τη νομοθεσία του διοικητική κύρωση δυναμένη να επιβληθεί στους υποκειμένους στον ΦΠΑ, όπως είναι η «πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση» που προβλέπει το άρθρο 109, παράγραφοι 5 και 6, του νόμου περί ΦΠΑ.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

22 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, κατ' ουσίαν, αν οι διατάξεις του άρθρου 109, παράγραφοι 5 και 6, του νόμου περί του ΦΠΑ μπορούν να θεωρηθούν «ειδικά κατά παρέκκλιση μέτρα» αποσκοπούντα στην αποφυγή της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

23 Συναφώς, αρκεί να παρατηρηθεί ότι διοικητική κύρωση η οποία επιβάλλεται όταν διαπιστώνεται ότι ο φορολογούμενος δήλωσε ως πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ή ως φόρο εισροών ποσό του οποίου το ύψος υπερβαίνει το οφειλόμενο σ' αυτόν ποσό, όπως είναι αυτή που προβλέπει το άρθρο 109, παράγραφοι 5 και 6, του νόμου περί του ΦΠΑ, δεν μπορεί να αποτελεί ειδικό κατά παρέκκλιση μέτρο του είδους που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, αλλά συνιστά, όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, μέτρο προβλεπόμενο από το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

24 Ακολούθως, διατάξεις όπως αυτές του άρθρου 109, παράγραφοι 5 και 6, του νόμου περί του ΦΠΑ δεν μπορούν να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του εν λόγω άρθρου 27, παράγραφος 1.

25 Συνεπώς, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι διατάξεις όπως αυτές του άρθρου 109, παράγραφοι 5 και 6, του νόμου περί του ΦΠΑ δεν αποτελούν «ειδικά κατά παρέκκλιση μέτρα» αποσκοπούντα στην αποφυγή φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

Επί του τρίτου ερωτήματος

26 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ απαγορεύει τη διατήρηση διατάξεων όπως αυτές του άρθρου 109, παράγραφοι 5 και 6, του νόμου περί του ΦΠΑ.

27 Το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει τη διατήρηση ή την επιβολή από κράτος μέλος εκείνων μόνον των φόρων, δικαιωμάτων ή τελών επί των παραδόσεων αγαθών, των παροχών υπηρεσιών ή των εισαγωγών που δεν έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Banca popolare di Cremona, σκέψη 24).

28 Πάντως, δεν χρειάζεται να εξεταστεί αν διατάξεις όπως οι επίδικες στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης προβλέπουν φόρο, δικαίωμα ή τέλος που έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, κατά την έννοια του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Όπως προκύπτει από την απάντηση που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, οι διατάξεις αυτές δεν θεσπίζουν φόρο, δικαίωμα ή τέλος, αλλά προβλέπουν διοικητική κύρωση που δύναται να επιβάλλεται στους υποκειμένους στον ΦΠΑ όταν διαπιστώνεται ότι έχουν δηλώσει πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ή φόρο εισροών των οποίων το ύψος υπερβαίνει το πραγματικό ποσό.

29 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί ως απάντηση ότι το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ δεν απαγορεύει τη διατήρηση διατάξεων όπως αυτές του άρθρου 109, παράγραφοι 5 και 6, του νόμου περί του ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

30 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, όπως καθορίζεται στο άρθρο 2, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, της πρώτης 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, καθώς και στα άρθρα 2 και 10, παράγραφοι 1, στοιχείο α΄, και 2, 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 2004/66/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Απριλίου 2004, δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να προβλέπει με τη νομοθεσία του διοικητική κύρωση δυναμένη να επιβληθεί στους υποκειμένους στον φόρο προστιθεμένης αξίας, όπως είναι η «πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση» που προβλέπει το άρθρο 109, παράγραφοι 5 και 6, του νόμου περί του φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών (ustawa o podatku od towarów i usług), της 11ης Μαρτίου 2004.

2) Διατάξεις όπως αυτές του άρθρου 109, παράγραφοι 5 και 6, του νόμου περί του φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών, της 11ης Μαρτίου 2004, δεν

αποτελούν «ειδικά κατά παρέκκλιση μέτρα» αποσκοπούντα στην αποφυγή φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως έχει τροποποιηθεί.

3) Το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας 77/388, όπως έχει τροποποιηθεί, δεν απαγορεύει τη διατήρηση διατάξεων όπως αυτές του άρθρου 109, παράγραφοι 5 και 6, του νόμου περί του φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών, της 11ης Μαρτίου 2004.

(υπογραφές)