

Υπόθεση C-4/20

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

7 Ιανουαρίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Varhoven administrativen sad (Βουλγαρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

16 Δεκεμβρίου 2019

Αναιρεσείουσα:

«Alti» OOD

Αναιρεσίβλητος:

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Διευθυντής της Διευθύνσεως «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισης» για το Plovdiv, της Κεντρικής Διοικήσεως της Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων)

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Προσβολή πράξεως επιβολής φόρου, η οποία καθιστά την παραλήπτρια αγαθών αλληλεγγύως υπεύθυνη για την καταβολή του μη αποδοθέντος από την προμηθεύτρια φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και των οφειλόμενων από την προμηθεύτρια τόκων υπερημερίας.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης: άρθρο 267, παράγραφος 1, στοιχείο β', ΣΛΕΕ

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Έχουν το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και η αρχή της αναλογικότητας την έννοια ότι η αλληλέγγυα ευθύνη του υποκείμενου στον φόρο προσώπου προς το οποίο πραγματοποιείται φορολογητέα παράδοση για τον μη αποδοθέντα από τον προμηθευτή φόρο προστιθέμενης αξίας περιλαμβάνει, εκτός από την κύρια οφειλή του προμηθευτή (οφειλή φόρου προστιθέμενης αξίας), και την παρεπόμενη υποχρέωση αποζημίωσης εξαιτίας της υπερημερίας, για το ποσό των νομίμων τόκων επί της κύριας οφειλής, για το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία έναρξης της υπερημερίας του οφειλέτη έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης επιβολής φόρου με την οποία διαπιστώνεται η αλληλέγγυα ευθύνη ή, αντιστοίχως, έως την ημερομηνία καταβολή της οφειλής;

2. Έχουν το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112/EK και η αρχή της αναλογικότητας την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική διάταξη όπως αυτή του άρθρου 16, παράγραφος 3, του Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (κώδικα φορολογικών διαδικασιών και διαδικασιών κοινωνικής ασφάλισης), κατά την οποία η ευθύνη τρίτου για μη καταβληθέντες φόρους από τον υποκείμενο σε αυτούς περιλαμβάνει τους εν λόγω φόρους και τους τόκους;

Παρατιθέμενες νομοθετικές διατάξεις και νομολογία της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ιδίως άρθρα 193 και 205.

Απόφαση της 11ης Μαΐου 2006, Federation of Technological Industries κ.λπ., C-384/04 (EU:C:2006:309), ιδίως σκέψεις 28 έως 33.

Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10 (EU:C:2011:871), ιδίως σκέψεις 19 έως 22.

Απόφαση της 18ης Μαΐου 2017, Latvijas Dzēlceļš, C-154/16 (EU:C:2017:392), ιδίως σκέψη 85.

Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Netto Supermarkt, C-271/06 (EU:C:2008:105), ιδίως σκέψεις 19 έως 22.

Παρατιθέμενες εθνικές νομοθετικές διατάξεις

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: ZDDS), ιδίως άρθρο 177.

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (κώδικας φορολογικών διαδικασιών και διαδικασιών κοινωνικής ασφαλίσεως, στο εξής: DOPK), ιδίως άρθρα 14 και 16.

Zakon za zadalzhniata i dogovorite (νόμος περί ενοχικών σχέσεων και συμβάσεων, στο εξής: ZZD), ιδίως άρθρα 121, 122 και 126.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας

- 1 Η «Alti» OOD είναι βουλγαρική εταιρία περιορισμένης ευθύνης.
- 2 Το 2014 η «Alti» OOD (στο εξής: παραλήπτρια) προμηθεύτηκε από τη βουλγαρική μονοπρόσωπη εταιρία περιορισμένης ευθύνης «Fotomag» EOOD (στο εξής: προμηθεύτρια) μία θεριζοαλωνιστική μηχανή «CLAAS Lexion 570 T», ένα τρακτέρ «John Deere 8420» και μία άμαξα «CLAAS 7190». Η «Fotomag» EOOD εξέδωσε για τις παραδόσεις αυτές τα ακόλουθα τιμολόγια προς την «Alti» OOD: (για τη θεριζοαλωνιστική μηχανή) τιμολόγιο της 11ης Απριλίου 2014 καθαρής φορολογητέας αξίας 284 000 βουλγαρικών λέβα (BGN) και αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ύψους 56 800 BGN· (για το τρακτέρ) τιμολόγιο, επίσης της 11ης Απριλίου 2014, καθαρής φορολογητέας αξίας 166 000 BGN και αναλογούντος ΦΠΑ ύψους 32 200 BGN και (για την άμαξα) τιμολόγιο της 8ης Μαΐου 2014 καθαρής φορολογητέας αξίας 7 500 BGN και αναλογούντος ΦΠΑ ύψους 1 500 BGN. Η παραλήπτρια κατέβαλε με έμβασμα τα ανωτέρω ποσά σε τραπεζικό λογαριασμό της προμηθεύτριας και άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ· συμπεριέλαβε τα τιμολόγια στα εμπορικά βιβλία της και στις περιοδικές δηλώσεις για τις φορολογικές περιόδους του Απριλίου 2014 και του Ιουνίου 2014.
- 3 Όπως προκύπτει από τιμολόγιο της 10ης Απριλίου 2014, η προμηθεύτρια είχε προμηθευτεί από την πλευρά της τα ανωτέρω γεωργικά μηχανήματα από τη βρετανική εταιρία «SJB Traktors Ltd». Μετά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου στη «Fotomag», εκδόθηκε σε βάρος της η από 27 Ιουνίου 2016 πράξη επιβολής φόρου, με την οποία διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση είχε εμφανίσει τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις στη φορολογική περίοδο του Απριλίου 2014 και είχε συμπεριλάβει τον ΦΠΑ των πρώτων δύο τιμολογίων που είχε εκδώσει προς την «Alti» OOD. Συνεπώς, για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο έπρεπε να αποδοθεί ΦΠΑ ύψους 86 680 BGN, εκ του οποίου η προμηθεύτρια κατά τον χρόνο έκδοσης της πράξης επιβολής φόρου συνέχιζε να οφείλει το ποσό των 86 211,82 BGN. Στη φορολογική περίοδο του Μαΐου 2014 εμφάνισε τον ΦΠΑ ύψους 1 500 BGN, τον οποίο είχε χρεώσει στον τρίτο τιμολόγιο που είχε εκδώσει προς την «Alti» OOD. Ωστόσο, το εν λόγω ποσό ΦΠΑ δεν αποδόθηκε.
- 4 Δόθηκε εντολή να διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος και στην παραλήπτρια. Στις 23 Φεβρουαρίου 2018 οι αρμόδιες υπηρεσίες εσόδων εξέδωσαν πράξη επιβολής φόρου σε βάρος της «Alti» OOD, με την οποία αυτή καθίστατο, βάσει του άρθρου 177 του ZDDS, αλληλεγγύως υπεύθυνη για την καταβολή του μη αποδοθέντος από τη «Fotomag» EOOD ΦΠΑ, ο οποίος εμφανιζόταν στα

εκδοθέντα από αυτή τρία τιμολόγια, και συγκεκριμένα: όσον αφορά τη φορολογική περίοδο του Απριλίου 2014 για το ποσό των 86 211,82 BGN, πλέον τόκων υπερημερίας ύψους 33 123,83 BGN για το χρονικό διάστημα από τις 15 Μαΐου 2014 έως τις 23 Φεβρουαρίου 2018, και όσον αφορά τη φορολογική περίοδο του Μαΐου 2014 για το ποσό των 1 500 BGN, πλέον τόκων υπερημερίας ύψους 563,08 BGN για το χρονικό διάστημα από τις 15 Ιουνίου 2014 έως τις 23 Φεβρουαρίου 2018.

- 5 Η «Alti» OOD υπέβαλε ένσταση κατά της πράξης επιβολής φόρου. Επειδή δεν έμεινε ικανοποιημένη από το αποτέλεσμα της διοικητικής διαδικασίας, άσκησε προσφυγή κατά της διοικητικής πράξης ενώπιον του Administrativen sad Plovdiv (διοικητικού πρωτοδικείου του Plovdiv). Το επιληφθέν διοικητικό πρωτοδικείο απέρριψε την προσφυγή ως αβάσιμη για τους ακόλουθους λόγους:

5.1. Τα χρονικά διαστήματα κατά τα οποία πραγματοποιήθηκαν οι φορολογητέες παραδόσεις, η προμηθεύτρια και η παραλήπτρια ήταν εγγεγραμμένες στο μητρώο ΦΠΑ βάσει του ZDDS. Η παραλήπτρια άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αναλογούσε στα τιμολόγια τα οποία είχε εκδώσει προς αυτήν η προμηθεύτρια. Η προμηθεύτρια δεν απέδωσε τον οφειλόμενο για τις παραδόσεις ΦΠΑ στη φορολογούσα αρχή. Αντικείμενο της αντιδικίας μεταξύ των διαδίκων αποτελεί το αν η παραλήπτρια γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η προμηθεύτριά της δεν επρόκειτο να αποδώσει τον ΦΠΑ.

5.2. Η διάταξη του άρθρου 177, παράγραφος 3, του ZDDS προβλέπει μαχητό τεκμήριο όσον αφορά την κατά τα ανωτέρω γνώση. Από τα στοιχεία που συγκεντρώθηκαν κατά τη διαδικασία αποδεικνύεται ότι η «Alti» OOD γνώριζε ότι η προμηθεύτριά της δεν θα εκπλήρωνε την υποχρέωσή της να αποδώσει τον ΦΠΑ. Και τούτο διότι οι σχέσεις μεταξύ της «Alti» OOD και της «Fotomag» EOOD στην πραγματικότητα βαίνουν πέραν των συνήθων συναλλακτικών σχέσεων μεταξύ προμηθευτή και παραλήπτη και σκοπούν στην καταστρατήγηση του νόμου. Στην προκειμένη περίπτωση, η μη επιτρεπόμενη από τον νόμο σκοπούμενη έννομη συνέπεια συνίστατο στο ότι πραγματοποιήθηκε έκπτωση του ΦΠΑ αντί να δηλωθεί ενδοκοινοτική απόκτηση και να διενεργηθεί «μηδενική» συναλλαγή όσον αφορά την έκπτωση του φόρου. Το γεγονός αυτό τελούσε σε γνώση των εκπροσώπων και των δύο εταιριών.

5.3. Η «Alti» OOD συνήψε σύμβαση παράδοσης γεωργικών μηχανημάτων με επιχείρηση η οποία δεν είχε ασκήσει προηγουμένως τέτοιου είδους δραστηριότητα και δεν διέθετε αντίστοιχη εμπειρία. Η προμηθεύτρια δεν διέθετε τα αναγκαία χρήματα για να αποκτήσει τα μηχανήματα που έπρεπε να πωλήσει στην «Alti» OOD, αλλά τα είχε δανειστεί από τη «Sunvision» AD, εταιρία της οποίας εκτελεστικός διευθυντής είναι ο διαχειριστής της «Alti» OOD και της οποίας μέτοχος είναι ο διαχειριστής της προμηθεύτριας. Ο διαχειριστής της «Alti» OOD μερίμνησε επίσης για τα σχετικά με τη μεταφορά. Επίσης, τα τραπεζικά εμβάσματα στην αλυσίδα πληρωμών «Sunvision» AD – «Fotomag» EOOD, «Sunvision» AD – «Alti» OOD – «Fotomag» EOOD – «Sunvision» AD εκτελέστηκαν από το ίδιο άτομο, το οποίο ήταν εξουσιοδοτημένο προς τούτο και

από τις τρεις επιχειρήσεις. Το εν λόγω άτομο τηρούσε επίσης τα βιβλία της «Alti» OOD και της προμηθεύτριας, καθώς και της «Bultrans 73» EOOD, μέσω της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της οποίας οργανώθηκε η μεταφορά.

5.4. Το διοικητικό πρωτοδικείο έκρινε ότι στο πλαίσιο της αλληλέγγυας ευθύνης πρέπει να καταβληθούν τόκοι υπερημερίας. Τούτο συνάγεται από το γεγονός ότι δεν αποκλείεται η εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 16, παράγραφος 3, του DOPK, στην οποία ρητώς ορίζεται ότι το πρόσωπο που ευθύνεται για τις υποχρεώσεις του υποκειμένου στον φόρο, ευθύνεται για τους φόρους και τις υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, καθώς και για τους τόκους και τα έξοδα είσπραξης των εν λόγω οφειλών. Η αλληλέγγυα ευθύνη του άρθρου 177, παράγραφος 1, του ZDDS δεν περιορίζεται στο ύψος του «οφειλόμενου και μη αποδοθέντος φόρου». Η υπερημερία του προμηθευτή καθιστά υπερήμερο και τον παραλήπτη.

- 6 Η «Alti» OOD υπέβαλε αίτηση αναιρέσεως κατά της αποφάσεως του Administrativen sad Plovdiv ενώπιον του Varhoven administrativen sad (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, στο εξής: VAS). Το VAS κρίνει ότι για την επίλυση της διαφοράς απαιτείται η ερμηνεία του άρθρου 205 της οδηγίας 2006/112/EK και υποβάλλει για τον λόγο αυτόν στο Δικαστήριο τα ως άνω δύο προδικαστικά ερωτήματα.

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 7 Στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε στην «Alti» OOD, οι αρμόδιες υπηρεσίες εσόδων διαπίστωσαν τα εξής: Πρώτον, η απόκτηση των αγαθών από τη «Fotomag» EOOD χρηματοδοτήθηκε από τρίτη εταιρία, και συγκεκριμένα τη «Sunvision» AD, της οποίας εταίροι είναι οι διαχειριστές της «Fotomag» EOOD και της «Alti» OOD. Δεύτερον, η οργάνωση της μεταφοράς της θεριζοαλωνιστικής μηχανής από τη Μεγάλη Βρετανία πραγματοποιήθηκε μέσω της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της «Bultrans 73» EOOD, της οποίας διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος είναι ο διαχειριστής της «Alti». Τρίτον, τα βιβλία της «Fotomag» EOOD και της «Alti» OOD τηρούνται από το ίδιο άτομο, ενώ και οι δύο εταιρίες έχουν χορηγήσει στο εν λόγω άτομο ευρείες εξουσίες, μεταξύ των οποίων και την εξουσία διαχείρισης των τραπεζικών τους λογαριασμών και της υποβολής των δηλώσεων του ΦΠΑ τους σύμφωνα με τον ZDDS.
- 8 Οι αρμόδιες υπηρεσίες εσόδων στήριξαν στις ανωτέρω διαπιστώσεις το συμπέρασμά τους ότι η απόκτηση των γεωργικών μηχανημάτων από τη «Fotomag» EOOD μέσω ενδοκοινοτικής απόκτησης οργανώθηκε από την «Alti» OOD με σκοπό κατάχρηση του συστήματος ΦΠΑ. Κατά τις εν λόγω αρμόδιες υπηρεσίες, η παραλήπτρια γνώριζε ότι η προμηθεύτρια δεν θα καταβάλει τον ΦΠΑ που οφείλει βάσει των τιμολογίων τα οποία εξέδωσε. Οι αρμόδιες υπηρεσίες είναι της άποψης ότι η επίμαχη συναλλαγή μεταξύ της «Fotomag» EOOD και της «Alti» OOD συνιστά καταστρατήγηση του νόμου. Επομένως, συντρέχει το νόμιμο

τεκμήριο όσον αφορά τη γνώση, η οποία με τη σειρά της αποτελεί προϋπόθεση για την αλληλέγγυα ευθύνη της παραλήπτριας των παραδόσεων κατά το άρθρο 177 του ZDDS.

- 9 Η «Alti» OOD ισχυρίζεται ότι δεν έχουν αποδειχθεί οι υποκειμενικές προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 177 του ZDDS, ήτοι δεν έχει αποδειχθεί η γνώση ότι η προμηθεύτρια δεν επρόκειτο να αποδώσει τον ΦΠΑ. Προκειμένου να υπάρχει γνώση, πρέπει αυτή να αποδεικνύεται όσον αφορά το πρόσωπο του διαχειριστή της εταιρίας.
- 10 Πέραν τούτου, η «Alti» OOD ισχυρίζεται ότι, κατ' αναλογία προς τις διατάξεις σχετικά με την ευθύνη για υποχρεώσεις τρίτων, δεν οφείλονται τόκοι υπερημερίας για το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία κατά την οποία κατέστη ληξιπρόθεσμη η οφειλή του ΦΠΑ μέχρι την έκδοση της πράξης επιβολής φόρου. Η παραλήπτρια φορολογητέας παράδοσης αγαθών δεν οφείλει ΦΠΑ και, επομένως, δεν έχει παραβεί την υποχρέωση απόδοσης του ΦΠΑ εντός της προβλεπόμενης από τον ZDDS προθεσμίας. Η ευθύνη του παραλήπτη φορολογητέας παράδοσης αγαθών δεν περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 177 του ZDDS, τους τόκους υπερημερίας.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης

- 11 Το αιτούν δικαστήριο ερευνά το βασικό ερώτημα ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής της διάταξης περί αλληλέγγυας ευθύνης του παραλήπτη κατά το άρθρο 177 του ZDDS και την έκταση της εν λόγω ευθύνης. Κατά την εν λόγω διάταξη, το πρόσωπο που υπόκειται στον ΦΠΑ, το οποίο είναι λήπτης της φορολογητέας παραδόσεως αγαθών, ευθύνεται για την απόδοση του οφειλόμενου από άλλο υποκείμενο πρόσωπο και μη αποδοθέντος φόρου εφόσον έχει προβληθεί αξίωση εκ του προβληθέντος δικαιώματος εκπτώσεως που συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με τον οφειλόμενο και μη αποδοθέντα φόρο. Ο εγγεγραμμένος στα σχετικά μητρώα υποκείμενος στον φόρο υπέχει ευθύνη εάν γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι δεν θα αποδοθεί ο οφειλόμενος φόρος.
- 12 Το Varhoven administrativen sad είναι της άποψης ότι η εν λόγω διάταξη του βουλγαρικού ZDDS, λαμβανομένων υπόψη των αποφάσεων του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Netto Supermarkt (C-271/06), και της 11ης Μαΐου 2006, Federation of Technological Industries κ.λπ. (C-384/04), συνάδουν με το δίκαιο της Ένωσης, και ιδίως με το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112/EK. Από την ίδια τη φύση της αλληλέγγυας ευθύνης του άρθρου 205 της οδηγίας 2006/112/EK απορρέει ότι έκαστος οφειλέτης ευθύνεται για το συνολικό ποσό της οφειλής και ότι ο δανειστής παραμένει, καταρχήν, ελεύθερος να απαιτήσει την καταβολή της οφειλής αυτής από έναν ή περισσότερους οφειλέτες της επιλογής του.
- 13 Ο Βούλγαρος νομοθέτης, κατά τον καθορισμό της έκτασης της κατά τα ανωτέρω αλληλέγγυας ευθύνης, δεν προέβλεψε ρητώς στο άρθρο 177 του ZDDS ότι ο παραλήπτης της παράδοσης οφείλει, πέραν του μη αποδοθέντος φόρου, και

τόκους υπερημερίας από την ημερομηνία κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός. Αντιθέτως, σύμφωνα με το άρθρο 177, παράγραφος 1, του ZDDS, η ευθύνη του παραλήπτη περιορίζεται στο ύψος του οφειλόμενου –και μη αποδοθέντος– από τον υποκείμενο στον φόρο για την παράδοση εφόσον ο παραλήπτης έχει ασκήσει το σχετικό δικαίωμα έκπτωσης. Επιχειρήματα υπέρ του ότι η αλληλέγγυα ευθύνη στην προκειμένη περίπτωση είναι ευρύτερη απορρέουν ωστόσο από άλλες διατάξεις του εθνικού δικαίου (ιδίως από το άρθρο 16, παράγραφος 3 του DOPK και από το άρθρο 126, παράγραφος 3, του ZZD).

- 14 Επειδή η νομολογία των βουλγαρικών δικαστηρίων επί του συγκεκριμένου ζητήματος δεν είναι ομόφωνη, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες όσον αφορά την ορθή επίλυση της επίμαχης διαφοράς.
- 15 Κατά την πρώτη άποψη που υποστηρίζεται από την εθνική νομολογία, οι συνοφειλέτες ευθύνονται σύμφωνα με το άρθρο 177 του ZDDS για τις οφειλές του υποκείμενου στον φόρο. Κατά το βουλγαρικό δίκαιο, στις προβλεπόμενες από τον νόμο περιπτώσεις, υποχρεούνται να καταβάλουν τον φόρο τον οποίο δεν απέδωσε εμπροθέσμως ο υποκείμενος στον φόρο. Το άρθρο 16, παράγραφος 3, του DOPK προβλέπει ρητώς ότι η ευθύνη του τρίτου (ο οποίος δεν είναι ο υποκείμενος στον φόρο) καταλαμβάνει τον φόρο και τις νόμιμες εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, καθώς και τους τόκους και τα έξοδα είσπραξης των εν λόγω οφειλών. Επομένως, η αλληλέγγυα ευθύνη του άρθρου 177 του ZDDS δεν περιορίζεται στο ύψος του οφειλόμενου και μη αποδοθέντος φόρου. Το σύνηθες σχετικό αποτέλεσμα της αλληλέγγυας ευθύνης στις έννομες σχέσεις ενοχικού δικαίου δεν ισχύει όσον αφορά τις υποχρεώσεις δημοσίου δικαίου και, επομένως, η υπερημερία ενός οφειλέτη καθιστά και τους υπόλοιπους οφειλέτες υπερήμερους. Κατά συνέπεια, ο παραλήπτης των παραδιδόμενων αγαθών ευθύνεται αλληλεγγύως όχι μόνον για την κύρια οφειλή του προμηθευτή (την οφειλή του ΦΠΑ), αλλά και για την παρεπόμενη υποχρέωση αποζημίωσης εξαιτίας της υπερημερίας, για το ποσό των νόμιμων τόκων επί της κύριας οφειλής, για το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία έναρξης της υπερημερίας έως την ημερομηνία καταβολής της οφειλής.
- 16 Σύμφωνα με τη δεύτερη άποψη που υποστηρίζεται από την εθνική νομολογία, η ευθύνη που προβλέπεται στο άρθρο 177 του ZDDS αποτελεί ειδική περίπτωση αλληλέγγυας ευθύνης προσώπου το οποίο υπόκειται στον φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του ZDDS, η οποία βαρύνει το εν λόγω πρόσωπο όταν συντρέχουν οι προβλεπόμενες στη συγκεκριμένη διάταξη ιδιάζουσες υποκειμενικές προϋποθέσεις. Η ιδιαιτερότητα της ευθύνης έγκειται στο γεγονός ότι ένα πρόσωπο που υπόκειται στον φόρο υποχρεούται να εξοφλήσει τα χρέη από οφειλές ΦΠΑ ενός άλλου υποκείμενου στον φόρο προσώπου. Το άρθρο 177 του ZDDS αποτελεί ειδική διάταξη σε σχέση με τη γενική διάταξη του άρθρου 16, παράγραφος 3, του DOPK. Το άρθρο 177 του ZDDS εισάγει εξαίρεση από τη γενική αρχή, καθόσον προβλέπει αλληλέγγυα ευθύνη προσώπου διαφορετικού από τον προμηθευτή. Η εν λόγω διάταξη περιορίζει ρητώς την ευθύνη στον «οφειλόμενο και μη αποδοθέντα φόρο». Ως διάταξη εξαιρετικού δικαίου πρέπει να ερμηνεύεται στενά.

- 17 Οι σχετικές αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν απαντούν στο ερώτημα αν εθνική διάταξη όπως αυτή του άρθρου 16, παράγραφος 3, του ΔΟΡΚ μπορεί να προβλέπει ότι η εν λόγω ευθύνη περιλαμβάνει και τους τόκους υπερημερίας, λαμβανομένης υπόψη της φύσης της αλληλέγγυας ευθύνης και της αρχής της αναλογικότητας. Για τους λόγους αυτούς, το αιτούν δικαστήριο θεωρεί αναγκαία την ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, ιδίως του άρθρου 205 αυτής. Υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης δυνάμει του άρθρου 267, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της ΣΛΕΕ τα προδικαστικά ερωτήματα που διατυπώνονται ανωτέρω.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ