

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 11ης Μαΐου 2006*

Στην υπόθεση C-384/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Ηνωμένο Βασίλειο) με απόφαση της 30ής Ιουλίου 2004, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Σεπτεμβρίου 2004, στο πλαίσιο της δίκης

Commissioners of Customs & Excise,

Attorney General

κατά

Federation of Technological Industries κ.λπ.,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Α. Rosas, πρόεδρο τμήματος, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (εισηγητή), U. Löhmus και Α. Ó Caoimh, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

γενικός εισαγγελέας: M. Poiães Maduro
γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 5ης Οκτωβρίου 2005,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Federation of Technological Industries κ.λπ., εκπροσωπούμενη από τους A. Young, barrister, και D. Waelbroeck, avocat,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την C. Jackson, επικουρούμενη από τους J. Peacock, QC, και T. Ward, barrister,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την C. Schulze-Bahr,
- η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τον D. J. O'Hagan, επικουρούμενο από την G. Clohessy, SC, και τον B. Conway, barrister-at-law,
- η Κυπριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την N. Χαραλαμπίδου,

- η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από τις H. G. Sevenster και C. A. H. M. ten Dam,

- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. I. Fernandes,

- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 7ης Δεκεμβρίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 21, παράγραφος 3, και 22, παράγραφος 8, 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 τις οδηγίες 2000/65/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2000 (ΕΕ 2000, L 269, σ. 44), και 2001/115/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2001 (ΕΕ 2002, L 15, σ. 24) (στο εξής: έκτη οδηγία).

- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο εκδικάσεως προσφυγής περί δικαστικού ελέγχου του κύρους («judicial review») που άσκησαν 53 έμποροι του τομέα της κινητής τηλεφωνίας και των ηλεκτρονικών υπολογιστών και η επαγγελματική τους ένωση, η Federation of Technological Industries (στο εξής: Ένωση) κατά των Commissioners of Customs & Excise και του Attorney-General (στο εξής: Commissioners), σχετικά με το συμβατό προς το κοινοτικό δίκαιο των διατάξεων των άρθρων 17 και 18 του δημοσιονομικού νόμου του 2003 (Finance Act 2003), οι οποίες θεσπίστηκαν για να αντιμετωπισθεί η καταστρατήγηση του συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

- 3 Το άρθρο 21 της έκτης οδηγίας ορίζει ότι:

«1. Στο εσωτερικό καθεστώς, ο φόρος προστιθέμενης αξίας οφείλεται:

- α) από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που προβλέπονται στα στοιχεία β' και γ'.

Όταν η φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας, τα κράτη μέλη μπορούν, υπό τις προϋποθέσεις που θεσπίζουν, να προβλέπουν ότι ο υπόχρεος του φόρου είναι ο αποδέκτης της φορολογητέας παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών.

β) από τον υποκείμενο στον φόρο λήπτη προς τον οποίο παρέχονται υπηρεσίες που καλύπτονται από το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', ή από τον λήπτη που εξατομικεύεται με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, προς τον οποίο παρέχονται υπηρεσίες που καλύπτονται από το άρθρο 28β, τίτλοι Γ, Δ, Ε και ΣΤ, εάν οι υπηρεσίες παρέχονται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας·

γ) από τον παραλήπτη της παραδόσεως αγαθών, όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

— η φορολογητέα πράξη είναι παράδοση αγαθών πραγματοποιούμενη υπό τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 28γ, τίτλος Ε, παράγραφος 3,

— ο παραλήπτης αυτής της παραδόσεως αγαθών είναι ένας άλλος υποκείμενος στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο εξατομικευόμενο με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας,

— το τιμολόγιο που εκδίδει ο μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο είναι σύμφωνο με το άρθρο 22, παράγραφος 3.

Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγούν παρέκκλιση από αυτή την υποχρέωση, στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο στη χώρα αυτή·

- δ) από οποιοδήποτε πρόσωπο που αναγράφει το φόρο προστιθέμενης αξίας σε τιμολόγιο ή σε κάθε έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου

- ε) από το πρόσωπο που πραγματοποιεί φορολογητέα ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

2. Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις της παραγράφου 1:

- α) εάν ο υπόχρεος του φόρου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1, είναι υποκείμενος στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας, τα κράτη μέλη μπορούν να του επιτρέψουν να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο ως υπόχρεο. Η δυνατότητα αυτή υπόκειται σε προϋποθέσεις και διαδικασίες που θεσπίζει κάθε κράτος μέλος

- β) όταν η φορολογητέα πράξη πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας και δεν υπάρχει, με τη χώρα της έδρας ή της εγκαταστάσεως αυτού του υποκείμενου στον φόρο, καμία νομική ρύθμιση περί αμοιβαίας συνδρομής εμπέλειας ανάλογης με εκείνη που προβλέπεται από τις οδηγίες 76/308/ΕΟΚ και 77/799/ΕΟΚ, και από τον κανονισμό (ΕΟΚ) 218/92 του Συμβουλίου, της 27ης Ιανουαρίου 1992, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα των εμμέσων φόρων (ΦΠΑ), τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν διατάξεις που να προβλέπουν ότι ο υπόχρεος του φόρου είναι ένας φορολογικός αντιπρόσωπος τον οποίο ορίζει ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στον φόρο.

3. Στις περιπτώσεις που προβλέπονται στις παραγράφους 1 και 2, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο του φόρου είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του φόρου.

4. Κατά την εισαγωγή, ο φόρος προστιθέμενης αξίας οφείλεται από το πρόσωπο ή τα πρόσωπα τα οποία ορίζονται ή αναγνωρίζονται ως υπόχρεα του φόρου από το κράτος μέλος εισαγωγής.»

4 Κατά το άρθρο 22, παράγραφοι 7 και 8, της έκτης οδηγίας:

«7. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα ώστε, τα πρόσωπα τα οποία, σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφοι 1 και 2, θεωρούνται ως υπόχρεοι του φόρου στη θέση υποκειμένου στον φόρο μη εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας να εκπληρώνουν τις καθοριζόμενες στο παρόν άρθρο υποχρεώσεις δηλώσεως και πληρωμής: λαμβάνουν, εξάλλου, τα αναγκαία μέτρα ώστε, τα πρόσωπα τα οποία, σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 3, θεωρούνται ως αλληλεγγύως υπόχρεα για την πληρωμή του φόρου να εκπληρώνουν τις καθοριζόμενες στο παρόν άρθρο υποχρεώσεις πληρωμής.

8. Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και την αποφυγή της φοροδιαφυγής, υπό την επιφύλαξη της τηρήσεως της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που διενεργούνται από υποκειμένους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και υπό την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

[...]»

Η εθνική νομοθεσία

- 5 Το άρθρο 4 του παραρτήματος 11 του νόμου του 1994 περί φόρου προστιθέμενης αξίας (Value Added Tax Act 1994, στο εξής: VAT Act 1994), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 17 του δημοσιονομικού νόμου του 2003, ορίζει τα εξής:

«(1) Οι Commissioners μπορούν να ζητήσουν, ως προϋπόθεση για να επιτρέψουν ή ως προϋπόθεση για την επιστροφή φόρου επί των εισροών σε οποιοδήποτε πρόσωπο, την προσκόμιση κάθε αποδεικτικού στοιχείου, που αυτοί θα καθορίσουν, σχετικού με τον ΦΠΑ.

(1A) Εφόσον το κρίνουν αναγκαίο για την προστασία των δημοσίων εσόδων, οι Commissioners μπορούν να ζητήσουν, ως προϋπόθεση οποιασδήποτε πιστώσεως ΦΠΑ, τη σύσταση από τον φορολογούμενο της κατά την κρίση τους προσφορότερης ασφάλειας για το ποσό της οφειλής.

(2) Εφόσον το κρίνουν αναγκαίο για την προστασία των δημοσίων εσόδων, οι Commissioners μπορούν να ζητήσουν από τον υποκείμενο στον φόρο, ως προϋπόθεση για να παρέχει ή να δέχεται υπηρεσίες, τη σύσταση ασφάλειας, ή επιπρόσθετης ασφάλειας, για την καταβολή του ΦΠΑ που οφείλεται ή που ενδεχομένως θα οφείλεται στο μέλλον από:

a) τον ίδιο τον υποκείμενο στον φόρο, ή

(b) κάθε πρόσωπο το οποίο παρέχει ή στο οποίο παρέχονται οικεία αγαθά ή υπηρεσίες.

(3) Με τον όρο “οικεία αγαθά και υπηρεσίες” στην ανωτέρω παράγραφο (2) νοούνται τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παρέχονται από ή προς πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο.

(4) Το ύψος του ποσού και ο τρόπος συστάσεως της κατά την παράγραφο (2) ασφάλειας θα καθορίζεται από τους Commissioners.

(5) Οι αρμοδιότητες που ανατίθενται στους Commissioners με την ανωτέρω παράγραφο (2) δεν θίγουν τις κατά το άρθρο 48, παράγραφος 7, αρμοδιότητές τους.»

6 Το άρθρο 77A του VAT Act 1994, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 18 του δημοσιονομικού νόμου του 2003, ορίζει τα εξής:

«Αλληλέγγυος και εις ολόκληρον ευθύνη επιχειρηματιών που προβαίνουν σε πράξεις στο πλαίσιο της αλυσίδας διανομής σε περίπτωση μη καταβολής του φόρου

(1) Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται επί αγαθών που ανταποκρίνονται σε μία από τις κάτωθι περιγραφές:

(a) τηλεφωνικές συσκευές και άλλος εξοπλισμός, περιλαμβανομένων συστατικών μερών και εξαρτημάτων που έχουν κατασκευασθεί ή προσαρμοσθεί για χρήση σε σύνδεση με τηλεφωνικές ή άλλες τηλεπικοινωνιακές συσκευές,

(b) ηλεκτρονικοί υπολογιστές και άλλος εξοπλισμός, περιλαμβανομένων συστατικών μερών, εξαρτημάτων και λογισμικού που έχουν κατασκευασθεί ή προσαρμοσθεί για χρήση σε σύνδεση με ηλεκτρονικούς υπολογιστές ή συστήματα ηλεκτρονικών υπολογιστών.

(2) Εφόσον:

(a) πραγματοποιείται φορολογητέα παράδοση αγαθών στα οποία εφαρμόζεται το παρόν άρθρο σε πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο και,

(b) κατά το χρόνο της παραδόσεως, ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή είχε βάσιμους λόγους να υποπτεύεται ότι το σύνολο ή μέρος του ΦΠΑ που αναλογεί στην οικεία παράδοση ή σε προηγούμενη ή επόμενη παράδοση αυτών των αγαθών δεν θα καταβληθεί,

οι Commissioners μπορούν να του απευθύνουν έγγραφο οχλήσεως με το οποίο ορίζεται το ποσό του κατά τα ως άνω μη καταβληθέντος ΦΠΑ και επισημαίνεται η προκύπτουσα εκ της αποστολής του εν λόγω εγγράφου έννομη συνέπεια.

(3) Η έννομη συνέπεια εγγράφου οχλήσεως κατά το παρόν άρθρο είναι ότι:

(a) το πρόσωπο στο οποίο απευθύνεται το έγγραφο και

(b) ο ανεξαρτήτως της διατάξεως του παρόντος άρθρου υπόχρεος για την καταβολή του οριζομένου στο έγγραφο ποσού φόρου,

καθίστανται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνοι έναντι των Commissioners για την καταβολή του ως άνω ποσού.

(4) Κατά την ανωτέρω παράγραφο (2), το καταβλητέο ποσό ΦΠΑ για παράδοση αγαθών είναι το μικρότερο εκ των δύο κατωτέρω ποσών:

(a) το ποσό φόρου που αναλογεί για την παράδοση αγαθών ή

(b) το ποσό που εμφανίζεται ως οφειλόμενο στη δήλωση του προμηθευτή για την κατά νόμον λογιστική περίοδο αναφοράς (εάν υφίσταται δήλωση), επιπροσθέτως οποιουδήποτε άλλου ποσού που έχει βεβαιωθεί ως οφειλόμενο από αυτόν για την ίδια περίοδο (με την επιφύλαξη της εκ μέρους του ασκήσεως οποιασδήποτε προσφυγής ή ενδίκου μέσου).

(5) Η αναφορά, στην παράγραφο 4, στοιχείο b, ανωτέρω, στη βεβαίωση ποσού ως οφειλομένου από πρόσωπο, περιλαμβάνει και την περίπτωση στην οποία το ποσό δεν γνωστοποιείται στον υπόχρεο, διότι αυτό είναι πρακτικά αδύνατο..

(6) Κατά την παράγραφο 2 ανωτέρω, τεκμαίρεται ότι ένα πρόσωπο γνώριζε ή είχε βάσιμους λόγους να υποπτεύεται τα αναφερόμενα στο στοιχείο b της παρούσης παραγράφου αν το οφειλόμενο από αυτό τίμημα για τα οικεία αγαθά:

a) ήταν μικρότερο από τη χαμηλότερη τιμή την οποία θα μπορούσε λογικά να αναμένει ότι θα καταβάλει γι' αυτά στην ελεύθερη αγορά,

b) υπολειπόταν της τιμής που είχε καταβάλει σε προηγούμενες παραδόσεις των ιδίων αγαθών.

- (7) Το προβλεπόμενο στην ανωτέρω παράγραφο 6 τεκμήριο είναι μαχητό και αίρεται εφόσον αποδειχθεί ότι το χαμηλό τίμημα που καταβλήθηκε για τα αγαθά οφειλόταν σε περιστάσεις που δεν σχετίζονται με την παράλειψη καταβολής του ΦΠΑ.
- (8) Η ανωτέρω παράγραφος (6) δεν αποκλείει οποιονδήποτε άλλο τρόπο αποδείξεως ότι συντρέχουν βάσιμοι λόγοι που θεμελιώνουν υποψία περί μη καταβολής ΦΠΑ.
- (9) Το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί με κανονιστική απόφαση να τροποποιήσει την ανωτέρω παράγραφο 1. Η απόφαση αυτή μπορεί να εισαγάγει οποιαδήποτε παρεπόμενη, συμπληρωματική, έμμεση ή μεταβατική διάταξη κρίνεται από το Υπουργείο Οικονομικών ως πρόσφορη.

(10) Κατά το άρθρο αυτό:

(a) ο όρος “αγαθά” περιλαμβάνει και τις υπηρεσίες

(b) ποσό ΦΠΑ λογίζεται ως μη καταβληθέν μόνο στο μέτρο που υπερβαίνει το ποσό οποιασδήποτε οφειλομένης επιστροφής φόρου».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 7 Τα άρθρα 17 και 18 του δημοσιονομικού νόμου του 2003 θεσπίστηκαν με στόχο την καταπολέμηση της ενδοκοινοτικής απάτης του «εικονικώς εμφανιζόμενου εμπόρου», συμπεριλαμβανομένης της απάτης τύπου «γαϊτανάκι» ή κυκλικής απάτης, στον τομέα του ΦΠΑ.

- 8 Η Ένωση άσκησε προσφυγή περί δικαστικού ελέγχου του κύρους («judicial review») των διατάξεων αυτών, ισχυριζόμενη ιδίως ότι αντιβαίνουν προς το κοινοτικό δίκαιο.
- 9 Η προσφυγή ασκήθηκε πρωτοδίκως ενώπιον του High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court), και στη συνέχεια, κατόπιν εφέσεως, ήχθη ενώπιον του Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).
- 10 Το εν λόγω δικαστήριο επισημαίνει ότι, κατά τους Commissioners, το είδος της επίμαχης απάτης εμπίπτει κατά κανόνα σε μια εκ των δύο κατηγοριών που προαναφέρθηκαν με τη σκέψη 7 της παρούσας αποφάσεως.
- 11 Η πρώτη κατηγορία ορίζεται από τους Commissioners ως «απάτη κατά την αγορά». Κατ' ουσίαν, μια επιχείρηση που διαθέτει αριθμό ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο —ο «εικονικώς εμφανιζόμενος έμπορος»— εισάγει αγαθά από προμηθευτή εγκατεστημένο στο έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τα μεταπωλεί, συνήθως, στην αγορά λιανικής πωλήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, είτε άμεσα είτε μέσω εμπόρου χονδρικής. Ο «εικονικώς εμφανιζόμενος έμπορος» παραλείπει εν συνεχεία να καταβάλει στους Commissioners τον οφειλόμενο επί της μεταπωλήσεως ΦΠΑ. Μπορεί, επίσης, να πρόκειται για έμπορο που ισχυρίζεται ότι εκπροσωπεί υφιστάμενη επιχείρηση, η οποία διαθέτει αριθμό ΦΠΑ, πλην όμως ουδεμία σχέση έχει με την επιχείρηση αυτή (ένας τέτοιος έμπορος ορίζεται συχνά ως έμπορος που χρησιμοποιεί «υποκλαπέντα αριθμό υποκειμένου στον ΦΠΑ»).
- 12 Η δεύτερη κατηγορία είναι γνωστή ως απάτη «γαϊτανάκι» ή κυκλική απάτη. Το όνομα της κατηγορίας αυτής οφείλεται στον τρόπο με τον οποίο κυκλοφορούν τα ίδια αγαθά στο έδαφος της Ένωσης, από το ένα κράτος μέλος στο άλλο, απ' όπου και επιστρέφουν χωρίς να καταλήξουν σε κάποιον τελικό χρήστη. Στην απλούστερη μορφή της, η απάτη αυτή προϋποθέτει τρεις εμπόρους εγγεγραμμένους στα μητρώα των υποκειμένων στον ΦΠΑ σε δύο διαφορετικά κράτη μέλη, αν και, συνήθως, συμμετέχουν τουλάχιστον έξι ή επτά έμποροι εγκατεστημένοι σε δύο ή περισσότερα κράτη μέλη.

- 13 Το πρώτο μέρος της απάτης αυτής εξελίσσεται όπως η περιγραφή με τη σκέψη 11, ανωτέρω, απάτη. Εν συνεχεία, ο «εικονικώς εμφανιζόμενος έμπορος» πωλεί τα αγαθά με ζημία σε μια ενδιάμεση επιχείρηση η οποία ζητεί ακολούθως από τους Commissioners την επιστροφή του ΦΠΑ που καταβλήθηκε. Αυτή η ενδιάμεση επιχείρηση μεταπωλεί με τη σειρά της τα αγαθά αυτά, με κέρδος, σε μια άλλη ενδιάμεση επιχείρηση και, τελικά —ενδεχομένως κατόπιν και άλλων πωλήσεων και αγορών— τα αγαθά καταλήγουν σε επιχείρηση η οποία τα πωλεί σε έμπορο εγγεγραμμένο στα μητρώα των υποκειμένων στον ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος, σε ορισμένες περιπτώσεις πρόκειται μάλιστα για τον αρχικό προμηθευτή ο οποίος είναι εγκατεστημένος στο πρώτο κράτος μέλος. Η τελευταία αυτή πώληση απαλλάσσεται του ΦΠΑ και γεννά δικαίωμα εκπτώσεως επί του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών, του οποίου την επιστροφή ζητεί εν συνεχεία από τους Commissioners η επιχείρηση εξαγωγής.
- 14 Η απάτη αυτού του είδους συνεπάγεται για τα δημόσια έσοδα του Ηνωμένου Βασιλείου απώλεια που υπερβαίνει το 1,5 δισεκατομμύριο λίρες στερλίνες ετησίως.
- 15 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι Commissioners ισχυρίζονται ότι τα άρθρα 17 και 18 του δημοσιονομικού νόμου του 2003 θεσπίστηκαν βάσει των άρθρων 21, παράγραφος 3, και 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας.
- 16 Η Ένωση ισχυρίζεται ότι ούτε το άρθρο 21, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας ούτε το άρθρο 22, παράγραφος 8, της ίδιας οδηγίας παρέχουν στα κράτη μέλη την εξουσία να θεσπίζουν διατάξεις ανάλογες των εν λόγω άρθρων 17 και 18.
- 17 Κατόπιν των ανωτέρω, το Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Επιτρέπει το άρθρο 21, παράγραφος 3, της [έκτης οδηγίας 77/388] του Συμβουλίου, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία [2000/65] του Συμβουλίου,

στα κράτη μέλη να ορίζουν ότι οποιοδήποτε πρόσωπο μπορεί να καταστεί αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή του φόρου με τον οφειλέτη του φόρου κατά την έννοια του άρθρου 21, παράγραφος 1 ή παράγραφος 2, υπό τη μόνη επιφύλαξη των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου και συγκεκριμένα ότι το μέτρο αυτό πρέπει να δικαιολογείται αντικειμενικά, να είναι κατάλληλο και να τηρεί τις αρχές της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου;

- 2) Επιτρέπει το άρθρο 22, παράγραφος 8, της [έκτης] οδηγίας [77/388, όπως τροποποιήθηκε], στα κράτη μέλη να ορίζουν ότι οποιοδήποτε πρόσωπο μπορεί να καταστεί υπεύθυνο κατά τα ανωτέρω ή ότι ένα πρόσωπο μπορεί να υποχρεωθεί να συστήσει ασφάλεια για τον φόρο που οφείλει άλλο πρόσωπο, με μόνη επιφύλαξη τις προαναφερθείσες γενικές αρχές;
- 3) Αν η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι αρνητική, σε ποια όρια πλην αυτών που επιβάλλουν οι προαναφερθείσες γενικές αρχές υπόκειται η εξουσία που παρέχει το άρθρο 21, παράγραφος 3;
- 4) Αν η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα είναι αρνητική, σε ποια όρια πλην αυτών που επιβάλλουν οι προαναφερθείσες γενικές αρχές υπόκειται η εξουσία που παρέχει το άρθρο 22, παράγραφος 8;
- 5) Αποκλείει η [έκτη] οδηγία [77/388], όπως έχει τροποποιηθεί, την εξουσία των κρατών μελών να προβλέπουν ότι οι υπόχρεοι στην καταβολή φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον ή ότι ένας υπόχρεος οφείλει να παράσχει ασφάλεια για τον φόρο που οφείλει άλλο πρόσωπο προς αποτροπή καταστρατηγήσεων του συστήματος ΦΠΑ και για την προστασία των εσόδων που πραγματοποιούνται στα πλαίσια του συστήματος αυτού, αν τα μέτρα αυτά τηρούν τις προαναφερθείσες γενικές αρχές;»

Επί του πρώτου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

- 18 Με το πρώτο και το τρίτο ερώτημα, τα οποία επιβάλλεται να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 21, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτος μέλος να θεσπίσει ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, που να προβλέπει ότι υποκείμενος στον φόρο, προς τον οποίο παραδόθηκαν αγαθά ή παρασχέθηκαν υπηρεσίες και ο οποίος γνώριζε, ή είχε βάσιμους λόγους να υποπτεύεται, ότι το σύνολο ή μέρος του ΦΠΑ που οφείλεται για την οικεία παράδοση ή παροχή, ή για οποιαδήποτε προηγούμενη ή επόμενη παράδοση ή παροχή, δεν θα καταβληθεί, μπορεί να καταστεί, με τον υπόχρεο του φόρου, αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνος για την καταβολή του εν λόγω φόρου.

Παρατηρήσεις κατατεθείσες ενώπιον του Δικαστηρίου

- 19 Ως προς το πρώτο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, η Ένωση ισχυρίζεται ότι το άρθρο 21, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεσπίσουν νομοθετική διάταξη που να προβλέπει ότι ένα πρόσωπο μπορεί να καταστεί αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ με οποιοδήποτε πρόσωπο είναι υπόχρεο αυτού μόνο στις περιπτώσεις που αναφέρει το εν λόγω άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερο εδάφιο, και στοιχείο γ', και παράγραφος 2, στοιχεία α' ή β'. Η θεμελίωση αυτής της αλληλεγγύου και εις ολόκληρον ευθύνης διέπεται από τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου.
- 20 Κατά την Ένωση, οι εν λόγω γενικές αρχές απαγορεύουν στα κράτη μέλη τη λήψη μέτρων εφαρμογής του άρθρου 21 της έκτης οδηγίας, τα οποία θα καθιστούν τους αγοραστές αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνους για την καταβολή του ΦΠΑ με άλλους ιδιώτες ή επιχειρήσεις που συμμετέχουν στην ίδια αλυσίδα διανομής βάσει τεκμηρίων σχετικών με το καταβληθέν για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες τίμημα.

- 21 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Γερμανική Κυβέρνηση, η Ιρλανδία, η Κυπριακή και η Πορτογαλική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων εκτιμούν ότι το άρθρο 21, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν ότι οποιοδήποτε πρόσωπο μπορεί να καταστεί αλληλεγγύως κα εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ με κάθε άλλο πρόσωπο υπόχρεο του φόρου κατά την παράγραφο 1 ή 2 του εν λόγω άρθρου, με μόνη επιφύλαξη τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου.
- 22 Η Ολλανδική Κυβέρνηση φρονεί ότι μέτρο όπως αυτό του άρθρου 18 του δημοσιονομικού νόμου του 2003 δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας και, επομένως, δεν είναι αναγκαίο να στηρίζεται σε αυτήν. Συγκεκριμένα, το εν λόγω μέτρο δεν αφορά την επιβολή του ΦΠΑ, αλλά την εκ των υστέρων είσπραξή του. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι καμία διάταξη της έκτης οδηγίας δεν αφορά την είσπραξη και ότι εναπόκειται, κατ' αρχήν, στα κράτη μέλη να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες είναι δυνατή η εκ των υστέρων είσπραξη του φόρου αυτού από μέρους των φορολογικών αρχών, τηρουμένων όμως των ορίων που θέτει το κοινοτικό δίκαιο (βλ. απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997, υποθέσεις C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, Molenheide κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-7281, σκέψη 43, και διάταξη της 3ης Μαρτίου 2004, C-395/02, Transport Service, Συλλογή 2004, σ. I-1991, σκέψεις 27 ως 29).
- 23 Για την περίπτωση, πάντως, που το Δικαστήριο κρίνει ότι το επίμαχο στην κύρια δίκη μέτρο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας, η Ολλανδική Κυβέρνηση φρονεί ότι το νομικό έρεισμα του μέτρου αυτού είναι το άρθρο 21, παράγραφος 3, ή το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 24 Επιβάλλεται εξαρχής η διαπίστωση ότι, αντιθέτως προς όσα ισχυρίζεται η Ολλανδική Κυβέρνηση, εθνική διάταξη, όπως αυτή που εισήγαγε το άρθρο 18

του δημοσιονομικού νόμου του 2003, η οποία καθορίζει τους κανόνες βάσει των οποίων μπορεί ένας υποκείμενος στον φόρο να καταστεί αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνος για την καταβολή του ΦΠΑ που οφείλει έτερος υποκείμενος στον φόρο, αφορά τον καθορισμό του προσώπου που μπορεί να καταστεί υπόχρεος της καταβολής του φόρου αυτού έναντι των αρμοδίων φορολογικών αρχών και όχι την είσπραξή του. Εξ αυτού συνάγεται ότι η διάταξη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 21 της έκτης οδηγίας.

- 25 Εν συνεχεία, επιβάλλεται να τονιστεί ότι το εν λόγω άρθρο 21, παράγραφος 3, επιτρέπει στα κράτη μέλη, στις περιπτώσεις που προβλέπονται από τις παραγράφους 1 και 2 του ιδίου άρθρου, να προβλέπουν ότι πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο καθίσταται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ.
- 26 Αντίθετα προς όσα υποστηρίζει η Ένωση, ουδόλως προκύπτει από το γράμμα τόσο του άρθρου 21, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, όσο και των παραγράφων 1 και 2 του ιδίου άρθρου, ότι η εφαρμογή της παραγράφου 3 περιορίζεται αποκλειστικά σε ορισμένες εκ των περιπτώσεων που προβλέπονται στις δύο πρώτες παραγράφους. Αντιθέτως, από τη σαφή διατύπωση του εν λόγω άρθρου 21, παράγραφος 3, προκύπτει ότι η διάταξη αυτή είναι εφαρμοστέα σε όλες τις προβλεπόμενες από τις δύο πρώτες παραγράφους καταστάσεις.
- 27 Κατόπιν αυτών, το επιχείρημα της Ενώσεως ότι, πριν από την τροποποίηση του άρθρου 21 της έκτης οδηγίας με την οδηγία 2000/65, η δυνατότητα να καταστεί ένας τρίτος αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνος για την καταβολή του ΦΠΑ ήταν περιορισμένη και ότι, κατ' αυτήν, η νέα διατύπωση δεν είχε αντικείμενο τη διεύρυνση της δυνατότητας αυτής, δεν μπορεί να γίνει δεκτό.
- 28 Το άρθρο 21, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας επιτρέπει επομένως, κατ' αρχήν, στα κράτη μέλη να θεσπίζουν διατάξεις βάσει των οποίων ένα πρόσωπο καθίσταται

αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή ΦΠΑ που οφείλει άλλο πρόσωπο που έχει ορισθεί ως υπόχρεο βάσει των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του εν λόγω άρθρου.

29. Εντούτοις, κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμουν οι κοινοτικές οδηγίες, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της κοινοτικής εννόμου τάξεως, ιδίως δε τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2000, C-396/98, Schlosstrasse, Συλλογή 2000, σ. I-4279, σκέψη 44, και της 26ης Απριλίου 2005, C-376/02, «Goed Wonen», Συλλογή 2005, σ. I-3445, σκέψη 32).
30. Σε ό,τι αφορά ειδικότερα την αρχή της αναλογικότητας, πρέπει να υπομνησθεί ότι, μολοντί είναι θεμιτό να διώκεται με τα μέτρα που λαμβάνει κράτος μέλος, βάσει του άρθρου 21, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, η αποτελεσματικότερη δυνατή διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρου (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Molenheide κ.λπ., σκέψη 47).
31. Εν προκειμένω, τα επίμαχα στην κύρια δίκη εθνικά μέτρα προβλέπουν ότι υποκείμενος στον φόρο άλλος από τον υπόχρεο μπορεί να καταστεί αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνος για την καταβολή του ΦΠΑ με τον δεύτερο, εφόσον, κατά τον χρόνο της προς αυτόν παραδόσεως αγαθών, ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή είχε βάσιμους λόγους να υποπτεύεται ότι το σύνολο ή μέρος του ΦΠΑ που αναλογεί στην οικεία παράδοση ή σε προηγούμενη ή επόμενη παράδοση τέτοιων αγαθών δεν θα καταβληθεί. Τεκμαίρεται ότι ένα πρόσωπο είχε βάσιμους λόγους να υποπτεύεται ότι συμβαίνουν τα ανωτέρω αν το οφειλόμενο από αυτό τίμημα είναι μικρότερο από τη χαμηλότερη τιμή την οποία θα μπορούσε λογικά να αναμένει ότι θα καταβάλει γι' αυτά τα αγαθά στην ελεύθερη αγορά, ή υπολειπόταν της τιμής που έπρεπε να καταβάλει σε οποιαδήποτε προηγούμενη παράδοση ομοίων αγαθών. Το τεκμήριο είναι μαχητό και αίρεται εφόσον αποδειχθεί ότι το χαμηλό τίμημα που καταβλήθηκε για τα αγαθά οφειλόταν σε περιστάσεις που δεν σχετίζονται με την παράλειψη καταβολής του ΦΠΑ

- 32 Πάντως, μολονότι το άρθρο 21, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας επιτρέπει σε κράτος μέλος να καθιστά ένα πρόσωπο αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπόχρεο για την καταβολή του ΦΠΑ εφόσον, κατά το χρόνο της παραδόσεως σ' αυτό, γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι ο ΦΠΑ που αναλογεί στην πράξη αυτή, ή σε προηγούμενη ή επόμενη πράξη, δεν θα καταβληθεί και να βασίζεται συναφώς σε τεκμήρια, εντούτοις, τεκμήρια αυτού του είδους δεν είναι δυνατόν να είναι τέτοιας φύσεως ώστε να καθιστούν ουσιαστικά αδύνατο ή εξαιρετικά δυσχερές για τον υποκείμενο στον φόρο να τα άρει διά αποδείξεως του αντιθέτου. Όπως επεσήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 27 των προτάσεών του, τέτοια τεκμήρια θα οδηγούσαν de facto στη θέσπιση ενός συστήματος αντικειμενικής ευθύνης, το οποίο θα έβαινε πέραν του αναγκαίου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου μέτρου.
- 33 Συγκεκριμένα, οι έμποροι που λαμβάνουν κάθε αντικειμενικά εύλογο μέτρο προκειμένου να διασφαλίσουν ότι οι πράξεις τους δεν εντάσσονται σε αλυσίδα στην οποία περιλαμβάνεται και πράξη που ενέχει απάτη περί τον ΦΠΑ, πρέπει να μπορούν να εμπιστεύονται την νομιμότητα των πράξεών τους χωρίς να διακινδυνεύουν να καταστούν αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνοι για την καταβολή του φόρου αυτού που οφείλεται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (βλ., υπό την ίδια έννοια, απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-354/03, C-355/03 και C-484/03, Optigen κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-483, σκέψη 52).
- 34 Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει αν η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση είναι σύμφωνη με τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου.
- 35 Συνεπώς, στο πρώτο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 21, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτος μέλος να θεσπίσει ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, που να προβλέπει ότι υποκείμενος στον φόρο, προς τον οποίο παραδίδονται αγαθά ή παρέχονται υπηρεσίες και ο οποίος γνώριζε, ή είχε βάσιμους λόγους να

υποπτεύεται, ότι το σύνολο ή μέρος του οφειλόμενου για την οικεία παράδοση ή παροχή ΦΠΑ, ή για οποιαδήποτε προηγούμενη ή επόμενη παράδοση ή παροχή, δεν θα καταβληθεί, μπορεί να καταστεί, με τον υπόχρεο του φόρου, αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνος για την καταβολή αυτού του φόρου. Εντούτοις, μια τέτοια ρύθμιση πρέπει να είναι σύμφωνη με τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της κοινοτικής εννόμου τάξεως, ιδίως τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας.

Επί του δευτέρου και του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος

- 36 Με το δεύτερο και το τέταρτο ερώτημα, τα οποία επιβάλλεται να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτος μέλος να θεσπίσει ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, που να προβλέπει ότι υποκείμενος στον φόρο, προς τον οποίο παραδόθηκαν αγαθά ή παρασχέθηκαν υπηρεσίες και ο οποίος γνώριζε, ή είχε βάσιμους λόγους να υποπτεύεται, ότι το σύνολο ή μέρος του ΦΠΑ που οφείλεται για την οικεία παράδοση ή παροχή, ή για οποιαδήποτε προηγούμενη ή επόμενη παράδοση ή παροχή, δεν θα καταβληθεί, μπορεί να καταστεί, με τον υπόχρεο του φόρου, αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνος για την καταβολή του εν λόγω φόρου και/ή ρύθμιση που να προβλέπει ότι υποκείμενος στον φόρο μπορεί να υποχρεωθεί να συστήσει ασφάλεια για την καταβολή του ΦΠΑ ο οποίος είναι ή μπορεί να καταστεί απαιτητός από τον υποκείμενο στον φόρο στον οποίο παραδίδει τα αγαθά ή παρέχει τις υπηρεσίες ή από τον οποίο του παραδίδονται τα αγαθά ή του παρέχονται οι υπηρεσίες.

Παρατηρήσεις υποβληθείσες ενώπιον του Δικαστηρίου

- 37 Ως προς το δεύτερο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, η Ένωση υποστηρίζει ότι το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να λαμβάνουν νομοθετικά μέτρα που επιβάλλουν υποχρεώσεις σε οποιοδήποτε

πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο, όπως αυτός ορίζεται κατ' εφαρμογήν του άρθρου 21 της οδηγίας αυτής.

- 38 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ισχυρίζεται ότι το εν λόγω άρθρο 22, παράγραφος 8, επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν ότι οποιοδήποτε πρόσωπο μπορεί να καταστεί αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ μαζί με οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο ορίζεται ως υπόχρεο βάσει του άρθρου 21, παράγραφος 1 ή 2, της έκτης οδηγίας ή να προβλέπουν ότι ένα πρόσωπο μπορεί να υποχρεωθεί να συστήσει ασφάλεια για τον ΦΠΑ που οφείλει άλλο, υπό την προϋπόθεση ότι οι οικείες διατάξεις κρίνονται αναγκαίες για την πλήρη είσπραξη του ΦΠΑ και την αποτροπή φοροδιαφυγής και υπό την επιφύλαξη των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου.
- 39 Η Ιρλανδία και η Κυπριακή Κυβέρνηση φρονούν ότι το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν ότι οποιοδήποτε πρόσωπο μπορεί να υποχρεωθεί να συστήσει ασφάλεια για τον ΦΠΑ που οφείλει άλλο πρόσωπο, υπό την επιφύλαξη των προαναφερθεισών γενικών αρχών.
- 40 Η Πορτογαλική Κυβέρνηση φρονεί ότι το ως άνω άρθρο 22, παράγραφος 8, έχει την έννοια ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη είτε να προβλέπουν, εντός των ορίων που θέτει η εν λόγω διάταξη, ότι οποιοδήποτε πρόσωπο μπορεί να καταστεί υπόχρεο για την καταβολή του ΦΠΑ, είτε, προκειμένου να διασφαλισθεί η είσπραξη αυτού του φόρου και να παταχθεί η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή, να επιβάλλουν περαιτέρω υποχρεώσεις στο πρόσωπο που είναι υπόχρεο για την καταβολή του φόρου, καθώς και στον αλληλέγγυο και εις ολόκληρον συνοφειλέτη του ή σε τρίτους, εφόσον, στις δύο περιπτώσεις, η επιβολή των υποχρεώσεων αυτών έγινε τηρουμένου του κοινοτικού δικαίου και, ιδίως, των γενικών αρχών που το διέπουν.

- 41 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να επεκτείνουν την υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ στα πρόσωπα τα οποία δεν είναι υπόχρεα αυτού, ή αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνα για την καταβολή του, κατά το άρθρο 21 της οδηγίας αυτής. Το εν λόγω άρθρο 22, παράγραφος 8, δεν τους επιτρέπει ούτε να προβλέπουν ότι ένα πρόσωπο μπορεί να υποχρεωθεί να συστήσει ασφάλεια για την καταβολή του ΦΠΑ που οφείλει άλλο πρόσωπο. Πάντως, από τη στιγμή που θεμελιώθηκε αλληλέγγυος και εις ολόκληρον ευθύνη σύμφωνα με νομοθετική ρύθμιση που θεσπίστηκε βάσει του άρθρου 21, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, το άρθρο 22, παράγραφος 8, σε συνδυασμό με την παράγραφο 7, του ιδίου άρθρου καθιστούν πλέον δυνατή την επιβολή σε πρόσωπο που ορίστηκε ως αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνο της υποχρέωσης συστάσεως ασφαλείας για τα οφειλόμενα ποσά, με την επιφύλαξη των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 42 Πρέπει εξ αρχής να επισημανθεί ότι, σύμφωνα με τον τίτλο του, όπως αυτός προκύπτει από το άρθρο 28η της έκτης οδηγίας, το άρθρο 22 αυτής αφορά μόνον τις υποχρεώσεις των υπόχρεων στον φόρο και όχι τον καθορισμό τους, ο οποίος αποτελεί αντικείμενο του άρθρου 21 της ίδιας οδηγίας.
- 43 Πράγματι, το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν στους υπόχρεους του ΦΠΑ και στα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνα για την καταβολή του, που ορίζονται κατά το άρθρο 21 της ως άνω οδηγίας, υποχρεώσεις άλλες από τις προβλεπόμενες στις προηγούμενες παραγράφους του εν λόγω άρθρου 22, όπως αυτή της παροχής ασφαλείας για την καταβολή του οφειλομένου ΦΠΑ, τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της εισπράξεως αυτού του φόρου και την αποτροπή της φοροδιαφυγής.

- 44 Προκύπτει, αφενός, ότι η θέσπιση αλληλεγγύου και εις ολόκληρον ευθύνης για την καταβολή του ΦΠΑ δεν δύναται να θεμελιωθεί νομικά στο άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας και ότι, αφετέρου, ούτε η εν λόγω διάταξη επιτρέπει στα κράτη μέλη να απαιτούν από πρόσωπο που δεν είναι υπόχρεο του ΦΠΑ ή αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή του, κατά το άρθρο 21 της έκτης οδηγίας, να παράσχει ασφάλεια για την καταβολή του ΦΠΑ που οφείλει τρίτος.
- 45 Πρέπει, πάντως, να υπομνησθεί, όπως προκύπτει από την απάντηση στο πρώτο και τρίτο προδικαστικό ερώτημα, ότι, εντός των ορίων που θέτουν οι γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου, τα κράτη μέλη μπορούν βάσει του άρθρου 21, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας να θεσπίσουν αλληλέγγυο και εις ολόκληρον ευθύνη για την καταβολή του ΦΠΑ.
- 46 Επομένως, τα πρόσωπα που κατέστησαν αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνα για την καταβολή του ΦΠΑ, δυνάμει εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως που θεσπίσθηκε βάσει του άρθρου 21, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, μπορεί να υποχρεωθούν από τα κράτη μέλη, κατά το άρθρο 22, παράγραφος 8, της ίδιας οδηγίας, να συστήσουν ασφάλεια για την καταβολή του οφειλομένου ΦΠΑ.
- 47 Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι στο δεύτερο και στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να θεσπίσει ούτε ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, που να προβλέπει ότι υποκείμενος στον φόρο, προς τον οποίο παραδόθηκαν αγαθά ή παρασχέθηκαν υπηρεσίες και ο οποίος γνώριζε, ή είχε βάσιμους λόγους να υποπτεύεται, ότι το σύνολο ή μέρος του ΦΠΑ που οφείλεται για την οικεία παράδοση ή παροχή, ή για οποιαδήποτε προηγούμενη ή επόμενη παράδοση ή παροχή, δεν θα καταβληθεί, μπορεί να καταστεί, με τον υπόχρεο του φόρου, αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνος για την καταβολή του εν λόγω

φόρου, ούτε ρύθμιση που να προβλέπει ότι υποκείμενος στον φόρο μπορεί να υποχρεωθεί να συστήσει ασφάλεια για την καταβολή του ΦΠΑ ο οποίος είναι ή μπορεί να καταστεί απαιτητός από τον υποκείμενο στον φόρο στον οποίο παραδίδει τα αγαθά ή παρέχει τις υπηρεσίες ή από τον οποίο του παραδίδονται τα αγαθά ή του παρέχονται οι υπηρεσίες.

- 48 Αντιθέτως, η διάταξη αυτή δεν απαγορεύει εθνική ρύθμιση που επιβάλλει σε οποιοδήποτε πρόσωπο έχει καταστεί αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ, σύμφωνα με εθνικό μέτρο που θεσπίσθηκε βάσει του άρθρου 21, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, την υποχρέωση να παράσχει ασφάλεια για την καταβολή του οφειλομένου ΦΠΑ.

Επί του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος

- 49 Κατόπιν των απαντήσεων που δόθηκαν στα τέσσερα πρώτα προδικαστικά ερωτήματα, παρέλκει η απάντηση στο πέμπτο.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 50 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 (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 21, παράγραφος 3, 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 τις οδηγίες 2000/65/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2000, και 2001/115/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2001, έχει την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτος μέλος να θεσπίσει ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, που να προβλέπει ότι υποκείμενος στον φόρο, προς τον οποίο παραδίδονται αγαθά ή παρέχονται υπηρεσίες και ο οποίος γνώριζε, ή είχε βάσιμους λόγους να υποπτεύεται, ότι το σύνολο ή μέρος του οφειλόμενου για την οικεία παράδοση ή παροχή φόρου προστιθεμένης αξίας, ή για οποιαδήποτε προηγούμενη ή επόμενη παράδοση ή παροχή, δεν θα καταβληθεί, μπορεί να καταστεί, με τον υπόχρεο του φόρου, αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνος για την καταβολή αυτού του φόρου. Εντούτοις, μια τέτοια ρύθμιση πρέπει να είναι σύμφωνη με τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της κοινοτικής εννόμου τάξεως, ιδίως τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας.

- 2) Το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με τις οδηγίες 2000/65 και 2001/15, έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να θεσπίσει ούτε ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, που να προβλέπει ότι υποκείμενος στον φόρο, προς τον οποίο παραδόθηκαν αγαθά ή παρασχέθηκαν υπηρεσίες και ο οποίος γνώριζε, ή είχε βάσιμους λόγους να υποπτεύεται, ότι το σύνολο ή μέρος του φόρου προστιθεμένης αξίας που οφείλεται για την οικεία παράδοση ή παροχή, ή για οποιαδήποτε προηγούμενη ή επόμενη παράδοση ή παροχή, δεν θα καταβληθεί, μπορεί να καταστεί, με τον υπόχρεο του φόρου, αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνος για την καταβολή του εν λόγω φόρου, ούτε ρύθμιση που να προβλέπει ότι υποκείμενος στον φόρο μπορεί να υποχρεωθεί να συστήσει ασφάλεια για την καταβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας ο οποίος είναι ή μπορεί να καταστεί απαιτητός από τον υποκείμενο στον φόρο στον οποίο παραδίδει τα αγαθά ή παρέχει τις υπηρεσίες ή από τον οποίο του παραδίδονται τα αγαθά ή του παρέχονται οι υπηρεσίες.

Αντιθέτως, η διάταξη αυτή δεν απαγορεύει εθνική ρύθμιση που επιβάλλει σε οποιοδήποτε πρόσωπο έχει καταστεί αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας, σύμφωνα με εθνικό μέτρο που θεσπίσθηκε βάσει του άρθρου 21, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας 77/388, την υποχρέωση να παράσχει ασφάλεια για την καταβολή του οφειλομένου φόρου προστιθεμένης αξίας.

(υπογραφές)