

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

M. Poiares Maduro

της 7ης Δεκεμβρίου 2005¹

1. Η υπό κρίση αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, που έχει υποβληθεί από το Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales (Ηνωμένο Βασίλειο), αφορά την ερμηνεία των άρθρων 21, παράγραφος 3, και 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου². Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο προσφυγής περί δικαστικού ελέγχου του κύρους που ασκήθηκε κατά τη δικαστική διαμάχη μεταξύ 53 επιχειρηματιών του χώρου της κινητής τηλεφωνίας και των ηλεκτρονικών υπολογιστών και της επαγγελματικής τους ενώσεως, της Federation of Technological Industries (στο εξής και συλλογικά: Ένωση), αφενός, και των Commissioners of Customs and Excise and H.M. Attorney-General (στο εξής: Commissioners). Το κρίσιμο ζήτημα αφορά τα άρθρα 17 και 18 του Finance Act 2003, τα οποία θεσπίστηκαν προκειμένου να αντιμετωπίσουν πρακτικές που καταστρατηγούν τους σχετικούς με τον ΦΠΑ κανόνες περί ενδοκοινοτικών πωλήσεων εμπορευμάτων. Ζητείται από το Δικαστήριο η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ώστε να δυνηθεί το εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει το συμβατό

των άρθρων 17 και 18 με το κοινοτικό δίκαιο.

I — Νομικό πλαίσιο

A — Κοινοτική νομοθεσία

2. Το άρθρο 21 της έκτης οδηγίας προβλέπει 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'.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η πορτογαλική.

2 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοίμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2000/65/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2000, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 όσον αφορά τον προσδιορισμό του υπόχρεου του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2000, L 269, σ. 44) (στο εξής: έκτη οδηγία).

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 παραδόσεως 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 στο φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο εξατομικευόμενο με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας,

— το τιμολόγιο που εκδίδει ο μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στο 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 στο 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 στο 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 στο φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας και δεν υπάρχει, με τη χώρα της έδρας ή της εγκατάστασης αυτού του υποκείμενου στο φόρο, καμία νομική ρύθμιση περί αμοιβαίας συνδρομής εμβέλειας 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 στο 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.»

3. Το άρθρο 22, παράγραφος 7, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«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 υποκείμενου στο φόρο μη εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας, να εκπληρώνουν τις καθοριζόμενες στο παρόν άρθρο υποχρεώσεις δήλωσης 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».

4. Κατά το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας:

«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 υποκείμενους στο 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 δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων πέραν αυτών που καθορίζονται στην παράγραφο 3.»

Commissioners μπορούν να ζητήσουν από τον φορολογούμενο, 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:

B — Εθνική νομοθεσία

5. Το άρθρο 4 του παραρτήματος 11 του Value Added Tax Act 1994 (στο εξής: VAT Act 1994), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 17 του Finance Act 2003, ορίζει τα εξής:

(a) τον φορολογούμενο, ή

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

«(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.

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

(1A) Εφόσον το θεωρούν 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.

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

(2) Εφόσον το κρίνουν αναγκαίο για την προστασία των δημοσίων εσόδων, οι

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

6. Το άρθρο 77A του VAT Act 1994, που προστέθηκε με το άρθρο 18 του Finance Act 2003, προβλέπει τα εξής:

«Αλληλέγγυος και εις ολόκληρον ευθύνη επιχειρηματιών που προβαίνουν σε πράξεις στο πλαίσιο της αλυσίδας διανομής σε περίπτωση μη καταβολής 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, το πρόσωπο 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 καταβληθέντα 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 οριζόμενου στο έγγραφο ποσού φόρου,

καθίστανται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνοι προς τους Commissioners για το ως άνω ποσό.

- (4) Κατά το ανωτέρω εδάφιο (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 λογιστική χρήση (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).
- αναφερόμενο στο στοιχείο (b) του παρόντος εδαφίου 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, ή
 - (b) υπολείπταν της τιμής που είχε καταβάλει σε προηγούμενες παραδόσεις τέτοιων αγαθών.
- (5) Η αναφορά, στο εδάφιο 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 το εδάφιο (2) ανωτέρω, τεκμαίρεται ότι ένα πρόσωπο γνώριζε ή είχε βάσιμους λόγους να υποπτεύεται τα
- (7) Το προβλεπόμενο στο ανωτέρω εδάφιο (6) τεκμήριο είναι μαχητό και αίρεται εφόσον αποδειχθεί ότι το χαμηλό οφειλόμενο τίμημα των αγαθών οφειλόταν σε περιστάσεις που δεν σχετίζονται με την παράλειψη καταβολής του ΦΠΑ.
- (8) Το εδάφιο (6) ανωτέρω δεν αποκλείει οποιονδήποτε άλλο τρόπο αποδείξεως ότι συντρέχουν βάσιμοι λόγοι που θεμελιώνουν υποψία μη καταβολής ΦΠΑ.
- (9) Το Treasury [Υπουργείο Οικονομικών] μπορεί με κανονιστική απόφαση να τροποποιήσει το ανωτέρω εδάφιο (1)· κάθε τέτοια απόφαση μπορεί να εισαγάγει οποιαδήποτε έμμεση, συμπληρωματική, παρεπόμενη ή μεταβατική διάταξη κρίνεται από το Treasury 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.»

8. Η πρώτη κατηγορία είναι αυτή που οι Commissioners ορίζουν ως «απάτη αγοράς» (acquisition fraud). Επιχείρηση που διαθέτει αριθμό ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο αγοράζει αγαθά από άλλο κράτος μέλος και τα μεταπωλεί στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η πώληση απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος αποστολής κατά το άρθρο 28γ, μέρος Α, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας και ο αγοραστής υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φόρου στο Ηνωμένο Βασίλειο σύμφωνα με το άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Η επιχείρηση πωλεί τα αγαθά σε τιμή που συμπεριλαμβάνει τον ΦΠΑ, πλην όμως παραλείπει να καταβάλει στους Commissioners τον ΦΠΑ που εισέπραξε κατά τη μεταπώληση και «εξαφανίζεται».

II — Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

7. Το επίμαχο ζήτημα στην κυρία δίκη είναι το συμβατό των άρθρων 17 και 18 του Finance Act 2003 με το κοινοτικό δίκαιο. Τα άρθρα θεσπίστηκαν προς αντιμετώπιση της καταστάσεως που είναι γνωστή ως ενδοκοινοτική απάτη του «εικονικώς εμφανιζόμενου» εμπόρου (missing trader intra-Community fraud) (στο εξής: ΕΑΕΕ) στο Ηνωμένο Βασίλειο. Όπως προκύπτει από την αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, διακρίνονται δύο κατηγορίες ΕΑΕΕ.

9. Η δεύτερη κατηγορία έχει γίνει γνωστή ως «απάτη-γαϊτανάκι» (carousel fraud). Αυτή η μορφή απάτης προϋποθέτει ένα πιο περίπλοκο τέχνασμα, το οποίο κατ' ουσίαν λειτουργεί ως ακολούθως. Μια εταιρία «Β» εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο αγοράζει αγαθά από εταιρία «Α» που έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος. Δεν οφείλεται ΦΠΑ για την αγορά αυτή, αλλά η «Β» υποχρεούται να υποβάλει δήλωση ΦΠΑ για τις πράξεις μεταπωλήσεως στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η «Β» πωλεί τα αγαθά, συνήθως με έκπτωση, σε μια τρίτη εταιρία «Γ», εδρεύουσα επίσης στο Ηνωμένο Βασίλειο, αλλά παραλείπει να υποβάλει δήλωση ΦΠΑ. Η «Γ» αποκαλείται «ενδιάμεσος» (buffer company). Ο ενδιάμεσος πωλεί τα αγαθά με μικρό κέρδος σε άλλη εταιρία στο Ηνωμένο Βασίλειο, υποβάλλοντας δήλωση ΦΠΑ επί της πωλήσεως, πλην όμως ζητώντας επιστροφή του ΦΠΑ επί των εισροών. Μπορεί να υπάρξει σειρά περαιτέρω πωλήσεων, αλλά τελικά τα αγαθά φθάνουν σε εταιρία η οποία τα πωλεί σε επιχείρηση που διαθέτει αριθμό ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος.

Αυτή η πώληση απαλλάσσεται του ΦΠΑ, αλλά ο πωλητής δικαιούται την επιστροφή του φόρου επί των εισροών και επομένως ζητεί από τους Commissioners την επιστροφή του ΦΠΑ που καταβλήθηκε κατά την αγορά των αγαθών από την τελευταία στη σειρά ενδιάμεση εταιρία. Σε περίπτωση επιστροφής, οι Commissioners καταβάλλουν στην εν λόγω εταιρία τον ΦΠΑ που χρέωσε επί της πώλησεως η τελευταία ενδιάμεση εταιρία, δεν εισπράττουν όμως το ποσό που χρέωσε ως ΦΠΑ η «Β». Το επιστέγασμα μιας πραγματικής «απάτης-γαϊτανάκι» είναι ότι τα αγαθά τελικά επαναπωλούνται στην αρχική πωλήτρια, την εταιρία «Α». Τότε ο κύκλος της διακίνησης μπορεί να αρχίσει εκ νέου. Σε κάθε «γύρο» το ποσό που καταβάλλεται ως ΦΠΑ στη «Β» αφαιρείται από τα δημόσια έσοδα. Το «γαϊτανάκι» είναι δυνατό να περιστρέφεται κατ' αυτόν τον τρόπο επί καθημερινής βάσεως. Η «Β» μπορεί να κάνει χρήση «πειρατικού» αριθμού ΦΠΑ, τον οποίο έχει «υποκλέψει» από ανυποψίαστο τρίτο ή να εγγραφεί η ίδια ώστε να της χορηγηθεί αριθμός ΦΠΑ και απλά να εξαφανισθεί προτού να αναλάβουν δράση οι φορολογικές αρχές. Τα επίμαχα αγαθά είναι συνήθως μικρού μεγέθους και μεγάλης αξίας. Στην αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αναφέρεται ότι αυτού του είδους η απάτη επιφέρει απώλεια για τα δημόσια έσοδα του Ηνωμένου Βασιλείου που υπερβαίνει το 1,5 δισεκατομμύριο λίρες στερλίνες ετησίως.

10. Η προσφυγή περί δικαστικού ελέγχου του κύρους των άρθρων 17 και 18 του Finance Act 2003 ασκήθηκε αρχικά ενώπιον του Administrative Court, Queen's Bench Division, High Court of Justice of England and Wales, και στη συνέχεια, κατόπιν εφέσεως, ήχθη ενώπιον του Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales. Η Ένωση προσβάλλει τα άρθρα 17 και 18 του Finance Act 2003 λόγω ελλείψεως νομοθετικής εξουσίας προς έκδοσή τους. Η Ένωση ισχυρίζεται ότι η θέσπιση των εν λόγω άρθρων αντιβαίνει τόσο προς το άρθρο 21,

παράγραφος 3, όσο και προς το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας. Το Court of Appeal αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Επιτρέπει το άρθρο 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2000/65/ΕΚ 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 οδηγίας στα κράτη μέλη να ορίζουν ότι οποιοδήποτε πρόσωπο μπορεί να καταστεί υπεύθυνο κατά τα ανωτέρω ή ότι ένα πρόσωπο μπορεί να υποχρεωθεί να παράσχει ασφάλεια για τον φόρο που οφείλει άλλο πρόσωπο, με μόνη επιφύλαξη τις προαναφερθείσες γενικές αρχές;
- 3) Αν η απάντηση στο ερώτημα 1 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 ερώτημα 2 είναι αρνητική, σε ποια όρια πλην αυτών που επιβάλλουν οι προαναφερθείσες γενικές αρχές υπόκειται η εξουσία που παρέχει το άρθρο 22, παράγραφος 8; έκτης οδηγίας. Στη συνέχεια, θα εξετάσω τα σχετικά με το άρθρο 22, παράγραφος 8, ερωτήματα.
- 5) Αποκλείει η οδηγία, 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;

13. Πρέπει να υπομνησθεί ευθύς εξ αρχής ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 234 ΕΚ, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να αποφανθεί ως προς το αν εθνικές διατάξεις συμβιβάζονται με το κοινοτικό δίκαιο. Η αρμοδιότητα του Δικαστηρίου περιορίζεται στο να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία που ανάγονται στο κοινοτικό δίκαιο και τα οποία μπορούν να του δώσουν τη δυνατότητα να προβεί σε μια τέτοια εκτίμηση³.

11. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Ένωση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η Γερμανική, η Ιρλανδική, η Κυπριακή, η Ολλανδική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 5ης Οκτωβρίου 2005, ανέπτυξαν προφορικώς τις θέσεις τους ενώπιον του Δικαστηρίου η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η Ένωση, η Ιρλανδία και η Επιτροπή.

A — Επί του πρώτου και του τρίτου ερωτήματος

14. Με το πρώτο και τρίτο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί εάν και μέχρι ποίου βαθμού το άρθρο 21, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη την εξουσία

III — Εκτίμηση

12. Αρχικώς, θα εξετάσω τα ερωτήματα που άπτονται του άρθρου 21, παράγραφος 3, της

3 — Βλ., π.χ., απόφαση της 30ής Απριλίου 1986, συνεκδικασθείσες υποθέσεις 209/84 έως 213/84, *Asjes* κ.λπ. (Συλλογή 1986, σ. 1425, σκέψη 12)· απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 1993, C-292/92, *Hünernmund* κ.λπ. (Συλλογή 1993, σ. I-6787, σκέψη 8)· απόφαση της 7ης Ιουλίου 1994, C-130/93, *Lamaire* (Συλλογή 1994, σ. I-3215, σκέψη 10)· απόφαση της 25ης Ιουνίου 1997, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-304/94, C-330/94, C-342/94 και C-224/95, *Tombesi* κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-3561, σκέψη 36)· απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 1998, C-410/96, *André Ambry* (Συλλογή 1998, σ. I-7875, σκέψη 19)· απόφαση της 3ης Μαΐου 2001, C-28/99, *Verdonck* κ.λπ. (Συλλογή 2001, σ. I-3399, σκέψη 28)· απόφαση της 12ης Ιουλίου 2001, C-399/98, *Ordine degli Architetti* κ.λπ. (Συλλογή 2001, σ. I-5409, σκέψη 48)· απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 2001, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-285/99 και C-286/99, *Lombardini* και *Mantovani* (Συλλογή 2001, σ. I-9233, σκέψη 27), και απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2003, C-151/02, *Jaeger* (Συλλογή 2003, σ. I-8389, σκέψη 43).

να καταστήσουν ένα πρόσωπο αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ με ένα άλλο.

15. Η Ένωση ισχυρίζεται ότι το άρθρο 21, παράγραφος 3, επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέψουν αλληλέγγυο και εις ολόκληρον ευθύνη, η εξουσία αυτή όμως πρέπει να αποτελεί αντικείμενο συστατικής ερμηνείας. Σύμφωνα με την Ένωση, το άρθρο 21, παράγραφος 3, παρέχει στα κράτη μέλη εξουσία να επιβάλλουν αλληλέγγυο και εις ολόκληρο ευθύνη μόνο σε περιπτώσεις στις οποίες το άρθρο 21, παράγραφος 1, και 21, παράγραφος 2, προσδιορίζουν ζεύγη ατόμων τα οποία μπορεί να καταστούν αλληλεγγύως υπόχρεα. Συναφώς, η Ένωση παραπέμπει στις τέσσερις περιπτώσεις που διαλαμβάνονται στο άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερο εδάφιο, στο άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ', στο άρθρο 21, παράγραφος 2, στοιχείο α', και στο άρθρο 21, παράγραφος 2, στοιχείο β'. Η Ένωση υποστηρίζει επιπλέον ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου όταν επιλέγουν να θεσπίσουν εις ολόκληρον ευθύνη κατά το άρθρο 21, παράγραφος 3.

16. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι το άρθρο 21, παράγραφος 3, επιτρέπει στα κράτη μέλη να ορίζουν ότι οποιοδήποτε πρόσωπο μπορεί να καταστεί αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ με κάθε πρόσωπο καθιστάμενο υπόχρεο κατά το άρθρο 21, παράγραφοι 1 ή 2, με μόνη επιφύλαξη τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου. Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η πρώτη περίοδος του άρθρου 21, παράγραφος 3, αναφέρεται σε όλες τις

διαλαμβανόμενες στο άρθρο 21, παράγραφοι 1 και 2, περιπτώσεις και όχι σε ορισμένες μόνο εξ αυτών. Η Πορτογαλική Κυβέρνηση, η Ιρλανδία, η Κυπριακή Κυβέρνηση και η Επιτροπή έχουν την ίδια άποψη με το Ηνωμένο Βασίλειο.

17. Η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι νομοθετική ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 18 του Finance Act δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας, διότι αυτή δεν αφορά την [κανονική] είσπραξη του ΦΠΑ αλλά την εκ των υστέρων είσπραξη του του. Συναφώς, η Ολλανδική Κυβέρνηση παραπέμπει, μεταξύ άλλων, στη διάταξη του Δικαστηρίου επί της υποθέσεως C-395/02, Transport Service, με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι στα κράτη μέλη εναπόκειται, κατ' αρχήν, να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες είναι δυνατή η εκ των υστέρων είσπραξη του ΦΠΑ εκ μέρους των αρμόδιων φορολογικών αρχών, τηρουμένων όμως των ορίων που θέτει το κοινοτικό δίκαιο⁴. Παραπέμποντας, ειδικότερα, στην απόφαση επί της υποθέσεως Molenheide κ.λπ.⁵, η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, όσον αφορά την εκ των υστέρων είσπραξη οφειλών ΦΠΑ, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να προβλέπουν νομοθετικώς την εις ολόκληρον ευθύνη ενός προσώπου για την καταβολή ανεξόφλητης οφειλής ΦΠΑ άλλου προσώπου, με την επιφύλαξη των ορίων που θέτει το κοινοτικό δίκαιο, περιλαμβανομένων των αρχών της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου.

4 — Διάταξη της 3ης Μαρτίου 2004 (Συλλογή 2004, σ. I-1991, σκέψη 28).

5 — Απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, Molenheide κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-7281, σκέψη 43).

18. Θα εξετάσω καταρχάς το επιχείρημα ότι ρυθμίσεις όπως αυτή της υπό κρίση υποθέσεως δεν απαιτούν την ύπαρξη σχετικής νομικής βάσεως στην έκτη οδηγία.

19. Πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ της θεμελιώσεως της ευθύνης για την καταβολή του ΦΠΑ και των σχετικών με την εκ των υστέρων εισπραξη του ΦΠΑ ρυθμίσεων. Συνάγεται, μεταξύ άλλων, από τη απόφαση επί της υποθέσεως *Molenheide* κ.λπ., ότι τα κράτη μέλη έχουν την δυνατότητα να θεσπίζουν νομοθετικές ρυθμίσεις που αποσκοπούν στην προστασία τους από τον κίνδυνο της επιστροφής ποσών, σε περιπτώσεις στις οποίες δεν υφίστανται πραγματικές πιστώσεις ΦΠΑ⁶, όπως κανόνες που διέπουν την απόδειξη του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ⁷ ή κανόνες που εξειδικεύουν τις ενδείξεις που πρέπει να αναγράφονται σε τιμολόγια που θεμελιώνουν δικαίωμα προς έκπτωση⁸. Στην υπόθεση *Transport Service*, η οποία αφορούσε παράδοση που εσφαλμένα, αλλά κατά τα φαινόμενα με καλή πίστη, είχε τιμολογηθεί ως απαλλαγμένη ΦΠΑ, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι στα κράτη μέλη εναπόκειται να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες είναι δυνατή η εκ των υστέρων εισπραξη του ΦΠΑ εκ μέρους των φορολογικών αρχών, δεδομένου ότι η έκτη οδηγία δεν περιέχει καμία σχετική με το ζήτημα αυτό πρόβλεψη⁹. Εντούτοις, αυτή η νομολογία αφορά μόνο την εκ των υστέρων επιβολή και

είσπραξη του ΦΠΑ. Η θεμελίωση ευθύνης για την καταβολή ΦΠΑ —ζήτημα που λογικά προηγείται αυτού της εκ των υστέρων επιβολής ή εισπράξεως— αναφέρεται ρητά στο άρθρο 21 της έκτης οδηγίας. Ως προς τη θεμελίωση της ευθύνης, τα κράτη μέλη οφείλουν, συνεπώς, να τηρούν αυστηρά τους εναρμονισμένους κανόνες που θεσπίστηκαν με την οδηγία. Στρέφομαι επομένως στα σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 21, παράγραφος 3, επιχειρήματα.

20. Το άρθρο 21, παράγραφος 3, ορίζει ότι «[σ]τις περιπτώσεις που προβλέπονται στις παραγράφους 1 και 2, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο του φόρου είναι αλληλεγύως υπεύθυνο για την καταβολή του φόρου».

21. Κατά τη γνώμη μου, ο ισχυρισμός της Ενώσεως ότι το άρθρο 21, παράγραφος 3, αναφέρεται απλώς σε ορισμένες από τις περιπτώσεις που καλύπτει το άρθρο 21, παράγραφοι 1 και 2, είναι εσφαλμένος. Το γράμμα του άρθρου 21, παράγραφος 3, δεν υποδηλώνει τίποτε το σχετικό προς την κατεύθυνση αυτή. Ούτε η ερμηνεία του άρθρου 21, παράγραφος 3, στην οποία προβαίνει η Ένωση αποτελεί απόρροια του συστήματος της οδηγίας περί ΦΠΑ. Βεβαίως, το άρθρο 21, παράγραφος 3, προβλέπει εξαίρεση από τη γενική αρχή ότι πρέπει να υπάρχει ένας μόνο υπόχρεος καταβολής φόρου ανά είδος συναλλαγής, αλλά αυτή η εξαίρεση υφίσταται προκειμένου να διασφαλισθεί η εισπραξη φόρων και

6 — Προπαρατεθείσα απόφαση *Molenheide* κ.λπ., σκέψη 41, και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Fennelly επί της ίδιας υποθέσεως, σημείο 39.

7 — Όπως στην *Molenheide*. Βλ. επίσης απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1996, C-85/95, *Reisdorf* (Συλλογή 1996, σ. I-6257, σκέψη 29).

8 — Απόφαση της 14ης Ιουλίου 1988, συνεκδικασθείσες υποθέσεις 123/87 και 330/87, *Jeunehomme* κ.λπ. (Συλλογή 1988, σ. 4517, σκέψη 16).

9 — Προπαρατεθείσα διάταξη, σκέψη 27. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η αρχή της ουδετερότητας του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να προβαίνουν στην εκ των υστέρων επιβολή φόρου προστιθεμένης αξίας σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος κακώς προέβη σε έκδοση τιμολογίου παραδόσεως αγαθών προβλέποντας απαλλαγή από τον φόρο αυτό.

να αποτρέπονται καταχρήσεις, σκοποί οι οποίοι αναγνωρίζονται και ενθαρρύνονται από την έκτη οδηγία¹⁰.

22. Η Ένωση ισχυρίζεται ότι η συστατική ερμηνεία του άρθρου 21, παράγραφος 3, στην οποία προβαίνει, ενισχύεται από το ιστορικό της θεσπίσεως του άρθρου 21. Πράγματι, προ της εκδόσεως της οδηγίας 2000/65, η οποία εισήγαγε το άρθρο 21, παράγραφος 3, στην ισχύουσα μορφή του, η δυνατότητα να καταστεί άλλο πρόσωπο υπόχρεο καταβολής ΦΠΑ ήταν μάλλον πιο περιορισμένη¹¹. Πάντως, κατά τη γνώμη μου, αυτό δεν συνιστά επαρκή λόγο για να ερμηνευθεί το άρθρο 21, παράγραφος 3, κατά τρόπο αντίθετο προς το προφανές νόημά του, δηλαδή ότι η φράση «στις περιπτώσεις που προβλέπονται στις παραγράφους 1 και 2» αναφέρεται σε όλες τις διαλαμβανόμενες στο άρθρο 21, παράγραφος 1 και 2, περιπτώσεις.

10 — Βλ., σε ό,τι αφορά το σκοπό της αποτροπής καταχρήσεων, τις προτάσεις μου επί των υποθέσεων C-255/02, Halifax, C-419/02, BUPA, και C-223/03, University of Huddersfield, συγκεκριμένα σημείο 73 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

11 — Επί παραδείγματι, το άρθρο 21, παράγραφος 1, σημείο β', της έκτης οδηγίας, προ της τελευταίας τροποποίησής του, προέβλεπε ότι ο παρέχων υπηρεσία ήταν δυνατό να καταστεί αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνος στην περίπτωση παροχής άυλων υπηρεσιών, ενώ το άρθρο 21, παράγραφος 1, σημείο γ', δεν ανέφερε τη δυνατότητα αλληλεγγύου και εις ολόκληρον ευθύνης προκειμένου περί προσώπου που αναγράφει το φόρο προστιθεμένης αξίας σε τιμολόγιο. Πάντως, η δυνατότητα επιβολής αλληλεγγύου ευθύνης προβλεπόταν ρητώς από το άρθρο 21, παράγραφος 1, σημείο α', προκειμένου περί προσώπων υπόχρεων καταβολής όταν η φορολογητέα προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πραγματοποιούνταν από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στο εξωτερικό. Βλ. επίσης: Terra, B. and Kajus, J., «Directive 2000/65/EC on the Determination of the Person Liable for Payment of VAT; Representation Rules Simplified», *International VAT Monitor*, τόμος 11, αριθ. 6 (2000), σ. 272-273. Οι ως άνω συγγραφείς παραπέμπουν στην ένατη αιτιολογική σκέψη του προοιμίου της οδηγίας 2000/65, σύμφωνα με την οποία τα κράτη μέλη να μπορούν να συνεχίσουν να λαμβάνουν μέτρα που θα προβλέπονταν ότι ένα πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο του φόρου είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο για την πληρωμή του φόρου. Εξ αυτού συνάγουν ότι το άρθρο 21, παράγραφος 3, δεν στόχευε να επεκτείνει τη δυνατότητα να καταστεί υπεύθυνο άλλο πρόσωπο. Κατά την άποψή μου, εντούτοις, η αιτιολογική σκέψη πρέπει να ερμηνευθεί, γενικότερα, ως ένδειξη κατατείνουσα στο ότι το άρθρο 21 συνεχίζει να επιτρέπει την επιβολή αλληλεγγύου και εις ολόκληρον ευθύνης και ότι, σε κάθε περίπτωση, η τροποποίηση δεν αποσκοπούσε στο να περιορίσει τη δυνατότητα αυτή.

23. Φυσικά, αυτό δεν σημαίνει ότι, κατά το κοινοτικό δίκαιο, οι φορολογικές αρχές διαθέτουν απεριόριστη διακριτική ευχέρεια να επιβάλλουν αλληλέγγυο και εις ολόκληρον ευθύνη για την καταβολή του ΦΠΑ. Κατά την εφαρμογή των διατάξεων της έκτης οδηγίας, οι εθνικές αρχές οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου¹². Μεταξύ αυτών συγκαταλέγονται, όπως ορθώς παρατηρεί το αιτούν δικαστήριο, οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας.

24. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτεί τα μέτρα που λαμβάνονται κατά το άρθρο 21, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας να είναι σαφή και οι ενδιαφερόμενοι να μπορούν να προβλέψουν την εφαρμογή τους¹³, ενώ η αρχή της αναλογικότητας απαιτεί τα μέτρα αυτά να είναι κατάλληλα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού¹⁴.

25. Στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, το εθνικό δικαστήριο θα πρέπει να σταθμίσει μεταξύ της ανάγκης να διασφαλισθεί η είσπραξη του ΦΠΑ και του συμφέροντος να διασφαλισθεί ότι η συνήθης ροή του εμπορίου δεν δυσχεραίνεται αδικαιολογήτως εξαιτίας της επαπειλούμενης ευθύνης εκ της μη καταβολής ΦΠΑ για την οποία υπόχρεος ήταν άλλο πρόσωπο.

12 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 26ης Απριλίου 1988, 316/86, Krücken (Συλλογή 1988, σ. 2213, σκέψη 22).

13 — Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 1984, 70/83, Kloppenburg (Συλλογή 1984, σ. 1075, σκέψη 11), και απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-17/01, Sudholz (Συλλογή 2004, σ. I-4243).

14 — Π.χ., προπαρατεθείσα απόφαση Molenheide κ.λπ., σκέψη 47.

26. Η Ένωση υποστηρίζει ότι τα τεκμήρια του άρθρου 77Α, εδάφιο 6, του VAT Act 1994, αντιβαίνουν στις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου διότι είναι εξαιρετικά δυσχερές να προσδιορισθεί η τιμή ελεύθερης αγοράς στις αγορές κινητών τηλεφώνων και μονάδων ηλεκτρονικών υπολογιστών και επομένως να αναγνωρισθεί ότι μια προσφορά υπολείπεται της οικείας τιμής ελεύθερης αγοράς. Κατά την Ένωση, η καθιέρωση της εις ολόκληρον ευθύνης όλων των επιχειρήσεων που συμμετέχουν στην ίδια αλυσίδα διανομής, ιδίως όταν η ευθύνη αυτή θεμελιώνεται σε τεκμήρια σχετικά με την τιμή προηγούμενων παραδόσεων, εισάγει οικονομικούς κινδύνους απαράδεκτους για τους επενδυτές. Στην πράξη είναι αδύνατο για έναν έμπορο να διερευνήσει μια αλυσίδα διανομής πέραν των αμέσων πελατών και προμηθευτών του. Κατά συνέπεια, οι έμποροι δεν μπορούν να προστατέψουν τον εαυτό τους επαρκώς, ανεξαρτήτως του κατά πόσον επέδειξαν δέουσα επιμέλεια και μολονότι ενδέχεται να μην έχουν διαπράξει ουδεμία παράβαση.

27. Κατά τη γνώμη μου, τα κράτη μέλη μπορούν, κατά την έκτη οδηγία, να καταστήσουν ένα πρόσωπο υπόχρεο καταβολής ΦΠΑ όταν, κατά το χρόνο της σχετικής πράξεως, γνώριζε ή όφειλε ευλόγως να γνωρίζει ότι ο ΦΠΑ δεν επρόκειτο να καταβληθεί στο πλαίσιο της αλυσίδας διανομής¹⁵. Οι εθνικές φορολογικές αρχές μπορούν συναφώς να βασισθούν σε τεκμή-

ρια τέτοιας γνώσεως. Πάντως, τα τεκμήρια αυτά δεν πρέπει να οδηγήσουν de facto στη θέσπιση ενός συστήματος αντικειμενικής ευθύνης.

28. Ως εκ τούτου, τα τεκμήρια απάτης περί τον ΦΠΑ πρέπει να απορρέουν από περιστάσεις, ενδεικτικές απάτης περί τον ΦΠΑ, περί των οποίων ευλόγως μπορεί να υποθεθεί ότι έλαβαν γνώση οι έμποροι. Τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλουν στους εμπόρους καθήκον επαγρυπνήσεως και αμοιβαίας ενημερώσεως ως προς την προέλευση των αγαθών που εμπορεύονται. Ωστόσο, αυτό το καθήκον δεν πρέπει αποτελέσει υπερβολικά επαχθές βάρος για τους εμπόρους που λαμβάνουν όλες τις αναγκαίες προφυλάξεις για να διασφαλίσουν ότι εμπορεύονται με καλή πίστη.

29. Επιπλέον, τα τεκμήρια πρέπει να είναι μαχητά, χωρίς να απαιτείται η απόδειξη στοιχείων που θα είναι εξαιρετικά δυσχερές για τους εμπόρους¹⁶.

30. Εάν αυτές οι προϋποθέσεις δεν πληρούνται, η προσφυγή σε τεκμήρια ενδέχεται να περιορίσει την αποτελεσματικότητα της αρχής ότι ένα πρόσωπο μπορεί να καταστεί υπόχρεο καταβολής ΦΠΑ μόνον όταν γνω-

15 — Βλ., κατ' αναλογία, τις προτάσεις μου επί των συνεκδικαζομένων υποθέσεων C-354/03, C-355/03 και C-484/03, Ορτίγκεν κ.λπ., σημείο 41 (εκκρεμείς ενώπιον του Δικαστηρίου).

16 — Προπαρατεθείσα απόφαση Molenheide κ.λπ., σκέψη 52 και, κατ' αναλογία, απόφαση της 14ης Ιουλίου 2005, C-435/03, British American Tobacco (Συλλογή 2005, σ. I-7077, σκέψη 28), και προτάσεις μου επί της υποθέσεως αυτής, σημείο 17.

ριζε ή όφειλε ευλόγως να γνωρίζει ότι ο ΦΠΑ δεν επρόκειτο να καταβληθεί. Αυτό θα κατέληγε στη θέσπιση αντικειμενικής ευθύνης δια της πλαγίας οδού.

31. Η εκτίμηση περί του συστήματος τεκμηρίων του άρθρου 77Α, εδάφιο 6, του VAT Act 1994, λαμβανομένων υπόψη αυτών των κριτηρίων, απόκειται στο εθνικό δικαστήριο, καθήκον του οποίου είναι να εξετάσει εάν οι επίμαχοι εθνικοί κανόνες και πρακτική είναι συμβατοί με το κοινοτικό δίκαιο¹⁷.

B — Επί του δευτέρου και τετάρτου ερωτήματος

32. Δια του δευτέρου και τετάρτου ερωτήματός του το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί εάν και σε ποία έκταση επιτρέπεται το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας στα κράτη μέλη να επιβάλλουν αλληλέγγυο και εις ολόκληρον ευθύνη και εάν το άρθρο 22, παράγραφος 8, επιτρέπεται στα κράτη μέλη να απαιτήσουν από πρόσωπο άλλο του υπόχρεου τη σύσταση ασφάλειας για την καταβολή του φόρου.

33. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ισχυρίζεται ότι, ακόμη και αν η δυνατότητα θεσπίσεως διατάξεων για την επιβολή αλληλεγγύου και εις ολόκληρον ευθύνης δεν

μπορεί να στηριχθεί στο άρθρο 21, το άρθρο 22, παράγραφος 8, παρέχει τέτοια δυνατότητα. Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου η διάταξη αυτή επιτρέπει στα κράτη μέλη να ορίσουν ότι οποιοδήποτε πρόσωπο μπορεί να καταστεί αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ μαζί με το πρόσωπο που ορίζεται ως υπόχρεο κατά το άρθρο 21, παράγραφος 1 ή παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, ή να προβλέψουν ότι ένα πρόσωπο μπορεί να υποχρεωθεί να συστήσει ασφάλεια για τον ΦΠΑ που οφείλει άλλος, υπό τον όρο ότι οι οικείες διατάξεις κρίνονται αναγκαίες για την επακριβή είσπραξη του ΦΠΑ και την αποτροπή φοροδιαφυγής και ότι συμμορφώνονται με τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου.

34. Η Ένωση υποστηρίζει, αντιθέτως, ότι το άρθρο 22, παράγραφος 8, δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη τη λήψη μέτρων που επιβάλλουν υποχρεώσεις σε οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο από το υποκείμενο σε φόρο όπως αυτό ορίζεται κατά το άρθρο 21 της οδηγίας αυτής.

35. Η Ιρλανδική Κυβέρνηση, υιοθετώντας παρόμοια οπτική γωνία, υποστηρίζει ότι το άρθρο 22, παράγραφος 8, δεν μπορεί να αποτελέσει αφ' εαυτού τη νομική βάση της αλληλεγγύου και εις ολόκληρον ευθύνης. Επιτρέπεται στα κράτη μέλη, με την επιφύλαξη των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου, να προβλέψουν ότι οποιοδήποτε πρόσωπο ορίζεται ως υπόχρεος καταβολής ΦΠΑ κατά το άρθρο 21, παράγραφος 3, μπορεί να υποχρεωθεί κατά το άρθρο 22, παράγραφος 8, να συστήσει ασφάλεια για τον φόρο που οφείλει άλλο πρόσωπο. Η Πορτογαλική και η Κυπριακή Κυβέρνηση υποστηρίζουν κατ' ουσίαν την άποψη αυτή.

17 — Βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσα απόφαση Molenheide κ.λπ., σκέψη 49, και την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3 νομολογία.

36. Η Επιτροπή, ομοίως, ισχυρίζεται ότι το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να επεκτείνουν την ευθύνη για την καταβολή του ΦΠΑ σε πρόσωπα που δεν ορίζονται ως υπόχρεοι καταβολής κατά το άρθρο 21 της οδηγίας αυτής. Ούτε το άρθρο 22, παράγραφος 8, επιτρέπει αφ' εαυτού στα κράτη μέλη να προβλέψουν ότι ένα πρόσωπο μπορεί να υποχρεωθεί να συστήσει ασφάλεια για την καταβολή του ΦΠΑ που άλλο πρόσωπο οφείλει. 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 το άρθρο 22, παράγραφος 7, καθιστούν πλέον δυνατή την επιβολή σε πρόσωπο που ορίστηκε ως αλληλέγγυος και εις ολόκληρον υπεύθυνο της υποχρέωσης συστάσεως ασφαλείας για τα οφειλόμενα ποσά, με την επιφύλαξη των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου.

37. Συμφωνώ με αυτή την ανάλυση. Το άρθρο 22, παράγραφος 8, επιτρέπει στα κράτη μέλη να «προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και την αποφυγή της φοροδιαφυγής». Εντούτοις, η διάταξη αυτή δεν θεσπίζει ευθύνη καταβολής φόρου που να μην προβλέπεται ήδη σε άλλο σημείο της έκτης οδηγίας. Η θέσπιση της ευθύνης καταβολής ΦΠΑ αποτελεί αντικείμενο του άρθρου 21 της οδηγίας. Το άρθρο 22 της οδηγίας προβλέπει ειδικές υποχρεώσεις διοικητικής φύσεως προκειμένου περί τοιούτως υπόχρεων προσώπων και το άρθρο 22, παράγραφος 8, επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν σε αυτά τα πρόσωπα άλλες

υποχρεώσεις πέραν αυτών που ρητώς θεσπίζονται στις προηγούμενες παραγράφους του άρθρου 22¹⁸. Επομένως, η θέσπιση αλληλέγγυου και εις ολόκληρον ευθύνης μπορεί να θεμελιώνεται μόνο στο άρθρο 21, παράγραφος 3, ενώ οι διοικητικής φύσεως υποχρεώσεις που επιφέρει μια τέτοια ευθύνη απορρέουν από το άρθρο 22. Συναφώς, η Επιτροπή ορθώς επεσήμανε ότι το άρθρο 22, παράγραφος 7, απαιτεί από τα κράτη τη λήψη των αναγκαίων μέτρων για να διασφαλισθεί ότι τα πρόσωπα που καθίστανται αλληλέγγυος και εις ολόκληρον υπεύθυνα για την καταβολή του ΦΠΑ κατά το άρθρο 21, παράγραφος 3, πρόκειται να συμμορφωθούν με τις υποχρεώσεις που επιβάλλονται με το άρθρο 22. Το άρθρο 22, παράγραφοι 7 και 8, επιτρέπει συνεπώς στα κράτη μέλη να υποχρεώνουν οποιοδήποτε πρόσωπο ορίζεται ως υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ κατά το άρθρο 21, παράγραφος 3, να συστήσει ασφάλεια για την καταβολή. Εντούτοις, το άρθρο 22, παράγραφος 8, δεν αποτελεί νομική βάση για την επέκταση της ευθύνης για την καταβολή του ΦΠΑ, ούτε η διάταξη αυτή επιτρέπει στα κράτη μέλη να απαιτούν από πρόσωπο που δεν είναι υπόχρεο για την καταβολή του ΦΠΑ κατά το άρθρο 21 τη σύσταση ασφαλείας για την καταβολή ΦΠΑ οφειλομένου από άλλο πρόσωπο.

Γ — Επί του πέμπτου ερωτήματος

38. Κατόπιν της απαντήσεως στα προηγούμενα ερωτήματα δεν είναι, κατά τη γνώμη μου, αναγκαίο να εξετασθεί χωριστά το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα.

¹⁸ — Βλ. επίσης την προπαρατεθείσα απόφαση Reisdorf, σκέψη 27.

IV — Πρόταση

39. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα τις ακόλουθες απαντήσεις:

- 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, επιτρέπει 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, της ίδιας οδηγίας, υπό τη μόνη επιφύλαξη των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου, όπως η αρχή της αναλογικότητας και η αρχή της ασφάλειας δικαίου.

Λαμβανομένων υπόψη των αρχών αυτών, ένα πρόσωπο μπορεί να καταστεί αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ όταν, κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της συναλλαγής, γνώριζε ή όφειλε ευλόγως να γνωρίζει ότι ο ΦΠΑ δεν επρόκειτο να καταβληθεί στο πλαίσιο της αλυσίδας διανομής. Οι εθνικές φορολογικές αρχές μπορούν συναφώς να βασισθούν σε τεκμήρια, υπό τον όρο ότι αυτά τα τεκμήρια είναι μαχητά και απορρέουν από περιστάσεις, ενδεικτικές απάτης περί τον ΦΠΑ, τις οποίες είναι δυνατό να αναμένεται ότι γνωρίζουν οι έμποροι ή για τις οποίες ευλόγως μπορεί να απαιτείται από αυτούς να ενημερωθούν.

- 2) Το άρθρο 22, παράγραφος 8, της ίδιας οδηγίας δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να ορίζουν ότι οποιοδήποτε πρόσωπο μπορεί να καταστεί αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ με τον οφειλέτη του φόρου κατά το άρθρο 21, παράγραφος 1 ή παράγραφος 2, της οδηγίας, και ούτε το άρθρο 22, παράγραφος 8, επιτρέπει στα κράτη μέλη να απαιτούν από πρόσωπο που δεν είναι υπόχρεο για την καταβολή του ΦΠΑ κατά το άρθρο 21 της οδηγίας τη σύσταση ασφάλειας για την καταβολή ΦΠΑ οφειλομένου από άλλο πρόσωπο.