



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 20ής Μαΐου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 205 – Υπόχρεοι έναντι του Δημοσίου για την καταβολή του ΦΠΑ – Αλληλέγγυα ευθύνη του λήπτη φορολογητέας παράδοσης αγαθών ο οποίος εν γνώσει του ότι ο υπόχρεος δεν επρόκειτο να καταβάλει τον ΦΠΑ άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου – Υποχρέωση του λήπτη τέτοιας παράδοσης να καταβάλλει τον μη αποδοθέντα από τον υπόχρεο ΦΠΑ και τους τόκους υπερημερίας που προκύπτουν εξαιτίας της μη απόδοσης του εν λόγω φόρου από τον υπόχρεο»

Στην υπόθεση C-4/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Βουλγαρία) με απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 7 Ιανουαρίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

«ALTI» OOD

κατά

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot, πρόεδρο τμήματος, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan (εισηγητή) και N. Jääskinen, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, εκπροσωπούμενος από τον G. Arnaudov,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

- η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις L. Zaharieva και E. Petranova,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις A. Armenia και Y. Marinova,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 14ης Ιανουαρίου 2021,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 205 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, και διορθωτικό ΕΕ 2018, L 329, σ. 53).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο της διαφοράς μεταξύ της «ALTI» OOD και του Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (διευθυντή της Διεύθυνσης «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισης», αρμόδιου για το Plovdiv, της Κεντρικής Διοικήσεως της Εθνικής Υπηρεσίας Δημόσιων Εσόδων, Βουλγαρία) (στο εξής: διευθυντής), με αντικείμενο την αλληλέγγυα ευθύνη της ALTI για την καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και των αναλογούντων τόκων υπερημερίας.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199β και το άρθρο 202.»
- 4 Τα άρθρα 194 έως 200 και 202 έως 204 της οδηγίας ορίζουν, κατ' ουσίαν, ότι άλλα πρόσωπα, πλην του υποκειμένου στον φόρο που πραγματοποιεί παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών μπορούν ή και πρέπει να θεωρηθούν υπόχρεα για την καταβολή του ΦΠΑ.
- 5 Το άρθρο 205 της οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Στις περιπτώσεις που προβλέπονται στα άρθρα 193 έως 200 και στα άρθρα 202, 203 και 204, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο του φόρου είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ.»

Το βουλγαρικό δίκαιο

- 6 Το άρθρο 177 του *Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost* (νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας) (DV αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), το οποίο φέρει τον τίτλο «Ευθύνη σε περίπτωση καταχρηστικής πρακτικής», ορίζει τα εξής:

«(1) Ο υποκείμενος στον ΦΠΑ ο οποίος είναι λήπτης της φορολογητέας παραδόσεως αγαθών ευθύνεται για την καταβολή του οφειλόμενου από άλλον υποκείμενο και μη καταβληθέντος φόρου, εφόσον έχει ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως που συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με τον οφειλόμενο και μη καταβληθέντα φόρο.

(2) Ο υποκείμενος στον φόρο υπέχει ευθύνη κατά την παράγραφο 1 εφόσον γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι δεν θα καταβληθεί ο οφειλόμενος φόρος, γεγονός που τα ελεγκτικά όργανα πρέπει να αποδείξουν δεόντως σύμφωνα με τα άρθρα 117 έως 120 του *Danachno – osiguriteln protsesualen kodeks* (κώδικα φορολογικών διαδικασιών και διαδικασιών κοινωνικής ασφάλισης).

(3) Για τους σκοπούς της παραγράφου 2, η γνώση αυτή τεκμαίρεται εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

1. ο οφειλόμενος φόρος, κατά την έννοια της παραγράφου 1, δεν έχει καταβληθεί, κατ' ουσίαν, από οποιονδήποτε από τους προηγούμενους προμηθευτές του φορολογητέου αγαθού ή παρέχοντες την φορολογητέα υπηρεσία, είτε υπό την ίδια μορφή είτε υπό τροποποιημένη ή επεξεργασμένη μορφή, για οποιαδήποτε φορολογική περίοδο·

2. η φορολογητέα παράδοση είναι εικονική ή παράνομη ή έγινε σε τιμή που αποκλίνει σημαντικά από την τιμή της αγοράς.

(4) Η κατά την παράγραφο 1 ευθύνη δεν συνδέεται με την κτήση συγκεκριμένου πλεονεκτήματος λόγω της μη καταβολής του οφειλόμενου φόρου.

(5) Υπό τις προϋποθέσεις των παραγράφων 2 και 3, υπέχει επίσης ευθύνη ο προηγούμενος προμηθευτής του υποκείμενου στον φόρο που οφείλει τον μη καταβληθέντα φόρο.

(6) Στις περιπτώσεις των παραγράφων 1 και 2, ευθύνεται ο υποκείμενος στον φόρο που είναι ο άμεσος λήπτης της παραδόσεως για την οποία δεν καταβλήθηκε ο οφειλόμενος φόρος και, όταν η είσπραξη δεν πραγματοποιείται, ευθύνεται κάθε μεταγενέστερος λήπτης στην αλυσίδα των παραδόσεων.

(7) Η παράγραφος 6 εφαρμόζεται επίσης τηρουμένων των αναλογιών στους προηγούμενους προμηθευτές.»

- 7 Το άρθρο 14 του κώδικα φορολογικών διαδικασιών και διαδικασιών κοινωνικής ασφάλισης (DV αριθ. 105, της 29ης Δεκεμβρίου 2005) προβλέπει τα εξής:

«Υπόχρεα είναι τα φυσικά και νομικά πρόσωπα τα οποία

1. οφείλουν φόρους ή υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφάλισης·

2. υποχρεούνται σε παρακράτηση και καταβολή φόρων και υποχρεωτικών εισφορών κοινωνικής ασφάλισης·

3. ευθύνονται για τις οφειλές των προσώπων που αναφέρονται στα σημεία 1 και 2.»

8 Το άρθρο 16 του εν λόγω κώδικα προβλέπει τα εξής:

«(1) Υπόχρεο βάσει του άρθρου 14, σημείο 3, είναι πρόσωπο το οποίο, στις προβλεπόμενες από τον νόμο περιπτώσεις, έχει την υποχρέωση να καταβάλει τον [ΦΠΑ] ή την υποχρεωτική εισφορά κοινωνικής ασφάλισης του οφειλέτη του φόρου ή της εισφοράς ή προσώπου το οποίο υποχρεούται σε παρακράτηση και καταβολή των φόρων ή των υποχρεωτικών εισφορών κοινωνικής ασφάλισης που δεν καταβλήθηκαν εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας.

(2) Τα υπόχρεα βάσει του άρθρου 14, σημείο 3, πρόσωπα υπόκεινται στους κανόνες που καθορίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις προσώπου που έχει την ικανότητα να είναι διάδικος στις διαδικασίες υπό την έννοια του παρόντος κώδικα.

(3) Ο υπόχρεος βάσει του άρθρου 14, σημείο 3, ευθύνεται και για τους φόρους και τις υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, τους τόκους και τα έξοδα είσπραξης.»

9 Το άρθρο 121 του Zakon za zadalzheniata i dogovorite (νόμου περί ενοχικών σχέσεων και συμβάσεων) (DV αριθ. 275, της 22ας Νοεμβρίου 1950) προβλέπει τα εξής:

«Εκτός αν άλλως ορίζει ο νόμος, ενοχή εις ολόκληρον μεταξύ δύο ή περισσότερων οφειλετών υπάρχει μόνον εφόσον τούτο έχει συμφωνηθεί.»

10 Το άρθρο 122 του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«Ο δανειστής έχει το δικαίωμα να απαιτήσει την εκπλήρωση ολόκληρης της παροχής κατά την προτίμησή του από οποιονδήποτε συνοφειλέτη.

Η δικαστική επιδίωξη εναντίον ενός εκ των οφειλετών εις ολόκληρον δεν θίγει το δικαίωμα του δανειστή να στραφεί κατά των λοιπών.»

11 Το άρθρο 126 του εν λόγω νόμου προβλέπει τα εξής:

«Εάν υπαίτιος για τη μη εκπλήρωση της παροχής είναι ένας μόνον οφειλέτης, ο δανειστής μπορεί να απαιτήσει από αυτόν την πλήρη αποκατάσταση της ζημίας που υπέστη λόγω της μη εκπλήρωσης.

Οι υπόλοιποι οφειλέτες ευθύνονται από κοινού και εις ολόκληρον μόνο για την αξία της αρχικής οφειλής.

Η υπερημερία ενός από τους οφειλέτες εις ολόκληρον δεν ενεργεί κατά των λοιπών.»

- 12 Το άρθρο 1 του *Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania* (νόμου περί τόκων επί φόρων, τελών και άλλων συναφών απαιτήσεων του Δημοσίου) (DV αριθ. 91, της 12ης Νοεμβρίου 1957) ορίζει τα εξής:

«Φόροι, τέλη, εκπτώσεις κερδών, εισφορές στον προϋπολογισμό και άλλες συναφείς απαιτήσεις του Δημοσίου που δεν καταβλήθηκαν εντός των προθεσμιών για την οικειοθελή καταβολή, δεν παρακρατήθηκαν ή παρακρατήθηκαν αλλά δεν καταβλήθηκαν εμπροθέσμως εισπράττονται με τον νόμιμο τόκο.

Με τον ίδιο τόκο εισπράττονται και οι εισφορές υποχρεωτικής ασφαλίσεως αγαθών [οι οποίες δεν καταβλήθηκαν] εντός της προθεσμίας που προβλέπεται για την οικειοθελή καταβολή.

Δεν γεννάται οφειλή από τόκους επί τόκων και τόκους επί προστίμων.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 13 Η ALTI είναι βουλγαρική εταιρία περιορισμένης ευθύνης. Κατά το έτος 2014, προμηθεύτηκε από τη «FOTOMAG» EOOD, βουλγαρική μονοπρόσωπη εταιρία περιορισμένης ευθύνης, μία θεριζοαλωνιστική μηχανή, ένα τρακτέρ και μία πλατφόρμα μεταφοράς (στο εξής: γεωργικά μηχανήματα), τα οποία η τελευταία είχε προμηθευτεί από εταιρία εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο και τα οποία αποτελούσαν ενδοκοινοτική απόκτηση. Για την παράδοση των γεωργικών μηχανημάτων στην ALTI, η FOTOMAG εξέδωσε τρία τιμολόγια, στα οποία συμπεριέλαβε και τον αναλογούντα ΦΠΑ. Η ALTI, αφού εξόφλησε τα τιμολόγια, άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ και συμπεριέλαβε τα σχετικά ποσά στις δηλώσεις της για τις φορολογικές περιόδους των μηνών Απριλίου και Ιουνίου 2014.
- 14 Στο πλαίσιο διαδικασίας διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατά της FOTOMAG, οι βουλγαρικές φορολογικές αρχές διαπίστωσαν, με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου της 27ης Ιουνίου 2016, ότι η εν λόγω εταιρία δεν είχε αποδώσει το σύνολο σχεδόν του ΦΠΑ τον οποίο είχε δηλώσει βάσει των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και τον οποίο είχε συμπεριλάβει στα τιμολόγια που είχε εκδώσει για την ALTI.
- 15 Στο πλαίσιο διαδικασίας διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατά της ALTI, οι ως άνω αρχές διαπίστωσαν ότι η ALTI και η FOTOMAG είχαν αναθέσει στο ίδιο πρόσωπο την τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων, τη διαχείριση των τραπεζικών τους λογαριασμών και την υποβολή των δηλώσεων ΦΠΑ, ότι η απόκτηση των γεωργικών μηχανημάτων από τη FOTOMAG είχε χρηματοδοτηθεί από τρίτη εταιρία της οποίας μέτοχοι ήταν οι διαχειριστές της FOTOMAG και της ALTI και ότι την οργάνωση της μεταφοράς της θεριζοαλωνιστικής μηχανής από το Ηνωμένο Βασίλειο είχε αναλάβει διαχειριστής και εκπρόσωπος της ALTI μέσω τρίτης εταιρίας. Οι ανωτέρω διαπιστώσεις οδήγησαν τις φορολογικές αρχές στο συμπέρασμα ότι η ίδια η ALTI είχε μεθοδεύσει την απόκτηση των γεωργικών μηχανημάτων από τη FOTOMAG ως ενδοκοινοτική απόκτηση προκειμένου να χρεωθεί παρανόμως ο ΦΠΑ, γνωρίζοντας ότι η FOTOMAG δεν επρόκειτο να καταβάλει τον αναγραφόμενο επί των τριών ως άνω τιμολογίων ΦΠΑ. Οι ίδιες φορολογικές αρχές έκριναν περαιτέρω ότι, δεδομένου ότι η συναλλαγή μεταξύ της FOTOMAG και της ALTI σκοπό είχε την καταστράτηγηση του νόμου, κατά την έννοια του άρθρου 177, παράγραφος 3, σημείο 2, του νόμου περί ΦΠΑ, η ALTI όφειλε να γνωρίζει ότι η FOTOMAG δεν επρόκειτο να αποδώσει τον ΦΠΑ, υπό την έννοια της εν λόγω διάταξης.

- 16 Υπό τις περιστάσεις αυτές, οι βουλγαρικές φορολογικές αρχές κατέστησαν την εν λόγω εταιρία αλληλεγγύως υπεύθυνη για την καταβολή του μη αποδοθέντος από την FOTOMAG ΦΠΑ, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177, παράγραφος 3, σημείο 2, του νόμου περί ΦΠΑ, εκδίδοντας τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου της 23ης Φεβρουαρίου 2018 κατά της ALTI, η οποία τροποποιήθηκε με τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου της 6ης Μαρτίου 2018.
- 17 Η ALTI άσκησε διοικητική προσφυγή ενώπιον του διευθυντή, υποστηρίζοντας, μεταξύ άλλων, ότι δεν συνέτρεχε η υποκειμενική προϋπόθεση του άρθρου 177, παράγραφος 3, σημείο 2, του νόμου περί ΦΠΑ, ότι δηλαδή η ALTI όφειλε να γνωρίζει ότι η FOTOMAG δεν επρόκειτο να καταβάλει τον ΦΠΑ.
- 18 Η διοικητική προσφυγή απορρίφθηκε από τον διευθυντή και η ALTI προσέφυγε στο Administrativen sad – Plovdiv (διοικητικό πρωτοδικείο του Plovdiv, Βουλγαρία). Με απόφαση της 22ας Μαρτίου 2019, το εν λόγω δικαστήριο απέρριψε ως αβάσιμη την προσφυγή της ALTI κατά της διορθωτικής πράξης επιβολής φόρου.
- 19 Το Administrativen sad – Plovdiv (διοικητικό πρωτοδικείο του Plovdiv) έκρινε ότι από τα στοιχεία που συνελέγησαν στο πλαίσιο της δίκης προέκυπτε ότι η ALTI όφειλε να γνωρίζει ότι η FOTOMAG δεν επρόκειτο να εκπληρώσει την φορολογική της υποχρέωση, ήτοι να εξοφλήσει τον ΦΠΑ. Συναφώς, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι οι σχέσεις μεταξύ της ALTI και της FOTOMAG υπερέβαιναν στην ουσία το πλαίσιο των συνήθων επαγγελματικών σχέσεων, ότι η FOTOMAG ουδέποτε είχε ασκήσει δραστηριότητες σχετικές με την πώληση γεωργικών μηχανημάτων και ουδεμία εμπειρία είχε στον τομέα αυτόν, ότι ο εκτελεστικός διευθυντής και ο μέτοχος της τρίτης εταιρίας η οποία είχε δανειοδοτήσει τη FOTOMAG για την αγορά των γεωργικών μηχανημάτων ήταν, αντιστοίχως, ο διαχειριστής της ALTI και ο διαχειριστής της FOTOMAG και ότι τα εμβάσματα μεταξύ των τραπεζικών λογαριασμών της ALTI, της FOTOMAG και της τρίτης αυτής εταιρίας είχαν πραγματοποιηθεί από το ίδιο πρόσωπο, το οποίο τηρούσε τα λογιστικά βιβλία της ALTI, της FOTOMAG και της εταιρίας που είχε αναλάβει τις διαπραγματεύσεις για τη μεταφορά των γεωργικών μηχανημάτων από το Ηνωμένο Βασίλειο και το οποίο είχε υποβάλει τις φορολογικές δηλώσεις της ALTI και της FOTOMAG. Το ίδιο δικαστήριο έκρινε ότι οι σχέσεις μεταξύ της ALTI και της FOTOMAG στόχο είχαν την καταστρατήγηση του νόμου και ότι, κατ' εφαρμογήν των διατάξεων του άρθρου 177, παράγραφος 3, σημείο 2, του νόμου περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 16, παράγραφος 3, του κώδικα φορολογικών διαδικασιών και διαδικασιών κοινωνικής ασφάλισης, η ALTI υποχρεούτο να καταβάλει όχι μόνον την κύρια φορολογική οφειλή, αλλά και τους τόκους υπερημερίας που προέκυψαν εξαιτίας της μη καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο.
- 20 Η ALTI προσέβαλε την απόφαση του Administrativen sad – Plovdiv (διοικητικού πρωτοδικείου του Plovdiv) ενώπιον του Varhoven administrativen sad (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Βουλγαρία).
- 21 Με την αίτηση αναιρέσεώς της, η ALTI ισχυρίζεται, μεταξύ άλλων, ότι σύμφωνα με τη νομολογία των βουλγαρικών δικαστηρίων είναι μεν δυνατόν, βάσει του άρθρου 177, παράγραφος 3, σημείο 2, του νόμου περί ΦΠΑ, να στοιχειοθετηθεί ευθύνη του λήπτη φορολογητέας παράδοσης αγαθών εφόσον αυτός έχει ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης σε σχέση με τον οφειλόμενο και μη αποδοθέντα από τον προμηθευτή φόρο, η ευθύνη όμως αυτή δεν περιλαμβάνει τους τόκους υπερημερίας που προκύπτουν εξαιτίας της μη καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο.

- 22 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, βάσει του άρθρου 177, παράγραφος 3, σημείο 2, του νόμου περί ΦΠΑ, ο λήπτης φορολογητέας παράδοσης αγαθών ευθύνεται για την καταβολή του οφειλόμενου και μη αποδοθέντος από άλλο πρόσωπο φόρου εφόσον έχει ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με τον οφειλόμενο και μη καταβληθέντα ΦΠΑ, αλλά η αλληλέγγυα αυτή ευθύνη ενεργοποιείται εφόσον ο λήπτης γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι ο φόρος δεν επρόκειτο να καταβληθεί. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η διάταξη αυτή συνάδει προς το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112, όπως προκύπτει, μεταξύ άλλων, από την απόφαση της 11ης Μαΐου 2006, Federation of Technological Industries κ.λπ. (C-384/04, EU:C:2006:309).
- 23 Ο Βούλγαρος νομοθέτης, ωστόσο, κατά τον καθορισμό της έκτασης της αλληλέγγυας αυτής ευθύνης, δεν προέβλεψε ρητώς στο άρθρο 177 του νόμου περί ΦΠΑ ότι ο λήπτης φορολογητέας παράδοσης αγαθών δεν ευθύνεται μόνο για τον μη αποδοθέντα φόρο, αλλά και για τους τόκους υπερημερίας από την ημερομηνία κατά την οποία η φορολογική οφειλή κατέστη ληξιπρόθεσμη. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η υποχρέωση αυτή θα μπορούσε, ωστόσο, να συναχθεί από το άρθρο 16, παράγραφος 3, του κώδικα φορολογικών διαδικασιών και διαδικασιών κοινωνικής ασφάλισης, παρότι το βουλγαρικό Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο έχει εκδώσει αντιφατικές αποφάσεις ως προς το ζήτημα αυτό. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο εξηγεί ότι ζητεί διευκρινίσεις ως προς το ζήτημα κατά πόσον το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112 και η αρχή της αναλογικότητας αντιτίθενται σε νομικό καθεστώς αλληλέγγυας ευθύνης βάσει του οποίου ο αλληλεγγύως υπεύθυνος ευθύνεται και για τους τόκους υπερημερίας που προκύπτουν εξαιτίας της μη καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο και, ως εκ τούτου, σε εθνική ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 16, παράγραφος 3, του εν λόγω κώδικα.
- 24 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχουν το άρθρο 205 της οδηγίας [2006/112] 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 λόγω υπερημερίας, για το ποσό των νομίμων τόκων επί της κύριας οφειλής, για το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία έναρξης της υπερημερίας του υπόχρεου έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης επιβολής φόρου με την οποία διαπιστώνεται η αλληλέγγυα ευθύνη ή, αντιστοίχως, έως την ημερομηνία καταβολής της οφειλής;
- 2) Έχουν το άρθρο 205 της οδηγίας [2006/112] και η αρχή της αναλογικότητας την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική διάταξη όπως αυτή του άρθρου 16, παράγραφος 3, του [κώδικα φορολογικών διαδικασιών και διαδικασιών κοινωνικής ασφάλισης], κατά την οποία η ευθύνη τρίτου για μη καταβληθέντες φόρους από τον υποκείμενο σε αυτούς περιλαμβάνει τόσο τους εν λόγω φόρους όσο και τους τόκους;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 25 Με τα δύο προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση βάσει της

οποίας το πρόσωπο που ορίζεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο, κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου, βαρύνεται, πέραν του ποσού του ΦΠΑ το οποίο δεν κατέβαλε ο υπόχρεος του φόρου, και με την καταβολή των τόκων υπερημερίας επί του οφειλόμενου από τον υπόχρεο ποσού.

26. Επισημαίνεται συναφώς ότι, κατά το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112, στις περιπτώσεις που προβλέπονται στα άρθρα 193 έως 200 και 202 έως 204 αυτής, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο του φόρου είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ.
27. Σύμφωνα και με το αντικείμενο των διατάξεων του τμήματος 1 του κεφαλαίου 1 του τίτλου XI της οδηγίας 2006/112, το οποίο φέρει τον τίτλο «Υπόχρεοι του φόρου έναντι του δημοσίου», τα άρθρα της 193 έως 200 και 202 έως 204 ορίζουν τα υπόχρεα έναντι του Δημοσίου πρόσωπα για την καταβολή του ΦΠΑ. Μολονότι το άρθρο 193 της οδηγίας ορίζει, ως γενικό κανόνα, ότι ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, η ίδια διάταξη διευκρινίζει, ωστόσο, ότι στις προβλεπόμενες στα άρθρα 194 έως 199β και 202 περιπτώσεις άλλα πρόσωπα μπορούν ή πρέπει να καθίστανται υπόχρεα.
28. Από τη συστηματική ερμηνεία των άρθρων 193 έως 205 της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι το άρθρο 205 αυτής εντάσσεται στο πλαίσιο ενός συνόλου διατάξεων, αντικείμενο των οποίων είναι ο προσδιορισμός του υπόχρεου σε καταβολή του ΦΠΑ, αναλόγως της εκάστοτε περιπτώσεως. Στο πλαίσιο αυτό, οι εν λόγω διατάξεις στόχο έχουν να διασφαλίσουν ότι το Δημόσιο εισπράττει με αποτελεσματικό τρόπο τον ΦΠΑ από το πλέον κατάλληλο, λαμβανομένης υπόψη της εκάστοτε περίπτωσης, πρόσωπο, ιδίως όταν οι αντισυμβαλλόμενοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο ίδιο κράτος μέλος ή όταν η υποκείμενη σε ΦΠΑ συναλλαγή αφορά πράξεις των οποίων η ιδιαιτερότητα επιβάλλει να προσδιοριστεί ως υπόχρεος πρόσωπο διαφορετικό από εκείνο που προβλέπεται στο άρθρο 193 της οδηγίας.
29. Κατά συνέπεια, το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112 παρέχει, κατ' αρχήν, στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να θεσπίσουν μέτρα για την αποτελεσματικότερη είσπραξη του ΦΠΑ, βάσει των οποίων καθίσταται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή του εν λόγω φόρου πρόσωπο διαφορετικό από εκείνο που είναι κανονικά υπόχρεο βάσει των άρθρων 193 έως 200 και 202 έως 204 της οδηγίας.
30. Η ερμηνεία αυτή επιρρωννύεται εξάλλου από την απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2011, *Vlaamse Olieemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, σκέψη 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/115/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2001 (ΕΕ 2002, L 15, σ. 24), διάταξη η οποία είναι αντίστοιχη του άρθρου 205 της οδηγίας 2006/112.
31. Δεδομένου, ωστόσο, ότι το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112 δεν προσδιορίζει επακριβώς ούτε τα πρόσωπα τα οποία τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν ως αλληλεγγύως υπεύθυνα ούτε τις περιπτώσεις στις οποίες μπορεί να συμβαίνει αυτό, εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν τις προϋποθέσεις και τους όρους για τη θεμελίωση της προβλεπόμενης στο εν λόγω άρθρο αλληλέγγυας ευθύνης.

- 32 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, κατά την άσκηση τέτοιου είδους εξουσίας, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της έννομης τάξεως της Ένωσης, στις οποίες περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 33 Ειδικότερα, όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα κράτη μέλη οφείλουν να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία, ενώ καθιστούν δυνατή την πραγματική επίτευξη του σκοπού του εσωτερικού δικαίου, θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές που θέτει η οικεία νομοθεσία της Ένωσης. Έτσι, καίτοι είναι θεμιτό με τα μέτρα που θεσπίζονται από τα κράτη μέλη να επιδιώκεται η κατά το δυνατόν πιο αποτελεσματική διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου Ταμείου, παρά ταύτα τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του ορίου που είναι αναγκαίο προς τούτο (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, σκέψεις 21 και 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 34 Υπό αυτές τις συνθήκες, η άσκηση από τα κράτη μέλη της ευχέρειάς τους να ορίζουν ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο διαφορετικό από τον υπόχρεο, προκειμένου να διασφαλίζουν την αποτελεσματική είσπραξη του φόρου, πρέπει να δικαιολογείται από την πραγματική ή/και νομική σχέση με την οποία συνδέονται τα δύο πρόσωπα, λαμβανομένης υπόψη και της αρχής της ασφάλειας δικαίου και της αρχής της αναλογικότητας. Συγκεκριμένα, εναπόκειται στα κράτη μέλη να προσδιορίζουν τις ειδικές περιστάσεις υπό τις οποίες πρόσωπο όπως αυτό προς το οποίο πραγματοποιείται φορολογητέα παράδοση πρέπει να καθίσταται αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του οφειλόμενου από τον αντισυμβαλλόμενο του φόρο, παρά το γεγονός ότι έχει ήδη καταβάλει τον φόρο διά της εξοφλήσεως του τιμήματος.
- 35 Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται ότι η πάταξη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η νομοθεσία της Ένωσης σχετικά με το κοινό σύστημα ΦΠΑ και ότι η αρχή της απαγορεύσεως της καταχρήσεως δικαιώματος συνεπάγεται την απαγόρευση των καθαρώς τεχνικών σχημάτων, τα οποία δεν έχουν πραγματική οικονομική υπόσταση και μεθοδεύονται με μόνο σκοπό την απόσπαση φορολογικού πλεονεκτήματος (πρβλ. απόφαση της 20ής Ιουνίου 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψη 46).
- 36 Το δικαστήριο έχει κρίνει ότι το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112 επιτρέπει σε κράτος μέλος να καθιστά ένα πρόσωπο αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπόχρεο για την καταβολή του ΦΠΑ, εφόσον το εν λόγω πρόσωπο, κατά τον χρόνο της φορολογητέας παραδόσεως, γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι ο φόρος που αναλογεί στην πράξη αυτή, ή σε προηγούμενη ή επόμενη πράξη, δεν θα καταβληθεί, και να βασίζεται συναφώς σε τεκμήρια, υπό την προϋπόθεση ότι τα τεκμήρια δεν έχουν ως αποτέλεσμα να καθίσταται ουσιαστικά αδύνατο ή εξαιρετικά δυσχερές για τον υποκείμενο στον φόρο να τα ανατρέψει διά αποδείξεως του αντιθέτου και, ως εκ τούτου, να οδηγούν στη θέσπιση ενός συστήματος αντικειμενικής ευθύνης, το οποίο θα έβαινε πέραν του αναγκαίου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου μέτρου. 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 καταχρηστική πρακτική ή απάτη πρέπει να μπορούν να εμπιστεύονται τη 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 (πρβλ. απόφαση της 11ης Μαΐου 2006, *Federation of Technological Industries* κ.λπ., C-384/04, EU:C:2006:309, σκέψεις 32 και 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 37 Το Δικαστήριο έχει κρίνει επίσης ότι η περίπτωση ότι το πρόσωπο που δεν είναι ο υπόχρεος του φόρου ενήργησε καλόπιστα επιδεικνύοντας την επιμέλεια προσεκτικού επιχειρηματία, ότι έλαβε κάθε εύλογο μέτρο εντός των ορίων των δυνατοτήτων του και ότι αποκλείεται η συμμετοχή του σε καταχρηστική πρακτική ή σε φοροδιαφυγή αποτελούν στοιχεία που πρέπει να ληφθούν υπόψη για να καθοριστεί η δυνατότητα να θεωρηθεί το πρόσωπο αυτό αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνο για την καταβολή του οφειλομένου ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 38 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το άρθρο 177 του νόμου περί ΦΠΑ, το οποίο φέρει τον τίτλο «Ευθύνη σε περίπτωση καταχρηστικής πρακτικής», προβλέπει στην παράγραφο 2 ότι ένα πρόσωπο πρέπει να καθίσταται αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του φόρου εφόσον άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης, ενώ γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι ο υπόχρεος δεν προτίθετο να καταβάλει τον φόρο, στην περίπτωση δε αυτή τα ελεγκτικά όργανα φέρουν το βάρος αποδείξεως της συνδρομής των εν λόγω στοιχείων. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει επίσης ότι το άρθρο 177, παράγραφος 3, σημείο 2, του νόμου ορίζει ότι, προκειμένου να ισχύσει το ως άνω τεκμήριο, ότι δηλαδή το οικείο πρόσωπο όφειλε να γνωρίζει ότι ο υπόχρεος δεν είχε την πρόθεση να καταβάλει τον οφειλόμενο φόρο, δεν αρκεί μόνον το πραγματικό γεγονός της μη καταβολής του φόρου από οποιονδήποτε από τους προηγούμενους προμηθευτές, αλλά πρέπει και η φορολογητέα παράδοση να είναι εικονική, παράνομη ή να έγινε σε τιμή που αποκλίνει σημαντικά από την τιμή της αγοράς.
- 39 Πλην όμως, τόσο από την απόφαση περί παραπομπής όσο και από τις γραπτές παρατηρήσεις της Βουλγαρικής Κυβέρνησης προκύπτει ότι το τεκμήριο αυτό είναι μαχητό. Από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει περαιτέρω ότι δεν είναι ουσιαστικά αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής η ανατροπή του τεκμηρίου. Ωστόσο, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει ότι το οικείο πρόσωπο έχει τη δυνατότητα, προς τον σκοπό αυτόν, να αποδείξει την καλή του πίστη.
- 40 Υπό τις συνθήκες αυτές, δέον να ληφθεί υπόψη, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, ότι μια διάταξη όπως αυτή του άρθρου 177 του νόμου περί ΦΠΑ πληροί τις απαιτήσεις που αφορούν την εφαρμογή του άρθρου 205 της οδηγίας 2006/112, όπως αυτές υπομνήσθηκαν στις σκέψεις 36 και 37 της παρούσας αποφάσεως.
- 41 Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι τα αναφερόμενα στο άρθρο 177 του νόμου περί ΦΠΑ πρόσωπα δύνανται μεν, βάσει της διάταξης αυτής, να καθίστανται αλληλεγγύως υπεύθυνα μόνον για την καταβολή του ΦΠΑ, εντούτοις, βάσει του άρθρου 16, παράγραφος 3, του κώδικα φορολογικών διαδικασιών και διαδικασιών κοινωνικής ασφαλίσεως, τα ίδια αυτά πρόσωπα δύνανται να καθίστανται υπεύθυνα και για την καταβολή των τόκων υπερημερίας που προκύπτουν εξαιτίας της μη καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο.
- 42 Συναφώς, επισημαίνεται ότι παρά το γεγονός ότι, σύμφωνα με το γράμμα του άρθρου 205 της οδηγίας 2006/112, η αλληλέγγυα ευθύνη αφορά μόνον την καταβολή του ΦΠΑ, η ίδια αυτή διάταξη δεν αποκλείει τη δυνατότητα των κρατών μελών να υποχρεώνουν τον αλληλεγγύως υπεύθυνο να καταβάλλει το σύνολο των στοιχείων που συνδέονται με τον φόρο αυτόν, όπως τους τόκους υπερημερίας που προκύπτουν εξαιτίας της μη καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο. Ωστόσο, θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να διευρύνουν το νομικό καθεστώς της αλληλέγγυας ευθύνης κατά τρόπο ώστε να περιλαμβάνει και τα ως άνω

στοιχεία, εκτός εάν τούτο δικαιολογείται με βάση τους σκοπούς που εξυπηρετεί το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112 και συνάδει, όπως υπενθυμίζεται στη σκέψη 32 της παρούσας αποφάσεως, με τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας.

- 43 Συναφώς, δέον να ληφθεί υπόψη ότι εφόσον ένας εθνικός κανόνας δικαίου, ο οποίος επιβάλλει στον αλληλεγγύως υπεύθυνο την υποχρέωση να καταβάλλει τους τόκους υπερημερίας που προκύπτουν από την κύρια οφειλή, καθιστά δυνατή την καταπολέμηση καταχρηστικών πρακτικών που αφορούν τον ΦΠΑ, ο κανόνας αυτός συμβάλλει και στην επίτευξη του στόχου τον οποίο εξυπηρετεί το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112 όσον αφορά τη διασφάλιση της αποτελεσματικής είσπραξης του ΦΠΑ από το Δημόσιο. Εξάλλου, δεδομένου ότι προϋπόθεση για την εφαρμογή ενός τέτοιου κανόνα αποτελεί η απόδειξη του ότι ο αντισυμβαλλόμενος του υπόχρεου, ενώ γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι ο τελευταίος δεν επρόκειτο να καταβάλει τον οφειλόμενο φόρο, άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης, το να καθίσταται ο εν λόγω αντισυμβαλλόμενος –ο οποίος με την εκούσια συμμετοχή του σε καταχρηστική πρακτική που αφορά τον ΦΠΑ θεωρείται ότι συγκατατίθεται εξ αρχής στη δόλια πρόθεση του υπόχρεου να μην καταβάλει τον οφειλόμενο φόρο– υπεύθυνος για τα αποτελέσματα που συνδέονται με την καθυστέρηση καταβολής του φόρου, για την οποία φέρει εν μέρει και ο ίδιος την ευθύνη, φαίνεται να συνάδει τόσο με την αρχή της αναλογικότητας όσο και με την αρχή της ασφάλειας δικαίου.
- 44 Μια τέτοια προσέγγιση συνάδει εξάλλου και με τον σκοπό που εξυπηρετεί το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112, όπως περιγράφεται στις σκέψεις 28 και 29 της παρούσας αποφάσεως, ο οποίος συνίσταται στη δυνατότητα των κρατών μελών να διασφαλίζουν ότι το Δημόσιο εισπράττει με αποτελεσματικό τρόπο τον ΦΠΑ από τα πλέον κατάλληλα, λαμβανομένης υπόψη της κάθε περίπτωσης, πρόσωπα. Όμως, στην περίπτωση καταχρηστικής πρακτικής που αφορά τον ΦΠΑ, όπως είναι η περιγραφόμενη στην επίμαχη εθνική ρύθμιση της κύριας δίκης, πρέπει, για λόγους αποτελεσματικότητας, να παρέχεται στο Δημόσιο η δυνατότητα να εισπράττει τον οφειλόμενο φόρο και το σύνολο των στοιχείων που συνδέονται με αυτόν από κάθε αντισυμβαλλόμενο ο οποίος συμμετείχε στην καταχρηστική πρακτική.
- 45 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112, ερμηνευόμενο υπό το φως της αρχής της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας το πρόσωπο που καθίσταται αλληλεγγύως υπεύθυνο, κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου, οφείλει να καταβάλλει, πέραν του ποσού του ΦΠΑ το οποίο δεν απέδωσε ο υπόχρεος του φόρου, και τους τόκους υπερημερίας που οφείλει ο υπόχρεος επί του ποσού αυτού, εφόσον έχει αποδειχθεί ότι το εν λόγω πρόσωπο άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης μολοντί γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι ο υπόχρεος δεν επρόκειτο να καταβάλει τον φόρο.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 46 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόδιοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ερμηνευόμενο υπό το φως της αρχής της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας το πρόσωπο που καθίσταται αλληλεγγύως υπεύθυνο, κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου, οφείλει να καταβάλλει, πέραν του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) το οποίο δεν απέδωσε ο υπόχρεος του φόρου, και τους τόκους υπερημερίας που οφείλει ο υπόχρεος επί του ποσού αυτού, εφόσον έχει αποδειχθεί ότι το εν λόγω πρόσωπο άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης μολονότι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι ο υπόχρεος δεν επρόκειτο να καταβάλει τον φόρο.

(υπογραφές)