Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 2ας Ιουνίου 2022[1]

Υπόθεση C-1/21

MC

κατά

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

[αίτηση του Administrativen sad Veliko Tarnovo
(διοικητικού πρωτοδικείου του Veliko Tarnovo, Βουλγαρία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογική νομοθεσία – Φόρος προστιθεμένης αξίας – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Εθνική νομοθεσία προβλέπουσα την εις ολόκληρον ευθύνη του διευθύνοντος συμβούλου εταιρίας όταν αυτός, ενεργώντας κακόπιστα, στερεί από την εταιρία περιουσιακά στοιχεία, με αποτέλεσμα η εταιρία να αδυνατεί να εξοφλήσει τις φορολογικές οφειλές της (μεταξύ των οποίων και οφειλές ΦΠΑ) – Ευθύνη και για τόκους που οφείλονται από την εταιρία – Πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης – Αρχή της αναλογικότητας»

I. Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως θέτει εκ νέου με νέα μορφή ένα γνωστό ζήτημα που αφορά την αρμοδιότητα. Συνιστά η προβλεπόμενη στη γενική φορολογική νομοθεσία εις ολόκληρον ευθύνη φυσικού προσώπου (το οποίο δεν υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας) για φορολογικές οφειλές και τόκους που βαρύνουν άλλο πρόσωπο εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, σε σχέση με την οποία πιθανώς η οδηγία ΦΠΑ ή άλλο ενωσιακό νομοθέτημα να περιέχει ορισμένες απαιτήσεις; Ή αποτελεί η εις ολόκληρον ευθύνη προσώπου το οποίο κακόπιστα συνέβαλε στην αδυναμία άλλου προσώπου να ανταποκριθεί στην υποχρέωσή του για πληρωμή φόρων εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας αμιγώς εθνική διαδικαστική ρύθμιση που αποσκοπεί στη διασφάλιση των φορολογικών εσόδων και δεν επηρεάζεται από το δίκαιο της Ένωσης;

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2. Το ζήτημα αυτό θυμίζει κάπως το αντικείμενο της πολύκροτης[2] αποφάσεως Åkerberg Fransson[3], με την οποία ποινική καταδίκη υποκείμενου στον ΦΠΑ για φοροδιαφυγή που αφορούσε τον εν λόγω φόρο κρίθηκε ότι αποτελούσε εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης. Εντούτοις, το υπό κρίση ζήτημα στην προκειμένη περίπτωση είναι ευρύτερο.

3. Και τούτο διότι, στην υπό κρίση υπόθεση, δεν πρόκειται για την ευθύνη υποκειμένου σε ΦΠΑ, αλλά για ευθύνη προσώπου *μη* υποκειμένου σε αυτόν. Μάλιστα το εν λόγω πρόσωπο δεν απέφυγε το ίδιο την καταβολή ΦΠΑ, αλλά, ως διευθύνων σύμβουλος, αύξησε προδήλως ανάρμοστα το ύψος του μισθού που λάμβανε από την εταιρία, στερώντας από αυτήν περιουσιακά στοιχεία. Ως εκ τούτου, η εταιρία δεν δύναται μέχρι σήμερα να εξυπηρετήσει πλήρως και εμπροθέσμως τα χρέη της (μεταξύ των οποίων και τον οφειλόμενο ΦΠΑ και τους σχετικούς τόκους).

4. Εμπίπτει η γενική εις ολόκληρον ευθύνη οργάνου λόγω συμπεριφοράς που ζημιώνει την εταιρία (ένα είδος απιστίας) στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ και, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενωσιακής νομοθεσίας ήδη για τον λόγο ότι εξαιτίας αυτής της συμπεριφοράς η εταιρία αδυνατούσε να εξοφλήσει, μεταξύ άλλων, εμπροθέσμως και πλήρως τον οφειλόμενο ΦΠΑ και τους σχετικούς τόκους; Με άλλα λόγια: ποια είναι τα όρια του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης όταν εμμέσως μόνον συνδέεται με την είσπραξη του ΦΠΑ;

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

5. Από απόψεως ενωσιακού δικαίου, το νομικό πλαίσιο αποτελεί η οδηγία 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας[4] (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), η Σύμβαση η οποία υπεγράφη στις Βρυξέλλες στις 26 Ιουλίου 1995 βάσει του άρθρου Κ.3 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων[5] (στο εξής: Σύμβαση ΠΟΣ) και το άρθρο 325 ΣΛΕΕ.

1. Πρωτογενές δίκαιο

6. Κατά το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, «[η] Ένωση και τα κράτη μέλη καταπολεμούν την απάτη ή οιαδήποτε άλλη παράνομη δραστηριότητα κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, λαμβάνοντας σύμφωνα με το παρόν άρθρο μέτρα τα οποία θα έχουν αποτρεπτικό χαρακτήρα και θα προσφέρουν αποτελεσματική προστασία στα κράτη μέλη καθώς και στα θεσμικά και λοιπά όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης».

7. Το άρθρο 352, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ ορίζει ότι «[τ]α κράτη μέλη λαμβάνουν τα ίδια μέτρα καταπολέμησης της απάτης κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης με εκείνα που λαμβάνουν για την καταπολέμηση της απάτης κατά των ιδίων οικονομικών συμφερόντων».

[2] Βλ., για παράδειγμα, τις παρατηρήσεις του Bundesverfassungsgericht (Ομοσπονδιακού Συνταγματικού Δικαστηρίου, Γερμανία, στο εξής: BVerfG), απόφαση της 24ης Απριλίου 2013, Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, σκέψη 91). Έντονη κριτική ασκείται και από τον Widmann, W., *Geltung der EU-Grundrechte-Charta bei der Sanktion mehrwertsteuerlicher Verfehlungen*, Umsatzsteuer-Rundschau 2014, σ. 5 (σ. 6 και 7).

[3] Απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013 (C-617/10, EU:C:2013:105).

[4] Οδηγία του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως ίσχυε κατά το έτος της διαφοράς (2014).

[5] ΕΕ 1995, C 316, σ. 48 επ.

2. Η Σύμβαση ΠΟΣ

8. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της Συμβάσεως ΠΟΣ, το οποίο φέρει τον τίτλο «Γενικότητες», ορίζει τα εξής:

«Για τους σκοπούς της παρούσας σύμβασης, απάτη εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων [της Ένωσης] συνιστά:

[…]

β) όσον αφορά τα έσοδα, κάθε εκ προθέσεως πράξη ή παράλειψη σχετικά με:

– τη χρήση ή την υποβολή πλαστών, ανακριβών ή ελλιπών δηλώσεων ή εγγράφων, με αποτέλεσμα την παράνομη μείωση των πόρων του γενικού προϋπολογισμού [της Ένωσης] ή των προϋπολογισμών των οποίων η διαχείριση ασκείται από [την Ένωση] ή για λογαριασμό [της],

– την αποσιώπηση πληροφοριών κατά παράβαση ειδικής υποχρέωσης, με τα αυτά αποτελέσματα,

– την μη κατά προορισμόν χρήση ενός νόμιμα αποκτηθέντος πλεονεκτήματος με τα αυτά αποτελέσματα.»

9. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της Σύμβασης αυτής, το οποίο φέρει τον τίτλο «Κυρώσεις», προβλέπει τα εξής:

«Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε οι αναφερόμενες στο άρθρο 1 συμπεριφορές, καθώς και η συνέργεια, η ηθική αυτουργία και η απόπειρα που συνδέονται με αυτές να επισύρουν αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές ποινικές κυρώσεις, που να περιλαμβάνουν, τουλάχιστον στις περιπτώσεις βαρείας απάτης, στερητικές της ελευθερίας ποινές για τις οποίες χωρεί ενδεχομένως έκδοση. Ως βαρεία θεωρείται κάθε απάτη που αφορά ένα συγκεκριμένο ελάχιστο ποσό, οριζόμενο από τα κράτη μέλη και μη δυνάμενο να υπερβεί τα 50 000 [ευρώ].»

10. Το άρθρο 9 της Σύμβασης αυτής, το οποίο φέρει τον τίτλο «Εσωτερικές διατάξεις», προβλέπει τα εξής:

«Καμία διάταξη της παρούσας σύμβασης δεν κωλύει τα κράτη μέλη να υιοθετήσουν εσωτερικές διατάξεις πέραν των υποχρεώσεων που απορρέουν από αυτήν.»

3. Η οδηγία ΦΠΑ

11. Το άρθρο 205 της οδηγίας ΦΠΑ 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.»

12. Στα μνημονευόμενα άρθρα του τίτλου XI (κεφάλαιο 1) προβλέπεται η υποχρέωση καταβολής και η φορολογική επιβάρυνση των «υποκείμενων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκείμενων στον φόρο». Στα εν λόγω άρθρα δεν αναφέρονται οι διευθύνοντες σύμβουλοι εταιριών ή η περίπτωση χορηγήσεως ανάρμοστα υψηλού μισθού.

13. Το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με 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 τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

Β. Το βουλγαρικό δίκαιο

14. Ο Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (κώδικας φορολογικής διαδικασίας και κοινωνικών ασφαλίσεων, στο εξής: DOPK) προβλέπει τα εξής:

15. Το άρθρο 14 του DOPK αφορά τον υπόχρεο:

«Υπόχρεα είναι τα φυσικά και νομικά πρόσωπα τα οποία:

1. υποχρεούνται στην καταβολή φόρων ή υποχρεωτικών εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως· […]»

16. Το άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK προβλέπει την ευθύνη του διοικητικού οργάνου για τη μείωση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας και ορίζει τα εξής:

«Ο διαχειριστής ή το μέλος διοικητικού οργάνου ο οποίος ή το οποίο προβαίνει σε κακόπιστες παροχές σε είδος ή σε χρήμα από τα περιουσιακά στοιχεία νομικού προσώπου που είναι οφειλέτης σύμφωνα με το άρθρο 14, σημείο 1 ή 2, οι οποίες αποτελούν συγκεκαλυμμένη διανομή κερδών ή μερισμάτων ή μεταβιβάζει περιουσιακά στοιχεία του οφειλέτη χαριστικώς ή σε τιμές σημαντικά κατώτερες της αγοραίας αξίας, με αποτέλεσμα να μειώνονται τα περιουσιακά στοιχεία του οφειλέτη και ως εκ τούτου να μην καταβάλλονται φόροι ή υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως, ευθύνεται για τις οφειλές μέχρι του ύψους των γενόμενων παροχών ή της μειώσεως των περιουσιακών στοιχείων.»

17. Το άρθρο 20 του DOPK αναφέρεται στη σειρά των πράξεων αναγκαστικής εκτελέσεως και προβλέπει τα εξής:

«Στις περιπτώσεις του άρθρου 19, η εξασφάλιση της απαιτήσεως και η αναγκαστική εκτέλεση στρέφονται κατ' αρχάς κατά της περιουσίας του οφειλέτη ο οποίος ευθύνεται για τη φορολογική οφειλή ή την οφειλή κοινωνικής ασφαλίσεως.»

18. Το άρθρο 21, παράγραφος 3, του DOPK περιλαμβάνει ρυθμίσεις σχετικά με τον παρεπόμενο χαρακτήρα της αλληλέγγυας ευθύνης προς την κύρια ευθύνη και ορίζει τα εξής:

«Η ευθύνη των τρίτων παύει να υφίσταται, όταν η οφειλή που έχει διαπιστωθεί με οριστική πράξη αποσβέννυται. Στην περίπτωση αυτή τα καταβληθέντα ποσά επιστρέφονται σύμφωνα με τη διαδικασία του πρώτου μέρους του κεφαλαίου 16.»

19. Ο Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας) προσδιορίζει τον υποκείμενο στον φόρο στο άρθρο 3, παράγραφος 1:

«Θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως του σκοπού και των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.»

20. Το άρθρο 89, παράγραφος 1, του ίδιου νόμου προβλέπει το χρονικό σημείο κατά το οποίο πρέπει να καταβάλλεται ο φόρος:

«Αν για το εν λόγω χρονικό διάστημα προκύπτει αποτέλεσμα με τη μορφή φόρου που πρέπει να καταβληθεί, ο εγγεγραμμένος στο σχετικό μητρώο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο εντός της προθεσμίας για την υποβολή της δηλώσεως ΦΠΑ για την εν λόγω φορολογική περίοδο στον λογαριασμό της αρμόδιας Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (περιφερειακής διευθύνσεως της Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων) υπέρ του Δημοσίου.»

21. Ο Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (νόμος περί των τόκων επί φόρων, τελών και άλλων συναφών απαιτήσεων του Δημοσίου) προβλέπει στο άρθρο 1, παράγραφος 1, την υποχρέωση καταβολής τόκων:

«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.»

22. Κατά το αιτούν δικαστήριο, το άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK σε συνδυασμό με το άρθρο 1 του νόμου περί των τόκων επί φόρων, τελών και άλλων συναφών απαιτήσεων του Δημοσίου δεν έχει τύχει ενιαίας ερμηνείας από τη βουλγαρική νομολογία. Μέρος της βουλγαρικής νομολογίας δέχεται ότι η ευθύνη του κακόπιστου οργάνου καλύπτει και τους τόκους, ενώ υποστηρίζεται και η άποψη ότι καλύπτεται μόνον η κύρια απαίτηση.

III. Η διαφορά της κύριας δίκης

23. Αντικείμενο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου αποτελεί η προσφυγή του MC (στο εξής: προσφεύγων) με την οποία αμφισβητεί τη νομιμότητα διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου. Με την εν λόγω πράξη ο προσφεύγων, βάσει της προσωπικής του ευθύνης, κατέστη υπεύθυνος για αλλότριες οφειλές που αφορούσαν τη φορολογική περίοδο του Δεκεμβρίου 2014. Η αλληλέγγυα ευθύνη φαίνεται να στηρίζεται σε ληξιπρόθεσμες οφειλές ΦΠΑ (πλέον τόκων) άλλου υποκειμένου στον φόρο, ήτοι της εταιρίας «ZZ» AD (στο εξής: εταιρία), της οποίας ο προσφεύγων ήταν διευθύνων σύμβουλος κατά την αντίστοιχη χρονική περίοδο.

24. Όσον αφορά την είσπραξη των ποσών που οφείλονται από την εταιρία, έχει κινηθεί διαδικασία αναγκαστικής εκτελέσεως. Στην εταιρία κοινοποιήθηκαν πολλές φορές προσκλήσεις προς οικειοθελή καταβολή, στην οποία ωστόσο αυτή ουδέποτε προέβη. Ως εκ τούτου, οι οφειλές της εταιρίας προς το Δημόσιο, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι προαναφερθέντες τόκοι επί του μη εγκαίρως καταβληθέντος ΦΠΑ, χαρακτηρίσθηκαν από την αρχή εκτελέσεως ως δυσχερώς εκτελεστές.

25. Η έγερση αξιώσεων κατά του προσφεύγοντος βασίζεται στο γεγονός ότι αυτός αύξησε επανειλημμένως την αμοιβή του χωρίς να μπορεί να αποδείξει ότι η εν λόγω αύξηση έγινε νομίμως. Ούτε ο τρόπος καταβολής της εισπραττόμενης αμοιβής ανταποκρίνεται στις νόμιμες απαιτήσεις. Τα ποσά κατατέθηκαν στον λογαριασμό του δικηγόρου της εταιρίας, ο οποίος με τη σειρά του τα μετέφερε στον λογαριασμό της συζύγου του προσφεύγοντος, στον οποίο ο προσφεύγων έχει επίσης πρόσβαση.

26. Ο προσφεύγων αμφισβητεί την απαίτηση. Το κύριο επιχείρημά του αντλείται από την έλλειψη αιτιώδους συνάφειας μεταξύ της αμοιβής που έλαβε υπό την ιδιότητά του ως διοικητικού οργάνου της υποκειμένης στον φόρο εταιρίας και της μη υπάρξεως διαθέσιμων κεφαλαίων προς εξόφληση των απαιτήσεων του Δημοσίου. Η φορολογική αρχή υποστηρίζει επί της ουσίας ότι ο προσφεύγων ως διοικητικό όργανο της υποκειμένης στον φόρο (και στον ΦΠΑ) εταιρίας είναι κακόπιστος, διότι κατά τη διάρκεια της οικείας φορολογικής περιόδου έλαβε αμοιβή ύψους που δεν αποδεικνύεται ότι είχε καθορισθεί δεόντως.

27. Το αιτούν δικαστήριο αποδέχεται για τους σκοπούς της προδικαστικής παραπομπής ότι ο προσφεύγων απαίτησε μέσω τρίτου τη μεταφορά ποσού που προερχόταν από τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας σε φυσικό πρόσωπο με το οποίο συνδεόταν ή τουλάχιστον τελούσε σε γνώση του γεγονότος αυτού, ενεργώντας κακόπιστα κατά το εθνικό δίκαιο. Λόγω της μειώσεως των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας κατά το ύψος του εν λόγω ποσού δεν καταβλήθηκαν οι ληξιπρόθεσμοι τόκοι επί του ΦΠΑ για τον Δεκέμβριο 2014. Λαμβανομένου υπόψη του προδικαστικού ερωτήματος, θεωρώ δεδομένο ότι δεν καταβλήθηκαν ούτε οι οφειλές ΦΠΑ.

28. Περαιτέρω, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η ευθύνη για τους μη καταβληθέντες φόρους δυνάμει του άρθρου 19, παράγραφος 2, του DOPK είναι εις ολόκληρον, καθώς, μολονότι γεννάται μετά τη γένεση της ευθύνης του υποκειμένου στον φόρο, εντούτοις εξακολουθεί να υφίσταται μέχρι την απόσβεση της φορολογικής οφειλής. Ωστόσο, η ευθύνη αυτή ουδόλως συνδέεται με ή μπορεί να αποδοθεί σε δόλιες ή καταχρηστικές ενέργειες του υποκειμένου στον φόρο νομικού προσώπου (ήτοι της εταιρίας) στο πλαίσιο της ανεξάρτητης οικονομικής δραστηριότητάς του.

IV. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

29. Το Administrativen sad Veliko Tarnovo (διοικητικό πρωτοδικείο του Veliko Tarnovo, Βουλγαρία), το οποίο επιλήφθηκε της προσφυγής, με διάταξη της 18ης Νοεμβρίου 2020 υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1) Έχει το άρθρο 9 της Σύμβασης που καταρτίστηκε βάσει του άρθρου Κ.3 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση, σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, σε συνδυασμό με το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, την έννοια ότι δεν αντίκειται σε αυτό εθνική ρύθμιση, όπως αυτή του άρθρου 19, παράγραφος 2, του

DOPK για τον εναρμονισμένο τομέα του ΦΠΑ, η εφαρμογή της οποίας συνεπάγεται την εκ των υστέρων στοιχειοθέτηση αλληλέγγυας ευθύνης φυσικού προσώπου μη υποκειμένου στον φόρο, το οποίο δεν είναι υπόχρεο για την καταβολή του ΦΠΑ, η κακόπιστη συμπεριφορά του οποίου οδήγησε ωστόσο στη μη καταβολή του ΦΠΑ από το υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο είναι υπόχρεο για την καταβολή του φόρου;

2) Είναι δυνατή η ερμηνεία των εν λόγω διατάξεων και η εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας κατά τρόπον ώστε να ισχύσει η ρύθμιση του άρθρου 19, παράγραφος 2, του DOPK και για τους δεδουλευμένους τόκους επί του εκπροθέσμως καταβληθέντος από τον υποκείμενο στον φόρο ΦΠΑ;

3) Αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας η ρύθμιση του άρθρου 19, παράγραφος 2, του DOPK στην περίπτωση κατά την οποία η εκπρόθεσμη καταβολή του ΦΠΑ που οδήγησε στην τοκογονία της οφειλής του ΦΠΑ δεν οφείλεται στη συμπεριφορά του μη υποκείμενου στον φόρο φυσικού προσώπου, αλλά στη συμπεριφορά άλλου προσώπου ή στην επέλευση αντικειμενικών περιστάσεων;

30. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου ο προσφεύγων, η Βουλγαρία, το Βασίλειο της Ισπανίας και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Το Δικαστήριο έκρινε ότι παρέλκει η διεξαγωγή προφορικής διαδικασίας κατά το άρθρο 76, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας.

V. Νομική εκτίμηση

31. Τα ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο αποσκοπούν στο να διευκρινισθεί εάν το δίκαιο της Ένωσης αντίκειται σε εθνική ρύθμιση στην οποία προβλέπεται η εις ολόκληρον ευθύνη φυσικού προσώπου (το οποίο δεν υπόκειται στον ΦΠΑ) εφόσον η συμπεριφορά του υπό την ιδιότητα του οργάνου νομικού προσώπου είχε ως αποτέλεσμα το εν λόγω νομικό πρόσωπο να αδυνατεί να εξοφλήσει εγκαίρως ή πλήρως τις φορολογικές οφειλές του, μεταξύ των οποίων και τις οφειλές ΦΠΑ. Στα ερωτήματα αυτά λαμβάνεται ως δεδομένο ότι η ευθύνη του μη υποκείμενου στον φόρο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης.

A. Επί της αρμοδιότητας του Δικαστηρίου

32. Στις γραπτές παρατηρήσεις της η Βουλγαρία την αμφισβητεί. Στο πλαίσιο προδικαστικής παραπομπής δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο μπορεί να ερμηνεύσει το δίκαιο της Ένωσης μόνον εντός των ορίων των αρμοδιοτήτων οι οποίες του έχουν απονεμηθεί[6]. Όταν, αντιθέτως, μια έννομη κατάσταση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο δεν έχει αρμοδιότητα να αποφανθεί επ' αυτής[7].

33. Συνεπώς, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα μόνον εφόσον η αλληλέγγυα ευθύνη που καταλογίσθηκε στο πρόσωπο του προσφεύγοντος βάσει του άρθρου 19, παράγραφος 2, του DOPK και η οποία αποτελεί αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης ερείδεται στην εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης.

[6] Αποφάσεις της 19ης Νοεμβρίου 2019, A. K. κ.λπ. (Ανεξαρτησία του πειθαρχικού τμήματος του Ανωτάτου Δικαστηρίου) (C-585/18, C-624/18 και C-625/18, EU:C:2019:982, σκέψη 77), και της 15ης Νοεμβρίου 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, σκέψη 40).

[7] Απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 22), και, στο ίδιο πνεύμα, διάταξη της 12ης Ιουλίου 2012, Currà κ.λπ. (C-466/11, EU:C:2012:465, σκέψη 26).

34. Εν προκειμένω δεν πρόκειται περί εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης υπό μορφή μεταφοράς της οδηγίας ΦΠΑ στην εθνική έννομη τάξη. Στην εθνική νομοθεσία προβλέπεται γενική παρεπόμενη ευθύνη όταν όργανο εταιρίας στερεί από αυτήν περιουσιακά στοιχεία, με αποτέλεσμα η εταιρία να αδυνατεί πλέον να εξοφλήσει εγκαίρως τις φορολογικές οφειλές της. Η ευθύνη αυτή είναι ανεξάρτητη τόσο από το είδος του φόρου για τον οποίο στοιχειοθετείται όσο και από το αν ο υπεύθυνος είναι υποκείμενος στον φόρο, είναι δε, ως εκ τούτου, ανεξάρτητη από την οδηγία ΦΠΑ.

35. Όπως όμως έχει κρίνει το Δικαστήριο, εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης υπάρχει και όταν η εφαρμογή του εθνικού δικαίου αποσκοπεί στον κολασμό μιας παραβάσεως των διατάξεων της εν λόγω οδηγίας και συνεπώς αποβλέπει στην εφαρμογή της υποχρεώσεως που η Συνθήκη επιβάλλει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν αποτελεσματικές κυρώσεις για τις συμπεριφορές που θίγουν τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης [8].

36. Ως εκ τούτου, πρέπει να εξετασθεί αν η ευθύνη του προσφεύγοντος κατά το άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK αποσκοπεί στην εκπλήρωση τέτοιας υποχρεώσεως, επιβαλλόμενης από το δίκαιο της Ένωσης. Η υποχρέωση μπορεί να απορρέει από το άρθρο 325 ΣΛΕΕ (συναφώς υπό 1), από τη Σύμβαση ΠΟΣ (συναφώς υπό 2), από το άρθρο 205 (συναφώς υπό 3) ή από το άρθρο 273 (συναφώς υπό 4) της οδηγίας ΦΠΑ.

1. Το άρθρο 325 ΣΛΕΕ

37. Κατά το άρθρο 325 ΣΛΕΕ τα κράτη μέλη είναι υποχρεωμένα να καταπολεμούν, με αποτρεπτικά και αποτελεσματικά μέτρα, τις παράνομες δραστηριότητες που θίγουν τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης. Ειδικότερα, είναι υποχρεωμένα να λαμβάνουν, για την καταπολέμηση της απάτης σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, μέτρα ίδια με εκείνα που λαμβάνουν για την καταπολέμηση της απάτης κατά των ιδίων οικονομικών συμφερόντων [9]. Τα κράτη μέλη υποχρεούνται να διασφαλίζουν την αποτελεσματική είσπραξη των ίδιων πόρων της Ένωσης. Προς τον σκοπό αυτόν, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να προβαίνουν στην είσπραξη των ποσών που αντιστοιχούν στους ίδιους πόρους που, λόγω απάτης, δεν αποδόθηκαν στον προϋπολογισμό της Ένωσης [10].

38. Στον τομέα του τελωνειακού δικαίου [11], το Δικαστήριο επέκτεινε το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 325 ΣΛΕΕ στην υποχρέωση των κρατών μελών να «λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα, προκειμένου να διασφαλίζεται η αποτελεσματική και πλήρης είσπραξη των δασμών». Ωστόσο, η απόφαση αυτή αφορούσε την παράλειψη αποτελεσματικών τελωνειακών ελέγχων, παρά την ύπαρξη του γνωστού μοντέλου τελωνειακής απάτης. Στην προκειμένη περίπτωση δεν πρόκειται περί μοντέλου απάτης στον τομέα του ΦΠΑ. Επίσης, στην υπό κρίση υπόθεση δεν είναι σαφές αν διενεργήθηκαν αποτελεσματικοί έλεγχοι του ΦΠΑ. Ομοίως, ούτε το άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK αφορά έλεγχο του ΦΠΑ.

8 Απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 28).

9 Αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 2022, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Καταπολέμηση της απάτης στον τομέα της δήλωσης δασμολογητέας αξίας χαμηλότερης της πραγματικής) (C-213/19, EU:C:2022:167, σκέψεις 208 επ.), της 14ης Οκτωβρίου 2021, Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării şi Administraţiei (C-360/20, EU:C:2021:856, σκέψη 36), και της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 26).

10 Απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 2017, M.A.S. και M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, σκέψεις 32)· πρβλ. υπό το αυτό πρίσμα την απόφαση της 7ης Απριλίου 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, σκέψη 21).

11 Απόφαση της 8ης Μαρτίου 2022, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Καταπολέμηση της απάτης στον τομέα της δήλωσης δασμολογητέας αξίας χαμηλότερης της πραγματικής) (C-213/19, EU:C:2022:167, σκέψη 211).

39. Η ευθύνη του άρθρου 19, παράγραφος 2, του DOPK δεν συνιστά επίσης μέτρο που αποσκοπεί στην καταπολέμηση άλλου είδους παράνομων πράξεων σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης. Αντιθέτως, πρόκειται περί ευθύνης για αθέμιτη μείωση των περιουσιακών στοιχείων εταιρίας με αποτέλεσμα αυτή να αδυνατεί εν συνεχεία να εξοφλήσει πλήρως ορισμένες οφειλές (φορολογικές οφειλές). Στο πλαίσιο αυτό, η ίδια η εταιρία δεν ενεργεί παράνομα, απλώς δεν είναι πλέον σε θέση να καταβάλει τους φόρους.

40. Το όργανο, ως φυσικό πρόσωπο, ενεργεί κακόπιστα (το κατά πόσον εξ αυτού και μόνον του λόγου η πράξη μπορεί να χαρακτηρισθεί παράνομη είναι μάλλον αμφίβολο) και τούτο «μόνον» σε συνάρτηση με τα οικονομικά συμφέροντα της εταιρίας, καθόσον χορήγησε στον εαυτό του ανάρμοστα υψηλή αμοιβή εις βάρος των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας. Εν πάση περιπτώσει, τη δεδομένη στιγμή δεν ενεργεί παράνομα όσον αφορά τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης. Μόνον έμμεσα και υπό περαιτέρω προϋποθέσεις, ήτοι εάν σε μεταγενέστερο στάδιο η εταιρία δεν είναι πλέον σε θέση να καταβάλει τους φόρους που τη βαρύνουν, η συμπεριφορά αυτή μπορεί να έχει επιπτώσεις στα φορολογικά έσοδα (και, συνεπώς, εμμέσως και στα έσοδα από την είσπραξη ΦΠΑ), οπότε και θα επέλθουν οι συνέπειες της ευθύνης. Η ευθύνη αυτή μπορεί, τουλάχιστον εμμέσως, να εξαλείψει τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων από ΦΠΑ.

41. Κατά τούτο διαφέρει η υπό κρίση υπόθεση από την υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Åkerberg Fransson [12]. Η έννομη συνέπεια που αναγνώρισε το Δικαστήριο στην υπόθεση αυτή, κατά την οποία οι φορολογικές κυρώσεις και η ποινική δίωξη για φοροδιαφυγή, λόγω της ανακρίβειας των στοιχείων όσον αφορά τον ΦΠΑ, συνιστούν εφαρμογή του άρθρου 325 ΣΛΕΕ [13], αναφερόταν στην έμμεση καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ. Ωστόσο, στην υπό κρίση υπόθεση η επιβολή κυρώσεων δεν αφορά απάτη για τον ΦΠΑ, αλλά κακόπιστη συμπεριφορά εις βάρος της εταιρίας (ενδεχομένως μια μορφή απιστίας). Αντιθέτως, η αλληλέγγυα ευθύνη κακόπιστου οργάνου εταιρίας που προβλέπεται στο άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK ουδεμία σχέση έχει με την υποχρέωση των κρατών μελών που απορρέει από το άρθρο 325 ΣΛΕΕ.

2. Η Σύμβαση ΠΟΣ

42. Η Σύμβαση ΠΟΣ δεν εφαρμόζεται για παρόμοιους λόγους. Και τούτο διότι συνδέεται επίσης με την αποτελεσματική καταπολέμηση της απάτης. Ειδικότερα, το άρθρο 1 της εν λόγω Σύμβασης αναφέρεται ρητά στη χρήση ή την υποβολή πλαστών, ανακριβών ή ελλιπών δηλώσεων ή εγγράφων, με αποτέλεσμα την παράνομη μείωση των πόρων του γενικού προϋπολογισμού της Ένωσης ή των προϋπολογισμών των οποίων η διαχείριση ασκείται από την Ένωση ή για λογαριασμό της. Η έννοια της «απάτης εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων» της Ένωσης» κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, της Σύμβασης [ΠΟΣ], πρέπει κατ' ανάγκην να ερμηνευθεί κατά τρόπο που να περιλαμβάνει την εκ προθέσεως χρήση ψευδών ή ανακριβών δηλώσεων που υποβάλλονται μετά την εκτέλεση του χρηματοδοτούμενου έργου για το οποίο προβλέπεται χρηματοδότηση [14].

[12] Απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013 (C-617/10, EU:C:2013:105).

[13] Απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 27), η οποία επιβεβαιώθηκε με τις αποφάσεις της 8ης Σεπτεμβρίου 2015, Taricco κ.λπ. (C-105/14, EU:C:2015:555, σκέψεις 39 επ.), και της 5ης Δεκεμβρίου 2017, M.A.S. και M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, σκέψεις 32 επ.).

[14] Απόφαση της 14ης Οκτωβρίου 2021, Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării şi Administraţiei (C-360/20, EU:C:2021:856, σκέψη 29).

43. Τούτο δεν συμβαίνει εν προκειμένω. Όπως ήδη αναφέρθηκε ανωτέρω, ο προσφεύγων δεν προέβη σε τέτοιου είδους δηλώσεις που να οδηγούν στην παράνομη μείωση των πόρων του γενικού προϋπολογισμού της Ένωσης. Το αν αυτός, ως όργανο εταιρίας, χορήγησε ανάρμοστα υψηλό μισθό, προκαλώντας με τον τρόπο αυτόν ζημία στα οικονομικά συμφέροντα της εταιρίας ή/και τα περιουσιακά της στοιχεία, δεν αποτελεί αντικείμενο της Σύμβασης ΠΟΣ.

3. Το άρθρο 205 της οδηγίας ΦΠΑ

44. Εκ πρώτης όψεως, ωστόσο, η προβλεπόμενη στο άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK αλληλέγγυα ευθύνη θα μπορούσε να ερείδεται στο άρθρο 205 της οδηγίας ΦΠΑ. Το άρθρο αυτό παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια, σε ορισμένες περιπτώσεις (εκείνες που αναφέρονται στα άρθρα 193 έως 200 και στα άρθρα 202, 203 και 204) να προβλέπουν ότι πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο για την καταβολή του φόρου είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ.

45. Η εν λόγω διάταξη στόχο έχει να διασφαλίσει 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 προσδιορισθεί ως υπόχρεος πρόσωπο διαφορετικό από εκείνο που προβλέπεται στο άρθρο 193 της οδηγίας [15].

46. Εν προκειμένω δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση. Αυτό άλλωστε τονίζουν ορθώς η Επιτροπή και η Ισπανία.

47. Το άρθρο 204 της οδηγίας ΦΠΑ αφορά τον ορισμό (εξωτερικού) φορολογικού αντιπροσώπου, όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος του τόπου παροχής της υπηρεσίας, όπου πραγματοποιεί τις πράξεις. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν είναι ορισμένος φορολογικός αντιπρόσωπος. Στο άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ εμπίπτει ο φόρος που οφείλεται λόγω άνευ νομίμου αιτίας δηλώσεως ΦΠΑ σε τιμολόγιο. Στην υπό κρίση υπόθεση ούτε ο προσφεύγων ούτε η εταιρία εξέδωσε τέτοιο τιμολόγιο. Στο άρθρο 202 της οδηγίας ΦΠΑ εμπίπτουν αγαθά που βρίσκονται σε τελωνειακές αποθήκες ή διακινούνται μεταξύ αυτών. Στην προκειμένη υπόθεση δεν είναι αυτό το ζήτημα.

48. Αντιθέτως, στα άρθρα 193 έως 200 εμπίπτουν ορισμένες πράξεις (παραδόσεις αγαθών ή παροχή άλλων υπηρεσιών) από τις οποίες γεννάται φορολογική οφειλή για τον υποκείμενο στον φόρο ή από ορισμένα, μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα. Στην περίπτωση τέτοιας πράξεως μπορεί επίσης να ορισθεί ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο για την καταβολή του φόρου. Ωστόσο, η χορήγηση ανάρμοστα υψηλού μισθού δεν αποτελεί φορολογητέα ή υποκείμενη στον φόρο παράδοση αγαθών ή παροχή άλλων υπηρεσιών από την οποία γεννάται φορολογική οφειλή εις βάρος προσώπου. Αν δεν υπάρχει τέτοιου είδους φορολογική οφειλή, δεν υφίσταται ούτε υπόχρεος για την καταβολή του φόρου. Ως εκ τούτου, στην περίπτωση αυτή δεν μπορεί να θεμελιωθεί ευθύνη για την οφειλή προσώπου άλλου από τον υπόχρεο για την καταβολή του φόρου.

49. Συνεπώς, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 205 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο αναφέρεται μόνο στις περιπτώσεις που διαλαμβάνονται στα άρθρα 193 έως 204 της ίδιας οδηγίας. Η προβλεπόμενη στο άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK αλληλέγγυα ευθύνη δεν απορρέει από το άρθρο 205 της οδηγίας ΦΠΑ.

[15] Πρβλ απόφαση της 20ής Μαΐου 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, σκέψη 28).

4. Το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ

50. Κατόπιν των ανωτέρω, απομένει να εξετασθεί το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ. Σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

51. Ως εκ τούτου, κρίσιμης σημασίας είναι, αφενός, το εάν η αλληλέγγυα ευθύνη που επιβάλλεται από το άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK σε όργανο εταιρίας διασφαλίζει την «ορθή είσπραξη του φόρου» κατά την έννοια του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ προς τον σκοπό αποφυγής της φοροδιαφυγής (συναφώς υπό β), και, αφετέρου, εάν οι λοιπές υποχρεώσεις, στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, μπορούν να αφορούν και μη υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος προηγουμένως δεν υπείχε υποχρέωση κατά την οδηγία αυτή (συναφώς υπό α).

α) Περαιτέρω υποχρεώσεις μη υποκείμενου στον φόρο;

52. Όπως προκύπτει από το γράμμα του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ, η πιθανή επέκταση των υποχρεώσεων αναφέρεται στις υποχρεώσεις του υποκείμενου στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ. Και τούτο διότι η επιφύλαξη της «ίσης μεταχειρίσεως των φορολογουμένων» αποκτά νόημα μόνον όταν οι πρόσθετες υποχρεώσεις αφορούν (άλλον) υποκείμενο στον φόρο. Οι πρόσθετες υποχρεώσεις μη υποκείμενου στον φόρο ο οποίος δεν συμμετέχει στην πράξη ενδέχεται να μη συνιστούν, per se, άνιση μεταχείριση των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών.

53. Επομένως, το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν πρόσθετες υποχρεώσεις σε οποιαδήποτε πρόσωπα (εργαζόμενους, μέλη οικογένειας, περιοίκους κ.λπ.) τα οποία παρουσιάζουν οποιονδήποτε, άμεσο ή έμμεσο, σύνδεσμο με οφειλή ΦΠΑ τρίτου και, ως εκ τούτου, να επεκτείνουν το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ και στα εν λόγω πρόσωπα.

54. Όμως, κατά την εκτίμησή μου, και η διατύπωση «άλλες υποχρεώσεις» (ακόμα και η διατύπωση «επιπλέον υποχρεώσεις» σε άλλες γλωσσικές αποδόσεις) προϋποθέτει ήδη υφιστάμενες υποχρεώσεις κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ, οι οποίες μπορούν να συμπληρώνονται δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας αυτής για συγκεκριμένους λόγους. Αυτός φρονώ ότι είναι ο λόγος για τον οποίο η διατύπωση αυτή δεν επιτρέπει τη δημιουργία, το πρώτον, νέων υποχρεώσεων για πρόσωπα τα οποία προηγουμένως δεν υπάγονταν στην οδηγία ΦΠΑ.

55. Το συμπέρασμα αυτό συνάδει με την όλη οικονομία και τον σκοπό της οδηγίας ΦΠΑ. Και τούτο διότι η οδηγία ρυθμίζει το (ουσιαστικό) δίκαιο περί ΦΠΑ, ήτοι τη γένεση της οφειλής ΦΠΑ στο πρόσωπο του υποκείμενου σε αυτόν. Συνεπώς, η βασική προϋπόθεση (άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ) που τίθεται είναι η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών από *υποκείμενο στον φόρο*. Στη συνέχεια, στο άρθρο 9 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζεται η έννοια του υποκείμενου στον φόρο. Πρόκειται μόνον για πρόσωπα που ασκούν οικονομική δραστηριότητα

κατά τρόπο ανεξάρτητο. Σε αυτήν δεν εμπίπτουν κατά κανόνα τα όργανα της εταιρίας [16].

56. Υπάρχει επίσης το άρθρο 273 στο κεφάλαιο 7 («Διάφορες διατάξεις») του τίτλου XI, το οποίο επιγράφεται «Υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκείμενων στον φόρο». Ενώ το άρθρο 272 επιτρέπει την απαλλαγή ορισμένων υποκείμενων στον φόρο από ορισμένες υποχρεώσεις που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 6, το άρθρο 273 διευρύνει τις υποχρεώσεις με επιπλέον/άλλες υποχρεώσεις. Από συστηματικής απόψεως, δεν μπορεί παρά να νοούνται μόνον οι υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκείμενων στον φόρο που εμπίπτουν στον τίτλο XI.

57. Αν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ δεν εμπίπτουν, κατ' αρχήν [17], πρόσωπα μη υποκείμενα στον ΦΠΑ, το άρθρο 273 της ίδιας οδηγίας φαίνεται μάλλον απίθανο να επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν ορισμένες (επιπλέον/άλλες) υποχρεώσεις σε πρόσωπα, τα οποία δεν υπάγονταν προηγουμένως στην οδηγία ΦΠΑ, με μόνο σκοπό τη διασφάλιση της είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης. Εκ του λόγου αυτού, οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως στο πλαίσιο των οποίων το Δικαστήριο κλήθηκε να απαντήσει σε σχέση με το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ αφορούσαν πάντα υποθέσεις στις οποίες είχαν επιβληθεί στον υποκείμενο στον φόρο πρόσθετες υποχρεώσεις ή κυρώσεις [18].

58. Εν πάση περιπτώσει, η βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ επέκταση των υποχρεώσεων είναι δυνατή σε πρόσωπα τα οποία, μολονότι δεν είναι υποκείμενα στον φόρο, εντούτοις υπάγονται ήδη στην οδηγία ΦΠΑ. Παράδειγμα αποτελούν τα μη υποκείμενα στον φόρο νομικά πρόσωπα, τα οποία διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, μπορούν επίσης να καταστούν υπόχρεα του φόρου (πρβλ. άρθρο 197, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ).

59. Το ίδιο προκύπτει επίσης από το άρθρο 273, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ. Και τούτο διότι η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο του άρθρου αυτού «δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3» [(με τίτλο «Έκδοση των τιμολογίων») του τίτλου XI που επιγράφεται «Υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκείμενων στον φόρο»)]. Όμως, και οι εκεί προβλεπόμενες υποχρεώσεις αφορούν μόνον υποκείμενους στον φόρο και ορισμένα μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα που ήδη εμπίπτουν στην εν λόγω οδηγία.

60. Αυτό ισχύει ιδίως σε συνδυασμό με το άρθρο 205 της οδηγίας ΦΠΑ. Δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη καλύπτει ρητά ορισμένες μόνον περιπτώσεις, η επέκταση σε άλλες περιπτώσεις δύσκολα θα μπορούσε να στηριχθεί στο άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ. Υπό αυτό το πνεύμα, τυχόν παράλληλη αλληλέγγυα ευθύνη του πελάτη για ΦΠΑ που οφείλεται από την προμηθεύτρια επιχείρηση θα συνέβαλλε επίσης στη διασφάλιση των φορολογικών εσόδων και στην αποφυγή της

[16] Πρβλ. μάλιστα την περίπτωση μη διορισμένου εποπτικού συμβουλίου: απόφαση της 13ης Ιουνίου 2019, IO (Φόρος προστιθέμενης αξίας – Δραστηριότητα μέλους του εποπτικού συμβουλίου) (C-420/18, EU:C:2019:490).

[17] Εξαιρέσεις προβλέπονται π.χ. για μη υποκείμενα στον φόρο νομικά πρόσωπα, καθόσον τα πρόσωπα αυτά πραγματοποιούν π.χ. και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (πρβλ. άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ) ή μπορεί να καταστούν υπόχρεοι του ΦΠΑ (πρβλ. άρθρο 197, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ).

[18] Πρβλ. απόφαση της 21ης Οκτωβρίου 2021, EuroChem Agro Hungary (C-583/20, μη δημοσιευθείσα, σκέψη 25)· αποφάσεις της 15ης Απριλίου 2021, Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287, σκέψη 24), της 8ης Μαΐου 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), της 26ης Οκτωβρίου 2017, BB construct (C-534/16, EU:C:2017:820, όπου η σκέψη 22 αναφέρεται στη σύσταση εγγυήσεως από νέο υποκείμενο στον φόρο), της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 55), της 5ης Οκτωβρίου 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, σκέψη 42), και της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, όπου η σκέψη 54 αναφέρεται σε επιχειρηματίες και η σκέψη 61 σε υποκείμενους στον φόρο).

απάτης. Το ίδιο ισχύει και όσον αφορά την ευθύνη του κλέπτη, όταν η κλοπή που διαπράττει έχει ως αποτέλεσμα την αδυναμία του θύματος να εξοφλήσει τις οφειλές ΦΠΑ. Ωστόσο, το γράμμα του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ αποκλείει ευθύνη του μη υποκείμενου στον φόρο.

β) Είναι η αλληλέγγυα ευθύνη αναγκαία για την ορθή είσπραξη του ΦΠΑ και για την αποφυγή της απάτης;

61. Επιπλέον, αμφισβητείται αν, τελικώς, η αλληλέγγυα ευθύνη κατά το άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK μπορεί πράγματι να διασφαλίσει την ορθή είσπραξη του φόρου προστιθέμενης αξίας *και* την αποφυγή της απάτης.

62. Και τούτο δε διότι η αλληλέγγυα ευθύνη για αλλότριους φόρους, εν προκειμένω μάλιστα μη υποκείμενου στον φόρο προσώπου, παραμένει γενική. Συνεπώς, το ποσό που οφείλεται από τον προσφεύγοντα δεν αποτελεί ΦΠΑ. Τον ΦΠΑ εξακολουθεί να οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο. Αυτό προκύπτει από το άρθρο 21, παράγραφος 3, του DOPK. Σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη, η αλληλέγγυα ευθύνη παύει να υφίσταται όταν η φορολογική οφειλή αποσβέννυται και τα καταβληθέντα ποσά επιστρέφονται στον υπόχρεο. Επομένως, με την καταβολή από τον υπόχρεο δεν αποσβέννυται καν η οφειλή.

63. Ωστόσο, όταν ο προσφεύγων δεν οφείλει ΦΠΑ, ούτε η αλληλέγγυα ευθύνη που απορρέει από το άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK μπορεί να διασφαλίσει την ορθή είσπραξή του. Αυτό που επιδιώκεται να τιμωρηθεί ή να αποφευχθεί με την αλληλέγγυα ευθύνη είναι η κακόπιστη μείωση περιουσίας εις βάρος εταιρίας, η οποία εξ αυτού του λόγου αδυνατεί να εξοφλήσει τα χρέη της (στην προκειμένη περίπτωση τις φορολογικές οφειλές). Επομένως, η ευθύνη που απορρέει από το άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK ούτε παρεμποδίζει ούτε διευκολύνει την ορθή είσπραξη του ΦΠΑ. Και τούτο διότι ακριβώς το ίδιο ύψος ΦΠΑ εξακολουθεί να εισπράττεται από τον υποκείμενο στον φόρο αυτόν.

64. Περαιτέρω, η ευθύνη του μη υποκείμενου στον φόρο δεν αποτρέπει ούτε τη φοροδιαφυγή εκ μέρους του υποκείμενου στον φόρο. Η ευθύνη συνδέεται αμιγώς με τη μη καταβολή του φόρου λόγω έλλειψης περιουσιακών στοιχείων του υποχρέου. Ωστόσο, η μη καταβολή και μόνον νομίμως δηλωθέντος φόρου δεν συνιστά «απάτη» [19]. Ούτε σε αυτή την περίπτωση συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ.

Β. Ενδιάμεσο συμπέρασμα

65. Συνεπώς, όπως ορθά τόνισε η Βουλγαρία, το άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK δεν συνιστά εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης. Η εν λόγω διάταξη δεν αποσκοπεί στον κολασμό παραβάσεως των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ, αλλά τιμωρεί την παραβίαση της υποχρέωσης πίστης έναντι της εταιρίας. Ωστόσο, η παραβίαση αυτή έχει έμμεσες μόνο συνέπειες στην καταβολή του ΦΠΑ από τρίτο.

66. Όπως όμως έχω αναφέρει αλλαχού, η τυχόν έμμεση σχέση με τη νομοθεσία περί ΦΠΑ δεν αρκεί για να θεωρηθεί ότι μια περίπτωση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης [20]. Η προσέγγιση αυτή συνάδει με τη νομολογία του Δικαστηρίου που αφορά τον

[19] Απόφαση της 2ας Μαΐου 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, σκέψεις 39 και 40)· βλ. συναφώς αναλυτικά και τις προτάσεις μου της 5ης Μαΐου 2022 στην υπόθεση HA.EN. (C-227/21 EU:C:2022:364, σημεία 35 επ.).

[20] Πρβλ. τις προτάσεις μου στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις IN και JM (C-469/18 και C-470/18, EU:C:2019:597, σημείο 65). Βλ. συναφώς και απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2019, Belgische Staat (C-469/18 και C-470/18, EU:C:2019:895, σκέψη 18).

καθορισμό του πεδίου εφαρμογής του Χάρτη [21]. Και η εφαρμογή του Χάρτη προϋποθέτει την ύπαρξη συνδέσμου μεταξύ πράξης του δικαίου της Ένωσης και του επίμαχου εθνικού μέτρου που να υπερβαίνει την εγγύτητα των σχετικών τομέων ή τις έμμεσες επιπτώσεις του ενός τομέα στον άλλο.

67. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο είναι αναρμόδιο να απαντήσει στα ερωτήματα που τίθενται εν προκειμένω. Η γενική εις ολόκληρον ευθύνη οργάνου εταιρίας (μη υποκείμενου στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ) λόγω συμπεριφοράς που ζημιώνει την εταιρία (στην προκειμένη περίπτωση: χορήγηση ανάρμοστα υψηλού μισθού), η οποία αποτέλεσε την αιτία για τη μη καταβολή ληξιπρόθεσμων φορολογικών οφειλών της εταιρίας, δεν είναι αντικείμενο της οδηγίας ΦΠΑ και δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης. Το ίδιο ισχύει και όταν, μεταξύ των μη καταβληθεισών ή καταβληθεισών με καθυστέρηση φορολογικών οφειλών της εταιρίας, υπάρχουν εν μέρει οφειλές από ΦΠΑ ή τόκοι για τέτοιου είδους οφειλές που πληρώθηκαν με καθυστέρηση.

Γ. Επικουρικώς: Αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης η εις ολόκληρον ευθύνη για οφειλές ΦΠΑ, περιλαμβανομένων και των τόκων;

68. Εάν, αντιθέτως, το Δικαστήριο κρίνει ότι είναι αρμόδιο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα διότι ερμηνεύει την αλληλέγγυα ευθύνη που προβλέπεται στο άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK ως εφαρμογή της οδηγίας ΦΠΑ, τα τρία ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο θα μπορούσαν να απαντηθούν ως εξής: Το δίκαιο της Ένωσης δεν επιβάλλει τέτοιου είδους αλληλέγγυα ευθύνη ούτε όμως αντίκειται σε αυτήν.

69. Κατά την εκτίμηση του Δικαστηρίου, σε συνάρτηση με την ευθύνη που προβλέπεται στο άρθρο 205 της οδηγίας ΦΠΑ, δεν αποκλείεται η επέκταση της ευθύνης όχι μόνο στους οφειλόμενους φόρους, αλλά και στους τόκους υπερημερίας που προκύπτουν εξαιτίας της υπερημερίας τρίτου [22]. Μολονότι, σύμφωνα με το γράμμα του άρθρου 205 της οδηγίας ΦΠΑ, 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 ποσών που συνδέονται με τον φόρο αυτόν. Στα ποσά αυτά εμπίπτουν και οι τόκοι υπερημερίας που προκύπτουν εξαιτίας της μη καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο [23].

70. Κατά την εκτίμησή μου τούτο ισχύει, σύμφωνα και με όσα υποστήριξαν η Επιτροπή και η Ισπανία, και στην υπό κρίση περίπτωση, εφόσον η πρόσθετη αλληλέγγυα ευθύνη μπορεί να στηριχθεί στο άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ. Αν όργανο εταιρίας με πράξη του (χορήγηση ανάρμοστα υψηλού μισθού) προκάλεσε αδυναμία της εταιρίας να εξοφλήσει εμπροθέσμως τον ΦΠΑ, η ευθύνη για τους μη καταβληθέντες φόρους και τον, εξαιτίας αυτού του γεγονότος, πλουτισμό τρίτου (πλεονέκτημα υπό τη μορφή τόκων) εξυπηρετεί έναν θεμιτό σκοπό (διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας μέσω της ευθύνης για τους καταβλητέους φόρους και της ζημίας που προκαλείται από την καθυστέρηση).

[21] Αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2016, Paoletti κ.λπ. (C-218/15, EU:C:2016:748, σκέψη 14), της 10ης Ιουλίου 2014, Julián Hernández κ.λπ. (C-198/13, EU:C:2014:2055, σκέψη 34), και της 6ης Μαρτίου 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, σκέψη 24).

[22] Απόφαση της 20ής Μαΐου 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, σκέψη 40 επ.).

[23] Απόφαση της 20ής Μαΐου 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, σκέψη 42)· το Δικαστήριο δεν ακολούθησε την προταθείσα από εμένα στενότερη ερμηνεία του άρθρου 205 της οδηγίας ΦΠΑ, πρβλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση ALTI (C-4/20, EU:C:2021:12, σημεία 31 επ.).

71. Η ευθύνη αυτή πληροί και τις λοιπές προϋποθέσεις της αρχής της αναλογικότητας[24]. Είναι πρόσφορη για την επίτευξη του σκοπού και αναγκαία. Εξίσου πρόσφορο, ηπιότερο μέσο δεν υφίσταται. Εφόσον η ευθύνη αποδίδεται στον υπεύθυνο, ο οποίος έχει καταστεί πλουσιότερος λόγω της μειώσεως των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας και το γεγονός αυτό αποτέλεσε την αιτία για τη μη καταβολή της οφειλής και των σχετικών τόκων, η ευθύνη αυτή συνιστά και ένα πρόσφορο μέσο.

VI. Πρόταση

72. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υποβλήθηκαν από το Administrativen sad Veliko Tarnovo (διοικητικό πρωτοδικείο του Veliko Tarnovo, Βουλγαρία) ως εξής:

Η γενική εις ολόκληρον ευθύνη οργάνου εταιρίας (μη υποκείμενου στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ) λόγω συμπεριφοράς που ζημιώνει την εταιρία (στην προκειμένη περίπτωση: χορήγηση ανάρμοστα υψηλού μισθού), η οποία αποτέλεσε την αιτία για τη μη καταβολή ληξιπρόθεσμων φορολογικών οφειλών της εταιρίας, δεν αποτελεί αντικείμενο της οδηγίας ΦΠΑ και δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο είναι αναρμόδιο να απαντήσει στα ερωτήματα που υποβλήθηκαν.

[24] Ενδεικτικά: αποφάσεις της 26ης Οκτωβρίου 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, σκέψη 57), και της 27ης Ιανουαρίου 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψη 52).