

**Υπόθεση C-1/21****Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,  
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου****Ημερομηνία καταθέσεως:**

4 Ιανουαρίου 2021

**Αιτούν δικαστήριο:**

Administrativen sad Veliko Tarnovo (διοικητικό πρωτοδικείο του Veliko Tarnovo, Βουλγαρία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

18 Νοεμβρίου 2020

**Προσφεύγων:**

MC

**Καθού:**

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (διευθυντής της διεύθυνσεως «Προσφυγές και διαχείριση υποθέσεων με αντικείμενο την είσπραξη φορολογικών εσόδων και εισφορών κοινωνικής ασφάλισεως» του Veliko Tarnovo της Κεντρικής Διοικήσεως της Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων)

**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Αντικείμενο της δίκης αποτελεί η προσφυγή του MC από το Veliko Tarnovo με την οποία αμφισβητεί τη νομιμότητα διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου που εξέδωσε η Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite (περιφερειακή διεύθυνση της Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων, στο εξής: NAP) και η οποία διορθώθηκε ως προς ορισμένα τυπικά σφάλματα με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου. Η διορθωμένη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου επικυρώθηκε κατά το μέρος που βάλλεται με την προσφυγή που ασκήθηκε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου με απόφαση του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo (διευθυντή της διεύθυνσεως «Προσφυγές και διαχείριση υποθέσεων με αντικείμενο την είσπραξη

φορολογικών εσόδων και εισφορών κοινωνικής ασφάλισης» του Veliko Tarnovo). Με τη διορθωμένη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου διαπιστώθηκε η ύπαρξη οφειλής του προσφεύγοντος προς το Δημόσιο συνολικού ύψους 45.008,25 βουλγαρικών λέβα (BGN) για τη φορολογική περίοδο του Δεκεμβρίου 2014, εκ των οποίων το ποσό των 12.837,50 BGN είναι τόκοι. Το εν λόγω ποσό αποτελεί μέρος της ανεξόφλητης φορολογικής οφειλής άλλου υποκειμένου στον φόρο, ήτοι της εταιρίας «ZZ» AD, στην οποία ο προσφεύγων ήταν διευθύνων σύμβουλος κατά το χρονικό διάστημα για το οποίο οφείλεται το εν λόγω ποσό. Μετά την έναρξη της διαδικασίας στην κύρια δίκη το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι για την έκδοση ορθής απόφασης απαιτείται η ερμηνεία των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης. Ως εκ τούτου, υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ.

### **Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης**

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Άρθρο 9 της Συμβάσεως που καταρτίστηκε βάσει του άρθρου Κ.3 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση, σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων

Άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112/EK

Συμβατότητα του άρθρου 19, παράγραφος 2, του Danachno osiguriteln protsesualen kodeks (κώδικα φορολογικής διαδικασίας και κοινωνικών ασφαλίσεων, στο εξής: DOPK) με το δίκαιο της Ένωσης. Η διάταξη αυτή επιτρέπει να θεωρηθεί υπεύθυνος για περιουσιακές ζημιές διαχειριστής ή μέλος του διοικητικού οργάνου επιχειρήσεως, οι κακόπιστες πράξεις του οποίου είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως, με αποτέλεσμα η τελευταία να οφείλει φόρους και/ή νόμιμες εισφορές κοινωνικής ασφάλισης. Πρόκειται για προσωπική ευθύνη, αλλά για αλλότρια χρέη. Κατ' αυτόν τον τρόπο, ο οφειλέτης ευθύνεται μέχρι του ποσού της μείωσης των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως την οποία διευθύνει. Η εξασφάλιση της απαιτήσεως και η αναγκαστική εκτέλεση λαμβάνουν χώρα κατ' αρχάς επί των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη για τη φορολογική οφειλή ή την οφειλή κοινωνικής ασφάλισης του οποίου ευθύνεται. Η ευθύνη του ανέντιμου διαχειριστή [ή μέλους του διοικητικού οργάνου] αίρεται όταν η οφειλή για την οποία διαπιστώθηκε αποσβέννεται.

Η συμβατότητα της προαναφερθείσας εθνικής διατάξεως ιδίως με την αρχή της αναλογικότητας.

Η συμβατότητα [με το δίκαιο της Ένωσης] της ευθύνης του ανέντιμου διαχειριστή [ή μέλους του διοικητικού οργάνου] για τους τόκους επί των οφειλόμενων απαιτήσεων του Δημοσίου, ακόμη και όταν η καθυστερημένη εξόφληση που οδήγησε στην τοκογονία της οφειλής δεν οφείλεται στη

συμπεριφορά του κακόπιστου διαχειριστή [ή μέλους του διοικητικού οργάνου], αλλά στη συμπεριφορά άλλου προσώπου ή σε αντικειμενικές περιστάσεις.

### Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Έχει το άρθρο 9 της Συμβάσεως 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/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, την έννοια ότι δεν αντίκειται σε αυτό εθνικός νομικός μηχανισμός, όπως ο προβλεπόμενος στο άρθρο 19, παράγραφος 2, του ΔΟΡΚ για τον εναρμονισμένο τομέα του ΦΠΑ, η εφαρμογή του οποίου συνεπάγεται την εκ των υστέρων στοιχειοθέτηση εις ολόκληρον ευθύνης φυσικού προσώπου μη υποκειμένου στον φόρο, το οποίο δεν οφείλει τον ΦΠΑ, η κακόπιστη συμπεριφορά του οποίου οδήγησε ωστόσο στη μη καταβολή του ΦΠΑ από το υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο είναι υπόχρεο του φόρου;
- 2) Δεν αντίκειται η ερμηνεία των εν λόγω διατάξεων και η εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας στον προβλεπόμενο στο άρθρο 19, παράγραφος 2, του ΔΟΡΚ εθνικό νομικό μηχανισμό ούτε σε σχέση με τους τόκους επί του εκπροθέσμου καταβληθέντος από τον υποκείμενο στον φόρο ΦΠΑ;
- 3) Αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας ο προβλεπόμενος στο άρθρο 19, παράγραφος 2, του ΔΟΡΚ εθνικός νομικός μηχανισμός στην περίπτωση κατά την οποία η εκπρόθεσμη καταβολή του ΦΠΑ που οδήγησε στην τοκογονία της οφειλής του ΦΠΑ δεν οφείλεται στη συμπεριφορά του μη υποκειμένου στον φόρο φυσικού προσώπου, αλλά στη συμπεριφορά άλλου προσώπου ή στην επέλευση αντικειμενικών περιστάσεων;

### Διατάξεις και νομολογία της Ένωσης

Άρθρο 9 της Συμβάσεως που καταρτίστηκε βάσει του άρθρου Κ.3 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση, σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (στο εξής: η Σύμβαση).

Αιτιολογική σκέψη 44, άρθρο 9, παράγραφος 1, καθώς και άρθρα 206 και 273 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: η οδηγία ΦΠΑ).

Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι δεν ήταν σε θέση να εντοπίσει νομολογία του Δικαστηρίου που να περιλαμβάνει την απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα που είναι αναγκαία για την ορθή επίλυση της διαφοράς. Το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως διευκρινίσει ότι η αρχή της αναλογικότητας εφαρμόζεται στον τομέα του εναρμονισμένου συστήματος ΦΠΑ, χωρίς ωστόσο

να έχει αποφανθεί επί της εφαρμογής της στο πλαίσιο περιστάσεων όμοιων ή παρόμοιων με αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η ερμηνεία του άρθρου 205 της οδηγίας κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου δεν είναι συναφής με την υπό κρίση υπόθεση, διότι, αφενός, η προβλεπόμενη από τον εθνικό νομικό μηχανισμό ευθύνη εις ολόκληρον δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής και, αφετέρου, η κατά τη διάταξη αυτή ευθύνη εις ολόκληρον αναφέρεται σε υποκείμενο στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας.

### Εθνικές διατάξεις

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (κώδικας φορολογικής διαδικασίας και κοινωνικών ασφαλίσεων, στο εξής: DOPK):

Άρθρο 14. Οφειλέτες είναι φυσικά και νομικά πρόσωπα τα οποία:

1. υποχρεούνται στην καταβολή φόρων ή υποχρεωτικών εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως·

Άρθρο 19 (2). 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 μείωσης των περιουσιακών στοιχείων.

Άρθρο 20. 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.

Άρθρο 21 (3). Η ευθύνη των τρίτων παύει να υφίσταται, όταν η οφειλή που έχει διαπιστωθεί με οριστική πράξη αποσβέννεται. Στην περίπτωση αυτή τα καταβληθέντα ποσά επιστρέφονται σύμφωνα με τη διαδικασία του πρώτου μέρους του κεφαλαίου 16.

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας)

Άρθρο 3 (1). Υποκείμενος στον φόρο είναι οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Άρθρο 89 (1). Αν για το εν λόγω χρονικό διάστημα προκύπτει αποτέλεσμα με τη μορφή φόρου που πρέπει να καταβληθεί, το καταχωρισμένο πρόσωπο 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 διεύθυνσεως της Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων) υπέρ του κρατικού προϋπολογισμού.

Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (νόμος περί των τόκων επί φόρων, τελών και άλλων συναφών απαιτήσεων του Δημοσίου)

Άρθρο 1 (1). Οι μη καταβληθέντες εντός των προθεσμιών για την οικειοθελή καταβολή, οι μη παρακρατηθέντες ή παρακρατηθέντες αλλά μη εμπροθέσμως καταβληθέντες φόροι, τέλη, εκπτώσεις κερδών, εισφορές στον προϋπολογισμό και άλλες συναφείς απαιτήσεις του Δημοσίου εισπράττονται με τον νόμιμο τόκο.

Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η νομολογία του Ακυρωτικού σχετικά με την ύπαρξη υποχρεώσεως προς καταβολή τόκων δυνάμει του άρθρου 19, παράγραφος 2, του ΔΟΡΚ είναι αντιφατική. Υπάρχουν αποφάσεις που κρίνουν ότι η ευθύνη του κακόπιστου διευθυντή καταλαμβάνει και τους τόκους. Υπάρχουν ωστόσο και αποφάσεις με τις οποίες υποστηρίζεται ότι η ευθύνη που προβλέπει το άρθρο 19, παράγραφος 2, καταλαμβάνει μόνο την κύρια απαίτηση.

### **Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας**

- 1 Ο προσφεύγων ανήκε στη διοίκηση της επιχειρήσεως «ZZ» AD κατά της οποίας εκδόθηκε διορθωτική πράξη επιβολής φόρου για ποσό ύψους 3.799.590,92 βουλγαρικών λέβα (BGN). Στο ποσό αυτό περιλαμβάνονται και οι τόκοι επί του μη καταβληθέντος ΦΠΑ ύψους 691.911,94 βουλγαρικών λέβα (BGN). Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι δυνάμει τόσο του εθνικού φορολογικού δικαίου όσο και του δικαίου της Ένωσης, η εν λόγω εταιρία αποτελεί το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο και πρέπει να καταβάλει τον ΦΠΑ, καθώς και τους τόκους επί αυτού, με διαθέσιμα κατά το χρονικό σημείο στο οποίο οι οφειλές καθίστανται απαιτητές κεφάλαια.
- 2 Αναφορικά με την είσπραξη των οφειλομένων ποσών έχει κινηθεί διαδικασία αναγκαστικής εκτελέσεως προς είσπραξη απαιτήσεων του Δημοσίου. Στην οφειλέτρια κοινοποιήθηκαν πολλές φορές προσκλήσεις προς οικειοθελή καταβολή, στην οποία ωστόσο αυτή ουδέποτε προέβη.
- 3 Διαπιστώθηκε ότι η εταιρία έχει και άλλες οφειλές οι οποίες έχουν εξασφαλιστεί με δικαιώματα ενεχύρου επί κινητών, συντηρητική κατάσχεση επί ακινήτων, καθώς και με δύο ειδικές υποθήκες επί της συνολικής επιχειρήσεως, ως συνόλου δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Οι λογαριασμοί της επιχειρήσεως έχουν επίσης κατασχεθεί, αλλά τα εισπραχθέντα ποσά δεν επαρκούν για την κάλυψη των



οφειλών. Ως εκ τούτου, οι οφειλές της εταιρίας προς το Δημόσιο στις οποίες περιλαμβάνονται και οι προαναφερθέντες τόκοι επί του μη εγκαίρως καταβληθέντος ΦΠΑ, χαρακτηρίστηκαν από την αρχή εκτελέσεως ως δυσχερώς εκτελεστές.

- 4 Στο πλαίσιο της πιθανούς εμπλοκής του προσφεύγοντος βάσει της προσωπικής του ευθύνης για τις αλλότριες αυτές οφειλές, η εν λόγω αρχή απευθύνθηκε στην αρμόδια περιφερειακή διεύθυνση της ΝΑΡ. Οι απαιτήσεις έναντι του προσφεύγοντος βασίζονται στο γεγονός ότι αυτός αύξησε επανειλημμένως την αμοιβή του (από 3.000 σε 20.000 βουλγαρικά λέβα [BGN]) χωρίς να μπορεί να αποδείξει ότι η εν λόγω αύξηση έγινε νομίμως. Ο τρόπος καταβολής της εισπραττόμενης αμοιβής δεν ανταποκρίνεται ούτε στις νόμιμες απαιτήσεις ούτε στη διαπιστωθείσα πρακτική. 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. Προκειμένου να προσδιοριστεί το ύψος του οφειλόμενου από τον προσφεύγοντα ποσού, το αιτούν δικαστήριο ζήτησε τη διενέργεια λογιστικής πραγματογνωμοσύνης.

#### **Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης**

- 5 Ο προσφεύγων αμφισβητεί την απαίτηση και ισχυρίζεται ότι δεν έχει αποδειχθεί νομίμως ότι συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις για την εμπλοκή του βάσει της ευθύνης που προβλέπεται στο άρθρο 19, παράγραφος 2, του ΔΟΡΚ. Το κύριο επιχειρήματά του αντλείται από την έλλειψη αιτιώδους συνάφειας μεταξύ της αμοιβής που έλαβε υπό την ιδιότητά του ως διοικητικού οργάνου του υποκειμένου στον φόρο και της μη υπάρξεως διαθέσιμων κεφαλαίων προς εξόφληση των απαιτήσεων του Δημοσίου, στις οποίες περιλαμβάνονταν και οι τόκοι επί του ΦΠΑ για τον Δεκέμβριο του 2014.
- 6 Ο καθού υποστηρίζει επί της ουσίας ότι ο προσφεύγων ως διοικητικό όργανο του υποκειμένου στον φόρο (και ως προς τον ΦΠΑ) είναι κακόπιστος, διότι κατά τη διάρκεια της οικείας φορολογικής περιόδου έλαβε αμοιβή ύψους που δεν αποδεικνύεται ότι καθορίστηκε νομίμως. Τα ποσά είχαν κατατεθεί στον λογαριασμό του δικηγόρου με τον οποίο η εταιρία είχε συνάψει σύμβαση παροχής νομικών συμβουλών και ο δικηγόρος τα μετέφερε στον λογαριασμό της συζύγου του προσφεύγοντος, στον οποίο είχε πρόσβαση και ο προσφεύγων. Ο καθού ισχυρίζεται ότι οι οδηγίες του προσφεύγοντος προς τον υπεύθυνο του λογιστηρίου του υποκειμένου στον φόρο πρέπει να θεωρηθούν ως εκδήλωση κακόπιστης συμπεριφοράς. Ο τελευταίος προέβη στις λογιστικές εγγραφές προκειμένου να καταβληθεί η αυξημένη αμοιβή στον προσφεύγοντα, για την οποία δεν υπήρχε κανένα νόμιμο έρεισμα.

**Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασεως περί παραπομπής**

- 7 Το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι για την ορθή επίλυση της διαφοράς είναι αναγκαία η απάντηση του Δικαστηρίου επί των επιτρεπόμενων σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και της αρχής της αναλογικότητας υποκειμενικών και αντικειμενικών ορίων της ευθύνης για την πραγματική καταβολή του ΦΠΑ στις περιπτώσεις στις οποίες εθίγησαν τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης, ιδίως όταν η προσβολή συνίσταται στο γεγονός ότι δεν κατέστη δυνατόν να εισπραχθούν τόκοι επί του μη εγκαίρως καταβληθέντος από τον υποκείμενο στον φόρο ΦΠΑ λόγω της συμπεριφοράς μη υποκειμένου στον φόρο φυσικού προσώπου.
- 8 Για τους σκοπούς της προδικαστικής παραπομπής και λαμβανομένης υπόψη της ανάγκης για τη λήψη ερμηνευτικών υποδείξεων, το αιτούν δικαστήριο αποδέχεται με επιφύλαξη ότι η συμπεριφορά του ενάγοντος συνεπάγεται την εφαρμογή της προβλεπόμενης εθνικής πράξεως, ήτοι του άρθρου 19, παράγραφος 2, του DOPK. Το αιτούν δικαστήριο αποδέχεται επίσης περαιτέρω για τους σκοπούς της προδικαστικής παραπομπής ότι ο προσφεύγων της κύριας δίκης 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 μείωσεως των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας κατά το ύψος του εν λόγω ποσού δεν καταβλήθηκαν οι ληξιπρόθεσμοι τόκοι επί του ΦΠΑ για τον Δεκέμβριο του 2014.
- 9 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ωστόσο αν το δίκαιο της Ένωσης επιτρέπει τρίτο, μη υποκείμενο στον φόρο φυσικό πρόσωπο να θεωρείται υπεύθυνο για μη καταβληθέντα ΦΠΑ και/ή για μη καταβληθέντες τόκους επί του εν λόγω φόρου επί τη βάση νομικής πράξεως που έχει θεσπιστεί με την εθνική διάταξη του άρθρου 19, παράγραφος 2, του DOPK.
- 10 Κατ' αρχάς, το αιτούν δικαστήριο κρίνει σκόπιμο να υπενθυμίσει ότι –μολονότι τούτο δεν προκύπτει ρητώς από την εθνική νομολογία– η ευθύνη για τους μη καταβληθέντες φόρους δυνάμει του άρθρου 19, παράγραφος 2, του DOPK είναι εις ολόκληρον, καθώς, μολονότι στοιχειοθετείται μετά τη στοιχειοθέτηση της ευθύνης του υποκειμένου στον φόρο, εξακολουθεί να υφίσταται μέχρι την απόσβεση της φορολογικής οφειλής. Η αναγκαστική εκτέλεσή της είναι επικουρική, όπως προκύπτει από το άρθρο 20 του DOPK. Εντούτοις, η στοιχειοθέτηση ευθύνης δυνάμει του άρθρου 19, παράγραφος 2, του DOPK δεν απαλλάσσει τον αρχικό οφειλέτη, ο οποίος σύμφωνα με τον εθνικό νομικό μηχανισμό είναι νομικό πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο. Αντιθέτως, η απόσβεση της φορολογικής οφειλής, όπως προκύπτει από επιχειρήματα αντλούμενα από την εθνική διάταξη του άρθρου 21, παράγραφος 3, του DOPK, συνεπάγεται και την απόσβεση της ευθύνης του εις ολόκληρον ευθυνόμενου οφειλέτη.

- 11 Αφετέρου, η ευθύνη αυτή ουδόλως συνδέεται με ή μπορεί να αποδοθεί σε δόλιες ή καταχρηστικές ενέργειες του υποκειμένου στον φόρο νομικού προσώπου, ακόμη και σε σχέση με την ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητά του.
- 12 Πράγματι, ο εθνικός νομικός μηχανισμός αφορά την κακόπιστη συμπεριφορά φυσικού προσώπου το οποίο δεν έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο ούτε βάσει του εθνικού δικαίου ούτε βάσει της οδηγίας περί ΦΠΑ. Η έννομη σχέση του με τον υποκείμενο στον φόρο έγκειται στο γεγονός ότι το φυσικό πρόσωπο είναι διοικητικό όργανο ή μέλος διοικητικού οργάνου του υποκειμένου στον φόρο και ασκεί επιχειρησιακά και διευθυντικά καθήκοντα.
- 13 Στην πράξη, το άρθρο 9 της εν λόγω Συμβάσεως επιτρέπει στα κράτη μέλη να υιοθετήσουν εσωτερικές διατάξεις που βαίνουν πέραν των ελάχιστων υποχρεώσεων και των κανόνων που απορρέουν από τις διατάξεις της, προκειμένου να προστατεύουν τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης.
- 14 Αφενός, όταν στον τομέα της προστασίας των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης τα κράτη μέλη υιοθετούν εθνικές νομικές πράξεις που θεσπίζουν υποχρεώσεις και στοιχειοθετούν την ευθύνη των υποκειμένων του δικαίου, οι πράξεις αυτές οφείλουν να τηρούν την αρχή της αναλογικότητας.
- 15 Αφετέρου, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι ο εθνικός νομοθέτης οφείλει κατά τη θέσπιση νομικών πράξεων για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης στον τομέα του ΦΠΑ να λαμβάνει υπόψη του, πέραν της εν λόγω αρχής του δικαίου της Ένωσης, τα εναρμονισμένα στον τομέα του ΦΠΑ νομικά ζητήματα.
- 16 Θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι φυσικό πρόσωπο που δεν είναι ο υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας, δεν μπορεί να ευθύνεται εις ολόκληρον για τον μη καταβληθέντα από τον υποκείμενο στον φόρο ΦΠΑ, δεδομένου ότι τα κράτη μέλη δεν είναι αρμόδια να υιοθετούν τέτοιες εθνικές νομικές πράξεις. Μπορεί όμως επίσης να υποστηριχθεί και το αντίθετο, ότι δηλαδή η ανέντιμη συμπεριφορά φυσικού προσώπου που δεν είναι ο υποκείμενος στον φόρο, αλλά συνδέεται με νομικό πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, δίνει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να θεωρήσουν ότι το πρώτο πρόσωπο είναι εις ολόκληρον υπεύθυνο για τον μη καταβληθέντα από το δεύτερο πρόσωπο ΦΠΑ.
- 17 Κατά το αιτούν δικαστήριο, ακόμη και αν υποτεθεί ότι τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να θεωρήσουν υπεύθυνο φυσικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο στο πλαίσιο του ΦΠΑ, τούτο δεν θα οδηγούσε με κατηγορηματικό και σαφή τρόπο στο συμπέρασμα ότι το πρόσωπο αυτό ευθύνεται επίσης και για τους τόκους επί του μη εγκαίρως καταβληθέντος ΦΠΑ. Εκ πρώτης όψεως, από τον συνδυασμό του άρθρου 273 και της αιτιολογικής σκέψεως 44 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι τα μέτρα και οι νομικές πράξεις που μπορούν να θεσπίσουν τα κράτη μέλη για την προστασία των συμφερόντων τους και, συνακόλουθα, των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης στον τομέα του ΦΠΑ περιορίζονται στη δυνατότητα στοιχειοθετήσεως ευθύνης του ανέντιμου προσώπου μόνο για τον μη



καταβληθέντα ΦΠΑ και όχι και για τους τόκους λόγω της καθυστερημένης καταβολής του. Το συμπέρασμα αυτό είναι σύμφωνο με την αμιγώς γραμματική και στενή ερμηνεία του γράμματος του άρθρου 273, σε συνδυασμό με την αιτιολογική σκέψη 44 της οδηγίας ΦΠΑ. Μπορεί επίσης να υποστηριχθεί η άποψη ότι η ανεντιμότητα του μη υποκειμένου στον φόρο τρίτου αποτελεί επαρκή λόγο για να ευθύνεται επίσης και/ή μόνο για τους τόκους σε σχέση με τον μη εγκαίρως καταβληθέντα ΦΠΑ. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει αν, υπό τις περιστάσεις αυτές, πρέπει να ληφθεί υπόψη η αρχή της αναλογικότητας και να καθοριστεί η επίδρασή της.

- 18 Τέλος, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει αν, στο πλαίσιο της εφαρμογής της εθνικής πράξεως για την εις ολόκληρον ευθύνη τρίτου μη υποκειμένου στον φόρο για τόκους από μη εγκαίρως καταβληθέντα ΦΠΑ, παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας του δικαίου της Ένωσης αν η μη έγκαιρη είσπραξη του οφειλόμενου ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, η αιτία της τοκογονίας της εν λόγω οφειλής δεν οφείλεται στην ανέντιμη συμπεριφορά του τρίτου, μη υποκειμένου στον φόρο φυσικού προσώπου, αλλά στη συμπεριφορά άλλου υποκειμένου ή σε αντικειμενικές περιστάσεις.
- 19 Κατά συνέπεια, θα ήταν χρήσιμο για το αιτούν δικαστήριο να λάβει απάντηση μαζί με ερμηνευτικές υποδείξεις επί του ερωτήματος αν ο νομικός μηχανισμός που προβλέπεται από την εθνική διάταξη του άρθρου 19, παράγραφος 2, του DOPK στον τομέα της εναρμονίσεως του ΦΠΑ είναι νόμιμος, όταν κατ'εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως, φυσικό πρόσωπο που δεν είναι υποκείμενο στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και δεν είναι ο αρχικός υπόχρεος του ΦΠΑ, αλλά συνδέεται με το εν λόγω υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο και η καθυστερημένη ή μη πληρωμή του ΦΠΑ προκύπτει από την ανέντιμη συμπεριφορά του, καθίσταται εκ των υστέρων υπεύθυνο εις ολόκληρον.
- 20 Επιπλέον, θα ήταν χρήσιμο για το αιτούν δικαστήριο να λάβει απάντηση μαζί με ερμηνευτικές υποδείξεις επί του ερωτήματος αν στο πλαίσιο της ερμηνείας του άρθρου 9 της Συμβάσεως και του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της αναλογικότητας, ο νομικός μηχανισμός που προβλέπεται από την εθνική διάταξη του άρθρου 19, παράγραφος 2, του DOPK σχετικά με τους τόκους επί του μη εγκαίρως καταβληθέντος ΦΠΑ, είναι νόμιμος και εφαρμόζεται.
- 21 Τέλος, θα ήταν χρήσιμο για το αιτούν δικαστήριο να λάβει απάντηση μαζί με ερμηνευτικές υποδείξεις επί του ερωτήματος αν η εθνική διάταξη του άρθρου 19, παράγραφος 2, του DOPK, όταν εφαρμόζεται μόνον όσον αφορά τους τόκους επί του ΦΠΑ, παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας του δικαίου της Ένωσης, αν η καθυστερημένη καταβολή του ΦΠΑ που οδήγησε στον υπολογισμό των αντίστοιχων τόκων δεν οφείλεται στη συμπεριφορά του μη υποκειμένου στον φόρο φυσικού προσώπου, αλλά στη συμπεριφορά άλλου προσώπου ή σε αντικειμενικές περιστάσεις.