

Υπόθεση C-613/23 [Herdijk]ⁱ

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

6 Οκτωβρίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

6 Οκτωβρίου 2023

Αναιρεσείων:

KL

Αναιρεσίβλητος:

Staatssecretaris van Financiën

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά ένδικη διαφορά μεταξύ του KL, υπό την ιδιότητα του ως πρώην διαχειριστής εταιρίας, και του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργού Οικονομικών, Κάτω Χώρες, στο εξής: Staatssecretaris). Ο Staatssecretaris εγείρει αξίωση κατά του KL όσον αφορά την εκ των υστέρων είσπραξη φόρου μισθωτών υπηρεσιών και φόρου κύκλου εργασιών που έχουν επιβληθεί σε βάρος της εταιρίας αυτής για τις χρονικές περιόδους κατά τις οποίες ο KL ήταν διαχειριστής αυτής και οι οποίοι δεν έχουν καταβληθεί.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως που υποβλήθηκε δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ αφορά το ζήτημα αν η ολλανδική ρύθμιση περί ευθύνης των διαχειριστών νομικών προσώπων για τις φορολογικές οφειλές των νομικών προσώπων αυτών [άρθρο 36 του Invorderingswet 1990 (νόμου του 1990 περί

ⁱ Η ονομασία που έχει δοθεί στην παρούσα υπόθεση είναι πλασματική. Δεν αντιστοιχεί στο πραγματικό όνομα κανενός διαδίκου.

είσπραξεων δημοσίων εσόδων), στο εξής: IW 1990] είναι συμβατή με την αρχή της αναλογικότητας κατά το δίκαιο της Ένωσης.

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, η οποία κατοχυρώνεται στο δίκαιο της Ένωσης, διάταξη όπως αυτή του άρθρου 36, παράγραφος 4, του IW 1990, η οποία καθιστά στην πράξη υπερβολικά δυσχερή την απαλλαγή του διαχειριστή νομικού προσώπου, το οποίο δεν εκπλήρωσε ή δεν εκπλήρωσε προσηκόντως την υποχρέωσή του να γνωστοποιήσει στη φορολογική αρχή την αδυναμία πληρωμής των οφειλών του, από την ευθύνη για τις φορολογικές οφειλές, συμπεριλαμβανομένων των οφειλών φόρου κύκλου εργασιών, του εν λόγω νομικού προσώπου;

2. Είναι κρίσιμο για την απάντηση που θα δοθεί στο πρώτο ερώτημα το ζήτημα αν ο διαχειριστής ενήργησε καλόπιστα επιδεικνύοντας την επιμέλεια συνετού επιχειρηματία, έλαβε κάθε εύλογο μέτρο εντός των ορίων των δυνατοτήτων του και η συμμετοχή του σε καταχρηστική πρακτική ή απάτη αποκλείεται;

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Άρθρο 36 του IW 1990.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Ο ΚΛ ήταν, έως τις 29 Μαρτίου 2019, διαχειριστής και μοναδικός εταίρος μιας εταιρίας. Κατά της εταιρίας αυτής κινήθηκε διαδικασία εκ των υστέρων είσπραξης φόρου μισθωτών υπηρεσιών και φόρου κύκλου εργασιών για συγκεκριμένες χρονικές περιόδους. Τα προς είσπραξη ποσά δεν καταβλήθηκαν. Με πράξη της 5ης Ιουλίου 2019, η Belastingdienst (φορολογική αρχή) αξίωσε, δυνάμει του άρθρου 36 του IW 1990, από τον ΚΛ την καταβολή των προς είσπραξη ποσών, τα οποία δεν είχαν καταβληθεί, πλέον τόκων και υπολογισθέντων εξόδων. Συνολικά, επρόκειτο για ποσό 142 852 ευρώ.
- 2 Κατά το άρθρο 36, παράγραφος 1, του IW 1990, ο διαχειριστής νομικού προσώπου καθίσταται, κατ' αρχήν, αλληλεγγύως υπεύθυνος για την καταβολή ορισμένων φόρων που οφείλει το νομικό πρόσωπο. Αν το νομικό πρόσωπο αδυνατεί να καταβάλει τους φόρους που οφείλει υποχρεούται, κατά το άρθρο 36, παράγραφος 2, του IW 1990, να γνωστοποιήσει την αδυναμία αυτή στην Belastingdienst (φορολογική αρχή). Η γνωστοποίηση αυτή πρέπει να γίνει εντός δύο εβδομάδων από τη λήξη της προθεσμίας για την καταβολή του φόρου. Αν η γνωστοποίηση έχει γίνει προσηκόντως, ο διαχειριστής καθίσταται υπεύθυνος μόνον αν η Belastingdienst (φορολογική αρχή) αποδείξει ότι η μη καταβολή του

φόρου οφείλεται σε πρόδηλο διαχειριστικό πταίσμα που καταλογίζεται στον διαχειριστή και το οποίο έλαβε χώρα κατά την τριετία που προηγείται της ημερομηνίας της γνωστοποίησης. Διαχειριστικό πταίσμα υπάρχει μόνον, όταν κανένας συνετός διαχειριστής δεν θα ενεργούσε όπως ο διαχειριστής που καθίσταται υπεύθυνος. Σε περίπτωση μη γνωστοποίησης ή μη προσήκουσας γνωστοποίησης (π.χ. μη εμπρόθεσμης γνωστοποίησης), τεκμαίρεται, κατά το άρθρο 36, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, του IW 1990, ότι η μη καταβολή του φόρου οφείλεται σε διαχειριστικό πταίσμα του διαχειριστή. Ο διαχειριστής μπορεί να ανατρέψει το τεκμήριο αυτό μόνον εφόσον αποδείξει ότι δεν μπορεί να του καταλογιστεί η μη συμμόρφωση ή μη προσήκουσα συμμόρφωση του νομικού προσώπου προς την υποχρέωση γνωστοποίησης που υπέχει. Αντιθέτως, ο πρώην διαχειριστής, ήτοι εκείνος ο οποίος δεν ήταν πλέον διαχειριστής κατά τη λήξη της προθεσμίας εντός της οποίας το νομικό πρόσωπο όφειλε να συμμορφωθεί προς την υποχρέωση γνωστοποίησης, έχει πάντοτε τη δυνατότητα να ανατρέψει το τεκμήριο αυτό.

- 3 Το δευτεροβάθμιο δικαστήριο, το Gerechtshof den Haag (εφετείο Χάγης, Κάτω Χώρες), διαπίστωσε κατ' αρχάς ότι, εν προκειμένω, η εν λόγω εταιρεία δεν είχε συμμορφωθεί προς την προαναφερθείσα υποχρέωση γνωστοποίησης. Δεδομένου ότι ο ΚΛ είχε ήδη αποχωρήσει από τη θέση του διαχειριστή πριν από την εκπνοή της προθεσμίας για την καταβολή μέρους των φορολογικών οφειλών, του δόθηκε η δυνατότητα να αποδείξει ότι δεν έπρεπε να του καταλογιστεί η μη καταβολή των οφειλών αυτών. Κατά το Gerechtshof (εφετείο), ο ΚΛ είχε προσκομίσει επαρκή κατά νόμο αποδεικτικά στοιχεία και, επομένως, μη νομίμως η Belastingdienst (φορολογική αρχή) απαίτησε από αυτόν την καταβολή του εν λόγω μέρους των οφειλών. Ωστόσο, για τη χρονική περίοδο κατά την οποία ο ΚΛ ήταν εν ενεργεία διαχειριστής, τεκμαίρεται ότι η μη καταβολή των φορολογικών οφειλών οφειλόταν σε πρόδηλο διαχειριστικό πταίσμα του. Βάσει της ολλανδικής νομοθετικής ρύθμισης, ο ΚΛ δεν μπορεί να ανατρέψει το τεκμήριο αυτό, όπως περιγράφεται στη σκέψη 2 ανωτέρω, εκτός αν αποδείξει προηγουμένως ότι δεν μπορεί να του προσαφθεί τίποτα σε σχέση με την παράλειψη γνωστοποίησης της αδυναμίας πληρωμής των οφειλών. Επειδή ο ΚΛ δεν κατάφερε να αποδείξει το γεγονός αυτό, το Gerechtshof (εφετείο) έκρινε ότι νομίμως η Belastingdienst (φορολογική αρχή) απαιτεί από αυτόν την καταβολή ποσού 92 394 ευρώ.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 4 Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Hoge Raad der Nederlanden (Ανωτάτου Δικαστηρίου των Κάτω Χωρών, στο εξής: Hoge Raad), ο ΚΛ υποστήριξε ειδικότερα ότι η εν λόγω ολλανδική νομοθετική ρύθμιση είναι αντίθετη προς την αρχή της αναλογικότητας του δικαίου της Ένωσης, κάτι το οποίο αμφισβητείται από τον αναιρεσίβλητο.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασης περί παραπομπής

- 5 Στο πλαίσιο αυτό, το Hoge Raad (Ανώτατο Δικαστήριο) διαπιστώνει, πρώτον, ότι μόνο σε περίπτωση ανωτέρας βίας ή σε περίπτωση που ο διαχειριστής νομικού προσώπου έχει ακολουθήσει καλή τη πίστη τη συμβουλή τρίτου θα είναι σε θέση να αποδείξει ότι δεν πρέπει να του καταλογιστεί η μη προσήκουσα εκπλήρωση της υποχρέωσης γνωστοποίησης που υπέχει το νομικό πρόσωπο. Πρόκειται για τόσο ιδιαίτερες περιστάσεις που ο διαχειριστής, στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων, δεν θα είναι σε θέση να προσκομίσει τα απαιτούμενα αποδεικτικά στοιχεία. Κατά συνέπεια, είναι πολύ σπάνιο να δοθεί η δυνατότητα στον διαχειριστή να προσκομίσει αποδείξεις περί του αντιθέτου προκειμένου να ανατρέψει το τεκμήριο ότι η μη καταβολή των φορολογικών οφειλών του νομικού προσώπου οφείλεται σε πρόδηλο διαχειριστικό του πταίσμα. Ως εκ τούτου, το Hoge Raad (Ανώτατο Δικαστήριο) φρονεί ότι, στην πράξη, είναι εξαιρετικά δυσχερές για τον διαχειριστή νομικού προσώπου το οποίο δεν εκπλήρωσε προσηκόντως την υποχρέωση γνωστοποίησης που υπέχει να απαλλαγεί από την ευθύνη για τις φορολογικές οφειλές του νομικού προσώπου αυτού.
- 6 Όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας κατά το δίκαιο της Ένωσης, το Hoge Raad (Ανώτατο Δικαστήριο) παραπέμπει στην απόφαση του Δικαστηρίου της 13ης Οκτωβρίου 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788 (στο εξής: απόφαση Direktor na Direktsia). Στη σκέψη [73] της απόφασης αυτής, το Δικαστήριο επισημαίνει κατ' αρχάς ότι, 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. Εν συνεχεία, διευκρινίζει, στη σκέψη 74, ότι εθνικά μέτρα που δημιουργούν, de facto, σύστημα αντικειμενικής αλληλέγγυας ευθύνης βαίνουν πέραν του αναγκαίου ορίου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου Ταμείου. Κατά συνέπεια, το να στοιχειοθετείται ευθύνη, για την πληρωμή φορολογικής οφειλής, άλλου προσώπου πέραν του υποχρέου του φόρου αυτού χωρίς να του παρέχεται η δυνατότητα να απαλλαγεί από την ευθύνη αυτή αποδεικνύοντας ότι ουδεμία σχέση έχει με τις ενέργειες αυτού του υποχρέου πρέπει να θεωρηθεί ασύμβατο με την αρχή της αναλογικότητας. Συναφώς, με τη σκέψη 76 της απόφασης Direktor na Direktsia, το Δικαστήριο παραπέμπει στη σκέψη 36 της απόφασης της 20ής Μαΐου 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι επιτρέπεται σε κράτος μέλος να καθιστά ένα πρόσωπο αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπόχρεο για την καταβολή μη καταβληθείσας φορολογικής οφειλής 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 και, ως εκ τούτου, να οδηγούν στη θέσπιση ενός συστήματος αντικειμενικής ευθύνης. Το Δικαστήριο έχει κρίνει επίσης ότι η περίπτωση (i) ότι το πρόσωπο που δεν είναι ο υπόχρεος του φόρου ενήργησε καλόπιστα επιδεικνύοντας την επιμέλεια προσεκτικού επιχειρηματία, (ii) ότι έλαβε κάθε εύλογο μέτρο εντός των ορίων των δυνατοτήτων του και (iii) 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 φόρου.

- 7 Από την προπαρατεθείσα νομολογία του Δικαστηρίου δεν προκύπτει σαφώς αν ο όρος «αντικειμενική ευθύνη» αναφέρεται επίσης στην ευθύνη που τεκμαίρεται άνευ ετέρου (de facto) μόνο για συγκεκριμένη κατηγορία περιπτώσεων, όπως για την κατηγορία των διαχειριστών νομικού προσώπου το οποίο δεν έχει συμμορφωθεί με την υποχρέωση γνωστοποίησης. Τίθεται το ζήτημα αν η εφαρμογή κριτηρίων για τον καθορισμό μιας τέτοιας κατηγορίας (εν προκειμένω, του κριτηρίου ότι το νομικό πρόσωπο δεν έχει συμμορφωθεί με την υποχρέωση γνωστοποίησης) συνεπάγεται ότι η ευθύνη έχει, παρά ταύτα, τον χαρακτήρα της ευθύνης υπό όρους. Πράγματι, η πλήρωση των κριτηρίων αυτών μπορεί να θεωρηθεί ότι πληροί μια προϋπόθεση.
- 8 Αν, αντιθέτως, γίνει δεκτό ότι μπορεί να υπάρχει αντικειμενική ευθύνη ακόμη και όταν αυτή περιορίζεται σε συγκεκριμένη ομάδα προσώπων, τούτο αντίκειται κατ' αρχήν στην αρχή της αναλογικότητας κατά το δίκαιο της Ένωσης. Από την προπαρατεθείσα απόφαση Director na Direksia προκύπτει ότι, εν πάση περιπτώσει, υπάρχει ασυμβατότητα με την αρχή αυτή σε περιπτώσεις στις οποίες το πρόσωπο που καθίσταται υπεύθυνο «ουδεμία σχέση έχει με τις ενέργειες [...] του υποχρέου [του φόρου]» και στις οποίες οι φορολογικές οφειλές προκλήθηκαν από τις ενέργειες τρίτου υποκειμένου στον φόρο επί των οποίων το πρόσωπο που καθίσταται υπεύθυνο «δεν έχει καμία επίδραση». Ωστόσο, δεν μπορεί να υποστηριχθεί για τον διαχειριστή νομικού προσώπου ότι δεν έχει καμία επίδραση στις ενέργειες του νομικού προσώπου αυτού ή ότι ουδεμία σχέση έχει με τις ενέργειές του. Εντούτοις, τίθεται το ζήτημα αν τούτο αρκεί για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η ουσιαστικά νόθος αντικειμενική ευθύνη του διαχειριστή νομικού προσώπου το οποίο δεν γνωστοποίησε ή δεν γνωστοποίησε προσηκόντως την αδυναμία πληρωμής των οφειλών του είναι συμβατή με την αρχή της αναλογικότητας που κατοχυρώνεται στο δίκαιο της Ένωσης.
- 9 Κατά το Hoge Raad (Ανώτατο Δικαστήριο), είναι εν προκειμένω επίσης κρίσιμο το γεγονός ότι ο KL, υπό την ιδιότητά του ως πρώην διαχειριστής, είχε τη δυνατότητα να ανατρέψει το τεκμήριο ότι είναι υπεύθυνος για την επίμαχη φορολογική οφειλή όσον αφορά συγκεκριμένη χρονική περίοδο και, κατά το Gerechtshof (εφετείο), το έπραξε με επιτυχία. Τούτο συνεπάγεται ότι ο KL ενήργησε καλόπιστα επιδεικνύοντας την επιμέλεια συνετού επιχειρηματία, ότι έλαβε κάθε εύλογο μέτρο εντός των ορίων των δυνατοτήτων του και ότι αποκλείεται η συμμετοχή του σε καταχρηστική πρακτική ή σε απάτη. Πρόκειται για περιπτώσεις οι οποίες, όπως προκύπτει από τη σκέψη 6 ανωτέρω, είναι κρίσιμες προκειμένου να κριθεί αν, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας που κατοχυρώνεται στο δίκαιο της Ένωσης, το εν λόγω πρόσωπο μπορεί να θεωρηθεί αλληλεγγύως υπεύθυνο για τον φόρο που οφείλει το νομικό πρόσωπο. Επομένως, το Hoge Raad (Ανώτατο Δικαστήριο) διερωτάται αν οι περιστάσεις αυτές ασκούν επιρροή προκειμένου να δοθεί απάντηση επί του πρώτου ερωτήματος που υποβάλλεται στο Δικαστήριο.

- 10 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, δεν προκύπτει με βεβαιότητα ότι το άρθρο 36, παράγραφος 4, του IW 1990 είναι συμβατό με την κατοχυρωμένη στο δίκαιο της Ένωσης αρχή της αναλογικότητας. Για τον λόγο αυτό, το Hoge Raad (Ανώτατο Δικαστήριο) υποβάλλει στο Δικαστήριο τα προδικαστικά ερωτήματα, όπως διατυπώθηκαν ανωτέρω.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ