

**Υπόθεση C-121/24**

**Αίτηση προδικαστικής απόφασης**

**Ημερομηνία κατάθεσης:**

14 Φεβρουαρίου 2024

**Αιτούν δικαστήριο:**

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Βουλγαρία)

**Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:**

7 Φεβρουαρίου 2024

**Προσφεύγουσα:**

«Vaniz» EOOD

**Καθού:**

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Veliko Tarnovo

---

**ΔΙΑΤΑΞΗ**

[παραλειπόμενα]

Το Administrativen sad Veliko Tarnovo (διοικητικό πρωτοδικείο του Veliko Tarnovo, Βουλγαρία), [παραλειπόμενα]

[παραλειπόμενα]

[παραλειπόμενα] προκειμένου να αποφανθεί [παραλειπόμενα] επί της διοικητικής υποθέσεως αριθ. 139, σύμφωνα με τον κατάλογο του Administrativen sad Veliko Tarnovo (διοικητικού πρωτοδικείου του Veliko Tarnovo) για το έτος 2023, έλαβε υπόψη τα εξής:

Συγκεκριμένες διχογνωμίες ως προς την ερμηνεία των κρίσιμων στην υπόθεση της κύριας δίκης διατάξεων του εθνικού δικαίου απαιτούν την εξέταση της συμβατότητάς τους με τις διατάξεις και τις αρχές του δικαίου της Ένωσης.

Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η ορθή επίλυση της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί απαιτεί την ερμηνεία διατάξεων του δικαίου της Ένωσης και κρίνει, συναφώς, αναγκαίο να υποβάλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αίτηση

προδικαστικής απόφασεως, σύμφωνα με το άρθρο 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ, κατόπιν αιτήσεως διαδίκου και αυτεπαγγέλτως.

## **I. Διάδικοι στην υπόθεση:**

1. Προσφεύγουσα: η EOOD (μονοπρόσωπη ΕΠΕ) «Vaniz» [παραλειπόμενα]
2. Καθού: Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Veliko Tarnovo (Διευθυντής της Διευθύνσεως «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισεως», Βουλγαρία – Veliko Tarnovo [παραλειπόμενα])

## **II. Αντικείμενο της κύριας δίκης:**

Προσφυγή κατά της πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου αριθ. R-04000422000256-091-001/18.12.2022 της Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (περιφερειακής διευθύνσεως της εθνικής υπηρεσίας εσόδων, Βουλγαρία, στο εξής: TD na NAP) του Veliko Tarnovo, με την οποία προσδιορίστηκαν υποχρεώσεις ΦΠΑ συνολικού ποσού 217 277,82 λέβα (BGN) και δεδουλευμένοι τόκοι ύψους 114 365,21 BGN κατά της «Vaniz» EOOD [με έδρα] στο Veliko Tarnovo για τις φορολογικές περιόδους Ιουλίου, Αυγούστου και Σεπτεμβρίου 2017, δυνάμει του άρθρου 177 του Zakon za danak varhu dobavenata stoinost (βουλγαρικού νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: ZDDS).

## **III. Πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης:**

Η «Vaniz» EOOD είναι εμπορική εταιρία, η οποία ενεγράφη στο εμπορικό μητρώο στις 2 Δεκεμβρίου 2014 και στο μητρώο σύμφωνα με τον ZDDS στις 8 Ιανουαρίου 2015. Αντικείμενο της δραστηριότητάς της είναι οι οδικές μεταφορές και οι μεταφορές εμπορευμάτων. Υπό την ιδιότητά της ως επιχειρηματία εγγεγραμμένης στο μητρώο για σκοπούς ΦΠΑ, η «Vaniz» EOOD είναι λήπτης φορολογητέων παραδόσεων –αγοράς φορτηγών και οχημάτων– και υπηρεσιών – μίσθωσης μηχανοκίνητων οχημάτων– που αναγράφονται σε συνολικά 35 τιμολόγια που εξέδωσε η «Stars International» EOOD για τις φορολογικές περιόδους Ιουλίου, Αυγούστου και Σεπτεμβρίου 2017. Η «Vaniz» EOOD άσκησε το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ από τα εν λόγω τιμολόγια, αναγράφοντας τα εν λόγω τιμολόγια στα μητρώα τιμολογίων που πρέπει να τηρούνται σύμφωνα με τον ZDDS και στις φορολογικές δηλώσεις για τις προαναφερθείσες φορολογικές περιόδους. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, οι υπηρεσίες εσόδων διαπίστωσαν ότι, για τις προαναφερθείσες φορολογικές περιόδους, ο προμηθευτής, η «Stars International» EOOD, είχε δηλώσει τον ΦΠΑ που έπρεπε να καταβληθεί για τις πραγματοποιηθείσες παραδόσεις και τον φόρο που αναγραφόταν στα τιμολόγια προς τη «Vaniz» EOOD ως φορολογικό αποτέλεσμα στη φορολογική δήλωση. Οι φορολογικές οφειλές του προμηθευτή, της «Stars

International» EOOD, οι οποίες αναγράφονταν στη φορολογική δήλωση, δεν εξοφλήθηκαν.

Με την απόφαση αριθ. 348/19.07.2019 στην εμπορική υπόθεση αριθ. 287/2018 του Okrazhen sad Veliko Tarnovo (περιφερειακού δικαστηρίου του Veliko Tarnovo, Βουλγαρία) κινήθηκε η πτωχευτική διαδικασία δυνάμει του άρθρου 625 του Targovski zakon (βουλγαρικού εμπορικού νόμου) κατά της «Stars International» EOOD· με την απόφαση αριθ. R94 της 4ης Αυγούστου 2020 στην προαναφερθείσα εμπορική υπόθεση, το Okrazhen sad (περιφερειακό δικαστήριο) περάτωσε την πτωχευτική διαδικασία της «Stars International» EOOD και διέταξε τη διαγραφή της εταιρίας από το εμπορικό μητρώο.

Με την έκδοση της υπ' αριθ. R-04000422000256-020-001/17.01.2022 εντολής φορολογικού ελέγχου, η εταιρία «Vaniz» EOOD υποβλήθηκε σε διαδικασία φορολογικού ελέγχου προκειμένου να εξακριβωθεί η ευθύνη της εν λόγω εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 177 του ZDDS, για τον οφειλόμενο και μη καταβληθέντα από τη «Stars International» EOOD ΦΠΑ επί των 35 τιμολογίων που εξέδωσε η «Stars International» προς τη «Vaniz» EOOD για τις φορολογικές περιόδους Ιουλίου, Αυγούστου και Σεπτεμβρίου 2017. Κατόπιν πραγματοποιηθέντος φορολογικού ελέγχου, η TD na NAP του Veliko Tarnovo εξέδωσε την υπ' αριθ. R-04000422000256-091-001/18.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, με την οποία καταλογίστηκαν στη «Vaniz» EOOD, βάσει του άρθρου 177 του ZDDS, οι οφειλές της «Stars International» EOOD για τις φορολογικές περιόδους Ιουλίου, Αυγούστου και Σεπτεμβρίου 2017, ποσού 217 277,82 BGN και δεδουλευμένοι τόκοι ύψους 114 365,21 BGN. Η εφαρμογή των ως άνω διατάξεων θεμελιώθηκε στη συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 177, παράγραφος 2, του ZDDS, σύμφωνα με το οποίο οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 177, παράγραφος 1, του ZDDS πληρούνται μόνον όταν ο λήπτης φορολογητέας παραδόσεως αγαθών γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι δεν επρόκειτο να καταβληθεί ο φόρος που αναγράφεται στα εκδοθέντα προς αυτόν τιμολόγια.

Η εταιρία προσέβαλε την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δυνάμει του άρθρου 152 του Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (βουλγαρικού κώδικα φορολογικής διαδικασίας και διαδικασίας κοινωνικής ασφάλισης, στο εξής: DOPK) στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας ενώπιον του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» (Διευθνή της Διευθύνσεως «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισης») του Veliko Tarnovo, ο οποίος, με την υπ' αριθ. 19/17.02.2023 απόφαση, επικύρωσε στο σύνολό της την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Η «Vaniz» EOOD προσέβαλε την επικυρωθείσα πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ενώπιον του Administrativen sad Veliko Tarnovo (διοικητικού πρωτοδικείου του Veliko Tarnovo), δυνάμει του άρθρου 155 του DOPK, το οποίο επιλήφθηκε της υπό κρίση διοικητικής υποθέσεως αριθ. 139/23.

#### IV. Εφαρμοστέες νομοθετικές διατάξεις

##### A. Εθνικό δίκαιο:

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (βουλγαρικός κώδικας φορολογικής διαδικασίας και διαδικασίας κοινωνικής ασφαλίσεως):

**Άρθρο 21.** [παραλειπόμενα]

2. Οι τρίτοι ευθύνονται ακόμη και αν συντρέχουν οι περιστάσεις που αναφέρονται στο άρθρο 168, σημεία 5 έως 7, όσον αφορά τον οφειλέτη.

3. Η ευθύνη των τρίτων αίρεται όταν αποσβεσθεί η οφειλή η οποία τους καταλογίστηκε με νομική πράξη που έχει ισχύ δεδικασμένου. [παραλειπόμενα]

**Άρθρο 112.** 1. Η διαδικασία φορολογικού ελέγχου κινείται με την έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου.

**Άρθρο 168.** Η απαίτηση δημοσίου δικαίου αποσβέννυται:

[παραλειπόμενα]

6. μετά τη διανομή των εσόδων από τη ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων νομικού προσώπου που έχει κηρυχθεί σε πτώχευση, εκτός εάν ευθύνονται τρίτοι για την απαίτηση δημοσίου δικαίου·

7. σε περίπτωση διαγραφής νομικού προσώπου μετά την περάτωση της διαδικασίας εκκαθάρισης, εκτός εάν ευθύνονται τρίτοι για την απαίτηση δημοσίου δικαίου·

[παραλειπόμενα]

Zakon za danak varhu dobavenata stoynnost (βουλγαρικός νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: ZDDS):

**Άρθρο 177** 1. (όπως τροποποιήθηκε DV, αριθ. 94 του 2012, σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2013). Το εγγεγραμμένο στο μητρώο πρόσωπο, το οποίο είναι λήπτης φορολογητέας παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, ευθύνεται για τον οφειλόμενο και μη καταβληθέντα φόρο από άλλο εγγεγραμμένο στο μητρώο πρόσωπο, στον βαθμό που έχει ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με τον οφειλόμενο και μη καταβληθέντα φόρο.

2. Η κατά την παράγραφο 1 ευθύνη προκύπτει όταν το εγγεγραμμένο στο μητρώο πρόσωπο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι ο φόρος δεν επρόκειτο να καταβληθεί και αυτό αποδεικνύεται από την ελεγκτική αρχή σύμφωνα με τα άρθρα 117 έως 120 του Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (βουλγαρικού κώδικα φορολογικής διαδικασίας και διαδικασίας κοινωνικής ασφαλίσεως).

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 2, τεκμαίρεται ότι το πρόσωπο όφειλε να γνωρίζει ότι ο φόρος δεν επρόκειτο να καταβληθεί εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

1) Ο οφειλόμενος φόρος, κατά την έννοια της παραγράφου 1, δεν έχει, κατ' ουσίαν, καταβληθεί για μια φορολογική περίοδο από οποιονδήποτε από τους προηγούμενους προμηθευτές ή παρόχους υπηρεσιών που πραγματοποίησαν φορολογητέα συναλλαγή με τα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες, είτε υπό την ίδια μορφή είτε υπό τροποποιημένη ή επεξεργασμένη μορφή·

2) η φορολογητέα συναλλαγή 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 απόκτηση συγκεκριμένου πλεονεκτήματος λόγω της μη καταβολής του οφειλόμενου φόρου.

5. Υπό τις προϋποθέσεις των παραγράφων 2 και 3, ευθύνεται επίσης ο προηγούμενος προμηθευτής ή πάροχος υπηρεσιών του υποκείμενου στον φόρο ο οποίος οφείλει τον μη καταβληθέντα φόρο.

6. Στις περιπτώσεις των παραγράφων 1 και 2, ευθύνεται ο υποκείμενος στον φόρο που είναι άμεσος λήπτης της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής της υπηρεσίας για την οποία δεν καταβλήθηκε ο οφειλόμενος φόρος και, στην περίπτωση που η είσπραξη είναι ανεπιτυχής, ευθύνεται κάθε μεταγενέστερος λήπτης στην αλυσίδα των παραδόσεων.

7. Η παράγραφος 6 εφαρμόζεται αναλόγως στους προηγούμενους προμηθευτές ή παρόχους υπηρεσιών.

## **B. Δίκαιο της ένωσης:**

Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας:

Αιτιολογικές σκέψεις:

(44) Επιβάλλεται τα κράτη μέλη να συνεχίσουν να λαμβάνουν μέτρα που προβλέπουν ότι ένα πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο του φόρου είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο για την πληρωμή του φόρου.

Άρθρο 193

Τροποποιήθηκε με την M19

Διορθώθηκε με το C11

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.

#### Άρθρο 205

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.

#### Άρθρο 207

Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα ώστε τα πρόσωπα τα οποία, σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 197 και τα άρθρα 199 και 204, θεωρούνται ως υπόχρεοι του φόρου στη θέση υποκείμενου στον φόρο μη εγκατεστημένου στο αντίστοιχο έδαφός τους να εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις καταβολής που προβλέπονται στο παρόν τμήμα.

Τα κράτη μέλη λαμβάνουν, εξάλλου, τα αναγκαία μέτρα ώστε τα πρόσωπα τα οποία, σύμφωνα με το άρθρο 205, θεωρούνται ως αλληλεγγύως υπόχρεα καταβολής του ΦΠΑ να εκπληρώνουν αυτές τις υποχρεώσεις καταβολής.

### **V. Ισχυρισμοί και νομικά επιχειρήματα των διαδίκων:**

Η προσφεύγουσα «Vaniz» EOOD προσβάλλει την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Αμφισβητεί τις προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 177 του ZDDS και υποστηρίζει ότι η συνδρομή τους δεν αποδείχθηκε δεόντως εν προκειμένω και δεν τεκμηριώνεται από τα αποδεικτικά στοιχεία που συνελέγησαν κατά τη διάρκεια της διαδικασίας. Πέραν του επιχειρήματος ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις θεμελιώσεως της ευθύνης της εταιρίας, διότι δεν πληρούται το υποκειμενικό στοιχείο –το τεκμήριο της ενοχής ή η γνώση της συμμετοχής σε φοροδιαφυγή–, ο πληρεξούσιος της εταιρίας υποστηρίζει ότι δεν μπορεί να θεμελιωθεί ευθύνη της «Vaniz» EOOD για τις φορολογικές οφειλές της «Stars International» EOOD δυνάμει του άρθρου 177 του ZDDS. Προς επίρρωση του τελευταίου αυτού επιχειρήματος, ο πληρεξούσιος της προσφεύγουσας προβάλλει ότι η «Stars International» EOOD διαγράφηκε από το εμπορικό μητρώο και ότι, δυνάμει δικαστικής απόφασης εκδοθείσας στο πλαίσιο της πτωχευτικής διαδικασίας, στις 4 Αυγούστου 2020 έπαυσε να υφίσταται ως νομικό πρόσωπο στις έννομες σχέσεις. Η διαδικασία φορολογικού ελέγχου για τον προσδιορισμό των υποχρεώσεων της «Vaniz» EOOD, σύμφωνα με το άρθρο 177, παράγραφος 2, του ZDDS, κινήθηκε με την έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου στις 17 Ιανουαρίου 2022, δηλαδή αφότου η οφειλέτρια «Stars International» EOOD διαγράφηκε ως επιχειρηματίας [από το εμπορικό μητρώο] και έπαυσε να υφίσταται. Κατά την προσφεύγουσα, οι οφειλές νομικού προσώπου θεωρούνται ως αποσβεσθείσες μετά τη λύση του τρίτου, εν προκειμένω η «Vaniz» EOOD, δεν μπορεί να καταστεί αλληλεγγύως υπεύθυνος εκ των υστέρων, πολύ αργότερα, δυνάμει της ρύθμισης του άρθρου 177 του ZDDS.

Κατά συνέπεια, η παύση της ύπαρξης νομικού προσώπου, το οποίο είναι ο πρωτοφειλέτης των προβλεπόμενων από τον ZDDS απαιτήσεων, δεν επιτρέπει την κίνηση διαδικασίας για τη διαπίστωση της αλληλέγγυας ευθύνης τρίτου, με αποτέλεσμα η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου να είναι παράνομη.

Κατά τον πληρεξούσιο της προσφεύγουσας, οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία επιτρέπει την κίνηση διαδικασίας με την οποία γεννάται αλληλέγγυα ευθύνη αφότου ο πρωτοφειλέτης έχει ήδη παύσει να υφίσταται. Ένα τέτοιο μέτρο δεν ανταποκρίνεται στους διακηρυγμένους στόχους της εν λόγω οδηγίας και βασίζεται σε εθνική νομοθεσία που θεσπίστηκε κατά παρέκκλιση από το δίκαιο της Ένωσης.

Ο καθού, ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» (Διευθυντής της Διευθύνσεως «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισεως») του Veliko Tarnovo, αντιτάσσεται στο σύνολο των επιχειρημάτων της προσφεύγουσας και υποστηρίζει ότι, εν προκειμένω, οι προϋποθέσεις του άρθρου 177 του ZDDS έχουν δεόντως διαπιστωθεί και τεκμηριώνονται από τα αποδεικτικά στοιχεία που συνελέγησαν κατά τη διάρκεια της διαδικασίας φορολογικού ελέγχου και προσκομίστηκαν στην υπόθεση. Ο πληρεξούσιός του θεωρεί ότι δεν υπάρχει ούτε παραβίαση των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου ούτε ασάφειες ούτε αντίφαση με τις σχετικές εθνικές διατάξεις στην παρούσα υπόθεση. Οι διατάξεις του άρθρου 205 και του άρθρου 297, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112/EK δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 177 του ZDDS· αυτό διευκρινίζεται επαρκώς στη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο καθού ισχυρίζεται ότι, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 168, σημεία 5, 6 και 7, του ΔΟΡΚ, οι απαιτήσεις δημοσίου δικαίου δεν αποσβέννυνται σε περίπτωση θανάτου φυσικού προσώπου ή λύσεως νομικού προσώπου εφόσον ευθύνονται τρίτοι για την απαίτηση δημοσίου δικαίου, οπότε, στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι οφειλές ΦΠΑ της «Stars International» EOOD δεν πρέπει να θεωρηθούν ως αποσβεσθείσες, παρά την παύση της καταχωρίσεώς της και τη διαγραφή της εν λόγω εταιρίας, διότι ένα τρίτο πρόσωπο, συγκεκριμένα η «Vaniz» EOOD, κρίθηκε αλληλεγγύως υπεύθυνο στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 177 του ZDDS.

## **VI. Νομολογία:**

Με την απόφαση της 20ής Μαΐου 2021 στην υπόθεση C-4/20, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης απάντησε στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως του Administrativen sad Plovdiv (διοικητικού πρωτοδικείου του Plovdiv, Βουλγαρία) όσον αφορά την αντικειμενική έκταση της ευθύνης βάσει του άρθρου 177 του ZDDS και τη συμβατότητα των εν λόγω διατάξεων με το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112/EK. Με την ως άνω απόφαση κρίθηκε ότι το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, 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. Στη σκέψη 32 της αποφάσεως του Δικαστηρίου διευκρινίζεται ότι, κατά την άσκηση της εξουσίας που προβλέπει το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112/EK, 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. Ωστόσο, στο σκεπτικό που παρατίθεται στη σκέψη 42 της απόφασης, το Δικαστήριο επισημαίνει 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/EK και εάν συνάδει με τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας.

Στο εθνικό δίκαιο υπάρχουν δύο ερμηνευτικές αποφάσεις του Varhoven administrativen sad (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Βουλγαρία, στο εξής: VAS), ήτοι της ερμηνευτικής αποφάσεως αριθ. 6/15.04.2021 στην ερμηνευτική υπόθεση αριθ. 6/2019 και της ερμηνευτικής αποφάσεως αριθ. 4/10.05.2022 στην ερμηνευτική υπόθεση αριθ. 2/20, της Obshto sabranie na sadiite na VAS (γενικής συνελεύσεως των δικαστών του VAS), οι οποίες αφορούν την έκταση της αλληλέγγυας ευθύνης που προβλέπεται στο άρθρο 177 του ZDDS, το οποίο περιλαμβάνει την ευθύνη για τόκους, καθώς και το κύρος πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδόθηκε δυνάμει του άρθρου 177 του ZDDS, σε περίπτωση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που έχει εκδοθεί προηγουμένως κατά του ίδιου προσώπου.

Εντούτοις, η νομολογία του VAS ως ακυρωτικού δικαστηρίου σε ανάλογες υποθέσεις δεν έθιξε ρητώς το ζήτημα της κινήσεως διαδικασίας φορολογικού ελέγχου με σκοπό να διαπιστωθεί η αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές βάσει του άρθρου 177 του ZDDS όταν ο πρωτοφειλέτης δεν υφίσταται πλέον.

Δεν είναι επίσης γνωστή απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε παρόμοια υπόθεση στο πλαίσιο αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως.

## **VII. Σκεπτικό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως:**

Προκειμένου να επιλυθεί ορθώς η διαφορά σχετικά με τη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, πρέπει κατ' αρχάς να διευκρινιστεί το ζήτημα του πεδίου εφαρμογής των διατάξεων για την κίνηση της διαδικασίας για τη διαπίστωση της ευθύνης της «Vaniz» EOOD για τις φορολογικές οφειλές της «Stars International» EOOD δυνάμει του άρθρου 177 του ZDDS. Δεδομένου ότι η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου



21, παράγραφος 2, σε συνδυασμό με το άρθρο 168 του DOPK στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία αφορά τη διαδικασία φορολογικού ελέγχου βάσει του άρθρου 177 του ZDDS, εμπίπτει στην αποκλειστική δικαιοδοσία του εθνικού δικαστηρίου και το αιτούν δικαστήριο θα απαντήσει στα ζητήματα αυτά με την τελική απόφαση επί της υποθέσεως, πρέπει να διευκρινιστεί η σχέση της εν λόγω ρυθμίσεως με το δίκαιο της Ένωσης, και ειδικότερα με την οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, μέσω της ερμηνείας του ισχύοντος δικαίου της Ένωσης από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Προδικαστικό ερώτημα υπό την έννοια αυτή θα είναι προφανώς το κατά πόσον οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας τρίτοι εξακολουθούν να ευθύνονται αλληλεγγύως για τις οφειλές του πρωτοφειλέτη όταν το πρόσωπο αυτό έχει παύσει να υφίσταται ως υποκείμενο δικαίου στις έννομες σχέσεις. Οι διατάξεις του εθνικού δικαίου, ήτοι το άρθρο 21, παράγραφος 2, και το άρθρο 168 του DOPK, επιτρέπουν κατ' αρχήν την αλληλέγγυα ευθύνη τρίτων για αλλότριες οφειλές, ακόμη και αν ο πρωτοφειλέτης δεν υφίσταται πλέον. Από την πλευρά του, το άρθρο 177 του ZDDS δεν θέτει ουσιαστικούς περιορισμούς στην ευθύνη για αλλότριες οφειλές, ενώ οι προαναφερθείσες ερμηνευτικές αποφάσεις του VAS και η απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης αναφέρουν ότι η αλληλέγγυα ευθύνη του τρίτου περιλαμβάνει τόσο τις φορολογικές υποχρεώσεις όσο και τις οφειλές από τόκους. Αντιθέτως, οι χρονικές παράμετροι της ευθύνης αυτής παραμένουν ασαφείς, δηλαδή πότε επιτρέπεται να κινηθεί και να διεξαχθεί η εν λόγω διαδικασία. Πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι η υπόθεση της κύριας δίκης δεν αφορά τον προσδιορισμό φορολογικών υποχρεώσεων του υποκειμένου ως προσώπου εγγεγραμμένου στο μητρώο του νόμου περί ΦΠΑ, αλλά την ευθύνη για αλλότριες οφειλές. Το πρόσωπο αυτό ενημερώνεται για πρώτη φορά μετά την έναρξη του φορολογικού ελέγχου σε βάρος του ότι φέρει τέτοια ευθύνη· κατά το χρονικό αυτό σημείο, ο αντισυμβαλλόμενός του –ο οφειλέτης του φόρου– ήδη δεν υφίσταται πλέον. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω περιστάσεων, θα ήταν εύλογο να τεθεί το ερώτημα κατά πόσον μια τέτοια ερμηνεία των σχετικών νομοθετικών διατάξεων θα ήταν σύμφωνη με τις αρχές της οδηγίας 2006/112/EK, οι οποίες αποσκοπούν στη διασφάλιση της ορθής λειτουργίας του συστήματος ΦΠΑ στην Ένωση, και κατά πόσον [οι εν λόγω διατάξεις] αντιβαίνουν προδήλως στις αρχές του προσήκοντος μέτρου και της αναλογικότητας. Η ύπαρξη διοικητικής πρακτικής διατάσσουσας τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων προκειμένου να διαπιστωθεί η αλληλέγγυα ευθύνη τρίτων σε περίπτωση αποσύρσεως του πρωτοφειλέτη από τις έννομες σχέσεις δεν αποτελεί προφανώς μεμονωμένη περίπτωση. Ως εκ τούτου, η αποσαφήνιση των προαναφερθέντων ζητημάτων φαίνεται να είναι ουσιώδους σημασίας για τον τρόπο με τον οποίο οι φορολογικές αρχές εφαρμόζουν στην πράξη τις διατάξεις του άρθρου 177 του ZDDS σύμφωνα με τις παραμέτρους που ορίζονται στην οδηγία 2006/112/EK.

Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, το παρόν τμήμα του Administrativen sad Veliko Tarnovo (διοικητικού πρωτοδικείου του Veliko Tarnovo) εκτιμά ότι πρέπει να υποβληθεί στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αίτηση προδικαστικής αποφάσεως σχετικά με το παραδεκτό διοικητικής πρακτικής ή εθνικής ρυθμίσεως η οποία προβλέπει τη δυνατότητα κινήσεως διαδικασίας για τη

διαπίστωση της αλληλέγγυας ευθύνης τρίτου για τις οφειλές ΦΠΑ του πρωτοφειλέτη όταν ο τελευταίος έχει παύσει να υφίσταται στις έννομες σχέσεις.

Για τους λόγους αυτούς και βάσει του άρθρου 628 του GPK σε συνδυασμό με την παράγραφο 2 των συμπληρωματικών διατάξεων του DOPK, καθώς και του άρθρου 631 του GPK σε συνδυασμό με την παράγραφο 2 των συμπληρωματικών διατάξεων του DOPK, το Administrativen sad Veliko Tarnovo (διοικητικό πρωτοδικείο του Veliko Tarnovo), [παραλειπόμενα]

#### ΔΙΑΤΑΣΣΕΙ:

**ΥΠΟΒΑΛΛΕΙ** στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με το άρθρο 267, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β', της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

Επιτρέπουν η αιτιολογική σκέψη 44 και το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και οι αρχές της διαφάνειας και της αναλογικότητας της ευθύνης, την κίνηση διαδικασίας για τη διαπίστωση της ιδιότητας του αλληλέγγυου οφειλέτη υποχρεώσεων ΦΠΑ και της εκτάσεως της αλληλέγγυας ευθύνης αφότου ο πρωτοφειλέτης έπαυσε να υφίσταται ως υποκείμενο δικαίου;

Αποκλείουν οι εν λόγω διατάξεις, μετά τη διαγραφή του οφειλέτη από το εμπορικό μητρώο χωρίς να έχει υπεισέλθει διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του, την ύπαρξη βεβαιωμένης απαιτήσεως έναντι του προσώπου αυτού για την οποία ένας τρίτος ευθύνεται εκ των υστέρων;

Συνάδει η ως άνω περιγραφείσα διοικητική πρακτική των εθνικών φορολογικών αρχών με την αρχή της ασφάλειας δικαίου;

**ΑΝΑΣΤΕΛΛΕΙ** τη διαδικασία στην υπόθεση [παραλειπόμενα] μέχρι την έκδοση της αποφάσεως του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

[παραλειπόμενα]