



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 13ης Οκτωβρίου 2022\*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/EK – Άρθρο 273 – Μέτρα για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ – Άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ – Υποχρέωση καταπολέμησης των παράνομων δραστηριοτήτων κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Οφειλές ΦΠΑ από νομικό πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο – Εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει την αλληλέγγυα ευθύνη του μη υποκείμενου στον φόρο διαχειριστή του νομικού προσώπου – Πράξεις διάθεσης που διενεργήθηκαν κακόπιστα από τον διαχειριστή – Μείωση της περιουσίας του νομικού προσώπου συνεπαγόμενη την αφερεγγυότητα – Μη καταβολή των ποσών ΦΠΑ που οφείλει το νομικό πρόσωπο εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας – Τόκοι υπερημερίας – Αναλογικότητα»

Στην υπόθεση C-1/21,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Administrativen sad Veliko Tarnovo (διοικητικό πρωτοδικείο Veliko Tarnovo, Βουλγαρία) με απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Ιανουαρίου 2021, στο πλαίσιο της δίκης

**MC**

κατά

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

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Prechal (εισηγήτρια), πρόεδρο του δευτέρου τμήματος, προεδρεύουσα του εβδόμου τμήματος, J. Passer και N. Wahl, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– ο MC, αυτοπροσώπως,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

- ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, εκπροσωπούμενος από τον B. Nikolov,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την M. J. Ruiz Sánchez,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την N. Nikolova και τον V. Uher,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 2ας Ιουνίου 2022,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 9 της Σύμβασης η οποία καταρτίζεται βάσει του άρθρου Κ.3 της συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση, σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, η οποία υπογράφηκε στις Βρυξέλλες στις 26 Ιουλίου 1995 (ΕΕ 1995, C 316, σ. 48, στο εξής: σύμβαση ΠΟΣ), του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), και της αρχής της αναλογικότητας.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του MC και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (διευθυντή της διεύθυνσης «Προσφυγές και πρακτική στον τομέα της φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισης» του Veliko Tarnovo που υπάγεται στην Εθνική Υπηρεσία Δημόσιων Εσόδων, στο εξής: διευθυντής) με αντικείμενο διορθωτική πράξη επιβολής φόρου με την οποία ο MC κατέστη αλληλεγγύως υπεύθυνος για ορισμένες φορολογικές οφειλές, συμπεριλαμβανομένων των οφειλών φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) μίας εμπορικής εταιρίας της οποίας ήταν ο διαχειριστής.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

#### *Η Σύμβαση ΠΟΣ*

- 3 Κατά το προοίμιο της Σύμβασης ΠΟΣ, τα συμβαλλόμενα μέρη της Σύμβασης αυτής, «επιθυμώντας να διασφαλίσουν την αποτελεσματική συμβολή των ποινικών τους νομοθεσιών στην προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Κοινοτήτων», είναι πεπεισμένα, αφενός, ότι «η προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων επιβάλλει την ποινική δίωξη των απατών σε βάρος των συμφερόντων αυτών» και, αφετέρου, ότι «είναι ανάγκη να καταστεί αυτή η συμπεριφορά αξιόποινη, με την επιβολή αποτελεσματικών, αναλογικών και αποτρεπτικών ποινικών κυρώσεων, με την επιφύλαξη της δυνατότητας επιβολής άλλων

κυρώσεων σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, και ότι απαιτείται, στις περιπτώσεις βαρείας τουλάχιστον απάτης να επιβάλλεται, για την εν λόγω συμπεριφορά, στερητική της ελευθερίας ποινή».

- 4 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της Σύμβασης ΠΟΣ ορίζει την έννοια της «απάτη[ς] εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων». Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 2, της Σύμβασης αυτής, κάθε συμβαλλόμενο κράτος λαμβάνει τα αναγκαία και κατάλληλα μέτρα για τη μεταφορά των διατάξεων του άρθρου 1, παράγραφος 1, της εν λόγω Σύμβασης στο εσωτερικό ποινικό δίκαιο κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι αναφερόμενες στις διατάξεις αυτές συμπεριφορές να χαρακτηρίζονται ως εγκλήματα.
- 5 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της Σύμβασης ΠΟΣ ορίζει ότι κάθε συμβαλλόμενο κράτος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε οι αναφερόμενες στο άρθρο 1 συμπεριφορές, καθώς και η συνέργεια, η ηθική αυτουργία και η απόπειρα που συνδέονται με τις συμπεριφορές του άρθρου 1, παράγραφος 1, της εν λόγω Σύμβασης να επισύρουν αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές ποινικές κυρώσεις.

### *Η οδηγία ΦΠΑ*

- 6 Το άρθρο 205 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα κάτωθι:  
«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.»
- 7 Το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:  
«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.»

### *Το βουλγαρικό δίκαιο*

- 8 Το άρθρο 19, παράγραφος 2, του Danachno – osiguritelnen protsesualen kodeks (κώδικα φορολογικής διαδικασίας και κοινωνικών ασφαλίσεων, στο εξής: DOPK) ορίζει τα εξής:  
«Ο διαχειριστής ή το μέλος διοικητικού οργάνου που 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 συγκεκριμένη 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 ασφάλισης, ευθύνεται για τις οφειλές μέχρι του ύψους των γενόμενων παροχών ή της μείωσης των περιουσιακών στοιχείων.»

9 Το άρθρο 20 του DOPK ορίζει τα ακόλουθα:

«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 ασφάλισης.»

10 Το άρθρο 21, παράγραφος 3, του DOPK διευκρινίζει ότι η ευθύνη των τρίτων παύει να υφίσταται όταν αποσβέννεται με οριστική πράξη η οφειλή επί της οποίας θεμελιώθηκε η ευθύνη.

11 Το άρθρο 1 του Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (νόμου περί των τόκων επί φόρων, τελών και άλλων συναφών απαιτήσεων του Δημοσίου) (DV αριθ. 91, της 12ης Νοεμβρίου 1957), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ορίζει τα εξής:

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

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

12 Μεταξύ της 14ης Απριλίου 2011 και της 30ής Απριλίου 2015, ο MC ήταν ο διαχειριστής μιας εμπορικής εταιρίας.

13 Το 2015 κινήθηκε κατά της εταιρίας αυτής διαδικασία αναγκαστικής είσπραξης απαιτήσεων του Δημοσίου, η οποία αφορούσε, μεταξύ άλλων, μη καταβληθέντα ποσά ΦΠΑ καθώς και τους οφειλόμενους επί των ποσών αυτών τόκους υπερημερίας.

14 Κατόπιν της ως άνω διαδικασίας, στις 28 Αυγούστου 2018 είχε εισπραχθεί μόνον ποσό ύψους 287 935,35 βουλγαρικών λέβια (BGN) (περίπου 148 115 ευρώ). Το υπολειπόμενο συνολικό ποσό των απαιτήσεων που όφειλε η εν λόγω εταιρία στο Δημόσιο ανερχόταν σε 3 799 590,92 BGN (περίπου 1 954 522 ευρώ).

15 Αφού διαπίστωσε τη δυσκολία είσπραξης των απαιτήσεων αυτών από την ίδια την εταιρία, ο επιφορτισμένος με την είσπραξη υπάλληλος απευθύνθηκε στην κατά τόπον αρμόδια διεύθυνση της Natsionalnata agentsia za prihodite (Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων, στο εξής: διεύθυνση), προκειμένου να εξετασθεί αν τίθεται ζήτημα αλληλέγγυας προσωπικής ευθύνης του MC κατ' εφαρμογήν του άρθρου 19, παράγραφος 2, του DOPK.

16 Στο πλαίσιο της τελευταίας αυτής διαδικασίας, ο MC υποβλήθηκε σε έλεγχο κατόπιν του οποίου διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα πραγματικά περιστατικά.

17 Ο MC είχε εκτελεστικά καθήκοντα διαχειριστή της προαναφερθείσας εμπορικής εταιρίας μεταξύ 14 Απριλίου 2011 και 30 Απριλίου 2015. Σύμφωνα με τις εξηγήσεις που παρέσχε ο MC, η αμοιβή του προς τον σκοπό αυτό είχε καθοριστεί με σύμβαση διαχείρισης συναφθείσα με την εν λόγω εταιρία. Ωστόσο, ούτε ο MC ούτε η εν λόγω εταιρία ήταν σε θέση να προσκομίσουν τη σύμβαση.

- 18 Ο ΜC υποστήριξε ότι η μηνιαία ακαθάριστη αμοιβή του αυξήθηκε, από 1ης Μαρτίου 2014, από 3 000 BGN (περίπου 1 543 ευρώ) σε 20 000 BGN (περίπου 10 288 ευρώ). Προς δικαιολόγηση της αύξησης της αμοιβής του υποστήριξε ότι είχαν αυξηθεί τα καθαρά έσοδα και ο κύκλος εργασιών της εταιρίας, μετά τη σύναψη νέων συμφωνιών.
- 19 Η διεύθυνση έκρινε ότι το ποσό που αντιστοιχούσε στην αύξηση της καθαρής αμοιβής του ΜC, ήτοι 15 300 BGN (περίπου 7 800 ευρώ) μηνιαίως, συνιστούσε συγκεκαλυμμένη διανομή κερδών ή μερισμάτων, κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, του DOPK, για τους μήνες Σεπτέμβριο, Οκτώβριο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2014 και Ιανουάριο 2015, συνολικού ύψους 76 500 BGN (περίπου 39 352 ευρώ). Εκτίμησε επίσης ότι ο ΜC είχε ενεργήσει κακόπιστα.
- 20 Ειδικότερα, η διεύθυνση διαπίστωσε ότι, στις 18 και 23 Δεκεμβρίου 2014, πραγματοποιήθηκαν τρεις πληρωμές στον τραπεζικό λογαριασμό της συζύγου του ΜC, συνολικού ποσού 53 164,08 BGN (περίπου 27 348 ευρώ). Επιπλέον, στο πλαίσιο της ανάκρισης, κατά τη διάρκεια της οποίας ήρθη το τραπεζικό απόρρητο, αποδείχθηκε ότι οι πληρωμές αυτές είχαν πραγματοποιηθεί διαδικτυακά από τον «λογαριασμό πελάτη» του δικηγόρου που είχε αναλάβει την εκπροσώπηση της εταιρίας της οποίας ο ΜC είναι διαχειριστής.
- 21 Η διεύθυνση έκρινε ότι το συνολικό αυτό ποσό των 53 164,08 BGN, το οποίο μεταφέρθηκε στον λογαριασμό της συζύγου του ΜC, υπερέβαινε κατά 45 900 BGN (περίπου 23 611 ευρώ) τη συνήθη καθαρή αμοιβή του ΜC υπολογιζόμενη για περίοδο τριών μηνών.
- 22 Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 19, παράγραφος 2, του DOPK, η διεύθυνση εξέδωσε διορθωτική πράξη επιβολής φόρου με την οποία κήρυξε τον ΜC αλληλεγγύως υπεύθυνο για τις οφειλές της εν λόγω εμπορικής εταιρίας προς το Δημόσιο μέχρι του ποσού των 45 008,25 BGN (περίπου 23 152 ευρώ). Οι επίμαχες στην κύρια δίκη οφειλές προς το Δημόσιο αντιστοιχούσαν στον φόρο φυσικών προσώπων, τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης και τον ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένου, μεταξύ άλλων, ενός ποσού 12 837,50 BGN (περίπου 6 604 ευρώ) για τους οφειλόμενους τόκους επί του ΦΠΑ για τον Δεκέμβριο 2014.
- 23 Ο διευθυντής απέρριψε τη διοικητική προσφυγή που άσκησε ενώπιόν του ο ΜC κατά της διορθωτικής πράξης επιβολής φόρου.
- 24 Κατόπιν αυτού, ο ΜC άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ισχυριζόμενος ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 19, παράγραφος 2, του DOPK.
- 25 Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ο διευθυντής υποστήριξε, αφενός, ότι ο ΜC είχε εξουσιοδότηση πρόσβασης στον λογαριασμό της συζύγου του και, αφετέρου, ότι είχε αναθέσει στον υπεύθυνο λογιστηρίου της επίμαχης στη διαφορά της κύριας δίκης εταιρίας να προβαίνει σε μεταφορές χρηματικών ποσών.
- 26 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι πληρούνται οι εν λόγω προϋποθέσεις εφαρμογής και, ως εκ τούτου, ότι η συμπεριφορά του ΜC εμπίπτει στον κατά τη διάταξη αυτή μηχανισμό της αλληλέγγυας ευθύνης. Κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν αμφισβητείται ότι ο ΜC έδωσε σε τρίτον την εντολή να μεταφέρει ποσό που ανήκε στην εταιρία της οποίας ήταν ο διαχειριστής σε λογαριασμό φυσικού προσώπου με το οποίο συνδεόταν ο ίδιος, ή τουλάχιστον ότι είχε γνώση της μεταφοράς αυτής και ότι, ως εκ τούτου, είχε ενεργήσει κακόπιστα, κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, του DOPK. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει επιπλέον ότι, λόγω της μείωσης της παρουσίας της εταιρίας, μέχρι του ποσού που μνημονεύεται στη διορθωτική πράξη, δεν είχαν καταβληθεί οι οφειλόμενοι τόκοι επί του ΦΠΑ για τον Δεκέμβριο 2014.

- 27 Όσον αφορά τον μηχανισμό αλληλέγγυας ευθύνης κατά το άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK, το αιτούν δικαστήριο παρέσχε τις ακόλουθες διευκρινίσεις.
- 28 Πρώτον, η κατά τη διάταξη αυτή αλληλέγγυα ευθύνη αφορά αποκλειστικά πρόσωπο το οποίο είναι διαχειριστής ή μέλος διοικητικού οργάνου ενός νομικού προσώπου υποκείμενου σε φόρο.
- 29 Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι το εν λόγω φυσικό πρόσωπο πρέπει να έχει προβεί, κακόπιστα, σε πληρωμές από την περιουσία του νομικού προσώπου οι οποίες μπορούν να χαρακτηριστούν ως συγκεκαλυμμένη διανομή κερδών ή μερισμάτων ή να έχει μεταβιβάσει την περιουσία αυτή χαριστικώς ή σε τιμές σημαντικά κατώτερες της αγοραίας αξίας. Αντιθέτως, ο μηχανισμός αυτός δεν συνδέεται με την ύπαρξη απάτης ή καταχρηστικής πρακτικής εκ μέρους του ίδιου του νομικού προσώπου.
- 30 Τρίτον, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι αποτέλεσμα των πράξεων που διενεργούνται με κακή πίστη πρέπει να είναι η αδυναμία του νομικού προσώπου να καταβάλει φόρους (συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ) ή υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφάλισης. Με άλλα λόγια, για την ενεργοποίηση του μηχανισμού αυτού απαιτείται η ύπαρξη αιτιώδους συνάφειας μεταξύ, αφενός, των πράξεων που διενεργήθηκαν κακόπιστα και, αφετέρου, της αδυναμίας είσπραξης των οφειλών του εν λόγω νομικού προσώπου προς το Δημόσιο.
- 31 Τέταρτον, ο μηχανισμός ευθύνης για χρέη τρίτου που προβλέπεται στο άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK δεν εκτείνεται στο σύνολο των οφειλών του νομικού προσώπου προς το Δημόσιο, αλλά περιορίζεται στο ποσό κατά τα οποία μειώθηκε η περιουσία του νομικού προσώπου εξαιτίας των πράξεων που διενεργήθηκαν με κακή πίστη.
- 32 Πέμπτον, η προβλεπόμενη ευθύνη είναι παρεπόμενη, καθόσον τα μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης πρέπει, κατά προτεραιότητα, να στρέφονται κατά της περιουσίας του νομικού προσώπου, σύμφωνα με το άρθρο 20 του DOPK. Επιπλέον, η ευθύνη αυτή παύει να υφίσταται όταν οι οικείες οφειλές προς το Δημόσιο αποσβέννυνται, σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 3, του DOPK.
- 33 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς τη συμβατότητα ενός τέτοιου μηχανισμού αλληλέγγυας ευθύνης με το δίκαιο της Ένωσης.
- 34 Κατά πρώτον, διερωτάται αν η οδηγία ΦΠΑ, και ιδίως το άρθρο 273 αυτής, επιτρέπει σε κράτος μέλος να στοιχειοθετήσει αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλή ΦΠΑ προσώπου μη υποκείμενου στον ΦΠΑ, εξυπακουμένου ότι ο μηχανισμός αυτός συμβάλλει στην προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης.
- 35 Κατά δεύτερον, σε περίπτωση που το Δικαστήριο δώσει καταφατική απάντηση, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν, υπό το πρίσμα ιδίως της αρχής της αναλογικότητας, μπορούν να συμπεριληφθούν σε έναν τέτοιο μηχανισμό οι τόκοι που οφείλονται σε περίπτωση καθυστερημένης καταβολής του ΦΠΑ. Επικαλείται, συναφώς, αποκλίνουσα εθνική νομολογία όσον αφορά το άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK.
- 36 Κατά τρίτον, επίσης σε περίπτωση που το Δικαστήριο απαντήσει καταφατικά, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η συμπεριληψη των τόκων που οφείλονται σε περίπτωση καθυστερημένης καταβολής του φόρου εξακολουθεί να είναι δικαιολογημένη υπό το πρίσμα ιδίως της αρχής της αναλογικότητας, όταν η μη καταβολή εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας δεν οφείλεται στην κακόπιστη συμπεριφορά του προσώπου που καθίσταται αλληλεγγύως υπεύθυνο, αλλά στη συμπεριφορά τρίτου ή στην επέλευση αντικειμενικών περιστάσεων.

- 37 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Administrativen sad Veliko Tarnovo (πρωτοβάθμιο διοικητικό δικαστήριο του Veliko Tarnovo, Βουλγαρία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχει το άρθρο 9 της [Σύμβασης ΠΟΣ], σε συνδυασμό με το άρθρο 273 της οδηγίας [ΦΠΑ], 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;»

## Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

### *Προκαταρκτικές παρατηρήσεις*

- 38 Ο διευθυντής αμφισβήτησε το παραδεκτό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως στο σύνολό της, εκφράζοντας αμφιβολίες ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής, υπό τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης τις οποίες αφορούν τα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα.
- 39 Ο διευθυντής υποστήριξε, μεταξύ άλλων, ότι η οδηγία ΦΠΑ δεν έχει εφαρμογή σε μηχανισμό αλληλέγγυας ευθύνης, όπως ο προβλεπόμενος στο άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK, ο οποίος αφορά όλες τις κατηγορίες φόρων και εισφορών κοινωνικής ασφάλισης,
- 40 Συναφώς, υπογραμμίζεται ότι το γεγονός ότι σκοπός θέσπισης της κρίσιμης εθνικής ρύθμισης δεν ήταν η μεταφορά της οδηγίας ΦΠΑ στο εσωτερικό δίκαιο δεν αναιρεί τη δυνατότητα εφαρμογής της οδηγίας αυτής, καθόσον η εφαρμογή της εθνικής ρύθμισης αποσκοπεί στη διασφάλιση της τήρησης των διατάξεων της οδηγίας και αποβλέπει, μεταξύ άλλων, στην εκπλήρωση της υποχρέωσης που υπέχουν τα κράτη μέλη δυνάμει του άρθρου 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ να καταπολεμούν με αποτελεσματικές κυρώσεις τις συμπεριφορές που θίγουν τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 28).
- 41 Κατόπιν της διευκρίνισης αυτής, πρέπει να προσδιοριστούν οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που έχουν εφαρμογή σε περιπτώσεις όπως αυτή της κύριας δίκης.

- 42 Πρώτον, όσον αφορά το άρθρο 9 της Σύμβασης ΠΟΣ, υπενθυμίζεται ότι η Σύμβαση αυτή αντικαταστάθηκε από την οδηγία (ΕΕ) 2017/1371 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 5ης Ιουλίου 2017, σχετικά με την καταπολέμηση, μέσω του ποινικού δικαίου, της απάτης εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης (ΕΕ 2017, L 198, σ. 29). Δεδομένου, όμως, ότι η οδηγία αυτή τέθηκε σε ισχύ μόλις στις 17 Αυγούστου 2017 και τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης πραγματικά περιστατικά έλαβαν χώρα κατά τα έτη 2014 και 2015, μόνον η Σύμβαση ΠΟΣ μπορεί να τύχει εφαρμογής στη διαφορά της κύριας δίκης.
- 43 Επισημαίνεται ότι η Σύμβαση ΠΟΣ επιβάλλει υποχρεώσεις στα κράτη μέλη στον τομέα του ποινικού δικαίου. Πράγματι, όπως προκύπτει ιδίως από το προοίμιο καθώς και από τα άρθρα 1 και 2 της Σύμβασης ΠΟΣ, η Σύμβαση αυτή υποχρεώνει τα κράτη μέλη, αφενός, να τυποποιήσουν ως ποινικά αδικήματα τις συμπεριφορές που συνιστούν «απάτη σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης» και, αφετέρου, να διασφαλίσουν ότι οι συμπεριφορές αυτές επισύρουν αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές ποινικές κυρώσεις.
- 44 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι μηχανισμός όπως ο προβλεπόμενος στο άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK, αφενός, δεν τυποποιεί ως ποινικό αδίκημα τη συμπεριφορά που είναι ικανή να θεμελιώσει αλληλέγγυα ευθύνη για τις οφειλές ΦΠΑ του νομικού προσώπου και, αφετέρου, δεν προβλέπει σχετική ποινική κύρωση.
- 45 Επομένως, όπως ορθώς υποστηρίζουν ο διευθυντής και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η Σύμβαση ΠΟΣ δεν έχει εφαρμογή σε μηχανισμό αλληλέγγυας ευθύνης όπως ο προβλεπόμενος στο άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK.
- 46 Δεύτερον, ο διευθυντής υποστηρίζει, επικουρικώς, ότι ο μηχανισμός ευθύνης τον οποίο καθιερώνει το άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 205 της οδηγίας ΦΠΑ, κατά το οποίο τα κράτη μέλη μπορούν, σε ορισμένες περιπτώσεις, να προβλέπουν ότι πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο του φόρου είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ.
- 47 Επισημαίνεται συναφώς ότι, κατά το άρθρο 205 της οδηγίας ΦΠΑ, στις περιπτώσεις που προβλέπονται στα άρθρα 193 έως 200 και 202 έως 204 αυτής, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο του φόρου είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ.
- 48 Τα άρθρα 193 έως 200 και 202 έως 204 της οδηγίας ΦΠΑ προσδιορίζουν τα πρόσωπα που οφείλουν τον ΦΠΑ, σύμφωνα με το τιτλοφορούμενο «Υπόχρεοι του φόρου έναντι του δημοσίου» τμήμα 1 του κεφαλαίου 1 του τίτλου XI της οδηγίας αυτής. Μολονότι το άρθρο 193 της εν λόγω οδηγίας ορίζει, ως γενικό κανόνα, ότι ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, η ίδια διάταξη διευκρινίζει, ωστόσο, ότι στις προβλεπόμενες στα άρθρα 194 έως 199β και 202 περιπτώσεις άλλα πρόσωπα μπορούν ή πρέπει να καθίστανται υπόχρεα του φόρου αυτού (απόφαση της 20ής Μαΐου 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, σκέψη 27).
- 49 Από τη συστηματική ερμηνεία των άρθρων 193 έως 205 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι το άρθρο 205 αυτής εντάσσεται στο πλαίσιο ενός συνόλου διατάξεων, αντικείμενο των οποίων είναι ο προσδιορισμός του υπόχρεου σε καταβολή του ΦΠΑ, αναλόγως της εκάστοτε περιπτώσεως. Στο πλαίσιο αυτό, οι εν λόγω διατάξεις σκοπό έχουν να διασφαλίσουν ότι το Δημόσιο Ταμείο εισπράττει με αποτελεσματικό τρόπο τον ΦΠΑ από το πλέον κατάλληλο, λαμβανομένης υπόψη της εκάστοτε περιπτώσεως, πρόσωπο, ιδίως όταν οι αντισυμβαλλόμενοι δεν είναι εγκατεστημένοι



στο ίδιο κράτος μέλος ή όταν η υποκείμενη σε ΦΠΑ συναλλαγή αφορά πράξεις των οποίων η ιδιαιτερότητα επιβάλλει να προσδιοριστεί ως υπόχρεος πρόσωπο διαφορετικό από εκείνο που προβλέπεται στο άρθρο 193 της οδηγίας (απόφαση της 20ής Μαΐου 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, σκέψη 28).

- 50 Κατά συνέπεια, το άρθρο 205 της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει, κατ' αρχήν, στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να θεσπίσουν μέτρα για την αποτελεσματική είσπραξη του ΦΠΑ, βάσει των οποίων καθίσταται αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του εν λόγω φόρου πρόσωπο διαφορετικό από εκείνο που είναι κανονικά υπόχρεο βάσει των άρθρων 193 έως 200 και 202 έως 204 της οδηγίας (απόφαση της 20ής Μαΐου 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, σκέψη 29).
- 51 Εν προκειμένω, όπως ορθώς υποστηρίζουν η Ισπανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, διαπιστώνεται ωστόσο ότι μηχανισμός αλληλέγγυας ευθύνης όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν αποσκοπεί στον προσδιορισμό υπόχρεου του φόρου με τον οποίο επιβαρύνεται συγκεκριμένη φορολογητέα πράξη, κατά την έννοια του άρθρου 205 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 52 Πράγματι, αφενός, το πρόσωπο που προσδιορίζεται κατ' εφαρμογήν του μηχανισμού αυτού δεν καθίσταται υπόχρεος του ΦΠΑ για συγκεκριμένη φορολογητέα πράξη, αλλά αλληλεγγύως υπεύθυνος για την καταβολή του συνόλου ή μέρους των οφειλών ΦΠΑ ενός νομικού προσώπου, τούτο δε ανεξαρτήτως των οικείων φορολογητέων πράξεων.
- 53 Αφετέρου, η εμβέλεια του εν λόγω μηχανισμού δεν εκτείνεται στο σύνολο του μη καταβληθέντος ΦΠΑ για συγκεκριμένη φορολογητέα πράξη, αλλά περιορίζεται στο ποσό κατά το οποίο μειώθηκε η περιουσία του νομικού προσώπου εξαιτίας των πράξεων που διενήργησε με κακή πίστη το πρόσωπο που προσδιορίζεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο.
- 54 Ένας τέτοιος μηχανισμός πρέπει να διακρίνεται, μεταξύ άλλων, από εκείνους τους οποίους αφορούσαν οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις της 11ης Μαΐου 2006, Federation of Technological Industries κ.λπ. (C-384/04, EU:C:2006:309), της 21ης Δεκεμβρίου 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871), και της 20ής Μαΐου 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397). Σε αντίθεση με τον επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης μηχανισμό, οι μηχανισμοί εκείνοι προσδιόριζαν ένα πρόσωπο ως αλληλεγγύως υπόχρεο για την καταβολή του συνόλου του οφειλόμενου ΦΠΑ για συγκεκριμένη φορολογητέα πράξη, σύμφωνα με το άρθρο 205 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 55 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το άρθρο 205 της οδηγίας ΦΠΑ δεν έχει εφαρμογή στις περιστάσεις της διαφοράς της κύριας δίκης.
- 56 Τρίτον, όσον αφορά το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο αυτό ορίζει ότι 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.
- 57 Συναφώς, το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ επιβάλλει στα κράτη μέλη να καταπολεμούν την απάτη και οποιαδήποτε άλλη παράνομη δραστηριότητα κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, λαμβάνοντας αποτελεσματικά και αποτρεπτικά μέτρα [αποφάσεις της 5ης Ιουνίου 2018, Kolev κ.λπ., C-612/15, EU:C:2018:392, σκέψη 50, και 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 209].

- 58 Δυνάμει της απόφασης 2014/335/ΕΕ, Ευρατόμ του Συμβουλίου, της 26ης Μαΐου 2014, για το σύστημα των ιδίων πόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 2014, L 168, σ. 105), οι ίδιοι πόροι της Ένωσης περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα έσοδα από την εφαρμογή ενιαίου συντελεστή στις εναρμονισμένες βάσεις υπολογισμού του ΦΠΑ οι οποίες καθορίζονται σύμφωνα με τους ενωσιακούς κανόνες. Επομένως, υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ, αφενός, της είσπραξης των εσόδων από τον ΦΠΑ σύμφωνα με τους κανόνες του εφαρμοστέου δικαίου της Ένωσης και, αφετέρου, της απόδοσης των αναλογούντων πόρων από τον ΦΠΑ στον προϋπολογισμό της Ένωσης, δεδομένου ότι οποιοδήποτε κενό στην είσπραξη των εν λόγω εσόδων οδηγεί δυνητικά σε μείωση των αντίστοιχων πόρων (αποφάσεις της 5ης Δεκεμβρίου 2017, M.A.S. και M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, σκέψη 31, και της 17ης Ιανουαρίου 2019, Dzivev κ.λπ., C-310/16, EU:C:2019:30, σκέψη 26).
- 59 Προς διασφάλιση της προστασίας των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, τα κράτη μέλη οφείλουν, μεταξύ άλλων, να λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα για την πραγματική και πλήρη είσπραξη των ιδίων πόρων οι οποίοι συνίστανται στα έσοδα από την εφαρμογή ενιαίου συντελεστή όσον αφορά την εναρμονισμένη βάση του ΦΠΑ (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2021, Euro Box Promotion κ.λπ., C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 και C-840/19, EU:C:2021:1034, σκέψη 182).
- 60 Επομένως, από τα άρθρα 2 και 273 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, και το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, συνάγεται ότι τα κράτη μέλη έχουν την υποχρέωση να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα τα οποία μπορούν να διασφαλίσουν την είσπραξη του συνόλου του οφειλόμενου ΦΠΑ στο έδαφός τους και να καταπολεμούν την απάτη (πρβλ. αποφάσεις της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 47, της 20ής Μαρτίου 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψη 18, και της 17ης Μαΐου 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, σκέψη 37).
- 61 Εν προκειμένω, ένας μηχανισμός αλληλέγγυας ευθύνης όπως ο προβλεπόμενος από το άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK συμβάλλει στην είσπραξη ποσών ΦΠΑ που δεν καταβλήθηκαν από υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο εντός των επιτακτικών προθεσμιών που προβλέπουν οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ. Ένας τέτοιος μηχανισμός συμβάλλει στη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και/ή στην αποφυγή της απάτης, κατά την έννοια του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ, σύμφωνα με την υποχρέωση που καθιερώνει το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
- 62 Η διαπίστωση αυτή δεν αναιρείται από το γεγονός ότι τα πρόσωπα που κατέστησαν αλληλεγγύως υπεύθυνα δυνάμει του επίμαχου στην υπόθεση της κύριας δίκης μηχανισμού, ήτοι ο διαχειριστής ή το μέλος διοικητικού οργάνου του νομικού προσώπου, δεν υπόκεινται, υπό την ιδιότητά τους αυτή, σε ΦΠΑ.
- 63 Συναφώς, κατ' αρχάς, από κανένα στοιχείο του γράμματος του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ δεν προκύπτει ότι οι υποχρεώσεις που τάσσουν τα κράτη μέλη δυνάμει της διάταξης αυτής πρέπει να αφορούν μόνον πρόσωπα υποκείμενα στον ΦΠΑ.
- 64 Εν συνεχεία, όσον αφορά το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, επισημαίνεται ότι η διάταξη αυτή αποτελεί μέρος του τίτλου XI της οδηγίας ΦΠΑ, ο οποίος, σύμφωνα με τη διατύπωσή του, αφορά ρητώς τις «υποχρεώσεις των υποκείμενων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκείμενων στον φόρο».

- 65 Τέλος, όσον αφορά τους σκοπούς που επιδιώκει το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, η υποχρέωση των κρατών μελών να λαμβάνουν όλα τα κατάλληλα μέτρα για τη διασφάλιση της είσπραξης του συνόλου του ΦΠΑ και για την καταπολέμηση της απάτης, η οποία μνημονεύεται στη σκέψη 60 της παρούσας απόφασης, μπορεί, υπό ορισμένες περιστάσεις, να ενέχει την απαίτηση να επιβάλλουν τα κράτη μέλη κυρώσεις σε μη υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι μετέχουν στη λήψη αποφάσεων στο εσωτερικό νομικού προσώπου υποκείμενου στον φόρο, διότι άλλως θα διακυβευόταν η αποτελεσματικότητα των μέτρων αυτών.
- 66 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι μηχανισμός αλληλέγγυας ευθύνης, όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ, ερμηνευόμενου υπό το πρίσμα του άρθρου 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
- 67 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι με τα υποβληθέντα από το αιτούν δικαστήριο προδικαστικά ερωτήματα ζητείται η ερμηνεία του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ και της αρχής της αναλογικότητας.

### ***Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος***

- 68 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ και η αρχή της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει μηχανισμό αλληλέγγυας ευθύνης για τις οφειλές ΦΠΑ νομικού προσώπου υπό τις ακόλουθες περιστάσεις:
- το πρόσωπο που καθίσταται αλληλεγγύως υπεύθυνο είναι διαχειριστής του νομικού προσώπου ή μέλος διοικητικού οργάνου του νομικού προσώπου·
  - το πρόσωπο που καθίσταται αλληλεγγύως υπεύθυνο προέβη, κακόπιστα, σε πληρωμές από την περιουσία του νομικού προσώπου, οι οποίες μπορούν να χαρακτηριστούν ως συγκεκριμένη διανομή κερδών ή μερισμάτων, ή μεταβίβασε την περιουσία αυτή χαριστικώς ή σε τιμές σημαντικά κατώτερες της αγοραίας αξίας·
  - οι πράξεις που διενεργήθηκαν κακόπιστα επέφεραν την αδυναμία του νομικού προσώπου να καταβάλει το σύνολο ή μέρος του ΦΠΑ για το οποίο είναι υπόχρεο·
  - η αλληλέγγυα ευθύνη περιορίζεται στο ποσό της μείωσης της περιουσίας του νομικού προσώπου εξαιτίας των πράξεων που διενεργήθηκαν κακόπιστα, και
  - αυτή η αλληλέγγυα ευθύνη στοιχειοθετείται μόνον επικουρικώς, εφόσον αποδεικνύεται αδύνατη η είσπραξη από το νομικό πρόσωπο των οφειλόμενων ποσών του ΦΠΑ.
- 69 Το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να διευκρινίσει ότι οι διατάξεις του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ, πέραν των ορίων που θέτουν, δεν ορίζουν ούτε τις προϋποθέσεις ούτε τις υποχρεώσεις τις οποίες δύνανται να επιβάλλουν τα κράτη μέλη και, συνεπώς, παρέχουν σε αυτά ορισμένο περιθώριο εκτίμησης όσον αφορά τα μέσα τα οποία είναι κατάλληλα να διασφαλίζουν την είσπραξη του συνόλου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός τους και να καταπολεμήσουν τη φοροδιαφυγή (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 17ης Μαΐου 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, σκέψη 38, και της 21ης Νοεμβρίου 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, σκέψη 35).

- 70 Εν προκειμένω, επισημαίνεται ότι ένας μηχανισμός αλληλέγγυας ευθύνης όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης συμβάλλει στην είσπραξη ποσών ΦΠΑ που δεν καταβλήθηκαν από υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο εντός των επιτακτικών προθεσμιών που τάσσουν οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να συμβάλλει στη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και/ή στην αποφυγή της απάτης, κατά την έννοια του άρθρου 273, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ. Επομένως, ένας τέτοιος μηχανισμός εμπίπτει, κατ' αρχήν, στο περιθώριο εκτίμησης που διαθέτουν τα κράτη μέλη στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 71 Πρέπει να προστεθεί ότι ένας τέτοιος μηχανισμός συμβάλλει στην τήρηση της μνημονευόμενης στη σκέψη 60 της παρούσας απόφασης υποχρέωσης κάθε κράτους μέλους να λαμβάνει όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα που είναι κατάλληλα να εξασφαλίσουν την είσπραξη του συνόλου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός του και να καταπολεμήσει την απάτη, σύμφωνα, μεταξύ άλλων, με το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
- 72 Τα κράτη μέλη οφείλουν, ωστόσο, να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του και, κατά συνέπεια, την αρχή της αναλογικότητας (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Νοεμβρίου 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, σκέψη 35, και της 15ης Απριλίου 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, σκέψη 26).
- 73 Όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία, ενώ καθιστούν δυνατή την πραγματική επίτευξη του σκοπού του εσωτερικού δικαίου, θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές που θέτει η οικεία νομοθεσία της Ένωσης. Επομένως, 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 (αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, σκέψεις 21 και 22, και της 20ής Μαΐου 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, σκέψη 33).
- 74 Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει κρίνει 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 ΦΠΑ, 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. Συγκεκριμένα, θα ήταν προδήλως δυσανάλογο να καταλογιστεί ανεπιφύλακτα στο εν λόγω πρόσωπο η απώλεια φορολογικών εσόδων που προκλήθηκε από τις ενέργειες τρίτου υποκειμένου στον φόρο επί των οποίων το πρόσωπο αυτό δεν έχει καμία επίδραση (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, σκέψη 24).
- 75 Υπό τις συνθήκες αυτές, η άσκηση από τα κράτη μέλη της ευχέρειάς τους να ορίζουν ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο διαφορετικό από τον υπόχρεο του φόρου, προκειμένου να διασφαλίζουν την αποτελεσματική είσπραξη του φόρου, πρέπει να δικαιολογείται από την πραγματική ή/και νομική σχέση με την οποία συνδέονται τα δύο πρόσωπα, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της ασφάλειας δικαίου και της αρχής της αναλογικότητας. Συγκεκριμένα, εναπόκειται στα κράτη μέλη να προσδιορίζουν τις ειδικές περιστάσεις υπό τις οποίες πρόσωπο όπως αυτό προς το οποίο πραγματοποιείται φορολογητέα παράδοση πρέπει να καθίσταται

αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του οφειλόμενου από τον αντισυμβαλλόμενο του φόρου, παρότι έχει ήδη καταβάλει τον φόρο διά της εξοφλήσεως του τιμήματος (απόφαση της 20ής Μαΐου 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, σκέψη 34).

- 76 Το Δικαστήριο έχει κρίνει επίσης ότι οι περιστάσεις ότι το πρόσωπο που δεν είναι ο υπόχρεος του φόρου ενήργησε καλόπιστα επιδεικνύοντας την επιμέλεια προσεκτικού επιχειρηματία, ότι έλαβε κάθε εύλογο μέτρο εντός των ορίων των δυνατοτήτων του και ότι αποκλείεται η συμμετοχή του σε καταχρηστική πρακτική ή σε απάτη αποτελούν στοιχεία που πρέπει να ληφθούν υπόψη για να καθοριστεί η δυνατότητα να θεωρηθεί το πρόσωπο αυτό αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ (αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2011, Vlaamse Olieemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, σκέψη 26, και της 20ής Μαΐου 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, σκέψη 37).
- 77 Εν προκειμένω, διαπιστώνεται ότι ένας μηχανισμός αλληλέγγυας ευθύνης όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν βαίνει πέραν του ορίου που είναι αναγκαίο για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης.
- 78 Ειδικότερα, λαμβανομένων υπόψη των χαρακτηριστικών του, ένας τέτοιος μηχανισμός δεν μπορεί να εξομοιωθεί με σύστημα αντικειμενικής αλληλέγγυας ευθύνης, κατά την έννοια της νομολογίας που παρατίθεται στις σκέψεις 74 έως 76 της παρούσας απόφασης, το οποίο θα ήταν ασυμβίβαστο με την αρχή της αναλογικότητας.
- 79 Πρώτον, το πρόσωπο που ορίζεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρέπει να έχει την ιδιότητα του διαχειριστή ή του μέλους διοικητικού οργάνου του νομικού προσώπου που είναι οφειλέτης μη εξοφλημένων οφειλών ΦΠΑ, οπότε μπορεί να θεωρηθεί ότι το φυσικό αυτό πρόσωπο μετέχει στη λήψη αποφάσεων στο εσωτερικό του νομικού προσώπου.
- 80 Δεύτερον, το πρόσωπο που ορίζεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρέπει να έχει προβεί, κακόπιστα, σε πληρωμές από την περιουσία του νομικού προσώπου οι οποίες μπορούν να χαρακτηριστούν ως συγκεκαλυμμένη διανομή κερδών ή μερισμάτων ή πρέπει να έχει μεταβιβάσει εν όλω ή εν μέρει την περιουσία αυτή χαριστικώς ή σε τιμές σημαντικά κατώτερες της αγοραίας αξίας.
- 81 Τρίτον, πρέπει να υφίσταται αιτιώδης συνάφεια μεταξύ των πράξεων που διενήργησε με κακή πίστη το πρόσωπο που ορίζεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο και της αδυναμίας του νομικού προσώπου να καταβάλει τον ΦΠΑ για τον οποίο είναι υπόχρεο.
- 82 Τέταρτον, η έκταση της αλληλέγγυας ευθύνης περιορίζεται στο ποσό της μείωσης της περιουσίας του νομικού προσώπου εξαιτίας των πράξεων που διενεργήθηκαν κακόπιστα.
- 83 Τέλος, πέμπτον, η ευθύνη αυτή στοιχειοθετείται μόνον επικουρικώς, εφόσον αποδεικνύεται αδύνατη η είσπραξη από το νομικό πρόσωπο των οφειλόμενων ποσών του ΦΠΑ.
- 84 Υπό το πρίσμα της νομολογίας που μνημονεύεται στις σκέψεις 72 έως 76 της παρούσας απόφασης, διαπιστώνεται ότι η θέσπιση ενός τέτοιου μηχανισμού δεν βαίνει πέραν του ορίου που είναι αναγκαίο για τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του φόρου και την αποφυγή της απάτης.

- 85 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ και η αρχή της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει μηχανισμό αλληλέγγυας ευθύνης για τις οφειλές ΦΠΑ νομικού προσώπου υπό τις ακόλουθες περιστάσεις:
- το πρόσωπο που καθίσταται αλληλεγγύως υπεύθυνο είναι διαχειριστής του νομικού προσώπου ή μέλος διοικητικού οργάνου του νομικού προσώπου,
  - το πρόσωπο που καθίσταται αλληλεγγύως υπεύθυνο προέβη, κακόπιστα, σε πληρωμές από την περιουσία του νομικού προσώπου οι οποίες μπορούν να χαρακτηριστούν ως συγκεκαλυμμένη διανομή κερδών ή μερισμάτων, ή μεταβίβασε την περιουσία αυτή χαριστικώς ή σε τιμές σημαντικά κατώτερες της αγοραίας αξίας,
  - οι πράξεις που διενεργήθηκαν κακόπιστα επέφεραν την αδυναμία του νομικού προσώπου να καταβάλει το σύνολο ή μέρος του ΦΠΑ για το οποίο είναι υπόχρεο,
  - η αλληλέγγυα ευθύνη περιορίζεται στο ποσό της μείωσης της περιουσίας του νομικού προσώπου εξαιτίας των πράξεων που διενεργήθηκαν κακόπιστα, και
  - αυτή η αλληλέγγυα ευθύνη στοιχειοθετείται μόνον επικουρικώς, εφόσον αποδεικνύεται αδύνατη η είσπραξη από το νομικό πρόσωπο των οφειλομένων ποσών του ΦΠΑ.

#### ***Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος***

- 86 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ και η αρχή της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει μηχανισμό αλληλέγγυας ευθύνης, όπως ο περιγραφόμενος στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, ο οποίος καλύπτει και τους τόκους υπερημερίας που οφείλει το νομικό πρόσωπο λόγω της μη καταβολής του ΦΠΑ εντός των επιτακτικών προθεσμιών που προβλέπουν οι διατάξεις της οδηγίας.
- 87 Συναφώς, από τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ο μηχανισμός της αλληλέγγυας ευθύνης τον οποίο αφορά το πρώτο προδικαστικό ερώτημα περιορίζεται, αυτός καθεαυτόν, στο ποσό της μείωσης της περιουσίας που υφίσταται το νομικό πρόσωπο εξαιτίας των πράξεων που διενεργήθηκαν με κακή πίστη. Ωστόσο, η εθνική ρύθμιση προβλέπει περαιτέρω ότι η είσπραξη φόρων που καταβλήθηκαν εκπρόθεσμα γίνεται «με τον νόμιμο τόκο», όπως αναφέρεται στη σκέψη 11 της παρούσας απόφασης, το δε αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν η πρόβλεψη αυτή μπορεί να εφαρμοστεί συμπληρωματικά προς τον επίμαχο μηχανισμό αλληλέγγυας ευθύνης.
- 88 Υπογραμμίζεται κατ' αρχάς ότι, σε περίπτωση μη καταβολής του ΦΠΑ εντός των επιτακτικών προθεσμιών της οδηγίας ΦΠΑ, η είσπραξη τόκων υπερημερίας συμβάλλει στη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του φόρου αυτού σύμφωνα με το άρθρο 273 της οδηγίας αυτής.
- 89 Πράγματι, η είσπραξη τόκων υπερημερίας καθιστά δυνατή την αντιστάθμιση της ζημίας που προκαλείται στο Δημόσιο Ταμείο λόγω του γεγονότος ότι δεν είχε στη διάθεσή του τα ποσά του ΦΠΑ που καταβλήθηκαν με καθυστέρηση, για το διάστημα από την ημερομηνία κατά την οποία οφείλονται τα ποσά αυτά μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία πράγματι καταβλήθηκαν (βλ.,

κατ' αναλογία, αποφάσεις της 19ης Ιουλίου 2012, Littlewoods Retail κ.λπ., C-591/10, EU:C:2012:478, σκέψεις 25 και 26, και της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, σκέψη 25).

- 90 Εν συνεχεία, η είσπραξη τόκων υπερημερίας παρακινεί επίσης τους ενδιαφερομένους να καταβάλουν τον ΦΠΑ εντός των επιτακτικών προθεσμιών που τάσσουν οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ ή το ταχύτερο δυνατόν μετά τη λήξη των προθεσμιών αυτών.
- 91 Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η καταβολή τόκων υπερημερίας μπορεί να συνιστά προσήκουσα κύρωση σε περίπτωση μη καταβολής του ΦΠΑ εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, υπό την προϋπόθεση ότι δεν βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού που συνίσταται στην διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και στην αποτροπή της απάτης (πρβλ. αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 75, και της 17ης Ιουλίου 2014, Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091, σκέψη 46).
- 92 Ως εκ τούτου, η είσπραξη τόκων υπερημερίας συμβάλλει στην καταπολέμηση της μη καταβολής των δηλωθέντων ποσών ΦΠΑ εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, σε συμμόρφωση προς την υποχρέωση που υπέχουν τα κράτη μέλη, δυνάμει ιδίως του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ και του άρθρου 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα που είναι κατάλληλα να εξασφαλίσουν την είσπραξη του συνόλου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός τους και να καταπολεμήσουν την απάτη.
- 93 Τέλος, και για τους λόγους που εκτέθηκαν στις σκέψεις 77 έως 84 της παρούσας απόφασης, η κάλυψη και των τόκων υπερημερίας από μηχανισμό αλληλέγγυας ευθύνης, όπως ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης, είναι σύμφωνη προς την αρχή της αναλογικότητας, στο μέτρο που οι τόκοι αυτοί αφορούν τη μη καταβολή του ΦΠΑ εντός των επιτακτικών προθεσμιών της οδηγίας ΦΠΑ από το νομικό πρόσωπο που είναι υπόχρεο για την καταβολή του εν λόγω φόρου, εξαιτίας των πράξεων που διενήργησε με κακή πίστη το πρόσωπο που ορίστηκε ως αλληλεγγύως υπεύθυνο (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 20ής Μαΐου 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, σκέψεις 43 και 44).
- 94 Πράγματι, όπως κατ' ουσίαν μνημονεύεται στη σκέψη 74 της παρούσας απόφασης, η αρχή της αναλογικότητας έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στο να θεωρηθεί άλλο πρόσωπο, πέραν του υποχρέου του ΦΠΑ, υπεύθυνο για την απώλεια φορολογικών εσόδων που προκλήθηκε από τις ενέργειες τρίτου επί των οποίων το πρόσωπο αυτό δεν ασκεί καμία επιρροή.
- 95 Κατά συνέπεια, η κάλυψη και των τόκων υπερημερίας από μηχανισμό αλληλέγγυας ευθύνης όπως ο προβλεπόμενος στο άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK μπορεί να θεωρηθεί ότι συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας μόνο στο μέτρο που οι τόκοι αυτοί αφορούν τη μη καταβολή του ΦΠΑ εντός των επιτακτικών προθεσμιών που προβλέπουν οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ εξαιτίας των πράξεων που διενήργησε με κακή πίστη το πρόσωπο που ορίστηκε ως αλληλεγγύως υπεύθυνο.
- 96 Κατόπιν των ανωτέρω, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ και η αρχή της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει μηχανισμό αλληλέγγυας ευθύνης, όπως ο περιγραφόμενος στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, ο οποίος καλύπτει και τους τόκους υπερημερίας που οφείλει το νομικό πρόσωπο λόγω μη καταβολής του ΦΠΑ εντός των επιτακτικών προθεσμιών που τάσσουν οι διατάξεις της οδηγίας εξαιτίας των πράξεων που διενήργησε κακόπιστα το πρόσωπο που ορίστηκε ως αλληλεγγύως υπεύθυνο.

### **Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος**

- 97 Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η αρχή της αναλογικότητας έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει μηχανισμό αλληλέγγυας ευθύνης, όπως αυτός που περιγράφεται στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, ο οποίος καλύπτει και τους τόκους υπερημερίας που οφείλονται από το νομικό πρόσωπο λόγω μη καταβολής του ΦΠΑ εντός των επιτακτικών προθεσμιών που τάσσουν οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, όταν η εκπρόθεσμη πληρωμή δεν οφείλεται στη συμπεριφορά του προσώπου που ορίστηκε ως αλληλεγγύως υπεύθυνο, αλλά στη συμπεριφορά άλλου προσώπου ή στην επέλευση αντικειμενικών περιστάσεων.
- 98 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που υποβάλλει το εθνικό δικαστήριο, εντός του πραγματικού και νομικού πλαισίου που προσδιορίζει με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο, τεκμαίρεται ότι υποβάλλονται λυσιτελώς. Το Δικαστήριο μπορεί να αρνηθεί να αποφανθεί επί αιτήσεως που υπέβαλε εθνικό δικαστήριο μόνον όταν προκύπτει προδήλως ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης την οποία ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή, επίσης, όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 6ης Νοεμβρίου 2008, *Trespa International*, C-248/07, EU:C:2008:607, σκέψη 33, και της 22ας Φεβρουαρίου 2022, *Stichting Rookpreventie Jeugd* κ.λπ., C-160/20, EU:C:2022:101, σκέψη 82).
- 99 Εν προκειμένω, η εφαρμογή του μηχανισμού της αλληλέγγυας ευθύνης τον οποίο καθιερώνει το άρθρο 19, παράγραφος 2, του DOPK, όπως περιγράφεται από το αιτούν δικαστήριο, απαιτεί η αδυναμία του νομικού προσώπου να εξοφλήσει το σύνολο ή μέρος των οφειλών του προς το Δημόσιο να οφείλεται σε πράξεις που διενήργησε με κακή πίστη το πρόσωπο το οποίο θεωρείται ότι ευθύνεται αλληλεγγύως. Κατά συνέπεια, η προσφυγή στον μηχανισμό αυτόν αποκλείει, εξ ορισμού, το ενδεχόμενο η μη καταβολή του ΦΠΑ εντός των επιτακτικών προθεσμιών που τάσσουν οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ να μπορεί να αποδοθεί στη συμπεριφορά άλλου προσώπου ή στην επέλευση αντικειμενικών περιστάσεων.
- 100 Επιπλέον, όσον αφορά τη διαφορά της κύριας δίκης, το αιτούν δικαστήριο δεν αναφέρθηκε στη συμπεριφορά άλλου προσώπου ή στην επέλευση αντικειμενικών περιστάσεων που θα είχαν ως συνέπεια τη μη καταβολή του ΦΠΑ εντός της ταχθείσας προθεσμίας.
- 101 Κατά συνέπεια, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η ζητούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης δεν έχει σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, κατά την έννοια της νομολογίας που μνημονεύεται στη σκέψη 98 της παρούσας απόφασης, και, ως εκ τούτου, ότι το τρίτο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα είναι απαράδεκτο.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

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



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

1) Το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και η αρχή της αναλογικότητας

έχουν την έννοια ότι:

δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει μηχανισμό αλληλέγγυας ευθύνης για τις οφειλές φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) νομικού προσώπου υπό τις ακόλουθες περιστάσεις:

- το πρόσωπο που καθίσταται αλληλεγγύως υπεύθυνο είναι διαχειριστής του νομικού προσώπου ή μέλος διοικητικού οργάνου του νομικού προσώπου,
- το πρόσωπο που καθίσταται αλληλεγγύως υπεύθυνο προέβη, κακόπιστα, σε πληρωμές από την περιουσία του νομικού προσώπου οι οποίες μπορούν να χαρακτηριστούν ως συγκεκαλυμμένη διανομή κερδών ή μερισμάτων, ή μεταβίβασε την περιουσία αυτή χαριστικώς ή σε τιμές σημαντικά κατώτερες της αγοραίας αξίας,
- οι πράξεις που διενεργήθηκαν κακόπιστα επέφεραν την αδυναμία του νομικού προσώπου να καταβάλει το σύνολο ή μέρος του ΦΠΑ για το οποίο είναι υπόχρεο,
- η αλληλέγγυα ευθύνη περιορίζεται στο ποσό της μείωσης της περιουσίας του νομικού προσώπου εξαιτίας των πράξεων που διενεργήθηκαν κακόπιστα, και
- αυτή η αλληλέγγυα ευθύνη στοιχειοθετείται μόνον επικουρικώς, εφόσον αποδεικνύεται αδύνατη η είσπραξη από το νομικό πρόσωπο των οφειλομένων ποσών του ΦΠΑ.

2) Το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112 και η αρχή της αναλογικότητας

έχουν την έννοια ότι:

δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει μηχανισμό αλληλέγγυας ευθύνης, όπως ο περιγραφόμενος στο σημείο 1 του διατακτικού της παρούσας απόφασης, ο οποίος καλύπτει και τους τόκους υπερημερίας που οφείλει το νομικό πρόσωπο λόγω μη καταβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας εντός των επιτακτικών προθεσμιών που τάσσουν οι διατάξεις της οδηγίας εξαιτίας των πράξεων που διενήργησε κακόπιστα το πρόσωπο που ορίστηκε ως αλληλεγγύως υπεύθυνο.

(υπογραφές)