Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 27ης Φεβρουαρίου 2025 *

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 273 – Μέτρα για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ – Οφειλή υποκειμένου στον φόρο σχετική με τον ΦΠΑ – Εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει την αλληλέγγυα ευθύνη του πρώην προέδρου του διοικητικού συμβουλίου του υποκειμένου στον φόρο – Συμμετοχή του πρώην προέδρου του διοικητικού συμβουλίου στη διαδικασία με την οποία διαπιστώνεται η ύπαρξη οφειλής ΦΠΑ – Διαδικασία θεμελίωσης της αλληλέγγυας ευθύνης – Αμφισβήτηση της οφειλής ΦΠΑ – Δικαιώματα άμυνας – Αναλογικότητα»

Στην υπόθεση C-277/24 [Adjak] [i],

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικό πρωτοδικείο περιφέρειας Wrocław, Πολωνία) με απόφαση της 25ης Ιανουαρίου 2024, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 22 Απριλίου 2024, στο πλαίσιο της δίκης

M. B.

κατά

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους N. Jääskinen, πρόεδρο τμήματος, A. Arabadjiev και R. Frendo (εισηγήτρια), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– ο Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, εκπροσωπούμενος από τον E. Chojnacki και την B. Rogowska-Rajda,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

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

– η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna και την D. Lutostańska,

– η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την L. Březinová, τον M. Smolek και τον J. Vláčil,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον M. Herold και την B. Sasinowska,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 205 και 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), σε συνδυασμό με το άρθρο 2 ΣΕΕ, τα άρθρα 17, 41 και 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης), την αρχή της αναλογικότητας, το δικαίωμα σε δίκαιη δίκη και τα δικαιώματα άμυνας.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της M. B. και του Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (διευθυντή της φορολογικής αρχής του Wrocław, Πολωνία) (στο εξής: DIAS) σχετικά με τη συμμετοχή της M. B. στη διοικητική διαδικασία για την εξακρίβωση της ύπαρξης οφειλής φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) βαρύνουσας εταιρία στην οποία η M. B. είχε διατελέσει πρόεδρος του διοικητικού συμβουλίου.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 193 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«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.»

4 Το άρθρο 205 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Στις περιπτώσεις που προβλέπονται στα άρθρα 193 έως 200 και στα άρθρα 202, 203 και 204, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο του φόρου είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ.»

5 Το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας 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 πολωνικό δίκαιο

6 Ο ustawa – Ordynacja podatkowa (νόμος περί του φορολογικού κώδικα), της 29ης Αυγούστου 1997, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (Dz. U. του 2023, θέση 2383) (στο εξής: φορολογικός κώδικας), ορίζει στο άρθρο 107 τα εξής:

«1. Στις περιπτώσεις και στο μέτρο που προβλέπονται στο παρόν κεφάλαιο, τρίτοι ευθύνονται επίσης αλληλεγγύως με τον υποκείμενο στον φόρο, διά του συνόλου της περιουσίας τους, για τις ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές του τελευταίου.

[…]

2. Εκτός αντιθέτων διατάξεων, ευθύνονται και οι τρίτοι:

[…]

3) για τις μη αποδοθείσες εμπροθέσμως προκαταβολές [ΦΠΑ] εισροών καθώς και για τους τόκους επί των προκαταβολών αυτών·

[…]».

7 Το άρθρο 108 του φορολογικού κώδικα προβλέπει στην παράγραφο 1 τα ακόλουθα:

«Η φορολογική αρχή λαμβάνει απόφαση σχετική με τη φορολογική ευθύνη τρίτου.»

8 Κατά το άρθρο 116 του κώδικα αυτού:

«1. Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, μιας υπό ίδρυση εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, μιας απλοποιημένης κεφαλαιουχικής εταιρίας, μιας υπό ίδρυση απλοποιημένης κεφαλαιουχικής εταιρίας, μιας ανώνυμης εταιρίας ή μιας υπό ίδρυση ανώνυμης εταιρίας ευθύνονται αλληλεγγύως με το σύνολο της περιουσίας τους για τις ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές των εν λόγω εταιριών, αν η αναγκαστική εκτέλεση επί της περιουσίας της εταιρίας απέβη εν όλω ή εν μέρει άκαρπη και αν το μέλος του διοικητικού συμβουλίου:

1) δεν απέδειξε ότι:
   a) έχει υποβληθεί αίτηση πτώχευσης […]·
   b) η μη υποβολή αίτησης πτώχευσης δεν οφείλεται σε δική του υπαιτιότητα·

2) δεν προσδιόρισε τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας η εκτέλεση επί των οποίων θα επέτρεπε να καλυφθούν σε μεγάλο βαθμό οι ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές της εταιρίας.

[…]

2. Η ευθύνη των μελών του διοικητικού συμβουλίου εκτείνεται στις φορολογικές οφειλές για χρέη που κατέστησαν ληξιπρόθεσμα κατά την άσκηση των καθηκόντων τους και στις οφειλές […] που γεννήθηκαν κατά την άσκηση των εν λόγω καθηκόντων.

[…]

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 έως 3 εφαρμόζονται επίσης στο πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου και στον πρώην εκπρόσωπο ή εταίρο της υπό ίδρυση εταιρίας.

[…]»

9 Το άρθρο 133, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα ορίζει τα εξής:

«Μέρη στη φορολογική διαδικασία είναι ο φορολογούμενος, ο πληρωτής, ο εισπράττων ή ο διάδοχός τους καθώς και ο τρίτος κατά τα άρθρα 110 έως 117c ο οποίος, λόγω του έννομου συμφέροντός του, ζητεί την ανάληψη δράσης από τη φορολογική αρχή, στον οποίο αναφέρεται η δράση της φορολογικής αρχής ή του οποίου το έννομο συμφέρον αφορά η δράση της φορολογικής αρχής.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

10 Η M. B. διετέλεσε πρόεδρος του διοικητικού συμβουλίου της εταιρίας B. sp z o.o. από τον Αύγουστο του 2014 έως τον Ιανουάριο του 2018.

11 Έναντι της εταιρίας αυτής κινήθηκε διαδικασία φορολογικού ελέγχου (στο εξής: επίμαχη φορολογική διαδικασία) από τον Naczelnik Urzędu Skarbowego Wrocław-Stare Miasto (προϊστάμενο της φορολογικής αρχής του Wrocław-Stare Miasto, Πολωνία) (στο εξής: NUS), σχετικά με τις δηλώσεις ΦΠΑ για την περίοδο από τον Ιούνιο έως τον Οκτώβριο του 2016.

12 Στις 22 Αυγούστου 2022 η M. B. υπέβαλε στον NUS αίτηση με την οποία ζητούσε να της αναγνωριστεί η ιδιότητα του μέρους στην επίμαχη φορολογική διαδικασία καθώς και να της παρασχεθεί πρόσβαση στον φάκελο της διαδικασίας, για τον λόγο ότι είχε προεδρεύσει του διοικητικού συμβουλίου της εταιρίας B. Με διάταξη της 12ης Σεπτεμβρίου 2022, ο NUS απέρριψε την αίτηση αυτή.

13 Η M. B. υπέβαλε διοικητική ένσταση ενώπιον του DIAS, ο οποίος, με διάταξη της 27ης Οκτωβρίου 2022 (στο εξής: διάταξη του DIAS), ακύρωσε τη διάταξη του NUS της 12ης Σεπτεμβρίου 2022 στο σύνολό της και περάτωσε τη διαδικασία. Στη διάταξή του ο DIAS ανέφερε ότι η ιδιότητα του μέρους σε φορολογική διαδικασία εξαρτάται από την εκτίμηση των αρμόδιων αρχών. Κατά τη γνώμη όμως του DIAS, η M. B. δεν εμπίπτει σε καμία από τις κατηγορίες οντοτήτων που απαριθμούνται στο άρθρο 133 του φορολογικού κώδικα. Υπό τις συνθήκες αυτές, ο DIAS έκρινε ότι δεν υπήρχε καμία νομική βάση επί της οποίας ο NUS θα μπορούσε να στηρίξει τη διάταξή του. Τούτο διότι ο εν λόγω κώδικας δεν προβλέπει ότι το ζήτημα της αναγνώρισης ή μη σε συγκεκριμένο πρόσωπο της ιδιότητας του μέρους σε εκκρεμή διαδικασία επιλύεται με διάταξη ή με οποιαδήποτε άλλη πράξη.

14 Στις 6 Δεκεμβρίου 2022 η M. B. άσκησε προσφυγή ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικού πρωτοδικείου περιφέρειας Wrocław, Πολωνία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου, ζητώντας την ακύρωση της διάταξης του DIAS.

15 Προς στήριξη της προσφυγής της, η M. B. ισχυρίζεται, κατ' αρχάς, ότι ο DIAS ερμήνευσε εσφαλμένως τις διατάξεις του εθνικού δικαίου, καθόσον έκρινε ότι αυτή δεν είχε έννομο συμφέρον, κατά την έννοια του άρθρου 133 του φορολογικού κώδικα, να ζητήσει να της αναγνωριστεί η ιδιότητα του μέρους στη φορολογική διαδικασία που κινήθηκε έναντι της εταιρίας B. Περαιτέρω, η M. B. επισημαίνει ότι, επειδή ήταν το μοναδικό μέλος του διοικητικού συμβουλίου

της εν λόγω εταιρίας κατά την περίοδο που αποτελεί αντικείμενο της επίμαχης φορολογικής διαδικασίας, γνωρίζει καλύτερα τη δραστηριότητα της εταιρίας, πράγμα το οποίο είναι κρίσιμο για τη διαδικασία αυτή. Η μεμονωμένη εξέτασή της ως μάρτυρα από τον NUS δεν είναι ούτε επαρκής ούτε εξαντλητική. Τέλος, η M. B. υπογραμμίζει ότι η αίτησή της περί αναγνώρισης της ιδιότητας του μέρους στην εν λόγω διαδικασία δικαιολογείται από το γεγονός ότι ενδεχόμενες ανεξόφλητες απαιτήσεις της εταιρίας B. θα την επηρεάσουν ως φυσικό πρόσωπο.

16 Στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, το αιτούν δικαστήριο εκθέτει, πρώτον, ότι, κατά πάγια πρακτική των πολωνικών φορολογικών αρχών, η οποία επιβεβαιώνεται από τη νομολογία των εθνικών δικαστηρίων σχετικά με τα άρθρα 116 και 133 του φορολογικού κώδικα, η θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης τρίτων, όπως είναι ένα μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρίας, απορρέει από δύο διακριτές διαδικασίες:

– διαδικασία για τον προσδιορισμό του ποσού της φορολογικής οφειλής (στο εξής: διαδικασία επιβολής φόρου), στην οποία μετέχει μόνον ο υποκείμενος στον επίμαχο στη διαδικασία αυτή φόρο·

– πράξη θεμελίωσης της αλληλέγγυας ευθύνης τρίτων (στο εξής: διαδικασία αλληλέγγυας ευθύνης), όταν ο υποκείμενος στον φόρο του οποίου η φορολογική οφειλή βεβαιώθηκε κατά το πέρας της διαδικασίας επιβολής φόρου δεν συμμορφώνεται με τις φορολογικές του υποχρεώσεις.

17 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, κατά την εθνική πρακτική, ένας τρίτος όπως ένα πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου της εταιρίας που βαρύνεται με φορολογική οφειλή δεν έχει έννομο συμφέρον, κατά την έννοια του άρθρου 133 του φορολογικού κώδικα, να μετάσχει στη διαδικασία επιβολής φόρου που αφορά την εταιρία αυτή. Ο εν λόγω τρίτος μπορεί να μετάσχει μόνο στη διαδικασία αλληλέγγυας ευθύνης.

18 Το ανωτέρω δικαστήριο διευκρινίζει, εντούτοις, ότι οι διατάξεις του φορολογικού κώδικα και η εθνική πρακτική δεν προβλέπουν τη δυνατότητα του εν λόγω τρίτου να αμφισβητήσει, στο πλαίσιο της διαδικασίας αλληλέγγυας ευθύνης, το ποσό της φορολογικής οφειλής που βεβαιώθηκε κατά το πέρας της διαδικασίας επιβολής φόρου. Τούτο διότι η διαδικασία αλληλέγγυας ευθύνης αποσκοπεί κυρίως στο να εξακριβωθεί αν πληρούνται οι προϋποθέσεις θεμελίωσης της ευθύνης του τρίτου.

19 Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα της επίμαχης εθνικής πρακτικής με το δίκαιο της Ένωσης.

20 Το ανωτέρω δικαστήριο επισημαίνει ότι, εν προκειμένω, η διαφορά αφορά κατ' ουσίαν τις διαδικαστικές εγγυήσεις που πρέπει να παρέχονται σε τρίτο, στο πλαίσιο διαδικασίας για τον προσδιορισμό του ποσού της φορολογικής οφειλής μιας εταιρίας, λόγω της ενδεχόμενης υποχρέωσής του να καλύψει, με την προσωπική του περιουσία, την οφειλή ΦΠΑ που βαρύνει την εταιρία αυτή.

21 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι, βεβαίως, ένας μηχανισμός αλληλέγγυας ευθύνης τρίτου για τις φορολογικές υποχρεώσεις μιας εταιρίας συμβάλλει στη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ, θεωρούμενου υπό το πρίσμα του άρθρου 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Ωστόσο, το εν λόγω δικαστήριο, στηριζόμενο ιδίως στην απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, σκέψεις 38 και 39), υπογραμμίζει ότι η διακριτική ευχέρεια την οποία παρέχει το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ στα

κράτη μέλη όσον αφορά τα μέσα για την επίτευξη των σκοπών που επιδιώκει το άρθρο αυτό πρέπει να ασκείται τηρουμένου του δικαίου της Ένωσης, ιδίως δε των γενικών αρχών του, συμπεριλαμβανομένης της αρχής της αναλογικότητας.

22 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι από την απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» (C-1/21, EU:C:2022:788), προκύπτει, μεταξύ άλλων, ότι το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ και η αρχή της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει, υπό ορισμένες περιστάσεις, μηχανισμό αλληλέγγυας ευθύνης για τις σχετικές με τον ΦΠΑ οφειλές νομικού προσώπου. Ωστόσο, σύμφωνα με την απόφαση αυτή, η φορολογική αρχή θα πρέπει, στο πλαίσιο διαδικασίας που αφορά την αλληλέγγυα ευθύνη τρίτου, να εξετάσει τις περιστάσεις που συνδέονται με τη συμβολή του εν λόγω τρίτου στη φορολογική οφειλή ή σε άλλη μείωση του κρατικού προϋπολογισμού σχετική με τον ΦΠΑ. Κατά το ανωτέρω δικαστήριο, όμως, εθνική πρακτική η οποία αποκλείει τη συμμετοχή του εν λόγω τρίτου στη διαδικασία για τον προσδιορισμό του ποσού της φορολογικής οφειλής δεν πληροί την απαίτηση αυτή.

23 Συγκεκριμένα, εάν ένας τρίτος ως προς τον οποίο ενδέχεται να κινηθεί διαδικασία αλληλέγγυας ευθύνης δεν μετάσχει στη διαδικασία επιβολής φόρου, τούτο μπορεί να έχει ως συνέπεια ότι ο εν λόγω τρίτος δεν θα είναι σε θέση να αμφισβητήσει τις ενδεχόμενες εσφαλμένες διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής, δεδομένου ότι η αρχή αυτή δεσμεύεται από την απρόσβλητη απόφαση που έχει ληφθεί έναντι της εταιρίας την οποία αφορά η διαδικασία επιβολής φόρου.

24 Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι από το γεγονός ότι ο τρίτος μπορεί να εξεταστεί ως μάρτυρας στο πλαίσιο της διαδικασίας επιβολής φόρου δεν είναι δυνατόν να συναχθεί ότι αυτός απολαύει των διαδικαστικών εγγυήσεων που προσιδιάζουν σε κάποιον ο οποίος μετέχει στην εν λόγω διαδικασία.

25 Επομένως, κατά το ανωτέρω δικαστήριο, το γεγονός ότι ένας τρίτος του οποίου η αλληλέγγυα ευθύνη ενδέχεται να στοιχειοθετηθεί δεν μπορεί να μετάσχει στη διαδικασία επιβολής φόρου, η οποία αποσκοπεί στον προσδιορισμό του ποσού της φορολογικής οφειλής, εγείρει ερωτήματα ως προς τον σεβασμό του κράτους δικαίου, που μνημονεύεται στο άρθρο 2 ΣΕΕ, του δικαιώματος ιδιοκτησίας, το οποίο προστατεύεται από το άρθρο 17 του Χάρτη, της αρχής της χρηστής διοίκησης, των δικαιωμάτων άμυνας και του δικαιώματος αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας, τα οποία κατοχυρώνονται ιδίως στα άρθρα 41 και 47 του Χάρτη, καθώς και της αρχής της αναλογικότητας.

26 Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει ιδίως στην απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861). Κατά το εν λόγω δικαστήριο, δεδομένου ότι από την απόφαση αυτή προκύπτει ότι είναι αναγκαίο ο ιδιώτης ως προς τον οποίο έχει κινηθεί φορολογική διαδικασία να δύναται να λάβει γνώση των στοιχείων που συνελέγησαν στο πλαίσιο συναφών διαδικασιών, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, η αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας και το άρθρο 47 του Χάρτη δεν αντιτίθενται στο να έχει ένας τρίτος ο οποίος ενδέχεται να θεωρηθεί αλληλεγγύως υπεύθυνος για τις οφειλές μιας εταιρίας την ιδιότητα του μέρους στη διαδικασία επιβολής φόρου που διεξάγεται κατά της εταιρίας αυτής, πράγμα που συνεπάγεται το δικαίωμα του εν λόγω τρίτου να λάβει γνώση των αποδεικτικών στοιχείων βάσει των οποίων η φορολογική αρχή καθορίζει το ποσό της φορολογικής οφειλής που ενδέχεται εν τέλει να βαρύνει τον τρίτο.

27 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικό πρωτοδικείο περιφέρειας Wrocław) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει τα άρθρα 205 και 273 της οδηγίας [ΦΠΑ] σε συνδυασμό με το άρθρο 2 ΣΕΕ […] (κράτος δικαίου, σεβασμός των ανθρωπίνων δικαιωμάτων) και με το άρθρο 17 (δικαίωμα ιδιοκτησίας), το άρθρο 41 (δικαίωμα χρηστής διοίκησης) και το άρθρο 47 (δικαίωμα πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου) του [Χάρτη], καθώς και με τις ακόλουθες κατοχυρωμένες στο δίκαιο της Ένωσης αρχές: την αρχή της αναλογικότητας, το δικαίωμα σε δίκαιη δίκη και τα δικαιώματα άμυνας, να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση και σε στηριζόμενη σε αυτήν εθνική πρακτική κατά τις οποίες ένα φυσικό πρόσωπο (μέλος του διοικητικού συμβουλίου νομικού προσώπου) που ενδέχεται να ευθύνεται αλληλεγγύως, με το σύνολο της προσωπικής του περιουσίας, για τη σχετική με τον ΦΠΑ φορολογική οφειλή του εν λόγω νομικού προσώπου δεν έχει το δικαίωμα να μετάσχει ενεργά στη διαδικασία με αντικείμενο τον προσδιορισμό της φορολογικής αυτής οφειλής μέσω απόφασης της φορολογικής αρχής η οποία καθίσταται απρόσβλητη, ενώ συγχρόνως το εν λόγω φυσικό πρόσωπο δεν διαθέτει, στο πλαίσιο της διακριτής διαδικασίας με αντικείμενο τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης του για τη σχετική με τον ΦΠΑ φορολογική οφειλή του νομικού προσώπου, κατάλληλο μέσο για να αμφισβητήσει αποτελεσματικά τις προηγουμένως διατυπωθείσες διαπιστώσεις και εκτιμήσεις ως προς την ύπαρξη ή το ύψος της φορολογικής οφειλής του νομικού προσώπου, οι οποίες περιέχονται στην απρόσβλητη απόφαση της φορολογικής αρχής που εκδόθηκε προηγουμένως χωρίς τη συμμετοχή του φυσικού αυτού προσώπου, απόφαση η οποία συνιστά, κατά συνέπεια, προηγούμενο στο πλαίσιο της εν λόγω διακριτής διαδικασίας δυνάμει εθνικής διάταξης η οποία έχει κατοχυρωθεί μέσω της εθνικής πρακτικής;»

Επί του παραδεκτού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

28 Με τις γραπτές παρατηρήσεις του, ο DIAS υποστηρίζει ότι, κατά το πολωνικό δίκαιο, αποκλείεται κάθε απόφαση σχετική με την ευθύνη τρίτου εάν έχει παρέλθει χρονικό διάστημα άνω των πέντε ετών από το τέλος του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο γεννήθηκαν οι ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, το χρονικό αυτό διάστημα έληξε στα τέλη του 2021, με αποτέλεσμα να έχει παραγραφεί το δικαίωμα κίνησης διαδικασίας αλληλέγγυας ευθύνης. Επομένως, η απάντηση του Δικαστηρίου στην υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως ουδόλως θα επηρεάζει την ευθύνη της M. B., ως πρώην μέλους του διοικητικού συμβουλίου της εταιρίας B., όσον αφορά τις ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές της τελευταίας.

29 Συναφώς, βεβαίως, τόσο από το γράμμα όσο και από την οικονομία του άρθρου 267 ΣΛΕΕ προκύπτει ότι η διαδικασία προδικαστικής παραπομπής προϋποθέτει, μεταξύ άλλων, ότι εκκρεμεί πράγματι διαφορά ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, καθώς η ζητούμενη προδικαστική απόφαση πρέπει να είναι «αναγκαία» προκειμένου το αιτούν δικαστήριο να προβεί στην «έκδοση της δικής του απόφασης» στην υπόθεση της οποίας έχει επιληφθεί. Πράγματι, ο δικαιολογητικός λόγος της προδικαστικής παραπομπής δεν έγκειται στη διατύπωση συμβουλευτικής γνώμης επί γενικών ή υποθετικών ζητημάτων, αλλά στην αυτονόητη ανάγκη αποτελεσματικής επίλυσης μιας ένδικης διαφοράς [απόφαση της 25ης Ιουνίου 2020, Ministerio Fiscal (Αρχή η οποία μπορεί να παραλάβει αίτηση διεθνούς προστασίας), C-36/20 PPU, EU:C:2020:495, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

30 Ωστόσο, εναπόκειται αποκλειστικά στον εθνικό δικαστή, ο οποίος έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της δικαστικής απόφασης που πρόκειται να εκδοθεί, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες της υπόθεσης της κύριας δίκης, τη λυσιτέλεια του ερωτήματος που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Συνεπώς, εφόσον το υποβληθέν ερώτημα αφορά την ερμηνεία ή το κύρος κανόνα του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο υποχρεούται κατ' αρχήν να απαντήσει. Ως εκ τούτου, τα προδικαστικά ερωτήματα που αφορούν το δίκαιο της Ένωσης είναι κατά τεκμήριο λυσιτελή. Το Δικαστήριο μπορεί να μην απαντήσει σε ένα τέτοιο ερώτημα μόνον όταν είναι πρόδηλο ότι η ζητούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή, ακόμη, όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία τα οποία είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί [απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2022, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Απομάκρυνση – Θεραπευτική κάνναβη), C-69/21, EU:C:2022:913, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

31 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι το αιτούν δικαστήριο έχει επιληφθεί της προσφυγής της M. B. με αίτημα την ακύρωση της διάταξης του DIAS, με την οποία ο τελευταίος απέρριψε την αίτηση της M. B. να της αναγνωριστεί η ιδιότητα του μέρους στη διαδικασία επιβολής φόρου έναντι της εταιρίας B., διαδικασία η οποία, κατά το δικαστήριο αυτό, εξακολουθεί να εκκρεμεί. Ομοίως, το εν λόγω δικαστήριο εκτιμά ότι η απάντηση του Δικαστηρίου στην υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι αναγκαία για την επίλυση ακριβώς της διαφοράς που έχει ως αντικείμενο την προσφυγή αυτή.

32 Επομένως, η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή.

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

33 Κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο της διαδικασίας συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου την οποία θεσπίζει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, στο Δικαστήριο απόκειται να δώσει στο εθνικό δικαστήριο χρήσιμη απάντηση που να του παρέχει τη δυνατότητα επίλυσης της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί. Υπό το πρίσμα αυτό, το Δικαστήριο μπορεί να αναδιατυπώσει, εφόσον είναι αναγκαίο, το ερώτημα που του έχει υποβληθεί. Επιπλέον, το Δικαστήριο ενδέχεται να χρειαστεί να λάβει υπόψη του κανόνες του δικαίου της Ένωσης στους οποίους δεν αναφέρθηκε ο εθνικός δικαστής με το ερώτημά του (απόφαση της 16ης Μαΐου 2019, Plessers, C-509/17, EU:C:2019:424, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

34 Όπως προκύπτει από τη σκέψη 27 της παρούσας απόφασης, το προδικαστικό ερώτημα αφορά την ερμηνεία των άρθρων 205 και 273 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 2 ΣΕΕ, τα άρθρα 17, 41 και 47 του Χάρτη, την αρχή της αναλογικότητας, το δικαίωμα σε δίκαιη δίκη και τα δικαιώματα άμυνας.

35 Πρώτον, όσον αφορά την οδηγία ΦΠΑ, υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 205 της οδηγίας, στις περιπτώσεις που διαλαμβάνονται 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.

36 Τα άρθρα 193 έως 200 και 202 έως 204 της οδηγίας ΦΠΑ προσδιορίζουν τα πρόσωπα που οφείλουν τον ΦΠΑ, σύμφωνα με το αντικείμενο του τιτλοφορούμενου «Υπόχρεοι του φόρου έναντι του δημοσίου» τμήματος 1 του κεφαλαίου 1 του τίτλου XI της οδηγίας, στο οποίο περιλαμβάνονται οι διατάξεις αυτές. 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 (πρβλ. απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

37 Από τη συστηματική ερμηνεία των άρθρων 193 έως 205 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει, επομένως, 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 περίπτωσης (απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, σκέψη 49 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

38 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 13ης Οκτωβρίου 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, σκέψη 50 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

39 Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν προκύπτει ότι ο μηχανισμός αλληλέγγυας ευθύνης που προβλέπεται στο άρθρο 116 του πολωνικού φορολογικού κώδικα έχει ως αντικείμενο τον προσδιορισμό προσώπου που είναι υπόχρεος του φόρου για μία ή περισσότερες συγκεκριμένες φορολογητέες πράξεις, κατά την έννοια των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 193 και 205 της οδηγίας ΦΠΑ. Πράγματι, κατ' εφαρμογήν του μηχανισμού αυτού, τα μέλη ή τα πρώην μέλη του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρίας μπορούν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να θεωρηθούν αλληλεγγύως υπεύθυνα για το σύνολο ή μέρος των οφειλών ΦΠΑ της εταιρίας, χωρίς οι εν λόγω οφειλές να συνδέονται με μία ή περισσότερες συγκεκριμένες φορολογητέες πράξεις.

40 Συνεπώς, δεν προκύπτει ότι το άρθρο 205 της οδηγίας ΦΠΑ έχει εφαρμογή στις περιστάσεις της διαφοράς της κύριας δίκης (πρβλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, σκέψεις 51, 52 και 54).

41 Δεύτερον, ως προς τις αρχές και τα θεμελιώδη δικαιώματα που αναφέρει το αιτούν δικαστήριο, διαπιστώνεται ότι το άρθρο 41 του Χάρτη, το οποίο αφορά το δικαίωμα χρηστής διοίκησης, δεν έχει εφαρμογή στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, δεδομένου ότι δεν απευθύνεται στα κράτη μέλη, αλλά μόνο στα όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης (απόφαση της 17ης Ιουλίου 2014, YS κ.λπ., C-141/12 και C-372/12, EU:C:2014:2081, σκέψη 67). Βεβαίως, όπως υπογραμμίζει το αιτούν δικαστήριο, το δικαίωμα χρηστής διοίκησης, το οποίο κατοχυρώνεται στη διάταξη αυτή, αποτυπώνει γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης (απόφαση της 17ης Ιουλίου 2014, YS κ.λπ., C-141/12 και C-372/12, EU:C:2014:2081, σκέψη 68). Ωστόσο, δεν είναι αναγκαίο, εν προκειμένω, να προβληθεί το δικαίωμα χρηστής διοίκησης, ως γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης, υπό οπτική γωνία διαφορετική από εκείνη του δικαιώματος ακρόασης

και του δικαιώματος πρόσβασης στον φάκελο, τα οποία, κατά τη νομολογία, αποτελούν μέρος των δικαιωμάτων άμυνας (απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2013, G. και R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, σκέψη 32· πρβλ. απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψεις 41 και 51), στα οποία επίσης αναφέρεται το υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα.

42 Ομοίως, λαμβανομένης υπόψη της διοικητικής φύσης της διαδικασίας επιβολής φόρου, καθώς και, εξάλλου, της διαδικασίας αλληλέγγυας ευθύνης, το άρθρο 47 του Χάρτη, το οποίο αφορά το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου, δεν ασκεί επιρροή, όπως δεν ασκεί επιρροή ούτε το δικαίωμα αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας (πρβλ. απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, σκέψη 59).

43 Επιπλέον, δεδομένου ότι, κατά το στάδιο της διαδικασίας επιβολής φόρου έναντι της εταιρίας που ενδέχεται να έχει οφειλή ΦΠΑ, δεν μπορεί να θιγεί η προσωπική περιουσία των μελών του διοικητικού συμβουλίου της εταιρίας, δεν είναι αναγκαίο να ληφθεί υπόψη το άρθρο 17 του Χάρτη, το οποίο αφορά το δικαίωμα ιδιοκτησίας.

44 Εξάλλου, μολονότι το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει επίσης στο άρθρο 2 ΣΕΕ, το οποίο ορίζει τις αξίες στις οποίες στηρίζεται η Ένωση, από κανένα στοιχείο της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως δεν μπορεί να συναχθεί ότι το εν λόγω δικαστήριο ζητεί την ερμηνεία του άρθρου αυτού κατά τρόπο αυτοτελή σε σχέση με τα θεμελιώδη δικαιώματα και τις αρχές που μνημονεύει στο ερώτημά του.

45 Συνεπώς, το υπό κρίση προδικαστικό ερώτημα πρέπει να αναδιατυπωθεί υπό την έννοια ότι, με αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, τα δικαιώματα άμυνας και την αρχή της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση και εθνική πρακτική κατά τις οποίες ένας τρίτος ο οποίος ενδέχεται να θεωρηθεί αλληλεγγύως υπεύθυνος για τη φορολογική οφειλή νομικού προσώπου δεν μπορεί να είναι μέρος στη διαδικασία επιβολής φόρου που διεξάγεται έναντι του νομικού αυτού προσώπου, προκειμένου να προσδιοριστεί η φορολογική οφειλή του τελευταίου, και δεν παρέχεται στον εν λόγω τρίτο κατάλληλο μέσο για να αμφισβητήσει τις διαπιστώσεις και εκτιμήσεις σχετικά με την ύπαρξη ή το ύψος της ανωτέρω φορολογικής οφειλής στο πλαίσιο της διαδικασίας αλληλέγγυας ευθύνης.

Επί της ουσίας

46 Κατά το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν και άλλες υποχρεώσεις, πέραν των προβλεπομένων από την οδηγία αυτή, όταν τις κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης (αποφάσεις της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 49, και της 11ης Ιανουαρίου 2024, Global Ink Trade, C-537/22, EU:C:2024:6, σκέψη 41).

47 Επιπλέον, το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ υποχρεώνει τα κράτη μέλη να καταπολεμούν, με αποτρεπτικά και αποτελεσματικά μέτρα, την απάτη και οποιαδήποτε άλλη παράνομη δραστηριότητα που θίγει τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης.

48 Από τις προαναφερθείσες διατάξεις συνάγεται, μεταξύ άλλων, 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 στο έδαφός τους ΦΠΑ και να

καταπολεμούν την απάτη (απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, σκέψη 60 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

49 Ένας μηχανισμός αλληλέγγυας ευθύνης όπως ο προβλεπόμενος από το άρθρο 116 του φορολογικού κώδικα 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. Επομένως, ένας τέτοιος μηχανισμός συμβάλλει στη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 273 της οδηγίας αυτής, σύμφωνα με την υποχρέωση που καθιερώνει το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (πρβλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, σκέψη 61).

50 Από τη νομολογία προκύπτει ότι, πέραν των ορίων που θέτουν, οι διατάξεις του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ δεν διευκρινίζουν ούτε τις προϋποθέσεις ούτε τις υποχρεώσεις που μπορούν να προβλέπουν τα κράτη μέλη. Συνεπώς, παρέχουν στα τελευταία διακριτική ευχέρεια όσον αφορά τα μέσα για την επίτευξη των σκοπών της είσπραξης του συνόλου του ΦΠΑ και της καταπολέμησης της απάτης. Τα κράτη μέλη οφείλουν, ωστόσο, να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του (πρβλ. απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, σκέψεις 69 και 72).

51 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, ο σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας συνιστά γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης. Η αρχή αυτή έχει εφαρμογή όταν η διοίκηση προτίθεται να εκδώσει βλαπτική πράξη έναντι ενός προσώπου. Βάσει της εν λόγω αρχής, οι αποδέκτες αποφάσεων που θίγουν αισθητά τα συμφέροντά τους πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να γνωστοποιήσουν λυσιτελώς την άποψή τους σχετικά με τα στοιχεία επί των οποίων σκοπεύει να στηριχθεί η διοίκηση. Η υποχρέωση αυτή βαρύνει τις διοικητικές αρχές των κρατών μελών όταν λαμβάνουν μέτρα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, ακόμη και αν η εφαρμοστέα νομοθεσία της Ένωσης δεν προβλέπει ρητώς μια τέτοια διατύπωση (απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

52 Όπως προκύπτει από τη σκέψη 41 της παρούσας απόφασης, τα δικαιώματα άμυνας περιλαμβάνουν το δικαίωμα ακρόασης και το δικαίωμα πρόσβασης στον φάκελο.

53 Ωστόσο, η αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας δεν αποτελεί απόλυτο δικαίωμα, αλλά μπορεί να περιέχει περιορισμούς, υπό την προϋπόθεση ότι οι περιορισμοί αυτοί ανταποκρίνονται πράγματι σε σκοπούς γενικού συμφέροντος που επιδιώκει το επίμαχο μέτρο και δεν αποτελούν, λαμβανομένου υπόψη του επιδιωκόμενου σκοπού, υπέρμετρη και επαχθή επέμβαση θίγουσα την ίδια την ουσία των διασφαλιζόμενων κατ' αυτόν τον τρόπο δικαιωμάτων (απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

54 Μεταξύ των σκοπών αυτών περιλαμβάνεται, ιδίως, στο πλαίσιο των διαδικασιών φορολογικού ελέγχου, η προστασία των απαιτήσεων περί εμπιστευτικότητας ή επαγγελματικού απορρήτου (πρβλ. απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 55).

55 Εξάλλου, από τη νομολογία προκύπτει ότι, κατά τον έλεγχο του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας στο πλαίσιο συναφών διοικητικών διαδικασιών, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και η ασφάλεια δικαίου, η οποία αποτελεί επίσης γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης. Δεδομένου ότι η μη δυνατότητα προσβολής διοικητικής απόφασης συμβάλλει στην ασφάλεια δικαίου, το δίκαιο της Ένωσης δεν απαιτεί, κατ' αρχήν, να υποχρεούται ένα όργανο να εξετάσει εκ νέου μια διοικητική απόφαση που έχει καταστεί απρόσβλητη (πρβλ. απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψεις 45 και 46).

56 Τούτου λεχθέντος, ο απρόσβλητος χαρακτήρας διοικητικής απόφασης δεν μπορεί να δικαιολογήσει προσβολή της ίδιας της ουσίας των δικαιωμάτων άμυνας. Επομένως, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι, λόγω του απρόσβλητου χαρακτήρα των αποφάσεων που λαμβάνονται κατόπιν συναφών διοικητικών διαδικασιών, η φορολογική αρχή απαλλάσσεται από την υποχρέωση να γνωστοποιεί στον υποκείμενο στον φόρο τα αποδεικτικά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προέρχονται από τις διαδικασίες αυτές, βάσει των οποίων προτίθεται να λάβει απόφαση έναντί του και ότι ο εν λόγω υποκείμενος στερείται κατ' αυτόν τον τρόπο το δικαίωμα να αμφισβητήσει λυσιτελώς, κατά τη διάρκεια της διαδικασίας που τον αφορά, τις ως άνω πραγματικές διαπιστώσεις και νομικούς χαρακτηρισμούς (πρβλ. απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψεις 47 και 49).

57 Εν προκειμένω, κατά το πέρας της διαδικασίας επιβολής φόρου, η πολωνική φορολογική αρχή θα προσδιορίσει την ύπαρξη και το ύψος της οφειλής ΦΠΑ της εταιρίας Β., σε περίπτωση δε που η εταιρία αυτή δεν εξοφλήσει την οφειλή της και η σχετική αναγκαστική εκτέλεση δεν τελεσφορήσει, θα είναι δυνατόν να κινηθεί έναντι της Μ. Β. διαδικασία αλληλέγγυας ευθύνης.

58 Τυχόν απόφαση, όμως, η οποία, κατά το πέρας της τελευταίας αυτής διαδικασίας, θα διαπιστώνει την αλληλέγγυα ευθύνη της Μ. Β. για τη φορολογική οφειλή της εταιρίας Β., όπως αυτή προσδιορίστηκε προηγουμένως στο πλαίσιο της διαδικασίας επιβολής φόρου, θα είναι βλαπτική για την Μ. Β.

59 Κατά συνέπεια, στην περίπτωση για την οποία γίνεται λόγος στην προηγούμενη σκέψη, οι αρχές που υπομνήσθηκαν στη σκέψη 56 της παρούσας απόφασης επιβάλλουν στην πολωνική φορολογική αρχή να σεβαστεί τα δικαιώματα άμυνας του προσώπου το οποίο αφορά η διαδικασία αλληλέγγυας ευθύνης που κινήθηκε κατόπιν διαδικασίας επιβολής φόρου η οποία κατέληξε στη βεβαίωση φορολογικής οφειλής, οφειλής η οποία δεν κατέστη δυνατό να εισπραχθεί, εν όλω ή εν μέρει, από τον υποκείμενο στον ΦΠΑ.

60 Όπως, όμως, προκύπτει από τις σκέψεις 18 και 23 της παρούσας απόφασης, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου, η διαδικασία αλληλέγγυας ευθύνης δεν φαίνεται να καθιστά δυνατή την αμφισβήτηση του ύψους της οφειλής, δεδομένου ότι το αντικείμενό της περιορίζεται στο να εξακριβωθεί αν πληρούνται οι προϋποθέσεις που απορρέουν από το άρθρο 116 του φορολογικού κώδικα προκειμένου να μπορεί να ζητηθεί από τρίτον να καταβάλει τη φορολογική οφειλή που βεβαιώθηκε προηγουμένως κατά το πέρας της διαδικασίας επιβολής φόρου. Επομένως, μια διαδικασία αλληλέγγυας ευθύνης διεξαγόμενη υπό τέτοιες συνθήκες θα μπορούσε να θίξει την ίδια την ουσία των δικαιωμάτων άμυνας του εν λόγω τρίτου.

61 Τούτου λεχθέντος, υπενθυμίζεται ότι, κατά το στάδιο της διαδικασίας επιβολής φόρου που διεξάγεται έναντι μιας εταιρίας, υπάρχει μόνον πιθανότητα να κινηθεί μεταγενέστερα διαδικασία αλληλέγγυας ευθύνης έναντι τρίτου και να εκδοθεί, κατά το πέρας της τελευταίας αυτής διαδικασίας, απόφαση βλαπτική για τον τρίτο ή θίγουσα αισθητά τα συμφέροντά του.

62 Αντιθέτως, η παροχή στον εν λόγω τρίτο του δικαιώματος συμμετοχής στη διαδικασία επιβολής φόρου θα μπορούσε, κατ' αρχήν, να θέσει σε κίνδυνο την εμπιστευτικότητα ορισμένων πληροφοριών ή να παρατείνει τη διάρκεια της διαδικασίας αυτής, θίγοντας έτσι το δημόσιο συμφέρον που συνίσταται στη διασφάλιση της αποτελεσματικής είσπραξης του ΦΠΑ.

63 Στο πλαίσιο αυτό, υπενθυμίζεται ότι, βάσει της αρχής της αναλογικότητας, 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 αποτελεσματικότερη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου Ταμείου, παρά ταύτα τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του ορίου που είναι αναγκαίο προς τούτο (απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, σκέψη 73 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

64 Το να μην παρέχεται, όμως, σε τρίτον ο οποίος ενδέχεται να θεωρηθεί αλληλεγγύως υπεύθυνος για τη φορολογική οφειλή νομικού προσώπου το δικαίωμα να μετάσχει στη διαδικασία επιβολής φόρου που διεξάγεται έναντι του εν λόγω νομικού προσώπου δεν βαίνει πέραν του ορίου που είναι αναγκαίο για την κατά το δυνατόν αποτελεσματικότερη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου Ταμείου. Αντιθέτως, το όριο αυτό θα παραβιαζόταν εάν θιγόταν η ίδια η ουσία των δικαιωμάτων άμυνας του εν λόγω τρίτου στο πλαίσιο της διαδικασίας αλληλέγγυας ευθύνης που ενδεχομένως θα κινούνταν εναντίον του.

65 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, τα δικαιώματα άμυνας και την αρχή της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση και εθνική πρακτική κατά τις οποίες ένας τρίτος ο οποίος ενδέχεται να θεωρηθεί αλληλεγγύως υπεύθυνος για τη φορολογική οφειλή νομικού προσώπου δεν μπορεί να είναι μέρος στη διαδικασία επιβολής φόρου που διεξάγεται έναντι του νομικού αυτού προσώπου προκειμένου να προσδιοριστεί η φορολογική οφειλή του τελευταίου, εξυπακουομένου πάντως ότι είναι αναγκαίο να μπορεί ο εν λόγω τρίτος, κατά τη διάρκεια της διαδικασίας αλληλέγγυας ευθύνης που ενδεχομένως θα διεξαχθεί έναντί του, να αμφισβητήσει λυσιτελώς τις πραγματικές διαπιστώσεις και τους νομικούς χαρακτηρισμούς στους οποίους προέβη η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της διαδικασίας επιβολής φόρου και να έχει πρόσβαση στον φάκελο της διαδικασίας αυτής, τηρουμένων των δικαιωμάτων του νομικού προσώπου ή άλλων τρίτων.

Επί των δικαστικών εξόδων

66 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος 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 (ένατο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, τα δικαιώματα άμυνας και την αρχή της αναλογικότητας,

έχει την έννοια ότι:

δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση και εθνική πρακτική κατά τις οποίες ένας τρίτος ο οποίος ενδέχεται να θεωρηθεί αλληλεγγύως υπεύθυνος για τη φορολογική οφειλή νομικού προσώπου δεν μπορεί να είναι μέρος στη διαδικασία που διεξάγεται έναντι του νομικού αυτού προσώπου προκειμένου να προσδιοριστεί η φορολογική οφειλή του τελευταίου, εξυπακουομένου πάντως ότι είναι αναγκαίο να μπορεί ο εν λόγω τρίτος, κατά τη διάρκεια της διαδικασίας αλληλέγγυας ευθύνης που ενδεχομένως θα διεξαχθεί έναντί του, να αμφισβητήσει λυσιτελώς τις πραγματικές διαπιστώσεις και τους νομικούς χαρακτηρισμούς στους οποίους προέβη η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της πρώτης διαδικασίας και να έχει πρόσβαση στον φάκελο της διαδικασίας αυτής, τηρουμένων των δικαιωμάτων του νομικού προσώπου ή άλλων τρίτων.

(υπογραφές)