Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 16ης Ιουλίου 2026*

«Προδικαστική παραπομπή – Άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Δικαίωμα πραγματικής προσφυγής – Δυνατότητα εφαρμογής – Εθνική ρύθμιση που προβλέπει μηχανισμό αλληλέγγυας και εις ολόκληρον ευθύνης του διευθυντή εταιρίας για την καταβολή του οφειλόμενου από την εταιρία αυτή φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Δεσμευτικό αποτέλεσμα των πραγματικών διαπιστώσεων και των νομικών χαρακτηρισμών που περιέχονται σε πράξη επιβολής φόρου η οποία έχει καταστεί απρόσβλητη – Δυνατότητα του διευθυντή να αμφισβητήσει παρεμπιπτόντως την εν λόγω εκδοθείσα εις βάρος της εταιρίας πράξη επιβολής φόρου – Σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας»

Στην υπόθεση C-158/25,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, Λουξεμβούργο) με απόφαση της 20ής Φεβρουαρίου 2025, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Φεβρουαρίου 2025, στο πλαίσιο της δίκης

QJ

κατά

Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (AEDT),

État du Grand-Duché de Luxembourg,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους F. Biltgen, πρόεδρο τμήματος, T. von Danwitz, Αντιπρόεδρο του Δικαστηρίου, ασκούντα καθήκοντα δικαστή του πρώτου τμήματος, A. Kumin, S. Gervasoni και M. Bošnjak (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: L. Medina

γραμματέας: C. Di Bella, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 4ης Δεκεμβρίου 2025,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– ο QJ, εκπροσωπούμενος από την N. Le Gouellec και τον Y. Prussen, avocats,

– η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους A. Germeaux και T. Schell, επικουρούμενους από την F. Gabaudan και τον A. Moro, avocats,

– η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Morales Puerta και A. Pérez-Zurita Gutiérrez,

– η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna και τις D. Lutostańska, B. Rogowska-Rajda και J. Sawicka,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την P. Carlin, τον M. Herold και την F. Moro,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 5ης Μαρτίου 2026,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 47 και του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, του QJ, φυσικού προσώπου, και, αφετέρου, της Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Υπηρεσίας Μητρώου, Ακίνητης Περιουσίας και ΦΠΑ, Λουξεμβούργο) (στο εξής: AEDT) καθώς και του État du Grand-Duché de Luxembourg (Λουξεμβουργιανού Δημοσίου, Λουξεμβούργο), σχετικά με πράξη ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης που εκδόθηκε εις βάρος του QJ για τους σκοπούς της είσπραξης του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που οφείλεται από εταιρία της οποίας ο QJ υπήρξε διευθυντής.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η Συνθήκη ΛΕΕ

3 Το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ορίζει τα εξής:

«Η [Ευρωπαϊκή] Ένωση και τα κράτη μέλη καταπολεμούν την απάτη ή οιαδήποτε άλλη παράνομη δραστηριότητα κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, λαμβάνοντας σύμφωνα με το παρόν άρθρο μέτρα τα οποία θα έχουν αποτρεπτικό χαρακτήρα και θα προσφέρουν αποτελεσματική προστασία στα κράτη μέλη καθώς και στα θεσμικά και λοιπά όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης.»

Ο Χάρτης

4 Το άρθρο 47 του Χάρτη, που φέρει τον τίτλο «Δικαίωμα πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου», προβλέπει τα εξής:

«Κάθε πρόσωπο του οποίου παραβιάστηκαν τα δικαιώματα και οι ελευθερίες που διασφαλίζονται από το δίκαιο της Ένωσης, έχει δικαίωμα πραγματικής προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου, τηρουμένων των προϋποθέσεων που προβλέπονται στο παρόν άρθρο.

Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα να δικασθεί η υπόθεσή του δίκαια, δημόσια και εντός εύλογης προθεσμίας, από ανεξάρτητο και αμερόληπτο δικαστήριο, που έχει προηγουμένως συσταθεί νομίμως. Κάθε πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να συμβουλεύεται δικηγόρο και να του αναθέτει την υπεράσπιση και εκπροσώπησή του.

Σε όσους δεν διαθέτουν επαρκείς πόρους, παρέχεται δικαστική αρωγή, εφόσον η αρωγή αυτή είναι αναγκαία για να εξασφαλισθεί η αποτελεσματική πρόσβαση στη δικαιοσύνη.»

5 Το άρθρο 51 του Χάρτη, που φέρει τον τίτλο «Πεδίο εφαρμογής», έχει ως εξής:

«1. Οι διατάξεις του παρόντος Χάρτη απευθύνονται στα θεσμικά και λοιπά όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης, τηρουμένης της αρχής της επικουρικότητας, καθώς και στα κράτη μέλη, μόνον όταν εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης. Κατά συνέπεια, οι ανωτέρω σέβονται τα δικαιώματα, τηρούν τις αρχές και προάγουν την εφαρμογή τους, σύμφωνα με τις αντίστοιχες αρμοδιότητές τους και εντός των ορίων των αρμοδιοτήτων της Ένωσης, όπως της απονέμονται από τις Συνθήκες.

2. Ο παρών Χάρτης δεν διευρύνει το πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης πέραν των αρμοδιοτήτων της Ένωσης και δεν θεσπίζει νέες αρμοδιότητες και καθήκοντα για την Ένωση, ούτε τροποποιεί τις αρμοδιότητες και τα καθήκοντα όπως ορίζονται στις Συνθήκες.»

Η οδηγία 2006/112/ΕΚ

6 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, 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), προσδιορίζει τις πράξεις που υπόκεινται στον ΦΠΑ.

7 Το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της ως άνω οδηγίας ορίζει τα 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 λουξεμβουργιανό δίκαιο

8 Ο loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (νόμος της 12ης Φεβρουαρίου περί του φόρου προστιθέμενης αξίας) (*Mémorial* A 1979, σ. 186), όπως τροποποιήθηκε με τον loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 (νόμο της 23ής Δεκεμβρίου 2016 περί εφαρμογής της φορολογικής μεταρρύθμισης του 2017) (*Mémorial* A 2016, σ. 5139) (στο εξής: LTVA), προβλέπει στο άρθρο του 67-1 τα εξής:

«Οι εντεταλμένοι διευθύνοντες σύμβουλοι, οι διαχειριστές καθώς και κάθε κατά νόμον ή de facto διευθυντικό στέλεχος το οποίο ασχολείται με την καθημερινή διαχείριση των υπόχρεων για την καταβολή του [ΦΠΑ] προσώπων υποχρεούνται να μεριμνούν για την τήρηση των εννόμων υποχρεώσεων που προβλέπονται από τον παρόντα νόμο και ιδίως για την καταβολή του οφειλόμενου [ΦΠΑ] από τους χρηματοοικονομικούς πόρους τους οποίους διαχειρίζονται.»

9 Το άρθρο 67-2 του νόμου αυτού έχει ως εξής:

«Οι εντεταλμένοι διευθύνοντες σύμβουλοι, οι διαχειριστές καθώς και κάθε κατά νόμον ή de facto διευθυντικό στέλεχος το οποίο ασχολείται με την καθημερινή διαχείριση ευθύνονται ατομικώς και αλληλεγγύως για την καταβολή του οφειλόμενου [ΦΠΑ], όταν, λόγω υπαίτιας μη εκπλήρωσης των εννόμων υποχρεώσεων που υπέχουν, δεν τηρήθηκαν οι έννομες υποχρεώσεις που επιβάλλονται από τον παρόντα νόμο στα υπόχρεα για την καταβολή του [ΦΠΑ] πρόσωπα τα οποία αυτοί διοικούν ή δεν καταβλήθηκε ο οφειλόμενος ΦΠΑ από τους χρηματοοικονομικούς πόρους τους οποίους αυτοί διαχειρίζονται.»

10 Το άρθρο 67-3, πρώτο εδάφιο, του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«Σε περίπτωση υπαίτιας μη εκπλήρωσης των εννόμων υποχρεώσεων των εντεταλμένων διευθυνόντων συμβούλων, των διαχειριστών, καθώς και κάθε κατά νόμον ή de facto διευθυντικού στελέχους το οποίο ασχολείται με την καθημερινή διαχείριση, ο διευθυντής της διοικητικής αρχής ή το εξουσιοδοτημένο από αυτόν πρόσωπο μπορεί να εκδώσει, κατά των προσώπων αυτών, απόφαση περί ενεργοποιήσεως της εγγυητικής ευθύνης τους. Η απόφαση αυτή παρέχει στην διοικητική αρχή το δικαίωμα να εισπράττει από τα εν λόγω πρόσωπα τον [ΦΠΑ] τον οποίο οφείλουν οι υπόχρεοι καταβολής του [ΦΠΑ].»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11 Στις 17 Μαρτίου 2018 η AEDT εξέδωσε εις βάρος της εταιρίας VN δύο πράξεις επιβολής ΦΠΑ, εκ των οποίων η πρώτη αφορούσε το 2014 και η δεύτερη το 2015 και το 2016. Η ένδικη προσφυγή της εταιρίας VN κατά των ως άνω πράξεων επιβολής ΦΠΑ κρίθηκε ως απαράδεκτη για τον λόγο ότι είχε ασκηθεί εκπροθέσμως. Η εταιρία VN δεν προέβη εν συνεχεία σε καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ για τα έτη από το 2014 έως το 2016.

12 Από τις 22 Απριλίου 2013 έως τις 15 Φεβρουαρίου 2019, ο αναιρεσείων της κύριας δίκης ήταν διευθυντής της εταιρίας VN, επιφορτισμένος με την καθημερινή διαχείρισή της. Στις 16 Μαΐου 2019 η AEDT απέστειλε στον αναιρεσείοντα της κύριας δίκης πράξη ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης του, βάσει των άρθρων 67-1 έως 67-3 του LTVA (στο εξής: επίμαχος μηχανισμός ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης), καταλογίζοντας τον μη εξοφληθέντα ΦΠΑ στον ίδιο, υπό την ιδιότητά του ως διευθυντικού στελέχους επιφορτισμένου με την καθημερινή διαχείριση της εταιρίας VN μεταξύ των ετών 2013 και 2019.

13 Κατόπιν της απόρριψης από τον διευθυντή της AEDT της διοικητικής ένστασης που είχε υποβάλει ο αναιρεσείων της κύριας δίκης κατά της πράξης ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης, ο τελευταίος άσκησε ενώπιον του tribunal d'arrondissement de Luxembourg (πρωτοδικείου Λουξεμβούργου, Λουξεμβούργο) προσφυγή με αίτημα τη μεταρρύθμιση ή την ακύρωση της εν λόγω πράξης. Το εν λόγω δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή του αναιρεσείοντος της κύριας δίκης με απόφαση η οποία επιβεβαιώθηκε από το Cour d'appel (εφετείο, Λουξεμβούργο).

14 Στο πλαίσιο της αναίρεσης την οποίαν άσκησε ο αναιρεσείων της κύριας δίκης, το Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, Λουξεμβούργο), που είναι το αιτούν δικαστήριο, επισημαίνει ότι, ενώπιον του δευτεροβάθμιου δικαστηρίου, ο αναιρεσείων της κύριας δίκης είχε αμφισβητήσει την ύπαρξη φορολογικής οφειλής της εταιρίας VN. Ειδικότερα, είχε υποστηρίξει ότι, ως πρόσωπο του οποίου ενεργοποιούνταν η εγγυητική ευθύνη για την εξόφληση των πράξεων επιβολής φόρου που είχαν εκδοθεί εις βάρος της εταιρίας της οποίας ήταν ο διευθυντής, είχε στη διάθεσή του το ένδικο βοήθημα της τριτανακοπής, το οποίο εξακολουθούσε να είναι παραδεκτό, από τη στιγμή που οι πράξεις επιβολής φόρου δεν είχαν απευθυνθεί στον ίδιο προσωπικώς. Κατά τον αναιρεσείοντα της κύριας δίκης, η άρνηση να του αναγνωριστεί η δυνατότητα να ασκήσει ένδικο βοήθημα στο δικό του όνομα είναι ασυμβίβαστη με το άρθρο 47 του Χάρτη.

15 Το δευτεροβάθμιο δικαστήριο απέρριψε την επιχειρηματολογία του αναιρεσείοντος της κύριας δίκης με το σκεπτικό ότι, στο μέτρο που η εταιρία VN δεν είχε παραδεκτώς ασκήσει προσφυγή εντός της νόμιμης προθεσμίας, οι πράξεις επιβολής φόρου είχαν καταστεί απρόσβλητες.

16 Κατά το δευτεροβάθμιο δικαστήριο, καμία διάταξη δεν προβλέπει ότι πρόσωπο του οποίου ενεργοποιείται η εγγυητική ευθύνη δύναται να ασκήσει ένδικο βοήθημα κατά της πράξης επιβολής φόρου που εκδόθηκε εις βάρος του κύριου υποκειμένου στον φόρο. Από τη στιγμή που η πράξη επιβολής φόρου έχει καταστεί απρόσβλητη, δεν μπορεί να αμφισβητηθεί παρεμπιπτόντως από το διευθυντικό στέλεχος του οποίου ενεργοποιείται η εγγυητική ευθύνη στο πλαίσιο της κατ' αυτού κινηθείσας διαδικασίας πληρωμής. Πράγματι, το πρόσωπο του οποίου ενεργοποιείται η εγγυητική ευθύνη, αφενός, ταυτίζεται με το πρόσωπο το οποίο εκπροσώπησε το νομικό πρόσωπο στο πλαίσιο της διαδικασίας καθορισμού του φορολογητέου κύκλου εργασιών και, αφετέρου, είχε, υπό την ιδιότητά του αυτή, τη δυνατότητα να συμμετάσχει στην εν λόγω διαδικασία και να ασκήσει ένδικο βοήθημα κατά του αυτεπάγγελτου προσδιορισμού του φόρου. Στο μέτρο που ο αναιρεσείων της κύριας δίκης δεν είχε ο ίδιος την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ, η AEDT δεν ήταν υποχρεωμένη να του απευθύνει ατομικώς τις πράξεις επιβολής φόρου ούτε να τον συμπεριλάβει υπό την εν λόγω ιδιότητα στη διαδικασία αυτεπάγγελτου προσδιορισμού του φόρου, δεδομένου ότι αυτός είχε τη δυνατότητα να μετάσχει στην ως άνω διαδικασία υπό την ιδιότητά του ως διευθυντικού στελέχους, η δε ένδικη προσφυγή που ασκήθηκε από την εταιρία ήταν εκπρόθεσμη.

17 Εξάλλου, από τη στιγμή που ο αναιρεσείων της κύριας δίκης αποτελεί τρίτο μέρος στη διαδικασία αυτεπάγγελτου προσδιορισμού του φόρου, δεν μπορεί κατά το δευτεροβάθμιο δικαστήριο να επικαλεστεί παραδεκτώς ενδεχόμενες προσβολές των θεμελιωδών δικαιωμάτων που διεπράχθησαν στο πλαίσιο της εν λόγω διαδικασίας η οποία είχε κινηθεί κατά της εταιρίας VN. Οι δε διατάξεις του εθνικού δικαίου που διέπουν τη διαφορά της κύριας δίκης, ιδίως τα άρθρα 67-1 επ. του LTVA, δεν συνιστούν εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης και κατά συνέπεια, σύμφωνα με το άρθρο 51 του Χάρτη, το άρθρο 47 του Χάρτη δεν έχει εφαρμογή.

18 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί, αφενός, ότι τα φορολογικά διωκτικά μέτρα που ελήφθησαν κατά του αναιρεσείοντος της κύριας δίκης οφείλονται σε παραβάσεις των νόμιμων υποχρεώσεων σχετικά με τον ΦΠΑ για τις οποίες, όπως προκύπτει από την πράξη ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης, ευθύνεται ο ίδιος υπό την ιδιότητά του ως διευθυντικού στελέχους επιφορτισμένου με την καθημερινή διαχείριση της εταιρίας VN. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται μήπως η νομολογία που απορρέει από την απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), κατά την οποία από την οδηγία 2006/112 προκύπτει ότι κάθε κράτος μέλος έχει την υποχρέωση να λαμβάνει όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα τα οποία είναι κατάλληλα να εξασφαλίσουν την είσπραξη ολοκλήρου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός του και να καταπολεμήσει την απάτη, μπορεί να εφαρμοστεί στην περίπτωση μηχανισμού ο οποίος προβλέπει αλληλέγγυα υποχρέωση των διευθυντικών στελεχών εταιρίας λόγω υπαίτιας μη εκπλήρωσης των υποχρεώσεών τους, συνιστάμενη στην καταβολή του ΦΠΑ που οφείλεται από την εταιρία την οποία διοικούν, με αποτέλεσμα να πρέπει να γίνει δεκτή η δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 47 του Χάρτη.

19 Αφετέρου, για την περίπτωση που το άρθρο 47 του Χάρτη έχει εφαρμογή, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, με την απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, Adler Real Estate κ.λπ. (C-546/18, EU:C:2021:711), το Δικαστήριο συνήγαγε από το ως άνω άρθρο 47 το συμπέρασμα ότι σε φυσικό πρόσωπο κατά του οποίου έχει κινηθεί μεταγενέστερη διαδικασία δεν μπορεί να αντιταχθεί η δεσμευτική ισχύς πράξης η οποία κατέστη απρόσβλητη και η οποία είχε εκδοθεί στο πλαίσιο προγενέστερης διαδικασίας κινηθείσας κατά νομικού προσώπου, στην οποία το εν λόγω φυσικό πρόσωπο μετέσχε όχι ως υποκείμενο της διαδικασίας αυτής, αλλά μόνον υπό την ιδιότητα του εκπροσώπου του ως άνω νομικού προσώπου. Ως εκ τούτου, υπό το πρίσμα της ως άνω απόφασης του Δικαστηρίου, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται σχετικά με το κατά πόσον τα διευθυντικά στελέχη μιας εταιρίας πρέπει να έχουν τη δυνατότητα, πρώτον, να αμφισβητήσουν παρεμπιπτόντως, στο πλαίσιο ενδίκου βοηθήματος κατά της διοικητικής πράξης με την οποίαν διαπιστώνεται η αλληλέγγυα υποχρέωσή τους, την πράξη επιβολής φόρου που είχε προηγουμένως απευθυνθεί στην υποκείμενη στον φόρο εταιρία, δεύτερον, να επικαλεστούν ενδεχόμενες προσβολές θεμελιωδών δικαιωμάτων οι οποίες διεπράχθησαν στο πλαίσιο της κινηθείσας κατά της εταιρίας αυτής διαδικασίας αυτεπάγγελτου προσδιορισμού του φόρου και, τρίτον, να απαιτήσουν την κοινοποίηση στους ίδιους της πράξης επιβολής φόρου ή τη δυνατότητα να συμμετάσχουν οι ίδιοι στη διαδικασία επιβολής φόρου.

20 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει ο [Χάρτης], και ειδικότερα το άρθρο 47 αυτού, εφαρμογή, λαμβανομένων υπόψη των κριτηρίων του άρθρου 51,[παράγραφος 1], του Χάρτη, επί της προβλεπόμενης από την εθνική νομοθεσία ρύθμισης [περί] εις ολόκληρον ευθύνης που υπέχουν, λόγω υπαίτιας μη εκτέλεσης των υποχρεώσεών τους, τα διευθυντικά στελέχη εταιρίας ως προς την καταβολή του ΦΠΑ που οφείλεται από την εταιρία την οποία διοικούν;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, έχει το άρθρο 47 του Χάρτη την έννοια ότι παρέχει στα διευθυντικά στελέχη τα οποία καλούνται σε καταβολή του φόρου ως υπέχοντα εγγυητική ευθύνη τη δυνατότητα να προσβάλουν παρεμπιπτόντως, στο πλαίσιο προσφυγής που δύνανται να ασκήσουν σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο κατά της διοικητικής

πράξης που διαπιστώνει την εις ολόκληρον ευθύνη τους, την πράξη αυτεπάγγελτου προσδιορισμού του ΦΠΑ η οποία είχε προηγουμένως επιδοθεί στην εταιρία και κατά της οποίας η εταιρία δεν έχει ασκήσει εμπροθέσμως προσφυγή;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο δεύτερο ερώτημα, έχει το άρθρο 47 του Χάρτη την έννοια ότι περιορίζει τους λόγους ακυρώσεως που επιτρέπεται να επικαλούνται τα διευθυντικά στελέχη στο πλαίσιο της παρεμπίπτουσας προσβολής της επιδοθείσας στην υποκείμενη στον φόρο εταιρία πράξης αυτεπάγγελτου προσδιορισμού του φόρου ή έχει την έννοια ότι καλύπτει όλους τους λόγους ακυρώσεως, συμπεριλαμβανομένων των λόγων που σχετίζονται με τον προσδιορισμό της οφειλής ΦΠΑ, όπως είναι οι απτόμενοι των διαπιστώσεων ως προς τα πραγματικά περιστατικά οι οποίες οδήγησαν στη διοικητική απόφαση αυτεπάγγελτου προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε κατά της υποκείμενης στον φόρο εταιρίας, και των αμιγώς προσωπικών λόγων, όπως είναι οι απτόμενοι ενδεχόμενων παραβιάσεων θεμελιωδών δικαιωμάτων που διαπράχθηκαν έναντι των διευθυντικών στελεχών στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτεπάγγελτου προσδιορισμού του φόρου;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

21 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, τα προδικαστικά ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (πρβλ. αποφάσεις της 28ης Νοεμβρίου 2000, Roquette Frères, C-88/99, EU:C:2000:652, σκέψη 18, καθώς και της 18ης Δεκεμβρίου 2025, SACD κ.λπ., C-182/24, EU:C:2025:979, σκέψη 44 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

22 Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι ο αναιρεσείων προσβάλλει ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου την πράξη ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης επικαλούμενος λόγους που ανάγονται σε παράτυπο χαρακτήρα της πράξης επιβολής φόρου που απευθυνόταν στην υποκείμενη στον φόρο εταιρία την οφειλή ΦΠΑ της οποίας καλείται να εξοφλήσει.

23 Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ’ ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 47 και το άρθρο 51, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, του Χάρτη έχουν την έννοια ότι οι απαιτήσεις που απορρέουν από το κατοχυρούμενο στο εν λόγω άρθρο 47 δικαίωμα πραγματικής προσφυγής έχουν εφαρμογή στο πλαίσιο ενδίκου βοηθήματος που ασκείται από τον διευθυντή εταιρίας του οποίου ενεργοποιείται η εγγυητική ευθύνη κατά πράξης ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης που έχει εκδοθεί βάσει εθνικής ρύθμισης προβλέπουσας ότι, σε περίπτωση υπαίτιας μη εκπλήρωσης των νόμιμων υποχρεώσεών του σχετικά με τον ΦΠΑ, το εν λόγω διευθυντικό στέλεχος ευθύνεται εις ολόκληρον για την καταβολή του οφειλόμενου από την εταιρία ΦΠΑ.

24 Κατά πρώτον, υπενθυμίζεται ότι το πεδίο εφαρμογής του Χάρτη οριοθετείται στο άρθρο του 51, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, το οποίο προβλέπει ότι, όσον αφορά τη δράση των κρατών μελών, οι διατάξεις του Χάρτη απευθύνονται σε αυτά μόνον όταν εφαρμόζουν το δίκαιο της

Ένωσης. Επομένως, τα θεμελιώδη δικαιώματα που κατοχυρώνονται στην έννομη τάξη της Ένωσης μπορούν να εφαρμόζονται σε όλες τις καταστάσεις που διέπονται από το δίκαιο της Ένωσης, αλλά όχι πέραν των καταστάσεων αυτών (αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 19, καθώς και της 29ης Ιουλίου 2024, protectus, C-185/23, EU:C:2024:657, σκέψεις 40 και 41).

25 Η κατά τη διάταξη αυτή έννοια της «εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης» προϋποθέτει την ύπαρξη συνδέσμου μεταξύ μιας πράξης του δικαίου της Ένωσης και του επίμαχου εθνικού μέτρου που να υπερβαίνει την εγγύτητα των σχετικών τομέων ή τις έμμεσες επιπτώσεις του ενός τομέα στον άλλο (πρβλ. αποφάσεις της 6ης Μαρτίου 2014, Siragusa, C-206/13, EU:C:2014:126, σκέψη 24, και της 12ης Σεπτεμβρίου 2024, Syndyk Masy Upadłości A, C-709/22, EU:C:2024:741, σκέψη 62).

26 Προκειμένου να κριθεί αν εθνικό μέτρο αποτελεί μια τέτοια «εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης», πρέπει να εξακριβώνεται, μεταξύ άλλων στοιχείων, αν η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση σκοπεί στην εφαρμογή διάταξης του δικαίου της Ένωσης, ο χαρακτήρας της εθνικής ρύθμισης και το αν αυτή επιδιώκει την επίτευξη σκοπών διαφορετικών από τους επιδιωκόμενους από το δίκαιο της Ένωσης, ακόμη και αν είναι ικανή να επηρεάζει εμμέσως το δίκαιο αυτό, καθώς και το αν υφίσταται ειδική ρύθμιση του δικαίου της Ένωσης για τον συγκεκριμένο τομέα ή ρύθμιση ικανή να επηρεάσει τον τομέα αυτόν (αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2012, Iida, C-40/11, EU:C:2012:691, σκέψη 79, καθώς και της 10ης Ιουλίου 2025, DADA Music και UPFR, C-37/24, EU:C:2025:551, σκέψη 50).

27 Συναφώς, προκύπτει ιδίως από τα άρθρα 2 και 273 της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ και το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ότι τα κράτη μέλη έχουν την υποχρέωση να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα τα οποία είναι κατάλληλα να εξασφαλίσουν την είσπραξη ολόκληρου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός τους και να αποφύγουν την απάτη (πρβλ. αποφάσεις 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, καθώς και της 3ης Απριλίου 2025, Cityland, C-164/24, EU:C:2025:241, σκέψη 34).

28 Πράγματι, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β′, 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 εν λόγω πόρων (πρβλ. αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 26, και της 13ης Οκτωβρίου 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, σκέψη 58).

29 Εν προκειμένω, προκύπτει ότι ο επίμαχος μηχανισμός ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης συνδέεται με παράβαση των νόμιμων υποχρεώσεων σχετικά με τον ΦΠΑ. Πράγματι, ο μηχανισμός αυτός παρέχει τη δυνατότητα στην εθνική φορολογική αρχή να εισπράξει τον οφειλόμενο από υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο ΦΠΑ από τους εντεταλμένους διευθύνοντες συμβούλους, τους διαχειριστές καθώς και κάθε κατά νόμον ή de facto διευθυντικό στέλεχος που ασκεί ή άσκησε την καθημερινή διαχείριση του εν λόγω νομικού προσώπου.

Συναφώς, στο άρθρο 67-3, πρώτο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, του LTVA προβλέπεται ότι η πράξη ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης «παρέχει στη διοικητική αρχή το δικαίωμα να εισπράττει από τα εν λόγω πρόσωπα τον [ΦΠΑ] τον οποίο οφείλουν οι υπόχρεοι καταβολής του [ΦΠΑ]».

30 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ένας τέτοιος μηχανισμός έχει ως σκοπό να διασφαλίσει την είσπραξη του ΦΠΑ που δεν καταβλήθηκε από υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο και συμβάλλει στην τήρηση της υπομνησθείσας στη σκέψη 27 της παρούσας απόφασης υποχρέωσης κάθε κράτους μέλους να λαμβάνει όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα τα οποία είναι κατάλληλα να εξασφαλίσουν την είσπραξη ολοκλήρου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός του και να καταπολεμήσει την απάτη, σε συμμόρφωση ιδίως με το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112.

31 Βάσει της νομολογίας που υπενθυμίζεται στις σκέψεις 27 και 28 της παρούσας απόφασης, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ο μηχανισμός αυτός συνιστά εφαρμογή ιδίως του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112 και κατά συνέπεια ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, θεσπίζοντας και εφαρμόζοντας τον εν λόγω μηχανισμό, εφαρμόζει το δίκαιο της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη.

32 Η διαπίστωση αυτή δεν αναιρείται από την επιχειρηματολογία της Λουξεμβουργιανής Κυβέρνησης, η οποία, προκειμένου να αντικρούσει τη δυνατότητα εφαρμογής του Χάρτη στην υπόθεση της κύριας δίκης, υποστηρίζει ότι ο επίμαχος μηχανισμός ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης δεν αποσκοπεί στο να καταστήσει δυνατή την είσπραξη ολόκληρου του ΦΠΑ που οφείλεται από την υποκείμενη στον φόρο εταιρία, αλλά στο να διασφαλίσει την αποκατάσταση της ζημίας την οποίαν υπέστη η εθνική φορολογική αρχή λόγω καταλογιστέας στον διευθυντή της εταιρίας υπαίτιας συμπεριφοράς.

33 Πράγματι, όπως επισήμανε κατ’ ουσίαν η γενική εισαγγελέας στο σημείο 45 των προτάσεών της, κάθε εθνικό μέτρο που συμβάλλει στην είσπραξη, εν όλω ή εν μέρει, του μη καταβληθέντος από υποκείμενο στον φόρο ΦΠΑ, ανεξαρτήτως του αν πρόκειται για είσπραξη από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο ή από τρίτον, πρέπει να θεωρείται ότι συμβάλλει στην ορθή είσπραξη του ΦΠΑ και, ενδεχομένως, στην καταπολέμηση της απάτης. Η προβαλλόμενη από τη Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση περίσταση ότι ένα τέτοιο μέτρο καθιερώνει ειδική περίπτωση αστικής ευθύνης και δεν εμπίπτει βάσει του εθνικού δικαίου σε σύστημα φορολογικών κυρώσεων δεν ασκεί συναφώς επιρροή.

34 Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο διαπίστωσε, σε σχέση με πραγματικό και νομικό πλαίσιο αντίστοιχο προς εκείνο της υπόθεσης της κύριας δίκης, ότι μηχανισμός αλληλέγγυας και εις ολόκληρον ευθύνης, ο οποίος προβλέπει, αφενός, ότι ο διευθυντής εταιρίας καθίσταται αλληλεγγύως υπεύθυνος για το σύνολο ή μέρος των οφειλών ΦΠΑ της εταιρίας αυτής, ανεξαρτήτως των οικείων φορολογητέων πράξεων, και, αφετέρου, ότι η ευθύνη αυτή περιορίζεται στο ποσό κατά το οποίο μειώθηκε η περιουσία της εταιρίας εξαιτίας των πράξεων που διενήργησε με κακή πίστη το πρόσωπο που χαρακτηρίζεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο, συμβάλλει στην είσπραξη ΦΠΑ που δεν καταβλήθηκε από υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο εντός των επιτακτικών προθεσμιών που προβλέπουν οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112 και κατά τον τρόπο αυτόν συμβάλλει στην ορθή είσπραξη του ΦΠΑ και, ενδεχομένως, στην αποφυγή της απάτης, κατά την έννοια του άρθρου 273 της ως άνω οδηγίας (πρβλ. απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, σκέψεις 52, 53, 61, 66 και 70).

35 Εξάλλου, όπως δέχθηκε η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η ζημία της οποίας σκοπείται η αποκατάσταση στο πλαίσιο του επίμαχου μηχανισμού ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης συμπίπτει με το ποσό του ΦΠΑ που δεν καταβλήθηκε από το υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο.

36 Κατά δεύτερον, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η αναγνώριση, σε συγκεκριμένη περίπτωση, του δικαιώματος πραγματικής προσφυγής που προβλέπεται στο άρθρο 47 του Χάρτη προϋποθέτει ότι το πρόσωπο που επικαλείται το δικαίωμα αυτό προβάλλει δικαιώματα ή ελευθερίες που κατοχυρώνονται από το δίκαιο της Ένωσης ή ότι το πρόσωπο αυτό υπόκειται σε δίωξη που συνιστά εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη [πρβλ. αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2020, État luxembourgeois (Δικαίωμα προσφυγής κατά αιτήματος παροχής πληροφοριών σε φορολογικά θέματα), C-245/19 και C-246/19, EU:C:2020:795, σκέψη 55, καθώς και της 25ης Φεβρουαρίου 2025, Sąd Rejonowy w Białymstoku και Adoreikė, C-146/23 και C-374/23, EU:C:2025:109, σκέψη 41].

37 Τούτο συμβαίνει, στην τελευταία αυτή περίπτωση, η οποία αντιστοιχεί στην κατάσταση την οποίαν αφορά η παρούσα υπόθεση, όταν ένα πρόσωπο προσβάλλει, στο πλαίσιο ενδίκου βοηθήματος, βλαπτική για το ίδιο διοικητική απόφαση η οποία εκδόθηκε βάσει εθνικής διάταξης με την οποία εφαρμόζεται το δίκαιο της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη [πρβλ. αποφάσεις της 16ης Μαΐου 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 50, και της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 59].

38 Εν προκειμένω, ο αναιρεσείων της κύριας δίκης άσκησε ένδικη προσφυγή κατά της πράξης ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης που είχε εκδοθεί με βάση τον επίμαχο μηχανισμό ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης ο οποίος, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 31 της παρούσας απόφασης, συνιστά εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη. Επομένως, υπό τις περιστάσεις αυτές, οι απαιτήσεις που απορρέουν από το άρθρο 47 του Χάρτη έχουν εφαρμογή.

39 Εξάλλου, υπενθυμίζεται ότι το πρώτο προδικαστικό ερώτημα δεν αφορά το ζήτημα αν η κινηθείσα εις βάρος του αναιρεσείοντος της κύριας δίκης διαδικασία ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης υπόκειται στις απαιτήσεις που απορρέουν από το κατοχυρούμενο στο άρθρο 47 του Χάρτη δικαίωμα πραγματικής προσφυγής, αλλά το ζήτημα αν οι απαιτήσεις αυτές έχουν εφαρμογή στο πλαίσιο ένδικης προσφυγής που άσκησε ο αναιρεσείων της κύριας δίκης κατά της πράξης ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης.

40 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 47 και το άρθρο 51, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, του Χάρτη έχουν την έννοια ότι οι απαιτήσεις που απορρέουν από το κατοχυρούμενο στο εν λόγω άρθρο 47 δικαίωμα πραγματικής προσφυγής έχουν εφαρμογή στο πλαίσιο ένδικης προσφυγής που ασκείται από τον διευθυντή εταιρίας του οποίου ενεργοποιείται η εγγυητική ευθύνη κατά πράξης ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης που έχει εκδοθεί βάσει εθνικής ρύθμισης προβλέπουσας ότι, σε περίπτωση υπαίτιας μη εκπλήρωσης των νόμιμων υποχρεώσεών του σχετικά με τον ΦΠΑ, το εν λόγω διευθυντικό στέλεχος ευθύνεται εις ολόκληρον για την καταβολή του ΦΠΑ τον οποίον οφείλει η εταιρία σύμφωνα με τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112.

Επί του δευτέρου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

41 Με το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 47 του Χάρτη έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία δεν επιτρέπει στον διευθυντή εταιρίας του οποίου ενεργοποιείται η εγγυητική ευθύνη για την καταβολή οφειλόμενου ΦΠΑ που δεν εξοφλήθηκε από την εν λόγω υποκείμενη στον ΦΠΑ εταιρία να αμφισβητήσει παρεμπιπτόντως, στο πλαίσιο της ένδικης προσφυγής του κατά της πράξης ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης, την πράξη επιβολής φόρου που είχε προηγουμένως απευθυνθεί στην εταιρία και η οποία κατέστη απρόσβλητη. Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο ως άνω ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επίσης σχετικά με τους λόγους τους οποίους μπορεί να επικαλεστεί το πρόσωπο αυτό προς στήριξη της ένδικης προσφυγής του, στο πλαίσιο της παρεμπίπτουσας αμφισβήτησης της εν λόγω πράξης επιβολής φόρου, ιδίως όσον αφορά τη βάση υπολογισμού και το ύψος του μη καταβληθέντος ΦΠΑ με τον οποίον αυτό καλείται να επιβαρυνθεί, καθώς και ενδεχόμενες προσβολές των θεμελιωδών δικαιωμάτων του εν λόγω προσώπου που διεπράχθησαν στο πλαίσιο της διαδικασίας επιβολής φόρου.

42 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει του δικαιώματος πραγματικής προσφυγής, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη, ο φορέας του δικαιώματος αυτού πρέπει να έχει δυνατότητα πρόσβασης σε δικαστήριο αρμόδιο να διασφαλίσει τον σεβασμό των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται υπέρ του εν λόγω φορέα από το δίκαιο της Ένωσης και να εξετάσει, προς τούτο, όλα νομικά και τα πραγματικά ζητήματα που είναι κρίσιμα για την επίλυση της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί [πρβλ. αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2020, État luxembourgeois (Δικαίωμα προσφυγής κατά αιτήματος παροχής πληροφοριών σε φορολογικά θέματα) C-245/19 και C-246/19, EU:C:2020:795, σκέψη 66 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 18ης Δεκεμβρίου 2025, SACD κ.λπ., C-182/24, EU:C:2025:979, σκέψη 73].

43 Υπενθυμίζεται ακόμη ότι ο σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας που κατοχυρώνονται στο άρθρο 47 του Χάρτη προϋποθέτει ότι ο ασκών ένδικο βοήθημα έχει δυνατότητα πρόσβασης όχι μόνον στο σκεπτικό της διοικητικής απόφασης που τον αφορά, αλλά και σε όλα τα στοιχεία του φακέλου στα οποία η Διοίκηση στήριξε την απόφασή της, προκειμένου να μπορεί να λάβει πράγματι θέση επί των στοιχείων αυτών [απόφαση της 25ης Απριλίου 2024, NW και PQ (Διαβαθμισμένες πληροφορίες), C-420/22 και C-528/22, EU:C:2024:344, σκέψη 92 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

44 Εν προκειμένω, όσον αφορά τον επίμαχο μηχανισμό ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι προκειμένου να στοιχειοθετηθεί φορολογική ευθύνη του προσώπου το οποίο καλείται να επιβαρυνθεί ως εγγυητής πρέπει να υπάρχει πταίσμα του προσώπου αυτού, ζημία καθώς και αιτιώδης συνάφεια μεταξύ του πταίσματος και της ζημίας. Η ευθύνη αυτή καλύπτει τη ζημία που συνίσταται στο ύψος του οφειλόμενου ΦΠΑ που δεν εξοφλήθηκε, όπως αυτό διαπιστώθηκε με την πράξη επιβολής φόρου η οποία απευθύνθηκε στην υποκείμενη στον φόρο εταιρία και η οποία κατέστη εν τω μεταξύ απρόσβλητη. Πλην όμως η εφαρμοστέα εθνική ρύθμιση δεν παρέχει στο πρόσωπο του οποίου ενεργοποιείται η εγγυητική ευθύνη δυνατότητα άσκησης προσωπικού ενδίκου βοηθήματος κατά της εν λόγω πράξης επιβολής φόρου, ενώ επίσης ο απρόσβλητος χαρακτήρας της εν λόγω πράξης επιβολής φόρου εμποδίζει το πρόσωπο αυτό να αμφισβητήσει παρεμπιπτόντως, στο πλαίσιο της ένδικης προσφυγής του κατά της πράξης ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης, μεταξύ άλλων, τη βάση υπολογισμού του ΦΠΑ και το ύψος της φορολογικής οφειλής της υποκείμενης στον φόρο εταιρίας για την οποία ευθύνεται εις ολόκληρον.

45 Συναφώς και λαμβανομένης υπόψη της διοικητικής φύσης της πράξης ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης, υπενθυμίζεται εξάλλου ότι ο σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας πρέπει να διασφαλίζεται όχι μόνο στο πλαίσιο ενδεχόμενης ένδικης διαδικασίας δυνάμει του άρθρου 47 του Χάρτη, αλλά και κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας που οδήγησε στην έκδοση της εν λόγω διοικητικής απόφασης, δυνάμει γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης. Η αρχή αυτή έχει εφαρμογή όταν η Διοίκηση προτίθεται να εκδώσει δυσμενή πράξη εις βάρος ενός προσώπου. Βάσει του δικαιώματος ακρόασης, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των δικαιωμάτων άμυνας, ο αποδέκτης απόφασης που θίγει αισθητά τα συμφέροντά του πρέπει να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει, κατά τρόπο λυσιτελή και αποτελεσματικό, την άποψή του 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 (πρβλ. αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία· της 27ης Φεβρουαρίου 2025, Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, σκέψη 51, καθώς και της 6ης Μαρτίου 2025, Obshtina Veliko Tarnovo και Obshtina Belovo, C-471/23 και C-477/23, EU:C:2025:155, σκέψη 74 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

46 Ο κανόνας ότι ο αποδέκτης μιας βλαπτικής διοικητικής απόφασης πρέπει να έχει τη δυνατότητα να υποβάλει τις παρατηρήσεις του πριν ληφθεί η απόφαση αυτή αποσκοπεί στο να παράσχει στην αρμόδια αρχή τη δυνατότητα να λάβει λυσιτελώς υπόψη όλα τα στοιχεία που ασκούν επιρροή. Προκειμένου να διασφαλίσει την αποτελεσματική προστασία του εν λόγω αποδέκτη, ο κανόνας αυτός έχει ως σκοπό ιδίως να μπορεί ο αποδέκτης να διορθώσει ένα σφάλμα ή να προβάλει στοιχεία της προσωπικής του κατάστασης που συνηγορούν υπέρ του να ληφθεί, να μη ληφθεί ή να έχει συγκεκριμένο περιεχόμενο η απόφαση [πρβλ. αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία· της 4ης Ιουνίου 2020, C.F. (Φορολογικός έλεγχος), C-430/19, EU:C:2020:429, σκέψη 30, καθώς και της 13ης Ιουνίου 2024, C (Δικαστικοί διαχειριστές και εκκαθαριστές), C-696/22, EU:C:2024:499, σκέψη 108 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

47 Εντούτοις, η αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας δεν συνιστά απόλυτο προνόμιο, αλλά μπορεί να υπόκειται σε περιορισμούς, υπό την προϋπόθεση ότι οι περιορισμοί αυτοί ανταποκρίνονται όντως σε έναν ή περισσότερους σκοπούς γενικού συμφέροντος που επιδιώκονται από το επίμαχο μέτρο και δεν συνιστούν, λαμβανομένου υπόψη του επιδιωκόμενου σκοπού, δυσανάλογη επέμβαση (πρβλ. αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 27ης Φεβρουαρίου 2025, Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, σκέψη 53).

48 Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, κατά γενικό κανόνα, ο σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας δεν αντιτίθεται στο να δεσμεύεται η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο φορολογικής διαδικασίας που κινείται εις βάρος ενός υποκειμένου στον φόρο, από τις πραγματικές διαπιστώσεις και τους νομικούς χαρακτηρισμούς στους οποίους η ίδια έχει προβεί στο πλαίσιο συναφούς διοικητικής διαδικασίας κινηθείσας εις βάρος τρίτων στην οποία δεν μετείχε ο υποκείμενος στον φόρο (πρβλ. απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 46).

49 Πράγματι, για τον σεβασμό των δικαιωμάτων άμυνας στο πλαίσιο συναφών διοικητικών διαδικασιών, πρέπει να λαμβάνεται επίσης υπόψη η ασφάλεια δικαίου, η οποία αποτελεί γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης. Δεδομένου ότι η αδυναμία προσβολής διοικητικής απόφασης

συμβάλλει στην ασφάλεια δικαίου, το δίκαιο της Ένωσης δεν απαιτεί καταρχήν να υποχρεούται ένα όργανο να επανεξετάσει μια διοικητική απόφαση που έχει καταστεί απρόσβλητη (πρβλ. απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2025, Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, σκέψη 55).

50 Τούτο δεν ισχύει όμως όταν ο ενδιαφερόμενος εκ των πραγμάτων στερείται πλήρως το δικαίωμα να αμφισβητήσει, κατά τρόπο λυσιτελή και αποτελεσματικό, τις ως άνω πραγματικές διαπιστώσεις και νομικούς χαρακτηρισμούς κατά τη διάρκεια της διαδικασίας που αφορά τον ίδιο. Πράγματι, μια τέτοια πλήρης στέρηση πλήττει αυτήν καθεαυτήν την ουσία των δικαιωμάτων άμυνας του εν λόγω προσώπου (πρβλ. αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψεις 47 και 49, καθώς και της 27ης Φεβρουαρίου 2025, Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, σκέψη 56).

51 Επομένως, εθνική ρύθμιση όπως αυτή η οποία θεσπίζει τον επίμαχο μηχανισμό ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης είναι ικανή να πλήξει αυτήν καθεαυτήν την ουσία των δικαιωμάτων άμυνας του προσώπου του οποίου ενεργοποιείται η εγγυητική ευθύνη όταν το πρόσωπο αυτό στερείται πλήρως το δικαίωμα να αμφισβητήσει, κατά τρόπο λυσιτελή και αποτελεσματικό, τις πραγματικές διαπιστώσεις και τους νομικούς χαρακτηρισμούς που περιέχονται στην πράξη επιβολής φόρου η οποία κατέστη απρόσβλητη. Πράγματι, η πράξη επιβολής φόρου που έχει εκδοθεί στο πλαίσιο συναφούς διοικητικής διαδικασίας συνιστά, για τους σκοπούς της διαδικασίας ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης, στοιχείο με το οποίο αποδεικνύονται οι προϋποθέσεις για τη στοιχειοθέτηση της εις ολόκληρον ευθύνης, το οποίο πρέπει, για τον λόγο αυτό, να μπορεί να αμφισβητήσει το πρόσωπο του οποίου ενεργοποιείται η εγγυητική ευθύνη.

52 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι για τον σεβασμό των δικαιωμάτων άμυνας στο πλαίσιο διαδικασίας ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης δεν απαιτείται το πρόσωπο του οποίου ενεργοποιείται η εγγυητική ευθύνη να συμμετάσχει το ίδιο στη διαδικασία επιβολής φόρου που διεξάγεται εις βάρος του νομικού προσώπου για τη φορολογική οφειλή του οποίου ευθύνεται εις ολόκληρον (πρβλ. απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2025, Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, σκέψεις 61, 62 και 64).

53 Ομοίως, το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη, δεν σημαίνει κατ' ανάγκην ότι ο φορέας του δικαιώματος αυτού πρέπει να διαθέτει άμεσο μέσο ένδικης προστασίας το οποίο να σκοπεί, κυρίως, στην προσβολή συγκεκριμένου μέτρου, αλλά μόνον ότι αναγνωρίζεται στον ενδιαφερόμενο το δικαίωμα να προσβάλει δικαστικώς βλαπτική για τον ίδιο πράξη η οποία θίγει τα δικαιώματα και τις ελευθερίες που κατοχυρώνονται από το δίκαιο της Ένωσης, υπό την προϋπόθεση όμως ότι υφίστανται κατά τα λοιπά ένα ή περισσότερα μέσα ένδικης προστασίας που του παρέχουν τη δυνατότητα να επιτύχει τον παρεμπίπτοντα δικαστικό έλεγχο του εν λόγω μέτρου προς εξασφάλιση της τήρησης των εν λόγω δικαιωμάτων και ελευθεριών [πρβλ. απόφαση της 8ης Απριλίου 2025, Ευρωπαϊκή Εισαγγελία (Δικαστικός έλεγχος των διαδικαστικών πράξεων), C-292/23, EU:C:2025:255, σκέψη 79 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία]. Το δικαστήριο που επιλαμβάνεται μιας διαφοράς πρέπει να βεβαιώνεται ότι τα εν λόγω μέσα ένδικης προστασίας τα οποία προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο διασφαλίζουν την αποτελεσματική δικαστική προστασία των δικαιωμάτων που απονέμονται στον ενδιαφερόμενο από το δίκαιο της Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, σκέψη 60).

54 Για την αποτελεσματικότητα του δικαστικού ελέγχου που κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη, πρέπει το δικαστήριο που προβαίνει στον έλεγχο νομιμότητας διοικητικής απόφασης εκδοθείσας στο πλαίσιο διαδικασίας η οποία συνιστά εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης να

μπορεί, μεταξύ άλλων, να εξακριβώσει τη νομιμότητα, ιδίως υπό το πρίσμα του Χάρτη και των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης, της λήψης και της χρήσης των αποδεικτικών στοιχείων που συνελέγησαν στο πλαίσιο συναφών διοικητικών διαδικασιών που είχαν κινηθεί κατά τρίτων, στο μέτρο που τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία είναι χρήσιμα για την άμυνα του ενδιαφερομένου (πρβλ. απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψεις 57 και 63).

55 Πράγματι, όπως επισήμανε, κατ' ουσίαν, η γενική εισαγγελέας στο σημείο 73 των προτάσεών της, οι απαιτήσεις του άρθρου 47 του Χάρτη επιβάλλουν στο δικαστήριο που επιλαμβάνεται διαφοράς σχετικής με τη νομιμότητα πράξης ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης, εκδοθείσας βάσει εθνικής ρύθμισης όπως είναι ο επίμαχος μηχανισμός ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης, να είναι σε θέση να επαληθεύσει, στο πλαίσιο παρεμπίπτοντος ελέγχου, το σύνολο των πραγματικών διαπιστώσεων και των νομικών χαρακτηρισμών επί των οποίων στηρίζεται η εν λόγω πράξη, στο μέτρο που οι διαπιστώσεις και οι χαρακτηρισμοί αυτοί έχουν αποφασιστική σημασία για την έκβαση της ένδικης προσφυγής. Τούτο ισχύει ιδίως, εν προκειμένω, για τις πραγματικές διαπιστώσεις και τους νομικούς χαρακτηρισμούς που περιέχονται στην πράξη επιβολής φόρου και επί των οποίων η αρμόδια αρχή προτίθεται να θεμελιώσει τη στοιχειοθέτηση της εις ολόκληρον ευθύνης του διευθυντή, περιλαμβανομένων εκείνων που αφορούν τη βάση υπολογισμού και το ύψος του μη καταβληθέντος ΦΠΑ με τον οποίο αυτός καλείται να επιβαρυνθεί.

56 Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση, η δυνατότητα του προσώπου του οποίου ενεργοποιείται η εγγυητική ευθύνη να αμφισβητήσει παρεμπιπτόντως την πράξη επιβολής φόρου βάσει του άρθρου 47 του Χάρτη δεν μπορεί να εξαρτάται από το αν, λαμβανομένης υπόψη της έκτασης των εξουσιών του, ο διευθυντής εταιρίας ήταν σε θέση, κατά τη διάρκεια της διαδικασίας επιβολής φόρου που είχε κινηθεί εις βάρος της υποκείμενης στον φόρο εταιρίας ή μετά την έκδοση της πράξης επιβολής φόρου, να αμφισβητήσει λυσιτελώς, εντός της ταχθείσας προθεσμίας για την άσκηση ενδίκου βοηθήματος, τη νομιμότητα της εν λόγω πράξης επιβολής φόρου στο όνομα της εταιρίας αυτής.

57 Πράγματι, τα δικαιώματα άμυνας είναι ατομικά, όπερ σημαίνει ότι τα ίδια τα υποκείμενα της διαδικασίας πρέπει να είναι όντως σε θέση να ασκήσουν τα δικαιώματα αυτά, ανεξαρτήτως της φύσης της διαδικασίας περί της οποίας πρόκειται. Όπως επισήμανε, κατ' ουσίαν, η γενική εισαγγελέας στα σημεία 76, 77 και 79 των προτάσεών της, το πρόσωπο του οποίου ενεργοποιείται η εγγυητική ευθύνη πρέπει, υπό την ιδιότητά του αυτή, να έχει τη δυνατότητα να αμφισβητήσει ατομικώς, στο πλαίσιο ένδικης προσφυγής κατά της πράξης ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης, τις πραγματικές διαπιστώσεις και τους νομικούς χαρακτηρισμούς που περιέχονται στην πράξη επιβολής φόρου και επί των οποίων στηρίχθηκε η αρμόδια αρχή προκειμένου να στοιχειοθετήσει την εις ολόκληρον ευθύνη του. Σε μια τέτοια περίπτωση, πράγματι, δεν αποκλείεται να υπάρχει διάσταση συμφερόντων μεταξύ του νομικού προσώπου και του φυσικού προσώπου που έχει την εξουσία να το δεσμεύει ή να το εκπροσωπεί (πρβλ. απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, Adler Real Estate κ.λπ., C-546/18, EU:C:2021:711, σκέψεις 58 έως 60, καθώς και, κατ' αναλογίαν, απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2022, DELTA STROY 2003, C-203/21, EU:C:2022:865, σκέψη 63).

58 Η εκτίμηση αυτή επιβάλλεται κατά μείζονα λόγο καθόσον, όπως υποστήριξε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η δυνατότητα, στην πράξη, του διευθυντή, του οποίου ενεργοποιείται εν συνεχεία η εγγυητική ευθύνη για τον οφειλόμενο ΦΠΑ που δεν εξοφλήθηκε από την υποκείμενη στον φόρο εταιρία, να προσβάλει την απευθυνόμενη στην εταιρία αυτή πράξη επιβολής φόρου μπορεί να εξαρτάται από

πολλές πραγματικές και νομικές παραμέτρους που αφορούν, μεταξύ άλλων, την επικρατούσα στα διάφορα κράτη μέλη ποικιλομορφία εταιρικών τύπων και διαδικασιών λήψης αποφάσεων στο πλαίσιο εκάστου εταιρικού τύπου. Επομένως, σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να είναι αδύνατο να εξακριβωθεί αν, σε σχέση με συγκεκριμένη πράξη επιβολής φόρου, ο διευθυντής της υποκείμενης στον φόρο εταιρίας η οποία ήταν αποδέκτρια της πράξης διέθετε, από μόνος του, πραγματική δυνατότητα να αμφισβητήσει λυσιτελώς στο όνομα της εταιρίας τη νομιμότητα της εν λόγω πράξης.

59 Επιπλέον, όσον αφορά την επιχειρηματολογία της Λουξεμβουργιανής Κυβέρνησης κατά την οποία η αναγνώριση, υπέρ του προσώπου του οποίου ενεργοποιείται η εγγυητική ευθύνη, της δυνατότητας να αμφισβητήσει παρεμπιπτόντως την πράξη επιβολής φόρου θα σήμαινε ότι αγνοείται ο απρόσβλητος χαρακτήρα της εν λόγω πράξης και ότι παρέχεται στο πρόσωπο αυτό μια δεύτερη δυνατότητα αμφισβήτησης της πράξης, επισημαίνεται καταρχάς ότι η αναγνώριση μιας τέτοιας δυνατότητας δεν επηρεάζει τη δεσμευτική ισχύ που έχει η πράξη επιβολής φόρου έναντι της εταιρίας στην οποία αυτή απευθύνθηκε. Έπειτα, το γεγονός και μόνον ότι ένα σύστημα αλληλέγγυας και εις ολόκληρον ευθύνης, όπως ο επίμαχος μηχανισμός ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης, είναι ικανό να συμβάλει, ενδεχομένως με ιδιαίτερα αποτελεσματικό τρόπο, στην είσπραξη μη εξοφληθεισών οφειλών ΦΠΑ δεν μπορεί να έχει ως συνέπεια τον πλήρη αποκλεισμό του προσώπου του οποίου ενεργοποιείται η εγγυητική ευθύνη από την αποτελεσματική άσκηση των δικαιωμάτων του άμυνας.

60 Τέλος, όπως προκύπτει από τη σκέψη 55 της παρούσας απόφασης, το δικαίωμα του διευθυντή της εταιρίας του οποίου ενεργοποιείται η εγγυητική ευθύνη να αμφισβητήσει παρεμπιπτόντως τις πραγματικές διαπιστώσεις και τους νομικούς χαρακτηρισμούς που περιέχονται στην πράξη επιβολής φόρου περιορίζεται στους λόγους που είναι αναγκαίοι προκειμένου να παρασχεθεί στο εν λόγω διευθυντικό στέλεχος η δυνατότητα να αμφισβητήσει λυσιτελώς την ύπαρξη της εις ολόκληρον ευθύνης του.

61 Εν πάση περιπτώσει, ο σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας που κατοχυρώνονται στο άρθρο 47 του Χάρτη προϋποθέτει ότι το πρόσωπο του οποίου ενεργοποιείται η εγγυητική ευθύνη μπορεί να επικαλεστεί παρεμπιπτόντως, στο πλαίσιο ένδικης προσφυγής κατά της πράξης ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης, ενδεχόμενες προσβολές των θεμελιωδών δικαιωμάτων του οι οποίες διεπράχθησαν στο πλαίσιο της διαδικασίας επιβολής φόρου που διεξήχθη εις βάρος της υποκείμενης στον φόρο εταιρίας.

62 Όσον αφορά, εξάλλου, το επιχείρημα της Λουξεμβουργιανής Κυβέρνησης κατά το οποίο τα δικαιώματα άμυνας του προσώπου του οποίου ενεργοποιείται η εγγυητική ευθύνη πρέπει να περιορίζονται χάριν της προστασίας της εμπιστευτικότητας και του επαγγελματικού απορρήτου τα οποία οφείλουν να τηρούν οι φορολογικές αρχές, καθώς και του επιχειρηματικού απορρήτου, υπενθυμίζεται ότι, στο πλαίσιο της ένδικης διαδικασίας, ο σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας που κατοχυρώνονται στο άρθρο 47 του Χάρτη προϋποθέτει ότι ο ασκών ένδικο βοήθημα έχει δυνατότητα πρόσβασης όχι μόνον στο σκεπτικό της διοικητικής απόφασης που τον αφορά, αλλά και σε όλα τα στοιχεία του φακέλου στα οποία η Διοίκηση στήριξε την απόφασή της, προκειμένου να μπορεί να λάβει πράγματι θέση επί των στοιχείων αυτών (πρβλ. απόφαση της 12ης Μαρτίου 2026, Deldwyn, C-477/24, EU:C:2026:182, σκέψη 60 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

63 Εντούτοις, τα θεμελιώδη δικαιώματα δεν συνιστούν απόλυτα προνόμια, αλλά μπορούν να υπόκεινται σε περιορισμούς, υπό την προϋπόθεση ότι οι περιορισμοί αυτοί ανταποκρίνονται πράγματι σε σκοπούς γενικού συμφέροντος τους οποίους επιδιώκει το επίμαχο μέτρο και δεν αποτελούν, λαμβανομένου υπόψη του επιδιωκόμενου σκοπού, υπέρμετρη και επαχθή επέμβαση

θίγουσα την ίδια την ουσία των κατά τα ανωτέρω διασφαλιζόμενων δικαιωμάτων. Οι περιορισμοί αυτοί μπορούν, μεταξύ άλλων, να αποσκοπούν στην προστασία της εμπιστευτικότητας ή του επαγγελματικού απορρήτου (πρβλ. απόφαση της 12ης Μαρτίου 2026, Deldwyn, C-477/24, EU:C:2026:182, σκέψεις 65 και 66 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

64 Σε περίπτωση σύγκρουσης μεταξύ, αφενός, του συμφέροντος του προσώπου το οποίο αφορά μια βλαπτική πράξη να διαθέτει τις αναγκαίες πληροφορίες ώστε να είναι σε θέση να ασκήσει πλήρως τα δικαιώματα άμυνάς του και, αφετέρου, των συμφερόντων για την τήρηση της εμπιστευτικότητας ή του επαγγελματικού απορρήτου, εναπόκειται στα αρμόδια δικαστήρια να αναζητούν, αναλόγως των περιστάσεων της κάθε υπόθεσης, τον τρόπο εξισορρόπησης των ως άνω αντιπαρατιθέμενων συμφερόντων (πρβλ. αποφάσεις της 13ης Σεπτεμβρίου 2018, UBS Europe κ.λπ., C-358/16, EU:C:2018:715, σκέψη 69 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 12ης Μαρτίου 2026, Deldwyn, C-477/24, EU:C:2026:182, σκέψη 67).

65 Εν προκειμένω, στο πλαίσιο της στάθμισης των διακυβευόμενων συμφερόντων, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να λάβει υπόψη, μεταξύ άλλων, το γεγονός ότι τα στοιχεία που περιέχονται στην πράξη επιβολής φόρου η οποία απευθύνθηκε στην υποκείμενη στον φόρο εταιρία και των οποίων τη βασιμότητα προτίθεται να αμφισβητήσει το πρόσωπο του οποίου ενεργοποιείται η εγγυητική ευθύνη αφορούν πραγματικές και νομικές περιστάσεις τις οποίες το πρόσωπο αυτό ήταν σε θέση να γνωρίζει λόγω των καθηκόντων που ασκούσε στην εταιρία αυτή κατά τη διάρκεια της οικείας φορολογικής περιόδου.

66 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 47 του Χάρτη έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία δεν επιτρέπει σε πρόσωπο του οποίου ενεργοποιείται η εγγυητική ευθύνη για την καταβολή οφειλόμενου ΦΠΑ που δεν εξοφλήθηκε από υποκείμενη στον φόρο αυτό εταιρία να αμφισβητήσει παρεμπιπτόντως, στο πλαίσιο της ένδικης προσφυγής του κατά της πράξης ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης, την πράξη επιβολής φόρου που είχε προηγουμένως απευθυνθεί στην εταιρία και η οποία κατέστη απρόσβλητη. Βάσει της διάταξης αυτής, το εν λόγω πρόσωπο πρέπει να έχει τη δυνατότητα, προς στήριξη της ένδικης προσφυγής του, να αμφισβητήσει τις πραγματικές διαπιστώσεις και τους νομικούς χαρακτηρισμούς στους οποίους στηρίχθηκε η αρμόδια αρχή προκειμένου να στοιχειοθετήσει την εις ολόκληρον ευθύνη του, περιλαμβανομένων εκείνων που αφορούν τη βάση υπολογισμού και το ύψος του μη καταβληθέντος ΦΠΑ με τον οποίο το πρόσωπο αυτό καλείται να επιβαρυνθεί, εφόσον οι εν λόγω διαπιστώσεις και χαρακτηρισμοί έχουν χρησιμότητα για την άμυνά του, καθώς και να επικαλεστεί ενδεχόμενες προσβολές των θεμελιωδών δικαιωμάτων του που διεπράχθησαν στο πλαίσιο της διαδικασίας επιβολής φόρου.

Επί των δικαστικών εξόδων

67 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 (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 47 και το άρθρο 51, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης

έχουν την έννοια ότι:

οι απαιτήσεις που απορρέουν από το κατοχυρούμενο στο εν λόγω άρθρο 47 δικαίωμα πραγματικής προσφυγής έχουν εφαρμογή στο πλαίσιο ένδικης προσφυγής που ασκείται από τον διευθυντή εταιρίας του οποίου ενεργοποιείται η εγγυητική ευθύνη κατά πράξης ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης που έχει εκδοθεί βάσει εθνικής ρύθμισης προβλέπουσας ότι, σε περίπτωση υπαίτιας μη εκπλήρωσης των νόμιμων υποχρεώσεών του σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), το εν λόγω διευθυντικό στέλεχος ευθύνεται εις ολόκληρον για την καταβολή του ΦΠΑ τον οποίον οφείλει η εταιρία σύμφωνα με τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.

2) Το άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων

έχει την έννοια ότι:

αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία δεν επιτρέπει σε πρόσωπο του οποίου ενεργοποιείται η εγγυητική ευθύνη για την καταβολή οφειλόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που δεν εξοφλήθηκε από υποκείμενη στον φόρο αυτό εταιρία να αμφισβητήσει παρεμπιπτόντως, στο πλαίσιο της ένδικης προσφυγής του κατά της πράξης ενεργοποίησης της εγγυητικής ευθύνης, την πράξη επιβολής φόρου που είχε προηγουμένως απευθυνθεί στην εταιρία και η οποία κατέστη απρόσβλητη. Βάσει της διάταξης αυτής, το εν λόγω πρόσωπο πρέπει να έχει τη δυνατότητα, προς στήριξη της ένδικης προσφυγής του, να αμφισβητήσει τις πραγματικές διαπιστώσεις και τους νομικούς χαρακτηρισμούς στους οποίους στηρίχθηκε η αρμόδια αρχή προκειμένου να στοιχειοθετήσει την εις ολόκληρον ευθύνη του, περιλαμβανομένων εκείνων που αφορούν τη βάση υπολογισμού και το ύψος του μη καταβληθέντος ΦΠΑ με τον οποίο το πρόσωπο αυτό καλείται να επιβαρυνθεί, εφόσον οι εν λόγω διαπιστώσεις και χαρακτηρισμοί έχουν χρησιμότητα για την άμυνά του, καθώς και να επικαλεστεί ενδεχόμενες προσβολές των θεμελιωδών δικαιωμάτων του που διεπράχθησαν στο πλαίσιο της διαδικασίας επιβολής φόρου.

(υπογραφές)