Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 30ής Απριλίου 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 – Απαλλαγή από την αλληλέγγυα ευθύνη – Απουσία υπαιτιότητας – Αίτηση πτώχευσης – Ύπαρξη ενός μόνον πιστωτή – Αναλογικότητα – Ίση μεταχείριση – Δικαίωμα ιδιοκτησίας – Ασφάλεια δικαίου»

Στην υπόθεση C-278/24 [Genzyński] [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 31ης Ιανουαρίου 2024, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 22 Απριλίου 2024, στο πλαίσιο της δίκης

P. K.

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,

– 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 193, 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), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2018/1695 του Συμβουλίου, της 6ης Νοεμβρίου 2018 (ΕΕ 2018, L 282, σ. 5, και διορθωτικό ΕΕ 2018, L 329, σ. 53) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), σε συνδυασμό με το άρθρο 2 ΣΕΕ, το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, τα άρθρα 17, 20, 21, 41 και 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης) καθώς και τις αρχές της αναλογικότητας, της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του P. K. και του Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (διευθυντή της φορολογικής αρχής του Wrocław, Πολωνία) σχετικά με τη θεμελίωση αλληλέγγυας ευθύνης του P. K. για οφειλή φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) βαρύνουσα εταιρία στην οποία αυτός είχε διατελέσει πρόεδρος του διοικητικού συμβουλίου.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 193 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα ακόλουθα:

«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

Ο φορολογικός κώδικας

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:

[…]

2) για τους τόκους υπερημερίας επί των ληξιπρόθεσμων φορολογικών οφειλών·

[…]».

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) υποβλήθηκε εγκαίρως αίτηση πτώχευσης ή ότι εκδόθηκε ταυτόχρονα απόφαση για την έναρξη διαδικασίας αναδιάρθρωσης […] ή για την έγκριση του πτωχευτικού συμβιβασμού στο πλαίσιο σχεδίου πτωχευτικού συμβιβασμού […], ή·
   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.

[…]»

Ο πτωχευτικός νόμος

9 Ο ustawa – Prawo upadłościowe (νόμος περί πτωχεύσεως), της 28ης Φεβρουαρίου 2003, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (Dz. U. του 2024, θέση 794, στο εξής: πτωχευτικός νόμος), προβλέπει στο άρθρο 1 τα ακόλουθα:

«1. Ο νόμος διέπει:

1) τις αρχές της συλλογικής εκτέλεσης των απαιτήσεων αφερέγγυων οφειλετριών επιχειρήσεων.

[…]»

10 Το άρθρο 11 του νόμου αυτού ορίζει τα εξής:

«1. Ο οφειλέτης είναι αφερέγγυος όταν έχει απολέσει την ικανότητα να αντεπεξέλθει στις οικονομικές υποχρεώσεις του.

1 bis. Τεκμαίρεται ότι ο οφειλέτης έχει απολέσει την ικανότητα να αντεπεξέλθει στις οικονομικές υποχρεώσεις του όταν η καθυστέρηση στην εκπλήρωση των οικονομικών υποχρεώσεων υπερβαίνει τους τρεις μήνες.

[…]»

11 Το άρθρο 20 του εν λόγω νόμου ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Αίτηση πτώχευσης μπορεί να υποβληθεί από τον οφειλέτη ή από έναν από τους πιστωτές του.

[…]»

12 Κατά το άρθρο 21 του ιδίου νόμου:

«1. Ο οφειλέτης υποχρεούται, το αργότερο εντός τριάντα ημερών από την ημερομηνία κατά την οποία επήλθαν οι λόγοι κήρυξης σε πτώχευση, να υποβάλει στο δικαστήριο αίτηση πτώχευσης.

[…]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

13 Ο P. K. διετέλεσε πρόεδρος του διοικητικού συμβουλίου της εταιρίας E. sp. z o.o. από τον Ιανουάριο του 2014 έως τον Σεπτέμβριο του 2017.

14 Δεδομένου ότι η εν λόγω εταιρία δεν κατέβαλε τα οφειλόμενα ποσά ΦΠΑ για την περίοδο από τον Μάιο έως τον Αύγουστο του 2017, τα ποσά αυτά κατέστησαν ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές.

15 Ο Naczelnik Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu (προϊστάμενος της φορολογικής αρχής της Κάτω Σιλεσίας στο Wrocław, Πολωνία, στο εξής: NDUS) εξέδωσε εκτελεστούς τίτλους έναντι της εταιρίας E. και έλαβε ορισμένα μέτρα εκτέλεσης. Αφού διαπίστωσε ότι τα στοιχεία του ενεργητικού της εταιρίας αυτής δεν καθιστούσαν δυνατή την εξόφληση του συνόλου των ληξιπρόθεσμων φορολογικών οφειλών, ο NDUS εγκατέλειψε την εν λόγω διαδικασία εκτέλεσης.

16 Βάσει του άρθρου 107, παράγραφος 1 και παράγραφος 2, σημείο 2, καθώς και του άρθρου 108, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα, σε συνδυασμό με το άρθρο 116 αυτού, ο NDUS κίνησε διαδικασία με αντικείμενο τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης του P. K. για τις ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές της εταιρίας E.

17 Με απόφαση της 15ης Ιουνίου 2022, ο NDUS έκρινε τον P. K. αλληλεγγύως υπεύθυνο για τις εν λόγω ληξιπρόθεσμες οφειλές.

18 Ο P. K. προσέβαλε την απόφαση που μνημονεύθηκε στην προηγούμενη σκέψη ενώπιον του διευθυντή της φορολογικής αρχής του Wrocław, ο οποίος την επικύρωσε με απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2022.

19 Ο P. K. ζήτησε την ακύρωση της απόφασης αυτής ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικού πρωτοδικείου περιφέρειας Wrocław, Πολωνία), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο.

20 Προς τούτο, ο P. K. προέβαλε παράβαση του άρθρου 11, του άρθρου 20, παράγραφος 1, και του άρθρου 21, παράγραφος 1, του πτωχευτικού νόμου, καθώς και του άρθρου 116, παράγραφος 1, σημείο 1, του φορολογικού κώδικα.

21 Ο P. K. υποστήριξε ιδίως, αφενός, ότι, κατά την περίοδο κατά την οποία ασκούσε τα καθήκοντά του ως πρόεδρος του διοικητικού συμβουλίου της εταιρίας E., δεν υπήρχε κανένας νομικός ή πραγματικός λόγος να υποβληθεί αίτηση κήρυξης της εταιρίας σε πτώχευση, η οποία απαιτείται προκειμένου να είναι δυνατή η εφαρμογή του άρθρου 116, παράγραφος 1, σημείο 1, του φορολογικού κώδικα. Επομένως, η υποβολή τέτοιας αίτησης θα ήταν πρόωρη και αδικαιολόγητη. Η πολωνική φορολογική αρχή θεμελίωσε την ευθύνη του για τις φορολογικές οφειλές της εταιρίας E. στηριζόμενη μόνον σε γενικό τεκμήριο κατά το οποίο, δεδομένου ότι η φορολογική υποχρέωση της εταιρίας γεννήθηκε κατά την προαναφερθείσα περίοδο, αυτός ήταν, κατ' αρχήν, υπεύθυνος για την εν λόγω οφειλή. Το γεγονός, όμως, ότι μια οφειλή γεννήθηκε σε δεδομένη χρονική στιγμή δεν συνεπάγεται, αυτό καθεαυτό, ότι η αφερεγγυότητα του οφειλέτη επήλθε την ίδια χρονική στιγμή.

22 Αφετέρου, ο P. K. υποστήριξε ότι, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του πτωχευτικού νόμου, όπως έχουν ερμηνευθεί από την εθνική νομολογία και θεωρία, διαδικασία αφερεγγυότητας μπορεί να κινηθεί μόνον εάν ο οικείος οφειλέτης δεν εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του έναντι δύο τουλάχιστον πιστωτών. Αίτηση για την κίνηση της διαδικασίας αυτής όταν υφίσταται ένας μόνον πιστωτής, μολονότι είναι τυπικά δυνατή, δεν παράγει έννομα αποτελέσματα.

23 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι, στην πολωνική έννομη τάξη, το ζήτημα της αλληλέγγυας ευθύνης τρίτου, όπως είναι ένα μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρίας, διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 116 του φορολογικού κώδικα.

24 Το δικαστήριο αυτό παρατηρεί ότι ένα μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρίας ευθύνεται αλληλεγγύως για τις φορολογικές οφειλές της εταιρίας εφόσον, αφενός, η φορολογική αρχή αποδεικνύει ότι πληρούνται ορισμένες θετικές προϋποθέσεις και, αφετέρου, το εν λόγω μέλος ή πρώην μέλος δεν αποδεικνύει ότι μπορεί να απαλλαγεί από την ευθύνη αυτή.

25 Ειδικότερα, κατά το εν λόγω δικαστήριο, οι θετικές προϋποθέσεις για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης μέλους ή πρώην μέλους του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας (στο εξής: θετικές προϋποθέσεις) είναι οι ακόλουθες:

– η οικεία εταιρία έχει φορολογική οφειλή απορρέουσα ιδίως από απόφαση επιβολής φόρου η οποία έχει χαρακτήρα προηγουμένου για τους σκοπούς της ευθύνης αυτής,

– η οφειλή αυτή γεννήθηκε κατά την περίοδο κατά την οποία το εν λόγω μέλος ή πρώην μέλος ασκούσε καθήκοντα διαχείρισης στην εταιρία,

– η αναγκαστική εκτέλεση κατά της εν λόγω εταιρίας απέβη άκαρπη.

26 Κατά το αιτούν δικαστήριο, ένα μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρίας απαλλάσσεται από την αλληλέγγυα ευθύνη μόνον εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

– το εν λόγω μέλος ή πρώην μέλος αποδεικνύει ότι υπέβαλε εγκαίρως αίτηση πτώχευσης ή ότι εκδόθηκε ταυτόχρονα απόφαση για την έναρξη διαδικασίας αναδιάρθρωσης ή για την έγκριση πτωχευτικού συμβιβασμού στο πλαίσιο σχεδίου πτωχευτικού συμβιβασμού, ή

– το εν λόγω μέλος ή πρώην μέλος αποδεικνύει ότι η μη υποβολή αίτησης πτώχευσης δεν οφείλεται σε δική του υπαιτιότητα, ή

– το εν λόγω μέλος ή πρώην μέλος προσδιορίζει τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας η αναγκαστική εκτέλεση επί των οποίων θα επιτρέψει να καλυφθούν σε μεγάλο βαθμό οι ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές της εταιρίας.

27 Επ’ αυτού, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι η λέξη «εγκαίρως» στο άρθρο 116, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο a, του φορολογικού κώδικα αναφέρεται στο χρονικό σημείο κατά το οποίο ο διαχειριστής της εταιρίας, επιδεικνύοντας τη δέουσα επιμέλεια, μπορούσε να γνωρίζει ότι η εταιρία αυτή είχε καταστεί αφερέγγυα και είχε παύσει επί μακρόν να καταβάλλει τις οφειλές της και ότι τα στοιχεία του ενεργητικού της δεν επαρκούσαν για την εξόφληση των οφειλών.

28 Το εν λόγω δικαστήριο προσθέτει, εν συνόψει, ότι, όσον αφορά τη μη υποβολή αίτησης πτώχευσης, η υπαιτιότητα μπορεί να προκύπτει από δόλο ή από αμέλεια. Διευκρινίζει ότι δεν υφίσταται υπαιτιότητα εάν το μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου της εταιρίας, ενώ επέδειξε την απαιτούμενη επιμέλεια κατά τον χειρισμό των υποθέσεών του, δεν προέβη στην υποβολή της αίτησης για λόγους ανεξάρτητους από τη βούλησή του.

29 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, λαμβανομένων υπόψη των χαρακτηριστικών του, το πολωνικό καθεστώς αλληλέγγυας ευθύνης μέλους ή πρώην μέλους του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας η οποία έχει φορολογική οφειλή ενδέχεται να αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης.

30 Προκαταρκτικώς, το δικαστήριο αυτό παρατηρεί ότι, σύμφωνα με τα νομολογιακά συμπεράσματα που απορρέουν ιδίως από την απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» (C-1/21, EU:C:2022:788), ένας μηχανισμός αλληλέγγυας ευθύνης τρίτου για τις φορολογικές υποχρεώσεις μιας εταιρίας συμβάλλει, βεβαίως, 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, η διακριτική ευχέρεια την οποία παρέχει το εν λόγω άρθρο 273 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.

31 Συναφώς, κατά το αιτούν δικαστήριο, από την ανωτέρω απόφαση προκύπτει 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. Εντούτοις, από την εν λόγω απόφαση συνάγεται ότι δεν μπορούν να γίνουν δεκτά εθνικά μέτρα βάσει των οποίων ένα άλλο πρόσωπο πλην του υποκειμένου στον φόρο καθίσταται υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ χωρίς να έχει τη δυνατότητα να αποδείξει ότι δεν συνδέεται με τις ενέργειες του υποκειμένου στον φόρο.

32 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά, πρώτον, ότι ο μηχανισμός που προβλέπεται στο άρθρο 116 του φορολογικού κώδικα δεν απαιτεί να γίνει εκτίμηση της συμπεριφοράς του μέλους ή πρώην μέλους του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας του οποίου αναζητείται η αλληλέγγυα ευθύνη, προκειμένου να διαπιστωθεί αν η συμπεριφορά αυτή χαρακτηρίζεται από κακή πίστη ή έλλειψη επιμέλειας κατά τη διαχείριση των υποθέσεων της εταιρίας. Η ύπαρξη υπαιτιότητας προκύπτει μόνο στο πλαίσιο μιας από τις προϋποθέσεις απαλλαγής από την εν λόγω ευθύνη, δηλαδή στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε εγκαίρως αίτηση πτώχευσης.

33 Συνεπώς, κατά το δικαστήριο αυτό, ακόμη και αν το εν λόγω μέλος ή πρώην μέλος αποδείξει ότι ενήργησε με την απαιτούμενη επιμέλεια, δεν απαλλάσσεται από την ευθύνη του εάν δεν αποδείξει ότι πληροί τις προϋποθέσεις απαλλαγής.

34 Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον το άρθρο 116 του φορολογικού κώδικα είναι σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας και το δικαίωμα ιδιοκτησίας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 17 του Χάρτη καθώς και στο άρθρο 1 του πρώτου πρόσθετου πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, το οποίο υπογράφηκε στο Παρίσι στις 20 Μαρτίου 1952.

35 Το δικαστήριο αυτό προσθέτει ότι, κατά τη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, η επέμβαση στο δικαίωμα ιδιοκτησίας, για να είναι συμβατή με το εν λόγω άρθρο 1, πρέπει να επιτυγχάνει «δίκαιη ισορροπία» μεταξύ των απαιτήσεων του δημοσίου συμφέροντος και των επιταγών της προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων του ατόμου (αποφάσεις του ΕΔΔΑ της 5ης Ιανουαρίου 2000, Beyeler κατά Ιταλίας, CE:ECHR:2000:0105JUD003320296, § 107, και της 6ης Ιουλίου 2014, Ališić κ.λπ. κατά Βοσνίας-Ερζεγοβίνης, Κροατίας, Σερβίας, Σλοβενίας και πρώην Γιουγκοσλαβικής Δημοκρατίας της Μακεδονίας, CE:ECHR:2014:0716JUD006064208, § 108).

36 Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται στην πολωνική πρακτική και νομολογία κατά τις οποίες ένα μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρίας υποχρεούται να υποβάλει αίτηση κήρυξης της εταιρίας σε πτώχευση προκειμένου να μπορέσει να απαλλαγεί από την αλληλέγγυα ευθύνη του. Κατά τα άρθρα 10 και 11 του πτωχευτικού νόμου, τέτοια αίτηση πρέπει να υποβληθεί όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις αφερεγγυότητας του οφειλέτη τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις αυτές, δηλαδή όταν ο οφειλέτης έχει απολέσει την ικανότητά του να αντεπεξέλθει στις οικονομικές του υποχρεώσεις, πράγμα που τεκμαίρεται ότι συμβαίνει όταν η καθυστέρηση στην εκπλήρωση των εν λόγω υποχρεώσεων υπερβαίνει τους τρεις μήνες. Κατά την εθνική νομολογία, όμως, ο οφειλέτης υποχρεούται απλώς να εκτιμήσει αν είναι σε θέση να εξοφλήσει τις οφειλές του, ενώ η εκτίμηση των προϋποθέσεων κήρυξης σε πτώχευση μπορεί να γίνει μόνον από δικαστήριο αρμόδιο επί θεμάτων αφερεγγυότητας.

37 Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι, κατά την πολωνική πρακτική και νομολογία, η μη εξόφληση οφειλής έναντι ενός μόνον πιστωτή δεν απαλλάσσει το μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρίας από την υποβολή αίτησης πτώχευσης. Ωστόσο, κατά το εν λόγω δικαστήριο, σε περίπτωση ύπαρξης ενός μόνον πιστωτή, η αίτηση αυτή θα απορριπτόταν κατ' ανάγκην από το αρμόδιο επί θεμάτων αφερεγγυότητας δικαστήριο και, ως εκ τούτου, θα στερούνταν κάθε πρακτικής αποτελεσματικότητας.

38 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η προϋπόθεση απαλλαγής που αφορά την υποβολή αίτησης πτώχευσης δεν μπορεί να ωφελήσει το μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρίας της οποίας μοναδικός πιστωτής είναι το Δημόσιο Ταμείο. Επομένως, συντρέχει παραβίαση των αρχών της ασφάλειας δικαίου –από την οποία απορρέει η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης–, της χρηστής διοίκησης και του σεβασμού του κράτους δικαίου. Το εν λόγω μέλος ή πρώην μέλος θα στερούνταν επίσης το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής, διότι τα πολωνικά δικαστήρια θα αγνοούσαν όλα τα επιχειρήματά του σχετικά με την αδυναμία λυσιτελούς υποβολής αίτησης.

39 Τρίτον, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η προϋπόθεση απαλλαγής που αφορά την υποχρέωση υποβολής αίτησης πτώχευσης εγείρει ερωτήματα ως προς την τήρηση της αρχής της ισότητας ενώπιον του νόμου, η οποία κατοχυρώνεται στα άρθρα 20 και 21 του Χάρτη. Επί του ζητήματος αυτού, το εν λόγω δικαστήριο υπογραμμίζει, μεταξύ άλλων, ότι το μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρίας της οποίας μοναδικός πιστωτής είναι το Δημόσιο Ταμείο δεν έχει τη δυνατότητα να υποβάλει λυσιτελώς αίτηση πτώχευσης, δεδομένου ότι η αίτηση αυτή θα απορριπτόταν κατ' ανάγκην από το αρμόδιο επί θεμάτων αφερεγγυότητας δικαστήριο απλώς και μόνον επειδή δεν υπάρχουν πολλοί πιστωτές. Αντιθέτως, αίτηση πτώχευσης υποβληθείσα από μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας με πλείονες πιστωτές θα εξεταζόταν επί της ουσίας από το τελευταίο αυτό δικαστήριο.

40 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 τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν οι διατάξεις της οδηγίας [ΦΠΑ], ιδίως δε τα άρθρα 193, 205 και 273 αυτής, σε συνδυασμό με το άρθρο 325 [ΣΛΕΕ], το άρθρο 17 του [Χάρτη] και την αρχή της αναλογικότητας, την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει μηχανισμό αλληλέγγυας ευθύνης μέλους του διοικητικού συμβουλίου νομικού προσώπου για τις σχετικές με τον ΦΠΑ οφειλές του νομικού αυτού προσώπου, χωρίς να έχει προηγουμένως διαπιστωθεί ότι το εν λόγω μέλος του διοικητικού συμβουλίου ενήργησε κακόπιστα ή ότι η συμπεριφορά του μπορούσε να οφείλεται σε δόλο ή αμέλεια;

2) Έχουν οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, ιδίως δε τα άρθρα 193, 205 [και] 273 αυτής, σε συνδυασμό με το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, την αρχή της ασφάλειας δικαίου, την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, την αρχή της χρηστής διοίκησης η οποία απορρέει από το άρθρο 41 του Χάρτη, σε συνδυασμό με το άρθρο 2 [ΣΕΕ] (κράτος δικαίου, σεβασμός των ανθρωπίνων δικαιωμάτων), και το άρθρο 47 του Χάρτη (πραγματική προσφυγή, δικαίωμα προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου), την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική πρακτική η οποία, προκειμένου ένα μέλος του διοικητικού συμβουλίου να μπορεί να απαλλαγεί από την αλληλέγγυα ευθύνη για τις σχετικές με τον ΦΠΑ οφειλές νομικού προσώπου το οποίο έχει έναν μόνον πιστωτή, επιβάλλει στο εν λόγω μέλος την υποχρέωση να υποβάλει αίτηση πτώχευσης, […] η οποία στερείται αντικειμένου βάσει των κανόνων του εθνικού δικαίου και της εθνικής πρακτικής περί αφερεγγυότητας και, κατά συνέπεια, θίγει την ίδια την ουσία του δικαιώματος ιδιοκτησίας (άρθρο 17 του Χάρτη);

3) Έχουν τα άρθρα 193, 205 και 273 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 325 ΣΛΕΕ καθώς και την αρχή της ισότητας ενώπιον του νόμου και την αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων (άρθρα 20 και 21 του Χάρτη), την έννοια ότι αντιτίθενται στη [μνημονευόμενη στο σημείο 1] εθνική ρύθμιση η οποία επιτρέπει να αντιμετωπίζονται με διαφορετικό τρόπο τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου νομικών προσώπων, υπό την έννοια ότι μέλος του διοικητικού συμβουλίου νομικού προσώπου το οποίο έχει περισσότερους του ενός πιστωτές μπορεί να απαλλαγεί από την ευθύνη του για τις οφειλές της εταιρίας υποβάλλοντας αίτηση πτώχευσης, ενώ μέλος του διοικητικού συμβουλίου νομικού προσώπου το οποίο έχει έναν μόνον πιστωτή δεν δύναται να υποβάλει λυσιτελώς τέτοια αίτηση, με αποτέλεσμα να στερείται τη δυνατότητα να απαλλαγεί από την αλληλέγγυα ευθύνη του για τις σχετικές με τον ΦΠΑ οφειλές του νομικού προσώπου καθώς και το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής (άρθρο 47 του Χάρτη);»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

41 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 ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2021, PL Holdings, C-109/20, EU:C:2021:875, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

42 Όπως προκύπτει από τη σκέψη 40 της παρούσας απόφασης, τα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία των άρθρων 193, 205 και 273 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 2 ΣΕΕ, το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, τα άρθρα 17, 20, 21, 41 και 47 του Χάρτη καθώς και με τις αρχές της αναλογικότητας, της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

43 Πρώτον, όσον αφορά την οδηγία ΦΠΑ, υπενθυμίζεται, αφενός, ότι τα άρθρα 193 έως 200 και 202 έως 204 της οδηγίας 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).

44 Αφετέρου, κατά το άρθρο 205 της οδηγίας ΦΠΑ, 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.

45 Από τη συστηματική ερμηνεία των άρθρων 193 έως 205 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει, επομένως, ότι το άρθρο 205 της οδηγίας 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).

46 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).

47 Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν προκύπτει ούτε ότι ο P. K. είναι υποκείμενος στον ΦΠΑ ή άλλο πρόσωπο το οποίο οφείλει τον ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 193 της εν λόγω οδηγίας ούτε ότι ο μηχανισμός αλληλέγγυας ευθύνης που προβλέπεται στο άρθρο 116 του 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. Πράγματι, κατ' εφαρμογήν του μηχανισμού αυτού, τα μέλη ή 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.

48 Συνεπώς, τα άρθρα 193 και 205 της οδηγίας ΦΠΑ δεν είναι κρίσιμα υπό τις περιστάσεις της διαφοράς της κύριας δίκης.

49 Δεύτερον, ως προς τις αρχές και τα θεμελιώδη δικαιώματα που αναφέρει το αιτούν δικαστήριο, υπενθυμίζεται ότι, κατ' αρχάς, 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 Ευρωπαϊκής Ένωσης (απόφαση της 17ης Ιουλίου 2014, YS κ.λπ., C-141/12 και C-372/12, EU:C:2014:2081, σκέψη 67). Βεβαίως, 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, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν περιέχει στοιχεία ικανά να οδηγήσουν το Δικαστήριο να αποφανθεί επί του δικαιώματος χρηστής διοίκησης ως γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης.

50 Περαιτέρω, ως προς το άρθρο 47 του Χάρτη, το οποίο αφορά το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου, όπως προκύπτει από τη σκέψη 38 της παρούσας απόφασης, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι το μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας της οποίας μοναδικός πιστωτής είναι το Δημόσιο Ταμείο στερείται το δικαίωμα αυτό, διότι δεν θα λαμβάνονταν υπόψη όλα τα επιχειρήματα σχετικά με την αδυναμία του εν λόγω μέλους ή πρώην μέλους να υποβάλει λυσιτελώς αίτηση πτώχευσης.

51 Ωστόσο, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η εκτίμηση αυτή αφορά, στην πραγματικότητα, το ζήτημα αν το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, το δικαίωμα ιδιοκτησίας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 17 του Χάρτη, την αρχή της ίσης μεταχείρισης, η οποία απορρέει από τα άρθρα 20 και 21 του Χάρτη, καθώς και τις αρχές της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου, αντιτίθεται στον μηχανισμό που προβλέπεται στο άρθρο 116 του φορολογικού κώδικα, καθόσον ο μηχανισμός αυτός δεν απαλλάσσει ένα τέτοιο μέλος ή πρώην μέλος από την υποβολή αίτησης πτώχευσης. Πράγματι, εάν γινόταν δεκτό ότι ο εν λόγω μηχανισμός, μολονότι δεν προβλέπει τέτοια απαλλαγή, είναι σύμφωνος με τις ανωτέρω διατάξεις και αρχές, το γεγονός ότι τα επιχειρήματα που μνημονεύονται στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης δεν λαμβάνονται υπόψη δεν θα αντέβαινε στο άρθρο 47 του Χάρτη. Αντιθέτως, εάν γινόταν δεκτό ότι οι εν λόγω διατάξεις και αρχές αντιτίθενται στον συγκεκριμένο μηχανισμό, αυτός θα ήταν, εν πάση περιπτώσει, ασυμβίβαστος προς το δίκαιο της Ένωσης, χωρίς να χρειάζεται να γίνει χρήση του άρθρου 47 του Χάρτη.

52 Τέλος, 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 στα ερωτήματά του. Ομοίως, όπως προκύπτει από τη σκέψη 38 της παρούσας απόφασης, το αιτούν δικαστήριο αναφέρθηκε στην αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης μόνον ως απόρροια της αρχής της ασφάλειας δικαίου.

53 Τρίτον και τελευταίον, υπάρχει στενή σχέση μεταξύ των τριών ερωτημάτων που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο.

54 Συνεπώς, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με τα προδικαστικά ερωτήματά του, τα οποία είναι σκόπιμο να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, το δικαίωμα ιδιοκτησίας καθώς και τις αρχές της ίσης μεταχείρισης, της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνικό μηχανισμό ο οποίος επιτρέπει να θεμελιωθεί η αλληλέγγυα ευθύνη μέλους ή πρώην μέλους του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρίας για τη σχετική με τον ΦΠΑ οφειλή της τελευταίας, όταν ο μηχανισμός αυτός, αφενός, δεν απαιτεί να διαπιστωθεί η

ύπαρξη υπαιτιότητας του εν λόγω μέλους ή πρώην μέλους και, αφετέρου, προβλέπει ως προϋπόθεση απαλλαγής την έγκαιρη υποβολή, από το συγκεκριμένο μέλος ή πρώην μέλος, αίτησης κήρυξης της εταιρίας αυτής σε πτώχευση, ακόμη και όταν η εταιρία έχει ως μοναδικό πιστωτή το Δημόσιο Ταμείο και, ως εκ τούτου, μια τέτοια αίτηση, σύμφωνα με την εθνική πρακτική και νομολογία, δεν μπορεί παρά να απορριφθεί.

Επί της ουσίας

55 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).

56 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.

57 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).

58 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).

59 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 και, κατά συνέπεια, την αρχή της αναλογικότητας (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).

60 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 14ης Νοεμβρίου 2024, Herdijk, C-613/23, EU:C:2024:961, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

61 Συναφώς, κατά τη νομολογία, εθνικά μέτρα που δημιουργούν σύστημα αντικειμενικής αλληλέγγυας ευθύνης βαίνουν πέραν του αναγκαίου ορίου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου Ταμείου. Κατά συνέπεια, το να στοιχειοθετείται ευθύνη, για την πληρωμή ΦΠΑ, άλλου προσώπου πέραν του υποχρέου του φόρου αυτού χωρίς να του παρέχεται η δυνατότητα να απαλλαγεί από την εν λόγω ευθύνη αποδεικνύοντας ότι ουδεμία σχέση έχει με τις ενέργειες αυτού του υποχρέου πρέπει να θεωρηθεί ασύμβατο προς την αρχή της αναλογικότητας. Συγκεκριμένα, θα ήταν προδήλως δυσανάλογο να καταλογιστεί ανεπιφύλακτα στο εν λόγω πρόσωπο η απώλεια φορολογικών εσόδων που προκλήθηκε από τις ενέργειες τρίτου υποκειμένου στον φόρο επί των οποίων το πρόσωπο αυτό δεν έχει καμία επίδραση (απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 2024, Herdijk, C-613/23, EU:C:2024:961, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

62 Υπό τις συνθήκες αυτές, η άσκηση από τα κράτη μέλη της ευχέρειάς τους να ορίζουν ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο διαφορετικό από τον υπόχρεο του φόρου, προκειμένου να διασφαλίζουν την αποτελεσματική είσπραξη του φόρου, πρέπει να δικαιολογείται από την πραγματική ή/και νομική σχέση με την οποία συνδέονται τα δύο πρόσωπα, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της ασφάλειας δικαίου και της αρχής της αναλογικότητας (απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 2024, Herdijk, C-613/23, EU:C:2024:961, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

63 Οι περιστάσεις ότι το πρόσωπο που δεν είναι ο υπόχρεος του φόρου ενήργησε καλόπιστα επιδεικνύοντας την επιμέλεια προσεκτικού επιχειρηματία, ότι έλαβε κάθε εύλογο μέτρο εντός των ορίων των δυνατοτήτων του και ότι αποκλείεται η συμμετοχή του σε καταχρηστική πρακτική ή σε απάτη αποτελούν στοιχεία που πρέπει να ληφθούν υπόψη για να καθοριστεί η δυνατότητα να θεωρηθεί το πρόσωπο αυτό αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ (απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 2024, Herdijk, C-613/23, EU:C:2024:961, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

64 Εν προκειμένω, όπως συνάγεται από τις σκέψεις 24 έως 26 της παρούσας απόφασης, το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι, στο πολωνικό δίκαιο, το άρθρο 116 του φορολογικού κώδικα προβλέπει μηχανισμό βάσει του οποίου ένα μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρίας μπορεί να θεωρηθεί υπεύθυνο για τη φορολογική οφειλή της εταιρίας. Προς τούτο, αφενός, η φορολογική αρχή πρέπει να αποδείξει ότι πληρούνται οι ακόλουθες θετικές προϋποθέσεις:

– η οικεία εταιρία έχει φορολογική οφειλή απορρέουσα ιδίως από απόφαση επιβολής φόρου η οποία έχει χαρακτήρα προηγουμένου για τους σκοπούς της ευθύνης αυτής,

– η οφειλή αυτή γεννήθηκε κατά την περίοδο κατά την οποία το εν λόγω μέλος ή πρώην μέλος ασκούσε καθήκοντα διαχείρισης·,

– η αναγκαστική εκτέλεση κατά της εν λόγω εταιρίας απέβη άκαρπη.

65 Αφετέρου, το μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου της οικείας εταιρίας μπορεί, από την πλευρά του, να αποδείξει ότι πληροί τις προϋποθέσεις για να απαλλαγεί από την ευθύνη αυτή, δηλαδή:

– να αποδείξει ότι υποβλήθηκε εγκαίρως αίτηση πτώχευσης ή ότι εκδόθηκε ταυτόχρονα απόφαση για την έναρξη διαδικασίας αναδιάρθρωσης ή για την έγκριση πτωχευτικού συμβιβασμού στο πλαίσιο σχεδίου πτωχευτικού συμβιβασμού, ή

– να αποδείξει ότι η μη υποβολή αίτησης πτώχευσης δεν οφείλεται σε δική του υπαιτιότητα, ή

– να προσδιορίσει τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας η αναγκαστική εκτέλεση επί των οποίων θα επιτρέψει να καλυφθούν σε μεγάλο βαθμό οι ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές της.

66 Υπενθυμίζεται ότι το αιτούν δικαστήριο είναι το μόνο αρμόδιο να διαπιστώσει και να εκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης καθώς και να ερμηνεύσει και να εφαρμόσει το εθνικό δίκαιο. Ωστόσο, το Δικαστήριο, καλούμενο να δώσει χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο στο πλαίσιο της διαδικασίας συνεργασίας που καθιερώνει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, είναι αρμόδιο να του παράσχει, με βάση τη δικογραφία της κύριας δίκης και τις γραπτές παρατηρήσεις που του υποβλήθηκαν, στοιχεία που θα επιτρέψουν στο εν λόγω δικαστήριο να εκδώσει την απόφασή του (απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2024, Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU:C:2024:1027, σκέψεις 27 και 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

67 Συναφώς, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, μία από τις θετικές προϋποθέσεις για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης μέλους ή πρώην μέλους του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρίας όσον αφορά τη φορολογική οφειλή της τελευταίας συνίσταται στο ότι η οφειλή αυτή γεννήθηκε κατά την περίοδο κατά την οποία το εν λόγω μέλος ή πρώην μέλος ασκούσε καθήκοντα διαχείρισης στην εταιρία.

68 Επομένως, όπως προκύπτει από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, το πολωνικό δίκαιο προβλέπει, κατ’ ουσίαν, τεκμήριο βάσει του οποίου ένα μέλος του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας έχει, ή θα έπρεπε να έχει, άμεση γνώση των δραστηριοτήτων της εταιρίας καθώς και επιρροή επ’ αυτών.

69 Ένα τέτοιο τεκμήριο, όμως, δεν φαίνεται, αυτό καθεαυτό, να αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας. Τούτο διότι δεν καθιερώνει αντικειμενική ευθύνη.

70 Επί του σημείου αυτού, επισημαίνεται ότι η υπαιτιότητα μπορεί να λάβει διάφορες μορφές, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται η έλλειψη επαγρύπνησης ή η αμέλεια όσον αφορά τη διενέργεια ελέγχου. Επομένως, φαίνεται να μπορεί να συναχθεί από τη μη καταβολή φορολογικής οφειλής εκ μέρους εταιρίας ότι ένα μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου της εταιρίας παρέβη την υποχρέωσή του να επιδεικνύει επιμέλεια κατά τη διαχείριση των υποθέσεων της εταιρίας και ότι η μη καταβολή αυτή αποτελεί συνέπεια της εν λόγω παράβασης. Υπό τις συνθήκες αυτές, η αλληλέγγυα ευθύνη του ως άνω μέλους ή πρώην μέλους απορρέει όχι από τυχαίο γεγονός επί του οποίου δεν έχει κανέναν έλεγχο, αλλά από τις πράξεις ή παραλείψεις του.

71 Ωστόσο, ένα τεκμήριο όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης πρέπει απαραιτήτως να είναι μαχητό, δηλαδή η ανατροπή του μέσω αντίθετης απόδειξης πρέπει να μην είναι πρακτικά αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής για το εν λόγω μέλος ή πρώην μέλος (πρβλ. απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 2024, Herdijk, C-613/23, EU:C:2024:961, σκέψεις 33 και 41· πρβλ. επίσης, κατ’ αναλογίαν, απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2024, Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU:C:2024:1027, σκέψη 31).

72 Εν προκειμένω, υπενθυμίζεται ότι το τεκμήριο που μνημονεύεται στη σκέψη 68 της παρούσας απόφασης μπορεί να ανατραπεί από το μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου της οικείας εταιρίας. Προς τούτο, το εν λόγω μέλος ή πρώην μέλος μπορεί ιδίως να αποδείξει ότι πληροί μία από τις προϋποθέσεις απαλλαγής από την αλληλέγγυα ευθύνη, οι οποίες προβλέπονται στο άρθρο 116, παράγραφος 1, σημείο 1, του φορολογικού κώδικα, δηλαδή:

– ότι υποβλήθηκε εγκαίρως αίτηση πτώχευσης ή

– ότι η μη υποβολή τέτοιας αίτησης δεν οφείλεται σε δική του υπαιτιότητα.

73 Από τη σκέψη 27 της παρούσας απόφασης προκύπτει ότι, κατά το αιτούν δικαστήριο, η λέξη «εγκαίρως» στο άρθρο 116, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο a, του φορολογικού κώδικα αναφέρεται στο χρονικό σημείο κατά το οποίο το μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου της οικείας εταιρίας, επιδεικνύοντας τη δέουσα επιμέλεια, μπορούσε να γνωρίζει ότι η εταιρία αυτή είχε καταστεί αφερέγγυα και είχε παύσει επί μακρόν να καταβάλλει τις οφειλές της και ότι τα στοιχεία του ενεργητικού της δεν επαρκούσαν για την εξόφληση των οφειλών.

74 Πρέπει όμως να γίνει δεκτό ότι η γένεση οφειλής ΦΠΑ σε δεδομένη χρονική στιγμή δεν δικαιολογεί, αυτή καθεαυτήν, την υποβολή αίτησης πτώχευσης, έστω και αν η συνολική οικονομική κατάσταση της οφειλέτριας εταιρίας ενδέχεται να επιδεινωθεί. Ειδικότερα, η ανάγκη υποβολής αίτησης πτώχευσης θα μπορούσε να ανακύψει αργότερα, όταν η οικονομική αυτή κατάσταση θα έχει επιδεινωθεί περαιτέρω. Επιπλέον, δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο ένα πρόσωπο που ήταν μέλος του διοικητικού συμβουλίου της εταιρίας να έχει παύσει, εν τω μεταξύ, να ασκεί τα καθήκοντά του. Ωστόσο, οι περιστάσεις αυτές δεν καθιστούν αμάχητο το τεκμήριο για το οποίο γίνεται λόγος στη σκέψη 68 της παρούσας απόφασης. Πράγματι, το πρόσωπο αυτό εξακολουθεί να έχει τη δυνατότητα να αποδείξει ότι η μη έγκαιρη υποβολή αίτησης πτώχευσης δεν οφείλεται σε δική του υπαιτιότητα, ακριβώς για τον λόγο ότι, ενόσω ασκούσε τα καθήκοντά του, η οικονομική κατάσταση της οικείας εταιρίας δεν επέτασσε την υποβολή τέτοιας αίτησης.

75 Συναφώς, το μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας έχουσας οφειλή ΦΠΑ πρέπει να έχει τη δυνατότητα να επικαλεστεί κάθε περίσταση ικανή να αποδείξει ότι η μη έγκαιρη υποβολή αίτησης πτώχευσης δεν οφείλεται σε δική του υπαιτιότητα. Η δυνατότητα μιας τέτοιας απόδειξης δεν πρέπει να είναι αμιγώς θεωρητική λόγω του ότι η διοίκηση ή τα εθνικά δικαστήρια ερμηνεύουν αδικαιολόγητα ευρέως την έννοια του «καταλογισμού» (πρβλ. απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 2024, Herdijk, C-613/23, EU:C:2024:961, σκέψη 36).

76 Στην υπό κρίση υπόθεση, όπως συνάγεται από τη σκέψη 28 της παρούσας απόφασης, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η υπαιτιότητα μπορεί να προκύπτει από δόλο ή από αμέλεια.

77 Ωστόσο, διευκρινίζει ότι δεν υφίσταται υπαιτιότητα εάν το μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου της οικείας εταιρίας αποδείξει ότι, ενώ επέδειξε την απαιτούμενη επιμέλεια κατά τον χειρισμό των υποθέσεών του, δεν υπέβαλε αίτηση πτώχευσης για λόγους ανεξάρτητους από τη βούλησή του.

78 Ως εκ τούτου, δεν προκύπτει ότι η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 116, παράγραφος 1, σημείο 1, του φορολογικού κώδικα είναι αμιγώς θεωρητική.

79 Επομένως, η αρχή της αναλογικότητας δεν αντιτίθεται σε μηχανισμό όπως ο προβλεπόμενος στη διάταξη αυτή.

80 Όσον αφορά την αρχή της ίσης μεταχείρισης, στην οποία επίσης αναφέρθηκε το αιτούν δικαστήριο, υπενθυμίζεται ότι η αρχή αυτή, η οποία κατοχυρώνεται στα άρθρα 20 και 21 του Χάρτη, επιβάλλει να μην επιφυλάσσεται διαφορετική μεταχείριση σε παρόμοιες καταστάσεις ούτε η ίδια μεταχείριση σε διαφορετικές καταστάσεις, εκτός αν μια τέτοια μεταχείριση δικαιολογείται αντικειμενικώς. Διαφορετική μεταχείριση δικαιολογείται εφόσον βασίζεται σε αντικειμενικό και εύλογο κριτήριο, δηλαδή συνδέεται με νομίμως επιδιωκόμενο από την επίμαχη ρύθμιση σκοπό, και εφόσον η διαφοροποίηση αυτή είναι ανάλογη προς τον σκοπό που επιδιώκεται με τη συγκεκριμένη μεταχείριση (απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2022, Glavna direktsia «Pozharna bezopasnost i zashtita na naselenieto», C-262/20, EU:C:2022:117, σκέψη 58 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

81 Συνεπώς, πρέπει να εξακριβωθεί αν το γεγονός ότι μια εταιρία έχει οφειλή έναντι ενός μόνον πιστωτή μπορεί να οδηγήσει σε άνιση εφαρμογή της προβλεπόμενης στο άρθρο 116, παράγραφος 1, σημείο 1, του φορολογικού κώδικα προϋπόθεσης απαλλαγής μέλους ή πρώην μέλους του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας.

82 Επ’ αυτού, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας η οποία έχει περισσότερους του ενός πιστωτές δύναται να απαλλαγεί από την αλληλέγγυα ευθύνη του για τις οφειλές της εταιρίας υποβάλλοντας αίτηση πτώχευσης. Αντιθέτως, μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας η οποία έχει έναν μόνον πιστωτή δεν δύναται να υποβάλει «λυσιτελώς» τέτοια αίτηση. Επομένως, κατά το αιτούν δικαστήριο, στη δεύτερη αυτή περίπτωση, ένα τέτοιο μέλος ή πρώην μέλος μπορεί να βρίσκεται σε λιγότερο ευνοϊκή κατάσταση, χωρίς να δικαιολογείται η άνιση αυτή μεταχείριση.

83 Στο πλαίσιο αυτό, το εν λόγω δικαστήριο υπογραμμίζει ότι, κατά την πολωνική πρακτική και νομολογία, η μη εξόφληση από μια εταιρία της οφειλής της έναντι του μοναδικού πιστωτή της δεν απαλλάσσει το μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου της εταιρίας από την υποβολή αίτησης πτώχευσης.

84 Υπενθυμίζεται, όμως, ότι, για την απαλλαγή μέλους ή πρώην μέλους του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας από την αλληλέγγυα ευθύνη του, το άρθρο 116, παράγραφος 1, σημείο 1, του φορολογικού κώδικα προβλέπει, μεταξύ άλλων, ότι πρέπει να έχει υποβληθεί εγκαίρως αίτηση κήρυξης της εταιρίας σε πτώχευση, χωρίς να κάνει διάκριση ανάλογα με τον αριθμό των πιστωτών της οικείας εταιρίας.

85 Βεβαίως, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας έχουσας έναν μόνον πιστωτή δεν έχει τη δυνατότητα να απαλλαγεί από την αλληλέγγυα ευθύνη του κατόπιν «λυσιτελούς» υποβολής τέτοιας αίτησης, ιδίως για τον λόγο ότι η αίτηση αυτή θα απορριπτόταν από το αρμόδιο επί θεμάτων αφερεγγυότητας δικαστήριο. Ωστόσο, από το άρθρο 116, παράγραφος 1, σημείο 1, του φορολογικού κώδικα φαίνεται να προκύπτει ότι απλώς και μόνον η υποβολή της αίτησης πτώχευσης, και όχι η έκβαση της διαδικασίας που κινήθηκε με την υποβολή της αίτησης αυτής, αρκεί για να θεωρηθεί ότι το μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου της οικείας εταιρίας εκπλήρωσε τις υποχρεώσεις που υπέχει από την εν λόγω διάταξη, ανεξαρτήτως του αριθμού των πιστωτών της εταιρίας.

86 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν προκύπτει ότι η εφαρμογή του άρθρου 116, παράγραφος 1, σημείο 1, του φορολογικού κώδικα συνεπάγεται άνιση μεταχείριση μεταξύ:

– αφενός, των μελών ή πρώην μελών του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας η οποία έχει έναν μόνον πιστωτή και,

– αφετέρου, των μελών ή πρώην μελών του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας η οποία έχει περισσότερους του ενός πιστωτές.

87 Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο φαίνεται να εκτιμά, κατ' ουσίαν, ότι, όταν μια εταιρία έχει ως μοναδικό πιστωτή το Δημόσιο Ταμείο, η τήρηση της αρχής της ίσης μεταχείρισης επιβάλλει να γίνει δεκτό ότι η μη υποβολή αίτησης πτώχευσης δεν οφείλεται σε υπαιτιότητα των μελών ή πρώην μελών του διοικητικού συμβουλίου της εταιρίας, για τον λόγο ότι μια τέτοια αίτηση θα είχε εν πάση περιπτώσει απορριφθεί.

88 Πρέπει όμως να τονιστεί ότι, εάν γινόταν δεκτή μια τέτοια εκτίμηση, θα υφίστατο άνιση μεταχείριση μεταξύ:

– αφενός, των μελών ή πρώην μελών του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας η οποία, σε περίπτωση επιδείνωσης της οικονομικής κατάστασής της που ενδέχεται να οδηγήσει σε αφερεγγυότητά της, θα ικανοποιούσε με ισότιμο και αναλογικό τρόπο τους πιστωτές, είτε είναι ιδιώτες είτε είναι φορείς του Δημοσίου, και,

– αφετέρου, των μελών ή πρώην μελών του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας η οποία, σε μια τέτοια περίπτωση, θα ικανοποιούσε όλους τους πιστωτές πλην του Δημοσίου Ταμείου.

89 Το μειονέκτημα αυτό θα απέρρεε από το γεγονός ότι, στην πρώτη περίπτωση, τα εν λόγω μέλη ή πρώην μέλη θα έπρεπε να αποδείξουν ότι υποβλήθηκε εγκαίρως αίτηση πτώχευσης ή ότι η μη υποβολή τέτοιας αίτησης δεν οφείλεται σε δική τους υπαιτιότητα. Αντιθέτως, στη δεύτερη περίπτωση, το γεγονός ότι το Δημόσιο Ταμείο είναι ο μοναδικός πιστωτής θα αρκούσε για να απαλλαγούν τα εν λόγω μέλη ή πρώην μέλη από την αλληλέγγυα ευθύνη τους.

90 Η νομολογιακή διαμόρφωση μιας τέτοιας προϋπόθεσης απαλλαγής θα μπορούσε να παρακινήσει τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρίας να εξασφαλίσουν ότι, όταν η οικονομική κατάσταση της εταιρίας αυτής επιδεινώνεται σε τέτοιο βαθμό ώστε η τελευταία να κινδυνεύει να καταστεί αφερέγγυα, η εταιρία θα έχει οφειλές έναντι ενός μόνον πιστωτή, ήτοι του Δημοσίου Ταμείου. Τούτο θα μπορούσε να οδηγήσει σε καταχρήσεις εις βάρος του Δημοσίου Ταμείου, καθόσον η εταιρία δεν θα διατηρούσε επαρκή κεφάλαια για να εξοφλήσει τη σχετική με τον ΦΠΑ οφειλή της, αλλά θα χρησιμοποιούσε τα κεφάλαιά της για άλλους σκοπούς. Ένα τέτοιο αποτέλεσμα, όμως, θα ήταν σαφώς αντίθετο προς τον σκοπό της διασφάλισης της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ.

91 Ως εκ τούτου, μια τέτοια άνιση μεταχείριση δεν μπορεί να δικαιολογηθεί.

92 Επομένως, η αρχή της ίσης μεταχείρισης δεν θα τηρούνταν εάν ένα μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας η οποία έχει ως μοναδικό πιστωτή το Δημόσιο Ταμείο απαλλασσόταν, για τον λόγο αυτόν και μόνον, από την αλληλέγγυα ευθύνη του για τη σχετική με τον ΦΠΑ οφειλή της εταιρίας.

93 Όσον αφορά την αρχή της ασφάλειας δικαίου, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, η αρχή αυτή επιτάσσει, αφενός, να είναι οι κανόνες δικαίου σαφείς και ακριβείς και, αφετέρου, η εφαρμογή τους να μπορεί να προβλεφθεί από τους πολίτες, ιδίως όταν οι εν λόγω κανόνες ενδέχεται να έχουν δυσμενείς συνέπειες για τους ιδιώτες και τις επιχειρήσεις. Ειδικότερα, η αρχή αυτή απαιτεί να παρέχει η κανονιστική ρύθμιση τη δυνατότητα στους ενδιαφερομένους να γνωρίζουν με ακρίβεια την έκταση των υποχρεώσεων που τους επιβάλλει και να είναι οι τελευταίοι σε θέση να γνωρίζουν σαφώς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους και να

λαμβάνουν ως εκ τούτου τα μέτρα τους [απόφαση της 15ης Απριλίου 2021, Federazione nazionale delle imprese elettrotecniche ed elettroniche (Anie) κ.λπ., C-798/18 και C-799/18, EU:C:2021:280, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

94 Εν προκειμένω, ο μηχανισμός που προβλέπεται στο άρθρο 116 του φορολογικού κώδικα βασίζεται σε θετικές προϋποθέσεις, οι οποίες απαριθμούνται στη σκέψη 64 της παρούσας απόφασης, και περιλαμβάνει δυνατότητα απαλλαγής, υπό τις προϋποθέσεις που εκτίθενται στη σκέψη 65 της παρούσας απόφασης.

95 Το αιτούν δικαστήριο δεν αναφέρει ότι οι εν λόγω θετικές προϋποθέσεις και η εν λόγω απαλλαγή είναι διατυπωμένες κατά τέτοιο τρόπο ώστε ένα μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας η οποία έχει φορολογική οφειλή να μη δύναται να προβλέψει υπό ποιες περιστάσεις μπορεί να στοιχειοθετηθεί η αλληλέγγυα ευθύνη του.

96 Ως εκ τούτου, προκύπτει ότι ο μηχανισμός που προβλέπεται στο άρθρο 116 του φορολογικού κώδικα είναι σύμφωνος με την αρχή της ασφάλειας δικαίου.

97 Όσον αφορά το δικαίωμα ιδιοκτησίας, υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 17, παράγραφος 1, του Χάρτη, κάθε πρόσωπο δικαιούται να είναι κύριος των νομίμως κτηθέντων αγαθών του, να τα χρησιμοποιεί, να τα διαθέτει και να τα κληροδοτεί. Κανείς δεν μπορεί να στερείται την ιδιοκτησία του, παρά μόνον για λόγους δημόσιας ωφέλειας, στις περιπτώσεις και υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο νόμο και έναντι δίκαιης και έγκαιρης αποζημίωσης για την απώλειά της. Η χρήση των αγαθών μπορεί να υπόκειται σε περιορισμούς από τον νόμο, εφόσον αυτό είναι αναγκαίο προς το γενικό συμφέρον.

98 Κατά τη νομολογία, το δικαίωμα αυτό δεν συνιστά απόλυτο προνόμιο και η άσκησή του μπορεί να υπόκειται σε περιορισμούς που δικαιολογούνται από σκοπούς γενικού συμφέροντος τους οποίους επιδιώκει η Ένωση (απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2024, Neves 77 Solutions, C-351/22, EU:C:2024:723, σκέψη 85 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

99 Πλην όμως, κατά το άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, κάθε περιορισμός στην άσκηση των δικαιωμάτων και ελευθεριών που αναγνωρίζονται στον Χάρτη πρέπει να προβλέπεται από τον νόμο, να σέβεται το βασικό περιεχόμενο των εν λόγω δικαιωμάτων και ελευθεριών και, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας, να επιβάλλεται μόνον εφόσον είναι αναγκαίος και ανταποκρίνεται πραγματικά σε αναγνωριζόμενους από την Ένωση σκοπούς γενικού συμφέροντος ή στην ανάγκη προστασίας των δικαιωμάτων και ελευθεριών των τρίτων.

100 Κατ’ αρχάς, από τη σκέψη 96 της παρούσας απόφασης συνάγεται ότι ο μηχανισμός που προβλέπεται στο άρθρο 116 του φορολογικού κώδικα είναι σύμφωνος με την αρχή της ασφάλειας δικαίου.

101 Περαιτέρω, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 79 της παρούσας απόφασης, η αρχή της αναλογικότητας δεν αντιτίθεται στον μηχανισμό αυτόν. Επιπλέον, πρέπει να προστεθεί ότι ο εν λόγω μηχανισμός καθιστά δυνατή την επίτευξη της «δίκαιης ισορροπίας» μεταξύ των απαιτήσεων του γενικού συμφέροντος της κοινότητας και των επιταγών της προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων του ατόμου, η οποία απορρέει από τη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου στην οποία αναφέρθηκε το αιτούν δικαστήριο, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 35 της παρούσας απόφασης.

102 Τέλος, δεν προκύπτει ότι ο μηχανισμός που προβλέπεται στο άρθρο 116 του φορολογικού κώδικα θίγει το βασικό περιεχόμενο του δικαιώματος ιδιοκτησίας των μελών ή πρώην μελών του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας η οποία έχει οφειλή ΦΠΑ. Πράγματι, βάσει της τρίτης θετικής προϋπόθεσης που χαρακτηρίζει τον μηχανισμό αυτόν, η προσωπική περιουσία των εν λόγω μελών ή πρώην μελών μπορεί να θιγεί μόνον μέχρι του ποσού της ως άνω οφειλής για το οποίο δεν τελεσφόρησε η προηγουμένως διενεργηθείσα αναγκαστική εκτέλεση κατά της οικείας εταιρίας.

103 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, το δικαίωμα ιδιοκτησίας καθώς και τις αρχές της ίσης μεταχείρισης, της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνικό μηχανισμό βάσει του οποίου:

– το μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας η οποία έχει οφειλή ΦΠΑ ευθύνεται αλληλεγγύως με την εν λόγω εταιρία για τις ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές που γεννήθηκαν κατά τη διάρκεια της θητείας του,

– η ευθύνη αυτή περιορίζεται στις ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές ως προς τις οποίες η αναγκαστική εκτέλεση κατά της εν λόγω εταιρίας απέβη εν όλω ή εν μέρει άκαρπη,

– η απαλλαγή από την εν λόγω ευθύνη εξαρτάται ιδίως από την απόδειξη εκ μέρους του μέλους ή πρώην μέλους του διοικητικού συμβουλίου ότι υποβλήθηκε εγκαίρως αίτηση κήρυξης της εταιρίας σε πτώχευση ή ότι η μη υποβολή τέτοιας αίτησης δεν οφείλεται σε δική του υπαιτιότητα,

εφόσον το ως άνω μέλος ή πρώην μέλος, προκειμένου να αποδείξει την απουσία υπαιτιότητάς του, μπορεί λυσιτελώς να επικαλεστεί ότι επέδειξε την απαιτούμενη επιμέλεια κατά τον χειρισμό των υποθέσεων της οικείας εταιρίας, διευκρινιζομένου ότι, προς τούτο, το εν λόγω μέλος ή πρώην μέλος δεν μπορεί να περιοριστεί στο να προβάλει ότι η εταιρία, κατά τον χρόνο διαπίστωσης της μόνιμης αφερεγγυότητάς της, είχε ως μοναδικό πιστωτή το Δημόσιο Ταμείο.

Επί των δικαστικών εξόδων

104 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2018/1695 του Συμβουλίου, της 6ης Νοεμβρίου 2018, σε συνδυασμό με το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, το δικαίωμα ιδιοκτησίας καθώς και τις αρχές της ίσης μεταχείρισης, της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου,

έχει την έννοια ότι:

δεν αντιτίθεται σε εθνικό μηχανισμό βάσει του οποίου:

– **το μέλος ή πρώην μέλος του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας η οποία έχει οφειλή φόρου προστιθέμενης αξίας ευθύνεται αλληλεγγύως με την εν λόγω εταιρία για τις ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές που γεννήθηκαν κατά τη διάρκεια της θητείας του,**

– **η ευθύνη αυτή περιορίζεται στις ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές ως προς τις οποίες η αναγκαστική εκτέλεση κατά της εν λόγω εταιρίας απέβη εν όλω ή εν μέρει άκαρπη,**

– **η απαλλαγή από την εν λόγω ευθύνη εξαρτάται ιδίως από την απόδειξη εκ μέρους του μέλους ή πρώην μέλους του διοικητικού συμβουλίου ότι υποβλήθηκε εγκαίρως αίτηση κήρυξης της εταιρίας σε πτώχευση ή ότι η μη υποβολή τέτοιας αίτησης δεν οφείλεται σε δική του υπαιτιότητα,**

εφόσον το ως άνω μέλος ή πρώην μέλος, προκειμένου να αποδείξει την απουσία υπαιτιότητάς του, μπορεί λυσιτελώς να επικαλεστεί ότι επέδειξε την απαιτούμενη επιμέλεια κατά τον χειρισμό των υποθέσεων της οικείας εταιρίας, διευκρινιζομένου ότι, προς τούτο, το εν λόγω μέλος ή πρώην μέλος δεν μπορεί να περιοριστεί στο να προβάλει ότι η εταιρία, κατά τον χρόνο διαπίστωσης της μόνιμης αφερεγγυότητάς της, είχε ως μοναδικό πιστωτή το Δημόσιο Ταμείο.

(υπογραφές)