

Υπόθεση C-519/22

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία υποβολής:

4 Αυγούστου 2022

Αιτούν δικαστήριο:

Fővárosi Törvényszék (πρωτοδικείο Βουδαπέστης, Ουγγαρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

31 Μαΐου 2022

Προσφεύγουσα:

MAX7 Design Kft.

Καθής:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Διεύθυνση
πόρων της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία).

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Διοικητική προσφυγή σε υπόθεση φορολογικού δικαίου

Αντικείμενο και νομική βάση του προδικαστικού ερωτήματος

Φόρος προστιθέμενης αξίας - Υποχρέωση παροχής εγγυήσεως για την καταβολή φόρων - Έγνομες συνέπειες της μη παροχής εγγυήσεως για την καταβολή φόρων - Προθεσμία και τρόπος θεσπίσεων των μέτρων που αποσκοπούν στην εξάλειψη του λόγου επιβολής της εγγυήσεως για την καταβολή φόρων

Νομική βάση: άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικά ερωτήματα

1) Είναι συμβατή με την ελευθερία ασκήσεως επιχειρηματικής δραστηριότητας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 16 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της

Ευρωπαϊκής Ένωσης, υπό το πρίσμα του άρθρου 273 [της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας] και της αρχής της αναλογικότητας του άρθρου 52, παράγραφος 1, [του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης], η νομοθεσία κράτους μέλους που προβλέπει ότι ο αριθμός φορολογικού μητρώου ή ο αριθμός φορολογικού μητρώου φόρου προστιθέμενης αξίας μιας εταιρίας μπορούν να απενεργοποιηθούν συνεπεία της μη καταθέσεως της εγγυήσεως για την καταβολή φόρου που επιβλήθηκε στην εταιρία αυτή, ακόμη και στην περίπτωση που οι εταίροι δεν έχουν λάβει άμεση ενημέρωση για την επιβολή της εν λόγω εγγυήσεως ούτε για το γεγονός ότι ο λόγος επιβολής της είναι ότι ο διαχειριστής της εταιρίας έχει ή είχε την ιδιότητα του εταίρου ή του διευθυντού σε άλλο νομικό πρόσωπο με φορολογική οφειλή μη εισέτι εξοφληθείσα;

2) Είναι συμβατή με την επιχειρηματική ελευθερία, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 16 του Χάρτη, και με το δικαίωμα προσφυγής του άρθρου 47 του Χάρτη, υπό το πρίσμα της αρχής της αναγκαιότητας του άρθρου 273 της οδηγίας [2006/112] και της αρχής της αναλογικότητας του άρθρου 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, η νομοθεσία κράτους μέλους που προβλέπει ότι ο αριθμός φορολογικού μητρώου ή ο αριθμός φορολογικού μητρώου φόρου προστιθέμενης αξίας μιας εταιρίας μπορούν να απενεργοποιηθούν συνεπεία της μη καταθέσεως της εγγυήσεως για την καταβολή των φόρων που επιβλήθηκε στην εταιρία αυτή, ακόμη και όταν η ελάχιστη προθεσμία που απαιτείται από τις γενικές διατάξεις του δικαίου του κράτους μέλους για τη νομότυπη σύγκληση του οργάνου λήψεως αποφάσεων της εταιρίας δεν επαρκεί προκειμένου να παρασχεθεί η δυνατότητα στο όργανο αυτό να παύσει, πριν καταστεί απρόσβλητη η απόφαση της φορολογικής αρχής που επιβάλλει την εγγύηση, τον διαχειριστή στο πρόσωπο του οποίου προέκυψε το κώλυμα που οδήγησε στην επιβολή της εγγυήσεως και, επομένως, να άρει το κώλυμα αυτό εντός προθεσμίας που θα καταργούσε την υποχρέωση παροχής της εγγυήσεως, αποφεύγοντας τοιουτοτρόπως την απενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου;

3. Είναι συμβατή με την επιχειρηματική ελευθερία, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 16 του Χάρτη, με τον αναγκαίο κατά το άρθρο 273 της οδηγίας [2006/112] και αναλογικό κατά το άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη περιορισμό της, καθώς και με το δικαίωμα αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας κατά το άρθρο 47 του Χάρτη, η νομοθεσία κράτους μέλους που προβλέπει υποχρεωτικά, χωρίς να αφήνει καμία διακριτική ευχέρεια στα επιφορτισμένα με την εφαρμογή του νόμου όργανα, ότι

- α) η άρση από πλευράς της εταιρίας, ως φορολογούμενης, του κωλύματος που οδήγησε στην επιβολή εγγυήσεως για την καταβολή φόρων, αφού κατέστη απρόσβλητη η απόφαση περί επιβολής της, δεν επηρεάζει την υποχρέωση καταθέσεως της εν λόγω εγγυήσεως και, ως εκ τούτου, τη δυνατότητα απενεργοποίησεως του αριθμού φορολογικού μητρώου της, ακόμη και στην περίπτωση που το εν λόγω κώλυμα έχει αρθεί αφού μεν κατέστη

απρόσβλητη η απόφαση περί επιβολής της εγγυήσεως, πλην όμως εντός της προθεσμίας που προβλέπεται για την κατάθεσή της;

- β) σε περίπτωση που δεν έχει κατατεθεί η εγγύηση για την καταβολή των φόρων, η εταιρία, ως φορολογούμενη, δεν μπορεί, μετά την παρέλευση της προθεσμίας για την κατάθεση της εγγυήσεως αυτής, να εξαλείψει τις νομικές συνέπειες της απενεργοποίησής του αριθμού φορολογικού της μητρώου, ακόμη και αν έχει άρει το κώλυμα που οδήγησε στην επιβολή της εγγυήσεως αυτής αφού μεν κατέστη απρόσβλητη η απόφαση περί επιβολής της, πλην όμως εντός της προθεσμίας για την κατάθεσή της;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

- Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), άρθρο 273, παράγραφος πρώτη.
- Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης), άρθρα 16, 47 και 52, παράγραφος 1.
- Απόφαση του Δικαστηρίου (ένατο τμήμα) της 26ης Οκτωβρίου 2017, BB construct (C-534/16, EU:C:2017:820) (στο εξής: απόφαση BB construct).

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

- Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (νόμος CL του 2017, περί γενικής φορολογικής διαδικασίας· στο εξής: νόμος περί γενικής φορολογικής διαδικασίας), άρθρα 19, 24, 26, 28 και 246.

Σύμφωνα με τις προβαλλόμενες διατάξεις του νόμου περί γενικής φορολογικής διαδικασίας, μετά τη χορήγηση αριθμού φορολογικού μητρώου επιβάλλεται εγγύηση για την καταβολή φόρων σε περίπτωση που διαχειριστής της φορολογούμενης οντότητας κατείχε προηγουμένως την ίδια θέση σε άλλη φορολογούμενη οντότητα η οποία, κατά την πενταετία που προηγείται της ημέρας υποβολής της αιτήσεως για τη χορήγηση του αριθμού φορολογικού μητρώου, λύθηκε, χωρίς διαδοχή, έχοντας φορολογική οφειλή υπερβαίνουσα το ένα εκατομμύριο φιορίνια (περίπου 2 500 ευρώ). Κατά της αποφάσεως επιβολής εγγυήσεως για την καταβολή φόρων μπορεί να ασκηθεί προσφυγή εντός οκτώ ημερών από την κοινοποίηση της εν λόγω αποφάσεως. Η προσφυγή αυτή δεν αναστέλλει την κατάθεση της εγγυήσεως.

Η εγγύηση για την καταβολή των φόρων μπορεί να παρέχεται με εφάπαξ πληρωμή ή με την προσκόμιση παραστατικού συστάσεως τραπεζικής εγγυήσεως. Η σχετική προθεσμία είναι τριάντα ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησεως της αποφάσεως επιβολής της εγγυήσεως για την καταβολή των φόρων. Σε

περίπτωση μη τηρήσεως της προθεσμίας αυτής, δεν γίνεται δεκτή καμία αίτηση επανεξετάσεως της διαδικασίας.

Η εγγύηση για την καταβολή των φόρων πρέπει επίσης να κατατεθεί στην περίπτωση που, μετά την οριστικοποίηση της αποφάσεως περί επιβολής της εγγυήσεως αυτής, επέλθει μεταβολή στο πρόσωπο του διαχειριστή, η οποία αίρει τον λόγο επιβολής της.

Εάν ο φορολογούμενος δεν παράσχει την εγγύηση καταβολής των φόρων εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, η φορολογική αρχή διατάσσει την απενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου του φορολογουμένου.

Στο πλαίσιο των κανόνων που διέπουν τη διαδικασία εγγραφής στα φορολογικά μητρώα, ο νόμος περί γενικής φορολογικής διαδικασίας προβλέπει ότι η φορολογική αρχή αρνείται την καταχώρηση αριθμού φορολογικού μητρώου όταν διαχειριστής της φορολογούμενης οντότητας κατέχει την ίδια θέση σε άλλη φορολογούμενη οντότητα η οποία, κατά τη στιγμή υποβολής της αιτήσεως για τη χορήγηση αριθμού φορολογικού μητρώου, έχει φορολογική υποχρέωση υπερβαίνουσα τα πέντε εκατομμύρια φιορίνια (περίπου 12 500 ευρώ). Στην περίπτωση αυτή, η φορολογική αρχή καλεί τον φορολογούμενο να άρει τα εμπόδια για την καταχώρηση του αριθμού φορολογικού μητρώου εντός σαράντα πέντε ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής προσκλήσεως. Εάν ο φορολογούμενος δεν συμμορφωθεί με το αίτημα αυτό, η φορολογική αρχή διατάσσει την απενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού του μητρώου.

— A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (νόμος V του 2013, του Αστικού Κώδικα· στο εξής: Αστικός Κώδικας, άρθρα 3:17 y 3:190

Σύμφωνα με τις προβαλλόμενες διατάξεις του Αστικού Κώδικα, οι εταίροι πρέπει να κληθούν στη γενική συνέλευση της εταιρείας και να ενημερωθούν για τα θέματα της ημερησίας διατάξεως. Μεταξύ της αποστολής της προσκλήσεως και της διεξαγωγής της γενικής συνελεύσεως πρέπει να μεσολαβούν τουλάχιστον δεκαπέντε ημέρες.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας διαδικασίας

- 1 Με απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2019, η Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (φορολογική και τελωνειακή υπηρεσία Βουδαπέστης-Βόρειος τομέας, τμήμα εθνικής φορολογικής και τελωνειακής διοίκησης, Ουγγαρία· στο εξής: φορολογική αρχή πρώτου βαθμού) επέβαλε στη MAX7 Design Kft, προσφεύγουσα της κύριας δίκης (στο εξής: προσφεύγουσα), την παροχή εγγυήσεως για την καταβολή φόρων ύψους 1 930 979 φιορινιών (περίπου 4 900 ευρώ). Ο λόγος για την επιβολή της εν λόγω εγγυήσεως ήταν ότι ένας εκ των διαχειριστών της προσφεύγουσας υπήρξε διαχειριστής, μεταξύ 14 Φεβρουαρίου και 2 Ιουνίου 2017, μιας άλλης εταιρείας υπό εκκαθάριση, η οποία είχε λυθεί έχοντας φορολογική οφειλή ίδιου ύψους με την επιβληθείσα εγγύηση.

- 2 Η φορολογική αρχή πρώτου βαθμού κοινοποίησε την απόφαση επιβολής της εν λόγω εγγυήσεως στην προσφεύγουσα και στον εν λόγω διαχειριστή. Ο εν λόγω διαχειριστής ήταν αυτός που παρέλαβε την απόφαση και στις δύο περιπτώσεις. Η ημερομηνία παραλαβής ήταν η 21η Δεκεμβρίου 2019. Η εγγύηση για την καταβολή των φόρων έπρεπε να κατατεθεί εντός τριάντα ημερών από την παραλαβή, δηλαδή το αργότερο έως τις 20 Ιανουαρίου 2020. Η προσφυγή κατά της αποφάσεως έπρεπε να υποβληθεί εντός οκτώ ημερών από την κοινοποίησή της. Δεδομένου ότι ούτε η προσφεύγουσα ούτε ο διαχειριστής άσκησαν τέτοια προσφυγή, η απόφαση κατέστη οριστική στις 31 Δεκεμβρίου 2019.
- 3 Στις 7 Ιανουαρίου 2020, οι εταίροι της προσφεύγουσας έπαυσαν τον εν λόγω διαχειριστή και όρισαν άλλον στη θέση του. Δεδομένου ότι ο λόγος επιβολής της εγγυήσεως για την καταβολή των φόρων είχε πλέον εκλείψει, η προσφεύγουσα δεν κατέθεσε την εγγύηση αυτή.
- 4 Η φορολογική αρχή πρώτου βαθμού διέταξε την απενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου καθώς και του αριθμού μητρώου φόρου προστιθέμενης αξίας της προσφεύγουσας με την αιτιολογία ότι η τελευταία δεν κατέθεσε την εγγύηση για την καταβολή των φόρων εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Η προσφεύγουσα άσκησε αίτηση θεραπείας κατά της αποφάσεως αυτής. Η καθής της κύριας δίκης, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Διεύθυνση πόρων της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής· στο εξής: καθής), επικύρωσε την απόφαση αυτή.
- 5 Η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως δευτέρου βαθμού ενώπιον του Fővárosi Törvényszék (πρωτοδικείου Βουδαπέστης), ήτοι ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Στο πλαίσιο εξετάσεως της προσφυγής, το εθνικό δικαστήριο υπέβαλε στο Δικαστήριο αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 6 Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112 και τα άρθρα 16, 47 και 52, παράγραφος 1, του Χάρτη αντίκεινται στην εθνική νομοθεσία στην οποία βασίζονται οι αποφάσεις πρώτου και δευτέρου βαθμού της φορολογικής αρχής. Ειδικότερα, σύμφωνα με τη νομοθεσία αυτή, αν μια εταιρία που υποχρεούται να παράσχει εγγύηση για την καταβολή φόρων δεν το πράξει, δεν μπορεί να απαλλαγεί από τις έννομες συνέπειες που απορρέουν από τη μη συμμόρφωσή της, ακόμη και αν, μετά την οριστικοποίηση της αποφάσεως που επέβαλε την εγγύηση, αλλά εντός της προθεσμίας που προβλέπεται για την παροχή της, εξαλείψει τον λόγο για τον οποίον επιβλήθηκε η εν λόγω εγγύηση.
- 7 Κατά την προσφεύγουσα, η εθνική νομοθεσία που εφαρμόζεται στην παρούσα υπόθεση περιορίζει δυσανάλογα την επιχειρηματική της ελευθερία.
- 8 Κατά πρώτο λόγο, οι εταίροι της προσφεύγουσας δεν ενημερώθηκαν άμεσα για την επιβολή παροχής της εγγυήσεως: μόνον ο εν λόγω διευθυντής ενημερώθηκε

επί τούτου. Κατά συνέπεια, οι εταίροι είχαν τη δυνατότητα να παρέμβουν για την άρση του λόγου επιβολής της εν λόγω εγγυήσεως μόνον όταν η απόφαση επιβολής της είχε ήδη καταστεί οριστική. Επίσης, οι εταίροι δεν ήταν σε θέση να ελέγξουν εκ των προτέρων, παρά την άσκηση της μεγαλύτερης δυνατής επιμέλειας, εάν, στην περίπτωση των διαχειριστών της προσφεύγουσας, συνέτρεχαν περιστάσεις που θα δικαιολογούσαν την επιβολή εγγυήσεως για την καταβολή φόρων, διότι δεν υπάρχει καμία καταγραφή τέτοιων περιστάσεων, ούτε είναι δυνατόν να ζητηθεί σχετική βεβαίωση από τις φορολογικές αρχές.

- 9 Επιπλέον, όσον αφορά την προθεσμία για την άσκηση προσφυγής κατά της αποφάσεως επιβολής εγγυήσεως για την καταβολή φόρων, οι εταίροι είχαν στη διάθεσή τους μόνον οκτώ ημέρες για να άρουν τον λόγο επιβολής της εν λόγω εγγυήσεως. Η προθεσμία αυτή δεν είναι σε καμία περίπτωση επαρκής, διότι αρμόδια για τη λήψη αποφάσεως περί της παύσεως του εν λόγω διαχειριστή ήταν η γενική συνέλευση της προσφεύγουσας, ωστόσο ο Αστικός Κώδικας προβλέπει προθεσμία τουλάχιστον δεκαπέντε ημερών για τη νομότυπη σύγκληση της εν λόγω γενικής συνελεύσεως. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επίσης ότι δεν θα είχε κανένα νόημα να ασκήσει προσφυγή κατά της αποφάσεως περί επιβολής της εν λόγω εγγυήσεως, δεδομένου ότι η προσφυγή αυτή δεν αναστέλλει την εκτέλεση της αποφάσεως.
- 10 Η προσφεύγουσα σημειώνει ότι, μολονότι ήρε τον λόγο επιβολής της εγγυήσεως για την καταβολή των φόρων διά της παύσεως του προαναφερθέντος διαχειριστή, η υποχρέωση παροχής της εν λόγω εγγυήσεως εξακολούθησε να την βαρύνει. Ως αποτέλεσμα της μη παροχής της εν λόγω εγγυήσεως εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, η δραστηριότητά της κατέστη αδύνατη, διότι απενεργοποιήθηκε ο αριθμός φορολογικού μητρώου της, γεγονός που οδήγησε ταυτόχρονα στη λύση της χωρίς διαδοχή. Επιπλέον, τούτο έχει δυσανάλογα σοβαρές νομικές συνέπειες για τους άμοιρους ευθυνών εταίρους της προσφεύγουσας, οι οποίοι δεν είχαν καμία πραγματική ευκαιρία να παρέμβουν εγκαίρως προκειμένου να άρουν τον λόγο επιβολής της εγγυήσεως για την καταβολή φόρων.
- 11 Κατά την προσφεύγουσα, η απενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου της επηρεάζει επίσης τη συμμετοχή της στο σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, δεδομένου ότι, λόγω της απενεργοποίησής αυτής, δεν είναι πλέον σε θέση ούτε να αποδίδει ούτε να εκπίπτει τον φόρο προστιθέμενης αξίας. Η προσφεύγουσα επικαλείται, όσον αφορά την οδηγία 2006/112, τις αποφάσεις του Δικαστηρίου στις υποθέσεις C-146/05, C-385/09 και C-534/16 και, όσον αφορά το δικαίωμα αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας, τις αποφάσεις του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων στις υποθέσεις 30696/09 και 17153/11.
- 12 Η καθής θεωρεί ότι οι πηγές του δικαίου της Ένωσης και η νομολογία που επικαλείται η προσφεύγουσα είναι συναφείς μόνο στο πλαίσιο του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης και σε σχέση με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, οπότε δεν μπορούν να εφαρμοσθούν στην παρούσα υπόθεση ούτε κατ' αναλογία. Επιπλέον, η καθής επισημαίνει ότι η απόφαση της φορολογικής αρχής σε πρώτο βαθμό δεν απαιτούσε από την

προσφεύγουσα να άρει τον λόγο επιβολής της εγγυήσεως για την καταβολή των φόρων, αλλά να καταθέσει την εν λόγω εγγύηση. Κατά της αποφάσεως αυτής μπορούσε να ασκηθεί προσφυγή, ωστόσο η προσφεύγουσα δεν άσκησε αυτή, με αποτέλεσμα το αντικείμενο της κύριας δίκης να μην είναι πλέον η απόφαση αυτή, αλλά η νομιμότητα της αποφάσεως που διατάσσει την απενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 13 Κατά το αιτούν δικαστήριο, στην προκειμένη περίπτωση πληρούνται οι προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν για την ερμηνεία των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης στις οποίες αναφέρονται τα προδικαστικά ερωτήματα.
- 14 Πρώτον, οι προβαλλόμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης είναι σχετικές με την κύρια δίκη. Δεύτερον, το Δικαστήριο δεν έχει ακόμη ερμηνεύσει τις διατάξεις αυτές. Μολονότι αντικείμενο της αποφάσεως στην υπόθεση BB construct ήταν η εξέταση του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112, η εξέταση αυτή δεν έγινε σε σχέση με το ουγγρικό δίκαιο, αλλά σε σχέση με το σλοβακικό δίκαιο· επιπλέον, η εξέταση αυτή δεν έθιξε το ζήτημα της διαδικασίας συστάσεως και παροχής της εγγυήσεως καταβολής του φόρου, αλλά μόνο το ζήτημα του ύψους της εγγυήσεως. Τρίτον, η απάντηση που πρέπει να δοθεί στα προδικαστικά ερωτήματα δεν είναι τόσο προφανής ώστε να μην αφήνει περιθώρια εύλογης αμφιβολίας.
- 15 Με τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα ζητείται να διευκρινισθεί αν συνιστά νόμιμο και αναλογικό περιορισμό της επιχειρηματικής ελευθερίας το γεγονός ότι, κατά την εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία, η φορολογική αρχή μπορεί να αποφασίσει σχετικά με την εγγύηση για την καταβολή φόρων και τις έννομες συνέπειές της κατά τρόπο ώστε οι εταίροι της εμπλεκόμενης εταιρείας να μην έχουν πραγματική δυνατότητα να άρουν, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, τον λόγο για τον οποίον επιβλήθηκε η εγγύηση αυτή. Ενώ το πρώτο ερώτημα αφορά τη γνώση των εταίρων, το δεύτερο ερώτημα αφορά την πραγματική δυνατότητα των εταίρων να παρέμβουν.
- 16 Όσον αφορά το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, η καθής έχει αναμφίβολα δίκιο όταν επισημαίνει ότι η φορολογική αρχή πρώτου βαθμού δεν απαίτησε από την προσφεύγουσα να άρει τον λόγο για τον οποίο είχε επιβληθεί η εγγύηση για την καταβολή των φόρων, αλλά να καταθέσει την εγγύηση αυτή. Ωστόσο, εάν ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να άρει τον λόγο για τον οποίον επιβλήθηκε η εγγύηση, πρέπει οπωσδήποτε να εξετασθεί, σε σχέση με την επιχειρηματική ελευθερία, πώς το εθνικό δίκαιο διασφαλίζει αυτή τη δυνατότητα. Ωστόσο, ενώ ο νόμος περί γενικής φορολογικής διαδικασίας παρέχει τη δυνατότητα άρσεως του λόγου επιβολής της εγγυήσεως καταβολής των φόρων εντός προθεσμίας οκτώ ημερών, σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα πρέπει να μεσολαβούν τουλάχιστον δεκαπέντε ημέρες μεταξύ της συγκλήσεως της γενικής συνελεύσεως και της λήψεως αποφάσεως από την τελευταία. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η εν λόγω

ρύθμιση περιορίζει δυσανάλογα την ελευθερία ασκήσεως επιχειρηματικής δραστηριότητας, δεδομένου ότι, στην πράξη, η εταιρία μπορεί να αποφύγει την απενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου της και τη λύση της χωρίς διαδοχή μόνον εάν καταθέσει την εγγύηση.

- 17 Το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί επίσης να διευκρινισθεί αν η εν λόγω εθνική ρύθμιση τηρεί την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, δεδομένου ότι, μολονότι μπορεί να επιβληθεί εγγύηση καταβολής φόρων σε περίπτωση φορολογικών οφειλών που υπερβαίνουν το ένα εκατομμύριο φιορίνια, ο νόμος περί γενικής φορολογικής διαδικασίας, σε σχέση με τη διαδικασία εγγραφής στα φορολογικά μητρώα, προβλέπει τη δυνατότητα της φορολογικής αρχής να αρνηθεί την καταχώρηση αριθμού φορολογικού μητρώου σε περίπτωση που διαχειριστής της φορολογούμενης οντότητας είναι επίσης διαχειριστής άλλης εταιρείας η οποία έχει φορολογική οφειλή υπερβαίνουσα τα πέντε εκατομμύρια φιορίνια. Ενώ η εταιρία έχει στη διάθεσή της μόνον οκτώ ημέρες για να άρει τον λόγο επιβολής της φορολογικής εγγυήσεως, είναι δυνατή η άρση, εντός προθεσμίας σαράντα πέντε ημερών, ενός κωλύματος εγγραφής στα φορολογικά μητρώα σε περιπτώσεις πολύ σοβαρότερες. Και στις δύο περιπτώσεις, η παράλειψη λήψεως μέτρων έχει ως νομική συνέπεια την απενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου από τη φορολογική αρχή.
- 18 Το τρίτο ερώτημα αφορά δύο ειδικά χαρακτηριστικά της εθνικής νομοθεσίας και νομολογίας σχετικά με την εγγύηση της καταβολής φόρων. Από τη μία πλευρά, ακόμη και αν, μετά την οριστικοποίηση της αποφάσεως που επιβάλλει την εγγύηση για την καταβολή φόρων, έχει εκλείψει ο λόγος για τον οποίο επιβλήθηκε η εγγύηση αυτή, τούτο δεν αίρει την υποχρέωση παροχής της εν λόγω εγγυήσεως. Από την άλλη πλευρά, σε περίπτωση απενεργοποιήσεως του αριθμού φορολογικού μητρώου λόγω μη καταθέσεως της εγγυήσεως, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να άρει τη συνέπεια αυτή ούτε με την εξάλειψη του λόγου για τον οποίο επιβλήθηκε η εγγύηση ούτε με τη μεταγενέστερη κατάθεση της εγγυήσεως.
- 19 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, υπό το πρίσμα του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112, των άρθρων 16 και 52, παράγραφος 1, του Χάρτη και των σημείων 36 έως 42 της αποφάσεως BB construct, το δημόσιο συμφέρον για την άρση του λόγου για τον οποίο επιβλήθηκε η εγγύηση είναι υπέρτερο από αυτό για την παροχή της εγγυήσεως. Ως εκ τούτου, η εθνική νομοθεσία θα πρέπει πρωτίστως να καθιστά δυνατή την άρση του λόγου για τον οποίο επιβλήθηκε η εγγύηση, αντί να προσπαθεί να επιβάλει την κατάθεση της εγγυήσεως σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν ο λόγος για τον οποίο επιβλήθηκε η εγγύηση αυτή έχει ήδη αρθεί.
- 20 Οι διάδικοι της κύριας δίκης διαφωνούν επίσης ως προς τη φύση της προθεσμίας για την παροχή της εγγυήσεως για την καταβολή φόρων. Η εθνική νομολογία έχει ερμηνεύσει την προθεσμία αυτή ως αποκλειστική προθεσμία, στερώντας έτσι τη δυνατότητα στον φορολογούμενο, σε περίπτωση απενεργοποιήσεως του αριθμού φορολογικού μητρώου του, να άρει εκ των υστέρων τις συνέπειες της μη παροχής της εγγυήσεως. Στην προκειμένη περίπτωση, αυτό σημαίνει ότι, ακόμη και αν η προσφεύγουσα έχει εξαλείψει τον λόγο για τον οποίον της επιβλήθηκε η εγγύηση,

θα έχει χάσει οριστικά τη δυνατότητα να ακυρώσει την απενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου της, λόγω της μη προσκομίσεως της εγγυήσεως εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας.

- 21 Σύμφωνα με το αιτούν δικαστήριο, τούτο περιορίζει την επιχειρηματική ελευθερία κατά τρόπο αδικαιολόγητο και δυσανάλογο, διότι ο φορολογούμενος μπορεί να αποφύγει την απενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου του μόνον εάν παράσχει εγγύηση για την καταβολή φόρων, υποχρέωση που περιορίζει την ελεύθερη χρήση των διαθέσιμων πόρων της εταιρείας. Επιπλέον, οι ισχύοντες κανόνες παραβιάζουν επίσης το δικαίωμα αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας, δεδομένου ότι η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής κατά της αποφάσεως που επιβάλλει την εγγύηση καταβολής φόρων είναι μόλις οκτώ ημέρες και η προσφυγή δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα. Εάν ασκηθεί προσφυγή κατά της αποφάσεως περί απενεργοποιήσεως του αριθμού φορολογικού μητρώου, το δικαστήριο δεν έχει διακριτική ευχέρεια, δηλαδή δεν μπορεί να λάβει υπόψη του το γεγονός ότι, κατά τον χρόνο εκδόσεως της αποφάσεως περί απενεργοποιήσεως, ο λόγος για τον οποίο επιβλήθηκε η εγγύηση για την καταβολή του φόρου δεν υφίσταται πλέον. Επίσης, το δικαστήριο, ακυρώνοντας ή τροποποιώντας την απόφαση περί απενεργοποιήσεως, δεν μπορεί να απαλλάξει τον φορολογούμενο από την απενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου και τη συνακόλουθη απώλεια της νομικής του προσωπικότητας. Στην προκειμένη περίπτωση, το εμπορικό μητρώο έχει ήδη απαγορεύσει στην προσφεύγουσα τη συνέχιση των δραστηριοτήτων της και έχει διατάξει την κίνηση διαδικασίας αναγκαστικής εκκαθαρίσεως εναντίον της. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, η προσφεύγουσα μπορεί να προσφύγει στο δικαστήριο μόνον επειδή, ταυτόχρονα με την άσκηση της προσφυγής, υπέβαλε αίτημα άμεσης δικαστικής προστασίας και το αιτούν εθνικό δικαστήριο έκανε δεκτό το αίτημα αυτό.