

Υπόθεση C-277/24 [Adjak]ⁱ

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

22 Απριλίου 2024

Αιτούν δικαστήριο:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Πολωνία)

Ημερομηνία της διατάξεως του αιτούντος δικαστηρίου:

25 Ιανουαρίου 2024

Προσφεύγουσα:

M. B.

Καθού:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Αίτηση συμμετοχής πρώην διαχειριστή εταιρίας περιορισμένης ευθύνης σε διαδικασία για τον προσδιορισμό του οφειλόμενου από την εν λόγω εταιρία ΦΠΑ

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, οδηγία ΦΠΑ – άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικό ερώτημα

Έχουν τα άρθρα 205 και 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ της 11ης Δεκεμβρίου 2006, L 347, σ. 1, όπως έχει τροποποιηθεί), ερμηνευόμενα σε συνδυασμό με το άρθρο 2 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή

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

Ένωση (ΕΕ της 7ης Ιουνίου 2016, C 202, σ. 13 – κράτος δικαίου, σεβασμός των ανθρωπίνων δικαιωμάτων), τα άρθρα 17 (δικαίωμα ιδιοκτησίας), 41 (δικαίωμα χρηστής διοίκησης) και 47 (δικαίωμα πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου) του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ της 7ης Ιουνίου 2016, C 202, σ. 389), καθώς και τις εξής κατοχυρωμένες στο δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έννοιες: αρχή της αναλογικότητας, δικαίωμα σε δίκαιη δίκη και δικαιώματα άμυνας, την έννοια ότι δεν επιτρέπουν εθνική ρύθμιση και τη στηριζόμενη σε αυτήν εθνική πρακτική, οι οποίες στερούν από φυσικό πρόσωπο (διαχειριστή νομικού προσώπου) που ενδέχεται να ευθύνεται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με το σύνολο της προσωπικής του περιουσίας για τις οφειλές ΦΠΑ νομικού προσώπου, το δικαίωμα να συμμετάσχει ενεργά στη διαδικασία με αντικείμενο τον προσδιορισμό, υπό τη μορφή οριστικής απόφασης των φορολογικών αρχών, του οφειλόμενου από το εν λόγω νομικό πρόσωπο ΦΠΑ, ενώ συγχρόνως δεν αναγνωρίζουν στο φυσικό αυτό πρόσωπο ούτε τη δυνατότητα να ασκήσει πρόσφορα μέσα προκειμένου να αμφισβητήσει αποτελεσματικά, στο πλαίσιο διακριτής διαδικασίας με αντικείμενο την αναγνώριση της αλληλεγγύως και εις ολόκληρον ευθύνης του για τις οφειλές ΦΠΑ του νομικού προσώπου, τις περιεχόμενες στην εκδοθείσα χωρίς τη συμμετοχή του οριστική απόφαση των φορολογικών αρχών διαπιστώσεις και εκτιμήσεις ως προς την ύπαρξη ή το ύψος των φορολογικών οφειλών του νομικού προσώπου, η οποία απόφαση είναι συνακόλουθα, δυνάμει του εθνικού δικαίου και όπως επιβεβαιώνεται και από τη σχετική εθνική πρακτική, δεσμευτική στο πλαίσιο της παραπάνω διακριτής διαδικασίας;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

ΣΕΕ: άρθρο 2

Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης): άρθρο 17, παράγραφος 1, άρθρο 41, παράγραφος 1, άρθρο 47

Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ): άρθρο 205, άρθρο 273

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Σύνταγμα της Δημοκρατίας της Πολωνίας), της 2ας Απριλίου 1997

ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (νόμος περί φορολογικού κώδικα, της 29ης Αυγούστου 1997)

Άρθρο 107: ορίζει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες τρίτα πρόσωπα ευθύνονται αλληλέγγυα και εις ολόκληρον με το σύνολο της περιουσίας τους για φορολογικές οφειλές του υποκειμένου στον φόρο

Άρθρο 116: ορίζει τις προϋποθέσεις της αλληλέγγυας και εις ολόκληρον ευθύνης, μεταξύ άλλων, των διαχειριστών εταιρίας για τις φορολογικές οφειλές της τελευταίας

Άρθρο 133: ορίζει τα πρόσωπα, τα οποία νομιμοποιούνται να συμμετέχουν στη φορολογική διαδικασία ως ενδιαφερόμενοι

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania

Με την από 22 Αυγούστου 2022 αίτησή της προς τον *naczelnik urzędu skarbowego* (προϊστάμενο της φορολογικής υπηρεσίας, Πολωνία) (στο εξής: πρωτοβάθμια αρχή), η Μ. Β. ζήτησε να συμμετάσχει ως ενδιαφερόμενη στη φορολογική διαδικασία που είχε κινηθεί σε βάρος της Β. εταιρίας περιορισμένης ευθύνης (στο εξής: εταιρία) με σκοπό τον έλεγχο της εκκαθάρισης φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) της τελευταίας για την περίοδο από τον Ιούνιο έως τον Οκτώβριο του 2016, καθώς και να της δοθεί πρόσβαση στον φάκελο της εν λόγω διαδικασίας, θεμελίωσε δε τα παραπάνω αιτήματά της στο γεγονός ότι είχε διατελέσει πρόεδρος του διαχειριστικού οργάνου της εταιρίας από το 2014 έως το 2018 και συνεπώς γνωρίζει καλύτερα από τον οποιονδήποτε τη δραστηριότητα της εταιρίας κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

Η πρωτοβάθμια αρχή εξέδωσε διάταξη με την οποία απέρριψε την αίτηση της προσφεύγουσας, με την αιτιολογία ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του *Ordynacja podatkowa* (φορολογικού κώδικα), μοναδική περίπτωση συμμετοχής τρίτου στη θέση του ενδιαφερομένου νομικού προσώπου είναι αυτή της δικαστικώς διορισθείσας προσωρινής διοίκησης, η οποία το υποκαθιστά στη «διεξαγωγή των υποθέσεών του» όταν εκείνο αδυνατεί να προβεί σε νομικές πράξεις λόγω έλλειψης των προσώπων που απαιτούνται για τη διοίκησή του (όπως πράγματι συνέβη στην υπό κρίση υπόθεση), και ότι το δικαίωμα πρόσβασης στον φάκελο επιφυλάσσεται αποκλειστικά στο ενδιαφερόμενο νομικό πρόσωπο.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε διοικητική ένσταση, συνεπεία της οποίας ο *dyrektor izby administracji skarbowej* (διευθυντής της φορολογικής αρχής, Πολωνία) (στο εξής: δευτεροβάθμια αρχή) ακύρωσε την ως άνω διάταξη στο σύνολό της και περάτωσε την κινηθείσα διαδικασία. Η δευτεροβάθμια αρχή επισήμανε ότι αρμόδιο για την αναγνώριση της ιδιότητας του ενδιαφερόμενου σε φορολογική διαδικασία είναι το εκάστοτε όργανο της φορολογικής διοίκησης που τη διεξάγει, το οποίο οφείλει να αξιολογήσει αυτόνομα και αντικειμενικά κατά πόσο ένα πρόσωπο που υποβάλλει αίτηση συμμετοχής στη διαδικασία νομιμοποιείται πράγματι προς τούτο. Κατά την άποψη της δευτεροβάθμιας αρχής, η προσφεύγουσα δεν εμπίπτει σε καμία από τις κατηγορίες προσώπων που απαριθμούνται στο άρθρο 133 του *Ordynacja podatkowa* (φορολογικού κώδικα). Κατά συνέπεια, η δευτεροβάθμια αρχή έκρινε ότι δεν υφίσταται νομική βάση

στην οποία θα μπορούσε να είχε στηριχθεί η πρωτοβάθμια αρχή προκειμένου να εκδώσει την προσβληθείσα διάταξη.

Η προσφεύγουσα άσκησε ένδικη προσφυγή ενώπιον του αιτούντος wojewódzki sąd administracyjny (περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου, Πολωνία) προβάλλοντας ότι υπήρξε η μοναδική διαχειρίστρια της εταιρίας κατά την ελεγχόμενη περίοδο. Ισχυρίζεται ότι, για αυτόν ακριβώς τον λόγο, γνωρίζει καλύτερα από τον οποιονδήποτε τη δραστηριότητα της εταιρίας, η δε σχετική γνώση της είναι καθοριστική στο πλαίσιο της κινηθείσας φορολογικής διαδικασίας. Η πρωτοβάθμια αρχή είχε αξιολογήσει, συναφώς, ότι αρκούσε το γεγονός ότι είχε εξετάσει την προσφεύγουσα ως μάρτυρα. Ωστόσο, η προσφεύγουσα είχε καταθέσει ως μάρτυρας μία και μοναδική φορά και μάλιστα 2-3 χρόνια νωρίτερα, η δε κινηθείσα φορολογική διαδικασία βρίσκεται ακόμη σε εξέλιξη και συνεχίζεται η συγκέντρωση αποδεικτικών στοιχείων, με αποτέλεσμα η μοναδική κατάθεσή της να μην παρίσταται επαρκής. Επιπλέον, σύμφωνα με τον Ordynacja podatkowa (φορολογικό κώδικα), τυχόν ανεξόφλητες οφειλές της εταιρίας θα βαρύνουν την προσφεύγουσα ως φυσικό πρόσωπο, η δε αίτησή της για συμμετοχή στην φορολογική διαδικασία θεμελιώνεται ακριβώς στη συγκεκριμένη πρόβλεψη.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της διατάξεως περί παραπομπής

- 1 Η ως σήμερα εθνική πρακτική με βάση τον Ordynacja podatkowa (φορολογικό κώδικα) έχει ως αποτέλεσμα ότι στις φορολογικές διαδικασίες με αντικείμενο τον ΦΠΑ, στις οποίες ο ενδιαφερόμενος είναι νομικό πρόσωπο, (π.χ. εταιρία, υποκείμενη στον ΦΠΑ), το νομικό αυτό πρόσωπο είναι το μόνο που δύναται να συμμετάσχει στη σχετική διαδικασία. Πρόσωπα όπως η προσφεύγουσα (πρώην διαχειρίστρια της ελεγχόμενης εταιρίας), παρά το γεγονός ότι ευθύνονται αλληλέγγυα και εις ολόκληρον για τις φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρίας [άρθρο 116 του Ordynacja podatkowa (φορολογικού κώδικα)], συμπεριλαμβανομένων των οφειλών ΦΠΑ, δεν έχουν την ιδιότητα του ενδιαφερομένου στις εν λόγω διαδικασίες, η οποία συνεπάγεται σειρά διαδικαστικών εγγυήσεων ενεργού συμμετοχής σε αυτές, όπως είναι το δικαίωμα άσκησης προσφυγής κατά των αποφάσεων των φορολογικών αρχών.
- 2 Όπως προκύπτει από την εθνική πρακτική, υφίστανται δύο ειδών διαδικασίες με βάση τις οποίες κρίνεται η ύπαρξη ή μη αλληλέγγυας και εις ολόκληρον ευθύνης των διαχειριστών νομικών προσώπων: 1) η διαδικασία προσδιορισμού του φόρου, στο πλαίσιο της οποίας καθορίζεται το ύψος της φορολογικής οφειλής του νομικού προσώπου και στην οποία συμμετέχει αποκλειστικά το νομικό πρόσωπο ως ενδιαφερόμενο, και 2) η διαδικασία προσδιορισμού της ευθύνης τρίτων προσώπων (συμπεριλαμβανομένων των πρώην διαχειριστών), σε περίπτωση που η (υποκείμενη στον φόρο) εταιρία δεν εκπληρώνει τις φορολογικές της υποχρεώσεις. Στη δεύτερη διαδικασία συμμετέχουν, ως ενδιαφερόμενοι, οι πρώην διαχειριστές της εταιρίας. Ωστόσο, αντικείμενο της δεύτερης αυτής διαδικασίας δεν είναι πλέον ο προσδιορισμός του ΦΠΑ καθ'αυτόν. Κατά συνέπεια, η

διαδικασία που αφορά την αλληλέγγυα και εις ολόκληρον ευθύνη πρώην διαχειριστή εταιρίας για τον ΦΠΑ που οφείλεται από την τελευταία στηρίζεται στην απόφαση που εκδόθηκε προηγουμένως στο πλαίσιο της διαδικασίας προσδιορισμού του φόρου, στην οποία συμμετείχε μόνο η εταιρία. Επομένως, η απόφαση αυτή μπορεί να θεωρηθεί ότι δεσμεύει τα όργανα που διεξάγουν τη διαδικασία σε σχέση με τους πρώην διαχειριστές της εταιρίας. Και τούτο διότι ούτε στις διατάξεις του Ordynacja podatkowa (φορολογικού κώδικα), ούτε στην εθνική πρακτική προβλέπεται η δυνατότητα των πρώην διαχειριστών να αμφισβητήσουν το ύψος της φορολογικής οφειλής της υποκείμενης στον φόρο εταιρίας στο πλαίσιο της διακριτής (μεταγενέστερης) διαδικασίας για τον προσδιορισμό της αλληλέγγυας και εις ολόκληρον ευθύνης τους ως τρίτων προσώπων. Στη διακριτή αυτή διαδικασία διαγιγνώσκεται απλώς εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις της κατά τα ανωτέρω ευθύνης των διαχειριστών για τις φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρίας, όπως αυτές έχουν ήδη καθοριστεί με απόφαση των φορολογικών αρχών. Περαιτέρω, η υιοθέτηση της άποψης ότι οι πρώην διαχειριστές δεν δύνανται να συμμετάσχουν ως ενδιαφερόμενοι στη διαδικασία προσδιορισμού της φορολογικής οφειλής της εταιρίας τούς στερεί και το δικαίωμα κίνησης εκτάκτων διαδικασιών (π.χ. άσκησης αίτησης επανάληψης της διαδικασίας ή αίτησης ακύρωσης της εκδοθείσας απόφασης).

- 3 Σημαντικό ρόλο στη διαμόρφωση της ως άνω εθνικής πρακτικής κατά την εφαρμογή του άρθρου 133 § 1 του Ordynacja podatkowa (φορολογικού κώδικα) διαδραμάτισαν αφενός μια απόφαση του Trybunał Konstytucyjny (Συνταγματικού Δικαστηρίου, Πολωνία), στην οποία κρίθηκε ότι η εν λόγω διάταξη δεν αντίκειται στο πολωνικό Σύνταγμα, αφετέρου η σύμφωνη προς την απόφαση αυτή νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, η οποία, πάντως, προϋπήρχε της έκδοσής της (π.χ. αποφάσεις που έκριναν ότι οι διαχειριστές εταιριών περιορισμένης ευθύνης δεν συμμετέχουν, ως μη έχοντες την ιδιότητα του ενδιαφερόμενου, σε διαδικασίες για τον προσδιορισμό των φορολογικών οφειλών των εταιριών αυτών, συμπεριλαμβανομένων των οφειλών ΦΠΑ).
- 4 Σύμφωνα με το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ. Τέτοια περίπτωση συνιστά η ρύθμιση του πολωνικού δικαίου περί ευθύνης τρίτων προσώπων για τις φορολογικές υποχρεώσεις των εταιριών, η βρίσκει εφαρμογή και στο πεδίο του ΦΠΑ.
- 5 Ο μηχανισμός της αλληλέγγυας και εις ολόκληρον ευθύνης των πρώην διαχειριστών εταιριών για τις φορολογικές υποχρεώσεις των τελευταίων συμβάλλει στη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και στην αποφυγή της απάτης κατά την έννοια του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ, συμφώνως και προς την υποχρέωση που θεσπίζει το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Η παραπάνω παραδοχή δεν αναιρείται από το γεγονός ότι τα πρόσωπα, τα οποία ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον σύμφωνα με τον προαναφερθέντα μηχανισμό, δεν υπόκεινται τα ίδια στον ΦΠΑ. Η ουσία, ωστόσο, της υπό κρίση διαφοράς, συνίσταται στις διαδικαστικές εγγυήσεις που θα πρέπει να αναγνωρισθούν στα ανωτέρω πρόσωπα σε σχέση με την ενδεχόμενη υποχρέωσή τους να καταβάλουν

από την προσωπική τους περιουσία τον ΦΠΑ που οφείλει πρωτογενώς η εταιρία. Συναφώς, το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά τα μέσα επίτευξης των σκοπών της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και της αποφυγής της φορολογικής απάτης.

- 6 Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 205 της οδηγίας ΦΠΑ, στις περιπτώσεις που προβλέπονται στα άρθρα 193 έως 200 και 202 έως 204 της ίδιας οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο του φόρου είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ. Στο δε άρθρο 193 της οδηγίας ΦΠΑ, όπου θεσπίζεται η βασική αρχή ότι ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή φορολογητέα παροχή υπηρεσιών, προβλέπεται συγχρόνως ότι ο φόρος μπορεί ή πρέπει να οφείλεται από άλλα πρόσωπα σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199β και 202 της οδηγίας. Από το πλέγμα των άρθρων 193 έως 205 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι το άρθρο 205 της εν λόγω οδηγίας ανήκει σε μια ομάδα διατάξεων, οι οποίες έχουν ως σκοπό τον προσδιορισμό του υπόχρεου για την καταβολή του ΦΠΑ σε συνάρτηση με διάφορες καταστάσεις. Κατ' αυτόν τον τρόπο, οι ως άνω διατάξεις αποσκοπούν να εξασφαλίσουν ότι το Δημόσιο Ταμείο θα μπορεί να εισπράττει αποτελεσματικά τον ΦΠΑ από τα πλέον κατάλληλα, αναλόγως της κατάστασης, πρόσωπα.
- 7 Στην απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» (C-1/21, EU:C:2022:788), το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ και η αρχή της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει μηχανισμό αλληλέγγυας ευθύνης για τις οφειλές ΦΠΑ νομικού προσώπου υπό τις ακόλουθες, μεταξύ άλλων, περιστάσεις:
- το πρόσωπο που καθίσταται αλληλεγγύως υπεύθυνο είναι διαχειριστής του νομικού προσώπου ή μέλος διοικητικού οργάνου του νομικού προσώπου,
 - αυτή η αλληλέγγυα ευθύνη στοιχειοθετείται μόνον επικουρικώς, εφόσον αποδεικνύεται αδύνατη η είσπραξη από το νομικό πρόσωπο των οφειλομένων ποσών του ΦΠΑ.
- 8 Στην ίδια απόφαση, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ και η αρχή της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει μηχανισμό αλληλέγγυας ευθύνης, ο οποίος καλύπτει και τους τόκους υπερημερίας που οφείλει το νομικό πρόσωπο λόγω μη καταβολής του ΦΠΑ εντός των επιτακτικών προθεσμιών που τάσσουν οι διατάξεις της οδηγίας εξαιτίας των πράξεων που διενήργησε κακόπιστα το πρόσωπο που ορίστηκε ως αλληλεγγύως υπεύθυνο.
- 9 Εφαρμοζόμενη σε πραγματικά περιστατικά όπως αυτά της υπό κρίση υπόθεσης, η ανωτέρω ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ συνεπάγεται ότι, στις περιπτώσεις όπου οι φορολογικές αρχές διεξάγουν ελέγχους σε εταιρίες στο πλαίσιο διαδικασιών για τον προσδιορισμό της ύπαρξης και του ύψους τυχόν οφειλόμενων ποσών ΦΠΑ, οι

διαχειριστές (ή και οι πρώην διαχειριστές) των ελεγχόμενων εταιριών θα πρέπει να συμμετέχουν ως ενδιαφερόμενοι στις εν λόγω διαδικασίες. Η μη συμμετοχή τους ενδέχεται να έχει ως αποτέλεσμα οι φορολογικές αρχές να καταλήξουν σε ανακριβείς διαπιστώσεις, των οποίων η αποκατάσταση θα είναι αδύνατη στο επόμενο στάδιο της διαδικασίας.

- 10 Στο δίκαιο της Ένωσης, το δικαίωμα ιδιοκτησίας προστατεύεται ιδίως από το άρθρο 17 του Χάρτη. Η στέρηση της ιδιοκτησίας (στέρηση της περιουσίας) μέσω της επιβολής δημοσίων βαρών και φόρων μπορεί να επέλθει μόνο υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον νόμο. Δεδομένης της έκτασης της νομικής προστασίας της ιδιοκτησίας (περιουσίας) στο δίκαιο της Ένωσης και στο διεθνές δίκαιο, θα πρέπει το ζήτημα της στέρησής της να εξετάζεται υπό το πρίσμα των μέσων προστασίας που απορρέουν από το άρθρο 13 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την Προστασία των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών (στο εξής: ΕΣΔΑ), το οποίο ορίζει ότι κάθε πρόσωπο, του οποίου τα δικαιώματα και οι ελευθερίες που αναγνωρίζονται στη Σύμβαση παραβιάστηκαν, έχει δικαίωμα πραγματικής προσφυγής ενώπιον εθνικής αρχής, ακόμη και αν η παραβίαση διαπράχθηκε από πρόσωπα που ενεργούσαν κατά την εκτέλεση των δημοσίων καθηκόντων τους.
- 11 Με τη σειρά του, το άρθρο 41 του Χάρτη κατοχυρώνει το δικαίωμα χρηστής διοίκησης, το οποίο αποτελεί έκφανση γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης (απόφαση της 8ης Μαΐου 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, σκέψη 49). Το δικαίωμα αυτό εμφανίζεται στην πράξη ιδίως υπό τη μορφή του ειδικότερου δικαιώματος ακροάσεως, το οποίο δεν θα πρέπει να προσεγγίζεται απλώς τυπικά, αλλά θα πρέπει να διασφαλίζεται ότι οι φορολογικές αρχές αντιμετωπίζουν το πρόσωπο που ασκεί το δικαίωμα αυτό με σεβασμό των συμφερόντων του.
- 12 Συν τοις άλλους, θα πρέπει να σημειωθεί ότι η αρχή της αποτελεσματικής ένδικης προστασίας αποτελεί γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης απορρέουσα από τις κοινές συνταγματικές παραδόσεις των κρατών μελών, πράγμα που έχει καθιερωθεί με τα άρθρα 6 και 13 της ΕΣΔΑ και που έχει επιβεβαιωθεί με το άρθρο 47 του Χάρτη [απόφαση της 13ης Μαρτίου 2007, Unibet (London) Ltd και Unibet (International) Ltd κατά Justitiekanslern, C-432/05, EU:C:2007:163]. Η έννοια της αποτελεσματικής έννομης προστασίας είναι ευρύτερη από εκείνη της αποτελεσματικής ένδικης προστασίας, δεδομένου ότι στην πρώτη εμπεριέχεται και η προστασία κατά τις διαδικασίες ενώπιον των διοικητικών αρχών, ενώ η δεύτερη περιλαμβάνει μόνο την προστασία που παρέχεται από τα δικαστήρια. Το άρθρο 47 του Χάρτη κατοχυρώνει, μεταξύ άλλων, το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής, το οποίο περιλαμβάνει το δικαίωμα του προσώπου να δικασθεί η υπόθεσή του από ανεξάρτητο και αμερόληπτο δικαστήριο, που έχει προηγουμένως συσταθεί νομίμως. Το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου έχει επισημάνει επανειλημμένα ότι το άρθρο 13 της ΕΣΔΑ απαιτεί από τις εθνικές έννομες τάξεις να παρέχουν αποτελεσματικά ένδικα μέσα (ένδικες προσφυγές). Εθνικό ένδικο μέσο το οποίο θεσπίζεται στο πλαίσιο της διαδικαστικής αυτονομίας των κρατών μελών δεν μπορεί να καθιστά πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η

έννομη τάξη της Ένωσης (βλ. αποφάσεις: της 15ης Απριλίου 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, σκέψη 17 και της 17ης Νοεμβρίου 1998, Aprile, C-228/96 και C-228/96, EU:C:1998:544, σκέψη 18).

- 13 Το δικαίωμα άμυνας αναγνωρίζεται ως γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης, η οποία εγγυάται τη δυνατότητα του ενδιαφερομένου να υποστηρίξει αποτελεσματικά τη θέση του πριν από την έκδοση απόφασης που θα μπορούσε να έχει δυσμενείς επιπτώσεις στα συμφέροντά του. Ταυτόχρονα, στο πλαίσιο της αρχής της καλόπιστης συνεργασίας, όπως αυτή κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, απόκειται στα εθνικά δικαστήρια να διασφαλίζουν την δικαστική προστασία των δικαιωμάτων που οι ιδιώτες αντλούν από το δίκαιο της Ένωσης, ενώ το άρθρο 19, παράγραφος 1, ΣΕΕ επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να προβλέπουν τα ένδικο βοηθήματα τα οποία είναι αναγκαία για να διασφαλίζεται αποτελεσματική δικαστική προστασία στους τομείς που διέπονται από το δίκαιο της Ένωσης (βλ. αποφάσεις: της 8ης Νοεμβρίου 2016, Lesoochránárske zoskupenie VLK, C-243/15, EU:C:2016:838, σκέψη 50 και της 9ης Φεβρουαρίου 2017, M, C-560/14, EU:C:2017:101, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Η αρχή της αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας των δικαιωμάτων που αντλούν οι ιδιώτες από το δίκαιο της Ένωσης συνίσταται από διάφορα στοιχεία, στα οποία καταλέγονται ιδίως τα δικαιώματα άμυνας, η αρχή της ισότητας των όπλων, το δικαίωμα προσβάσεως σε δικαστήρια, καθώς και το δικαίωμα ακρόασεως, άμυνας και εκπροσωπήσεως (απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2012, Otis κ.λπ., C-99/11, EU:C:2012:684, σκέψη 48). Το δικαίωμα ακρόασης σε κάθε διαδικασία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των δικαιωμάτων άμυνας, εγγυάται δε σε όλους τη δυνατότητα να καθιστούν γνωστή, λυσιτελώς και ουσιαστικώς, την άποψή τους κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας και πριν την έκδοση οποιασδήποτε απόφασης που θα μπορούσε να επηρεάσει δυσμενώς τα συμφέροντά τους (αποφάσεις: της 11ης Δεκεμβρίου 2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, σκέψεις 34 και 36 και της 9ης Φεβρουαρίου 2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, σκέψεις 25 και 31). Τα θεμελιώδη δικαιώματα, όπως ο σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας (στα οποία περιλαμβάνεται το δικαίωμα ακρόασεως), δεν είναι απόλυτα προνόμια, αλλά μπορούν να περιέχουν περιορισμούς, υπό την προϋπόθεση ότι οι περιορισμοί αυτοί πράγματι ανταποκρίνονται σε σκοπούς γενικού συμφέροντος που επιδιώκει το επίμαχο μέτρο και δεν συνιστούν, με γνώμονα τον επιδιωκόμενο σκοπό, υπέρμετρη και μη ανεκτή επέμβαση που θα έθιγε την ίδια την ουσία των δικαιωμάτων που διασφαλίζονται κατ' αυτόν τον τρόπο (πρβλ. αποφάσεις: της 10ης Σεπτεμβρίου 2013, G. και R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, σκέψη 33, της 11ης Δεκεμβρίου 2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, σκέψη 43 και της 7ης Ιουλίου 2016, Lebek, C-70/15, EU:C:2016:524, σκέψη 37). Εντούτοις, η ύπαρξη προσβολής των δικαιωμάτων άμυνας και του δικαιώματος επί αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας πρέπει να εκτιμάται σε συνάρτηση με τις ειδικές περιστάσεις κάθε συγκεκριμένης υποθέσεως, δηλαδή, μεταξύ άλλων, με τη φύση της οικείας πράξεως, το πλαίσιο εντός του οποίου αυτή εκδόθηκε, καθώς και το σύνολο των κανόνων δικαίου που διέπουν το σχετικό θέμα (πρβλ. αποφάσεις: της 18ης Ιουλίου 2013, Επιτροπή κ.λπ. κατά Kadi, C-584/10 P, C-

593/10 P και C-595/10 P, EU:C:2013:518, σκέψη 102 και της 9ης Φεβρουαρίου 2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, σκέψη 33).

- 14 Το δικαίωμα πρόσβασης στο αποδεικτικό υλικό καταλαμβάνει τόσο τα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία συλλέγονται από τις διοικητικές αρχές στο πλαίσιο της κύριας διοικητικής διαδικασίας, όσο και εκείνα τα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία συλλέγονται σε συναφείς διαδικασίες, ποινικές ή διοικητικές, εφόσον η αρμόδια διοικητική αρχή προτίθεται να στηρίξει την απόφασή της σε αποδεικτικά στοιχεία που συγκεντρώθηκαν στο πλαίσιο των διαδικασιών αυτών. Ο αποδέκτης μιας τέτοιας απόφασης θα πρέπει να έχει τη δυνατότητα να τοποθετηθεί επί των παραπάνω αποδεικτικών στοιχείων πριν από την έκδοσή της. Η παροχή πρόσβασης στα αποδεικτικά αυτά στοιχεία μετά την έκδοση της απόφασης, ήτοι στο στάδιο της ένδικης διαδικασίας, δεν αποκαθιστά την προηγηθείσα προσβολή του δικαιώματος άμυνας (βλ. απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary Kft. κατά Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψεις 52 και 57). Το δικαίωμα στην πλήρη γνώση του αποδεικτικού υλικού συνδέεται, στη νομολογία του Δικαστηρίου, με την αρχή της «ισότητας των όπλων». Αποτελώντας αναπόσπαστο μέρος της αρχής της αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας, η ειδικότερη αυτή αρχή απορρέει από το δικαίωμα σε δίκαιη δίκη και εγγυάται στους διαδίκους ίση μεταχείριση από το δικαστήριο. Αντίθετα, ο περιορισμός του δικαιώματος του θιγόμενου προσώπου να λάβει πλήρη γνώση του αποδεικτικού υλικού ενδέχεται να δικαιολογείται από την ανάγκη προστασίας των έννομων συμφερόντων άλλων συμμετεχόντων στη διαδικασία ή τυχόν απόρρητων πληροφοριών. Ωστόσο, σε μια τέτοια περίπτωση, προκειμένου να διασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα της ασκηθείσας ένδικης προσφυγής, θα πρέπει όλα τα απαιτούμενα αποδεικτικά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των εμπιστευτικών πληροφοριών και των επιχειρηματικών απορρήτων, να τεθούν στη διάθεση του δικάζοντος δικαστηρίου, ώστε το τελευταίο να αποφανθεί μετά λόγου γνώσεως εάν τα στοιχεία αυτά μπορούν να τεθούν υπόψην του θιγόμενου προσώπου, αφότου σταθμίσει όλες τις πραγματικές και νομικές περιστάσεις της υπόθεσης (βλ. απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2021, UAB «Klaipėdos regiono atliekų tvarkymo centras» κατά UAB «Ecoservice Klaipėda» κ.λπ., C-927/19, EU:C:2021:700, σκέψεις 129 και 135).
- 15 Ακόμη, τα διαδικαστικά δικαιώματα των ιδιωτών θα πρέπει να διαμορφώνονται λαμβανομένης υπόψη της αρχής της αναλογικότητας, η οποία απαιτεί να είναι τα προβλεπόμενα από διάταξη του δικαίου της Ένωσης μέσα πρόσφορα για την υλοποίηση του επιδιωκόμενου από το εκάστοτε νομοθέτημα σκοπού και να μην υπερβαίνουν το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (απόφαση της 8ης Ιουνίου 2010, Vodafone κ.λπ., C-58/08, EU:C:2010:321, σκέψη 51). Η αρχή της αναλογικότητας επιβάλλει την εξισορρόπηση ανταγωνιστικών συμφερόντων καθώς και την εύρεση ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των απαιτήσεων του γενικού κοινωνικού συμφέροντος και, αφετέρου, των απαιτήσεων προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων του ατόμου (βλ. απόφαση του ΕΔΔΑ της 26ης Απριλίου 1991, Ezelin κ. Γαλλίας, 11800/85, § 52). Επιπλέον, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, τα κράτη μέλη οφείλουν να χρησιμοποιούν μέσα τα

οποία καθιστούν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει το εσωτερικό δίκαιο, πλην όμως θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές που θέτει η επίμαχη νομοθεσία της Ένωσης (βλ. αποφάσεις: της 18ης Δεκεμβρίου 1997, *Molenheide* κ.λπ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, EU:C:1997:623, σκέψη 46 και της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, *Teleos* κ.λπ., C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 52). Επομένως, μολονότι είναι θεμιτό να σκοπούν τα θεσπιζόμενα από τα κράτη μέλη μέτρα στην αποτελεσματικότερη δυνατή διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου Ταμείου, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρου (βλ. την ανωτέρω απόφαση *Molenheide* κ.λπ., σκέψη 47, καθώς και τις αποφάσεις: της 11ης Μαΐου 2006, *Federation of Technological Industries* κ.λπ., C-384/04, EU:C:2006:309, σκέψη 30, και της 21ης Φεβρουαρίου 2008, *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG* κατά *Finanzamt Malchin*, C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψεις 18 και 19). Η αρχή της αναλογικότητας απαιτεί, όταν υφίσταται δυνατότητα επιλογής μεταξύ περισσοτέρων καταλλήλων μέτρων, να επιλέγεται το λιγότερο καταναγκαστικό από αυτά, ενώ τα μειονεκτήματα που προκαλούνται δεν πρέπει να είναι υπέρμετρα σε σχέση με τους επιδιωκόμενους σκοπούς, όπως είναι η διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2001, *Jippes* κ.λπ., C-189/01, EU:C:2001:420, σκέψη 81).

- 16 Από τα παραπάνω θα πρέπει να συναχθεί ότι ο στηριζόμενος στην εθνική νομοθεσία και πρακτική αποκλεισμός του δικαιώματος της προσφεύγουσας να συμμετάσχει ενεργά σε φορολογική διαδικασία για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ, τον οποίο οφείλει (υποκείμενη στον φόρο) εταιρία, και για την καταβολή του οποίου η προσφεύγουσα μπορεί να θεωρηθεί αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνη με την προσωπική της περιουσία, εγείρει εύλογες αμφιβολίες. Οι αμφιβολίες αυτές δημιουργούνται κυρίως από την άποψη της μη τήρησης των αρχών που απορρέουν από το άρθρο 2 ΣΕΕ, ιδίως δε της αρχής του κράτους δικαίου και του σεβασμού των θεμελιωδών δικαιωμάτων (άρθρο 17 του Χάρτη). Ιδιώτης, ο οποίος στερείται το δικαίωμα συμμετοχής σε διαδικασία που θίγει, εν τέλει, την περιουσία του, στερείται στην πράξη το δικαίωμα αυτοδιάθεσης ως προς την περιουσία αυτή, με αποτέλεσμα η εκάστοτε φορολογική αρχή να αποφασίζει κατ' απόλυτη κρίση για την τύχη της περιουσιακής του σφαίρας. Περαιτέρω αμφιβολίες γεννώνται από τη σκοπιά της μη αναγνώρισης στους πρώην διαχειριστές (υποκείμενων στον ΦΠΑ) εταιριών αποτελεσματικού και πρόσφορου ενδίκου μέσου για την αμφισβήτηση της ύπαρξης και του ύψους των οφειλών ΦΠΑ των εν λόγω εταιριών (λόγω μη συνδρομής στο πρόσωπό τους της ιδιότητας του ενδιαφερομένου στη διαδικασία για τον προσδιορισμό της ύπαρξης και του ύψους της φορολογικής οφειλής). Και τούτο διότι, κατ' αποτέλεσμα, τα πρόσωπα αυτά στερούνται το δικαίωμά τους σε δίκαιη δίκη σε ατομικές τους υποθέσεις, δεδομένου ότι το ποσό και η βάση της φορολογικής υποχρέωσης της εταιρίας, όπως αυτά καθορίστηκαν με οριστική απόφαση των φορολογικών αρχών εκδοθείσα χωρίς τη συμμετοχή τους, καθίστανται στη συνέχεια περιεχόμενο της ατομικής τους ευθύνης, εντούτοις τα ίδια δεν διαθέτουν πρόσφορο και αποτελεσματικό ένδικο μέσο για να αμφισβητήσουν τις διαπιστώσεις των φορολογικών αρχών σε σχέση με ύπαρξη και το ύψος των

οφειλόμενων από την εταιρία ποσών ΦΠΑ. Το άρθρο 116 του Ordynacja podatkowa (φορολογικού κώδικα) προβλέπει ορισμένες περιπτώσεις απαλλαγής από την αλληλέγγυα και εις ολόκληρον ευθύνη για τις φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρίας, δίχως όμως να επιτρέπει την αμφισβήτηση της ύπαρξης ή του ύψους τους. Κατά συνέπεια, δεν παρέχει στα θιγόμενα πρόσωπα τη δυνατότητα να υπερασπιστούν τις ατομικές τους υποθέσεις. Επιπροσθέτως, η εθνική νομοθεσία και πρακτική τίθενται εν αμφιβόλω καθότι δεν εξασφαλίζουν στους πρώην διαχειριστές (υποκειμένων στον ΦΠΑ) εταιριών το δικαίωμα να υπερασπιστούν τα ιδιοκτησιακά τους δικαιώματα. Οι αποφάσεις που εκδίδονται επί των διεξαγόμενων χωρίς τη συμμετοχή τους διαδικασιών προσδιορισμού του φόρου επενεργούν άμεσα και ευθέως στη σφαίρα των σχετικών δικαιωμάτων, και δη στην παρουσία τους. Αμφιβολίες εγείρονται, ακόμη, και όσον αφορά την προστασία του δικαιώματος χρηστής διοίκησης των πρώην διαχειριστών (υποκειμένων στον ΦΠΑ) εταιριών, με το οποίο συνδέεται το δικαίωμα της προσφεύγουσας να ασκήσει ένδικη προσφυγή με αντικείμενο την ουσία της φορολογικής υπόθεσης. Η μη συνδρομή της ιδιότητας του ενδιαφερομένου στη φορολογική διαδικασία αποκλείει τη δυνατότητα μεταγενέστερης προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων κατά της απόφασης που προσδιορίζει τον οφειλόμενο από την εταιρία ΦΠΑ. Τούτο θέτει ερωτήματα και ως προς τη διασφάλιση του δικαιώματος άμυνας της προσφεύγουσας. Ως «άμυνα» θα πρέπει να νοηθεί εδώ το δικαίωμα αμφισβήτησης της ύπαρξης και του ύψους της υποχρέωσης που βαρύνει την προσφεύγουσα. Επιπλέον, η προσφεύγουσα δεν έχει τη δυνατότητα παρακολούθησης και πρόσβασης στα αποδεικτικά στοιχεία που συλλέγει ανά πάσα στιγμή η φορολογική αρχή. Στερείται, δε, κατά το στάδιο αυτό, και τα δικαιώματα προσκόμισης αποδείξεων με δική της πρωτοβουλία και συμμετοχής, φερ' ειπείν, στη διαδικασία εξέτασης μαρτύρων. Κατά συνέπεια, είναι αμφίβολο αν μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται, υπό τις συνθήκες αυτές, «ασότητα των όπλων» μεταξύ της προσφεύγουσας και των φορολογικών αρχών. Συγχρόνως, δεν είναι διόλου προφανές ότι τηρείται η αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση υπάρχει ανάγκη εξισορρόπησης του δημόσιου συμφέροντος (το οποίο αναμφισβήτητα υφίσταται στις διαδικασίες που κατατείνουν στον προσδιορισμό του οφειλόμενου από μια εταιρία ΦΠΑ) με το συμφέρον του ιδιώτη, ο οποίος ενδέχεται τελικά να θεωρηθεί ότι ευθύνεται για τις υποχρεώσεις της εταιρίας με την προσωπική του παρουσία. Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί, επομένως, αμφιβολίες κατά πόσο είναι συμβατό με την αρχή της αναλογικότητας το διαδικαστικό καθεστώς του τρίτου, ο οποίος μολονότι μπορεί να ευθύνεται αλληλέγγυα και εις ολόκληρον για τις φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρίας, δεν έχει τη δυνατότητα να αμφισβητήσει αποτελεσματικά το ύψος των υποχρεώσεων αυτών. Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί, προσθέτως, σοβαρές επιφυλάξεις για το γεγονός ότι οι πρώην διαχειριστές (υποκειμένων στον ΦΠΑ) εταιριών στερούνται το δικαίωμα ακρόασης, δεδομένου ότι τα επιχειρήματά τους μένουν ανεξέταστα.

- 17 Αξίζει, επίσης, να παρατεθεί στο σημείο αυτό η θέση που έλαβε το Δικαστήριο στην προαναφερθείσα απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019 επί της υπόθεσης C-189/18, σύμφωνα με την οποία η οδηγία ΦΠΑ, η αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας και το άρθρο 47 του Χάρτη πρέπει να ερμηνευθούν υπό την

έννοια ότι δεν αντιτίθενται, καταρχήν, σε ρύθμιση ή σε πρακτική κράτους μέλους βάσει της οποίας, κατά την επαλήθευση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ που ασκείται από υποκείμενο στον φόρο, η φορολογική αρχή δεσμεύεται από τις πραγματικές διαπιστώσεις και τους νομικούς χαρακτηρισμούς στους οποίους η ίδια έχει ήδη προβεί στο πλαίσιο συναφών διοικητικών διαδικασιών διεξαχθεισών κατά των προμηθευτών αυτού του υποκειμένου στον φόρο, επί των οποίων στηρίζονται αποφάσεις οι οποίες έχουν καταστεί απρόσβλητες και με τις οποίες διαπιστώνεται ότι οι προμηθευτές αυτοί τέλεσαν απάτη σχετική με τον ΦΠΑ, υπό την επιφύλαξη, πρώτον, ότι η εν λόγω ρύθμιση ή πρακτική δεν απαλλάσσει τη φορολογική αρχή από την υποχρέωση να γνωστοποιήσει στον υποκείμενο στον φόρο τα αποδεικτικά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των προερχόμενων από τις συναφείς διοικητικές διαδικασίες, βάσει των οποίων προτίθεται να λάβει απόφαση και ότι ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο δεν στερείται το δικαίωμά του να αμφισβητήσει λυσιτελώς, κατά τη διάρκεια της διαδικασίας που τον αφορά, αυτές τις πραγματικές διαπιστώσεις και νομικούς χαρακτηρισμούς, δεύτερον, ότι ο εν λόγω υποκείμενος μπορεί να έχει πρόσβαση κατά τη διαδικασία αυτή στο σύνολο των στοιχείων που συνελέγησαν στο πλαίσιο των ως άνω συναφών διοικητικών διαδικασιών ή οιασδήποτε άλλης διαδικασίας, επί των οποίων η εν λόγω αρχή προτίθεται να στηρίξει την απόφασή της και τα οποία μπορεί να είναι χρήσιμα για την άσκηση των δικαιωμάτων άμυνας, εκτός εάν σκοποί γενικού συμφέροντος δικαιολογούν τον περιορισμό της πρόσβασης αυτής, και, τρίτον, ότι δικαστήριο επιληφθέν προσφυγής κατά της εν λόγω απόφασης μπορεί να εξακριβώσει τη νομιμότητα της λήψης και της χρήσης των στοιχείων αυτών καθώς και των διαπιστώσεων που περιλαμβάνονται στις εκδοθείσες έναντι των εν λόγω προμηθευτών διοικητικές αποφάσεις, οι οποίες είναι καθοριστικής σημασίας για την έκβαση της προσφυγής.

- 18 Επομένως, δεδομένου ότι παρίσταται αναγκαίο ιδιώτης να λάβει γνώση αποδεικτικών στοιχείων που συνελέγησαν στο πλαίσιο άλλων διαδικασιών (υπό τις περιστάσεις που περιγράφονται στην ως άνω απόφαση του Δικαστηρίου), θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, η αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας και το 47 του Χάρτη δεν αντιτίθενται στο να αναγνωριστεί σε πρώην διαχειριστή εταιρίας, ο οποίος μπορεί να ευθύνεται αλληλέγγυα και εις ολόκληρον για τις υποχρεώσεις αυτής, η δυνατότητα συμμετοχής του ως ενδιαφερομένου σε διαδικασία προσδιορισμού των φορολογικών οφειλών της εταιρίας (σε σχέση με την περίοδο κατά την οποία υπήρξε διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπός της), και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα να λαμβάνει γνώση των στοιχείων στα οποία θα βασιστεί η φορολογική αρχή προκειμένου να προσδιορίσει τη φορολογική υποχρέωση που ενδέχεται τελικά να του επιβληθεί.
- 19 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε στην υπόθεση C-278/24, τα οποία δεν αφορούν μεν την προσφεύγουσα στην υπό κρίση υπόθεση, ωστόσο τα ζητήματα που τίθενται εν προκειμένω βρίσκονται σε συνάφεια με την υπόθεση εκείνη.