

Υπόθεση C-278/24 [Genzyński]ⁱ

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης 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 απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:

31 Ιανουαρίου 2024

Προσφεύγων:

P.K.

Καθού:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Προϋποθέσεις αλληλέγγυας ευθύνης μέλους του διοικητικού συμβουλίου νομικού προσώπου για τις οφειλές ΦΠΑ του εν λόγω νομικού προσώπου.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης

Εθνικοί κανόνες που προβλέπουν αλληλέγγυα ευθύνη μέλους του διοικητικού συμβουλίου νομικού προσώπου για οφειλές ΦΠΑ και συναφείς εθνικές πρακτικές που εξετάζονται υπό το πρίσμα της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, της ΣΛΕΕ, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων, των αρχών της ασφάλειας δικαίου, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, της ισότητας ενώπιον του νόμου, της απαγόρευσης των διακρίσεων και του δικαιώματος χρηστής διοίκησης.

Προδικαστικά ερωτήματα

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

«1. Έχουν οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας ([...] στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), συμπεριλαμβανομένων των άρθρων 193, 205, 273 αυτής σε συνδυασμό με το άρθρο 325 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης ([...] στο εξής: ΣΛΕΕ) και το άρθρο 17 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης ([...] στο εξής: Χάρτης), καθώς 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 οφειλές του εν λόγω νομικού προσώπου όσον αφορά τον ΦΠΑ, χωρίς να έχει προηγουμένως διαπιστωθεί αν το εν λόγω μέλος του διοικητικού συμβουλίου ενήργησε κακόπιστα ή αν η συμπεριφορά του μπορούσε να οφείλεται σε δόλο ή αμέλεια;

2. Έχουν οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένων των άρθρων 193, 205, 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 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση ([...] 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 να απαλλαγεί από την αλληλέγγυα ευθύνη που υπέχει μέλος διοικητικού συμβουλίου για τις οφειλές ΦΠΑ νομικού προσώπου το οποίο έχει έναν μόνον πιστωτή, επιβάλλει στο εν λόγω μέλος την υποχρέωση να υποβάλει αίτηση κηρύξεως σε πτώχευση, η οποία στερείται αντικειμένου σύμφωνα τις διατάξεις του εθνικού δικαίου και την εθνική πρακτική περί αφερεγγυότητας και, κατά συνέπεια, συνεπάγεται προσβολή του πυρήνα του δικαιώματος ιδιοκτησίας (άρθρο 17 του Χάρτη);

3. Έχουν οι διατάξεις των άρθρων 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 απαγορεύσεως των διακρίσεων (άρθρα 20 και 21 του Χάρτη), την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση [η οποία μνημονεύεται στη σκέψη 1] η οποία επιτρέπει τη μη ίση μεταχείριση των μελών του διοικητικού συμβουλίου νομικών προσώπων, υπό την έννοια ότι μέλος του διοικητικού συμβουλίου νομικού προσώπου το οποίο έχει περισσότερους του ενός πιστωτές, δύναται να απαλλαγεί από την ευθύνη για τις οφειλές της εταιρίας υποβάλλοντας αίτηση κηρύξεως σε πτώχευση, ενώ μέλος του διοικητικού συμβουλίου νομικού προσώπου το οποίο έχει έναν μόνον πιστωτή δεν έχει τη δυνατότητα να υποβάλει λυσιτελώς την εν λόγω αίτηση, γεγονός που κατ' ουσίαν του στερεί τη δυνατότητα να απαλλαγεί από την αλληλέγγυα ευθύνη που υπέχει για τις οφειλές του νομικού προσώπου όσον αφορά τον ΦΠΑ καθώς και το δικαίωμά του σε πραγματική προσφυγή (άρθρο 47 του Χάρτη);»

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρα 2 και 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ·

Άρθρο 352, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ·

Άρθρο 17, παράγραφος 1, άρθρο 20, άρθρο 21, παράγραφος 1, άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων·

Άρθρο 193, άρθρο 205, άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Άρθρο 103, παράγραφος 1, του ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (νόμου της 11ης Μαρτίου 2004 περί του φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών) (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ)·

Άρθρα 26, 91, 107, 108 και 116 του ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (νόμου της 29ης Αυγούστου 1997 – Φορολογικός κώδικας) (στο εξής: φορολογικός κώδικας)·

Άρθρα 1, 2, 10, 11, 20, 21, 22 και 29 του ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (νόμου, της 28ης Φεβρουαρίου 2003 περί αφερεγγυότητας) (στο εξής: νόμος περί αφερεγγυότητας)·

Άρθρο 130 του ustawa z dnia 17 listopada 1964 Kodeks postępowania cywilnego (νόμου της 17ης Νοεμβρίου 1964 περί κώδικα πολιτικής δικονομίας) (στο εξής: κώδικας πολιτικής δικονομίας)·

Άρθρο 299 του ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (νόμου της 15ης Σεπτεμβρίου 2000 περί του κώδικα εμπορικών εταιριών) (στο εξής: κώδικας εμπορικών εταιριών)

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Με απόφαση της 15ης Ιουνίου 2022, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή έκρινε ότι ο P.K. (στο εξής: προσφεύγων) ήταν αλληλεγγύως υπεύθυνος για τις φορολογικές οφειλές της E. Sp. z o.o. (στο εξής: εταιρία) όσον αφορά τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για τους μήνες Μάιο, Ιούνιο, Ιούλιο και Αύγουστο του 2017 και τους τόκους υπερημερίας συνολικού ποσού 1 306 639,70 PLN βάσει, ιδίως, του άρθρου 107, παράγραφοι 1 και 2, σημείο 2, και του άρθρου 108, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 116, του φορολογικού κώδικα. Από το σκεπτικό της αποφάσεως της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής προκύπτει ότι τον Ιανουάριο του 2014 ο προσφεύγων διορίστηκε πρόεδρος του διοικητικού συμβουλίου της εταιρίας. Τον Σεπτέμβριο του 2017, ο προσφεύγων παραιτήθηκε από την ως άνω θέση. Επισημαίνεται ότι, για τις προαναφερθείσες μηνιαίες περιόδους, η εταιρία είχε υποβάλει δηλώσεις ΦΠΑ στις οποίες ανέγραφε τα καταβλητέα ποσά ΦΠΑ. Εν συνέχεια, υπέβαλε διορθωτικές δηλώσεις όσον αφορά

τους μήνες Ιούνιο, Ιούλιο και Αύγουστο του 2017. Λόγω της μη τακτοποίησης των οικείων εκκρεμοτήτων εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, οι ως άνω φορολογικές οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες. Η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή, αφού πρώτα προέβη σε οχλήσεις, εν συνεχεία εξέδωσε επιταγές εκτέλεσης. Επίσης πραγματοποιήθηκαν ορισμένες πράξεις εκτέλεσης, αλλά τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας δεν επαρκούσαν για την εξόφληση του συνόλου των ληξιπρόθεσμων φορολογικών οφειλών. Ως εκ τούτου, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή, υπό την ιδιότητά της ως αρχής εκτέλεσης, ματαίωσε την εκτελεστική διαδικασία κατά της εταιρίας καθώς είχε αποβεί άκαρπη. Από το σύνολο των αποδεικτικών στοιχείων προέκυψε ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις για τη στοιχειοθέτηση της ευθύνης μέλους του διοικητικού συμβουλίου για τις ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές της εταιρίας, δεδομένου ότι ο προσφεύγων ήταν μέλος του διοικητικού συμβουλίου κατά τον χρόνο γενέσεως των ληξιπρόθεσμων οφειλών, η δε αναγκαστική εκτέλεση της περιουσίας της εταιρίας είχε αποβεί άκαρπη (θετικές προϋποθέσεις). Διαπιστώθηκε επίσης ότι η εταιρία είχε παύσει μόνιμα να καταβάλλει τις οφειλές της προς τις φορολογικές αρχές από τις 25 Ιουνίου 2017 (νόμιμη προθεσμία καταβολής του ΦΠΑ για τον μήνα Μάιο του 2017). Ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι είχε υποβάλει εμπροθέσμως αίτηση κηρύξεως σε πτώχευση, ούτε ότι είχε κινηθεί διαδικασία αναδιαρθρώσεως, ούτε ότι είχε εγκριθεί πτωχευτικός συμβιβασμός στο πλαίσιο συναφούς διαδικασίας εγκρίσεως, ούτε ότι η μη υποβολή της αιτήσεως κηρύξεως σε πτώχευση δεν οφειλόταν σε δική του υπαιτιότητα. Επίσης, δεν προσδιόρισε περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας, η αναγκαστική εκτέλεση των οποίων θα επέτρεπε την εξόφληση των φορολογικών οφειλών της εταιρίας σε σημαντικό βαθμό. Από το σκεπτικό της προαναφερθείσας αποφάσεως προκύπτει ότι, με έγγραφο της 11ης Απριλίου 2022, ο προσφεύγων ζήτησε, μεταξύ άλλων, να συμπληρωθούν τα αποδεικτικά στοιχεία με τη λήψη στοιχείων από τους φακέλους όλων των διαδικασιών που διεξήχθησαν κατά της εταιρίας από την πρωτοβάθμια φορολογική αρχή, κατά την περίοδο από το 2016 έως το τέλος του 2017, προκειμένου να εξακριβωθεί σε ποιες διαδικασίες, σε ποιον χρόνο και σε ποια έκταση εκδόθηκαν αποφάσεις για τη σύσταση ασφάλειας επί περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας ή ελήφθη οποιοδήποτε άλλο διαδικαστικό μέτρο που είχε ως αποτέλεσμα την κατάσχεση ή τη δέσμευση περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας (συμπεριλαμβανομένων των χρηματικών ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς και των απαιτήσεων επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ)· να λάβει χώρα ακρόαση του προσφεύγοντος όσον αφορά τις προαναφερθείσες περιστάσεις· να ζητηθεί από τις τράπεζες στις οποίες η εταιρία τηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς να προσκομίσουν βεβαιώσεις σχετικά με τις ημερομηνίες και την έκταση στην οποία πραγματοποιήθηκαν κατασχέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρίας κατά τα έτη 2016-2017. Κατά τον προσφεύγοντα, από τα προαναφερθέντα αποδεικτικά στοιχεία προέκυπτε ότι οι ενέργειες της φορολογικής αρχής είχαν καταστήσει αδύνατη τη δράση του διοικητικού συμβουλίου, το οποίο, υπό τις προαναφερθείσες περιστάσεις, δεν είχε τη δυνατότητα να υποβάλει αίτηση κηρύξεως σε πτώχευση. Με απόφαση της 13ης Μαΐου 2022, απορρίφθηκε η αίτηση προσκομίσεως αποδεικτικών στοιχείων

τα οποία, κατά την πρωτοβάθμια φορολογική αρχή, δεν είχαν σχέση με την προκείμενη φορολογική διαδικασία.

- 2 Κατόπιν διοικητικής προσφυγής του προσφεύγοντος, ο Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (διευθυντής της φορολογικής αρχής του Wrocław, Πολωνία, στο εξής: δευτεροβάθμια αρχή), με απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2022, επικύρωσε την απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής.
- 3 Κατόπιν τούτου, ο προσφεύγων άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 4 Ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι η προσβαλλόμενη απόφαση παραβίαζε, ιδίως: το άρθρο 11 του νόμου περί αφερεγγυότητας σε συνδυασμό με το άρθρο 20, παράγραφος 1, και το άρθρο 21, παράγραφος 1, του ίδιου νόμου, λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων, κάνοντας δεκτό ότι μπορεί να κηρυχθεί σε πτώχευση επιχείρηση-οφειλέτης, η οποία έχει έναν μόνον πιστωτή, παρά το γεγονός ότι από τις προαναφερθείσες διατάξεις, την πάγια θέση της νομολογίας και της θεωρίας, καθώς και την ομοιόμορφη πρακτική των πτωχευτικών δικαστηρίων προκύπτει ότι προϋπόθεση της κηρύξεως οφειλέτη σε πτώχευση και της κίνησης σε βάρος του πτωχευτικής διαδικασίας, αποτελεί το γεγονός ότι ο εν λόγω οφειλέτης δεν έχει εκπληρώσει τις χρηματικές υποχρεώσεις που υπέχει έναντι δύο τουλάχιστον πιστωτών, δεδομένου ότι η διαδικασία της πτώχευσης αποσκοπεί στη σύμμετρη ικανοποίηση όλων των πιστωτών από το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη: το άρθρο 116, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο b, του φορολογικού κώδικα, λόγω μη εφαρμογής του, επειδή κατά το χρονικό διάστημα κατά το οποίο ο προσφεύγων ασκούσε καθήκοντα μέλους του διοικητικού συμβουλίου της εταιρίας, δεν συνέτρεχαν στο πρόσωπό του ούτε νομικοί ούτε πραγματικοί λόγοι για να υποβάλει αίτηση κηρύξεως σε πτώχευση, και ως εκ τούτου η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή εσφαλμένα είχε διαπιστώσει ότι ο προσφεύγων υπείχε ευθύνη για τις φορολογικές οφειλές της εταιρίας.
- 5 Ο καθού υποστήριξε ότι ο προσφεύγων μπορούσε να υποβάλει αίτηση κηρύξεως σε πτώχευση αν υπήρχε ένας μόνον πιστωτής, δεδομένου ότι η προϋπόθεση της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 116, παράγραφος 1, σημείο 1, του φορολογικού κώδικα, αφορά το γεγονός της υποβολής της αιτήσεως και όχι το αποτέλεσμα της εν λόγω αιτήσεως που είναι η κήρυξη σε πτώχευση. Ο καθού επικαλέστηκε τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, από την οποία προκύπτει ότι η υιοθέτηση της άποψης του προσφεύγοντος θα έθετε σε προνομιακή θέση τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των οποίων οι εταιρίες έχουν έναν μόνον πιστωτή –το Δημόσιο– σε σχέση με εκείνα των οποίων οι εταιρίες έχουν τουλάχιστον δύο πιστωτές. Επομένως, θα υφίστατο προδήλως άνιση μεταχείριση μεταξύ των μελών των διοικητικών συμβουλίων (ήτοι τρίτων)

αναλόγως του αριθμού των πιστωτών που έχουν οι εταιρίες στον οποίων τα διοικητικά συμβούλια είναι μέλη, καθώς και αποδυνάμωση της εγγυητικής λειτουργίας της ευθύνης των τρίτων.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της διατάξεως περί παραπομπής

Αιτιολόγηση του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

- 6 Το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, πέραν των ορίων που θέτει, δεν προσδιορίζει ούτε τις προϋποθέσεις ούτε τις υποχρεώσεις που μπορούν να προβλέψουν τα κράτη μέλη. Ως εκ τούτου, η εν λόγω διάταξη καταλείπει στα κράτη μέλη περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά τα μέτρα που αποσκοπούν στη διασφάλιση της πλήρους εισπράξεως του οφειλόμενου ΦΠΑ στο έδαφός τους και στην καταπολέμηση της φορολογικής απάτης. Τα κράτη μέλη οφείλουν να αξιοποιούν το εν λόγω περιθώριο εκτιμήσεως τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του και, κατά συνέπεια, την αρχή της αναλογικότητας. Τα εθνικά μέτρα που δημιουργούν, *de facto*, σύστημα αντικειμενικής αλληλέγγυας ευθύνης βαίνουν πέραν του αναγκαίου ορίου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου. Κατά συνέπεια, το να στοιχειοθετείται ευθύνη, για την πληρωμή ΦΠΑ, άλλου προσώπου πέραν του υποχρέου του φόρου αυτού χωρίς να παρέχεται στο πρόσωπο αυτό η δυνατότητα να απαλλαγεί από την εν λόγω ευθύνη αποδεικνύοντας ότι ουδεμία σχέση έχει με τις ενέργειες του υποχρέου του φόρου πρέπει να θεωρηθεί ασυμβίβαστο με 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 ασκεί καμία επιρροή. Κατά συνέπεια, η άσκηση από τα κράτη μέλη της εξουσίας 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. 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 φορολογική 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 (αποφάσεις του ΔΕΕ: της 21ης Δεκεμβρίου 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, σκέψη 26) της 20ής Μαΐου 2021, *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:397, σκέψη 37· σκέψη 76).
- 7 Στη νομολογία των πολωνικών τακτικών δικαστηρίων, έχει επικρατήσει η τάση να αντιμετωπίζεται η αλληλέγγυα ευθύνη του μέλους του διοικητικού συμβουλίου εμπορικής εταιρίας βάσει του άρθρου 116 του φορολογικού κώδικα ως

αντικειμενική εγγυητική ευθύνη. Το γεγονός αυτό διαταράσσει την ισορροπία μεταξύ του φορολογικού συμφέροντος και του συμφέροντος του πολίτη.

- 8 Η νομολογία του δικαστηρίου τονίζει ότι η ευθύνη του μέλους του διοικητικού συμβουλίου: είναι επικουρική (η καταβολή της φορολογικής οφειλής από συγκεκριμένο τρίτο εξαρτάται από την αναποτελεσματικότητα των ενεργειών που αποσκοπούν στην τακτοποίηση της φορολογικής οφειλής από τον ίδιο τον υποκείμενο στον ΦΠΑ – ευθύνη για οφειλή άλλου προσώπου): είναι αλληλέγγυα (ο φορολογικός πιστωτής μπορεί ταυτόχρονα να στραφεί τόσο κατά του υποκειμένου στον φόρο όσο και κατά του τρίτου): δεν γεννάται αυτοδικαίως, αλλά απαιτεί την έκδοση αποφάσεως που να την ιδρύει (η φορολογική αρχή οφείλει να εκδώσει την εν λόγω απόφαση): είναι εγγυητική (εξασφαλίζει τις απαιτήσεις δημοσίου δικαίου έναντι της αποφυγής της συναφούς ευθύνης εκ μέρους υποκειμένων στον φόρο, των προσώπων που καταβάλλουν και των προσώπων που εισπράττουν τον φόρο). Επιπλέον, επισημαίνεται ότι η ευθύνη των τρίτων ουδεμία σχέση έχει με τη φορολογική υποχρέωση του υποκειμένου στον φόρο ή με το υπηρεσιακό καθήκον των προσώπων που καταβάλλουν και των προσώπων που εισπράττουν τον φόρο.
- 9 Το μέλος του διοικητικού συμβουλίου ευθύνεται αλληλεγγύως, χωρίς κανέναν περιορισμό που αφορά το πρόσωπό του, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι πληρούνται οι θετικές προϋποθέσεις και το ίδιο το μέλος του διοικητικού συμβουλίου δεν προβάλλει λυσιτελώς την ύπαρξη προϋποθέσεων απαλλαγής. Ο κατάλογος των προϋποθέσεων είναι περιοριστικός.

Στις θετικές προϋποθέσεις συγκαταλέγονται:

1/ η ύπαρξη ληξιπρόθεσμης φορολογικής οφειλής εμπορικής εταιρίας – υποκειμένης στον ΦΠΑ (ήτοι, η μη καταβολή φορολογικής υποχρέωσης):

2/ η περίοδος κατά την οποία το μέλος του διοικητικού συμβουλίου ασκούσε διευθυντικά καθήκοντα – είναι σημαντικό το μέλος του διοικητικού συμβουλίου να είχε εξουσίες από τυπικής απόψεως κατά τη συγκεκριμένη περίοδο, ανεξάρτητα από το αν το υπόχρεο μέλος του διοικητικού συμβουλίου ασχολήθηκε πράγματι με τα συμφέροντα της οντότητας):

3/ αναγκαστική εκτέλεση που απέβη άκαρπη κατά του υποκειμένου στον ΦΠΑ.

Οι προϋποθέσεις απαλλαγής περιλαμβάνουν (περιοριστικά):

1/ την απόδειξη από το μέλος του διοικητικού συμβουλίου ότι έχει υποβάλει εγκαίρως αίτηση κηρύξεως σε πτώχευση ή ότι έχει κινηθεί εν τω μεταξύ διαδικασία αναδιάρθρωσης ή ότι έχει εγκριθεί πτωχευτικός συμβιβασμός σε σχετική διαδικασία έγκρισης. Η εν λόγω προϋπόθεση αφορά μόνον την υποβολή της αιτήσεως και όχι το αποτέλεσμα της αιτήσεως αυτής (που συνίσταται στην κήρυξη σε πτώχευση):

2/ την απόδειξη από το μέλος του διοικητικού συμβουλίου ότι η μη υποβολή της αιτήσεως κηρύξεως σε πτώχευση δεν οφείλεται σε υπαιτιότητα του μέλους του διοικητικού συμβουλίου – αφορά τόσο τον δόλο όσο και την αμέλεια του εν λόγω προσώπου, εφόσον αυτό, ενώ επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια κατά τη διαχείριση των υποθέσεών του, παρέλειψε να υποβάλει την εν λόγω αίτηση για λόγους ανεξάρτητους της θελήσεώς του·

3/ το γεγονός ότι το μέλος του διοικητικού συμβουλίου έχει υποδείξει τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας των οποίων η αναγκαστική εκτέλεση θα καταστήσει δυνατή την εξόφληση των φορολογικών οφειλών της εταιρίας –σε σημαντικό βαθμό– η εν λόγω εκτέλεση πρέπει να είναι πραγματική και να οδηγεί στην ικανοποίηση του πιστωτή.

- 10 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η διάταξη που προβλέπει την αλληλέγγυα ευθύνη ουδόλως λαμβάνει υπόψη την αξιολόγηση συμπεριφοράς του μέλους του διοικητικού συμβουλίου, όπως αν έχει ενεργήσει κακόπιστα ή μη επιδεικνύοντας τη δέουσα επιμέλεια (με δόλο ή αμέλεια) κατά τη διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων. Επίσης δεν λαμβάνει υπόψη το χρονικό σημείο της άσκησης των καθηκόντων του κατά την περίοδο εντός της οποίας προκύπτει οποιοδήποτε γεγονός σχετικά με τη μη καταβολή του ΦΠΑ. Το στοιχείο της υπαιτιότητας λαμβάνεται υπόψη μόνον όσον αφορά τη μη υποβολή αιτήσεως κηρύξεως σε πτώχευση. Κατά συνέπεια, μέλος του διοικητικού συμβουλίου στο οποίο πρόκειται να καταλογιστεί αλληλέγγυα ευθύνη δεν δύναται να επικαλεστεί λυσιτελώς αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τις περιστάσεις που προβλέπονται στη νομολογία του ΔΕΕ σχετικά με την ευρύτερη πτυχή της υπαιτιότητας. Τούτο οδηγεί σε μια κατάσταση στην οποία το μέλος του διοικητικού συμβουλίου, μπορεί μεν να αποδείξει ότι ενήργησε με τη δέουσα επιμέλεια, εντούτοις η επίκληση των οικείων περιστάσεων, ή ακόμη και η απόδειξή τους, δεν το απαλλάσσει από την ευθύνη του, εφόσον δεν συντρέχει κάποια από τις προϋποθέσεις απαλλαγής. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι στο πολωνικό φορολογικό σύστημα, η αλληλέγγυα ευθύνη του μέλους του διοικητικού συμβουλίου στηρίζεται στην αρχή του κινδύνου και έχει ανεπιφύλακτο χαρακτήρα. Επομένως, υπό το πρίσμα των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ, μπορεί η εν λόγω ευθύνη να βαίνει πέραν του πλαισίου που θέτουν η επιταγή περί δέουσας επιμέλειας και η αρχή της υπαιτιότητας;
- 11 Εν προκειμένω, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι το γεγονός της μη καταβολής του οφειλόμενου βάσει των φορολογικών δηλώσεων ΦΠΑ οφειλόταν σε σειρά ενεργειών της φορολογικής αρχής, ιδίως δε των μέτρων εξασφάλισης που ελήφθησαν, τα οποία de facto τον εμπόδισαν να προβεί σε πράξεις διάθεσης των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας ενόσω ήταν μέλος του διοικητικού συμβουλίου. Ως εκ τούτου, εμποδίστηκε να καταβάλει τον ΦΠΑ που προέκυπτε από τις φορολογικές δηλώσεις σε μεταγενέστερες λογιστικές περιόδους, γεγονός το οποίο οδήγησε στην κίνηση διαδικασίας σχετικά με τη δική του ευθύνη. Η φορολογική αρχή αρνήθηκε να λάβει υπόψη τα αποδεικτικά στοιχεία που ζήτησε ο προσφεύγων, παρά το γεγονός ότι τα είχε στη διάθεσή της (επρόκειτο για

πράξεις που είχε εκδώσει η ίδια), διότι, κατά τη γνώμη της, τα εν λόγω αποδεικτικά στοιχεία δεν ασκούσαν επιρροή στην υπό κρίση υπόθεση.

- 12 Εν κατακλείδι, το δικαστήριο αμφιβάλει ευλόγως ως προς το κατά πόσον η αλληλέγγυα ευθύνη των μελών του διοικητικού συμβουλίου βάσει της εθνικής νομοθεσίας συνάδει με τον σκοπό που επιδιώκει το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, και κατά πόσον δεν παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι πρόκειται για μηχανισμό που βασίζεται στην αρχή του κινδύνου. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο καθόσον ο εν λόγω κίνδυνος μπορεί να καταλαμβάνει τις συνέπειες των ενεργειών της ίδιας της φορολογικής αρχής, όπως συμβαίνει εν προκειμένω.
- 13 Δεδομένου ότι ο κανόνας που ισχύει είναι ότι, κατά το άρθρο 193 της οδηγίας ΦΠΑ, ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο, το να οφείλεται ο ΦΠΑ από άλλο πρόσωπο στις περιπτώσεις των άρθρων 194 έως 199β και το άρθρο 202 της οδηγίας ΦΠΑ συνιστά εξαίρεση. Εξάλλου, δυνάμει του άρθρου 205 της οδηγίας ΦΠΑ, πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο του φόρου ευθύνεται, αλλά αλληλεγγύως, για την καταβολή του ΦΠΑ στις περιπτώσεις που διαλαμβάνονται στο εν λόγω άρθρο, εφόσον το κράτος μέλος το προβλέψει. Δεδομένου ότι το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ σε συνδυασμό με το άρθρο 325 ΣΛΕΕ καθιστά δυνατή τη θέσπιση διαδικασίας αλληλέγγυας ευθύνης των μελών του διοικητικού συμβουλίου με τον υποκείμενο στον ΦΠΑ, το στοιχείο της υπαιτιότητας θα πρέπει να ληφθεί υπόψη υπό ευρύτερη έννοια από εκείνη που προβλέπεται στην πολωνική εθνική διάταξη, όπερ συνεπάγεται τη διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής της διαδικασίας που εφαρμόζεται στον εν λόγω τομέα και εγείρει αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον η νυν ισχύουσα αλληλέγγυα ευθύνη των μελών του διοικητικού συμβουλίου συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας.
- 14 Η εν λόγω ευθύνη δεν μπορεί να θεωρηθεί ισοδύναμη με την ευθύνη του υποκειμένου στον ΦΠΑ για την καταβολή του φόρου, δεδομένου ότι πρόκειται για εξαίρεση. Το μέλος του διοικητικού συμβουλίου, στο πλαίσιο της διαδικασίας που αφορά τη δική του ευθύνη, θα πρέπει να έχει τη δυνατότητα να αποδείξει ότι, κατά την εκπροσώπηση του υποκειμένου στον ΦΠΑ, δεν ενήργησε κακόπιστα και ότι η συμπεριφορά του δεν μπορεί να αποδοθεί σε δόλο ή αμέλεια. Η αδυναμία απαλλαγής από την ως άνω ευθύνη συνιστά προσβολή του δικαιώματος της ιδιοκτησίας του εν λόγω μέλους του διοικητικού συμβουλίου (άρθρο 17 του Χάρτη), δεδομένου ότι, συνεπεία της εκδόσεως αποφάσεως περί αλληλέγγυας ευθύνης, στερείται το σύνολο ή μέρος της περιουσίας του.
- 15 Η κατά τον ως άνω τρόπο διαμόρφωση των κανόνων περί αλληλέγγυας ευθύνης του μέλους του διοικητικού συμβουλίου χαρακτηρίζεται από αυθαιρεσία εκ μέρους της φορολογικής αρχής και εγείρει εύλογες αμφιβολίες στο παρόν δικαστήριο όσον αφορά την παράβαση των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ, την παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και την προσβολή του άρθρου 17 του Χάρτη.

Αιτιολόγηση του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

- 16 Το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ δεν αποτελεί διάταξη που επιτρέπει σε κράτος μέλος να παρεκκλίνει αυθαίρετα από τις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, αλλά επιτρέπει την πρόβλεψη περαιτέρω υποχρεώσεων αποκλειστικά για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της φορολογικής απάτης. Από τη νομολογία του ΔΕΕ προκύπτει ότι ένα κράτος μέλος οφείλει να τηρεί τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της έννομης τάξης της Ένωσης, στις οποίες συγκαταλέγονται, ιδίως, η αρχή της ασφάλειας δικαίου και τα θεμελιώδη δικαιώματα της Ένωσης.
- 17 Οι αμφιβολίες που διατηρεί το δικαστήριο υπό τις περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως αφορούν την εθνική πρακτική που εφαρμόζεται σε προϋπόθεση απαλλαγής μέλους του διοικητικού συμβουλίου από την ευθύνη. Πρόκειται για την προϋπόθεση σύμφωνα με την οποία μέλος του διοικητικού συμβουλίου μπορεί να απαλλαγεί από την αλληλέγγυα ευθύνη του αν αποδείξει είτε ότι είχε υποβάλει εμπροθέσμως αίτηση κηρύξεως σε πτώχευση, είτε ότι η μη υποβολή αιτήσεως κηρύξεως σε πτώχευση δεν οφειλόταν σε δική του υπαιτιότητα. Η έννοια της εν λόγω διατάξεως είναι σαφής στον βαθμό που, σε περίπτωση κίνησης πτωχευτικής διαδικασίας κατά νομικού προσώπου, ο φορολογικός πιστωτής ικανοποιείται σύμμετρα με τους λοιπούς πιστωτές.
- 18 Κατά την εξέταση των διατάξεων του νόμου περί αφερεγγυότητας και της θεωρίας του πτωχευτικού δικαίου, δεν είναι δυνατή η κίνηση πτωχευτικής διαδικασίας υπέρ ενός και μόνον πιστωτή. Πτώχευση μπορεί να κηρυχθεί μόνον εάν υφίστανται δύο τουλάχιστον πιστωτές της οικείας επιχείρησης, τούτο δε υπό το πρίσμα του κύριου σκοπού του θεσμού της πτώχευσης, ήτοι της σύμμετρης ικανοποίησης του συνόλου των πιστωτών του οφειλέτη.
- 19 Ωστόσο, η φορολογική αρχή είναι της γνώμης (υποστηριζόμενη από τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων) ότι, για να απαλλαγεί από την ως άνω ευθύνη, το μέλος του διοικητικού συμβουλίου πρέπει να υποβάλει αίτηση κηρύξεως σε πτώχευση, ακόμη και στην περίπτωση που υφίσταται ένας μόνον πιστωτής, όπερ έρχεται σε αντίθεση 1) με την ουσία και τις αρχές του πτωχευτικού δικαίου· 2) με τις διατάξεις του νόμου περί αφερεγγυότητας· 3) με τη νομολογία των τακτικών δικαστηρίων και 4) με τη θεωρία του οικείου κλάδου δικαίου. Επισημαίνεται ότι η αίτηση πρέπει να υποβληθεί εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την πτώχευση οφειλέτη όπως αυτές προβλέπονται στα άρθρα 10 και 11 του νόμου περί αφερεγγυότητας, ακόμη και χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του νόμου περί αφερεγγυότητας. Επομένως, αν οφειλέτης δεν εκπληρώνει τις ληξιπρόθεσμες οφειλές του, θα πρέπει πάντοτε να υποβάλλει τέτοια αίτηση. Η υποχρέωση υποβολής αιτήσεως κηρύξεως σε πτώχευση δεν συνεπάγεται την ευόδωση της εν λόγω αιτήσεως και την κήρυξη της πτωχεύσεως από το πτωχευτικό δικαστήριο. Ο οφειλέτης υποχρεούται απλώς να εξετάσει αν εκπληρώνει τις ληξιπρόθεσμες οφειλές, του, η δε εκτίμηση του κατά πόσον συντρέχουν πράγματι οι προϋποθέσεις για την κήρυξη σε πτώχευση μπορεί να γίνει μόνον από το πτωχευτικό δικαστήριο. Επομένως, η μη εκπλήρωση

των ληξιπρόθεσμων οφειλών έναντι ενός μόνον πιστωτή δεν απαλλάσσει το μέλος του διοικητικού συμβουλίου από την υποβολή αιτήσεως κηρύξεως σε πτώχευση. Επισημαίνεται ότι τούτο οφείλεται στον εγγυητικό και επικουρικό χαρακτήρα της ευθύνης του τρίτου.

- 20 Η παρουσίαση της ως άνω απόψεως αποσκοπεί στο να καταστεί κατανοητή η κατάσταση στην οποία περιέρχεται το μέλος του διοικητικού συμβουλίου. Το μέλος του διοικητικού συμβουλίου, ως εκπρόσωπος εμπορικής εταιρίας, οφείλει να επιδεικνύει τη δέουσα επιμέλεια κατά τη διαχείριση των υποθέσεων, συμπεριλαμβανομένης της γνώσεως της κείμενης νομοθεσίας, καθώς και να απέχει από ενέργειες, επί παραδείγματι, συνεπαγόμενες περιττές δαπάνες. Τούτο προκύπτει ευθέως από το άρθρο 209, παράγραφος 1, του κώδικα εμπορικών εταιριών, κατά το οποίο το μέλος του διοικητικού συμβουλίου οφείλει, κατά την άσκηση των καθηκόντων του, να επιδεικνύει τη δέουσα επιμέλεια που απορρέει από την επαγγελματική φύση της επιχείρησής του και να επιδεικνύει πίστη έναντι της εταιρίας. Στο πλαίσιο του ΦΠΑ, η καλή πίστη του υποκειμένου στον ΦΠΑ αποτελεί αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, όπερ σημαίνει ότι ένα μέλος του διοικητικού συμβουλίου το οποίο εκπροσωπεί υποκείμενο στον ΦΠΑ γνωρίζει (ή τουλάχιστον πρέπει να γνωρίζει) τους εν λόγω κανόνες συμπεριφοράς.
- 21 Η υποβολή αίτησης κηρύξεως σε πτώχευση σε περίπτωση ενός μόνον πιστωτή – του Δημοσίου– αποτελεί ενέργεια που εκ φύσεως αποβαίνει άκαρπη (ένας πιστωτής δεν αποτελεί μεγάλο αριθμό πιστωτών, η δε πτωχευτική διαδικασία είναι συλλογική διαδικασία και όχι ατομική, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της διοικητικής εκτέλεσης). Είναι γενικώς γνωστό ότι τα πτωχευτικά δικαστήρια απορρίπτουν τέτοιες αιτήσεις, με αποτέλεσμα η σχετική ενέργεια να καθίσταται αλυσιτελής αναδρομικά (άρθρο 130, παράγραφος 2, του κώδικα πολιτικής δικονομίας). Ως εκ τούτου, η υποβολή της μιας τέτοιας αιτήσεως είναι, ex lege, αλυσιτελής («δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα που της προσδίδει ο νόμος»). Επισημαίνεται παρεμπιπτόντως ότι για την προετοιμασία της εν λόγω αιτήσεως απαιτείται η εκπόνηση οικονομικής ανάλυσεως, η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων, συχνά ο διορισμός επαγγελματία πληρεξουσίου καθώς και η πραγματοποίηση σημαντικών δαπανών υπό τη μορφή δικαστικής παράστασης και προκαταβολών των δικαστικών εξόδων.
- 22 Το μέλος του διοικητικού συμβουλίου δικαιούται να αναμένει από τις κρατικές αρχές ότι οι διατάξεις του νόμου περί αφερεγγυότητας καθώς και η νομολογία των πτωχευτικών δικαστηρίων θα ληφθούν υπόψη στο σύνολό τους κατά την εξέταση της προϋποθέσεως απαλλαγής, εφόσον αυτή αφορά άμεσα το σύστημα του εθνικού δικαίου περί αφερεγγυότητας.
- 23 Η απαίτηση περί υποβολής αιτήσεως βάσει του άρθρου 116 του φορολογικού κώδικα έρχεται σε αντίθεση με τη γνωστή αρχή του ΦΠΑ της υπεροχής της ουσίας επί του τύπου (στην αγγλική γλώσσα: substance over form). Η ουσία της αιτήσεως δεν είναι η υποβολή της αυτή καθ'εαυτή, αλλά η κίνηση μιας κατ' ουσίαν κατάλληλης διαδικασίας (εν προκειμένω, μιας διαδικασίας αφερεγγυότητας). Επισημαίνεται εκ νέου ότι, σύμφωνα με το άρθρο 130,

παράγραφος 2, του κώδικα πολιτικής δικονομίας, η εν λόγω αίτηση ενδέχεται να απορριφθεί και ότι η απόρριψη αυτή έχει ως συνέπεια ότι η ίδια η υποβολή της αιτήσεως δεν είχε αποτέλεσμα. Το μέλος του διοικητικού συμβουλίου θα πρέπει να υποβάλει αίτηση κηρύξεως σε πτώχευση, εφόσον πληρούνται οι πραγματικές προϋποθέσεις για τον σκοπό αυτό. Διαφορετικά, θα πρόκειται για μια αλυσιτελή, άσκοπη και περιττή ενέργεια η οποία γεννά περιττές δαπάνες. Επιπλέον οι εν λόγω δαπάνες επιβαρύνουν την περιουσία της εταιρίας, μειώνοντας ακόμη περισσότερο την πιθανότητα να ικανοποιηθεί κάποιος δυνητικός πιστωτής. Περαιτέρω, συνιστούν λόγο για να προσαφθεί στο μέλος του διοικητικού συμβουλίου ότι ενήργησε εις βάρος της εταιρίας. Παρεμπιπτόντως, πρέπει να προστεθεί ότι η κίνηση οποιασδήποτε διαδικασίας αφερεγγυότητας περιορίζει τα δικαιώματα των πιστωτών και εμποδίζει την εκτέλεση επί των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη.

- 24 Εφόσον ο εθνικός νομοθέτης θέσπισε την εν λόγω αλληλέγγυα ευθύνη η οποία, ως εκ της φύσεώς της, δεν είναι παράλληλη, αλλά επικουρική προς εκείνη του υποκειμένου στον ΦΠΑ και προέβλεψε τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες το μέλος του διοικητικού συμβουλίου μπορεί να απαλλαγεί από την ευθύνη αυτή, η πλήρωση της εν λόγω προϋποθέσεως πρέπει να είναι δυνατή. Τούτο επιβάλλεται όχι μόνον από την αρχή της ασφάλειας δικαίου, αλλά και από την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, καθώς και από τις αξίες του κράτους δικαίου και του σεβασμού των ανθρωπίνων δικαιωμάτων.
- 25 Εν κατακλείδι, το δικαστήριο διατηρεί εύλογες αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον εθνική πρακτική όπως η προαναφερθείσα δεν βαίνει πέραν του περιθωρίου εκτιμήσεως, μη emπίπτοντας στον σκοπό του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, καθώς και με τα άρθρα 193 και 205 της οδηγίας ΦΠΑ, παραβιάζοντας τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης καθώς και την αρχή της χρηστής διοικήσεως και, κατά συνέπεια, το άρθρο 47 του Χάρτη και το άρθρο 17 του Χάρτη, σε συνδυασμό με το άρθρο 2 ΣΕΕ.

Αιτιολόγηση του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

- 26 Η έκταση του περιθωρίου εκτιμήσεως και ο ενδεικνυόμενος τρόπος ερμηνείας μίας εκ των προϋποθέσεων απαλλαγής από την αλληλέγγυα ευθύνη των μελών του διοικητικού συμβουλίου δημιουργούν στο δικαστήριο αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητά της με την αρχή της ισότητας ενώπιον του νόμου (συμπεριλαμβανομένης της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων – άρθρα 20 και 21 του Χάρτη) και, κατά συνέπεια, με το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής – άρθρο 47 του Χάρτη).
- 27 Με βάση τα διδάγματα που αντλούνται από τη νομολογία του ΕΔΔΑ και του ΔΕΕ, πρέπει κατ' αρχάς να αξιολογηθεί κατά πόσον οι καταστάσεις είναι συγκρίσιμες μεταξύ τους. Σκοπός του επίμαχου εθνικού μέτρου είναι η καθιέρωση της αλληλέγγυας φορολογικής ευθύνης οντότητας που δεν είναι

υποκείμενος στον ΦΠΑ (άρθρο 193 της οδηγίας ΦΠΑ) ή προσώπου άλλου από τον υπόχρεο του ΦΠΑ (άρθρο 205 της οδηγίας ΦΠΑ), ήτοι του μέλους του διοικητικού συμβουλίου. Η ιδιότητα του μέλους του διοικητικού συμβουλίου ενός νομικού προσώπου αποτελεί το κοινό χαρακτηριστικό που δικαιολογεί την ίση μεταχείριση των εν λόγω οντοτήτων.

- 28 Μία από τις προϋποθέσεις απαλλαγής περιέχει κριτήριο διαφοροποίησης – τον αριθμό των πιστωτών. Μέλος του διοικητικού συμβουλίου νομικού προσώπου το οποίο έχει περισσότερους του ενός πιστωτές μπορεί να τύχει απαλλαγής από την ευθύνη για τις οφειλές της εταιρίας υποβάλλοντας αίτηση κηρύξεως σε πτώχευση, ενώ μέλος του διοικητικού συμβουλίου νομικού προσώπου το οποίο έχει έναν μόνον πιστωτή δεν έχει τη δυνατότητα να υποβάλει λυσιτελώς τέτοια αίτηση. Με άλλα λόγια, η πρώτη ομάδα μελών του διοικητικού συμβουλίου δύναται να ζητήσει προστασία από τους πιστωτές προσφεύγοντας σε διαδικασίες αφερεγγυότητας, ενώ η δεύτερη ομάδα δεν δύναται να τύχει της εν λόγω προστασίας λόγω της φύσεως των διαδικασιών αφερεγγυότητας. Επομένως, πρόκειται για κατάσταση στην οποία ο εθνικός νομοθέτης προέβη σε διακριτική μεταχείριση μεταξύ των μελών διοικητικού συμβουλίου, ήτοι πρόκειται για παρέκκλιση από την ισότητα ενώπιον του νόμου.
- 29 Τούτο επιβεβαιώνεται από τη νομολογιακή πρακτική σύμφωνα με την οποία υφίσταται προδήλως μη ίση μεταχείριση μεταξύ των μελών διοικητικού συμβουλίου (τρίτων) ανάλογα με τον αριθμό των πιστωτών που έχουν οι εταιρίες τις οποίες διοικούσαν τα ως άνω πρόσωπα. Επισημαίνεται επίσης ότι η ανισότητα συνεπάγεται αποδυνάμωση της εγγυητικής λειτουργίας της ευθύνης των τρίτων. Η ως άνω συλλογιστική συνεπάγεται την αποδοχή της αντίληψης της εν λόγω ευθύνης ως αντικειμενικής ευθύνης.
- 30 Επιπλέον, η νομολογία επιχειρεί να θεραπεύσει τη διαπιστωθείσα ανισότητα με τη δημιουργία μιας νέας προϋποθέσεως βάσει του άρθρου 116 του φορολογικού κώδικα (εφόσον δεν προβλέπεται από τη διάταξη αυτή), η οποία επιβάλλει στο μέλος του διοικητικού συμβουλίου νομικού προσώπου που έχει έναν μόνο πιστωτή την υποχρέωση υποβολής αιτήσεως κηρύξεως σε πτώχευση, παρά το γεγονός ότι η εν λόγω αίτηση είναι προδήλως αλυσιτελής, η δε εν λόγω ενέργεια έχει τα χαρακτηριστικά ερμηνείας *contra legem*.
- 31 Το μέλος του διοικητικού συμβουλίου νομικού προσώπου που έχει περισσότερους πιστωτές μπορεί να προστατευθεί από την αλληλέγγυα ευθύνη υποβάλλοντας αίτηση κηρύξεως σε πτώχευση κατά τον χρόνο της παύσεως των πληρωμών. Επομένως, προβαίνοντας σε πράξεις επιμελείας, με την κίνηση διαδικασίας που το προστατεύει έναντι των πιστωτών του, μπορεί να απαλλαγεί από την αλληλέγγυα ευθύνη στον βαθμό που ο πιστωτής – το Δημόσιο δεν είναι προνομιούχος πιστωτής. Το μέλος του διοικητικού συμβουλίου νομικού προσώπου που έχει έναν μόνον πιστωτή, ο οποίος, παρά τις πράξεις επιμελείας, δεν δύναται να απαλλαγεί από την εν λόγω ευθύνη περιέρχεται σε σαφώς μειονεκτική θέση – έλλειψη νομικής βάσεως βάσει του δικαίου αφερεγγυότητας. Η νομική του κατάσταση δεν μεταβάλλεται από τη νομολογιακή πρακτική η

οποία, δυνάμει του άρθρου 116 του φορολογικού κώδικα, καθιστά υποχρεωτική την αίτησή του για την κήρυξη σε πτώχευση. Αντιθέτως, τούτο αναδεικνύει την ανισότητα που δημιούργησε ο νομοθέτης και καταδεικνύει ότι η εν λόγω προϋπόθεση απαλλαγής μπορεί να θεωρηθεί επίπλαστη, παρά το γεγονός ότι η ουσία της συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με το σύστημα του δικαίου αφερεγγυότητας.

- 32 Εν κατακλείδι, το δικαστήριο διατηρεί εύλογες αμφιβολίες ως προς το αν η θέσπιση εθνικού μέτρου, το οποίο προβλέπει την ευθύνη του μέλους του διοικητικού συμβουλίου για τις οφειλές του υποκειμένου στον ΦΠΑ με τις προαναφερθείσες προϋποθέσεις απαλλαγής, βρίσκεται εντός του περιθωρίου εκτιμήσεως, καθώς βαίνει πέραν του σκοπού του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, καθώς και με τα άρθρα 193 και 205 της οδηγίας περί ΦΠΑ, αποτελώντας παραβίαση της αρχής της ισότητας ενώπιον του νόμου (άρθρα 20 και 21 του Χάρτη) και προσβολή του δικαιώματος πραγματικής προσφυγής (άρθρο 47 του Χάρτη), δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν διαθέτει αποτελεσματικό μέσο ένδικης προστασίας του δικαιώματος ιδιοκτησίας του.