

Υπόθεση C-709/22

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

17 Νοεμβρίου 2022

Αιτούν δικαστήριο:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Πολωνία)

Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:

22 Σεπτεμβρίου 2022

Προσφεύγων:

Syndyk Masy Upadłości A

Καθού:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Αρνηση της φορολογικής αρχής να χορηγήσει στον σύνδικο πτωχεύσεως άδεια για τη μεταφορά των κεφαλαίων που έχουν συγκεντρωθεί στον λογαριασμό ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο (μηχανισμός διαχωρισμού των πληρωμών)

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης

Συμβατός χαρακτήρας με το δίκαιο της Ένωσης των εθνικών διατάξεων και πρακτικών σχετικά με τη μεταφορά των κεφαλαίων που έχουν συγκεντρωθεί στον λογαριασμό ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο (μηχανισμός διαχωρισμού των πληρωμών) στο πλαίσιο του πτωχευτικού δικαίου· άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Έχουν οι διατάξεις της εκτελεστικής απόφασης (ΕΕ) 2019/310 του Συμβουλίου, της 18ης Φεβρουαρίου 2019, με την οποία επιτρέπεται στην Πολωνία να εισαγάγει ειδικό μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 226 της

οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2019, L 51, σ. 19 επ.) (στο εξής: απόφαση 2019/310 του Συμβουλίου), οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1) (στο εξής: οδηγία 2006/112), και ειδικότερα τα άρθρα 395 και 273 αυτής, καθώς και οι αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας, την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση και πρακτική βάσει των οποίων, υπό τις περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως, δεν επιτρέπεται στον σύνδικο πτωχέσεως η μεταφορά των κεφαλαίων που έχουν συγκεντρωθεί στον λογαριασμό ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο από τον εν λόγω λογαριασμό (μηχανισμός διαχωρισμού των πληρωμών) προς τραπεζικό λογαριασμό της επιλογής του;

2. Έχει το άρθρο 17, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 2007, L 303, σ. 1 επ.) (στο εξής: Χάρτης) –περί δικαιώματος ιδιοκτησίας– σε συνδυασμό με το άρθρο 51, παράγραφος 1, και το άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση και πρακτική βάσει των οποίων, υπό τις περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως, δεν επιτρέπεται στον σύνδικο πτωχέσεως η μεταφορά των κεφαλαίων που έχουν συγκεντρωθεί στον λογαριασμό ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο (μηχανισμός διαχωρισμού των πληρωμών), με αποτέλεσμα να δεσμεύονται τα ευρισκόμενα στον εν λόγω λογαριασμό ΦΠΑ κεφάλαια τα οποία ανήκουν σε υπό πτώχευση φορολογούμενο και, κατά συνέπεια, να καθίσταται αδύνατη η εκ μέρους του συνδίκου πτωχέσεως εκπλήρωση των υποχρεώσεων που υπέχει στο πλαίσιο της διαδικασίας αφερεγγυότητας;

3. Έχουν η αρχή του κράτους δικαίου, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 2 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση (Dz. U. 2007, αριθ. 90, θέση 864/30) (στο εξής: ΣΕΕ), και η τεθείσα προς εφαρμογή αυτής αρχή της ασφάλειας δικαίου, καθώς και η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας κατά το άρθρο 4, παράγραφος 3 ΣΕΕ και η αρχή της χρηστής διοίκησης κατά το άρθρο 41, παράγραφος 1, του Χάρτη, λαμβανομένων υπόψη του πλαισίου και των σκοπών της αποφάσεως 2019/310 του Συμβουλίου και των διατάξεων της οδηγίας 2006/112, την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική πρακτική η οποία, καθόσον δεν παρέχει στον σύνδικο πτωχέσεως τη δυνατότητα να μεταφέρει τα κεφάλαια που έχουν συγκεντρωθεί στον λογαριασμό ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο (μηχανισμός διαχωρισμού των πληρωμών), αποσκοπεί στη ματαίωση των σκοπών διαδικασίας αφερεγγυότητας για την οποία, κατά το πτωχευτικό δικαστήριο, διεθνή δικαιοδοσία έχουν τα πολωνικά δικαστήρια, κατά το άρθρο 3, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΕ) 2015/848 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 20ής Μαΐου 2015, περί των διαδικασιών αφερεγγυότητας (αναδιτύπωση· ΕΕ 2015, L 141, σ. 19), και κατά συνέπεια έχει ως αποτέλεσμα, μέσω της εφαρμογής μη προσήκοντος εθνικού μέτρου, στην ευνοϊκή μεταχείριση του Δημοσίου ως πιστωτή εις βάρος των λοιπών πιστωτών;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

ΣΕΕ: άρθρο 2, άρθρο 4, παράγραφος 3, άρθρο 6, παράγραφος 1

Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης): άρθρο 6, παράγραφος 3, άρθρο 17, παράγραφος 1, άρθρο 41, παράγραφος 1, άρθρο 51, παράγραφος 1, άρθρο 52, παράγραφος 1

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ): αιτιολογική σκέψη 4, άρθρο 273, άρθρο 395, παράγραφος 1

Εκτελεστική απόφαση (ΕΕ) 2019/310 του Συμβουλίου, της 18ης Φεβρουαρίου 2019, με την οποία επιτρέπεται στην Πολωνία να εισαγάγει ειδικό μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: απόφαση 2019/310): αιτιολογικές σκέψεις 4, 7, 11 και 12, άρθρα 1 και 3

Κανονισμός (ΕΕ) 2015/848 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 20ής Μαΐου 2015, περί των διαδικασιών αφερεγγυότητας (αναδιατύπωση): αιτιολογικές σκέψεις 3 έως 5, άρθρο 3, παράγραφος 1

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Ustawa o podatku od towarów i usług (νόμος περί φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U. 2021, θέση 685· στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ)

- άρθρο 106e, παράγραφος 1, σημείο 18a: Στην περίπτωση τιμολογίων για την παράδοση προς τον υποκείμενο στον φόρο αγαθών ή την παροχή σε αυτόν υπηρεσιών εκ των μνημονευομένων στο παράρτημα 15 του παρόντος νόμου, συνολικής αξίας άνω των 15 000 πολωνικών ζλότι ή του ισοδύναμου ποσού σε ξένο νόμισμα, το τιμολόγιο θα πρέπει να περιέχει την ένδειξη «μηχανισμός διαχωρισμού των πληρωμών» [...].

- άρθρο 108a, παράγραφος 1: Οι υποκείμενοι στον φόρο που έχουν λάβει τιμολόγιο με αναγραφόμενο ποσό φόρου δύνανται, κατά την καταβολή του φόρου που προκύπτει από το εν λόγω τιμολόγιο, να εφαρμόζουν μηχανισμό διαχωρισμού των πληρωμών·

- άρθρο 108a, παράγραφος 1a: Κατά την πραγματοποίηση πληρωμών για αγορασθέντα αγαθά ή παρασχεθείσες υπηρεσίες εκ των μνημονευομένων στο παράρτημα 15 του παρόντος νόμου, ως προς τα οποία έχει εκδοθεί τιμολόγιο συνολικής αξίας άνω των 15 000 πολωνικών ζλότι ή του ισοδύναμου ποσού σε ξένο νόμισμα, οι υποκείμενοι στον φόρο υποχρεούνται να εφαρμόζουν τον μηχανισμό διαχωρισμού των πληρωμών. [...].

- άρθρο 108a, παράγραφος 2: Ο μηχανισμός διαχωρισμού των πληρωμών εφαρμόζεται ως εξής: 1) η καταβολή ποσού ίσου προς το σύνολο ή μέρος του ποσού του φόρου που προκύπτει από το ληφθέν τιμολόγιο πραγματοποιείται σε λογαριασμό ΦΠΑ· 2) η καταβολή του συνόλου ή μέρους του ποσού που αντιστοιχεί στην καθαρή αξία πωλήσεων που προκύπτει από το ληφθέν τιμολόγιο πραγματοποιείται σε τραπεζικό λογαριασμό ή σε λογαριασμό τηρούμενο σε αποταμιευτικό και πιστωτικό συνεταιρισμό ως προς τον οποίο τηρείται λογαριασμός ΦΠΑ, ή εκκαθαρίζεται με άλλον τρόπο·

- άρθρο 108b, παράγραφος 1: Κατόπιν αιτήματος του υποκειμένου στον φόρο, ο προϊστάμενος της φορολογικής αρχής χορηγεί, με απόφασή του, άδεια μεταφοράς των κεφαλαίων που έχουν συγκεντρωθεί στον υποδειχθέντα από τον υποκείμενο στον φόρο λογαριασμό ΦΠΑ σε τραπεζικό λογαριασμό ή σε λογαριασμό τηρούμενο σε αποταμιευτικό και πιστωτικό συνεταιρισμό ως προς τον οποίο τηρείται ο εν λόγω λογαριασμός ΦΠΑ, καθ' υπόδειξη του υποκειμένου στον φόρο·

- άρθρο 108b, παράγραφος 2: Στην αίτησή του, ο υποκείμενος στον φόρο αναγράφει το ύψος των προς μεταφορά από τον λογαριασμό ΦΠΑ κεφαλαίων·

- άρθρο 108b, παράγραφος 3: Ο προϊστάμενος της φορολογικής αρχής εκδίδει απόφαση εντός εξήντα ημερών από την παραλαβή της αιτήσεως. Με την εν λόγω απόφαση, ο προϊστάμενος της φορολογικής αρχής καθορίζει το ύψος των προς μεταφορά κεφαλαίων·

- άρθρο 108b, παράγραφος 5, σημείο 1: Ο προϊστάμενος της φορολογικής αρχής αρνείται, με απόφασή του, να χορηγήσει άδεια για τη μεταφορά κεφαλαίων από τον λογαριασμό ΦΠΑ όταν ο υποκείμενος στον φόρο έχει ληξιπρόθεσμες οφειλές όσον αφορά τους φόρους και επιβαρύνσεις του άρθρου 62b, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο a, του *ustawa – Prawo bankowe* (νόμου περί τραπεζικού δικαίου), της 29ης Αυγούστου 1997, κατά το ποσό που αντιστοιχεί στην εν λόγω ληξιπρόθεσμη οφειλή πλέον των τόκων υπερημερίας [...]

- άρθρο 108e: Οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι πραγματοποιούν παραδόσεις αγαθών ή παρέχουν υπηρεσίες εκ των μνημονευομένων στο παράρτημα 15 του παρόντος νόμου, καθώς και οι υποκείμενοι στον φόρο που αποκτούν τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες, υποχρεούνται να τηρούν, στο πολωνικό νόμισμα, τον προβλεπόμενο στο άρθρο 49, παράγραφος 1, σημείο 1, του *ustawa – Prawo bankowe* (νόμου περί τραπεζικού δικαίου), της 29ης Αυγούστου 1997, λογαριασμό διακανονισμού ή ονομαστικό λογαριασμό σε αποταμιευτικό και πιστωτικό συνεταιρισμό ο οποίος έχει ανοιχθεί σχετικά με την ασκούμενη επιχειρηματική δραστηριότητα·

Ustawa – Prawo bankowe (νόμος περί τραπεζικού δικαίου), της 29ης Αυγούστου 1997 (Dz. U. 2020, θέση 1896, με τροποποιήσεις· στο εξής: νόμος περί τραπεζικού δικαίου)

- άρθρο 62a, παράγραφος 1: Η τράπεζα τηρεί λογαριασμό ΦΠΑ ως προς τον λογαριασμό διακανονισμού·

- άρθρο 62b, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο a: Ο λογαριασμός ΦΠΑ μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο για την καταβολή στον λογαριασμό της φορολογικής αρχής: (-) του φόρου προστιθεμένης αξίας [...]; (-) του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων [...]; (-) του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων [...]; (-) ειδικών φόρων κατανάλωσης [...]; (-) τελωνειακών δασμών [...].

- άρθρο 62d, παράγραφος 1, σημείο 1: Τα κεφάλαια που έχουν συγκεντρωθεί σε λογαριασμό ΦΠΑ δεν υπόκεινται σε κατάσχεση δυνάμει εκτελεστού τίτλου με βάση δικαστική απόφαση ή πράξη της διοίκησης για την είσπραξη ή εξασφάλιση οφειλών πέραν των αναφερομένων στο άρθρο 62b, παράγραφος 2, σημείο 2·

Ustawa – Prawo upadłościowe (νόμος περί πτωχεύσεως), της 28ης Φεβρουαρίου 2003 (Dz. U. 2020, θέση 1228, με τροποποιήσεις· στο εξής: νόμος περί πτωχεύσεως)

- άρθρο 342, παράγραφος 1, σημείο 2: Οι απαιτήσεις που πρέπει να ικανοποιηθούν από την πτωχευτική περιουσία κατατάσσονται στις ακόλουθες κατηγορίες – δεύτερη κατηγορία – λοιπές απαιτήσεις, εφόσον δεν ικανοποιούνται σε άλλες κατηγορίες, συμπεριλαμβανομένων των φόρων και λοιπών εισφορών υπέρ του Δημοσίου καθώς και άλλων απαιτήσεων από εισφορές κοινωνικής ασφάλισης·

- άρθρο 343, παράγραφος 1: Η πτωχευτική περιουσία χρησιμοποιείται κατ' αρχάς για την κάλυψη των εξόδων της διαδικασίας και, εφόσον το ύψος της πτωχευτικής περιουσίας το επιτρέπει, για τις λοιπές απαιτήσεις έναντι αυτής [...].

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών, της πορείας της διαδικασίας και των κυριότερων επιχειρημάτων των διαδίκων της κύριας δίκης

- 1 Ο σύνδικος της πτωχεύσεως ζήτησε από την πρωτοβάθμια φορολογική αρχή τη μεταφορά των κεφαλαίων που είχαν συγκεντρωθεί στον λογαριασμό ΦΠΑ του πτωχεύσαντος υποκειμένου στον φόρο, από τον εν λόγω λογαριασμό στον λογαριασμό της πτωχευτικής περιουσίας. Επισήμανε ότι τα σχετικά κεφάλαια έπρεπε να μεταφερθούν σε λογαριασμό του δήμου για την εξόφληση του φόρου ακίνητης περιουσίας.
- 2 Ο σύνδικος πτωχεύσεως ανέφερε ότι, από την ημερομηνία κηρύξεως της πτωχεύσεως, η εταιρία δεν είχε πλέον εκκρεμείς υποχρεώσεις έναντι του Δημοσίου. Τα εν λόγω κεφάλαια συγκεντρώθηκαν στον λογαριασμό ΦΠΑ κατά τη διάρκεια της διαδικασίας αφερεγγυότητας. Δεν αμφισβητείται ότι οι αναγγελθείσες από άλλη φορολογική αρχή απαιτήσεις αφορούν την προ της κηρύξεως της πτωχεύσεως κατάσταση και ενεγράφησαν στον πίνακα των απαιτήσεων. Οι απαιτήσεις των οργανισμών δημοσίου δικαίου ικανοποιούνται,

σύμφωνα με τα οριζόμενα στη νομοθεσία, στο πλαίσιο της δεύτερης κατηγορίας απαιτήσεων, παράλληλα με άλλες απαιτήσεις οι οποίες δεν είναι δημοσίου δικαίου. Ως εκ τούτου, οι δημόσιες αρχές αντιμετωπίζονται επί ίσοις όροις με τους λοιπούς πιστωτές του πτωχέυσαντος υποκειμένου στον φόρο. Όσον αφορά την ικανοποίηση των πιστωτών του πτωχέυσαντος, οι διατάξεις του νόμου περί πτωχεύσεως αποτελούν *lex specialis* σε σχέση με τις διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ και του νόμου περί τραπεζών. Ως εκ τούτου, δεν υφίσταται, σε περίπτωση πτωχεύσεως, δυνατότητα «αυτόματης» ικανοποίησης της φορολογικής αρχής από χωριστό λογαριασμό ΦΠΑ οσάκις υφίστανται ληξιπρόθεσμες οφειλές του υποκειμένου στον φόρο. Επομένως, τα κεφάλαια που συγκεντρώνονται στον λογαριασμό ΦΠΑ εξακολουθούν να αποτελούν περιουσιακά στοιχεία του υποκειμένου στον φόρο. Προς τεκμηρίωση της νομιμότητας της αιτήσεως, προβλήθηκε η μη συνδρομή αρνητικών προϋποθέσεων, δηλαδή ότι δεν υφίστανται ληξιπρόθεσμες οφειλές σχετικές με φόρους ή άλλες απαιτήσεις κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 62b, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο α, του νόμου περί τραπεζικού δικαίου.

- 3 Η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή αρνήθηκε να χορηγήσει την ως άνω άδεια. Επικαλέστηκε τις διατάξεις του άρθρου 108b, παράγραφοι 1 και 5, του νόμου περί ΦΠΑ καθώς και του άρθρου 62b, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο α, του νόμου περί τραπεζικού δικαίου, υπογραμμίζοντας ότι, δεδομένου ότι η πτωχέυσασα εταιρία είχε, κατά την ημερομηνία εκδόσεως της αποφάσεως, ληξιπρόθεσμες οφειλές ΦΠΑ και φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, όσον αφορά τους εταίρους της, και ότι οι εν λόγω οφειλές υπερβαίνουν το ποσό του οποίου τη μεταφορά σε τραπεζικό λογαριασμό ζητεί ο σύνδικος, πληρούται η προϋπόθεση του άρθρου 108b, παράγραφος 5, σημείο 1, του νόμου περί ΦΠΑ και ως εκ τούτου δικαιολογείται η άρνηση χορηγήσεως αδείας μεταφοράς των οικείων κεφαλαίων. Κατά τη φορολογική αρχή, ο νομοθέτης καθόρισε τον σκοπό για τον οποίο μπορούν να χρησιμοποιούνται τα κεφάλαια που έχουν συγκεντρωθεί σε λογαριασμό ΦΠΑ. Η κήρυξη πτωχεύσεως δεν επηρεάζει το φορολογικό καθεστώς του υποκειμένου στον φόρο, καθώς η πτωχέυσασα εταιρία εξακολουθεί να φέρει την εν λόγω ιδιότητα. Η μόνη διαφορά είναι ότι τις σχετικές ενέργειες αναλαμβάνει και διεκπεραιώνει πλέον ο σύνδικος για λογαριασμό του υποκειμένου στον φόρο. Ο νόμος περί ΦΠΑ συνιστά ειδική ρύθμιση σε σχέση με τη γενική ρύθμιση του νόμου περί πτωχεύσεως.
- 4 Η δευτεροβάθμια αρχή επικύρωσε την απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής, συμμεριζόμενη τη συλλογιστική της. Υπογράμμισε ότι, μολονότι τα κεφάλαια που συγκεντρώνονται στον λογαριασμό ΦΠΑ συνιστούν περιουσιακά στοιχεία του υποκειμένου στον φόρο, εντούτοις μία από τις περιπτώσεις στις οποίες δικαιολογείται η μη χορήγηση της προαναφερθείσας αδείας είναι όταν ο υποκείμενος στον φόρο έχει ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές. Το ποσό των κεφαλαίων που έχουν συγκεντρωθεί στον λογαριασμό ΦΠΑ είναι στην πραγματικότητα το ποσό του φόρου που προκύπτει από τιμολόγια ΦΠΑ που εξοφλήθηκαν από τους αντισυμβαλλομένους. Ως εκ τούτου, το εν λόγω ποσό και τα εν λόγω κεφάλαια δεν μπορούν να εξομοιωθούν με καθ' υπέρβαση των

οφειλομένων πληρωμή την οποία η αρχή μπορεί συμψηφίσει με τις ληξιπρόθεσμες οφειλές.

- 5 Με την προσφυγή του ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικού πρωτοδικείου περιφέρειας Wrocław, Πολωνία), ο προσφεύγων ζήτησε την ακύρωση της αποφάσεως της δευτεροβάθμιας αρχής.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

Αιτιολόγηση του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

- 6 Οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου αφορούν τη νομιμότητα της θεσπίσεως και τα όρια εφαρμογής εθνικού μέτρου, ήτοι του μηχανισμού διαχωρισμού των πληρωμών, το οποίο έχει θεσπισθεί για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ.
- 7 Ο μηχανισμός διαχωρισμού των πληρωμών διέπεται, στην πολωνική έννομη τάξη, από τις διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ και του νόμου περί τραπεζικού δικαίου. Υιοθετήθηκε ως υποχρεωτικό μέτρο κατ' εφαρμογήν των διατάξεων της αποφάσεως 2019/310. Ο εν λόγω μηχανισμός εισάγει την ανάγκη διαχωρισμού της πληρωμής του οφειλόμενου ΦΠΑ και της φορολογητέας αξίας. Αν ο προμηθευτής ή πάροχος υπηρεσιών υπόκειται στις διατάξεις περί διαχωρισμού των πληρωμών, υποχρεούται να διαθέτει –πέραν του απλού τραπεζικού λογαριασμού– χωριστό, δεσμευμένο λογαριασμό ΦΠΑ. Ο χωριστός αυτός λογαριασμός μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο για την είσπραξη του ΦΠΑ από τους πελάτες και για την καταβολή του ΦΠΑ σε προμηθευτές και παρόχους υπηρεσιών, καθώς και για την πληρωμή άλλων απαιτήσεων δημοσίου δικαίου, αλλά μόνο προς το Δημόσιο. Στην περίπτωση αυτή, ο αποκτών καταβάλλει στον προμηθευτή ή πάροχο υπηρεσιών τη φορολογητέα αξία, συνήθως σε απλό τραπεζικό λογαριασμό, ο δε ΦΠΑ που οφείλεται για την εν λόγω συναλλαγή καταβάλλεται στον δεσμευμένο λογαριασμό ΦΠΑ. Ο ως άνω τρόπος πληρωμής δεν είναι αυτόματος, αντιθέτως πραγματοποιείται βάσει της βουλήσεως του πληρωτή. Η αποδέσμευση κεφαλαίων από τον λογαριασμό ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο υπόκειται στην χορήγηση αδείας από τη φορολογική αρχή. Η εθνική νομοθεσία καθορίζει επίσης τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες δεν εγκρίνεται η αποδέσμευση των εν λόγω κεφαλαίων καθώς και τις σχετικές προθεσμίες.
- 8 Στο πλαίσιο της υποβολής αιτήσεως παρεκκλίσεως από το άρθρο 226 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η Πολωνία επισήμανε ότι ο μηχανισμός υποχρεωτικού διαχωρισμού των πληρωμών θα εξάλειφε την απάτη στον τομέα του ΦΠΑ, η δε Επιτροπή συμφώνησε με την προσέγγιση αυτή και έκρινε ότι το μέτρο ήταν αναλογικό προς τον σκοπό καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής.
- 9 Η παρέκκλιση χορηγήθηκε προσωρινά έως τις 28 Φεβρουαρίου 2022 δυνάμει της αποφάσεως 2019/310. Από το άρθρο 1 της εν λόγω αποφάσεως προκύπτει ότι η παρέκκλιση αφορά το άρθρο 226 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Έτσι, πρόκειται για

ειδική απαίτηση όσον αφορά τα αναγραφόμενα στο τιμολόγιο, ήτοι τη μνεία του «μηχανισμού διαχωρισμού των πληρωμών». Το άρθρο 106ε, παράγραφος 1, σημείο 18α, του νόμου περί ΦΠΑ απηχεί τα ανωτέρω.

- 10 Με τη σειρά του, το άρθρο 206 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ότι κάθε υποκείμενος στον ΦΠΑ υποχρεούται να καταβάλει το καθαρό ποσό του ΦΠΑ κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 250. Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν διαφορετική καταληκτική ημερομηνία καταβολής του ποσού ή να ζητούν την πληρωμή προκαταβολών.
- 11 Η πρώτη αμφιβολία του αιτούντος δικαστηρίου έγκειται κατ' ουσίαν στο κατά πόσον το θεσπισθέν εθνικό μέτρο συνιστά παρέκκλιση από το άρθρο 206 της οδηγίας περί ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να απαιτείται κοινοποίηση κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 395 της εν λόγω οδηγίας. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο καθόσον η μη τήρηση της υποχρέωσης κοινοποίησης συνιστά διαδικαστική πλημμέλεια και συνεπάγεται τη μη δυνατότητα εφαρμογής των οικείων κανόνων στους ιδιώτες (πρβλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 4ης Φεβρουαρίου 2016, Ποινική διαδικασία κατά Sebat Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, σκέψη 67).
- 12 Από το άρθρο 206 της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να καταβάλει τον ΦΠΑ, όχι μετά από κάθε φορολογητέα πράξη, αλλά κατά τη λήξη κάθε φορολογητέας περιόδου. Συνεπώς, το καθαρό ποσό του ΦΠΑ, που μνημονεύεται στην πρώτη περίοδο της εν λόγω διατάξεως, προκύπτει αθροίζοντας τον φόρο που οφείλεται επί των φορολογητέων πράξεων οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο κατά τη διάρκεια της φορολογητέας περιόδου και αφαιρώντας κατόπιν τον φόρο που καταβλήθηκε όσον αφορά τις πράξεις οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σε προγενέστερο χρονικό σημείο κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου. Ως εκ τούτου, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να εξακολουθεί να έχει πλήρως στη διάθεσή του τα ποσά τα οποία εισέπραξε από τους αντισυμβαλλομένους σε προγενέστερο χρονικό σημείο. Τούτο δεν συμβαίνει στην περίπτωση λογαριασμού ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή τα κεφάλαια δεσμεύονται και μάλιστα ήδη πριν από τη γένεση της δημοσίου δικαίου υποχρέωσης προς καταβολή του ΦΠΑ, μέχρι του ανωτάτου ποσού της οικείας υποχρέωσης, δηλαδή για το συνολικό ποσό ΦΠΑ το οποίο έχει καταβληθεί σχετικώς. Αντιθέτως, προκειμένου να χρησιμοποιήσει τα ίδια κεφάλαιά του για σκοπούς διαφορετικούς από την εξόφληση των ως άνω υποχρεώσεων δημοσίου δικαίου, ο επιχειρηματίας χρειάζεται την άδεια της δημόσιας αρχής, η προθεσμία για τη χορήγηση της οποίας ανέρχεται σε 60 ημέρες, ακόμη και αν δεν υφίστανται ληξιπρόθεσμες οφειλές προς το Δημόσιο. Η δυνατότητα εισπράξεως προκαταβολών, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 206, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ, καθιστά δυνατό να απαιτείται, εκ των προτέρων, μερική καταβολή του καθαρού ποσού του ΦΠΑ, που υπολογίζεται για το σύνολο της φορολογητέας περιόδου. Πράγματι, ο όρος «προκαταβολή» συνεπάγεται, ειδικότερα, τη μερική καταβολή ποσού το οποίο θα οφείλεται μεταγενέστερα, δηλαδή του καθαρού ποσού του ΦΠΑ υπολογιζόμενου για το σύνολο της φορολογητέας περιόδου. Εντούτοις, δύσκολα μπορεί να θεωρηθεί ότι το ποσό του ΦΠΑ που κατέβαλε ο αποκτών στον προμηθευτή για μία και μόνη

συναλλαγή συνιστά την προαναφερθείσα προκαταβολή (πρβλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, G. sp. z o.o., C-855/19, EU:C:2021:714, σκέψη 33 και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα H. Saugmandsgaard Øe της 18ης Μαρτίου 2021 στην ίδια υπόθεση, EU:C:2021:222, σκέψεις 111 και 112).

- 13 Ωστόσο, ούτε η Πολωνία ούτε η Επιτροπή διευκρίνισαν ότι η παρέκκλιση θα ίσχυε και όσον αφορά το άρθρο 206 της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 14 Συνεπώς, ο μηχανισμός διαχωρισμού των πληρωμών μπορεί να χαρακτηριστεί ως εμπύπτων στην κατηγορία που φέρει τον τίτλο «άλλες υποχρεώσεις» τις οποίες τα κράτη μέλη κρίνουν αναγκαίες για την αποφυγή της απάτης κατά την έννοια του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη περιθώριο εκτιμήσεως κατά την επιλογή των μέτρων που μπορούν να λάβουν, μεταξύ άλλων, για την αποφυγή της απάτης. Ωστόσο, οφείλουν να ασκούν τις εξουσίες τους τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του, ιδίως την αρχή της αναλογικότητας και την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας (αποφάσεις του Δικαστηρίου της 17ης Μαΐου 2018, Vamos, C-566/16, EU:C:2018:321, σκέψη 41· της 21ης Νοεμβρίου 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, σκέψη 35· και της 8ης Μαΐου 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, σκέψεις 38 και 39).
- 15 Η φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή αποτελεί εγγενές στοιχείο του κοινού συστήματος ΦΠΑ, και ως εκ τούτου η καταπολέμησή της αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία περί ΦΠΑ (μεταξύ άλλων, απόφαση του Δικαστηρίου της 21ης Μαΐου 2021, «ALTI» OOD, C-4/20, EU:C:2021:397). Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να εισάγουν στην έννομη τάξη τους ειδικά εθνικά μέτρα που αποσκοπούν, μεταξύ άλλων, στην επίτευξη του εν λόγω στόχου. Ωστόσο, τα μέτρα που λαμβάνονται συναφώς δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξή τους μέτρου. Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, τα κράτη μέλη οφείλουν να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία καθιστούν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, πλην όμως θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές που θέτει η σχετική νομοθεσία της Ένωσης (βλ. αποφάσεις του Δικαστηρίου 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 επιδιώκεται, με τα μέτρα που λαμβάνει κράτος μέλος, η αποτελεσματικότερη δυνατή διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρου (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Molenheide κ.λπ., EU:C:1997:623, σκέψη 47, και απόφαση του Δικαστηρίου της 11ης Μαΐου 2006, Federation of Technological Industries κ.λπ., C-384/04, EU:C:2006:309, σκέψη 30). Ειδικότερα, τα μέτρα αυτά δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται με τρόπο που να θέτει υπό αμφισβήτηση την ουδετερότητα του ΦΠΑ (πρβλ. αποφάσεις του Δικαστηρίου της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 50· της 21ης Μαρτίου 2000, Gabalfrisa κ.λπ., C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145, σκέψη

52· και της 21ης Ιουνίου 2012, Mahageben, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 57).

- 16 Ο μηχανισμός διαχωρισμού των πληρωμών συνιστά πειραματικό μέτρο για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ. Στις 29 Απριλίου 2021 η Πολωνία υπέβαλε την απαιτούμενη έκθεση σχετικά με τον συνολικό αντίκτυπο του επίμαχου μέτρου όσον αφορά την απάτη στον τομέα του ΦΠΑ και τους ενδιαφερόμενους υποκείμενους στον φόρο (αιτιολογική σκέψη 12 και άρθρο 2 της απόφασης 2019/310 του Συμβουλίου), το περιεχόμενο της οποίας δεν είναι γνωστό στο αιτούν δικαστήριο. Η εκτελεστική απόφαση 2022/559 (ΕΕ) του Συμβουλίου, της 5ης Απριλίου 2022, για την τροποποίηση της εκτελεστικής απόφασης (ΕΕ) 2019/310 όσον αφορά τη χορήγηση άδειας στην Πολωνία να συνεχίσει να εφαρμόζει το ειδικό μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2022 L 108, σ. 51), παρέτεινε την εφαρμογή του ως άνω εθνικού μέτρου έως τις 28 Φεβρουαρίου 2025.
- 17 Από κανένα από τα έγγραφα που έχει στη διάθεσή του το αιτούν δικαστήριο δεν προκύπτει ότι η Πολωνία έχει υποβάλει έκθεση στην Επιτροπή σχετικά με τις επιπτώσεις του μηχανισμού διαχωρισμού των πληρωμών στο πλαίσιο του πτωχευτικού δικαίου. Τούτο είναι ιδιαίτερος κρίσιμο καθόσον το μέτρο αυτό μπορεί να έχει αρνητικές συνέπειες οι οποίες συνίστανται στη μη επίτευξη των κύριων σκοπών της διαδικασίας αφερεγγυότητας και, ως εκ τούτου, να έχει συστημικό, πραγματικό αντίκτυπο επί των πτωχευσάντων (υπόχρεων ΦΠΑ) και των πιστωτών τους και να έχει ως αποτέλεσμα την ευνοϊκή μεταχείριση του Δημοσίου εις βάρος των πιστωτών εν γένει.
- 18 Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί εύλογες αμφιβολίες ως προς το αν το εν λόγω μέτρο και η συνακόλουθη πρακτική εφαρμογή του βαίνουν πέραν του σκοπού της καταπολέμησης της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, σκοπός ο οποίος απορρέει τόσο από τα άρθρα 273 και 395 της οδηγίας περί ΦΠΑ όσο και από την απόφαση 2019/310.
- 19 Με την απόφασή του της 11ης Ιουλίου 1988 στην υπόθεση Direct Cosmetics Ltd και Loughtons Photographs Ltd (138 και 139/86, EU:C:1988:383), το Δικαστήριο υπογράμμισε ότι η έννοια της φοροαποφυγής περιλαμβάνει τη φοροδιαφυγή. Η τελευταία ως άνω έννοια εμπεριέχει το στοιχείο της προθέσεως (σκέψη 21 της εν λόγω απόφασης). Η φοροδιαφυγή συνίσταται σε πρακτική στο πλαίσιο της οποίας ο υποκείμενος στον φόρο μετέρχεται δόλια μέσα με σκοπό να αποφύγει τις νομικές του υποχρεώσεις. Πρόκειται για άμεση και εκ προθέσεως παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, η οποία συνίσταται στη δόλια αποφυγή της βεβαίωσης ή της καταβολής μέρους ή του συνόλου του φόρου. Όσον αφορά τον ΦΠΑ, η συμπεριφορά του υποκειμένου στον φόρο αποσκοπεί στην αποφυγή επιβολής του φόρου, κατά παράβαση, ευθέως και προδήλως, της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Πρόκειται για συμπεριφορές όπως, για παράδειγμα, η απόκρυψη του αντικειμένου του φόρου και η συνακόλουθη παράλειψη υποβολής της σχετικής δηλώσεως, η εφαρμογή μειωμένων συντελεστών, η σκόπιμη μη καταβολή του

φόρου, η έκδοση παράτυπων τιμολογίων κ.λπ. (πρβλ., μεταξύ άλλων, απόφαση του Δικαστηρίου της 7ης Δεκεμβρίου 2010, Ποινική δίκη κατά R., C-285/09, EU:C:2010:742, σκέψη 49 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 20 Είναι αμφίβολο κατά πόσον η χορήγηση της επίμαχης αδειάς από τη φορολογική αρχή βρίσκεται εντός των ορίων του ως άνω σκοπού. Μια τέτοια λύση περιορίζει εκ των πραγμάτων την εκ μέρους του επιχειρηματία διάθεση των κεφαλαίων του, επιβάλλοντας μάλιστα τα κεφάλαια που προέρχονται από τον ΦΠΑ να διατίθενται για την πληρωμή υποχρεώσεων δημοσίου δικαίου τις οποίες έχει επιλέξει ο νομοθέτης πριν ακόμη γεννηθεί η υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ.
- 21 Εν προκειμένω, τίθεται ένα βασικό ζήτημα, ήτοι η κατάσταση του υπό πτώχευση υπόχρεου σε ΦΠΑ και η εκ μέρους του συνδίκου της πτωχεύσεως διάθεση των κεφαλαίων του λογαριασμού ΦΠΑ του πτωχεύσαντος επιχειρηματία. Η πτωχευτική περιουσία περιλαμβάνει περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στον πτωχεύσαντα υποκείμενο στον φόρο κατά την ημερομηνία κηρύξεως της πτωχεύσεως και εκείνα τα οποία αποκτά ο τελευταίος διαρκούσης της διαδικασίας αφερεγγυότητας, πλην ορισμένων εξαιρέσεων. Μεταξύ των εν λόγω εξαιρέσεων δεν συγκαταλέγονται τα κεφάλαια που συγκεντρώνονται στον λογαριασμό ΦΠΑ, τα οποία θα πρέπει, επομένως, να περιέλθουν στην πτωχευτική περιουσία. Η φορολογική αρχή αρνήθηκε να επιστρέψει τα κεφάλαια που είχαν συγκεντρωθεί στον λογαριασμό ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο λόγω της υπάρξεως ληξιπρόθεσμων φορολογικών οφειλών (οι οποίες γεννήθηκαν πριν από την κήρυξη της πτωχεύσεως) προς τη φορολογική αρχή (ΦΠΑ και φόρος εισοδήματος). Εντούτοις, οι εν λόγω ληξιπρόθεσμες οφειλές ενεγράφησαν στον πίνακα των απαιτήσεων. Η σημασία του πίνακα των απαιτήσεων έγκειται στο γεγονός ότι νομιμοποιεί τους πιστωτές των οποίων οι απαιτήσεις ενεγράφησαν σε αυτόν να συμμετάσχουν στην πτωχευτική διαδικασία και να επιτύχουν την ικανοποίηση των απαιτήσεών τους από τη διανομή των κεφαλαίων της πτωχευτικής περιουσίας μαζί με άλλους πιστωτές. Ωστόσο, μετά την περάτωση ή τη διακοπή της διαδικασίας, το απόσπασμα από τον πίνακα απαιτήσεων αποτελεί εκτελεστό τίτλο κατά του οφειλέτη. Ο σύνδικος της πτωχεύσεως ανέφερε ότι ο πτωχεύσας υποκείμενος στον φόρο δεν είχε άλλες ληξιπρόθεσμες οφειλές ΦΠΑ (που να γεννήθηκαν διαρκούσης της πτωχεύσεως) και ότι τα κεφάλαια ήταν απαραίτητα για την πληρωμή της τρέχουσας οφειλής φόρου ακίνητης περιουσίας προς την τοπική αυτοδιοίκηση.
- 22 Δύσκολα μπορεί να γίνει δεκτό ότι η άρνηση καταβολής ποσών ΦΠΑ στον σύνδικο πτωχεύσεως, ο οποίος ενεργεί υπό την εποπτεία εισηγητή δικαστή [szedzia komisarz] και ασκεί καθήκοντα βάσει των διατάξεων του νόμου περί πτωχεύσεως, αποσκοπεί στην καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ.
- 23 Επιπλέον, η αρχή της αναλογικότητας απαιτεί, όταν υφίσταται δυνατότητα επιλογής μεταξύ περισσότερων καταλλήλων μέτρων, να επιλέγεται το λιγότερο καταναγκαστικό μέτρο, τα δε μειονεκτήματα που προκαλούνται να μην είναι υπέρμετρα σε σχέση με τους επιδιωκόμενους σκοπούς (απόφαση του Δικαστηρίου της 12ης Ιουλίου 2001, Jippes κ.λπ. C-189/01, EU:C:2001:420,

σκέψη 81). Η προμνημονευθείσα άρνηση χορηγήσεως αδείας ίσως να είναι υπερβολική. Αφενός, οι επίμαχες ληξιπρόθεσμες οφειλές δεν μπορούν να εξομοιωθούν με εκείνες που υπόκεινται σε εκτέλεση, δεδομένου ότι περιλαμβάνονται στον πίνακα των απαιτήσεων. Αφετέρου, ελλείψει ληξιπρόθεσμων οφειλών ΦΠΑ, ο σύνδικος πτωχεύσεως στερείται τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει τα επίμαχα κεφάλαια για την πληρωμή των πιστωτών.

- 24 Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι, μολονότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως κατά τον καθορισμό της διαδικασίας επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, εντούτοις οι σχετικές ρυθμίσεις δεν πρέπει να θίγουν την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, υποχρεώνοντας τον υποκείμενο στον φόρο να επωμισθεί, εν όλω ή εν μέρει, τη σχετική φορολογική επιβάρυνση. Ειδικότερα, η διαδικασία επιστροφής πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο να εισπράξει, υπό τις κατάλληλες συνθήκες, ολόκληρη την απαίτηση που προκύπτει από το πιστωτικό αυτό υπόλοιπο ΦΠΑ, όπερ σημαίνει ότι η επιστροφή πρέπει να γίνεται εντός εύλογης προθεσμίας, με την καταβολή μετρητών ή με αντίστοιχο τρόπο, και ότι, εν πάση περιπτώσει, η θεσπιζόμενη διαδικασία επιστροφής δεν πρέπει να συνεπάγεται κανένα χρηματοοικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο στον φόρο (αποφάσεις του Δικαστηρίου της 6ης Ιουλίου 2017, *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία· και της 12ης Μαΐου 2021, *technoRent International κ.λπ.*, C-844/19, EU:C:2021:378, σκέψεις 37 και 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Δεδομένου ότι ο πτωχέυσας υπόχρεος στον ΦΠΑ δεν ασκεί, στην πραγματικότητα, οικονομική δραστηριότητα και, ως εκ τούτου, δεν υπάρχει περίπτωση να γεννηθεί οφειλή ΦΠΑ, ο δε σύνδικος αναφέρει ότι ο πτωχέυσας δεν έχει, μετά την πτώχευση, τρέχουσες οφειλές ΦΠΑ, εγείρεται το ζήτημα μήπως η δέσμευση των κεφαλαίων στον λογαριασμό ΦΠΑ παραβιάζει την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

Αιτιολόγηση του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

- 25 Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες όσον αφορά την προσβολή του δικαιώματος ιδιοκτησίας το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 17, παράγραφος 1, του Χάρτη.
- 26 Δεν αμφισβητείται ότι τα κεφάλαια που συγκεντρώνονται στον λογαριασμό ΦΠΑ αποτελούν περιουσιακά στοιχεία του υποκειμένου στον φόρο, περιλαμβανομένου του πτωχέυσαντος υποκειμένου στον φόρο (ως μέρος της πτωχευτικής περιουσίας). Η δέσμευση των εν λόγω κεφαλαίων συνιστά περιορισμό στη χρήση τους. Τόσο ο υποκείμενος στον φόρο όσο και ο σύνδικος της πτωχεύσεως πρέπει να λάβουν την άδεια της φορολογικής αρχής για τη μεταφορά τους για άλλους σκοπούς (συμπεριλαμβανομένης της πληρωμής φόρων σε άλλους δημόσιους πιστωτές κατά τα οριζόμενα στον νόμο). Η άρνηση χορηγήσεως της αδείας επέρχεται αυτομάτως όταν υφίστανται ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές. Εντούτοις, η άρνηση αυτή παύει να είναι αυτόματη όταν οι οικείες απαιτήσεις περιλαμβάνονται στον πίνακα των απαιτήσεων και, ως εκ τούτου, εκκρεμεί η εκτέλεσή τους στο πλαίσιο διαδικασίας αφερεγγυότητας. Η ερμηνεία εναπόκειται

στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής. Ωστόσο, σε περίπτωση αρνήσεως χορηγήσεως της αδείας, είναι εμφανές το διπλό οικονομικό όφελος που αποκομίζει το Δημόσιο, ήτοι, αφενός, να έχει εγγράψει τις απαιτήσεις του στον πίνακα των απαιτήσεων και, αφετέρου, να δεσμεύει τα χρηματικά ποσά στον λογαριασμό ΦΠΑ για τον ίδιο λόγο. Η ως άνω δέσμευση οδηγεί σε κατάσταση κατά την οποία ο σύνδικος της πτωχέυσεως δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει τα εν λόγω κεφάλαια για την ικανοποίηση των πιστωτών (συμπεριλαμβανομένου του Δημοσίου) στο πλαίσιο διαδικασίας αφερεγγυότητας διεξαγόμενης υπό την εποπτεία εισηγητή δικαστή. Όπως και στην προκειμένη περίπτωση, ο φορολογούμενος ενδέχεται να μην έχει μεν τρέχουσες υποχρεώσεις στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας (την οποία διαχειρίζεται για λογαριασμό του ο σύνδικος), αλλά να έχει άλλου είδους οφειλές, οι οποίες δεν συνιστούν συνεισφορά στον κρατικό προϋπολογισμό, ήτοι να οφείλει φόρο ακίνητης περιουσίας (προϋπολογισμός της τοπικής αυτοδιοίκησης). Η φορολογική αρχή δεν μπορεί να προβεί η ίδια σε κατάσχεση ποσών από τον προαναφερθέντα τραπεζικό λογαριασμό, στο μέτρο που, κατά τη διάρκεια της διαδικασίας αφερεγγυότητας, διακόπτεται αυτοδικαίως, δυνάμει του νόμου περί πτωχέυσεως, κάθε διαδικασία εκτελέσεως (συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν τον ΦΠΑ). Ο νόμος περί ΦΠΑ επηρεάζει την άσκηση των καθηκόντων του συνδίκου πτωχέυσεως στο μέτρο που καθορίζει, εν αντιθέσει με τις διατάξεις του νόμου περί πτωχέυσεως, τις αποφάσεις που οφείλει να λαμβάνει ο σύνδικος όσον αφορά τα ως άνω κεφάλαια του υποκειμένου στον φόρο, τα οποία πρέπει κατά νόμο να περιέλθουν στην πτωχευτική περιουσία. Επισημαίνεται συναφώς ότι ούτε ο εισηγητής δικαστής είναι σε θέση να ενεργήσει προς αυτή την κατεύθυνση. Τα κεφάλαια που δεσμεύονται στον λογαριασμό ΦΠΑ (ελλείψει άλλων κεφαλαίων του πτωχέυσαντος) και δεν μεταφέρονται στον σύνδικο της πτωχέυσεως ενδέχεται να οδηγήσουν στη διακοπή της πτωχευτικής διαδικασίας και στη de facto ικανοποίηση μόνο του Δημοσίου εις βάρος των λοιπών πιστωτών, χωρίς ταυτόχρονα να είναι δυνατή η εκκαθάριση της επιχείρησης του πτωχέυσαντος φορολογουμένου. Αντιθέτως, εάν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του πτωχέυσαντος φορολογουμένου καθιστούν δυνατή την ικανοποίηση του συνόλου των πιστωτών, ο αποκλεισμός των επίμαχων κεφαλαίων από την πτωχευτική περιουσία ενδέχεται να έχει ως αποτέλεσμα να μην υπάρχει πλέον αποδέκτης τους κατά το στάδιο εκκαθαρίσεως της επιχειρήσεως. Ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο θα διαγραφεί από το μητρώο με απόφαση του πτωχευτικού δικαστηρίου. Κατά συνέπεια, θα προκύψει μη επιτρεπόμενο όφελος για το Δημόσιο.

- 27 Στο δίκαιο της Ένωσης, το δικαίωμα ιδιοκτησίας προστατεύεται, μεταξύ άλλων, από το άρθρο 17 του Χάρτη. Κατά το άρθρο 51, παράγραφος 1, του Χάρτη, οι διατάξεις του Χάρτη απευθύνονται στα κράτη μέλη όταν αυτά εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης. Τούτο ισχύει αναμφίβολα στον τομέα του ΦΠΑ (βλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψεις 25 επ.). Κατά το άρθρο 52, παράγραφος 3, του Χάρτη, στον βαθμό που ο τελευταίος περιλαμβάνει δικαιώματα που αντιστοιχούν σε δικαιώματα τα οποία διασφαλίζονται στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, η

οποία υπογράφηκε στη Ρώμη στις 4 Νοεμβρίου 1950 (στο εξής: ΕΣΔΑ), η έννοια και η εμβέλειά τους είναι ίδιες με εκείνες που τους αποδίδει η εν λόγω Σύμβαση. Το άρθρο 17 του Χάρτη αντιστοιχεί, κατά τις επεξηγήσεις σχετικά με τον Χάρτη, στο άρθρο 1 του πρωτοκόλλου αριθ. 1 της ΕΣΔΑ. Κατά συνέπεια, το άρθρο 17 του Χάρτη πρέπει να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα της νομολογίας του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΔΔΑ) σχετικά με την τελευταία αυτή διάταξη ως όριο ελάχιστης προστασίας (πρβλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 21ης Μαΐου 2019, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, C-235/17, EU:C:2019:432, σκέψη 72). Η έννοια του όρου «ιδιοκτησία» κατά το άρθρο 17, παράγραφος 1, έχει αυτοτελή σημασία, η οποία δεν περιορίζεται στην κυριότητα ενσώματων αγαθών, καθόσον ορισμένα άλλα δικαιώματα και συμφέροντα που συνιστούν περιουσιακά στοιχεία μπορούν επίσης να χαρακτηριστούν ως «περιουσιακά δικαιώματα» (απόφαση του ΕΔΔΑ της 22ας Απριλίου 2004, Broniewski κατά Πολωνίας, προσφυγή αριθ. 31443/96, § 129). Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο όρος «ιδιοκτησία» μπορεί να καταλαμβάνει περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των απαιτήσεων (βλ. απόφαση του ΕΔΔΑ της 28ης Σεπτεμβρίου 2004, Korecký κατά Σλοβακίας, προσφυγή αριθ. 44912/98, § 35). Όσον αφορά τον ΦΠΑ, με την απόφαση του ΕΔΔΑ της 22ας Ιανουαρίου 2009, Bulves κατά Βουλγαρίας, προσφυγή αριθ. 3991/03, § 57, κρίθηκε ότι το δικαίωμα της προσφεύγουσας εταιρίας να εκπέσει τον φόρο επί των εισροών ενέπιπτε στην έννοια τουλάχιστον της «δικαιολογημένης εμπιστοσύνης» για την αποτελεσματική άσκηση περιουσιακού δικαιώματος που συνιστά «περιουσία» κατά το πρώτο εδάφιο του άρθρου 1 του πρωτοκόλλου αριθ. 1 (βλ., *mutatis mutandis*, αποφάσεις του ΕΔΔΑ της 29ης Νοεμβρίου 1991, Pine Valley Developments Ltd κ.λπ. κατά Ιρλανδίας, § 51· της 16ης Απριλίου 2002, Dangeville κατά Γαλλίας, προσφυγή αριθ. 36677/97, § 48· της 22ας Ιουλίου 2003, Cabinet Diot και SA Gras Savoye κατά Γαλλίας, προσφυγές αριθ. 49217/99 και 49218/99, § 26· της 25ης Απριλίου 2007, Aon Conseil and Courtage SA και Christian de Clarens SA κατά Γαλλίας, προσφυγή αριθ. 70160/01, § 45· και της 23ης Μαΐου 2007, Interspan κατά Ουκρανίας, προσφυγή αριθ. 803/02, §§ 30 έως 32). Επομένως, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ συνιστά προσδοκία περιουσιακού δικαιώματος που προστατεύεται δυνάμει του άρθρου 17 του Χάρτη. Δεν χωρεί αμφιβολία ότι τα κεφάλαια που τηρούνται σε χωριστό λογαριασμό ΦΠΑ εμπίπτουν στην έννοια της «ιδιοκτησίας» κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 1, του Χάρτη και προστατεύονται δυνάμει της εν λόγω διατάξεως.

- 28 Η αποτελεσματικότητα της δημόσιας εξουσίας αντιμετωπίζει ως ανυπέρβλητο εμπόδιο τα θεμελιώδη δικαιώματα των πολιτών, περιορισμοί στην άσκηση των οποίων επιβάλλονται, σύμφωνα με το άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, μόνον εφόσον προβλέπονται από το νόμο και σέβονται το ουσιώδες περιεχόμενο των εν λόγω δικαιωμάτων και υπό την προϋπόθεση ότι είναι αναγκαίοι και ανταποκρίνονται πράγματι σε σκοπούς γενικού συμφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση ή στην ανάγκη προστασίας των δικαιωμάτων και ελευθεριών τρίτων (πρβλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 15ης Φεβρουαρίου 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, σκέψη 50). Πρόκειται, επομένως, για μια δύσκολη περίπτωση σταθμίσεως μεταξύ της δημοσίας τάξεως και του δικαιώματος ιδιοκτησίας. Ο ως άνω «νόμος» πρέπει να είναι αρκούντως προσιτός και

προβλέψιμος, δηλαδή να είναι διατυπωμένος κατά τρόπο ακριβή, ούτως ώστε ο ιδιώτης να είναι σε θέση, χωρίς να χρειάζεται επαγγελματικές συμβουλές, να προσαρμόζει τη συμπεριφορά του, να προβλέπει τις συνέπειες που θα υποστεί βάσει του νόμου (απόφαση του ΕΔΔΑ της 26ης Μαρτίου 1987, Leander κατά Σουηδίας, προσφυγή αριθ. 9248/81, § 50). Επομένως, ο «νόμος» πρέπει να είναι αρκούντως σαφής (απόφαση του ΕΔΔΑ της 3ης Ιουλίου 2007, Tan κατά Τουρκίας, προσφυγή αριθ. 9460/03, §§ 22 έως 26) και προβλέψιμος ως προς την σημασία και τη φύση των μέτρων που λαμβάνονται (πρβλ. απόφαση του ΕΔΔΑ της 25ης Σεπτεμβρίου 2006, Coban κατά Ισπανίας, προσφυγή αριθ. 17060/02), και να ορίζει με επαρκή σαφήνεια την έκταση και τις λεπτομέρειες ασκήσεως του δικαιώματος παρεμβάσεως στα δικαιώματα που κατοχυρώνει η ΕΣΔΑ (απόφαση του ΕΔΔΑ της 14ης Σεπτεμβρίου 2010, Sanoma Uitgevers κατά Ολλανδίας, προσφυγή αριθ. 38224/03, §§ 81 και 82). Νόμος ο οποίος απονέμει εξουσία εκτιμήσεως ή παρέχει διακριτική ευχέρεια δεν είναι αντίθετος προς την ως άνω απαίτηση, υπό την προϋπόθεση ότι το περιεχόμενο και ο τρόπος ασκήσεως της εν λόγω εξουσίας ή ευχέρειας καθορίζονται με επαρκή σαφήνεια, λαμβανομένων υπόψη των διακυβευόμενων εννόμων συμφερόντων, ώστε να διασφαλίζεται η επαρκής προστασία των ατόμων από την αυθαιρεσία (προπαρατεθείσα απόφαση του ΕΔΔΑ στην υπόθεση Margareta και Roger Andersson, § 75). Επομένως, νόμος ο οποίος απονέμει εξουσία εκτιμήσεως ή παρέχει διακριτική ευχέρεια πρέπει να καθορίζει το περιεχόμενο αυτής (απόφαση του ΕΔΔΑ της 25ης Μαρτίου 1983, Silver κ.λπ. κατά Ηνωμένου Βασιλείου, προσφυγές αριθ. 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7113/75 και 7136/75, § 88). Όλες αυτές οι απαιτήσεις απορρέουν από την έννοια του κράτους δικαίου (απόφαση του ΕΔΔΑ της 25ης Μαΐου 1998, Kopp κατά Ελβετίας, προσφυγή αριθ. 23224/94, § 55). Από την απαίτηση κατά την οποία κάθε περιορισμός πρέπει να «προβλέπεται από τον νόμο», σύμφωνα με τη νομολογία του ΕΔΔΑ, προκύπτει ότι οι ενέργειες των ασκούντων δημόσια εξουσία εντάσσονται σε πλαίσιο προκαθορισμένο από τον νόμο, γεγονός το οποίο συνεπάγεται την επιβολή ορισμένων απαιτήσεων με τις οποίες πρέπει να συνάδουν τόσο οι ίδιοι οι κανόνες δικαίου όσο και οι διαδικασίες που αποσκοπούν στην αποτελεσματική τήρησή τους. Τέλος, το ΕΔΔΑ έχει διευκρινίσει ότι ο όρος «νόμος» πρέπει να νοείται με την «ουσιαστική» και όχι μόνο με την τυπική του έννοια, δεδομένου ότι μπορεί να περιλαμβάνει τόσο το «γραπτό δίκαιο» όσο και το «άγραφο δίκαιο» καθώς και το «δίκαιο που διαπλάθεται» από τα δικαστήρια [αποφάσεις του ΕΔΔΑ της 24ης Μαΐου 1988, Sunday Times κατά Ηνωμένου Βασιλείου (αριθ. 1), προσφυγή αριθ. 10737/84, σειρά Α αριθ. 30, § 49· και της 13ης Ιουλίου 1995, Tolstoy Miloslavsky κατά Ηνωμένου Βασιλείου, προσφυγή αριθ. 18139/91, σειρά Α αριθ. 316-B, § 37]. Η «πάγια νομολογία», η οποία δημοσιεύεται και, ως εκ τούτου, είναι γνωστή στα εθνικά δικαστήρια και λαμβάνεται υπόψη από αυτά, είναι ικανή, υπό ορισμένες περιστάσεις, να συμπληρώσει και να αποσαφηνίσει τις νομοθετικές διατάξεις, ώστε να καταστούν προβλέψιμες (απόφαση του ΕΔΔΑ της 24ης Μαΐου 1988, Müller κ.λπ. κατά Ελβετίας, προσφυγή αριθ. 10737/84, § 29). Όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, αυτή επιτάσσει ο περιορισμός της ασκήσεως του δικαιώματος ιδιοκτησίας να μην υπερβαίνει τα όρια του κατάλληλου και αναγκαίου για την επίτευξη των σκοπών που νομίμως

επιδιώκονται με την οικεία ρύθμιση, εξυπακουόμενου ότι, οσάκις υφίσταται επιλογή μεταξύ περισσοτέρων κατάλληλων μέτρων, πρέπει να επιλέγεται το λιγότερο καταναγκαστικό και τα προξενούμενα μειονεκτήματα δεν πρέπει να είναι δυσανάλογα προς τους επιδιωκόμενους σκοπούς (απόφαση του Δικαστηρίου της 20ής Μαρτίου 2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 29 Όπως προαναφέρθηκε, ο μηχανισμός διαχωρισμού των πληρωμών θεσπίστηκε για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, πράγμα το οποίο πρέπει, αυτό καθαυτό, να θεωρηθεί σύμφωνο προς το γενικό συμφέρον (πρβλ. απόφαση του ΕΔΔΑ της 22ας Σεπτεμβρίου 1994, *Hentrich κατά Γαλλίας*, προσφυγή αριθ. 13616/88, § 39). Εντούτοις, ο νομοθέτης δεν ρύθμισε τα αποτελέσματα της σχετικής προβλέψεως στο πλαίσιο της πτωχευτικής νομοθεσίας. Σε μια τέτοια κατάσταση, είναι δύσκολο να γίνει λόγος για σαφείς και ακριβείς κανόνες που παρέχουν σε επαγγελματία, όπως ο σύνδικος πτωχέυσεως, τη δυνατότητα να διεξαγάγει τη διαδικασία αφερεγγυότητας και καθιστούν προβλέψιμη τη δράση της φορολογικής αρχής. Το γεγονός ότι υφίστανται ανταγωνιστικές νομικές λύσεις έχει προκαλέσει ανασφάλεια δικαίου. Μια φορολογική αρχή, βασιζόμενη αποκλειστικώς στη γραμματική ερμηνεία, θα αρνηθεί να επιτρέψει την αποδέσμευση κεφαλαίων λόγω της υπάρξεως ληξιπρόθεσμων ονομαστικών φορολογικών οφειλών, ενώ άλλη αρχή, βασιζόμενη στη συστηματική και τελολογική ερμηνεία, θα αποδεσμεύσει τα οικεία κεφάλαια. Επιπλέον, βάση της ισχύουσας νομοθεσίας τα κεφάλαια του λογαριασμού ΦΠΑ θα πρέπει να περιέλθουν στην πτωχευτική περιουσία. Το απρόβλεπτο του νόμου είναι επίσης εμφανές στην πράξη. Στη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, δεν είναι σαφές ποιος κανόνας συγκρούσεως θεωρείται κρίσιμος, διαφαίνονται δε τρεις τέτοιοι κανόνες: *lex superior [derogat legi inferiori][·] lex specialis derogat legi generali· lex posterior derogat legi priori*. Ταυτόχρονα, η ιδιότητα του *lex specialis* αναγνωρίζεται άλλοτε στις διατάξεις του νόμου περί πτωχέυσεως και άλλοτε στις διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ. Η κατάσταση αυτή συνηγορεί υπέρ του αμφίσημου και απρόβλεπτου χαρακτήρα της θεσπισθείσας ρυθμίσεως και προκαλεί αβεβαιότητα για τον σύνδικο της πτωχέυσεως.

Αιτιολόγηση του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

- 30 Η Ευρωπαϊκή Ένωση συνιστά ένωση δικαίου, οι δε αρχές του κράτους δικαίου και της υπεροχής του δικαίου αποτέλεσαν εξ αρχής τον ακρογωνιαίο λίθο της λειτουργίας της εν λόγω οντότητας και της ενωμένης Ευρώπης (πρβλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 23ης Απριλίου 1986, *Κόμμα Οικολόγων «Les Verts»*, 294/83, EU:C:1986:166, σκέψη 23). Κάθε κράτος μέλος αποδέχεται από κοινού με τα λοιπά κράτη μέλη, και αναγνωρίζει ότι τα εν λόγω κράτη αποδέχονται από κοινού με αυτό, μια σειρά κοινών αξιών επί των οποίων στηρίζεται η Ένωση, όπως διευκρινίζει το άρθρο 2 ΣΕΕ. Η παραδοχή αυτή συνεπάγεται και δικαιολογεί την ύπαρξη αμοιβαίας εμπιστοσύνης μεταξύ των κρατών μελών ως προς την αναγνώριση των εν λόγω αξιών και, επομένως, ως προς την τήρηση του δικαίου της Ένωσης που υλοποιεί τις αξίες αυτές (πρβλ. γνωμοδότηση του Δικαστηρίου της 18ης Δεκεμβρίου 2014, 2/13, EU:C:2014:2454, σκέψη 168). Σε

αυτό ακριβώς το πλαίσιο εναπόκειται στα κράτη μέλη, βάσει ιδίως της αρχής της καλόπιστης συνεργασίας κατά το άρθρο 4, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, ΣΕΕ, να διασφαλίζουν, εντός της αντίστοιχης επικράτειάς τους, την εφαρμογή και την τήρηση του δικαίου της Ένωσης και να λαμβάνουν, προς τον σκοπό αυτό, κάθε γενικό ή ειδικό μέτρο που δύναται να διασφαλίσει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις Συνθήκες ή από τις πράξεις των θεσμικών οργάνων της Ένωσης (πρβλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 6ης Μαρτίου 2018, *Achmea*, C-284/16, EU:C:2018:158, σκέψη 34). Με τη σειρά της, η αρχή της ασφάλειας δικαίου, από την οποία απορρέει η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, επιτάσσει να είναι σαφής και ακριβής η νομοθετική ρύθμιση που επιφέρει δυσμενείς συνέπειες έναντι των ιδιωτών, η δε εφαρμογή της να μπορεί να προβλεφθεί από τους πολίτες (πρβλ. αποφάσεις του Δικαστηρίου της 12ης Δεκεμβρίου 2013, 5ης Μαρτίου 2009, *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, C-362/12, EU:C:2013:834, σκέψη 44· της 15ης Φεβρουαρίου 1996, *Duff κ.λπ.*, C-63/93, EU:C:1996:51, σκέψη 20· της 29ης Απριλίου 2004, *Sudholz*, C-17/01, EU:C:2004:242, σκέψη 34· και της 11ης Ιουνίου 2015, *Berlington Hungary κ.λπ.*, C-98/14, EU:C:2015:386, σκέψη 77). Η αρχή της ασφάλειας δικαίου επιβάλλεται σε όλες τις εθνικές αρχές που είναι επιφορτισμένες με την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης (βλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Ιουλίου 2008, *ASM Brescia*, C-347/06, EU:C:2008:416, σκέψη 65 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επομένως, προκειμένου να μπορεί να γίνει λόγος για χρηστή διοίκηση κατά την έννοια του άρθρου 41, παράγραφος 1, του Χάρτη, η διοίκηση πρέπει να ενεργεί βάσει και εντός των ορίων του νόμου, συμπεριλαμβανομένου του δικαίου της Ένωσης.

- 31 Η καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, η οποία αποτελεί έναν από τους αναγνωρισμένους σκοπούς της Ένωσης, δεν μπορεί να εξεταστεί μόνον υπό το πρίσμα της αποτελεσματικότητάς της. Τα μέσα και οι μέθοδοι της καταπολέμησης πρέπει να συνάδουν με τις απαιτήσεις του κράτους δικαίου. Εάν μια δημόσια αρχή διαθέτει εξαιρετικά ευρεία μέσα για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, τίποτα δεν θα μπορούσε να αποτρέψει το ενδεχόμενο η ανεξέλεγκτη και ελεύθερη δράση της να αποβεί, εν τέλει, επιζήμια για το κοινό σύστημα του ΦΠΑ και, κατά συνέπεια, για τους φορολογουμένους.
- 32 Ορισμένες πτυχές της υπό κρίση υποθέσεως καταδεικνύουν την ανακολουθία του πολωνικού νομικού συστήματος. Ο περιορισμός της χρήσεως των κεφαλαίων που τηρούνται σε λογαριασμό ΦΠΑ, την οποία ζητεί ο σύνδικος μετά την κήρυξη της πτωχεύσεως υποκειμένου στον ΦΠΑ, μέσω της ερμηνείας των εφαρμοστέων διατάξεων κατά τρόπο που δεν λαμβάνει υπόψη τους νομικούς περιορισμούς που απορρέουν από το δίκαιο της Ένωσης, δυσχερώς μπορεί να θεωρηθεί κατάλληλο μέσο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, ήτοι της καταπολέμησης της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ. Οι ενέργειες του συνδίκου που διενεργούνται υπό δικαστική εποπτεία δεν μπορούν να εξομοιωθούν με δόλιες ενέργειες, και δη στοχευμένες, όσον αφορά την απάτη στον τομέα του ΦΠΑ. Ο εθνικός νομοθέτης θέσπισε σύστημα πτωχευτικού δικαίου, κύριος σκοπός του οποίου δεν είναι μόνο η ικανοποίηση των πιστωτών, αλλά και η διάσωση (στο μέτρο του δυνατού) της

οικονομικής οντότητας. Ως εκ τούτου, η εκ μέρους του Πολωνού νομοθέτη θέσπιση μέτρου το οποίο σκοπεύει την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι εκφράζει ταυτόχρονη πρόθεσή του να καταστήσει ανίσχυρες άλλες διατάξεις του εθνικού δικαίου (χωρίς να το αναφέρει ρητά) οι οποίες είναι εξίσου σημαντικές για τη λειτουργία της αγοράς (και της εσωτερικής αγοράς της Ένωσης). Συνεπώς, κατά την ερμηνεία κανόνων δικαίου, συμπεριλαμβανομένου του δικαίου της Ένωσης, οι φορολογικές αρχές δεν θα πρέπει να αποκωδικοποιούν τις σχετικές ρυθμίσεις κατά τρόπο δυνάμενο να εξουδετερώσει τους σκοπούς της διαδικασίας αφερεγγυότητας και, κατά συνέπεια, να οδηγήσει σε ευνοϊκή μεταχείριση του Δημοσίου εις βάρος των λοιπών πιστωτών. Οι φορολογικές αρχές οφείλουν, στο πλαίσιο της εκ μέρους τους ερμηνείας, να μην επιτείνουν τυχόν δυσχέρειες και ανακολουθίες μεταξύ των δύο νομικών συστημάτων – ήτοι του δημοσίου και του ιδιωτικού. Σε ένα κράτος δικαίου, οι επιχειρήσεις έχουν το δικαίωμα να αναμένουν ότι οι κρατικές αρχές θα ενεργούν ευλόγως και προσηκόντως, εντός των επιτρεπομένων ορίων παρεμβάσεώς τους στα θεμελιώδη δικαιώματα.