



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MELCHIOR WATHELET
της 16ης Σεπτεμβρίου 2015¹

Υπόθεση C-419/14

WebMindLicenses Kft.

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság
[αίτηση του Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Ουγγαρία)]

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Παροχή υπηρεσιών — Πραγματικό οικονομικό περιεχόμενο συμβάσεως παραχώρησης αδείας εκμεταλλεύσεως τεχνογνωσίας — Συμβατό των ερευνών των φορολογικών αρχών, οι οποίες διεξάγονται εν αγνοία του ενδιαφερομένου, προς τα θεμελιώδη δικαιώματα — Υποχρέωση συνεργασίας των φορολογικών αρχών των κρατών μελών»

I – Εισαγωγή

1. Ενώ η παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως εντάσσεται στις υποθέσεις, στο πλαίσιο των οποίων ανακύπτουν ζητήματα ερμηνείας της έννοιας της καταχρήσεως δικαιώματος σε φορολογικά ζητήματα (εν προκειμένω σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, στο εξής: ΦΠΑ), άπτεται επίσης ενδιαφερόντων ζητημάτων που αφορούν τις αρμοδιότητες των κρατών μελών σε φορολογικά ζητήματα σε σχέση με τον Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης) και, ιδίως, το δικαίωμα στον σεβασμό της προσωπικής και οικογενειακής σφαίρας («ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής») το οποίο κατοχυρώνεται με το άρθρο 7 του Χάρτη και το δικαίωμα προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα το οποίο κατοχυρώνεται με το άρθρο 8 του εν λόγω Χάρτη.

II – Το νομικό πλαίσιο

A — Το δίκαιο της Ένωσης

2. Το άρθρο 24 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας² (στο εξής: οδηγία για τον ΦΠΑ), ορίζει:

«1. Ως “παροχή υπηρεσιών” νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.

¹ — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

² — ΕΕ L 347, σ. 1.

2. Ως “τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες” νοούνται οι υπηρεσίες που αφορούν τη μετάδοση, εκπομπή ή λήψη σημάτων, κειμένου, εικόνων και ήχων ή πληροφοριών οποιασδήποτε φύσης, με ενσύρματα, ασύρματα, οπτικά ή άλλα ηλεκτρομαγνητικά συστήματα, περιλαμβανομένης της μεταβίβασης ή εκχώρησης του δικαιώματος χρήσης των μέσων για τέτοιου είδους μετάδοση, εκπομπή ή λήψη, καθώς και υπηρεσίες που αφορούν την παροχή πρόσβασης σε παγκόσμια δίκτυα πληροφοριών.»

3. Η προμνησθείσα οδηγία, όπως ίσχυε από την 24η Ιουλίου έως την 31η Δεκεμβρίου 2009, προέβλεπε, στο άρθρο της 43, ότι «[ο] τόπος παροχής υπηρεσιών είναι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκατάστασής του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες ή, εάν δεν υπάρχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του».

4. Το άρθρο 45 της εν λόγω οδηγίας, όπως ίσχυε από την 1η Ιανουαρίου μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2012, όριζε ότι «[ο] τόπος παροχής υπηρεσιών σε μη υποκείμενο στο φόρο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκειμένου στον φόρο που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών είναι ο τόπος όπου βρίσκεται η εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος».

5. Το άρθρο 56 της οδηγίας αυτής, όπως ίσχυε από την 24η Ιουλίου έως την 31 Δεκεμβρίου 2009 όριζε ότι:

«1. Ο τόπος παροχής των ακόλουθων υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητας ή σε υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητας αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του αποκτώντος ή της μόνιμης εγκατάστασής του για την οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες αυτές, σε περίπτωση δε έλλειψης έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του:

[...]

ια) παροχή υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα και ιδίως εκείνων που περιγράφονται στο παράρτημα II,

[...]».

6. Το άρθρο 59 της ίδιας οδηγίας, όπως ίσχυε από την 1η Ιανουαρίου 2010 έως την 31η Δεκεμβρίου 2012, έχει ως εξής:

«Τόπος παροχής των κατωτέρω υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε μη υποκείμενο στο φόρο ο οποίος είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του εκτός της [Ενωσης], είναι ο τόπος στον οποίο το πρόσωπο αυτό είναι εγκατεστημένο ή έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του:

[...]

ια) παροχή υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα και ιδίως εκείνων που περιγράφονται στο παράρτημα II,

[...]».

7. Και στα δύο κείμενα της οδηγίας ΦΠΑ, στο εν λόγω παράρτημα II περιλαμβάνονταν οι ακόλουθες υπηρεσίες:

- «1) Η δημιουργία και η φιλοξενία ιστοσελίδων, η εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και εξοπλισμού,
- 2) η παροχή λογισμικού και η ενημέρωσή του,
- 3) η παροχή εικόνων, κειμένων και πληροφοριών και η διάθεση βάσεων δεδομένων,
- 4) η παροχή μουσικής, κινηματογραφικών ταινιών και παιχνιδιών, περιλαμβανομένων των κάθε είδους τυχερών παιχνιδιών, πολιτικών, πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών ή ψυχαγωγικών εκπομπών ή εκδηλώσεων,
- 5) η παροχή διδασκαλίας εξ αποστάσεως.»

8. Το άρθρο 273 της προμνησθείσας οδηγίας ορίζει ότι:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

9. Ο κανονισμός (ΕΕ) 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας³ (στο εξής: κανονισμός 904/2010), ορίζει, στο άρθρο του 7, τα ακόλουθα:

«1. Κατόπιν αιτήσεως της αιτούσας αρχής, η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση ανακοινώνει τις πληροφορίες στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 1, συμπεριλαμβανομένων όσων αφορούν μία ή περισσότερες συγκεκριμένες περιπτώσεις.

2. Χάριν της διαβίβασης των πληροφοριών που αναφέρει η παράγραφος 1, η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση προβαίνει, εάν συντρέχει λόγος, στις αναγκαίες διοικητικές έρευνες για να αποκτήσει τις πληροφορίες αυτές.

[...]»

B — Το ουγγρικό δίκαιο

10. Το άρθρο 37 του νόμου CXXVII του 2007, περί ΦΠΑ (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény), προβλέπει τα εξής:

«(1) Στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών σε πρόσωπο υποκείμενο σε φόρο, τόπος παροχής υπηρεσιών είναι ο τόπος στον οποίο είναι εγκατεστημένος ο λήπτης των υπηρεσιών με σκοπό την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας ή, ελλείψει εγκαταστάσεως με σκοπό την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του.

3 — ΕΕ L 268, σ. 1.

(2) Στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών σε πρόσωπο το οποίο δεν υπόκειται στον φόρο, τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι ο τόπος στον οποίο έχει εγκατασταθεί ο παρέχων τις υπηρεσίες με σκοπό την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας ή, ελλείψει εγκαταστάσεως με σκοπό την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του.»

11. Το άρθρο 46 του νόμου αυτού ορίζει τα εξής:

«(1) Για τις υπηρεσίες που αναφέρονται στο παρόν άρθρο, ο τόπος παροχής υπηρεσιών είναι ο τόπος στον οποίο, στο πλαίσιο της σχετικής συναλλαγής, είναι εγκατεστημένος ο λήπτης των υπηρεσιών που δεν υπόκειται σε φόρο ή, ελλείψει εγκαταστάσεως, ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του, υπό την προϋπόθεση ότι ο τόπος αυτός ευρίσκεται εκτός του εδάφους της Κοινότητας.

(2) Οι υπηρεσίες οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου είναι οι ακόλουθες:

[...]

- i) τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες·
- j) υπηρεσίες ραδιοτηλεόρασεως και οπτικοακουστικών μέσων·
- k) υπηρεσίες που παρέχονται με ηλεκτρονικά μέσα.

[...]

(5) Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου, ο όρος “υπηρεσίες που παρέχονται με ηλεκτρονικά μέσα” περιλαμβάνει τα εξής:

- a) παροχή χώρου ηλεκτρονικής αποθηκείσεως, φιλοξενία και εκμετάλλευση ιστοσελίδων, καθώς και η εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και εξοπλισμού πληροφορικής,
- b) η παροχή λογισμικού και η ενημέρωσή του,
- c) η παροχή εικόνων, κειμένων και πληροφοριών και η διάθεση βάσεων δεδομένων,
- d) παροχή μουσικής, κινηματογραφικών ταινιών και παιχνιδιών —περιλαμβανομένων των κάθε είδους τυχερών παιχνιδιών—, καθώς και η μετάδοση ή διανομή υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων πολιτικού, πολιτιστικού, καλλιτεχνικού, επιστημονικού, αθλητικού ή ψυχαγωγικού χαρακτήρα, καθώς και αντίστοιχων εκδηλώσεων,
- e) η παροχή διδασκαλίας εξ αποστάσεως,

υπό την προϋπόθεση ότι η παροχή και η χρήση της σχετικής υπηρεσίας πραγματοποιούνται μέσω ενός διεθνούς ηλεκτρονικού δικτύου. Εντούτοις, το γεγονός ότι ο παρέχων την υπηρεσία, καθώς και ο λήπτης έρχονται σε επαφή και παραμένουν σε επικοινωνία μέσω του εν λόγω δικτύου —συμπεριλαμβανομένης και της υποβολής προσφοράς και της αποδοχής της— δεν συνιστά ακόμη, αυτό καθεαυτό, ηλεκτρονικά παρεχόμενη υπηρεσία.»

12. Κατά το άρθρο 51 του νόμου CXXII του 2010 σχετικά με την εθνική αρχή δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων (a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény):

«(1) Η κεντρική διεύθυνση ποινικών υποθέσεων [της υπηρεσίας δημόσιων οικονομικών και τελωνείων] και οι εξαρτώμενες από αυτήν υπηρεσίες (στο εξής: οι υπεύθυνες υπηρεσίες) δύνανται να συλλέξουν εν αγνοία του ενδιαφερομένου πληροφορίες —εντός του πλαισίου που ορίζει ο παρών νόμος— με σκοπό την πρόληψη, την παρεμπόδιση, την εντόπιση ή την παύση της εκτελέσεως αξιόποινης πράξεως, η

οποία εμπίπτει στις αρμοδιότητες έρευνας που διεξάγεται [από την υπηρεσία δημόσιων οικονομικών και τελωνείων] βάσει της ποινικής δικονομίας, να εντοπίσουν την ταυτότητα του δράστη, να τον συλλάβουν, να προσδιορίσουν τον τόπο της διαμονής του και να συλλέξουν αποδείξεις, με σκοπό, μεταξύ άλλων, να εξασφαλίσουν την προστασία των προσώπων τα οποία μετέχουν στην ποινική διαδικασία και των ατόμων που υπηρετούν στη διοίκηση τα οποία εμπλέκονται στη διαδικασία αυτήν, αλλά και των ατόμων τα οποία συνεργάζονται με τη δικαιοσύνη.

(2) Τα μέτρα τα οποία λαμβάνονται βάσει της παραγράφου 1, ανωτέρω, καθώς και οι πληροφορίες σχετικά με τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα και τις οργανώσεις οι οποίες στερούνται νομικής προσωπικότητας που καλύπτονται από τα μέτρα αυτά, δεν δημοσιοποιούνται.

(3) Οι υπεύθυνες υπηρεσίες, καθώς και, όσον αφορά τα στοιχεία τα οποία έχουν συλλεγεί και την έκταση της έρευνας για τη συλλογή πληροφοριών, ο αρμόδιος εισαγγελέας και ο αρμόδιος δικαστής μπορούν να έχουν πρόσβαση στα διαβαθμισμένα δεδομένα —χωρίς ειδική εξουσιοδότηση— κατά τη διάρκεια της συλλογής των εν λόγω πληροφοριών.»

13. Το άρθρο 97, παράγραφοι 4 και 6, του νόμου XCII του 2003 περί του κώδικα φορολογικής διαδικασίας (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) ορίζει ειδικότερα :

«(4) Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, η φορολογική αρχή οφείλει να διακριβώσει και να αποδείξει τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως, εκτός των περιπτώσεων κατά τις οποίες το βάρος της αποδείξεως φέρει, κατά νόμον, ο φορολογούμενος.

[...]

(6) Κατά την διακρίβωση των πραγματικών περιστατικών, η φορολογική αρχή οφείλει επίσης να εξετάσει τα υπέρ του φορολογούμενου πραγματικά περιστατικά. Ένα γεγονός ή ένα στοιχείο το οποίο δεν έχει αποδειχθεί, δεν είναι δυνατό να ληφθεί υπόψη εις βάρος του φορολογούμενου —εκτός αν λαμβάνεται υπόψη κατά το στάδιο της εκτιμήσεως.»

III – Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

14. Ο G. Z. Gattyán είναι δημιουργός τεχνογνωσίας⁴ ο οποίος μεταβίβασε τα σχετικά δικαιώματά του, στις 28 Ιανουαρίου 2008, στο ίδρυμα Prime Web Tech Stiftung το οποίο συστάθηκε στο Λιχτενστάιν για λόγους κληρονομικής διαδοχής. Είναι επίσης μέτοχος-διευθυντής της προσφεύγουσας της κύριας δίκης WebMindLicenses Kft. (στο εξής: WebMindLicenses), εμπορικής εταιρίας η οποία συστάθηκε στην Ουγγαρία στις 23 Ιουλίου 2009 και αποτελεί μέλος του ομίλου Docler.

15. Στις 28 Φεβρουαρίου 2008 το δικαίωμα εκμεταλλεύσεως της επίμαχης στην κύρια δίκη τεχνογνωσίας μεταβιβάστηκε μέσω συμβάσεως παραχωρήσεως αδειας εκμεταλλεύσεως στην πορτογαλική εταιρία Lalib-Gaesto e Investiments Lda (στο εξής: Lalib), η οποία ανήκει σε Γάλλο υπήκοο που διαθέτει μεγάλη εμπειρία στον τομέα της δημιουργίας και της εκμεταλλεύσεως, σε διεθνές επίπεδο, της παροχής υπηρεσιών online.

16. Την 1η Οκτωβρίου 2008 την εν λόγω τεχνογνωσία απέκτησε η πορτογαλική εταιρία Hypodest Patent Development Company, η οποία ανήκει επίσης στον G. Z. Gattyán.

17. Την 1η Σεπτεμβρίου 2009 η Hypodest Patent Development Company μετεβίβασε την τεχνογνωσία αυτή χαριστικώς στην WebMindLicenses, η οποία είχε μόλις συσταθεί.

4 — Η τεχνογνωσία συνίσταται σε ένα σύστημα διαδραστικής επικοινωνίας μέσω του διαδικτύου, το οποίο συνδέεται με ένα περίπλοκο σύστημα πληρωμής και τιμολογήσεως και καθιστά δυνατή την παροχή, σε πραγματικό χρόνο, υπηρεσιών ψυχαγωγίας για ενηλίκους.

18. Την ίδια ημέρα, η WebMindLicenses υπέγραψε με τη Lalib σύμβαση παραχωρήσεως εκμεταλλεύσεως της προμνησθείσας τεχνογνωσίας, βάσει της οποίας η Lalib συνέχισε την εκμετάλλευση της τεχνογνωσίας αυτής.

19. Σύμφωνα με τους όρους της ανωτέρω συμβάσεως παραχωρήσεως, η WebMindLicenses ήταν επιφορτισμένη με τη συνεχή ενημέρωση και την ανάπτυξη της μεταφερθείσας τεχνογνωσίας βάσει σχετικής συμβάσεως την οποία υπέγραψε με μία από τις εταιρίες η οποία αποτελεί μέλος του ομίλου Docler.

20. Η Lalib εκμεταλλευόταν την επίμαχη τεχνογνωσία μέσω διαφόρων ιστοσελίδων προσβάσιμων στο διαδίκτυο (εκ των οποίων η πλέον σημαντική ήταν η livejasmin.com) οι οποίες παρέχουν υπηρεσίες ψυχαγωγίας για ενήλικους με «ηθοποιούς» εγκατεστημένους σε οποιοδήποτε μέρος στον κόσμο. Για τους σκοπούς της επιβολής του ΦΠΑ, η παροχή συνίσταται σε διαλόγους μεταξύ των «ηθοποιών» και των πελατών ή εγγεγραμμένων χρηστών και στη παρουσίαση θεαμάτων σε πραγματικό χρόνο. Για να έχουν πρόσβαση στις υπηρεσίες αυτές, τα εγγεγραμμένα μέλη αγοράζουν από τη Lalib, μέσω του διαδικτυακού τόπου livejasmin.com, με πιστωτικές κάρτες ή άλλα μέσα ηλεκτρονικής πληρωμής, πακέτα μονάδων τα οποία μπορούν να χρησιμοποιήσουν για να συνομιλούν με τους «ηθοποιούς» ή να παρακολουθούν τα προσφερόμενα θεάματα.

21. Οι «ηθοποιοί» συνάπτουν συμβάσεις με την εταιρία Leandra Entreprises Ltd, η οποία είναι εγκατεστημένη στις Σεϋχέλλες και ανήκει στον όμιλο Lalib και η οποία συστάθηκε λόγω των απαιτήσεων πιστοποίησης στον τομέα των σχετικών δραστηριοτήτων. Αμείβονται ανάλογα με την αξία των μονάδων που καταναλώνονται για τις υπηρεσίες τους.

22. Τα 2012 η Lalib επώλησε, σε ελεύθερα διαμορφωόμενη στην αγορά τιμή, σε εταιρία εγκατεστημένη στο Λουξεμβούργο η οποία ανήκει στο όμιλο Docler τις συμβάσεις της που αφορούσαν την εκμετάλλευση της τεχνογνωσίας, τις βάσεις δεδομένων, τους καταλόγους πελατών, καθώς και την τεχνογνωσία της σε διαχειριστικά ζητήματα.

23. Κατά τη WebMindLicenses, ο λόγος για τον οποίο η Lalib συμμετείχε το 2008 στην εκμετάλλευση της επίμαχης τεχνογνωσίας ήταν ότι η εκμετάλλευση αυτή στο πλαίσιο του ομίλου Docler και η επέκταση των εμπορικών δραστηριοτήτων της παροχής υπηρεσιών online δεν ήταν δυνατή επειδή οι κυριότερες ουγγρικές τράπεζες οι οποίες απεδέχοντο πληρωμές με τραπεζικές κάρτες, δεν προσέφεραν, την εποχή εκείνη, δυνατότητα συμμετοχής στο σύστημα τραπεζικών καρτών στους παρέχοντες υπηρεσίες ψυχαγωγίας για ενήλικους. Όσον αφορά τις άλλες τράπεζες οι οποίες εδέχοντο να συνάψουν συμβάσεις με τους παρέχοντες υπηρεσίες της κατηγορίας αυτής, δεν είχαν την αναγκαία τεχνική ικανότητα να διαχειρισθούν την είσπραξη των πληρωμών με πιστωτικές κάρτες μέσω των προμνησθέντων δικτυακών τόπων. Επιπλέον, δεν υπήρχε εντός του ομίλου Docler ούτε το δίκτυο επαφών ούτε οι αναγκαίες δεξιότητες για την εκμετάλλευση διαδικτυακών τόπων σε διεθνές επίπεδο.

24. Κατόπιν φορολογικού ελέγχου ο οποίος αφορούσε ένα μέρος του έτους 2009, καθώς και τα έτη 2010 και 2011, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Igazgatósága — Διεύθυνση φορολογίας μεγάλων εισοδημάτων της εθνικής αρχής δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων) με απόφαση της 8ης Οκτωβρίου 2013 προέβη σε διάφορες προσαρμογές του φόρου και βεβαίωσε φορολογική οφειλή της WebMindLicenses ύψους 10 587 371,000 ουγγρικών φιορινιών (HUF)⁵, εκ των οποίων 10 293 457,000 HUF⁶ ως ΦΠΑ, με την αιτιολογία ότι, σύμφωνα με τα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία είχε συλλέξει, με τη σύμβαση μεταξύ της WebMindLicenses και της Lalib δεν είχε πράγματι μεταφερθεί στη Lalib το δικαίωμα εκμεταλλεύσεως της τεχνογνωσίας, δεδομένου ότι την εν λόγω τεχνογνωσία στην πραγματικότητα εκμεταλλευόταν η WebMindLicenses, ο δε G. Z. Gattyán ελάμβανε όλες τις αναγκαίες αποφάσεις για

5 — Περίπου 33,8 εκατ. ευρώ.

6 — Περίπου 32,9 εκατ. ευρώ.

την αύξηση του κύκλου εργασιών που συνδέονταν με τον διαδικτυακό τόπο livejasmin.com, ώστε τελικά πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι σχετικές πράξεις στην πραγματικότητα ελάμβαναν χώρα στην Ουγγαρία. Επέβαλε επίσης στη WebMindLicenses πρόστιμο ύψους 7 940 528,000 HUF⁷, καθώς και προσαύξηση λόγω καθυστερήσεως 2 985 262,000 HUF⁸.

25. Η προμνησθείσα απόφαση τροποποιήθηκε εν μέρει από την Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (εθνική αρχή δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων — κεντρική διεύθυνση δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων μεγάλων εισοδημάτων), η οποία, ωστόσο, έκρινε επίσης ότι η επίμαχη τεχνογνωσία στην πραγματικότητα δεν αποτελούσε αντικείμενο εκμεταλλεύσεως εκ μέρους της Lalib ούτε για λογαριασμό της και ότι, συνεπώς, συνάπτοντας τη σύμβαση παραχωρήσεως αδείας εκμεταλλεύσεως, η WebMindLicenses διέπραξε κατάχρηση δικαιώματος με σκοπό να καταστρατηγήσει την ουγγρική φορολογική νομοθεσία, ώστε να υπαχθεί στην ελαφρύτερη φορολόγηση στην Πορτογαλία⁹. Προς στήριξη του συμπεράσματος αυτού, η προμνησθείσα αρχή επεσήμανε ιδίως ότι η WebMindLicenses δεν είχε ποτέ την πρόθεση να επιφορτίσει τη Lalib με την αξιοποίηση των πλεονεκτημάτων που συνεπαγόταν η εκμετάλλευση της επίμαχης τεχνογνωσίας, ότι υπήρχαν στενές προσωπικές σχέσεις μεταξύ του δικαιούχου της τεχνογνωσίας αυτής και των υπεργολάβων οι οποίοι πράγματι εκμεταλλεύονταν τον διαδικτυακό τόπο, ότι η διαχείριση της Lalib δεν ήταν ορθολογική, ενώ είχε εσκεμμένα ελλειμματικές δραστηριότητες, καθώς και, ακόμη, ότι δεν διέθετε αυτόνομη ικανότητα εκμεταλλεύσεως της εν λόγω τεχνογνωσίας.

26. Για να καταλήξουν στις αποφάσεις αυτές, οι ουγγρικές φορολογικές αρχές στηρίχθηκαν σε αποδεικτικά στοιχεία τα οποία απέκτησαν από άλλες ουγγρικές αρχές εν αγνοία του ενδιαφερομένου.

27. Συγκεκριμένα, παράλληλα με τη διαδικασία την οποία εκίνησε η αρμόδια φορολογική αρχή, κινήθηκε και ποινική διαδικασία από τη διεύθυνση ποινικών υποθέσεων της εθνικής αρχής δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων. Στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής, η ανωτέρω αρχή, κατόπιν αδείας του αρμόδιου ανακριτή, προέβη σε παρακολούθηση των τηλεφωνικών συνδιαλέξεων πολλών ατόμων, μεταξύ των οποίων ο G. Z. Gattyán, ο νομικός σύμβουλος της WebMindLicenses, ο λογιστής της εν λόγω εταιρίας, αλλά και ο ιδιοκτήτης της εταιρίας Lalib, καθώς και σε κατάσχεση και αποθήκευση της ηλεκτρονικής αλληλογραφίας της εταιρίας αυτής, τούτο δε χωρίς άδεια δικαστικής αρχής, όπως ανέφεραν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή και η Ουγγρική Κυβέρνηση.

28. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η WebMindLicenses δήλωσε ότι, τον Αύγουστο του 2013, δηλαδή πριν από την έκδοση της αποφάσεως της 8ης Οκτωβρίου 2013, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή τής απηύθυνε πράξη στην οποία είχαν επισυναφθεί, ως έγγραφα αποτελούντα μέρος του φακέλου της διοικητικής διαδικασίας, τα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία είχαν συλλεγεί στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας και της ανακοινώθηκε ότι είχε το δικαίωμα να υποβάλει τις παρατηρήσεις της επί των στοιχείων αυτών ενώπιον της προμνησθείσας διοικητικής αρχής.

29. Τα εν λόγω συνημμένα έγγραφα περιελάμβαναν όλα τα ηλεκτρονικά μηνύματα τα οποία είχαν κατασχεθεί (συνολικά 17), καθώς και την καταγραφή 27 τηλεφωνικών συνομιλιών, από τις 89 που είχε αρχικά επιλέξει η προμνησθείσα διοικητική αρχή.

30. Δεδομένου ότι η ποινική διαδικασία δεν ευρίσκεται ακόμη στο στάδιο απαγγελίας κατηγορίας, η WebMindLicenses δεν μπορεί να λάβει γνώση του συνόλου των εγγράφων της δικογραφίας, η οποία σχηματίσθηκε στο πλαίσιο της ποινικής αυτής διαδικασίας.

7 — Περίπου 25,4 εκατ. ευρώ.

8 — Περίπου 9,5 εκατ. ευρώ.

9 — Κατά τη διάρκεια της κρίσιμης χρονικής περιόδου, ο συντελεστής του ΦΠΑ ανερχόταν στο 15 % στη Πορτογαλία. Στην Ουγγαρία ανερχόταν στο 25 %, αλλά από την 1η Ιουλίου 2009 μειώθηκε στο 20 %.

31. Η WebMindLicenses άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως της εθνικής αρχής δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων — κεντρικής διευθύνσεως δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων μεγάλων εισοδημάτων, αμφισβητώντας τη διάπραξη καταχρήσεως δικαιώματος και βάλλοντας κατά της χρησιμοποίησεως των αποδείξεων οι οποίες συλλέχθηκαν εν αγνοία της, στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας στην οποία η εταιρία αυτή δεν μετείχε.

32. Το δικαστήριο διοικητικών και εργατικών υποθέσεων της Βουδαπέστης διερωτάται ως προς τις περιστάσεις τις οποίες πρέπει να εξετάσει κατά την εφαρμογή της οδηγίας για τον ΦΠΑ, προκειμένου να προσδιορισθεί το πρόσωπο που παρέχει μια υπηρεσία και να καθορισθεί ο τόπος παροχής της υπηρεσίας σε κατάσταση, όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, στο πλαίσιο της οποίας προσφέρονται στο διαδίκτυο, σε πραγματικό χρόνο, ιδιαίτερης κατηγορίας υπηρεσίες, οι οποίες είναι προσπελάσιμες από οποιοδήποτε μέρος του κόσμου και των οποίων η παροχή υπόκειται, κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα, σε ιδιαίτερους τεχνικούς και νομικούς περιορισμούς.

33. Ενόψει των αποφάσεων Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) και Newey (C-653/11, EU:C:2013:409), το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επίσης επί του επιβαλλόμενου τρόπου ερμηνείας, όσον αφορά την κατάχρηση δικαιώματος, στην περίπτωση μιας συμβατικής δομής όπως αυτής στην υπόθεση της κύριας δίκης, τόσο σε σχέση με την οδηγία για τον ΦΠΑ, όσο και σε σχέση με την ελευθερία εγκαταστάσεως και με την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών.

34. Επιπλέον, διερωτάται κατά πόσον προκύπτει από τους σκοπούς της οδηγίας για τον ΦΠΑ, καθώς και από την αρχή της αποτελεσματικότητας των φορολογικών αρχών, βάσει της οποίας οι φορολογικές αρχές πρέπει να διαθέτουν διαδικαστικά μέσα αναγκαία για την αποτελεσματική είσπραξη των φόρων, συμπεριλαμβανομένων και μεθόδων συλλογής στοιχείων τα οποία γνωρίζουν μόνον οι συλλέγουσες αρχές, και μπορούν να λαμβάνουν υπόψη αποδείξεις οι οποίες συλλέχθηκαν στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας και να χρησιμοποιούν τις εν λόγω αποδείξεις για να αιτιολογήσουν μια διοικητική απόφαση. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο, παραπέμποντας στην απόφαση Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), διερωτάται ιδίως ποια είναι τα όρια τα οποία θεσπίζει ο Χάρτης όσον αφορά τη συνταγματική και δικονομική αυτονομία των κρατών μελών.

35. Τέλος, κατά το αιτούν δικαστήριο, στην υπόθεση της κύριας δίκης ανακύπτει το ζήτημα με ποιο τρόπο πρέπει να ενεργούν οι φορολογικές αρχές κράτους μέλους στο πλαίσιο της διοικητικής διασυννοριακής συνεργασίας, όταν προκύπτει ότι ο ΦΠΑ έχει ήδη καταβληθεί εντός άλλου κράτους μέλους.

36. Υπό τις συνθήκες αυτές, το δικαστήριο διοικητικών και εργατικών υποθέσεων της Βουδαπέστης αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1. Στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του άρθρου 24, παράγραφος 1, και του άρθρου 43, της οδηγίας [ΦΠΑ], στο πλαίσιο του προσδιορισμού για σκοπούς ΦΠΑ του προσώπου που παρέχει την υπηρεσία, όταν εξετάζεται κατά πόσον η πράξη έχει αμιγώς εικονικό χαρακτήρα, στερείται πραγματικού οικονομικού και εμπορικού περιεχομένου και στοχεύει αποκλειστικά στην εξασφάλιση φορολογικής ελαφρύσεως, έχει σημασία, όσον αφορά την ερμηνεία, το γεγονός ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο διαχειριστής και ιδιοκτήτης κατά 100 % της δικαιοπαρόχου εμπορικής εταιρίας είναι το φυσικό πρόσωπο που δημιούργησε την τεχνογνωσία, η οποία εξάλλου παραχωρείται μέσω της εν λόγω συμβάσεως παραχωρήσεως αδειάς;
2. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, έχει σημασία στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του άρθρου 24, παράγραφος 1, και του άρθρου 43 της οδηγίας για τον ΦΠΑ και της διαπιστώσεως καταχρηστικής πρακτικής, έχει σημασία το γεγονός ότι το εν λόγω φυσικό πρόσωπο ασκεί ή μπορεί να ασκεί άτυπα επιρροή επί του τρόπου εκμεταλλεύσεως της δικαιοδόχου εμπορικής εταιρίας και στις αποφάσεις τής εν

λόγω επιχειρήσεως; Για την εν λόγω ερμηνεία, είναι λυσιτελής το γεγονός ότι ο δημιουργός της τεχνογνωσίας συμμετέχει ή μπορεί να συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα, ασκώντας δραστηριότητα συμβούλου ή παρέχοντας συμβουλές σχετικά με την ανάπτυξη και την εκμετάλλευση της τεχνογνωσίας, στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων οι οποίες αφορούν την παροχή της υπηρεσίας που βασίζεται στην εν λόγω τεχνογνωσία;

3. Στην υπόθεση της κύριας δίκης και λαμβάνοντας υπόψη το δεύτερο ερώτημα, όσον αφορά τον προσδιορισμό για σκοπούς ΦΠΑ του προσώπου που παρέχει την υπηρεσία, εκτός από την εξέταση της υποκείμενης συμβατικής πράξεως, είναι λυσιτελής το γεγονός ότι ο δημιουργός της τεχνογνωσίας, ως φυσικό πρόσωπο, ασκεί επιρροή, και μάλιστα καθοριστική επιρροή, ή παρέχει οδηγίες σχετικά με τον τρόπο παροχής της υπηρεσίας που βασίζεται στην εν λόγω τεχνογνωσία;
4. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο τρίτο ερώτημα, ποια είναι κατά τον καθορισμό της εκτάσεως της εν λόγω επιρροής και των εν λόγω οδηγιών, τα στοιχεία ή τα κριτήρια που μπορούν να ληφθούν υπόψη για να διαπιστωθεί ότι [ο δημιουργός της τεχνογνωσίας] ασκεί καθοριστική επιρροή στην παροχή της υπηρεσίας, το δε πραγματικό οικονομικό περιεχόμενο της υποκείμενης πράξεως ήταν υπέρ της δικαιοπαρόχου επιχειρήσεως;
5. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, όταν εξετάζεται η εξασφάλιση της φορολογικής ελαφρύνσεως, έχει σημασία κατά την ανάλυση των σχέσεων των οικονομικών φορέων και των προσώπων τα οποία αφορά η πράξη το γεγονός ότι οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι έλαβαν μέρος στην επίμαχη πράξη, με σκοπό τη φοροαποφυγή, ήσαν νομικά πρόσωπα, όταν η φορολογική αρχή κράτους μέλους εκτιμά ότι ένα φυσικό πρόσωπο λαμβάνει τις στρατηγικές και επιχειρησιακές αποφάσεις εκμεταλλεύσεως [της τεχνογνωσίας]; Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, πρέπει να ληφθεί υπόψη το κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου το φυσικό πρόσωπο έλαβε τις εν λόγω αποφάσεις; Υπό συνθήκες, όπως οι υπό κρίση, εάν διαπιστωθεί ότι δεν είναι καθοριστικής σημασίας η συμβατική θέση των μερών, έχει σημασία για τη σχετική ερμηνεία το γεγονός ότι η διαχείριση των τεχνικών μέσων, των ανθρώπινων πόρων και των χρηματοοικονομικών πράξεων που απαιτούνται για την παροχή της επίμαχης υπηρεσίας που βασίζεται στο διαδίκτυο αποτελεί ευθύνη των υπεργολάβων;
6. Εάν διαπιστωθεί ότι οι ρήτρες της συμβάσεως παραχωρήσεως αδειάς δεν έχουν πραγματικό οικονομικό περιεχόμενο, συνεπάγεται ο εκ νέου χαρακτηρισμός των συμβατικών ρητρών και η επαναφορά της καταστάσεως η οποία θα υπήρχε απουσία της πράξεως στην οποία συνίσταται η καταχρηστική πρακτική ότι η φορολογική αρχή του κράτους μέλους μπορεί επομένως να καθορίσει διαφορετικά το κράτος μέλος παροχής της υπηρεσίας και, ως εκ τούτου, τον τόπο στον οποίο ο φόρος είναι απαιτητός, ακόμη και όταν η δικαιοδόχος επιχείρηση εκπλήρωσε τις φορολογικές υποχρεώσεις της στο κράτος μέλος εγκαταστάσεώς της σύμφωνα με τις κατά νόμο απαιτήσεις του εν λόγω κράτους μέλους;
7. Έχουν το άρθρο 49 ΣΛΕΕ και το άρθρο 56 ΣΛΕΕ την έννοια ότι αντίκειται σε αυτά και ενδέχεται να συνιστά κατάχρηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως και της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών συμβατική διευθέτηση, όπως αυτή της κύριας δίκης, σύμφωνα με την οποία επιχείρηση, υποκείμενη στον φόρο σε ένα κράτος μέλος, μεταβιβάζει μέσω συμβάσεως παραχωρήσεως αδειάς σε άλλη επιχείρηση, υποκείμενη στον φόρο σε άλλο κράτος μέλος, την τεχνογνωσία για την παροχή υπηρεσιών με περιεχόμενο για ενήλικους μέσω τεχνολογίας διαδραστικής επικοινωνίας βασισμένης στο διαδίκτυο και το δικαίωμα χρήσεώς της, υπό συνθήκες στις οποίες ο ΦΠΑ της ούτως μεταβιβασθείσας υπηρεσίας είναι ευνοϊκότερος στο κράτος μέλος στο οποίο η δικαιοδόχος επιχείρηση έχει την έδρα της;

8. Υπό συνθήκες όπως οι υπό κρίση, ποια σημασία πρέπει να αποδοθεί, πέραν της φορολογικής ελαφρύνσεως που μπορεί τυχόν να επιτευχθεί, στις εμπορικές παραμέτρους τις οποίες έλαβε υπόψη της η δικαιοπάροχος επιχείρηση; Στο πλαίσιο αυτό, ειδικότερα, έχει σημασία για την ερμηνεία το γεγονός ότι ο ιδιοκτήτης κατά 100 % και διαχειριστής της δικαιοπαρόχου εμπορικής εταιρίας είναι το φυσικό πρόσωπο που δημιούργησε αρχικώς την τεχνογνωσία;
9. Κατά την εξέταση της καταχρηστικής συμπεριφοράς, μπορούν να ληφθούν υπόψη περιστάσεις παρόμοιες με αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, όπως τα τεχνικά στοιχεία και τα σχετικά με την υποδομή στοιχεία τα οποία απαιτούνται για την αρχική προώθηση και την παροχή της υπηρεσίας που αποτελεί αντικείμενο της επίμαχης πράξεως καθώς και οι υποδομές και οι ανθρωπίνοι πόροι που διαθέτει η δικαιοπάροχος επιχείρηση για την παροχή της επίμαχης υπηρεσίας και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, ποια είναι η σημασία τους;
10. Βάσει των πραγματικών περιστατικών της παρούσας υποθέσεως, έχουν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', το άρθρο 24, παράγραφος 1, το άρθρο 43 και το άρθρο 273, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ και το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, την έννοια ότι, για την πραγματική εκτέλεση της υποχρέωσης των κρατών μελών της Ένωσης να εισπράττουν κατά τρόπο αποτελεσματικό και ακριβή το συνολικό ποσό του ΦΠΑ και για την αποφυγή της απώλειας των δημοσιονομικών εσόδων που συνεπάγονται η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε περίπτωση συμβάσεως παροχής υπηρεσιών και με σκοπό τον προσδιορισμό του προσώπου που παρέχει την υπηρεσία, η φορολογική αρχή του κράτους μέλους νομιμοποιείται, κατά το αποδεικτικό στάδιο της φορολογικής διοικητικής διαδικασίας και με σκοπό την αποσαφήνιση των πραγματικών περιστατικών, να δεχθεί στοιχεία, πληροφορίες και αποδεικτικά μέσα, και, επομένως, αρχεία παρακολούθησεως, τα οποία αποκτήθηκαν εν αγνοία του υποκειμένου στον φόρο από το ερευνητικό όργανο της φορολογικής αρχής στο πλαίσιο διαδικασίας ποινικού χαρακτήρα, να τα χρησιμοποιήσει και να στηρίξει σε αυτά την εκτίμησή της όσον αφορά τις φορολογικές συνέπειες, και ότι, από την πλευρά του, το διοικητικό δικαστήριο, το οποίο επιλαμβάνεται της προσφυγής κατά της αποφάσεως της φορολογικής αρχής του κράτους μέλους, μπορεί να εκτιμήσει τα εν λόγω στοιχεία στο πλαίσιο των αποδείξεων, κατά την εξέταση της νομιμότητάς της;
11. Βάσει των πραγματικών περιστατικών της παρούσας υποθέσεως, έχουν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', το άρθρο 24, παράγραφος 1, το άρθρο 43 και το άρθρο 273, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ και το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, την έννοια ότι, για την πραγματική εκπλήρωση της υποχρέωσης των κρατών μελών της Ένωσης να εισπράττουν κατά τρόπο αποτελεσματικό και ακριβή το συνολικό ποσό του ΦΠΑ, δηλαδή για την υποχρέωση των κρατών μελών να διασφαλίζουν την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που επιβάλλονται στον υποκείμενο στον φόρο, το περιθώριο που αναγνωρίζεται για τη χρήση των μέσων που διαθέτει η φορολογική αρχή του κράτους μέλους περιλαμβάνει τη δυνατότητα της εν λόγω αρχής να χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα τα οποία συλλέχθηκαν αρχικώς για ποινική διαδικασία με σκοπό την καταστολή της φοροαποφυγής, ακόμη και όταν το εθνικό δίκαιο δεν επιτρέπει τη συλλογή πληροφοριών εν αγνοία του ενδιαφερομένου στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας για την καταστολή της φοροαποφυγής, ή την εξαρτά στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας από εγγυήσεις οι οποίες δεν προβλέπονται στη φορολογική διοικητική διαδικασία, αναγνωρίζοντας ταυτόχρονα στη διοικητική αρχή τη δυνατότητα να ενεργεί σύμφωνα με την αρχή της ελεύθερης εκτιμήσεως των αποδείξεων;
12. Απαγορεύει το άρθρο 8, παράγραφος 2, της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την Προάσπιση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, που υπογράφηκε στη Ρώμη στις 4 Νοεμβρίου 1950 (στο εξής: ΕΣΔΑ), σε συνδυασμό με το άρθρο 52, παράγραφος 2, του Χάρτη, την αναγνώριση στη φορολογική αρχή του κράτους μέλους της αρμοδιότητας που αναφέρεται στο δέκατο και στο ενδέκατο ερώτημα ανωτέρω ή, υπό τις περιστάσεις της παρούσας υποθέσεως, μπορεί να λογίζεται δικαιολογημένη, για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, η

χρήση στο πλαίσιο φορολογικής διοικητικής διαδικασίας των συμπερασμάτων που συνάγονται από τα στοιχεία που συλλέχθηκαν εν αγνοία του ενδιαφερομένου, με σκοπό την αποτελεσματική είσπραξη του φόρου για την “οικονομική ευημερία” της χώρας;

13. Εφόσον από την απάντηση στο δέκατο έως και το δωδέκατο ερώτημα συνάγεται ότι η φορολογική αρχή του κράτους μέλους μπορεί να χρησιμοποιήσει τέτοια αποδεικτικά μέσα στη διοικητική διαδικασία, υπέχει η φορολογική αρχή του κράτους μέλους, για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας του δικαιώματος χρηστής διοικήσεως και του δικαιώματος υπερασπίσεως σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 7, 8, 41 και 48 του Χάρτη, σε συνδυασμό με το άρθρο 51, παράγραφος 1, του Χάρτη, απόλυτη υποχρέωση ακροάσεως του υποκειμένου στον φόρο κατά τη διοικητική διαδικασία, παροχής προσβάσεως στα συμπεράσματα που συνάγονται από τα στοιχεία που συλλέχθηκαν εν αγνοία του και σεβασμού του σκοπού συλλογής των στοιχείων που προέκυψαν από τα εν λόγω αποδεικτικά μέσα, ή, στην τελευταία αυτή περίπτωση, το γεγονός ότι τα στοιχεία που συλλέχθηκαν εν αγνοία του ενδιαφερομένου προορίζονται αποκλειστικά για έρευνα ποινικού χαρακτήρα απαγορεύει ευθύς εξαρχής τη χρήση των εν λόγω αποδεικτικών μέσων;
14. Εάν συλλεγούν και χρησιμοποιηθούν αποδεικτικά στοιχεία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7, 8, 41 και 48 του Χάρτη, σε συνδυασμό με το άρθρο 47 του Χάρτη, συνάδει με το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής εθνική ρύθμιση κατά την οποία ένδικη προσφυγή κατά της διαδικαστικής νομιμότητας αποφάσεων εκδοθεισών σε φορολογικές υποθέσεις μπορεί να ευδοκιμήσει και να οδηγήσει στην ακύρωση της αποφάσεως μόνον εάν, ανάλογα με τις περιστάσεις της υποθέσεως, υφίσταται συγκεκριμένη πιθανότητα η προσβαλλόμενη απόφαση να ήταν διαφορετική αν δεν υφίστατο η δικονομική παράβαση και εάν, επιπλέον, η εν λόγω παράβαση επηρέασε την ουσιαστική νομική θέση της προσφεύγουσας, ή οι τελεσθείσες δικονομικές παραβάσεις πρέπει να ληφθούν υπόψη σε ένα ευρύτερο πλαίσιο, ανεξάρτητα από την επιρροή που ασκεί στην έκβαση της διαδικασίας η δικονομική παράβαση που αντίκειται στις διατάξεις του Χάρτη;
15. Επιβάλλει η αποτελεσματική εφαρμογή του άρθρου 47 του Χάρτη, σε διαδικαστική κατάσταση όπως η υπό κρίση, να μπορεί το διοικητικό δικαστήριο που επιλαμβάνεται της προσφυγής κατά της διοικητικής αποφάσεως της φορολογικής αρχής του κράτους μέλους να ελέγχει τη νομιμότητα της αποκτήσεως των αποδεικτικών στοιχείων που συλλέχθηκαν για ποινικό σκοπό και εν αγνοία του ενδιαφερομένου στο πλαίσιο διαδικασίας ποινικού χαρακτήρα, ιδίως όταν ο υποκείμενος στον φόρο κατά του οποίου κινήθηκε παράλληλα η διοικητική διαδικασία δεν γνωρίζει τα εν λόγω στοιχεία ούτε μπόρεσε να αμφισβητήσει δικαστικά τη νομιμότητά τους;
16. Λαμβάνοντας επίσης υπόψη το έκτο ερώτημα, έχει ο κανονισμός [...] 904/2010, ιδίως υπό το πρίσμα της αιτιολογικής σκέψεως 7 αυτού, κατά την οποία, προκειμένου για την είσπραξη του οφειλόμενου φόρου, τα κράτη μέλη θα πρέπει να συνεργάζονται προκειμένου να διασφαλιστεί ότι ο ΦΠΑ υπολογίζεται ορθά και, συνεπώς, κάθε κράτος μέλος πρέπει να ελέγχει όχι μόνο την ορθή εφαρμογή του φόρου που οφείλεται στη δική του επικράτεια, αλλά θα πρέπει επίσης και να συνεργάζεται με τα άλλα κράτη μέλη, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του φόρου που, μολονότι σχετίζεται με δραστηριότητα ασκηθείσα στην επικράτειά του, είναι πληρωτέος σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος, την έννοια ότι, σε πραγματική κατάσταση όπως η υπό κρίση, η φορολογική αρχή του κράτους μέλους που εντοπίζει τη φορολογική οφειλή οφείλει να απευθύνει αίτηση στη φορολογική αρχή του κράτους μέλους στο οποίο ο υποκείμενος στον φόρο υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο και εκπλήρωσε την υποχρέωσή του περί πληρωμής του φόρου;
17. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο δέκατο έκτο ερώτημα, εάν ασκηθεί ένδικη προσφυγή και διαπιστωθεί η έλλειψη διαδικαστικής νομιμότητας των αποφάσεων της φορολογικής αρχής του κράτους μέλους εκ του λόγου τούτου, δηλαδή λόγω μη συλλογής πληροφοριών και μη υποβολής αιτήσεως ενώπιον των αρμόδιων αρχών άλλου κράτους μέλους,

ποιο μέτρο πρέπει να επιβάλει το δικαστήριο που επιλαμβάνεται της προσφυγής κατά των αποφάσεων της φορολογικής αρχής του κράτους μέλους, λαμβάνοντας επίσης υπόψη τα όσα αναφέρονται στο δέκατο τέταρτο ερώτημα;»

IV – Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

37. Η παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως υποβλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 8 Σεπτεμβρίου 2014. Η WebMindLicenses, η Ουγγρική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις.

38. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 13ης Ιουλίου 2015, η WebMindLicenses, η εθνική αρχή δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων — κεντρική διεύθυνση δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων μεγάλων εισοδημάτων, η Ουγγρική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή ανέπτυξαν τις προφορικές παρατηρήσεις τους.

39. Με έγγραφο της 17ης Αυγούστου 2015, που περιήλθε στο Δικαστήριο την ίδια ημέρα, η WebmindLicenses ζήτησε από το Δικαστήριο να διατάξει την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας.

40. Προς στήριξη του αιτήματός της αυτού, η WebmindLicenses αναφέρθηκε σε δύο πραγματικά περιστατικά τα οποία επικαλέστηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η εθνική αρχή δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων — κεντρική διεύθυνση δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων μεγάλων εισοδημάτων, για να αποδείξει τη διάπραξη καταχρήσεως δικαιώματος εκ μέρους της WebmindLicenses. Πρώτον, ότι η πορτογαλική εταιρία Hypodest Patent Development Company είχε μεταβιβάσει στη WebmindLicenses την επίμαχη, στο πλαίσιο της κύριας δίκης, τεχνογνωσία στη λογιστική τιμή των 104 000 000 ευρώ, ενώ η ίδια την είχε αποκτήσει στην ελεύθερα διαμορφωμένη στην αγορά τιμή των 12 000 000 ευρώ. Δεύτερον ότι η Lalib είχε υποστεί ζημία κατά τη συνεργασία της με τη WebmindLicenses.

41. Όσον αφορά το πρώτο από τα ανωτέρω στοιχεία, η WebmindLicenses υποστηρίζει ότι το στοιχείο αυτό δεν εξετάστηκε ούτε στο πλαίσιο της κύριας δίκης ούτε στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας ενώπιον του Δικαστηρίου. Ως προς το δεύτερο στοιχείο, η WebmindLicenses διατείνεται ότι αυτό «ουδέποτε προβλήθηκε ως στοιχείο το οποίο να μπορεί να αποδείξει, επί της ουσίας, τον τεχνητό χαρακτήρα της συναλλαγής» που αποτελούσε το αντικείμενο της συμβάσεως μεταξύ της WebmindLicenses και της Lalib, δεδομένου ότι, κατά τη WebmindLicenses, αντιθέτως, η δραστηριότητα η οποία συνδεόταν με την εν λόγω συναλλαγή παρέσχε τη δυνατότητα στη Lalib να επιτύχει θετικά εμπορικά αποτελέσματα.

42. Το άρθρο 82, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας προβλέπει ότι «[ο] πρόεδρος κηρύσσει τη λήξη της προφορικής διαδικασίας μετά την ανάπτυξη των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα».

43. Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι αίτημα επαναλήψεως της προφορικής διαδικασίας το οποίο βασίζεται στο άρθρο 83 του Κανονισμού Διαδικασίας είναι δυνατόν να υποβληθεί μόνο μετά το πέρας της εν λόγω προφορικής διαδικασίας, ενώ η τελευταία δεν είχε περατωθεί κατά τον χρόνο της υποβολής του.

44. Κατά συνέπεια, το ανωτέρω αίτημα είναι απαράδεκτο.

45. Εν πάση περιπτώσει, φρονώ ότι κανένα από τα δύο προμνησθέντα στοιχεία δεν θα μπορούσε να έχει οποιαδήποτε επιρροή στην απόφαση του Δικαστηρίου, ούτε να λογίζεται ως επιχείρημα επί του οποίου δεν διεξήχθη συζήτηση μεταξύ των διαδίκων και επί του οποίου έπρεπε να στηριχθεί η εν λόγω απόφαση.

V – Ανάλυση

46. Το αιτούν δικαστήριο υπέβαλε στο Δικαστήριο δέκα επτά ερωτήματα, τα οποία όμως μπορούν να συνοψισθούν σε τέσσερα διαφορετικά ζητήματα: κατάχρηση δικαιώματος σε σχέση με την οδηγία για τον ΦΠΑ και με τα άρθρα 49 και 56 ΣΛΕΕ (πρώτο έως πέμπτο ερώτημα, καθώς και έβδομο έως ένατο ερώτημα), κίνδυνος διπλής φορολογήσεως (έκτο ερώτημα), συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών (δέκατο έκτο και δέκατο έβδομο ερώτημα) και χρησιμοποίηση των αποδείξεων οι οποίες έχουν συλλεγεί εν αγνοία του ενδιαφερομένου στο πλαίσιο παράλληλης ποινικής διαδικασίας, εξεταζόμενη υπό το πρίσμα των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης και του Χάρτη (δέκατο έως δέκατο πέμπτο ερώτημα).

A — Σχετικά με το πρώτο έως και το πέμπτο ερώτημα, καθώς και με το έβδομο έως και το ένατο ερώτημα: κατάχρηση δικαιώματος σε σχέση με την οδηγία για τον ΦΠΑ και με τα άρθρα 49 και 56 ΣΛΕΕ

47. Με τα πρώτα πέντε ερωτήματα, καθώς και με το έβδομο, το όγδοο και το ένατο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο ως προς τα ενδεδειγμένα στοιχεία τα οποία πρέπει να λάβει υπόψη με σκοπό να προσδιορίσει κατά πόσον υπάρχει κατάχρηση δικαιώματος όσον αφορά τον ΦΠΑ¹⁰.

1. Οι εφαρμοστές αρχές

48. Εν πρώτοις, πρέπει να υπενθυμίσω τη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου.

49. Στις σκέψεις 74 έως 77 της αποφάσεως Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121), το Δικαστήριο έκρινε ότι: «74. [...] προκύπτει ότι, στον τομέα του ΦΠΑ, η διαπίστωση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής επιβάλλει, αφενός, όπως οι επίμαχες πράξεις, παρά την τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της [οδηγίας για τον ΦΠΑ] και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο, έχουν ως αποτέλεσμα την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό.

75. Αφετέρου, πρέπει επίσης να προκύπτει από ένα σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος. Πράγματι, [...] η απαγόρευση των καταχρηστικών πρακτικών δεν ασκεί επιρροή οσάκις οι επίμαχες πράξεις μπορούν να έχουν άλλη δικαιολόγηση πλην της απλής επιτεξεως φορολογικών πλεονεκτημάτων.

76. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει, σύμφωνα με τους περί αποδείξεως κανόνες του εθνικού δικαίου και εφόσον δεν πλήττεται η αποτελεσματικότητα του κοινοτικού δικαίου, αν συντρέχουν, στην περίπτωση της διαφοράς της κύριας δίκης, οι περιστάσεις οι οποίες στοιχειοθετούν καταχρηστική πρακτική [...].

77. Ωστόσο, το Δικαστήριο, αποφαινόμενο επί προδικαστικής παραπομπής, μπορεί, ενδεχομένως, να παράσχει διευκρινίσεις προκειμένου να καθοδηγήσει το εθνικό δικαστήριο στην ερμηνεία του [...]»¹¹.

10 — Σχετικά, δεν εκφράζω την άποψή μου ως προς τον καταχρηστικό ή μη χαρακτήρα όσον αφορά άλλους φόρους που συνδέονται με πραγματικά περιστατικά τα οποία εκτίθενται στα σημεία 16, 17 και 22 των παρούσων προτάσεων.

11 — Βλ. επίσης, συναφώς, αποφάσεις Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, σκέψη 42)· Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, σκέψεις 29 και 30)· RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, σκέψη 49)· Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, σκέψη 52), καθώς και Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψη 46).

50. Όσον αφορά το πρώτο από τα προμνησθέντα κριτήρια, δηλαδή ότι σκοπός των επίμαχων πράξεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος, του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις της οδηγίας για τον ΦΠΑ σκοπό, το Δικαστήριο έκρινε ότι «το να επιτραπεί στους υποκειμένους στον φόρο να εκπέσουν το σύνολο του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, ενώ στο πλαίσιο των συνήθων εμπορικών συναλλαγών τους καμία πράξη σύμφωνη προς τις διατάξεις του συστήματος εκπτώσεων της [...] οδηγίας [ΦΠΑ] ή της εθνικής νομοθεσίας για τη μεταφορά της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο δεν θα τους επέτρεπε να εκπέσουν τον εν λόγω ΦΠΑ ή θα τους επέτρεπε να εκπέσουν μέρος μόνον αυτού θα αντέβαινε στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και, συνεπώς, στον σκοπό του εν λόγω συστήματος»¹².

51. Όσον αφορά το δεύτερο κριτήριο, δηλαδή ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος, το Δικαστήριο έκρινε ότι «το εθνικό δικαστήριο, κατά την εκτίμηση στην οποία οφείλει να προβεί, μπορεί να λάβει υπόψη τον αμιγώς τεχνητό χαρακτήρα των πράξεων αυτών, καθώς και τους δεσμούς νομικής, οικονομικής και/ή προσωπικής φύσεως μεταξύ των οικείων επιχειρηματιών [...], καθόσον από τα στοιχεία αυτά μπορεί να αποδειχθεί ότι η επίτευξη του φορολογικού πλεονεκτήματος συνιστά τον κύριο επιδιωκόμενο σκοπό, παρά την ενδεχόμενη ύπαρξη, εξάλλου, [και άλλων] οικονομικών σκοπών που υπαγορεύθηκαν από λόγους σχετικούς, για παράδειγμα, με το μάρκετινγκ, την οργάνωση και τις εγγυήσεις»¹³.

52. Επιπλέον, στο πλαίσιο διασυνοριακών δομών οι οποίες δεν υπήρχαν στο πλαίσιο των υποθέσεων επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121), καθώς και Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), το Δικαστήριο έκρινε ότι «η αρχή της απαγορεύσεως της καταχρήσεως δικαιώματος συνεπάγεται την απαγόρευση των καθαρώς τεχνητών σχημάτων, τα οποία δεν έχουν πραγματική οικονομική υπόσταση και μεθοδεύονται με μόνο σκοπό την απόσπαση φορολογικού πλεονεκτήματος»¹⁴.

53. Ειδικότερα, όπως έκρινε το Δικαστήριο στη σκέψη 65 της αποφάσεώς του Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), «η επιβολή του φόρου που προβλέπει η [εν λόγω] νομοθεσία [για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρίες] πρέπει να αποκλείεται όταν, έστω και αν υφίστανται κίνητρα φορολογικής φύσεως, η σύσταση μιας [ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρίας] ανταποκρίνεται προς μια οικονομική πραγματικότητα».

54. Κατά το Δικαστήριο, η σύσταση μιας εταιρίας ανταποκρίνεται προς μια οικονομική πραγματικότητα, στοιχείο το οποίο αποκλείει την ύπαρξη καταχρήσεως δικαιώματος, όταν αντιστοιχεί σε «μια πραγματική εγκατάσταση με αντικείμενο την άσκηση ουσιαστικών οικονομικών δραστηριοτήτων εντός του κράτους μέλους υποδοχής»¹⁵.

12 — Απόφαση Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 80).

13 — Απόφαση Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, σκέψη 62).

14 — Απόφαση Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψη 46). Βλ. επίσης, συναφώς, αποφάσεις Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 55) (για την άμεση φορολογία)· Amplificativa και Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, σκέψη 28), καθώς και Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, σκέψη 51) (για τον ΦΠΑ).

15 — Απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 66).

2. Εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση

α) Η κατάταξη της επίμαχης παροχής σε σχέση με την οδηγία για τον ΦΠΑ

55. Καταρχάς, επιβάλλεται η διευκρίνιση ότι, όπως ανέφερα και στο σημείο 20 των παρουσών προτάσεων, για τους σκοπούς επιβολής του ΦΠΑ, η επίμαχη παροχή συνίσταται σε υπηρεσίες ψυχαγωγίας με ηλεκτρονικά μέσα, δηλαδή στη δυνατότητα η οποία προσφέρεται στους εγγεγραμμένους χρήστες να συνομιλούν με τους «ηθοποιούς» στον διαδικτυακό τόπο livejasmin.com και να τους ζητούν να τους παρουσιάσουν θεάματα με οπτικοακουστικά μέσα σε πραγματικό χρόνο έναντι αμοιβής.

56. Συνεπώς, πρόκειται για παροχή υπηρεσίας η οποία εμπίπτει στο άρθρο 24, παράγραφος 1 της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

57. Για να προσδιορισθεί ο τόπος της παροχής υπηρεσιών, επισημαίνεται καταρχάς ότι πρόκειται για υπηρεσία παρεχόμενη με ηλεκτρονικά μέσα¹⁶ η οποία εμπίπτει στην παράγραφο 3 του παραρτήματος II της οδηγίας για τον ΦΠΑ («η παροχή εικόνων, κειμένων και πληροφοριών και η διάθεση βάσεων δεδομένων»).

58. Δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση πρόκειται για υπηρεσία η οποία παρέχεται είτε σε λήπτες οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι στην Ευρωπαϊκή Ένωση, αλλά δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ, είτε σε λήπτες οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης και ότι για τη χρονική περίοδο την οποία αφορά η πράξη βεβαιώσεως φόρου, ο παρέχων τις υπηρεσίες, δηλαδή η Lalib, ήταν εταιρία εγκατεστημένη στην Πορτογαλία, από τα άρθρα 43 και 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, όπως ίσχυε από τη 24η Ιουλίου έως την 31η Δεκεμβρίου 2009, καθώς και από τα άρθρα 45 και 59, στοιχείο ια', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, όπως ίσχυε από την 1η Ιανουαρίου 2010 έως την 31η Δεκεμβρίου 2012, προκύπτει ότι, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, ο ΦΠΑ για τις παροχές αυτές σε μη υποκείμενους σε ΦΠΑ και εγκατεστημένους στην Ευρωπαϊκή Ένωση έπρεπε να καταβληθεί στην Πορτογαλία, ενώ οι παρεχόμενες υπηρεσίες σε μη υποκείμενους σε ΦΠΑ οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι εκτός Ένωσης απαλλάσσονται της καταβολής του εν λόγω φόρου.

59. Όπως επιβεβαιώνει η Πορτογαλική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η Lalib εκπλήρωσε τις υποχρεώσεις της στην Πορτογαλία, όσον αφορά τον ΦΠΑ.

β) Η κατάχρηση δικαιώματος

60. Όπως έκρινε το Δικαστήριο στις σκέψεις 76 και 77 της αποφάσεως Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121), εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει την ύπαρξη καταχρήσεως δικαιώματος, ωστόσο, το Δικαστήριο μπορεί να του παράσχει ορισμένες διευκρινίσεις, προκειμένου να το καθοδηγήσει στην ερμηνεία του. Προς τον σκοπό αυτό, οφείλει να εφαρμόσει τα δύο κριτήρια που θέτει η εν λόγω απόφαση.

16 — Βλ. άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, όπως ίσχυε από την 24η Ιουλίου έως την 31η Δεκεμβρίου 2009, και άρθρο 59, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της ίδιας οδηγίας, όπως ίσχυε από την 1η Ιανουαρίου 2010 έως την 3η Δεκεμβρίου.

ι) Επί του κριτηρίου που αφορά την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από το δίκαιο της Ένωσης σκοπό

61. Τα αιτούν δικαστήριο οφείλει καταρχάς να διαπιστώσει ότι «οι επίμαχες πράξεις, παρά την τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της [...] τη οδηγίας [για τον ΦΠΑ] και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο, [έχουν] ως αποτέλεσμα την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό»¹⁷ και να λάβει υπόψη τους ακόλουθους συλλογισμούς.

62. Οι εφαρμοστέες στην υπό κρίση υπόθεση διατάξεις της οδηγίας για τον ΦΠΑ στην υπό κρίση υπόθεση (δηλαδή τα άρθρα 43 και 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια', όπως ίσχυε από την 24η Ιουλίου έως την 31η Δεκεμβρίου 2009, καθώς και τα άρθρα 45 και 59, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της εν λόγω οδηγίας, όπως ίσχυε από την 1η Ιανουαρίου 2010 έως την 31η Δεκεμβρίου 2012), αποσκοπούν να επιβάλουν ΦΠΑ στις παροχές υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα, στον τόπο όπου ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας¹⁸, στην περίπτωση ληπτών ο οποίοι δεν υπόκειται σε ΦΠΑ και είναι εγκατεστημένοι στην Ένωση, και να απαλλάξουν τις ίδιες υπηρεσίες, όταν παρέχονται σε λήπτες οι οποίοι δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ και είναι εγκατεστημένοι εκτός της Ένωσης.

63. Είναι σαφές ότι, επιλέγοντας τον τόπο στον οποίο είναι εγκατεστημένος ο παρέχων τις υπηρεσίες, ως τόπο στον οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ, ο νομοθέτης της Ένωσης απεδέχθη το ενδεχόμενο να εγκαθίστανται οι παρέχοντες υπηρεσίες με ηλεκτρονικά μέσα στα κράτη μέλη στα οποία οι συντελεστές του ΦΠΑ είναι χαμηλότεροι.

64. Η άποψη αυτή ενισχύεται από το γεγονός ότι ο νομοθέτης της Ένωσης τροποποίησε προσφάτως την οδηγία για τον ΦΠΑ, ώστε να αποκλείει αυτή τη δυνατότητα επιλογής εκ μέρους των παρεχόντων υπηρεσίες με ηλεκτρονικά μέσα. Το άρθρο 58 προβλέπει, από την 1η Ιανουαρίου 2015, ότι «[ο] τόπος παροχής [...] υπηρεσιών [οι οποίες προσφέρονται με ηλεκτρονικά μέσα] σε μη υποκείμενο στο φόρο είναι ο τόπος εγκατάστασης ή μόνιμης κατοικίας ή συνήθους διαμονής αυτού του προσώπου».

65. Φρονώ ότι για να δεχθεί ότι η σύναψη της συμβάσεως με τη Lalib για παραχώρηση της αδείας εκμεταλλεύσεως, η οποία συνεπαγόταν ότι ο ΦΠΑ θα κατεβάλλετο στην Πορτογαλία, αντιβαίνει στους σκοπούς που επιδιώκει η οδηγία για τον ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει να διαπιστώσει ότι η εν λόγω σύμβαση είναι εικονική και συνήφθη με μόνο σκοπό να δημιουργήσει την εντύπωση ότι οι επίμαχες παροχές υπηρεσιών παρέχονταν από τη Lalib, ενώ στην πραγματικότητα παρέχονταν από τη WebMindLicenses ή ότι η εγκατάσταση στην Πορτογαλία ήταν πλασματική κατά την έννοια των σκέψεων 52 έως 54 και 68 της αποφάσεως Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

66. Συγκεκριμένα, όπως έκρινε το Δικαστήριο στη σκέψη 52 της αποφάσεώς του επί της υποθέσεως RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810), «το γεγονός ότι παρασχέθηκαν υπηρεσίες προς εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος και ότι οι όροι των σχετικών εμπορικών πράξεων διαμορφώθηκαν με γνώμονα το συμφέρον των ενδιαφερόμενων επιχειρήσεων δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά κατάχρηση δικαιώματος. Συγκεκριμένα, [...] παρέσχε όντως τις επίμαχες υπηρεσίες στο πλαίσιο πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας».

17 — Απόφαση Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 74).

18 — Εφόσον υπάρχει έδρα και η σχετική παροχή προσφέρεται από την εν λόγω έδρα. Βλ. άρθρο 43 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, όπως ίσχυε από την 24η Ιουλίου έως την 31η Δεκεμβρίου 2009, και άρθρο 45 της ίδιας οδηγίας, όπως ίσχυε από την 1η Ιανουαρίου 2010 έως την 31η Δεκεμβρίου 2012.

67. Κατά την άποψή μου, το γεγονός ότι μια εταιρία όπως η WebMindLicenses, επέλεξε να χρησιμοποιήσει τις υπηρεσίες μιας ανεξάρτητης εταιρίας, όπως η Lalib, η οποία είναι εγκατεστημένη σε κράτος μέλος στο οποίο οι συντελεστές του ΦΠΑ είναι χαμηλότεροι, δεν είναι δυνατόν να συνιστά, αυτό καθαυτό, καταχρηστική άσκηση του δικαιώματος της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, το οποίο κατοχυρώνει το άρθρο 56 ΣΛΕΕ¹⁹.

68. Στο πλαίσιο αυτό, οι επιχειρηματίες μπορούν να ασκούν τις θεμελιώδεις ελευθερίες τους έτσι ώστε να ελαχιστοποιούν την φορολογική τους επιβάρυνση, υπό τον όρο ότι υπάρχει πραγματική άσκηση των εν λόγω ελευθεριών, δηλαδή παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, κίνηση κεφαλαίων ή εγκατάσταση ενόψει πραγματικής ασκήσεως οικονομικής ή εμπορικής δραστηριότητας.

69. Για τον λόγο αυτό, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι «οι υποκείμενοι στον φόρο είναι εν γένει ελεύθεροι να επιλέγουν τις οργανωτικές δομές και τις λεπτομέρειες εφαρμογής που κρίνουν ως πλέον κατάλληλες για τις οικονομικές τους δραστηριότητες και με σκοπό τον περιορισμό της φορολογικής επιβαρύνσεώς τους»²⁰.

70. Η αρχή αυτή διατυπώνεται με μεγάλη σαφήνεια στην απόφαση Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804) η οποία αφορούσε επίσης την εφαρμογή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών στον τομέα του ΦΠΑ. Στην υπόθεση αυτή, οι βρετανικές φορολογικές αρχές ισχυρίζονταν ότι μια σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως έπρεπε να λογίζεται ως αγορά για τους σκοπούς της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Στη σκέψη 34 της αποφάσεώς του, το Δικαστήριο έκρινε ότι «δεν μπορεί να αποτελέσει αιτίαση κατά υποκειμένου στον φόρο η επιλογή της χρηματοδοτικής μισθώσεως, η οποία του παρέχει ένα πλεονέκτημα συνιστάμενο, [...] στην τμηματική καταβολή της φορολογικής οφειλής του, αντί της αγοράς, η οποία δεν του παρέχει το πλεονέκτημα αυτό, εφόσον καταβάλλεται νομίμως στο σύνολό του ο ΦΠΑ που αφορά την εν λόγω πράξη».

ii) Επί του κριτηρίου της επιτεύξεως φορολογικού πλεονεκτήματος, του οποίου η παροχή είναι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων της κύριας δίκης

71. Το αιτούν δικαστήριο οφείλει, επίσης, να εξακριβώσει, βάσει του κριτηρίου το οποίο τίθεται στη σκέψη 75 της αποφάσεως Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121), αν «ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος». Συγκεκριμένα, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η αρχή της απαγορεύσεως της καταχρήσεως δικαιώματος συνεπάγεται απαγόρευση μόνον «των αμιγώς επίπλαστων μεθοδεύσεων που στερούνται οικονομικής ουσίας και σκοπούν αποκλειστικώς στην απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος»²¹.

72. Επί του ζητήματος αυτού, μπορεί να του είναι χρήσιμες οι ακόλουθες παρατηρήσεις.

19 — Βλ., επίσης, επ' αυτού, απόφαση Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, σκέψη 27), με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι «το γεγονός ότι υπήκοος κράτους μέλους που επιθυμεί να συστήσει εταιρία επιλέγει να τη συστήσει εντός του κράτους μέλους του οποίου τη νομοθεσία περί εταιριών θεωρεί ως λιγότερο αυστηρή και να ιδρύσει υποκαταστήματα εντός άλλων κρατών μελών δεν μπορεί να αποτελεί αυτό καθαυτό καταχρηστική άσκηση του δικαιώματος εγκαταστάσεως. Πράγματι, το δικαίωμα συστάσεως εταιρίας σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και ιδρύσεως υποκαταστημάτων σε άλλα κράτη μέλη είναι συμφυές προς την άσκηση, εντός μιας ενιαίας αγοράς, της ελευθερίας εγκαταστάσεως που εγγυάται η Συνθήκη». Βλ. επίσης, όσον αφορά την άμεση φορολογία, σκέψεις 49 («η ύπαρξη φορολογικού πλεονεκτήματος απορρέοντος από τη χαμηλή φορολογία στην οποία υπόκειται μια θυγατρική εγκατεστημένη σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο εντός του οποίου έχει συσταθεί η μητρική εταιρία δεν επιτρέπει στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος να αντισταθμίσει το πλεονέκτημα αυτό με λιγότερο ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση της μητρικής εταιρίας») και 50 («απλώς και μόνον το γεγονός ότι μια ημεδαπή εταιρία δημιουργεί μια δευτερεύουσα εγκατάσταση, όπως είναι μια θυγατρική, εντός άλλου κράτους μέλους δεν μπορεί να στηρίξει ένα γενικό τεκμήριο φοροδιαφυγής και να δικαιολογήσει ένα μέτρο που θίγει μια θεμελιώδη ελευθερία την οποία εγγυάται η Συνθήκη») της αποφάσεως Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

20 — Απόφαση RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, σκέψη 53). Βλ. επίσης, συναφώς, αποφάσεις Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 73), Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, σκέψη 47), καθώς και Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, σκέψη 27). Κατ' αναλογία, βλ., για την άμεση φορολογία, απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 69).

21 — Απόφαση Amplisientifica και Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, σκέψη 28). Η υπογράμμιση δική μου. Βλ. επίσης, συναφώς, αποφάσεις RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, σκέψη 51)· Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, σκέψη 51), καθώς και Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψη 46).

73. Αναφερόμενο στην απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι «η νομολογία του Δικαστηρίου δεν είναι σαφής ως προς το ζήτημα [...] κατά πόσον, σε κατάσταση στην οποία ένα φυσικό πρόσωπο είχε την ιδέα της δημιουργίας μιας υπηρεσίας, της οποίας όμως η εφαρμογή εξαρτάται από άλλα δεδομένα [...] και μπορεί να υλοποιηθεί σε ένα άλλο κράτος μέλος, [το αιτούν δικαστήριο] μπορεί να αναλύσει τις σχέσεις μεταξύ του φυσικού προσώπου που είχε την ιδέα και παρουσιάζεται ως ο δημιουργός της τεχνολογίας και της επιχειρήσεως η οποία, ως νομικό πρόσωπο, παρέχει στην πραγματικότητα την υπηρεσία».

74. Όπως επισημαίνει η Πορτογαλική Κυβέρνηση, το φορολογικό πλεονέκτημα στην υπόθεση της κύριας δίκης συνίσταται στη διαφορά μεταξύ των συντελεστών του ΦΠΑ που ισχύουν, αντίστοιχα, στην Ουγγαρία και στη Μαδέρα της Πορτογαλίας, στην οποία είναι εγκατεστημένη η Lalib.

75. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, οι διάδικοι της κύριας δίκης επιβεβαίωσαν ότι, το χρονικό σημείο κατά το οποίο συνήφθη η πρώτη σύμβαση παραχωρήσεως αδείας εκμεταλλεύσεως με τη Lalib, δηλαδή τον Φεβρουάριο του 2008²², η προμνησθείσα διαφορά συντελεστών ανερχόταν στο 4%, δεδομένου ότι ο συντελεστής του ΦΠΑ στην Ουγγαρία είχε ορισθεί στο 20% και στη Μαδέρα στο 16%. Εκτιμώ ότι η διαφορά αυτή είναι πολύ μικρή, ώστε να αποτελεί τον κύριο σκοπό της επίμαχης πράξεως, δεδομένου ότι στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121) η μεθόδευση που χρησιμοποίησαν οι υποκείμενοι στο ΦΠΑ συνεπαγόταν απαλλαγή από το σύνολο του ΦΠΑ, ενώ, χωρίς τη μεθόδευση αυτή, δεν ήταν δυνατή καμία μείωση του εν λόγω φόρου.

76. Επιπλέον, η Lalib ήταν εταιρία ανεξάρτητη από τον όμιλο Docler και δεν είχε συσταθεί για να εκμεταλλευθεί την τεχνολογία της WebMindLicenses. Εξάλλου, το ήμισυ του κύκλου εργασιών της προερχόταν από υπηρεσίες τις οποίες παρείχε σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Ένωσης και για τον λόγο αυτόν οι εν λόγω υπηρεσίες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, ανεξαρτήτως του αν ο παρέχων τις υπηρεσίες είναι εγκατεστημένος στην Ουγγαρία ή στην Πορτογαλία.

77. Εν πάση περιπτώσει, η WebMindLicenses ισχυρίζεται ότι συνήψε τη ανωτέρω σύμβαση παραχωρήσεως αδείας εκμεταλλεύσεως για λόγους τελείως διαφορετικούς από την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος.

78. Όπως ανέφερα στο σημείο 23 των παρουσών προτάσεων και όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, η WebMindLicenses υποστηρίζει ότι η Lalib συμμετείχε το 2008 στην εκμετάλλευση της επίμαχης τεχνολογίας επειδή η εκμετάλλευση αυτή στο πλαίσιο του ομίλου Docler και η επέκταση των εμπορικών δραστηριοτήτων της παροχής υπηρεσιών online δεν ήταν δυνατή εκ του γεγονότος ότι οι κυριότερες ουγγρικές τράπεζες οι οποίες απεδέχοντο πληρωμές με τραπεζική κάρτα δεν προσέφεραν, την περίοδο εκείνη, δυνατότητα υπαγωγής στο σύστημα τραπεζικών καρτών στους παρέχοντες υπηρεσίες ψυχαγωγίας για ενήλικους. Οι δε άλλες τράπεζες οι οποίες εδέχοντο να συνάψουν συμβάσεις με τους παρέχοντες υπηρεσίες της κατηγορίας αυτής δεν είχαν την αναγκαία τεχνική ικανότητα να διαχειρισθούν την είσπραξη των πληρωμών με πιστωτικές κάρτες μέσω των προμνησθέντων διαδικτυακών τόπων. Επιπλέον, δεν υπήρχε εντός του ομίλου Docler ούτε το δίκτυο επαφών ούτε οι αναγκαίες δεξιότητες για την εκμετάλλευση διαδικτυακών τόπων σε διεθνές επίπεδο.

79. Με την επιφύλαξη διακριβώσεως των προαναφερθέντων στοιχείων από το αιτούν δικαστήριο, τα εν λόγω στοιχεία είναι επαρκή για να αποκλεισθεί ότι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος ήταν ο κύριος λόγος της συνάψεως της επίμαχης συμβάσεως παραχωρήσεως αδείας εκμεταλλεύσεως.

22 — Βλ. σημείο 15 των παρουσών προτάσεων.

80. Όντως, το γεγονός ότι μια πρακτική, η οποία ακολουθείται για εμπορικούς λόγους, συνεπάγεται επίσης φορολογικά πλεονεκτήματα, έστω και σημαντικά, δεν επαρκεί για να γίνει δεκτό ότι μια επιχείρηση προβαίνει σε «καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το δίκαιο [της Ένωσης]»²³.

81. Σχετικώς, παραπέμπω στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810) που αφορούσε μισθώματα στο πλαίσιο πράξεων χρηματοδοτικής μισθώσεως, οι οποίες ήταν σχεδιασμένες ώστε να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ τόσο στο Ηνωμένο Βασίλειο, όσο και στη Γερμανία. Καθόσον οι πράξεις που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο των επίμαχων συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως λογίζονται, βάσει του αγγλικού δικαίου, ως παροχές υπηρεσιών, οι βρετανικές φορολογικές αρχές εξετίμησαν ότι οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνται στη Γερμανία, δηλαδή στον τόπο στον οποίο είχε την έδρα του ο παρέχων τις σχετικές υπηρεσίες. Στη Γερμανία, δεδομένου ότι οι πράξεις αυτές λογίζονται, κατά το γερμανικό δίκαιο, ως παραδόσεις αγαθών, θεωρήθηκε ότι πραγματοποιούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο, δηλαδή στον τόπο της παραδόσεως. Κατά συνέπεια, στην υπόθεση αυτή, δεν εισπράχθηκε ΦΠΑ ούτε στο Ηνωμένο Βασίλειο ούτε στη Γερμανία για τα επίμαχα μισθώματα στο πλαίσιο πράξεων χρηματοδοτικής μισθώσεως. Αντιθέτως, εισπράχθηκε εκ των υστέρων ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο επί των εσόδων από την πώληση των αυτοκινήτων.

82. Εντούτοις, το Δικαστήριο απέκλεισε την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής κρίνοντας, στη σκέψη 55 της αποφάσεώς του, ότι «η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών δεν αποκλείει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ το οποίο αναγνωρίζεται στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της οδηγίας [για τον ΦΠΑ], υπό περιστάσεις όπως της υποθέσεως στην κύρια δίκη, όπου επιχείρηση εγκατεστημένη σε κράτος μέλος επιλέγει να πραγματοποιήσει, μέσω θυγατρικής της εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος, πράξεις χρηματοδοτικής μισθώσεως αγαθών έναντι τρίτης εταιρίας εγκατεστημένης στο πρώτο κράτος μέλος, με σκοπό να αποφύγει την επιβάρυνση με ΦΠΑ των πληρωμών για τις πράξεις αυτές, όταν αυτές χαρακτηρίζονται, στο πρώτο κράτος μέλος, ως παροχές υπηρεσιών εκμισθώσεως πραγματοποιούμενες στο δεύτερο κράτος μέλος και, στο δεύτερο αυτό κράτος μέλος, ως παραδόσεις αγαθών πραγματοποιούμενες στο πρώτο κράτος μέλος»²⁴.

83. Τέλος, όσον αφορά την ύπαρξη αμιγώς τεχνητών ή «επίπλαστων καταστάσεων» κατά την έννοια της αποφάσεως Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544)²⁵, περίπτωση κατά την οποία «ο νομικός χαρακτηρισμός των ως άνω συμβατικών όρων θα πρέπει να μεταβληθεί προκειμένου τα πράγματα να αποκατασταθούν στην κατάσταση που θα υπήρχε αν δεν είχαν τελεστεί οι πράξεις που συνιστούν την εν λόγω καταχρηστική πρακτική»²⁶, επισημαίνεται ότι η διαπίστωση της ασκήσεως πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας «πρέπει να στηρίζεται σε αντικειμενικά και εξακριβώσιμα από τρίτους στοιχεία, σχετικά, ιδίως, με τον βαθμό της επιτόπιας υποδομής της [ελεγχόμενης εταιρίας] σε κτίρια, σε προσωπικό και σε εξοπλισμό»²⁷.

84. Η ύπαρξη σχέσεων ελέγχου μεταξύ της Lalib και της WebMindLicenses, συμπεριλαμβανομένης και του ενδεχομένου οι συμβουλές που παρείχε ο G. Z Gattyán στη Lalib να ακολουθούντο ανεξαιρέτως, δεν εμποδίζει το ενδεχόμενο να έχει η Lalib πραγματική παρουσία στη Πορτογαλία και να ασκεί στη χώρα αυτή πραγματική οικονομική δραστηριότητα.

23 — Απόφαση Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 69). Η υπογράμμιση δική μου.

24 — Επισημαίνω ότι, στην παρούσα υπόθεση, ο ΦΠΑ επί των επίμαχων παροχών καταβλήθηκε σε ένα από τα δύο ενδιαφερόμενα κράτη.

25 — Βλ. σκέψεις 63 έως 71.

26 — Απόφαση Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψη 50). Βλ. επίσης, συναφώς, απόφαση Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 98).

27 — Απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 67).

85. Εν πάση περιπτώσει, για να εξακριβωθεί ότι η Lalib δεν είναι εταιρία που λειτουργεί ως «προπέτασμα» ή ως «ταχυδρομική θυρίδα»²⁸, οι ουγγρικές φορολογικές αρχές θα μπορούσαν, βάσει του άρθρου 7 του κανονισμού 904/210, να λάβουν από τις πορτογαλικές φορολογικές αρχές τις πληροφορίες που ήταν αναγκαίες για να έχουν σαφή γνώμη επί του ζητήματος αυτού, πράγμα όμως το οποίο δεν συνέβη.

86. Σχετικώς, στις γραπτές παρατηρήσεις της η Πορτογαλική Κυβέρνηση επισημαίνει ότι η Lalib διαθέτει μόνιμη, κατάλληλη και αυτόνομη εγκατάσταση, τόσο από απόψεως ανθρώπινου δυναμικού, όσο και από απόψεως τεχνικών μέσων, και ότι εκπληροί με συνέπεια τις φορολογικές υποχρεώσεις της στην Πορτογαλία, ενώ, κατά την εθνική αρχή δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων — κεντρική διεύθυνση δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων μεγάλων εισοδημάτων, η WebMindLicenses απασχολούσε μόνον ένα διευθυντή, τον G. Z. Gattyán, και έναν νομικό σύμβουλο υπό καθεστώς μερικής απασχολήσεως.

87. Συνεπώς προτείνω να δοθεί στο πρώτο έως και το πέμπτο, καθώς και στο έβδομο έως και το δέκατο ένατο ερώτημα η απάντηση ότι η σύναψη συμβάσεως παραχωρήσεως αδείας εκμεταλλεύσεως, όπως η επίμαχη σύμβαση της κύριας δίκης δεν μπορεί να λογίζεται ως καταχρηστική πρακτική υπό το πρίσμα της οδηγίας για τον ΦΠΑ παρά μόνον στην περίπτωση κατά την οποία ο κύριος σκοπός της είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος το οποίο θα αντέβαινε στον σκοπό που επιδιώκουν οι διατάξεις της εν λόγω οδηγίας, γεγονός το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διακριβώσει.

B — Σχετικά με το έκτο ερώτημα: ο κίνδυνος διπλής φορολόγησεως

88. Με το έκτο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατά πόσον, στην περίπτωση κατά την οποία θα έκρινε ότι υπήρχε κατάχρηση δικαιώματος, το γεγονός ότι η Lalib έχει εκπληρώσει τις φορολογικές της υποχρεώσεις σε σχέση με τον ΦΠΑ στην Πορτογαλία, θα εμπόδιζε το αιτούν δικαστήριο να επιβάλει στη WebMindLicenses την υποχρέωση να καταβάλει ΦΠΑ στην Ουγγαρία.

89. Αν, τελικώς, το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι διεπράχθη κατάχρηση δικαιώματος, φρονώ ότι ο κίνδυνος διπλής φορολόγησεως δεν θα έπρεπε να εμποδίζει τις ουγγρικές φορολογικές αρχές να καθορίσουν διαφορετικά το κράτος μέλος παροχής των επίμαχων υπηρεσιών και να εκτιμήσουν ότι στην πραγματικότητα ο τόπος παροχής υπηρεσιών είναι η Ουγγαρία.

90. Βεβαίως, στη σκέψη 42 της αποφάσεως Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), το Δικαστήριο έκρινε ότι «σκοπός των διατάξεων που καθορίζουν τον τόπο φορολόγησεως της παροχής υπηρεσιών είναι η αποφυγή, αφενός, συγκρούσεων αρμοδιότητας που μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολόγηση και, αφετέρου, της μη φορολόγησεως εσόδων»²⁹.

91. Ωστόσο, όπως επισημαίνει η Επιτροπή, δεν είναι δυνατόν να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση, παρά μόνον αν το δίκαιο της Ένωσης επιβάλλει στις φορολογικές αρχές των κρατών μελών την υποχρέωση της αμοιβαίας αναγνώρισεως την αποφάσεών τους. Εντούτοις, ούτε η οδηγία για τον ΦΠΑ ούτε ο κανονισμός 904/2010 επιβάλλουν μια τέτοια υποχρέωση.

92. Αντιθέτως, όπως προκύπτει σαφώς από την απόφαση Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121), «εφόσον έχει διαπιστωθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, οι πράξεις που αποτελούν μέρος καταχρηστικής πρακτικής πρέπει να ορισθούν εκ νέου προκειμένου να αποκατασταθούν τα πράγματα στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν είχαν συντελεστεί οι πράξεις που συνιστούν την εν λόγω καταχρηστική πρακτική»³⁰.

28 — Όπ.π. (σκέψη 68).

29 — Βλ. επίσης, συναφώς, απόφαση ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, σκέψη 27).

30 — Σκέψη 98.

93. Αυτό συνεπάγεται ότι, όπως επισημαίνουν η Επιτροπή και η Ουγγρική Κυβέρνηση, στην περίπτωση που διαπιστωθεί η διάπραξη καταχρήσεως δικαιώματος, ο ΦΠΑ θα πρέπει να εισπραχθεί, ως εάν η εν λόγω κατάχρηση δεν είχε διαπραχθεί. Στην περίπτωση αυτή, το γεγονός ότι έχει επιβληθεί ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος, δεν έχει καμία σημασία³¹.

94. Επομένως, στο έκτο ερώτημα προτείνω να δοθεί η απάντηση ότι, ο κίνδυνος διπλής φορολογήσεως δεν εμποδίζει τις φορολογικές αρχές κράτους μέλους να καθορίσουν διαφορετικά τον τόπο παροχής μιας υπηρεσίας και να δεχθούν ότι παρεσχέθη στο έδαφός του.

Γ — Σχετικά με το δέκατο έκτο και το δέκατο έβδομο ερώτημα: η συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών

95. Με το δέκατο έκτο και το δέκατο έβδομο ερώτημα που υποβλήθηκαν από το αιτούν δικαστήριο στην ουσία ζητείται να διασαφηνισθεί αν οι φορολογικές αρχές κράτους μέλους που ανακαλύπτουν ότι υπάρχει οφειλή ΦΠΑ υποχρεούνται, βάσει του κανονισμού 904/2010, να απευθύνουν αίτηση στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους στο οποίο ο φορολογούμενος στον οποίο διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος έχει ήδη καταβάλει τον ΦΠΑ, καθώς και να προσδιορίσουν τα μέτρα τα οποία πρέπει να ληφθούν στην περίπτωση που οι εν λόγω φορολογικές αρχές δεν απηύθυναν ένα τέτοιο αίτημα.

96. Φρονώ ότι η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι πολύ απλή: δεν υπάρχει μια τέτοια υποχρέωση.

97. Βεβαίως, όπως υποδεικνύει το αιτούν δικαστήριο, ο κανονισμός 904/2010 έχει ως αντικείμενο τη ρύθμιση των τρόπων συνεργασίας και συνδρομής μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών και τη διευκόλυνση της αμοιβαίας ανταλλαγής πληροφοριών, μέσω σχετικών αιτήσεων, σύμφωνα με τα άρθρα 7 έως 12 του εν λόγω κανονισμού.

98. Ωστόσο, όπως επισημαίνει η Επιτροπή, στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών βάσει αιτήσεως, η ενδιαφερόμενη φορολογική αρχή δεν υπέχει καμία υποχρέωση να απευθύνει τέτοιου είδους αίτηση σε άλλο κράτος μέλος. Τελικώς, ο προμνησθείς κανονισμός παρέχει στις εθνικές φορολογικές αρχές το δικαίωμα να απευθύνουν σχετική αίτηση, αλλά δεν τους επιβάλλει καμία υποχρέωση προς τούτο.

99. Επιπλέον, ο κανονισμός αυτός ουδόλως θίγει τη θεμελιώδη αρχή βάσει της οποίας οι φορολογικές αρχές των κρατών μελών οφείλουν να καταπολεμούν την φοροαποφυγή και τη φοροδιαφυγή. Όπως επισημαίνει η Επιτροπή, στο πλαίσιο της καταπολεμήσεως αυτής, εναπόκειται στις ουγγρικές φορολογικές αρχές, όπως, εξάλλου, επιβάλλει το άρθρο 97, παράγραφοι 4 και 6, του νόμου XCII του 2003 περί του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, να συλλέξουν τις αποδείξεις που είναι αναγκαίες για την αιτιολόγηση και την έκδοση αποφάσεως η οποία διαπιστώνει την ύπαρξη καταχρήσεως δικαιώματος και να εκτιμήσουν αν υποχρεούνται να απευθύνουν σχετική αίτηση στις φορολογικές αρχές άλλου κράτους μέλους.

100. Επομένως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει αν οι αποδείξεις επί των οποίων στηρίχθηκε η απόφαση των ουγγρικών φορολογικών αρχών, η οποία διαπιστώνει την ύπαρξη καταχρήσεως δικαιώματος, είναι επαρκείς για να στηρίξουν τη διαπίστωση αυτή.

31 — Υπενθυμίζεται ότι, ενώ μπορεί να υπάρξει διπλή φορολόγηση, μπορεί επίσης να μην υπάρξει καμία φορολόγηση, όπως στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810). Στην περίπτωση αυτή, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να παραιτηθεί από την εφαρμογή του δικαιώματος του να επιβάλει ΦΠΑ για μια συναλλαγή η οποία κανονικά δεν εμπίπτει στις φορολογικές του διατάξεις «με μόνη δικαιολόγηση ότι για τις πραγματοποιηθείσες πράξεις εκροών δεν οφειλόταν ΦΠΑ στο δεύτερο κράτος μέλος» (όπ.π., σκέψη 46).

101. Συνεπώς, στο δέκατο έκτο και στο δέκατο έβδομο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ο κανονισμός 904/2010 έχει την έννοια ότι δεν επιβάλλει στις φορολογικές αρχές κράτους μέλους, οι οποίες ανακαλύπτουν την ύπαρξη οφειλής ΦΠΑ, την υποχρέωση να απευθύνουν αίτηση προς παροχή πληροφοριών στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους στο οποίο ο υποκείμενος στον φόρο, για τον οποίο διενεργείται φορολογικός έλεγχος, έχει ήδη εκπληρώσει την υποχρέωσή του καταβολής του ΦΠΑ. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει αν οι αποδείξεις επί των οποίων στηρίχθηκε η απόφαση των ουγγρικών φορολογικών αρχών, που διαπιστώνει τη διάπραξη καταχρήσεως δικαιώματος, είναι επαρκείς για να στηρίξουν την ύπαρξη της φορολογικής οφειλής.

Δ — Σχετικά με το δέκατο έως και το δέκατο πέμπτο ερώτημα: η χρησιμοποίηση των αποδείξεων οι οποίες συλλέχθηκαν εν αγνοία του ενδιαφερομένου στο πλαίσιο παράλληλης ποινικής διαδικασίας, εξεταζόμενη υπό το πρίσμα των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης και του Χάρτη

102. Με το δέκατο έως και το δέκατο πέμπτο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο κατά πόσον η χρησιμοποίηση, από τη φορολογική αρχή, αποδείξεων οι οποίες συλλέχθηκαν εν αγνοία του ενδιαφερομένου, κατά τη διάρκεια παράλληλης και μη ολοκληρωθείσας ποινικής διαδικασίας, στην οποία η εταιρία κατά της οποίας είχε εκδοθεί πράξη βεβαίωσης φόρου δεν συμμετείχε και στο πλαίσιο της οποίας δεν εκλήθη προς ακρόαση, καθώς και η χρήση των αποδείξεων αυτών από το δικαστήριο ενώπιον του οποίου ασκήθηκε προσφυγή κατά της πράξεως βεβαίωσης φόρου, συνάδουν προς τα θεμελιώδη δικαιώματα, ιδίως προς το άρθρο 8, παράγραφος 2, της ΕΣΔΑ, τα άρθρα 7, 8, 41, 47, 48, 51, παράγραφος 1, και 52, παράγραφος 2, του Χάρτη, καθώς και προς τα δικαιώματα άμυνας και την αρχή της χρηστής διοικήσεως.

103. Προφανώς, τα ερωτήματα αυτά ανακύπτουν μόνο στην περίπτωση κατά την οποία το αιτούν δικαστήριο αποφασίσει ότι υπάρχει κατάχρηση δικαιώματος, επειδή ο κύριος σκοπός της συνάψεως συμβάσεως παραχωρήσεως αδειας εκμεταλλεύσεως μεταξύ της WebMindLicenses και της Lalib ήταν η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον σκοπό που επιδιώκει η οδηγία ΦΠΑ.

104. Καταρχάς, επιβάλλεται η υπενθύμιση ότι από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι «τα θεμελιώδη δικαιώματα που κατοχυρώνονται στην έννομη τάξη της Ένωσης μπορούν να εφαρμόζονται σε όλες τις καταστάσεις που διέπονται από το δίκαιο της Ένωσης, αλλά όχι πέραν των καταστάσεων αυτών. Υπό το πρίσμα αυτό, το Δικαστήριο έχει ήδη υπενθυμίσει ότι δεν μπορεί να εκτιμήσει, με γνώμονα τον Χάρτη, εθνική κανονιστική ρύθμιση που δεν εντάσσεται στο πλαίσιο του δικαίου της Ένωσης. Αντιθέτως, όταν η ρύθμιση αυτή εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου αυτού, το Δικαστήριο, αποφαινόμενο επί αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, οφείλει να παρέχει όλα τα αναγκαία ερμηνευτικά στοιχεία για την εκτίμηση, εκ μέρους του εθνικού δικαστηρίου, της συμφωνίας της κανονιστικής αυτής ρυθμίσεως με τα θεμελιώδη δικαιώματα των οποίων τον σεβασμό διασφαλίζει»³².

105. Όσον αφορά την οδηγία για τον ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι «το άρθρο 325 ΣΛΕΕ υποχρεώνει τα κράτη μέλη να καταπολεμούν, με αποτρεπτικά και αποτελεσματικά μέτρα, τις παράνομες δραστηριότητες που θίγουν τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης και, ειδικότερα, τα υποχρεώνει να λαμβάνουν, για την καταπολέμηση της απάτης σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, μέτρα ίδια με εκείνα που λαμβάνουν για την καταπολέμηση της απάτης κατά των ιδίων οικονομικών συμφερόντων»³³.

32 — Απόφαση Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 19). Βλ. επίσης, συναφώς, αποφάσεις EPT (C-260/89, EU:C:1991:254, σκέψη 42)· Kremzow (C-299/95, EU:C:1997:254, σκέψη 15)· Annibaldi (C-309/96, EU:C:1997:631, σκέψη 13)· Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, σκέψη 25)· Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, σκέψη 34)· Dereci κ.λπ. (C-256/11, EU:C:2011:734, σκέψη 72), καθώς και Vinkov (C-27/11, EU:C:2012:326, σκέψη 58).

33 — Απόφαση Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 26). Βλ. επίσης, συναφώς, απόφαση SGS Belgium κ.λπ. (C-367/09, EU:C:2010:648, σκέψεις 40 έως 42).

106. Σύμφωνα με τη σχετική νομολογία, «οι ίδιοι πόροι της Ένωσης περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, [...] τα έσοδα από την εφαρμογή ενιαίου συντελεστή όσον αφορά την εναρμονισμένη βάση του ΦΠΑ, η οποία καθορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες της Ένωσης, υπάρχει συνεπώς άμεση σχέση μεταξύ, αφενός, της είσπραξης των εσόδων από ΦΠΑ σύμφωνα με τους κανόνες του εφαρμοστέου δικαίου της Ένωσης και, αφετέρου, της απόδοσης των αναλογούντων πόρων από ΦΠΑ στον προϋπολογισμό της Ένωσης, εφόσον οποιοδήποτε κενό στην είσπραξη των εν λόγω εσόδων οδηγεί δυνητικά σε μείωση των αντίστοιχων πόρων»³⁴.

107. Δεδομένου ότι το Δικαστήριο έκρινε στις σκέψεις 27 και 28 της αποφάσεώς του Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) ότι φορολογικές κυρώσεις και ποινική δίωξη για φοροδιαφυγή σχετικά με τον ΦΠΑ, συνιστούν εφαρμογή της οδηγίας για τον ΦΠΑ, ιδίως του άρθρου της 273, και, συνεπώς, του δικαίου της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, στην προκειμένη περίπτωση ο Χάρτης έχει εφαρμογή.

108. Επειδή η υπό κρίση υπόθεση αφορά τις παρακολουθήσεις και την καταγραφή τηλεφωνικών συνδιαλέξεων της WebMindLicenses, την κατάσχεση και αποθήκευση της ηλεκτρονικής της αλληλογραφίας, καθώς και τη χρησιμοποίησή τους ως αποδεικτικών στοιχείων εναντίον της εν λόγω εταιρίας, επιβάλλεται καταρχάς να εξετασθεί η υπό κρίση υπόθεση υπό το πρίσμα των άρθρων 7³⁵ και 8³⁶ του Χάρτη, τα οποία εγγυώνται τον σεβασμό της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής και την προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα. Συγκεκριμένα, όπως το Δικαστήριο έκρινε στην σκέψη 47 της αποφάσεώς του Volker und Markus Schecke και Eifert (C-92/09 και C-93/09, EU:C:2010:662), «[το άρθρο 8 του Χάρτη] συνδέεται ευθέως με το δικαίωμα στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής που θεσπίζεται στο άρθρο 7 του ίδιου Χάρτη».

109. Σχετικώς, υπενθυμίζω ότι «ο σεβασμός του δικαιώματος στην ιδιωτική ζωή (προσωπική σφαίρα) ενόψει της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, ο οποίος αναγνωρίζεται στα άρθρα 7 και 8 του Χάρτη, αφορά κάθε πληροφορία σχετικά με φυσικό πρόσωπο η ταυτότητα του οποίου είναι γνωστή ή μπορεί να εξακριβωθεί (βλ., μεταξύ άλλων, ΕΔΔΑ, αποφάσεις Amann κατά Ελβετίας της 16ης Φεβρουαρίου 2000, *Recueil des arrêts et décisions* 2000-II, § 65, όπως επίσης και Rotaru κατά Ρουμανίας της 4ης Μαΐου 2000, *Recueil des arrêts et décisions* 2000-V, § 43) και [...] ότι οι περιορισμοί οι οποίοι μπορούν να επιβληθούν νομίμως στο δικαίωμα της προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα αντιστοιχούν σε εκείνους που γίνονται δεκτοί κατά το άρθρο 8 ΕΣΔΑ»³⁷.

110. Δεδομένου ότι τα άρθρα 7 και 8 του Χάρτη αντιστοιχούν στο άρθρο 8 της προμνησθείσας Συμβάσεως, η σχετική νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου μπορεί να είναι χρήσιμη στην υπό κρίση υπόθεση, λαμβάνοντας υπόψη ότι «[σ]τον βαθμό που ο [...] Χάρτης περιλαμβάνει δικαιώματα που αντιστοιχούν σε δικαιώματα τα οποία διασφαλίζονται στην [ΕΣΔΑ], η έννοια και η εμβέλειά τους είναι ίδιες με εκείνες που τους αποδίδει η εν λόγω Σύμβαση» και ότι αυτό «δεν εμποδίζει το δίκαιο της Ένωσης να παρέχει ευρύτερη προστασία»³⁸.

34 — Απόφαση Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 26). Βλ., επίσης, συναφώς, απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-539/09, EU:C:2011:733, σκέψη 72).

35 —

«Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα στον σεβασμό της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής του, της κατοικίας του και των επικοινωνιών του».

36 — Η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού ορίζει ότι «[κ]άθε πρόσωπο έχει δικαίωμα στην προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που το αφορούν».

37 — Απόφαση Volker und Markus Schecke και Eifert (C-92/09 και C-93/09, EU:C:2010:662, σκέψη 52). Βλ., επίσης, συναφώς, απόφαση Varec (C-450/06, EU:C:2008:91, σκέψη 48). Τα άρθρο 8 της ΕΣΔΑ ορίζει ότι «[π]αν πρόσωπον δικαιούται εις τον σεβασμόν της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής του, της κατοικίας του και της αλληλογραφίας του».

38 — Άρθρο 52, παράγραφος 3, του Χάρτη. Βλ. επίσης, συναφώς, σκέψεις 51 και 52 της αποφάσεως Volker und Markus Schecke και Eifert (C-92/09 και C-93/09, EU:C:2010:662).

111. Καταρχάς, όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής *ratione personae* των άρθρων 7 και 8 του Χάρτη, επιβάλλεται εκ προοιμίου να επισημανθεί ότι, σύμφωνα με τη νομολογία τόσο του Δικαστηρίου³⁹, όσο και του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου⁴⁰, η έννοια της «ιδιωτικής ζωής» πρέπει να ερμηνεύεται ως περιλαμβάνουσα και τις επαγγελματικές ή εμπορικές δραστηριότητες των νομικών προσώπων.

112. Συνεπώς, τα άρθρα 7 και 8 του Χάρτη, καθώς και το άρθρο 8 της ΕΣΔΑ εφαρμόζονται τόσο στα φυσικά όσο και στα νομικά πρόσωπα.

113. Όσον αφορά την έκταση προστασίας που παρέχουν τα άρθρα 7 και 8 του Χάρτη, καθώς και το άρθρο 8 της ΕΣΔΑ, επιβάλλεται η παραπομπή στη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου.

114. Κατά την προμνησθείσα νομολογία, «ο έλεγχος και η κατάσχεση ηλεκτρονικών δεδομένων συνιστούν προσβολή του δικαιώματος στον σεβασμό της “ιδιωτικής ζωής” και της “αλληλογραφίας” του κατά την έννοια [του άρθρου 8 της ΕΣΔΑ]»⁴¹. Επιπλέον, «[τ]ο [ΕΔΔΑ] έχει επανειλημμένως κρίνει ότι η εν αγνοία του ενδιαφερομένου παρακολούθηση τηλεφωνικών συνδιαλέξεων εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 8, όσον αφορά το δικαίωμα στο σεβασμό τόσο της “ιδιωτικής ζωής”, όσο και της αλληλογραφίας»⁴².

115. Μια τέτοια επέμβαση αντιβαίνει στο άρθρο 8 «εκτός αν, “προβλεπόμενη από τον νόμο”, εξυπηρετεί έναν ή περισσότερους από τους νόμιμους σκοπούς βάσει της παραγράφου 2 [του εν λόγω άρθρου] και, επιπλέον, είναι “αναγκαία σε μια δημοκρατική κοινωνία” για την επίτευξη των σκοπών αυτών»⁴³. Οι προϋποθέσεις αυτές προβλέπονται επίσης στο άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη⁴⁴.

116. Όσον αφορά την πρώτη προπαρατεθείσα προϋπόθεση, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν η επίμαχη επέμβαση προβλέπεται από τον νόμο· ωστόσο, όπως συνάγεται από τις διαπιστώσεις του ίδιου του αιτούντος δικαστηρίου, φαίνεται ότι όντως προβλέπεται.

117. Ως προς τη δεύτερη προπαρατεθείσα προϋπόθεση, φρονώ ότι η επίμαχη επέμβαση, η οποία πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο της καταπολεμήσεως της καταχρήσεως δικαιώματος, της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, όντως εξυπηρετεί νόμιμο σκοπό.

39 — Βλ. αποφάσεις *Roquette Frères* (C-94/00, EU:C:2002:603, σκέψη 29) και *Varec* (C-450/06, EU:C:2008:91, σκέψη 48). Βεβαίως, στη σκέψη 53 της αποφάσεως *Volker und Markus Schecke και Eifert* (C-92/09 και C-93/09, EU:C:2010:662), το Δικαστήριο έκρινε ότι «τα νομικά πρόσωπα δεν μπορούν να επικαλούνται την κατά τα άρθρα 7 και 8 του Χάρτη προστασία έναντι μίας [...] αναφοράς [με τη δημοσιοποίηση που επιβάλλει το άρθρο 44α του κανονισμού 1290/2005 (ΕΚ) της 21ης Ιουνίου 2005, για τη χρηματοδότηση της κοινής γεωργικής πολιτικής (ΕΕ L 209, σ. 1), και ο κανονισμός 259/2008 (ΕΚ) της Επιτροπής, της 18ης Μαρτίου 2008, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του κανονισμού (ΕΚ) 1290/2005 του Συμβουλίου σχετικά με τη δημοσιοποίηση πληροφοριών για τους δικαιούχους κονδυλίων προερχόμενων από το Ευρωπαϊκό Γεωργικό Ταμείο Εγγυήσεων (ΕΓΤΕ) και το Ευρωπαϊκό Γεωργικό Ταμείο Αγροτικής Ανάπτυξης (ΕΓΤΑΑ) (ΕΕ L 76, σ. 28) ο οποίος θέτει σε εφαρμογή το εν λόγω άρθρο], παρά μόνο στο μέτρο που η επωνυμία του νομικού προσώπου προσδιορίζει ένα ή περισσότερα φυσικά πρόσωπα». Ωστόσο, η νομολογία επί του θέματος αυτού εξελίχθηκε σημαντικά, δεδομένου ότι το Δικαστήριο δέχθηκε ότι αναγνωρίζεται στα νομικά πρόσωπα το ευεργέτημα της προστασίας των άρθρων 7 και 8 του Χάρτη. Ειδικότερα, στις σκέψεις 32 έως 37 της αποφάσεως *Digital Rights Ireland κ.λπ.* (C-293/12 και C-594/12, EU:C:2014:238) το Δικαστήριο δεν περιόρισε το πεδίο εφαρμογής των εν λόγω άρθρων όσον αφορά την πρώτη προσφεύγουσα, παρά το γεγονός ότι η *Digital Rights Ireland Ltd* ήταν εταιρία ιρλανδικού δικαίου διεκδικούσα τα δικαιώματα που της παρέιχαν τα προμνησθέντα άρθρα (βλ. σκέψεις 17 και 18 της προπαρατιθέμενης αποφάσεως).

40 — Βλ. ΕΔΔΑ, αποφάσεις *Société Colas Est* κ.λπ. κατά Γαλλίας, *Recueil des arrêts et décisions* 2002-III, § 41, καθώς και *Buck* κατά Γερμανίας, *Recueil des arrêts et de décisions* 2005-I, § 31. Βλ. επίσης, συναφώς, αποφάσεις *Sallinen* κ.λπ. κατά Φινλανδίας της 27ης Σεπτεμβρίου 2005, § 70· *Bernh Larsen Holdings AS* κ.λπ. κατά Νορβηγίας της 14ης Μαρτίου 2013, § 104· *Saint-Paul Luxembourg S.A.* κατά Λουξεμβούργου της 18ης Απριλίου 2013, § 37, καθώς και *Ernst* κ.λπ. κατά Βελγίου της 15ης Ιουλίου 2013, § 109. Οι αποφάσεις που δεν έχουν ακόμη δημοσιευθεί στο *Recueil des arrêts et décisions* είναι διαθέσιμες στον ιστότοπο του ΕΔΔΑ <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#>.

41 — ΕΔΔΑ, απόφαση *Vinci Construction και GTM Génie Civil et Services* κατά Γαλλίας της 2ας Απριλίου 2015, § 63. Βλ. επίσης, συναφώς, ΕΔΔΑ, αποφάσεις *Sallinen* κ.λπ. κατά Φινλανδίας της 27ης Σεπτεμβρίου 2005, § 71· *Weber και Sarania* κατά Γερμανίας της 29ης Ιουνίου, § 77· *Wieser και Bicos Beteiligungen GmbH* κατά Αυστρίας, *Recueil des arrêts et décisions* 2007-IV, § 43, και *Robathin* κατά Αυστρίας της 3ης Ιουλίου 2012, § 39.

42 — ΕΔΔΑ, απόφαση *P. G. και J. H.* κατά Ηνωμένου Βασιλείου, *Recueil des arrêts et décisions* 2001-IX, § 59.

43 — ΕΔΔΑ, απόφαση *Vinci Construction και GTM Génie Civil et Services* κατά Γαλλίας της 2ας Απριλίου 2015, § 64.

44 — Βλ. σκέψη 65 της αποφάσεως *Volker und Markus Schecke και Eifert* (C-92/09 και C-93/09, EU:C:2010:662).

118. Σε σχέση με την τρίτη προπαρατεθείσα προϋπόθεση, η οποία στην πραγματικότητα συνιστά εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας, εμπίπτουσα στην αρμοδιότητα του αιτούντος δικαστηρίου, η νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου παρέχει ορισμένα στοιχεία, χρήσιμα για την υπό κρίση υπόθεση.

119. Ειδικότερα, οι υποθέσεις Colas Est κ.λπ. κατά Γαλλίας, καθώς και Vinci Construction και GTM Génie Civil et Services κατά Γαλλίας, αφορούσαν, όπως και η υπό κρίση υπόθεση, την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, συγκεκριμένα του δικαίου του ανταγωνισμού, από κράτος μέλος.

120. Στην υπόθεση Société Colas Est κ.λπ. κατά Γαλλίας, κατόπιν καταγγελίας του Syndicat national des entreprises de second œuvre — SNSO (εθνικής ενώσεως εργαζομένων σε εταιρίες τελικής επεξεργασίας) περί υπάρξεως ορισμένων αθέμιτων πρακτικών των μεγάλων επιχειρήσεων στον τομέα των κατασκευών, η αρμόδια κεντρική γαλλική αρχή ζήτησε από την εθνική διεύθυνση ερευνών να διεξαγάγει διοικητική έρευνα μεγάλης εμβέλειας σχετικά με τις ακολουθούμενες από τις επιχειρήσεις δημοσίων έργων πρακτικές. Στο πλαίσιο της έρευνας αυτής, έγινε ταυτόχρονη επέμβαση σε 56 εταιρίες, κατά την οποία οι ελεγκτές κατέσχεσαν πολλές χιλιάδες έγγραφα βάσει του διατάγματος 45-1484 της 30ής Ιουνίου 1945, το οποίο δεν προέβλεπε προηγούμενη σχετική δικαστική άδεια.

121. Το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου έκρινε ότι «ενώ το εύρος των ερευνών που διεξήχθησαν με σκοπό [...] να αποφευχθεί η εξαφάνιση ή η απόκρυψη αποδεικτικών στοιχείων σε σχέση με θίγουσες τον ανταγωνισμό πρακτικές δικαιολογούσε τις επίμαχες επεμβάσεις στην εγκατάσταση των προσφευγουσών, ωστόσο η νομοθεσία και η πρακτική στον τομέα αυτόν έπρεπε να προσφέρει αρμόζουσες και επαρκείς εγγυήσεις κατά ενδεχόμενων καταχρήσεων»⁴⁵.

122. Ως προς το ζήτημα αυτό όμως, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου «[διαπίστωσε] ότι δεν συνέβη κάτι τέτοιο στην υπό κρίση υπόθεση. Συγκεκριμένα, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών [...] η αρμόδια διοικητική αρχή διέθετε πολύ ευρείες εξουσίες οι οποίες, κατ' εφαρμογήν του διατάγματος του 1945, της επέτρεπαν να εκτιμά μόνη της τη σκοπιμότητα, τον αριθμό, τη διάρκεια και την έκταση των επίμαχων ενεργειών. Επιπλέον, οι επίμαχες ενέργειες έλαβαν χώρα χωρίς προηγούμενη δικαστική άδεια και χωρίς τη παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής αστυνομίας [...]. Υπό τις συνθήκες αυτές, ακόμη και αν υποθεθεί ότι το δικαίωμα επεμβάσεως μπορεί να έχει ευρύτερη εφαρμογή στην περίπτωση εμπορικών εγκαταστάσεων νομικού προσώπου [...], το [ΕΔΔΑ] κρίνει ότι, δεδομένου του τρόπου δράσεως που περιεγράφη ανωτέρω, οι επίμαχες επεμβάσεις στον τομέα του ανταγωνισμού, δεν μπορούν να λογίζονται ως τελούσες αυστηρά σε σχέση αναλογίας προς τους επιδιωκόμενους νόμιμους σκοπούς»⁴⁶.

123. Συνεπώς έκρινε ότι «διεπράχθη παράβαση του άρθρου 8 της ΕΣΔΑ»⁴⁷.

124. Όπως και στην υπόθεση Société Colas Est κ.λπ. κατά Γαλλίας, η υπόθεση Vinci Construction και GTM Génie Civil et Services κατά Γαλλίας αφορούσε έρευνα η οποία διεξήχθη από τη Γενική Διεύθυνση Ανταγωνισμού, Καταναλωτών και Καταστολής της Απάτης (DGCCRF), η οποία υποπτευόταν την ύπαρξη αθέμιτης συμπράξεως, απαγορευόμενης από το άρθρο 101 ΣΛΕΕ, κατά τη διαδικασία συνάψεως δημοσίων συμβάσεων για την ανακαίνιση δημόσιων νοσοκομείων.

45 — ΕΔΔΑ, απόφαση Société Colas Est κ.λπ. κατά Γαλλίας, *Recueil des arrêts et décisions* 2002-III, § 48.

46 — Όπ.π. (§ 49).

47 — Όπ.π. (§ 50).

125. Κατά τη διάρκεια της έρευνας, η οποία αυτή τη φορά διετάχθη από τον αρμόδιο για τις ατομικές ελευθερίες και την κράτηση δικαστή, οι ελεγκτές της DGCCRF κατέσχεσαν μεγάλο αριθμό εγγράφων και ηλεκτρονικών αρχείων, καθώς και το σύνολο της ηλεκτρονικής αλληλογραφίας ορισμένων υπαλλήλων των υπό έρευνα εταιριών. Οι κατασχέσεις που πραγματοποιήθηκαν ήταν μαζικές και άνευ διακρίσεως και αφορούσαν πολλές χιλιάδες ηλεκτρονικά έγγραφα. Επιπλέον, ένας μεγάλος αριθμός από τα κατασχεθέντα έγγραφα δεν είχε καμία σχέση με την έρευνα ή εκαλύπτετο από τον απόρρητο χαρακτήρα ο οποίος προσιδιάζει στις σχέσεις μεταξύ δικηγόρου και του πελάτη του.

126. Όσον αφορά την έκταση της κατασχέσεως, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου έκρινε ότι, το γεγονός ότι καταρτίστηκε ένας επαρκώς ακριβής κατάλογος ο οποίος περιείχε την ονομασία των αρχείων, τις καταλήξεις τους, την προέλευσή τους και τα σχετικά με τα αρχεία αυτά ψηφιακά αποτυπώματα και παραδόθηκε στις υπό έρευνα εταιρίες μαζί με αντίγραφα των κατασχεθέντων εγγράφων, απέκλειε τον χαρακτηρισμό των κατασχέσεων ως μαζικών και άνευ διακρίσεως Συνεπώς, η έκταση της κατασχέσεως δεν αντέβαινε στο άρθρο 8 της ΕΣΔΑ⁴⁸.

127. Αντιθέτως, όσον αφορά την κατάσχεση εγγράφων τα οποία καλύπτονται από τον απόρρητο χαρακτήρα που προσιδιάζει στις σχέσεις μεταξύ δικηγόρου και του πελάτη του, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου καταρχάς επεσήμανε ότι «κατά τη διεξαγωγή των επίμαχων ερευνών, οι προσφεύγουσες δεν μπόρεσαν ούτε να λάβουν γνώση του περιεχομένου των κατασχεθέντων εγγράφων ούτε να εκφράσουν την άποψή τους περί της σκοπιμότητας της κατασχέσεώς τους. Κατά το [ΕΔΔΑ], όμως, δεδομένου ότι οι προσφεύγουσες δεν ήσαν σε θέση να εμποδίσουν την κατάσχεση εγγράφων που δεν είχαν σχέση με το αντικείμενο της έρευνας και, a fortiori, εγγράφων τα οποία καλύπτονταν από τον απόρρητο χαρακτήρα που προσιδιάζει στις σχέσεις μεταξύ δικηγόρου και του πελάτη του, έπρεπε να τους δοθεί η δυνατότητα να ζητήσουν να ελεγχθεί a posteriori και με συγκεκριμένο και αποτελεσματικό τρόπο η νομιμότητα των σχετικών πράξεων. Η άσκηση προσφυγής, όπως προβλέπεται στο άρθρο L.450-4 του code de commerce (γαλλικού εμπορικού κώδικα), θα τους παρείχε τη δυνατότητα να επιτύχουν, ενδεχομένως, την απόδοση των προαναφερθέντων εγγράφων ή, στην περίπτωση που πρόκειται για αντίγραφα ηλεκτρονικών αρχείων, την πλήρη διαγραφή τους»⁴⁹.

128. Ως προς το ζήτημα αυτό, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου έκρινε ότι «εναπόκειται[ο] στον δικαστή στον οποίο θα υπεβάλλοντο αιτιολογημένοι ισχυρισμοί, σύμφωνα με τους οποίους κατασχέθηκαν επακριβώς προσδιοριζόμενα έγγραφα, ενώ δεν είχαν καμία σχέση με την έρευνα ή καλύπτονταν από τον απόρρητο χαρακτήρα ο οποίος προσιδιάζει στις σχέσεις μεταξύ δικηγόρου και του πελάτη του, να αποφασίσει ως προς τα έγγραφα αυτά κατόπιν συγκεκριμένου ελέγχου σχετικού με την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας και να διατάξει, ενδεχομένως, την απόδοσή τους. Ωστόσο, το [ΕΔΔΑ] διαπιστώνει ότι στην υπό κρίση υπόθεση, ενώ οι προσφεύγουσες άσκησαν την προβλεπόμενη από τον νόμο προσφυγή ενώπιον του [αρμόδιου για τις ατομικές ελευθερίες και την κράτηση δικαστή], ο εν λόγω δικαστής, ενώ εδέχθη την ύπαρξη, μεταξύ των εγγράφων τα οποία κατείχαν οι ελεγκτές, αλληλογραφίας που προερχόταν από δικηγόρο, περιορίστηκε να αποφανθεί επί του τυπικού πλαισίου των επίμαχων κατασχέσεων χωρίς να προβεί σε συγκεκριμένο έλεγχο, ως όφειλε»⁵⁰.

129. Βάσει των ανωτέρω συλλογισμών, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου έκρινε ότι «διεπράχθη παράβαση του άρθρου 8 της ΕΣΔΑ»⁵¹.

48 — ΕΔΔΑ, απόφαση Vinci Construction και GTM Génie Civil et Services κατά Γαλλίας της 2ας Απριλίου 2015, § 76.

49 — Όπ.π. (§ 78).

50 — Όπ.π. (§ 79).

51 — Όπ.π. (§ 80).

130. Ως προς την εφαρμογή των ανωτέρω αρχών στην υπό κρίση υπόθεση, υπενθυμίζεται ότι, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η εθνική αρχή δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων — κεντρική διεύθυνση δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων μεγάλων εισοδημάτων, καθώς και η Ουγγρική Κυβέρνηση εξέθεσαν ότι για την παρακολούθηση των τηλεφωνικών συνδιαλέξεων υπήρχε άδεια του αρμόδιου ανακριτή (χωρίς, όπως φαίνεται, η WebMindLicenses να είναι σε θέση εξακριβώσει την ύπαρξη της εν λόγω αδειάς ούτε να την αμφισβητήσει), ενώ η απόκτηση και η αποθήκευση της ηλεκτρονικής αλληλογραφίας έγιναν, χωρίς δικαστική άδεια, μέσω της κατασχέσεως των ηλεκτρονικών υπολογιστών στις εγκαταστάσεις της WebMindLicenses.

131. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου, προκύπτει ότι οι ουγγρικές αρχές επέτρεψαν στη WebMindLicenses την πρόσβαση στις καταγεγραμμένες τηλεφωνικές συνδιαλέξεις και στην ηλεκτρονική αλληλογραφία, που χρησιμοποίησαν ως αποδεικτικά στοιχεία για να στηρίξουν την απόφασή τους για βεβαίωση του φόρου και ότι δόθηκε στη WebMindLicenses η δυνατότητα ακρόασεως ενώπιον των ουγγρικών φορολογικών αρχών επί των επίμαχων αποδεικτικών στοιχείων, πριν από την έκδοση της αποφάσεως της 8ης Οκτωβρίου 2013, και, επιπλέον, ότι η WebMindLicenses είχε τη δυνατότητα να ασκήσει προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής.

132. Με επιφύλαξη διακριβώσεως εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου, φρονώ ότι η κατάσχεση ηλεκτρονικής αλληλογραφίας χωρίς προηγούμενη δικαστική άδεια και το γεγονός ότι δεν δόθηκε στη WebMindLicenses η δυνατότητα να εξακριβώσει την ύπαρξη παρόμοιας αδειάς για την παρακολούθηση τηλεφωνικών συνδιαλέξεων και να την αμφισβητήσει, αντιβαίνουν προς την αρχή της αναλογικότητας που προβλέπει το άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη.

133. Εξάλλου, μπορεί να τεθεί το ερώτημα κατά πόσον, ενόψει της καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής ως προς τον ΦΠΑ, ένα απλός έλεγχος στις εγκαταστάσεις της WebMindLicenses ή μια αίτηση συνδρομής προς τις πορτογαλικές φορολογικές αρχές, όσον αφορά τη Lalib, θα παρείχε τη δυνατότητα να συλλεγούν όλες οι αναγκαίες πληροφορίες, γεγονός το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διακριβώσει.

134. Αν το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι διεπράχθη παράβαση των άρθρων 7 και 8 του Χάρτη, θα πρέπει να αγνοήσει τις αποδείξεις που έχουν συλλεγεί ή χρησιμοποιηθεί παρανόμως.

135. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να διακριβώσει αν οι νομίμως συλλεγείσες αποδείξεις επαρκούν για να στηρίξουν την απόφαση για βεβαίωση του φόρου και, ενδεχομένως, να ακυρώσει την απόφαση αυτή και να διατάξει την επιστροφή του εισπραχθέντος ΦΠΑ, εντόκως.

136. Τέλος, όσον αφορά τα επιχειρήματα της WebMindLicenses που στηρίζονται στο άρθρο 41 του Χάρτη, το οποίο φέρει τον τίτλο «Δικαίωμα χρηστής διοίκησης», επισημαίνεται ότι υπάρχει εμφανής διαφορά μεταξύ αφενός της αποφάσεως H.N. (C-604/12, EU:C:2014:302, σκέψεις 49 και 50) και, αφετέρου, των αποφάσεων Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, σκέψη 28), YS κ.λπ. (C-141/12 και C-372/12, EU:C:2014:2081, σκέψη 67), καθώς και Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, σκέψεις 43 και 44).

137. Ενώ στις σκέψεις 49 και 50 της αποφάσεως H. N. (C-604/12, EU:C:2014:302) το τέταρτο τμήμα του Δικαστηρίου φαίνεται να δέχεται ότι το εν λόγω άρθρο 41 εφαρμόζεται επίσης στα κράτη μέλη, όταν θέτουν σε εφαρμογή το δίκαιο της Ένωσης, το τρίτο και πέμπτο τμήμα του απέρριψαν την ιδέα αυτή με τις τρεις αποφάσεις τους οι οποίες παρατίθενται στο σημείο 136 των παρούσων προτάσεων.

138. Εντούτοις, όπως έκρινε το Δικαστήριο στη σκέψη 68 της αποφάσεως του YS κ.λπ. (C-141/12 και C-372/12, EU:C:2014:2081), «το δικαίωμα χρηστής διοίκησης που κατοχυρώνεται με [το άρθρο 41 του Χάρτη] αποτυπώνει γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης (απόφαση H.N., C-604/12, EU:C:2014:302, σκέψη 49). Ωστόσο, με τα ερωτήματά τους στις υποθέσεις [αυτές], τα αιτούντα

δικαστήρια δεν ζητούν ερμηνεία αυτής της γενικής αρχής, αλλά ζητούν να διευκρινιστεί εάν το άρθρο 41 του Χάρτη έχει εφαρμογή ως προς τα κράτη μέλη της Ένωσης». Ωστόσο, οι ανωτέρω συλλογισμοί δεν εμποδίζουν το Δικαστήριο να δια φωτίσει το αιτούν δικαστήριο ως προς την ερμηνεία και την εκτίμηση της εν λόγω γενικής αρχής.

139. Εν πάση περιπτώσει, επισημαίνεται ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, δεν διαπιστώθηκε παράβαση του εν λόγω άρθρου 41 ή παραβίαση της προμνησθείσας γενικής αρχής.

140. Συγκεκριμένα, όπως εξήγησα στο σημείο 28 των παρουσών προτάσεων, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η WebMindLicenses αναγνώρισε ότι η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή της είχε απευθύνει, τον Αύγουστο 2013, δηλαδή πριν από την έκδοση της αποφάσεως της 8ης Οκτωβρίου 2013, πράξη στην οποία είχαν επισυναφθεί, τα αποδεικτικά στοιχεία που είχαν συλλεγεί στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας και ότι της δόθηκε η δυνατότητα ακροάσεως επί των στοιχείων αυτών ενώπιον της προμνησθείσας διοικητικής αρχής.

141. Συνεπώς, η απάντηση η οποία πρέπει να δοθεί στο δέκατο έως και το δέκατο πέμπτο ερώτημα είναι ότι η συλλογή αποδείξεων κατά τη διάρκεια ποινικής διαδικασίας, παράλληλης προς τη διαδικασία διορθώσεως του ΦΠΑ, μέσω παρακολούθησεως τηλεφωνικών συνδιαλέξεων, καθώς και μέσω κατασχέσεως και αποθηκεύσεως ηλεκτρονικής αλληλογραφίας, είναι σύμφωνη προς τα άρθρα 7 και 8 του Χάρτη μόνον αν προβλέπεται από τον νόμο, επιδιώκει ένα νόμιμο σκοπό και είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας, εναπόκειται δε στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει τα ζητήματα αυτά.

VI – Πρόταση

142. Επομένως, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του δικαστηρίου διοικητικών και εργατικών υποθέσεων της Βουδαπέστης ως εξής:

- 1) Η σύναψη συμβάσεως παραχωρήσεως αδειας εκμεταλλεύσεως, όπως η επίμαχη σύμβαση της κύριας δίκης δεν μπορεί να λογίζεται ως καταχρηστική πρακτική υπό το πρίσμα της οδηγίας 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, παρά μόνον στην περίπτωση κατά την οποία ο κύριος σκοπός της είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος το οποίο θα αντέβαινε στον σκοπό που επιδιώκουν οι διατάξεις της εν λόγω οδηγίας, γεγονός το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διακριβώσει.
- 2) Ο κίνδυνος διπλής φορολόγησεως δεν εμποδίζει τις φορολογικές αρχές κράτους μέλους να καθορίσουν διαφορετικά τον τόπο παροχής μιας υπηρεσίας και να θεωρήσουν ότι η εν λόγω υπηρεσία παρεσχέθη στο έδαφός του.
- 3) Ο κανονισμός (ΕΕ) 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (αναδιατύπωση), έχει την έννοια ότι δεν επιβάλλει στις φορολογικές αρχές κράτους μέλους, οι οποίες ανακαλύπτουν την ύπαρξη οφειλής φόρου προστιθέμενης αξίας, την υποχρέωση να απευθύνουν αίτηση προς παροχή πληροφοριών στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους στο οποίο ο υποκείμενος στον φόρο, για τον οποίο διενεργείται φορολογικός έλεγχος, έχει ήδη εκπληρώσει την υποχρέωσή του καταβολής του εν λόγω φόρου προστιθέμενης αξίας. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει αν οι αποδείξεις επί των οποίων στηρίχθηκε η απόφαση των ουγγρικών φορολογικών αρχών, που διαπιστώνει τη διάπραξη καταχρήσεως δικαιώματος, είναι επαρκείς για να στηρίξουν την ύπαρξη της φορολογικής οφειλής.

- 4) Η συλλογή πληροφοριών κατά τη διάρκεια μιας ποινικής διαδικασίας, παράλληλης προς τη διαδικασία διορθώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας, μέσω παρακολουθήσεως τηλεφωνικών συνδιαλέξεων, καθώς και μέσω κατασχέσεως και αποθηκεύσεως ηλεκτρονικής αλληλογραφίας, είναι σύμφωνη προς τα άρθρα 7 και 8 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης μόνον αν προβλέπεται από τον νόμο, επιδιώκει ένα νόμιμο σκοπό και είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας, εναπόκειται δε στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει τα ζητήματα αυτά.