



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 9ης Νοεμβρίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή – Γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης – Δικαίωμα χρηστής διοικήσεως και δικαιώματα άμυνας – Εθνική φορολογική ρύθμιση προβλέπουσα το δικαίωμα ακροάσεως και το δικαίωμα ενημερώσεως στο πλαίσιο φορολογικής διοικητικής διαδικασίας – Απόφαση περί βεβαιώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας εκδοθείσα από τις εθνικές φορολογικές αρχές χωρίς να παρασχεθεί στον φορολογούμενο πρόσβαση στα στοιχεία και στα έγγραφα επί των οποίων στηρίχθηκε η εν λόγω απόφαση»

Στην υπόθεση C-298/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Curtea de Apel Cluj (εφετείο του Cluj, Ρουμανία) με απόφαση της 2ας Μαρτίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 25 Μαΐου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Teodor Ispas,

Anduța Ispas

κατά

Directia Generală a Finanțelor Publice Cluj

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Bay Larsen, πρόεδρο τμήματος, J. Malenovský, M. Safjan (εισηγητή), D. Šváby και M. Βηλαρά, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Bobek

γραμματέας: L. Carrasco Marco, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 4ης Μαΐου 2017,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- οι Teodor Ispas και Anduța Ispas, εκπροσωπούμενοι από τους C. F. Costas και L. Sabou, avocați,
- η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον R. H. Radu, καθώς και από τις E. Gane, R. Mangu και C.-M. Florescu,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios καθώς και από τον H. Stancu,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης περί σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, του Teodor Ispas και της συζύγου του Anduța Ispas (στο εξής: σύζυγοι Ispas) και, αφετέρου, της Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (γενικής διεύθυνσεως δημοσίων οικονομικών του Cluj, Ρουμανία) με αντικείμενο πράξη βεβαιώσεως φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

Το ρουμανικό δίκαιο

- 3 Το άρθρο 7, παράγραφος 2, του Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (κυβερνητικού διατάγματος 92/2003 για τη θέσπιση κώδικα φορολογικής διαδικασίας, *Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 863 της 26ης Σεπτεμβρίου 2005), ως ίσχυε στις 25 Απριλίου 2012 (στο εξής: κώδικας φορολογικής διαδικασίας), έχει ως εξής:

«Η φορολογική αρχή δύναται να εξετάζει αυτεπαγγέλτως την πραγματική κατάσταση, να συλλέγει και να χρησιμοποιεί όλα τα στοιχεία και τα έγγραφα που είναι αναγκαία για την ορθή διαπίστωση της φορολογικής καταστάσεως του φορολογουμένου.

[...]

- 4 Το άρθρο 9 του εν λόγω κώδικα, το οποίο φέρει τον τίτλο «Δικαίωμα ακροάσεως», προβλέπει τα ακόλουθα:

«(1) Πριν λάβει την απόφασή της, η φορολογική αρχή υποχρεούται να εξασφαλίσει στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να εκφράσει την άποψή του σχετικά με τα πραγματικά περιστατικά και τις περιστάσεις που ασκούν επιρροή για τη λήψη αποφάσεως.

(2) Η φορολογική αρχή δεν υποχρεούται να εφαρμόσει τις διατάξεις της παραγράφου 1 σε περίπτωση που:

- (a) η καθυστέρηση στη λήψη αποφάσεως συνιστά κίνδυνο για τη διαπίστωση της πραγματικής φορολογικής καταστάσεως, όταν πρόκειται για την εκτέλεση των υποχρεώσεων του φορολογουμένου ή τη λήψη άλλων μέτρων προβλεπόμενων από τον νόμο,
- (b) η εκτεθείσα πραγματική κατάσταση δεν πρόκειται να μεταβληθεί σημαντικά όσον αφορά το ύψος των φορολογικών οφειλών,
- (c) γίνονται δεκτά τα στοιχεία που ο φορολογούμενος έχει παράσχει με δήλωση ή αίτησή του,
- (d) επιβάλλεται η λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτελέσεως.

[...]»

- 5 Το άρθρο 43 του εν λόγω κώδικα, το οποίο φέρει τον τίτλο «Περιεχόμενο και αιτιολογία της βεβαίωσης φόρου», ορίζει τα εξής:

«(1) Η βεβαίωση φόρου συντάσσεται εγγράφως, σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή.

(2) Η βεβαίωση φόρου που συντάσσεται σε έντυπη μορφή περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία: [...]

(e) την αιτιολογία,

(f) τη νομική βάση,

[...]

(i) τη διαδικασία αμφισβήτησεως της πράξεως, την προθεσμία για την υποβολή ενστάσεως και τη φορολογική αρχή ενώπιον της οποίας πρέπει να υποβληθεί η εν λόγω ένσταση,

(j) αναφορά στο δικαίωμα ακροάσεως του φορολογουμένου.

[...]»

- 6 Το άρθρο 101 του ίδιου κώδικα, το οποίο φέρει τον τίτλο «Ειδοποίηση περί φορολογικού ελέγχου», προβλέπει τα εξής:

«(1) Πριν τη διεξαγωγή του φορολογικού ελέγχου, η φορολογική αρχή οφείλει να ενημερώσει τον φορολογούμενο για την εξέλιξη της διαδικασίας, αποστέλλοντας σε αυτόν ειδοποίηση περί φορολογικού ελέγχου.

(2) Μετά την παραλαβή της ειδοποιήσεως περί φορολογικού ελέγχου, ο φορολογούμενος δύναται να ζητήσει, μία μόνο φορά για δεόντως αιτιολογημένους λόγους, την αναβολή της ημερομηνίας ενάρξεως του φορολογικού ελέγχου. Η αναβολή γίνεται δεκτή ή απορρίπτεται από τη φορολογική αρχή, η οποία αποφασίζει σχετικά. Σε περίπτωση που η φορολογική αρχή δεχθεί το αίτημα αναβολής του φορολογικού ελέγχου, γνωστοποιεί στον φορολογούμενο την ημερομηνία για την οποία επαναπρογραμματίστηκε ο έλεγχος.

(3) Η ειδοποίηση περί φορολογικού ελέγχου αναφέρει τα ακόλουθα στοιχεία:

(a) τη νομική βάση του φορολογικού ελέγχου,

(b) την ημερομηνία ενάρξεως του φορολογικού ελέγχου,

(c) τις φορολογικές υποχρεώσεις και τις περιόδους που αποτελούν αντικείμενο του φορολογικού ελέγχου,

(d) τη δυνατότητα να ζητηθεί η αναβολή της ημερομηνίας ενάρξεως του φορολογικού ελέγχου.»

- 7 Το άρθρο 107 του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Δικαίωμα ενημερώσεως του φορολογουμένου», έχει ως εξής:

«(1) Κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ο φορολογούμενος ενημερώνεται για τις διαπιστώσεις που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτόν.

(2) Η φορολογική αρχή παρουσιάζει στον φορολογούμενο το σχέδιο εκθέσεως φορολογικού ελέγχου, το οποίο περιέχει τις διαπιστώσεις και τις φορολογικές τους συνέπειες, και του παρέχει τη δυνατότητα να εκφράσει την άποψή του σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 1, εκτός εάν η φορολογητέα βάση δεν υπέστη καμιά τροποποίηση κατόπιν του φορολογικού ελέγχου ή εάν ο φορολογούμενος παραιτήθηκε του δικαιώματος αυτού και το γνωστοποίησε στα όργανα που ασκούν τον φορολογικό έλεγχο.

(3) Η ημερομηνία, η ώρα και ο τόπος ανακοίνωσης των διαπιστώσεων γνωστοποιούνται εγκαίρως στον φορολογούμενο.

(4) Ο φορολογούμενος έχει το δικαίωμα να παρουσιάσει γραπτώς την άποψή του επί των διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου εντός τριών εργάσιμων ημερών από την ημερομηνία ολοκλήρωσεως του ελέγχου.

(5) Η ημερομηνία ολοκλήρωσεως του φορολογικού ελέγχου είναι η ημερομηνία που καθορίζεται για την τελική συζήτηση με τον φορολογούμενο ή η ημερομηνία κατά την οποία ο φορολογούμενος γνωστοποιεί ότι παραιτείται από το δικαίωμα αυτό.

[...]»

- 8 Το άρθρο 109 του εν λόγω κώδικα, το οποίο φέρει τον τίτλο «Έκθεση επί των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου», προβλέπει τα εξής:

«(1) Το αποτέλεσμα του φορολογικού ελέγχου καταχωρίζεται εγγράφως σε έκθεση φορολογικού ελέγχου που περιγράφει τις διαπιστώσεις του ελέγχου από πραγματικής και νομικής απόψεως.

(2) Η έκθεση φορολογικού ελέγχου συντάσσεται κατά το πέρας του φορολογικού ελέγχου και περιλαμβάνει όλες τις διαπιστώσεις σχετικά με τις φορολογικές υποχρεώσεις και τις περιόδους που αποτελούν αντικείμενο του ελέγχου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος άσκησε το δικαίωμα που προβλέπεται στο άρθρο 107 παράγραφος 4, η έκθεση φορολογικού ελέγχου περιλαμβάνει επίσης τη γνώμη της αρμόδιας για τον έλεγχο φορολογικής αρχής ως προς το σημείο αυτό, η οποία πρέπει να αιτιολογείται όσον αφορά τόσο τα νομικά όσο και τα πραγματικά στοιχεία.

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 9 Σε βάρος των συζύγων Ispas, κατασκευαστών ακινήτων, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος για το διάστημα από την 1η Ιανουαρίου 2007 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2011. Ο έλεγχος αυτός είχε ως αντικείμενο την εξέταση του φορολογικού φακέλου και της τηρήσεως φορολογικών στοιχείων για τις δραστηριότητές τους όσον αφορά τις σχετικές με τα ακίνητα συναλλαγές, καθώς και τον τρόπο προσδιορισμού, δηλώσεως και εξοφλήσεως των οικονομικών τους υποχρεώσεων προς το δημόσιο.
- 10 Κατόπιν του φορολογικού αυτού ελέγχου διαπιστώθηκε ότι οι σύζυγοι Ispas είχαν λάβει από το Consiliul Local Florestî (δημοτικό συμβούλιο του Florestî, Ρουμανία) πέντε οικοδομικές άδειες και ότι οι πωλήσεις των διαμερισμάτων που κατασκευάστηκαν βάσει των εν λόγω αδειών ξεκίνησαν το Δεκέμβριο του 2007.
- 11 Εκτιμώντας ότι με τις 73 συμβάσεις πωλήσεως που είχαν συνάψει οι σύζυγοι Ispas είχαν ασκήσει οικονομική δραστηριότητα, καθόσον οι πράξεις αυτές είχαν διαρκή χαρακτήρα, η γενική διεύθυνση δημοσίων οικονομικών του Cluj έκρινε ότι αυτοί ήταν υπόχρεοι στην καταβολή ΦΠΑ και ότι οι

επίμαχες πράξεις αποτελούσαν πράξεις υποκείμενες στον εν λόγω φόρο. Η οικονομική αυτή δραστηριότητα θεωρείται ότι άρχισε κατά τον χρόνο της αναλήψεως των πρώτων δαπανών για την κατασκευή των εν λόγω ακινήτων και όχι κατά τον χρόνο της πωλήσεώς τους.

- 12 Κατόπιν τούτου, η γενική διεύθυνση δημοσίων οικονομικών του Cluj εξέδωσε, στις 25 Απριλίου 2012, δύο πράξεις βεβαιώσεως φόρου, απαιτώντας από έκαστο των συζύγων πρόσθετο ποσό ΦΠΑ 513 489 ρουμανικών λέου (RON) (περίπου 114 000 ευρώ) και ποσό 451 546 RON (περίπου 100 000 ευρώ) ως τόκους υπερημερίας, καθώς και ποσό 7 860 RON (περίπου 1 700 ευρώ) ως πρόστιμο λόγω καθυστέρησης της καταβολής.
- 13 Οι σύζυγοι Ispas άσκησαν προσφυγή κατά των βεβαιώσεων αυτών ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι του Curtea de Apel Cluj (εφετείου του Cluj, Ρουμανία). Με τις προσφυγές τους, οι οποίες συνεκδικάστηκαν από το αιτούν δικαστήριο, προέβαλαν ακυρότητα των βεβαιώσεων αυτών λόγω μη σεβασμού των δικαιωμάτων τους άμυνας.
- 14 Οι σύζυγοι Ispas υποστηρίζουν ότι η γενική διεύθυνση δημοσίων οικονομικών του Cluj, αντί να τους προσκαλέσει απλώς σε μια τελική συζήτηση, όφειλε να τους έχει παράσχει αυτεπαγγέλτως πρόσβαση στο σύνολο των σχετικών στοιχείων βάσει των οποίων συντάχθηκε η έκθεση φορολογικού ελέγχου και εκδόθηκαν οι δύο πράξεις βεβαιώσεως φόρου, ώστε αυτοί να μπορούν να αμφισβητήσουν στη συνέχεια τις εν λόγω πράξεις.
- 15 Ως εκ τούτου, ζήτησαν από το αιτούν δικαστήριο να υποβάλει συναφώς προδικαστικό ερώτημα στο Δικαστήριο.
- 16 Με τις παρατηρήσεις της όσον αφορά το εν λόγω αίτημα, η γενική διεύθυνση δημοσίων οικονομικών του Cluj κάλεσε τους συζύγους Ispas να προσδιορίσουν τα έγγραφα τα οποία αυτοί θεωρούσαν ότι θα έπρεπε να τους έχουν γνωστοποιηθεί.
- 17 Ωστόσο, οι σύζυγοι Ispas επισημαίνουν ότι, σε αυτό το στάδιο της διαδικασίας της κύριας δίκης, δεν ζητούν τη γνωστοποίηση στοιχείων που συγκεντρώθηκαν κατά τη διάρκεια της διαδικασίας φορολογικού ελέγχου.
- 18 Διερωτώνται, εντούτοις, ως προς τις συνέπειες που απορρέουν από το γεγονός, αφενός, ότι ορισμένες πληροφορίες και ορισμένα αποδεικτικά στοιχεία συνελέγησαν εκτός του πλαισίου του φορολογικού ελέγχου και, αφετέρου, ότι δεν τους παρασχέθηκε πρόσβαση στα εν λόγω στοιχεία κατά την προκαταρκτική διοικητική διαδικασία. Ζητούν να εξακριβωθεί αν η εν λόγω παράλειψη μπορεί να θεραπευθεί με το να τους επιτραπεί η πρόσβαση στα έγγραφα αυτά στο πλαίσιο της ένδικης διαδικασίας.
- 19 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Curtea de Apel Cluj (εφετείο του Cluj) ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Είναι σύμφωνη με την αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας διοικητική πρακτική η οποία συνίσταται στη λήψη αποφάσεως που επιβάλλει υποχρεώσεις σε ιδιώτη χωρίς να του επιτρέπει την πρόσβαση στο σύνολο των στοιχείων και των εγγράφων τα οποία έλαβε υπόψη η διοικητική αρχή κατά τη λήψη της αποφάσεως αυτής και τα οποία περιέχονται στον διοικητικό φάκελο που κατάρτισε η δημόσια αρχή και ο οποίος δεν είναι δημόσιος;»

Επί του παραδεκτού

- 20 Η Ρουμανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή προβάλλουν ένσταση απαραδέκτου της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, για τον λόγο ότι η διάταξη περί παραπομπής δεν εκθέτει επαρκώς το πραγματικό πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης ώστε να καθίσταται δυνατό στο Δικαστήριο να

δώσει χρήσιμη απάντηση. Εξάλλου, κατά τη Ρουμανική Κυβέρνηση, το αιτούν δικαστήριο δεν απέδειξε ότι το προδικαστικό ερώτημα είναι χρήσιμο και λυσιτελές για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης.

- 21 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο εντός του νομικού και πραγματικού πλαισίου το οποίο έχει προσδιορίσει με δική του ευθύνη, και την ακρίβεια του οποίου δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο, θεωρούνται κατά τεκμήριο λυσιτελή. Το Δικαστήριο μπορεί να απορρίψει την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως που έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο μόνον όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης την οποία ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή επίσης όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Sommer Antriebs- und Funktechnik, C-369/14, EU:C:2015:491, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 22 Πράγματι, η ανάγκη να δοθεί χρήσιμη για το αιτούν δικαστήριο ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης επιτάσσει, όπως τονίζει το άρθρο 94 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, να ορίσει ο εθνικός δικαστής το πραγματικό και νομικό πλαίσιο των προδικαστικών ερωτημάτων ή, τουλάχιστον, να εκθέσει τα πραγματικά περιστατικά στα οποία στηρίζονται τα ερωτήματα αυτά (αποφάσεις της 11ης Μαρτίου 2010, Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, σκέψη 32, και της 5ης Δεκεμβρίου 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, σκέψη 17).
- 23 Εν προκειμένω, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας με τα σημεία 23 και 24 των προτάσεών του, η διάταξη περί παραπομπής περιλαμβάνει τα βασικά πραγματικά στοιχεία, τα οποία όντως έδωσαν τη δυνατότητα στους ενδιαφερομένους να υποβάλουν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο. Περαιτέρω, έστω και αν η διάταξη περί παραπομπής δεν προσδιορίζει συγκεκριμένη διάταξη της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), οι γενικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την οδηγία αυτή μπορούν ευχερώς να προσδιοριστούν, το δε Δικαστήριο είναι σε θέση να δώσει χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο.
- 24 Υπό τις συνθήκες αυτές, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή.

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 25 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης περί σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας επιτάσσει, στο πλαίσιο εθνικών διοικητικών διαδικασιών για τον έλεγχο και τον καθορισμό της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, να έχουν οι ιδιώτες πρόσβαση στο σύνολο των στοιχείων και των εγγράφων τα οποία περιέχονται στον διοικητικό φάκελο και τα οποία έλαβε υπόψη η δημόσια αρχή κατά την έκδοση της αποφάσεώς της.
- 26 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό πρέπει να υπομνησθεί ότι ο σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας συνιστά γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης η οποία έχει εφαρμογή όταν η διοίκηση προτίθεται να εκδώσει βλαπτική πράξη εις βάρος ενός προσώπου. Βάσει της αρχής αυτής, οι αποδέκτες αποφάσεων που θίγουν αισθητά τα συμφέροντά τους πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να γνωστοποιήσουν λυσιτελώς την άποψή τους σχετικά με τα στοιχεία επί των οποίων η διοίκηση σκοπεύει να στηρίξει την απόφασή της. Η υποχρέωση αυτή βαρύνει τις διοικητικές αρχές των κρατών μελών όταν λαμβάνουν αποφάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, ακόμη και αν η εφαρμοστέα νομοθεσία της Ένωσης δεν προβλέπει ρητώς τέτοιες διατυπώσεις (απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 84 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 27 Η εν λόγω γενική αρχή έχει εφαρμογή υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, στις οποίες ένα κράτος μέλος, προκειμένου να συμμορφωθεί προς την υποχρέωση που απορρέει από το δίκαιο της Ένωσης να λάβει όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα που είναι κατάλληλα να εξασφαλίσουν την είσπραξη ολοκλήρου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός του και να καταπολεμήσει τη φοροδιαφυγή (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 25), υποβάλλει τους φορολογουμένους σε διαδικασία φορολογικού ελέγχου.
- 28 Επομένως, η περίπτωση της κύριας δίκης πρέπει μεν να εξεταστεί υπό το πρίσμα της γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης περί σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας, πλην όμως συγχρόνως πρέπει να ληφθεί υπόψη η αυτονομία των κρατών μελών όσον αφορά την οργάνωση των διοικητικών διαδικασιών τους.
- 29 Συγκεκριμένα, ελλείψει σχετικής νομοθετικής ρυθμίσεως της Ένωσης, οι διαδικαστικοί όροι για τη διασφάλιση της προστασίας των δικαιωμάτων που αντλούν οι φορολογούμενοι από το δίκαιο της Ένωσης εμπίπτουν στην έννομη τάξη εκάστου κράτους μέλους βάσει της αρχής της διαδικαστικής αυτονομίας των κρατών μελών, υπό την προϋπόθεση, πάντως, ότι οι όροι αυτοί δεν είναι λιγότερο ευνοϊκοί εκείνων που διέπουν παρεμφερείς περιπτώσεις εσωτερικού χαρακτήρα (αρχή της ισοδυναμίας) και ότι δεν καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει η έννομη τάξη της Ένωσης (αρχή της αποτελεσματικότητας) (απόφαση της 8ης Μαρτίου 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, σκέψη 36).
- 30 Όσον αφορά την αρχή της ισοδυναμίας, δεν αμφισβητείται ότι οι διαδικαστικοί κανόνες του ρουμανικού δικαίου που εφαρμόζονται κατά τον έλεγχο των υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΦΠΑ δεν προβλέπονται ειδικώς για τον τομέα αυτόν, οπότε αποκλείεται παραβίαση της εν λόγω αρχής.
- 31 Όσον αφορά την αρχή της αποτελεσματικότητας, επισημαίνεται ότι η απαίτηση, που αναφέρεται στη σκέψη 26 της παρούσας αποφάσεως, να παρέχεται στον ενδιαφερόμενο η δυνατότητα να καθιστά λυσιτελώς γνωστή την άποψή του σχετικά με τα στοιχεία στα οποία η διοίκηση προτίθεται να στηρίξει την απόφασή της προϋποθέτει ότι οι αποδέκτες της αποφάσεως είναι σε θέση να γνωρίζουν τα εν λόγω στοιχεία.
- 32 Προς τούτο, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας με τα σημεία 121 και 122 των προτάσεών του, οι εθνικές φορολογικές αρχές δεν υπέχουν γενική υποχρέωση περί παροχής προσβάσεως στο σύνολο του φακέλου που έχουν στη διάθεσή τους ούτε περί αυτεπάγγελτης παροχής των σχετικών εγγράφων ή στοιχείων επί των οποίων στηρίζεται η απόφαση που προτίθενται να εκδώσουν.
- 33 Στο πλαίσιο διαδικασίας φορολογικού ελέγχου που αποσκοπεί στο να εξακριβωθεί κατά πόσον οι υποκείμενοι στον φόρο συμμορφώνονται με τις υποχρεώσεις τους στον οικείο τομέα, είναι θεμιτό να αναμένεται από αυτούς να ζητήσουν πρόσβαση στα εν λόγω έγγραφα και στις εν λόγω πληροφορίες, ώστε, εφόσον παραστεί ανάγκη, να παράσχουν εξηγήσεις ή να εκθέσουν τις απόψεις τους έναντι αυτών της φορολογικής διοίκησης.
- 34 Ωστόσο, ο αποτελεσματικός σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας απαιτεί να υπάρχει πραγματική δυνατότητα προσβάσεως στα εν λόγω έγγραφα και τις εν λόγω πληροφορίες, εκτός εάν σκοποί γενικού συμφέροντος δικαιολογούν τον περιορισμό της προσβάσεως αυτής.
- 35 Πράγματι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης περί σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας δεν αποτελεί απόλυτο δικαίωμα, αλλά μπορεί να περιέχει περιορισμούς, υπό την προϋπόθεση ότι οι περιορισμοί αυτοί ανταποκρίνονται πράγματι σε σκοπούς γενικού συμφέροντος που επιδιώκει το επίμαχο μέτρο και δεν αποτελούν, λαμβανομένου υπόψη του επιδιωκόμενου σκοπού, υπέρμετρη και επαχθή επέμβαση θίγουσα την ίδια την ουσία των ούτως διασφαλιζόμενων δικαιωμάτων (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 2013,

Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, σκέψη 84, καθώς και της 3ης Ιουλίου 2014, Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψη 42).

- 36 Συναφώς, στο πλαίσιο διαδικασίας φορολογικού ελέγχου και καθορισμού της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, τέτοιοι περιορισμοί, που προβλέπονται από την εθνική νομοθεσία, μπορούν ειδικότερα να αποσκοπούν στην προστασία των απαιτήσεων περί εμπιστευτικότητας ή επαγγελματικού απορρήτου τις οποίες ενδέχεται να θίγει η πρόσβαση σε ορισμένα στοιχεία και έγγραφα.
- 37 Προκειμένου να εξακριβωθεί αν οι απαιτήσεις αυτές που απορρέουν από την αρχή της αποτελεσματικότητας τηρούνται στην προκειμένη περίπτωση, πρέπει να εκτιμηθεί όχι μόνον το περιεχόμενο των σχετικών εθνικών διαδικαστικών κανόνων, αλλά και η συγκεκριμένη εφαρμογή τους. Η εν λόγω εκτίμηση εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο.
- 38 Τέλος, όσον αφορά τις αμφιβολίες που εξέφρασαν οι διάδικοι της κύριας δίκης ως προς την έκταση του ελέγχου της νομιμότητας μιας διοικητικής αποφάσεως σχετικά με τον ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο είναι αποκλειστικά αρμόδιο να προβεί στις αναγκαίες διαπιστώσεις και να υποβάλει, ενδεχομένως, στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως σχετικά με τις απαιτήσεις του δικαίου της Ένωσης όσον αφορά τον εν λόγω έλεγχο.
- 39 Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης περί σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας έχει την έννοια ότι, στο πλαίσιο εθνικών διοικητικών διαδικασιών για τον έλεγχο και τον καθορισμό της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, οι ιδιώτες πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να ζητήσουν να τους γνωστοποιηθούν τα στοιχεία και έγγραφα τα οποία περιέχονται στον διοικητικό φάκελο και τα οποία έλαβε υπόψη η δημόσια αρχή προκειμένου να εκδώσει την απόφασή της, εκτός εάν σκοποί γενικού συμφέροντος δικαιολογούν τον περιορισμό της προσβάσεως στα εν λόγω στοιχεία και έγγραφα.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 40 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

Η γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης περί σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας έχει την έννοια ότι, στο πλαίσιο εθνικών διοικητικών διαδικασιών για τον έλεγχο και τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας, οι ιδιώτες πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να ζητήσουν να τους γνωστοποιηθούν τα στοιχεία και έγγραφα τα οποία περιέχονται στον διοικητικό φάκελο και τα οποία έλαβε υπόψη η δημόσια αρχή προκειμένου να εκδώσει την απόφασή της, εκτός εάν σκοποί γενικού συμφέροντος δικαιολογούν τον περιορισμό της προσβάσεως στα εν λόγω στοιχεία και έγγραφα.

(υπογραφές)