



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 16ης Οκτωβρίου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρα 167 και 168 – Δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ – Άρνηση – Απάτη – Διεξαγωγή αποδείξεων – Αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας – Δικαίωμα ακροάσεως – Πρόσβαση στον φάκελο – Άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Αποτελεσματικός δικαστικός έλεγχος – Αρχή της ισότητας των όπλων – Αρχή της εκατέρωθεν ακροάσεως – Ρύθμιση ή πρακτική κράτους μέλους βάσει της οποίας, κατά την επαλήθευση του ασκούμενου από υποκείμενο στον φόρο δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, η φορολογική διοίκηση δεσμεύεται από τις πραγματικές διαπιστώσεις της και τους νομικούς χαρακτηρισμούς στους οποίους η ίδια προέβη στο πλαίσιο συναφών διοικητικών διαδικασιών στις οποίες δεν έλαβε μέρος ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο»

Στην υπόθεση C-189/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (πρωτοβάθμιο δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία) με απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Μαρτίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

Glencore Agriculture Hungary Kft.

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Regan, πρόεδρο τμήματος, I. Jarukaitis (εισηγητή), E. Juhász, M. Ilešič και K. Λυκούργου, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Bobek

γραμματέας: R. Szereș, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 20ής Μαρτίου 2019,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Glencore Agriculture Hungary Kft., εκπροσωπούμενη από τους Z. Várszegi, D. Kelemen και B. Balog, ügyvédek,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

- η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Z. Fehér και G. Κοός,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον L. Havas και την J. Jokubauskaitė,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 5ης Ιουνίου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), της αρχής του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας και του άρθρου 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Glencore Agriculture Hungary Kft. (στο εξής: Glencore) και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διεύθυνσης προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία) (στο εξής: φορολογική αρχή) σχετικά με δύο αποφάσεις με τις οποίες διατάχθηκε, μεταξύ άλλων, η καταβολή χρηματικών ποσών για φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για τα οικονομικά έτη 2010 και 2011.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

- 4 Το άρθρο 168 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

- α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

[...]».

Το ουγγρικό δίκαιο

- 5 Το άρθρο 119, παράγραφος 1, του általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμου CXXVII του 2007 περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) ορίζει τα εξής:

«Εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στον νόμο, το δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο γεννάται τη στιγμή καθορισμού του οφειλόμενου φόρου που αντιστοιχεί στον φόρο επί των εισροών (άρθρο 120).»

6 Κατά το άρθρο 120 του νόμου περί ΦΠΑ:

«Στο μέτρο που ο υποκείμενος στον φόρο –ενεργώντας υπό την ιδιότητά του αυτή– χρησιμοποιεί ή εκμεταλλεύεται με άλλον τρόπο προϊόντα ή υπηρεσίες για την πραγματοποίηση φορολογούμενων παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών, δικαιούται να εκπίπτει από το ποσό του οφειλόμενου φόρου:

α) τον φόρο που του έχει μετακυλίσει άλλος υποκείμενος στον φόρο στο πλαίσιο αποκτήσεως αγαθών ή υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των προσώπων ή οργανισμών που υπόκεινται στην καταβολή του απλουστευμένου φόρου εταιριών

[...]».

7 Το άρθρο 1, παράγραφος 3α, του adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (νόμου XCII του 2003 περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας, στο εξής: κώδικας φορολογικής διαδικασίας) προβλέπει τα ακόλουθα:

«Κατά τη διαδικασία ελέγχου των μερών μιας έννομης σχέσεως (σύμβαση, συναλλαγή) η οποία αποτελεί αντικείμενο φορολογικής υποχρέωσης, η φορολογική αρχή οφείλει να χαρακτηρίσει την αυτή έννομη σχέση, η οποία αποτέλεσε αντικείμενο ελέγχου και έχει ήδη χαρακτηριστεί, κατά τον ίδιο τρόπο για κάθε υποκείμενο στον φόρο, και εφαρμόζει αυτεπαγγέλτως τις διαπιστώσεις που συνήχθησαν επί ενός εκ των μερών της εν λόγω έννομης σχέσεως σε περίπτωση ελέγχου σε κάθε άλλο μέρος της εν λόγω σχέσεως.»

8 Κατά το άρθρο 12, παράγραφοι 1 και 3, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, ο υποκείμενος στον φόρο, όπως και κάθε πρόσωπο που υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο βάσει του άρθρου 35, παράγραφοι 2 και 7, δικαιούται να λαμβάνει γνώση των εγγράφων που αφορούν την επιβολή του φόρου. Δικαιούται να εξετάζει όλα τα έγγραφα που είναι αναγκαία για την άσκηση των δικαιωμάτων του ή για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών του και να αιτείται ή να λαμβάνει αντίγραφο αυτών. Εντούτοις, ο υποκείμενος στον φόρο δεν δύναται να εξετάζει, μεταξύ άλλων, απόσπασμα εγγράφου που περιέχει στοιχεία τα οποία αφορούν άλλο πρόσωπο και των οποίων η γνώση συνιστά παράβαση του φορολογικού απορρήτου.

9 Το άρθρο 97, παράγραφοι 4 και 5, του κώδικα αυτού ορίζει τα εξής:

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

5. Παραδεκτά μέσα αποδείξεως και αποδεικτικά στοιχεία θεωρούνται ειδικότερα [...] τα πορίσματα διαταχθέντων συναφών ελέγχων [...].»

10 Κατά το άρθρο 100, παράγραφος 4, του εν λόγω κώδικα:

«Σε περίπτωση που η φορολογική αρχή θεμελιώνει τα συμπεράσματά της στα αποτελέσματα συναφούς ελέγχου που διενεργήθηκε σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε αποδεικτικά στοιχεία που ελήφθησαν επ' ευκαιρία του ελέγχου αυτού, κοινοποιεί στον υποκείμενο στον φόρο λεπτομερώς το τμήμα του πρακτικού και της αποφάσεως που τον αφορά, καθώς και τα στοιχεία και αποδείξεις που συνελέγησαν κατά τον συναφή έλεγχο.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 11 Η Glencore είναι εταιρία με έδρα στην Ουγγαρία, κύρια δραστηριότητα της οποίας αποτελεί το χονδρικό εμπόριο σιτηρών, ελαιούχων σπόρων και ζωικών τροφών, καθώς και πρώτων υλών.
- 12 Κατόπιν ελέγχων που αφορούσαν, αφενός, όλους τους φόρους και τις επιδοτήσεις των οικονομικών ετών 2010 και 2011, με εξαίρεση τον ΦΠΑ του Σεπτεμβρίου και του Οκτωβρίου 2011, και, αφετέρου, τον ΦΠΑ του Οκτωβρίου 2011, η φορολογική αρχή εξέδωσε δύο αποφάσεις, με την πρώτη εκ των οποίων κλήθηκε, μεταξύ άλλων, η Glencore να καταβάλει ως ΦΠΑ το ποσό των 1 951 418 000 ουγγρικών φιορινίων (HUF) (περίπου 6 000 000 ευρώ), καθώς επίσης και πρόστιμο και τόκους υπερημερίας, με τη δε δεύτερη υποχρεώθηκε να καταβάλει συμπληρωματικό ΦΠΑ ύψους 130 171 000 HUF (περίπου 400 000 ευρώ).
- 13 Με τις αποφάσεις αυτές, η φορολογική αρχή έκρινε ότι η Glencore είχε παρανόμως προβεί στην έκπτωση του ΦΠΑ, καθόσον γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι οι συναλλαγές που είχε πραγματοποιήσει με τους προμηθευτές της αποτελούσαν μέρος απάτης σχετικής με τον ΦΠΑ. Στηρίχθηκε σε διαπιστώσεις στις οποίες προέβη κατόπιν ελέγχου στις εγκαταστάσεις των προμηθευτών αυτών, θεωρώντας την εν λόγω απάτη ως αποδεδειγμένη πράξη.
- 14 Μετά την απόρριψη της διοικητικής ένστασης που άσκησε κατά των δύο αυτών αποφάσεων, η Glencore άσκησε προσφυγή ακυρώσεως ενώπιον του Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστηρίου διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου.
- 15 Προς στήριξη της προσφυγής αυτής, η Glencore υποστηρίζει, μεταξύ άλλων, ότι η φορολογική αρχή προσέβαλε το δικαίωμα σε δίκαιη δίκη, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη, καθώς και τις απαιτήσεις που συνεπάγεται το δικαίωμα αυτό και παραβίασε, ειδικότερα, την αρχή της ισότητας των όπλων. Προβάλλει επίσης ότι η φορολογική αρχή παραβίασε διττώς την αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας. Αφενός, μόνον η φορολογική αρχή είχε τη δυνατότητα πρόσβασης στο σύνολο του φακέλου σχετικά με ποινική διαδικασία έναντι των προμηθευτών, στην οποία η Glencore δεν ήταν διάδικος και στην οποία δεν μπορούσε, επομένως, να επικαλεστεί κανένα δικαίωμα, και κατ' αυτόν τον τρόπο συνελέγησαν και χρησιμοποιήθηκαν αποδεικτικά στοιχεία εναντίον της. Αφετέρου, η ίδια αρχή δεν της παρέσχε πρόσβαση ούτε στον φάκελο σχετικά με τους ελέγχους που διενεργήθηκαν στους προμηθευτές αυτούς, ειδικότερα δε στα στοιχεία επί των οποίων στηρίζονται οι διαπιστώσεις στις οποίες προέβη, ούτε στα πρακτικά της ούτε στις διοικητικές αποφάσεις που εξέδωσε, περιοριζόμενη να της γνωστοποιήσει μόνο μέρος αυτών, το οποίο επέλεξε σύμφωνα με τα δικά της κριτήρια.
- 16 Η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι, μολονότι δεν είναι δυνατόν να διαθέτει η Glencore τα δικαιώματα που συνδέονται με την ιδιότητα του μετέχοντος σε φορολογική διαδικασία έναντι άλλου υποκειμένου στον φόρο, δεν υπήρξε προσβολή των δικαιωμάτων άμυνας, καθόσον η Glencore μπόρεσε, στο πλαίσιο της διαδικασίας που την αφορούσε, να εξετάσει τα προερχόμενα από συναφείς διαδικασίες έγγραφα και δηλώσεις που είχαν περιληφθεί στον φάκελό της και να αμφισβητήσει την αποδεικτική αξία τους ασκώντας προσφυγή.
- 17 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να αποκλειστεί η άσκησή του εάν πληρούνται οι απαιτούμενες ουσιαστικές προϋποθέσεις. Η πρακτική, όμως, της φορολογικής αρχής που εφαρμόστηκε στην υπόθεση της κύριας δίκης και στηρίζεται, μεταξύ άλλων, σε ερμηνεία του άρθρου 1, παράγραφος 3α, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας κατά την οποία η αρχή αυτή δεσμεύεται από τις διαπιστώσεις οι οποίες περιλαμβάνονται στις αποφάσεις που έλαβε κατά το πέρας των διενεργηθέντων στους προμηθευτές του υποκειμένου στον φόρο ελέγχων και οι οποίες έχουν αδιαμφισβήτητο χαρακτήρα, είχε ως αποτέλεσμα τη μη αναγνώριση του ως άνω δικαιώματος προς έκπτωση.

- 18 Το δικαστήριο αυτό εκθέτει ότι σκοπός του άρθρου 1, παράγραφος 3α, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας είναι η κατοχύρωση της ασφάλειας δικαίου με την επιβολή της υποχρέωσης συναγωγής των ίδιων συμπερασμάτων από την ίδια πράξη. Εντούτοις, κατά το αιτούν δικαστήριο, τίθεται το ζήτημα εάν ο σκοπός αυτός δικαιολογεί πρακτική, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία η φορολογική αρχή απαλλάσσεται από το βάρος αποδείξεως το οποίο φέρει λαμβάνοντας αυτεπαγγέλτως υπόψη τις διαπιστώσεις που συνήχθησαν στο πλαίσιο προγενέστερης διαδικασίας, στην οποία ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε την ιδιότητα του μετέχοντος και δεν μπορούσε, ως εκ τούτου, να ασκήσει τα συνδεόμενα με την ιδιότητα αυτή δικαιώματα και να λάβει γνώση των αποφάσεων που ελήφθησαν κατόπιν των εν λόγω διαδικασιών και κατέστησαν απρόσβλητες μόνο στο πλαίσιο των ελέγχων οι οποίοι διενεργήθηκαν έναντι αυτού.
- 19 Το εν λόγω δικαστήριο προσθέτει ότι η Glencore έλαβε μερική μόνο γνώση των ως άνω αποφάσεων και εγγράφων επί των οποίων θεμελιώνονται οι αποφάσεις αυτές, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή απλώς παρέθεσε, στα πρακτικά της, καθεμία από τις διαπιστώσεις που περιλαμβάνονται στις εν λόγω αποφάσεις, χωρίς να προσκομίσει τις αποφάσεις αυτές ούτε τα έγγραφα επί των οποίων στηρίζονται.
- 20 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται εάν μια τέτοια πρακτική συνάδει με την αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας καθώς και με το δικαίωμα σε δίκαιη δίκη που κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη, λαμβανομένων υπόψη των ορίων του δικαστικού ελέγχου που μπορεί αυτό να ασκεί, δεδομένου ότι δεν έχει την εξουσία να εξετάζει τη νομιμότητα των αποφάσεων που λαμβάνονται κατόπιν ελέγχων οι οποίοι αφορούν άλλους υποκειμένους στον φόρο και, ειδικότερα, να εξακριβώνει εάν οι αποδείξεις στις οποίες στηρίζονται οι αποφάσεις αυτές συνελέγησαν νομίμως. Παραπέμποντας στην απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί κατά πόσον, για την ικανοποίηση των απαιτήσεων της δίκαιης δίκης, επιτάσσεται το δικαστήριο που επιλαμβάνεται προσφυγής κατά της απόφασης της φορολογικής αρχής η οποία εκδίδει διορθωτική πράξη επιβολής ΦΠΑ να διαθέτει την εξουσία να ελέγχει εάν τα αποδεικτικά στοιχεία που προέρχονται από συναφή φορολογική διαδικασία συνελέγησαν τηρουμένων των δικαιωμάτων τα οποία εγγυάται το δίκαιο της Ένωσης και εάν οι ερειδόμενες στα στοιχεία αυτά διαπιστώσεις δεν προσβάλλουν τα εν λόγω δικαιώματα.
- 21 Υπό τις συνθήκες αυτές, το *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (πρωτοβάθμιο δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Πρέπει οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και, στον βαθμό που τις αφορούν, η θεμελιώδης αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων της υπεράσπισης και το άρθρο 47 του [Χάρτη] να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους και εθνική πρακτική, η οποία βασίζεται σε αυτήν, δυνάμει των οποίων οι διαπιστώσεις, στο πλαίσιο ελέγχου των μερών της έννομης σχέσεως (σύμβαση, συναλλαγή) που αποτελεί αντικείμενο φορολογικής υποχρέωσης, στις οποίες προβαίνει η φορολογική αρχή κατόπιν διαδικασίας που εφαρμόστηκε έναντι ενός εκ των μερών της εν λόγω έννομης σχέσεως (του εκδότη των τιμολογίων στην κύρια υπόθεση) και περιλαμβάνουν τον επαναχαρακτηρισμό της έννομης σχέσεως, πρέπει να λαμβάνονται αυτεπαγγέλτως υπόψη από τη φορολογική αρχή σε περίπτωση ελέγχου του άλλου μέρους της έννομης σχέσεως (του λήπτη των τιμολογίων στην κύρια υπόθεση), δεδομένου ότι το άλλο μέρος της έννομης σχέσεως δεν διαθέτει κανένα δικαίωμα, ιδίως τα δικαιώματα που σχετίζονται με την ιδιότητα του μετέχοντος στη διαδικασία, στην αρχική διαδικασία ελέγχου;
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως του Δικαστηρίου επί του πρώτου ερωτήματος, αντιτίθενται οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και, στον βαθμό που τις αφορούν, η θεμελιώδης αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων της υπεράσπισης και το άρθρο 47 του [Χάρτη], σε εθνική πρακτική η οποία επιτρέπει διαδικασία όπως η περιγραφόμενη στο πρώτο ερώτημα, με συνέπεια το άλλο μέρος της έννομης σχέσεως (ο λήπτης των τιμολογίων) να μην διαθέτει, στην αρχική διαδικασία ελέγχου, τα δικαιώματα που σχετίζονται με την ιδιότητα του μετέχοντος στη διαδικασία, και, εξ αυτού του λόγου, να μην μπορεί περαιτέρω να ασκήσει δικαίωμα προσφυγής

στο πλαίσιο διαδικασίας ελέγχου της οποίας οι διαπιστώσεις πρέπει να λαμβάνονται αυτεπαγγέλτως υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαδικασία ελέγχου αναφορικά με τη φορολογική υποχρέωση του άλλου μέρους και μπορούν να χρησιμοποιηθούν εις βάρος του τελευταίου, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δεν θέτει στη διάθεση του άλλου μέρους τον σχετικό φάκελο του ελέγχου που διενεργήθηκε έναντι του πρώτου μέρους της έννομης σχέσεως (του εκδότη των τιμολογίων), ιδίως τα στοιχεία που τεκμηριώνουν τις διαπιστώσεις, τα πρακτικά και τις διοικητικές αποφάσεις, αλλά του κοινοποιεί μόνον ένα τμήμα, με τη μορφή περίληψης, γνωστοποιώντας κατ' αυτόν τον τρόπο στο άλλο μέρος το περιεχόμενο του φακέλου μόνον εμμέσως, επιλέγοντας βάσει κριτηρίων τα οποία έκρινε κατάλληλα και επί των οποίων το άλλο μέρος δεν μπορεί να ασκήσει κανέναν έλεγχο;

- 3) Πρέπει οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και, στον βαθμό που τις αφορούν, η θεμελιώδης αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων της υπεράσπισης και το άρθρο 47 του [Χάρτη], να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους και εθνική πρακτική, η οποία βασίζεται σε αυτήν, δυνάμει των οποίων οι διαπιστώσεις, στο πλαίσιο ελέγχου των μερών της έννομης σχέσεως, που αποτελεί αντικείμενο φορολογικής υποχρέωσης, στις οποίες προβαίνει η φορολογική αρχή κατόπιν διαδικασίας που εφαρμόστηκε έναντι του εκδότη των τιμολογίων και περιλαμβάνουν τη διαπίστωση ότι ο εν λόγω εκδότης έχει συμμετάσχει σε ενεργητική φορολογική απάτη, πρέπει να λαμβάνονται αυτεπαγγέλτως υπόψη από τη φορολογική αρχή σε περίπτωση ελέγχου του λήπτη των τιμολογίων, δεδομένου ότι ο εν λόγω λήπτης δεν διαθέτει, στη διαδικασία ελέγχου που διενεργείται έναντι του εκδότη, τα δικαιώματα που σχετίζονται με την ιδιότητα του μετέχοντος στη διαδικασία και, εξ αυτού του λόγου, δεν μπορεί περαιτέρω να ασκήσει προσφυγή στο πλαίσιο διαδικασίας ελέγχου της οποίας οι διαπιστώσεις πρέπει να λαμβάνονται αυτεπαγγέλτως υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαδικασία ελέγχου αναφορικά με τη φορολογική υποχρέωση του λήπτη και μπορούν να χρησιμοποιηθούν εις βάρος του τελευταίου, και δεδομένου ότι [η φορολογική αρχή] δεν θέτει στη διάθεση του λήπτη τον σχετικό φάκελο του ελέγχου που διενεργήθηκε έναντι του εκδότη, ιδίως τα στοιχεία που τεκμηριώνουν τις διαπιστώσεις, τα πρακτικά και τις διοικητικές αποφάσεις, αλλά του κοινοποιεί μόνον ένα τμήμα, με τη μορφή περίληψης, γνωστοποιώντας κατ' αυτόν τον τρόπο στον λήπτη το περιεχόμενο του φακέλου μόνον εμμέσως, επιλέγοντας βάσει κριτηρίων τα οποία έκρινε κατάλληλα και επί των οποίων ο εν λόγω λήπτης δεν μπορεί να ασκήσει κανέναν έλεγχο;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

- 22 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, κατόπιν φορολογικών ελέγχων που διενεργήθηκαν στην Glencore και τους προμηθευτές της, απορρίφθηκε το αίτημά της προς έκπτωση του ΦΠΑ και της επιβλήθηκαν, κατά συνέπεια, διορθωτικές πράξεις επιβολής ΦΠΑ. Η φορολογική αρχή στήριξε, μεταξύ άλλων, την απόρριψη αυτή, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 3α, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, σε διαπιστώσεις πραγματοποιηθείσες στο πλαίσιο διαδικασιών έναντι των ως άνω προμηθευτών, στις οποίες η Glencore δεν είχε λάβει, επομένως, μέρος και βάσει των οποίων εκδόθηκαν αποφάσεις οι οποίες κατέστησαν απρόσβλητες και κατά τις οποίες οι εν λόγω προμηθευτές είχαν διαπράξει απάτη σχετική με τον ΦΠΑ.
- 23 Καθόσον η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως εντάσσεται στο πλαίσιο ποινικής και προγενέστερης διοικητικής διαδικασίας, καθώς και στο πλαίσιο διοικητικών αποφάσεων που αφορούν τους προμηθευτές της Glencore, το Δικαστήριο, σύμφωνα με το άρθρο 101 του Κανονισμού Διαδικασίας του, ζήτησε από το αιτούν δικαστήριο να παράσχει διευκρινίσεις επί της ή των εν λόγω ποινικών διαδικασιών και να αναφέρει εάν έχουν περατωθεί με αμετάκλητες αποφάσεις ποινικού δικαστηρίου. Ως απάντηση στο αίτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο επισήμανε ότι δεν διέθετε πληροφορίες όσον

αφορά την περάτωση, με απόφαση επί της ουσίας, των ποινικών δικών που αφορούσαν τους προμηθευτές της Glencore και κοινοποίησε τέσσερις, απρόσβλητες πλέον, φορολογικές αποφάσεις που αφορούν ορισμένους από τους προμηθευτές αυτούς.

- 24 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Glencore και η Ουγγρική Κυβέρνηση διευκρίνισαν ότι, όταν η φορολογική αρχή εξέτασε τα έγγραφα των διαδικασιών αυτών και εξέδωσε τις δύο διοικητικές αποφάσεις κατά των οποίων προσέφυγε η Glencore στην υπόθεση της κύριας δίκης, εκκρεμούσαν δύο ακόμη ποινικές διαδικασίες σχετικά με την επίμαχη απάτη. Οι διαδικασίες αυτές δεν είχαν ακόμη περατωθεί με επί της ουσίας απόφαση ποινικού δικαστηρίου. Κατά συνέπεια, η υπό κρίση υπόθεση δεν εγείρει ζητήματα δεδουλευμένου.
- 25 Υπό το πρίσμα των διευκρινίσεων αυτών, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με τα τρία ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν η οδηγία ΦΠΑ, η αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας και το άρθρο 47 του Χάρτη πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν ρύθμιση ή πρακτική κράτους μέλους βάσει της οποίας, κατά την επαλήθευση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ που ασκείται από υποκείμενο στον φόρο, η φορολογική αρχή δεσμεύεται από τις πραγματικές διαπιστώσεις και τους νομικούς χαρακτηρισμούς στους οποίους η ίδια έχει ήδη προβεί στο πλαίσιο συναφών διοικητικών διαδικασιών διεξαχθεισών κατά των προμηθευτών αυτού του υποκειμένου στον φόρο, επί των οποίων στηρίζονται αποφάσεις που έχουν καταστεί απρόσβλητες και με τις οποίες διαπιστώνεται ότι οι προμηθευτές αυτοί τέλεσαν απάτη σχετικά με τον ΦΠΑ.
- 26 Με βάση τις ενδείξεις που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, η φορολογική αρχή εκτιμά ότι το γεγονός ότι δεσμεύεται από τις πραγματικές διαπιστώσεις και τους νομικούς χαρακτηρισμούς που περιλαμβάνονται στις αποφάσεις αυτές οι οποίες έχουν καταστεί απρόσβλητες την απαλλάσσει από την υποχρέωση να προσκομίσει εκ νέου αποδείξεις για την απάτη στη δίκη που αφορά τον υποκείμενο στον φόρο. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ιδίως εάν η οδηγία ΦΠΑ και η αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας αντιτίθενται σε πρακτική της φορολογικής αρχής η οποία συνίσταται, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, στη μη παροχή στον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο πρόσβασης στον φάκελο που αφορά συναφείς διαδικασίες, ειδικότερα δε στο σύνολο των εγγράφων στα οποία στηρίζονται οι διαπιστώσεις αυτές, στα συνταχθέντα πρακτικά και στις εκδοθείσες αποφάσεις, και στην έμμεση γνωστοποίηση, υπό μορφή περίληψης, μέρους μόνον των στοιχείων αυτών τα οποία επέλεξε η ίδια η φορολογική αρχή με βάση δικά της κριτήρια και επί των οποίων ο υποκείμενος δεν μπορεί να ασκήσει κανέναν έλεγχο.
- 27 Συναφώς, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση διευκρινίστηκε ότι, προκειμένου να αποδείξει την εμπλοκή της Glencore στην απάτη αυτή, η φορολογική αρχή στηρίχθηκε σε αποδεικτικά στοιχεία τα οποία συνέλεξε στο πλαίσιο των εκκρεμών ποινικών διαδικασιών, των διοικητικών διαδικασιών που κινήθηκαν κατά των προμηθευτών της Glencore και της διοικητικής διαδικασίας κατά της ίδιας της Glencore.
- 28 Το αιτούν δικαστήριο, αφού εξέθεσε, εξάλλου, ότι δεν έχει την εξουσία να εξετάζει τη νομιμότητα των προγενέστερων αποφάσεων οι οποίες έχουν εκδοθεί κατόπιν ελέγχων που αφορούν άλλους υποκείμενους στον φόρο και, ειδικότερα, να ελέγχει εάν οι αποδείξεις επί των οποίων στηρίζονται οι αποφάσεις αυτές αποκτήθηκαν νομίμως, διερωτάται επίσης, παραπέμποντας στην απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), κατά πόσον, για την ικανοποίηση των απαιτήσεων της δίκαιης δίκης, επιτάσσεται να διαθέτει το δικαστήριο που επιλαμβάνεται προσφυγής κατά της απόφασης φορολογικής αρχής εκδίδουσας διορθωτική πράξη την εξουσία να ελέγχει εάν τα αποδεικτικά στοιχεία που προέρχονται από συναφή φορολογική διαδικασία συνελέγησαν τηρουμένων των δικαιωμάτων τα οποία εγγυάται το δίκαιο της Ένωσης και εάν οι ερειδόμενες στα στοιχεία αυτά διαπιστώσεις δεν προσβάλλουν τα εν λόγω δικαιώματα.

- 29 Στο μέτρο που η Ουγγρική Κυβέρνηση, με τις γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις της, παρέθεσε ερμηνεία των εθνικών διατάξεων και επεξήγηση των πρακτικών της φορολογικής αρχής, όσον αφορά τη διεξαγωγή των αποδείξεων, την έκταση της πρόσβασης στον φάκελο και το εύρος του δικαστικού ελέγχου, διαφορετικές από εκείνες που εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο, υπενθυμίζεται ότι δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο, στο πλαίσιο του συστήματος δικαστικής συνεργασίας που καθιερώνει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, να εξακριβώσει ή να θέσει υπό αμφισβήτηση την ακρίβεια της εκ μέρους του εθνικού δικαστηρίου ερμηνείας του εθνικού δικαίου, δεδομένου ότι η ερμηνεία αυτή υπάγεται στην αποκλειστική αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου. Επίσης, το Δικαστήριο οφείλει, όταν αποφαινεται προδικαστικώς επί ερωτημάτων που του υποβάλλει εθνικό δικαστήριο, να δέχεται την ερμηνεία του εθνικού δικαίου, όπως αυτή παρατίθεται από το οικείο δικαστήριο (απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2015, Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, σκέψη 13 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 30 Ομοίως, δεν απόκειται στο Δικαστήριο αλλά στο εθνικό δικαστήριο να διαπιστώσει τα πραγματικά περιστατικά τα οποία οδήγησαν στη διαφορά και να συναγάγει εξ αυτών τις συνέπειες για την απόφαση που καλείται να εκδώσει. Επομένως, το Δικαστήριο, στο πλαίσιο της κατανομής αρμοδιοτήτων μεταξύ αυτού και των εθνικών δικαστηρίων, οφείλει να λαμβάνει υπόψη το πραγματικό και νομοθετικό πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσονται τα προδικαστικά ερωτήματα, όπως αυτό προσδιορίζεται στην απόφαση περί παραπομπής (πρβλ. απόφαση της 7ης Ιουνίου 2018, Scotch Whisky Association, C-44/17, EU:C:2018:415, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 31 Επιπλέον, δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο να αποφαινεται επί του συμβατού εθνικής νομοθεσίας με το δίκαιο της Ένωσης ούτε να ερμηνεύει εθνικές νομοθετικές ή κανονιστικές διατάξεις (αποφάσεις της 1ης Μαρτίου 2012, Ascafor και Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 6ης Οκτωβρίου 2015, Consorci Sanitari del Maresme, C-203/14, EU:C:2015:664, σκέψη 43). Ωστόσο, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία του δικαίου της Ένωσης που θα παράσχουν στο δικαστήριο αυτό τη δυνατότητα να εκτιμήσει την εν λόγω συμβατότητα προκειμένου να εκδώσει απόφαση στην υπόθεση της οποίας έχει επιληφθεί (αποφάσεις της 1ης Μαρτίου 2012, Ascafor και Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 26ης Ιουλίου 2017, Europa Way και Persidera, C-560/15, EU:C:2017:593, σκέψη 35).
- 32 Κατόπιν των προκαταρκτικών αυτών παρατηρήσεων, πρέπει να εξεταστούν διαδοχικά οι απαιτήσεις που απορρέουν από την οδηγία ΦΠΑ, από την αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας και από το άρθρο 47 του Χάρτη όσον αφορά τη διεξαγωγή των αποδείξεων, την έκταση της πρόσβασης του υποκειμένου στον φάκελο και το εύρος του δικαστικού ελέγχου σε υπόθεση όπως αυτή της κύριας δίκης.

Επί της διεξαγωγής των αποδείξεων υπό το πρίσμα της οδηγίας ΦΠΑ και της αρχής του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας

- 33 Κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να προβαίνουν σε έκπτωση, από τον οφειλόμενο ΦΠΑ, του ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αγαθά που απέκτησαν και τις υπηρεσίες που έλαβαν για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών τους συνιστά θεμελιώδη αρχή του καθιερωθέντος από τον νομοθέτη της Ένωσης κοινού συστήματος του ΦΠΑ. Όπως έχει επανειλημμένως κρίνει το Δικαστήριο, το δικαίωμα προς έκπτωση το οποίο προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται (αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψεις 25 και 26, της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψεις 35 και 36, καθώς και της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψεις 37 και 39).

- 34 Τούτου δοθέντος, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία ΦΠΑ, το δε Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς. Επομένως, εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση όταν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς (πρβλ. αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψεις 35 έως 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 28ης Ιουλίου 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 50).
- 35 Εφόσον τούτο ισχύει στην περίπτωση που διαπράττει απάτη ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο, το αυτό ισχύει και όταν ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του συμμετέχει σε πράξη διενεργηθείσα στο πλαίσιο απάτης σχετικής με τον ΦΠΑ. Η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση από τον υποκείμενο στον φόρο μπορεί να αποκλειστεί μόνον εφόσον αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο υποκείμενος αυτός, στον οποίο παρασχέθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποτελούν τη βάση για να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση, γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι συμμετείχε, με την αγορά των προϊόντων ή των υπηρεσιών αυτών, σε πράξη πραγματοποιηθείσα στο πλαίσιο απάτης σχετικής με τον ΦΠΑ, την οποία διέπραξε ο πάροχος ή άλλος επιχειρηματίας σε προηγούμενο ή επόμενο στάδιο της αλυσίδας των παραδόσεων ή παροχών αυτών (πρβλ. αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψεις 38 έως 40, καθώς και της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψεις 27 και 28).
- 36 Αφού ο αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής που συνιστά το δικαίωμα αυτό, εναπόκειται στις φορολογικές αρχές να αποδείξουν επαρκώς κατά νόμο τα αντικειμενικά στοιχεία με βάση τα οποία καθίσταται δυνατό να συναχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο είχε ή όφειλε να έχει γνώση του ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προκειμένου να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο τέτοιας απάτης (πρβλ. απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 37 Δεδομένου ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν περιέχει κανόνες σχετικούς με τον τρόπο διεξαγωγής των αποδείξεων στον τομέα της απάτης σχετικής με τον ΦΠΑ, οι φορολογικές αρχές πρέπει να αποδείξουν τα αντικειμενικά αυτά στοιχεία σύμφωνα με τους κανόνες περί αποδείξεων που προβλέπει το εθνικό δίκαιο. Ωστόσο, οι εν λόγω κανόνες δεν πρέπει να θίγουν την αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης και πρέπει να σέβονται τα δικαιώματα που διασφαλίζει το δίκαιο αυτό και ειδικότερα ο Χάρτης (πρβλ. απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψεις 65 έως 67).
- 38 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο, με την απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), έκρινε, στη σκέψη 68 της απόφασης αυτής, ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει μια φορολογική αρχή να χρησιμοποιεί, στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας, προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής στον τομέα του ΦΠΑ, αποδεικτικά στοιχεία τα οποία συνελέγησαν στο πλαίσιο μη ολοκληρωθείσας ακόμη παράλληλης ποινικής διαδικασίας που αφορά τον υποκείμενο στον φόρο. Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 39 των προτάσεών του, η εκτίμηση αυτή ισχύει και για τη χρήση, προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη απάτης σχετικής με τον ΦΠΑ, αποδεικτικών στοιχείων που συνελέγησαν στο πλαίσιο μη ολοκληρωθεισών ποινικών διαδικασιών οι οποίες δεν αφορούν τον υποκείμενο στον φόρο ή που συνελέγησαν στο πλαίσιο συναφών διοικητικών διαδικασιών, στις οποίες, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν έλαβε μέρος ο υποκείμενος στον φόρο.
- 39 Μεταξύ των δικαιωμάτων που διασφαλίζει το δίκαιο της Ένωσης περιλαμβάνεται και ο σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας, ο οποίος, κατά πάγια νομολογία, 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 ως άνω αρχής, 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 μια τέτοια διατύπωση (αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2008, *Sopropé*, C-349/07, EU:C:2008:746, σκέψεις 36 έως 38, και της 22ας Οκτωβρίου 2013, *Sabou*, C-276/12, EU:C:2013:678, σκέψη 38).

- 40 Η γενική αυτή αρχή εφαρμόζεται, συνεπώς, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, στις οποίες ένα κράτος μέλος, προκειμένου να συμμορφωθεί προς την απορρέουσα από το δίκαιο της Ένωσης υποχρέωση να λάβει όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα τα οποία είναι κατάλληλα να εξασφαλίσουν την είσπραξη ολοκλήρου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός του και να καταπολεμήσει τη φοροδιαφυγή, υποβάλλει φορολογούμενο σε διαδικασία φορολογικού ελέγχου (πρβλ. απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, σκέψη 27).
- 41 Το δικαίωμα ακροάσεως, καθόσον αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας, διασφαλίζει σε κάθε πρόσωπο τη δυνατότητα να γνωστοποιεί λυσιτελώς και αποτελεσματικώς την άποψή του, κατά τη διάρκεια διοικητικής διαδικασίας και πριν από την έκδοση οποιασδήποτε απόφασης δυνάμενης να επηρεάσει δυσμενώς τα συμφέροντά του. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο κανόνας ότι ο αποδέκτης μιας βλαπτικής απόφασης πρέπει να έχει τη δυνατότητα να υποβάλει τις παρατηρήσεις του πριν ληφθεί η απόφαση αυτή έχει ως σκοπό να είναι η αρμόδια αρχή σε θέση να λάβει λυσιτελώς υπόψη όλα τα στοιχεία που ασκούν επιρροή. Για να εξασφαλίζει την αποτελεσματική προστασία του ενδιαφερομένου, ο κανόνας αυτός έχει ως αντικείμενο, μεταξύ άλλων, να μπορεί αυτός να διορθώσει ένα λάθος ή να προβάλει στοιχεία της προσωπικής του κατάστασης που να συνηγορούν υπέρ του να ληφθεί, να μη ληφθεί ή να έχει το τάδε ή το δείνα περιεχόμενο η απόφαση (απόφαση της 5ης Νοεμβρίου 2014, *Mukarubega*, C-166/13, EU:C:2014:2336, σκέψεις 46 και 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 42 Το δικαίωμα ακροάσεως συνεπάγεται, επίσης, την υποχρέωση της διοίκησης να μελετά με τη δέουσα προσοχή τις παρατηρήσεις που υπέβαλε ο ενδιαφερόμενος, εξετάζοντας με επιμέλεια και αμεροληψία όλα τα συναφή στοιχεία της οικείας υπόθεσης, αιτιολογώντας εμπεριστατωμένως την απόφασή της, η δε υποχρέωση αρκούντως εξειδικευμένης και συγκεκριμένης αιτιολόγησης της απόφασης ώστε να παρέχεται στον ενδιαφερόμενο η δυνατότητα να κατανοήσει τους λόγους απόρριψης της αίτησής του αποτελεί, συνεπώς, αναγκαίο συμπλήρωμα της αρχής του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας (απόφαση της 5ης Νοεμβρίου 2014, *Mukarubega*, C-166/13, EU:C:2014:2336, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 43 Εντούτοις, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η αρχή του 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 διασφαλιζόμενων κατ' αυτόν τον τρόπο δικαιωμάτων (απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 44 Επιπλέον, η ύπαρξη προσβολής των δικαιωμάτων άμυνας πρέπει να εκτιμάται σε συνάρτηση με τις ειδικές περιστάσεις κάθε συγκεκριμένης υπόθεσης, ιδίως σε συνάρτηση με τη φύση της επίμαχης απόφασης, το πλαίσιο εντός του οποίου αυτή εκδόθηκε, καθώς και το σύνολο των κανόνων δικαίου που διέπουν το σχετικό θέμα (απόφαση της 5ης Νοεμβρίου 2014, *Mukarubega*, C-166/13, EU:C:2014:2336, σκέψη 54 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 45 Εξάλλου, υπενθυμίζεται ότι η ασφάλεια δικαίου περιλαμβάνεται μεταξύ των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης. Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει, μεταξύ άλλων, διαπιστώσει ότι η μη δυνατότητα προσβολής μιας διοικητικής απόφασης, λόγω εκπνοής των εύλογων προθεσμιών προσβολής της ή εξάντλησης των ενδίκων μέσων, συμβάλλει στην ασφάλεια δικαίου και ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν επιβάλλει, καταρχήν, στο διοικητικό όργανο την υποχρέωση να εξετάσει εκ νέου μια διοικητική απόφαση που κατέστη απρόσβλητη (πρβλ. αποφάσεις της 13ης Ιανουαρίου 2004, Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17, σκέψη 24, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, Kempster, C-2/06, EU:C:2008:78, σκέψη 37, καθώς και της 4ης Οκτωβρίου 2012, Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, σκέψη 76).
- 46 Κανόνας όπως αυτός του άρθρου 1, παράγραφος 3α, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, βάσει του οποίου, κατά το αιτούν δικαστήριο, η φορολογική αρχή δεσμεύεται από τις πραγματικές διαπιστώσεις και τους νομικούς χαρακτηρισμούς στους οποίους η ίδια προέβη στο πλαίσιο συναφών διοικητικών διαδικασιών έναντι των προμηθευτών του υποκειμένου στον φόρο, στις οποίες αυτός δεν έλαβε μέρος, φαίνεται ότι είναι ικανός, όπως υποστήριξε η Ουγγρική Κυβέρνηση και επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 46 των προτάσεών του, να εγγυηθεί την ασφάλεια δικαίου καθώς και την ισότητα μεταξύ των φορολογουμένων, καθόσον υποχρεώνει την αρχή αυτή να επιδεικνύει συνέπεια δίδοντας στα ίδια πραγματικά περιστατικά όμοιους νομικούς χαρακτηρισμούς. Επομένως, το δίκαιο της Ένωσης δεν απαγορεύει, καταρχήν, την εφαρμογή ενός τέτοιου κανόνα.
- 47 Εντούτοις, δεν ισχύει το ίδιο εάν, δυνάμει του κανόνα αυτού και λόγω του απρόσβλητου χαρακτήρα των αποφάσεων που λαμβάνονται κατόπιν των συναφών διοικητικών διαδικασιών, η φορολογική αρχή απαλλάσσεται από την υποχρέωση να γνωστοποιεί στον υποκείμενο στον φόρο τα αποδεικτικά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προέρχονται από τις διαδικασίες αυτές, βάσει των οποίων προτίθεται να λάβει απόφαση, και ο εν λόγω υποκείμενος στερείται κατ' αυτόν τον τρόπο το δικαίωμα να αμφισβητήσει λυσιτελώς, κατά τη διάρκεια της διαδικασίας που τον αφορά, τις ως άνω πραγματικές διαπιστώσεις και νομικούς χαρακτηρισμούς.
- 48 Πράγματι, αφενός, μια τέτοια εφαρμογή του εν λόγω κανόνα, η οποία ισοδυναμεί με την πρόσδοση ισχύος σε μη δυνάμενη να προσβληθεί διοικητική απόφαση, διαπιστώνουσα την τέλεση απάτης, έναντι υποκειμένου στον φόρο ο οποίος δεν έλαβε μέρος στη διαδικασία που κατέληξε στη διαπίστωση αυτή, αντιτίθεται στην υπομνησθείσα στη σκέψη 36 της παρούσας απόφασης υποχρέωση της φορολογικής αρχής να αποδεικνύει επαρκώς κατά νόμον τα αντικειμενικά στοιχεία με βάση τα οποία καθίσταται δυνατό να συναχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προκειμένου να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο απάτης, καθότι η υποχρέωση αυτή προϋποθέτει ότι η ως άνω διοικητική αρχή προσκομίζει, στη διαδικασία που αφορά τον υποκείμενο στον φόρο, την απόδειξη της ύπαρξης απάτης ως προς την οποία του προσάπτεται ότι συμμετείχε παθητικώς.
- 49 Αφετέρου, στο πλαίσιο διαδικασίας φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή της κύριας δίκης, η αρχή της ασφάλειας δικαίου δεν μπορεί να δικαιολογήσει έναν τέτοιο περιορισμό των δικαιωμάτων άμυνας, των οποίων το περιεχόμενο υπομνήσθηκε στις σκέψεις 39 και 41 της παρούσας απόφασης, ο οποίος αποτελεί, σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό, υπέρμετρη και επαχθή επέμβαση θίγουσα την ίδια την ουσία των δικαιωμάτων αυτών. Πράγματι, στερεί από τον υποκείμενο στον φόρο στον οποίο πρόκειται να προβληθεί άρνηση άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ τη δυνατότητα να γνωστοποιήσει, κατά τη διάρκεια διοικητικής διαδικασίας και πριν από την έκδοση οποιασδήποτε απόφασης δυνάμενης να επηρεάσει δυσμενώς τα συμφέροντά του, λυσιτελώς και αποτελεσματικώς την άποψή του όσον αφορά τα στοιχεία επί των οποίων η διοίκηση προτίθεται να βασιστεί. Στρεβλώνει τη δυνατότητα της αρμόδιας αρχής να λάβει λυσιτελώς υπόψη όλα τα στοιχεία που ασκούν επιρροή και τη δυνατότητα του ενδιαφερόμενου προσώπου να διορθώσει, ενδεχομένως, κάποιο σφάλμα. Τέλος, απαλλάσσει την αρχή από την υποχρέωσή της να μελετά με τη δέουσα προσοχή τις παρατηρήσεις που υπέβαλε ο ενδιαφερόμενος, εξετάζοντας με επιμέλεια και αμεροληψία όλα τα στοιχεία της οικείας υπόθεσης που ασκούν επιρροή, αιτιολογώντας εμπειριστικώς την απόφασή της.

50 Κατά συνέπεια, ναι μεν η οδηγία ΦΠΑ και η αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας δεν αντιτίθενται, καταρχήν, σε τέτοιον κανόνα, αλλά τούτο ισχύει υπό την επιφύλαξη ότι η εφαρμογή του δεν απαλλάσσει τη φορολογική αρχή από την υποχρέωση να γνωστοποιήσει στον υποκείμενο στον φόρο τα αποδεικτικά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των προερχόμενων από τις συναφείς διαδικασίες που κινήθηκαν έναντι των προμηθευτών του, βάσει των οποίων προτίθεται να λάβει απόφαση, και υπό τη επιφύλαξη ότι ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο δεν στερείται το δικαίωμά του να αμφισβητήσει λυσιτελώς, κατά τη διάρκεια της διαδικασίας που τον αφορά, τις πραγματικές διαπιστώσεις και τους νομικούς χαρακτηρισμούς στους οποίους προέβη η αρχή αυτή στο πλαίσιο των συναφών διαδικασιών.

Επί της έκτασης της πρόσβασης στον φάκελο του υποκειμένου στον φόρο υπό το πρίσμα της αρχής του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας

51 Η υπομνησθείσα στις σκέψεις 39 και 41 της παρούσας απόφασης απαίτηση 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 ο αποδέκτης της απόφασης είναι σε θέση να γνωρίζει τα στοιχεία αυτά (πρβλ. απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, σκέψη 31). Η αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας συνεπάγεται το δικαίωμα πρόσβασης στον φάκελο (πρβλ. απόφαση της 7ης Ιανουαρίου 2004, *Aalborg Portland κ.λπ. κατά Επιτροπής*, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P και C-219/00 P, EU:C:2004:6, σκέψη 68).

52 Δεδομένου ότι ο αποδέκτης μιας βλαπτικής απόφασης πρέπει να έχει τη δυνατότητα να υποβάλει τις παρατηρήσεις του πριν ληφθεί η απόφαση αυτή, προκειμένου, ιδίως, να είναι η αρμόδια αρχή σε θέση να λάβει λυσιτελώς υπόψη όλα τα κρίσιμα στοιχεία και, ενδεχομένως, να μπορεί ο αποδέκτης αυτός να διορθώσει ένα σφάλμα και να προβάλει λυσιτελώς στοιχεία σχετικά με την προσωπική του κατάσταση, η πρόσβαση στον φάκελο πρέπει να επιτρέπεται κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας. Ως εκ τούτου, προσβολή του δικαιώματος πρόσβασης στον φάκελο η οποία σημειώνεται στο στάδιο της διοικητικής διαδικασίας δεν θεραπεύεται απλώς και μόνον με το να καταστεί η πρόσβαση δυνατή κατά την ένδικη διαδικασία επί ενδεχόμενης προσφυγής ακυρώσεως της αμφισβητούμενης απόφασης (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 8ης Ιουλίου 1999, *Hercules Chemicals κατά Επιτροπής*, C-51/92 P, EU:C:1999:357, σκέψη 78· της 15ης Οκτωβρίου 2002, *Limburgse Vinyl Maatschappij κ.λπ. κατά Επιτροπής*, C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P έως C-252/99 P και C-254/99 P, EU:C:2002:582, σκέψη 318, καθώς και της 7ης Ιανουαρίου 2004, *Aalborg Portland κ.λπ. κατά Επιτροπής*, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P και C-219/00 P, EU:C:2004:6, σκέψη 104).

53 Εξ αυτού συνάγεται ότι, στο πλαίσιο φορολογικής διοικητικής διαδικασίας όπως αυτή της κύριας δίκης, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει τη δυνατότητα πρόσβασης στο σύνολο των στοιχείων του φακέλου επί των οποίων η φορολογική αρχή προτίθεται να στηρίξει την απόφασή της. Επομένως, όταν η φορολογική αρχή προτίθεται να στηρίξει την απόφασή της σε αποδεικτικά στοιχεία τα οποία έχουν ληφθεί, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, στο πλαίσιο ποινικών και συναφών διοικητικών διαδικασιών που κινήθηκαν κατά των προμηθευτών του, ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει δυνατότητα πρόσβασης στα στοιχεία αυτά.

54 Επιπλέον, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 59 και 60 των προτάσεών του, πρέπει επίσης να παρέχεται στον υποκείμενο στον φόρο η δυνατότητα πρόσβασης στα έγγραφα τα οποία δεν χρησιμοποιούνται άμεσα για τη θεμελίωση της απόφασης της φορολογικής αρχής, αλλά μπορούν να είναι χρήσιμα για την άσκηση των δικαιωμάτων άμυνας, ιδίως δε στα απαλλακτικά στοιχεία που συγκέντρωσε η αρχή αυτή (πρβλ. απόφαση της 13ης Σεπτεμβρίου 2018, *UBS Europe κ.λπ.*, C-358/16, EU:C:2018:715, σκέψη 66 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 55 Εντούτοις, καθόσον, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 43 της παρούσας απόφασης, η αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας δεν αποτελεί απόλυτο δικαίωμα, αλλά μπορεί να περιέχει περιορισμούς, επισημαίνεται ότι, στο πλαίσιο διαδικασίας φορολογικού ελέγχου, τέτοιοι περιορισμοί προβλεπόμενοι από την εθνική νομοθεσία μπορούν ειδικότερα να αποσκοπούν στην προστασία των απαιτήσεων περί εμπιστευτικότητας ή επαγγελματικού απορρήτου (πρβλ. απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, σκέψη 36), καθώς και, όπως επισήμανε η Ουγγρική Κυβέρνηση, στην προστασία της ιδιωτικής ζωής τρίτων προσώπων, των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και της αποτελεσματικότητας της επιβολής του νόμου, σκοπούς τους οποίους ενδέχεται να θίξει η πρόσβαση σε ορισμένες πληροφορίες και έγγραφα.
- 56 Η αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας, στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας όπως αυτή της κύριας δίκης, δεν επιβάλλει επομένως στη φορολογική αρχή γενική υποχρέωση να παρέχει πλήρη πρόσβαση στον φάκελο που έχει στη διάθεσή της, αλλά απαιτεί να έχει ο υποκείμενος στον φόρο τη δυνατότητα να του γνωστοποιηθούν, κατόπιν αιτήματός του, τα στοιχεία και τα έγγραφα που περιέχονται στον διοικητικό φάκελο και τα οποία έλαβε υπόψη η ως άνω αρχή προκειμένου να εκδώσει την απόφασή της, εκτός εάν σκοποί γενικού συμφέροντος δικαιολογούν τον περιορισμό της πρόσβασης στα εν λόγω στοιχεία και έγγραφα (πρβλ. απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, σκέψεις 32 και 39). Στην τελευταία αυτή περίπτωση, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 64 των προτάσεών του, εναπόκειται στη φορολογική αρχή να εξετάσει εάν είναι δυνατή η μερική πρόσβαση.
- 57 Επομένως, όταν η φορολογική αρχή προτίθεται να στηρίξει την απόφασή της σε αποδεικτικά στοιχεία τα οποία αποκτήθηκαν, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, στο πλαίσιο ποινικών και συναφών διοικητικών διαδικασιών που κινήθηκαν κατά των προμηθευτών του υποκειμένου στον φόρο, η αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας επιτάσσει να μπορεί ο υποκείμενος αυτός να έχει πρόσβαση, κατά τη διάρκεια της διαδικασίας που τον αφορά, στο σύνολο των εν λόγω στοιχείων και στα στοιχεία εκείνα που μπορεί να είναι χρήσιμα για την άμυνά του, εκτός εάν σκοποί γενικού συμφέροντος δικαιολογούν τον περιορισμό της πρόσβασης αυτής.
- 58 Δεν ανταποκρίνεται στην ως άνω απαίτηση πρακτική της φορολογικής αρχής που συνίσταται στη μη παροχή στον ενδιαφερόμενο υποκείμενο στον φόρο πρόσβασης στα στοιχεία αυτά, ειδικότερα δε στα έγγραφα επί των οποίων στηρίζονται οι διαπιστώσεις της αρχής, στα συνταχθέντα πρακτικά και στις αποφάσεις που εκδόθηκαν κατόπιν συναφών διοικητικών διαδικασιών, και στην έμμεση γνωστοποίηση, υπό μορφή περίληψης, μέρους μόνον των στοιχείων αυτών τα οποία επέλεξε η ίδια η φορολογική αρχή με βάση δικά της κριτήρια και επί των οποίων ο υποκείμενος δεν μπορεί να ασκήσει κανέναν έλεγχο.

Επί του εύρους του δικαστικού ελέγχου υπό το πρίσμα του άρθρου 47 του Χάρτη

- 59 Δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί κατά πόσον, για την ικανοποίηση των απαιτήσεων της δίκαιης δίκης, επιτάσσεται το δικαστήριο που επιλαμβάνεται προσφυγής κατά απόφασης της φορολογικής αρχής η οποία εκδίδει διορθωτική πράξη επιβολής ΦΠΑ να διαθέτει την εξουσία να ελέγχει εάν τα αποδεικτικά στοιχεία που προέρχονται από συναφή φορολογική διαδικασία συνελέγησαν τηρουμένων των δικαιωμάτων τα οποία εγγυάται το δίκαιο της Ένωσης και εάν οι ερειδόμενες στα στοιχεία αυτά διαπιστώσεις δεν προσβάλλουν τα εν λόγω δικαιώματα, υπενθυμίζεται ότι τα θεμελιώδη δικαιώματα που κατοχυρώνονται στον Χάρτη εφαρμόζονται σε μια τέτοια περίπτωση, όταν η διορθωτική πράξη επιβολής ΦΠΑ κατόπιν διαπίστωσης απάτης, όπως αυτή που αποτελεί το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, συνιστά εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη (πρβλ. αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψεις 19 και 27, καθώς και της 17ης Δεκεμβρίου 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 67).

- 60 Δυνάμει του άρθρου 47 του Χάρτη, κάθε πρόσωπο του οποίου προσβλήθηκαν τα δικαιώματα και παραβιάστηκαν οι ελευθερίες που διασφαλίζονται από το δίκαιο της Ένωσης έχει δικαίωμα πραγματικής προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου, τηρουμένων των προϋποθέσεων που προβλέπονται στο άρθρο αυτό. Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα, μεταξύ άλλων, να δικαστεί η υπόθεσή του δίκαια.
- 61 Η αρχή της ισότητας των όπλων, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της κατοχυρούμενης στο άρθρο 47 του Χάρτη αρχής της αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας των δικαιωμάτων που οι ιδιώτες αντλούν από το δίκαιο της Ένωσης, καθόσον αποτελεί επακόλουθο, όπως μεταξύ άλλων η αρχή της εκατέρωθεν ακροάσεως, της ίδιας της έννοιας της δίκαιης δίκης, συνεπάγεται την υποχρέωση να παρέχεται σε καθέναν από τους διαδίκους η εύλογη δυνατότητα να εκθέσει την άποψή του, συμπεριλαμβανομένων των αποδεικτικών του στοιχείων, υπό συνθήκες που δεν τον περιάγουν σε σαφώς μειονεκτική θέση έναντι του αντιδίκου (πρβλ. αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 2014, Sánchez Morcillo και Abril García, C-169/14, EU:C:2014:2099, σκέψη 49, και της 16ης Μαΐου 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 96 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 62 Σκοπός της αρχής αυτής είναι η διασφάλιση της δικονομικής ισορροπίας μεταξύ των διαδίκων στην ένδικη διαδικασία, ώστε να εξασφαλίζεται η ισότητα των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων των διαδίκων αυτών όσον αφορά, μεταξύ άλλων, τους κανόνες που διέπουν τη διεξαγωγή των αποδείξεων και την κατ' αντιμωλίαν διαδικασία ενώπιον του δικαστή, καθώς και τα δικαιώματα άσκησης ένδικων βοηθημάτων από τους εν λόγω διαδίκους (απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone κ.λπ.*, C-543/14, EU:C:2016:605, σκέψη 41). Για να τηρηθούν οι σχετικές με το δικαίωμα για δίκαιη δίκη επιταγές, πρέπει οι διάδικοι να γνωρίζουν και να μπορούν να συζητήσουν κατ' αντιμωλίαν τόσο τα πραγματικά όσο και τα νομικά στοιχεία που έχουν αποφασιστική σημασία για την έκβαση της διαδικασίας (απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 2009, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας κ.λπ., C-89/08 P, EU:C:2009:742, σκέψη 56).
- 63 Με την απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), στην οποία παραπέμπει το αιτούν δικαστήριο, το Δικαστήριο, όσον αφορά, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση αυτή, αποδείξεις συλλεγείσες στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας η οποία δεν είχε ακόμη περατωθεί, εν αγνοία του υποκειμένου στον φόρο, μέσω παρακολούθησης τηλεπικοινωνιών και κατάσχεσης ηλεκτρονικών μηνυμάτων ικανών να αποτελέσουν παράβαση του άρθρου 7 του Χάρτη, και μέσω της χρήσης τους στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας, επισήμανε, στη σκέψη 87 της απόφασης αυτής, ότι η αποτελεσματικότητα του δικαστικού ελέγχου τον οποίο εγγυάται το άρθρο 47 του Χάρτη απαιτεί το δικαστήριο που προβαίνει στον έλεγχο νομιμότητας απόφασης η οποία συνιστά εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης να μπορεί να εξακριβώσει εάν τα αποδεικτικά στοιχεία στα οποία στηρίζεται η απόφαση αυτή συνελέγησαν και χρησιμοποιήθηκαν κατά τρόπο ο οποίος παραβιάζει τα δικαιώματα που διασφαλίζει το εν λόγω δίκαιο και, ειδικότερα, ο Χάρτης.
- 64 Το Δικαστήριο επισήμανε, στη σκέψη 88 της εν λόγω απόφασης, ότι η απαίτηση αυτή ικανοποιείται εάν το δικαστήριο που επιλαμβάνεται προσφυγής κατά της απόφασης της φορολογικής αρχής η οποία εκδίδει διορθωτική πράξη επιβολής ΦΠΑ έχει την εξουσία να ελέγξει αν τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία, στα οποία στηρίζεται η εν λόγω απόφαση, συνελέγησαν στο πλαίσιο της ως άνω ποινικής διαδικασίας τηρουμένων των δικαιωμάτων τα οποία εγγυάται το δίκαιο της Ένωσης ή εάν μπορεί τουλάχιστον να βεβαιωθεί, βάσει ελέγχου που έχει ήδη ασκήσει ποινικό δικαστήριο στο πλαίσιο διαδικασίας με δυνατότητα προβολής της άποψης του ενδιαφερομένου, ότι τα εν λόγω αποδεικτικά στοιχεία συνελέγησαν σύμφωνα με το δίκαιο αυτό.
- 65 Η αποτελεσματικότητα του δικαστικού ελέγχου την οποία εγγυάται το άρθρο 47 του Χάρτη επιβάλλει, ομοίως, το δικαστήριο που επιλαμβάνεται προσφυγής κατά απόφασης της φορολογικής αρχής η οποία εκδίδει διορθωτική πράξη επιβολής ΦΠΑ να έχει την εξουσία να ελέγξει εάν τα αποδεικτικά στοιχεία που συνελέγησαν στο πλαίσιο συναφούς διοικητικής διαδικασίας, στην οποία δεν συμμετείχε ο υποκείμενος στον φόρο, και τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για να θεμελιώσει την απόφαση αυτή δεν χρησιμοποιήθηκαν κατά προσβολή των δικαιωμάτων που κατοχυρώνει το δίκαιο της Ένωσης και,

ειδικότερα, ο Χάρτης. Το ίδιο ισχύει όταν, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, τα ως άνω αποδεικτικά στοιχεία θεμελίωσαν τις διοικητικές αποφάσεις που ελήφθησαν έναντι άλλων υποκειμένων στον φόρο και έχουν καταστεί απρόσβλητες.

- 66 Συναφώς, υπογραμμίζεται ότι, όπως υπενθύμισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 74 των προτάσεών του, οι δηλώσεις και οι διαπιστώσεις των διοικητικών αρχών δεν μπορούν να δεσμεύουν τα δικαστήρια.
- 67 Γενικότερα, το δικαστήριο αυτό πρέπει να έχει τη δυνατότητα να εξακριβώσει, στο πλαίσιο κατ' αντιμωλίαν συζητήσεως, τη νομιμότητα της λήψης και της χρήσης των αποδεικτικών στοιχείων που συνelέγησαν κατά τη διάρκεια συναφών διοικητικών διαδικασιών εις βάρος άλλων υποκειμένων στον φόρο, καθώς και των διαπιστώσεων που περιλαμβάνονται στις εκδιδόμενες κατόπιν των διαδικασιών αυτών διοικητικές αποφάσεις, οι οποίες είναι αποφασιστικής σημασίας για την έκβαση της προσφυγής. Πράγματι, θα παραβιαζόταν η ισότητα των όπλων και δεν θα τηρούνταν η αρχή της εκατέρωθεν ακροάσεως εάν η φορολογική αρχή, για τον λόγο ότι δεσμεύεται από τις αποφάσεις που ελήφθησαν έναντι άλλων υποκειμένων στον φόρο και έχουν καταστεί απρόσβλητες, δεν υποχρεούνταν να προσκομίσει τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία ενώπιον του ως άνω δικαστηρίου, εάν ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορούσε να λάβει γνώση των στοιχείων αυτών, εάν οι διάδικοι δεν μπορούσαν να συζητήσουν κατ' αντιμωλίαν τόσο επί των εν λόγω αποδεικτικών στοιχείων όσο και επί των διαπιστώσεων αυτών και εάν το εν λόγω δικαστήριο δεν ήταν σε θέση να εξακριβώσει όλα τα πραγματικά και νομικά στοιχεία στα οποία στηρίζονται οι ως άνω αποφάσεις και τα οποία έχουν αποφασιστική σημασία για την επίλυση της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί.
- 68 Εάν το εν λόγω δικαστήριο δεν έχει την εξουσία να προβεί στην εξακρίβωση αυτή και εάν, ως εκ τούτου, το δικαίωμα δικαστικής προσφυγής δεν είναι αποτελεσματικό, οι αποδείξεις που συνelέγησαν σε συναφείς διοικητικές διαδικασίες και οι διαπιστώσεις στο πλαίσιο διοικητικών αποφάσεων που ελήφθησαν έναντι άλλων υποκειμένων στον φόρο κατόπιν των διαδικασιών αυτών πρέπει να μη ληφθούν υπόψη, η δε προσβαλλόμενη απόφαση η οποία στηρίζεται σε αυτά τα αποδεικτικά στοιχεία και διαπιστώσεις πρέπει να ακυρωθεί εάν, για τον λόγο αυτόν, στερείται ερείσματος (πρβλ. απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 89).
- 69 Κατόπιν του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία ΦΠΑ, η αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας και το άρθρο 47 του Χάρτη πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν αντιτίθενται, καταρχήν, σε ρύθμιση ή σε πρακτική κράτους μέλους βάσει της οποίας, κατά την επαλήθευση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ που ασκείται από υποκείμενο στον φόρο, η φορολογική αρχή δεσμεύεται από τις πραγματικές διαπιστώσεις και τους νομικούς χαρακτηρισμούς στους οποίους η ίδια έχει ήδη προβεί στο πλαίσιο συναφών διοικητικών διαδικασιών διεξαχθεισών κατά των προμηθευτών αυτού του υποκειμένου στον φόρο, επί των οποίων στηρίζονται αποφάσεις οι οποίες έχουν καταστεί απρόσβλητες και με τις οποίες διαπιστώνεται ότι οι προμηθευτές αυτοί τέλεσαν απάτη σχετική με τον ΦΠΑ, υπό την επιφύλαξη, πρώτον, ότι η ρύθμιση ή η πρακτική αυτή δεν απαλλάσσει την εν λόγω φορολογική αρχή από την υποχρέωση να γνωστοποιήσει στον υποκείμενο στον φόρο τα αποδεικτικά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προέρχονται από τις συναφείς διοικητικές διαδικασίες βάσει των οποίων προτίθεται να λάβει απόφαση, και ότι ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο δεν στερείται το δικαίωμά του να αμφισβητήσει λυσιτελώς, κατά τη διάρκεια της διαδικασίας που τον αφορά, αυτές τις πραγματικές διαπιστώσεις και νομικούς χαρακτηρισμούς, δεύτερον, ότι ο εν λόγω υποκείμενος μπορεί να έχει πρόσβαση κατά τη διαδικασία αυτή στο σύνολο των στοιχείων που συνelέγησαν στο πλαίσιο των ως άνω συναφών διοικητικών διαδικασιών ή οιασδήποτε άλλης διαδικασίας, επί των οποίων η εν λόγω αρχή προτίθεται να στηρίξει την απόφασή της και τα οποία μπορεί να είναι χρήσιμα για την άσκηση των δικαιωμάτων άμυνας, εκτός εάν σκοποί γενικού συμφέροντος δικαιολογούν τον περιορισμό της πρόσβασης αυτής, και, τρίτον, ότι δικαστήριο επιληφθέν προσφυγής κατά της εν λόγω απόφασης μπορεί να εξακριβώσει τη νομιμότητα της λήψης

και της χρήσης των στοιχείων αυτών καθώς και των διαπιστώσεων που περιλαμβάνονται στις εκδοθείσες έναντι των εν λόγω προμηθευτών διοικητικές αποφάσεις, οι οποίες είναι καθοριστικής σημασίας για την έκβαση της προσφυγής.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 70 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' 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 (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

Η οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, η αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας και το άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν αντιτίθενται, καταρχήν, σε ρύθμιση ή σε πρακτική κράτους μέλους βάσει της οποίας, κατά την επαλήθευση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που ασκείται από υποκείμενο στον φόρο, η φορολογική αρχή δεσμεύεται από τις πραγματικές διαπιστώσεις και τους νομικούς χαρακτηρισμούς στους οποίους η ίδια έχει ήδη προβεί στο πλαίσιο συναφών διοικητικών διαδικασιών διεξαχθεισών κατά των προμηθευτών αυτού του υποκειμένου στον φόρο, επί των οποίων στηρίζονται αποφάσεις οι οποίες έχουν καταστεί απρόσβλητες και με τις οποίες διαπιστώνεται ότι οι προμηθευτές αυτοί τέλεσαν απάτη σχετική με τον ΦΠΑ, υπό την επιφύλαξη, πρώτον, ότι η εν λόγω ρύθμιση ή πρακτική δεν απαλλάσσει τη φορολογική αρχή από την υποχρέωση να γνωστοποιήσει στον υποκείμενο στον φόρο τα αποδεικτικά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των προερχόμενων από τις συναφείς διοικητικές διαδικασίες, βάσει των οποίων προτίθεται να λάβει απόφαση και ότι ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο δεν στερείται το δικαίωμά του να αμφισβητήσει λυσιτελώς, κατά τη διάρκεια της διαδικασίας που τον αφορά, αυτές τις πραγματικές διαπιστώσεις και νομικούς χαρακτηρισμούς, δεύτερον, ότι ο εν λόγω υποκείμενος μπορεί να έχει πρόσβαση κατά τη διαδικασία αυτή στο σύνολο των στοιχείων που συνelέγησαν στο πλαίσιο των ως άνω συναφών διοικητικών διαδικασιών ή οιασδήποτε άλλης διαδικασίας, επί των οποίων η εν λόγω αρχή προτίθεται να στηρίξει την απόφασή της και τα οποία μπορεί να είναι χρήσιμα για την άσκηση των δικαιωμάτων άμυνας, εκτός εάν σκοποί γενικού συμφέροντος δικαιολογούν τον περιορισμό της πρόσβασης αυτής, και, τρίτον, ότι δικαστήριο επιληφθέν προσφυγής κατά της εν λόγω απόφασης μπορεί να εξακριβώσει τη νομιμότητα της λήψης και της χρήσης των στοιχείων αυτών καθώς και των διαπιστώσεων που περιλαμβάνονται στις εκδοθείσες έναντι των εν λόγω προμηθευτών διοικητικές αποφάσεις, οι οποίες είναι καθοριστικής σημασίας για την έκβαση της προσφυγής.

(υπογραφές)