



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MICHAL BOBEK
της 7ης Σεπτεμβρίου 2017¹

Υπόθεση C-298/16

Teodor Ispas
Anduța Ispas
κατά
Directia Generală a Finanțelor Publice Cluj

[αίτηση του Curtea de Apel Cluj (εφετείου του Cluj, Ρουμανία)
για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]

«Προδικαστική παραπομπή – Βεβαιώσεις οφειλόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας – Διαδικαστικά δικαιώματα των φορολογούμενων στο πλαίσιο της εθνικής διαδικασίας εισπράξεως του φόρου προστιθέμενης αξίας – Πεδίο εφαρμογής των θεμελιωδών δικαιωμάτων της Ένωσης – Δικαιώματα άμυνας – Άρθρο 41 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Δικαίωμα ακροάσεως – Πρόσβαση στον φάκελο – Δικαίωμα προσβάσεως σε στοιχεία και έγγραφα επί των οποίων στηρίχθηκε διοικητική απόφαση»

I. Εισαγωγή

1. Οι T. και A. Ispas (στο εξής: προσφεύγοντες) υποβλήθηκαν σε φορολογικό έλεγχο. Βάσει του ελέγχου αυτού, διαπιστώθηκε ότι οι προσφεύγοντες δεν είχαν δηλώσει ορθά τις υποχρεώσεις τους σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ). Εκδόθηκαν δύο βεβαιώσεις φόρου οι οποίες καθόριζαν τα οφειλόμενα ποσά ΦΠΑ. Οι προσφεύγοντες προσέβαλαν τις εν λόγω βεβαιώσεις ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου προβάλλοντας ότι κατά τη διαδικασία που οδήγησε στην έκδοση των βεβαιώσεων αυτών δεν είχαν γίνει σεβαστά τα δικαιώματά τους άμυνας. Υποστήριξαν, ιδίως, ότι οι φορολογικές αρχές όφειλαν να τους παράσχουν, αυτεπαγγέλτως, πρόσβαση σε ολόκληρο το περιεχόμενο του φακέλου τους, συμπεριλαμβανομένων όλων των εγγράφων που είχαν συγκεντρωθεί πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

2. Στο πλαίσιο αυτό, το Curtea de Apel Cluj (εφετείο του Cluj, Ρουμανία) διερωτάται ως προς τη συμβατότητα της σχετικής εθνικής πρακτικής με τα δικαιώματα άμυνας, όπως αυτά κατοχυρώνονται στο δίκαιο της Ένωσης.

3. Στην υπό κρίση υπόθεση το Δικαστήριο καλείται να εξετάσει τη σχέση μεταξύ του δικαιώματος προσβάσεως σε φάκελο, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 41, παράγραφος 2, στοιχείο β', του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης), και της γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης περί του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας. Επιπλέον: δύναται το δικαίωμα προσβάσεως σε φάκελο να θεωρηθεί εφαρμοστέο και σε διοικητικές διαδικασίες, τις οποίες διεξάγουν οι διοικητικές αρχές των κρατών μελών όταν ενεργούν εντός του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης;

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

4. Πάντως, το τελευταίο ερώτημα αναδεικνύει αυτό που πραγματικά αποτελεί το μείζον ζήτημα στην υπό κρίση υπόθεση, από την εξέταση του οποίου θα πρέπει να ξεκινήσει η παρούσα ανάλυση: μήπως το ζήτημα της ενδεχόμενης (μη) προσβάσεως σε διοικητικό φάκελο και/ή σε έγγραφα που περιέχονται σε αυτόν στο πλαίσιο των εθνικών διαδικασιών εισπράξεως του ΦΠΑ εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, με αποτέλεσμα να υπάρχει δυνατότητα εφαρμογής του Χάρτη;

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

1. Ο Χάρτης

5. Το άρθρο 41 του Χάρτη έχει ως εξής:

«1. Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα στην αμερόληπτη, δίκαιη και εντός ευλόγου προθεσμίας εξέταση των υποθέσεων του από τα θεσμικά και λοιπά όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης.

2. Το δικαίωμα αυτό περιλαμβάνει ιδίως:

- α) το δικαίωμα κάθε προσώπου σε προηγούμενη ακρόαση πριν να ληφθεί ατομικό μέτρο εις βάρος του,
- β) το δικαίωμα κάθε προσώπου να έχει πρόσβαση στο φάκελό του, τηρουμένων των νομίμων συμφερόντων της εμπιστευτικότητας και του επαγγελματικού και επιχειρηματικού απορρητήτου,
- γ) την υποχρέωση της διοίκησης να αιτιολογεί τις αποφάσεις της.

[...]»

2. Η οδηγία περί ΦΠΑ

6. Κατά το άρθρο 213, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ²: «Κάθε υποκείμενος στον φόρο δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή ή την παύση της δραστηριότητάς του ως υποκείμενου στον φόρο».

7. Κατά το άρθρο 242: «Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί επαρκώς λεπτομερή λογιστική, που να επιτρέπει την εφαρμογή του ΦΠΑ και τον έλεγχό του από τις φορολογικές αρχές».

8. Το άρθρο 250, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ότι: «[κ]άθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων».

² Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1) (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ). Ο επίμαχος φορολογικός έλεγχος στην υπό κρίση υπόθεση αφορά τη χρονική περίοδο από την 1η Ιανουαρίου 2007 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2011. Στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν διευκρινίζονται με ακρίβεια οι επίμαχες διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ. Εν πάση περιπτώσει, οι παρατιθέμενες διατάξεις της οδηγίας 2006/112 αντιστοιχούν κατ' ουσίαν στο άρθρο 22, παράγραφοι 1, 2, 4 και 8, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

9. Κατά το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, «[τ]α 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».

B. Το ρουμανικό δίκαιο

1. Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας

10. Το άρθρο 9 του Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (κυβερνητικό διάταγμα 92 για τη θέσπιση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) της 24ης Δεκεμβρίου 2003 (στο εξής: Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)³ ορίζει:

«Δικαίωμα ακροάσεως

- 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 που προβλέπονται 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».

11. Το άρθρο 43 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας έχει ως εξής:

«Περιεχόμενο και αιτιολογία της βεβαίωσης φόρου

- 1) Η βεβαίωση φόρου συντάσσεται εγγράφως, σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή.
- 2) Η βεβαίωση φόρου που συντάσσεται σε έντυπη μορφή περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:
[...]
- j) αναφορά στο δικαίωμα ακροάσεως του φορολογουμένου».

³ *Monitorul Oficial al României*, Μέρος I, αριθ. 941 της 29ης Δεκεμβρίου 2003, όπως αναδημοσιεύθηκε και τροποποιήθηκε, και όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης.

12. Το άρθρο 107 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας έχει ως εξής:

«Δικαίωμα ενημερώσεως του φορολογουμένου

- 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. [...]
- 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.»

III. Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και τα προδικαστικά ερωτήματα

13. Οι προσφεύγοντες υποβλήθηκαν σε φορολογικό έλεγχο. Διαπιστώθηκε ότι κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ Ιουλίου 2007 και Ιουνίου 2008 οι προσφεύγοντες είχαν λάβει από το δημοτικό συμβούλιο του Floresti πέντε οικοδομικές άδειες. Βάσει των εν λόγω αδειών κατασκευάστηκαν τρία κτήρια 12, 24 και 30 διαμερισμάτων, καθώς και 4 χώροι σταθμεύσεως και 2 χώροι αποθηκείσεως. Από τον Δεκέμβριο του 2007 οι προσφεύγοντες ξεκίνησαν τις πωλήσεις των διαμερισμάτων με σειρά εμπορικών πράξεων. Κατά το εθνικό δικαστήριο, οι προσφεύγοντες διενήργησαν πράξεις με διαρκή χαρακτήρα, αποκτώντας με τον τρόπο αυτόν την ιδιότητα των υποκειμένων σε ΦΠΑ.

14. Στις 25 Απριλίου 2012, κατόπιν των διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου, η Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (γενική διεύθυνση δημοσίων οικονομικών του Cluj, Ρουμανία, στο εξής: καθής) προέβη σε δύο βεβαιώσεις φόρου εις βάρος των προσφευγόντων. Αμφότερες οι βεβαιώσεις αυτές ανέρχονται στο συνολικό ποσό των 513 489 ρουμανικών λέου (RON) (οφειλόμενος ΦΠΑ), 451 546 RON (τόκοι υπερημερίας για την καταβολή ΦΠΑ) και 7 860 RON (πρόστιμα λόγω καθυστέρησης της καταβολής ΦΠΑ).

15. Οι προσφεύγοντες προσέβαλαν τις βεβαιώσεις αυτές ενώπιον του Curtea de Apel Cluj (εφετείου του Cluj, Ρουμανία), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο στην υπό κρίση υπόθεση. Με την προσφυγή τους, οι προσφεύγοντες προέβαλαν ακυρότητα των βεβαιώσεων αυτών λόγω μη σεβασμού των δικαιωμάτων τους άμυνας. Οι βεβαιώσεις φόρου δεν ανέφεραν αν οι προσφεύγοντες είχαν ασκήσει το δικαίωμά τους ακροάσεως κατά τη διοικητική διαδικασία.

16. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η καθής ζήτησε από τους προσφεύγοντες να προσδιορίσουν τα κρίσιμα για την υπόθεσή τους έγγραφα, στα οποία δεν τους είχε παρασχεθεί πρόσβαση από την φορολογική αρχή. Οι προσφεύγοντες απάντησαν ότι δεν ζητούν πρόσβαση στα εν λόγω έγγραφα, αλλά θέτουν ένα νομικό ζήτημα το οποίο αφορά, ιδίως, τις συνέπειες που απορρέουν από το γεγονός ότι ορισμένες πληροφορίες και ορισμένα αποδεικτικά στοιχεία συνελέγησαν εκτός του πλαισίου της επίσημης διαδικασίας φορολογικού ελέγχου και ότι δεν τους παρασχέθηκε πρόσβαση στα εν λόγω στοιχεία κατά την προκαταρκτική διαδικασία. Επιπλέον, οι προσφεύγοντες ζητούν να εξακριβωθεί αν η εν λόγω παράλειψη μπορεί να θεραπευθεί με το να τους επιτραπεί η πρόσβαση στα

έγγραφα αυτά κατά την ένδικη διαδικασία. Οι προσφεύγοντες υποστηρίζουν ότι η φορολογική αρχή όφειλε να τους είχε παράσχει αυτεπαγγέλτως πρόσβαση στο σύνολο των σχετικών στοιχείων βάσει των οποίων συντάχθηκε η έκθεση φορολογικού ελέγχου και εκδόθηκαν οι βεβαιώσεις φόρου, έτσι ώστε να μπορούν να προσβάλουν τις εν λόγω βεβαιώσεις.

17. Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Curtea de Apel Cluj (εφετείο του Cluj) ανέστειλε τη διαδικασία και έθεσε 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;»

18. Οι προσφεύγοντες, η Ρουμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις. Ο T. Ispras, η Ρουμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή ανέπτυξαν προφορικώς τις παρατηρήσεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 4ης Μαΐου 2017.

IV. Ανάλυση

19. Οι παρούσες προτάσεις διαρθρώνονται ως εξής. Πρώτον, θα εξετάσω το παραδεκτό της υπό κρίση αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως (υπό Α). Δεύτερον, θα διερευνήσω αν το προδικαστικό ερώτημα εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης και, επομένως, αν εμπίπτει στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου (υπό Β). Στη συνέχεια, θα εξετάσω το ουσιαστικό ζήτημα που τέθηκε από το αιτούν δικαστήριο, το οποίο αφορά τα δικαιώματα άμυνας στις διαδικασίες ΦΠΑ ενώπιον των εθνικών φορολογικών αρχών (υπό Γ).

A. Επί του παραδεκτού

20. Η Ρουμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι απαράδεκτη. Προβάλλει ότι το εθνικό δικαστήριο δεν περιέγραψε με επαρκείς λεπτομέρειες την πραγματική κατάσταση ούτε έδειξε ότι το προδικαστικό ερώτημα είναι λυσιτελές για την κύρια δίκη. Η Επιτροπή, μολοντί δεν αμφισβήτησε επισήμως το παραδεκτό του ερωτήματος, διατύπωσε και εκείνη επιφυλάξεις όσον αφορά την επάρκεια του πραγματικού πλαισίου που εκτέθηκε από το αιτούν δικαστήριο.

21. Η απόφαση περί παραπομπής είναι όντως αρκετά συνοπτική και κάθε άλλο παρά υπόδειγμα σαφήνειας όσον αφορά την περιγραφή του πραγματικού πλαισίου της διαφοράς. Δεν περιέχει αναφορά στις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που τυγχάνουν εφαρμογής στην υπό κρίση υπόθεση. Αναφέρει απλώς ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά τον ΦΠΑ, τομέα ο οποίος διέπεται από το δίκαιο της Ένωσης.

22. Πρέπει να υπομνησθεί ότι τα εθνικά δικαστήρια πρέπει να τηρούν τις απαιτήσεις σχετικά με το περιεχόμενο της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως που εκτίθενται στο άρθρο 94 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, στο πλαίσιο της συνεργασίας που καθιερώνει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ⁴.

⁴ Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 2016, Audace κ.λπ. (C-114/15, EU:C:2016:813, σκέψη 35 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

23. Πάντως, κατά τη γνώμη μου, παρά το γεγονός ότι τα εκτεθέντα πραγματικά περιστατικά όντως μπορούν να θεωρηθούν μάλλον «πενιχρά» από απόψεως λεπτομέρειας, η απόφαση περί παραπομπής περιλαμβάνει τα βασικά πραγματικά στοιχεία, τα οποία όντως έδωσαν στους μετέχοντες στη διαδικασία τη δυνατότητα να υποβάλουν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο.

24. Περαιτέρω, έστω και αν η απόφαση περί παραπομπής δεν προσδιορίζει συγκεκριμένη διάταξη της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι γενικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την οδηγία περί ΦΠΑ μπορούν ευχερώς να προσδιοριστούν, το δε Δικαστήριο είναι σε θέση να δώσει χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο. Κατά πάγια νομολογία, όταν παρατηρείται έλλειψη σαφήνειας στη διατύπωση των προδικαστικών ερωτημάτων, εναπόκειται στο Δικαστήριο να συναγάγει από το σύνολο των στοιχείων που του παρέχονται από το αιτούν δικαστήριο, καθώς και από τη δικογραφία της κύριας δίκης, τα στοιχεία του δικαίου της Ένωσης που χρήζουν ερμηνείας, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου της διαφοράς⁵. Στην υπό κρίση υπόθεση, το γεγονός ότι το προδικαστικό ερώτημα περιέχει γενική μόνο αναφορά στην οδηγία περί ΦΠΑ δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο τα στοιχεία ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που μπορεί να του είναι χρήσιμα προκειμένου να αποφανθεί στην υπόθεση που εκκρεμεί ενώπιόν του⁶.

25. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι το προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου είναι παραδεκτό. Πάντως, πρέπει να σημειωθεί ότι το γεγονός ότι η απόφαση περί παραπομπής δεν περιέχει αρκετές διευκρινίσεις οπωσδήποτε περιορίζει τη δυνατότητα του Δικαστηρίου να δώσει χρήσιμη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα που τέθηκε από το αιτούν δικαστήριο.

B. Επί της αρμοδιότητας του Δικαστηρίου

26. Πάντως, στην υπό κρίση υπόθεση, εγείρεται ένα δεύτερο προκαταρκτικό ζήτημα το οποίο χρήζει διερευνήσεως: το πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης και το συναφές ζήτημα της δυνατότητας εφαρμογής των θεμελιωδών δικαιωμάτων της Ένωσης.

27. Η Ρουμανική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι η υπό κρίση υπόθεση αφορά αποκλειστικά την ερμηνεία και εφαρμογή του ρουμανικού φορολογικού δικαίου. Δεν αφορά το δίκαιο της Ένωσης. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, μολονότι η οδηγία περί ΦΠΑ δεν προβλέπει ρητώς δικαίωμα ακροάσεως πριν από τη βεβαίωση φόρου από τα κράτη μέλη, η επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση κατάσταση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης επειδή πρόκειται για διαδικασία που αφορά την είσπραξη ΦΠΑ. Την ίδια άποψη έχει επίσης το αιτούν δικαστήριο, κατά το οποίο, εφόσον η υπό κρίση υπόθεση βρίσκεται εντός του πλαισίου του ΦΠΑ, η κατάσταση στην κύρια δίκη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των θεμελιωδών δικαιωμάτων της Ένωσης.

28. Να υπάρχει κάτι ή να μην υπάρχει εντός του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, ιδού η (γνωστή) απορία. Στην υπό κρίση υπόθεση, η επίμαχη εθνική ρύθμιση φαίνεται να έχει *γενική εφαρμογή* στο σύνολο των εθνικών φορολογικών διαδικασιών. Το συγκεκριμένο περιεχόμενο του επίμαχου ζητήματος (η έκταση στην οποία ιδιώτης μπορεί να ζητήσει πρόσβαση στον φάκελο/στα έγγραφα στο πλαίσιο εθνικής φορολογικής διαδικασίας) φαίνεται να είναι κάπως απομακρυσμένο από μια *ρητή* διάταξη της νομοθεσίας της Ένωσης που θα προέβλεπε ειδικά μια τέτοια υποχρέωση για τα κράτη μέλη. Εμπίπτει η κατάσταση αυτή στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, πράγμα το οποίο θα καθιστά εφαρμοστέα επίσης τα θεμελιώδη δικαιώματα της Ένωσης;

5 Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

6 Κατά τη συνήθη πρακτική του Δικαστηρίου σε παρόμοιες υποθέσεις, και μεταξύ άλλων στην απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), όπου το αιτούν δικαστήριο έκανε μνεία μόνο του Χάρτη, αλλά δεν παρέπεμψε σε συγκεκριμένες διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ. Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Cruz Villalón στην υπόθεση Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, σημείο 56).

1. Η δυνατότητα εφαρμογής των θεμελιωδών δικαιωμάτων της Ένωσης

29. Το σημείο εκκινήσεως είναι σαφές: τα θεμελιώδη δικαιώματα της Ένωσης, τα οποία περιλαμβάνουν εκείνα που κωδικοποιούνται στον Χάρτη καθώς και εκείνα που παραμένουν στο επίπεδο των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης, τυγχάνουν εφαρμογής σε όλες τις καταστάσεις που διέπονται από το δίκαιο της Ένωσης, αλλά όχι πέραν των καταστάσεων αυτών⁷. Με άλλα λόγια, τα θεμελιώδη δικαιώματα της Ένωσης πρέπει να γίνονται σεβαστά όταν εθνική νομοθετική ρύθμιση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης: δεν μπορούν να υπάρχουν καταστάσεις που εμπίπτουν στο δίκαιο της Ένωσης, αλλά στις οποίες δεν τυγχάνουν εφαρμογής τα θεμελιώδη δικαιώματα της Ένωσης⁸. Τα θεμελιώδη δικαιώματα αποτελούν όντως τη «σκιά» του δικαίου της Ένωσης⁹.

30. Πάντως, αυτό σημαίνει επίσης ότι πρέπει να υπάρχει κανόνας του δικαίου της Ένωσης που να τυγχάνει εφαρμογής, να έχει αυτοτέλεια και να είναι διαφορετικός από αυτό τούτο το θεμελιώδες δικαίωμα¹⁰. Η αρμοδιότητα του Δικαστηρίου δεν μπορεί να θεμελιωθεί με επίκληση αυτών καθ' εαυτές των διατάξεων του Χάρτη (ή συγκεκριμένου θεμελιώδους δικαιώματος)¹¹. Με άλλα λόγια, μια σκιά δεν μπορεί να δημιουργήσει δική της σκιά.

31. Κατά συνέπεια, όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής των θεμελιωδών δικαιωμάτων της Ένωσης από τις αρχές των κρατών μελών, υπάρχει σαφής σύνδεση των εννοιών της «δυνατότητας εφαρμογής των θεμελιωδών δικαιωμάτων» και του «πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης». Πάντως, η εν λόγω σύνδεση, αντί να επιλύει το ζήτημα, αναδεικνύει το πραγματικό ερώτημα: πότε μια κατάσταση που εκκρεμεί ενώπιον των εθνικών αρχών εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης;

2. Το πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης

32. Από λειτουργικής απόψεως, μια εθνική αρχή μπορεί να ενεργεί εντός του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης *τουλάχιστον* σε τρεις τυπικές περιπτώσεις¹². Πρώτον, η εθνική αρχή εφαρμόζει ευθέως, σε εκκρεμή ενώπιόν της υπόθεση, νομοθέτημα της Ένωσης, συνηθέστερα κανονισμό (η περίπτωση της *άμεσης εφαρμογής*). Δεύτερον, η εθνική αρχή εφαρμόζει το εθνικό δίκαιο το οποίο μεταφέρει ή εφαρμόζει μέτρο ή υποχρέωση που προβλέπεται από το δίκαιο της Ένωσης. Μολονότι είναι πιθανό η εθνική αρχή να εφαρμόζει σε μια υπόθεση νομοθέτημα του εθνικού δικαίου, παρά

7 Βλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 19).

8 Βλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 21).

9 Lenaerts, K., και Gutiérrez-Fons, J., A., «The Place of the Charter in the EU Constitutional Edifice», σε Peers, S., Hervey, T., Kenner, J., και Ward, A., *The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary* (C.H. Beck, Hart, Nomos, 2014), σ. 1560 έως 1593, ιδίως σ. 1568.

10 Ασφαλώς, τούτο δεν αποκλείει το γεγονός κανόνες που περιλαμβάνονται στις Συνθήκες ή σε πράξεις του παραγώγου δικαίου οι οποίοι συνιστούν έκφραση κάποιου θεμελιώδους δικαιώματος να ενεργοποιούν επίσης την προστασία του αντίστοιχου θεμελιώδους δικαιώματος της Ένωσης (όπως, π.χ., η πρόβλεψη περί ίσης μεταχείρισεως στην οδηγία 2000/78/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Νοεμβρίου 2000, για τη διαμόρφωση γενικού πλαισίου για την ίση μεταχείριση στην απασχόληση και την εργασία, ΕΕ 2000, L 303, σ. 16).

11 Βλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 22).

12 Πρόκειται για εισαγωγική συνοπτική αναφορά για τους σκοπούς της υπό κρίση υποθέσεως που οπωσδήποτε δεν εξαντλεί όλες τις πιθανές καταστάσεις και την αντιστοίχως περίπλοκη συζήτηση περί της δυνατότητας εφαρμογής του Χάρτη –βλ., επί παραδείγματι, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F.G. Jacobs στην υπόθεση Κωνσταντινίδης (C-168/91, μη δημοσιευθείσα, EU:C:1992:504, σημεία 42 επ.), του γενικού εισαγγελέα M. Poiares Maduro στην υπόθεση Centro Europa 7 (C-380/05, EU:C:2007:505, σημεία 15 επ.), της γενικής εισαγγελέα E. Sharpston στην υπόθεση Ruiz Zambrano (C-34/09, EU:C:2010:560, σημεία 156 επ.), του γενικού εισαγγελέα Y. Bot στην υπόθεση Scattolon (C-108/10, EU:C:2011:211, σημεία 110 επ.), του γενικού εισαγγελέα P. Cruz Villalón στην υπόθεση Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, σημεία 25 επ.), ή του γενικού εισαγγελέα H. Saugmandsgaard Øe στις υποθέσεις SEGRO και Horváth (C-52/16 και C-113/16, EU:C:2017:410, σημεία 122 επ.).

ταύτα το δίκαιο της Ένωσης παραμένει το υπόβαθρο, τούτο δε ισχύει ασφαλώς όσον αφορά την ερμηνεία (η περίπτωση της *έμμεσης εφαρμογής*). Τρίτον, η εθνική αρχή βρίσκεται σε μια κατάσταση όπου η εθνική ρύθμιση κάνει χρήση παρεκκλίσεων ή δικαιολογητικών λόγων περιορισμών επιτρεπόμενων από το δίκαιο της Ένωσης (η περίπτωση των *παρεκκλίσεων*)¹³.

33. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά τη δεύτερη περίπτωση. Σε αντίθεση με την πρώτη περίπτωση, υπάρχουν δύο κανονιστικά επίπεδα: το εθνικό και εκείνο της Ένωσης. Το κρίσιμο ζήτημα στην εν λόγω περίπτωση είναι η *εγγύτητα* μεταξύ της αρχικής υποχρέωσης που προβλέπεται από το δίκαιο της Ένωσης και της υλοποίησής της (ή μη υλοποίησής της) σε εθνικό επίπεδο, ή, για να το θέσω διαφορετικά, το πόσο *συγκεκριμένος* είναι ο επίμαχος κανόνας του δικαίου της Ένωσης ή η επίμαχη υποχρέωση που προβλέπεται από το δίκαιο της Ένωσης.

34. Η δεύτερη περίπτωση, στην οποία το δίκαιο της Ένωσης δίνει εντολή σε κράτος μέλος ή το υποχρεώνει να αναλάβει δράση¹⁴, παραδοσιακά θεωρείται λιγότερο προβληματική από την κατάσταση της «παρεκκλίσεως»¹⁵. Εν πάση περιπτώσει, γίνεται δεκτό ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να θεσπίζουν όλα τα μέτρα που είναι αναγκαία για την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης¹⁶. Πάντως, η πρόσφατη νομολογία δείχνει την αυξημένη πολυπλοκότητα που έχει ο προσδιορισμός των καταστάσεων στις οποίες θεωρείται ότι τα κράτη μέλη εφαρμόζουν μια υποχρέωση που επιβάλλεται από το δίκαιο της Ένωσης. Η εν λόγω πολυπλοκότητα απορρέει ακριβώς από τις αβεβαιότητες σχετικά με τις καταστάσεις που μπορούν να θεωρηθούν ως συνδεδεμένες με το δίκαιο της Ένωσης «στα κατάντη»¹⁷.

3. Πότε (και σε ποια έκταση) ένα κράτος μέλος «εφαρμόζει» το δίκαιο της Ένωσης;

35. Ακόμη και πριν από την έκδοση της αποφάσεως Åkerberg Fransson, σε υπόθεση που αφορούσε την εφαρμογή της αρχής της ισότητας στις προθεσμίες παραγραφής σχετικά με την είσπραξη του ΦΠΑ, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι «δεν αμφισβητείται ότι οι υποθέσεις ΦΠΑ εμπίπτουν στο [δίκαιο της Ένωσης]», έστω και αν οι επίμαχες εθνικές διαδικαστικές διατάξεις δεν είχαν καθοριστεί από το δίκαιο της Ένωσης¹⁸.

36. Στην απόφαση Åkerberg Fransson, η οποία έχει κάποιον βαθμό ομοιότητας με την υπό κρίση υπόθεση, το αιτούν δικαστήριο δεν είχε προσδιορίσει τις ακριβείς διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ τις οποίες «εφάρμοζε» το κράτος μέλος¹⁹. Πάντως, το Δικαστήριο ήταν σε θέση να προσδιορίσει την υποχρέωση που έχουν τα κράτη μέλη να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα που

13 Η εν λόγω (και πάλι μάλλον απλοποιημένη) διάκριση επικεντρώνεται στη μεμονωμένη υπόθεση στο εθνικό επίπεδο καθώς και στη φύση των εφαρμοζομένων πηγών του δικαίου. Οποσδήποτε υπάρχουν και άλλες κατηγοριοποιήσεις και προσεγγίσεις, βλ., επί παραδείγματι, Sarmiento, D., «Who is Afraid of the Charter? The Court of Justice, national courts and the new framework of fundamental rights protection in Europe», *Common Market Law Review*, τόμος 50, 2013, σ. 1267 έως 1304· Besselink, L.F.M., «The Member States, the National Constitutions and the Scope of the Charter», *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, τόμος 8, 2001, σ. 68 έως 80· Eeckhout, P., «The EU Charter of Fundamental Rights and the Federal Question», *Common Market Law Review*, τόμος 39, 2002, σ. 945 έως 994· Dougan, M., «Judicial Review of Member State Action Under the General Principle and the Charter: Defining the “Scope of Union Law”», *Common Market Law Review*, τόμος 52, 2015, σ. 1201 έως 1245· Fontanelli, F., «The Implementation of European Union Law by Member States under Article 51(1) of the Charter of Fundamental Rights», *Columbia Journal of European Law*, τόμος 20, (2014), σ. 193 έως 247.

14 Κατά τη χρησιμοποιούμενη ορολογία από τον Lenaerts, K., «Exploring the Limits of the EU Charter of Fundamental Rights», *European Constitutional Law Review*, τόμος 8, 2012, σ. 375 έως 403, ιδίως σ. 378.

15 Για τη συζήτηση αυτή, βλ. Jacobs, F., «Human Rights in the European Union: The Role of the Court of Justice» *European Law Review*, τόμος 26, 2001, σ. 331 έως 341. Βλ., προσφάτως, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Η. Saugmandsgaard Øe στις συνεδικασθείσες υποθέσεις SEGRO και Horváth (C-52/16 και C-113/16, EU:C:2017:410).

16 Άρθρο 291, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

17 Σχετικά με την εν λόγω συζήτηση, βλ., επί παραδείγματι, Eeckhout, P., «The EU Charter of Fundamental Rights and the Federal Question», *Common Market Law Review*, τόμος 39, 2002, σ. 945 έως 994, ιδίως σ. 976. Βλ. επίσης, γενικώς, Groussot, X., Pech, L., και Petursson, G.T., «The Scope of Application of EU Fundamental Rights on Member States’ Action: In Search of Certainty in EU Adjudication», *Eric Stein Working Paper* 1/2011.

18 Απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 1998, SFI (C-85/97, EU:C:1998:552, σκέψη 31).

19 Βλ. υποσημείωση 6 των παρουσιών προτάσεων.

είναι κατάλληλα για τη διασφάλιση της εισπράξεως του ΦΠΑ που οφείλεται εντός της ημεδαπής και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, βάσει των γενικών διατάξεων της οδηγίας περί ΦΠΑ, η οποία θέτει τις γενικές προϋποθέσεις όσον αφορά την εισπραξη του ΦΠΑ, σε συνδυασμό με την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ²⁰.

37. Η απάντηση που δόθηκε με την απόφαση Åkerberg Fransson αφορούσε ειδικά «φορολογικές κυρώσεις και ποινική δίωξη για φοροδιαφυγή»²¹. Πάντως, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι αντί να διατυπώσει ένα πλήρες κριτήριο για την αξιολόγηση του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, η εν λόγω απόφαση μάλλον περιείχε «σχοινοτενή παράθεση του αποτελέσματος, παρά τους λόγους για να οδηγηθεί κανείς σε αυτό»²². Έτσι, παραμένει το ερώτημα: εμπίπτει τώρα στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης οτιδήποτε αφορά τον ΦΠΑ;

38. Από τη μια πλευρά, υπάρχουν καταστάσεις στο εθνικό επίπεδο οι οποίες οπωσδήποτε έχουν μεγαλύτερο βαθμό εγγύτητας προς συγκεκριμένες διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως ο καθορισμός των αναγκαίων στοιχείων μιας δηλώσεως ΦΠΑ (άρθρο 250, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ) ή η πρόβλεψη αποτελεσματικών και αποτρεπτικών κυρώσεων για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής (άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ).

39. Από την άλλη πλευρά, το ζήτημα αν στο πλαίσιο διαδικασίας ΦΠΑ σε εθνικό επίπεδο πρέπει ή όχι να παρέχεται η δυνατότητα προσβάσεως στον φάκελο ή στα έγγραφα που περιλαμβάνονται σε αυτόν σαφώς δεν συνδέεται τόσο εύκολα με κάποια συγκεκριμένη διάταξη της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ασφαλώς, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι ένα τέτοιο στοιχείο της διαδικασίας περιλαμβάνεται στην έννοια της «ορθής εισπραξης του ΦΠΑ» κατά το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Πάντως, ακριβώς αυτό είναι το ζήτημα: με αυτή την ερμηνεία του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης στις υποθέσεις σχετικά με τον ΦΠΑ, υπάρχει κάποιο στοιχείο ουσιαστικό ή διαδικαστικό ή σχετικό με θεσμική δομή το οποίο άπτεται άμεσα ή έμμεσα της εισπράξεως του ΦΠΑ και το οποίο δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης;

40. Δεν λείπουν παράδοξα, για να μην πω παράλογα, παραδείγματα: εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης το ζήτημα αν κράτος μέλος είναι υποχρεωμένο να προβλέπει τη δυνατότητα υποβολής ηλεκτρονικών (και όχι εντύπων) δηλώσεων ΦΠΑ; Εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης τα διάφορα μέτρα λιτότητας που αφορούν συγκεκριμένη εθνική φορολογική αρχή, όπως μια σημαντική μείωση του αριθμού των υπαλλήλων της φορολογικής αρχής που επεξεργάζονται τις δηλώσεις ΦΠΑ, πράγμα το οποίο ενδέχεται να καθυστερήσει την εισπραξη του ΦΠΑ; Ή η τροποποίηση της κατά τόπον αρμοδιότητας των δικαστηρίων, η οποία επηρεάζει την ταχύτητα του δικαστικού ελέγχου των φορολογικών υποθέσεων; Τέλος, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης το κλείσιμο κυλικείου που λειτουργούσε εντός τοπικής δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κράτους μέλους, το οποίο κλείσιμο προκάλεσε μείωση της παραγωγικότητας του προσωπικού της εν λόγω υπηρεσίας, επειδή οι υπάλληλοι είναι πλέον αναγκασμένοι να βγαίνουν από το κτίριο για να αγοράσουν σάντουιτς;

41. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι το επίμαχο εθνικό μέτρο έχει αντίκτυπο όσον αφορά την «ορθή εισπραξη του ΦΠΑ» και ότι, ως εκ τούτου, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης. Αυτή είναι η προσέγγιση όσον αφορά τον ορισμό του «πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης» στις υποθέσεις ΦΠΑ μετά την απόφαση Åkerberg Fransson; Αν γίνει δεκτό ότι δεν είναι, τότε τίθεται το δύσκολο ερώτημα: σε ποιο σημείο και με ποιον τρόπο θα πρέπει να χαραχθεί η διαχωριστική γραμμή;

20 Επρόκειτο για τις διατάξεις του άρθρου 2, του άρθρου 250, παράγραφος 1, και του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112, βλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 25). Σε παρόμοιο πνεύμα, βλ. επίσης απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, σκέψη 20).

21 Απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 27).

22 Σε ελαφρώς διαφορετικό πλαίσιο (σε σχέση με τη νομολογία του Δικαστηρίου για την εσωτερική αγορά), βλ. Weatherill, S., σε Adams, M κ.λπ. (επιμ.), *Judging Europe's Judges: The Legitimacy of the Case Law of the European Court of Justice*, Οξφόρδη, Hart Publishing, Οξφόρδη, 2013, σ. 87.

4. Εγγύτητα, αναγκαιότητα, συγκεκριμένος χαρακτήρας; Η υφιστάμενη νομολογία

42. Από την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Åkerberg Fransson προκύπτει ότι το κριτήριο δεν είναι *υποκειμενικό*: ούτε το συμφέρον της Ένωσης ή οι σκοποί που επιδιώκονται από την Ένωση, αλλά ούτε και ο σκοπός του κράτους μέλους κατά τη θέσπιση της επίμαχης εθνικής διατάξεως φαίνονται να είναι καθοριστικής σημασίας²³.

43. Επομένως, το αποφασιστικό στοιχείο είναι πιθανότατα *αντικειμενικού* χαρακτήρα. Πάντως, στην περίπτωση αυτή, αποκτά ιδιαίτερη σημασία το ζήτημα της εγγύτητας μεταξύ της απαιτήσεως της Ένωσης και της εθνικής ρυθμίσεως, ή, για να το θέσω διαφορετικά, το πόσο συγκεκριμένος είναι ο εφαρμοζόμενος κανόνας της Ένωσης. Ένα αντικειμενικό κριτήριο (ή ασφαλώς μια αντικειμενική προσέγγιση όσον αφορά ένα κριτήριο) θα μπορούσε στην πράξη να περιλαμβάνει οτιδήποτε βρίσκεται μεταξύ της απαιτήσεως για πλήρη «αντιστοιχία του κειμένου» (η διάταξη του δικαίου της Ένωσης πρέπει να προβλέπει ένα συγκεκριμένο κανόνα ο οποίος εν συνεχεία μεταφέρεται στο εθνικό επίπεδο) και του να θεωρείται η «ορθή είσπραξη του ΦΠΑ» ως διάταξη «ομπρέλα» η οποία εντάσσει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης οποιαδήποτε εθνική διάταξη που άπτεται οποιουδήποτε στοιχείου του ΦΠΑ.

44. Υπάρχουν δύο ομάδες υποθέσεων που ασκούν επιρροή όταν επιδιώκεται να εξακριβωθεί πού μπορεί να βρίσκεται μια λογική προσέγγιση ανάμεσα σε αυτά τα δύο ενδεχόμενα άκρα: πρώτον, η *γενική* σειρά υποθέσεων που αφορούν την οριοθέτηση του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, ειδικά για τη διαπίστωση της δυνατότητας εφαρμογής των θεμελιωδών δικαιωμάτων της Ένωσης, και, δεύτερον, οι πιο *ειδικές* υποθέσεις που πραγματεύονται τα ίδια ζητήματα στο πλαίσιο του ΦΠΑ.

α) Το γενικό επίπεδο

45. Το Δικαστήριο έχει ήδη διευκρινίσει ότι ένας απλός «καθ' ύλην» ή «θεματικός» σύνδεσμος με πράξη ή διάταξη του δικαίου της Ένωσης, ή με τομέα που εμπίπτει στις αρμοδιότητες της Ένωσης, δεν αποτελεί επαρκή σύνδεσμο με το δίκαιο της Ένωσης²⁴. Η δυνατότητα εφαρμογής των θεμελιωδών δικαιωμάτων της Ένωσης απαιτεί την ύπαρξη πιο ισχυρού συνδέσμου, που «να υπερβαίνει την εγγύτητα των σχετικών τομέων»²⁵.

46. Επιπλέον, στη νομολογία διατυπώνονται διάφορα στοιχεία που μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως «κριτήρια» του συνδέσμου με το δίκαιο της Ένωσης. Κάποια από τα στοιχεία που έχουν διαμορφωθεί από το Δικαστήριο για τη διαπίστωση του αν έννομη κατάσταση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των θεμελιωδών δικαιωμάτων της Ένωσης είναι «αν η επίμαχη εθνική κανονιστική ρύθμιση αποσκοπεί

23 Στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Cruz Villalón στην υπόθεση Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, σημεία 40 έως 41 και 60 έως 63) προτάθηκε προσέγγιση η οποία στηρίζεται στην «παρουσία ή ακόμη και στην υπεροχή του δικαίου της Ένωσης έναντι του εθνικού δικαίου σε κάθε περίπτωση», η οποία εν συνεχεία οδηγεί σε διάκριση της περιπτώσεως στην οποία η υλοποίηση (των σκοπών) του δικαίου της Ένωσης θα αποτελούσε την *causa* για τη θέσπιση των εθνικών κανόνων από τις περιπτώσεις στις οποίες η χρήση των εν λόγω κανόνων για την εκτέλεση σε εθνικό επίπεδο του δικαίου της Ένωσης αποτελεί μια απλή τυχαία *occasio*. Ωστόσο, οπωσδήποτε όσον αφορά το αποτέλεσμα της εν λόγω υποθέσεως, η προσέγγιση αυτή δεν υιοθετήθηκε από το τμήμα μείζονος συνθέσεως.

24 Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 10ης Ιουλίου 2014, Julián Hernández κ.λπ. (C-198/13, EU:C:2014:2055, σκέψεις 36 και 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

25 Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 6ης Μαρτίου 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126 σκέψη 24) της 10ης Ιουλίου 2014, Julián Hernández κ.λπ. (C-198/13, EU:C:2014:2055, σκέψη 34), και της 6ης Οκτωβρίου 2016, Paoletti κ.λπ. (C-218/15, EU:C:2016:748, σκέψη 14). Βλ., επίσης, άλλες αποφάσεις που εκδόθηκαν πριν από τον Χάρτη, όπως οι αποφάσεις της 29ης Μαΐου 1997, Kremzow (C-299/95, EU:C:1997:254, σκέψη 16), και της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Annibaldi (C-309/96, EU:C:1997:631, σκέψεις 21 έως 23).

στην εφαρμογή μιας διατάξεως του δικαίου της Ένωσης, ο χαρακτήρας της ρυθμίσεως αυτής και αν αυτή επιδιώκει σκοπούς διαφορετικούς από αυτούς που καλύπτει το δίκαιο της Ένωσης, έστω και αν ενδέχεται να επηρεάσει άμεσα το τελευταίο αυτό, καθώς και αν υφίσταται ρύθμιση του δικαίου της Ένωσης ειδική στον τομέα αυτό ή δυνάμενη να τον επηρεάσει»²⁶.

47. Πάντως, τα εν λόγω κριτήρια δεν είναι σωρευτικά ούτε και εξαντλητικά. Είναι απλώς ενδεικτικά κριτήρια που αποσκοπούν στην παροχή κατευθύνσεων στα εθνικά δικαστήρια²⁷. Εξαρτώνται όλα από το πλαίσιο της επίμαχης έννομης καταστάσεως.

48. Προκύπτει ότι απαιτείται κάποιου βαθμού *συγκεκριμένος* χαρακτήρας (ή κάποια εγγύτητα)²⁸. Πάντως, το εν λόγω στοιχείο έχει μια ελαστικότητα. Δεν πρέπει κατ' ανάγκη να υπάρχει *ρητός σύνδεσμος* με την επίμαχη εθνική ρύθμιση²⁹. Επιπλέον, το περιεχόμενο της επίμαχης εθνικής ρυθμίσεως δεν απαιτείται να καθορίζεται πλήρως από το δίκαιο της Ένωσης. Δεν απαιτείται οι εθνικές διατάξεις να «αντικατοπτρίζουν» διατάξεις του δικαίου της Ένωσης για να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης. Περαιτέρω, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι σε περιπτώσεις όπου καταλείπεται στα κράτη μέλη ευρεία διακριτική ευχέρεια³⁰, ή όταν τα κράτη μέλη κάνουν χρήση εξαιρέσεων ή όταν επιτρεπτές παρεκκλίσεις εξακολουθούν να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, τυγχάνουν εφαρμογής τα θεμελιώδη δικαιώματα της Ένωσης³¹. Πάντως, ο βαθμός του συγκεκριμένου χαρακτήρα πρέπει να είναι τέτοιος ώστε να υπερβαίνει την απλώς και μόνον ύπαρξη συνδέσμου με κάποιον σκοπό της Ένωσης ή με τομέα που ανήκει στις αρμοδιότητές της: πρέπει να υπάρχει κάποιου βαθμού *συγκεκριμένος* χαρακτήρας όσον αφορά το κανονιστικό επίπεδο³².

49. Περαιτέρω, παρά τη σχετική σημασία του σκοπού των εθνικών μέτρων που αποβλέπουν στην εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης³³, δεν είναι πάντα αναγκαίο οι επιδιωκόμενοι από την επίμαχη εθνική διάταξη *σκοποί* να ταυτίζονται με εκείνους των ειδικών διατάξεων του δικαίου της Ένωσης που δημιουργούν τον σύνδεσμο με την έννομη τάξη της Ένωσης.

50. Επομένως, επί παραδείγματι, κατά την εφαρμογή της αποφάσεως-πλαίσιου για το ευρωπαϊκό ένταλμα συλλήψεως³⁴, τα κράτη μέλη πρέπει να μεριμνούν ώστε οι συνθήκες κρατήσεως να μην προσκρούουν στην απαγόρευση της απάνθρωπης και εξευτελιστικής μεταχειρίσεως που προβλέπεται στο άρθρο 4 του Χάρτη, παρά το γεγονός ότι το ευρωπαϊκό ένταλμα συλλήψεως ουδαμώς αφορά τον καθορισμό των προδιαγραφών για την εκτέλεση των στερητικών της ελευθερίας ποινών ή τις συνθήκες κρατήσεως³⁵. Άλλο παράδειγμα είναι η περίπτωση των δικονομικών δικαιωμάτων. Στην απόφαση

26 Διάφορες αποφάσεις του Δικαστηρίου αναφέρουν τα εν λόγω κριτήρια: βλ. αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2012, Iida (C-40/11, EU:C:2012:691, σκέψη 79)· της 8ης Μαΐου 2013, Ymeraga κ.λπ. (C-87/12, EU:C:2013:291, σκέψη 41)· της 6ης Μαρτίου 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, σκέψη 25), και της 10ης Ιουλίου 2014, Julián Hernández κ.λπ. (C-198/13, EU:C:2014:2055, σκέψη 37).

27 Βλ. συναφώς, Thym, D., «Blaupausenfallen bei der Abgrenzung von Grundgesetz und Grundrechtecharta», *Die öffentliche Verwaltung*, 2014, σ. 941 έως 951, ιδίως σ. 944.

28 Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 13ης Ιουνίου 1996, Maurin (C-144/95, EU:C:1996:235, σκέψεις 11 και 12)· της 6ης Μαρτίου 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, σκέψεις 26 και 27)· της 22ας Μαΐου 2014, Érsekcsanádi Mezőgazdasági (C-56/13, EU:C:2014:352, σκέψεις 50 έως 56), και της 8ης Δεκεμβρίου 2016, Eurosaneamientos κ.λπ. (C-532/15 και C-538/15, EU:C:2016:932, σκέψη 54).

29 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Wathelet στην υπόθεση Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:2, σημείο 44).

30 Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 13ης Απριλίου 2000, Karlsson κ.λπ. (C-292/97, EU:C:2000:202, σκέψη 35), και της 13ης Ιουνίου 2017, Florescu κ.λπ. (C-258/14, EU:C:2017:448, σκέψη 48). Στο πλαίσιο της ίδιας συζητήσεως, βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα H. Saugmandsgaard Øe στην υπόθεση Associação Sindical dos Juizes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, σημεία 52 και 53), και του γενικού εισαγγελέα Y. Bot στην υπόθεση Florescu κ.λπ. (C-258/14, EU:C:2016:995, σημείο 70).

31 Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2011, N.S. κ.λπ. (C-411/10 και C-493/10, EU:C:2011:865, σκέψεις 65 έως 68), και της 16ης Φεβρουαρίου 2017, C. K. κ.λπ. (C-578/16 PPU, EU:C:2017:127, σκέψη 53).

32 Βλ., συναφώς, απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψεις 38 και 39). Βλ. επίσης προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Wathelet στην υπόθεση Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:2, σημείο 45).

33 Βλ., ιδίως, απόφαση της 13ης Ιουνίου 2017, Florescu κ.λπ. (C-258/14, EU:C:2017:448, σκέψεις 47 και 48).

34 Απόφαση-πλαίσιο 2002/584/ΔΕΥ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουνίου 2002, για το ευρωπαϊκό ένταλμα συλλήψεως και τις διαδικασίες παράδοσης μεταξύ των κρατών μελών (ΕΕ 2002, L 190, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την απόφαση-πλαίσιο 2009/299/ΔΕΥ του Συμβουλίου, της 26ης Φεβρουαρίου 2009 (ΕΕ 2009, L 81, σ. 24, στο εξής: απόφαση-πλαίσιο).

35 Απόφαση της 5 Απριλίου 2016, Aranyosi και Căldăraru (C-404/15 και C-659/15 PPU, EU:C:2016:198, σκέψεις 84 και 88).

DEB³⁶, οι γενικώς εφαρμοστέες διατάξεις του εθνικού δικαίου για την πρόσβαση των νομικών προσώπων στο ευεργέτημα της πενίας δεν απέβλεπαν ειδικά στην εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, ούτε είχαν ακριβώς τον ίδιο σκοπό. Πάντως, ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης όσον αφορά το δικαίωμα πραγματικής ένδικης προστασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη σε συνδυασμό με τα ένδικα βοηθήματα που προβλέπονται από το δίκαιο της Ένωσης –και ειδικότερα όσον αφορά δίκη για την επιδίκαση αποζημιώσεως λόγω ευθύνης του Δημοσίου κινηθείσα βάσει του δικαίου της Ένωσης. Ήσαν *αναγκαίες* προκειμένου να διασφαλίζεται ότι διαθέτουν αποτελεσματικό ένδικο βοήθημα τα πρόσωπα των οποίων τα κατοχυρωμένα από το δίκαιο της Ένωσης δικαιώματα έχουν προσβληθεί.

51. Το παράδειγμα των *οικονομικών* δικαιωμάτων είναι σημαντικό για έναν ακόμη λόγο: το δίκαιο της Ένωσης δεν καθορίζει πάντοτε ούτε θεσπίζει ειδικούς διαδικαστικούς κανόνες. Αντιθέτως, επικεντρώνεται στην ουσιαστική πλευρά του δικαιώματος ή της υποχρέωσης. Πάντως, τα διαδικαστικά δικαιώματα είναι αναγκαία για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας του δικαίου της Ένωσης. Λαμβάνοντας υπόψη ακριβώς τον εν λόγω σύνδεσμο το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι επιβάλλεται ο σεβασμός των θεμελιωδών διαδικαστικών δικαιωμάτων, όπως είναι το δικαίωμα ακροάσεως, ακόμη και αν αυτός δεν ρυθμίζεται ρητώς από τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που προβλέπουν ουσιαστικά δικαιώματα ή υποχρεώσεις³⁷. Ειδικότερα, η αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας έχει εφαρμογή όταν τα κράτη μέλη ενεργούν ή λαμβάνουν αποφάσεις εντός του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, ακόμη και όταν η εφαρμοστέα νομοθεσία της Ένωσης δεν θέτει ρητώς συγκεκριμένες διαδικαστικές απαιτήσεις³⁸.

β) Ο φόρος προστιθέμενης αξίας

52. Όσον αφορά *ειδικά* τον ΦΠΑ και τις φορολογικές διαδικασίες, στο παρελθόν το Δικαστήριο δεν δίστασε να εντάξει ορισμένα στοιχεία των εθνικών ρυθμίσεων, διαδικασιών και θεσμών σχετικών με τον ΦΠΑ στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, ειδικά βάσει είτε των οδηγιών περί ΦΠΑ είτε των διατάξεων των Συνθηκών. Η επιβολή της ορθής εισπράξεως μέσω κυρώσεων αποτελεί «εφαρμογή» της οδηγίας περί ΦΠΑ³⁹. Αυτή καθ' εαυτή η θέσπιση και εφαρμογή διοικητικών διαδικασιών για την εισπράξη του ΦΠΑ πρέπει να θεωρείται ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης⁴⁰. Ως εκ τούτου, τα κράτη μέλη, θεσπίζοντας τους κατάλληλους ελέγχους και ρυθμίζοντας τις διαδικασίες βεβαίωσης του φόρου, συμμορφώνονται με υποχρέωση που επιβάλλεται από το δίκαιο της Ένωσης.

53. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει επιβεβαιώσει ότι «η μη υποβολή δήλωσης ΦΠΑ, όπως ακριβώς η μη τήρηση λογιστικών βιβλίων –που θα καθιστούσαν εφικτή την επιβολή του ΦΠΑ και τον έλεγχό της από τις φορολογικές αρχές– καθώς και η μη καταχώριση των εκδιδόμενων και εξοφλούμενων τιμολογίων δύνανται να παρακωλύσουν την ορθή εισπράξη του φόρου και, ως εκ τούτου, να υπονομεύσουν την εύρυθμη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ»⁴¹. Όταν τα κράτη μέλη βρίσκονται αντιμέτωπα με τέτοιες καταστάσεις, έχουν ειδικά την υποχρέωση «να [λαμβάνουν] όλα τα

36 Απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, σκέψεις 33 επ.)

37 Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 5ης Νοεμβρίου 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, σκέψη 49 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

38 Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, σκέψη 38), 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 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

39 Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) της 8ης Σεπτεμβρίου 2015, Taricco κ.λπ. (C-105/14, EU:C:2015:555), και της 5ης Απριλίου 2017, Orsi και Baldetti (C-217/15 και C-350/15, EU:C:2017:264). Βλ., επίσης, προτάσεις μου της 13ης Ιουλίου 2017 στην υπόθεση Scialdone (C-574/15).

40 Βλ. απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 67), όπου το Δικαστήριο έκρινε ότι «η έκδοση διορθωτικής πράξεως επιβολής ΦΠΑ κατόπιν της διαπιστώσεως καταχρηστικής πρακτικής [...] αποτελεί εφαρμογή των άρθρων 2, 250, παράγραφος 1, και 273 της οδηγίας ΦΠΑ και του άρθρου 325 ΣΛΕΕ και, επομένως, του δικαίου της Ένωσης, υπό την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη».

41 Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 56 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

νομοθετικά και διοικητικά μέτρα που είναι κατάλληλα να εξασφαλίσουν την είσπραξη ολοκλήρου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός [τους] [...] [και] υποχρεούνται να εξετάζουν τις δηλώσεις των υποκειμένων στον φόρο, τους λογαριασμούς τους και λοιπά συναφή έγγραφα καθώς και να υπολογίζουν και να εισπράττουν τον οφειλόμενο φόρο»⁴².

54. Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει συχνά εφαρμόσει θεμελιώδη δικαιώματα της Ένωσης στο πλαίσιο δικαστικών και διοικητικών διαδικασιών που αφορούν την είσπραξη φόρου⁴³.

γ) Το όριο της εύλογης λειτουργικής ανάγκης

55. Είναι σαφές ότι η μέχρι σήμερα προσέγγιση του Δικαστηρίου υπήρξε μάλλον γενναιόδωρη. Στη νοητή πλάστιγγα που αναφέρεται στο σημείο 43 των παρουσών προτάσεων, όσον αφορά το συγκεκριμένο πλαίσιο του ΦΠΑ, η στάση του Δικαστηρίου όντως βρίσκεται στην πλευρά που εκλαμβάνει την «ορθή είσπραξη του ΦΠΑ» ως διάταξη «ομπρέλα» η οποία μπορεί να εντάσσει οποιαδήποτε σχετική εθνική ρύθμιση στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης.

56. Πάντως, φαίνεται να τίθεται τουλάχιστον ένα όριο σε αυτή τη λογική της «ομπρέλας». Το όριο αυτό λειτουργεί ως κανόνας αποκλεισμού από την προαναφερθείσα «ομπρέλα». Πρόκειται για τον κανόνα της (εύλογα προβλέψιμης) λειτουργικής ανάγκης. Αυτός θα μπορούσε να περιγραφεί ως εξής: κάθε εθνική ρύθμιση η οποία είναι μέσο για την αποτελεσματική υλοποίηση, στο εθνικό επίπεδο, υποχρεώσεως που πηγάζει από το δίκαιο της Ένωσης, ακόμη και αν δεν έχει θεσπισθεί ειδικά για τον σκοπό αυτόν, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, εκτός αν η θέσπιση και λειτουργία της εν λόγω εθνικής ρυθμίσεως δεν είναι ευλόγως αναγκαία για την εφαρμογή της σχετικής νομοθεσίας της Ένωσης.

57. Επομένως, στο πλαίσιο ενός ορθώς λειτουργούντος εθνικού συστήματος ΦΠΑ, ευλόγως δύναται να αναμένεται ότι τα κράτη μέλη θα προβλέπουν διοικητικές διαδικασίες για την είσπραξη του ΦΠΑ καθώς και τις αντίστοιχες κυρώσεις που ενδέχεται να επιβάλλονται. Επίσης, δύναται να αναμένεται ότι, στο πλαίσιο των εν λόγω διαδικασιών, οι υποκείμενοι στον φόρο θα έχουν πράγματι ορισμένα βασικά δικαιώματα, συμπεριλαμβανομένων του δικαιώματος ακροάσεως και του δικαιώματος για δικαστικό έλεγχο. Ο *συγκεκριμένος τρόπος* με τον οποίο τα κράτη μέλη προβλέπουν επακριβώς τα εν λόγω στοιχεία παραμένει στη διακριτική τους ευχέρεια. Πάντως, σε ένα περισσότερο αφηρημένο επίπεδο, παραμένει η εύλογα προβλέψιμη προσδοκία ότι τα εν λόγω στοιχεία αποτελούν αναγκαίο μέρος της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ. Αντιθέτως, το αν η φορολογική δήλωση θα είναι ηλεκτρονική ή έντυπη ή το αν στις εγκαταστάσεις της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας θα υπάρχει κυλικείο ευλόγως δεν μπορούν να θεωρηθούν ως αναγκαία στοιχεία της λειτουργίας της εισπράξεως του ΦΠΑ.

δ) Εν κατακλείδι: περί φάρων και σκιών

58. Ευχερώς γίνεται δεκτό ότι η αντίληψη περί του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης όπως περιγράφεται ανωτέρω στις περιπτώσεις εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης από τα κράτη μέλη αποτελεί, στην καλύτερη περίπτωση, έναν κατά προσέγγιση γενικό κανόνα. Συγκεκριμένα, υπάρχουν δύο στοιχεία που καθιστούν δυσχερή τη διατύπωση ενός ευρύτερης εφαρμογής κανόνα από τη μέχρι σήμερα νομολογία του Δικαστηρίου.

⁴² Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 2008, Επιτροπή κατά Ιταλίας (C-132/06, EU:C:2008:412, σκέψη 37) της 29ης Ιουλίου 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, σκέψη 21), και της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 25).

⁴³ Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 29ης Μαρτίου 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, σκέψεις 24 επ.) (για τις περιόδους παραγραφής και την αρχή της εύλογης προθεσμίας όσον αφορά την είσπραξη οφειλών ΦΠΑ), και της 12ης Φεβρουαρίου 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, σκέψη 33) (όσον αφορά τις εφαρμοστέες εθνικές διοικητικές διαδικασίες όταν η φορολογική αρχή πιθανολογεί την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής). Βλ. επίσης, όσον αφορά τους τελωνειακούς δασμούς, αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2008, Sorproré (C-349/07, EU:C:2008:746, σκέψεις 34 επ.) (για τις διατάξεις του γενικού φορολογικού νόμου της Πορτογαλίας με τις οποίες καθιερώνονταν γενικές προθεσμίες για τις κοινοποιήσεις), και της 3ης Ιουλίου 2014, Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψεις 28 επ.) (όσον αφορά το δικαίωμα ακροάσεως).

59. Πρώτον, σήμερα το δίκαιο της Ένωσης καλύπτει ένα ευρύ φάσμα τομέων του δικαίου. Ορισμένοι από τους εν λόγω τομείς περιλαμβάνουν νομικές πράξεις οι οποίες διαφέρουν έντονα όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής αλλά και τη φύση τους. Περαιτέρω, όλοι οι ως άνω τομείς δεν έχουν τον ίδιο ρυθμό εξέλιξης. Πάντως, κάθε γενικώς ισχύων νομολογιακός κανόνας αντάξιος του εν λόγω χαρακτηρισμού θα πρέπει να έχει ευρύτερη εφαρμογή, ήτοι να μην περιορίζεται μόνον στον τομέα της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ, αλλά να έχει οριζόντια εφαρμογή. Πράγματι, δύσκολα μπορεί να νοηθεί ότι πρέπει να υπάρχει ένα κριτήριο το οποίο ορίζει το πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης για τις υποθέσεις που αφορούν τον ΦΠΑ, άλλο για τις υποθέσεις που αφορούν την κοινωνική ασφάλιση και άλλο για τον τομέα της δικαστικής συνεργασίας, με ειδικό υποκριτήριο για τις υποθέσεις που άπτονται του ποινικού δικαίου. Ομοίως, ο εν λόγω κανόνας θα πρέπει πρωτίστως να βασίζεται σε κανονιστικά κριτήρια, ήτοι σε *ex ante* ευδιάκριτα κανονιστικά χαρακτηριστικά της επίμαχης ρυθμίσεως της Ένωσης και των επίμαχων εθνικών ρυθμίσεων και όχι στον ενδεχόμενο κοινωνικό τους αντίκτυπο⁴⁴.

60. Δεύτερον, η προδικαστική διαδικασία είναι ένα σύστημα δικαστικής συνεργασίας που βασίζεται σε συγκεκριμένες υποθέσεις. Σκοπός της εν λόγω διαδικασίας δεν είναι ο αφηρημένος έλεγχος της εθνικής νομοθεσίας, αλλά η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης στο πλαίσιο συγκεκριμένης υποθέσεως που εκκρεμεί ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου. Στο πλαίσιο μιας διαμορφωθείσας κατά τον τρόπο αυτόν δικαιοδοσίας, αν σε συγκεκριμένη υπόθεση αποδειχθεί ότι ένα στοιχείο της διαδικασίας ή των θεσμικών δομών κράτους μέλους συνδέεται σαφώς με την υλοποίηση δικαιώματος που κατοχυρώνεται στο δίκαιο της Ένωσης, στη συγκεκριμένη υπόθεση αυτό αναπόφευκτα θα εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, ακόμη και αν η ίδια εθνική ρύθμιση, ιδωμένη αφηρημένα και μεμονωμένα, πιθανόν να εθεωρείτο ότι δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης⁴⁵.

61. Πάντως, σε αντίθεση με το ζήτημα της ανθρώπινης ύπαρξης, δεν πιστεύω ότι το ζήτημα να υπάρχει κάτι ή να μην υπάρχει εντός του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης πρέπει να είναι εξ ορισμού διπολικό, υπό την έννοια ότι μια κατάσταση είτε βρίσκεται εξ ολοκλήρου «εντός» είτε εντελώς «εκτός».

62. Το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι υπάρχει διαφορά μεταξύ των καταστάσεων που καθορίζονται εξ ολοκλήρου από το δίκαιο της Ένωσης και εκείνων στις οποίες τα κράτη μέλη διατηρούν σημαντικό περιθώριο εκτιμήσεως. Στην τελευταία περίπτωση, εφόσον γίνεται σεβαστό το απαιτούμενο επίπεδο προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων της Ένωσης, τα εθνικά δικαστήρια παραμένουν ελεύθερα να εφαρμόζουν εθνικά πρότυπα προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων⁴⁶.

63. Εφαρμοζόμενης της ως άνω λογικής στο ζήτημα του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, θα πρέπει να υπάρχει μια κλίμακα, μια διαβάθμιση στην έννοια ότι κάτι «εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης», με γνώμονα την *εγγύτητα* προς συγκεκριμένη και ειδική απαίτηση του δικαίου της Ένωσης: όσο εγγύτερα βρίσκεται μια κατάσταση προς σαφώς καθορισμένη απαίτηση του δικαίου της Ένωσης τόσο χαμηλότερος είναι ο βαθμός διακριτικής ευχέρειας που

⁴⁴ Δεν λείπουν παραδείγματα από διαφορετικούς τομείς του δικαίου της Ένωσης που επιβεβαιώνουν ότι τα νομολογιακά κριτήρια που βασίζονται στον κοινωνικό αντίκτυπο του κανόνα είναι δύσκολο (αν όχι αδύνατο) να λειτουργήσουν στην πράξη, για να μην αναφέρω τον κίνδυνο ενδεχόμενης μεταβολής του εν λόγω κοινωνικού αντίκτυπου, πράγμα το οποίο θα έχει ως συνέπεια ότι με το πέρασμα του χρόνου μια εθνική ρύθμιση θα βρίσκεται τότε εντός και τότε εκτός του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης. Παράδειγμα θα μπορούσε να αποτελέσει η υποχρέωση της διαπιστώσεως ότι εθνικό μέτρο είναι ικανό να *επηρεάσει σημαντικά την εμπορική διάθεση* του οικείου προϊόντος προκειμένου να διαπιστωθεί αν αυτό συνιστά «άλλη απαίτηση» που υπόκειται σε γνωστοποίηση βάσει της οδηγίας 98/34/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 22ας Ιουνίου 1998, για την καθιέρωση μιας διαδικασίας πληροφόρησης στον τομέα των τεχνικών προτύπων και κανονισμών (ΕΕ 1998, L 204, σ. 37) (βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση M. και S., C-303/15, EU:C:2016:531, σημεία 63 έως 66).

⁴⁵ Βλ., επί παραδείγματι, διάταξη της 28ης Νοεμβρίου 2013, *Sociedade Agrícola e Imobiliária da Quinta de S. Paio Lda* (C-258/13, EU:C:2013:810, σκέψη 23). Η εν λόγω διάταξη, όπως και η απόφαση DEB, αφορούσε την πρόσβαση νομικών προσώπων στο ευεργέτημα της πενίας. Πάντως, όπως έκρινε το δικαστήριο, «σε αντίθεση προς την υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προμνησθείσα απόφαση DEB, στην οποία το Δικαστήριο ερμήνευσε το άρθρο 47 του Χάρτη στο πλαίσιο αγωγής αποζημιώσεως κατά του Δημοσίου ασκηθείσας δυνάμει του δικαίου της Ένωσης, η απόφαση περί παραπομπής δεν περιέχει κανένα συγκεκριμένο στοιχείο από το οποίο να συνάγεται ότι η *Sociedade Agrícola* υπέβαλε αίτηση παροχής του ευεργετήματος πενίας στο πλαίσιο ένδικης προσφυγής έχουσας ως αντικείμενο την προστασία δικαιωμάτων που της παρέχονται από το δίκαιο της Ένωσης».

⁴⁶ Αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 2013, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 29), και της 26ης Φεβρουαρίου 2013, *Melloni* (C-399/11, EU:C:2013:107, σκέψη 60). Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 30ής Μαΐου 2013, *F.* (C-168/13 PPU, EU:C:2013:358, σκέψεις 52 έως 55).

διαθέτει το κράτος μέλος και τόσο πιο εκτεταμένος ο δικαστικός έλεγχος. Αντιθέτως, όσο περισσότερο απομακρύνεται μια κατάσταση από έναν σαφή και ειδικό κανόνα του δικαίου της Ένωσης, μολονότι εξακολουθεί να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, τόσο αυξάνεται ο βαθμός διακριτικής ευχέρειας που διαθέτουν τα κράτη μέλη όσον αφορά τον τρόπο που αυτά εφαρμόζουν την εν λόγω υποχρέωση.

64. Για να χρησιμοποιηθεί μια μεταφορά, αυτό που προτείνεται είναι, αντί να ψάχνουμε για τον μυθικό μονόκερο ενός σαφούς και προκαθορισμένου κριτηρίου όσον αφορά το πότε τα κράτη μέλη «ενεργούν εντός του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης» στην περίπτωση της μεταφοράς ή της εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, το οποίο ομολογώ ότι δυσκολεύομαι να εντοπίσω στο πλαίσιο του δικαίου της Ένωσης όπως ισχύει σήμερα, να υιοθετηθεί ίσως από το Δικαστήριο μια «λογική φάρου»: όσο μεγαλύτερη είναι η εγγύτητα προς ειδικό και συγκεκριμένο κανόνα του δικαίου της Ένωσης, τόσο χαμηλότερος βαθμός διακριτικής ευχέρειας θα υπάρχει από την πλευρά του εθνικού δικαίου. Αντιθέτως, όσο μεγαλύτερη είναι η απόσταση από τον φάρο, πάντοτε όμως εντός της εμβέλειας του φωτός που εκπέμπεται από αυτόν (ήτοι χωρίς να ενεργοποιείται ο εισάγων εξαίρεση κανόνας της εύλογης λειτουργικής ανάγκης ο οποίος αναλύθηκε στα σημεία 55 έως 57 των παρουσών προτάσεων) τόσο μικρότερη θα είναι η ένταση του δικαστικού ελέγχου.

65. Πάντως, ένα ζήτημα παραμένει σαφές: όπου υπάρχει φως, εκεί πρέπει να υπάρχει και σκιά (αυτή των θεμελιωδών δικαιωμάτων της Ένωσης)⁴⁷. Αν, από απόψεως δικαίου της Ένωσης, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να προβλέπουν την αποτελεσματική επιβολή στο όνομα του δικαίου της Ένωσης, η εν λόγω επιβολή θα πρέπει να ελέγχεται από την ίδια αυτή πηγή, ήτοι από τα θεμελιώδη δικαιώματα της Ένωσης. Θα ήταν αδιανόητο να υποχρεώνονται τα κράτη μέλη να ασκούν ορισμένες δραστηριότητες (όπως η αποτελεσματική είσπραξη του ΦΠΑ), ενώ ο έλεγχος των εν λόγω δραστηριοτήτων και οι συναφείς περιορισμοί να βρίσκονται αίφνης εκτός του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης.

5. Η υπό κρίση υπόθεση

66. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά την εφαρμογή των εθνικών ρυθμίσεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας σχετικά με τα ατομικά δικαιώματα άμυνας στο πλαίσιο διαδικασίας για τη βεβαίωση και είσπραξη ΦΠΑ.

67. Μολονότι οι διαδικαστικές εγγυήσεις που γενικώς περιλαμβάνονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας δεν προβλέπονται ειδικά στο δίκαιο της Ένωσης, οι εν λόγω ρυθμίσεις αποτελούν μέρος της συνολικής διαδικασίας για την ορθή είσπραξη του ΦΠΑ. Το γεγονός ότι στο πλαίσιο μιας ορθώς διεξαγόμενης διαδικασίας ΦΠΑ η φορολογική αρχή οφείλει να επικοινωνεί με τον υποκείμενο στον φόρο, όχι μόνο για να παράσχει στο πρόσωπο αυτό κάποια πληροφόρηση σχετικά με την απόφαση που πρόκειται να ληφθεί, αλλά και προκειμένου να διαπιστώσει την πραγματική έκταση των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών επί των οποίων επιθυμεί να στηρίξει την απόφασή της, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μη αναγκαίο ή μη προβλέψιμο στοιχείο της διαδικασίας.

68. Πράγματι, φορολογικός έλεγχος που αποσκοπεί στη διαπίστωση αν ένα πρόσωπο έχει αποκτήσει την ιδιότητα του υποκειμένου σε ΦΠΑ και αν οι εμπορικές του πράξεις τεκμηριώνονται δεόντως δεν απέχει, αμιγώς από απόψεως του γράμματος του νόμου, από τη διατύπωση του άρθρου 213, παράγραφος 1, και του άρθρου 242 της οδηγίας περί ΦΠΑ περισσότερο από όσο απέχουν οι «φορολογικές κυρώσεις και [η] ποινική δίωξη για φοροδιαφυγή» από τη διατύπωση του άρθρου 2, του άρθρου 250, παράγραφος 1, και του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ⁴⁸.

69. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να δώσει απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου.

⁴⁷ Έτσι, επανερχόμαστε στο σημείο εκκινήσεως της αποφάσεως Åkerberg Fransson στο σημείο 29 των παρουσών προτάσεων.

⁴⁸ Βλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 27).

Γ. Η πρόσβαση στον φάκελο στο πλαίσιο διαδικασιών εισπράξεως ΦΠΑ

70. Προκαταρκτικώς, διευκρινίζεται ότι το ερώτημα που τέθηκε από το αιτούν δικαστήριο αφορά μόνο το ζήτημα της προσβάσεως σε στοιχεία και έγγραφα που περιλαμβάνονται στον διοικητικό φάκελο. Ως εκ τούτου, η υπό κρίση υπόθεση δεν αφορά κάποιο στοιχείο του (ουσιαστικού) φορολογικού ελέγχου, όπως είναι η ιδιότητα των προσφευγόντων ως υποκειμένων στον φόρο ή ο προσδιορισμός του χαρακτήρα των φορολογητέων πράξεων.

71. Περαιτέρω, το ερώτημα, όπως διατυπώνεται από το αιτούν δικαστήριο, ρητώς αναφέρει μια εθνική διοικητική πρακτική. Πάντως, όπως προβάλλει η Επιτροπή, δεν είναι σαφές αν στην υπό κρίση υπόθεση οι φορολογικές αρχές εφάρμοσαν ορθώς τις διαδικαστικές υποχρεώσεις που απορρέουν από το εθνικό δίκαιο σχετικά με τα δικαιώματα άμυνας, συμπεριλαμβανομένου του δικαιώματος ακροάσεως. Πέραν της συγκεκριμένης αυτής υποθέσεως, η απόφαση περί παραπομπής δεν παρέχει περαιτέρω λεπτομέρειες όσον αφορά το πώς θα έπρεπε να είναι η επίμαχη εθνική πρακτική. Επομένως, εξακολουθεί να είναι έργο του εθνικού δικαστηρίου η εξακρίβωση του αν η εθνική διοικητική πρακτική είναι σύμφωνη με το εθνικό δίκαιο.

72. Κατόπιν των ανωτέρω διευκρινίσεων, φρονώ ότι πρέπει να αναδιατυπωθεί το τεθέν από το αιτούν δικαστήριο ερώτημα, προκειμένου το Δικαστήριο να είναι σε θέση να δώσει χρήσιμη απάντηση: «Απαιτεί η γενική αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας όπως, στο πλαίσιο εθνικών διοικητικών διαδικασιών που αποσκοπούν στην είσπραξη του ΦΠΑ, παρέχεται σε ιδιώτη πρόσβαση στο σύνολο των στοιχείων και των εγγράφων που περιέχονται στον διοικητικό φάκελο και ελήφθησαν υπόψη από τη δημόσια αρχή κατά την έκδοση της αποφάσεώς της;»

73. Η απάντησή μου στο εν λόγω ερώτημα θα έχει την ακόλουθη διάρθρωση: θα ξεκινήσω αναλύοντας την ακριβή πηγή των επίμαχων δικαιωμάτων στην υπό κρίση υπόθεση (υπό 1) και εν συνεχεία θα εξετάσω το ζήτημα τι ακριβώς επιτάσσει ο σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας όσον αφορά την πρόσβαση στα στοιχεία και στα έγγραφα, στο πλαίσιο των εθνικών διοικητικών διαδικασιών που εφαρμόζουν την οδηγία περί ΦΠΑ (υπό 2).

1. Το εφαρμοστέο δικαίωμα ή η εφαρμοστέα γενική αρχή

74. Το ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου αφορά αποκλειστικά την αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας⁴⁹. Κατά τη γνώμη μου, ως προς το σημείο αυτό η διατύπωση του ερωτήματος είναι ορθή. Στις περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως δεν έχουν εφαρμογή ούτε το άρθρο 48 ούτε το άρθρο 41 του Χάρτη.

75. Πρώτον, το άρθρο 48 του Χάρτη δεν ασκεί εν προκειμένω επιρροή. Η εν λόγω διάταξη κατοχυρώνει το τεκμήριο αθωότητας και τα δικαιώματα υπερασπίσεως που πρέπει να έχει κάθε «κατηγορούμενος». Οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης δεν είναι «κατηγορούμενοι». Απλώς εκδόθηκαν εις βάρος τους βεβαιώσεις φόρου με τις οποίες διαπιστώθηκαν φορολογικές υποχρεώσεις τους⁵⁰.

⁴⁹ Σε αντίθεση με την απόφαση της 17ης Ιουλίου 2014, YS κ.λπ. (C-141/12 και C-372/12, EU:C:2014:2081, σκέψη 68), όπου το Δικαστήριο επισήμανε ότι το προδικαστικό ερώτημα αφορούσε αποκλειστικά το άρθρο 41 του Χάρτη.

⁵⁰ Βλ., συναφώς, απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 83). Παρά το γεγονός ότι στην υπό κρίση υπόθεση επιβλήθηκαν διοικητικά πρόστιμα λόγω καθυστέρησης της καταβολής, ούτε στην απόφαση περί παραπομπής ούτε στις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν από τους μετέχοντες στη διαδικασία υπάρχουν ενδείξεις από τις οποίες θα μπορούσε να συναχθεί ότι πρόκειται για πρόστιμα ποινικού χαρακτήρα.

76. Δεύτερον, το άρθρο 41, παράγραφος 2, στοιχείο β', του Χάρτη ρητώς αναφέρει το δικαίωμα προσβάσεως στον φάκελο ως συστατικό στοιχείο του δικαιώματος χρηστής διοικήσεως. Πάντως, η εν λόγω διάταξη περιορίζεται σαφώς στα θεσμικά και λοιπά όργανα και στους οργανισμούς της Ένωσης (υπό α). Επιπλέον, το άρθρο 41 του Χάρτη διαφέρει από την αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας (υπό β) όσον αφορά το ακριβές πεδίο εφαρμογής και το περιεχόμενό του.

α) Το δικαίωμα προσβάσεως στον φάκελο ως συστατικό στοιχείο του δικαιώματος χρηστής διοικήσεως

77. Μετά από κάποιους αρχικούς δισταγμούς⁵¹, το Δικαστήριο έχει κατ' επανάληψη κρίνει ότι, σύμφωνα με το γράμμα του Χάρτη, το άρθρο 41 του Χάρτη απευθύνεται μόνο στα θεσμικά και λοιπά όργανα και στους οργανισμούς της Ένωσης⁵².

78. Η εν λόγω ερμηνεία δεν έτυχε καθολικής επιδοκιμασίας. Διατυπώθηκε αντίθετη άποψη, κατά την οποία η ως άνω ερμηνεία αντίκειται στον γενικό κανόνα σχετικά με το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη. Αποκλείει από αυτό τη δράση των κρατών μελών ακόμη και αν αυτή ασκείται στο πλαίσιο της εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης⁵³.

79. Ομολογώ ότι δεν διακρίνω μια τέτοια αντίθεση, τουλάχιστον για τέσσερις λόγους.

80. Πρώτον, η διατύπωση είναι σαφέστατη. Η παράγραφος 1 του άρθρου 41 του Χάρτη περιορίζει ξεκάθαρα, όσον αφορά το σύνολο του εν λόγω άρθρου, την εφαρμογή του στα «θεσμικά και λοιπά όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης». Κατά την άποψή μου, θα πρέπει να υπάρχουν εξαιρετικά σοβαροί λόγοι για την ουσιαστική αναδιατύπωση μέσω της νομολογίας μια σαφούς διατάξεως του πρωτογενούς δικαίου, η οποία, επιπλέον, θεσπίστηκε σχετικά πρόσφατα.

81. Δεύτερον, καθορίζοντας ρητώς τους αποδέκτες της διατάξεως που αφορά το δικαίωμα χρηστής διοικήσεως, το άρθρο 41 του Χάρτη απηχεί τη βούληση του (συνταγματικού) νομοθέτη να θεσπίσει ειδικές διατάξεις εφαρμοστέες στην Ένωση όταν αυτή ενεργεί μέσω της *άμεσης διοικήσεως* της. Κατ' ουσίαν, όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής της εν λόγω ειδικής διατάξεως του Χάρτη, το άρθρο 41 περιέχει τη δική του *lex specialis* σχετικά με τον γενικό ορισμό του πεδίου εφαρμογής του Χάρτη που διατυπώνεται στο άρθρο του 51, παράγραφος 1. Δεν βλέπω αντίθεση ή ανακολουθία στην εν λόγω δομή: πράγματι, είναι αρκετά σύνηθες μια νομοθετική διάταξη να καθορίζει το δικό της (προσωπικό, πραγματικό) πεδίο εφαρμογής με διάφορους τρόπους. Μπορεί να υπάρχει μια γενική διάταξη περί της δυνατότητας εφαρμογής που να είναι γενικώς εφαρμοστέα αν δεν ορίζεται διαφορετικά. Όντως, μπορεί να υπάρχουν, ταυτόχρονα, μία ή περισσότερες ειδικές διατάξεις που καθορίζουν το δικό τους πεδίο εφαρμογής, ορίζοντας, επί παραδείγματι, ότι το άρθρο X του τίτλου Y του συγκεκριμένου νομοθετήματος έχει εφαρμογή μόνο σε συγκεκριμένη ομάδα προσώπων ή υπό ειδικές περιστάσεις.

51 Βλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2012, Μ. (C-277/11, EU:C:2012:744, σκέψεις 81 έως 84), όπου το Δικαστήριο έκρινε ότι η αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας κατοχυρώνεται στο άρθρο 41 του Χάρτη και διαπίστωσε ότι «η διάταξη αυτή, όπως προκύπτει από το ίδιο το γράμμα της, είναι γενικής εφαρμογής».

52 Βλ. αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2011, Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, σκέψη 28) της 17ης Ιουλίου 2014, YS κ.λπ. (C-141/12 και C-372/12, EU:C:2014:2081, σκέψη 67) της 5ης Νοεμβρίου 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, σκέψη 44) της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 83), και της 9ης Μαρτίου 2017, Doux (C-141/15, EU:C:2017:188, σκέψη 60).

53 Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Wathelet στην υπόθεση Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2032, σημείο 47) όπου αναφέρει τα ακόλουθα: «Δεν θα θεωρούσα συνεπές ούτε σύμφωνο με τη νομολογία του Δικαστηρίου το να μπορεί το γράμμα του άρθρου 41 του Χάρτη να εισαγάγει κατ' αυτόν τον τρόπο εξαίρεση στον τιθέμενο στο άρθρο 51 αυτού κανόνα, η οποία θα επέτρεπε στα κράτη μέλη να μην εφαρμόζουν ένα άρθρο του Χάρτη, ακόμα κι όταν εφαρμόζουν το δικαίο της Ένωσης. Συνεπώς, προκρίνω σαφώς την εφαρμογή του άρθρου 41 του Χάρτη στα κράτη μέλη όταν εφαρμόζουν το δικαίο της Ένωσης [...]». Στο πλαίσιο της ίδιας συζητήσεως, βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Mengozzi στην υπόθεση Bensada Benallal (C-161/15, EU:C:2016:3, σημεία 28 έως 32) και στην υπόθεση M (C-560/14, EU:C:2016:320, σημείο 27), και του γενικού εισαγγελέα Y. Bot στην υπόθεση N. (C-604/12, EU:C:2013:714, σημείο 36).

82. Υπό το πρίσμα αυτό, το άρθρο 41 του Χάρτη αποτελεί ειδική έκφανση ενός αυτοτελούς θεμελιώδους δικαιώματος το οποίο προστατεύει τους ιδιώτες μόνον όταν έρχονται σε επαφή με την *άμεση διοίκηση* της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία περιγράφεται στις Συνθήκες ως «διοίκηση ανοιχτή, αποτελεσματική και ανεξάρτητη»⁵⁴.

83. Τρίτον, υπάρχει το συστηματικό επιχείρημα. Ο περιορισμός των «αποδεκτών» οι οποίοι υποχρεούνται να τηρούν και να συμμορφώνονται με το άρθρο 41 του Χάρτη συνάδει με την όλη λογική του Χάρτη, ο οποίος, σε διάφορες διατάξεις του που περιέχονται στον Τίτλο V, ορίζει ειδικώς τα βασικά δικαιώματα που έχουν οι ιδιώτες όταν έρχονται σε άμεση επαφή με τα διοικητικά και τα πολιτικά όργανα της Ένωσης⁵⁵.

84. Τέλος, υπάρχει το ευρύτερο συνταγματικό επιχείρημα. Στο πλαίσιο της έντονης και αρκούντως τεκμηριωμένης επιμονής του συνταγματικού νομοθέτη σχετικά με τον περιορισμό της δυνατότητας επεκτάσεως των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στον Χάρτη όσον αφορά μη παρασχεθείσες αρμοδιότητες⁵⁶, ο ρητός περιορισμός των αποδεκτών ορισμένων διατάξεων του Χάρτη δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μη ηθελημένη παράλειψη ή απλή αβλεψία από την πλευρά του συνταγματικού νομοθέτη⁵⁷.

85. Συνοψίζοντας, φρονώ ότι το άρθρο 41 του Χάρτη συνιστά διάταξη που αφορά ειδικά την άμεση διοίκηση της Ένωσης με σκοπό την πρόβλεψη ενός υψηλού και αυτοτελούς επιπέδου προστασίας. Κατά συνέπεια, το άρθρο 41 δεν έχει εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση.

β) Η γενική αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας και χρηστής διοικήσεως

86. Η συζήτηση σχετικά με το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 41 του Χάρτη συνοψίζει τη γενικότερη συζήτηση σχετικά με τον συσχετισμό μεταξύ γενικών αρχών και δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στον Χάρτη⁵⁸. Ακριβώς λόγω του ότι το άρθρο 41 του Χάρτη ορίζει το πεδίο εφαρμογής του σε συνάρτηση με την *άμεση διοίκηση* της Ένωσης, το ζήτημα της σχέσεώς του με τις αρχές της χρηστής διοικήσεως και τα δικαιώματα άμυνας εξακολουθεί να είναι αμφιλεγόμενο⁵⁹.

⁵⁴ Άρθρο 298, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

⁵⁵ Όπως το δικαίωμα προσβάσεως στα έγγραφα (άρθρο 42): το δικαίωμα προσφυγής στον Ευρωπαϊό Διαμεσολαβητή σχετικά με περιπτώσεις κακοδιοικήσεως (άρθρο 43): ή το δικαίωμα αναφοράς προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο (άρθρο 44). Όλα τα ανωτέρω δικαιώματα είναι επίσης λογικά περιορισμένα ως προς τους «αποδέκτες» τους.

⁵⁶ Άρθρο 51, παράγραφος 2, του Χάρτη και άρθρο 6, παράγραφος 1, ΣΕΕ.

⁵⁷ Κάποιοι συγγραφείς συνδέουν ρητώς το γεγονός αυτό με τις επιφυλάξεις των κρατών μελών: «Πρόθεση της εν λόγω διατυπώσεως είναι να καθυστερήσει τα κράτη μέλη ως προς το ότι δεν θα οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη την αρχή της χρηστής διοικήσεως σε αμιγώς εθνικές διοικητικές διαδικασίες, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν την εφαρμογή του Κοινοτικού δικαίου», –Dutheil de la Rochère, J., «The EU Charter of Fundamental Rights, Not Binding but Influential: the Example of Good Administration», σε Arnall, A., κ.λπ. (επιμ.), *Continuity and Change in EU Law: Essays in Honour of Sir Francis Jacobs* (σ. 157 έως 172). Oxford University Press, 2007, σ. 157 έως 172, ιδίως σ. 170. Βλ., επίσης, Kanska, K., «Towards Administrative Human Rights in the EU. Impact of the Charter of Fundamental Rights», *European Law Journal*, τόμος 10, 2004, σ. 296 έως 326, ιδίως σ. 310.

⁵⁸ Βλ., σχετικά με την εν λόγω συζήτηση, Hofmann, H, και Mihaescu, C., «The relation between the Charter's Fundamental Rights and the unwritten general principles of EU law: Good administration as the test case», *European Constitutional Law Review*, τόμος 9, 2013, σ. 73 έως 101, ιδίως σ. 73.

⁵⁹ Βλ., γενικότερα, Mihaescu Evans, B. C., *The right to good administration at the crossroads of the various sources of fundamental rights in the EU integrated administrative system*, τόμος 7, Luxembourg Legal Studies, Nomos, 2015. Η «προ του Χάρτη» νομολογία που εφαρμόζει τη γενική αρχή της χρηστής διοικήσεως στις εθνικές διοικητικές διαδικασίες είναι μάλλον περιορισμένη. Βλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 2007, Laub (C-428/05, EU:C:2007:368, σκέψη 25).

87. Πάντως, είναι σαφές ότι ορισμένα από τα διάφορα «ενεργά» συστατικά στοιχεία, τα οποία βάσει της παραγράφου 2 του άρθρου 41 υπάγονται στη γενικότερη έννοια του «δικαιώματος χρηστής διοικήσεως», απηχούν επίσης συγκεκριμένες γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης⁶⁰. Στο πλαίσιο αυτό, είναι ιδιαίτερος σημαντικές οι γενικές αρχές του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας, συμπεριλαμβανομένου του δικαιώματος ακροάσεως, ή της υποχρέωσης αιτιολογήσεως⁶¹.

88. Είναι εξίσου σαφές ότι η αρχή της προστασίας των δικαιωμάτων άμυνας, η οποία είναι σχετική με τις περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως, τυγχάνει εφαρμογής στα κράτη μέλη όταν ενεργούν εντός του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, αν οι εθνικές αρχές εξετάζουν την έκδοση βλαπτικής για τον ενδιαφερόμενο πράξεως⁶².

89. Από την άλλη πλευρά, είναι αμφίβολο αν το περιεχόμενο των εν λόγω γενικών αρχών, όπως είναι τα δικαιώματα άμυνας στην υπό κρίση υπόθεση, ταυτίζεται με εκείνο του άρθρου 41 του Χάρτη. Αφενός, η ρητή διατύπωση του άρθρου 41 του Χάρτη εμποδίζει, κατά την έκφραση της γενικής εισαγγελέα J. Kokott, όπως το περιεχόμενό της απλώς «μεταφερθεί, άνευ ετέρου, στις αρχές των κρατών μελών, ακόμη και όταν εφαρμόζουν το [δικαίο της Ένωσης]»⁶³. Σε ένα πιο θεωρητικό επίπεδο, κάτι τέτοιο θα έμοιαζε επικίνδυνα με καταστρατήγηση της ρητής διατάξεως του άρθρου 41 του Χάρτη.

90. Υπό το πρίσμα της σημαντικής αυτής επισημάνσεως, κάθε ένα από τα συστατικά στοιχεία του άρθρου 41 πρέπει να λαμβάνεται υπόψη προσεκτικά και αυτοτελώς. Αυτό συμβαίνει ιδίως όσον αφορά το δικαίωμα προσβάσεως στον φάκελο, το οποίο κατέκτησε τη θέση του στο κείμενο του άρθρου 41 κατόπιν νομολογιακής διαμορφώσεως που με τη σειρά της ανάγεται στην αξιολόγηση της ακολουθούμενης από τα θεσμικά όργανα της Ένωσης πρακτικής στο συγκεκριμένο πεδίο του δικαίου του ανταγωνισμού⁶⁴.

91. Με λίγα λόγια, η εφαρμοστέα γενική αρχή είναι ο σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας. Το περιεχόμενό της, όσον αφορά την εφαρμογή από τα κράτη μέλη του δικαίου της Ένωσης, μπορεί να διαφέρει από τις (ειδικές και αυτοτελείς) εγγυήσεις που προβλέπονται στο άρθρο 41 του Χάρτη, οι οποίες τυγχάνουν εφαρμογής στην άμεση διοίκηση της Ένωσης. Έχοντας υπόψη όλες τις ανωτέρω εκτιμήσεις, στην επόμενη ενότητα θα εξετάσω τις απαιτήσεις που επιβάλλουν τα δικαιώματα άμυνας στο πλαίσιο καταστάσεων όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη.

60 Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 8ης Μαΐου 2014, Ν. (C-604/12, EU:C:2014:302, σκέψεις 49 και 50), όπου το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι το δικαίωμα χρηστής διοικήσεως, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 41 του Χάρτη, αποτελεί έκφανση γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης και έκρινε ότι «καθόσον [...] κράτος μέλος θέτει σε εφαρμογή το δίκαιο της Ένωσης, οι απαιτήσεις που απορρέουν από το δικαίωμα χρηστής διοικήσεως, ιδίως δε το δικαίωμα κάθε προσώπου στην αμερόληπτη και εντός ευλόγου προθεσμίας εξέταση των υποθέσεών του, έχουν εφαρμογή στο πλαίσιο διαδικασίας για την παροχή της επικουρικής προστασίας, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, εκ μέρους της αρμόδιας εθνικής αρχής». Βλ., συναφώς, απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2012, Μ. (C-277/11, EU:C:2012:744, σκέψεις 85 επ.), και προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:247, σημείο 77).

61 Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 15ης Οκτωβρίου 1987, Heylens κ.λπ. (222/86, EU:C:1987:442, σκέψη 15), της 5ης Νοεμβρίου 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, σκέψεις 45 επ.), και της 11ης Δεκεμβρίου 2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, σκέψεις 30 έως 34).

62 Βλ. απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

63 Προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, σημείο 25).

64 Βλ., συναφώς, 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). Βλ., επίσης, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Léger στην υπόθεση BPB Industries και British Gypsum κατά Επιτροπής (C-310/93 P, EU:C:1994:408, σημεία 112 επ.). Για την εξήγηση της εν λόγω «προελεύσεως» εν γένει, Nehl, H. P., *Principles of Administrative Procedure in EC Law*, Hart Publishing, Οξφόρδη, 1999, σ. 45 επ.

2. Η πρόσβαση σε στοιχεία και έγγραφα επί των οποίων στηρίχθηκε εθνική απόφαση που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης

92. Οι προσφεύγοντες προέβαλαν ότι το δικαίωμα προσβάσεως στον φάκελο, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 41, παράγραφος 2, στοιχείο β', του Χάρτη, δεν ρυθμίζεται ρητώς στην εθνική νομοθεσία όσον αφορά τις φορολογικές διαδικασίες⁶⁵. Ως εκ τούτου, οι φορολογούμενοι ασκούν το δικαίωμά τους ακροάσεως χωρίς να έχουν προσήκουσα πρόσβαση στον φάκελό τους. Πιο συγκεκριμένα, οι προσφεύγοντες διευκρίνισαν ότι, κατά τη διοικητική διαδικασία, δεν είχαν πρόσβαση σε όλα τα έγγραφα που περιέχονταν στον φάκελό τους, και ιδίως στα έγγραφα που είχαν συγκεντρωθεί πριν από την επίσημη έναρξη του φορολογικού ελέγχου⁶⁶. Τα έγγραφα που συγκεντρώθηκαν πριν από την επίσημη έναρξη του φορολογικού ελέγχου περιελήφθησαν στον φάκελο κατά την ένδικη διαδικασία, μόνο κατόπιν αιτήματος του αιτούντος δικαστηρίου. Τα εν λόγω έγγραφα δεν περιελήφθησαν στα παραρτήματα που αναφέρουν οι βεβαιώσεις φόρου. Οι προσφεύγοντες υποστηρίζουν ότι τα εν λόγω έγγραφα απεκρύβησαν προκειμένου να συγκαλυφθεί η διενέργεια φορολογικής έρευνας πριν από την πραγματική έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

93. Οι προσφεύγοντες διευκρινίζουν περαιτέρω ότι, στο πλαίσιο των εθνικών διαδικασιών, δεν είναι δυνατή η διατύπωση νέων αιτιάσεων κατά την ένδικη διαδικασία –ήτοι από τη στιγμή που ο διοικητικός φάκελος έχει σταλεί στο δικαστήριο σύμφωνα με τις διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας. Οι προσφεύγοντες υποστηρίζουν, ιδίως, ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου⁶⁷, η προσβολή του δικαιώματος προσβάσεως στον φάκελο δεν δύναται να θεραπευθεί όταν η πρόσβαση παρέχεται κατά την ένδικη διαδικασία. Σε μια τέτοια περίπτωση, κατά τους προσφεύγοντες, ο ενδιαφερόμενος δεν οφείλει να αποδείξει ότι, αν είχε πρόσβαση στον φάκελο, το αποτέλεσμα της διοικητικής διαδικασίας θα ήταν διαφορετικό, αλλά μόνον ότι θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει τα στοιχεία που περιέχονται στον διοικητικό φάκελο για την άμυνά του.

94. Η Επιτροπή και η Ρουμανική Κυβέρνηση διαφωνούν με τις αιτιάσεις των προσφευγόντων. Κατά την άποψή τους, δεν σημειώθηκε προσβολή των δικαιωμάτων άμυνας στην υπό κρίση υπόθεση.

95. Η Ρουμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι οι σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου εγγυώνται το δικαίωμα ακροάσεως πριν από τη λήψη απόφασης καθώς και το δικαίωμα του φορολογουμένου να ενημερώνεται καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας⁶⁸. Η εθνική νομοθεσία προβλέπει ότι η φορολογική αρχή θέτει υπόψη του φορολογουμένου το σχέδιο εκθέσεως φορολογικού ελέγχου, το οποίο περιέχει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και τις φορολογικές τους συνέπειες, και του παρέχει τη δυνατότητα να εκφράσει την άποψή του. Η τελική έκθεση φορολογικού ελέγχου γνωστοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με τα παραρτήματά της, που περιλαμβάνουν όλα τα κρίσιμα έγγραφα που ελήφθησαν υπόψη από τη διοίκηση για τη βεβαίωση φόρου. Περαιτέρω, η Ρουμανική Κυβέρνηση εκθέτει ότι η παράβαση των εν λόγω απαιτήσεων οδηγεί σε ακύρωση της φορολογικής διοικητικής πράξεως.

96. Στο ίδιο πνεύμα, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι δεν έχει σημειωθεί προσβολή των δικαιωμάτων άμυνας. Οι προσφεύγοντες δεν ζήτησαν πρόσβαση στο φάκελό τους και δεν ανταποκρίθηκαν στις προσκλήσεις των φορολογικών αρχών σχετικά με την παροχή προσβάσεως στα έγγραφα στο πλαίσιο των ενδίκων διαδικασιών. Οι προσφεύγοντες δεν προέβαλαν έλλειψη γνώσεως των εγγράφων επί των

⁶⁵ Αναφέρουν το άρθρο 9, παράγραφος 1, το άρθρο 43, παράγραφος 2, στοιχείο j, και το άρθρο 107, παράγραφοι 2 και 4, του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που είναι εφαρμοστέα εν προκειμένω.

⁶⁶ Υποστηρίζουν, ιδίως, ότι δεν τους παρασχέθηκε πρόσβαση σε διάφορα στοιχεία τα οποία θα μπορούσαν να είναι κρίσιμα. Προβάλλουν ότι στοιχεία που συνελέγησαν από τις φορολογικές αρχές πριν από την επίσημη έναρξη του φορολογικού ελέγχου, όπως στο πλαίσιο συνεργασίας με συμβολαιογράφους και τράπεζες, από διάφορες βάσεις δεδομένων, στο πλαίσιο ανταλλαγών με άλλες αρχές, ή ύστερα από αιτήσεις συνδρομής από άλλα κράτη μέλη, θα έπρεπε, και αυτά, να εμπίπτουν στο δικαίωμα προσβάσεως στον φάκελο.

⁶⁷ Οι προσφεύγοντες επικαλέστηκαν επανειλημμένα τόσο με τις προφορικές όσο και με τις γραπτές παρατηρήσεις τους την απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2011, Solvay κατά Επιτροπής (C-109/10 P, EU:C:2011:686, σκέψεις 54 έως 57).

⁶⁸ Η Ρουμανική Κυβέρνηση αναφέρει τα άρθρα 9, 43 και 107 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, τα οποία παρατίθενται στα σημεία 10 έως 12 των παρούσων προτάσεων.

οποίων στηρίχθηκε η φορολογική απόφαση. Κατά την Επιτροπή, το δικαίωμα ακροάσεως τηρήθηκε από τη στιγμή που η απόφαση στηρίχθηκε σε στοιχεία που γνωστοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα και αφορούσαν νομικό και πραγματικό πλαίσιο γνωστό στον προσφεύγοντα ή στην προσφεύγουσα. Επιπλέον, όσον αφορά την πρόσβαση στον φάκελο κατά το στάδιο της ένδικης διαδικασίας, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι οι προσφεύγοντες δεν απέδειξαν ότι για την άμυνά τους θα μπορούσαν να επικαλεστούν τα έγγραφα στα οποία δεν απέκτησαν πρόσβαση και επί των οποίων στηρίχθηκε η απόφαση.

97. Κατά την άποψή μου, τα επιχειρήματα των προσφευγόντων δεν μπορούν να γίνουν δεκτά. Πριν αναλύσω τους λόγους γι' αυτό, είναι σκόπιμο να γίνουν ορισμένες διευκρινίσεις

α) Πρόσβαση σε τι ακριβώς;

98. Μέρος του προβλήματος της παρούσας υποθέσεως, το οποίο κατέστη εμφανές ήδη κατά το στάδιο της εξετάσεως του παραδεκτού, είναι η ξεκάθαρη έλλειψη σαφήνειας ως προς το τι είδους πρόσβαση επιδιώκεται ακριβώς από τους προσφεύγοντες και τι είδους πρόσβαση θα έπρεπε να τους έχει παρασχεθεί καθώς και τι είδους πρόσβαση δεν τους παρασχέθηκε. Η εν λόγω έλλειψη σαφήνειας επιτάχθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, όπου κατέστη εμφανές ότι οι διάφοροι μετέχοντες στη διαδικασία αντιλαμβάνονται τον όρο «πρόσβαση στον φάκελο» με εντελώς διαφορετικό τρόπο. Ως εκ τούτου, το ακριβές περιεχόμενο των ζητούμενων στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως πληροφοριών παραμένει ασαφές.

99. Για τον λόγο αυτόν, πριν προχωρήσω στην περαιτέρω ανάλυση του προδικαστικού ερωτήματος, πρέπει να διευκρινιστούν τρεις μεταβλητές: πρόσβαση σε *τι*, *πότε* και *πώς*.

100. Η μεταβλητή «*τι*» αναφέρεται στο αντικείμενο του δικαιώματος προσβάσεως: τι ακριβώς αποτελεί «φάκελο» στον οποίο ζητείται πρόσβαση; Το σύνολο των εγγράφων που περιέχονται σε διοικητικό φάκελο τα οποία αφορούν την όλη διαδικασία ή μόνο τα συγκεκριμένα έγγραφα του φακέλου επί των οποίων στηρίχθηκε η απόφαση; Το σύνολο του φακέλου προφανώς σημαίνει ολόκληρο τον φάκελο, συμπεριλαμβανομένων όλων των στοιχείων που δεν σχετίζονται ευθέως με εκδοθείσα απόφαση, όπως είναι κάποιες εσωτερικές σημειώσεις, σχέδια, βοηθητικοί υπολογισμοί, καθώς και όλα τα στοιχεία που έχουν ληφθεί από τρίτους.

101. Η μεταβλητή «*πότε*» αναφέρεται στο «χρονικό σημείο» της προσβάσεως καθώς και στο γεγονός ότι τα στοιχεία και τα έγγραφα μπορεί να συνελέγησαν σε διαφορετικά χρονικά σημεία: κατά την προκαταρκτική έρευνα, κατά την περίοδο της επίσημης διοικητικής έρευνας που οδήγησε στη βεβαίωση του φόρου ή στο επόμενο στάδιο της εκτελέσεως.

102. Η μεταβλητή «*πώς*» αφορά τον τρόπο με τον οποίο παρέχεται η πρόσβαση: μπορεί να παρέχεται κατόπιν αιτήματος των προσφευγόντων ή κατόπιν προσκλήσεως από την πλευρά της φορολογικής αρχής, ή ίσως πρέπει να παρέχεται αυτεπαγγέλτως, πράγμα το οποίο θα μπορούσε να σημαίνει ότι η φορολογική αρχή είναι υποχρεωμένη να αποστείλει αντίγραφο του φακέλου ή τμημάτων του στον προσφεύγοντα χωρίς αυτό να της έχει ζητηθεί ειδικά.

103. Αν έχω αντιληφθεί ορθώς τις αιτιάσεις των προσφευγόντων, όπως αναπτύχθηκαν περαιτέρω κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, αυτοί φαίνεται να επιδιώκουν αυτοδίκαιη πρόσβαση στο σύνολο του διοικητικού φακέλου που αφορά τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου, συμπεριλαμβανομένων ακόμη και των αρχικών σταδίων της προκαταρκτικής έρευνας, η οποία πρόσβαση στον φάκελο θα πρέπει να παρασχεθεί σε αυτούς αυτεπαγγέλτως από τις αρχές, χωρίς να απαιτείται καν η υποβολή σχετικού αιτήματος εκ μέρους τους.

104. Κατά τη γνώμη μου, η απάντηση στην εν λόγω θέση είναι σαφώς αρνητική: η γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης περί σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας δεν εγγυάται ένα τέτοιο δικαίωμα. Εξ όσων αντιλαμβάνομαι, αυτό που μπορεί να συναχθεί από τα δικαιώματα άμυνας στο πλαίσιο εθνικών διαδικασιών όπως η προκείμενη είναι σε πολύ μεγαλύτερο βαθμό οριοθετημένο και συγκεκριμένο: ο ιδιώτης πρέπει να αποκτά πρόσβαση, κατόπιν αιτήματος, στα στοιχεία και στα έγγραφα επί των οποίων στηρίζεται η διοικητική απόφαση που η διοίκηση σχεδιάζει να εκδώσει.

β) Η (μη) αναλογία με το δικαίωμα προσβάσεως στον φάκελο στο πλαίσιο του ενωσιακού δικαίου του ανταγωνισμού

105. Προς στήριξη των αιτιάσεών τους, οι προσφεύγοντες επικαλέστηκαν τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την πρόσβαση στον φάκελο σε υποθέσεις δικαίου του ανταγωνισμού. Πρώτον, υποστηρίζουν ότι, κατά την εν λόγω νομολογία, υφίσταται δικαίωμα προσβάσεως στο σύνολο του φακέλου. Δεύτερον, διατείνονται ότι η προσβολή του εν λόγω δικαιώματος έχει ως αποτέλεσμα την ακύρωση της αποφάσεως αν ο ενδιαφερόμενος θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει τα έγγραφα για την άμυνά του.

106. Η νομολογία του Δικαστηρίου επιβεβαιώνει ότι η ύπαρξη προσβολής των δικαιωμάτων άμυνας πρέπει να εκτιμάται σε συνάρτηση όχι μόνο με τις ειδικές περιστάσεις κάθε συγκεκριμένης υποθέσεως, αλλά και με τη φύση της επίμαχης αποφάσεως και το σύνολο των κανόνων δικαίου που διέπουν το σχετικό θέμα⁶⁹. Αυτό σημαίνει ότι οι ειδικές απαιτήσεις που απορρέουν από την αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας και οι συνέπειες που απορρέουν από την παραβίαση της εν λόγω αρχής μπορούν να είναι διαφορετικές αναλόγως των ως άνω στοιχείων. Στο πλαίσιο αυτό, είναι σκόπιμο να λαμβάνονται δεόντως υπόψη το σύστημα και το πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης εντός του οποίου ενεργεί ένα κράτος μέλος επειδή, αν οι εν λόγω διατάξεις δεν καθιερώνουν ειδικές διαδικαστικές εγγυήσεις (και ως εκ τούτου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η νομική κατάσταση έχει καθοριστεί πλήρως από το δίκαιο της Ένωσης), τα δικαιώματα άμυνας πρέπει, κατ' αρχήν, να διασφαλίζονται μέσω του εθνικού διαδικαστικού δικαίου.

107. Συναφώς, οι προπαρατεθείσες απόψεις των προσφευγόντων παραβλέπουν τη θεμελιώδη διαφορά μεταξύ της φύσεως των υποθέσεων του δικαίου του ανταγωνισμού και των λοιπών, γενικών εθνικών διαδικασιών που διεξάγονται εντός του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, όπως είναι η διαδικασία εισπράξεως ΦΠΑ. Πρέπει ειδικά να τονιστούν δύο κρίσιμες διαφορές.

108. Πρώτον, απλώς η φύση των διαδικασιών διαφέρει κατά πολύ. Το δίκαιο του ανταγωνισμού επιβάλλει κυρώσεις οιονεί ποινικού χαρακτήρα και βαθμού⁷⁰. Αντιθέτως, οι διαδικασίες στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως αφορούν τη βεβαίωση του ποσού του οφειλόμενου φόρου⁷¹. Η βεβαίωση και η είσπραξη φόρων δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι ποινικού χαρακτήρα, εκτός αν ενστερνιστούμε κάποιες μάλλον ήσσονος σημασίας τάσεις της πολιτικής φιλοσοφίας.

109. Δεύτερον, η νομολογία σχετικά με την πρόσβαση στον φάκελο στο πλαίσιο των διαδικασιών του ενωσιακού δικαίου του ανταγωνισμού θεσπίζει ένα αυτοτελές πρότυπο που εφαρμόζεται στη δράση των θεσμικών οργάνων της Ένωσης στο πλαίσιο της λήψεως αποφάσεων με τις οποίες επιβάλλονται κυρώσεις σε ιδιώτες. Οι εν λόγω διαδικασίες και οι συνέπειές τους διέπονται αποκλειστικώς και μόνον από το δίκαιο της Ένωσης. Επομένως, το επίπεδο της προστασίας πρέπει να είναι στιβαρό και υψηλό

⁶⁹ Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 5ης Νοεμβρίου 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, σκέψη 54), και της 16ης Μαΐου 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 97 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

⁷⁰ Βλ., συναφώς, απόφαση της 8ης Ιουλίου 1999, Hüls κατά Επιτροπής (C-199/92 P, EU:C:1999:358, σκέψη 150). Βλ., επίσης, απόφαση του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου της 27ης Σεπτεμβρίου 2011, A. Menarini Diagnostics S.r.l. κατά Ιταλίας (CE:ECHR:2011:0927JUD004350908, § 38 έως 42). Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι το άρθρο 48 του Χάρτη έχει εφαρμογή στο πλαίσιο των διαδικασιών του δικαίου του ανταγωνισμού. Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2012, E.ON Energie κατά Επιτροπής (C-89/11 P, EU:C:2012:738, σκέψεις 72 και 73).

⁷¹ Βλ. υποσημείωση 50 των παρούσων προτάσεων.

από απόψεως δικαίου της Ένωσης, εφόσον μόνο τα θεσμικά όργανα της Ένωσης δύνανται να λαμβάνουν και να ελέγχουν τις σχετικές αποφάσεις. Στο συγκεκριμένο αυτό πλαίσιο, η συγκεκριμένη νομολογία σχετικά με το δικαίωμα προσβάσεως στον φάκελο σε υποθέσεις ανταγωνισμού αναπτύχθηκε παράλληλα με την εξέλιξη της διοικητικής πρακτικής και της ρυθμίσεως του εν λόγω ζητήματος σε επίπεδο Ένωσης⁷².

110. Αντιθέτως, ελλείπει ειδικών διαδικαστικών κανόνων του δικαίου της Ένωσης, οι διαδικαστικές προϋποθέσεις όσον αφορά τα δικαιώματα άμυνας και τις συνέπειες των προσβολών των δικαιωμάτων άμυνας διέπονται κατ' αρχήν από το εθνικό δίκαιο⁷³. Βεβαίως υπάρχουν προϋποθέσεις από απόψεως δικαίου της Ένωσης, αλλά, όπως έχει ήδη σημειωθεί⁷⁴, αυτές καθορίζονται σε διαφορετικό επίπεδο.

111. Κατά συνέπεια, η νομολογία που επικαλούνται οι προσφεύγοντες στην κύρια δίκη δεν δύναται να μεταφερθεί στις εθνικές διαδικασίες για την είσπραξη ΦΠΑ.

γ) Η αποτελεσματικότητα του δικαιώματος άμυνας

112. Τότε πού μπορεί να βρίσκονται τα εν λόγω πρότυπα; Οι περιορισμοί στην επιλογή που πρόκειται να ασκηθεί από τα κράτη μέλη στο πλαίσιο αυτό απορρέουν από τις γνωστές απαιτήσεις ισοδυναμίας και αποτελεσματικότητας. Οι εθνικοί διαδικαστικοί κανόνες πρέπει να είναι παρόμοιοι με εκείνους που εφαρμόζονται βάσει του εθνικού δικαίου σε ανάλογες καταστάσεις. Δεν πρέπει να καθιστούν αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων άμυνας που παρέχονται από το δίκαιο της Ένωσης⁷⁵.

113. Κατά την άποψή μου, και υπό την επιφύλαξη της επαληθεύσεως από το εθνικό δικαστήριο, δεν έχει αποδειχθεί ότι οι επίμαχες στην υπό κρίση υπόθεση εθνικές διαδικαστικές διατάξεις παραβιάζουν τις απαιτήσεις ισοδυναμίας και αποτελεσματικότητας.

114. Όσον αφορά την πρώτη από τις εν λόγω απαιτήσεις, πρέπει να σημειωθεί ότι η υπό κρίση υπόθεση αφορά τους γενικούς διαδικαστικούς φορολογικούς κανόνες οι οποίοι δεν αφορούν συγκεκριμένα τον ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, η απαίτηση *ισοδυναμίας* ικανοποιείται εξ ορισμού.

115. Η εξέταση της απαιτήσεως *αποτελεσματικότητας* είναι πιο περίπλοκη. Η εξέταση της εν λόγω απαιτήσεως κατ' ουσίαν ταυτίζεται με την αξιολόγηση του ουσιαστικού περιεχομένου των δικαιωμάτων άμυνας⁷⁶.

116. Πρώτον, η πρόσβαση στον φάκελο αυτόν καθ' εαυτόν, με την έννοια του *συνόλου* των εγγράφων και των στοιχείων που βρίσκονται στην κατοχή των διοικητικών αρχών, πρέπει να διαχωρίζεται σαφώς από το δικαίωμα προσβάσεως στα έγγραφα επί των οποίων στηρίζεται η τελική διοικητική απόφαση.

72 Κανονισμός (ΕΚ) 1/2003 του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2002, για την εφαρμογή των κανόνων ανταγωνισμού που προβλέπονται στα άρθρα 81 και 82 της Συνθήκης (ΕΕ 2003, L 1, σ. 1).

73 Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 10ης Σεπτεμβρίου 2013, G. και R. (C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, σκέψη 35) της 3ης Ιουλίου 2014, Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψη 75), και της 11ης Δεκεμβρίου 2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, σκέψη 41).

74 Βλ. σημεία 62 έως 65 των παρούσων προτάσεων.

75 Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, σκέψη 38), και της 3ης Ιουλίου 2014, Kamino International Logistics and Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψη 75).

76 Βλ., επί παραδείγματι, τη διαπίστωση του Δικαστηρίου ότι οι απαιτήσεις ισοδυναμίας και αποτελεσματικότητας «αποτελούν έκφραση» των δικαιωμάτων άμυνας. Βλ. αποφάσεις της 5ης Νοεμβρίου 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, σκέψη 52), και της 11ης Δεκεμβρίου 2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, σκέψη 42).

117. Η πρόσβαση στα έγγραφα και στα στοιχεία επί των οποίων στηρίζεται η διοικητική απόφαση όντως συνδέεται στενά με τον αποτελεσματικό σεβασμό των δικαιωμάτων άμυνας, ως γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης, και ιδίως με το δικαίωμα ακροάσεως. Βάσει της εν λόγω 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»⁷⁷.

118. Η σημασία του δικαιώματος ακροάσεως έχει διευκρινιστεί από το Δικαστήριο ως ακολούθως: «ο κανόνας [...] αποσκοπεί στο να παράσχει στην αρμόδια αρχή τη δυνατότητα να λάβει λυσιτελώς υπόψη όλα τα στοιχεία που ασκούν επιρροή. Για να εξασφαλίσει την αποτελεσματική προστασία του συγκεκριμένου προσώπου ή της συγκεκριμένης επιχειρήσεως, ο κανόνας αυτός έχει ως αντικείμενο, μεταξύ άλλων, να τους παράσχει τη δυνατότητα διορθώσεως τυχόν λάθους ή προβολής στοιχείων της προσωπικής τους καταστάσεως συνηγορούντων υπέρ της λήψεως, της μη λήψεως ή της προσδόσεως συγκεκριμένου περιεχομένου στην απόφαση»⁷⁸.

119. Φρονώ ότι η πρόσβαση που ορίζεται με αυτόν τον τρόπο, δηλαδή ως πρόσβαση στα στοιχεία ή στα έγγραφα επί των οποίων στηρίζεται διοικητική απόφαση, διασφαλίζει με προσήκοντα και αποτελεσματικό τρόπο το δικαίωμα ακροάσεως και επομένως τα δικαιώματα άμυνας. Παρέχει στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να καταστήσει γνωστή τη θέση του όσον αφορά τα βασικά στοιχεία επί των οποίων στηρίζεται η διοικητική απόφαση.

120. Επιπλέον, θα μπορούσε να προστεθεί ότι η εν λόγω έγκαιρη και προσήκουσα ανταλλαγή πληροφοριών δεν λειτουργεί προς όφελος μόνον του φορολογούμενου. Είναι προς όφελος επίσης της φορολογικής διοικήσεως να εκδώσει ορθή απόφαση που να στηρίζεται σε κάθε σχετική πληροφορία. Η εν λόγω ανταλλαγή παρέχει τη δυνατότητα μιας σχέσεως συνεργασίας που προάγει την ευχερή επικοινωνία μεταξύ του ιδιώτη και της διοικήσεως.

121. Ως εκ τούτου, δεν υφίσταται δικαίωμα να δει κανείς το σύνολο του φακέλου, παρά μόνο να έχει πρόσβαση στα βασικά στοιχεία ή έγγραφα επί των οποίων στηρίζεται η διοικητική απόφαση. Περαιτέρω, όσον αφορά τη σημασία που έχει το χρονικό στοιχείο σε σχέση με την έκταση των πληροφοριών, συμμερίζομαι τη θέση της Επιτροπής ότι το στάδιο της έρευνας κατά το οποίο συνελέγησαν τα στοιχεία πρέπει να διακρίνεται από το στάδιο της αντιδικίας⁷⁹. Επομένως, στον βαθμό που η απόφαση δεν στηρίζεται επί των εν λόγω εγγράφων, δεν βλέπω υποχρέωση, από απόψεως δικαίου της Ένωσης, να παρασχεθεί πρόσβαση στο σύνολο των εγγράφων και στοιχείων που συνελέγησαν κατά το στάδιο της έρευνας, ακόμη και αν τα συλλεγόμενα στοιχεία κατά το προκαταρκτικό αυτό στάδιο μπορεί να συνέβαλαν στην έκδοση της προταθείσας διορθωτικής πράξεως.

122. Τέλος, πρέπει να σημειωθεί ότι, όπως ορθώς προβάλλει η Επιτροπή, δεν υφίσταται, κατά τη γνώμη μου, υποχρέωση αυτεπάγγελτης παροχής των σχετικών εγγράφων ή στοιχείων. Αναμένεται οι φορολογούμενοι να ενεργούν επιδεικνύοντας τη δέουσα επιμέλεια εντός του πλαισίου της διαδικασίας που θίγει τα συμφέροντά τους. Το εθνικό διαδικαστικό πλαίσιο πρέπει να προβλέπει τους τρόπους μέσω των οποίων παρέχεται στον φορολογούμενο η δυνατότητα να αποκτήσει πρόσβαση στα σχετικά στοιχεία εφόσον το επιθυμεί, ήτοι κατόπιν αιτήματος⁸⁰.

⁷⁷ Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2008, Sorogré (C-349/07, EU:C:2008:746, σκέψη 37), και της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 84) – η επίσημανση δική μου.

⁷⁸ Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 3ης Ιουλίου 2014, Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

⁷⁹ Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2013 Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, σκέψεις 40 και 41).

⁸⁰ Αρκετές πράξεις συνάδουν με την άποψη αυτή, όπως το ψήφισμα (77) 31 της επιτροπής υπουργών του Συμβουλίου της Ευρώπης για την προστασία των ιδιωτών σε σχέση με πράξεις των διοικητικών αρχών (αρχή II) ή ο Ευρωπαϊκός Κώδικας Ορθής Διοικητικής Συμπεριφοράς που εγκρίθηκε από τον Ευρωπαϊό Διαμεσολαβητή (άρθρο 22).

123. Στην υπό κρίση υπόθεση, όπως υποστηρίζουν η Επιτροπή και η Ρουμανική Κυβέρνηση, οι εφαρμοστέες διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας φαίνεται να προβλέπουν το δικαίωμα του φορολογουμένου να εκφράσει την άποψή του σχετικά με τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά και τις κρίσιμες περιστάσεις πριν από την έκδοση της αποφάσεως (άρθρο 9, παράγραφος 1, του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας). Κατοχυρώνουν επίσης το δικαίωμα ενημερώσεως του φορολογουμένου και, ιδίως, το δικαίωμά του να λάβει το σχέδιο εκθέσεως φορολογικού ελέγχου, το οποίο περιέχει τις διαπιστώσεις και τις φορολογικές συνέπειες (άρθρο 107, παράγραφος 2, του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας).

124. Κατά την άποψή μου, και υπό την επιφύλαξη της επαληθεύσεως από το εθνικό δικαστήριο, το νομικό πλαίσιο δεν φαίνεται να καθιστά αδύνατη ή ιδιαίτερος δυσχερή την υλοποίηση του δικαιώματος ακροάσεως. Όπως προανέφερα, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να διαπιστώσει αν οι εν λόγω κανόνες έχουν τηρηθεί στη συγκεκριμένη υπόθεση των προσφευγόντων καθώς και αν υπάρχουν άλλα δυνητικώς προβληματικά στοιχεία στην εθνική διοικητική διαδικασία⁸¹.

125. Τέλος, όσον αφορά το επιχείρημα των προσφευγόντων που αφορά τον αποκλεισμό νέων λόγων κατά το στάδιο της ένδικης διαδικασίας, δεν έχουν προσκομισθεί ενώπιον του Δικαστηρίου αποδεικτικά στοιχεία ώστε να καταστεί δυνατή η ορθή εκτίμηση του εν λόγω ζητήματος. Το εν λόγω ζήτημα δεν τέθηκε με την απόφαση περί παραπομπής που υποβλήθηκε από το εθνικό δικαστήριο. Οι προσφεύγοντες ανέφεραν, κατά την πορεία της παρούσας διαδικασίας, το ζήτημα αυτό, το οποίο όμως αμφισβητήθηκε έντονα από τη Ρουμανική Κυβέρνηση. Υπό τις συνθήκες αυτές, δύναται απλώς να υπομνησθεί ότι το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής που κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη συνεπάγεται ότι τα δικαστήρια που ελέγχουν τη νομιμότητα των αποφάσεων που συνιστούν εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης «[πρέπει να μπορούν να εξακριβώσουν] αν τα αποδεικτικά στοιχεία στα οποία στηρίζεται η απόφαση αυτή συνελέγησαν και χρησιμοποιήθηκαν κατά τρόπο ο οποίος παραβιάζει τα δικαιώματα που διασφαλίζει το δίκαιο αυτό και, ειδικότερα, ο Χάρτης»⁸².

126. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, φρονώ ότι στο ερώτημα που τέθηκε από το αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η εξής απάντηση: η γενική αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας απαιτεί όπως, στο πλαίσιο εθνικής διαδικασίας εισπράξεως του ΦΠΑ, παρέχεται, κατόπιν υποβολής σχετικού αιτήματος, σε ιδιώτη πρόσβαση στα στοιχεία και στα έγγραφα επί των οποίων στηρίζεται η διοικητική απόφαση με την οποία καθορίζονται οι υποχρεώσεις του σχετικά με τον ΦΠΑ.

V. Πρόταση

127. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στο ερώτημα του Curtea de Apel Cluj (εφετείου του Cluj, Ρουμανία) την εξής απάντηση:

Η γενική αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας απαιτεί όπως, στο πλαίσιο εθνικής διαδικασίας εισπράξεως του φόρου προστιθέμενης αξίας, παρέχεται, κατόπιν υποβολής σχετικού αιτήματος, σε ιδιώτη πρόσβαση στα στοιχεία και στα έγγραφα επί των οποίων στηρίζεται η διοικητική απόφαση με την οποία καθορίζονται οι υποχρεώσεις του σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας.

⁸¹ Βλ. σημείο 71 των παρουσών προτάσεων.

⁸² Απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 87).