Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 11ης Ιουλίου 2019[1]

**Συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-469/18 και C-470/18**

**IN (C-469/18),**
**JM (C-470/18)**
**κατά**
**Belgische Staat**

[αίτηση του Hof van Cassatie (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου, Βέλγιο)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Δικαίωμα πραγματικής προσφυγής – Δικαστικός έλεγχος πράξης επιβολής φόρου – Αρμοδιότητα του Δικαστηρίου στο πλαίσιο της βεβαίωσης φόρου εισοδήματος – Χρήση από τη φορολογική διοίκηση αποδεικτικού στοιχείου η απόκτηση του οποίου φέρεται να συνιστά προσβολή του δικαιώματος σεβασμού της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής – Υποχρέωση του δικαστή να μη λάβει υπόψη το εν λόγω αποδεικτικό στοιχείο»

## I. Εισαγωγή

1. Εφαρμόζει κράτος μέλος το δίκαιο της Ένωσης όταν οι φορολογικές αρχές του χρησιμοποιούν για την έκδοση πράξης επιβολής φόρου εισοδήματος αποδεικτικό στοιχείο που αποκτήθηκε από τις διενεργούσες έρευνα αρχές μετά την αποκάλυψη περίπτωσης αλυσιδωτής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ; Για να το θέσω διαφορετικά, συνεπάγεται η προσβολή θεμελιωδών δικαιωμάτων της Ένωσης κατά την αποδεικτική διαδικασία την απαγόρευση χρήσης των αποδεικτικών στοιχείων στο πλαίσιο της βεβαίωσης φόρου εισοδήματος; Αυτά είναι κατά βάση τα ζητήματα που πρέπει να επιλύσει το Δικαστήριο κατά την εξέταση δύο αιτήσεων προδικαστικής αποφάσεως που υπέβαλε το βελγικό Hof van Cassatie (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Βέλγιο).

2. Τα ζητήματα αυτά προέκυψαν μετά τη διενέργεια ποινικών ερευνών, στο πλαίσιο των οποίων το Λουξεμβούργο παρέδωσε στο Βέλγιο ένα αποδεικτικό στοιχείο παραβιάζοντας την προβλεπόμενη σε διεθνή συμφωνία επιφύλαξη δικαστικής έγκρισης. Το εν λόγω αποδεικτικό στοιχείο χρησιμοποιήθηκε, εν πάση περιπτώσει, για την έκδοση πράξεων επιβολής φόρου εισοδήματος. Μόνο κατά των πράξεων αυτών βάλλουν οι αναιρεσείοντες των κύριων δικών (στο εξής: αναιρεσείοντες).

3. Οι υπό εξέταση υποθέσεις αφορούν επομένως το ζήτημα της εφαρμογής του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης) –εν προκειμένω του άρθρου 47 του Χάρτη– στο πλαίσιο της βεβαίωσης φόρου εισοδήματος. Το ζήτημα αυτό είναι ευρύτερο από το αντικείμενο της πολυσυζητημένης[2] απόφασης Åkerberg Fransson που εκδόθηκε το

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 Βλ., επί παραδείγματι, την ανάλυση του Bundesverfassungsgericht (Ομοσπονδιακού Συνταγματικού Δικαστηρίου, Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, στο εξής: BVerfG), απόφαση της 24ης Απριλίου 2013, Antiterrordatei [αντιτρομοκρατικό αρχείο] (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, σημείο 91).

2013[3]. Με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι η ποινική δίωξη για απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνιστά περίπτωση κατά την οποία τα κράτη μέλη «εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης» κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη. Εν προκειμένω, χρήζει πλέον εξέτασης το ζήτημα κατά πόσον η βεβαίωση φόρου εισοδήματος συνιστά επίσης εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, στην περίπτωση που χρησιμοποιείται αποδεικτικό στοιχείο το οποίο αποκτήθηκε στο πλαίσιο διαδικασίας ποινικής έρευνας κινηθείσας λόγω υπόνοιας απάτης στον τομέα του ΦΠΑ.

## II. Το νομικό πλαίσιο

### *Α. Το διεθνές δίκαιο*

4. Μεταξύ του Βασιλείου του Βελγίου, του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών έχει συναφθεί η Συνθήκη περί έκδοσης και αμοιβαίας δικαστικής συνδρομής σε ποινικές υποθέσεις, η οποία υπογράφηκε στις 27 Ιουνίου 1962 στις Βρυξέλλες (στο εξής: Συνθήκη Μπενελούξ).

5. Το άρθρο 20, παράγραφοι 1 και 2, της Συνθήκης Μπενελούξ έχει ως εξής:

«1. Κατόπιν αίτησης του αιτούντος συμβαλλόμενου μέρους, το συμβαλλόμενο μέρος στο οποίο απευθύνεται η αίτηση κατάσχει, εφόσον τούτο επιτρέπεται από την εθνική νομοθεσία, τα αντικείμενα:

α) που μπορούν να χρησιμεύσουν ως πειστήρια,

β) που αποκτήθηκαν μέσω της αξιόποινης πράξης και ανευρέθηκαν είτε πριν είτε μετά την παράδοση του συλληφθέντος προσώπου,

και τα διαβιβάζει.

2. Η διαβίβαση υπόκειται στην έγκριση του δικαστικού συμβουλίου του πρωτοδικείου του τόπου πραγματοποίησης της έρευνας και της κατάσχεσης. Το δικαστικό συμβούλιο αποφασίζει αν τα κατασχεθέντα αντικείμενα διαβιβάζονται εν όλω ή εν μέρει στο αιτούν συμβαλλόμενο μέρος. Μπορεί να διατάξει την επιστροφή αντικειμένων που δεν συνδέονται ευθέως με την πράξη η οποία προσάπτεται στον ύποπτο και αποφασίζει κατά περίπτωση επί ενστάσεων τρίτων, οι οποίοι ήσαν κάτοχοι του αντικειμένου, ή άλλων δικαιούχων.»

6. Το άρθρο 24, παράγραφος 2, της Συνθήκης Μπενελούξ ορίζει τα εξής:

«Αιτήσεις δικαστικής συνδρομής οι οποίες αποσκοπούν σε έρευνα ή κατάσχεση διεκπεραιώνονται, ωστόσο, μόνο για πράξεις οι οποίες, βάσει της παρούσας συνθήκης, μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα την έκδοση, και υπό την επιφύλαξη του άρθρου 20, παράγραφος 2.»

### *Β. Το βελγικό δίκαιο*

7. Η βελγική φορολογική νομοθεσία δεν προβλέπει απόλυτη απαγόρευση της χρήσης παρανόμως κτηθέντων αποδεικτικών στοιχείων. Ωστόσο, το Hof van Cassatie (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) έχει διαμορφώσει, με τη νομολογία του, έναν κανόνα που αποκαλείται φορολογικός Αντιγκόν (Antigoon). Κατά τον φορολογικό Αντιγκόν, η χρήση των παρανόμως κτηθεισών αποδείξεων σε

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

φορολογικές υποθέσεις απαγορεύεται μόνον εάν τα οικεία αποδεικτικά έγγραφα αποκτήθηκαν κατά τέτοιον τρόπο ώστε η χρήση τους να πρέπει να θεωρηθεί ότι απαγορεύεται σε κάθε περίπτωση ή εάν η χρήση τους προσβάλλει το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο σε δίκαιη δίκη. Τούτο κρίνεται από το δικαστήριο στο πλαίσιο συνολικής στάθμισης.

## III. Τα πραγματικά περιστατικά και οι κύριες δίκες

8. Οι αναιρεσείοντες είναι διευθύνοντες σύμβουλοι εταιριών εμπορίας και διανομής υπολογιστών και εξαρτημάτων υπολογιστών στο Βέλγιο.

9. Η Bijzondere Belastinginspectie (βελγική ειδική υπηρεσία φορολογικού ελέγχου) ξεκίνησε το 1995 έρευνες σε σχέση με την τέλεση αλυσιδωτής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ κατά των εταιριών των αναιρεσειόντων. Κατόπιν καταγγελίας της Bijzondere Belastinginspectie (βελγικής ειδικής υπηρεσίας φορολογικού ελέγχου), κινήθηκαν επίσης, το 1996, ποινικές έρευνες κατά των εταιριών αυτών. Κατά πόσον οι εν λόγω έρευνες αφορούσαν τη μη καταβολή ΦΠΑ ή φόρου εισοδήματος δεν προκύπτει σαφώς από τις αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως.

10. Στο πλαίσιο των ποινικών ερευνών, οι βελγικές διωκτικές αρχές υπέβαλαν αίτηση δικαστικής συνδρομής στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, η οποία είχε ως αποτέλεσμα την κατάσχεση τραπεζικών εγγράφων από τράπεζα του Λουξεμβούργου στις 15 Ιουλίου 1998. Κατά την κατάσχεση παρίστατο, μαζί με έναν Λουξεμβουργιανό ανακριτή, επίσης ένας Βέλγος δικαστής.

11. Οι λουξεμβουργιανές αρχές διαβίβασαν τα κατ' αυτόν τον τρόπο κτηθέντα έγγραφα στις βελγικές διωκτικές αρχές χωρίς να έχει ζητηθεί, πόσο μάλλον χορηγηθεί, η προβλεπόμενη στο άρθρο 20, παράγραφος 2, της Συνθήκης Μπενελούξ έγκριση λουξεμβουργιανού δικαστηρίου.

12. Στις βελγικές φορολογικές αρχές παρασχέθηκε πρόσβαση στη δικογραφία από τις βελγικές διωκτικές αρχές. Βάσει των πληροφοριών που αποκτήθηκαν κατ' αυτόν τον τρόπο, οι βελγικές φορολογικές αρχές απέστειλαν στους αναιρεσείοντες, το 1999 και το 2000, πράξεις τροποποίησης της δήλωσης φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων για τα φορολογικά έτη 1997 και 1998. Οι αρχές φορολόγησαν τα ποσά που είχαν μεταφερθεί σε λουξεμβουργιανό λογαριασμό των αναιρεσειόντων ως ακαθάριστο κέρδος από βιομηχανική και εμπορική δραστηριότητα.

13. Κατόπιν άσκησης ένδικων βοηθημάτων κατά των πράξεων αυτών, το βελγικό πρωτοβάθμιο φορολογικό δικαστήριο αποφάσισε την απαλλαγή των αναιρεσειόντων από το μεγαλύτερο μέρος του ποσού των πρόσθετων βεβαιώσεων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων.

14. Κατόπιν έφεσης που άσκησε το αναιρεσίβλητο των κύριων δικών, το εφετείο εξαφάνισε την πρωτόδικη απόφαση καθόσον με αυτήν χορηγούνταν απαλλαγή από τις βεβαιώσεις φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων. Κατά την άποψη του εφετείου, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του βελγικού φορολογικού Αντιγκόν για την απαγόρευση χρήσης αποδεικτικών στοιχείων. Κατά της απόφασης αυτής, οι αναιρεσείοντες άσκησαν αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Hof van Cassatie (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου).

## IV. Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

15. Με διατάξεις της 28ης Ιουνίου 2018, το Hof van Cassatie (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 47 του Χάρτη την έννοια ότι, σε κάθε περίπτωση, αποκλείει τη χρήση, σε υποθέσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, αποδεικτικών στοιχείων που συνελέγησαν κατά παράβαση του δικαιώματος στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής, όπως αυτό κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη, ή αφήνει περιθώριο για εθνική ρύθμιση κατά την οποία το δικαστήριο που πρέπει να κρίνει αν ένα τέτοιο αποδεικτικό στοιχείο μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως βάση για την επιβολή ΦΠΑ πρέπει να πραγματοποιήσει την περιγραφείσα ανωτέρω στο σημείο 4 της [αποφάσεως περί παραπομπής] στάθμιση (βλ. σημείο 7 των παρουσών προτάσεων);»

16. Ο Πρόεδρος του Δικαστηρίου αποφάσισε, στις 6 Σεπτεμβρίου 2018, να ενώσει τις υποθέσεις C-469/18 και C-470/18 προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

17. Στο πλαίσιο της διαδικασίας προδικαστικής αποφάσεως ενώπιον του Δικαστηρίου, κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις οι αναιρεσείοντες, το Βασίλειο του Βελγίου, η Ιταλική Δημοκρατία, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

## V. Επί του παραδεκτού του προδικαστικού ερωτήματος

18. Κατ' αρχάς, πρέπει να εξετασθεί το παραδεκτό του υποβληθέντος προδικαστικού ερωτήματος. Συγκεκριμένα, το Hof van Cassatie (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) ζητεί ρητώς να διευκρινισθεί κατά πόσον ορισμένα αποδεικτικά στοιχεία μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον σκοπό της «βεβαίωσης ΦΠΑ». Οι υποθέσεις των κύριων δικών δεν έχουν όμως ως αντικείμενο πράξεις επιβολής ΦΠΑ, αλλά πράξεις επιβολής φόρου εισοδήματος. Συνεπώς, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι το προδικαστικό ερώτημα προδήλως δεν έχει σχέση με το αντικείμενο των διαφορών των κύριων δικών, είναι υποθετικής φύσης και, ως εκ τούτου, απαράδεκτο [4].

19. Κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο της διαδικασίας που προβλέπει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ για τη συνεργασία μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, στο τελευταίο εναπόκειται να δώσει στο αιτούν δικαστήριο χρήσιμη απάντηση που να του παρέχει τη δυνατότητα να επιλύσει τη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί. Υπό το πρίσμα αυτό, το Δικαστήριο μπορεί να αναδιατυπώσει, εφόσον το κρίνει αναγκαίο, το ερώτημα που του έχει υποβληθεί [5].

20. Δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι, με το προδικαστικό ερώτημά του, το Hof van Cassatie (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) εννοούσε τη χρήση αποδείξεων για τον σκοπό της βεβαίωσης του ΦΠΑ, καθώς η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν αναφέρεται σε πράξεις επιβολής ΦΠΑ, αλλά αποκλειστικά σε πράξεις επιβολής φόρου εισοδήματος. Ο όρος «επιβολή ΦΠΑ» φαίνεται να αποτελεί συντακτικό λάθος και πρέπει, ως εκ τούτου, να αντικατασταθεί από τον όρο «επιβολή φόρου εισοδήματος».

4 Βλ. μεταξύ άλλων, εσχάτως, απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, Verlezza κ.λπ. (C-487/17 έως C-489/17, EU:C:2019:270, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

5 Εσχάτως, αποφάσεις της 11ης Μαρτίου 2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, σκέψη 46), της 8ης Δεκεμβρίου 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, σκέψη 18), και της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Petersen και Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, σκέψη 23).

21. Πέραν τούτου, το Hof van Cassatie (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) ζητεί να κριθεί το σύννομο της χρήσης αποδεικτικών στοιχείων για τον σκοπό της ως άνω βεβαίωσης «σε υποθέσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας». Σχέση μεταξύ της βεβαίωσης φόρου εισοδήματος και του ΦΠΑ μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται στις υπό εξέταση υποθέσεις μόνον υπό την έννοια ότι έναυσμα για τη διενέργεια της φορολογικής και της ποινικής έρευνας αποτέλεσε υπόνοια απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, η οποία είχε ως επακόλουθο τη διεξαγωγή αποδεικτικής διαδικασίας και τη χρήση των αποδεικτικών στοιχείων για τον σκοπό της βεβαίωσης φόρου εισοδήματος.

22. Συνεπώς, το Δικαστήριο μπορεί να αναδιατυπώσει το προδικαστικό ερώτημα υπό την έννοια ότι ζητείται να διευκρινισθεί αν το άρθρο 47 του Χάρτη έχει την έννοια ότι αποκλείει, σε κάθε περίπτωση, τη χρήση για τον σκοπό της βεβαίωσης φόρου εισοδήματος αποδεικτικών στοιχείων τα οποία αποκτήθηκαν κατά παράβαση του άρθρου 7 του Χάρτη, στο πλαίσιο διαδικασίας ποινικής έρευνας η οποία κινήθηκε με αφορμή υπόνοια απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, ή αφήνει περιθώριο για την ερμηνεία ότι το δικαστήριο που πρέπει να κρίνει αν το εν λόγω αποδεικτικό στοιχείο μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον σκοπό της βεβαίωσης φόρου εισοδήματος πρέπει να πραγματοποιήσει στάθμιση κατά περίπτωση.

23. Με την αναδιατύπωση αυτή, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή.

## VI. Επί της αρμοδιότητας του Δικαστηρίου

24. Πάντως, κατά το άρθρο 267, παράγραφος 1, στοιχείο α′, ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο αποφαίνεται με προδικαστικές αποφάσεις επί της ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης. Εν προκειμένω όμως εγείρεται το ζήτημα κατά πόσον ο Χάρτης είναι κρίσιμος ratione temporis (σημεία 25 επ.) και καθ' ύλην (σημεία 30 επ.).

### *A. Επί της δυνατότητας εφαρμογής του Χάρτη ratione temporis*

25. Κατ' αρχάς, πρέπει να διευκρινισθεί αν ο Χάρτης, ο οποίος τέθηκε σε ισχύ την 1η Δεκεμβρίου 2009, έχει εφαρμογή ratione temporis επί εικαζόμενης διαδικαστικής παράβασης που τελέσθηκε το 1998.

26. Αφενός, στην υπόθεση Sabou, η οποία αφορούσε επίσης τον τομέα της άμεσης φορολογίας, το Δικαστήριο απεφάνθη ότι ο Χάρτης δεν είχε εφαρμογή, διότι η διαδικασία αμοιβαίας συνδρομής η οποία οδήγησε στην έκδοση της εκεί επίμαχης συμπληρωματικής πράξης επιβολής φόρου είχε περατωθεί πριν από την έναρξη ισχύος του Χάρτη[6].

27. Αφετέρου, η υπόθεση Åkerberg Fransson είχε επίσης ως αντικείμενο πράξεις επιβολής φόρου, οι οποίες χρονολογούνταν πριν από την 1η Δεκεμβρίου 2009. Ωστόσο, στην περίπτωση εκείνη, έπρεπε να τηρηθεί από το ποινικό δικαστήριο η αρχή ne bis in idem στην απόφασή του. Το εν λόγω χρονικό σημείο ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής ratione temporis του Χάρτη.

28. Παρόμοια περίπτωση συντρέχει και στις υπό εξέταση υποθέσεις. Μολονότι η αποδεικτική διαδικασία διεξήχθη το 1998, το ζήτημα της χρήσης των αποδεικτικών στοιχείων τίθεται για το εθνικό δικαστήριο κατά τον χρόνο έκδοσης της απόφασής του και, ως εκ τούτου, μετά την έναρξη ισχύος του Χάρτη.

6 Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, σκέψη 25), που συντάσσεται με τις προτάσεις μου στην ίδια υπόθεση (EU:C:2013:370, σημείο 34).

29. Καίτοι, όπως επί παραδείγματι στην προεκτεθείσα στο σημείο 26 των παρουσών προτάσεων υπόθεση Sabou, η ενημέρωση σχετικά με την αίτηση αμοιβαίας συνδρομής και η τυχόν συμμετοχή στη διατύπωση της αίτησης ολοκληρώνονται με την περάτωση της διαδικασίας αμοιβαίας συνδρομής, η τυχόν απαγόρευση διεξαγωγής αποδεικτικής διαδικασίας εξακολουθεί να έχει σημασία για τη στάθμιση σε συνάρτηση με την απαγόρευση χρήσης των αποδεικτικών στοιχείων. Κατά συνέπεια, ο Χάρτης έχει εν προκειμένω εφαρμογή ratione temporis.

### *Β. Επί της δυνατότητας καθ' ύλην εφαρμογής του Χάρτη*

30. Το πεδίο εφαρμογής του Χάρτη ορίζεται στο άρθρο 51 αυτού. Η παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, της διάταξης αυτής προβλέπει ότι οι διατάξεις του Χάρτη απευθύνονται στα κράτη μέλη μόνο σε περίπτωση κατά την οποία αυτά εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης.

31. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι δεν μπορεί να εκτιμά με γνώμονα τον Χάρτη τις εθνικές ρυθμίσεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης[7].

32. Πολλοί μετέχοντες στη διαδικασία αμφισβητούν την αρμοδιότητα του Δικαστηρίου για τον λόγο ότι ο Χάρτης δεν έχει εφαρμογή. Τόσο το Βέλγιο όσο και η Επιτροπή θεωρούν ότι το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο, επειδή η έκδοση πράξεων επιβολής φόρου εισοδήματος δεν συνιστά εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης. Ακόμη και το ίδιο το Hof van Cassatie (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) επισημαίνει ότι οι υπό εξέταση υποθέσεις «αφορ[ούν] φόρους εισοδήματος, οι οποίοι δεν ρυθμίζονται από το δίκαιο της Ένωσης»[8].

33. Εντούτοις, υπέρ της ερμηνείας ότι οι υπό εξέταση υποθέσεις εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Χάρτη συνηγορούν εν προκειμένω δύο στοιχεία: εκτός από την αμοιβαία συνδρομή (σημεία 34 επ.), πρόκειται πρωτίστως για την εναρμόνιση του ΦΠΑ σε επίπεδο δικαίου της Ένωσης (σημεία 38 επ.).

#### *1. Εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης στο πλαίσιο της αμοιβαίας συνδρομής;*

34. Κατ' αρχάς, μπορεί να υποστηριχθεί ότι κράτος μέλος εφαρμόζει το δίκαιο της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη, σε περίπτωση που το αποδεικτικό στοιχείο έχει αποκτηθεί στο πλαίσιο αμοιβαίας συνδρομής σύμφωνα με την οδηγία 77/799 (στο εξής: οδηγία για την αμοιβαία συνδρομή[9]).

35. Η οδηγία για την αμοιβαία συνδρομή ρυθμίζει μόνο τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και όχι τη δικαστική συνδρομή σε ποινικές υποθέσεις, όπως η Συνθήκη Μπενελούξ. Η διοικητική συνδρομή περιορίζεται, κατ' ουσίαν, στη συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών για την ανταλλαγή πληροφοριών, ενώ στο πλαίσιο της δικαστικής συνδρομής σε ποινικές υποθέσεις μπορούν να εφαρμόζονται συγκεκριμένα μέτρα έρευνας με σκοπό την απόκτηση αποδείξεων.

7 Αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 19), της 30ής Απριλίου 2014, Pfleger κ.λπ. (C-390/12, EU:C:2014:281, σκέψη 33), της 27ης Μαρτίου 2014, Torralbo Marcos (C-265/13, EU:C:2014:187, σκέψη 29), της 6ης Οκτωβρίου 2015, Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, σκέψη 26), της 30ής Ιουνίου 2016, Toma και Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, σκέψη 23), και της 8ης Δεκεμβρίου 2016, Eurosaneamientos κ.λπ. (C-532/15 και C-538/15, EU:C:2016:932, σκέψη 52).

8 Σκέψη 11 της αίτησης προδικαστικής αποφάσεως.

9 Οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), η οποία εν τω μεταξύ καταργήθηκε από την οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ (ΕΕ 2011, L 64, σ. 1)· βλ. σχετικώς, επί παραδείγματι, τις εκκρεμείς υποθέσεις C-245/19, État du Grand-duché de Luxembourg, και C-246/19, État du Grand-duché de Luxembourg.

36. Αφενός, η επίμαχη διαβίβαση τραπεζικών εγγράφων υπερβαίνει την απλή ανταλλαγή πληροφοριών στο πλαίσιο αμοιβαίας συνδρομής. Ειδικότερα, τα εν λόγω αποδεικτικά μέσα κατασχέθηκαν μετά από αίτηση δικαστικής συνδρομής. Αφετέρου, η δικαστική συνδρομή σε ποινικές υποθέσεις δεν είχε ακόμα εναρμονισθεί κατά τον χρόνο διεξαγωγής της αποδεικτικής διαδικασίας το 1998 [10].

37. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να θεωρηθεί εν προκειμένω ότι εφαρμόσθηκε το δίκαιο της Ένωσης λόγω της παρασχεθείσας αμοιβαίας συνδρομής.

*2. Η βεβαίωση του φόρου εισοδήματος ως εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης;*

38. Τούτο σημαίνει ότι η βεβαίωση φόρου εισοδήματος θα πρέπει να μπορεί να λογισθεί ως εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης. Κατ' αρχήν, ελλείψει κανόνων του δικαίου της Ένωσης στον τομέα αυτό, η βεβαίωση φόρου εισοδήματος δεν συνιστά εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης.

39. Η φορολογία εισοδήματος ρυθμίζεται μόνο αποσπασματικά από το παράγωγο δίκαιο βάσει του άρθρου 115 ΣΛΕΕ (οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες [11], οδηγία για τις συγχωνεύσεις [12], οδηγία για τους τόκους και τα δικαιώματα [13], οδηγία με κανόνες κατά των πρακτικών φοροαποφυγής [14]). Κατά τα λοιπά, η άμεση φορολογία υπάγεται, κατά πάγια νομολογία, στην αρμοδιότητα των κρατών μελών [15]. Ο φόρος φυσικών προσώπων που αποτελεί αντικείμενο των κύριων δικών είναι άμεσος φόρος εισοδήματος, ο οποίος ως εκ τούτου υπάγεται στην αποκλειστική αρμοδιότητα του Βελγίου.

40. Ωστόσο, η ιδιαιτερότητα των υπό εξέταση περιπτώσεων συνίσταται στο ότι για τη βεβαίωση του φόρου εισοδήματος χρησιμοποιήθηκε ένα αποδεικτικό στοιχείο το οποίο οι βελγικές διωκτικές αρχές απέκτησαν στο πλαίσιο διαδικασίας ποινικής έρευνας που κινήθηκε λόγω υπόνοιας απάτης στον τομέα του ΦΠΑ.

*α) Η νομοθεσία για τον ΦΠΑ ως εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης*

41. Σε περίπτωση που οι προσβαλλόμενες στις υποθέσεις των κύριων δικών νομικές πράξεις ήταν πράξεις επιβολής ΦΠΑ, θα έπρεπε να γίνει δεκτό ότι εφαρμόζεται το δίκαιο της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη. Τούτο διότι, αφενός, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι από το άρθρο 2, το άρθρο 250, παράγραφος 1, και το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112 (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ) [16], καθώς και από το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, προκύπτει ότι τα κράτη μέλη έχουν

10 Βλ., πλέον, οδηγία 2014/41/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 3ης Απριλίου 2014, περί της ευρωπαϊκής εντολής έρευνας σε ποινικές υποθέσεις (ΕΕ 2014, L 130, σ. 1).

11 Οδηγία 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου, της 30ής Νοεμβρίου 2011, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ 2011, L 345, σ. 8).

12 Οδηγία 2009/133/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 2009, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το εφαρμοστέο στις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, μερικές διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών καθώς και με τη μεταφορά της καταστατικής έδρας μιας SE ή μιας SCE από ένα κράτος μέλος σε άλλο (ΕΕ 2009, L 310, σ. 34).

13 Οδηγία 2003/49/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ 2003, L 157, σ. 49).

14 Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (ΕΕ 2016, L 193, σ. 1).

15 Αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, σκέψη 19), της 25ης Οκτωβρίου 2007, Porto Antico di Genova (C-427/05, EU:C:2007:630, σκέψη 10), και, εσχάτως, της 19ης Δεκεμβρίου 2018, Cadeddu (C-667/17, EU:C:2018:1036, σκέψη 15).

16 Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1)· εντούτοις, κατά τον χρόνο τέλεσης της αλυσιδωτής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ που αποτελεί αντικείμενο των υπό εξέταση υποθέσεων ίσχυε ακόμη η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

την υποχρέωση να λαμβάνουν όλα τα κατάλληλα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα για την εξασφάλιση της είσπραξης ολόκληρου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός τους[17]. Η έκδοση διορθωτικής πράξης επιβολής ΦΠΑ κατόπιν της διαπίστωσης καταχρηστικής πρακτικής αποτελεί επομένως εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη[18].

42. Αφετέρου, καίτοι το δίκαιο της Ένωσης δεν περιλαμβάνει κανόνες σχετικά με το φορολογικό ποινικό δίκαιο ούτε σχετικά με τις διοικητικές κυρώσεις, όταν τα κράτη μέλη επιβάλλουν κυρώσεις που αποσκοπούν στη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και στην καταπολέμηση της απάτης σύμφωνα με το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, «εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης», κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη[19].

43. Από τα πραγματικά περιστατικά των υποθέσεων τα οποία γνωστοποιήθηκαν από το Hof van Cassatie (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) δεν προκύπτει ποια μέτρα σχετικά με τον ΦΠΑ έλαβε το Βέλγιο και ποιες ποινικές κυρώσεις επέβαλε λόγω της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ. Οι προδικαστικές παραπομπές έχουν ως μοναδικό αντικείμενο τα μέτρα στον τομέα της φορολογίας εισοδήματος, ήτοι τις πράξεις επιβολής φόρου εισοδήματος.

*β) Η συλλογή αποδεικτικών στοιχείων στο πλαίσιο της διαδικασίας έρευνας λόγω υπόνοιας απάτης στον τομέα του ΦΠΑ ως εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης;*

44. Πάντως, το αποδεικτικό στοιχείο που χρησιμοποιήθηκε για τη βεβαίωση φόρου εισοδήματος δεν συλλέχθηκε από τις φορολογικές αρχές στο πλαίσιο των δικών τους ερευνών. Αντιθέτως, προέρχεται από ποινική έρευνα που κινήθηκε κατόπιν καταγγελίας της Bijzondere Belastinginspectie (βελγικής ειδικής υπηρεσίας φορολογικού ελέγχου) σε συνάρτηση με αλυσιδωτή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ. Η εν λόγω αποδεικτική διαδικασία στο πλαίσιο της ποινικής έρευνας θα μπορούσε να συνιστά εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη.

45. Το ποινικό δίκαιο βρίσκεται στον πυρήνα της εθνικής κυριαρχίας[20]. Η αρμοδιότητα της Ένωσης στον τομέα αυτόν είναι περιορισμένη (άρθρο 83 και άρθρο 325, παράγραφος 4, ΣΛΕΕ). Εξάλλου, το ουσιαστικό και δικονομικό ποινικό δίκαιο των κρατών μελών δεν έχει αποτελέσει αντικείμενο εναρμόνισης σε επίπεδο Ένωσης[21]. Ως εκ τούτου, αρμόδια για το ποινικό δίκαιο παραμένουν κατ' αρχήν τα κράτη μέλη.

46. Εντούτοις, στην απόφαση Åkerberg Fransson, το Δικαστήριο απεφάνθη, σχετικά με ποινική δίκη για αδικήματα που αφορούσαν τον ΦΠΑ, ότι, εκτός από τις φορολογικές κυρώσεις, πρέπει και η ποινική δίωξη για φοροδιαφυγή λόγω της ανακριβούς αναγραφής ΦΠΑ να λογίζεται ως εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη[22]. Το γεγονός ότι οι εθνικές κανονιστικές ρυθμίσεις που διέπουν τις κυρώσεις και τη διαδικασία δεν έχουν θεσπισθεί με σκοπό τη μεταφορά της οδηγίας ΦΠΑ στην εσωτερική έννομη τάξη δεν ασκεί επιρροή, δεδομένων των υποχρεώσεων που απορρέουν από την οδηγία ΦΠΑ, το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ και το άρθρο 325 ΣΛΕΕ[23].

17 Αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 25), της 20ής Μαρτίου 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψη 18), και της 21ης Νοεμβρίου 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, σκέψη 33).

18 Απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 67). Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Bobek στην υπόθεση Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, σημείο 52).

19 Αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψεις 26 και 27), της 5ης Απριλίου 2017, Orsi και Baldetti (C-217/15 και C-350/15, EU:C:2017:264, σκέψη 16), και της 20ής Μαρτίου 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψη 21).

20 Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Y. Bot στην υπόθεση Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:319, σημείο 121).

21 Απόφαση της 27ης Μαΐου 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, σκέψη 76).

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

23 Βλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 28).

47. Εν συνεχεία, το Δικαστήριο ανέπτυξε την αρχή της αποτελεσματικότητας των ποινικών διώξεων που αφορούν αδικήματα σχετικά με τον ΦΠΑ[24]. Κατά την αρχή της αποτελεσματικότητας των ποινικών διώξεων που αφορούν αδικήματα σχετικά με τον ΦΠΑ, τα κράτη μέλη οφείλουν να διώκουν αποτελεσματικά τις παραβάσεις των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ.

48. Η αρχή της αποτελεσματικότητας των ποινικών διώξεων που αφορούν αδικήματα σχετικά με τον ΦΠΑ πρέπει όμως, κατά το Δικαστήριο[25], να τηρείται όχι μόνο στο πλαίσιο της ποινικής δίκης, αλλά ήδη κατά το στάδιο της διαδικασίας ποινικής έρευνας, από τη στιγμή που «ένα πρόσωπο κατηγορείται για τη διάπραξη αδικήματος».

49. Ωστόσο, από τη νομολογία δεν προκύπτει σαφώς ποιο συγκεκριμένο χρονικό σημείο λογίζεται, στο πλαίσιο αυτό, ως κρίσιμο. Αφενός, κρίσιμος θα μπορούσε να είναι ο χρόνος της επίσημης ενημέρωσης από την αρμόδια αρχή σχετικά με την κατηγορία ότι έχει διαπραχθεί ποινικό αδίκημα[26]. Η εν λόγω ενημέρωση σχετικά με την έναρξη διαδικασίας έρευνας δεν προβλέπεται όμως σε όλες τις έννομες τάξεις. Εάν περατωθεί η διαδικασία έρευνας, ο κατηγορούμενος, σε ορισμένες περιπτώσεις, ουδόλως πληροφορείται ότι διενεργήθηκε έρευνα σε βάρος του. Επομένως, αν λογιζόταν ως κρίσιμη η εν λόγω ενημέρωση, θα απέκειτο στις αρχές που διεξάγουν την έρευνα να καθορίσουν την ημερομηνία από την οποία αρχίζουν να έχουν ισχύ τα θεμελιώδη δικαιώματα του Χάρτη.

50. Ως εκ τούτου, πρέπει να αρκεί ότι από τη δικογραφία προκύπτει ότι έχει κινηθεί ποινική έρευνα για τη δίωξη απάτης στον τομέα του ΦΠΑ. Το χρονικό σημείο αυτό μπορεί να προσδιοριστεί με αξιοπιστία. Από το εν λόγω χρονικό σημείο, δεσμεύεται επομένως η αρχή από τα θεμελιώδη δικαιώματα της Ένωσης ακόμη και στο πλαίσιο της ποινικής έρευνας που διενεργεί.

51. Ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση, δεν είναι σαφές αν η ποινική έρευνα και η αποδεικτική διαδικασία διεξήχθησαν με σκοπό τη δίωξη απάτης στον τομέα του ΦΠΑ ή τη δίωξη απάτης στον τομέα της φορολογίας εισοδήματος. Την ασάφεια αυτή θα όφειλε κατ' αρχήν να άρει το Hof van Cassatie (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) σε συνέχεια της διαδικασίας προδικαστικής αποφάσεως.

52. Καθότι όμως το ζήτημα αυτό είναι ήδη κρίσιμο για το παραδεκτό της αίτησης προδικαστικής αποφάσεως, προτείνω στο Δικαστήριο να στηριχθεί, συναφώς, στο τεκμήριο που καθιερώνεται στην πάγια νομολογία του, ήτοι ότι το προδικαστικό ερώτημα είναι εν αμφιβολία λυσιτελές[27].

53. Τούτο διότι, από τα πραγματικά περιστατικά που περιγράφονται από το Hof van Cassatie (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) στην αίτησή του προδικαστικής αποφάσεως, προκύπτει πάντως με σαφήνεια ότι για την έκδοση των πράξεων επιβολής φόρου εισοδήματος χρησιμοποιήθηκαν αποδεικτικά στοιχεία τα οποία αποκτήθηκαν στο πλαίσιο διαδικασίας έρευνας κινηθείσας κατόπιν καταγγελίας της φορολογικής αρχής, η οποία είχε ξεκινήσει έρευνες σε συνάρτηση με αλυσιδωτή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, εφεξής τεκμαίρεται ότι οι αποδείξεις αποκτήθηκαν στο πλαίσιο διαδικασίας ποινικής έρευνας για τη δίωξη απάτης στον τομέα του ΦΠΑ.

*γ) Η χρήση των κατ' αυτόν τον τρόπο κτηθέντων αποδεικτικών στοιχείων για τον σκοπό της βεβαίωσης φόρου εισοδήματος ως εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης;*

54. Πάντως, ούτε οι έρευνες των φορολογικών αρχών λόγω αλυσιδωτής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ αλλά ούτε και η ποινικές έρευνες οδήγησαν στην υποβολή αίτησης προδικαστικής αποφάσεως.

24 Απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2019, Dzivev κ.λπ. (C-310/16, EU:C:2019:30, διατακτικό και σκέψεις 39 και 41).

25 Αποφάσεις της 5ης Ιουνίου 2018, Kolev κ.λπ. (C-612/15, EU:C:2018:392, σκέψη 71), και της 17ης Ιανουαρίου 2019, Dzivev κ.λπ. (C-310/16, EU:C:2019:30, σκέψη 33).

26 Βλ. απόφαση του ΕΔΔΑ της 10ης Σεπτεμβρίου 2010, McFarlane κατά Ιρλανδίας (CE:ECHR:2010:0910JUD003133306, § 143), επί του άρθρου 6, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ.

27 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 12ης Φεβρουαρίου 2009, Klarenberg (C-466/07, EU:C:2009:85, σκέψη 27), και της 6ης Οκτωβρίου 2015, Capoda Import-Export (C-354/14, EU:C:2015:658, σκέψη 25).

55. Μήπως όμως συνάγεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου που άρχισε να διαμορφώνεται με την έκδοση της απόφασης Åkerberg Fransson ότι κράτος μέλος εφαρμόζει το δίκαιο της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη, ακόμη και στην περίπτωση που για την έκδοση πράξης επιβολής φόρου εισοδήματος χρησιμοποιούνται αποδεικτικά στοιχεία τα οποία συνελέγησαν προγενέστερα στο πλαίσιο διαδικασίας ποινικής έρευνας λόγω απάτης στον τομέα του ΦΠΑ;

56. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η έκφραση «όταν εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης», κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη, προϋποθέτει την ύπαρξη συνδέσμου μεταξύ πράξης του δικαίου της Ένωσης και του επίμαχου εθνικού μέτρου, που να υπερβαίνει την εγγύτητα των σχετικών τομέων ή τις έμμεσες επιπτώσεις του ενός τομέα στον άλλο [28].

57. Για να κριθεί αν κράτος μέλος εφαρμόζει το δίκαιο της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη, πρέπει, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, να εξετάζεται, μεταξύ άλλων, αν η επίμαχη εθνική ρύθμιση σκοπεί στην εφαρμογή διάταξης του δικαίου της Ένωσης, ο χαρακτήρας της εν λόγω ρύθμισης, αν αυτή επιδιώκει σκοπούς διαφορετικούς από εκείνους του δικαίου της Ένωσης, έστω και αν ενδέχεται να επηρεάζει εμμέσως το δίκαιο αυτό, καθώς και αν υφίσταται ειδική ρύθμιση του δικαίου της Ένωσης στον σχετικό τομέα ή δυνάμενη να τον επηρεάσει [29].

58. Υπέρ της παραδοχής ότι εφαρμόζεται το δίκαιο της Ένωσης συνηγορεί μόνο το ότι η ενδεχόμενη παράβαση στο πλαίσιο της αποδεικτικής διαδικασίας δεν επηρεάζεται από τον σκοπό για τον οποίο τελικώς χρησιμοποιείται το αποδεικτικό στοιχείο. Εφόσον συνελέγησαν αποδείξεις στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι το δίκαιο της Ένωσης πρέπει κατά συνέπεια να ισχύει και για τη χρήση των αποδεικτικών στοιχείων.

59. Υπό την εκδοχή αυτή, η εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης στο πλαίσιο της αποδεικτικής διαδικασίας θα εκτείνεται τρόπον τινά στους τομείς στους οποίους χρησιμοποιήθηκαν οι αποδείξεις, ακόμα και αν οι τομείς αυτοί –εν προκειμένω η βεβαίωση φόρου εισοδήματος– δεν εμπίπτουν στο δίκαιο της Ένωσης. Η ερμηνεία αυτή υπερβαίνει κατά πολύ την πραγματοποιηθείσα στην απόφαση Åkerberg Fransson ερμηνεία της φράσης «εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης». Τούτο διότι το σκεπτικό της απόφασης αυτής στηρίχθηκε στο άρθρο 325 ΣΛΕΕ και στη σύνδεση της ποινικής δίωξης λόγω απάτης σχετικής με τον ΦΠΑ με την αποτελεσματική είσπραξη του ΦΠΑ. Το εν λόγω σκεπτικό δεν εφαρμόζεται σε σχέση με την αποτελεσματική εφαρμογή της φορολογίας εισοδήματος.

60. Άλλο αντεπιχείρημα που μπορεί να αντιταχθεί στο συμπέρασμα αυτό είναι ότι, σε περιπτώσεις όπως η επίμαχη εν προκειμένω, είναι θέμα τύχης το αν οι φορολογικές και/ή οι διωκτικές αρχές θα διεξαγάγουν έρευνα λόγω μη καταβολής φόρου εισοδήματος ή λόγω απάτης στον τομέα του ΦΠΑ. Σε πολλές περιπτώσεις, η απάτη στον τομέα του ΦΠΑ (ήτοι η μη αναγραφή φορολογητέων πράξεων) συνδέεται με απάτη στον τομέα της φορολογίας εισοδήματος (ήτοι τη μη δήλωση φορολογητέου εισοδήματος).

28 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., εσχάτως, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα H. Saugmandsgaard Øe στην υπόθεση Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, σημείο 43, υποσημείωση 36), καθώς και του γενικού εισαγγελέα M. Bobek στην υπόθεση Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, σημείο 45)· ή, για να το θέσω με τη διατύπωση που χρησιμοποίησε το Bundesverfassungsgericht [Ομοσπονδιακό Συνταγματικό Δικαστήριο] ως απάντηση στην απόφαση Åkerberg Fransson: «για να θεωρηθεί ότι τα κράτη μέλη δεσμεύονται από τα θεμελιώδη δικαιώματα της Ευρωπαϊκής Ένωσης που κατοχυρώνονται στον Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων δεν αρκεί η οποιασδήποτε μορφής αντικειμενική σύνδεση [εθνικής] ρύθμισης απλώς και μόνο με το αφηρημένο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης ή η επέλευση αμιγώς πραγματικών αποτελεσμάτων στο δίκαιο αυτό», BVerfG, απόφαση της 24ης Απριλίου 2013, Antiterrordatei [αντιτρομοκρατικό αρχείο] (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, σημείο 91).

29 Αποφάσεις 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), καθώς και, εσχάτως, διάταξη της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Demarchi Gino και Garavaldi (C-177/17 και C-178/17, EU:C:2017:656, σκέψη 20).

61. Εάν λογίζονταν όλα τα μεταγενέστερα μέτρα των αρχών ως εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης απλώς και μόνο λόγω του τυχαίου γεγονότος ότι κινήθηκε διαδικασία έρευνας λόγω μη καταβολής φόρου εισοδήματος ή λόγω μη καταβολής ΦΠΑ, τούτο θα αντέβαινε στην προμνησθείσα νομολογία του Δικαστηρίου[30].

62. Τούτο διότι, πρώτον, τα κράτη μέλη δεν έχουν σκοπό να εφαρμόσουν το δίκαιο της Ένωσης όταν εκδίδουν πράξεις επιβολής φόρου εισοδήματος. Ούτε επίσης αποσκοπεί η νομοθεσία για τη φορολογία εισοδήματος στην εκπλήρωση υποχρεώσεων που απορρέουν από το δίκαιο της Ένωσης, αλλά αντιθέτως υπάγεται, όπως εκτέθηκε στα σημεία 38 επ. των παρουσών προτάσεων, στην αρμοδιότητα των κρατών μελών.

63. Δεύτερον, οι εθνικοί κανόνες σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος επιδιώκουν, από τη φύση τους, άλλους σκοπούς από εκείνους του δικαίου της Ένωσης. Οι υποχρεώσεις που υπέχουν τα κράτη μέλη βάσει του άρθρου 325 ΣΛΕΕ όσον αφορά τους ίδιους πόρους της Ένωσης ισχύουν μεν για όλα τα εθνικά νομοθετήματα με τα οποία εκπληρώνονται οι εν λόγω υποχρεώσεις[31]. Ωστόσο, οι φόροι εισοδήματος δεν αποτελούν πόρους της Ένωσης, αλλά των κρατών μελών.

64. Τρίτον, με εξαίρεση το παράγωγο δίκαιο που μνημονεύεται στο σημείο 39 των παρουσών προτάσεων, δεν υπάρχουν ειδικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που διέπουν τον τομέα της φορολογίας εισοδήματος. Δεν θα ήταν ούτε ευλόγως προβλέψιμο ούτε από λειτουργικής απόψεως αναγκαίο να θεωρηθεί ότι τα έμμεσα αποτελέσματα που μπορεί να έχει η νομοθεσία για τον ΦΠΑ επί της νομοθεσίας για τη φορολογία εισοδήματος αρκούν για να γίνει δεκτό ότι εφαρμόζεται το δίκαιο της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη.

65. Σε περίπτωση που τα τυχόν έμμεσα αποτελέσματα της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ επί της νομοθεσίας για τη φορολογία εισοδήματος αρκούσαν για να θεωρηθεί ότι μια περίπτωση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, τούτο θα καθιστούσε πρακτικά ανέφικτο τον προσδιορισμό των λίγων εναπομεινάντων τομέων της νομοθεσίας για τη φορολογία εισοδήματος οι οποίοι κρίνονται αποκλειστικά βάσει του εθνικού δικαίου. Ειδικότερα, η μη αναγραφή πράξεων που υπόκεινται σε ΦΠΑ συμβαδίζει κατά κανόνα έμμεσα με τη μη δήλωση εσόδων που λαμβάνονται υπόψη για την επιβολή φόρου εισοδήματος. Συνεπώς, τούτο θα υπονόμευε εν τέλει την εναπομείνασα επί του παρόντος σταδίου εξέλιξης του δικαίου της Ένωσης αρμοδιότητα των κρατών μελών για την άμεση φορολογία.

66. Κατά συνέπεια, δεν εφαρμόζεται το δίκαιο της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη, όταν για την έκδοση πράξης επιβολής φόρου εισοδήματος χρησιμοποιούνται αποδείξεις που συνελέγησαν στο πλαίσιο διαδικασίας έρευνας για αδικήματα που σχετίζονται με τον ΦΠΑ.

67. Όπως ορθώς επισήμανε πρόσφατα ο γενικός εισαγγελέας H. Saugmandsgard Øe, τούτο δεν σημαίνει όμως ότι υπάρχουν κενά στην προστασία των θεμελιωδών δικαιωμάτων των πολιτών της Ένωσης. Οι πολίτες αυτοί εξακολουθούν να έχουν στη διάθεσή τους, όσον αφορά τη βεβαίωση φόρου εισοδήματος, τα εθνικά ένδικα βοηθήματα και μέσα για την άσκηση των εθνικών θεμελιωδών δικαιωμάτων τους και, όταν εξαντληθούν τα εν λόγω μέσα, έχουν δυνατότητα προσφυγής ενώπιον του ΕΔΔΑ[32].

30 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).

31 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Bobek στην υπόθεση Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, σημεία 26 έως 65) και στην υπόθεση Dzivev κ.λπ. (C-310/16, EU:C:2018:623, σημείο 68).

32 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα H. Saugmandsgaard Øe στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (δικαιώματα επικαρπίας επί γεωργικών γαιών) (C-235/17, EU:C:2018:971, σημείο 109).

*3. Ενδιάμεσο συμπέρασμα*

68. Εν κατακλείδι, συμπεραίνεται ότι ο Χάρτης δεν έχει καθ' ύλην εφαρμογή. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να αποφανθεί επί των υποβληθεισών αιτήσεων προδικαστικής αποφάσεως.

## VII. Επικουρικώς: Κατ' ουσίαν εκτίμηση του προδικαστικού ερωτήματος

69. Σε περίπτωση που το Δικαστήριο εντούτοις κρίνει εαυτό αρμόδιο και αποφανθεί ότι, στην περίπτωση της βεβαίωσης φόρου εισοδήματος, εφαρμόζεται δίκαιο της Ένωσης, το Hof van Cassatie (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) ζητεί εν προκειμένω κατ' ουσίαν να διευκρινισθεί αν αντιβαίνει στο άρθρο 47 του Χάρτη η χρήση παρανόμως κτηθεισών αποδείξεων ή αν η διάταξη αυτή επιτρέπει τη στάθμιση από το εθνικό δικαστήριο. Ειδικότερα, το Hof van Cassatie (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) ζητεί, στο πλαίσιο αυτό, να διευκρινισθούν συναφή χωρία της απόφασης WebMindLicenses [33].

70. Η απόφαση WebMindLicenses είχε ως αντικείμενο την απαίτηση ότι τα αποδεικτικά στοιχεία στα οποία στηρίζεται απόφαση που συνιστά εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης (στη συγκεκριμένη περίπτωση η βεβαίωση ΦΠΑ) δεν πρέπει να έχουν συλλεγεί κατά τρόπο ο οποίος προσβάλλει τα δικαιώματα που διασφαλίζει το δίκαιο αυτό και, ειδικότερα, ο Χάρτης [34].

71. Συναφώς, το Δικαστήριο έκρινε ότι η ως άνω απαίτηση ικανοποιείται αν το δικαστήριο που επιλαμβάνεται της προσφυγής κατά της εν λόγω πράξης επιβολής είναι αρμόδιο να ελέγξει αν τα αποδεικτικά στοιχεία στα οποία στηρίζεται η πράξη αυτή συνελέγησαν τηρουμένων των δικαιωμάτων τα οποία εγγυάται το δίκαιο της Ένωσης [35].

72. Επομένως, στην απόφαση WebMindLicenses, το Δικαστήριο απλώς έκρινε ότι το εθνικό δικαστήριο πρέπει να εξετάσει το σύννομο της εν λόγω αποδεικτικής διαδικασίας. Αντιθέτως, παρά τα όσα υποστηρίζουν οι αναιρεσείοντες, από την κρίση αυτή δεν προκύπτει αν η παράβαση στο πλαίσιο της αποδεικτικής διαδικασίας συνεπάγεται αυτοδικαίως την απαγόρευση της χρήσης των αποδεικτικών στοιχείων ή αν το εθνικό δικαστήριο δύναται να πραγματοποιήσει στάθμιση.

73. Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται κατ' αρχάς ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν προβλέπει κανόνες σχετικά με την αποδεικτική διαδικασία και τη χρήση των αποδεικτικών στοιχείων στο πλαίσιο των ποινικών διώξεων στον τομέα του ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, το πεδίο αυτό υπάγεται, κατ' αρχήν, στην αρμοδιότητα των κρατών μελών [36]. Επομένως, οι διαδικασίες που εφαρμόζονται για την ποινική δίωξη των παραβάσεων στον τομέα του ΦΠΑ εμπίπτουν στη διαδικαστική και θεσμική αυτονομία των κρατών μελών. Το ίδιο ισχύει πολλώ δε μάλλον όσον αφορά τη χρήση αποδείξεων για τη βεβαίωση του φόρου εισοδήματος, όταν αυτές συνελέγησαν κατά τη διάρκεια διαδικασίας έρευνας για αδικήματα σχετικά με τον ΦΠΑ.

74. Ωστόσο, η εν λόγω αυτονομία περιορίζεται, κατά την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, από τα θεμελιώδη δικαιώματα και την αρχή της αναλογικότητας, καθώς και από τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας [37].

33 Απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψεις 86 έως 89).

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

35 Απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 88).

36 Βλ. αποφάσεις της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 65), της 2ας Μαΐου 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, σκέψη 25), και της 17ης Ιανουαρίου 2019, Dzivev κ.λπ. (C-310/16, EU:C:2019:30, σκέψη 24).

37 Πρβλ. αποφάσεις της 2ας Μαΐου 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, σκέψη 29), και της 17ης Ιανουαρίου 2019, Dzivev κ.λπ. (C-310/16, EU:C:2019:30, σκέψη 30).

75. Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, δεν προκύπτει πάντως ότι οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας αποκλείουν τη στάθμιση από το εθνικό δικαστήριο σε περίπτωση που γίνει δεκτό ότι ισχύει απαγόρευση χρήσης των αποδεικτικών στοιχείων.

76. Ούτε προκύπτει ότι προσβάλλονται θεμελιώδη δικαιώματα. Το άρθρο 47 του Χάρτη δεν συνεπάγεται αυτοδικαίως την απαγόρευση χρήσης των αποδεικτικών στοιχείων.

77. Ήδη πριν από την έναρξη ισχύος του Χάρτη, και στηριζόμενο στη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου [38], το Δικαστήριο απεφάνθη ότι, κατ' αρχήν και in abstracto, δεν αποκλείεται το παραδεκτό απόδειξης που έχει αποκτηθεί παρανόμως, αλλά εναπόκειται στον εθνικό δικαστή να εκτιμήσει τα κτηθέντα αποδεικτικά στοιχεία [39].

78. Ο σεβασμός των θεμελιωδών δικαιωμάτων επιτυγχάνεται κατά βέλτιστο τρόπο με την κατά περίπτωση εξέταση της αναλογικότητας της επέμβασης, όπως τούτο συμβαίνει στο πλαίσιο της στάθμισης από τα εθνικά δικαστήρια (επί παραδείγματι βάσει του βελγικού φορολογικού Αντιγκόν). Το Δικαστήριο έχει, στο πλαίσιο αυτό, αποφανθεί, σε υπόθεση που αφορούσε την κατάρτιση καταλόγου δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα με σκοπό την είσπραξη του φόρου, ότι τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να εξακριβώνουν κατά περίπτωση αν τα στοιχεία τα οποία συνηγορούν υπέρ της ύπαρξης θεμιτού συμφέροντος για την ενδεχόμενη εμπιστευτικότητα του εκάστοτε επίμαχου καταλόγου υπερισχύουν του συμφέροντος στην προστασία των δικαιωμάτων του ιδιώτη [40].

79. Σε περιπτώσεις όπως η επίμαχη εν προκειμένω, το εθνικό δικαστήριο πρέπει, κατά την πραγματοποίηση της κατά περίπτωση στάθμισης, να λαμβάνει υπόψη ποια διάταξη αφορούσε η παράβαση και ποια ήταν η ποιότητα της παράβασης. Συναφώς, πρέπει εν προκειμένω να συνεκτιμηθεί η παρουσία Βέλγου δικαστή κατά την κατάσχεση των αποδεικτικών στοιχείων από τον Λουξεμβουργιανό δικαστή, πράγμα που ενδεχομένως συνεπάγεται ότι η παράβαση αυτή αφορά «μόνο» τη Συνθήκη Μπενελούξ, χωρίς να συνιστά αυτοδικαίως παράβαση του άρθρου 7 του Χάρτη.

80. Συνεπώς, δεν αντιβαίνει στο άρθρο 47 του Χάρτη εθνική ρύθμιση κατά την οποία εθνικό δικαστήριο το οποίο καλείται να αποφανθεί αν επιτρέπεται να χρησιμοποιηθεί για τη βεβαίωση φόρου εισοδήματος αποδεικτικό στοιχείο που αποκτήθηκε κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, στο πλαίσιο διαδικασίας έρευνας για αδικήματα που σχετίζονται με τον ΦΠΑ, οφείλει να πραγματοποιήσει στάθμιση, λαμβάνοντας στο πλαίσιο αυτό υπόψη πρωτίστως την ποιότητα της παράβασης.

## VIII. Πρόταση

81. Κατόπιν των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω ωστόσο στο Δικαστήριο να κρίνει εαυτό αναρμόδιο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Hof van Cassatie (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Βέλγιο).

38 Αποφάσεις του ΕΔΔΑ της 18ης Μαρτίου 1997, Mantovanelli κατά Γαλλίας (CE:ECHR:1997:0318JUD002149793, §§ 33 και 34), και της 25ης Μαρτίου 1999, Pélissier και Sassi κατά Γαλλίας (CE:ECHR:1999:0325JUD002544494, § 45).

39 Βλ. απόφαση της 10ης Απριλίου 2003, Steffensen (C-276/01, EU:C:2003:228, σκέψη 75).

40 Απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2017, Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725, σκέψη 97).