Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 17ης Δεκεμβρίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Φόρος προστιθεμένης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρα 2, 24, 43, 250 και 273 — Τόπος παροχής προκειμένου περί υπηρεσιών που παρέχονται με ηλεκτρονικά μέσα — Τεχνητός καθορισμός του τόπου αυτού μέσω μεθοδεύσεως χωρίς οικονομική υπόσταση — Κατάχρηση δικαιώματος — Κανονισμός (ΕΕ) 904/2010 — Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης — Άρθρα 7, 8, 41, 47, 48, 51, παράγραφος 1, 52, παράγραφοι 1 και 3 — Δικαιώματα άμυνας — Δικαίωμα ακροάσεως — Χρησιμοποίηση από τη φορολογική αρχή αποδείξεων που συνελέγησαν στο πλαίσιο μη ολοκληρωθείσας παράλληλης ποινικής διαδικασίας εν αγνοία του υποκειμένου στον φόρο — Παρακολούθηση τηλεπικοινωνιών και κατάσχεση ηλεκτρονικών μηνυμάτων»

Στην υπόθεση C-419/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (διοικητικό και εργατικό δικαστήριο Βουδαπέστης, Ουγγαρία), με απόφαση της 3ης Σεπτεμβρίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Σεπτεμβρίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

WebMindLicenses Kft.

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Ilešič, πρόεδρο του δευτέρου τμήματος, προεδρεύοντα του τρίτου τμήματος, K. Lenaerts, Πρόεδρο του Δικαστηρίου, ασκούντα καθήκοντα δικαστή του τρίτου τμήματος, C. Toader, E. Jarašiūnas (εισηγητή) και C. G. Fernlund, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: V. Tourrès, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 13ης Ιουλίου 2015,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η WebMindLicenses Kft., εκπροσωπούμενη από τους Z. Várszegi και Cs. Dékány, ügyvédek,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

— η Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság, εκπροσωπούμενη από τον D. Bajusz, ügyvéd,

— η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Z. Fehér και G. Koós,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes, A. Cunha και R. Campos Laires,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την M. Owsiany-Hornung και τον A. Tokár,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2015,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', 24, παράγραφος 1, 43 και 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), του κανονισμού (ΕΕ) 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 268, σ. 1), των άρθρων 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, 49, 56 και 325 ΣΛΕΕ, καθώς και των άρθρων 7, 8, 41, 47, 48, 51 και 52 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας WebMindLicenses Kft. (στο εξής: WML) και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (εθνικής αρχής φόρων και τελωνείων, κύρια διεύθυνση φόρων και τελωνείων για φορολογουμένους μεγάλης περιουσίας, στο εξής: εθνική αρχή φόρων και τελωνείων) σχετικά με απόφαση της τελευταίας με την οποία διατάσσεται η καταβολή διαφόρων ποσών για φόρους όσον αφορά τις χρήσεις 2009 έως 2011 και επιβάλλεται πρόστιμο και προσαύξηση λόγω καθυστερήσεως.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) υπόκεινται οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν.

4 Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας αυτής:

«Ως "οικονομική δραστηριότητα" θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

5 Κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, ως «παροχή υπηρεσιών» νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.

6 Η οδηγία ΦΠΑ, όπως ίσχυε από 1ης Ιανουαρίου 2007 μέχρι 31ης Δεκεμβρίου 2009, προέβλεπε, στο άρθρο 43 αυτής, τα ακόλουθα:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών είναι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκατάστασής του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες ή, εάν δεν υπάρχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του.»

7 Όπως έχει κατόπιν της οδηγίας 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για την τροποποίηση της [οδηγίας ΦΠΑ] όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών (ΕΕ L 44, σ. 11), ισχύουσα από 1ης Ιανουαρίου 2010, η τελευταία προβλέπει, στο άρθρο 45 αυτής, τα εξής:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε μη υποκείμενο στον φόρο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρόχου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος.»

8 Το άρθρο 56 της οδηγίας αυτής, όπως ίσχυε από 1ης Ιανουαρίου 2007 μέχρι 31ης Δεκεμβρίου 2009, προέβλεπε τα εξής:

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

[...]

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

[...]».

9 Το εν λόγω παράρτημα ΙΙ, με τίτλο «Ενδεικτικός κατάλογος των υπηρεσιών που παρέχονται με ηλεκτρονικά μέσα και παρατίθενται στο άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια΄», παραθέτει μεταξύ άλλων τη «δημιουργία και [τη] φιλοξενία ιστοσελίδων, [την] εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και εξοπλισμού», καθώς και την «παροχή εικόνων, κειμένων και πληροφοριών και [τη] διάθεση βάσεων δεδομένων».

10 Το άρθρο 59 της οδηγίας ΦΠΑ, όπως έχει κατόπιν της εκδόσεως της οδηγίας 2008/8, προβλέπει τα εξής:

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

[...]

ια) ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες και ιδίως εκείνες που προβλέπονται στο παράρτημα ΙΙ.

[...]»

11 Κατά το άρθρο 250, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ:

«Κάθε 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 αυτόν και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων.»

12 Το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

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

[...]»

13 Η αιτιολογική σκέψη 7 του κανονισμού 904/2010 έχει ως ακολούθως:

«Προκειμένου για την είσπραξη του οφειλόμενου φόρου, τα κράτη μέλη θα πρέπει να συνεργάζονται με σκοπό τη διασφάλιση ότι ο ΦΠΑ υπολογίζεται ορθά. Συνεπώς, κάθε κράτος μέλος πρέπει να ελέγχει όχι μόνο την ορθή εφαρμογή του φόρου που οφείλεται στη δική του επικράτεια, αλλά θα πρέπει επίσης και να επικουρεί τα άλλα κράτη μέλη, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του φόρου που σχετίζεται μεν με δραστηριότητα ασκηθείσα στην επικράτειά του, αλλά είναι πληρωτέος σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος.»

14 Κατά το άρθρο 1 του εν λόγω κανονισμού:

«1. Ο παρών κανονισμός καθορίζει τους όρους σύμφωνα με τους οποίους οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών οι οποίες είναι υπεύθυνες για την εφαρμογή της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ συνεργάζονται μεταξύ τους καθώς και με την Επιτροπή προκειμένου να εξασφαλίσουν την τήρηση της νομοθεσίας αυτής.

Για τον σκοπό αυτό, καθορίζει τους κανόνες και τις διαδικασίες που επιτρέπουν στις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών να συνεργάζονται και να ανταλλάσσουν μεταξύ τους όλες τις πληροφορίες που επιτρέπουν την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ, να ελέγχουν την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ, ιδίως επί των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, και να καταπολεμούν την απάτη στον τομέα του ΦΠΑ. Στον παρόντα κανονισμό καθορίζονται, μεταξύ άλλων, οι κανόνες και οι διαδικασίες που επιτρέπουν στα κράτη μέλη να συλλέγουν και να ανταλλάσσουν ηλεκτρονικώς τις εν λόγω πληροφορίες.

[...]»

Το ουγγρικό δίκαιο

15 Το άρθρο 37 του νόμου CXXVII του 2007 περί φόρου προστιθεμένης αξίας (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) προβλέπει τα εξής:

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

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

16 Το άρθρο 46 του νόμου αυτού ορίζει τα ακόλουθα:

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

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

[...]

k) υπηρεσίες που παρέχονται με ηλεκτρονικά μέσα.

[...]»

17 Το άρθρο 50, παράγραφοι 4 έως 6, του νόμου CXL του 2004 περί γενικών διατάξεων σχετικών με τις παροχές και τη διοικητική διαδικασία (a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény) προβλέπει τα εξής:

«(4) Στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας είναι δυνατή η χρησιμοποίηση αποδεικτικών στοιχείων που είναι ικανά να διευκολύνουν τη διαπίστωση των πραγματικών περιστατικών. Τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία είναι, ειδικότερα, τα εξής: δηλώσεις των ενδιαφερομένων, έγγραφα, μαρτυρίες, πρακτικά αυτοψίας, εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, πρακτικά συντασσόμενα κατά τον διοικητικό έλεγχο και αντικείμενα με αποδεικτική αξία.

(5) Η διοικητική αρχή επιλέγει ελεύθερα τα αποδεικτικά στοιχεία που θα λάβει υπόψη. Νόμος μπορεί να επιβάλλει στη διοικητική αρχή να λαμβάνει ως βάση της αποφάσεώς της αποδεικτικά στοιχεία ορισμένης κατηγορίας· επιπλέον, για ορισμένες υποθέσεις, με νομοθετική ή κανονιστική διάταξη μπορεί να επιβάλλεται η χρησιμοποίηση ενός συγκεκριμένου είδους αποδεικτικού στοιχείου ή να επιβάλλεται η υποχρέωση να ζητείται η γνώμη συγκεκριμένου φορέα.

(6) Η διοικητική αρχή εκτιμά τα αποδεικτικά στοιχεία χωριστά αλλά και συνολικά, διαπιστώνει δε τα πραγματικά περιστατικά σε συνάρτηση με την πεποίθηση που σχηματίζει με τον τρόπο αυτόν.»

18 Κατά το άρθρο 51 του νόμου CXXII του 2010 περί της υπηρεσίας φόρων και τελωνείων (a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény):

«(1) Η κεντρική διεύθυνση ποινικών υποθέσεων [της υπηρεσίας φόρων και τελωνείων] και οι εξαρτώμενες από αυτήν υπηρεσίες της κεντρικής διευθύνσεως ποινικών υποθέσεων (στο εξής: υπεύθυνες υπηρεσίες) δύνανται να συλλέγουν εν αγνοία του ενδιαφερομένου πληροφορίες —εντός του πλαισίου που ορίζει ο νόμος— με σκοπό την πρόληψη, την παρεμπόδιση, την εντόπιση ή την παύση της διαπράξεως αξιόποινης πράξεως η οποία εμπίπτει στις αρμοδιότητες έρευνας που διεξάγεται από [την υπηρεσία φόρων και τελωνείων] βάσει της ποινικής δικονομίας, τη διαπίστωση της ταυτότητας του δράστη, τη σύλληψή του, τον προσδιορισμό του τόπου διαμονής του και τη συλλογή αποδείξεων, με σκοπό, μεταξύ άλλων, την προστασία των ατόμων τα οποία μετέχουν στην ποινική διαδικασία και των ατόμων που υπηρετούν στη διοίκηση τα οποία εμπλέκονται στη διαδικασία αυτήν, αλλά και των ατόμων τα οποία συνεργάζονται με τη δικαιοσύνη.

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

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

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

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

(5) Μέσα αποδείξεως και αποδεικτικά στοιχεία είναι ειδικότερα: τα έγγραφα, οι εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, οι δηλώσεις του φορολογουμένου, του εκπροσώπου του, των υπαλλήλων του ή ακόμη άλλων φορολογουμένων, οι μαρτυρίες, η αυτοψία, η αγορά προϊόντων προς δοκιμή, η αγορά προϊόντων προς δοκιμή χωρίς αποκάλυψη του σκοπού της αγοράς, η δοκιμαστική παραγωγή, η επιτόπια απογραφή, τα στοιχεία άλλων φορολογουμένων, τα πορίσματα συναφών διαταχθέντων ελέγχων, το περιεχόμενο πληροφοριών που έχουν γνωστοποιηθεί, τα ηλεκτρονικά στοιχεία ή οι πληροφορίες που προέρχονται από άλλες αρχές ή είναι προσβάσιμες στο κοινό.

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

Τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

20 Η WML είναι εμπορική εταιρία καταχωρισμένη στα σχετικά μητρώα στην Ουγγαρία, συσταθείσα το έτος 2009, ο διαχειριστής της οποίας κατέχει το σύνολο του κεφαλαίου της. Με σύμβαση της 1ης Σεπτεμβρίου 2009 η εταιρία αυτή απέκτησε χαριστικώς από τη Hypodest Patent Development Company, εταιρία εδρεύουσα στην Πορτογαλία, τεχνογνωσία που καθιστά δυνατή την εκμετάλλευση διαδικτυακού τόπου μέσω του οποίου παρέχονταν διαδραστικές οπτικοακουστικές υπηρεσίες ερωτικού χαρακτήρα, με συμμετοχή σε πραγματικό χρόνο φυσικών προσώπων ευρισκομένων σε διάφορα μέρη

ανά τον κόσμο (στο εξής: τεχνογνωσία WML). Την ίδια ημέρα, παρέσχε την τεχνογνωσία αυτή στο πλαίσιο μισθώσεως, με σύμβαση παραχωρήσεως αδείας, στη Lalib — Gestão e Investimentos Lda. (στο εξής: Lalib), εταιρία με έδρα τη Μαδέρα (Πορτογαλία).

21 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου αφορώντος την WML, ο οποίος κάλυπτε ένα μέρος του έτους 2009, καθώς και τα έτη 2010 και 2011, με απόφαση της 8ης Οκτωβρίου 2013 η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή εξέδωσε διάφορες διορθωτικές πράξεις φόρου και βεβαίωσε φορολογική οφειλή της εταιρίας αυτής για διάφορα ποσά, μεταξύ των οποίων ποσό 10 293 457 000 ουγγρικών φιορινιών (HUF) για ΦΠΑ, 7 940 528 000 HUF ως πρόστιμο και 2 985 262 000 HUF για προσαυξήσεις λόγω καθυστερήσεως, με την αιτιολογία ότι, με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία που είχε συλλέξει, η μεταβίβαση της τεχνογνωσίας WML στη Lalib δεν ήταν υποστατή οικονομική πράξη, διότι την εν λόγω τεχνογνωσία στην πραγματικότητα εκμεταλλευόταν η WML, οπότε έπρεπε να λογίζεται ότι η εκμετάλλευση της τεχνογνωσίας αυτής πραγματοποιείτο στην ουγγρική επικράτεια.

22 Η απόφαση αυτή τροποποιήθηκε μερικώς από την εθνική αρχή φόρων και τελωνείων, η οποία έκρινε, εντούτοις, παράλληλα ότι η τεχνογνωσία WML δεν είχε αποτελέσει πράγματι αντικείμενο εκμεταλλεύσεως εκ μέρους της Lalib και για λογαριασμό της και ότι, επομένως, συνάπτοντας μαζί της σύμβαση παραχωρήσεως αδείας, η WML διέπραξε κατάχρηση δικαιώματος με σκοπό την καταστρατήγηση της ουγγρικής φορολογικής νομοθεσίας, που είναι λιγότερο ευνοϊκή έναντι της πορτογαλικής φορολογικής νομοθεσίας. Προς στήριξη του συμπεράσματος αυτού τονίστηκε, ιδίως, ότι η WML δεν είχε ποτέ την πρόθεση να μεταφέρει στη Lalib τα κέρδη που προέρχονταν από την εκμετάλλευση της τεχνογνωσίας WML, ότι υφίσταντο στενές προσωπικές σχέσεις μεταξύ του δικαιούχου της τεχνογνωσίας αυτής και των υπεργολάβων που εκμεταλλεύονταν στην πραγματικότητα τον σχετικό διαδικτυακό τόπο, ότι η πορτογαλική εταιρία λειτουργούσε με παράλογο τρόπο και είχε εσκεμμένα ελλειμματική δραστηριότητα και δεν είχε δυνατότητα αυτόνομης εκμεταλλεύσεως.

23 Η WML άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως της εθνικής αρχής φόρων και τελωνείων, προσάπτοντάς της ότι χρησιμοποίησε αποδεικτικά στοιχεία που συνελέγησαν εν αγνοία της με παρακολούθηση τηλεπικοινωνιών και με κατάσχεση ηλεκτρονικών μηνυμάτων στο πλαίσιο παράλληλης ποινικής διαδικασίας στην οποία δεν είχε πρόσβαση.

24 Υποστήριξε, εξάλλου, ότι οι λόγοι για τη συμμετοχή της Lalib στην εκμετάλλευση της τεχνογνωσίας WML ήταν εμπορικής, τεχνικής και νομικής φύσεως. Οι επίμαχες υπηρεσίες που παρέχονται μέσω Διαδικτύου έναντι πληρωμής δεν θα μπορούσαν να παρασχεθούν από την Ουγγαρία κατά το υπό εξέταση χρονικό διάστημα διότι τότε ήταν αδύνατη στη χώρα αυτή η υπαγωγή σε κάποιο σύστημα πληρωμής μέσω τραπεζικής κάρτας για τέτοιες υπηρεσίες. Η ως άνω εταιρία δεν είχε ούτε το προσωπικό ούτε τις σχετικές τεχνικές δυνατότητες ούτε τα στοιχεία ενεργητικού, το πλέγμα των συμβάσεων ή τις διεθνείς διασυνδέσεις που να της παρέχουν τη δυνατότητα να εκμεταλλεύεται τον επίμαχο διαδικτυακό τόπο. Η Lalib, δικαιούχος των διαδικτυακών ονομάτων τομέα, ήταν εκείνη η οποία, ως πάροχος περιεχομένου, είχε την αστική και ποινική ευθύνη για τις προτεινόμενες υπηρεσίες. Επομένως, η σύναψη της συμβάσεως παραχωρήσεως αδείας με τη Lalib δεν είχε σκοπό φορολογικής φύσεως, ο δε ΦΠΑ καταβαλλόταν κανονικά στην Πορτογαλία. Επιπλέον, η ως άνω εταιρία δεν είχε κάποιο πραγματικό φορολογικό πλεονέκτημα, δεδομένου ότι η διαφορά των συντελεστών ΦΠΑ στην Ουγγαρία και στην Πορτογαλία ήταν τότε αμελητέα.

25 Αναφερόμενο στις αποφάσεις Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) και Newey (C-653/11, EU:C:2013:409), το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, λαμβανομένης υπόψη της ιδιοτυπίας των επίμαχων υπηρεσιών που παρέχονται μέσω Διαδικτύου, επί των περιστάσεων που πρέπει να λάβει υπόψη για να εκτιμήσει αν συμβατική κατασκευή που χρησιμοποιήθηκε συνιστά καταχρηστική πρακτική, προκειμένου να προσδιορίσει τον τόπο της παροχής των υπηρεσιών.

26 Διερωτάται, εξάλλου, αν από τους σκοπούς της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι η φορολογική αρχή μπορεί να λαμβάνει υπόψη αποδεικτικά στοιχεία που συνελέγησαν στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας, ακόμα και με μυστικότητα, και να τα χρησιμοποιεί ως έρεισμα διοικητικής αποφάσεως. Συναφώς, αναφερόμενο στην απόφαση Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), διερωτάται ποια είναι τα όρια της θεσμικής και δικονομικής αυτονομίας των κρατών μελών που τίθενται με τον Χάρτη.

27 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει, ακόμη, ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης ανακύπτει επίσης το ζήτημα πώς πρέπει να ενεργεί η φορολογική αρχή κράτους μέλους, στο πλαίσιο της διασυνοριακής διοικητικής συνεργασίας, σε περίπτωση που ο ΦΠΑ έχει ήδη καταβληθεί εντός άλλου κράτους μέλους.

28 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (διοικητικό και εργατικό δικαστήριο Βουδαπέστης) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, του άρθρου 24, παράγραφος 1, και του άρθρου 43 της οδηγίας [ΦΠΑ], προκειμένου περί του προσδιορισμού για σκοπούς ΦΠΑ του προσώπου που παρέχει την υπηρεσία, όταν εξετάζεται κατά πόσον η πράξη έχει αμιγώς εικονικό χαρακτήρα, στερείται πραγματικού οικονομικού και εμπορικού περιεχομένου και στοχεύει αποκλειστικά στην εξασφάλιση φορολογικής ελαφρύνσεως, έχει σημασία, όσον αφορά την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων, το γεγονός ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο διαχειριστής και ιδιοκτήτης κατά 100 % της δικαιοπαρόχου εμπορικής εταιρίας είναι το φυσικό πρόσωπο που δημιούργησε την τεχνογνωσία, η οποία εξάλλου παραχωρείται μέσω της εν λόγω συμβάσεως παραχωρήσεως αδείας;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, του άρθρου 24, παράγραφος 1, και του άρθρου 43 της οδηγίας [ΦΠΑ], καθώς και της διαπιστώσεως καταχρηστικής πρακτικής, έχει σημασία το γεγονός ότι το εν λόγω φυσικό πρόσωπο ασκεί ή μπορεί να ασκεί άτυπα επιρροή επί του τρόπου εκμεταλλεύσεως της αδείας εκ μέρους της δικαιοδόχου εμπορικής εταιρίας και επί των αποφάσεων της εν λόγω επιχειρήσεως; Για την εν λόγω ερμηνεία, έχει σημασία το γεγονός ότι ο δημιουργός της τεχνογνωσίας συμμετέχει ή μπορεί να συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα, ασκώντας δραστηριότητα συμβούλου ή παρέχοντας συμβουλές σχετικά με την ανάπτυξη και την εκμετάλλευση της τεχνογνωσίας, στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων οι οποίες αφορούν την παροχή της υπηρεσίας που βασίζεται στην εν λόγω τεχνογνωσία;

3) Στην υπόθεση της κύριας δίκης και λαμβανομένου υπόψη του δευτέρου ερωτήματος, όσον αφορά τον προσδιορισμό για σκοπούς ΦΠΑ του προσώπου που παρέχει την υπηρεσία, εκτός από την εξέταση της υποκείμενης συμβατικής πράξεως, έχει σημασία το γεγονός ότι ο δημιουργός της τεχνογνωσίας, ως φυσικό πρόσωπο, ασκεί επιρροή, και μάλιστα καθοριστική επιρροή, ή παρέχει οδηγίες σχετικά με τον τρόπο παροχής της υπηρεσίας που βασίζεται στην εν λόγω τεχνογνωσία;

4) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο τρίτο ερώτημα, ποια είναι κατά τον καθορισμό της εκτάσεως της εν λόγω επιρροής και των εν λόγω οδηγιών, τα στοιχεία ή τα κριτήρια που μπορούν να ληφθούν υπόψη για να διαπιστωθεί ότι [ο δημιουργός της τεχνογνωσίας] ασκεί καθοριστική επιρροή στην παροχή της υπηρεσίας, από δε το πραγματικό οικονομικό περιεχόμενο της υποκείμενης πράξεως επωφελείτο η δικαιοπάροχος επιχείρηση;

5) Στην υπόθεση της κύριας δίκης, όταν εξετάζεται η κτήση του φορολογικού πλεονεκτήματος, έχει σημασία κατά την ανάλυση των σχέσεων των οικονομικών φορέων και των προσώπων τα οποία αφορά η πράξη το γεγονός ότι οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι έλαβαν μέρος στην επίμαχη πράξη, με σκοπό τη φοροαποφυγή, ήσαν νομικά πρόσωπα, όταν η φορολογική αρχή κράτους μέλους εκτιμά ότι ένα φυσικό πρόσωπο λαμβάνει τις στρατηγικές και επιχειρησιακές αποφάσεις εκμεταλλεύσεως [της τεχνογνωσίας]; Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, πρέπει να ληφθεί υπόψη το κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου το φυσικό πρόσωπο έλαβε τις εν λόγω

αποφάσεις; Υπό συνθήκες, όπως οι υπό κρίση, εάν διαπιστωθεί ότι δεν είναι καθοριστικής σημασίας η συμβατική θέση των μερών, έχει σημασία για τη σχετική ερμηνεία το γεγονός ότι η διαχείριση των τεχνικών μέσων, των ανθρώπινων πόρων και των χρηματοοικονομικών πράξεων που απαιτούνται για την παροχή της επίμαχης υπηρεσίας που βασίζεται στο Διαδίκτυο πραγματοποιείται μέσω υπεργολάβων;

6) Εάν διαπιστωθεί ότι οι ρήτρες της συμβάσεως παραχωρήσεως αδείας δεν έχουν πραγματικό οικονομικό περιεχόμενο, συνεπάγεται ο εκ νέου χαρακτηρισμός των συμβατικών ρητρών και η επαναφορά της καταστάσεως η οποία θα υπήρχε αν δεν υφίστατο η πράξη που συνιστά καταχρηστική πρακτική ότι η φορολογική αρχή του κράτους μέλους μπορεί επομένως να καθορίσει διαφορετικά το κράτος μέλος παροχής της υπηρεσίας και, ως εκ τούτου, τον τόπο στον οποίο ο φόρος είναι απαιτητός, ακόμη και όταν η δικαιοδόχος επιχείρηση εκπλήρωσε τις φορολογικές υποχρεώσεις της στο κράτος μέλος εγκαταστάσεώς της σύμφωνα με τις κατά νόμο απαιτήσεις του εν λόγω κράτους μέλους;

7) Έχουν το άρθρο 49 ΣΛΕΕ και το άρθρο 56 ΣΛΕΕ την έννοια ότι αντίκειται σε αυτά και ενδέχεται να συνιστά κατάχρηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως και της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών συμβατική διευθέτηση, όπως αυτή της κύριας δίκης, σύμφωνα με την οποία επιχείρηση, υποκείμενη στον φόρο σε ένα κράτος μέλος, μεταβιβάζει μέσω συμβάσεως παραχωρήσεως αδείας σε άλλη επιχείρηση, υποκείμενη στον φόρο σε άλλο κράτος μέλος, την τεχνογνωσία για την παροχή υπηρεσιών με περιεχόμενο για ενηλίκους μέσω τεχνολογίας διαδραστικής επικοινωνίας βασισμένης στο Διαδίκτυο και το δικαίωμα χρήσεώς της, υπό συνθήκες στις οποίες ο ΦΠΑ της ούτως μεταβιβασθείσας υπηρεσίας είναι ευνοϊκότερος στο κράτος μέλος στο οποίο η δικαιοδόχος επιχείρηση έχει την έδρα της;

8) Υπό συνθήκες όπως οι υπό κρίση, ποια σημασία πρέπει να αποδοθεί, πέραν της φορολογικής ελαφρύνσεως που μπορεί τυχόν να επιτευχθεί, στις εμπορικές παραμέτρους τις οποίες έλαβε υπόψη της η δικαιοπάροχος επιχείρηση; Στο πλαίσιο αυτό, ειδικότερα, έχει σημασία για την ερμηνεία το γεγονός ότι ο ιδιοκτήτης κατά 100 % και διαχειριστής της δικαιοπαρόχου εμπορικής εταιρίας είναι το φυσικό πρόσωπο που δημιούργησε αρχικώς την τεχνογνωσία;

9) Κατά την εξέταση της καταχρηστικής συμπεριφοράς, μπορούν να ληφθούν υπόψη περιστάσεις παρόμοιες με αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, όπως τα τεχνικά στοιχεία και τα σχετικά με την υποδομή δεδομένα τα οποία απαιτούνται για την οργάνωση και την παροχή της υπηρεσίας που αποτελεί αντικείμενο της επίμαχης πράξεως καθώς και οι υποδομές και οι ανθρώπινοι πόροι που διαθέτει η δικαιοπάροχος επιχείρηση για την παροχή της επίμαχης υπηρεσίας και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, ποια είναι η σημασία τους;

10) Βάσει των πραγματικών περιστατικών της παρούσας υποθέσεως, έχουν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', το άρθρο 24, παράγραφος 1, το άρθρο 43 και το άρθρο 273 της οδηγίας [ΦΠΑ], σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ και το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, την έννοια ότι, για την πραγματική εκπλήρωση της υποχρεώσεως των κρατών μελών της Ένωσης να εισπράττουν κατά τρόπο αποτελεσματικό και ακριβή το συνολικό ποσό του ΦΠΑ και για την αποφυγή της απώλειας των δημοσιονομικών εσόδων που συνεπάγονται η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε περίπτωση συμβάσεως παροχής υπηρεσιών και με σκοπό τον προσδιορισμό του προσώπου που παρέχει την υπηρεσία, η φορολογική αρχή του κράτους μέλους νομιμοποιείται, κατά το αποδεικτικό στάδιο της φορολογικής διοικητικής διαδικασίας και με σκοπό την αποσαφήνιση των πραγματικών περιστατικών, να δεχθεί στοιχεία, πληροφορίες και αποδεικτικά μέσα, τα οποία συνέλεξε εν αγνοία του υποκειμένου στον φόρο το ερευνητικό όργανο της φορολογικής αρχής στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας, π.χ. πρακτικά παρακολουθήσεως, να τα χρησιμοποιήσει και να στηρίξει σε αυτά την εκτίμησή της όσον αφορά τις νομικές συνέπειες, και ότι, από την πλευρά του, το διοικητικό δικαστήριο, το οποίο

επιλαμβάνεται της προσφυγής κατά της αποφάσεως της φορολογικής αρχής του κράτους μέλους, μπορεί να εκτιμήσει τα εν λόγω στοιχεία στο πλαίσιο των αποδείξεων, κατά την εξέταση της νομιμότητάς της;

11) Βάσει των πραγματικών περιστατικών της παρούσας υποθέσεως, έχουν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', το άρθρο 24, παράγραφος 1, το άρθρο 43 και το άρθρο 273 της οδηγίας [ΦΠΑ], σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ και το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, την έννοια ότι, για την πραγματική εκπλήρωση της υποχρεώσεως των κρατών μελών της Ένωσης να εισπράττουν κατά τρόπο αποτελεσματικό και ακριβή το συνολικό ποσό του ΦΠΑ, δηλαδή για την υποχρέωση των κρατών μελών να διασφαλίζουν την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που επιβάλλονται στον υποκείμενο στον φόρο, η διακριτική ευχέρεια που αναγνωρίζεται για τη χρήση των μέσων που διαθέτει η φορολογική αρχή του κράτους μέλους περιλαμβάνει τη δυνατότητα της εν λόγω αρχής να χρησιμοποιεί αποδεικτικά μέσα τα οποία συλλέχθηκαν αρχικώς για ποινική διαδικασία με σκοπό την καταστολή της φοροαποφυγής, ακόμη και όταν το εθνικό δίκαιο δεν επιτρέπει τη συλλογή πληροφοριών εν αγνοία του ενδιαφερομένου στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας για την καταστολή της φοροαποφυγής, ή την εξαρτά στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας από εγγυήσεις οι οποίες δεν προβλέπονται στη φορολογική διοικητική διαδικασία, αναγνωρίζοντας ταυτόχρονα στη διοικητική αρχή τη δυνατότητα να ενεργεί σύμφωνα με την αρχή της ελεύθερης εκτιμήσεως των αποδείξεων;

12) Απαγορεύει το άρθρο 8, παράγραφος 2, της [Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, που υπογράφηκε στη Ρώμη στις 4 Νοεμβρίου 1950 (στο εξής: ΕΣΔΑ)], σε συνδυασμό με το άρθρο 52, παράγραφος 2, του Χάρτη, την αναγνώριση στη φορολογική αρχή του κράτους μέλους της αρμοδιότητας που αναφέρεται στο δέκατο και στο ενδέκατο ερώτημα ανωτέρω ή, υπό τις περιστάσεις της παρούσας υποθέσεως, μπορεί να λογίζεται δικαιολογημένη, για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, η χρήση στο πλαίσιο φορολογικής διαδικασίας των συμπερασμάτων που συνάγονται από τα στοιχεία τα οποία συλλέχθηκαν εν αγνοία του ενδιαφερομένου, με σκοπό την αποτελεσματική είσπραξη του φόρου για την "οικονομική ευημερία της χώρας";

13) Εφόσον από την απάντηση στο δέκατο μέχρι και το δωδέκατο ερώτημα συναχθεί ότι η φορολογική αρχή του κράτους μέλους μπορεί να χρησιμοποιήσει τέτοια αποδεικτικά μέσα στη διοικητική διαδικασία, υπέχει η φορολογική αυτή αρχή του κράτους μέλους, για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των δικαιωμάτων άμυνας και του δικαιώματος χρηστής διοικήσεως σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 7, 8, 41 και 48 του Χάρτη, σε συνδυασμό με το άρθρο 51, παράγραφος 1, του Χάρτη, απόλυτη υποχρέωση ακροάσεως του υποκειμένου στον φόρο κατά τη διοικητική διαδικασία, παροχής προσβάσεως στα συμπεράσματα που συνάγονται από τα στοιχεία που συλλέχθηκαν εν αγνοία του και σεβασμού του σκοπού συλλογής των στοιχείων που προέκυψαν από τα εν λόγω αποδεικτικά μέσα, ή, στην τελευταία αυτή περίπτωση, το γεγονός ότι τα στοιχεία που συλλέχθηκαν εν αγνοία του ενδιαφερομένου προορίζονται αποκλειστικά για έρευνα ποινικού χαρακτήρα απαγορεύει ευθύς εξαρχής τη χρήση των εν λόγω αποδεικτικών μέσων;

14) Εάν συλλεγούν και χρησιμοποιηθούν αποδεικτικά στοιχεία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7, 8, 41 και 48 του Χάρτη, σε συνδυασμό με το άρθρο 47 του Χάρτη, συνάδει με το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής εθνική ρύθμιση κατά την οποία ένδικη προσφυγή κατά της διαδικαστικής νομιμότητας αποφάσεων εκδοθεισών σε φορολογικές υποθέσεις μπορεί να ευδοκιμήσει και να οδηγήσει στην ακύρωση της αποφάσεως μόνον εάν, ανάλογα με τις περιστάσεις της υποθέσεως, υφίσταται συγκεκριμένη πιθανότητα η προσβαλλόμενη απόφαση να ήταν διαφορετική αν δεν υφίστατο η δικονομική παράβαση και εάν, επιπλέον, η εν λόγω παράβαση επηρέασε την ουσιαστική νομική θέση του προσφεύγοντος, ή οι διαπραχθείσες δικονομικές παραβάσεις πρέπει να ληφθούν υπόψη σε μεγαλύτερο βαθμό με αποτέλεσμα την ακύρωση της αποφάσεως, ανεξάρτητα από την επιρροή που ασκεί στην έκβαση της διαδικασίας η δικονομική παράβαση που αντίκειται στις διατάξεις του Χάρτη;

15) Επιβάλλει η αποτελεσματική εφαρμογή του άρθρου 47 του Χάρτη, σε δικονομική κατάσταση όπως η υπό κρίση, να μπορεί το διοικητικό δικαστήριο που επιλαμβάνεται της προσφυγής κατά της διοικητικής αποφάσεως της φορολογικής αρχής του κράτους μέλους να ελέγχει τη νομιμότητα της συλλογής αποδεικτικών στοιχείων προς άσκηση ποινικής διώξεως και εν αγνοία του ενδιαφερομένου, ιδίως όταν ο υποκείμενος στον φόρο κατά του οποίου κινήθηκε παράλληλα η διοικητική διαδικασία δεν γνωρίζει τα εν λόγω στοιχεία ούτε μπόρεσε να αμφισβητήσει δικαστικά τη νομιμότητά τους;

16) Λαμβανομένου επίσης υπόψη του έκτου ερωτήματος, έχει ο κανονισμός […] 904/2010, ιδίως υπό το πρίσμα της αιτιολογικής σκέψεως 7 αυτού, κατά την οποία, προκειμένου για την είσπραξη του οφειλόμενου φόρου, τα κράτη μέλη πρέπει να συνεργάζονται προκειμένου να διασφαλιστεί ότι ο ΦΠΑ υπολογίζεται ορθά και, συνεπώς, κάθε κράτος μέλος πρέπει να ελέγχει όχι μόνον την ορθή εφαρμογή του φόρου που οφείλεται εντός της δικής του επικράτειας, αλλά πρέπει επίσης να συνεργάζεται με τα άλλα κράτη μέλη, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του φόρου που, μολονότι σχετίζεται με δραστηριότητα ασκηθείσα στην επικράτειά του, είναι καταβλητέος εντός άλλου κράτους μέλους, την έννοια ότι, σε πραγματική κατάσταση όπως η υπό κρίση, η φορολογική αρχή του κράτους μέλους που εντοπίζει τη φορολογική οφειλή οφείλει να απευθύνει αίτηση στη φορολογική αρχή του κράτους μέλους στο οποίο ο υποκείμενος στον φόρο που υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο εκπλήρωσε την υποχρέωσή του πληρωμής του φόρου;

17) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο δέκατο έκτο ερώτημα, εάν ασκηθεί ένδικη προσφυγή και διαπιστωθεί η έλλειψη διαδικαστικής νομιμότητας των αποφάσεων της φορολογικής αρχής του κράτους μέλους εκ του λόγου τούτου, δηλαδή λόγω μη συλλογής πληροφοριών και μη υποβολής σχετικού αιτήματος στις αρμόδιες αρχές άλλου κράτους μέλους, ποιο μέτρο πρέπει να λάβει το δικαστήριο που επιλαμβάνεται της προσφυγής έναντι των αποφάσεων της φορολογικής αρχής του κράτους μέλους, λαμβανομένων επίσης υπόψη των όσων αναφέρονται στο δέκατο τέταρτο ερώτημα;»

Επί του αιτήματος επαναλήψεως της προφορικής διαδικασίας

29 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 17 Αυγούστου 2015 η WML ζήτησε, βάσει του άρθρου 83 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας, προβάλλοντας ότι, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η εθνική αρχή φόρων και τελωνείων, προς διαπίστωση της υπάρξεως επίπλαστου σχήματος στην υπόθεση της κύριας δίκης, έκανε λόγο για περιστάσεις που δεν είχαν ποτέ αναφερθεί προηγουμένως ή που δεν είχαν προβληθεί προς τον σκοπό αυτόν.

30 Το αίτημα αυτό υποβλήθηκε πριν από την ανάπτυξη των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα και, επομένως, πριν από την περάτωση της προφορικής διαδικασίας σύμφωνα με το άρθρο 82, παράγραφος 2, του εν λόγω Κανονισμού Διαδικασίας. Επομένως, πρέπει να εκληφθεί ως αίτημα επαναλήψεως της επ' ακροατηρίου συζητήσεως.

31 Ωστόσο, αφενός, η WML μετέσχε στην επ' ακροατηρίου συζήτηση και είχε τη δυνατότητα να απαντήσει προφορικώς στις παρατηρήσεις της εθνικής αρχής φόρων και τελωνείων. Αφετέρου, το Δικαστήριο κρίνει ότι έχει διαφωτισθεί επαρκώς επί των περιστάσεων της διαφοράς της κύριας δίκης προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα υποβαλλόμενα από το αιτούν δικαστήριο ερωτήματα, στο οποίο εναπόκειται, εν πάση περιπτώσει, να εκτιμήσει τις εν λόγω περιστάσεις προς εκδίκαση της διαφοράς (βλ. ιδίως, επ' αυτού, απόφαση Gauweiler κ.λπ., C-62/14, EU:C:2015:400, σκέψη 15).

32 Κατά συνέπεια, το αίτημα αυτό απορρίπτεται.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί των ερωτημάτων από το πρώτο μέχρι το πέμπτο και από το έβδομο μέχρι το ένατο

33 Με το πρώτο μέχρι το πέμπτο και με το έβδομο μέχρι το ένατο ερώτημά του, που πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι, για να εκτιμηθεί αν συνιστούσε κατάχρηση δικαιώματος, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, σύμβαση παραχωρήσεως αδείας με αντικείμενο τη μίσθωση τεχνογνωσίας που καθιστά δυνατή την εκμετάλλευση διαδικτυακού τόπου μέσω του οποίου παρέχονταν διαδραστικές οπτικοακουστικές υπηρεσίες, συναφθείσα με εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο έδαφος του οποίου ήταν εγκατεστημένη η δικαιοπάροχος εταιρία, με σκοπό την υπαγωγή σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ επί των υπηρεσιών αυτών εντός αυτού του άλλου κράτους μέλους, έχει σημασία το γεγονός ότι ο διαχειριστής και μοναδικός μέτοχος της δικαιοπαρόχου εταιρίας ήταν ο δημιουργός της τεχνογνωσίας αυτής, το γεγονός ότι το άτομο αυτό ασκούσε επιρροή ή έλεγχο στην ανάπτυξη και στην εκμετάλλευση της εν λόγω τεχνογνωσίας και στην παροχή των υπηρεσιών που στηρίζονταν σε αυτήν, καθώς και το γεγονός ότι οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχονταν μέσω υπεργολάβων οι οποίοι είχαν την ευθύνη για την οικονομική διαχείριση, για το προσωπικό και για τα αναγκαία τεχνικά μέσα. Ζητεί να διευκρινιστεί, επιπλέον, αν πρέπει να ληφθούν υπόψη οι λόγοι εμπορικής, τεχνικής, οργανωτικής και νομικής φύσεως που προβάλλει η δικαιοπάροχος εταιρία για να εξηγήσει την εκμίσθωση της ως άνω τεχνογνωσίας στην εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους μέλους εταιρία.

34 Όπως σημειώνει το αιτούν δικαστήριο, σε αυτό εναπόκειται να εκτιμήσει τα προβαλλόμενα πραγματικά περιστατικά και να εξακριβώσει αν υφίστανται στη διαφορά της κύριας δίκης στοιχεία δηλωτικά της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής. Το Δικαστήριο, αποφαινόμενο επί αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, μπορεί, ωστόσο, να παράσχει διευκρινίσεις προκειμένου να καθοδηγήσει το εθνικό δικαστήριο στην ερμηνεία του (βλ. ιδίως, επ' αυτού, αποφάσεις Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψεις 76 και 77, καθώς και Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, σκέψεις 54 έως 56).

35 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι η πάταξη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία ΦΠΑ και ότι η αρχή της απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών, που έχει εφαρμογή στον τομέα του ΦΠΑ, συνεπάγεται την απαγόρευση των καθαρώς επίπλαστων σχημάτων, τα οποία δεν έχουν πραγματική οικονομική υπόσταση και μεθοδεύονται με μόνο σκοπό τη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 70, καθώς και Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψη 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

36 Στις σκέψεις 74 και 75 της αποφάσεως Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121) το Δικαστήριο έκρινε ότι η διαπίστωση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής σε ζητήματα ΦΠΑ προϋποθέτει, αφενός, ότι οι επίμαχες πράξεις, παρά την αυστηρή εφαρμογή των προϋποθέσεων τις οποίες προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο, έχουν ως αποτέλεσμα την αποκόμιση φορολογικού οφέλους, η παροχή του οποίου θα ήταν αντίθετη προς τον σκοπό που επιδιώκουν οι διατάξεις αυτές, και, αφετέρου, ότι προκύπτει από σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων περιορίζεται στην αποκόμιση αυτού του φορολογικού οφέλους.

37 Όσον αφορά, πρώτον, το αν πράξη όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης σύμβαση παραχωρήσεως αδείας έχει ως αποτέλεσμα την παροχή φορολογικού πλεονεκτήματος αντίθετου προς τους σκοπούς της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να σημειωθεί, αφενός, ότι η έννοια του «τόπου της παροχής υπηρεσιών», που προσδιορίζει τον τόπο φορολογήσεως της εν λόγω παροχής, όπως και οι έννοιες του «υποκειμένου στον φόρο», της «παροχής υπηρεσιών» και της «οικονομικής δραστηριότητας», έχει αντικειμενικό χαρακτήρα και εφαρμόζεται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των

οικείων πράξεων, η δε φορολογική αρχή δεν είναι υποχρεωμένη να αναζητεί την πρόθεση του υποκειμένου στον φόρο (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψεις 56 και 57, καθώς και Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψη 41).

38 Όσον αφορά τις υπηρεσίες που παρέχονται με ηλεκτρονικά μέσα, όπως αυτές της κύριας δίκης, από τα άρθρα 43 και 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της εν λόγω οδηγίας όπως ίσχυε από 1ης Ιανουαρίου 2007 μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2009 ή τα άρθρα 45 και 59, πρώτο εδάφιο, στοιχείο ια', της οδηγίας αυτής όπως είχε κατόπιν της εκδόσεως της οδηγίας 2008/8, προκύπτει ότι ο τόπος της παροχής υπηρεσιών σε μη υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι ο τόπος όπου ο παρέχων τις σχετικές υπηρεσίες έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση ή, άλλως, ο τόπος της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του.

39 Αφετέρου, οι διαφορές μεταξύ των συνήθων συντελεστών ΦΠΑ τους οποίους προβλέπουν τα κράτη μέλη απορρέουν από το γεγονός ότι με την οδηγία ΦΠΑ δεν έχει επέλθει πλήρης εναρμόνιση, καθόσον η οδηγία αυτή καθορίζει μόνον ένα ελάχιστο όριο του σχετικού συντελεστή.

40 Υπό τις συνθήκες αυτές, η υπαγωγή εντός κράτους μέλους σε συνήθη συντελεστή ΦΠΑ χαμηλότερο από εκείνον που ισχύει εντός άλλου κράτους μέλους δεν μπορεί να λογίζεται καθαυτή ως φορολογικό πλεονέκτημα του οποίου η χορήγηση είναι αντίθετη προς τους σκοπούς της οδηγίας ΦΠΑ.

41 Αντιθέτως, η κατάσταση είναι διαφορετική αν οι υπηρεσίες παρέχονται στην πραγματικότητα εντός αυτού του άλλου κράτους μέλους. Πράγματι, μια τέτοια κατάσταση είναι αντίθετη προς τον σκοπό των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ που είναι η αποφυγή, αφενός, συγκρούσεων αρμοδιότητας οι οποίες ενδέχεται να οδηγήσουν σε διπλή φορολόγηση και, αφετέρου, της μη φορολογήσεως εσόδων (βλ., επ' αυτού, απόφαση Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψη 42). Επιπλέον, καθόσον οδηγεί σε αποφυγή του ΦΠΑ εντός κράτους μέλους, αντιβαίνει τόσο προς την υποχρέωση των κρατών μελών, που απορρέει από τα άρθρα 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, 325 ΣΛΕΕ, 2, 250, παράγραφος 1, και 273 της οδηγίας ΦΠΑ, να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα τα οποία είναι κατάλληλα να εξασφαλίσουν την είσπραξη ολοκλήρου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός τους και να καταπολεμούν τη φοροδιαφυγή όσο και προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που είναι εγγενής στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ, κατά την οποία οι επιχειρηματίες που προβαίνουν στις ίδιες πράξεις δεν πρέπει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως στον τομέα της εισπράξεως του ΦΠΑ (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις Επιτροπή κατά Ιταλίας, C-132/06, EU:C:2008:412, σκέψεις 37, 39 και 46· Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, σκέψεις 20 έως 22, καθώς και Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψεις 25 και 26).

42 Όσον αφορά, δεύτερον, το αν ο ουσιώδης σκοπός μιας πράξεως περιορίζεται στην αποκόμιση ενός τέτοιου φορολογικού πλεονεκτήματος, πρέπει να υπομνησθεί ότι, στον τομέα του ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι, όταν ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επιλέξει μεταξύ δύο πράξεων, δεν είναι υποχρεωμένος να επιλέξει εκείνη που συνεπάγεται την καταβολή του μεγαλύτερου ποσού ΦΠΑ, αλλά έχει, αντιθέτως, το δικαίωμα να επιλέξει τη δομή της δραστηριότητάς του κατά τρόπον ώστε να περιορίσει τη φορολογική οφειλή του (βλ., ιδίως, αποφάσεις Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 73· Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, σκέψη 47, καθώς και Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, σκέψη 27). Οι υποκείμενοι στον φόρο είναι εν γένει ελεύθεροι να επιλέγουν τις οργανωτικές δομές και τους τρόπους ασκήσεως της επιχειρηματικής τους δράσεως που κρίνουν ως πλέον κατάλληλους για τις οικονομικές τους δραστηριότητες και με σκοπό τον περιορισμό της φορολογικής επιβαρύνσεώς τους (απόφαση RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, σκέψη 53).

43 Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, πρέπει να σημειωθεί ότι από τη δικογραφία που υποβλήθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η Lalib είναι εταιρία διαφορετική από την WML, καθόσον δεν είναι ούτε υποκατάστημα ούτε θυγατρική ούτε πρακτορείο αυτής, και ότι κατέβαλε ΦΠΑ στην Πορτογαλία.

44 Υπό τις συνθήκες αυτές, προκειμένου να διαπιστωθεί αν η επίμαχη σύμβαση παραχωρήσεως αδείας συνιστά καταχρηστική πρακτική με σκοπό την επιβολή χαμηλότερου συντελεστή ΦΠΑ στη Μαδέρα, πρέπει να διαπιστωθεί αν η εν λόγω σύμβαση ήταν ένα καθαρά επίπλαστο σχήμα που συγκάλυπτε το γεγονός ότι οι σχετικές υπηρεσίες, ήτοι η εκμετάλλευση του διαδικτυακού τόπου με χρησιμοποίηση της τεχνογνωσίας WML, δεν παρέχονταν πράγματι από τη Lalib εντός της Μαδέρας, αλλά στην πραγματικότητα εντός της Ουγγαρίας από την WML. Όσον αφορά την εξακρίβωση του πραγματικού τόπου της εν λόγω παροχής, μια τέτοια διαπίστωση πρέπει να στηρίζεται σε αντικειμενικά και εξακριβώσιμα από τρίτους στοιχεία, όπως η ανάπτυξη δραστηριότητας της Lalib όσον αφορά την ύπαρξη κτιρίων, προσωπικού και εγκαταστάσεων (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 67).

45 Προς προσδιορισμό του αν η ως άνω σύμβαση ήταν ένα τέτοιο επίπλαστο σχήμα, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει το σύνολο των υποβληθέντων ενώπιόν του πραγματικών στοιχείων, ερευνώντας, ιδίως, το αν ο ορισμός της Μαδέρας ως έδρας της οικονομικής δραστηριότητας ή της μόνιμης εγκαταστάσεως της Lalib ανταποκρινόταν στην πραγματικότητα ή αν η εταιρία αυτή, στο πλαίσιο της ασκήσεως της σχετικής οικονομικής δραστηριότητας, είχε την κατάλληλη οργανωτική δομή όσον αφορά την ύπαρξη εγκαταστάσεων, προσωπικού και τεχνικών μέσων, ή ακόμη αν η εν λόγω εταιρία ασκούσε την οικονομική αυτή δραστηριότητα στο όνομά της και για δικό της λογαριασμό, ιδία ευθύνη και ιδίω κινδύνω.

46 Αντιθέτως, το γεγονός ότι ο διαχειριστής και μοναδικός μέτοχος της WML ήταν ο δημιουργός της τεχνογνωσίας WML, ότι το ίδιο αυτό άτομο ασκούσε επιρροή ή έλεγχο στην ανάπτυξη και στην εκμετάλλευση της εν λόγω τεχνογνωσίας και στην παροχή των υπηρεσιών που στηρίζονταν σε αυτήν, ότι οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχονταν μέσω υπεργολάβων οι οποίοι είχαν την ευθύνη για την οικονομική διαχείριση, για το προσωπικό και για τα αναγκαία τεχνικά μέσα, καθώς και οι λόγοι που μπορεί να οδήγησαν την WML να εκμισθώσει την εν λόγω τεχνογνωσία στη Lalib αντί να την εκμεταλλευτεί η ίδια είναι στοιχεία τα οποία δεν έχουν αποφασιστική σημασία καθαυτά.

47 Τέλος, για να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου, όσον αφορά το αν σύμβαση παραχωρήσεως αδείας, όπως αυτή της κύριας δίκης, μπορεί να λογίζεται ως καταχρηστική πρακτική έναντι της ελευθερίας εγκαταστάσεως και της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, επιβάλλεται η διαπίστωση, αφενός, ότι η φύση των σχέσεων μεταξύ της εμπλεκομένης δικαιοπαρόχου εταιρίας, δηλαδή της WML, και της δικαιοδόχου εταιρίας, δηλαδή της Lalib, όπως φαίνεται δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως, δεδομένου ότι η Lalib δεν είναι θυγατρική, υποκατάστημα ή πρακτορείο της WML.

48 Αφετέρου, καθόσον οι διαφορές μεταξύ των συνήθων συντελεστών ΦΠΑ που επιβάλλουν τα κράτη μέλη απορρέουν από την έλλειψη πλήρους εναρμονίσεως με την οδηγία ΦΠΑ, απλώς και μόνον το γεγονός ότι σύμβαση παραχωρήσεως αδείας, όπως αυτή της κύριας δίκης, συνήφθη με εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος που προβλέπει συνήθη συντελεστή ΦΠΑ χαμηλότερο από εκείνον του κράτους μέλους όπου είναι εγκατεστημένη η δικαιοπάροχος εταιρία δεν μπορεί να λογίζεται, ελλείψει άλλων στοιχείων, ως καταχρηστική πρακτική έναντι της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών.

49 Κατά συνέπεια, στα ερωτήματα από το πρώτο μέχρι το πέμπτο και από το έβδομο μέχρι το ένατο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι, για να εκτιμηθεί αν συνιστά κατάχρηση δικαιώματος, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, σύμβαση παραχωρήσεως αδείας με αντικείμενο τη μίσθωση τεχνογνωσίας που καθιστά δυνατή την εκμετάλλευση διαδικτυακού τόπου μέσω του οποίου παρέχονται διαδραστικές οπτικοακουστικές υπηρεσίες, συναφθείσα με εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο έδαφος του οποίου είναι εγκατεστημένη η δικαιοπάροχος εταιρία, με σκοπό την υπαγωγή σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ επί των εν λόγω υπηρεσιών εντός αυτού του άλλου κράτους μέλους, το γεγονός ότι ο διαχειριστής και μοναδικός μέτοχος της δικαιοπαρόχου εταιρίας είναι ο δημιουργός της εν λόγω τεχνογνωσίας, ότι το άτομο αυτό ασκούσε επιρροή ή έλεγχο στην ανάπτυξη και στην εκμετάλλευση της εν λόγω τεχνογνωσίας και στην παροχή των υπηρεσιών που στηρίζονταν σε αυτήν,

ότι οι επίμαχες υπηρεσίες παρέχονταν μέσω υπεργολάβων οι οποίοι είχαν την ευθύνη για την οικονομική διαχείριση, για το προσωπικό και για τα αναγκαία τεχνικά μέσα, όπως και οι λόγοι που οδήγησαν τη δικαιοπάροχο εταιρία να εκμισθώσει την ως άνω τεχνογνωσία σε εγκατεστημένη εντός του άλλου αυτού κράτους μέλους εταιρία αντί να την εκμεταλλευτεί η ίδια, συνιστούν στοιχεία τα οποία δεν έχουν αποφασιστική σημασία καθαυτά.

50 Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει το σύνολο των περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης για να προσδιορίσει αν η σύμβαση αυτή αποτελούσε ένα καθαρά επίπλαστο σχήμα που συγκαλύπτει το γεγονός ότι οι επίμαχες υπηρεσίες δεν παρέχονταν όντως από τη δικαιοδόχο εταιρία, αλλά στην πραγματικότητα από τη δικαιοπάροχο εταιρία, ερευνώντας ιδίως αν ο προσδιορισμός του τόπου της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας ή της μόνιμης εγκαταστάσεως της δικαιοδόχου εταιρίας ανταποκρινόταν στην πραγματικότητα ή αν η εταιρία αυτή, στο πλαίσιο της ασκήσεως της σχετικής οικονομικής δραστηριότητας, είχε την κατάλληλη οργανωτική δομή όσον αφορά την ύπαρξη εγκαταστάσεων, προσωπικού και τεχνικών μέσων, ή ακόμη αν η εν λόγω εταιρία ασκούσε την οικονομική αυτή δραστηριότητα στο όνομά της και για δικό της λογαριασμό, ιδία ευθύνη και ιδίω κινδύνω.

Επί του έκτου ερωτήματος

51 Με το έκτο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση διαπιστώσεως καταχρηστικής πρακτικής έχουσας ως αντικείμενο τον προσδιορισμό του τόπου παροχής υπηρεσιών εντός κράτους μέλους διαφορετικού από εκείνο που θα λαμβανόταν υπόψη αν δεν υφίστατο η εν λόγω καταχρηστική πρακτική, το γεγονός ότι ο ΦΠΑ καταβλήθηκε εντός αυτού του άλλου κράτους μέλους σύμφωνα με τη νομοθεσία του εμποδίζει την έκδοση διορθωτικής πράξεως επιβολής του φόρου αυτού εντός του κράτους μέλους του τόπου όπου παρασχέθηκε πράγματι η επίμαχη υπηρεσία.

52 Αρκεί να υπομνησθεί, συναφώς, ότι, όταν έχει διαπιστωθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, επιβάλλεται η τροποποίηση του νομικού χαρακτηρισμού των οικείων πράξεων προκειμένου τα πράγματα να αποκατασταθούν στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν είχαν τελεστεί οι πράξεις που συνιστούν την εν λόγω καταχρηστική πρακτική (αποφάσεις Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 98, καθώς και Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψη 50).

53 Εξ αυτού συνάγεται ότι ο τόπος μιας παροχής υπηρεσιών πρέπει να διορθώνεται αν έχει προσδιοριστεί εντός κράτους μέλους διαφορετικού από εκείνο το οποίο θα λαμβανόταν υπόψη αν δεν υφίστατο η καταχρηστική πρακτική, ο δε ΦΠΑ είναι καταβλητέος εντός του κράτους εκείνου που επιβάλλεται να ληφθεί υπόψη έστω και αν καταβλήθηκε εντός του ως άνω άλλου κράτους.

54 Κατά συνέπεια, στο έκτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση διαπιστώσεως καταχρηστικής πρακτικής έχουσας ως αντικείμενο τον προσδιορισμό του τόπου της παροχής υπηρεσιών εντός κράτους μέλους διαφορετικού από εκείνο που θα λαμβανόταν υπόψη αν δεν υφίστατο η εν λόγω καταχρηστική πρακτική, το γεγονός ότι ο ΦΠΑ καταβλήθηκε εντός αυτού του άλλου κράτους μέλους σύμφωνα με τη νομοθεσία του δεν εμποδίζει την έκδοση διορθωτικής πράξεως επιβολής του φόρου αυτού εντός του κράτους μέλους του τόπου όπου παρασχέθηκε πράγματι η επίμαχη υπηρεσία.

Επί του δέκατου έκτου και του δέκατου έβδομου ερωτήματος

55 Με το δέκατο έκτο του ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν ο κανονισμός 904/2010 έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή κράτους μέλους που εξετάζει το απαιτητό του ΦΠΑ για παροχή υπηρεσιών που έχουν ήδη επιβαρυνθεί με ΦΠΑ εντός άλλων κρατών μελών υποχρεούται να υποβάλει αίτημα συνεργασίας στις φορολογικές αρχές αυτών των άλλων κρατών μελών.

56 Επιβάλλεται η διαπίστωση, συναφώς, ότι ο ως άνω κανονισμός, ο οποίος, κατά το άρθρο 1 αυτού, καθορίζει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες οι αρμόδιες εθνικές αρχές συνεργάζονται μεταξύ τους, καθώς και με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, και προβλέπει προς τούτο κανόνες και διαδικασίες, δεν διευκρινίζει υπό ποιες προϋποθέσεις φορολογική αρχή κράτους μέλους μπορεί να υποβάλει αίτημα διοικητικής συνεργασίας σε φορολογική αρχή άλλου κράτους μέλους.

57 Εντούτοις, λαμβανομένου υπόψη του καθήκοντος συνεργασίας για την είσπραξη του οφειλόμενου ΦΠΑ, περί του οποίου γίνεται λόγος στην αιτιολογική σκέψη 7 του κανονισμού αυτού, μια τέτοια αίτηση μπορεί να είναι σκόπιμη, ή ακόμα και αναγκαία.

58 Τούτο μπορεί να συμβαίνει, μεταξύ άλλων, όταν η φορολογική αρχή κράτους μέλους γνωρίζει ή πρέπει ευλόγως να γνωρίζει ότι η φορολογική αρχή άλλου κράτους μέλους διαθέτει πληροφορίες που είναι χρήσιμες, ή ακόμα και αναγκαίες, προκειμένου να προσδιοριστεί αν ο ΦΠΑ είναι απαιτητός εντός του πρώτου κράτους μέλους.

59 Κατά συνέπεια, στο δέκατο έκτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ο κανονισμός 904/2010 έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή κράτους μέλους που εξετάζει το απαιτητό του ΦΠΑ για παροχή υπηρεσιών που έχουν ήδη επιβαρυνθεί με τον φόρο αυτόν εντός άλλων κρατών μελών υποχρεούται να υποβάλει αίτημα παροχής πληροφοριών στις φορολογικές αρχές αυτών των άλλων κρατών μελών όταν ένα τέτοιο αίτημα είναι χρήσιμο, ή ακόμα και αναγκαίο, για να προσδιοριστεί αν ο ΦΠΑ είναι απαιτητός εντός του πρώτου κράτους μέλους.

60 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε στο δέκατο έκτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δέκατο έβδομο ερώτημα.

Επί των ερωτημάτων από το δέκατο μέχρι το δέκατο πέμπτο

61 Με το δέκατο μέχρι το δέκατο πέμπτο ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι δεν αποκλείει τη δυνατότητα της εκ μέρους της φορολογικής αρχής χρησιμοποιήσεως, για τους σκοπούς εφαρμογής των άρθρων 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, 325 ΣΛΕΕ, 2, 250, παράγραφος 1, και 273 της οδηγίας ΦΠΑ, αποδεικτικών στοιχείων που συνελέγησαν στο πλαίσιο παράλληλης αλλά μη ακόμη ολοκληρωθείσας ποινικής διαδικασίας, εν αγνοία του υποκειμένου στον φόρο, για παράδειγμα προερχόμενων από παρακολούθηση τηλεπικοινωνιών και από κατάσχεση ηλεκτρονικών μηνυμάτων, προκειμένου η αρχή αυτή να διαπιστώσει την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής στον τομέα του ΦΠΑ.

62 Από το σκεπτικό της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου και από τη διατύπωση των υποβαλλόμενων ερωτημάτων προκύπτει ότι το δικαστήριο αυτό διερωτάται, καταρχάς, αν, λαμβανομένης υπόψη της ευχέρειας που παρέχεται στα κράτη μέλη όσον αφορά την εξασφάλιση της εισπράξεως του συνόλου του οφειλόμενου ΦΠΑ εντός του εδάφους τους και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, η φορολογική αρχή μπορεί να συλλέγει και να χρησιμοποιεί, στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας, τέτοια αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία όμως προέκυψαν αρχικώς στο πλαίσιο ποινικής διώξεως, με τα μέσα που επιτρέπει η ποινική δικονομία, η οποία παρέχει, εξάλλου, στους ενδιαφερομένους εγγυήσεις που δεν μπορούν να ισχύσουν στο πλαίσιο μιας διοικητικής διαδικασίας. Διερωτάται αν όντως υφίσταται μια τέτοια δυνατότητα και, ενδεχομένως, ποια είναι τα όρια και οι υποχρεώσεις που απορρέουν συναφώς από το άρθρο 8 της ΕΣΔΑ και από τα άρθρα 7, 8 και 52 του Χάρτη.

63 Σε περίπτωση που αναγνωριστεί η ύπαρξη τέτοιας δυνατότητας, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, στη συνέχεια, αν η φορολογική αρχή υποχρεούται να παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο πρόσβαση στα αποδεικτικά στοιχεία που έχουν συλλεγεί με τον τρόπο αυτόν και να του δίδει τη δυνατότητα να

υποβάλει τις παρατηρήσεις του, προκειμένου η αρχή αυτή να εξασφαλίσει την τήρηση των δικαιωμάτων άμυνας περί των οποίων γίνεται λόγος στο άρθρο 48 του Χάρτη και τον σεβασμό της αρχής της χρηστής διοικήσεως που τίθεται με το άρθρο 41 αυτού.

64 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν το άρθρο 47 του Χάρτη συνεπάγεται ότι το δικαστήριο που επιλαμβάνεται προσφυγής κατά της αποφάσεως της φορολογικής αρχής να εκδώσει διορθωτική πράξη περί επιβολής φόρου μπορεί να ελέγξει τη νομιμότητα της συλλογής στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας αποδεικτικών στοιχείων όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει λάβει γνώση των στοιχείων αυτών στο πλαίσιο της εν λόγω διαδικασίας και δεν είχε τη δυνατότητα να αμφισβητήσει το κύρος της ενώπιον άλλου δικαστηρίου. Επιπλέον, προκειμένου περί εθνικής ρυθμίσεως κατά την οποία μια διαδικαστική πλημμέλεια δεν επιφέρει την ακύρωση της οικείας αποφάσεως σε περίπτωση προσβολής της παρά μόνον αν η απόφαση αυτή θα μπορούσε να είναι διαφορετική αν δεν υφίστατο η ως άνω πλημμέλεια και αν η νομική κατάσταση του προσφεύγοντος επηρεάζεται από αυτήν, διερωτάται αν το δικαίωμα για αποτελεσματική ένδικη προσφυγή επιβάλλει, σε περίπτωση παραβιάσεως των διατάξεων του Χάρτη, την ακύρωση της αποφάσεως αυτής ανεξαρτήτως των συνεπειών της εν λόγω παραβιάσεως.

65 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί, πρώτον, ότι το αν συντρέχουν οι περιστάσεις οι οποίες στοιχειοθετούν καταχρηστική πρακτική πρέπει να ελέγχεται σύμφωνα με τους περί αποδείξεως κανόνες του εθνικού δικαίου. Οι ως άνω κανόνες, εντούτοις, δεν πρέπει να θίγουν την αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης (βλ., επ' αυτού, απόφαση Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 76).

66 Δεύτερον, κατά πάγια νομολογία, τα θεμελιώδη δικαιώματα που κατοχυρώνονται στην έννομη τάξη της Ένωσης εφαρμόζονται σε όλες τις καταστάσεις που διέπονται από το δίκαιο της Ένωσης (βλ., επ' αυτού, απόφαση Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

67 Τρίτον, η έκδοση διορθωτικής πράξεως επιβολής ΦΠΑ κατόπιν της διαπιστώσεως καταχρηστικής πρακτικής, όπως αυτή που αποτελεί το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, 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 (βλ., επ' αυτού, απόφαση Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψεις 25 έως 27).

68 Εξ αυτού συνάγεται ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει μια φορολογική αρχή να χρησιμοποιεί, στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας, προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής στον τομέα του ΦΠΑ, αποδεικτικά στοιχεία που συνελέγησαν στο πλαίσιο μη ολοκληρωθείσας ακόμη παράλληλης ποινικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη του σεβασμού των δικαιωμάτων που εγγυάται το δίκαιο της Ένωσης και, ειδικότερα, ο Χάρτης.

69 Όσον αφορά το περιεχόμενο και την ερμηνεία των δικαιωμάτων που εγγυάται ο Χάρτης, το άρθρο 52, παράγραφος 1, αυτού ορίζει ότι κάθε περιορισμός στην άσκηση των δικαιωμάτων και ελευθεριών που αναγνωρίζονται στον Χάρτη πρέπει να προβλέπεται από τον νόμο και να σέβεται το βασικό περιεχόμενο των εν λόγω δικαιωμάτων και ελευθεριών. Τηρούμενης της αρχής της αναλογικότητας, περιορισμοί επιτρέπεται να επιβάλλονται μόνον εφόσον είναι αναγκαίοι και ανταποκρίνονται πραγματικά σε σκοπούς γενικού συμφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση ή στην ανάγκη προστασίας των δικαιωμάτων και ελευθεριών τρίτων.

70 Εν προκειμένω, όσον αφορά, πρώτον, τη συλλογή αποδεικτικών στοιχείων στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας, πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 7 του Χάρτη, που αφορά το δικαίωμα σεβασμού της προσωπικής και οικογενειακής σφαίρας, περιλαμβάνει δικαιώματα ανάλογα προς αυτά που κατοχυρώνονται με το άρθρο 8, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ και ότι, επομένως, σύμφωνα με το άρθρο 52, παράγραφος 3, του Χάρτη, στο εν λόγω άρθρο 7 πρέπει να δοθεί η ίδια έννοια και το ίδιο περιεχόμενο όπως και στο άρθρο 8, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ, όπως τούτο ερμηνεύεται με τη

νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (αποφάσεις McB., C-400/10 PPU, EU:C:2010:582, σκέψη 53, καθώς και Dereci κ.λπ., C-256/11, EU:C:2011:734, σκέψη 70).

71 Έτσι, δεδομένου ότι η παρακολούθηση τηλεπικοινωνιών συνιστά επέμβαση στην άσκηση του δικαιώματος που εγγυάται το άρθρο 8, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ [βλ., ιδίως, ΕΔΔΑ, αποφάσεις Klass κ.λπ. κατά Γερμανίας της 6ης Σεπτεμβρίου 1978, σειρά Α αριθ. 28, § 41· Malone κατά Ηνωμένου Βασιλείου της 2ας Αυγούστου 1984, σειρά Α αριθ. 82, § 64· Kruslin κατά Γαλλίας και Huvig κατά Γαλλίας της 24ης Απριλίου 1990, σειρά Α αριθ. 176-Α και 176-Β, § 26 και § 25, καθώς και Weber και Saravia κατά Γερμανίας (déc.), αριθ. 54934/00, § 79, CEDH 2006-XI], συνιστά επίσης περιορισμό της ασκήσεως του αντιστοίχου δικαιώματος που κατοχυρώνεται με το άρθρο 7 του Χάρτη.

72 Το ίδιο ισχύει για την κατάσχεση ηλεκτρονικών μηνυμάτων στο πλαίσιο έρευνας διενεργούμενης στην επαγγελματική ή εμπορική εγκατάσταση φυσικού προσώπου ή στις εγκαταστάσεις εμπορικής εταιρίας, που συνιστά επίσης παρέμβαση στην άσκηση του δικαιώματος το οποίο εγγυάται το άρθρο 8 της ΕΣΔΑ (βλ., ιδίως, ΕΔΔΑ, αποφάσεις Niemietz κατά Γερμανίας της 16ης Δεκεμβρίου 1992, σειρά Α αριθ. 251-Β, §§ 29-31· Société Colas Est κ.λπ. κατά Γαλλίας, αριθ. 37971/97, §§ 40-41, CEDH 2002-III, καθώς και Vinci Construction και GTM Génie Civil et Services κατά Γαλλίας της 2ας Απριλίου 2015, αριθ. 63629/10 και 60567/10, § 63).

73 Επομένως, τέτοιοι περιορισμοί είναι δυνατοί μόνον αν προβλέπονται από τον νόμο και αν, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας, είναι αναγκαίοι και ανταποκρίνονται πραγματικά σε σκοπούς γενικού συμφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση.

74 Όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου ορίου για την επίτευξη του σκοπού της εξασφαλίσεως της εισπράξεως του ΦΠΑ και της αποφυγής της φοροδιαφυγής (απόφαση R., C-285/09, EU:C:2010:742, σκέψη 45).

75 Στη διαφορά της κύριας δίκης, δεδομένου ότι η παρακολούθηση τηλεπικοινωνιών και η κατάσχεση ηλεκτρονικών μηνυμάτων πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας, ο σκοπός και η ανάγκη διενεργείας των σχετικών πράξεων πρέπει να εκτιμηθούν σε σχέση με τη διαδικασία αυτή.

76 Συναφώς, πρέπει να σημειωθεί ότι, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 35 της παρούσας αποφάσεως, δεδομένου ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων συνιστά σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία ΦΠΑ (βλ. ιδίως, επ' αυτού, απόφαση Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 71), τα μέτρα έρευνας που λαμβάνονται στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας με σκοπό ιδίως τη δίωξη παραβάσεων στον τομέα αυτό έχουν σκοπό αντίστοιχο προς σκοπό γενικού συμφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση.

77 Όσον αφορά την εξέταση της ανάγκης λήψεως μέτρων έρευνας, πρέπει να σημειωθεί ότι, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η φορολογική αρχή τόνισε ότι η κατάσχεση ηλεκτρονικών μηνυμάτων είχε διενεργηθεί χωρίς δικαστική άδεια. Συναφώς, πρέπει να σημειωθεί ότι, ελλείψει προηγούμενης δικαστικής αδείας, η προστασία των πολιτών κατά των αυθαίρετων εκ μέρους της δημοσίας αρχής προσβολών των δικαιωμάτων που διασφαλίζει το άρθρο 7 του Χάρτη απαιτεί την πρόβλεψη αυστηρού νομικού πλαισίου και σαφώς συγκεκριμένων ορίων μιας τέτοιας κατασχέσεως (βλ. ΕΔΔΑ, απόφαση Camenzind κατά Ελβετίας της 16ης Δεκεμβρίου 1997, *Recueil des arrêts et décisions* 1997-VIII, § 45). Ειδικότερα, η εν λόγω κατάσχεση δεν μπορεί να είναι σύμφωνη προς το ως άνω άρθρο 7 παρά μόνον αν η εσωτερική νομοθεσία και πρακτική παρέχουν πρόσφορες και επαρκείς εγγυήσεις κατά των καταχρήσεων και των αυθαίρετων ενεργειών [βλ., ιδίως, ΕΔΔΑ, αποφάσεις Funke κατά Γαλλίας της 25ης Φεβρουαρίου 1993, σειρά Α αριθ. 256-Α, §§ 56-57· Miailhe κατά Γαλλίας (αριθ. 1) της 25ης Φεβρουαρίου 1993, σειρά Α αριθ. 256-C, §§ 37-38, καθώς και Société Colas Est κ.λπ. κατά Γαλλίας, προαναφερθείσα, §§ 48-49].

78 Στο πλαίσιο της εξετάσεως αυτής, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει αν η έλλειψη προηγούμενης δικαστικής εντολής αντισταθμίζεται, σε κάποιο βαθμό, με τη δυνατότητα του ατόμου το οποίο αφορά η κατάσχεση να ζητήσει a posteriori δικαστικό έλεγχο αφορώντα τόσο τη νομιμότητα όσο και την ανάγκη λήψεως του σχετικού μέτρου, αυτός δε ο έλεγχος πρέπει να είναι αποτελεσματικός στο πλαίσιο των ειδικών συνθηκών της υπό κρίση υποθέσεως (βλ. ΕΔΔΑ, απόφαση Smirnov κατά Ρωσίας, αριθ. 71362/01, § 45, CEDH 2007-VII).

79 Όσον αφορά, δεύτερον, τη συλλογή και τη χρησιμοποίηση αποδεικτικών στοιχείων από τη φορολογική αρχή, διαπιστώνεται ότι παρέλκει, εν προκειμένω, η εξέταση του αν η διαβίβαση αποδεικτικών στοιχείων από την αρμόδια για την ποινική έρευνα υπηρεσία και η αποδοχή τους από την αρμόδια για τη διοικητική διαδικασία αρχή με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους συνιστούν προσβολή του δικαιώματος προστασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα το οποίο εγγυάται το άρθρο 8 του Χάρτη, δεδομένου ότι η WML δεν είναι φυσικό πρόσωπο και δεν μπορεί να επικαλεστεί, κατά συνέπεια, την εν λόγω προστασία διότι η επωνυμία της δεν προσδιορίζει κανένα φυσικό πρόσωπο (βλ., επ' αυτού, απόφαση Volker und Markus Schecke και Eifert, C-92/09 και C-93/09, EU:C:2010:662, σκέψεις 52 και 53).

80 Αντιθέτως, λαμβανομένου υπόψη του άρθρου 7 του Χάρτη, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η χρησιμοποίηση από τη φορολογική αρχή αποδεικτικών στοιχείων που συνελέγησαν στο πλαίσιο μη ολοκληρωθείσας ποινικής διαδικασίας με παρακολούθηση τηλεπικοινωνιών και με κατάσχεση ηλεκτρονικών μηνυμάτων συνιστά καθαυτή περιορισμό της ασκήσεως του δικαιώματος το οποίο διασφαλίζει το άρθρο αυτό. Επομένως, πρέπει να εξεταστεί αν η ως άνω χρησιμοποίηση ικανοποιεί επίσης τις απαιτήσεις του άρθρου 52, παράγραφος 1, του Χάρτη.

81 Συναφώς, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η απαίτηση να προβλέπεται από τον νόμο κάθε περιορισμός της ασκήσεως του δικαιώματος αυτού συνεπάγεται ότι η έννομη βάση που παρέχει τη δυνατότητα χρησιμοποιήσεως από τη φορολογική αρχή των αποδεικτικών στοιχείων που μνημονεύονται στην προηγούμενη σκέψη πρέπει να είναι αρκούντως σαφής και συγκεκριμένη και ότι, προσδιορίζοντας η ίδια το περιεχόμενο του περιορισμού της ασκήσεως του δικαιώματος το οποίο διασφαλίζει το άρθρο 7 του Χάρτη, παρέχει ορισμένη προστασία κατά ενδεχόμενων αυθαίρετων προσβολών εκ μέρους της ως άνω διοικήσεως (βλ., ιδίως, ΕΔΔΑ, αποφάσεις Malone κατά Ηνωμένου Βασιλείου της 2ας Αυγούστου 1984, σειρά A αριθ. 82, § 67, καθώς και Gillan και Quinton κατά Ηνωμένου Βασιλείου της 12ης Ιανουαρίου 2010, αριθ. 4158/05, § 77, CEDH 2010).

82 Εξετάζοντας την ανάγκη μιας τέτοιας χρησιμοποιήσεως στην υπόθεση της κύριας δίκης, πρέπει ιδίως να εκτιμηθεί, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 133 των προτάσεών του, αν αυτή τελεί σε σχέση αναλογίας έναντι του επιδιωκόμενου σκοπού, εξετάζοντας αν η συλλογή όλων των αναγκαίων πληροφοριών θα μπορούσε να επιτευχθεί με μέσα έρευνας θίγοντα το δικαίωμα που διασφαλίζει το άρθρο 7 του Χάρτη σε μικρότερο βαθμό έναντι της παρακολουθήσεως τηλεπικοινωνιών και της κατασχέσεως ηλεκτρονικών μηνυμάτων, όπως είναι ο απλός έλεγχος στις εγκαταστάσεις της WML και το αίτημα παροχής πληροφοριών ή διοικητικής έρευνας απευθυνόμενο προς τις πορτογαλικές αρχές κατ' εφαρμογήν του κανονισμού 904/2010.

83 Εξάλλου, όσον αφορά τον σεβασμό των δικαιωμάτων άμυνας και της αρχής της χρηστής διοικήσεως, πρέπει να σημειωθεί ότι τα άρθρα 41 και 48 του Χάρτη στα οποία αναφέρεται το αιτούν δικαστήριο δεν ασκούν επιρροή επί της υποθέσεως της κύριας δίκης. Πράγματι, αφενός, από το γράμμα του άρθρου 41 του Χάρτη προκύπτει σαφώς ότι αυτό απευθύνεται όχι στα κράτη μέλη, αλλά αποκλειστικά στα θεσμικά και τα άλλα όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης (αποφάσεις YS κ.λπ., C-141/12 και C-372/12, EU:C:2014:2081, σκέψη 67, καθώς και Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, σκέψη 44). Αφετέρου, το άρθρο 48 του Χάρτη προστατεύει το τεκμήριο αθωότητας και τα δικαιώματα άμυνας που πρέπει να αναγνωρίζονται υπέρ του «κατηγορουμένου» και, επομένως, δεν έχουν εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση.

84 Πάντως, ο σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας συνιστά γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης η οποία έχει εφαρμογή όταν η διοίκηση προτίθεται να εκδώσει βλαπτική πράξη εις βάρος ενός προσώπου. Βάσει της αρχής αυτής, οι αποδέκτες αποφάσεων οι οποίες θίγουν αισθητά τα συμφέροντά τους πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να γνωστοποιήσουν λυσιτελώς την άποψή τους σχετικά με τα στοιχεία επί των οποίων η διοίκηση σκοπεύει να στηρίξει την απόφασή της. Η υποχρέωση αυτή βαρύνει τις διοικητικές αρχές των κρατών μελών όταν λαμβάνουν αποφάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, ακόμη και αν η εφαρμοστέα νομοθεσία της Ένωσης δεν προβλέπει ρητώς τέτοιες διατυπώσεις (απόφαση Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

85 Εν προκειμένω, από τις γραπτές παρατηρήσεις της WML και από τις αγορεύσεις κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση προκύπτει ότι η φορολογική αρχή παρέσχε στην εταιρία αυτή πρόσβαση στα δακτυλογραφημένα κείμενα των τηλεφωνικών συνδιαλέξεων και στα ηλεκτρονικά μηνύματα που χρησιμοποιήθηκαν ως αποδεικτικά στοιχεία προς στήριξη της διορθωτικής πράξεως περί επιβολής φόρου και ότι η WML είχε τη δυνατότητα να εκθέσει την άποψή της επί των σχετικών στοιχείων πριν από την έκδοση της εν λόγω αποφάσεως, πράγμα το οποίο εναπόκειται, ωστόσο, στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

86 Όσον αφορά, τρίτον, το δικαίωμα για αποτελεσματική ένδικη προσφυγή το οποίο εγγυάται το άρθρο 47 του Χάρτη και τις συνέπειες που πρέπει να έχει η προσβολή των δικαιωμάτων τα οποία διασφαλίζει το δίκαιο της Ένωσης, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο αυτό, κάθε άτομο του οποίου προσβάλλονται τα δικαιώματα και οι ελευθερίες που διασφαλίζονται βάσει του δικαίου της Ένωσης πρέπει να έχει δυνατότητα αποτελεσματικού ενδίκου βοηθήματος ενώπιον δικαστηρίου υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό.

87 Η αποτελεσματικότητα του δικαστικού ελέγχου τον οποίο εγγυάται το άρθρο αυτό απαιτεί το δικαστήριο που προβαίνει στον έλεγχο νομιμότητας αποφάσεως η οποία συνιστά εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης να μπορεί να εξακριβώσει 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.

88 Η ως άνω απαίτηση ικανοποιείται αν το δικαστήριο που επιλαμβάνεται προσφυγής κατά της αποφάσεως της φορολογικής αρχής που εκδίδει διορθωτική πράξη επιβολής ΦΠΑ είναι αρμόδιο να ελέγξει αν τα αποδεικτικά στοιχεία που προέρχονται από παράλληλη μη εισέτι ολοκληρωθείσα ποινική διαδικασία, στα οποία στηρίζεται η απόφαση αυτή, συνελέγησαν στο πλαίσιο της εν λόγω ποινικής διαδικασίας τηρουμένων των δικαιωμάτων τα οποία εγγυάται το δίκαιο της Ένωσης ή μπορεί τουλάχιστον να βεβαιωθεί, βάσει ελέγχου που έχει ήδη ασκήσει ποινικό δικαστήριο στο πλαίσιο διαδικασίας με δυνατότητα προβολής της απόψεως του ενδιαφερομένου, ότι τα ως άνω αποδεικτικά στοιχεία συνελέγησαν σύμφωνα με το δίκαιο αυτό.

89 Αν η απαίτηση αυτή δεν ικανοποιείται και, επομένως, δεν υφίσταται πράγματι δικαίωμα για ένδικη προσφυγή, ή, σε περίπτωση προσβολής άλλου δικαιώματος το οποίο διασφαλίζει το δίκαιο της Ένωσης, αποδεικτικά στοιχεία που συνελέγησαν στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας και χρησιμοποιήθηκαν στη φορολογική διοικητική διαδικασία πρέπει να μη ληφθούν υπόψη, η δε προσβαλλόμενη απόφαση η οποία στηρίζεται στα αποδεικτικά αυτά στοιχεία πρέπει να ακυρωθεί αν, για τον λόγο αυτό, στερείται ερείσματος.

90 Κατά συνέπεια, στα ερωτήματα από το δέκατο μέχρι το δέκατο πέμπτο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι δεν αποκλείει τη δυνατότητα της εκ μέρους της φορολογικής αρχής χρησιμοποιήσεως, για τους σκοπούς εφαρμογής των άρθρων 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, 325 ΣΛΕΕ, 2, 250, παράγραφος 1, και 273 της οδηγίας ΦΠΑ, προκειμένου η αρχή αυτή να διαπιστώσει την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής στον τομέα του ΦΠΑ, αποδεικτικών στοιχείων που συνελέγησαν στο πλαίσιο παράλληλης αλλά μη ακόμη ολοκληρωθείσας ποινικής διαδικασίας, εν αγνοία του υποκειμένου στον φόρο, για παράδειγμα προερχόμενων από

παρακολούθηση τηλεπικοινωνιών και από κατάσχεση ηλεκτρονικών μηνυμάτων, υπό την προϋπόθεση ότι η συλλογή των αποδεικτικών αυτών στοιχείων στο πλαίσιο της εν λόγω ποινικής διαδικασίας και η χρησιμοποίησή τους στη διοικητική διαδικασία δεν προσβάλλουν τα δικαιώματα τα οποία εγγυάται το δίκαιο της Ένωσης.

91 Υπό συνθήκες όπως αυτές της κύριας δίκης, δυνάμει των άρθρων 7, 47 και 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο το οποίο ελέγχει τη νομιμότητα αποφάσεως περί εκδόσεως διορθωτικής πράξεως επιβολής ΦΠΑ που στηρίζεται σε τέτοια αποδεικτικά στοιχεία να εξακριβώσει, αφενός, αν η παρακολούθηση τηλεπικοινωνιών και η κατάσχεση ηλεκτρονικών μηνυμάτων ήταν μέσα έρευνας προβλεπόμενα από τον νόμο και αν ήταν αναγκαία στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας και, αφετέρου, αν η χρησιμοποίηση από την ως άνω αρχή των αποδεικτικών στοιχείων που συνελέγησαν με τα μέσα αυτά ήταν επίσης επιτρεπτή βάσει του νόμου και αναγκαία. Σε αυτό εναπόκειται, επιπροσθέτως, να εξακριβώσει αν, σύμφωνα με τη γενική αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας, ο υποκείμενος στον φόρο είχε στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας τη δυνατότητα προσβάσεως στα εν λόγω αποδεικτικά στοιχεία και υποβολής των παρατηρήσεών του επ' αυτών. Αν διαπιστώσει ότι ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο δεν είχε τη δυνατότητα αυτή ή ότι τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία συνελέγησαν στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας ή χρησιμοποιήθηκαν στη διοικητική διαδικασία κατά παράβαση του άρθρου 7 του Χάρτη, το εθνικό δικαστήριο πρέπει να μη λάβει υπόψη τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία και να ακυρώσει την εν λόγω απόφαση αν αυτή, για τον ως άνω λόγο, στερείται ερείσματος. Επίσης πρέπει να μη ληφθούν υπόψη τα επίμαχα αποδεικτικά στοιχεία αν το προαναφερθέν δικαστήριο δεν έχει αρμοδιότητα να ελέγξει αν αυτά συνελέγησαν στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης ή δεν μπορεί τουλάχιστον να βεβαιωθεί, βάσει του ελέγχου στον οποίο προέβη το ποινικό δικαστήριο στο πλαίσιο διαδικασίας με δυνατότητα προβολής της απόψεως του ενδιαφερομένου, ότι τα ως άνω αποδεικτικά στοιχεία συνελέγησαν σύμφωνα με το δίκαιο αυτό.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

1) Το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι, για να εκτιμηθεί αν συνιστά κατάχρηση δικαιώματος, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, σύμβαση παραχωρήσεως αδείας με αντικείμενο τη μίσθωση τεχνογνωσίας που καθιστά δυνατή την εκμετάλλευση διαδικτυακού τόπου μέσω του οποίου παρέχονται διαδραστικές οπτικοακουστικές υπηρεσίες, συναφθείσα με εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο έδαφος του οποίου είναι εγκατεστημένη η δικαιοπάροχος εταιρία, με σκοπό την υπαγωγή σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ επί των εν λόγω υπηρεσιών εντός αυτού του άλλου κράτους μέλους, το γεγονός ότι ο διαχειριστής και μοναδικός μέτοχος της δικαιοπαρόχου εταιρίας είναι ο δημιουργός της εν λόγω τεχνογνωσίας, ότι το άτομο αυτό ασκούσε επιρροή ή έλεγχο στην ανάπτυξη και στην εκμετάλλευση της εν λόγω τεχνογνωσίας και στην παροχή των υπηρεσιών που στηρίζονταν σε αυτήν, ότι οι επίμαχες υπηρεσίες παρέχονταν μέσω υπεργολάβων οι οποίοι είχαν την ευθύνη για την οικονομική διαχείριση, για το προσωπικό και για τα αναγκαία τεχνικά μέσα, όπως και οι λόγοι που οδήγησαν τη δικαιοπάροχο εταιρία να εκμισθώσει την ως άνω τεχνογνωσία σε εγκατεστημένη εντός του άλλου αυτού κράτους μέλους εταιρία αντί να την εκμεταλλευτεί η ίδια, συνιστούν στοιχεία τα οποία δεν έχουν αποφασιστική σημασία καθαυτά.

Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει το σύνολο των περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης για να προσδιορίσει αν η σύμβαση αυτή αποτελούσε ένα καθαρά επίπλαστο σχήμα που συγκαλύπτει το γεγονός ότι οι επίμαχες υπηρεσίες δεν παρέχονταν όντως από τη δικαιοδόχο εταιρία, αλλά στην πραγματικότητα από τη δικαιοπάροχο εταιρία, ερευνώντας ιδίως αν ο προσδιορισμός του τόπου της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας ή της μόνιμης εγκαταστάσεως της δικαιοδόχου εταιρίας ανταποκρινόταν στην πραγματικότητα ή αν η εταιρία αυτή, στο πλαίσιο της ασκήσεως της σχετικής οικονομικής δραστηριότητας, είχε την κατάλληλη οργανωτική δομή όσον αφορά την ύπαρξη εγκαταστάσεων, προσωπικού και τεχνικών μέσων, ή ακόμη αν η εν λόγω εταιρία ασκούσε την οικονομική αυτή δραστηριότητα στο όνομά της και για δικό της λογαριασμό, ιδία ευθύνη και ιδίω κινδύνω.

2) **Το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση διαπιστώσεως καταχρηστικής πρακτικής έχουσας ως αντικείμενο τον προσδιορισμό του τόπου της παροχής υπηρεσιών εντός κράτους μέλους διαφορετικού από εκείνο που θα λαμβανόταν υπόψη αν δεν υφίστατο η εν λόγω καταχρηστική πρακτική, το γεγονός ότι ο φόρος προστιθεμένης αξίας καταβλήθηκε εντός αυτού του άλλου κράτους μέλους σύμφωνα με τη νομοθεσία του δεν εμποδίζει την έκδοση διορθωτικής πράξεως επιβολής του φόρου αυτού εντός του κράτους μέλους του τόπου όπου παρασχέθηκε πράγματι η επίμαχη υπηρεσία.**

3) **Ο κανονισμός (ΕΕ) 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή κράτους μέλους που εξετάζει το απαιτητό του φόρου προστιθεμένης αξίας για παροχή υπηρεσιών που έχουν ήδη επιβαρυνθεί με τον φόρο αυτόν εντός άλλων κρατών μελών υποχρεούται να υποβάλει αίτημα παροχής πληροφοριών στις φορολογικές αρχές αυτών των άλλων κρατών μελών όταν ένα τέτοιο αίτημα είναι χρήσιμο, ή ακόμα και αναγκαίο, για να προσδιοριστεί αν ο φόρος προστιθεμένης αξίας είναι απαιτητός εντός του πρώτου κράτους μέλους.**

4) **Το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι δεν αποκλείει τη δυνατότητα της εκ μέρους της φορολογικής αρχής χρησιμοποιήσεως, για τους σκοπούς εφαρμογής των άρθρων 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, 325 ΣΛΕΕ, 2, 250, παράγραφος 1, και 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, προκειμένου η αρχή αυτή να διαπιστώσει την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας, αποδεικτικών στοιχείων που συνελέγησαν στο πλαίσιο παράλληλης αλλά μη ακόμη ολοκληρωθείσας ποινικής διαδικασίας, εν αγνοία του υποκειμένου στον φόρο, για παράδειγμα προερχόμενων από παρακολούθηση τηλεπικοινωνιών και από κατάσχεση ηλεκτρονικών μηνυμάτων, υπό την προϋπόθεση ότι η συλλογή των αποδεικτικών αυτών στοιχείων στο πλαίσιο της εν λόγω ποινικής διαδικασίας και η χρησιμοποίησή τους στη διοικητική διαδικασία δεν προσβάλλουν τα δικαιώματα τα οποία εγγυάται το δίκαιο της Ένωσης.**

Υπό συνθήκες όπως αυτές της κύριας δίκης, δυνάμει των άρθρων 7, 47 και 52, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο το οποίο ελέγχει τη νομιμότητα αποφάσεως περί εκδόσεως διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου προστιθεμένης αξίας που στηρίζεται σε τέτοια αποδεικτικά στοιχεία να εξακριβώσει, αφενός, αν η παρακολούθηση τηλεπικοινωνιών και η κατάσχεση ηλεκτρονικών μηνυμάτων ήταν μέσα έρευνας προβλεπόμενα από τον νόμο και αν ήταν αναγκαία στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας και, αφετέρου, αν η χρησιμοποίηση από την ως άνω αρχή των αποδεικτικών στοιχείων που συνελέγησαν με τα μέσα αυτά ήταν επίσης επιτρεπτή βάσει του νόμου και αναγκαία. Σε αυτό εναπόκειται, επιπροσθέτως, να εξακριβώσει αν, σύμφωνα με τη γενική αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας, ο υποκείμενος στον φόρο είχε στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας τη δυνατότητα προσβάσεως στα εν λόγω αποδεικτικά στοιχεία και

υποβολής των παρατηρήσεών του επ' αυτών. Αν διαπιστώσει ότι ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο δεν είχε τη δυνατότητα αυτή ή ότι τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία συνελέγησαν στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας ή χρησιμοποιήθηκαν στη διοικητική διαδικασία κατά παράβαση του άρθρου 7 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το εθνικό δικαστήριο πρέπει να μη λάβει υπόψη τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία και να ακυρώσει την εν λόγω απόφαση αν αυτή, για τον ως άνω λόγο, στερείται ερείσματος. Επίσης πρέπει να μη ληφθούν υπόψη τα επίμαχα αποδεικτικά στοιχεία αν το προαναφερθέν δικαστήριο δεν έχει αρμοδιότητα να ελέγξει αν αυτά συνελέγησαν στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης ή δεν μπορεί τουλάχιστον να βεβαιωθεί, βάσει του ελέγχου στον οποίο προέβη το ποινικό δικαστήριο στο πλαίσιο διαδικασίας με δυνατότητα προβολής της απόψεως του ενδιαφερομένου, ότι τα ως άνω αποδεικτικά στοιχεία συνελέγησαν σύμφωνα με το δίκαιο αυτό.

(υπογραφές)