Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MICHAL BOBEK
της 5ης Ιουνίου 2019[1]

Υπόθεση C-189/18

Glencore Agriculture Hungary Kft.
κατά
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[αίτηση του Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστηρίου διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 167 – Άρθρο 168 – Δικαίωμα έκπτωσης – Φοροδιαφυγή ή φορολογική απάτη – Εθνικές διαδικασίες – Βάρος αποδείξεως – Πρόσβαση στον φάκελο – Δικαιώματα υπεράσπισης – Ισότητα των όπλων – Δικαστικός έλεγχος»

I. Εισαγωγή

1. Η εταιρία Glencore Agriculture Hungary Kft. (στο εξής: Glencore) έχει προσβάλει δύο αποφάσεις της Nemzeti Adó- és Vámhivatal (εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία, στο εξής: NAV), διά των οποίων απορρίφθηκε η έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) τον οποίο είχε καταβάλει για ορισμένες παραδόσεις αγαθών, με την αιτιολογία ότι η Glencore γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι οι προμηθευτές της είχαν διαπράξει φοροδιαφυγή ή φορολογική απάτη. Στην κύρια δίκη, η Glencore αμφισβητεί τη νομιμότητα των ενώπιον της NAV φορολογικών διαδικασιών. Διαμαρτύρεται ειδικότερα για έλλειψη αμεροληψίας και για προσβολή των δικαιωμάτων της υπεράσπισης.

2. Το εθνικό δικαστήριο που επιλήφθηκε της διαφοράς, ήτοι το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία), διατηρεί αμφιβολίες όσον αφορά τη συμβατότητα συγκεκριμένων εθνικών διατάξεων και πρακτικών με το δίκαιο της Ένωσης. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί διευκρινίσεις σχετικά με τις αρχές που διέπουν το βάρος αποδείξεως, το οποίο φέρουν οι φορολογικές αρχές προκειμένου να αποδείξουν την εμπλοκή υποκείμενου στον φόρο σε πράξεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκαν από τους προμηθευτές του, το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο να έχει πρόσβαση στα σχετικά με την άμυνά του έγγραφα, καθώς και την έκταση του ελέγχου των διαπιστώσεων των φορολογικών αρχών που οφείλει να διενεργήσει το εθνικό δικαστήριο, αλλά και του τρόπου με τον οποίο οι εν λόγω αρχές συνέλεξαν αποδεικτικά στοιχεία.

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

II. Το νομικό πλαίσιο

Α. Το δίκαιο της Ένωσης

3. Σύμφωνα με το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ)[2], «το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός».

4. Το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

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

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

[…]».

5. Το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι: «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 […].»

Β. Η εθνική νομοθεσία

6. Το άρθρο 1, παράγραφος 3a, του adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (νόμου XCII του 2003 περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας, στο εξής: νόμος περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας) προβλέπει τα εξής:

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

7. Κατά το άρθρο 12, παράγραφοι 1 και 3, του νόμου περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούνται να λαμβάνει γνώση των εγγράφων που αφορούν τις φορολογικής φύσεως υποθέσεις του. Στο δικαίωμα αυτό περιλαμβάνεται το δικαίωμα να «εξετάζει όλα τα έγγραφα που είναι αναγκαία για την άσκηση των δικαιωμάτων του ή για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών του και να αιτείται ή να λαμβάνει αντίγραφο αυτών». Εντούτοις, ο υποκείμενος στον φόρο δεν δύναται να εξετάζει, μεταξύ άλλων, «απόσπασμα εγγράφου που περιέχει απόρρητα φορολογικά στοιχεία τα οποία αφορούν άλλο πρόσωπο, και των οποίων η γνώση συνιστά παράβαση του νόμου.»

2 ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

8. Το άρθρο 97, παράγραφοι 4 και 5, του νόμου περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας προβλέπει τα εξής:

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

(5) Παραδεκτά μέσα αποδείξεως και αποδεικτικά στοιχεία θεωρούνται ειδικότερα τα 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 διαταχθέντων συναφών ελέγχων, το περιεχόμενο πληροφοριών που έχουν γνωστοποιηθεί, τα ηλεκτρονικά στοιχεία ή οι πληροφορίες που προέρχονται από άλλες αρχές ή είναι προσβάσιμες στο κοινό.»

9. Κατά το άρθρο 100, παράγραφος 4, του νόμου περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας:

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

10. Το άρθρο 69, παράγραφος 1, του Nemzeti Adó és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (νόμου CXXII του 2010 σχετικά με την εθνική φορολογική και τελωνειακή αρχή, στο εξής: νόμος περί NAV) προβλέπει τα εξής:

«Τα δεδομένα που συλλέγονται και υποβάλλονται σε επεξεργασία από την [NAV] σύμφωνα με το άρθρο 13, παράγραφος 7, στοιχείο a, για τους σκοπούς της επιβολής του νόμου […] καθώς και ειδικά δεδομένα, επιτρέπεται να χρησιμοποιηθούν μόνο για τους σκοπούς επιβολής του νόμου, εκτός αν άλλως ορίζει ο νόμος.»

11. Κατά το άρθρο 76, παράγραφος 2, στοιχείο g, του νόμου περί NAV:

«(2) Πέραν των απαριθμούμενων στην παράγραφο 1, επιτρέπεται να υποβάλουν αιτιολογημένα αιτήματα για τη λήψη δεδομένων και πληροφοριών που φυλάσσονται στα οικεία συστήματα επεξεργασίας δεδομένων της [NAV], κατά το μέτρο που τα δεδομένα αυτά είναι αναγκαία για την εκπλήρωση των κατά νόμον υποχρεώσεών τους, και οι ακόλουθοι φορείς:

[…]

(g) η διεύθυνση της [NAV] στην οποία έχουν ανατεθεί οι ευθύνες που υπάγονται στην αρμοδιότητα της [NAV] και αφορούν φορολογικές και τελωνειακές υποχρεώσεις, καθώς και φορολογικές και τελωνειακές διαδικασίες κατ' εφαρμογήν του [νόμου περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας], [της közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény (πράξεως CXXVI του 2003 περί εφαρμογής του κοινοτικού τελωνειακού δικαίου)] και των λοιπών φορολογικών και τελωνειακών διατάξεων.»

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

12. Στον βαθμό που μπορούν να επιβεβαιωθούν από την απόφαση περί παραπομπής και τα στοιχεία που κατέθεσαν οι διάδικοι, τα σχετικά πραγματικά περιστατικά μπορούν να συνοψιστούν ως εξής.

13. Η Glencore, προσφεύγουσα της κύριας δίκης, είναι εταιρία με έδρα στην Ουγγαρία, κύρια δραστηριότητα της οποίας αποτελεί το χονδρικό εμπόριο σιτηρών, ελαιούχων σπόρων και ζωικών τροφών, καθώς και πρώτων υλών. Η Glencore προμηθεύτηκε σιτηρά από όλη την ουγγρική επικράτεια, μεγάλο μέρος των οποίων πωλήθηκε στο εξωτερικό. Προμηθεύτηκε επίσης σημαντικές ποσότητες ηλιόσπορων και κραμβόσπορων, εκ των οποίων ένα σημαντικό μέρος το χρησιμοποίησε για την παραγωγή, ως υπεργολάβος, ακατέργαστου ελαίου και σιμιγδαλιού, και ένα μικρότερο μέρος το μεταπώλησε άνευ κατεργασίας.

14. Η NAV διενήργησε ελέγχους στις εγκαταστάσεις της Glencore. Κατόπιν των ελέγχων αυτών, η NAV εξέδωσε δύο διοικητικές αποφάσεις, κατά τα έτη 2015 και 2016, αντίστοιχα (στο εξής: προσβαλλόμενες αποφάσεις). Η πρώτη απόφαση αφορά το σύνολο των φόρων και επιδοτήσεων των οικονομικών ετών 2010 και 2011 (εξαιρουμένου του ΦΠΑ μηνών Σεπτεμβρίου και Οκτωβρίου 2011). Με την απόφαση αυτή, η Glencore κλήθηκε να καταβάλει, μεταξύ άλλων, ποσό 1 951 418 000 ουγγρικών φιορινιών (HUF) για μη καταβληθέντα ΦΠΑ. Με τη δεύτερη απόφαση, που αφορούσε οφειλόμενο ΦΠΑ μηνός Οκτωβρίου 2011, κρίθηκε ότι η Glencore όφειλε να καταβάλει πρόσθετο ΦΠΑ ύψους 130 171 000 HUF.

15. Με τις εν λόγω αποφάσεις της η NAV έκρινε ότι η Glencore είχε παρανόμως προβεί στην έκπτωση του ΦΠΑ, καθόσον γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι ορισμένοι εκ των προμηθευτών της είχαν εκδώσει εικονικά τιμολόγια και εμπλέκονταν σε φοροδιαφυγή. Συναφώς, η NAV παρέπεμπε σε διοικητικές αποφάσεις που είχαν εκδοθεί σε βάρος συγκεκριμένων προμηθευτών της Glencore, καθώς και σε ποινικές διαδικασίες που είχαν κινηθεί κατά ορισμένων εκ των προμηθευτών αυτών (και οι οποίες ήταν εν εξελίξει κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων αποφάσεων).

16. Σύμφωνα με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, στους ελεγκτές που διενήργησαν τους ελέγχους στην Glencore δόθηκε πρόσβαση –άμεσα ή έμμεσα– σε έγγραφα τα οποία περιλαμβάνονταν τόσο στις ποινικές όσο και στις διοικητικές δικογραφίες που είχαν σχηματιστεί σε βάρος των ήδη διωκόμενων προμηθευτών. Η NAV βασίστηκε σε μέρος των αποδεικτικών στοιχείων που είχαν συλλεγεί στο πλαίσιο των διαδικασιών εκείνων προκειμένου να αποδείξει την (παθητική) εμπλοκή της Glencore σε φοροδιαφυγή.

17. Μετά την απόρριψη των διοικητικών προσφυγών της, η Glencore προσέφυγε κατά των προσβαλλόμενων αποφάσεων ενώπιον του Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστηρίου διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης). Στις παρατηρήσεις της, η Glencore αμφισβητεί τη νομιμότητα της διοικητικής διαδικασίας που οδήγησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων αποφάσεων και διαμαρτύρεται για έλλειψη αμεροληψίας και προσβολή των δικαιωμάτων της υπεράσπισης.

18. Στο πλαίσιο της δίκης αυτής, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν οι οικείες εθνικές διατάξεις, όπως ερμηνεύονται και εφαρμόζονται από τις φορολογικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια, καθιστούν υπέρμετρα δυσχερές για τον υποκείμενο στον φόρο, εν προκειμένω τη Glencore, το να αντικρούσει την εμπλοκή του σε φοροδιαφυγή που διαπράχθηκε από τους προμηθευτές του.

19. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η φορολογική αρχή θεωρεί ότι απαλλάσσεται του βάρους αποδείξεως, το οποίο κανονικά φέρει, εφόσον λαμβάνει αυτεπαγγέλτως υπόψη της τις διαπιστώσεις προγενέστερων συναφών αποφάσεων σε μεταγενέστερη διαδικασία φορολογικού ελέγχου. Και τούτο παρά το γεγονός ότι ο φορολογούμενος που αποτέλεσε αντικείμενο του μεταγενέστερου ελέγχου δεν μετείχε στις προγενέστερες διαδικασίες και ενδεχομένως δεν έχει καν λάβει γνώση των σχετικών αποφάσεων.

20. Περαιτέρω, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι οι φορολογικές αρχές δεν θεωρούν ότι έχουν την υποχρέωση να αποκαλύψουν το περιεχόμενο του φακέλου των συναφών διαδικασιών, ή τα αποδεικτικά στοιχεία που χρησιμοποίησαν ως βάση για την έκδοση των συναφών αποφάσεων. Στην υπό κρίση υπόθεση, για παράδειγμα, καθ' όν χρόνο διαρκούσε η διοικητική διαδικασία, στην Glencore

γνωστοποιήθηκε μόνο περιγραφή των αποδεικτικών στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για την έκδοση των εις βάρος των προμηθευτών της αποφάσεων υπό τη μορφή συνοπτικής εκθέσεως. Αν και η Glencore υπέβαλε πλήθος σχετικών αιτημάτων, δεν της επιτράπηκε η πρόσβαση σε συγκεκριμένα έγγραφα του φακέλου, τα οποία η εταιρία θεωρούσε σημαντικά για την υπεράσπισή της. Μόνον αργότερα, κατά τη διάρκεια της κύριας δίκης, επιτράπηκε σταδιακά στην Glencore η πρόσβαση σε ορισμένα από τα έγγραφα που είχε ζητήσει, κατόπιν σχετικής διατάξεως του αιτούντος δικαστηρίου.

21. Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, οι προβαλλόμενες παραλείψεις κατά τη διοικητική διαδικασία δεν είναι δυνατόν να θεραπευθούν πλήρως στο πλαίσιο της δικαστικής διαδικασίας, δεδομένου ότι δεν επιτρέπεται ο έλεγχος της νομιμότητας των αποφάσεων που εξέδωσαν προγενέστερα οι φορολογικές αρχές, ούτε και των αποδεικτικών στοιχείων που συνελέγησαν στο πλαίσιο των σχετικών διαδικασιών.

22. Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1. Πρέπει οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και, στον βαθμό που τις αφορούν, η θεμελιώδης αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων της υπεράσπισης και το άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων [της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης)], να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους και εθνική πρακτική, η οποία βασίζεται σε αυτήν, δυνάμει των οποίων οι διαπιστώσεις, στο πλαίσιο ελέγχου των μερών της έννομης σχέσεως (σύμβαση, συναλλαγή) που αποτελεί αντικείμενο φορολογικής υποχρεώσεως, στις οποίες προβαίνει η φορολογική αρχή κατόπιν διαδικασίας που εφαρμόστηκε έναντι ενός εκ των μερών της εν λόγω έννομης σχέσεως (του εκδότη των τιμολογίων στην κύρια υπόθεση) και περιλαμβάνουν τον επαναχαρακτηρισμό της έννομης σχέσεως, πρέπει να λαμβάνονται αυτεπαγγέλτως υπόψη από τη φορολογική αρχή σε περίπτωση ελέγχου του άλλου μέρους της έννομης σχέσεως (του λήπτη των τιμολογίων στην κύρια υπόθεση), δεδομένου ότι το άλλο μέρος της έννομης σχέσεως δεν διαθέτει κανένα δικαίωμα, ιδίως τα δικαιώματα που σχετίζονται με την ιδιότητα του μετέχοντος στη διαδικασία, στην αρχική διαδικασία ελέγχου;

2. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως του Δικαστηρίου επί του πρώτου ερωτήματος, αντιτίθενται οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και, στον βαθμό που τις αφορούν, η θεμελιώδης αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων της υπεράσπισης και το άρθρο 47 του [Χάρτη], σε εθνική πρακτική η οποία επιτρέπει διαδικασία όπως η περιγραφόμενη στο πρώτο ερώτημα, με συνέπεια το άλλο μέρος της έννομης σχέσεως (ο λήπτης των τιμολογίων) να μην διαθέτει, στην αρχική διαδικασία ελέγχου, τα δικαιώματα που σχετίζονται με την ιδιότητα του μετέχοντος στη διαδικασία, και, εξ αυτού του λόγου, να μην μπορεί περαιτέρω να ασκήσει δικαίωμα προσφυγής στο πλαίσιο διαδικασίας ελέγχου της οποίας οι διαπιστώσεις πρέπει να λαμβάνονται αυτεπαγγέλτως υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαδικασία ελέγχου αναφορικά με τη φορολογική υποχρέωση του άλλου μέρους και μπορούν να χρησιμοποιηθούν εις βάρος του τελευταίου, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δεν θέτει στη διάθεση του άλλου μέρους τον σχετικό φάκελο του ελέγχου που διενεργήθηκε έναντι του πρώτου μέρους της έννομης σχέσεως (του εκδότη των τιμολογίων), ιδίως τα στοιχεία που τεκμηριώνουν τις διαπιστώσεις, τα πρακτικά και τις διοικητικές αποφάσεις, αλλά του κοινοποιεί μόνον ένα τμήμα, με τη μορφή περίληψης, γνωστοποιώντας κατ' αυτόν τον τρόπο στο άλλο μέρος το περιεχόμενο του φακέλου μόνον εμμέσως, επιλέγοντας βάσει κριτηρίων τα οποία έκρινε κατάλληλα και επί των οποίων το άλλο μέρος δεν μπορεί να ασκήσει κανέναν έλεγχο;

3. Πρέπει οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και, στον βαθμό που τις αφορούν, η θεμελιώδης αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων της υπεράσπισης και το άρθρο 47 του [Χάρτη], να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους και εθνική πρακτική, η οποία βασίζεται σε αυτήν, δυνάμει των οποίων οι διαπιστώσεις, στο πλαίσιο ελέγχου των μερών της έννομης σχέσεως, που αποτελεί αντικείμενο φορολογικής υποχρεώσεως, στις οποίες προβαίνει η

φορολογική αρχή κατόπιν διαδικασίας που εφαρμόστηκε έναντι του εκδότη των τιμολογίων και περιλαμβάνουν τη διαπίστωση ότι ο εν λόγω εκδότης έχει συμμετάσχει σε ενεργητική φορολογική απάτη, πρέπει να λαμβάνονται αυτεπαγγέλτως υπόψη από τη φορολογική αρχή σε περίπτωση ελέγχου του λήπτη των τιμολογίων, δεδομένου ότι ο εν λόγω λήπτης δεν διαθέτει, στη διαδικασία ελέγχου που διενεργείται έναντι του εκδότη, τα δικαιώματα που σχετίζονται με την ιδιότητα του μετέχοντος στη διαδικασία και, εξ αυτού του λόγου, δεν μπορεί περαιτέρω να ασκήσει προσφυγή στο πλαίσιο διαδικασίας ελέγχου της οποίας οι διαπιστώσεις πρέπει να λαμβάνονται αυτεπαγγέλτως υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαδικασία ελέγχου αναφορικά με τη φορολογική υποχρέωση του λήπτη και μπορούν να χρησιμοποιηθούν εις βάρος του τελευταίου, και δεδομένου ότι [η φορολογική αρχή] δεν θέτει στη διάθεση του λήπτη τον σχετικό φάκελο του ελέγχου που διενεργήθηκε έναντι του εκδότη, ιδίως τα στοιχεία που τεκμηριώνουν τις διαπιστώσεις, τα πρακτικά και τις διοικητικές αποφάσεις, αλλά του κοινοποιεί μόνον ένα τμήμα, με τη μορφή περίληψης, γνωστοποιώντας κατ' αυτόν τον τρόπο στον λήπτη το περιεχόμενο του φακέλου μόνον εμμέσως, επιλέγοντας βάσει κριτηρίων τα οποία έκρινε κατάλληλα και επί των οποίων ο εν λόγω λήπτης δεν μπορεί να ασκήσει κανέναν έλεγχο;»

23. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν η Glencore, η Ουγγρική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, οι οποίες ανέπτυξαν και προφορικώς τις παρατηρήσεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 20ής Μαρτίου 2019.

IV. Ανάλυση

A. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

24. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, ερμηνευόμενες υπό το πρίσμα των άρθρου 47 και του άρθρου 48, παράγραφος 2, του Χάρτη, αντιτίθενται σε διάταξη ή σε πρακτική κράτους μέλους σύμφωνα με την οποία, κατά την επαλήθευση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ από υποκείμενο στον φόρο, η φορολογική διοίκηση λαμβάνει υπόψη της διαπιστώσεις σχετικές με τα πραγματικά περιστατικά και τον νομικό χαρακτηρισμό αυτών (στο εξής: διαπιστώσεις) που έγιναν από τη διοίκηση στο πλαίσιο λήψεως συναφών αποφάσεων σε βάρος άλλων υποκείμενων στον φόρο. Τούτο δε μάλιστα, ενώ η διοίκηση κοινοποιεί τα έγγραφα που σχετίζονται με τις εν λόγω διαπιστώσεις στον υποκείμενο στον φόρο μόνον εμμέσως και μερικώς, μέσω μιας περίληψης των εγγράφων που θεωρούνται συναφή.

25. Όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως, η απόφαση περί παραπομπής είναι υπερβολικά συνοπτική. Θεωρώ επομένως αναγκαίο να παραθέσω το πώς κατανοώ εγώ τα πραγματικά περιστατικά, με βάση δε αυτό –εκ των πραγμάτων– θα αναπτύξω τις κατά τη γνώμη μου προσήκουσες απαντήσεις στα ζητήματα που εγείρονται από το αιτούν δικαστήριο. Οφείλω ωστόσο να προσθέσω ότι η έλλειψη λεπτομερούς περιγραφής των πραγματικών περιστατικών, σε συνδυασμό με τη μάλλον περίπλοκη διατύπωση των προδικαστικών ερωτημάτων, ασκεί αναγκαστικά επίδραση στο είδος των απαντήσεων που είναι εφικτό να δοθούν. Κατά συνέπεια, οι προτάσεις μου αναγκαστικά θα παραμείνουν σε ένα σχετικά υψηλό επίπεδο αφαίρεσης.

26. Στο πλαίσιο της κύριας δίκης, η Glencore έχει προσβάλει δύο αποφάσεις των ουγγρικών φορολογικών αρχών, διά των οποίων απορρίφθηκε η έκπτωση του ΦΠΑ τον οποίο είχε καταβάλει για ορισμένες παραδόσεις αγαθών, με την αιτιολογία ότι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι οι προμηθευτές της είχαν διαπράξει φοροδιαφυγή ή φορολογική απάτη.

27. Η διαπίστωση ότι είχε διαπραχθεί φοροδιαφυγή στις περιπτώσεις συγκεκριμένων συναλλαγών έγινε το πρώτον στο πλαίσιο έκδοσης προγενέστερων αποφάσεων των φορολογικών αρχών σε βάρος προμηθευτών της Glencore, η οποία δεν μετείχε στις σχετικές διαδικασίες. Εν συνεχεία, η διαπίστωση αυτή «εφαρμόστηκε» στις προσβαλλόμενες αποφάσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1,

παράγραφος 3a, του νόμου περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας. Η διάταξη αυτή –η ακριβής έννοια της οποίας αποτελεί, ωστόσο, αντικείμενο διαφωνίας μεταξύ των διαδίκων– προβλέπει ότι «κατά τη διαδικασία ελέγχου των μερών μιας έννομης σχέσεως […] η οποία αποτελεί αντικείμενο φορολογικής υποχρεώσεως, η φορολογική αρχή οφείλει να χαρακτηρίσει την αυτή έννομη σχέση, η οποία αποτέλεσε αντικείμενο ελέγχου και έχει ήδη χαρακτηρισθεί, κατά τον ίδιο τρόπο για κάθε υποκείμενο στον φόρο, και εφαρμόζει αυτεπαγγέλτως τις διαπιστώσεις που συνήχθησαν επί ενός εκ των μερών της εν λόγω έννομης σχέσεως σε περίπτωση ελέγχου σε κάθε άλλο μέρος της εν λόγω σχέσεως».

28. Κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων αποφάσεων, και προκειμένου να αποδειχθεί η εμπλοκή της Glencore στις επίμαχες πράξεις φοροδιαφυγής, αντιλαμβάνομαι ότι οι φορολογικές αρχές βασίστηκαν κατ' ουσίαν *σε τρεις δέσμες αποδεικτικών στοιχείων*: (i) αποδεικτικά στοιχεία τα οποία συνελέγησαν στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας που κινήθηκε σε βάρος της Glencore, (ii) αποδεικτικά στοιχεία τα οποία συνελέγησαν κατά τη διοικητική διαδικασία που είχε διεξαχθεί σε βάρος προμηθευτών της Glencore, και (iii) αποδεικτικά στοιχεία τα οποία συνελέγησαν κατά την ποινική διαδικασία που είχε κινηθεί κατά προμηθευτών της Glencore.

29. Κατά τον χρόνο που το αιτούν δικαστήριο υπέβαλε την αίτησή του για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, οι φορολογικές διαδικασίες που είχαν διεξαχθεί σε βάρος προμηθευτών της Glencore είχαν ήδη ολοκληρωθεί με την έκδοση διοικητικών αποφάσεων, οι οποίες είχαν καταστεί απρόσβλητες. Αντιθέτως, οι ποινικές διαδικασίες κατά των εν λόγω προμηθευτών ήταν ακόμη εν εξελίξει, κατά τα φαινόμενα στο στάδιο της έρευνας (ήτοι δεν είχαν ακόμη παραπεμφθεί ενώπιον ποινικού δικαστηρίου).

30. Στην υπό κρίση υπόθεση, επομένως, οι αμφιβολίες που εκφράζει το αιτούν δικαστήριο όσον αφορά την ενδεχόμενη προσβολή των δικαιωμάτων της Glencore απορρέουν από τη «μεταφορά» αποδεικτικών στοιχείων μεταξύ των διαφόρων διευθύνσεων των εθνικών αρχών, καθώς και από την «εφαρμογή» διαπιστώσεων που έγιναν από τις εν λόγω αρχές στο πλαίσιο εκδόσεως μίας ή περισσότερων διοικητικών αποφάσεων σε μεταγενέστερες διοικητικές αποφάσεις. Αντιθέτως, όπως επιβεβαίωσαν οι διάδικοι κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, στις προσβαλλόμενες αποφάσεις δεν περιέχονται διαπιστώσεις ερειδόμενες σε απόφαση ποινικού δικαστηρίου, καθώς τέτοια απόφαση δεν είχε εκδοθεί κατά τον κρίσιμο χρόνο. Ωστόσο, ορισμένα στοιχεία αντλήθηκαν από έγγραφα τα οποία συνελέγησαν από τις αρχές που έχουν αναλάβει τις ποινικές έρευνες.

31. Κατόπιν των προαναφερομένων, φρονώ ότι με τα ερωτήματά του το αιτούν δικαστήριο επιδιώκει να εγείρει *τρία κύρια ζητήματα*. Το πρώτο ζήτημα αφορά τον τρόπο κατά τον οποίο οι φορολογικές αρχές είναι δυνατόν να απαλλάσσονται από το βάρος αποδείξεως –το οποίο φέρουν– του ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι οι προμηθευτές του είχαν διαπράξει φοροδιαφυγή, στην περίπτωση που παραπέμπουν σε διαπιστώσεις που έγιναν στο πλαίσιο εκδόσεως προγενέστερων αποφάσεων, σε βάρος των προμηθευτών. Το δεύτερο ζήτημα αφορά την έκταση της υποχρεώσεως των φορολογικών αρχών να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο την πρόσβαση στα αποδεικτικά στοιχεία που είναι αναγκαία για την υπεράσπισή του, περιλαμβανομένων και εγγράφων που έχουν συλλεγεί στο πλαίσιο συναφών διαδικασιών, οι οποίες έχουν κινηθεί σε βάρος άλλων υποκείμενων στον φόρο προσώπων. Το τρίτο ζήτημα αφορά την εξουσία που πρέπει να διαθέτει ο εθνικός δικαστής κατά τον δικαστικό έλεγχο των διαπιστώσεων των φορολογικών αρχών, που έγιναν κατά τη διαδικασία έκδοσης αποφάσεων σε βάρος των προμηθευτών του υποκείμενου στον φόρο, καθώς και της νομιμότητας της συλλογής αποδείξεων στο πλαίσιο των διαδικασιών που είχαν κινηθεί σε βάρος των εν λόγω προμηθευτών.

32. Τέλος, όσον αφορά το εφαρμοστέο δίκαιο της Ένωσης, θα πρέπει να υπομνησθεί ότι οι εθνικοί κανόνες που θεσπίζουν διαδικασίες και κυρώσεις με σκοπό την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης ή της φοροδιαφυγής συνιστούν εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, υπό την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη [3]. Όπως τονίζει το αιτούν δικαστήριο, το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου, καθώς και τα δικαιώματα της υπεράσπισης, τα οποία κατοχυρώνονται στο άρθρο 47 και στο άρθρο 48, παράγραφος 2, του Χάρτη, αντίστοιχα, έχουν ιδιαίτερη σημασία για την παρούσα διαδικασία.

Β. Το βάρος αποδείξεως που φέρει η φορολογική αρχή

33. Το πρώτο ζήτημα που θέτει το αιτούν δικαστήριο αφορά τον τρόπο κατά τον οποίο οι φορολογικές αρχές είναι δυνατόν να απαλλάσσονται από το βάρος αποδείξεως –το οποίο φέρουν– του ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι οι προμηθευτές του είχαν διαπράξει φοροδιαφυγή, στην περίπτωση που οι εν λόγω αρχές επιθυμούν να βασιστούν σε διαπιστώσεις που έγιναν στο πλαίσιο εκδόσεως προγενέστερων αποφάσεων, σε βάρος των προμηθευτών.

34. Θα πρέπει εξαρχής να τονιστεί ότι σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του [4]. Το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένα ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ αποτελεί *βασικό στοιχείο* του συστήματος του ΦΠΑ και, επομένως, δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται [5].

35. Είναι επίσης πασίδηλο ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς, και ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί σκοπό τον οποίο ρητά αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία ΦΠΑ [6]. Από δε τα άρθρα 2 και 273 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, απορρέει ότι τα κράτη μέλη έχουν την υποχρέωση να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα που είναι κατάλληλα να εξασφαλίσουν την είσπραξη ολοκλήρου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός τους και να καταπολεμήσουν τη φοροδιαφυγή [7]. Εντούτοις, τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεσπίζουν σε αυτήν την κατεύθυνση δεν πρέπει να υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των εν λόγω σκοπών. Κατά συνέπεια, τέτοια μέτρα δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να θέτουν συστηματικά υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, την ουδετερότητα του ΦΠΑ [8].

36. Επομένως, δεν συνάδει προς τις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ η μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, εφόσον το πρόσωπο αυτό δεν είχε ή δεν μπορούσε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η σχετική πράξη έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή άλλος επιχειρηματίας εμπλεκόμενος σε προηγούμενο ή επόμενο κρίκο της αλυσίδας των παραδόσεων [9]. Προκειμένου λοιπόν να μην αναγνωριστεί το δικαίωμα του φορολογουμένου προς

3 Βλ., ιδίως, απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 27), όπως διευκρινίστηκε στη συνέχεια με τις αποφάσεις της 5ης Δεκεμβρίου 2017, M.A.S. και M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936), και της 2ας Μαΐου 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).

4 Βλ. π.χ., απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

5 Βλ., μεταξύ πολλών, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

6 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 28ης Ιουλίου 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 50), και της 22ας Νοεμβρίου 2017, Cussens κ.λπ. (C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 28).

7 Πρβλ. αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 25), και της 2ας Μαΐου 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, σκέψη 26).

8 Βλ., ιδίως, απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 49 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

9 Βλ. αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψεις 35 έως 38 και 41), και της 13ης Μαρτίου 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, σκέψεις 40 έως 42).

έκπτωση, εναπόκειται στη φορολογική αρχή να αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία και χωρίς να απαιτεί από τον φορολογούμενο να προβεί σε ελέγχους τους οποίους δεν οφείλει να διενεργήσει, ότι ο τελευταίος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι ο αντισυμβαλλόμενός του εμπλέκεται σε φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ [10].

37. Όσον αφορά τον τρόπο συλλογής των αποδείξεων, ελλείψει σχετικών κανόνων δικαίου της Ένωσης, η συμμετοχή υποκείμενου στον φόρο προσώπου σε φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ θα πρέπει να αποδεικνύεται σύμφωνα με τους εκάστοτε κανόνες αποδείξεως του εθνικού δικαίου [11]. Ωστόσο, όπως έχει κρίνει επανειλημμένα το Δικαστήριο, οι κανόνες σχετικά με τη συλλογή των αποδείξεων δεν πρέπει να θίγουν την αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης και πρέπει να σέβονται τα δικαιώματα που εγγυάται ο Χάρτης [12].

38. Συνάγεται περαιτέρω από την απόφαση στην υπόθεση WebMindLicenses ότι ούτε οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, ούτε η αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων της υπεράσπισης εμποδίζουν, καταρχήν, τη φορολογική αρχή να χρησιμοποιεί, προκειμένου να διαπιστώσει τη διάπραξη φοροδιαφυγής, αποδεικτικά στοιχεία που συνελέγησαν στο πλαίσιο παράλληλης ποινικής διαδικασίας που έχει κινηθεί κατά του ίδιου προσώπου και δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί [13].

39. Δεν βλέπω τον λόγο για τον οποίο η αρχή αυτή δεν θα πρέπει να ισχύει εξίσου σε περιπτώσεις όπως αυτή της κύριας δίκης, όπου τα αποδεικτικά στοιχεία έχουν συλλεγεί στο πλαίσιο διοικητικών ή ποινικών διαδικασιών που έχουν διεξαχθεί κατά των προμηθευτών της εταιρίας. Όπως τονίζει η Επιτροπή, αποτελεί κοινή –και καθ' όλα νόμιμη– πρακτική των φορολογικών διοικήσεων, όταν ο έλεγχος προσώπου υποκείμενου στον φόρο εγείρει υπόνοιες σχετικά με τη νομιμότητα συγκεκριμένων συναλλαγών, να διεξάγονται πρόσθετοι έλεγχοι άλλων υποκείμενων στον φόρο, σε προηγούμενο ή επόμενο κρίκο της αλυσίδας των παραδόσεων. Οι έλεγχοι αυτοί ενδέχεται να οδηγήσουν στην κίνηση παράλληλων διαδικασιών (ποινικού και/ή διοικητικού χαρακτήρα) σε βάρος πλειόνων υποκείμενων στον φόρο, με βάση τα αυτά πραγματικά περιστατικά και το αυτό σύνολο αποδεικτικών στοιχείων [14].

40. Το γεγονός, επομένως, ότι ορισμένα έγγραφα μεταφέρονται από μία διαδικασία σε άλλη δεν στοιχειοθετεί, καθεαυτό, προσβολή των δικαιωμάτων υπεράσπισης του υποκείμενου στον φόρο που ελέγχεται στη μεταγενέστερη διαδικασία.

41. Μια τέτοια γενική ευχέρεια, ωστόσο, συνοδεύεται από ορισμένες σημαντικές δεσμεύσεις. Αν η φορολογική διοίκηση σκοπεύει να βασιστεί σε έγγραφα αυτού του είδους προς υποστήριξη των διαπιστώσεών της που διαλαμβάνονται σε μεταγενέστερη απόφαση, οφείλει: (i) να παράσχει στον υποκείμενο στον φόρο, ως προς τον οποίο χρησιμοποιούνται ενδεχομένως τα έγγραφα αυτά ως αποδεικτικά στοιχεία για την έκδοση της μεταγενέστερης απόφασης, πρόσβαση στα εν λόγω έγγραφα· (ii) να παρέχει στον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα ακροάσεως όσον αφορά τα έγγραφα αυτά, και τη δυνατότητα να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία προς υποστήριξη των ισχυρισμών του· (iii) να επικαλείται ρητώς τα σχετικά έγγραφα στην απόφασή της καθώς και τη συνάφειά τους με την υπόθεση, ενσωματώνοντας τους σχετικούς ισχυρισμούς του υποκείμενου στον φόρο, απαντώντας σε αυτούς ή αντικρούοντας τους. Και αυτά, ανεξαρτήτως του αν τα εν λόγω έγγραφα έχουν ήδη αποτελέσει έρεισμα προηγούμενης αποφάσεως, που έχει στο μεταξύ καταστεί απρόσβλητη.

10 Πρβλ. διάταξη της 10ης Νοεμβρίου 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

11 Βλ., π.χ., τις προτάσεις μου στην υπόθεση Dzivev κ.λπ. (C-310/16, EU:C:2018:623, σημείο 24 επ. και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

12 Πρβλ. απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψεις 65 και 68).

13 Όπ.π., σκέψεις 68 και 90.

14 Βλ., π.χ., αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψεις 17 και 25), και της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψη 14). Βλ., επίσης, διάταξη της 15ης Ιουλίου 2015, Itales (C-123/14, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2015:511, σκέψεις 14 και 15).

42. Το γεγονός ότι η φορολογική αρχή θεωρεί ότι ορισμένες διαπιστώσεις έχουν τεκμηριωθεί στο πλαίσιο έκδοσης προηγούμενων αποφάσεων δεν την απαλλάσσει από την υποχρέωσή της να παραθέσει επαρκή αιτιολογία, επικαλούμενη και τα αντίστοιχα αποδεικτικά στοιχεία, κατά την έκδοση μεταγενέστερων αποφάσεων σε βάρος άλλων υποκείμενων στον φόρο. Η απόφαση των φορολογικών αρχών να αρνηθούν σε συγκεκριμένο υποκείμενο στον φόρο την έκπτωση του ΦΠΑ πρέπει, καταρχήν, να αποτελεί αυτόνομη απόφαση, στην οποία οι διαπιστώσεις των αρχών αιτιολογούνται και τεκμηριώνονται επαρκώς και αυτοτελώς.

43. Διαφορετική προσέγγιση θα έθιγε σε σημαντικό βαθμό τα δικαιώματα της υπεράσπισης των υποκείμενων στον φόρο που εμπλέκονται σε μεταγενέστερες διαδικασίες, οι οποίοι θα βρίσκονταν μετέωροι. Αφενός μεν, ο υποκείμενος στον φόρο δεν θα μπορούσε να αμφισβητήσει συγκεκριμένες διαπιστώσεις που διαλαμβάνονται σε προηγούμενες αποφάσεις διότι δεν μετείχε στις σχετικές διαδικασίες, αφετέρου δε, δεν θα μπορούσε να αμφισβητήσει τις διαπιστώσεις αυτές ούτε στο πλαίσιο της διαδικασίας που αφορά τον ίδιο, δεδομένου ότι οι προηγούμενες αποφάσεις των αρχών είναι δεσμευτικές γι' αυτές.

44. Σε ακραίες καταστάσεις αυτό θα μπορούσε να αποκλείσει εντελώς κάθε δυνατότητα υπεράσπισης, ιδίως στις περιπτώσεις εκείνες (όχι σπάνιες σε υποθέσεις φορολογικής απάτης μεγάλης κλίμακας) όπου κινούνται διαδικασίες σε βάρος εταιριών που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, που δεν υφίστανται πλέον, ή που απλώς δεν ενδιαφέρονται για την υπεράσπισή τους. Στην τελευταία αυτή κατηγορία υποθέσεων, η απόδειξη των πραγματικών περιστατικών και ο νομικός χαρακτηρισμός αυτών θα γίνονταν από τη φορολογική διοίκηση με –τρόπον τινά– erga omnes ισχύ, χωρίς όμως να έχει διατυπωθεί ποτέ πράγματι σοβαρός αντίλογος κατ' αυτών.

45. Οι σκέψεις αυτές με φέρνουν στο επίκεντρο του ζητήματος, που αφορά την εκτίμηση της συμβατότητας εθνικής διατάξεως, όπως εκείνη του άρθρου 1, παράγραφος 3a, του νόμου περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας, με το δίκαιο της Ένωσης. Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, στο σημείο 27, ο τρόπος ερμηνείας και εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως αποτελεί αντικείμενο διαφωνίας μεταξύ των διαδίκων. Η ερμηνεία του εθνικού δικαίου εκφεύγει των αρμοδιοτήτων του παρόντος Δικαστηρίου. Ως εκ τούτου, θα αποφύγω να εκφράσω ακλόνητη πεποίθηση επί της συγκεκριμένης διατάξεως, και οι παρατηρήσεις μου θα περιοριστούν σε ορισμένες γενικές διαπιστώσεις.

46. Το γεγονός ότι ο νόμος απαιτεί, καταρχήν, από τις φορολογικές αρχές να επιδεικνύουν συνέπεια κατά την εκτίμηση των αυτών πραγματικών περιστατικών ή εννόμων σχέσεων ασφαλώς δεν προβληματίζει. Απεναντίας, όπως υποστήριξε και η Ουγγρική Κυβέρνηση, προωθείται έτσι η ασφάλεια δικαίου και διασφαλίζεται η ισότητα μεταξύ των φορολογουμένων. Θα πρέπει ωστόσο να γίνουν δύο πρόσθετες σημαντικές επισημάνσεις.

47. Πρώτον, η ερμηνεία διατάξεως όπως εκείνη του άρθρου 1, παράγραφος 3a, του νόμου περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας θα πρέπει να σέβεται τη λογική και τη δομή του συστήματος ΦΠΑ. Δεν επιτρέπεται ένας φορολογούμενος να υπέχει ευθύνη για την παράνομη συμπεριφορά άλλων φορολογουμένων, για τον λόγο μόνον ότι υπήρξε μέρος της έννομης σχέσεως συνεπεία της οποίας γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση. Ευθύνη αυτού του είδους θα πρέπει να τεκμηριώνεται κατ' ιδίαν για τον κάθε φορολογούμενο που μετείχε στην αλυσίδα των παραδόσεων[15].

48. Δεύτερον, τέτοιου είδους διατάξεις του εθνικού δικαίου είναι μεν δυνατόν να επιβάλλουν στις φορολογικές αρχές την υποχρέωση να τηρούν, *ελλείψει πειστικών λόγων περί του αντιθέτου*, την ίδια στάση σε όλες τις συναφείς υποθέσεις, ουδέν άλλο όμως πέραν αυτού. Με άλλα λόγια, διάταξη αυτού του είδους επιτρέπεται μόνον στον βαθμό που δεν εμποδίζει τις φορολογικές αρχές, de jure ή de facto, να καταλήγουν σε διαφορετικό συμπέρασμα, στο πλαίσιο διαφορετικής διαδικασίας, όταν προβάλλονται ενώπιόν τους νέοι ισχυρισμοί ή προσκομίζονται νέα αποδεικτικά στοιχεία.

15 Βλ. σημείο 36 των παρουσών προτάσεων.

49. Για τους λόγους αυτούς, εθνική διάταξη ή πρακτική, σύμφωνα με την οποία οι φορολογικές αρχές δεσμεύονται, εκ του νόμου ή εκ των πραγμάτων, από τις διαπιστώσεις τους στο πλαίσιο εκδόσεως συναφών αποφάσεων θα μπορούσε, εφόσον ερμηνεύεται και εφαρμόζεται κατά τρόπο διαφορετικό από αυτόν που μόλις περιγράφηκε, να προσκρούει σε σειρά σχετικών βασικών αρχών. Εντούτοις, η όποια ερμηνεία δεν επιτρέπεται ούτε να «απαλύνει» το βάρος αποδείξεως που φέρουν οι φορολογικές αρχές, ούτε, κατά μείζονα λόγο, να το μεταφέρει στην πράξη στον φορολογούμενο, υπονομεύοντας έτσι σταδιακά το δικαίωμα έκπτωσης και επομένως την ουδετερότητα του ΦΠΑ, προσβάλλοντας παράλληλα τα δικαιώματα υπεράσπισης των υποκείμενων στον φόρο.

Γ. Η έκταση του δικαιώματος του υποκείμενου στον φόρο να έχει πρόσβαση στον φάκελο

50. Το δεύτερο ζήτημα που εγείρεται στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας αφορά την υποχρέωση των φορολογικών αρχών να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο την πρόσβαση στα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία σχετίζονται με τις διεξαγόμενες φορολογικές διαδικασίες που τον αφορούν. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο στην υπό κρίση υπόθεση ζητεί, κατά τρόπο παρόμοιο με το εθνικό δικαστήριο στην υπόθεση Ispas [16], διευκρινίσεις σχετικά με το *πότε*, το *τι* και το *πώς* της κοινοποιήσεως αυτής.

51. Όσον αφορά την πρώτη πτυχή, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ότι το δικαίωμα πρόσβασης στον φάκελο αποτελεί μέσο για την άσκηση των δικαιωμάτων υπεράσπισης των προσώπων εκείνων, τα συμφέροντα των οποίων ενδέχεται να θιγούν συνεπεία της έκδοσης αποφάσεως των δημοσίων αρχών.

52. Η αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων της υπεράσπισης επιβάλλει να έχει ο αποδέκτης μιας βλαπτικής αποφάσεως τη δυνατότητα να υποβάλει τις παρατηρήσεις του πριν ληφθεί η απόφαση αυτή, έτσι ώστε η αρμόδια αρχή να έχει τη δυνατότητα να λάβει υπόψη όλα τα στοιχεία που ασκούν επιρροή. Ο κανόνας αυτός έχει ως αντικείμενο, κατά πρώτον, να παράσχει στον αποδέκτη τη δυνατότητα διορθώσεως τυχόν λάθους ή προβολής στοιχείων της προσωπικής του καταστάσεως, συνηγορούντων υπέρ της λήψεως, της μη λήψεως ή της προσδόσεως συγκεκριμένου περιεχομένου στην απόφαση [17].

53. Η πρόσβαση στον φάκελο θα πρέπει να επιτραπεί σε κάποιο χρονικό σημείο κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας, οπωσδήποτε όμως *πριν* από τη λήψη της οριστικής αποφάσεως της αρχής. Στον υποκείμενο στον φόρο θα πρέπει να δίνεται επαρκές χρονικό περιθώριο ώστε να λάβει πλήρη γνώση των εγγράφων που έχουν στην κατοχή τους οι αρχές, και να είναι σε θέση να προετοιμάσει αναλόγως την υπεράσπισή του.

54. Η πρόσβαση στον φάκελο θα πρέπει να επιτρέπεται στον υποκείμενο στον φόρο πριν από την έναρξη δικαστικής διαδικασίας. Η πρόσβαση στον φάκελο επιτρέπει εξάλλου στον υποκείμενο στον φόρο να λάβει εμπεριστατωμένη απόφαση σχετικά με το αν επιθυμεί να προσβάλει την απόφαση της διοίκησης ενώπιον του αρμοδίου δικαστηρίου [18].

55. Επομένως, η κοινοποίηση σε μεταγενέστερο στάδιο –ήτοι, στο πλαίσιο πλέον της δικαστικής διαδικασίας προσβολής της αποφάσεως των διοικητικών αρχών– δεν μπορεί, κατά κανόνα, να «θεραπεύσει» την προσβολή των δικαιωμάτων υπεράσπισης του διαδίκου που χώρησε κατά το στάδιο της διοικητικής διαδικασίας [19].

16 Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, σημείο 99).

17 Πρβλ. απόφαση της 3ης Ιουλίου 2014, Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

18 Πρβλ. απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 1987, Heylens κ.λπ. (222/86, EU:C:1987:442, σκέψη 15).

19 Ενδεχομένως να τα πράγματα να διαφέρουν στις περιπτώσεις εκείνες που η δικαστική διαδικασία, η οποία κινήθηκε κατά της διοικητικής αποφάσεως, «έχει ως αποτέλεσμα την αυτόματη αναστολή της εκτελέσεως της βλαπτικής αποφάσεως και […] την καθιστά αμέσως ανεφάρμοστη». Πρβλ. απόφαση της 3ης Ιουλίου 2014, Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψη 54 επ.).

56. Όσον αφορά το είδος των εγγράφων που οφείλουν οι αρχές να κοινοποιήσουν στον υποκείμενο στον φόρο που αποτελεί αντικείμενο ελέγχου, θα ήθελα να τονίσω ότι το δικαίωμα πρόσβασης στον φάκελο συνεπάγεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει τη δυνατότητα να εξετάσει *όλα* τα έγγραφα του φακέλου της έρευνας που σχετίζονται με την άσκηση της υπεράσπισής του.

57. Ειδικότερα, στα εν λόγω έγγραφα περιλαμβάνονται, πρώτον, τα στοιχεία εκείνα του φακέλου στα οποία σκοπεύουν οι αρχές να βασίσουν το αιτιολογικό της αποφάσεώς τους σε βάρος του υποκείμενου στον φόρο [20]. Στην περίπτωση της Glencore, αυτό σημαίνει ότι θα έπρεπε να είχε επιτραπεί η πρόσβαση της εταιρίας σε όλα τα αποδεικτικά στοιχεία που επικαλούνται οι αρχές προς απόδειξη της διαπίστωσης ότι η εταιρία γνώριζε η όφειλε να γνωρίζει την επίμαχη πράξη φοροδιαφυγής.

58. Στο πλαίσιο αυτό, αξίζει να τονιστεί ότι το δικαίωμα πρόσβασης αναγνωρίζεται ανεξαρτήτως της προελεύσεως του εγγράφου, καθώς και του πλαισίου εντός του οποίου αποκτήθηκε (για παράδειγμα, κατά τη διάρκεια παράλληλης διοικητικής ή ποινικής διαδικασίας που διεξήχθη σε βάρος άλλου υποκείμενου στον φόρο) εκτός, βεβαίως, αν υφίσταται κάποια εξαίρεση [21]. Είναι άνευ σημασίας αν τα έγγραφα στα οποία βασίζονται οι αρχές έχουν μεταφερθεί σε φυσική μορφή από φάκελο σε φάκελο: στο μέτρο που τα εν λόγω έγγραφα πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως αποδεικτικά στοιχεία σε μεταγενέστερη υπόθεση, πρέπει να κοινοποιηθούν στον υποκείμενο στον φόρο τον οποίο αφορά η μεταγενέστερη αυτή υπόθεση. Στο κράτος μέλος εναπόκειται να αποφασίσει αν η κοινοποίηση αυτή θα γίνει μέσω της παράδοσης αντιγράφων των αιτουμένων εγγράφων, ή μέσω της παροχής στον υποκείμενο στον φόρο της δυνατότητας να έχει (εν ανάγκη μερική) πρόσβαση στον φάκελο της συναφούς διαδικασίας. Σημασία έχει να δοθεί στον υποκείμενο στον φόρο πραγματική δυνατότητα πρόσβασης στα πρωτότυπα αποδεικτικά στοιχεία.

59. Δεύτερον, το δικαίωμα πρόσβασης επεκτείνεται κατ' ανάγκην και στα λοιπά έγγραφα τα οποία, αν και ίσως δεν χρησιμοποιούνται από τις αρχές προκειμένου να θεμελιώσουν άμεσα το σκεπτικό των αποφάσεών τους, εντούτοις αφορούν τη συμπεριφορά του υποκείμενου στον φόρο που αποτελεί το αντικείμενο της έρευνας. Όπως έχει κρίνει παγίως το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (στο εξής: ΕΔΔΑ), κατά το άρθρο 6 της Σύμβασης για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών (στο εξής: ΕΣΔΑ), τα υπό έρευνα πρόσωπα θα πρέπει να μπορούν να έχουν πρόσβαση όχι μόνο σε «αποδεικτικά στοιχεία *που σχετίζονται άμεσα* με τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως», αλλά και σε «*άλλα αποδεικτικά στοιχεία* που ενδέχεται να σχετίζονται με το παραδεκτό, την αξιοπιστία και την πληρότητα των πρώτων» [22].

60. Τρίτον, το δικαίωμα πρόσβασης καταλαμβάνει όχι μόνο τα ενοχοποιητικά, αλλά και τα *απαλλακτικά* αποδεικτικά στοιχεία που ενδέχεται να έχουν συλλέξει οι φορολογικές αρχές [23]. Τούτο σημαίνει ότι ο υποκείμενος στον φόρο θα πρέπει να έχει πρόσβαση σε έγγραφα και στοιχεία που μπορεί να είναι ευνοϊκά γι' αυτόν, δεδομένου ότι μπορεί να οδηγούν στην απαλλαγή του ή, γενικότερα, να μη συμφωνούν με τα συμπεράσματα στα οποία έχουν καταλήξει οι φορολογικές αρχές από το λοιπά αποδεικτικά στοιχεία που έχουν στη διάθεσή τους [24].

20 Βλ., π.χ., απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, σκέψη 32).

21 Βλ. σημεία 63 και 64 των παρουσών προτάσεων.

22 Βλ. απόφαση του ΕΔΔΑ της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Mirilashvili κατά Ρωσίας (CE:ECHR:2008:1211JUD000629304, § 200 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Η υπογράμμιση δική μου. Βεβαίως, το άρθρο 6, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ αφορά πρωτίστως τις αστικής και ποινικής φύσεως διαδικασίες, ωστόσο το ΕΔΔΑ έχει εφαρμόσει τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου και σε ορισμένες φορολογικές διαδικασίες. Επομένως, οι αρχές που έχει διαμορφώσει η νομολογία του ΕΔΔΑ μπορούν κάλλιστα να χρησιμεύσουν ως γενικές κατευθύνσεις όσον αφορά τα εφαρμοστέα σε διαδικασία όπως η επίδικη στην κύρια δίκη πρότυπα, ανεξάρτητα από την όποια (ιδιαίτερη) εξέταση του ζητήματος αν το πρόστιμο που επιβλήθηκε στη συγκεκριμένη υπόθεση μπορεί πράγματι να θεωρηθεί «ποινικής φύσεως».

23 Βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 13ης Σεπτεμβρίου 2018, UBS Europe κ.λπ. (C-358/16, EU:C:2018:715, σκέψη 66 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Βλ., επίσης, απόφαση του ΕΔΔΑ της 5ης Απριλίου 2012, Chambaz κατά Ελβετίας (CE:ECHR:2012:0405JUD001166304 § 61 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

24 Βλ. απόφαση της 1ης Ιουλίου 2010, Knauf Gips κατά Επιτροπής (C-407/08 P, EU:C:2010:389, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

61. Αντιστρόφως, όπως εισηγήθηκα στην υπόθεση Ispas, το δικαίωμα πρόσβασης στον φάκελο δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιβάλλει να δίνεται στον υποκείμενο του φόρου η δυνατότητα «να δει […] το σύνολο του φακέλου», ήτοι «τ[ο] [σύνολο] των εγγράφων και των στοιχείων που βρίσκονται στην κατοχή των διοικητικών αρχών», συμπεριλαμβανομένων «όλων των στοιχείων που δεν σχετίζονται ευθέως με εκδοθείσα απόφαση, όπως είναι κάποιες εσωτερικές σημειώσεις, σχέδια, βοηθητικοί υπολογισμοί, καθώς και όλα τα στοιχεία που έχουν ληφθεί από τρίτους» [25].

62. Κατά μείζονα δε λόγο, δεν διακρίνω κανένα έρεισμα στην αξίωση πλήρους προσβάσεως σε φακέλους παράλληλων διαδικασιών που διεξάγονται σε βάρος *άλλων υποκείμενων στον φόρο*, υπό τον όρο βεβαίως ότι όλα τα συναφή έγγραφα στα οποία σκοπεύει να στηριχθεί η φορολογική αρχή έχουν ήδη «μεταφερθεί» στον μεταγενέστερο φάκελο και επιτρέπεται η πρόσβαση σε αυτά [26].

63. Περαιτέρω, κατά πάγια νομολογία, η γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης περί του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας δεν αποτελεί απόλυτο προνόμιο, αλλά μπορεί να περιέχει περιορισμούς, υπό την προϋπόθεση ότι οι περιορισμοί αυτοί ανταποκρίνονται πράγματι σε σκοπούς γενικού συμφέροντος που επιδιώκει το επίμαχο μέτρο και δεν αποτελούν, λαμβανομένου υπόψη του επιδιωκόμενου σκοπού, υπέρμετρη και επαχθή επέμβαση θίγουσα την ίδια την ουσία των ούτως διασφαλιζομένων δικαιωμάτων [27]. Επομένως, η πρόσβαση στον φάκελο μπορεί να υπόκειται σε περιορισμούς, σε περιπτώσεις κατά τις οποίες παρίσταται απολύτως αναγκαία η προστασία σημαντικού δημοσίου συμφέροντος (για παράδειγμα, το απόρρητο εν εξελίξει ποινικών ερευνών), ή η αποφυγή αθέμιτης προσβολής των δικαιωμάτων άλλων προσώπων (για παράδειγμα, εμπιστευτικών δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα ή επιχειρηματικών απορρήτων) [28].

64. Ωστόσο, εναπόκειται στις αρχές να αποδείξουν ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των εν λόγω εξαιρέσεων, με την επιφύλαξη βεβαίως του δικαστικού ελέγχου [29]. Σε κάθε περίπτωση, οι αρχές καλούνται να εκτιμήσουν αν μπορεί να γίνει *μερική* έστω κοινοποίηση των εγγράφων για τα οποία συντρέχει λόγος εξαίρεσης: αυτό απαιτεί, ειδικότερα, να ελεγχθεί αν είναι εφικτός ο περιορισμός της πρόσβασης σε συγκεκριμένα μόνο αποσπάσματα των εγγράφων χωρίς να απαιτείται δυσανάλογος φόρτος εργασίας εκ μέρους των αρχών [30]. Στο πλαίσιο αυτό, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ότι, στο σύγχρονο τεχνολογικό περιβάλλον, ο χειρισμός μεγάλου όγκου εγγράφων, καθώς και η αναγκαία κατά περίσταση επεξεργασία αυτών, έχουν καταστεί πολύ πιο εύκολα απ' ό,τι στο παρελθόν.

65. Τέλος, όσον αφορά τον τρόπο κατά τον οποίο θα πρέπει να επιτρέπεται η πρόσβαση, θα ήθελα να τονίσω ότι, για τους λόγους που εξηγούνται ανωτέρω στο σημείο 58, δεν αρκεί η απλή παραπομπή σε προηγούμενες αποφάσεις, στο πλαίσιο έκδοσης των οποίων χρησιμοποιήθηκαν τα επίμαχα έγγραφα ως αποδεικτικά στοιχεία. Ομοίως, απλή περιγραφή των αποδεικτικών στοιχείων που βρίσκονται στη διάθεση των φορολογικών αρχών, υπό τη μορφή συνοπτικής έκθεσης, δεν αρκεί για την ικανοποίηση του δικαιώματος πρόσβασης στον φάκελο του υποκείμενου στον φόρο, εκτός και αν αυτός έχει τη δυνατότητα να ζητήσει την εξέταση των συγκεκριμένων εγγράφων και, ενδεχομένως, αντίγραφα αυτών. Πράγματι, αποτελεί ζήτημα κορυφαίας σημασίας να μπορεί ο υποκείμενος στον φόρο να εξετάζει «ιδίοις όμμασι» τα πρωτότυπα έγγραφα, εφόσον το επιθυμεί.

25 Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, σημεία 100, 116 και 121).

26 Σημείο 58 των παρουσών προτάσεων.

27 Πρβλ. αποφάσεις της 3ης Ιουλίου 2014, Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψη 42), και της 9ης Νοεμβρίου 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, σκέψη 35).

28 Πρβλ. απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, σκέψη 36).

29 Πρβλ. απόφαση του ΕΔΔΑ της 16ης Φεβρουαρίου 2000, Jasper κατά Ηνωμένου Βασιλείου (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295 § 56).

30 Πρβλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 28ης Ιουνίου 2012, Επιτροπή κατά Agrofert Holding (C-477/10 P, EU:C:2012:394, σκέψη 79).

Δ. Περί δικαστικού ελέγχου

66. Τέλος, είναι αναγκαίο να εξεταστεί εν συντομία η έκταση του ελέγχου που καλείται να ασκήσει ο εθνικός δικαστής επί της αποφάσεως των φορολογικών αρχών να αρνηθούν, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, την έκπτωση του ΦΠΑ εκ μέρους του υποκείμενου στον φόρο.

67. Το αρμόδιο δικαστήριο θα πρέπει να εκτιμήσει το σύνολο των συναφών πραγματικών περιστατικών και των λοιπών περιστάσεων της εκκρεμούσης ενώπιόν του υποθέσεως, προκειμένου να κρίνει αν ο εκάστοτε υποκείμενος στον φόρο είχε δικαίωμα έκπτωσης όσον αφορά τις παραδόσεις επί των οποίων διαπιστώθηκε η επίμαχη πράξη φοροδιαφυγής.

68. Κατά την εξέταση του ζητήματος, είναι προφανές ότι το εθνικό δικαστήριο δεν μπορεί να δεσμεύεται από τις όποιες διαπιστώσεις των φορολογικών αρχών, που διαλαμβάνονται είτε στις προσβαλλόμενες αποφάσεις είτε σε αποφάσεις εκδοθείσες σε βάρος άλλων φορολογουμένων, ακόμη και αν αυτές έχουν καταστεί απρόσβλητες.

69. Σύμφωνα με το άρθρο 47 του Χάρτη, στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου πρέπει να υπάγεται το σύνολο των πραγματικών όσο και των νομικών στοιχείων που έχουν αποφασιστική σημασία για την έκβαση της διαδικασίας [31]. Για να τηρηθούν οι σχετικές με το δικαίωμα για δίκαιη δίκη επιταγές, πρέπει, επομένως, οι διάδικοι να γνωρίζουν και να μπορούν να συζητήσουν κατ' αντιμωλία όλα τα ως άνω στοιχεία [32].

70. Στο πλαίσιο δικαστικής διαδικασίας, θα πρέπει επίσης το εθνικό δικαστήριο να είναι σε θέση να εξακριβώσει (εάν παραστεί ανάγκη, στο πλαίσιο παρεμπίπτουσας διαδικασίας) τη νομιμότητα –υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης– των αποδεικτικών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν κατά του υποκείμενου στον φόρο, περιλαμβανομένων και όσων «μεταφέρθηκαν» από άλλες διαδικασίες. Όπως έκρινε το Δικαστήριο στην υπόθεση WebMindLicenses, η αποτελεσματικότητα του δικαστικού ελέγχου τον οποίο εγγυάται το άρθρο 47 του Χάρτη 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». 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» [33].

71. Είναι σημαντικό ότι στην απόφαση εκείνη το Δικαστήριο πρόσθεσε ότι «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» [34].

31 Βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 4ης Ιουνίου 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, σκέψη 62).

32 Βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 2009, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας κ.λπ. (C-89/08 P, EU:C:2009:742, σκέψη 56).

33 Απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015 (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψεις 87 και 88).

34 Όπ.π., σκέψη 89.

72. Αν το αιτούν δικαστήριο δεν είχε τη δυνατότητα να ελέγξει τις διαπιστώσεις των φορολογικών αρχών, ή τον τρόπο με τον οποίο έχουν συλλεγεί τα αποδεικτικά στοιχεία που αυτές προσκόμισαν, τούτο θα συνιστούσε παραβίαση της αρχής της ισότητας των όπλων, που αποτελεί συνεπακόλουθο του δικαιώματος αμερόληπτου δικαστηρίου, όπως αυτό κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη.

73. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η αρχή της ισότητας των όπλων συνεπάγεται ότι πρέπει να παρέχεται σε καθέναν από τους διαδίκους η εύλογη δυνατότητα να εκθέτει την άποψή του, συμπεριλαμβανομένων των αποδεικτικών στοιχείων, υπό συνθήκες που δεν τον περιαγάγουν σε σαφώς μειονεκτική θέση έναντι του αντιδίκου του. Σκοπός αυτής της αρχής είναι η διασφάλιση της δικονομικής ισορροπίας μεταξύ των διαδίκων στην ένδικη διαδικασία, ώστε να εξασφαλίζεται η ισότητα των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων των διαδίκων αυτών όσον αφορά, μεταξύ άλλων, τους κανόνες που διέπουν τη διεξαγωγή των αποδείξεων και την κατ' αντιμωλίαν διαδικασία ενώπιον του δικαστή [35].

74. Σε γενικότερο επίπεδο, θα πρέπει να τονιστεί ότι, με ορισμένες ελάσσονος σημασίας εξαιρέσεις, δηλώσεις και διαπιστώσεις των διοικητικών αρχών δεν δεσμεύουν, και δεν μπορεί να δεσμεύουν, το δικαστήριο, ή να το αποτρέπουν από την άσκηση πλήρους δικαστικού ελέγχου. Όπως και πάλι έχει τονίσει προσφάτως το Δικαστήριο, η έννοια της ανεξαρτησίας προϋποθέτει, ιδίως, ότι το σχετικό όργανο ασκεί τα καθήκοντά του με πλήρη αυτονομία, χωρίς να υπόκειται σε οποιαδήποτε ιεραρχική σχέση ή σχέση υπαγωγής έναντι οποιουδήποτε φορέα, είτε άμεσα (λαμβάνοντας εντολές ή οδηγίες οποιασδήποτε προελεύσεως [36]), είτε έμμεσα (δεσμευόμενο όσον αφορά το αποτέλεσμα της εκ μέρους του αξιολογήσεως από άλλη πράξη ή απόφαση, ιδίως από διοικητικές πράξεις που ουσιαστικά εκφεύγουν του δικαστικού ελέγχου [37]).

75. Για τους λόγους αυτούς, το εθνικό δικαστήριο το οποίο εκδικάζει προσφυγή που ασκήθηκε ενώπιόν του από υποκείμενο στον φόρο κατά αποφάσεως των φορολογικών αρχών θα πρέπει να είναι σε θέση να εξετάσει όλα τα πραγματικά και νομικά στοιχεία της εν λόγω αποφάσεως, μεταξύ αυτών και τη νομιμότητα ή μη του τρόπου κατά τον οποίο συνελέγησαν τα αποδεικτικά στοιχεία, ανεξαρτήτως της προελεύσεως αυτών.

V. Πρόταση

76. Προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα του Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστηρίου διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία) ως εξής:

– οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ερμηνευόμενες υπό το πρίσμα του άρθρου 47 και του άρθρου 48, παράγραφος 2, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεν αποκλείουν διάταξη ή πρακτική κράτους μέλους, σύμφωνα με την οποία, κατά την επαλήθευση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) από υποκείμενο

35 Βλ., π.χ., απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone κ.λπ. (C-543/14, EU:C:2016:605, σκέψεις 40 και 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

36 Πρβλ. απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, σκέψεις 42 και 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

37 Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση Torubarov (C-556/17, EU:C:2019:339, σημεία 50 έως 51 και 102).

στον φόρο, η φορολογική διοίκηση πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις διαπιστώσεις της που διαλαμβάνονται σε συναφείς αποφάσεις οι οποίες έχουν καταστεί απρόσβλητες, υπό την προϋπόθεση ότι:

– η εν λόγω διάταξη ή πρακτική, ενώ τηρεί τη λογική και τη δομή του συστήματος ΦΠΑ, δεν απαγορεύει στις φορολογικές αρχές, de jure ή de facto, να καταλήγουν σε διαφορετικά συμπεράσματα, στο πλαίσιο διαφορετικών διαδικασιών, όταν προβάλλονται ενώπιόν τους νέοι ισχυρισμοί ή προσκομίζονται νέα αποδεικτικά στοιχεία.

– οι φορολογικές αρχές είναι, καταρχήν, υποχρεωμένες να παρέχουν πρόσβαση, πριν από την έκδοση της οριστικής τους αποφάσεως, σε όλα τα έγγραφα που σχετίζονται με την άσκηση των δικαιωμάτων υπεράσπισης εκ μέρους του υποκείμενου στον φόρο, περιλαμβανομένων και εκείνων των εγγράφων που έχουν συγκεντρωθεί στο πλαίσιο συναφών διοικητικών ή ποινικών διαδικασιών. Δεν αρκεί η απλή περιγραφή, υπό τη μορφή συνοπτικής έκθεσης, των αποδεικτικών στοιχείων, εκτός και αν ο υποκείμενος στον φόρο έχει τη δυνατότητα να ζητήσει την εξέταση των συγκεκριμένων εγγράφων και, ενδεχομένως, αντίγραφα αυτών.

– το εθνικό δικαστήριο που εκδικάζει προσφυγή η οποία ασκήθηκε κατά αποφάσεως των φορολογικών αρχών είναι σε θέση να εξετάσει όλα τα πραγματικά και νομικά στοιχεία της αποφάσεως, μεταξύ αυτών και τη νομιμότητα ή μη του τρόπου κατά τον οποίο συνελέγησαν τα αποδεικτικά στοιχεία, ανεξαρτήτως της προελεύσεως αυτών.