

**Υπόθεση C-334/20**

**Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

23 Ιουλίου 2020

**Αιτούν δικαστήριο:**

Veszprémi Törvényszék (γενικό δικαστήριο Veszprém, Ουγγαρία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

20 Ιουλίου 2020

**Προσφεύγουσα:**

Amper Metal Kft.

**Καθής:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Διεύθυνση Πόρων της Εθνικής Φορολογικής και Τελωνειακής Αρχής, Ουγγαρία)

[παραλειπόμενα]

Veszprémi Törvényszék (γενικό δικαστήριο Veszprém, Ουγγαρία)

[παραλειπόμενα]

Επί της φορολογικής-διοικητικής διαφοράς, κατόπιν προσφυγής της **Amper Metal Kft.** ([παραλειπόμενα] Dunaújváros, Ουγγαρία [παραλειπόμενα]), **προσφεύγουσας**, κατά της **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (Διεύθυνσης Πόρων της Εθνικής Φορολογικής και Τελωνειακής Αρχής, Ουγγαρία) ([παραλειπόμενα] Székesfehérvár, Ουγγαρία [παραλειπόμενα]), **καθής**, το Veszprémi Törvényszék διατάσσει τα εξής

**Διάταξη**

Το παρόν δικαστήριο [παραλειπόμενα] κινεί διαδικασία εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως και υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1. Πρέπει, ή μπορεί, το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή –λόγω του ρήματος «χρησιμοποιούνται» που περιέχεται σε αυτήν– η έκπτωση του ΦΠΑ μιας συναλλαγής που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν μπορεί να απορριφθεί για τον λόγο ότι, κατά την εκτίμηση της φορολογικής αρχής, η υπηρεσία που παρέχεται από τον εκδότη του τιμολογίου στο πλαίσιο συναλλαγής που πραγματοποιείται μεταξύ ανεξάρτητων μερών δεν είναι «επωφελής» για τις φορολογητέες δραστηριότητες του αποδέκτη του τιμολογίου, διότι:

- η αξία της υπηρεσίας (διαφημιστική υπηρεσία) που παρέχεται από το μέρος που εκδίδει το τιμολόγιο είναι δυσανάλογη σε σχέση με το όφελος (κύκλος εργασιών/αύξηση του κύκλου εργασιών) που προκύπτει από την ίδια αυτή υπηρεσία για τον αποδέκτη της ή
- η εν λόγω υπηρεσία (διαφημιστική υπηρεσία) ουδόλως συνέβαλε στον κύκλο εργασιών του αποδέκτη της;

2. Πρέπει, ή μπορεί, το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, η έκπτωση του ΦΠΑ μιας συναλλαγής που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας περί ΦΠΑ μπορεί να απορριφθεί για τον λόγο ότι, κατά την εκτίμηση της φορολογικής αρχής, η υπηρεσία που παρέχεται από τον εκδότη του τιμολογίου στο πλαίσιο συναλλαγής που πραγματοποιείται μεταξύ ανεξάρτητων μερών έχει δυσανάλογη αξία, διότι η υπηρεσία (διαφημιστική υπηρεσία) είναι ακριβή και το κόστος της είναι υπερβολικό σε σχέση με άλλες συγκρίσιμες υπηρεσίες;

[παραλειπόμενα] [δικονομικοί τύποι του εθνικού δικαίου]

**Σκεπτικό**

### **Πραγματικά περιστατικά**

#### ***Διαδικασία ενώπιον της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής και εκδοθείσα απόφαση***

Η Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fejér Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Διεύθυνση Πόρων της Εθνικής Φορολογικής και Τελωνειακής Αρχής, Ουγγαρία, στο εξής: πρωτοβάθμια φορολογική αρχή) προέβη σε εκ των υστέρων έλεγχο των δηλώσεων ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου μεταξύ της 1ης Ιανουαρίου και της 31ης Δεκεμβρίου 2014, σε συνέχεια του οποίου εξέδωσε απόφαση [παραλειπόμενα] (στο εξής: πρωτοβάθμια απόφαση) με την οποία εκκαθαρίστηκε εις βάρος της προσφεύγουσας, ως υποκείμενης στον φόρο, φορολογική διαφορά ΦΠΑ συνολικού ποσού 12 960 000 ουγγρικών φιορινιών, ποσό που θεωρήθηκε στο σύνολό του ως φορολογική οφειλή. Κατά συνέπεια, επέβαλε στην προσφεύγουσα φορολογικό πρόστιμο και προσαύξηση λόγω καθυστέρησης,

ύψους 3 240 000 ουγγρικών φιορινιών και 868 000 ουγγρικών φιορινιών, αντίστοιχα, και την υποχρέωσε στην καταβολή του συνόλου του ποσού.

Στο σκεπτικό της αποφάσεώς της, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή δήλωσε, όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά, ότι η προσφεύγουσα είχε περιλάβει στις δαπάνες τα ποσά που εμφανίζονταν σε συνολικά δώδεκα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την Sziget-Reklám Kft. το 2014, καθένα από τα οποία εκδόθηκε για καθαρό ποσό 4 000 000 ουγγρικών φιορινιών και μικτό ποσό 5 080 000 ουγγρικών φιορινιών, μετά την προσαύξησή του με ΦΠΑ 27 %, και ότι ο αντίστοιχος ΦΠΑ είχε αφαιρεθεί.

Σύμφωνα με τη σύμβαση παροχής υπηρεσιών και συνεργασίας που προσκόμισε η προσφεύγουσα προς τον έλεγχο εκ μέρους της φορολογικής αρχής, η Sziget-Reklám Kft., ως πάροχος της υπηρεσίας, ήταν υπεύθυνη για την τοποθέτηση διαφημιστικών επιγραφών του εντολέα, δηλαδή της προσφεύγουσας, διαστάσεων 30 x 10 εκ., και στις δύο πλευρές του αγωνιστικού αυτοκινήτου ενός συμμετέχοντος στο Magyar Gyorsasági Bajnokság [αγώνα ταχύτητας στην Ουγγαρία] για την περίοδο του 2014, ο οποίος είχε δηλωθεί από συμβαλλόμενο του παρόχου της υπηρεσίας. Το κόστος της υπηρεσίας για ολόκληρη τη διάρκεια της σύμβασης ήταν 48 000 000 ουγγρικά φιορίνια πλέον ΦΠΑ, το οποίο τα μέρη κατέβαλλαν περιοδικά.

Με βάση τα έγγραφα του ποινικού φακέλου που διαβιβάστηκαν από την Nemzeti Adós Vámhivatal Dél- Dunántúli Bűnügyi Igazgatósága (Διεύθυνση Ποινικών Υποθέσεων της Νότιας Τρανσδουναβίας Περιφέρειας, που υπάγεται στην Εθνική Φορολογική και Τελωνειακή Αρχή, Ουγγαρία), μεταξύ των οποίων γνωμοδοτήσεις νομικών ειδικευμένων σε φόρους και εισφορές και ειδικών στη διαφήμιση, τα οποία συνελλέγησαν κατά την ποινική έρευνα, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή κατέληξε, συνοπτικά, στα ακόλουθα συμπεράσματα σχετικά με τη σύμβαση παροχής υπηρεσιών και συνεργασίας που συνήφθη μεταξύ της προσφεύγουσας και της Sziget- Reklám Kft. στην οποία βασίζονται τα τιμολόγια:

- Η αντιπαροχή ύψους 48 000 000 ουγγρικών φιορινιών πλέον ΦΠΑ είναι δυσανάλογα υψηλή, καθόσον η ίδια υπηρεσία έχει αποτελέσει αντικείμενο σύμβασης έναντι χαμηλότερης αντιπαροχής.
- Η σύμβαση είναι δόλια, δεδομένου ότι η παρεχόμενη υπηρεσία που προσφέρει δεν αποτελεί πραγματική παροχή.
- Το ποσό της σύμβασης είναι επίσης δυσανάλογα υψηλό, επειδή η εν λόγω καταβολή δεν συνεπάγεται κανένα είδος διαφημιστικής αξίας ή εμπορικής απόδοσης· η προσφεύγουσα θα μπορούσε να είχε αποκτήσει την πραγματική διαφημιστική αξία με πολύ μικρότερο κόστος.
- Οι επαγγελματίες ξέρουν ακριβώς πώς να διακρίνουν δυνητικούς πελάτες ή συνεργάτες από πιθανούς επιχειρηματικούς εταίρους – βιομηχανίες χαρτοποιίας, εργαστήρια θερμής έλασης και άλλες

βιομηχανικές εγκαταστάσεις— και, αν δεν το ξέρουν, τότε κανένας τύπος διαφήμισης δεν θα λύσει το πρόβλημα, καθώς οι πελάτες δεν λαμβάνουν αποφάσεις βάσει μιας διαφήμισης σε αυτοκίνητα, αλλά βασίζονται, για παράδειγμα, στην τιμή, την ποιότητα, τον χρόνο παράδοσης ή τους ευέλικτους όρους πληρωμής. Κατά συνέπεια, μπορεί να υποστηριχθεί ότι θα μπορούσε να είναι εκ των προτέρων γνωστό ότι οι εν λόγω δαπάνες αποτελούσαν ζημιογόνους παράγοντες, από τους οποίους δεν θα μπορούσε να αναμένεται καμία αύξηση της απόδοσης των επιχειρήσεων.

Λαμβάνοντας υπόψη τις ως άνω εκτιμήσεις, και με βάση τα πορίσματα των ειδικών, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή έκρινε ότι η υπηρεσία διαφήμισης σε αγωνιστικά αυτοκίνητα που τιμολογείται στην προσφεύγουσα από την Sziget-Reklám Kft. δεν συνιστά δαπάνη που σχετίζεται με δραστηριότητα που συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος και για την οποία φορολογείται η προσφεύγουσα.

Προς τούτο, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή επικαλέστηκε τις ακόλουθες νομικές διατάξεις.

Άρθρο 119, παράγραφος 1, του az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμου αριθ. CXXVII του 2007 περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), σύμφωνα με το οποίο το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου γεννάται —εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στον νόμο— κατά τον χρόνο καθορισμού του οφειλόμενου φόρου που αντιστοιχεί στον φόρο εισροών (άρθρο 120), ακόμη και στην περίπτωση που ο υπολογισμός του εν λόγω ποσού πραγματοποιείται με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 196/B, παράγραφος 2, στοιχείο α.

Άρθρο 120, στοιχείο α, του νόμου περί ΦΠΑ, σύμφωνα με το οποίο στο μέτρο που ο υποκείμενος στον φόρο —ενεργώντας υπό την ιδιότητά του αυτή— χρησιμοποιεί ή εκμεταλλεύεται με άλλον τρόπο προϊόντα ή υπηρεσίες για την πραγματοποίηση φορολογητέων παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών, δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τον φόρο που μετακύλησε σε αυτόν άλλος υποκείμενος στον φόρο —περιλαμβανομένων προσώπων ή οντοτήτων υποκείμενων στον απλουστευμένο φόρο εταιριών— σε σχέση με την απόκτηση αγαθών ή τη χρήση υπηρεσιών.

Άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο d, του a társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (νόμου αριθ. LXXXI του 1996, περί φορολογίας εταιριών και μερισμάτων, στο εξής: νόμος περί φορολογίας εταιριών και μερισμάτων), βάσει του οποίου το αποτέλεσμα προ φόρων προσαυξάνεται με τα ποσά που υπολογίζονται ως δαπάνες ή έξοδα και εφαρμόζονται για τη μείωση του εν λόγω αποτελέσματος —περιλαμβανομένης της απόσβεσης άυλων ή ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων— εφόσον δεν σχετίζονται με την επιχειρηματική δραστηριότητα ή με δραστηριότητα που συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος, λαμβανομένων ιδίως υπόψη των διατάξεων του παραρτήματος αριθ. 3.

Σύμφωνα με το παράρτημα αριθ. 3, σημείο 4, του νόμου περί φορολογίας εταιριών και μερισμάτων, [για τους σκοπούς του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο d, δεν λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες ή έξοδα για το συμφέρον της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ιδίως:] η αντιπαροχή (ολική ή μερική) για υπηρεσία που υπερβαίνει τις 200 000 ουγγρικά φιορίνια, χωρίς ΦΠΑ, όταν από τις περιστάσεις (όπως, ιδίως, η επιχειρηματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο, ο κύκλος εργασιών του, η φύση της υπηρεσίας ή το αντάλλαγμα για την παροχή της) μπορεί σαφώς να συναχθεί ότι η χρήση της εν λόγω υπηρεσίας αντίκειται στις απαιτήσεις περί ορθολογικής διαχείρισης: οι αντιπαροχές για υπηρεσίες που παρέχονται από το ίδιο πρόσωπο για την ίδια αιτία κατά τη διάρκεια μίας φορολογικής χρήσης λαμβάνονται υπόψη από κοινού.

Όσον αφορά την τελευταία νομική διάταξη και τον ορισμό της ορθολογικής διαχείρισης, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή ανέφερε ότι ο νόμος περί φορολογίας εταιριών και μερισμάτων δεν περιλαμβάνει ορισμό του εν λόγω όρου, επομένως είναι σκόπιμο να συναχθεί το περιεχόμενο της απαίτησης αυτής από τη σχετική νομολογία. Η ερμηνεία της απαίτησης περί ορθολογικής διαχείρισης από την άποψη της φορολογικής νομοθεσίας δεν αντιστοιχεί ακριβώς με το περιεχόμενο αυτής της θεμελιώδους αρχής από την άποψη του αστικού δικαίου, η οποία επίσης έχει αναπτυχθεί στη νομολογία. Σύμφωνα με τη νομολογία από υποθέσεις φορολογικού δικαίου, η αιτιολόγηση της ορθολογικής διαχείρισης και της σχέσης με τη δραστηριότητα που συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος απαιτεί συνδρομή δύο περιστάσεων:

- Κατ' αρχάς, ότι η οικονομική πράξη σε σχέση με την οποία πραγματοποιήθηκε η πληρωμή έλαβε χώρα στην πραγματικότητα και, επίσης, ότι η συγκεκριμένη υπηρεσία και, συνεπώς, η πληρωμή του αντίστοιχου αντιτίμου σχετίζονται με την επιχειρηματική δραστηριότητα ή δραστηριότητα που συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος του υποκειμένου στον φόρο.
- Επιπλέον, πρέπει να εξεταστεί επίσης εάν η δαπάνη που προέκυψε ήταν προφανώς και δυσανάλογα υπερβολική.

Η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή ανέφερε σχετικά ότι έγινε τοποθέτηση των αυτοκόλλητων, δηλαδή της διαφήμισης, στα αγωνιστικά αυτοκίνητα που συμμετείχαν στον αγώνα αυτοκινήτων, αλλά –όπως επιβεβαιώνουν κατηγορηματικά οι σύμφωνες γνωμοδοτήσεις των ειδικών– η πράξη δεν απέφερε κανένα όφελος στην προσφεύγουσα, επομένως δεν σχετίζεται με τη δραστηριότητά της που συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος. Επιπλέον, το αντίτιμο για την υπηρεσία διαφήμισης που έλαβε η προσφεύγουσα υπερέβαινε δυσανάλογα τη συνήθη τιμή της αγοράς, κατά τρόπο που θεωρήθηκε αντίθετη προς την απαίτηση περί ορθολογικής διαχείρισης.

Βάσει των ανωτέρω, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή ανέφερε ότι η υπηρεσία που υπολογίστηκε ως δαπάνη δεν ήταν εύλογη από οικονομική άποψη, ότι δεν μπορούσε να συνδεθεί με την επιχειρηματική δραστηριότητα ή με δραστηριότητα

που συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος της προσφεύγουσας και ότι, σύμφωνα με τις γνωμοδοτήσεις των ειδικών, η διαφημιστική αξία της ήταν μηδενική, επομένως, βάσει των προαναφερθεισών νομικών διατάξεων, ο ΦΠΑ που αναγραφόταν στα τιμολόγια που εκδόθηκαν για αυτόν τον σκοπό δεν είναι δυνατόν να αφαιρεθεί. Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τα διαθέσιμα στοιχεία, η εν λόγω αρχή θεώρησε ότι η προσφεύγουσα, ως υποκείμενη στον φόρο, είχε εκπέσει αδικαιολόγητα τον ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στα τιμολόγια που εξέδωσε η Sziget-Reklám Kft., δεδομένου ότι, σύμφωνα με το άρθρο 120, στοιχείο α, του νόμου περί ΦΠΑ, δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που της είχε μετακυληθεί βάσει δικαιολογητικών για υπηρεσία που δεν είχε καμία αξία από την άποψη της δραστηριότητας που δημιουργεί εισόδημα.

Για τον λόγο αυτό, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή εκκαθάρισε εις βάρος της προσφεύγουσας τον ΦΠΑ που αναγράφεται στη φορολογική της δήλωση υπό τη μορφή εκπεστέου ΦΠΑ που βαρύνει την υπηρεσία που ελήφθη από την Sziget-Reklám Kft., με την αιτιολογία ότι πρόκειται για ποσό ΦΠΑ που προέρχεται από τιμολόγια που εκδόθηκαν σε σχέση με έξοδα που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της εταιρίας.

#### ***Διαδικασία ενώπιον της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής και εκδοθείσα απόφαση***

Επί της ενδικοφανούς προσφυγής που άσκησε η προσφεύγουσα, η καθής, ενεργώντας ως δευτεροβάθμια φορολογική αρχή, επικύρωσε την πρωτοβάθμια απόφαση με απόφαση [παραλειπόμενα] της 9ης Ιανουαρίου 2019 (στο εξής: δευτεροβάθμια απόφαση).

Σύμφωνα με το σκεπτικό της δευτεροβάθμιας αποφάσεως, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή θεώρησε ορθώς ότι η προσφεύγουσα, ως υποκείμενη στον φόρο, είχε εκπέσει αδικαιολόγητα τον ΦΠΑ που αναγράφεται στα επίμαχα τιμολόγια που εξέδωσε η Sziget-Reklám Kft., δεδομένου ότι οι γνωμοδοτήσεις των ειδικών επιβεβαιώνουν κατηγορηματικά ότι, όσον αφορά τη λήψη της εν λόγω υπηρεσίας, η διαχείριση δεν ήταν ορθολογική. Επομένως, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 120 του νόμου περί ΦΠΑ, η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που της είχε μετακυληθεί βάσει δικαιολογητικών για υπηρεσία που δεν είχε αξία από την άποψη της δραστηριότητας που δημιουργεί εισόδημα. Για τον λόγο αυτό, κατά τη γνώμη της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής, η πρωτοβάθμια απόφαση δεν δύναται να θεωρηθεί αντίθετη προς τον νόμο, κατά το μέτρο που με αυτή εκκαθαρίστηκε εις βάρος της προσφεύγουσας ο ΦΠΑ που αναγράφεται στη φορολογική δήλωση υπό τη μορφή εκπεστέου ΦΠΑ βάσει των τιμολογίων που ελήφθησαν από τη Sziget-Reklám Kft., τα οποία εκδόθηκαν σε σχέση με έξοδα που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της εταιρίας.

## Αντικείμενο της προσφυγής

Με την προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητεί να κηρυχθούν παράνομες οι αποφάσεις του πρώτου και του δευτέρου βαθμού και να ακυρωθούν αμφότερες. Αμφισβητεί τις εν λόγω αποφάσεις στο σύνολό τους όσον αφορά τόσο τη νομική βάση όσο και τα ποσά.

Κατά την άποψή της, τα κριτήρια που έλαβε υπόψη η καθής –δηλαδή, ότι οι δαπάνες διαφήμισης δεν είναι εύλογες, δεν παράγουν εμπορικές αποδόσεις, δεν έχουν πραγματική διαφημιστική αξία και δεν εμπίπτουν σε δραστηριότητα που δημιουργεί εισόδημα– δεν έχουν οιαδήποτε σχέση με τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, καθόσον μια τέτοια προσέγγιση απέχει εντελώς από τις θεμελιώδεις αρχές στις οποίες βασίζεται το σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.

Ως προς το ζήτημα αυτό, σε σχέση με το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, επικαλείται διάφορες αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης: απόφαση στην υπόθεση C-107/10 (Enel Maritsa Iztok 3), σκέψη 32, απόφαση στην υπόθεση C-324/11 (Tóth), σκέψεις 23, 24 και 25, και απόφαση στην υπόθεση C-376/02 («Goed Wonen»), σκέψη 26.

Επιπλέον, στηρίζεται ιδίως στην απόφαση στην υπόθεση C-317/94 (Elida Gibbs), παραπέμπει στις σκέψεις 26 και 27 αυτής, καθώς επίσης επισημαίνει ότι το σκεπτικό της έχει επιβεβαιωθεί σε πλείστες αποφάσεις του Δικαστηρίου (όπως η εκδοθείσα επί της υπόθεσης C-285/10 απόφαση, σκέψη 28, και η εκδοθείσα επί των συνεκδικασθεισών υποθέσεων C-249/12 και C-250/12 απόφαση, σκέψη 33). Λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο αυτών των αποφάσεων, θεωρεί σαφές ότι η φορολογική βάση συνίσταται στην αντιπαροχή που ο πωλητής πράγματι λαμβάνει για ορισμένη συναλλαγή, και, ως εκ τούτου, η καθής αδικαιολόγητα επικαλείται τη «δυσανάλογη αξία» ως περίπτωση για να τεκμηριώσει την άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης.

Επισημαίνει ότι, σύμφωνα με τις σκέψεις 43 και 44 της απόφασης που εκδόθηκε επί της υπόθεσης C-118/11, το κοινό σύστημα ΦΠΑ επιδιώκει να εξασφαλίσει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον ΦΠΑ.

Μαζί με τις ανωτέρω αποφάσεις, επικαλείται επίσης τις παρατιθέμενες σκέψεις των ακόλουθων αποφάσεων: απόφαση στην υπόθεση 230/87 (Naturally Yours Cosmetics), σκέψη 16· απόφαση στην υπόθεση 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), σκέψη 13· απόφαση στην υπόθεση C-126/88 (Boots Company), σκέψη 19· απόφαση στην υπόθεση C-258/95 (Fillibeck), σκέψη 13· απόφαση στην υπόθεση C-404/99 (Επιτροπή/Γαλλίας), σκέψη 38· απόφαση στην υπόθεση C-412/03 (Hotel Scandic Gäsabäck), σκέψη 21· και απόφαση στις

συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-621/10 και C-129/11 (Balkan and Sea Properties), σκέψεις 43 και 44.

Βάσει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ μπορεί επίσης να ασκηθεί, όταν οι δαπάνες που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο δεν ήταν εύλογες ή οικονομικά αποδοτικές. Υπογραμμίζει ότι στην παρούσα περίπτωση έχει πραγματοποιηθεί η μετακύληση του φόρου, δεδομένου ότι κατέβαλε με τραπεζικό έμβασμα στον εκδότη του τιμολογίου τον αποδοθέντα φόρο που απεικονίζεται στα τιμολόγια της Sziget-Reklám Kft. Επισημαίνει ότι το δικαίωμά της προς έκπτωση του φόρου κατοχυρώνεται στο άρθρο 119, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, δυνάμει του οποίου το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου γεννάται κατά τον χρόνο που πρέπει να προσδιοριστεί ο οφειλόμενος φόρος ο οποίος αντιστοιχεί στον φόρο εισροών (άρθρο 120).

Κατά την άποψή της, είναι σαφές ότι η απαίτηση «[ο υποκείμενος στον φόρο να] εκμεταλλεύεται με άλλον τρόπο» την οποία προβλέπει το άρθρο 120, στοιχείο α, του νόμου περί ΦΠΑ –και η οποία προϋποθέτει ότι το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί μόνον όταν η προβλεπόμενη στη σύμβαση υπηρεσία συνεπάγεται όφελος για τον υποκείμενο στον φόρο το οποίο μπορεί να εμφανιστεί αριθμητικά ανά είδος– είναι αντίθετη με τον κοινοτικό κανόνα και, επομένως, σύμφωνα με τις αρχές της υπεροχής του κοινοτικού δικαίου και της προσέγγισης των νομοθεσιών, πρόκειται για πρόσθετη απαίτηση που δεν ισχύει.

### **Ισχυρισμοί της καθής**

Στο υπόμνημα αντίκρουσης η καθής ζητεί την απόρριψη της προσφυγής, εμμένοντας στη νομική άποψη που εκτίθεται στο σκεπτικό της προσβαλλόμενης με την προσφυγή αποφάσεως.

Εξακολουθεί να θεωρεί ότι η δαπάνη που προκύπτει σύμφωνα με τα τιμολόγια που ελέγχθηκαν από τη φορολογική αρχή είναι προφανώς και δυσανάλογα υπερβολική και ότι η υπηρεσία που χαρακτηρίζεται ως δαπάνη δεν είναι εύλογη από οικονομική άποψη, δεν μπορεί να συνδεθεί με την επιχειρηματική δραστηριότητα ή δραστηριότητα που συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος και, σύμφωνα με τις γνωμοδοτήσεις των ειδικών, η διαφημιστική της αξία είναι μηδενική. Εν προκειμένω, επισημαίνει ότι, λαμβανομένων υπόψη των λογιστικών αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας εταιρίας που αφορούν αρκετές φορολογικές χρήσεις, των χαρακτηριστικών και του τοπικού χαρακτήρα της υπηρεσίας που παρέχει η εν λόγω εταιρία στην αγορά και της εικόνας της, όπως αντανakλάται στον διαδικτυακό της τόπο, οι ειδικοί που συμμετείχαν στην έρευνα κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι πιθανοί επιχειρηματικοί εταίροι της προσφεύγουσας δεν έχουν την τάση να αγοράζουν καταναλωτικά αγαθά βάσει αποφάσεων υπαγορευόμενων από το συναίσθημα. Πράγματι, η προσφεύγουσα δραστηριοποιείται στον τομέα των ηλεκτρικών εγκαταστάσεων και, σε περίπτωση μεγάλων έργων, μπορούν να αποκλειστούν οι μη επαγγελματικές προμήθειες. Αποφασιστικοί παράγοντες στη διαδικασία επιλογής επιχειρηματικού εταίρου



είναι το αντάλλαγμα, οι όροι πληρωμής και οι όροι παράδοσης. Στην περίπτωση της προσφεύγουσας, από τα αποτελέσματα δεν προκύπτει, επίσης, ότι οι εκταμιεύσεις παρήγαγαν οιοδήποτε κέρδος, και, επομένως, αμφότερες οι γνωμοδοτήσεις των ειδικών συγκλίνουν στο ότι η εμφάνιση της επωνυμίας της προσφεύγουσας στα αυτοκόλλητα που τοποθετήθηκαν σε οχήματα που συμμετείχαν σε αγώνα αυτοκινήτων δεν έχει καμία αξία.

Κατά συνέπεια, η καθής είναι της γνώμης ότι δεν παραβίασε τη θεμελιώδη αρχή του συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας, δεδομένου ότι οι περιστάσεις που μνημονεύονται στην προσφυγή –μη εύλογος χαρακτήρας χαρακτήρα, έλλειψη διαφημιστικής αξίας και απουσία σχέσης με δραστηριότητα που συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος– είναι πράγματι κρίσιμες κατά την εκτίμηση της νομιμότητας της έκπτωσης.

Επομένως, υποστηρίζει ότι είναι εντελώς εσφαλμένο το επιχείρημα της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ μπορεί να ασκηθεί και όταν οι δαπάνες που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο δεν είναι ούτε λογικές ούτε οικονομικά αποδοτικές. Επισημαίνει ότι η απουσία οικονομικού ορθολογισμού εμποδίζει την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ και ότι η μη πραγματική αντιπαροχή συνεπάγεται και τη μη ευλογοφάνεια του περιεχομένου του τιμολογίου. Για τους σκοπούς της νόμιμης έκπτωσης του φόρου, πρέπει να υπάρχει άμεση και απ' ευθείας σχέση μεταξύ της απόκτησης και της φορολογούμενης οικονομικής δραστηριότητας, απουσία της οποίας δεν μπορεί να ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης.

Η καθής επισημαίνει επίσης ότι το άρθρο 80, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ θεσπίζει κατηγορηματικά και εξαντλητικά τις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου ένα κράτος μέλος να μπορεί να καθιερώσει στη νομοθεσία του τη δυνατότητα διόρθωσης της φορολογικής βάσης ορισμένης πράξης. Αυτό σημαίνει ότι, όταν η φορολογική βάση δεν είναι πραγματική, η νομοθεσία των κρατών μελών μπορεί να επιτρέπει προσαρμογές στη φορολογική βάση που αντικατοπτρίζεται στο τιμολόγιο, όπως συνέβη στην παρούσα υπόθεση.

## **Νομικό πλαίσιο**

### **1. Δίκαιο της Ένωσης**

Το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ότι, στον 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 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 παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.

Το άρθρο 80, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα: «Για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν μέτρα ώστε, όσον αφορά την παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών προς πρόσωπα με τα οποία υφίστανται οικογενειακοί ή άλλοι στενοί προσωπικοί δεσμοί, διαχειριστικοί, ιδιοκτησιακοί, οικονομικοί ή νομικοί δεσμοί, ή δεσμοί που πηγάζουν από την ιδιότητα του μέλους, όπως καθορίζονται από το κράτος μέλος, η βάση επιβολής του φόρου να συνίσταται στην κανονική αξία στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν η αντιπαροχή είναι κατώτερη από την κανονική αξία και ο λήπτης των αγαθών ή των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης δυνάμει των άρθρων 167 έως 171 και των άρθρων 173 έως 177,
- β) όταν η αντιπαροχή είναι κατώτερη από την κανονική αξία και ο προμηθευτής των αγαθών ή ο πάροχος των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης βάσει των άρθρων 167 έως 171 και των άρθρων 173 έως 177, και η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών τυγχάνει απαλλαγής σύμφωνα με τα άρθρα 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, το άρθρο 378, παράγραφος 2, το άρθρο 379 παράγραφος 2, και τα άρθρα 380 έως 390 *ter*,
- γ) όταν η αντιπαροχή είναι κατώτερη από την κανονική αξία και ο προμηθευτής των αγαθών ή ο πάροχος των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με τα άρθρα 167 έως 171 και τα άρθρα 173 έως 177.

Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου, οι νομικοί δεσμοί είναι δυνατόν να περιλαμβάνουν επίσης την σχέση μεταξύ εργοδότη και εργαζόμενου, ή της οικογένειας του εργαζόμενου ή άλλων στενά συνδεδεμένων με αυτόν προσώπων.»

## 2. Ουγγρικό δίκαιο

Νομικές διατάξεις που παρατέθηκαν ήδη στην παράγραφο σχετικά με τα πραγματικά περιστατικά:

Άρθρο 119, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, σύμφωνα με το οποίο το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου γεννάται –εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στον νόμο – κατά τον χρόνο καθορισμού του οφειλόμενου φόρου ο οποίος αντιστοιχεί στον φόρο εισροών (άρθρο 120), ακόμη και στην περίπτωση που ο υπολογισμός του εν λόγω ποσού πραγματοποιείται με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 196/B, παράγραφος 2, στοιχείο α.

Άρθρο 120, στοιχείο α, του νόμου περί ΦΠΑ, σύμφωνα με το οποίο στο μέτρο που ο υποκείμενος στον φόρο –ενεργώντας υπό την ιδιότητά του αυτή– χρησιμοποιεί ή εκμεταλλεύεται με άλλον τρόπο προϊόντα ή υπηρεσίες για την πραγματοποίηση φορολογητέων παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών,

δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τον φόρο που μετακύλησε σε αυτόν άλλος υποκείμενος στον φόρο –περιλαμβανομένων προσώπων ή οντοτήτων υποκειμένων στον απλουστευμένο φόρο εταιριών– σε σχέση με την απόκτηση αγαθών ή τη χρήση υπηρεσιών.

Άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο d, του νόμου περί φορολογίας εταιριών και μερισμάτων, βάσει του οποίου το αποτέλεσμα προ φόρων προσαυξάνεται με τα ποσά που υπολογίζονται ως δαπάνες ή έξοδα και εφαρμόζονται για τη μείωση του εν λόγω αποτελέσματος –περιλαμβανομένης της απόσβεσης άυλων ή ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων– εφόσον δεν σχετίζονται με την επιχειρηματική δραστηριότητα ή με δραστηριότητα που συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος, λαμβανομένων ιδίως υπόψη των διατάξεων του παραρτήματος αριθ. 3.

Σύμφωνα με το παράρτημα αριθ. 3, σημείο 4, του νόμου περί φορολογίας εταιριών και μερισμάτων: Για τους σκοπούς του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο d, δεν λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες ή έξοδα για το συμφέρον της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ιδίως: η αντιπαροχή (ολική ή μερική) για υπηρεσία που υπερβαίνει τις 200 000 ουγγρικά φιορίνια, χωρίς ΦΠΑ, όταν από τις περιστάσεις (όπως, ιδίως, η επιχειρηματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο, ο κύκλος εργασιών του, η φύση της υπηρεσίας ή το αντάλλαγμα για την παροχή της) μπορεί σαφώς να συναχθεί ότι η χρήση της εν λόγω υπηρεσίας αντίκειται στις απαιτήσεις περί ορθολογικής διαχείρισης: οι αντιπαροχές για υπηρεσίες που παρέχονται από το ίδιο πρόσωπο για την ίδια αιτία κατά τη διάρκεια μίας φορολογικής χρήσης λαμβάνονται υπόψη από κοινού.

#### **Σκεπτικό των ερωτημάτων του αιτούντος δικαστηρίου:**

Όπως ανέφερε η προσφεύγουσα, το κεντρικό σημείο της παρούσας διαφοράς έγκειται στο ερώτημα εάν ένας υποκείμενος στον φόρο που ασκεί αποκλειστικά φορολογούμενη δραστηριότητα έχει δικαίωμα έκπτωσης μόνον όταν μπορεί να αποδείξει με αντικειμενικά και συγκεκριμένα στοιχεία τον «επωφελή χαρακτήρα» της παρεχόμενης υπηρεσίας (εν προκειμένω, διαφημιστικής υπηρεσίας).

Σύμφωνα με το αιτούν δικαστήριο, το ερώτημα αυτό αποκτά εξέχουσα σημασία στην παρούσα υπόθεση, λαμβανομένου επίσης υπόψη ότι, σε σχέση με το δικαίωμα έκπτωσης, το άρθρο 168, στοιχείο α, της οδηγίας ΦΠΑ περιέχει μόνον την έκφραση «χρησιμοποιούνται», ενώ, σε αντίθεση με τη διάταξη αυτή, στο άρθρο 120 στοιχείο α, του νόμου περί ΦΠΑ, παράλληλα στο ρήμα «χρησιμοποιεί» υπάρχει επίσης η φράση «εκμεταλλεύεται με άλλον τρόπο», στη δε ουγγρική γλώσσα εκμετάλλευση σημαίνει χρήση με αποτελέσματα, χρήση αποτελεσματική και κερδοφόρα.

Υπό το φως των ανωτέρω, προκειμένου να επιλυθεί η διαφορά, πρέπει σε κάθε περίπτωση να διευκρινισθούν τα ακόλουθα: εάν, από την άποψη της δυνατότητας έκπτωσης φόρου, η επέλευση αποτελέσματος και η αποδεδειγμένη κερδοφορία – και επομένως, το όφελος– πρέπει να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνονται στην έννοια της «χρησιμοποίησης» που περιέχεται στην οδηγία περί ΦΠΑ, δηλαδή εάν

αποτελούν ουσιώδη απαίτηση για την ύπαρξη «χρησιμοποίησης» για τους σκοπούς του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ· κατ' αυτόν τον τρόπο, η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης που ζητεί το αιτούν δικαστήριο σχετίζεται με την ουσία και το αντικείμενο της κύριας δίκης.

Οι αποφάσεις του Δικαστηρίου τις οποίες επικαλείται η προσφεύγουσα, ή τα χωρία στα οποία παραπέμπει, δεν αφορούν συγκεκριμένα το ερώτημα αυτό ούτε το επηρεάζουν. Η σκέψη 32 της αποφάσεως στην υπόθεση C-107/10 αναφέρει ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ασκείται άμεσα για όλους τους φόρους που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών· το ίδιο αναφέρει και η σκέψη 24 της αποφάσεως στην υπόθεση C-324/11, αντικείμενο της οποίας ήταν η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Ομοίως, η σκέψη 26 της αποφάσεως στην υπόθεση C-376/02 και η σκέψη 43 της αποφάσεως στην υπόθεση C-118/11 αναφέρονται επίσης στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Από την άλλη πλευρά, οι αποφάσεις στις υποθέσεις C-317/94 (Elida Gibbs) και C-285/10, η απόφαση στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-249/12 και C-250/12, η απόφαση στην υπόθεση C-412/03 και η απόφαση στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-621/10 και C-129/11 έκριναν σχετικά με τη φορολογική βάση και τον υποκειμενικό της χαρακτήρα. (Από την πλευρά τους, οι αποφάσεις στις υποθέσεις 154/80, 230/87, C-126/88, C-258/95 και C-404/99, λόγω των ημερομηνιών δημοσίευσής του – 5 Φεβρουαρίου 1981, 23 Νοεμβρίου 1988, 27 Μαρτίου 1990, 16 Οκτωβρίου 1997 και 29 Μαρτίου 2001—δεν αφορούν λογικά την οδηγία ΦΠΑ).

Επομένως, κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, οι απαντήσεις στα προδικαστικά ερωτήματα της παρούσας διάταξης δεν μπορούν να συναχθούν σαφώς από τις αποφάσεις που επικαλείται η προσφεύγουσα, δεδομένου ότι το αντικείμενο της διαφοράς είναι διαφορετικό.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, το αιτούν δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι για την επίλυση της διαφοράς είναι απαραίτητο να κινηθεί διαδικασία εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως ενώπιον του Δικαστηρίου [παραλείπόμενα] [δικονομικοί τύποι του εθνικού δικαίου].

Veszprém, 20 Ιουλίου 2020

[παραλείπόμενα] [υπογραφές]