

Υπόθεση C-611/19

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

13 Αυγούστου 2019

Αιτούν δικαστήριο:Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο
διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία)**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

19 Μαΐου 2019

Προσφεύγουσα:

Crewprint Kft.

Καθής:Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διεύθυνση
διοικητικών προσφυγών της εθνικής αρχής φόρων και τελωνείων,
Ουγγαρία)**Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης**

Προσφυγή κατά αποφάσεως της εθνικής φορολογικής αρχής με την οποία δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι η εν λόγω αρχή προέβη σε νέο χαρακτηρισμό της δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο και θεώρησε, βάσει επαναλαμβανομένων περιστάσεων που, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν θεωρούνται αντικειμενικές, καταχρηστική και δόλια την αλυσίδα τιμολογήσεως.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία) ζητεί την ερμηνεία των άρθρων 167, 168, στοιχείο α', 178, στοιχείο α', 220 και 226 της οδηγίας 2006/112 σε

συνδυασμό με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας.

Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Συνάδει προς τις κρίσιμες διατάξεις της οδηγίας 2006/112 [σχετικά με την έκπτωση του ΦΠΑ] και την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας εθνική ερμηνεία και πρακτική κατά τις οποίες η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει το δικαίωμα [προς έκπτωση του ΦΠΑ] σε σχέση με οικονομική συναλλαγή που έχει πραγματοποιηθεί μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, για τον λόγο ότι θεωρεί δόλια τη μορφή έννομης σχέσεως μεταξύ αυτών (σύμβαση έργου) καθόσον αυτή επάγεται δικαίωμα προς έκπτωση, και, ως εκ τούτου, τη χαρακτηρίζει, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 7, [του νόμου περί γενικής φορολογικής διαδικασίας] ως δραστηριότητα (αντιπροσωπεία) που δεν δημιουργεί δικαίωμα προς έκπτωση, με το σκεπτικό ότι η συμπεριφορά των μερών σκοπεί σε φοροαποφυγή καθόσον η πραγματοποιηθείσα από τον λήπτη του τιμολογίου δραστηριότητα δεν περιβάλλεται κατ' ανάγκην [τη μορφή αυτή επαγγελματικής δραστηριότητας], δεδομένου ότι αυτή θα μπορούσε να έχει πραγματοποιηθεί από πρόσωπο που ενεργεί ως αντιπρόσωπος; Στο πλαίσιο αυτό, υπέχουν οι υποκείμενοι στον φόρο τη φορολογική φύσεως υποχρέωση, ως προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος προς [έκπτωση του ΦΠΑ], να επιλέξουν ως μορφή οικονομικής δραστηριότητας αυτήν που επάγεται για αυτούς μεγαλύτερο φορολογικό βάρος, ή συνιστά καταχρηστική πρακτική το γεγονός ότι επιλέγουν, κατά την άσκηση της ελευθερίας του συμβάλλεσθαι και με σκοπούς μη απτόμενους του φορολογικού δικαίου, ορισμένη συμβατική μορφή για τη μεταξύ τους πραγματοποιούμενη οικονομική δραστηριότητα, η οποία παράγει επίσης ένα μη επιδιωχθέν από τα μέρη αυτά αποτέλεσμα, ήτοι το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου;
- 2) Συνάδει προς τις κρίσιμες διατάξεις της οδηγίας 2006/112 [σχετικά με την έκπτωση του ΦΠΑ] και την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας εθνική ερμηνεία και πρακτική κατά τις οποίες, σε περίπτωση που ο επιθυμών την άσκηση του δικαιώματος [προς έκπτωση του ΦΠΑ] υποκείμενος στον φόρο πληροί τις ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις [για την εν λόγω έκπτωση] και έχει λάβει τα αναμενόμενα μέτρα πριν από τη σύναψη της συμβάσεως, η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ με το σκεπτικό ότι η δημιουργία αλυσίδας είναι περιττή από οικονομικής απόψεως και αποτελεί, συνεπώς, καταχρηστική πρακτική διότι ο υπεργολάβος, καίτοι είναι σε θέση να εκπληρώσει ο ίδιος την παροχή υπηρεσιών, την αναθέτει σε άλλους υπεργολάβους για λόγους ανεξάρτητους από τη φορολογητέα πράξη, και διότι ο επιθυμών την άσκηση του δικαιώματος [προς έκπτωση του ΦΠΑ] υποκείμενος στον φόρο γνώριζε, κατά τον χρόνο αποδοχής της παραγγελίας ότι ο υπεργολάβος του, ελλείψει προσωπικού και υλικοτεχνικής υποδομής, θα εκπλήρωνε την παροχή μέσω των δικών του υπεργολάβων; Ασκεί επιρροή στην απάντηση το γεγονός ότι

- ο υποκείμενος στον φόρο ή ο υπεργολάβος του έχουν εντάξει στην αλυσίδα έναν υπεργολάβο με τον οποίον διατηρούν άμεση σχέση ή με τον οποίον τους συνδέει ένας προσωπικής ή οργανωτικής φύσεως δεσμός (προσωπική γνωριμία, σχέση συγγένειας ή κοινό ιδιοκτήτη);
- 3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο προηγούμενο ερώτημα, πληρούνται η απαίτηση περί καθορισμού των πραγματικών περιστατικών βάσει αντικειμενικών περιστατικών όταν, στο πλαίσιο διαδικασίας κατά την οποία η φορολογική αρχή εκτιμά ότι η οικονομική σχέση μεταξύ του επιθυμούντος να ασκήσει το δικαίωμα προς [έκπτωση του ΦΠΑ] υποκειμένου στον φόρο και του υπεργολάβου του στερείται λογικής βάσεως και είναι αδικαιολόγητη, η αρχή αυτή στηρίζει την εν λόγω διαπίστωση αποκλειστικώς και μόνο στη μαρτυρία μέρους των εργαζομένων του υπεργολάβου, χωρίς να καθορίσει σύμφωνα με αντικειμενικά πραγματικά περιστατικά τα χαρακτηριστικά της αποτελούσας το αντικείμενο της συμβάσεως οικονομικής δραστηριότητας, τις συγκεκριμένες περιστάσεις της και το οικείο οικονομικό πλαίσιο, και χωρίς προηγούμενη ακρόαση των περιβαλλόμενων με αποφασιστικές εξουσίες διευθυντών του υποκειμένου στον φόρο και των υπεργολάβων επιχειρήσεων που αποτελούν μέρος της αλυσίδας και, στην περίπτωση αυτή, είναι, αφενός, κρίσιμο εάν ο υποκείμενος στον φόρο ή τα μέλη της αλυσίδας είναι σε θέση να εκπληρώσουν τις παροχές και, αφετέρου, αναγκαία η παρέμβαση εμπειρογνώμονα ως προς το ζήτημα αυτό;
- 4) Συνάδει προς τις κρίσιμες διατάξεις της οδηγίας 2006/112 σχετικά με [την έκπτωση του ΦΠΑ] και την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας εθνική ερμηνεία και πρακτική κατά τις οποίες, σε περίπτωση κατά την οποία πληρούνται οι υλικές και τυπικές προϋποθέσεις [για την έκπτωση του ΦΠΑ] και έχουν ληφθεί τα [ευλόγως] αναμενόμενα μέτρα, η φορολογική αρχή, βασιζόμενη σε περιστάσεις που, σύμφωνα με αποφάσεις του Δικαστηρίου, δεν δικαιολογούν [την άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ] και δεν είναι αντικειμενικές, θεωρεί αποδεδειγμένη τη φορολογική απάτη και δεν αναγνωρίζει το δικαίωμα [προς έκπτωση του ΦΠΑ], για τον λόγο απλώς και μόνον ότι οι περιστάσεις αυτές απαντούν στο σύνολό τους σε έναν αρκετά μεγάλο αριθμό από τα ελεγχθέντα μέλη της εντοπισθείσας αλυσίδας;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, άρθρα 9, παράγραφος 1, 167, 168, στοιχείο α', 178, στοιχείο α', 220 και 226.

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (νόμος XCII του 2003, περί γενικής φορολογικής διαδικασίας· στο εξής: LPGT), άρθρα 1, παράγραφος 7, 2, παράγραφος 1, και 97, παράγραφος 4.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμος CXXVII του 2007, περί φόρου προστιθέμενης αξίας· στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), άρθρα 26, 27, παράγραφος 1, 119, παράγραφος 1, 120, στοιχείο a, και 127, παράγραφος 1, στοιχείο a.

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (νόμος C του 2000, περί τηρήσεως λογιστικών βιβλίων), άρθρο 166, παράγραφοι 1 και 2.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας της κύριας δίκης

- 1 Η προσφεύγουσα, το εταιρικό αντικείμενο της οποίας είναι η εκτύπωση και η παροχή τυπογραφικών υπηρεσιών, έλαβε παραγγελίες για την κατασκευή τυπογραφικών προϊόντων, οι οποίες, σύμφωνα με δύο συμβάσεις-πλαίσιο έργου και τις υποβληθείσες βάσει των συμβάσεων αυτών επιμέρους παραγγελίες, εκτελέστηκαν από τον κύριο υπεργολάβο της εκτυπώσεων, την εταιρία Crew Kft, με την εν μέρει συμμετοχή άλλων υπεργολάβων.
- 2 Από τις 10 Απριλίου 2012, ο διαχειριστής της προσφεύγουσας, ο οποίος κατά τον χρόνο της συστάσεώς της είχε την ιδιότητα εργαζομένου σε αυτήν, κατέστη επίσης ένας από τους διαχειριστές της Crew Kft. Οι εγκαταστάσεις και τα δύο υποκαταστήματα της προσφεύγουσας και της Crew Kft. βρίσκονται στην ίδια διεύθυνση. Η προσφεύγουσα δεν διαθέτει εκτυπωτικά μέσα.
- 3 Η κύρια δραστηριότητα της Crew Kft. είναι η εκτύπωση, αν και, στην πραγματικότητα, ασχολείται με την παροχή γενικών τυπογραφικών υπηρεσιών. Η επιχείρηση διαθέτει διάφορες εκτυπωτικές μηχανές και λοιπές τυπογραφικές μηχανές, δεν διαθέτει, όμως, μονάδα βιβλιοδεσίας ούτε ψηφιακό ή περιστροφικό εξοπλισμό, με αποτέλεσμα να απαιτείται για την εργασία αυτή η συνδρομή υπεργολάβου.
- 4 Στα ληφθέντα από την Crew Kft. τιμολόγια, ως προς τα οποία η προσφεύγουσα εξέπεσε τον ΦΠΑ, αναγράφονταν τα εξής: «παροχή τυπογραφικών υπηρεσιών [...] — Υπεργολαβία τυπογραφικών υπηρεσιών και υπηρεσιών βιβλιοδεσίας βάσει πιστοποιητικού εκτελέσεως έργου». Τα πιστοποιητικά εκτελέσεως έργου επισυνάπτονταν ομοίως στα τιμολόγια και περιείχαν λεπτομερή περιγραφή του προϊόντος που είχε κατασκευάσει ο υπεργολάβος για λογαριασμό της προσφεύγουσας, συμπεριλαμβανομένων των δελτίων παραδόσεως.
- 5 Η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή διενήργησε εκ των υστέρων έλεγχο σε σχέση με τις δηλώσεις του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) της προσφεύγουσας,

έλεγχος ο οποίος κατέληξε στην έκδοση τεσσάρων αποφάσεων. Με τις αποφάσεις αυτές, η αρμόδια φορολογική αρχή διαπίστωσε την ύπαρξη διαφοράς φόρου εις βάρος της προσφεύγουσας ως ΦΠΑ για ποσό 56 415 000 φιορινιών (HUF) σε σχέση με το δεύτερο έως το τέταρτο τρίμηνο του 2012, 17 882 000 φιορινιών (HUF) σε σχέση με το πρώτο τρίμηνο του 2013, 19 409 000 φιορινιών (HUF) σε σχέση με το δεύτερο τρίμηνο του 2013 και 18 999 000 φιορινιών (HUF) σε σχέση με το τρίτο τρίμηνο του 2013, η οποία συνιστούσε φορολογική οφειλή, και, επέβαλε, για τον λόγο αυτόν, φορολογική κύρωση και τόκους υπερημερίας.

- 6 Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή δέχθηκε σε ακρόαση τον διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρίας και διενήργησε συναφή έρευνα σε σχέση με τις επιχειρήσεις που μετείχαν στην αλυσίδα. Στο πλαίσιο των ερευνών αυτών, έλαβε τις συμβάσεις υπεργολαβίας και τους φακέλους που είχαν στη διάθεσή τους οι επιχειρήσεις, δέχθηκε δε σε ακρόαση τους διαχειριστές των υπεργολάβων και τους διαθέσιμους εργαζομένους. Επιπλέον, απέκτησε πρόσβαση στις φορολογικές δηλώσεις και στα υπό τη διαχείριση της φορολογικής αρχής στοιχεία καθώς και σε αυτά που ήταν καταχωρισμένα σε άλλα δημόσια μητρώα.
- 7 Με τις αποφάσεις της, η φορολογική αρχή έκρινε ότι η SZET Hungary Kft. και η Mikron-96 Bt. ήταν υπεργολάβοι του υπεργολάβου της προσφεύγουσας, της Crew Kft., και ότι, με τη σειρά τους, προσέφευγαν σε άλλους υπεργολάβους.
- 8 Στο πλαίσιο συναφούς έρευνας στην Crew Kft., η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η επιχείρηση κατασκεύαζε στην εγκατάστασή της τα προϊόντα που της είχε αναθέσει η προσφεύγουσα και ότι εν συνεχεία τα παρέδιδε με δικό της όχημα στους προσηθέντες της προσφεύγουσας. Η Crew Kft. ανέθετε ένα μικρό μέρος των παραγγελιών της προσφεύγουσας σε υπεργολάβους. Τα μέρη έκλειναν λογαριασμούς κάθε μήνα, κατά τρόπο ώστε η προσφεύγουσα να μπορεί να προσθέτει ένα μικρό εμπορικό περιθώριο στην καθοριζόμενη από την Crew Kft. τιμή.
- 9 Η διαχειρίστρια της SZET Hungary Kft. υπήρξε, κατά το παρελθόν, σύζυγος του διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρίας, με τα δύο αυτά πρόσωπα να έχουν από κοινού και μια εμπορική εταιρία. Μέσω υπεργολάβου, η SZET Hungary Kft. πραγματοποιούσε για λογαριασμό της Crew Kft, αφενός, τις εργασίες βιβλιοδεσίας και, αφετέρου, όλες τις εργασίες κατασκευής.
- 10 Ο πρώην διαχειριστής της Ride-Ex Hungary Kft., ο οποίος περιλαμβανόταν μεταξύ των ορισθέντων από τον διαχειριστή της SZET Hungary Kft. υπεργολάβων, δήλωσε ότι εκτελούσε παραγγελίες που ελάμβανε από τον ιδιοκτήτη, και ότι γνώριζε την SZET Hungary Kft. και τον διαχειριστή της επιχειρήσεως αυτής, όχι όμως την προσφεύγουσα εταιρία ή τον διαχειριστή της ή την Crew Kft.
- 11 Κατά τα υπό εξέταση διαστήματα δεν είχαν πραγματοποιηθεί τραπεζικές συναλλαγές μεταξύ της Vikobit Kft. και της SZET Hungary Kft, πέραν δε τούτου,

η φορολογική αρχή έκρινε ότι η Vikobit Kft. δεν ασκούσε κάποια δραστηριότητα σχετική με την τυπογραφία.

- 12 Ο διαχειριστής της Micron-96 Bt., ετέρου υπεργολάβου της Crew Kft., επιβεβαίωσε πλήρως τις δηλώσεις του διαχειριστή της προσφεύγουσας, και ανέφερε ότι γνωρίζονταν μεταξύ τους, αν και, όταν πραγματοποιήθηκαν οι εργασίες εκτυπώσεως, υπεργολάβος της Micron-96 Bt. ήταν η R-M Trade Hungary Kft.
- 13 Οι σχετικές με την τυπογραφία δραστηριότητες δεν περιλαμβάνονταν μεταξύ των δραστηριοτήτων της R-M Trade Hungary Kft., ελλείπει δε προσωπικού και υλικών πόρων, η επιχείρηση δεν μπορούσε να ασκεί τις δραστηριότητες αυτές.
- 14 Η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή δεν αμφισβήτησε ότι οι εργασίες εκτυπώσεως είχαν όντως πραγματοποιηθεί σύμφωνα με τα διαπιστωθέντα πραγματικά περιστατικά, αν και, παρά τα ληφθέντα από την Crew Kft. τιμολόγια υπεργολαβίας, έκρινε ότι η τελευταία είχε πραγματοποιήσει, σε σχέση με την προσφεύγουσα, το μεγαλύτερο μέρος των εργασιών εκτυπώσεως με ίδια μέσα, με το δικό της προσωπικό και υλικά και στη δική της εγκατάσταση, καθόσον οι υπεργολάβοι της Crew Kft. δεν μπορούσαν να τις πραγματοποιήσουν. Ως εκ τούτου, η Crew Kft. έλαβε τιμολόγια και κακώς εξέπεσε τον αναγραφόμενο σε αυτά ΦΠΑ για τις τυπογραφικές υπηρεσίες, προκειμένου εν συνεχεία να μειώσει τον φόρο επί των εισροών μέσω πλαστών τιμολογίων υπεργολαβίας, με αποτέλεσμα οι υποκείμενοι στον φόρο στο τελευταίο σημείο της επί τούτου συσταθείσας αλυσίδας τιμολογήσεως να μην εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις τους περί καταβολής του ΦΠΑ. Κατά τη φορολογική αρχή, η προσφεύγουσα έπρεπε κατ' ανάγκη και από αντικειμενικής απόψεως να είναι ενήμερη τόσο για τα γεγονότα αυτά όσο και για τη φοροαποφυγή από πλευράς Crew Kft., καθόσον αμφοτέρως οι εταιρίες είχαν τον ίδιο διαχειριστή, την ίδια καταστατική έδρα, την ίδια εγκατάσταση και τον ίδιο λογιστή.
- 15 Η φορολογική αρχή εκτιμά ότι η προσφεύγουσα άσκησε καταχρηστικώς τα δικαιώματά της ως υποκείμενου στον φόρο προβαίνουσα, επί τη βάση των ληφθέντων τιμολογίων, σε έκπτωση του μη καταβληθέντος από τον εκδότη του τιμολογίου στο δημόσιο ταμείο φόρου, καίτοι η προσφεύγουσα όφειλε να γνωρίζει ότι ο εκπεσθείς ΦΠΑ δεν είχε καταβληθεί στο δημόσιο ταμείο. Η συμπεριφορά αυτή συνιστά σοβαρή παραβίαση της κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, του LPGT, αρχής ότι τα δικαιώματα πρέπει να ασκούνται συμφώνως προς τον σκοπό τους, η οποία αποκλείει αφεαυτής την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ.
- 16 Η φορολογική αρχή διαπίστωσε, επίσης, ότι τα τιμολόγια που η προσφεύγουσα είχε λάβει από την Crew Kft. ήταν εσφαλμένα και ως προς το περιεχόμενό τους, καθόσον δεν υφίστατο σχέση υπεργολαβίας μεταξύ των μερών, αλλά η προσφεύγουσα ενεργούσε ως ενδιάμεσος. Σύμφωνα με τη φορολογική αρχή, η προσφεύγουσα διαδραμάτισε ρόλο αντιπροσώπου κατά τις συναλλαγές, καθόσον ο διαχειριστής της προσφεύγουσας προσέελκυσε πελάτες ως εργαζόμενος της

Crew Kft., και η ίδια η Crew Kft. εκτέλεσε τις παραγγελίες. Στη σύμβαση-πλαίσιο, η προσφεύγουσα και η Crew Kft. όρισαν την προμήθεια της προσφεύγουσας στο 0,2 %. Ωστόσο, η προσφεύγουσα, πέραν των παραγγελιών που επετύγχανε, δεν εισέφερε κάποια υλική αξία στην εργασία. Βάσει των ανωτέρω, η φορολογική αρχή επαναχαρακτήρισε, δυνάμει της εξουσίας που της παρέχει το άρθρο 1, παράγραφος 7, του LPGT, τις συμβάσεις βάσει του περιεχομένου τους και, κατά συνέπεια, δεν αναγνώρισε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα να εκτέσει τον φόρο σε σχέση με τα τιμολόγια που είχε λάβει.

- 17 Με αποφάσεις της 28ης Μαρτίου 2017, η καθής επικύρωσε τις αποφάσεις της πρωτοβάθμιας αρχής.

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 18 Με την προσφυγή της, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η καθής παρέβη την υποχρέωσή της διακριβώσεως των πραγματικών περιστατικών και την υποχρέωσή της αποδείξεως, καθώς και ότι ερμήνευσε εσφαλμένα τους κανόνες ουσιαστικού δικαίου, καθώς και ότι ερμήνευσε εσφαλμένα τους κανόνες προϋποθέσεις, η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα να εκτέσει τον φόρο. Επισημαίνει ότι η ίδια η καθής αναγνώρισε ότι, σύμφωνα με τα τιμολόγια, «είχε διενεργηθεί οικονομική συναλλαγή μεταξύ των προσώπων που αναγράφονται ως συμβαλλόμενοι στα τιμολόγια», και, παρά ταύτα, έκρινε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είχε επιδείξει δόλια συμπεριφορά. Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι, αντιθέτως, ούτε ο εκδότης των τιμολογίων ούτε ο εκδότης των ληφθέντων από τον τελευταίο τιμολογίων ενήργησαν δολίως, και ισχυρίζεται ότι η ίδια ενήργησε με τη δέουσα επιμέλεια όσον αφορά τις επιχειρήσεις αυτές προτού συνάψει οικονομική σχέση μαζί τους. Το συσταθέν από τον διαχειριστή της προσφεύγουσας σύστημα σχέσεων αφορούσε αποκλειστικώς τις μνημονευθείσες εταιρίες. Η προσφεύγουσα δεν διαδραμάτισε κανέναν ρόλο κατά τη σύσταση του άλλου μέρους της εντοπισθείσας από την καθής αλυσίδας τιμολογήσεως.
- 19 Η προσφεύγουσα προσάπτει επίσης στην καθής ότι, καθ' υπέρβαση των εξουσιών που της παρέχει ο LPGT και κατά παράβαση του άρθρου 1, παράγραφος 7, του εν λόγω νόμου, προέβη σε επαναχαρακτηρισμό της δραστηριότητας της προσφεύγουσας και έκρινε ότι αυτή ενήργησε ως αντιπρόσωπος, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα απεδέχθη τις προερχόμενες από τους δικούς της πελάτες παραγγελίες ως αυτοτελής επιχειρηματίας και αποκόμισε όφελος κατά το εμπορικό περιθώριο μεταξύ των τιμών των παραγγελιών που απεδέχθη και εκτέλεσε, και, ως εκ τούτου, η μνεία περί υπεργολαβίας στα τιμολόγια δεν τα καθιστά αναξιόπιστα. Η προσφεύγουσα υπογραμμίζει επίσης ότι οι αλυσιδωτές παραδόσεις είναι συχνό φαινόμενο. Για τους σκοπούς του ΦΠΑ, οι παραδόσεις αγαθών δεν προϋποθέτουν φυσική κατοχή των αγαθών. Συνεπώς, το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν είχε άμεση σχέση με τα παραγγελθέντα προϊόντα δεν δικαιολογεί το συμπέρασμα ότι αυτή ενήργησε απλώς ως αντιπρόσωπος.

- 20 Η προσφεύγουσα αμφισβητεί το επιχείρημα της καθής ότι οι αναγραφόμενες στο τιμολόγιο δραστηριότητες πραγματοποιήθηκαν από την Crew Kft. χωρίς την παρέμβαση υπεργολάβων, δεδομένου ότι η καθής βασίζει την εκτίμηση αυτή σε συγκεκριμένα στοιχεία εξαχθέντα από τις δηλώσεις ορισμένων εργαζομένων της Crew Kft. οι οποίοι μετέχουν σε μερικά μόνο στάδια της διαδικασίας κατασκευής, χωρίς κάποιος εμπειρογνώμονας να έχει εξετάσει εάν η Crew Kft. θα μπορούσε να έχει διεκπεραιώσει όλα τα στοιχεία των υπηρεσιών, και, ως εκ τούτου, εκτιμά ότι η καθής δεν δικαιολόγησε με αντικειμενικά γεγονότα την εκτίμηση ότι είχε διαπραχθεί φορολογική απάτη.
- 21 Ως προς το εάν γνώριζε ότι διαπράττει φοροαποφυγή, η προσφεύγουσα επεσήμανε, βασιζόμενη σε αποφάσεις του Δικαστηρίου, ότι, κατά τη διάρκεια της φορολογικής διαδικασίας, δεν είχε προσκομιστεί κανενός είδους αντικειμενικό στοιχείο που να αποδεικνύει ότι ο διαχειριστής της προσφεύγουσας γνώριζε έστω την ταυτότητα και τη δραστηριότητα των επιχειρηματιών που έπονταν των υπεργολάβων του υπεργολάβου. Η καθής γνώριζε ότι ο υπεργολάβος της προσφεύγουσας δεν επρόκειτο να εκπληρώσει στο σύνολό της την αναγραφόμενη στο τιμολόγιο υπηρεσία. Αντιθέτως, η προσφεύγουσα απέδειξε ότι ενήργησε με τη δέουσα επιμέλεια όσον αφορά την υπεργολαβία για την οποία ήταν ενήμερη, επιμέλεια που, σύμφωνα με την απόφαση του Δικαστηρίου *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), δεν είναι άνευ ορίων, ήτοι, ο λήπτης του τιμολογίου δεν υποχρεούται να προβεί σε φορολογικούς ελέγχους, πολλώ δε μάλλον να διερευνήσει τους μετέχοντες σε κάθε κρίκο της αλυσίδας παραγγελιών. Η απόδειξη της γνώσεως του υποκειμένου στον φόρο δεν μπορεί να βασίζεται στο γεγονός ότι αυτός δεν προέβη σε ελέγχους για τους οποίους δεν υπείχε σχετική υποχρέωση.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 22 Στην υπό κρίση υπόθεση, συντρέχουν τα πραγματικά στοιχεία που είναι κρίσιμα για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, όπως αυτά εκτίθενται στις σκέψεις 43 και 44 της αποφάσεως της 21ης Ιουνίου *Mahagében και Dávid* (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373), και, ως εκ τούτου, πληρούνται όλες οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις για τη γένεση και την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση. Επιπλέον, από κανένα σημείο της προσβαλλομένης αποφάσεως δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει υποβάλει ψευδείς δηλώσεις ή έχει εκδώσει παράτυπα τιμολόγια.
- 23 Το εθνικό δικαστήριο καλείται να αποφασίσει εάν, για τον λόγο απλώς και μόνον ότι η φορολογική αρχή έκρινε ότι, σε σχέση με τα προηγούμενα της προσφεύγουσας μέλη της αλυσίδας και τον υπεργολάβο της, συνέτρεχε μεγάλος αριθμός παραγόντων που, όπως έχει ήδη κρίνει το Δικαστήριο με διάφορες αποφάσεις του, δεν μπορούν να θεωρούνται αντικειμενικές περιστάσεις και που, ως εκ τούτου, δεν δικαιολογούν αφεαυτών τη μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, η μη αναγνώριση στην προσφεύγουσα του δικαιώματος

να εκπέσει τον ΦΠΑ δικαιολογείται λόγω της ανακρίβειας του περιεχομένου των τιμολογίων και, κατά συνέπεια, λόγω φορολογικής απάτης.

- 24 Καίτοι τα πραγματικά περιστατικά της παρούσας υποθέσεως είναι ίδια, όσον αφορά τα κρίσιμα στοιχεία του πραγματικού, με αυτά που εκτίθενται και απετέλεσαν τη βάση των αιτήσεων προδικαστικής αποφάσεως στις υποθέσεις Mahagében και Dávid (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373), Hardimpex (C-444/12, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2013:318), Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), εντούτοις, όσον αφορά την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ εξακολουθούν, μετά την έκδοση των εν λόγω αποφάσεων, να υφίστανται σημαντικές ερμηνευτικές αποκλίσεις οι οποίες φαίνεται να επιβεβαιώνουν ότι η πρακτική του κράτους μέλους, η οποία παραμένει αμετάβλητη όσον αφορά την εφαρμογή των εν λόγω άρθρων της οδηγίας από τη φορολογική αρχή και τα εθνικά δικαστήρια, εξακολουθεί να μην είναι σύμφωνη προς την καθιερωθείσα στην υπόθεση επί της οποίας εξεδόθη η απόφαση του Δικαστηρίου της 6ης Οκτωβρίου 1982, CILFIT κ.λπ. (283/81, EU:C:1982:335) νομολογία περί σαφούς πράξεως.
- 25 Δεδομένου ότι η πρακτική που εν προκειμένω ακολούθησε η καθής είχε ως αποτέλεσμα να μην αναγνωριστεί το δικαίωμα προς έκπτωση, καίτοι συντρέχουν οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ και έχουν ληφθεί τα ευλόγως αναμενόμενα μέτρα, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι το ζήτημα νομικής ερμηνείας που εγείρεται εν προκειμένω ασκεί αδιαμφισβήτητα επιρροή στην απόφαση επί της ουσίας, και, ως εκ τούτου, είναι αναγκαία η κίνηση προδικαστικής διαδικασίας καθόσον δεν μπορεί, χωρίς αυτήν, να επιλυθεί η διαφορά.
- 26 Σύμφωνα με την εκδοθείσα στην υπόθεση Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) διάταξη, οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112 αντιτίθενται σε εθνική πρακτική κατά την οποία η φορολογική διοίκηση δεν αναγνωρίζει σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση του οφειλόμενου ή του καταβληθέντος για τις παρασχεθείσες σε αυτόν υπηρεσίες φόρου προστιθέμενης αξίας με την αιτιολογία ότι το περιεχόμενο των σχετικών με τις υπηρεσίες αυτές τιμολογίων είναι ανακριβές διότι ο εκδότης των τιμολογίων αυτών δεν μπορούσε να είναι ο πραγματικός παρέχων τις υπηρεσίες, εκτός εάν αποδειχθεί, βάσει αντικειμενικών στοιχείων και χωρίς να απαιτηθούν από τον υποκείμενο στον φόρο έλεγχοι που δεν τον βαρύνουν, ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι οι υπηρεσίες αυτές εντάσσονταν στο πλαίσιο απάτης περί του φόρου προστιθέμενης αξίας.
- 27 Από τις αποφάσεις της φορολογικής αρχής συνάγεται ότι αυτή εξακολούθησε να μην αναγνωρίζει το δικαίωμα της προσφεύγουσας να εκπέσει τον ΦΠΑ, επικαλούμενη την έλλειψη αξιοπιστίας των τιμολογίων ακριβώς επί τη βάσει γεγονότων που, σύμφωνα με τις αποφάσεις του Δικαστηρίου, καθ' ο μέρος δεν μπορούν να θεωρηθούν αντικειμενικά στοιχεία, δεν ασκούν επιρροή στο δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών· ωστόσο, σύμφωνα με τη φορολογική αρχή, ένας αρκετά σημαντικός αριθμός από

τα μη ενδεδειγμένα αυτά πραγματικά περιστατικά δικαιολογεί τη μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ. Επιπλέον, η φορολογική αρχή απέδειξε την ύπαρξη των πραγματικών αυτών περιστατικών κατόπιν ελέγχου στον οποίον ο υποκείμενος στον φόρο δεν υποχρεούται ούτε θα μπορούσε να προβεί λόγω αντικειμενικών περιστάσεων.

- 28 Υπό το πρίσμα της νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικά με τη νομοθεσία περί ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το εάν το περιεχόμενο, η έκταση και η ένταση της έρευνας αυτής συνάδουν με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας.
- 29 Κατά το αιτούν δικαστήριο, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής προς νέο χαρακτηρισμό των συμβάσεων δεν είναι απεριόριστο, ιδίως όσον αφορά την έκπτωση του ΦΠΑ, και δεν μπορεί να ασκείται διά της επιβολής απαιτήσεων πρόσθετων αυτών της οδηγίας 2006/112, καθ' υπέρβαση του αντικειμένου του συστήματος εκπτώσεως του φόρου. Ως εκ τούτου, διατηρεί αμφιβολίες ως προς το εάν το γεγονός ότι η φορολογική αρχή επαναχαρακτήρισε την ασκηθείσα από την προσφεύγουσα δραστηριότητα ως δραστηριότητα διαμεσολαβήσεως συνάδει με τις διέπουσες το καθεστώς του ΦΠΑ θεμελιώδεις αρχές.
- 30 Το αιτούν δικαστήριο ζητεί, ως εκ τούτου, να μάθει εάν, στην περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο πληροί τις ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις για την έκπτωση του ΦΠΑ, είναι αναγκαίο, προκειμένου να δικαιολογηθεί ο αποκλεισμός της εν λόγω εκπτώσεως, να προσδιοριστεί σε τι ακριβώς συνίσταται η φορολογική απάτη ή αρκεί η παράθεση των παρατυπιών τις οποίες διέπραξαν οι μετέχοντες στην αλυσίδα, των ελλείψεων ή του ατελούς χαρακτήρα των μαρτυριών των μετεχόντων στην αλυσίδα, καθώς και ενός σημαντικού αριθμού περιστάσεων που, σύμφωνα με όσα έχει κρίνει το Δικαστήριο, δεν μπορούν να δικαιολογήσουν τη μη αναγνώριση δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ.
- 31 Βάσει των ανωτέρω, δεν είναι σαφές εάν, υπό τις περιγραφείσες περιστάσεις, μπορεί να είναι κρίσιμο και, ως εκ τούτου, να συνιστά *per se* φορολογική απάτη, το γεγονός ότι η υπηρεσία παρέχεται μέσω της δημιουργίας αλυσίδας στην οποία υφίσταται ή είχε υπάρξει ένας προσωπικής ή οργανωτικής φύσεως δεσμός μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο και του εκδότη του τιμολογίου ή μεταξύ ορισμένων από τα μέλη της αλυσίδας. Ούτε, επίσης, είναι σαφές εάν ο μη απτόμενος της φορολογητέας πράξεως σκοπός της δημιουργίας αλυσίδας συνιστά φορολογική απάτη στον βαθμό κατά τον οποίον η δημιουργία της αλυσίδας αυτής ασκεί πράγματι επιρροή στο ύψος του ΦΠΑ, καθόσον το ποσό του θα είναι υψηλότερο λόγω των εγγενών στη σύσταση της αλυσίδας χαρακτηριστικών. Πρέπει, επίσης, να αποσαφηνιστεί εάν η φορολογική αρχή ενεργεί νομίμως όταν, στο πλαίσιο της εκτιμήσεώς της, δεν λαμβάνει υπόψη τον σκοπό του συστήματος του ΦΠΑ ούτε το γεγονός ότι το ποσό του καταβλητέου ΦΠΑ αυξάνεται όσο αυξάνονται τα ποσά τα οποία αφορά το δικαίωμα προς έκπτωση.

- 32 Τίθεται, επίσης, το ερώτημα εάν η πρακτική της φορολογικής αρχή πληροί την απαίτηση αποδείξεως κατά τον τρόπο που επιβάλλει ο νόμος, όταν η αρχή αυτή απαιτεί από τον υποκείμενο στον φόρο να προβεί σε τέτοιας εκτάσεως έλεγχο των πραγματικών περιστατικών που δεν συμβιβάζεται με την προθεσμία για την πραγματοποίηση των συναπτόμενων στον οικονομικό τομέα συναλλαγών και που είναι αντικειμενικώς αδύνατος για άλλους λόγους, τη στιγμή που η φορολογική αρχή δεν διερευνά εξαντλητικά τις περιστάσεις που οδήγησαν στη δημιουργία της αλυσίδας.
- 33 Με το σύνολο των υποβαλλομένων ερωτημάτων, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται εάν η έκταση, η ένταση και το περιεχόμενο της αποδείξεως που η φορολογική αρχή επιβάλλει ως όρο για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ και που το Κύριο (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία) θεωρεί νόμιμα —λαμβανομένης επίσης υπόψη της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας— εκτείνονται στα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά και είναι αναγκαία και αναλογικά, ήτοι, δεν βαίνουν πέραν του καθορισθέντος από τις αποφάσεις του Δικαστηρίου πλαισίου, δεδομένου ιδίως ότι η φορολογική αρχή προσάπτει στην προσφεύγουσα μη προσκόμιση επαρκών αποδεικτικών στοιχείων κατά τη φορολογική διαδικασία και ότι, πέραν της μη αναγνώρισεως του δικαιώματός της προς έκπτωση του ΦΠΑ, της επιβάλλει φορολογική κύρωση.
- 34 Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι εξακολουθεί να δικαιολογεί την άρνησή της να αναγνωρίσει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ χωρίς να επικαλείται αντικειμενικά πραγματικά περιστατικά που συνδέονται ευλόγως και ευθέως με την οικονομική συναλλαγή, η φορολογική αρχή αποκλείει κατά τρόπο αυτόματο την άσκηση του δικαιώματος αυτού επικαλούμενη μια καταχρηστική πρακτική και μια οργανωτικής ή προσωπικής φύσεως σχέση, καθώς και έναν νέο χαρακτηρισμό της συμβάσεως. Κατά την κρίση του αιτούντος δικαστηρίου, με τον τρόπο αυτόν, η φορολογική αρχή όχι μόνο μεταθέτει τη δική της υποχρέωση ελέγχου στους υποκείμενους στον φόρο, κατά παράβαση των διατάξεων της οδηγίας 2006/112 και της νομολογίας του Δικαστηρίου, αλλά και παραβιάζει, με την πρακτική αυτή, τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αναλογικότητας και της αποτελεσματικότητας.
- 35 Με το να εφαρμόζεται μια νομική πρακτική η οποία στηρίζεται σε εκτιμήσεις αντίθετες προς τα κριθέντα στην υπόθεση *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), χωρίς να εξετάζονται τα υποκειμενικά στοιχεία που αναφέρονται στον νόμο περί ΦΠΑ και τις αποφάσεις του Δικαστηρίου (ήτοι, εάν ο υποκείμενος στον φόρο είχε ή όφειλε να έχει γνώση, επιδεικνύοντας την ευλόγως αναμενόμενη επιμέλεια, της φορολογικής απάτης), το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, όπως ορίζεται στα άρθρα 168 και 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 και τις αποφάσεις του Δικαστηρίου, ιδίως επί ουγγρικών υποθέσεων, καθίσταται κενό περιεχομένου.