

Υπόθεση C-610/19

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:

5 Ιουλίου 2019

Προσφεύγουσα:

Vikingo Fővállalkozó 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, λόγω μη προσκομίσεως των απαιτηθέντων πρόσθετων αποδεικτικών στοιχείων, πέραν όσων προβλέπονται στο δίκαιο της Ένωσης, επρόκειτο για εικονικές συναλλαγές.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία των άρθρων 168, στοιχείο α', και 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε συνδυασμό με τα άρθρα 220, στοιχείο α', και 226 της ίδιας οδηγίας· ερμηνεία των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας και του άρθρου 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Συνάδει προς τα άρθρα 168, στοιχείο α', και 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε συνδυασμό με τα άρθρα 220, στοιχείο α', και 226 της ίδιας οδηγίας, καθώς και με την αρχή της αποτελεσματικότητας, εθνική νομική ερμηνεία και πρακτική κατά την οποία, όταν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου, δεν αρκεί απλώς η κατοχή τιμολογίου του οποίου το περιεχόμενο είναι σύμφωνο προς τις απαιτήσεις του άρθρου 226 της εν λόγω οδηγίας, αλλά απαιτείται, επιπλέον, ο υποκείμενος στον φόρο, προκειμένου να ασκήσει νομίμως το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου βάσει του οικείου τιμολογίου, να διαθέτει πρόσθετα αποδεικτικά έγγραφα, τα οποία πρέπει όχι μόνον να πληρούν τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112, αλλά και να είναι σύμφωνα με τις αρχές της εθνικής νομοθεσίας περί τηρήσεως λογιστικών βιβλίων και τις ειδικές διατάξεις περί αποδεικτικών εγγράφων, σύμφωνα με τις οποίες κάθε μέρος της αλυσίδας πρέπει να μνημονεύει και να δηλώνει με τον ίδιο τρόπο κάθε λεπτομέρεια της οικονομικής συναλλαγής στην οποία ανάγονται τα εν λόγω δικαιολογητικά έγγραφα;
- 2) Συνάδει προς τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112 σχετικά με [την έκπτωση του ΦΠΑ] και τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας εθνική νομική ερμηνεία και πρακτική κατά την οποία, σε περίπτωση αλυσιδωτής συναλλαγής, επιβάλλεται σε κάθε μέρος της αλυσίδας, ανεξαρτήτως οποιασδήποτε άλλης περιστάσεως, για τον λόγο και μόνον ότι πρόκειται για αυτού του είδους τη συναλλαγή, η υποχρέωση να ελέγξει τα στοιχεία της διενεργηθείσας από τα μέρη αυτά οικονομικής συναλλαγής και να εξαγάγει εκ του ελέγχου αυτού συνέπειες σε σχέση με τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος βρίσκεται στο άλλο άκρο της αλυσίδας, και η οποία έχει ως αποτέλεσμα να μην αναγνωρίζεται στον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα προς [έκπτωση του ΦΠΑ] με την αιτιολογία ότι η σύσταση της αλυσίδας, αν και δεν απαγορεύεται από την εθνική νομοθεσία, δεν δικαιολογείτο [ευλόγως] από οικονομικής απόψεως; Πρέπει, στο πλαίσιο αυτό, σε περίπτωση αλυσιδωτής συναλλαγής, κατά την εξέταση των αντικειμενικών περιστάσεων που μπορούν να δικαιολογήσουν τη μη αναγνώριση του δικαιώματος [προς έκπτωση του ΦΠΑ], και συγκεκριμένα κατά την εκτίμηση της λυσιτέλειας και της αποδεικτικής δυνάμεως των αποδεικτικών στοιχείων στα οποία στηρίζεται το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, να εφαρμόζονται αποκλειστικώς και μόνον οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112 και του εθνικού δικαίου σχετικά με την έκπτωση του φόρου ως ουσιαστικοί κανόνες που προσδιορίζουν τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά για τον καθορισμό του πραγματικού πλαισίου, ή πρέπει, επιπλέον, να εφαρμόζονται οι διατάξεις περί τηρήσεως λογιστικών βιβλίων του οικείου κράτους μέλους ως ειδικοί κανόνες;

- 3) Συνάδει προς τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112 σχετικά με [την έκπτωση του ΦΠΑ] και τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας εθνική νομική ερμηνεία και πρακτική κατά την οποία δεν αναγνωρίζεται σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος χρησιμοποιεί τα εμπορεύματα για τις ανάγκες των φορολογητέων στο κράτος μέλος πραγματοποίησής τους πράξεων και διαθέτει τιμολόγιο σύμφωνο προς την οδηγία 2006/112, το δικαίωμα [προς έκπτωση του ΦΠΑ] με την αιτιολογία ότι ο υποκείμενος αυτός στον φόρο δεν γνωρίζει όλα τα στοιχεία της πραγματοποιηθείσας από τα μέρη της αλυσίδας [συναλλαγής], ή με την επίκληση περιστάσεων σχετικών με τα μέρη της αλυσίδας που προηγούνται του εκδότη του τιμολογίου και επί των οποίων ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορούσε να ασκήσει κανενός είδους επιρροή για λόγους μη οφειλόμενους σε αυτόν, και εξαρτάται το δικαίωμα προς [έκπτωση του ΦΠΑ] από την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο εκπληρώνει, στο πλαίσιο των μέτρων που ευλόγως αναμένονται από αυτόν, μια γενική υποχρέωση ελέγχου, ο οποίος πρέπει να διενεργείται όχι μόνον πριν από τη σύναψη της συμβάσεως, αλλά και κατά τη διάρκεια της εκτελέσεώς της, ακόμη και μετά την εκτέλεσή της; Στο πλαίσιο αυτό, υποχρεούται ο υποκείμενος στον φόρο να μην ασκήσει το δικαίωμα προς [έκπτωση του ΦΠΑ] όταν, σε σχέση με οποιοδήποτε στοιχείο της αναγραφόμενης στο τιμολόγιο οικονομικής συναλλαγής, σε χρόνο μεταγενέστερο της συνάψεως της συμβάσεως ή κατά τη διάρκεια της εκτελέσεώς της ή μετά την εκτέλεσή της, διαπιστώνει κάποια παρατυπία ή περιέρχεται σε γνώση του κάποια περίσταση οι οποίες έχουν ως συνέπεια τη μη αναγνώριση, σύμφωνα με την πρακτική της φορολογικής αρχής, του δικαιώματος προς [έκπτωση του ΦΠΑ];
- 4) Υποχρεούται η φορολογική αρχή, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων της οδηγίας 2006/112 σχετικά με [την έκπτωση του ΦΠΑ] και της αρχής της αποτελεσματικότητας να προσδιορίσει σε τι συνίσταται η φορολογική απάτη; Είναι ενδεδειγμένη η πρακτική της φορολογικής αρχής κατά την οποία οι άνευ ευλόγου αιτιώδους συνδέσμου με το δικαίωμα προς [έκπτωση του ΦΠΑ] ελλείψεις ή παρατυπίες στις οποίες έχουν υποπέσει τα μέρη της αλυσίδας τεκμαίρονται ως φορολογική απάτη με την αιτιολογία ότι, καθ' ο μέρος οι ελλείψεις ή παρατυπίες αυτές είχαν ως συνέπεια το περιεχόμενο του τιμολογίου να καθίσταται ανακριβές, ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει τη φορολογική απάτη; Σε περίπτωση κατά την οποία υφίσταται φορολογική απάτη, δικαιολογεί το γεγονός αυτό την επιβολή στον υποκείμενο στον φόρο της υποχρεώσεως να πραγματοποιήσει έναν έλεγχο με την προεκτεθείσα έκταση, ένταση και περιεχόμενο, ή υπερβαίνει η υποχρέωση αυτή όσα επιτάσσει η αρχή της αποτελεσματικότητας;
- 5) Είναι αναλογική μια κύρωση η οποία επέγεται τη μη αναγνώριση του δικαιώματος [προς έκπτωση του ΦΠΑ] και η οποία συνίσταται στην υποχρέωση καταβολής φορολογικού προστίμου ίσου προς το 200 % της διαφοράς φόρου όταν η φορολογική αρχή δεν υφίσταται απώλεια εσόδων ευθέως συνδεδεμένη με το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο [προς έκπτωση του ΦΠΑ]; Μπορεί να ληφθεί υπόψη η ύπαρξη κάποιας από τις

περιστάσεις στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 170, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, του az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (νόμου XCII του 2003, περί γενικής φορολογικής διαδικασίας· στο εξής: LPGT) όταν ο υποκείμενος στον φόρο έχει θέσει στη διάθεση της φορολογικής αρχής όλα τα υπό την κατοχή του στοιχεία και έχει συμπεριλάβει στη φορολογική δήλωσή του τα εκδοθέντα από αυτόν τιμολόγια;

- 6) Σε περίπτωση που από την απάντηση επί των υποβαλλόμενων προδικαστικών ερωτημάτων καταστεί σαφές ότι η ακολουθούμενη μετά την υπόθεση επί της οποίας εξεδόθη η διάταξη της 10ης Νοεμβρίου 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), ερμηνεία του εθνικού νομοθετικού κανόνα και η υιοθετηθείσα βάσει της ερμηνείας αυτής πρακτική δεν συνάδουν με τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112 σχετικά με [την έκπτωση του ΦΠΑ], λαμβανομένου δε υπόψη ότι το πρωτοδικείο δεν μπορεί να υποβάλει αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως σε όλες τις υποθέσεις, μπορεί να γίνει δεκτό, βάσει των διατάξεων του άρθρου 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ότι το δικαίωμα των υποκείμενων στον φόρο να ασκήσουν αγωγή αποζημιώσεως διασφαλίζει το κατά το άρθρο αυτό δικαίωμά τους πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου; Μπορεί, στο πλαίσιο αυτό, να γίνει δεκτό ότι η επιλογή του τύπου της εκδοθείσας στην υπόθεση Signum Alfa Sped αποφάσεως συνεπάγεται ότι το ζήτημα έχει ήδη ρυθμιστεί από το δίκαιο της Ένωσης και έχει αποσαφηνιστεί από τη νομολογία του Δικαστηρίου και ότι, κατά συνέπεια, η απάντηση επί του ζητήματος αυτού ήταν προφανής ή σημαίνει μάλλον ότι, καθόσον έχει κινηθεί νέα διαδικασία, το ζήτημα δεν έχει αποσαφηνιστεί πλήρως και ότι, κατά συνέπεια, εξακολουθούσε να είναι επιβεβλημένη η υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

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

Άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

LPGT, άρθρα 2, παράγραφος 1, 97, παράγραφοι 4 και 6, 170, παράγραφος 1, και 171, παράγραφοι 1 και 2.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXXVII. törvény (νόμος CXXXVII του 2007, περί φόρου προστιθέμενης αξίας· στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), άρθρα 27, παράγραφος 1, 26, 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· στο εξής: νόμος περί τηρήσεως λογιστικών βιβλίων), άρθρα 1, 15, παράγραφος 3, και 166, παράγραφοι 1 και 2.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας της κύριας δίκης

- 1 Η κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας εταιρίας συνίσταται στο χονδρικό εμπόριο γλυκών και προϊόντων ζαχαροπλαστικής. Η εταιρία διαθέτει εγκατάσταση στο Tiszaföldvár. Στον ίδιο τόπο έχει την εγκατάστασή της η εταιρία Nikus Kft. Διαχειριστής αμφοτέρων των εταιριών είναι το ίδιο πρόσωπο. Η Nikus Kft. παρασκευάζει τα προϊόντα ζαχαροπλαστικής τα οποία η προσφεύγουσα συσκευάζει, επεξεργάζεται, αποθηκεύει και εμπορεύεται.
- 2 Στις 20 Μαρτίου 2012, η προσφεύγουσα συνήψε με την Freest Kft. σύμβαση για την προμήθεια δέκα μηχανών συσκευασίας και μίας μηχανής πληρώσεως. Στη σύμβαση προβλέφθηκε η δυνατότητα αναθέσεως της παροχής σε υπεργολάβους, εφόσον κρινόταν αναγκαίο.
- 3 Στις 21 Μαΐου 2012, η προσφεύγουσα συνήψε με την Freest Kft. σύμβαση για την αγορά και μεταφορά στην εγκατάσταση της προσφεύγουσας έξι μηχανών συσκευασίας και μίας αυτόματης μηχανής πληρώσεως σάκων. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στις συμβάσεις, η προσφεύγουσα άσκησε, για κάθε ένα από τα δύο τιμολόγια που είχε εκδώσει η Freest Kft., το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ). Η Freest Kft. αγόρασε για λογαριασμό της προσφεύγουσας τις αποτελούσες το αντικείμενο της συμβάσεως μηχανές από την SPDC Kft, η οποία, με τη σειρά της, τις είχε αγοράσει από την Free-Gold Kft.
- 4 Η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή διενήργησε έλεγχο σε σχέση με τις δηλώσεις ΦΠΑ της προσφεύγουσας για το δεύτερο και τέταρτο τρίμηνο του 2012 και για το πρώτο τρίμηνο του 2013. Στις 11 Ιουλίου 2013, η φορολογική αρχή διενήργησε, στο πλαίσιο αυτό, επιτόπιο έλεγχο στην εγκατάσταση της προσφεύγουσας. Σύμφωνα με το πρακτικό ελέγχου, οι μηχανές ως προς τις οποίες είχε ασκηθεί το δικαίωμα προς έκπτωση βρίσκονταν στις εγκαταστάσεις αυτές.
- 5 Κατόπιν του ελέγχου, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή έκρινε, με δύο αποφάσεις, ότι υφίσταται διαφορά ΦΠΑ εις βάρος της προσφεύγουσας για ποσό ύψους 8 020 000,00 φιορινιών (HUF), σε σχέση με το δεύτερο και το τέταρτο του 2012, και 13 257 000,00 φιορινιών (HUF), σε σχέση με το πρώτο τρίμηνο του 2013, με τα ποσά αυτά να αναλύονται σε δύο μέρη, το πρώτο ως αδικαιολόγητη ανάκτηση του φόρου επί των εισροών και το δεύτερο ως φορολογική οφειλή, και για τον λόγο αυτόν επέβαλε φορολογικό πρόστιμο και τόκους υπερημερίας.
- 6 Στο σκεπτικό των αποφάσεων αναφερόταν ότι η προσφεύγουσα είχε προσκομίσει, ως παραρτήματα των τιμολογίων επί των οποίων στηρίχθηκε η έκπτωση του ΦΠΑ, την καταρτισθείσα από την Freest Kft. εκτίμηση κόστους, τις συμβάσεις μεταφοράς και το δελτίο παραγγελίας, καθώς και τα έγγραφα αποστολής και

λήψεως των εγχειριδίων των μηχανών. Σύμφωνα με τα έγγραφα αυτά αποστολής, η Freest Kft. είχε αποστείλει στην προσφεύγουσα τις αναφερόμενες σε αυτά μηχανές. Η προσφεύγουσα είχε αναθέσει στην Freest Kft. την αγορά των μηχανών ούσα ενήμερη ότι η τελευταία δεν ήταν ο άμεσος κατασκευαστής των μηχανών αυτών, λόγος για τον οποίον ήταν αναγκαία η παρέμβαση διαφόρων υπεργολάβων. Ο διαχειριστής είχε ελέγξει ότι επρόκειτο για ενεργή εταιρία.

- 7 Η φορολογική αρχή διαπίστωσε, επιπλέον, επ' ευκαιρία των διενεργηθέντων ελέγχων, ότι, λόγω των διαφορών που εντοπίστηκαν στα τιμολόγια, τα μέρη δεν θα μπορούσαν να έχουν διενεργήσει την οικονομική συναλλαγή, καθόσον η προσφεύγουσα είχε αγοράσει επίσης μηχανές τις οποίες θα μπορούσε να έχει αγοράσει η ίδια και τις οποίες δεν διέθετε ο υπεργολάβος, και ότι η κατασκευάστρια εταιρία δεν θα μπορούσε να έχει αγοράσει ή να κατασκευάσει τις μηχανές καθόσον δεν διέθετε τους αναγκαίους υλικούς και ανθρώπινους πόρους. Κατά τη φορολογική αρχή, η προέλευση των αναγραφόμενων στο τιμολόγιο μηχανών είναι άγνωστη, η δε συναλλαγή πραγματοποιήθηκε με σκοπό να δικαιολογηθεί η προέλευση των αναγραφόμενων στο τιμολόγιο αγνώστου προελεύσεως μηχανών, να καταστρατηγηθεί η υποχρέωση καταβολής του φόρου από πλευράς Free-Gold Kft., η οποία βρίσκεται στη βάση της αλυσίδας πωλήσεων, και να γεννηθεί δικαίωμα έκπτώσεως προς όφελος της προσφεύγουσας. Για τον λόγο αυτόν, τα πρόσωπα που εμφανίζονται ως συμβαλλόμενοι στο τιμολόγιο αύξησαν ελαφρώς τις τιμές ούτως ώστε η προσφεύγουσα να επιτύχει τη μεγαλύτερη κατά το δυνατό έκπτωση του ΦΠΑ βάσει μη αξιόπιστων δικαιολογητικών εγγράφων και χωρίς η καταβολή της σχετικής με τα εμπορεύματα φορολογικής οφειλής να βαρύνει την Free-Gold Kft. Λαμβανομένου υπόψη ότι οι μηχανές βρίσκονται στην εγκατάσταση της προσφεύγουσας, η φορολογική αρχή έκρινε ότι η τελευταία τις είχε κατά κάποιον τρόπο αγοράσει από άγνωστο πρόσωπο και ότι, για τον λόγο αυτόν, η συναλλαγή δεν είχε πραγματοποιηθεί μεταξύ των αναγραφόμενων στο τιμολόγιο προσώπων ούτε κατά τον δηλωθέντα σε αυτόν τρόπο και ότι η προσφεύγουσα ήταν ενήμερη περί τούτου. Βάσει των προηγούμενων, η φορολογική αρχή έκρινε ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1, παράγραφος 7, και του άρθρου 2, παράγραφος 1, του LPGT, η Freest Kft. δεν είχε ασκήσει τα δικαιώματά της κατά τον εγγενή σε αυτά σκοπό, αλλά είχε πραγματοποιήσει τη δραστηριότητά της με μοναδικό σκοπό να μετακυλήσει τον φόρο κατά παράβαση των κανόνων και κατά καταστρατήγηση των φορολογικών διατάξεων, με αποτέλεσμα η εν λόγω δραστηριότητα να μη μπορεί να παραγάγει τα επιδιωχθέντα από την προσφεύγουσα έννομα αποτελέσματα (την έκπτωση του φόρου). Ως εκ τούτου, δεν αναγνώρισε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ.
- 8 Η δευτεροβάθμια φορολογική αρχή επικύρωσε την πρώτη εκ των αποφάσεων της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής και τροποποίησε τη δεύτερη εξ αυτών διορθώνοντας το ποσό της επιβληθείσας στον υποκείμενο στον φόρο φορολογικής οφειλής και του φορολογικού προστίμου καθώς και των εκ της οφειλής αυτής τόκων υπερημερίας.

- 9 Η προσφεύγουσα άσκησε κατά των αποφάσεων αυτών προσφυγή ενώπιον του Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστηρίου διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία).

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 10 Η προσφεύγουσα αμφισβητεί, με τις προσφυγές της, τα διαπιστωθέντα από την καθής πραγματικά περιστατικά καθώς και τα αποτελέσματα που η τελευταία εξάγει εξ αυτών. Προς στήριξη της θέσεώς της, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η καθής προέβη σε εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών βάσει εικασιών και όχι βάσει κρίσιμων πραγματικών περιστατικών ή αποδείξεων. Κατά την προσφεύγουσα, το κρίσιμο πραγματικό περιστατικό ήταν το γεγονός ότι, με σκοπό την αύξηση της παραγωγικής ικανότητάς της, ανέθεσε την αγορά των αναγραφόμενων στο τιμολόγιο μηχανών και ότι, πριν από τη σύναψη της συμβάσεως, ζήτησε απόσπασμα από το μητρώο εμπορικών εταιριών και δείγμα υπογραφής της εταιρίας προκειμένου να βεβαιωθεί ότι η τελευταία υπόκειται στον φόρο και είναι ενεργή. Σύμφωνα με τη σύμβαση, η εταιρία μπορούσε να προσφύγει σε υπεργολάβους. Έως τον χρόνο εκτέλεσεως της συμβάσεως, η ταυτότητα των υπεργολάβων δεν ήταν γνωστή στην προσφεύγουσα. Η προσφεύγουσα έθεσε σε λειτουργία τις μηχανές και εξακολουθεί να τις χρησιμοποιεί. Όσον αφορά την εκτέλεση της συμβάσεως, η εταιρία εξέδωσε νομίμως τιμολόγια, όπως αναγνώρισε και η ίδια η καθής, στα οποία είχε αναγραφεί ο φόρος προστιθέμενης αξίας και τα οποία η προσφεύγουσα είχε καταχωρίσει στην τριμηνιαία δήλωση ΦΠΑ, και, ως εκ τούτου, νομίμως η προσφεύγουσα ανέκτησε το ποσό του φόρου επί των εισροών, καθόσον συνέτρεχαν οι υλικές και νομικές προϋποθέσεις. Η φορολογική αρχή δεν προσέκομισε κρίσιμα αποδεικτικά στοιχεία προς αντίκρουση των πραγματικών αυτών περιστατικών, εξήγαγε εσφαλμένα συμπεράσματα όσον αφορά τη διαθεσιμότητα, τη μεταφορά, και τη χρηματοδότηση των μηχανών, και στήριξε την εκτίμησή της περί των πραγματικών περιστατικών σε υποτιθέμενες διαφορές. Εν αντιθέσει προς ό, τι υποστήριξε η καθής, η εταιρία δεν είχε συμβληθεί για την κατασκευή των μηχανών, αλλά για την προμήθειά τους, και, ως εκ τούτου, δεν είχε σημασία εάν η εταιρία τις κατασκεύαζε η ίδια ή συμβαλλόταν με τρίτον προς τούτο. Κατά συνέπεια, ήταν αβάσιμο το επιχείρημα ότι η εταιρία δεν διέθετε ανθρώπινους και υλικούς πόρους καθώς και το συμπέρασμα ότι σκοπός της συναλλαγής ήταν η προς όφελος της προσφεύγουσας δημιουργία δικαιώματος προς έκπτωση, η παροχή στην υπεργολάβο εταιρία δυνατότητας αποφυγής των φορολογικών υποχρεώσεών της και η βεβαίωση της προελεύσεως των αγνώστου προελεύσεως μηχανών. Η προσφεύγουσα επέδειξε επιμελή συμπεριφορά και καλή πίστη κατά τη διάρκεια της συναλλαγής, περίσταση που, από κοινού με τα προσκομισθέντα έγγραφα και τις ίδιες τις μηχανές, αποδεικνύει το υποστατό της πραγματοποιηθείσας συναλλαγής. Κατά την κρίση της προσφεύγουσας, τα τιμολόγια είναι σύμφωνα προς τις προαναφερθείσες νομοθετικές απαιτήσεις, ενώ η ίδια χρησιμοποιεί τα αποκτηθέντα προϊόντα για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών της και, για τον λόγο αυτόν, πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση. Η προσφεύγουσα επικαλείται τις

διατάξεις της οδηγίας 2006/112 και τη νομολογία του Δικαστηρίου, επικεντρώνεται δε στο γεγονός ότι η καθής παρανόμως στοιχειοθέτησε ευθύνη της βάσει οικονομικών συναλλαγών που έλαβαν χώρα μεταξύ προσώπων ξένων προς αυτήν, παρά την αποδεδειγμένη επιμελή συμπεριφορά και καλή πίστη της. Κατά την προσφεύγουσα, η πρακτική της φορολογικής αρχής να επιβάλλει πρόστιμα σε όλα τα μέρη της αλυσίδας, υποκειμένους στον φόρο, λόγω παρατυπίας που έχει διαπράξει οποιοσδήποτε από τους μετέχοντες σε αλυσίδα προμήθειας ή υπηρεσιών, να μην αναγνωρίζει το δικαίωμά τους προς έκπτωση και, εν τέλει, να στηρίζεται στην αρχή της αντικειμενικής ευθύνης, αντίκειται στη νομολογία του Δικαστηρίου.

- 11 Η προσφεύγουσα προσάπτει στην καθής ότι, εκτός του ότι παρανόμως δεν της αναγνώρισε το δικαίωμά της προς έκπτωση, της επέβαλε, χωρίς νομιμοποιητική βάση και κατά τρόπο μη νόμιμο, φορολογικό πρόστιμο κυρωτικού χαρακτήρα ύψους 200 %, χωρίς να αποδείξει ότι η φορολογική οφειλή συνδεόταν με απόκρυψη εσόδων, ή αλλοίωση ή καταστροφή αποδεικτικών στοιχείων, λογιστικών βιβλίων ή αρχείων.
- 12 Η καθής ζητεί την απόρριψη της προσφυγής και εμμένει στις εκτιμήσεις που περιέχονται στην απόφασή της. Η καθής δεν αρνείται ότι η προσφεύγουσα διέθετε τιμολόγιο σύμφωνο με τις τυπικές απαιτήσεις, υποστηρίζει, όμως, ότι ουδέποτε έλαβε χώρα η περιγραφόμενη στο τιμολόγιο οικονομική συναλλαγή, δεδομένου ότι οι δηλώσεις της ακριβώς προηγούμενης αυτής που είχε εκδώσει το τιμολόγιο εταιρίας και οι δηλώσεις της προηγούμενης αυτής εταιρίας ήταν αντιφατικές. Η καθής ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή αναμένει πάντοτε από τους υποκειμένους στον φόρο να δρουν με τη δέουσα επιμέλεια και ότι, σε περίπτωση που κατά τον χρόνο εκτέλεσής της συμβάσεως προκύψει ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν γνωρίζει την ταυτότητα του προμηθευτή, ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πράξει τα δέοντα ώστε αυτός που εκδίδει το τιμολόγιο να εκτελέσει την παροχή και να μην αποδεχθεί παροχή από άλλο πρόσωπο, καθόσον το δικαίωμά του προς έκπτωση του ΦΠΑ μπορεί νομίμως να ασκηθεί μόνον όταν το δελτίο παραδόσεως και οι δηλώσεις των συμβαλλομένων μερών συμπίπτουν.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 13 Το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία) τροποποίησε, με αποφάσεις εκδοθείσες σε δύο προγενέστερες υποθέσεις, τις αποφάσεις της καθής κατά το προσβληθέν με προσφυγή μέρος τους, ακυρώνοντας τη διαφορά φόρου και το φορολογικό πρόστιμο καθώς και τους αναλογούντες τόκους υπερημερίας.
- 14 Το δικαστήριο αυτό, λαμβάνοντας ως βάση τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112 σχετικά με την έκπτωση του ΦΠΑ, έκρινε ότι, στο πλαίσιο της διαφοράς, κρίσιμο για τους σκοπούς του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου αυτού ήταν το γεγονός ότι η προσφεύγουσα είχε προσκομίσει τα αποτελούντα το αντικείμενο του ελέγχου τιμολόγια, καθώς επίσης τα δικαιολογητικά της εκδόσεως και της

εκτελέσεως τους έγγραφα. Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε, επιπλέον, μη αμφισβητούμενο το γεγονός ότι οι μηχανές είχαν παραδοθεί.

- 15 Βασιζόμενο στη νομολογία του Δικαστηρίου, το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία) έκρινε ότι η καθής είχε εκτείνει τον έλεγχο σε μη συναφή πραγματικά περιστατικά και ότι είχε καταλήξει στο εσφαλμένο συμπέρασμα ότι η πραγματοποιηθείσα μεταξύ της προσφεύγουσας και της Freest Kft. συναλλαγή ήταν εικονική. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν ήταν συμβαλλόμενο μέρος των συμβάσεων δυνάμει των οποίων είχαν αποκτηθεί οι αναγραφόμενες στα τιμολόγια μηχανές, δεν ήταν δυνατή η στοιχειοθέτηση ευθύνης της σε σχέση με την αγορά και την προμήθεια τους. Το εν λόγω δικαστήριο επεσήμανε ότι η αποδεικτική διαδικασία πρέπει να στηρίζεται σε αντικειμενικές βάσεις και ότι, υπό την έννοια αυτή, το γεγονός ότι οι διαχειριστές των εταιριών αυτών υπενθύμισαν μετά από πολλά έτη τα αποδεικνυόμενα τυπικώς από κατάλληλα έγγραφα [πραγματικά περιστατικά] δεν μπορεί να θεωρηθεί αντικειμενικό γεγονός που πληροί τις απαιτούμενες από το Δικαστήριο σε σχέση με τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία απαιτήσεις. Η φορολογική αρχή ενήργησε κατά παράβαση του νόμου καθόσον δεν έλαβε υπόψη έγγραφα και άλλα πραγματικά περιστατικά που αποδεικνύουν το υποστατό της οικονομικής συναλλαγής, ενώ ιδιαίτερη βαρύτητα έχει το γεγονός ότι οι μηχανές βρίσκονταν στην εγκατάσταση της προσφεύγουσας. Για τον λόγο αυτόν, η φορολογική αρχή εσφαλμένως έκρινε ότι δεν είχε λάβει χώρα η σχετική με τις αναγραφόμενες στο τιμολόγιο μηχανές οικονομική συναλλαγή και ότι το περιεχόμενο των τιμολογίων δεν ήταν αληθές, μη αναγνωρίζοντας, συνεπεία των ανωτέρω, άνευ νομίμου αιτίας, στην προσφεύγουσα το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ. Το εν λόγω δικαστήριο επεσήμανε επίσης ότι η καθής παρέλειψε να αναφέρει ποια ήταν η συναλλαγή στην οποία είχε λάβει μέρος η προσφεύγουσα με σκοπό την αποφυγή του φόρου, παραβαίνουσα κατ' αυτόν τον τρόπο τις διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ και της οδηγίας 2006/112 σχετικά με τους όρους του δικαιώματος εκπτώσεως.
- 16 Όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής εν προκειμένω των άρθρων του νόμου περί τηρήσεως λογιστικών βιβλίων, το αιτούν δικαστήριο έκρινε, βασιζόμενο στη νομολογία του Δικαστηρίου στην υπόθεση επί της οποίας εξεδόθη η διάταξη της 10ης Νοεμβρίου, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), ότι στερείτο σημασίας, για τους σκοπούς της εκπτώσεως του ΦΠΑ, η διαπιστωθείσα δυνάμει των προβαλλομένων άρθρων του νόμου περί τηρήσεως λογιστικών βιβλίων έλλειψη αξιοπιστίας του περιεχομένου των τιμολογίων.
- 17 Το Κúria (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία) εξαφάνισε με δύο αποφάσεις του τις αποφάσεις του πρωτοδικείου και διέταξε το εν λόγω δικαστήριο να κινήσει νέα διαδικασία και να εκδώσει νέες αποφάσεις.
- 18 Το Κúria (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία), βασιζόμενο σε προγενέστερες αποφάσεις σε σχέση με τις αλυσίδες συναλλαγών, έκρινε ότι η καθής όφειλε να προβεί σε εξέταση περιλαμβάνουσα το σύνολο της αλυσίδας προκειμένου να

διαπιστώσει την αλήθεια του περιεχομένου μιας εκάστης των συμβάσεων και την ενδεχόμενη πρόθεση φοροαποφυγής. Στην περίπτωση αλυσιδωτής συναλλαγής, η φορολογική αρχή δεν νομιμοποιείται απλώς, αλλά υποχρεούται να ελέγξει όχι μόνον τον αποτελούντα το αντικείμενο του ελέγχου υποκείμενο στον φόρο αλλά και όλους όσους παρεμβαίνουν στην αλυσίδα. Κατά συνέπεια, η επίμαχη συναλλαγή δεν μπορεί, στο πλαίσιο του διενεργούμενου από το δικαστήριο ελέγχου νομιμότητας, να εξεταστεί χωριστά από την αλυσίδα οικονομικών σχέσεων, το δε Δικαστήριο, με τις προαναφερθείσες αποφάσεις του, είχε επίσης εξετάσει τη θέση αυτού που ασκεί το δικαίωμα προς έκπτωση εντός του συνολικού πλαισίου της αλυσίδας.

- 19 Κατά την κρίση του Κύρια (Ανώτατου Δικαστηρίου), για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, δεν αρκεί η ύπαρξη τιμολογίου που πληροί τις τυπικές προϋποθέσεις, καθόσον χρειάζεται, επιπλέον, να υφίσταται πραγματική οικονομική συναλλαγή. Για την εκτίμηση του υποστατού της οικονομικής συναλλαγής, στο πλαίσιο της ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, ως σημείο αναφοράς χρησιμεύει η κατά το άρθρο 15, παράγραφος 3, του νόμου περί τηρήσεως λογιστικών βιβλίων αρχή της υπεροχής της πραγματικότητας έναντι της φαινομενικής καταστάσεως. Μεταξύ των αντικειμενικών περιστάσεων που, σύμφωνα με όσα έχει κρίνει το Δικαστήριο με τις αποφάσεις του, πρέπει να εξετάζονται, μπορούν να περιλαμβάνονται μόνον όσοι παράγοντες μπορούν να θεωρηθούν εν τοις πράγμασι υφιστάμενοι, εξακριβώσιμοι και προσδιορίσιμοι από τρίτα πρόσωπα. Σε αντίθετη περίπτωση, η απλή έκδοση καθενός από τα τιμολόγια θα παρείχε αφευτής τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ. Το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο) επισήμανε, βασιζόμενο στις σκέψεις 43 και 44 της διατάξεως της 10ης Νοεμβρίου 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), ότι η διάταξη αυτή δεν επέφερε αλλαγές στη διαδικασία που πρέπει να ακολουθείται σε σχέση με την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως βάσει οικονομικών συναλλαγών που έχουν πραγματοποιηθεί.
- 20 Από τις εξεταζόμενες αποφάσεις μπορεί να συναχθεί ότι, κατά τον επιτόπιο έλεγχο που διενήργησε η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της φορολογικής διοικητικής διαδικασίας, η εν λόγω αρχή έκρινε, παρά το αποδειχθέν από επίσημο έγγραφο γεγονός ότι η προσφεύγουσα είχε θέσει σε λειτουργία στην εγκατάστασή της τις αναγραφόμενες στο τιμολόγιο μηχανές και παρά το γεγονός ότι οι μηχανές αυτές εξακολουθούν επί του παρόντος να βρίσκονται σε λειτουργία στον ίδιο τόπο, ότι το προσκομισθέν από την προσφεύγουσα τυπικώς ορθό τιμολόγιο και τα λοιπά έγγραφα δεν αποδείκνυαν ότι η αναφερόμενη στα τιμολόγια οικονομική συναλλαγή θα μπορούσε να έχει λάβει χώρα. Επιπλέον, όσον αφορά τα μέτρα που ευλόγως θα μπορούσαν να αναμένονται από την προσφεύγουσα, η καθής δεν έκρινε επαρκείς τις ενέργειες στις οποίες προέβη η προσφεύγουσα προκειμένου να βεβαιωθεί ότι επρόκειτο για ενεργή εταιρία και οι οποίες συνίσταντο στην εξέταση αποσπάσματος του εμπορικού μητρώου του ετέρου συμβαλλομένου και στην υποβολή αιτήματος προς αυτόν για τη λήψη δείγματος υπογραφής της εταιρίας πριν από τη σύναψη της συμβάσεως, τουναντίον έκρινε ότι η προσφεύγουσα θα μπορούσε να έχει προβεί σε όλες τις αναγκαίες ενέργειες προκειμένου να βεβαιωθεί ότι το έτερο συμβαλλόμενο μέρος θα εκτελούσε την

παράδοση σύμφωνα με τις απαιτήσεις της καθής, καθόσον, σε αντίθετη περίπτωση, η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ δεν θα ήταν νόμιμη.

- 21 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, το αντικείμενο της παρούσας υποθέσεως συνίσταται στην ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας 2006/112 σχετικά με την έκπτωση του ΦΠΑ σε συνδυασμό με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει ερμηνεύσει, με πολυάριθμες αποφάσεις του, υπό διαφορετικά πρίσματα, τόσο τα εν λόγω άρθρα της οδηγίας 2006/11 όσο και τις διέπουσες το σύστημα του ΦΠΑ αρχές· ωστόσο, 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.
- 22 Καίτοι τα πραγματικά περιστατικά της παρούσας υποθέσεως είναι ίδια, όσον αφορά τα κρίσιμα στοιχεία του πραγματικού, με αυτά που απετέλεσαν τη βάση των αιτήσεων προδικαστικής αποφάσεως στις υποθέσεις επί των οποίων εξεδόθη η απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373) και οι διατάξεις της 16ης Μαΐου 2013, Hardimpex (C-444/12, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2013:318) και της 10ης 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), εντούτοις, η φορολογική αρχή, εν αντιθέσει προς τις εκδοθείσες στις υποθέσεις αυτές αποφάσεις του Δικαστηρίου, εξακολουθεί να μην αναγνωρίζει στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ βασιζόμενη στην έλλειψη αξιοπιστίας του περιεχομένου των τιμολογίων και συνάγουσα αυτομάτως εκ του γεγονότος αυτού την ύπαρξη φορολογικής απάτης, την οποία ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος επιδιώκει να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση του φόρου, ήταν υποχρεωμένος να γνωρίζει και πράγματι γνώριζε αφ' ης στιγμής απεδέχθη το μη αξιόπιστο τιμολόγιο.
- 23 Το ζήτημα νομικής ερμηνείας που εγείρεται εν προκειμένω ασκεί αδιαμφισβήτητα επιρροή στην απόφαση επί της ουσίας, καθόσον οι αντικρουόμενες ως προς την ουσία αποφάσεις τόσο των δικαστηρίων που έχουν επιληφθεί του ζητήματος αυτού όσο και της φορολογικής αρχής στηρίχθηκαν στις διατάξεις της οδηγίας 2006/112 και στις επί τη βάση της ερμηνείας των διατάξεων αυτών σκέψεις αποφάσεων του Δικαστηρίου επί ουγγρικών υποθέσεων. Κατά συνέπεια, τα ερωτήματα που υποβάλλονται είναι κρίσιμα για την επίλυση της υποθέσεως, και για τον λόγο αυτόν, το αιτούν δικαστήριο θεωρεί αναγκαία την υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως.
- 24 Δεδομένου ότι το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο), παρά τις αντίθετες θέσεις, δεν έκρινε αναγκαία την υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, το πρωτοδικείο φέρει ευθύνη να το πράξει. Σε περίπτωση αμφιβολίας, το

πρωτοδικείο δύναται να απαλλαγεί της υποχρεώσεώς του να κινήσει εκ νέου διαδικασία μόνον όταν το Δικαστήριο αποφανθεί ρητώς επί της παρούσας υποθέσεως. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίον το πρωτοδικείο, υπό την παρούσα σύνθεσή του, παρά την υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως σε άλλη υπόθεση, θέτοντας παρόμοια προδικαστικά ερωτήματα, στηριζόμενα σε παρόμοια στοιχεία του πραγματικού, και διατάσσοντας συναφώς την αναστολή διαφόρων εκκρεμών διαδικασιών, δεν δύναται να διατάξει την αναστολή της παρούσας διαδικασίας δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 275, παράγραφος 5, του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας και υποχρεούται να υποβάλει στο Δικαστήριο χωριστές αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως.

- 25 Παρά τα όσα έχουν κριθεί με τις προαναφερθείσες αποφάσεις και διατάξεις του Δικαστηρίου, εγείρεται εκ νέου το ερώτημα περί του εάν η ερμηνευτική πρακτική της φορολογικής αρχής και του Κύρια (Ανωτάτου Δικαστηρίου) όπως αυτή έχει αποτυπωθεί στην εκδοθείσα γνωμοδότηση και τις εκδοθείσες αποφάσεις αντίκειται ή όχι στον σκοπό του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου κατά το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, το οποίο αποτελεί συστατικό στοιχείο του μηχανισμού του ΦΠΑ και το οποίο δεν μπορεί, ως γενικός κανόνας, να περιστέλλεται, και εάν η ερμηνεία αυτή συνάδει με τις απαιτήσεις του άρθρου 178, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής σε σχέση με την έκπτωση του φόρου και σέβεται τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας.
- 26 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.
- 27 Σύμφωνα με τη σκέψη 45 της αποφάσεως της 21ης Ιουνίου Mahagében και Dávid (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373), η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση μπορεί, εντός του προαναφερθέντος πλαισίου, να αποκλειστεί, μόνον εάν η φορολογική αρχή αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι ο υποκείμενος στον φόρο είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η συναλλαγή αυτή έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή άλλος επιχειρηματίας σε προηγούμενο στάδιο.
- 28 Παρά τα ανωτέρω, από τις προσβαλλόμενες αποφάσεις μπορεί να συναχθεί ότι η φορολογική αρχή, βασιζόμενη τόσο στην κατά τον νόμο περί ΦΠΑ και τον νόμο περί τηρήσεως λογιστικών βιβλίων αρχή της υπεροχής της πραγματικότητας έναντι της φαινομενικής καταστάσεως όσο και στις συγκεκριμένες απαιτήσεις σχετικά με τα δικαιολογητικά έγγραφα, δεν αναγνώρισε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επικαλούμενη ακριβώς πραγματικά περιστατικά που, σύμφωνα με τις αποφάσεις του Δικαστηρίου, στερούνται σημασίας όσον αφορά το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει τον

ΦΠΑ επί των εισροών, καθόσον πρόκειται για γεγονότα που δεν μπορούν να θεωρηθούν αντικειμενικές περιστάσεις, τούτο δε χωρίς να αιτιολογήσει επαρκώς πώς τα μέτρα που ευλόγως θα μπορούσε να αναμένει από τον υποκείμενο στον φόρο συνδέονται με τη φορολογική απάτη.

- 29 Το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί εάν η εθνική πρακτική περί επιβολής πρόσθετων απαιτήσεων για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, πέραν των στοιχείων του τιμολογίου που υποχρεωτικά πρέπει να συντρέχουν, μέσω της εκφράσεως του άρθρου 127, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ «να αποδεικνύει ότι η συναλλαγή έχει πραγματοποιηθεί», από κοινού με την εισαγωγή των κανόνων του νόμου περί τηρήσεως λογιστικών βιβλίων στη βάση επιβολής και το κριτήριο κατά το οποίο ένα τυπικώς ορθό τιμολόγιο δεν είναι *per se* επαρκές για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, αλλά απαιτείται ο υποκείμενος στον φόρο να διαθέτει επίσης άλλα έγγραφα πέραν του τιμολογίου, μπορεί να θεωρηθεί διεύρυνση, αντίθετη προς την οδηγία 2006/112, των απαριθμούμενων στο άρθρο 226 της οδηγίας αυτής απαιτήσεων περιεχομένου τις οποίες πρέπει να πληρούν τα κατά το άρθρο 220, παράγραφος 1, της ίδιας τιμολόγια και στις οποίες υπόκειται η έκπτωση του ΦΠΑ.
- 30 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, εν προκειμένω, η ύπαρξη αντίθετων αποφάσεων δεν οφείλεται μόνο σε μια διαφορετική ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, αλλά και σε μια αποκλίνουσα εκτίμηση ως προς το ποια αποδεικτικά έγγραφα και ποια αντικειμενικά γεγονότα που τα έγγραφα αυτά επιχειρούν να αποδείξουν είναι κρίσιμα, εκτίμηση η οποία πρέπει να διενεργείται από τις εθνικές αρχές και δικαστήρια σύμφωνα με τους εσωτερικούς δικονομικούς κανόνες.
- 31 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ελλείπει κανόνων στο δίκαιο της Ένωσης σχετικά με τις δικονομικές πτυχές της ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, απόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους και να θεσπίσει τους δικονομικούς αυτούς κανόνες δυνάμει της αρχής της δικονομικής αυτονομίας, υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι οι κανόνες αυτοί δεν είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που διέπουν παρόμοιες καταστάσεις εσωτερικής φύσεως (αρχή της ισοδυναμίας) και ότι δεν καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η έννομη τάξη της Ένωσης (αρχή της αποτελεσματικότητας) (απόφαση του Δικαστηρίου της 7ης Ιουνίου 2007, van der Weerd κ.λπ., C-222/05 έως C-225/05, EU:C:2007:318, σκέψη 28).
- 32 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων άπτεται του δικαίου της Ένωσης από διάφορες απόψεις. Αφενός, δεν πρέπει, κατά την εκτίμηση των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών και των αποδεικτικών στοιχείων, να αγνοούνται οι κανόνες του δικαίου της Ένωσης, καθόσον αυτοί καθορίζουν τα στοιχεία που είναι κρίσιμα για τους σκοπούς της εξετάσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ. Αφετέρου, η καθιερωθείσα επί τη βάσει των εθνικών δικονομικών κανόνων εθνική νομολογία πρέπει να είναι σύμφωνη με τις αρχές που θέτει το δίκαιο της Ένωσης και με τη νομολογία του Δικαστηρίου

επί του δικαίου αυτού, όπως είναι οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αναλογικότητας και της αποτελεσματικότητας, σύμφωνα με τις οποίες η εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων από τις εθνικές αρχές και δικαστήρια καθώς και η λήψη υπόψη μη κρίσιμων για τους σκοπούς της εκτιμήσεως αυτής περιστάσεων δεν μπορούν να φθάνουν έως του σημείου να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των αναγνωριζόμενων από το δίκαιο της Ένωσης δικαιωμάτων. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο θεωρεί αναγκαίο, προκειμένου να προβεί σε σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων, να καθοριστούν κατευθυντήριες γραμμές για την οριοθέτηση της εκτάσεως των πραγματικών περιστατικών τα οποία μπορούν να λαμβάνονται υπόψη και για την παροχή συνδρομής ως προς το ποια στοιχεία είναι κρίσιμα και ποια όχι.

- 33 Υπό το πρίσμα της νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικά με τους κανόνες του ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο εκφράζει τις αμφιβολίες του ως προς το εάν η απαιτούμενη από το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο) και τη φορολογική αρχή έκταση και ένταση σε σχέση με τα αποδεικτικά στοιχεία συνάδει με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας.
- 34 Το αιτούν δικαστήριο εκφράζει την ανησυχία του σε σχέση με το γεγονός ότι, σε περίπτωση αλυσιδωτής συναλλαγής, η βασική κατεύθυνση του διενεργούμενου από τη φορολογική αρχή ελέγχου και το αντικείμενο των ευλόγως αναμενόμενων από τον υποκείμενο στον φόρο μέτρων πρέπει να συνίστανται στην ανακατασκευή ενός εκάστου των στοιχείων των οικονομικών δραστηριοτήτων τις οποίες έχουν αναπτύξει τα μέρη της αλυσίδας. Επιπλέον, εκφράζει την ανησυχία του για το γεγονός ότι, μετά τη διάταξη του Δικαστηρίου της 10ης Νοεμβρίου 2016, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), ο έλεγχος αυτός εκτείνεται παγίως και βασικώς στην εξέταση των στοιχείων της οικονομικής συναλλαγής, με τη φορολογική αρχή να εξάγει κατά τρόπο αυτόματο από κάθε σφάλμα στα στοιχεία αυτά το συμπέρασμα ότι ο υποκείμενος στον φόρο είχε επίγνωση του γεγονότος ότι ελάμβανε μέρος σε φορολογική απάτη. Ο σύνδεσμος μεταξύ της οικονομικής συναλλαγής και της γνώσεως της φορολογικής απάτης διαπιστώνεται, αφενός, από τις ίδιες τις αντικειμενικές περιστάσεις στις οποίες η φορολογική αρχή είχε ήδη αναφερθεί σε σχέση με την εκτίμηση της οικονομικής συναλλαγής και ως προς τις οποίες το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι δεν μπορούν να αποτελέσουν βάση για τη [μη αναγνώριση] του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ.
- 35 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 Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο) 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 φορολογικό πρόστιμο.

- 36 Το αιτούν δικαστήριο φρονεί ότι, καίτοι τα μνημονεύόμενα στη σκέψη 61 της αποφάσεως της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373) μέτρα ελέγχου δεν έχουν γενικό χαρακτήρα και ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να υποχρεωθεί να τα εκτελέσει μόνον όταν αυτό δικαιολογείται από τις περιστάσεις, εν προκειμένω, εντούτοις, η φορολογική αρχή δεν εκθέτει επί τη βάσει ποιας περιστάσεως θα μπορούσε να υποχρεωθεί η προσφεύγουσα να προβεί σε πιο επισταμένο έλεγχο, λαμβανομένου υπόψη ότι η μόνη περίπτωση την οποία επικαλέστηκε η αρχή αυτή κατά της προσφεύγουσας —η οποία αποτελεί βασικό χαρακτηριστικό των οικονομικών συναλλαγών— είναι ότι επρόκειτο για αλυσιδωτή συναλλαγή και απαίτησε από την προσφεύγουσα, επί ποινή μη αναγνώρισεως του δικαιώματός της προς έκπτωση του ΦΠΑ, προκειμένου να αποδείξει την καλή πίστη της, να προβεί σε ορισμένους ελέγχους που έβαιναν, από όλες τις απόψεις, πέραν αυτών που μνημονεύονται στη σκέψη 61 της αποφάσεως της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373).
- 37 Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή εξακολουθεί να προσπαθεί να δικαιολογήσει 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, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η αρχή αυτή όχι μόνο μεταθέτει τη δική της υποχρέωση επαληθεύσεως στους υποκειμένους 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.
- 38 Με το να εφαρμόζεται μια νομική πρακτική η οποία στηρίζεται σε εκτιμήσεις αντίθετες προς τα κριθέντα με τη διάταξη του Δικαστηρίου της 10ης Νοεμβρίου 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.
- 39 Με το πέμπτο προδικαστικό ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί εάν η αρχή της αναλογικότητας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, σε περίπτωση μη αναγνώρισεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, είναι αναλογικό να επιβληθεί φορολογικό πρόστιμο ίσο προς το 200 % της αντιστοιχούσας στο ποσό τους εκπεσθέντος ΦΠΑ διαφοράς φόρου, όταν η προσφεύγουσα έχει θέσει στη διάθεση της φορολογικής αρχής όλα τα έγγραφα που είχε στην κατοχή της, λαμβανομένου δε υπόψη ότι, κατά το Δικαστήριο, στερείται σημασίας, για τους σκοπούς της μη αναγνώρισεως του δικαιώματος

προς έκπτωση του ΦΠΑ, η μη καταβολή του ΦΠΑ από τα πρόσωπα που προηγούνται στην αλυσίδα του υποκειμένου στον φόρο, με αποτέλεσμα η φορολογική αρχή να μην υφίσταται απώλεια εσόδων σε σχέση με τη μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, καθόσον ο οφειλόμενος για τη συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο της αλυσίδας αυτής ΦΠΑ έχει καταβληθεί ή δηλωθεί από την προσφεύγουσα και από όσους μετέχουν στην αλυσίδα, με τη φορολογική αρχή να έχει κρίνει ότι, στην περίπτωση της προσφεύγουσας, η καταβολή ή η δήλωση ήταν νόμιμες αφ' ης στιγμής είχε εκδοθεί το τιμολόγιο.

- 40 Με το τελευταίο προδικαστικό ερώτημά του —υποβληθέν για την περίπτωση που, λαμβανομένων υπόψη των υφισταμένων όσον αφορά την ερμηνεία και την πρακτική των δικαστηρίων αποκλίσεων, η ακολουθούμενη στο κράτος μέλος ερμηνεία και πρακτική κριθεί μη σύμφωνη με τις διατάξεις του ΦΠΑ—, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί εάν οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να τύχουν αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας και εάν η προστασία αυτή είναι κατάλληλη, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων του άρθρου 99 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και του γεγονότος ότι, παρά την υποχρέωση υποβολής στο Δικαστήριο αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, κάτι τέτοιο, ωστόσο, δεν είναι δυνατό στο σύνολο των υποθέσεων.