

Υπόθεση C-262/24

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

Ημερομηνία υποβολής:

12 Απριλίου 2024

Αιτούν δικαστήριο:

Fővárosi Törvényszék (Γενικό δικαστήριο πρωτεύουσας, Ουγγαρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

29 Φεβρουαρίου 2024

Προσφεύγουσα:

Pegazus Busz Fuvarozó Kft.

Καθής:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Διεύθυνση πόρων της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία).

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Προσφυγή κατά διοικητικών αποφάσεων δυνάμει των οποίων απορρίπτεται η δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που αναγράφεται σε τιμολόγια εκδιδόμενα από προστηθείσες εταιρίες.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Προϋποθέσεις περιορισμού του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ.

Διαδικασία που πρέπει να εφαρμόζεται από το κατώτερο δικαστήριο προς τον σκοπό επιλύσεως συγκεκριμένης διαφοράς, σε περίπτωση ασυμφωνίας μεταξύ των κατευθυντηρίων γραμμών που παρασχέθηκαν από το ανώτερο εθνικό δικαστήριο και της νομολογίας του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Άρθρο 267 ΣΛΕΕ.

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Είναι σύμφωνη με τα άρθρα 167, 168, στοιχείο α', και 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και με το δικαίωμα αμερόληπτου δικαστηρίου το οποίο κατοχυρώνεται ως γενική αρχή του δικαίου στο άρθρο 47 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης), σε συνδυασμό με τις θεμελιώδεις αρχές της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου η πρακτική της φορολογικής αρχής, σύμφωνα με την οποία:

α) παρά την αναγνώριση της πραγματοποιήσεως της οικονομικής συναλλαγής που απεικονίζεται στο τιμολόγιο, το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο για έκπτωση αποκλείεται για τον λόγο ότι, βάσει όλων των περιστάσεων που θεωρούνται συναφείς –όπως η συμμετοχή προστηθέντων προσώπων, οι προσωπικοί, οργανωτικοί και ιδιοκτησιακοί δεσμοί που διαπιστώθηκαν, η σχέση που διατηρεί με τους εργαζομένους το πρόσωπο που ορίζεται στην κύρια σύμβαση μεταξύ του πελάτη και της προσφεύγουσας ως υπεύθυνο για την καθημερινή επικοινωνία και το γεγονός ότι οι όροι εργασίας των εργαζομένων με τους διαδοχικούς προστηθέντες παρέμειναν αμετάβλητοι–, συνάγεται ότι η συμπεριφορά της προσφεύγουσας δεν συνιστά νόμιμη άσκηση δικαιώματος, με συνέπεια η οικονομική δραστηριότητα να θεωρείται πλασματική και λαμβάνουσα χώρα με αποκλειστικό σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος αντίθετου προς τον σκοπό της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, μολονότι οι επίμαχες περιστάσεις απορρέουν αναπόδραστα από την ελευθερία των συμβάσεων ιδιωτικού δικαίου, καθώς και από την αστική, εργατική και φορολογική νομοθεσία που διέπει τις συμβάσεις αυτές, και δεν συνδέονται αιτιωδώς με το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο για έκπτωση του ΦΠΑ;

β) συνιστά φοροαποφυγή το γεγονός ότι ο εκδότης του τιμολογίου καθυστερεί την καταβολή των δηλωθέντων φόρων και των ασφαλιστικών εισφορών, παρά το γεγονός ότι η φορολογική αρχή του παρέχει τη δυνατότητα τμηματικής καταβολής τους προς τον σκοπό ρυθμίσεως της οφειλής και εισπράττει τελικώς το οφειλόμενο ποσό στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως κατά του προστηθέντος, με αποτέλεσμα να μην υποστεί ζημία το δημόσιο, ή στοιχειοθετεί δόλια συμπεριφορά αποκλειστικά και μόνον η απόκρυψη του φόρου από τη φορολογική αρχή, ήτοι η παράλειψη υποβολής δηλώσεως και καταβολής του φόρου;

γ) η φορολογική αρχή, επικαλούμενη το φορολογικό απόρρητο, δεν γνωστοποιεί στον υποκείμενο στον φόρο κατά τη διάρκεια της διαδικασίας τις πράξεις που συνιστούν την προβαλλόμενη φοροαποφυγή –δηλαδή τη φύση της παραβάσεως της υποχρεώσεως καταβολής φόρων και εισφορών– και, κατά συνέπεια, δεν προσδιορίζει τον προστηθέντα στο πρόσωπο του οποίου καταλογίζεται η συγκεκριμένη παράβαση, ούτε το είδος του φόρου (ή της ασφαλιστικής εισφοράς), ούτε την έκταση και τη χρονική διάρκεια της παραβάσεως, αλλά περιορίζεται σε γενικές αναφορές επί των ανωτέρω ζητημάτων;

δ) η φορολογική αρχή, επικαλούμενη αποκλειστικά και μόνον την ύπαρξη προσωπικών και οργανωτικών δεσμών μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο και του προστηθέντος, όχι μόνον επιβάλλει στον υποκείμενο στον φόρο, ως προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως, την υποχρέωση ελέγχου (τυχόν φορολογικής οφειλής του προστηθέντος από αυτόν πρόσωπου), καίτοι ο υποκείμενος στον φόρο δεν υπέχει τέτοια υποχρέωση ούτε έχει τη σχετική δυνατότητα, αλλά, αποκλειστικά βάσει της περιστάσεως αυτής, τεκμαίρει ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνωρίζει τη φορολογική οφειλή του προστηθέντος, χωρίς να εξετάζει επί της ουσίας το στοιχείο της γνώσεως εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο και το κατά πόσον η γνώση αυτή μπορεί να αποκτηθεί με νόμιμο (λαμβανομένου υπόψη του φορολογικού απορρήτου), πρακτικό και ορθολογικό τρόπο; Το γεγονός ότι οι προσωπικοί και οργανωτικοί δεσμοί έχουν δημιουργηθεί από ιδιώτες έχει κάποια σημασία για να θεωρηθεί η γνώση αυτή αποδεδειγμένη;

ε) η φορολογική αρχή, χωρίς να προβεί σε ενδελεχή εξέταση της σχετικής νομικής βάσης, δεν προσδιορίζει το πρόσωπο του εργοδότη με τον οποίον ο εργαζόμενος διατηρεί σχέση εργασίας λαμβάνοντας υπόψη τη σύμβαση εργασίας που θεμελιώνει την εργασιακή σχέση, τα στοιχεία του προσώπου που καταγράφει τις εργασιακές σχέσεις ή την κοινή δήλωση εργοδοτών και εργαζομένων – η οποία επιβεβαιώνει τα έγγραφα–, αλλά με βάση την περί του αντιθέτου δήλωση δύο εργαζομένων (και ήδη πλέον μόνον ενός), τις συνθήκες υπό τις οποίες διαμορφώθηκαν οι σχέσεις εργασίας με τους προηγούμενους προστηθέντες, τις ομοιότητες των συνθηκών εργασίας και τη συμπεριφορά του ασκούντος διευθυντικά καθήκοντα στον πρώτο εργοδότη, ο οποίος είναι ταυτόχρονα και ο υπεύθυνος επικοινωνίας στο πλαίσιο της κύριας συμβάσεως;

στ) η εν λόγω φορολογική αρχή εφαρμόζει κατά γράμμα τα πορίσματά της από προηγούμενες περιόδους σε μεταγενέστερες περιόδους, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις μεταβολές των κρίσιμων περιστάσεων εκάστης περιόδου, και ειδικότερα την εξάλειψη των προσωπικών και οργανωτικών δεσμών, και, παρά τις εν λόγω μεταβολές, δεν εξετάζει κατά πόσον οι τελευταίες επηρέασαν κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα την εκτίμηση της φορολογικής αρχής ως προς την ύπαρξη καταχρηστικής ασκήσεως δικαιώματος, τον πλασματικό χαρακτήρα της οικονομικής δραστηριότητας, την ύπαρξη δόλιας συμπεριφοράς ή το στοιχείο της γνώσεως εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο;

2. Υπό το πρίσμα της απαντήσεως στο προηγούμενο ερώτημα, αντίκειται στα προαναφερθέντα άρθρα της οδηγίας ΦΠΑ και, ιδίως, στην αρχή της ασφάλειας δικαίου νομολογία σύμφωνα με την οποία, σε περίπτωση διαπιστώσεως προσωπικής σχέσεως μεταξύ του προσφεύγοντος και των εκδοτών των τιμολογίων, η οποία μπορεί να επηρεάσει και την εκτέλεση της τιμολογηθείσας οικονομικής συναλλαγής, μπορεί να συναχθεί, χωρίς περαιτέρω εξέταση του στοιχείου της γνώσεως εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο, ότι ο τελευταίος έχει γνώση της φοροαποφυγής που λαμβάνει χώρα ως αποτέλεσμα μη καταβολής του φόρου;

3. Συνάδει η προαναφερθείσα πρακτική της φορολογικής αρχής στο σύνολό της με την υποχρέωση της αρχής αυτής να αποδείξει επαρκώς κατά νόμον τις αντικειμενικές περιστάσεις που σχετίζονται με την έκπτωση του ΦΠΑ ή συνάγεται ότι η εκτίμησή της βασίζεται σε τεκμήρια και υποθέσεις, λαμβανομένης επίσης υπόψη της αρχής που έχει καθιερώσει το Δικαστήριο, βάσει της οποίας οι κανόνες του εθνικού δικαίου περί αποδείξεων δεν μπορούν να υπονομεύουν την αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης;

4. Αντιβαίνει προς το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, την αρχή της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης και το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου που κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη:

– το γεγονός ότι το εθνικό δικαστήριο τελευταίου βαθμού, επικαλούμενο την ύπαρξη διαφορετικών πραγματικών περιστάσεων, δεν εφαρμόζει την απόφαση του Δικαστηρίου, για τον λόγο ότι το αντικείμενο της δίκης επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση του τελευταίου αφορούσε παράδοση αγαθών, ενώ το αντικείμενο της υπό κρίση διαφοράς αφορά παροχή υπηρεσιών, ή για τον λόγο ότι η αντικειμενική κατάσταση που προβάλλεται στην υπό κρίση υπόθεση είναι μία μόνο από τις αντικειμενικές περιστάσεις που αξιολογήθηκαν στην απόφαση του Δικαστηρίου και, ως εκ τούτου, μόνο ένα μέρος της αποφάσεως εκείνης θα μπορούσε να είναι κρίσιμο για την υπό κρίση υπόθεση;

– το γεγονός ότι το εθνικό δικαστήριο τελευταίου βαθμού, στο πλαίσιο αναιρετικής διαδικασίας, παρεκκλίνει από την απόφαση του Δικαστηρίου που εκδόθηκε στην ως άνω υπόθεση κατόπιν υποβολής προδικαστικού ερωτήματος και εκδίδει αντίθετη απόφαση, χωρίς να κινήσει το ίδιο διαδικασία εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως και παρά τις αντιφατικές ερμηνείες του δικαίου της Ένωσης που εκτίθενται στην απόφασή του;

5. Λαμβανομένου υπόψη του απαραίτητου σεβασμού των δικαιωμάτων και των αρχών που μνημονεύονται στην προηγούμενη σκέψη, καθώς και της υποχρέωσης μη εφαρμογής εθνικής νομοθεσίας που αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης, μπορεί δικαστήριο κράτους μέλους, το οποίο διατάσσεται από το δικαστήριο τελευταίου βαθμού να επαναλάβει τη διαδικασία, να παρεκκλίνει, στο πλαίσιο της δεύτερης αυτής διαδικασίας, από τις κατευθυντήριες γραμμές που έχει καθορίσει το δικαστήριο τελευταίου βαθμού –το οποίο πάντως δεν έχει υποβάλει προδικαστικό ερώτημα– σε περίπτωση που κρίνει ότι οι εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές αντίκεινται στο δίκαιο της Ένωσης, ή σε περίπτωση που, μετά την έκδοση της διατάξεως περί επαναλήψεως της διαδικασίας, το Δικαστήριο εξέδωσε απόφαση επί του ίδιου νομικού ζητήματος σε υπόθεση με παρόμοια πραγματικά περιστατικά, η οποία είναι αντίθετη προς τη νομική ερμηνεία βάσει της οποίας διατάχθηκε η επανάληψη της διαδικασίας, ή υποχρεούται το δικαστήριο ενώπιον του οποίου θα διεξαχθεί εκ νέου η διαδικασία να υποβάλει απαραίτητα προδικαστικό ερώτημα στο πλαίσιο της νέας διαδικασίας, προκειμένου να παρεκκλίνει από την υποχρέωση που επιβάλλει το εθνικό δικαστήριο τελευταίου βαθμού και να εφαρμόσει τη μεταγενέστερη απόφαση του Δικαστηρίου;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Άρθρα 9, 167, 168, στοιχείο α', 178, στοιχείο α', 220 και 226 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

Αποφάσεις στις υποθέσεις Mahagében και Dávid (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373) και Aquila Part Prod Com (C-512/21, EU:C:2022:950) και εκδοθείσες διατάξεις στις υποθέσεις Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673), Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674) και A.T.S. 2003 (C-289/22, EU:C:2023:26).

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Άρθρο 1, παράγραφος 7, άρθρο 2, παράγραφος 1, και άρθρο 97, παράγραφοι 4 και 6, του az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (νόμου XCII του 2003 περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας).

Άρθρο 119, παράγραφος 1, άρθρο 120, στοιχείο α, και άρθρο 127, παράγραφος 1, στοιχείο α, του νόμου az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμου CXXVII του 2007 περί φόρου προστιθέμενης αξίας).

Άρθρα 110 και 115, παράγραφος 2, του a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (νόμου I του 2017 περί διοικητικής δικαιοδοσίας).

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η Pegazus Busz Kft (στο εξής: προσφεύγουσα) συνήψε σύμβαση με την Bombardier Transportation Hungary Kft (στο εξής: πελάτης) με αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών οδικής μεταφοράς επιβατών για την περίοδο από 1ης Σεπτεμβρίου 2012 έως 30 Ιουνίου 2016. Η προσφεύγουσα ανέθεσε σε προστηθείσες από την τελευταία εταιρίες και για διαφορετικά χρονικά διαστήματα την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών και συγκεκριμένα στις εταιρίες: Pegazus Travel Kft, Zoccoli Építőipari Kft, Déda Szerviz Kft και HEPA Busz Kft. Ωστόσο, το προσωπικό που εκτελούσε τις μεταφορές παρέμεινε το ίδιο καθ' όλη τη διάρκεια της συμβάσεως.
- 2 Η κύρια δίκη αφορά το δεύτερο, τρίτο και τέταρτο τρίμηνο του 2015, περιόδους κατά τις οποίες προστηθείσα από την προσφεύγουσα εταιρία ήταν η Déda Szerviz Kft. Μεταξύ των ιδιοκτητών και των διευθυντών των δύο αυτών εταιριών υπήρχαν οικογενειακοί ή φιλικοί δεσμοί, οι οποίοι, ωστόσο, είχαν εκλείψει κατά την περίοδο που αναφέρεται στην κύρια δίκη. Αμφότερες οι εταιρίες διατηρούσαν

επίσης υποκαταστήματα στην ίδια διεύθυνση. Παρόμοιες σχέσεις υπήρχαν μεταξύ της προσφεύγουσας και ορισμένων άλλων προστηθεισών εταιριών.

- 3 Η Déda Szerviz Kft. είχε συσσωρεύσει σημαντικά ποσά ληξιπρόθεσμων οφειλών που αφορούσαν την καταβολή των εργοδοτικών εισφορών της. Προκειμένου να ρυθμίσει τις εν λόγω οφειλές, ζήτησε την καταβολή τους σε δόσεις, γεγονός στο οποίο συμφώνησε η φορολογική αρχή. Ωστόσο, λόγω των επιτοκίων ανατοκισμού, το χρέος αυξανόταν συνεχώς, με αποτέλεσμα, όταν η εταιρία δεν ήταν πλέον σε θέση να ανταποκριθεί στις πληρωμές, η φορολογική αρχή να εκπλειστηριάσει τα λεωφορεία της μέσω της διαδικασίας δημόσιου πλειστηριασμού και να απενεργοποιήσει τον αριθμό φορολογικού της μητρώου. Η προσφεύγουσα αναγκάστηκε τότε να χρησιμοποιήσει νέα προστηθείσα εταιρία.
- 4 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου που διενήργησε η φορολογική αρχή, η τελευταία εξέδωσε δύο αποφάσεις με τις οποίες βεβαίωνε την ύπαρξη φορολογικής οφειλής εις βάρος της προσφεύγουσας, αφορώσας την καταβολή ΦΠΑ για τα προαναφερθέντα φορολογικά έτη, κρίνοντας ότι η τελευταία δεν δικαιούνταν έκπτωσης του εν λόγω φόρου. Η Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Διεύθυνση πόρων της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία· στο εξής: καθής), υπό την ιδιότητά της ως δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής, επικύρωσε τις εν λόγω αποφάσεις.
- 5 Κατά την άποψη της καθής, οι συμβατικές σχέσεις μεταξύ της προσφεύγουσας και των προστηθεισών από αυτή εταιριών δεν είχαν πραγματικό οικονομικό περιεχόμενο και χρησιμοποιήθηκαν, αφενός, προς τον σκοπό αποφυγής οικονομικών υποχρεώσεων σχετικά με την καταβολή εργοδοτικών εισφορών και, αφετέρου, προς τον σκοπό σημαντικής μείωσης της φορολογικής οφειλής της προσφεύγουσας σε βάθος χρόνου μέσω των εκδοθέντων από τις προστηθείσες εταιρίες τιμολογίων. Λόγω των προσωπικών και οργανωτικών δεσμών της με τις προστηθείσες εταιρίες, η προσφεύγουσα γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι αυτές εμπλέκονται σε πράξεις που συνιστούν φοροαποφυγή. Κατά συνέπεια, η έκπτωση του ΦΠΑ βάσει των εν λόγω τιμολογίων δεν μπορεί να γίνει δεκτή.
- 6 Η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή κατά των αποφάσεων αυτών ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Με απόφασή του, το αιτούν δικαστήριο τροποποίησε τις αποφάσεις της καθής, ακυρώνοντας τη βεβαίωση φορολογικής οφειλής εις βάρος της προσφεύγουσας, καθώς και το επιβληθέν φορολογικό πρόστιμο και τις προσαυξήσεις λόγω υπερημερίας. Το σκεπτικό της απόφασης αυτής παραπέμπει στην απόφαση Mahagében και Dávid (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373) και στην εκδοθείσα διάταξη στην υπόθεση Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674). Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο έκρινε ότι η μη καταβολή ή η μερική καταβολή του ΦΠΑ ή των εισφορών από την προστηθείσα εταιρία που εξέδωσε τα τιμολόγια δεν μπορεί να οδηγήσει αφ' εαυτής σε αποκλεισμό από την έκπτωση του ΦΠΑ, ενώ ούτε το γεγονός ότι η καθής έκρινε οικονομικά αδικαιολόγητη τη χρησιμοποίηση της προστηθείσας εταιρίας ή ότι υπήρχε οργανωτικός ή προσωπικός δεσμός μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο και του εκδότη του τιμολογίου μπορεί να οδηγήσει στον εν λόγω αποκλεισμό.

- 7 Το Κúρια (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία), το οποίο εκδίκασε την ασκηθείσα αίτηση αναιρέσεως, ακύρωσε την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου και διέταξε το τελευταίο να διεξαγάγει νέα διαδικασία. Κατά την κρίση του, αφενός, από όλες τις περιστάσεις και τους προαναφερθέντες προσωπικούς, οργανωτικούς και ιδιοκτησιακούς δεσμούς συνάγεται ότι τα τιμολόγια ήταν εικονικά· αφετέρου, οι προστηθείσες εταιρίες, εκδίδοντας σχετικά παραστατικά, επέτρεψαν στην προσφεύγουσα να ασκήσει τις δραστηριότητές της χωρίς να καταβάλει φόρους και εισφορές, εκπίπτοντας ωστόσο τον ΦΠΑ. Τούτο επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι οι εργαζόμενοι που εκτελούσαν τις υπηρεσίες παρέμειναν ίδιοι καθ' όλη τη διάρκεια της συμβάσεως με τον πελάτη και οι εργασιακές τους σχέσεις δεν επηρεάστηκαν. Τα καθήκοντα και οι μισθοί τους δεν μεταβλήθηκαν, ανεξαρτήτως της προστηθείσας εταιρίας για λογαριασμό της οποίας εργάζονταν. Συνεπώς, ο σκοπός των συμφωνιών αυτών δεν ήταν η απόκτηση εμπορικού κέρδους, αλλά η απόκτηση παράνομου φορολογικού πλεονεκτήματος. Λόγω των προαναφερθέντων δεσμών, η προσφεύγουσα όφειλε να γνωρίζει τη δραστηριότητα των προστηθεισών εταιριών, την οικονομική τους κατάσταση και τις προθέσεις τους αναφορικά με την καταβολή φόρων και εισφορών.
- 8 Κατόπιν τούτων, το Κúρια (Ανώτατο Δικαστήριο) παρέιχε κατευθυντήριες γραμμές στο αιτούν δικαστήριο προκειμένου το τελευταίο να λάβει υπόψη του, κατά την έκδοση της νέας αποφάσεώς του, τις προαναφερθείσες διαπιστώσεις, καθώς και εκείνες που περιέχονται σε παρόμοιες αποφάσεις του Κúρια (Ανώτατου Δικαστηρίου), εκδοθείσες εξ αφορμής αποφάσεων της φορολογικής αρχής αναφορικά με προηγούμενες φορολογικές περιόδους και βασιζόμενες στα ίδια πραγματικά περιστατικά. Οι εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές είναι δεσμευτικές για το κατώτερο δικαστήριο δυνάμει του άρθρου 110, παράγραφος 3, σε συνδυασμό με το άρθρο 115, παράγραφος 2, του a közigazgatási perrendtartásól szóló 2017. évi I. νόμου (νόμου I του 2017 περί διοικητικής δικαιοδοσίας).

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 9 Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ανέθεσε την εκτέλεση των επίμαχων υπηρεσιών σε προστηθείσες από αυτή εταιρίες για τον λόγο ότι ήθελε να επικεντρωθεί σε άλλες δραστηριότητες. Η ίδια η σύμβαση με τον πελάτη όριζε ότι τα διευθυντικά στελέχη της θα είχαν άμεση επαφή με τους οδηγούς των λεωφορείων, οι οποίοι ήταν εργαζόμενοι των προστηθεισών εταιριών. Εξάλλου, οι προσωπικοί δεσμοί μεταξύ της προσφεύγουσας και του προστηθεισών εταιριών, τους οποίους επικαλείται η καθής, δεν υφίσταντο πλέον κατά την περίοδο που αναφέρεται στην κύρια δίκη. Το γεγονός ότι η ομάδα των εργαζομένων παρέμενε ίδια παρά τις διαδοχικές αλλαγές των προστηθεισών εταιριών, εξηγείται εκ του λόγου ότι η φύση και η συχνότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών μεταφοράς απαιτούσαν τη χρησιμοποίηση ντόπιων οδηγών, ο αριθμός των οποίων ήταν περιορισμένος.
- 10 Σύμφωνα με την καθής, η σχέση προστήσεως δεν είχε πραγματικό οικονομικό περιεχόμενο. Μέσω των προσωπικών και οργανωτικών δεσμών με τις προστηθείσες εταιρίες, ο εκπρόσωπος της προσφεύγουσας ήταν εκείνος που

ασκούσε εν τοις πράγμασι τα δικαιώματα του εργοδότη έναντι των εργαζομένων καθ' όλη τη διάρκεια της υπό εξέταση περιόδου. Η χρήση προστηθεισών εταιριών έλαβε χώρα με αποκλειστικό σκοπό την αποφυγή καταβολής εργοδοτικών εισφορών από πλευράς προσφεύγουσας και τη μείωση της φορολογικής της υποχρέωσης, μέσω της εκπτώσεως του ΦΠΑ που αναγραφόταν στα εκδοθέντα από τις προστηθείσες εταιρίες τιμολόγια.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασης περί παραπομπής

- 11 Εν πρώτοις, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις αποφάσεις Mahagében και Dávid (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373) για την έκπτωση του ΦΠΑ: η προσφεύγουσα έχει την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου· η παροχή υπηρεσιών έλαβε πράγματι χώρα· αποδείχθηκε ότι διά των παρασχεθεισών υπηρεσιών η προσφεύγουσα διενήργησε φορολογητέες πράξεις, όπως αποδεικνύεται από σχετικά παραστατικά και μαρτυρικές καταθέσεις και κατέβαλε το αντίτιμο, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, για τις παρεχόμενες υπηρεσίες, βάσει τιμολογίων που εκδόθηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες τυπικές προϋποθέσεις.
- 12 Όσον αφορά το υποερώτημα 1α), το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, η επιλογή της οργανωτικής δομής και του συμβατικού πλαισίου που θεωρούνται πρόσφορα για τη μείωση της φορολογικής επιβαρύνσεως δεν συνιστά από μόνη της κατάχρηση δικαιώματος. Το γεγονός ότι το κόστος των εργοδοτικών εισφορών βαρύνει τις προστηθείσες εταιρίες βασίζεται στην ισχύουσα νομοθεσία. Εξάλλου, οι επίμαχες συμβάσεις μεταξύ του κυρίου αναδόχου και των προστηθεισών εταιριών προέβλεπαν την καταβολή αντιτίμου και, ως εκ τούτου, ο σκοπός τους συνίστατο στην απόκτηση οικονομικού κέρδους.
- 13 Όσον αφορά το υποερώτημα 1β), το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν για τη στοιχειοθέτηση της φοροαποφυγής αρκεί το γεγονός και μόνον ότι μια επιχείρηση ευρισκόμενη σε αδυναμία πληρωμής των φορολογικών της υποχρεώσεων, για τις οποίες ζητείται και επιτυγχάνεται η καταβολή δόσεων, τελικώς εξοφλεί το οφειλόμενο ποσό μέσω διαδικασίας αναγκαστικής εισπράξεως.
- 14 Το υποερώτημα 1γ) αφορά το κατά πόσον, στο πλαίσιο της κύριας δίκης, η φορολογική αρχή απέδειξε, ως φέρουσα το σχετικό βάρος αποδείξεως, τον χαρακτηρισμό του καθεστώτος τιμολογήσεως ως πλασματικού. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει στην απόφαση Aquila Part Prod Com (C-512/21, EU:C:2022:950), με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι εναπόκειται στη φορολογική αρχή να χαρακτηρίσει επακριβώς τα στοιχεία που συνιστούν απάτη και να αποδείξει τις δόλιες ενέργειες, καθώς και το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο μετέσχε ενεργώς στην απάτη αυτή ή όφειλε να την γνωρίζει. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, από τις αποφάσεις της φορολογικής αρχής δεν προκύπτει επακριβώς το είδος των φόρων ή εισφορών που οφείλονταν από την

προσθηθείσα εταιρία ούτε το οφειλόμενο ποσό. Η καθής δεν γνωστοποίησε τις πληροφορίες αυτές στην προσφεύγουσα για λόγους φορολογικού απορρήτου.

- 15 Το υποερώτημα 1δ) αφορά την αντίφαση που εμπεριέχει το γεγονός ότι η φορολογική αρχή ανέμενε από την προσφεύγουσα, στο πλαίσιο της δέουσας επιμέλειας και εξ αφορμής των υφιστάμενων προσωπικών και οργανωτικών δεσμών, να γνωρίζει πληροφορίες που αφορούν τις προσθηθείσες εταιρίες και συνιστούν φορολογικό απόρρητο, ενώ η ίδια στην απόφασή της δεν αναφέρει ρητώς συγκεκριμένα στοιχεία επικαλούμενη το εν λόγω φορολογικό απόρρητο. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει επίσης ότι οι δεσμοί που αναφέρονται στην έκθεση των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης είναι πιθανότερο να οδήγησαν στη μεταφορά πληροφοριών προς την αντίθετη κατεύθυνση και ότι, επιπλέον, οι δεσμοί αυτοί είχαν ήδη εκλείψει κατά την επίμαχη περίοδο.
- 16 Το υποερώτημα 1ε) αφορά τη διαπίστωση της καθής ότι, μετά τη μετακίνηση των εργαζομένων από τη μία προσθηθείσα εταιρία στην άλλη, η επαγγελματική κατηγορία, τα καθήκοντα και η αμοιβή παρέμειναν αμετάβλητα, γεγονός που την οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα ενήργησε δολίως, στον βαθμό που διατηρούσε στην πραγματικότητα την ιδιότητα της εργοδότης, δεδομένου ότι η δραστηριότητα των εν λόγω εργαζομένων ασκούνταν προς το συμφέρον της τελευταίας. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το γεγονός της μη μεταβολής των ανωτέρω περιστάσεων ήταν αναγκαία συνέπεια του γεγονότος ότι η παρεχόμενη υπηρεσία που αποτελούσε το αντικείμενο της κύριας συμβάσεως με τον πελάτη παρέμεινε αμετάβλητη και, ως εκ τούτου, δεν αποτελούσε αντικειμενική περίπτωση που να δικαιολογεί τον αποκλεισμό από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.
- 17 Όσον αφορά την επισήμανση του Κύρια (Ανωτάτου Δικαστηρίου) ότι η εργασιακή σχέση των εργαζομένων παρέμεινε ανεπηρέαστη, το αιτούν δικαστήριο εξηγεί ότι, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο που ίσχυε κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα, η ελευθερία επιλογής των εργαζομένων στο πλαίσιο συνάψεως εργασιακής σχέσεως εξαντλούνταν κατά κανόνα στην επιλογή μεταξύ της υπογραφής ή μη της συμβάσεως εργασίας. Εξάλλου, σύμφωνα με την ισχύουσα εργατική νομοθεσία, είναι δυνατή και σύμφωνη με το νόμο η θέση των εργαζομένων υπό την καθοδήγηση ενός νέου εργοδότη με τους ίδιους όρους. Κατά συνέπεια, το συγκεκριμένο γεγονός για το οποίο εγκαλείται η προσφεύγουσα ήταν στην πραγματικότητα απόρροια των κανόνων της εργατικής νομοθεσίας, ήταν ευνοϊκό για τους εργαζομένους και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να στοιχειοθετήσει δόλια συμπεριφορά.
- 18 Όσον αφορά τη συμμετοχή των εκπροσώπων της προσφεύγουσας στη διαδικασία μετακινήσεως των εργαζομένων, στην οποία τόσο η καθής όσο και το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο) έδωσαν ιδιαίτερη σημασία, το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι δεν επηρεάζει την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ από την προσφεύγουσα. Στο πλαίσιο της συμβάσεως που συνήφθη με τον πελάτη, τα πρόσωπα αυτά ήταν υπεύθυνα για τη διατήρηση της επαφής με τον τελευταίο. Ενεργώντας με την ιδιότητα αυτή γνωστοποίησαν το γεγονός ότι οι προσθηθείσες

εταιρίες έθεταν τους εργαζομένους υπό την καθοδήγησή τους και η ενέργειά τους δεν επηρέασε τη διαμόρφωση των νέων εργασιακών σχέσεων.

- 19 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο κρίνει αναγκαίο να επισημάνει ότι, σύμφωνα με τα έγγραφα της δικογραφίας, η συντριπτική πλειονότητα των εργαζομένων δήλωσε ότι το πρόσωπο που ασκούσε τα δικαιώματα του εργοδότη έναντι αυτών κατά την επίμαχη περίοδο ήταν ο διευθυντής της Déda Szerviz Kft. Η μοναδική δήλωση περί του αντιθέτου περιείχε άλλα σφάλματα ως προς την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, τα οποία θέτουν εν αμφιβόλω την αξιοπιστία της.
- 20 Όσον αφορά το υποερώτημα 1στ), το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, όσον αφορά την Zoccolí Kft. και –από τις 19 Σεπτεμβρίου 2014– την Déda Szerviz Kft., οι προσωπικοί και οργανωτικοί δεσμοί που επικαλείται η καθής είχαν πλέον εκλείψει και το γεγονός αυτό δεν είχε καμία επίπτωση στις συνθήκες εργασίας των εργαζομένων. Εξάλλου, μετά τη λύση της συμβάσεως μεταξύ της προσφεύγουσας και του πελάτη, ο νέος ανάδοχος, ο οποίος ήταν εντελώς ανεξάρτητος από την προσφεύγουσα, παρείχε επίσης τις ίδιες υπηρεσίες μέσω παρόμοιας οργανωτικής δομής και σε μεγάλο βαθμό με τους ίδιους εργαζομένους. Το γεγονός αυτό εγείρει το ερώτημα κατά πόσον η καθής υποχρεούται, κατά την έκδοση αποφάσεων που αφορούν διαδοχικές περιόδους, να λαμβάνει υπόψη τις μεταβολές των περιστάσεων ή μπορεί απλώς να στηρίζεται σε περιστάσεις που αφορούν προηγούμενες περιόδους.
- 21 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν, βάσει της νομολογίας του Δικαστηρίου, υπάρχουν αντικειμενικές περιστάσεις βάσει των οποίων η καθής δύναται να μην εξετάσει το στοιχείο της γνώσεως του υποκειμένου στον φόρο.
- 22 Το τρίτο προδικαστικό ερώτημα αφορά το κατά πόσον η φορολογική διοίκηση μπορεί νομίμως να απαιτήσει από τον υποκείμενο στον φόρο, εν είδει προϋποθέσεως για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, να ελέγχει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του αντισυμβαλλομένου με τον οποίον συνάπτει συμβάσεις, όσον αφορά την υποβολή δηλώσεων και την καταβολή όχι μόνον του ΦΠΑ, αλλά και άλλων φόρων.
- 23 Το τέταρτο και πέμπτο ερώτημα αφορούν την αντίφαση που διαπιστώνει το αιτούν δικαστήριο μεταξύ της νομολογίας του Δικαστηρίου και της εθνικής δικαστικής πρακτικής όσον αφορά τις προϋποθέσεις περιορισμού του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ. Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, τα εθνικά δικαστήρια, επικαλούμενα διαφορές στα πραγματικά περιστατικά ή στις αντικειμενικές περιστάσεις, και χωρίς να υποβάλουν αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, αποφεύγουν την εφαρμογή των αρχών που διατυπώθηκαν στις αποφάσεις Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674) και Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673).
- 24 Με το δεύτερο σκέλος του τέταρτου ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν, σε περίπτωση που το Κúria, στο πλαίσιο αναιρετικής διαδικασίας, επιθυμεί να

παρεκκλίνει από απόφαση του Δικαστηρίου εκδοθείσα κατόπιν υποβολής προδικαστικού ερωτήματος υποχρεούται, ως τελευταίο δικαστήριο –λόγω των εκτιθέμενων στην απόφασή του αντιφάσεων ως προς τη νομική ερμηνεία– να κινήσει διαδικασία εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως.

- 25 Το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα τίθεται εξ αφορμής του γεγονότος ότι η απόφαση του Κίγια επί της υποθέσεως της κύριας δίκης –εκδοθείσα χωρίς την υποβολή προδικαστικού ερωτήματος– εκδόθηκε πριν το Δικαστήριο αποφανθεί επί των υποθέσεων Aquila Part Prod Com (C-512/21, EU:C:2022:950) και A.T.S. 2003 (C-289/22, EU:C:2023:26), στις οποίες τίθενται νομικά ερωτήματα πανομοιότυπα με αυτά της παρούσας υποθέσεως σχετικά με τις περιστάσεις υπό τις οποίες αποκλείστηκε το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, τον χαρακτηρισμό των εν λόγω περιστάσεων από τις φορολογικές αρχές ως στοιχειοθετουσών κατάχρηση δικαιώματος και το αντίστοιχο σύστημα αξιολογήσεως των αποδεικτικών στοιχείων. Ωστόσο, ενόψει της επαναλήψεως της κύριας δίκης, το αιτούν δικαστήριο θα μπορούσε να λάβει υπόψη του τις εν λόγω αποφάσεις του Δικαστηρίου μόνον αν αγνοούσε τις κατευθυντήριες οδηγίες που του παρείχε το Κίγια.