

Υπόθεση C-270/24

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

17 Απριλίου 2024

Αιτούν δικαστήριο:

Fővárosi Törvényszék (Ουγγαρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

3 Απριλίου 2024

Προσφεύγουσα:

Granulines Invest Kft.

Καθής:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Ένδικη διαφορά μεταξύ της Granulines Invest Kft και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διεύθυνσης προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία) με αντικείμενο το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που καταβλήθηκε επί των εισροών, ο οποίος αναγράφεται σε τιμολόγιο για την απόκτηση μηχανημάτων.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του άρθρου 167, του άρθρου 168, στοιχείο α', του άρθρου 178, στοιχείο α', και του άρθρου 226 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε συνδυασμό με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας και με το άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Νομική βάση: άρθρο 267 ΣΛΕΕ.

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Συνάδει με το άρθρο 167, το άρθρο 168, στοιχείο α', το άρθρο 178, στοιχείο α', και το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), και με το δικαίωμα αμερόληπτου δικαστηρίου που κατοχυρώνεται ως γενική αρχή του δικαίου στο άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης), σε συνδυασμό με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αναλογικότητας, της αποτελεσματικότητας και της ασφάλειας δικαίου, πρακτική της φορολογικής αρχής η οποία συνίσταται στη μη αναγνώριση του δικαιώματος του υποκειμένου στον φόρο περί επιστροφής του ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι, μολοντί η παράδοση των αγαθών πραγματοποιήθηκε και υπάρχουν τιμολόγιο και άλλα δικαιολογητικά λογιστικά έγγραφα, το τιμολόγιο είναι εικονικό διότι οι οικονομικές πράξεις που αναγράφονται σε αυτό δεν τελέστηκαν πραγματικά και, κατά συνέπεια, οι συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν μεταξύ των μερών που αναγράφονται στο εν λόγω τιμολόγιο καθότι

α) ο υποκείμενος στον φόρο ήταν το πρόσωπο που διαπραγματεύθηκε με τους κατασκευαστές όλα τα ζητήματα και μόνον όταν ο υποκείμενος στον φόρο αποχώρησε από την πράξη παρενέβη σε αυτήν ο εκδότης του τιμολογίου, εγκατεστημένος στην εθνική επικράτεια, με σκοπό την πλήρωση των προϋποθέσεων χορήγησης πίστωσης,

β) τα μηχανήματα παραδόθηκαν απευθείας από τον κατασκευαστή στην εγκατάσταση του υποκειμένου στον φόρο,

γ) η ημερομηνία εκπλήρωσης της υποχρέωσης καταβολής που αναγράφεται στο τιμολόγιο είναι ψευδής,

δ) η τιμή που αναγράφεται στο τιμολόγιο είναι διογκωμένη,

ε) ο εκδότης του τιμολογίου εκπλήρωσε μόνον μερικώς και εκπροθέσμως την υποχρέωση απόδοσης [του ΦΠΑ];

2. Έχει το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτό η δυνατότητα της εθνικής φορολογικής αρχής να μην αναγνωρίσει το δικαίωμα περί επιστροφής του ΦΠΑ για τον λόγο και μόνον ότι το τιμολόγιο που κατέχει ο υποκείμενος στον φόρο δεν πληροί τις απαιτήσεις που προβλέπονται στο άρθρο 226, σημεία 6 και 7, της εν λόγω οδηγίας, μολοντί η εν λόγω αρχή διαθέτει όλα τα έγγραφα και τα στοιχεία που απαιτούνται για να εξακριβώσει βάσει αυτών αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που προβλέπονται από τον νόμο για την άσκηση του προμνησθέντος δικαιώματος;

α) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, συνιστά, σε τέτοια περίπτωση, προαπαιτούμενο για την επιστροφή του ΦΠΑ η επιταγή της φορολογικής αρχής προς τον υποκείμενο στον φόρο να διορθώσει το τιμολόγιο;

β) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα και λαμβανομένων επίσης υπόψη των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, έχει, σε τέτοια περίπτωση, αναλογικό χαρακτήρα η επιβολή στον υποκείμενο στον φόρο φορολογικού προστίμου με συντελεστή 200 %, το οποίο αντιστοιχεί στο πρόστιμο που μπορεί να επιβληθεί σε περίπτωση απόκρυψης εσόδων ή παραποίησης ή καταστροφής δικαιολογητικών εγγράφων, λογιστικών εγγράφων και βιβλίων;

3. Συνάδει με τις προμνησθείσες διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, με το δικαίωμα αμερόληπτου δικαστηρίου που κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη και με τις αρχές της αποτελεσματικότητας, της αναλογικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας πρακτική της φορολογικής αρχής η οποία συνίσταται στη μη αναγνώριση του δικαιώματος του υποκειμένου στον φόρο περί επιστροφής του ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι, μολονότι η οικονομική πράξη που αναγράφεται στο τιμολόγιο πραγματοποιήθηκε, εκτιμώντας ότι το τιμολόγιο είναι εικονικό –για τους λόγους που εκτέθηκαν στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, τους οποίους η φορολογική αρχή θεωρεί ως αντικειμενικούς λόγους–, η φορολογική αρχή διαπιστώνει αυτομάτως, χωρίς να εξετάζει οποιαδήποτε άλλη περίπτωση, ότι η συμπεριφορά του υποκειμένου στον φόρο δεν πληροί τις προϋποθέσεις νόμιμης άσκησης του δικαιώματος και, βάσει της εν λόγω συμπεριφοράς και χωρίς να εξετάσει ρητώς το στοιχείο της γνώσης, διαπιστώνει ότι ο υποκείμενος στον φόρο απέφυγε εσκεμμένα την καταβολή του φόρου μέσω των εικονικών συναλλαγών που αναγράφονται στο τιμολόγιο;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης: άρθρο 47.

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: άρθρο 9, παράγραφος 1, άρθρο 167, άρθρο 168, στοιχείο α', άρθρο 178, στοιχείο α', άρθρο 219, άρθρο 220, άρθρο 226, σημεία 6 και 7, και άρθρο 273.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121).

Απόφαση του Δικαστηρίου της 6ης Ιουλίου 2006, Kittel και Recolta Recycling (C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446).

Απόφαση του Δικαστηρίου της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373).

Διάταξη του Δικαστηρίου της 16ης Μαΐου 2013, Hardimpex (C-444/12, EU:C:2013:318).

Διάταξη του Δικαστηρίου της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674).

Διάταξη του Δικαστηρίου της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673).

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (νόμος XCII του 2003, περί θεσπίσεως του κώδικα φορολογικής διαδικασίας): άρθρο 1, παράγραφος 7, άρθρο 2, παράγραφος 1, άρθρο 97, παράγραφοι 4 και 6, και άρθρο 170, παράγραφος 1.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμος CXXVII του 2007, περί φόρου προστιθέμενης αξίας): άρθρο 119, παράγραφος 1, άρθρο 120, στοιχείο a, και άρθρο 127, παράγραφος 1, στοιχείο a.

Γνωμοδότηση 5/2016, της 26ης Νοεμβρίου 2016, του τμήματος διοικητικών και κοινωνικοασφαλιστικών διαφορών του Κúria (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Ουγγαρία).

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η προσφεύγουσα είναι εμπορική εταιρία η οποία έχει ως αντικείμενο την εμπορία αποβλήτων. Για την άσκηση της δραστηριότητάς της, παρήγγειλε από τη Γερμανία έναν τεμαχιστή. Για την απόκτηση του εν λόγω μηχανήματος, η προσφεύγουσα συνήψε άτοκο δάνειο στο πλαίσιο προγράμματος χορήγησης πιστώσεων δυνάμει του οποίου επιτρεπόταν μόνον η χρηματοδότηση μηχανημάτων αποκτώμενων στην εθνική αγορά. Η προσφεύγουσα δεν προέβη στην αγορά, προκειμένου να μπορέσει να ζητήσει την πίστωση, και απέκτησε το μηχανήματα μέσω μεταπωλητή.
- 2 Ο μεταπωλητής παρέδωσε στην προσφεύγουσα έναν τεμαχιστή και έναν διαλογέα που προέρχονταν από τη Γερμανία και τη Σλοβακία, αντιστοίχως. Η μικτή τιμή αγοράς των μηχανημάτων ανήλθε σε 14 516 100 ουγγρικά φιορίνια (στο εξής: HUF) (περίπου 37 000 ευρώ). Για την απόκτηση των μηχανημάτων, η προσφεύγουσα συνήψε δάνειο ύψους 12 461 100 HUF (περίπου 31 600 ευρώ), το οποίο εξασφαλίστηκε εν μέρει μέσω εμπράγματης ασφάλειας επί των ανωτέρω μηχανημάτων.
- 3 Βάσει της σύμβασης, η προσφεύγουσα έλαβε από τον μεταπωλητή (στο εξής: εκδότης του τιμολογίου) τιμολόγιο στο οποίο αναγραφόταν ως ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου και εκπλήρωσης της υποχρέωσης καταβολής, σε σχέση με τον τεμαχιστή και τον διαλογέα, η 16η Νοεμβρίου 2016. Η προσφεύγουσα κατέβαλε το ποσό του τιμολογίου σε δύο δόσεις, στις 16 Νοεμβρίου και την 1η Δεκεμβρίου 2016, ζήτησε δε την επιστροφή του ΦΠΑ που περιλαμβανόταν στο τιμολόγιο (συνολικού ποσού 3 086 100 HUF, ήτοι περίπου 7 800 ευρώ) τον Νοέμβριο του 2016.

- 4 Η φορολογική αρχή διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα και στον εκδότη του τιμολογίου ζητώντας πληροφορίες από τη γερμανική φορολογική αρχή και εκτίμησε, εν συνεχεία, ότι η προσφεύγουσα δεν είχε το δικαίωμα να ζητήσει την επιστροφή του ΦΠΑ, επέβαλε δε πρόστιμο στην προσφεύγουσα.
- 5 Η φορολογική αρχή εκτίμησε ότι η προσφεύγουσα είχε περιλάβει αδικαιολογήτως τον εκδότη του τιμολογίου στην αλυσίδα διανομής, ότι η ημερομηνία εκπλήρωσης της υποχρέωσης καταβολής που αναγραφόταν στο τιμολόγιο ήταν ψευδής και ότι η τιμή των μηχανημάτων είχε διογκωθεί. Κατά τη φορολογική αρχή, η ανωτέρω διαδικασία συνιστούσε καταχρηστική άσκηση δικαιώματος και, επομένως, φορολογική απάτη, καθότι είχε ως αντικείμενο να παράσχει στην προσφεύγουσα τη δυνατότητα να ζητήσει την επιστροφή του φόρου και καθότι ο εκδότης του τιμολογίου εκπλήρωσε μόνον εν μέρει την υποχρέωσή του να αποδώσει τον ΦΠΑ.
- 6 Η προσφεύγουσα άσκησε ένδικη προσφυγή κατά της απόφασης επιβολής του προστίμου. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο (αιτούν δικαστήριο) μεταρρύθμισε την απόφαση της φορολογικής αρχής και ακύρωσε το πρόστιμο που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα.
- 7 Σε δεύτερο βαθμό, το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο) αναίρεσε την απόφαση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου και διέταξε το πρωτοβάθμιο δικαστήριο να εκδικάσει εκ νέου την υπόθεση και να εκδώσει νέα απόφαση.
- 8 Στο πλαίσιο της επανάληψης της διαδικασίας, η προσφεύγουσα αναγνώρισε ένα σφάλμα στο τιμολόγιο όσον αφορά την αναγραφόμενη ημερομηνία εκπλήρωσης της υποχρέωσης καταβολής και ενέμεινε στα επιχειρήματα που είχε ήδη προβάλει. Στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο υποβάλλει στο Δικαστήριο ορισμένα προδικαστικά ερωτήματα.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 9 Στο πλαίσιο της διαδικασίας, η προσφεύγουσα προσήψε στην καθής ότι δεν εξακρίβωσε τα πραγματικά περιστατικά, δεδομένου ότι δεν έλαβε υπόψη τα στοιχεία που συνηγορούσαν υπέρ της θέσης της προσφεύγουσας αλλά άντλησε συμπεράσματα από μη κρίσιμα στοιχεία. Ειδικότερα, η καθής δεν απέδειξε ότι η προσφεύγουσα αγόρασε το μηχάνημα απευθείας από τον Γερμανό πωλητή.
- 10 Η προσφεύγουσα δεν αποκόμισε κανένα φορολογικό πλεονέκτημα ούτε απέφυγε την καταβολή φόρου. Αναγκάστηκε να αγοράσει από μεταπωλητή το μηχάνημα που επέλεξε, ελλείψει διανομέα στην Ουγγαρία. Ο εκδότης του τιμολογίου πώλησε τα μηχανήματα στην προσφεύγουσα σε εύλογη τιμή στην εθνική αγορά και δήλωσε πλήρως τον φόρο επί των κερδών.
- 11 Το τιμολόγιο είναι γνήσιο και δεν είναι δυνατόν να διαπιστωθεί η ύπαρξη φορολογικής οφειλής λόγω αναγραφής εσφαλμένης ημερομηνίας εκπλήρωσης της υποχρέωσης καταβολής. Η φορολογική αρχή πρέπει να αποδείξει, βάσει

αντικειμενικών στοιχείων, ότι βασικός σκοπός των επίμαχων συναλλαγών ήταν η αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος, πλην όμως δεν μπόρεσε να το πράξει στην υπό κρίση υπόθεση.

- 12 Η **καθής** κατέδειξε –βασιζόμενη, μεταξύ άλλων, στην αναγραφή στο τιμολόγιο εσφαλμένης ημερομηνίας εκπλήρωσης της υποχρέωσης καταβολής– ότι η προσφεύγουσα απέφυγε την καταβολή φόρου μέσω της συναλλαγής, δεδομένου ότι η οικονομική πράξη που αναγράφεται στο τιμολόγιο δεν πραγματοποιήθηκε μεταξύ των μερών. Σκοπός των εικονικών συναλλαγών που αναγράφονται στο τιμολόγιο ήταν η αποκόμιση παράνομου πλεονεκτήματος αποφεύγοντας την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, ο δε εκδότης του τιμολογίου απέφυγε εν γνώσει του και εσκεμμένα την καταβολή φόρου, πράξη την οποία γνώριζε επίσης η προσφεύγουσα.
- 13 Η συναλλαγή είχε διττό σκοπό: την παροχή στην προσφεύγουσα της δυνατότητας, αφενός, να αποκτήσει τα μηχανήματα στην εθνική αγορά και να λάβει το δάνειο και, αφετέρου, να ζητήσει την επιστροφή του φόρου. Επιπλέον, ο εκδότης του τιμολογίου εκπλήρωσε μόνον μερικώς την υποχρέωση απόδοσης του φόρου. Κατά συνέπεια, η προσφεύγουσα δεν μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ.

Συνοπτική έκθεση των αποφάσεων του πρωτοβάθμιου και του δευτεροβάθμιου δικαστηρίου

- 14 Παραπέμποντας στη διάταξη του Δικαστηρίου της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, *Vikingo Fónállalkozó* (C-610/19), το **πρωτοβάθμιο δικαστήριο** διαπίστωσε ότι η φορολογική αρχή αρνήθηκε να αναγνωρίσει το δικαίωμα της προσφεύγουσας προς έκπτωση του ΦΠΑ βάσει στοιχείων τα οποία δεν μπορούν να θεωρηθούν καθεαυτά ως αντικειμενικά στοιχεία που μπορούν να προβληθούν για τη μη αναγνώριση του δικαιώματος του υποκειμένου στον φόρο περί έκπτωσης του ΦΠΑ. Στην υπό κρίση υπόθεση, δεν συντρέχουν οι πραγματικές προϋποθέσεις της φοροαποφυγής ούτε αποδείχθηκε η πρόθεση μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης.
- 15 Επιπλέον, κατά την απόφαση του Δικαστηρίου της 21ης Φεβρουαρίου 2006, *Halifax κ.λπ.* (C-255/02), η συμβατική σχέση που διαμόρφωσαν η προσφεύγουσα και ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι παράνομη ούτε είχε ως σκοπό την αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος.
- 16 Κατά το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, η υποχρέωση καταβολής εκπληρώθηκε κατά τα προβλεπόμενα στη σύμβαση και, για τον λόγο αυτόν, ελλείπει αιτιώδους συνδέσμου, οι ημερομηνίες εκπλήρωσης της εν λόγω υποχρέωσης που αναγράφονται στο τιμολόγιο δεν μπορούσαν να θεμελιώσουν φοροαποφυγή. Οι τιμές που αναγράφονται στο τιμολόγιο δεν είχαν διογκωθεί, δεδομένου ότι οι συμβαλλόμενοι καθορίζουν ελεύθερα την τιμή στο πλαίσιο των οικονομικών πράξεών τους, η δε φορολογική υποχρέωση πρέπει να εκπληρωθεί βάσει της εν λόγω τιμής.

- 17 Το **Κύρια** (Ανώτατο Δικαστήριο) έκρινε ότι η πρωτόδικη απόφαση έπασχε ελλιπή αιτιολογία, καθότι το πρωτοβάθμιο δικαστήριο δεν εξέτασε το σύνολο των πραγματικών περιστατικών. Κατά το **Κύρια** (Ανώτατο Δικαστήριο), η υποχρέωση έκδοσης του τιμολογίου συνδέεται με την πραγματοποίηση της συναλλαγής και όχι με την υποχρέωση πληρωμής την οποία υπέχει ο αποκτών το αγαθό. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο έπρεπε να εκθέσει τον λόγο για τον οποίο το δικαίωμα περί έκπτωσης του ΦΠΑ μπορεί να ασκηθεί πριν από την πραγματική εκπλήρωση της υποχρέωσης καταβολής.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

- 18 Κατά το αιτούν δικαστήριο, το ζήτημα που ανέκυψε στην υπό κρίση υπόθεση είναι κρίσιμο, η δε ορθή εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, το οποίο εφαρμόζεται άμεσα στην υπό κρίση υπόθεση, δεν είναι τόσο πρόδηλη ώστε να αποκλείεται κάθε εύλογη αμφιβολία, λαμβανομένης υπόψη της εθνικής νομολογίας.
- 19 Βασιζόμενο στη διάταξη του Δικαστηρίου της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19), υπόθεση με την οποία η υπό κρίση υπόθεση είναι συναφής, το αιτούν δικαστήριο εξέτασε αν τα στοιχεία που η φορολογική αρχή προέβαλε με την απόφασή της, τα οποία η προσφεύγουσα αμφισβητεί, μπορούν να θεωρηθούν ως αντικειμενικά και, επομένως, ως λυσιτελή, και αν η φορολογική αρχή ανταποκρίθηκε δεόντως στο βάρος απόδειξης που φέρει βάσει της νομοθεσίας.
- 20 Εντούτοις, κατά την απόφαση που εξέδωσε το **Κύρια** (Ανώτατο Δικαστήριο) σε δεύτερο βαθμό, το αιτούν δικαστήριο πρέπει να εξετάσει όλα τα πραγματικά στοιχεία που σχετίζονται με την οικονομική πράξη που αναγράφεται στο τιμολόγιο. Σε τέτοια περίπτωση, το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει να εξετάσει επίσης πραγματικά περιστατικά τα οποία, με γνώμονα τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν θεώρησε ως κρίσιμα.
- 21 Δεδομένου ότι, ακόμη και όσον αφορά τα πλέον στοιχειώδη ζητήματα, παρατηρούνται αποκλίσεις μεταξύ εθνικών δικαστηρίων οι οποίες συνεπάγονται αναπόφευκτα διαφορετική προσέγγιση και επικέντρωση κατά τη διενέργεια του δικαστικού ελέγχου, τούτο θίγει σημαντικά τόσο το δικαίωμα των μερών σε αμερόληπτο δικαστήριο και αποτελεσματική δικαστική προστασία όσο και την υπεροχή του δικαίου της Ένωσης και την ασφάλεια δικαίου.

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

- 22 Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες σχετικά με το αν, με την έκδοση της οδηγίας ΦΠΑ, βούληση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν επίσης να αποκλειστεί το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο περί έκπτωσης του ΦΠΑ, όταν η πραγματοποίηση της οικονομικής δραστηριότητας που αναγράφεται στο τιμολόγιο αποδείχθηκε και αναγνωρίστηκε, και σχετικά με το αν συνιστά

παράνομο φορολογικό πλεονέκτημα το γεγονός ότι οι επιχειρήσεις που παρενέβησαν σε στάδιο προγενέστερο του σταδίου στο οποίο παρενέβη η προσφεύγουσα δηλώνουν μεν τον ΦΠΑ και άλλους φόρους, πλην όμως τους αποδίδουν στο δημόσιο ταμείο μόνον εν μέρει ή εκπροθέσμως, καθώς και το γεγονός ότι η προσφεύγουσα ασκεί το δικαίωμά της περί επιστροφής του ΦΠΑ.

- 23 Επομένως, πρέπει να διαπιστωθεί αν τα στοιχεία που προεκτέθηκαν μπορούν να θεωρηθούν ως αντικειμενικοί παράγοντες κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου.
- 24 Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες σχετικά με το αν μπορεί να συνιστά αντικειμενικό λόγο μη αναγνώρισης του δικαιώματος προς επιστροφή του ΦΠΑ η μεταβολή των συμβαλλομένων σε σύμβαση παράδοσης αγαθών ή ο καθορισμός του τύπου παράδοσης του αγαθού κατά την τρέχουσα πρακτική στο διεθνές εμπόριο.
- 25 Ομοίως, κατά το αιτούν δικαστήριο, εν αντιθέσει προς την κρίση του Κύρια (Ανωτάτου Δικαστηρίου), το δικαίωμα προς επιστροφή του ΦΠΑ δεν θεμελιώνεται στην τυπική διόρθωση του τιμολογίου, αλλά στο οικονομικό αποτέλεσμα, ο δε καθορισμός της τιμής εμπίπτει στη σφαίρα της συμβατικής ελευθερίας των μερών. Εντούτοις, το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο) επιτάσσει συναφώς έναν έλεγχο και μια δικαιολόγηση που βαίνουν πέραν του προεκτεθέντος κριτηρίου.

Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

- 26 Κατά τη διάρκεια της διαδικασίας, το αιτούν δικαστήριο συμπέρανε ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν κατά τα προβλεπόμενα στη σύμβαση και, επομένως, το σφάλμα στο τιμολόγιο δεν μπορεί να θεμελιώσει τη μη αναγνώριση του δικαιώματος προς επιστροφή του ΦΠΑ.
- 27 Εντούτοις, κατά την απόφαση του Κύρια (Ανωτάτου Δικαστηρίου), το αιτούν δικαστήριο πρέπει να εξετάσει τον τρόπο με τον οποίο μπορούσε να ασκηθεί το δικαίωμα προς επιστροφή του ΦΠΑ βάσει του τιμολογίου πριν από την πραγματική εκπλήρωση της υποχρέωσης καταβολής, ήτοι τον Νοέμβριο του 2016.
- 28 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά αναγκαία την υποβολή προδικαστικών ερωτημάτων σχετικά με το τυπικό σφάλμα του τιμολογίου, τον αντίκτυπό του στο δικαίωμα της προσφεύγουσας περί επιστροφής του ΦΠΑ, την ενδεχόμενη θεραπεία του και την κύρωση που μπορεί να επισύρει, δεδομένου ότι το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο) διέταξε το αιτούν δικαστήριο να επαναλάβει τη διαδικασία.

Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

- 29 Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να αποφανησθεί αν συνάδει με τις διατάξεις και τις θεμελιώδεις αρχές του δικαίου

της Ένωσης το γεγονός ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας της φορολογικής αρχής, κύριο αντικείμενο της εξέτασης υπήρξε η ανασύσταση όλων των στοιχείων της αλυσίδας που διαμορφώθηκε μεταξύ των μερών, καθώς και το γεγονός ότι η φορολογική αρχή διαπίστωσε την παράνομη άσκηση ενός δικαιώματος και την ύπαρξη φοροαποφυγής βάσει πραγματικών στοιχείων τα οποία, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν μπορούν να θεμελιώσουν την άρνηση έκπτωσης του ΦΠΑ, με την επακόλουθη μη αναγνώριση του δικαιώματος προς επιστροφή του ΦΠΑ.

- 30 Η φορολογική αρχή δεν προσδιόρισε τον κανόνα την εφαρμογή του οποίου τα μέρη είχαν, κατ' αυτήν, την πρόθεση να αποφύγουν. Στην προκειμένη περίπτωση, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η άσκηση του δικαιώματος περί επιστροφής του ΦΠΑ δεν συνιστά καθεαυτήν φορολογική απάτη, ούτε καν όταν ο εκδότης του τιμολογίου δεν αποδίδει τον φόρο στο σύνολό του. Επομένως, πρέπει να εξεταστεί επίσης αν η προσφεύγουσα γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει την συγκεκριμένη περίπτωση.
- 31 Δεδομένου ότι, όσον αφορά τον δικαιολογημένο ή μη χαρακτήρα της παρέμβασης της άλλης επιχείρησης, η φορολογική αρχή δεν προέβαλε κανέναν αντικειμενικό στοιχείο το οποίο θεωρείται ως αποδεκτό από το Δικαστήριο, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η ενέργεια της φορολογικής αρχής αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης, υπό το πρίσμα των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας.
- 32 Επομένως, η πρακτική της καθής γεννά υπόνοιες περί παράβασης του δικαίου της Ένωσης, δεδομένου ότι η καθής δεν ελέγχει τη γνώση του υποκειμένου στον φόρο (ήτοι αν ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει τον παράνομο χαρακτήρα της πράξης) και, στην περίπτωση αυτή, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ ενδοενοσιακής απόκτησης θα υποδηλώνει καθεαυτήν και αυτομάτως – χωρίς να απαιτείται να καταδειχθεί η δέουσα επιμέλεια– την αποφυγή των φορολογικών κανόνων. Συνέπεια των ανωτέρω είναι η μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ. Επομένως, εάν δεν εξετάζονται τα υποκειμενικά στοιχεία (πραγματική γνώση ή γνώση η οποία θα είχε αποκτηθεί οπωσδήποτε σε περίπτωση επίδειξης δέουσας επιμέλειας), τα οποία το Δικαστήριο επισήμανε με την απόφαση της 6ης Ιουλίου 2006, *Kittel και Recolta Recycling* (C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446), το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου που προβλέπεται στα άρθρα 168 και 178 της οδηγίας ΦΠΑ και στις αποφάσεις του Δικαστηρίου καθίσταται κενό περιεχομένου.