



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MACIEJ SZPUNAR
της 14ης Δεκεμβρίου 2023¹

Υπόθεση C-746/22

Slovenské Energetické Strojárne A.S.
κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[αίτηση του Fővárosi Törvényszék (πρωτοδικείου Βουδαπέστης, Ουγγαρία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας –
Οδηγία 2006/112/EK – Άρθρο 170 – Επιστροφή του ΦΠΑ σε υποκειμένους στον φόρο μη
εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής – Οδηγία 2008/9/EK – Άρθρο 20 –
Αίτηση του κράτους μέλους επιστροφής για την παροχή πρόσθετων πληροφοριών –
Περάτωση της διαδικασίας λόγω μη εμπρόθεσμης παροχής πρόσθετων πληροφοριών –
Άρθρο 23 – Άρνηση συνεκτίμησης πληροφοριών οι οποίες παρέχονται για πρώτη φορά στο
πλαίσιο της διαδικασίας προσφυγής

Εισαγωγή

1. Στο πλαίσιο του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου επί των εισροών διαδραματίζει θεμελιώδη ρόλο, καθώς επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο να αποφύγει την εις βάρος του επιβολή φόρου, ο οποίος βαρύνει εν τέλει τους καταναλωτές. Ωστόσο, λόγω του εδαφικού χαρακτήρα του ΦΠΑ, η επιβολή του οποίου περιορίζεται στο έδαφος κάθε μεμονωμένου κράτους μέλους, δικαίωμα έκπτωσης δεν γεννάται στην περίπτωση που υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος δεν διατηρεί την έδρα ή τη μόνιμη εγκατάσταση της οικονομικής δραστηριότητάς του σε κράτος μέλος, αποκτά στο εν λόγω κράτος μέλος αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες που χρησιμοποιεί για τους σκοπούς φορολογητέων δραστηριοτήτων τις οποίες ασκεί σε άλλο κράτος μέλος ή φορολογητέων δραστηριοτήτων οι οποίες, εντούτοις, δεν συνεπάγονται υποχρέωσή του να καταβάλει φόρο, π.χ. στο πλαίσιο του λεγόμενου μηχανισμού «αντιστροφής της επιβάρυνσης». Σε μια τέτοια περίπτωση, δεν γεννάται στο έδαφος του εκάστοτε κράτους μέλους φορολογική οφειλή, από την οποία θα μπορούσε να εκπέσει ο φόρος τον οποίο κατέβαλε ο υποκείμενος στον φόρο για αγαθά που απέκτησε ή υπηρεσίες που έλαβε στο έδαφος του ίδιου κράτους μέλους.

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η πολωνική.

2. Αντί του δικαιώματος έκπτωσης, το δίκαιο της Ένωσης προβλέπει, για την περίπτωση αυτή, δικαίωμα επιστροφής του καταβληθέντος ΦΠΑ. Η νομοθεσία της Ένωσης ρυθμίζει λεπτομερώς όχι μόνο τις ουσιαστικές πτυχές του δικαιώματος επιστροφής, αλλά και τα συναφή διαδικαστικά ζητήματα, συμπεριλαμβανομένων των προθεσμιών που ισχύουν στη διαδικασία που αφορά την αίτηση επιστροφής.

3. Το Δικαστήριο έχει ερμηνεύσει επανειλημμένως τις σχετικές διατάξεις². Ωστόσο, όπως καταδεικνύει η υπό κρίση υπόθεση, από τη νομολογία αυτή μπορούν να συναχθούν αντιφατικά συμπεράσματα όσον αφορά τη νομική φύση των ως άνω προθεσμιών και τις συνέπειες της μη τήρησής τους. Το Δικαστήριο έχει, επομένως, την ευκαιρία να διασαφηνίσει την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων και να άρει τις αμφιβολίες που ανακύπτουν σε σχέση με αυτές.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

4. Τα άρθρα 170, στοιχείο β', και 171, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας³, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/EK του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008⁴ (στο εξής: οδηγία 2006/112), προβλέπουν τα εξής:

«Άρθρο 170

Κάθε υποκείμενος στο φόρο ο οποίος, κατά την έννοια [...] του άρθρου 3 της οδηγίας 2008/9/EK ^[5] και του άρθρου 171 της παρούσας οδηγίας, δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί αγορές αγαθών και υπηρεσιών ή εισαγωγές αγαθών που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, δικαιούται επιστροφή του φόρου αυτού στο μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις εξής πράξεις:

[...]

β) πράξεις για τις οποίες υπόχρεος του φόρου είναι αποκλειστικά ο αποκτών τα αγαθά ή ο λήπτης των υπηρεσιών σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 197 και το άρθρο 199.

Άρθρο 171

1. Η επιστροφή του ΦΠΑ στους υποκείμενους στο φόρο, που δεν είναι εγκατεστημένοι στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιούν αγορές αγαθών και υπηρεσιών ή εισαγωγές αγαθών που επιβαρύνονται με φόρο, αλλά είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος, πραγματοποιείται σύμφωνα με τις λεπτομερείς διαδικασίες που προβλέπονται από την οδηγία 2008/9/EK.

² Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382), της 2ας Μαΐου 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, στο εξής: απόφαση Sea Chefs Cruise Services, EU:C:2019:354), της 17ης Δεκεμβρίου 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050), και της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, στο εξής: απόφαση GE Auto Service Leasing, EU:C:2021:723).

³ ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

⁴ ΕΕ 2008, L 44, σ. 11.

⁵ Οδηγία του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/EK, σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος (ΕΕ 2008, L 44, σ. 23).

[...]»

5. Τα άρθρα 3, 5, 7, 15, 19, 20, 21 και 23 της οδηγίας 2008/9 ορίζουν, ειδικότερα, τα εξής:

«Άρθρο 3

Η παρούσα οδηγία εφαρμόζεται για οποιονδήποτε υποκείμενο στο φόρο μη εγκατεστημένο στο κράτος μέλος επιστροφής, ο οποίος πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) κατά την περίοδο επιστροφής δεν διατηρούσε στο κράτος μέλος επιστροφής την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε επιχειρηματικές πράξεις ή, σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του·
- β) κατά την περίοδο επιστροφής δεν πραγματοποίησε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που να θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε στο κράτος μέλος επιστροφής, με εξαίρεση τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

- (ii) παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σε πρόσωπο που υπέχει υποχρέωση πληρωμής φόρου προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 197 και το άρθρο 199 της οδηγίας 2006/112/EK.

[...]

Άρθρο 5

Κάθε κράτος μέλος επιστρέφει σε κάθε υποκείμενο στο φόρο μη εγκατεστημένο στο κράτος μέλος επιστροφής κάθε ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας ο οποίος επιβλήθηκε για αγαθά που παραδόθηκαν ή υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε αυτόν από άλλους υποκείμενους στο φόρο στο εν λόγω κράτος μέλος ή για την εισαγωγή αγαθών στο εν λόγω κράτος μέλος, εφόσον τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο των κατωτέρω πράξεων:

[...]

- β) πράξεων που απευθύνονται σε πρόσωπο το οποίο είναι υπόχρεο στην πληρωμή φόρου προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 197 και το άρθρο 199 της οδηγίας 2006/112/EK, όπως εφαρμόζεται στο κράτος μέλος επιστροφής.

[...]

Άρθρο 7

Για να επιτύχει επιστροφή φόρου προστιθέμενης αξίας στο κράτος μέλος επιστροφής, ο υποκείμενος στο φόρο ο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος επιστροφής απευθύνει ηλεκτρονική αίτηση επιστροφής στο εν λόγω κράτος μέλος υποβάλλοντάς την στο κράτος μέλος εγκατάστασής του μέσω της ηλεκτρονικής δικτυακής πύλης που έχει εγκαταστήσει το εν λόγω κράτος μέλος.

[...]

Άρθρο 15

1. Η αίτηση επιστροφής υποβάλλεται στο κράτος μέλος της εγκατάστασης έως τις 30 Σεπτεμβρίου του ημερολογιακού έτους που ακολουθεί την περίοδο επιστροφής. Η αίτηση επιστροφής θεωρείται ότι έχει υποβληθεί μόνον εφόσον ο αιτών έχει δηλώσει όλα τα στοιχεία που απαιτούν τα άρθρα 8, 9 και 11.

[...]

Άρθρο 19

[...]

2. Το κράτος μέλος επιστροφής κοινοποιεί στον αιτούντα την απόφασή του σχετικά με την έγκριση ή απόρριψη της αίτησης επιστροφής εντός τετραμήνου από τη λήψη της στο εν λόγω κράτος μέλος.

Άρθρο 20

1. Σε περιπτώσεις που το κράτος μέλος επιστροφής εκτιμά ότι δεν διαθέτει το σύνολο των σχετικών πληροφοριών στις οποίες θα βασισθεί η απόφασή του σχετικά με την αίτηση επιστροφής του συνολικού ποσού ή μέρους αυτού, μπορεί να ζητήσει με ηλεκτρονικά μέσα πρόσθετες πληροφορίες, ιδίως από τον αιτούντα ή από τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους εγκατάστασης, εντός του τετραμήνου που ορίζεται στο άρθρο 19 παράγραφος 2. Σε περίπτωση που οι πρόσθετες πληροφορίες ζητηθούν από πρόσωπο άλλο πλην του αιτούντος ή αρμόδιας αρχής κράτους μέλους, η αίτηση παροχής στοιχείων γίνεται ηλεκτρονικά μόνον εφόσον ο παραλήπτης της αίτησης διαθέτει τα ανάλογα μέσα.

Εάν κρίνεται απαραίτητο, το κράτος μέλος επιστροφής μπορεί να ζητήσει και νέες πρόσθετες πληροφορίες.

Στις πρόσθετες πληροφορίες που ζητούνται σύμφωνα με την παρούσα παράγραφο μπορεί να περιλαμβάνεται επίσης –σε περίπτωση που το κράτος μέλος επιστροφής έχει βάσιμες αμφιβολίες για την εγκυρότητα ή ακρίβεια συγκεκριμένης αξίωσης– το πρωτότυπο ή αντίγραφο του οικείου τιμολογίου ή παραστατικού εισαγωγής [...].

2. Το κράτος μέλος επιστροφής πρέπει να λάβει τις πληροφορίες που ζητήθηκαν βάσει της παραγράφου 1 εντός ενός μηνός από την άφιξη της αίτησης παροχής στοιχείων στο πρόσωπο προς το οποίο απευθύνεται η αίτηση αυτή.

Άρθρο 21

Όταν το κράτος μέλος επιστροφής ζητά πρόσθετες πληροφορίες, κοινοποιεί στον αιτούντα την απόφασή του να εγκρίνει την επιστροφή ή να απορρίψει τη σχετική αίτηση εντός διμήνου από την παραλαβή των απαιτούμενων πληροφοριών ή, αν δεν έχει λάβει απάντηση στο αίτημά του περί παροχής πληροφοριών, εντός διμήνου από τη λήξη της προθεσμίας που προβλέπει το άρθρο 20 παράγραφος 2. Ωστόσο, η διαθέσιμη περίοδος για την απόφαση επιστροφής του συνολικού ποσού ή μέρους αυτού ανέρχεται πάντοτε σε έξι τουλάχιστον μήνες από την ημερομηνία λήξης της αίτησης από το κράτος μέλος επιστροφής.

Σε περίπτωση που το κράτος μέλος επιστροφής ζητήσει και άλλες πρόσθετες πληροφορίες, κοινοποιεί στον αιτούντα την απόφαση σχετικά με την επιστροφή του συνολικού ποσού ή μέρους αυτού εντός οκτώ μηνών από τη λήψη της αίτησης από το εν λόγω κράτος μέλος.

[...]

Άρθρο 23

1. Σε περίπτωση που η αίτηση επιστροφής απορρίπτεται εν όλω ή εν μέρει, το κράτος μέλος επιστροφής κοινοποιεί στον αιτούντα τους λόγους της απόρριψης, μαζί με την απόφαση.

2. Τα μέσα προσφυγής κατά των αποφάσεων απόρριψης μιας αίτησης επιστροφής μπορούν να ασκούνται από τον αιτούντα ενώπιον των αρμόδιων αρχών του κράτους μέλους επιστροφής, σύμφωνα με τις διατυπώσεις και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται για την άσκηση των αντίστοιχων μέσων από πρόσωπα εγκατεστημένα στο εν λόγω κράτος μέλος.

Εάν, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους μέλους επιστροφής, η μη λήψη απόφασης σχετικά με την αίτηση επιστροφής εντός των προθεσμιών που ορίζονται στην παρούσα οδηγία δεν θεωρείται ούτε έγκριση ούτε απόρριψη, ο αιτών πρέπει να μπορεί να ασκήσει και αυτός τις εκάστοτε διοικητικές ή ένδικες διαδικασίες που μπορούν να ασκηθούν στην ίδια περίπτωση από τους υποκείμενους στο φόρο τους εγκατεστημένους στο εν λόγω κράτος μέλος. Εάν δεν υπάρχουν τέτοιες διαδικασίες, τότε η μη λήψη απόφασης για την αίτηση επιστροφής εντός της καθορισμένης προθεσμίας λογίζεται ως απόρριψη της αίτησης».

Το ουγγρικό δίκαιο

6. Οι διατάξεις των άρθρων 19 έως 21 της οδηγίας 2008/9 μεταφέρθηκαν στο ουγγρικό δίκαιο με τα άρθρα 251/C, 251/E, 251/F και 251/G του az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμου CXXVII του 2007 περί φόρου προστιθέμενης αξίας)⁶.

7. Σύμφωνα με το άρθρο 49, παράγραφος 1, στοιχείο b, του az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (νόμου CLI του 2017 περί ρύθμισης της φορολογικής διοίκησης, στο εξής: νόμος περί φορολογικής διοίκησης)⁷, η φορολογική διαδικασία περατώνεται σε περίπτωση που ο αιτών δεν προέβη σε δήλωση ή διόρθωση κατόπιν αιτήματος της φορολογικής αρχής, με αποτέλεσμα η αίτησή του να είναι αδύνατον να εξεταστεί.

8. Το άρθρο 124 του νόμου περί φορολογικής διοίκησης προβλέπει το δικαίωμα προσφυγής κατά των αποφάσεων των φορολογικών αρχών. Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, στο πλαίσιο προσφυγής δεν μπορεί να γίνει επίκληση πραγματικών περιστατικών ή αποδεικτικών στοιχείων τα οποία, καίτοι γνώριζε ο προσφεύγων, δεν τα προέβαλε και δεν τα προσκόμισε ενώπιον της πρωτοβάθμιας φορολογική αρχής, μολονότι του ζητήθηκε.

9. Σύμφωνα με το άρθρο 78, παράγραφος 4, του a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (νόμου I του 2017 περί κώδικα διοικητικής δικονομίας)⁸, ο προσφεύγων μπορεί να επικαλεστεί ενώπιον του δικαστηρίου πραγματικά περιστατικά τα οποία δεν εξετάστηκαν στο

⁶ Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16.).

⁷ Magyar Közlöny 2017/192.

⁸ Magyar Közlöny 2017/30.

πλαίσιο της προηγούμενης διοικητικής διαδικασίας, σε περίπτωση που το διοικητικό όργανο αρνήθηκε να τα λάβει υπόψη, καθώς και σε περίπτωση που ο προσφεύγων δεν τα γνώριζε ή δεν τα επικαλέστηκε χωρίς δική του υπαιτιότητα.

Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και τα προδικαστικά ερωτήματα

10. Η εταιρία Slovenské Energetické Strojárne A.S. (στο εξής: SES), με έδρα στη Σλοβακία, δραστηριοποιείται στον τομέα της κατασκευής μηχανημάτων για ενεργειακές εγκαταστάσεις. Το 2020, η εταιρία παρέσχε υπηρεσίες συναρμολόγησης και εγκατάστασης σε σταθμό παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας στο Újpest (Ουγγαρία). Για τους σκοπούς της παροχής των υπηρεσιών αυτών, απέκτησε διάφορα αγαθά και έλαβε διάφορες υπηρεσίες στην Ουγγαρία.

11. Στις 18 Φεβρουαρίου 2021, η SES υπέβαλε στην Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (ειδική φορολογική και τελωνειακή διεύθυνση της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία· στο εξής: πρωτοβάθμια φορολογική αρχή), αίτηση επιστροφής ΦΠΑ ύψους 37 013 654 ουγγρικών φιορινίων (HUF) (97 400 ευρώ περίπου), τον οποίο είχε καταβάλει για αγαθά που απέκτησε και υπηρεσίες που έλαβε στην Ουγγαρία το 2020.

12. Στις 22 Φεβρουαρίου 2021, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή ζήτησε από τη SES να προσκομίσει εντός προθεσμίας ενός μηνός διάφορα έγγραφα που σχετίζονταν με την αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ. Η SES, μολονότι παρέλαβε την ως άνω αίτηση με ηλεκτρονικά μέσα, δεν απάντησε⁹.

13. Κατά συνέπεια, με απόφαση της 6ης Μαΐου 2021, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή περάτωσε τη διαδικασία επί της αίτησης της SES για επιστροφή του ΦΠΑ βάσει του άρθρου 49, παράγραφος 1, στοιχείο b, του νόμου περί φορολογικής διοίκησης.

14. Στις 9 Ιουνίου 2021, η SES προσέβαλε την ως άνω απόφαση ενώπιον της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διεύθυνσης προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία· στο εξής: δευτεροβάθμια φορολογική αρχή), διαβιβάζοντας ταυτόχρονα όλα τα έγγραφα που είχε ζητήσει η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή.

15. Με απόφαση της 20ής Ιουλίου 2021, η δευτεροβάθμια φορολογική αρχή επικύρωσε την απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής. Η δευτεροβάθμια αρχή επισήμανε, ειδικότερα, ότι οι διατάξεις περί φορολογικής διοίκησης δεν επιτρέπουν την προσκόμιση νέων αποδεικτικών στοιχείων στο πλαίσιο της διαδικασίας προσφυγής, τα οποία ο προσφεύγων γνώριζε πριν από την έκδοση της πρωτοβάθμιας απόφασης, αλλά δεν προσκόμισε, καίτοι του ζητήθηκε από τη φορολογική αρχή.

16. Η SES άσκησε προσφυγή κατά της δευτεροβάθμιας απόφασης ενώπιον του Fővárosi Törvényszék (πρωτοδικείου Βουδαπέστης, Ουγγαρία), αιτούντος δικαστηρίου στην υπό κρίση υπόθεση. Η εταιρία αυτή αμφισβητεί την εφαρμογή του άρθρου 124, παράγραφος 3, του νόμου περί φορολογικής διοίκησης, σε διαδικασίες για την επιστροφή του ΦΠΑ σύμφωνα με την οδηγία 2008/9, καθώς θεωρεί ότι περιορίζει το δικαίωμα προσφυγής που προβλέπεται στο άρθρο 23, παράγραφος 2, της οδηγίας. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι η προθεσμία του ενός μηνός που τάσσει το

⁹ Με τις παρατηρήσεις της, η SES εξηγεί τους λόγους για τους οποίους δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής. Εντούτοις, φρονώ ότι οι λόγοι αυτοί δεν είναι σημαντικοί για την απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα της υπό κρίση υπόθεσης. Εν πάση περιπτώσει, από κανένα στοιχείο της υπόθεσης της κύριας δίκης δεν προκύπτει ότι η SES προσπάθησε να ασκήσει καταχρηστικά το δικαίωμά της για επιστροφή του ΦΠΑ.

άρθρο 20, παράγραφος 2, της ως άνω οδηγίας, δεν είναι αποκλειστική. Αντιθέτως, η δευτεροβάθμια φορολογική αρχή θεωρεί ότι το άρθρο 124, παράγραφος 3, του νόμου περί φορολογικής διοίκησης τυγχάνει εφαρμογής κατά τη διαδικασία επιστροφής του ΦΠΑ. Τούτο όμως δεν στερεί από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος βρίσκεται σε κατάσταση όπως αυτή της SES το δικαίωμα επιστροφής, δεδομένου ότι αυτός μπορεί να ζητήσει την επαναφορά των πραγμάτων στην προηγούμενη κατάσταση.

17. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Εόνάροσι Törvényesék (πρωτοδικείο Βουδαπέστης) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Έχει το άρθρο 23, παράγραφος 2, της οδηγίας [2008/9] την έννοια ότι είναι σύμφωνη με τις απαιτήσεις της οδηγίας αυτής όσον αφορά τα μέσα προσφυγής εθνική νομοθεσία –συγκεκριμένα, το άρθρο 124, παράγραφος 3, του [νόμου περί φορολογικής διοίκησης]– η οποία, για την εξέταση των αιτήσεων επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της οδηγίας [2006/112], δεν επιτρέπει να προβληθούν κατά το στάδιο της προσφυγής νέα πραγματικά περιστατικά ούτε να προβληθούν ή να προσκομιστούν νέα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία ο αιτών, καίτοι γνώριζε πριν από την έκδοση της απόφασης σε πρώτο βαθμό, δεν τα προέβαλε ή δεν τα προσκόμισε, μολονότι του ζητήθηκε από τη φορολογική αρχή, και η οποία επιβάλλει κατ' αυτόν τον τρόπο ουσιαστικό περιορισμό ο οποίος υπερβαίνει τις τυπικές προϋποθέσεις και τις προϋποθέσεις περί προθεσμιών που θέτει η οδηγία 2008/9;
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, πρέπει να θεωρηθεί αποκλειστική η προθεσμία του ενός μηνός που τάσσει το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9; Συνάδει τούτο με το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής ενώπιον αμερόληπτου δικαστηρίου που κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης [(στο εξής: Χάρτης)– και με τα άρθρα 167, 169, 170 και 171, παράγραφος 1, της οδηγίας [2006/112], καθώς και με τις θεμελιώδεις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας, τις οποίες έχει αναπτύξει το [Δικαστήριο];
- 3) Έχει το άρθρο 23, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/9, σχετικά με την απόρριψη εν όλω ή εν μέρει της αίτησης επιστροφής, την έννοια ότι συνάδει προς αυτό εθνική νομοθεσία –και συγκεκριμένα το άρθρο 49, παράγραφος 1, στοιχείο b, του νόμου περί φορολογικής διοίκησης– δυνάμει της οποίας η φορολογική αρχή περατώνει τη διαδικασία, και δεν τη συνεχίζει αυτεπαγγέλτως, σε περίπτωση που ο αιτών υποκείμενος στον φόρο δεν ανταποκρίνεται σε αίτημά της ούτε συμμορφώνεται προς την υποχρέωση τακτοποίησης που υπέχει, με αποτέλεσμα, για τους λόγους αυτούς, να καθίσταται αδύνατη η εξέταση της αίτησης;».

18. Η αίτηση προδικαστικής απόφασεως περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Δεκεμβρίου 2022. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η SES, η Ουγγαρία, το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης¹⁰, και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Το Δικαστήριο αποφάσισε να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς να διεξαχθεί επ' ακροατηρίου συζήτηση.

¹⁰ Οι παρατηρήσεις του Συμβουλίου υποβλήθηκαν σε περίπτωση που η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής απόφασεως στην υπό κρίση υπόθεση πρέπει να ερμηνευθεί ως αίτηση για την εξέταση του κύρους του άρθρου 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9 υπό το πρίσμα του άρθρου 47 του Χάρτη.

Ανάλυση

19. Το αιτούν δικαστήριο στην υπό κρίση υπόθεση υποβάλλει στο Δικαστήριο τρία προδικαστικά ερωτήματα, εκ των οποίων το πρώτο είναι πρωταρχικής σημασίας για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης. Ωστόσο, θα ξεκινήσω την ανάλυσή μου από το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, δεδομένου ότι η απάντηση στο ερώτημα αυτό μπορεί εύκολα να συναχθεί από τη μέχρι σήμερα νομολογία του Δικαστηρίου, ενώ πρόκειται να επηρεάσει και την ανάλυση του πρώτου ερωτήματος.

Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

20. Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα θίγει δύο διακριτά ζητήματα. Το πρώτο από αυτά αφορά τη νομική φύση της προβλεπόμενης στο άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9 προθεσμίας του ενός μηνός για να δοθεί απάντηση στο αίτημα της αρχής που έχει επιληφθεί της αίτησης επιστροφής του ΦΠΑ για παροχή πρόσθετων πληροφοριών. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η προθεσμία αυτή μπορεί να θεωρηθεί αποκλειστική, δηλαδή αν η μη τήρησή της μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να απωλέσει ο υποκείμενος στον φόρο τη δυνατότητα να επικαλεστεί τις πρόσθετες πληροφορίες στα επόμενα στάδια της διαδικασίας επιστροφής. Το δεύτερο ζήτημα συνίσταται στο κατά πόσον μια τέτοια αποκλειστική προθεσμία είναι συμβατή με το άρθρο 47 του Χάρτη και με ορισμένες αρχές και διατάξεις του δικαίου της Ένωσης στον τομέα του ΦΠΑ. Το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει μεν το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, πλην όμως για την απάντηση στο ερώτημα αυτό δεν απαιτείται, με βάση τη μέχρι σήμερα νομολογία του Δικαστηρίου, να εξεταστεί προηγουμένως το πρώτο ερώτημα.

Η απόφαση Sea Chefs Cruise Services

21. Η νομική φύση της προθεσμίας που προβλέπεται στο άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9 προσδιορίστηκε από το Δικαστήριο στην απόφαση *Sea Chefs Cruise Services*. Με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ρητά ότι η εν λόγω προθεσμία δεν αποτελεί αποκλειστική προθεσμία και ότι η μη τήρησή της δεν στερεί από τον υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα να συμπληρώσει την αίτησή του για επιστροφή του φόρου κατά το στάδιο της ένδικης διαδικασίας¹¹.

22. Η κρίση του Δικαστηρίου στηρίχτηκε στη γραμματική και συστηματική ερμηνεία της οδηγίας 2008/9¹². Το Δικαστήριο επισήμανε ότι η αίτηση παροχής πρόσθετων πληροφοριών δυνάμει του άρθρου 20, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/9 μπορεί να απευθύνεται όχι μόνο στον υποκείμενο στον φόρο που ζητεί την επιστροφή, αλλά και στο κράτος μέλος εγκατάστασής του ή σε τρίτους. Στην περίπτωση αυτή, τυχόν καθυστέρηση εκ μέρους των τελευταίων προσώπων, τις πράξεις των οποίων ο υποκείμενος στον φόρο δεν είναι σε θέση να επηρεάσει, δεν μπορεί να συνεπάγεται στέρηση του δικαιώματος επιστροφής¹³.

23. Τελικά, το Δικαστήριο έκρινε ότι, δεδομένου ότι, σύμφωνα με το άρθρο 23, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9, ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να προσφύγει κατά της απόφασης που απορρίπτει την αίτηση επιστροφής του και η προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 20,

¹¹ Απόφαση *Sea Chefs Cruise Services* (διατακτικό).

¹² Απόφαση *Sea Chefs Cruise Services* (σκέψεις 39 έως 41 και 43 έως 46).

¹³ Απόφαση *Sea Chefs Cruise Services* (σκέψη 42).

παράγραφος 2, δεν είναι αποκλειστική προθεσμία, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να προβάλει στο πλαίσιο της διαδικασίας προσφυγής πρόσθετες πληροφορίες προς υποστήριξη του δικαιώματός του προς επιστροφή¹⁴. Πρέπει να γίνει δεκτό ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επικαλεστεί, μεταξύ άλλων, πληροφορίες ή έγγραφα τα οποία του είχαν ζητηθεί από την αρχή που επιλήφθηκε της αίτησής του για επιστροφή, και τα οποία εκείνος δεν προσκόμισε εντός της προθεσμίας του άρθρου 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9.

24. Είναι αλήθεια ότι στην απόφαση *Sea Chefs Cruise Services* το Δικαστήριο εξέτασε ειδικά τη δυνατότητα του υποκειμένου στον φόρο να επικαλεστεί πρόσθετες πληροφορίες κατά τη διαδικασία ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου. Τούτο όμως οφείλεται στις ιδιαίτερες περιστάσεις της διαφοράς της κύριας δίκης, επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση, καθώς και στη διατύπωση του προδικαστικού ερωτήματος. Ωστόσο, το Δικαστήριο αναφέρθηκε ρητά στο δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να προσφύγει κατά της απόφασης επί της αιτήσεως επιστροφής του φόρου, το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 23, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9¹⁵. Η διάταξη αυτή κάνει λόγο, γενικώς, για «μέσα προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων αρχών του κράτους μέλους», στις οποίες μπορούν να περιλαμβάνονται τόσο οι δικαστικές όσο και οι διοικητικές αρχές. Τούτο επιβεβαιώνεται ιδίως από το δεύτερο εδάφιο της ίδιας παραγράφου, σύμφωνα με το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει πρόσβαση στις «εκάστοτε διοικητικές ή ένδικες διαδικασίες» στο κράτος μέλος επιστροφής. Επομένως, οι κρίσεις του Δικαστηρίου στην απόφαση *Sea Chefs Cruise Services* βρίσκουν εφαρμογή όχι μόνο στις ένδικες διαδικασίες, αλλά και –όπως στην υπό κρίση υπόθεση– σε διοικητικές προσφυγές κατά αποφάσεων επί αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ, εφόσον τέτοιες διαδικασίες προσφυγής προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο του κράτους μέλους επιστροφής.

25. Συνεπώς, στο πρώτο σκέλος του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, με βάση την απόφαση *Sea Chefs Cruise Services*, δεν μπορεί να θεωρηθεί αποκλειστική η προθεσμία του ενός μηνός που προβλέπεται στο άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9.

Άνευ επιρροής η απόφαση GE Auto Service Leasing

26. Η ως άνω ερμηνεία δεν ανατρέπεται από τις κρίσεις του Δικαστηρίου στην απόφαση *GE Auto Service Leasing*. Με την απόφαση εκείνη, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης δεν αντιτίθενται στην άρνηση επιστροφής του ΦΠΑ σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν υπέβαλε εντός της ταχθείσας προθεσμίας στην αρμόδια φορολογική αρχή όλα τα έγγραφα και δεν παρέσχε τις πληροφορίες που απαιτούνται για να αποδείξει το δικαίωμά του προς επιστροφή, ακόμη και στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο υπέβαλε τα εν λόγω έγγραφα και παρέσχε τις εν λόγω πληροφορίες, με δική του πρωτοβουλία, στο πλαίσιο της εξετάσεως διοικητικής ενστάσεως ή της εκδικάσεως ένδικης προσφυγής κατά της αποφάσεως η οποία απορρίπτει την αίτηση επιστροφής¹⁶. Εντούτοις, τα ιδιαίτερα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση καθιστούν, κατά τη γνώμη μου, τις σκέψεις της ανεφάρμοστες στην υπό κρίση υπόθεση.

¹⁴ Απόφαση *Sea Chefs Cruise Services* (σκέψη 48).

¹⁵ Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση *Sea Chefs Cruise Services* (σκέψη 48).

¹⁶ Απόφαση *GE Auto Service Leasing* (σημείο 1 του διατακτικού).

27. Πρώτον, η απόφαση GE Auto Service Leasing δεν αφορούσε την ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας 2008/9, αλλά των διατάξεων της προϊσχύσασας οδηγίας 79/1072/ΕΟΚ¹⁷. Η οδηγία εκείνη ήταν πολύ λιγότερο λεπτομερής από την οδηγία 2008/9. Ειδικότερα, προέβλεπε μία μόνο διαδικαστική προθεσμία για τους υποκειμένους στον φόρο, και συγκεκριμένα την προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής του φόρου¹⁸. Ουδόλως ρύθμιζε το ζήτημα της αίτησης της φορολογικής αρχής για παροχή πρόσθετων πληροφοριών από τον φορολογούμενο, το οποίο κατέλιπε εξ ολοκλήρου στο εθνικό δίκαιο. Τούτο σημαίνει ότι, από τη σκοπιά του δικαίου της Ένωσης, τα κράτη μέλη περιορίζονταν ως προς το ζήτημα αυτό μόνον από τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας.

28. Δεύτερον, η αίτηση της φορολογικής αρχής στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση GE Auto Service Leasing αφορούσε την προσκόμιση από τον υποκείμενο στον φόρο εγγράφων που η ίδια η οδηγία 79/1072 στο άρθρο 3, απαιτούσε να επισυνάπτονται στην αίτηση επιστροφής, και συγκεκριμένα των τιμολογίων τα οποία αφορούσε η αίτηση, καθώς και πιστοποιητικού εγγραφής του ως υποκειμένου στον ΦΠΑ στο κράτος μέλος εγκατάστασής του. Σύμφωνα με τις διατάξεις της εν λόγω οδηγίας, η επισύναψη των ως άνω εγγράφων στην αίτηση αποτελούσε προϋπόθεση για την άσκηση, από τον υποκείμενο στον φόρο, του δικαιώματος εκπώσεως¹⁹. Η μη προσκόμιση των εγγράφων αυτών καθιστούσε αδύνατη τη διάγνωση του δικαιώματος.

29. Αντιθέτως, η αίτηση παροχής πρόσθετων πληροφοριών δυνάμει του άρθρου 20, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/9 μπορεί να αφορά, όπως προκύπτει και από την ίδια τη χρήση του όρου «πρόσθετες», πληροφορίες ή έγγραφα των οποίων η επισύναψη στην αίτηση επιστροφής δεν είναι απαραίτητη σύμφωνα με τα άρθρα 8 έως 10 της οδηγίας, και των οποίων η έλλειψη μπορεί μεν να οδηγήσει, αλλά δεν οδηγεί κατ' ανάγκην σε άρνηση της επιστροφής²⁰.

30. Τρίτον, στο διατακτικό της απόφασης GE Auto Service Leasing, το Δικαστήριο διατύπωσε την επιφύλαξη ότι η ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας 79/1072 σύμφωνα με την απόφαση αυτήν είναι δυνατή υπό την προϋπόθεση ότι τηρούνται οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας. Το Δικαστήριο διαπίστωσε μεν ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση, δεν προέκυπτε ότι η άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ από τον υποκείμενο στον φόρο κατέστη υπερβολικά δυσχερής ή αδύνατη, εντούτοις άφησε την εξέταση του ζητήματος αυτού στην κρίση του εθνικού δικαστηρίου. Τούτο καταδεικνύει, κατά τη γνώμη μου, ότι η εκτίμηση του Δικαστηρίου στη συγκεκριμένη απόφαση εξαρτήθηκε σε μεγάλο βαθμό από τις ιδιαίτερες περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, και δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής και σε υποθέσεις που διαφέρουν ουσιωδώς από την υπόθεση εκείνη.

31. Τέταρτον και τελευταίο, το γεγονός ότι στην απόφαση GE Auto Service Leasing το Δικαστήριο δεν έκανε καμία απολύτως αναφορά στην απόφαση Sea Chefs Cruise Services, η οποία είχε εκδοθεί περισσότερο από δύο χρόνια νωρίτερα, υποδηλώνει, κατά τη γνώμη μου, ότι το Δικαστήριο θεώρησε ότι οι δύο υποθέσεις ήταν εντελώς διαφορετικές και, επομένως, η απόφαση GE Auto Service Leasing δεν θέτει σε καμία περίπτωση υπό αμφισβήτηση τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την απόφαση Sea Chefs Cruise Services.

¹⁷ Όγδοη οδηγία 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας στους υποκειμένους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111).

¹⁸ Η προθεσμία αυτή αποτελεί αποκλειστική προθεσμία· βλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, διατακτικό).

¹⁹ Απόφαση GE Auto Service Leasing (σκέψη 54).

²⁰ Όπως παρατήρησε το ίδιο το Δικαστήριο –βλ. απόφαση Sea Chefs Cruise Services (σκέψη 44).

Το ζήτημα της συμβατότητας του άρθρου 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9 με το άρθρο 47 του Χάρτη

32. Το αιτούν δικαστήριο έθεσε το ζήτημα της ερμηνείας του άρθρου 47 του Χάρτη σε περίπτωση που γίνει δεκτό ότι η προθεσμία του άρθρου 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9, μπορεί να είναι αποκλειστική. Με δεδομένη την απάντηση που προτείνω να δοθεί στο πρώτο σκέλος του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος, δεν τίθεται τέτοιο ζήτημα.

33. Μόνον παρεμπιπτόντως θα ήθελα να επισημάνω ότι, κατά τη γνώμη μου, η προθεσμία που προβλέπεται στο άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9, ανεξαρτήτως του αν είναι αποκλειστική ή αν μπορεί να αντιμετωπιστεί ως τέτοια στο εθνικό δίκαιο των κρατών μελών, δεν αντιβαίνει στο άρθρο 47 του Χάρτη.

34. Σε όλες, πιθανότατα, τις έννομες τάξεις, ορισμένες δικονομικές προθεσμίες, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που είναι ιδιαίτερα σημαντικές από την άποψη του προστατευόμενου από το άρθρο 47 του Χάρτη δικαιώματος προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου, όπως είναι η προθεσμία για την άσκηση αγωγής ή προσφυγής, είναι αποκλειστικές και η μη τήρησή τους έχει ως αποτέλεσμα την απώλεια της δυνατότητας προσφυγής στο δικαστήριο. Υπό την προϋπόθεση ότι οι προθεσμίες είναι εύλογες²¹, ο αποσβεστικός χαρακτήρας τους δεν θίγει το δικαίωμα προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου. Πράγματι, το δικαίωμα αυτό πρέπει να υποχωρήσει έναντι της αρχής της ασφάλειας δικαίου και της σταθερότητας των εννόμων σχέσεων, οι οποίες αποτελούν αξίες στην προστασία των οποίων αποσκοπούν οι δικονομικές προθεσμίες²². Πολλώ δε μάλλον, η προθεσμία για την παροχή στη φορολογική αρχή των πληροφοριών που είναι αναγκαίες για την εξέταση της αίτησης επιστροφής του φόρου, ακόμη και αν είναι αποκλειστική, δεν μπορεί να θίγει το δικαίωμα προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου, εφόσον η μη τήρησή της δεν στερεί από τον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα να προσβάλει, μεταξύ άλλων και ενώπιον δικαστηρίου, την απόφαση που εκδόθηκε επί της αίτησής του.

Η απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

35. Όσον αφορά τις λοιπές διατάξεις και αρχές του δικαίου της Ένωσης που μνημονεύει το αιτούν δικαστήριο στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημά του, θα εξετάσω στη συνέχεια τη σχέση τους με την υπό κρίση υπόθεση, επ' ευκαιρία της ανάλυσης του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος. Προτείνω, συνεπώς, να δοθεί στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9 έχει την έννοια ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί αποκλειστική η προθεσμία του ενός μηνός που τάσσει το άρθρο αυτό για την παροχή πρόσθετων πληροφοριών, κατόπιν αιτήματος της αρχής που επιλήφθηκε της αίτησης επιστροφής του ΦΠΑ η οποία έχει υποβληθεί από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος.

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

36. Σκοπός του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος είναι να μπορέσει το αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει αν συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης εθνική νομοθεσία η οποία αποκλείει τη δυνατότητα επίκλησης, στο πλαίσιο της διαδικασίας προσφυγής, πρόσθετων πληροφοριών ή εγγράφων τα

²¹ Και η προθεσμία του ενός μηνός για την παροχή πληροφοριών ή εγγράφων που βρίσκονται κανονικά στην κατοχή του υποκειμένου στον φόρο, καθότι αφορούν τη δική του οικονομική δραστηριότητα, δεν παρίσταται υπέρμετρα αυστηρή.

²² Πρβλ. πρόσφατη απόφαση της 20ής Μαΐου 2021, Dickmanns κατά EUIPO (C-63/20 P, EU:C:2021:406, σκέψεις 58 και 60).

οποία είχαν ζητηθεί από την πρωτοβάθμια φορολογική αρχή, και τα οποία ο υποκείμενος στον φόρο προσκόμισε για πρώτη φορά κατά το στάδιο της προσφυγής ενώπιον της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής.

37. Η γραμματική διατύπωση του ερωτήματος αφορά μόνον την ερμηνεία του άρθρου 23, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9. Ωστόσο, η διάταξη αυτή αναφέρει απλώς ότι τα μέσα προσφυγής κατά των αποφάσεων επί αιτήσεων επιστροφής του ΦΠΑ σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος υπόκεινται στους ίδιους κανόνες με τους ισχύοντες για τους υποκειμένους στον φόρο τους εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής. Κατά συνέπεια, προκειμένου να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, θεωρώ αναγκαίο να επεκταθεί η ανάλυση αυτή και σε άλλους κανόνες και αρχές του δικαίου της Ένωσης στον τομέα του ΦΠΑ, και ιδίως στο άρθρο 170 της οδηγίας 2006/112, στο άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9, αλλά και στις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, καθώς και στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Το άρθρο 170 της οδηγίας 2006/112 και οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας μνημονεύτηκαν, εξάλλου, από το αιτούν δικαστήριο στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημά του. Επομένως, με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν οι προαναφερθείσες διατάξεις και αρχές του δικαίου της Ένωσης αποκλείουν την εφαρμογή διατάξεων του εθνικού δικαίου όπως η περιγραφόμενη στο σημείο 36 των παρούσων προτάσεων. Θα ξεκινήσω την ανάλυση του ερωτήματος αυτού υπενθυμίζοντας τη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου.

Η μέχρι σήμερα νομολογία του Δικαστηρίου

38. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ σε υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, το οποίο θεσπίζεται στο άρθρο 170 της οδηγίας 2006/112, είναι το αντίστοιχο του προβλεπόμενου στο άρθρο 168 της οδηγίας δικαίωματος έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο δικό του κράτος μέλος. Πρόκειται για θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, η οποία σκοπεί στην απαλλαγή των υποκειμένων στον φόρο από το βάρος του φόρου αυτού και, ως εκ τούτου, στη διασφάλιση της φορολογικής ουδετερότητας. Το εν λόγω δικαίωμα αποτελεί, επομένως, αναπόσπαστο τμήμα του κοινού συστήματος ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται²³.

39. Η αρχή της ουδετερότητας επιτάσσει, περαιτέρω, να αναγνωρίζεται στον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου επί των εισροών εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του, έστω και αν ο υποκείμενος στον φόρο παρέλειψε να τηρήσει ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Το αντίθετο μπορεί να ισχύει μόνο στην περίπτωση που η μη τήρηση των εν λόγω τυπικών προϋποθέσεων έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη της πλήρωσης των ουσιαστικών προϋποθέσεων²⁴. Όσον αφορά το χρονικό σημείο κατά το οποίο πρέπει να προσκομίζονται τα στοιχεία που αποδεικνύουν ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαίωματος επιστροφής, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η δυνατότητα προσκόμισης τέτοιων αποδεικτικών στοιχείων χωρίς κανέναν χρονικό περιορισμό θα καθιστούσε επ' αόριστον δυνατόν να τεθεί υπό αμφισβήτηση η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο όσον αφορά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι των φορολογικών αρχών, όπερ θα αντέβαινε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου²⁵.

²³ Πρβλ. απόφαση *Sea Chefs Cruise Services* (σκέψεις 34 έως 36).

²⁴ Πρβλ. απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, σκέψεις 47 και 48).

²⁵ Πρβλ. απόφαση *GE Auto Service Leasing* (σκέψη 60).

40. Επιπλέον, σε ζητήματα που δεν ρυθμίζονται από το δίκαιο της Ένωσης, οι τυπικές προϋποθέσεις για την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ καθορίζονται, σύμφωνα με την αρχή της διαδικαστικής αυτονομίας των κρατών μελών, από το εθνικό δίκαιο των κρατών αυτών, με την επιφύλαξη της τήρησης των αρχών της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας. Σύμφωνα με τις αρχές αυτές, οι εν λόγω προϋποθέσεις δεν μπορούν να είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που ισχύουν σε παρόμοιες καταστάσεις εσωτερικής φύσεως και δεν μπορούν να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής²⁶.

41. Τέλος, όπως ήδη επισήμανα στο τμήμα των παρουσών προτάσεων που αφορά το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η προθεσμία του άρθρου 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9 δεν αποτελεί αποκλειστική προθεσμία και, επομένως, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να παράσχει κατά το στάδιο της ένδικης διαδικασίας τις πληροφορίες που του είχε ζητήσει η αρχή που επιλήφθηκε της αίτησης επιστροφής του ΦΠΑ²⁷.

42. Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει, συνεπώς, να εξεταστεί υπό το φως της ως άνω νομολογίας.

Εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση

43. Από τη νομολογία που παρατέθηκε στα σημεία 38 έως 40 των παρουσών προτάσεων προκύπτει ότι το Δικαστήριο δεν έχει αποκλείσει τη συμβατότητα με το δίκαιο της Ένωσης εθνικής νομοθεσίας των κρατών μελών, η οποία δεν επιτρέπει σε υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο κράτος μέλος επιστροφής να προσκομίσει πρόσθετες πληροφορίες αφορώσες την αίτησή του για επιστροφή του ΦΠΑ για πρώτη φορά κατά το στάδιο της ένδικης διαδικασίας²⁸, καθώς και νομοθεσίας η οποία επιτρέπει να μη λαμβάνονται υπόψη αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής από τον φόρο και τα οποία ο υποκείμενος στον φόρο προσκομίζει μετά την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου²⁹. Το Δικαστήριο έκρινε απλώς ότι η συμφωνία των διατάξεων αυτών με το δίκαιο της Ένωσης τελεί υπό την επιφύλαξη πλήρωσης των προϋποθέσεων της αποτελεσματικότητας και ισοδυναμίας³⁰, αλλά κατέλιπε στα εθνικά δικαστήρια τον έλεγχο της πλήρωσης των εν λόγω προϋποθέσεων.

44. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε με τον ίδιο τρόπο τόσο σε περίπτωση κατά την οποία έκρινε, κατευθύνοντας σχετικά το αιτούν δικαστήριο, ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές, και ιδίως η προϋπόθεση της αποτελεσματικότητας³¹, όσο και σε αντίθετη περίπτωση. Πιο συγκεκριμένα, στην απόφαση Nec Plus Ultra Cosmetics, το Δικαστήριο έκρινε ότι «η άρνηση συνεκτίμησης αποδεικτικών στοιχείων σε χρόνο προγενέστερο της έκδοσης [...] πράξης επιβολής φόρου μπορεί να καταστήσει υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που αναγνωρίζει η έννομη τάξη της Ένωσης, στο μέτρο που περιορίζει τη δυνατότητα του υποκειμένου στον φόρο να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τη συνδρομή των ουσιαστικών προϋποθέσεων που του επιτρέπουν να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ. Επομένως, εθνική ρύθμιση η οποία, στο στάδιο αυτό της διαδικασίας επιβολής φόρου, δεν επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο να προσκομίσει τα ελλείποντα ακόμη αποδεικτικά στοιχεία για να τεκμηριώσει το δικαίωμα που διεκδικεί και η

²⁶ Πρβλ. απόφαση GE Auto Service Leasing (σκέψη 59).

²⁷ Βλ. απόφαση Sea Chefs Cruise Services (διατακτικό).

²⁸ Βλ. απόφαση GE Auto Service Leasing.

²⁹ Βλ. απόφαση της 2ας Μαρτίου 2023, Nec Plus Ultra Cosmetics (C-664/21, EU:C:2023:142, διατακτικό).

³⁰ Κατά την έννοια της νομολογίας που μνημονεύεται στο σημείο 39 των παρουσών προτάσεων.

³¹ Βλ. απόφαση GE Auto Service Leasing (σκέψη 61).

οποία δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν εξηγήσεις ως προς τους λόγους για τους οποίους τα αποδεικτικά στοιχεία δεν προσκομίστηκαν νωρίτερα δύσκολα συμβιβάζεται με την αρχή της αναλογικότητας και με τη θεμελιώδη αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ»³². Τελικά, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η ως άνω απόφαση, το Δικαστήριο κατέλιπε το ζήτημα της συμφωνίας των διατάξεων του εθνικού δικαίου με τις αρχές αυτές στην εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου.

45. Εντούτοις, κατά τη γνώμη μου, μια παρόμοια απόφαση θα ήταν ανεπαρκής στην υπό κρίση υπόθεση. Η διαδικασία επιστροφής του ΦΠΑ σε υποκειμένους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής ρυθμίστηκε αρκετά λεπτομερώς στην οδηγία 2008/9. Το να καταλείπεται στο εθνικό δίκαιο των κρατών μελών η ρύθμιση σημαντικών ζητημάτων –και τέτοιο ζήτημα είναι αναμφίβολα η συνέπεια την οποία επάγεται η μη τήρηση της προθεσμίας που προβλέπεται στο άρθρο 20, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας στο δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο προς επιστροφή του φόρου– με μόνη προϋπόθεση την τήρηση, υπό τον έλεγχο των εθνικών δικαστηρίων, των αρχών της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, θα υπονόμει την πρακτική αποτελεσματικότητα (*effet utile*) της εναρμόνισης στην οποία προέβη ο νομοθέτης της Ένωσης.

46. Όσον αφορά την αρχή της ισοδυναμίας, ο έλεγχος της συμβατότητας της εθνικής νομοθεσίας με την αρχή αυτήν προϋποθέτει την ερμηνεία της εθνικής νομοθεσίας και, ως εκ τούτου, πρέπει να υπάγεται στην αρμοδιότητα των δικαστηρίων των κρατών μελών. Από κανένα στοιχείο της υπό κρίση υπόθεσης δεν προκύπτει, εξάλλου, ότι η αρχή αυτή παραβιάστηκε, δεδομένου ότι οι εφαρμοστέες διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας φαίνεται να καταλαμβάνουν, γενικώς, κάθε φορολογική διαδικασία. Από την άλλη πλευρά, φρονώ ότι το Δικαστήριο πρέπει να λάβει πιο αποφασιστική θέση σε σχέση με τη συμβατότητα των εν λόγω διατάξεων με την αρχή της αποτελεσματικότητας.

47. Υπενθυμίζω ότι, σύμφωνα με την αρχή της αποτελεσματικότητας, οι εθνικοί κανόνες που θεσπίζονται στο πλαίσιο της διαδικαστικής αυτονομίας των κρατών μελών δεν πρέπει να καθιστούν υπέρμετρα δυσχερή ή πρακτικώς αδύνατη για τους ιδιώτες την άσκηση των δικαιωμάτων που τους απονέμει το δίκαιο της Ένωσης³³. Σύμφωνα με τις διατάξεις του ουγγρικού δικαίου, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος παρέλειψε να παράσχει εμπρόθεσμα στην αρχή που επιληφθηκε της αίτησής του για επιστροφή του ΦΠΑ τις πρόσθετες πληροφορίες που εκείνη του ζήτησε σύμφωνα με το άρθρο 20, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/9, δεν μπορεί να θεραπεύσει την παράλειψή του παρέχοντας τις πληροφορίες αυτές κατά το στάδιο της προσφυγής κατά της απόφασης που εξέδωσε η επιληφθείσα αρχή επί της αίτησής του. Έχει, όμως, τη δυνατότητα, υπό προϋποθέσεις, να παράσχει τις πληροφορίες αυτές με αποτελεσματικό τρόπο στο πλαίσιο της ένδικης διαδικασίας που θα κινηθεί συνεπεία της προσβολής μιας τέτοιας απόφασης³⁴. Θεωρώ ότι τέτοιου είδους ρυθμίσεις δυσχεραίνουν υπέρμετρα τη δυνατότητα των υποκειμένων στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στο κράτος μέλος επιστροφής να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου.

48. Η οδηγία 2008/9 εισάγει μια σειρά διαδικαστικών προθεσμιών, τις οποίες οφείλουν να τηρούν τόσο οι αρμόδιες εθνικές αρχές, όσο και οι ενδιαφερόμενοι υποκείμενοι στον φόρο³⁵. Ωστόσο, οι θέσεις των δύο πλευρών δεν είναι ισότιμες όσον αφορά τα δικαιώματα που τους απονέμει η συγκεκριμένη οδηγία, ή και γενικότερα οι σχετικές με τον ΦΠΑ διατάξεις του δικαίου της Ένωσης. Οι διατάξεις αυτές αποσκοπούν πρωτίστως στην προστασία και στη βελτίωση της θέσης

³² Βλ. απόφαση της 2ας Μαρτίου 2023, *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C-664/21, EU:C:2023:142, σκέψη 37).

³³ Πρβλ. απόφαση *GE Auto Service Leasing* (σκέψη 59).

³⁴ Βλ. την παρουσίαση των διατάξεων του εθνικού δικαίου στα σημεία 8 και 9 των παρουσών προτάσεων.

³⁵ Βλ. και αιτιολογική σκέψη 2 της οδηγίας.

των υποκειμένων στον φόρο, ενώ οι φορολογικές αρχές περιφρουρούν το δημόσιο συμφέρον, με την έννοια της διασφάλισης της εύρυθμης λειτουργίας του συστήματος. Τούτο αποκτά ιδιαίτερη σημασία σε ένα σύστημα ΦΠΑ που βασίζεται στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, σύμφωνα με την οποία οι υποκείμενοι στον φόρο δεν πρέπει καταρχήν να φέρουν το οικονομικό βάρος της φορολογίας. Από αυτή τη σκοπιά, η προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9 εξυπηρετεί, κατά τη γνώμη μου, δύο σκοπούς. Πρώτον, αποτελεί εγγύηση για τους υποκειμένους στον φόρο ως προς τον ελάχιστο χρόνο που έχουν στη διάθεσή τους, αποτρέποντας τις φορολογικές αρχές από το να τάσσουν κατά τρόπο αυθαίρετο υπερβολικά σύντομες προθεσμίες για την παροχή πρόσθετων πληροφοριών. Δεύτερον, καθιστά δυνατή την ολοκλήρωση της εν γένει διαδικασίας επί της αίτησης επιστροφής εντός των προθεσμιών που ορίζονται στο άρθρο 21 της οδηγίας. Πρόκειται, λοιπόν, για προθεσμία η οποία έχει τεθεί προς το συμφέρον των υποκειμένων στον φόρο, και όχι των φορολογικών αρχών.

49. Βεβαίως, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, οι διαδικαστικές προθεσμίες αποσκοπούν επίσης να διασφαλίσουν ότι η αβεβαιότητα σχετικά με τη νομική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο δεν παρατείνεται επ' αόριστον³⁶. Σε σχέση με την επιστροφή του ΦΠΑ σε υποκειμένους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής, ο σκοπός αυτός εξυπηρετείται ιδίως από την προθεσμία για την υποβολή της αίτησης επιστροφής που προβλέπει το άρθρο 15, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/9, η οποία, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, αποτελεί αποκλειστική προθεσμία³⁷, και η μη τήρησή της συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος επιστροφής. Όμως, η αναγνώριση στον υποκείμενο στον φόρο της δυνατότητας να παράσχει, κατά το στάδιο της διοικητικής διαδικασίας προσφυγής, πρόσθετες πληροφορίες που του είχαν ζητηθεί από την πρωτοβάθμια αρχή, δεν ενέχει τον κίνδυνο να παραταθεί επ' αόριστον το καθεστώς αβεβαιότητας ως προς τη νομική κατάστασή του. Και τούτο διότι η διαδικασία της προσφυγής υπόκειται, ως εκ της φύσεώς της, σε αυστηρές δικονομικές προθεσμίες, πρωτίστως δε στην προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής, και συνήθως ολοκληρώνεται εντός χρονικού πλαισίου το οποίο μπορεί εύκολα να προβλεφθεί.

50. Αντιλαμβάνομαι, ασφαλώς, ότι μπορεί να προκαλεί ενόχληση το γεγονός ότι ένας υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έχει κληθεί προσηκόντως από την πρωτοβάθμια αρχή να παράσχει ορισμένες πληροφορίες, δεν το πράττει εμπρόθεσμα χωρίς να συντρέχει αποχρών προς τούτο λόγος, αλλά παρέχει τις πληροφορίες αυτές για πρώτη φορά κατά το στάδιο της προσφυγής. Σε μια τέτοια περίπτωση, ωστόσο, το άρθρο 26, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2008/9 απαλλάσσει το κράτος μέλος επιστροφής από την υποχρέωση καταβολής τόκων για τυχόν καθυστέρηση στην καταβολή των οφειλόμενων ποσών, και, ως εκ τούτου, το κόστος της καθυστέρησης για την οποία ευθύνεται ο υποκείμενος στον φόρο επιβαρύνει τον ίδιο. Μπορώ, ακόμη, να φανταστώ ότι το εθνικό δίκαιο προβλέπει, σε τέτοιες περιπτώσεις, τον καταλογισμό στον αμελή υποκείμενο στον φόρο πρόσθετων διοικητικών δαπανών, οι οποίες προέκυψαν από την αμελή συμπεριφορά του.

51. Εάν, όμως, καθίσταται αδύνατη για τον υποκείμενο στον φόρο η παροχή, μετά την εκπνοή της προβλεπόμενης προθεσμίας, πληροφοριών προς υποστήριξη του δικαιώματός του για επιστροφή, μολονότι έχει βάσει του εθνικού δικαίου τη δυνατότητα αυτή³⁸, με αποτέλεσμα τη στέρηση του δικαιώματος επιστροφής, τούτο είναι κατά τη γνώμη μου δυσανάλογο και αντίθετο προς την αρχή της αποτελεσματικότητας, δεδομένου ότι δυσχεραίνει υπερβολικά, και χωρίς προφανή ανάγκη, την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής. Υπενθυμίζω δε ότι πρόκειται για θεμελιώδες δικαίωμα στο πλαίσιο του κοινού συστήματος ΦΠΑ, το οποίο συνιστά την ουσία του μηχανισμού

³⁶ Πρβλ. απόφαση GE Auto Service Leasing (σκέψη 60).

³⁷ Βλ. απόφαση Sea Chefs Cruise Services (σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

³⁸ Και συγκεκριμένα, στο πλαίσιο της διαδικασίας προσφυγής κατά της πρωτοβάθμιας απόφασης.

του εν λόγω συστήματος και το οποίο δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται³⁹. Επομένως, ο περιορισμός του δικαιώματος αυτού για αμιγώς τυπικούς λόγους, ενόσω πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του, θα ήταν επιπλέον αντίθετος προς το άρθρο 170 της οδηγίας 2006/112, σύμφωνα με το οποίο όλοι οι υποκείμενοι στον φόρο που πληρούν τις ουσιαστικές αυτές προϋποθέσεις δικαιούνται επιστροφή φόρου.

52. Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει ενδεχομένως τη δυνατότητα να επικαλεστεί πρόσθετες πληροφορίες που θεμελιώνουν το δικαίωμά του προς επιστροφή του ΦΠΑ στο πλαίσιο ένδικης διαδικασίας. Και τούτο διότι ο υποκείμενος στον φόρο θα αναγκαζόταν να προσβάλει δικαστικώς την απορριπτική απόφαση επί της αίτησής του για επιστροφή (ή, όπως στην υπό κρίση υπόθεση, την απόφαση για την περάτωση της διαδικασίας) προκειμένου να θεραπεύσει διαδικαστική πλημμέλεια τυπικής φύσεως, ενώ υπήρχε απλούστερος και ταχύτερος τρόπος για να επιτύχει το ίδιο αποτέλεσμα στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας προσφυγής.

53. Εξάλλου, όπως επισήμανα στο τμήμα των προτάσεών μου όπου ανέλυσα το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το Δικαστήριο έκρινε στην απόφαση *Sea Chefs Cruise Services* ότι η προθεσμία που προβλέπεται στο άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9 δεν αποτελεί αποκλειστική προθεσμία, με αποτέλεσμα ο υποκείμενος στον φόρο να δικαιούται να επικαλεστεί, στο πλαίσιο ένδικης διαδικασίας, πληροφορίες τις οποίες δεν παρέσχε εντός της οριζόμενης στη διάταξη αυτή προθεσμίας, κατόπιν αιτήματος της αρχής που επιλήφθηκε της αίτησής του για επιστροφή του ΦΠΑ. Το ίδιο πρέπει να ισχύει και για τη διοικητική διαδικασία προσφυγής, στις περιπτώσεις που η εθνική νομοθεσία προβλέπει τέτοια διαδικασία για τις αποφάσεις που εκδίδονται επί αιτήσεων επιστροφής του ΦΠΑ σε υποκειμένους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής⁴⁰. Πράγματι, όλοι οι συλλογισμοί του Δικαστηρίου που περιέχονται στην εν λόγω απόφαση ισχύουν και στην περίπτωση της διαδικασίας αυτής. Επομένως, η αδυναμία επίκλησης πρόσθετων πληροφοριών στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας προσφυγής, όταν το εθνικό δίκαιο προβλέπει τέτοια διαδικασία, θα ήταν αντίθετη προς την ερμηνεία του άρθρου 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9, από το Δικαστήριο στην απόφαση *Sea Chefs Cruise Services*⁴¹.

54. Οι ως άνω εκτιμήσεις ισχύουν φυσικά για τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ και η καθυστέρηση του υποκειμένου στον φόρο να παράσχει τις ζητηθείσες πρόσθετες πληροφορίες δεν κατατείνει σε απάτη ή κατάχρηση δικαιώματος. Σε διαφορετική περίπτωση, τα κράτη μέλη δικαιούνται, ασφαλώς, να μετέλθουν τα προβλεπόμενα από το εθνικό δίκαιό τους μέτρα πρόληψης της απάτης ή της κατάχρησης δικαιώματος. Ωστόσο, όπως το Δικαστήριο είχε ήδη την ευκαιρία να παρατηρήσει, το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο παρέχει πρόσθετες πληροφορίες για πρώτη φορά σε μεταγενέστερο στάδιο της διαδικασίας δεν συνιστά από μόνο του κατάχρηση δικαιώματος⁴².

³⁹ Βλ. νομολογία που μνημονεύεται στα σημεία 38 και 39 των παρουσών προτάσεων.

⁴⁰ Όπως επισήμανα στο σημείο 24 των παρουσών προτάσεων.

⁴¹ Όπως επισήμανα στα σημεία 26 έως 30 των παρουσών προτάσεων, η ερμηνεία αυτή δεν ανατρέπεται από τη μεταγενέστερη απόφαση *GE Auto Service Leasing*, η οποία βασίστηκε σε άλλες, λιγότερο λεπτομερείς διατάξεις του δικαίου της Ένωσης.

⁴² Πρβλ. απόφαση *GE Auto Service Leasing* (σημείο 2 του διατακτικού).

Η απάντηση στο ερώτημα

55. Με βάση τα προεκτεθέντα, προτείνω να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 170 της οδηγίας 2006/112, το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9, καθώς και οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται στην εφαρμογή διατάξεων του εθνικού δικαίου που αποκλείουν τη δυνατότητα επίκλησης εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο, στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας προσφυγής, πρόσθετων πληροφοριών ή εγγράφων τα οποία του ζητήθηκαν από την πρωτοβάθμια φορολογική αρχή και τα οποία εκείνος προσκόμισε για πρώτη φορά κατά το στάδιο της προσφυγής ενώπιον της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής.

Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

56. Με το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 23 της οδηγίας 2008/9 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στην εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας, σύμφωνα με την οποία η διαδικασία που αφορά αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ σε υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος περατώνεται χωρίς εξέταση της αίτησης επιστροφής, σε περίπτωση που ο αιτών υποκείμενος στον φόρο δεν συμμορφώθηκε προς την υποχρέωση παροχής πρόσθετων πληροφοριών που του ζήτησε, δυνάμει του άρθρου 20 της ίδιας οδηγίας, η αρχή που επιλήφθηκε της αίτησής του. Μολονότι το αιτούν δικαστήριο μνημονεύει στο ερώτημά του μόνο το άρθρο 23, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/9, από τις επεξηγήσεις που περιέχονται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί στην πραγματικότητα να εξακριβώσει εάν η απόφαση που περατώνει τη διαδικασία πρέπει να εξομοιωθεί με απόφαση που απορρίπτει την αίτηση επιστροφής του φόρου. Το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται στο άρθρο 23, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας. Συνεπώς, προτείνω να θεωρηθεί ότι αντικείμενο του τρίτου ερωτήματος είναι το άρθρο 23 της οδηγίας 2008/9 στο σύνολό του.

57. Το άρθρο 23, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/9 θεσπίζει την υποχρέωση αιτιολόγησης της απόφασης που απορρίπτει την αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ. Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 23, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει στη διάθεσή του τα ίδια μέσα προσφυγής κατά μιας τέτοιας απόφασης που το δίκαιο του κράτους μέλους επιστροφής παρέχει στους υποκειμένους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε αυτό. Τέλος, το άρθρο 23, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος πρέπει να έχει πρόσβαση στις ίδιες διοικητικές ή ένδικες διαδικασίες με τους υποκειμένους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στο κράτος μέλος επιστροφής και βρίσκονται στην ίδια κατάσταση, σε περίπτωση που η μη λήψη απόφασης σχετικά με την αίτηση επιστροφής δεν σημαίνει ούτε αναγνώριση του δικαιώματος επιστροφής, ούτε άρνηση της επιστροφής. Εάν, όμως, το εθνικό δίκαιο του κράτους μέλους επιστροφής δεν προβλέπει τέτοιες διαδικασίες, τότε η μη λήψη απόφασης πρέπει να λογίζεται ως άρνηση της επιστροφής.

58. Κατά τη γνώμη μου, οι ως άνω διατάξεις έχουν την έννοια ότι, σε περίπτωση που η διαδικασία που αφορά αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ περατώνεται χωρίς να εξεταστεί η σχετική αίτηση, όπως επί παραδείγματι συνέβη στην υπόθεση της κύριας δίκης, και με την έκδοση απόφασης περί περάτωσης της διαδικασίας για τον λόγο ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν παρέσχε εμπρόθεσμα τις πρόσθετες πληροφορίες που του ζητήθηκαν, πρέπει ο υποκείμενος στον φόρο να έχει στη διάθεσή του αποτελεσματικά μέσα διοικητικής ή ένδικης προσφυγής που να του επιτρέπουν να ζητήσει εκ νέου την εξέταση της αίτησής του. Αξίζει να προσθέσω ότι μια τέτοια απόφαση περί περάτωσης της διαδικασίας ή οποιαδήποτε άλλη πράξη με την οποία ολοκληρώνεται η

διαδικασία πρέπει να περιέχει αιτιολογία, διότι αυτή αποτελεί προϋπόθεση για την αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος προσφυγής. Ελλείψει δε κατάλληλου μέσου προσφυγής, η περάτωση της διαδικασίας χωρίς εξέταση της αίτησης πρέπει να λογίζεται ως απόφαση περί άρνησης της επιστροφής, με όλες τις συνέπειες που απορρέουν από το άρθρο 23, παράγραφος 1 και παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2008/9.

59. Οι σχετικές διατάξεις έχουν θεσπισθεί κατ' αυτόν τον τρόπο λόγω της ιδιαίτερης φύσης του μηχανισμού επιστροφής του ΦΠΑ σε υποκειμένους στον φόρο εγκαταστημένους σε άλλο κράτος μέλος. Πράγματι, αντιθέτως προς το δικαίωμα έκπτωσης, το οποίο ασκεί αυτοτελώς ο υποκείμενος στον φόρο κατά τη στιγμή καταβολής του φόρου στις φορολογικές αρχές, για την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος, το οποίο είναι το αντίστοιχο του δικαιώματος έκπτωσης, απαιτούνται θετικές ενέργειες εκ μέρους του κράτους μέλους επιστροφής, με τη μορφή της έκδοσης απόφασης περί επιστροφής και της καταβολής των αντίστοιχων ποσών. Στην περίπτωση αυτή, η περάτωση της διαδικασίας χωρίς εξέταση της σχετικής αίτησης και η εξ αυτού του λόγου μη έκδοση θετικής απόφασης εξομοιώνονται, στην πράξη, με άρνηση της επιστροφής. Για τον λόγο αυτόν ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να διαθέτει αποτελεσματικά μέσα προσφυγής κατά του συγκεκριμένου τρόπου περάτωσης της διαδικασίας.

60. Στην υπό κρίση υπόθεση πρέπει να παρατηρηθεί ακόμη ότι, εάν το Δικαστήριο δεχθεί τις προτάσεις μου επί του πρώτου και του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος, τα μέσα προσφυγής που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο σε περίπτωση περάτωσης της διαδικασίας χωρίς εξέταση της αίτησής του για επιστροφή του φόρου πρέπει να του επιτρέπουν, μεταξύ άλλων, να επικαλεστεί τυχόν πρόσθετες πληροφορίες τις οποίες δεν παρέσχε εμπρόθεσμα μολονότι του είχαν ζητηθεί από την αρχή που επιλήφθηκε της αίτησής του δυνάμει του άρθρου 20 της οδηγίας 2008/9. Υπό την αντίθετη εκδοχή, η περάτωση της διαδικασίας χωρίς εξέταση της αίτησης θα στερούσε από τον υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα να θεραπεύσει την παράλειψή του, δηλαδή τη μη τήρηση της προθεσμίας για την παροχή των πρόσθετων πληροφοριών, με αποτέλεσμα η προθεσμία αυτή να καθίσταται αποκλειστική, αντίθετα προς ό,τι έκρινε το Δικαστήριο στην υπόθεση *Sea Chefs Cruise Services*.

61. Προτείνω, συνεπώς, στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 23 της οδηγίας 2008/9 έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται στην εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας, σύμφωνα με την οποία η διαδικασία που αφορά αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ σε υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος περατώνεται χωρίς εξέταση της αίτησης επιστροφής, σε περίπτωση που ο αιτών υποκείμενος στον φόρο δεν συμμορφώθηκε προς την υποχρέωση παροχής πρόσθετων πληροφοριών που του ζήτησε, δυνάμει του άρθρου 20 της ίδιας οδηγίας, η αρχή που επιλήφθηκε της αίτησής του, υπό την προϋπόθεση ότι στο εθνικό δίκαιο προβλέπεται αποτελεσματική διαδικασία προσφυγής κατά της απόφασης περί περάτωσης της διαδικασίας, η οποία επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο, ιδίως, να επικαλεστεί κατά τη διάρκειά της τις πρόσθετες πληροφορίες που δεν παρέσχε εμπρόθεσμα στο πλαίσιο της περατωθείσας διαδικασίας επί της αίτησής του. Σε αντίθετη περίπτωση, η απόφαση περί περάτωσης της διαδικασίας πρέπει να λογίζεται ως απόφαση περί άρνησης της επιστροφής.

Πρόταση

62. Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Fővárosi Törvényszék (πρωτοδικείο Βουδαπέστης, Ουγγαρία) ως εξής:

- 1) Το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας του Συμβουλίου, 2008/9/EK, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/EK, σε υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος,

έχει την έννοια ότι

δεν μπορεί να θεωρηθεί αποκλειστική η προθεσμία του ενός μηνός που τάσσει το άρθρο αυτό για την παροχή πρόσθετων πληροφοριών, κατόπιν αιτήματος της αρχής που επιλήφθηκε της αίτησης επιστροφής του ΦΠΑ η οποία έχει υποβληθεί από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος.

- 2) Το άρθρο 170 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/EK του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9, καθώς και οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας

έχουν την έννοια ότι

αντιτίθενται στην εφαρμογή διατάξεων του εθνικού δικαίου που αποκλείουν τη δυνατότητα επίκλησης εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο, στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας προσφυγής, πρόσθετων πληροφοριών ή εγγράφων τα οποία του ζητήθηκαν από την πρωτοβάθμια φορολογική αρχή και τα οποία εκείνος προσκόμισε για πρώτη φορά κατά το στάδιο της προσφυγής ενώπιον της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής.

- 3) Το άρθρο 23 της οδηγίας 2008/9

έχει την έννοια ότι

δεν αντιτίθεται στην εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας, σύμφωνα με την οποία η διαδικασία που αφορά αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ σε υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος περατώνεται χωρίς εξέταση της αίτησης επιστροφής, σε περίπτωση που ο αιτών υποκείμενος στον φόρο δεν συμμορφώθηκε προς την υποχρέωση παροχής πρόσθετων πληροφοριών που του ζήτησε, δυνάμει του άρθρου 20 της ίδιας οδηγίας, η αρχή που επιλήφθηκε της αίτησής του, υπό την προϋπόθεση ότι στο εθνικό δίκαιο προβλέπεται αποτελεσματική διαδικασία προσφυγής κατά της απόφασης περί περάτωσης της διαδικασίας, η οποία επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο, ιδίως, να επικαλεστεί κατά τη διάρκειά της τις πρόσθετες πληροφορίες που δεν παρέσχε εμπρόθεσμα στο πλαίσιο της περατωθείσας διαδικασίας επί της αίτησής του. Σε αντίθετη περίπτωση, η απόφαση περί περάτωσης της διαδικασίας πρέπει να λογίζεται ως απόφαση περί άρνησης της επιστροφής.