

Υπόθεση C-396/20

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

30 Ιουλίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Κύρια (Ουγγαρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

2 Ιουλίου 2020

Αναιρεσείουσα:

CHEP Equipment Pooling NV

Αναιρεσίβλητη:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Διεύθυνση Πόρων της Εθνικής Φορολογικής και Τελωνειακής Αρχής, Ουγγαρία/Ουγγαρία)

Απόφαση του Κύρια (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Ουγγαρία),

δικάζοντας ως ακυρωτικό δικαστήριο

[παραλειπόμενα]

Αναιρεσείουσα: CHEP Equipment Pooling [NV] ([παραλειπόμενα] Mechelen [παραλειπόμενα], Βέλγιο)

[παραλειπόμενα]

Αναιρεσίβλητη: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Διεύθυνση Πόρων της Εθνικής Φορολογικής και Τελωνειακής Αρχής, Ουγγαρία)

[παραλειπόμενα]

Αντικείμενο της κύριας δίκης: διοικητική απόφαση σε φορολογική υπόθεση

[παραλειπόμενα]

Διατακτικό

Το Κύγια [παραλειπόμενα] [δικονομικά στοιχεία του εθνικού δικαίου] υποβάλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αίτηση προδικαστικής αποφάσεως με το ακόλουθο ερώτημα:

Έχει το άρθρο 20, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/9/ΕΚ 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/ΕΚ, σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος (οδηγία 2008/9/ΕΚ), την έννοια ότι, ακόμη και σε περίπτωση πρόδηλων αριθμητικών αποκλίσεων μεταξύ της αίτησης επιστροφής και του τιμολογίου –χωρίς να τίθεται ζήτημα αναλογικής επιστροφής– οι οποίες αποβαίνουν εις βάρος του υποκειμένου στον φόρο, το κράτος μέλος επιστροφής μπορεί να θεωρήσει ότι δεν είναι αναγκαίο να ζητήσει πρόσθετες πληροφορίες και ότι διαθέτει το σύνολο των σχετικών πληροφοριών για να αποφασίσει σχετικά με την επιστροφή;

Σκεπτικό

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2008/9/ΕΚ 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/ΕΚ, σε υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος, άρθρο 20, παράγραφος 1, και άρθρο 8, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄.

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Νόμος CXXVII του 2007, περί φόρου προστιθέμενης αξίας· στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ).

Άρθρο 249, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ: Το δικαίωμα επιστροφής του φόρου ασκείται μέσω υποβολής γραπτής αίτησης από τον μη εγκατεστημένο στο εθνικό έδαφος υποκείμενο στον φόρο προς τον αρμόδιο οργανισμό της εθνικής φορολογικής αρχής, ο οποίος ορίζεται στη νομοθεσία (στο εξής: αίτηση επιστροφής του φόρου).

Άρθρο 251/F, παράγραφος 1, στοιχείο α, του νόμου περί ΦΠΑ. Όταν η εθνική φορολογική αρχή εκτιμά, βάσει των στοιχείων που έχει στη διάθεσή της και άλλων πληροφοριών, ότι αδυνατεί να εκδώσει τεκμηριωμένη απόφαση επί της

αίτησης επιστροφής του φόρου, δύναται να ζητήσει, μέσω γραπτού αιτήματος, πρόσθετα στοιχεία και άλλες πληροφορίες από τον μη εγκατεστημένο στο εθνικό έδαφος υποκείμενο στον φόρο, εντός της προβλεπόμενης στο άρθρο 251/E, παράγραφος 1, προθεσμίας.

Άρθρο 251/E, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ: Εκτός εάν άλλως ορίζεται στον παρόντα νόμο, η εθνική φορολογική αρχή αποφαινεται επί της αίτησης επιστροφής του φόρου εντός προθεσμίας τεσσάρων μηνών.

Άρθρο 251/F, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ: Με το γραπτό αίτημα, κατά την έννοια των παραγράφων 1 και 2, μπορεί να ζητηθεί η προσκόμιση του πρωτοτύπου ή επικυρωμένου αντιγράφου του εγγράφου που μνημονεύεται στο άρθρο 127, παράγραφος 1, στοιχεία a, c και d, το οποίο εκδόθηκε επ' ονόματι του μη εγκατεστημένου στο εθνικό έδαφος υποκειμένου στον φόρο και το οποίο βεβαιώνει την πραγματοποίηση της πράξης, όταν υπάρχουν βάσιμες αμφιβολίες όσον αφορά τη νομική βάση της επιστροφής του φόρου ή το ύψος του επιβληθέντος φόρου του οποίου η επιστροφή ζητείται. Στην περίπτωση αυτή, δεν ισχύουν τα μέγιστα ποσά τα οποία προβλέπονται στο άρθρο 250, παράγραφος 1.

Άρθρο 127 παράγραφος 1, στοιχείο a, του νόμου περί ΦΠΑ. Η άσκηση του δικαιώματος επιστροφής τελεί υπό την αντικειμενική προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο διαθέτει ο ίδιος, στην περίπτωση που μνημονεύεται στο άρθρο 120, στοιχείο a, τιμολόγιο εκδοθέν επ' ονόματί του το οποίο αποδεικνύει την πραγματοποίηση της πράξης.

Άρθρο 120, στοιχείο a, του νόμου περί ΦΠΑ: Κατά το μέτρο που ο υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας υπό την ιδιότητα αυτή, χρησιμοποιεί ή εκμεταλλεύεται με άλλον τρόπο τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες για την πραγματοποίηση φορολογούμενων παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών, δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τον φόρο που μετακύλισε σε αυτόν άλλος υποκείμενος στον φόρο –περιλαμβανομένων προσώπων ή οργανισμών υποκειμένων στον απλουστευμένο φόρο εταιριών– σε σχέση με την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών.

Άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο e, της a belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általános forgalmiadó-visszatéríttetési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatéríttetési jognak érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet (απόφασης 32/2009 του Υπουργού Οικονομικών, της 21ης Δεκεμβρίου 2009, περί συγκεκριμένων διατάξεων σχετικών με την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στη Δημοκρατία της Ουγγαρίας στους υποκειμένους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στο εθνικό έδαφος και την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναλογεί σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Κοινότητας στους υποκειμένους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στο εθνικό έδαφος· στο εξής: απόφαση του Υπουργού Οικονομικών): Πέραν των

προβλεπομένων στην παράγραφο 1, η αίτηση επιστροφής του φόρου πρέπει να περιέχει επίσης, για καθένα από τα μνημονεύόμενα στο άρθρο 127, παράγραφος 1, στοιχεία a, c και d, του νόμου περί ΦΠΑ έγγραφα, τα οποία έχουν εκδοθεί επ' ονόματι του εγκατεστημένου σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας υποκειμένου στον φόρο και βεβαιώνουν την πραγματοποίηση της πράξης, τη βάση επιβολής του φόρου και το ποσό του φόρου εκπεφρασμένα σε ουγγρικά φιορίνια (HUF).

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και του σκεπτικού της απόφασης περί παραπομπής

- [1] Η αναιρεσείουσα, εταιρία συσταθείσα στο Βέλγιο, είναι ιδιοκτήτρια του ευρωπαϊκού εργοστασίου παλετών CHER: αγόραζε καινούριες παλέτες, τις οποίες μίσθωνε εν συνεχεία στις εταιρίες της που λειτουργούσαν σε διάφορα κράτη μέλη της Ένωσης. Για τα έσοδα από τη μίσθωση των παλετών εξέδιδε τιμολόγια με βελγικό αριθμό φορολογικού μητρώου.
- [2] Στις 28 Σεπτεμβρίου 2017, ως υποκείμενη στον φόρο εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας, η αναιρεσείουσα υπέβαλε αίτηση επιστροφής του επιβληθέντος ΦΠΑ που αναλογούσε σε αγαθά και υπηρεσίες που απέκτησε στο εθνικό έδαφος στο διάστημα από την 1η Ιανουαρίου 2016 έως την 31η Δεκεμβρίου 2016. Επισύναψε στην εν λόγω αίτηση έγγραφο με διάφορες στήλες οι οποίες επιγράφονταν αριθμός τιμολογίου/ημερομηνία τιμολογίου/εκδότης τιμολογίου/βάση επιβολής του φόρου/φόρος/εκπεστέος φόρος/νόμισμα/κωδικός, καθώς και τα μνημονεύόμενα στο έγγραφο τιμολόγια. Στο έγγραφο αυτό, η αναιρεσείουσα περιέλαβε επίσης τιμολόγια σε σχέση με τα οποία είχε ήδη επιστραφεί ο ΦΠΑ, εν όλω ή εν μέρει, καθώς και τιμολόγια στα οποία το πραγματικό ποσό του ΦΠΑ που αναγραφόταν σε αυτά ήταν κατώτερο του ποσού που επισημαινόταν στην αίτηση. Επιπλέον, στο έγγραφο περιέχονταν επίσης παραπομπές στις οποίες το πραγματικό ποσό του ΦΠΑ ήταν υψηλότερο του αναγραφόμενου στην αίτηση ποσού.
- [3] Στις 2 Νοεμβρίου 2017, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή ζήτησε από την αναιρεσείουσα έγγραφα και δηλώσεις σχετικά με τις περιστάσεις υπό τις οποίες πραγματοποιήθηκαν οι οικονομικές πράξεις που αφορούσαν 143 τιμολόγια. Κατόπιν παραλαβής των πρόσθετων στοιχείων στις 29 Νοεμβρίου 2017, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή έκανε εν μέρει δεκτή την αίτηση, εγκρίνοντας την επιστροφή ΦΠΑ ύψους 254 636 343 HUF και απορρίπτοντας την επιστροφή ΦΠΑ ύψους 92 803 004 HUF. Η αρνητική απόφαση εκδόθηκε εν μέρει διότι το ζητηθέν ποσό είχε ήδη επιστραφεί εν όλω ή εν μέρει και, εν μέρει, διότι το άρθρο 247, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ δεν επιτρέπει την επιστροφή ποσού φόρου υψηλότερου εκείνου που αναγράφεται στο τιμολόγιο. Στις περιπτώσεις στις οποίες το ποσό του ΦΠΑ που αναγραφόταν στο συνημμένο στην αίτηση έγγραφο ήταν κατώτερο του ποσού του ΦΠΑ που αναγραφόταν στο τιμολόγιο, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή αποφάσισε την επιστροφή το ποσού που αναγραφόταν στο εν λόγω έγγραφο.

- [4] Η αναιρεσίβλητη επικύρωσε την πρωτοβάθμια απόφαση. Αιτιολόγησε την απόφασή της επισημαίνοντας ότι το ποσό του οποίου ζητείται η επιστροφή είναι το σημαντικότερο στοιχείο της αίτησης και ότι η τροποποίηση αυτού συνεπάγεται την υποβολή νέας αίτησης. Η διόρθωση του διοικητικού σφάλματος που προβάλλει η αναιρεσείουσα στην αίτηση αναιρέσεως προϋποθέτει επίσης την υποβολή νέας αίτησης. Η αναιρεσείουσα δεν είχε τη δυνατότητα να υποβάλει νέα αίτηση διότι, καίτοι για το επίμαχο έτος δικαιούνταν να υποβάλει αίτηση από το επόμενο έτος, ήτοι από τον Ιανουάριο του 2017, υπέβαλε αίτηση στις 28 Σεπτεμβρίου 2017 και η αποσβεστική προθεσμία έληξε στις 30 Σεπτεμβρίου 2017. Υπεύθυνη για την εσφαλμένη μνεία του ποσού του οποίου ζητείται η επιστροφή και για την ημερομηνία υποβολής της αίτησης είναι η αναιρεσείουσα. Στην περίπτωση της αναιρεσείουσας, τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύονταν με σαφήνεια και δεν απαιτούνταν κανένας διακανονισμός. Όταν η αίτηση έχει συμπληρωθεί εσφαλμένως, δεν είναι δυνατόν να απαιτείται από τη φορολογική αρχή να ελέγξει τον λόγο του σφάλματος.
- [5] Στη διοικητική προσφυγή της, η νυν αναιρεσείουσα ζήτησε την αναθεώρηση της απόφασης της αναιρεσίβλητης όσον αφορά τα τιμολόγια σε σχέση με τα οποία, βάσει των στοιχείων που περιέχονταν στο συνημμένο στην αίτηση έγγραφο, καθορίστηκε ποσό ΦΠΑ προς επιστροφή κατώτερο του πραγματικού ποσού του ΦΠΑ που αναγραφόταν στα τιμολόγια.
- [6] Με την απόφασή του, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο απέρριψε τη διοικητική προσφυγή της νυν αναιρεσείουσας. Κατά το σκεπτικό της απόφασης αυτής, ο αιτών/προσφεύγων είναι υπεύθυνος να ασκήσει το δικαίωμα επιστροφής, να κινήσει διαδικασία και να καθορίσει το ποσό του ΦΠΑ που αφορά η επιστροφή. Το επιχείρημα της προσφεύγουσας θα καταστήσει την αίτηση άνευ αντικειμένου, δεδομένου ότι, στην περίπτωση αυτή, θα αρκεί να επισυνάπτονται μόνον τα τιμολόγια που συνιστούν τη νομική βάση του δικαιώματος επιστροφής και, εξαιρουμένης της περίπτωσης αναλογικής επιστροφής, η φορολογική αρχή θα πρέπει να διατάσσει, σε κάθε περίπτωση, την επιστροφή του μέγιστου ποσού του φόρου σύμφωνα με τα τιμολόγια. Η καθής μπορεί να ζητήσει πρόσθετα στοιχεία μόνον εάν αυτά είναι αναγκαία για την έκδοση τεκμηριωμένης απόφασης ή εάν λείπουν σχετικές πληροφορίες, και τούτο δεν συνέβη εν προκειμένω.
- [7] Στην αίτηση αναιρέσεως, η αναιρεσείουσα ζητεί να αναιρεθεί η τελεσίδικη απόφαση και να εκδοθεί απόφαση η οποία θα κάνει δεκτά τα αιτήματα της διοικητικής προσφυγής. Κατά την άποψή της, η τελεσίδικη απόφαση θίγει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία 2006/112). Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο δεν έλαβε υπόψη τη θεμελιώδη αρχή της εγγύησης της φορολογικής διαδικασίας, περιοριζόμενο να ελέγξει τη συμμόρφωση της διαδικασίας επιστροφής προς τους τεχνικούς κανόνες.
- [8] Επιληφθέν της αιτήσεως αναιρέσεως, το Κύριο (Ανώτατο Δικαστήριο) παρατήρησε ότι οι εφαρμοστέοι κανόνες δεν προβλέπουν κανέναν περιορισμό

όσον αφορά τον αριθμό των αιτήσεων επιστροφής που μπορούν να υποβληθούν εντός της αποσβεστικής προθεσμίας και, επομένως, οι αιτούντες μπορούν να διορθώσουν ενδεχόμενα προηγούμενα σφάλματα υποβάλλοντας νέες αιτήσεις. Εντούτοις, στην περίπτωση αίτησης υποβληθείσας πλησίον της ημερομηνίας λήξης της αποσβεστικής προθεσμίας, είναι σημαντικό να ερμηνευθεί ορθώς αν, όταν δεν έχουν αποσαφηνιστεί οι διαφορές μεταξύ [του ποσού του ΦΠΑ που μνημονεύεται στην αίτηση και εκείνου που αναγράφεται στα προσκομιζόμενα τιμολόγια], είναι δυνατόν να εκδοθεί τεκμηριωμένη απόφαση επί της αίτησης αυτής.

- [9] Το δίκαιο της Ένωσης και το εθνικό δίκαιο που εφαρμόζονται στα επίμαχα πραγματικά περιστατικά περιέχουν ταυτόσημες διατάξεις. Δυνάμει τόσο του άρθρου 8, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της οδηγίας όσο και του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο ε, της απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, το ποσό του ΦΠΑ είναι υποχρεωτικό στοιχείο της αίτησης. Βάσει τόσο του άρθρου 20, παράγραφος 1, της οδηγίας όσο και του άρθρου 251/F, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ, η απόφαση περί επιστροφής μπορεί να ληφθεί μόνον εφόσον έχουν παραληφθεί όλες οι σχετικές πληροφορίες για την έκδοση τεκμηριωμένης απόφασης. Τόσο κατά την οδηγία όσο και κατά τον νόμο περί ΦΠΑ, η ακριβής γνώση του ποσού του οποίου η επιστροφή ζητείται συνιστά σχετική πληροφορία αναγκαία για την έκδοση τεκμηριωμένης απόφασης. Η οδηγία προβλέπει ότι μπορούν να ζητηθούν πρόσθετες «σχετικές πληροφορίες» όταν υπάρχουν βάσιμες αμφιβολίες για την ακρίβεια συγκεκριμένης αξίωσης. Επιπλέον, ο νόμος περί ΦΠΑ προβλέπει ότι μπορεί να ζητηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο να υποβάλει τις πληροφορίες αυτές όταν υπάρχουν βάσιμες αμφιβολίες σχετικά με το ποσό του επιβληθέντος φόρου του οποίου ζητείται η επιστροφή.
- [10] Η εθνική φορολογική αρχή εκτιμά ότι ο αιτών καθορίζει το αντικείμενο της υπόθεσης και, επομένως, αμφιβολίες για το ποσό του ΦΠΑ του οποίου ζητείται η επιστροφή μπορούν να δημιουργηθούν μόνο στην περίπτωση που αυτό σχετίζεται με σφάλμα στην οικονομική πράξη ή αφορά ποσό ανώτερο από το επιτρεπόμενο βάσει του νόμου.
- [11] Όσον αφορά την οδηγία, το ζήτημα το οποίο πρέπει να αποσαφηνιστεί είναι αν, σε περίπτωση διαφοράς εις βάρος του υποκειμένου στον φόρο, η εθνική φορολογική αρχή μπορεί να θεωρήσει ότι διαθέτει όλες τις σχετικές πληροφορίες για να λάβει τεκμηριωμένη απόφαση επί της επιστροφής, χωρίς να ζητήσει πρόσθετες πληροφορίες. Με άλλα λόγια, πρέπει να διευκρινιστεί αν η διαφορά μεταξύ του ποσού της αίτησης και αυτού των προσκομισθέντων τιμολογίων δεν συνιστά σχετική πληροφορία επί της οποίας η φορολογική αρχή οφείλει να ζητήσει πρόσθετες πληροφορίες, [με αποτέλεσμα η εν λόγω αρχή] να μην υποχρεούται να επιστήσει την προσοχή στα σχετικά σφάλματα της αίτησης.
- [12] Εντούτοις, κατά την εκτίμηση του Κύγια (Ανωτάτου Δικαστηρίου), η εθνική φορολογική αρχή μπορεί να τρέφει αμφιβολίες ως προς την ακρίβεια της αξίωσης όταν το ποσό του ΦΠΑ του οποίου ζητείται η επιστροφή είναι κατώτερο από το αναγραφόμενο στο τιμολόγιο, καθώς και όταν στην αίτηση αναγράφεται εκ

παραδρομής βάση επιβολής του ΦΠΑ διαφορετική από την αναγραφόμενη στο τιμολόγιο. Και στις περιπτώσεις αυτές, τεκμηριωμένη απόφαση μπορεί να εκδοθεί μόνον αφού ζητηθούν πρόσθετες πληροφορίες.

[13] [παραλειπόμενα] [ζητήματα εθνικού δικονομικού δικαίου]

Βουδαπέστη, 2 Ιουλίου 2020.

[παραλειπόμενα][υπογραφές]

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ