

Υπόθεση C-746/22

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

6 Δεκεμβρίου 2022

Αιτούν δικαστήριο:

Fővárosi Törvényszék (Ουγγαρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

18 Νοεμβρίου 2022

Προσφεύγουσα:

Slovenské Energetické Strojárne A. S.

Καθής:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διεύθυνση προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία)

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Διαδικασία ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου σε υπόθεση φορολογικού δικαίου.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Πρώτον, πρέπει να διαπιστωθεί αν επιβάλλει ουσιαστικό περιορισμό που υπερβαίνει τις απαιτήσεις του άρθρου 23, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9/EK του Συμβουλίου σχετικά με τα μέσα προσφυγής, εθνική νομοθεσία, η οποία για την εξέταση αίτησης επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) δεν επιτρέπει στον αιτούντα να προβάλλει κατά το στάδιο της προσφυγής νέα πραγματικά περιστατικά ούτε νέα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία, 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.

Δεύτερον, πρέπει να διαπιστωθεί αν η προθεσμία του ενός μηνός που προβλέπεται στο άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9/EK του

Συμβουλίου είναι αποσβεστική και, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, αν τούτο είναι σύμφωνο προς τις σχετικές αρχές και διατάξεις της Ένωσης.

Τρίτον, πρέπει να διαπιστωθεί αν είναι συμβατή με το άρθρο 23, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/9/EK του Συμβουλίου, εθνική νομοθεσία, δυνάμει της οποίας η φορολογική αρχή περατώνει τη διαδικασία, σε περίπτωση που ο αιτών υποκείμενος στον φόρο δεν απαντά σε αίτηση παροχής στοιχείων της φορολογικής αρχής ούτε συμμορφώνεται προς την υποχρέωση τακτοποίησης και, για τους λόγους αυτούς, καθίσταται αδύνατη η εξέταση της αίτησης.

Νομική βάση: άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Έχει το άρθρο 23, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9/EK του Συμβουλίου, 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 (στο εξής: οδηγία 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 *az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény* (νόμου CLI του 2017, περί ρύθμισης της φορολογικής διοίκησης: στο εξής: νόμος περί φορολογικής διοίκησης)– η οποία, για την εξέταση των αιτήσεων επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), 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 αποσβεστική 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 περί ΦΠΑ, καθώς και με τις θεμελιώδεις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας, τις οποίες έχει αναπτύξει το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης;

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;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

- Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 2012, C 326, σ. 391) (Χάρτης): άρθρο 47
- Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1· διορθωτικά ΕΕ 2007, L 335, σ. 60, και ΕΕ 2015, L 323, σ. 31) (οδηγία περί ΦΠΑ): άρθρα 167, 169, 170 και 171, παράγραφος 1.
- 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 στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος (ΕΕ 2008, L 44, σ. 23) (οδηγία 2008/9): άρθρο 1, άρθρο 20, παράγραφοι 1 και 2, άρθρο 21, άρθρο 23, παράγραφοι 1 και 2, άρθρο 26 και άρθρο 29, παράγραφοι 1 και 2.
- Νομολογία του Δικαστηρίου: μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 10ης Απριλίου 1984, von Colson και Kamann, C-14/83, EU:C:1984:153, και της 2ας Μαΐου 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354.

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 251/C, παράγραφος 2, άρθρο 251/E, παράγραφοι 1 και 2, άρθρο 251/F, παράγραφοι 1 έως 4, άρθρο 251/G, παράγραφοι 1 και 2, άρθρο 251/H, παράγραφοι 1 και 2, και άρθρο 251/I, παράγραφοι 1 και 4.
- Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (νόμος CLI του 2017, περί ρύθμισης της φορολογικής διοίκησης) (νόμος περί φορολογικής διοίκησης): άρθρα 9, άρθρο 49, παράγραφος 1, στοιχείο b, και άρθρο 124.

- A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (νόμος I του 2017, για την αρμοδιότητα των διοικητικών δικαστηρίων) (στο εξής: νόμος για την αρμοδιότητα των διοικητικών δικαστηρίων): άρθρο 78, παράγραφος 4

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η προσφεύγουσα είναι εμπορική εταιρία σλοβακικού δικαίου, η οποία δραστηριοποιείται στον τομέα της ενέργειας, στο πλαίσιο του οποίου κατασκευάζει εγκαταστάσεις θέρμανσης και εμπορεύεται τις εγκαταστάσεις αυτές καθώς και τα εξαρτήματά τους, ασκώντας επίσης δραστηριότητες μηχανικής σε σχέση με τους σταθμούς παραγωγής ενέργειας. Από τον Ιούνιο του 2020 η προσφεύγουσα άρχισε να εκτελεί εργασίες εγκατάστασης και συναρμολόγησης στην Ουγγαρία βάσει σύμβασης που συνήψε με την εταιρία Budapesti Erőmű Zrt. Για τον σκοπό αυτόν απέκτησε διάφορα αγαθά και υπηρεσίες στην Ουγγαρία. Συναφώς, με έγγραφο της 18ης Φεβρουαρίου 2021, η προσφεύγουσα, με την ιδιότητά της ως υποκείμενης στον φόρο εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος της Ένωσης και συγκεκριμένα στη Σλοβακία, ζήτησε δυνάμει του άρθρου 244 του νόμου περί ΦΠΑ, βάσει δεκαενέα τιμολογίων, την επιστροφή ποσού 37 013 654 ουγγρικών φιορινίων (HUF) ως ΦΠΑ τον οποίον είχε καταβάλει για την απόκτηση αγαθών και τη λήψη υπηρεσιών στην Ουγγαρία κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ 1ης Ιανουαρίου και 31ης Δεκεμβρίου 2020.
- 2 Με διοικητική πράξη της 22ας Φεβρουαρίου 2021 η 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), εκτιμώντας ότι δεν μπορούσε να εκδώσει απόφαση βάσει των στοιχείων που διέθετε, ζήτησε από την προσφεύγουσα να παράσχει στοιχεία βάσει του άρθρου 251/F, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ. Μεταξύ άλλων, ζήτησε από την προσφεύγουσα να προσκομίσει εντός προθεσμίας ενός μηνός από την κοινοποίηση της διοικητικής πράξης τόσο τα τιμολόγια όσο και τις συμβάσεις και τα δελτία παραγγελίας βάσει των οποίων εκδόθηκαν τα τιμολόγια, τα οποία δεν είχαν επισυναφθεί στην αρχική αίτηση, αλλά ήταν απαραίτητα για την εξέτασή της, καθώς και να προσκομίσει δήλωσή της από την οποία να προκύπτει με ποιον σκοπό και υπέρ τίνος χρησιμοποιήθηκαν οι υπηρεσίες που αναγράφονταν στα τιμολόγια, καθώς και πώς συνδέονταν με την οικονομική της δραστηριότητα. Η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή απέστειλε τη διοικητική πράξη στην ηλεκτρονική διεύθυνση της προσφεύγουσας και θεώρησε ότι η προσφεύγουσα την παρέλαβε.
- 3 Με απόφαση της 6ης Μαΐου 2021, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή περάτωσε, σύμφωνα με το άρθρο 49, παράγραφος 1, στοιχείο b, του νόμου περί φορολογικής διοίκησης, τη διαδικασία που είχε κινηθεί κατόπιν της αιτήσεως της προσφεύγουσας, επισημαίνοντας ότι η τελευταία δεν είχε εκπληρώσει την υποχρέωσή της να παράσχει στοιχεία, μολονότι της είχε ζητηθεί, και ότι, κατά

συνέπεια, ήταν αδύνατον να προσδιοριστούν τα ακριβή πραγματικά περιστατικά βάσει των στοιχείων που διέθετε η εν λόγω αρχή.

- 4 Η προσφεύγουσα προσέβαλε την πρωτοβάθμια απόφαση και, ταυτοχρόνως, συμμορφώθηκε προς την αίτηση παροχής στοιχείων της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής, διαβιβάζοντας τα απαιτούμενα με τη διοικητική πράξη έγγραφα.
- 5 Η καθής, η οποία επιλήφθηκε της εν λόγω προσφυγής, επικύρωσε την πρωτοβάθμια απόφαση με απόφαση της 20ής Ιουλίου 2021. Επισημάνε ότι η προσφεύγουσα ούτε είχε απαντήσει στην αίτηση τακτοποίησης προτού της κοινοποιηθεί η πρωτοβάθμια απόφαση ούτε είχε προσκομίσει εμπροθέσμως τα ζητηθέντα έγγραφα και, ως εκ τούτου, δεν ήταν δυνατό να προσδιοριστεί αν η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα επιστροφής φόρου. Υπενθύμισε ότι το άρθρο 124, παράγραφος 3, του νόμου περί φορολογικής διοίκησης, προβλέπει ότι «στην προσφυγή και στη διαδικασία που κινήθηκε συνεπεία της προσφυγής, πέραν των λόγων ακυρότητας, δεν είναι δυνατή η επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών ούτε νέων αποδεικτικών στοιχείων τα οποία, καίτοι γνώριζε ο προσφεύγων πριν από την έκδοση της απόφασης σε πρώτο βαθμό, δεν τα προσκόμισε, καίτοι του ζητήθηκε από τη φορολογική αρχή, ούτε προέβαλε τα πραγματικά περιστατικά». Με τη διοικητική πράξη με την οποία ζητήθηκε η παροχή στοιχείων η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή είχε ενημερώσει την προσφεύγουσα σχετικά με την εν λόγω απαγόρευση προβολής νέων πραγματικών περιστατικών και νέων αποδεικτικών στοιχείων. Υπό το πρίσμα αυτό και σύμφωνα με το άρθρο 124, παράγραφος 3, του νόμου περί φορολογικής διοίκησης, η καθής κατέληξε στο συμπέρασμα ότι στο πλαίσιο της διαδικασίας προσφυγής δεν ήταν πλέον σε θέση να λάβει υπόψη τα έγγραφα και τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα.
- 6 Η προσφεύγουσα προσέφυγε κατά της απόφασης της καθής ενώπιον του Fővárosi Törvényszék (πρωτοδικείου Βουδαπέστης, Ουγγαρία).

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 7 Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι το άρθρο 124, παράγραφος 3, του νόμου περί φορολογικής διοίκησης δεν τυγχάνει εφαρμογής κατά τη διαδικασία επιστροφής του ΦΠΑ. Κατά την άποψή της, η οδηγία 2008/9 περιέχει εξαντλητική αναφορά των ουσιαστικών και διαδικαστικών κανόνων που διέπουν τη διαδικασία επιστροφής του ΦΠΑ, συνεπώς το άρθρο 124, παράγραφος 3, του νόμου περί φορολογικής διοίκησης, συνιστά ουσιαστικό περιορισμό, καθόσον αποκλείει την προσκόμιση νέων αποδεικτικών στοιχείων κατά το στάδιο της προσφυγής και κατά τη διαδικασία που κινήθηκε συνεπεία της προσφυγής (στο εξής: απαγόρευση προβολής νέων πραγματικών περιστατικών και νέων αποδεικτικών στοιχείων).
- 8 Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το άρθρο 23, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9, το οποίο προβλέπει τη δυνατότητα άσκησης προσφυγής, ορίζει ότι τα μέσα προσφυγής ασκούνται στο πλαίσιο της διαδικασίας επιστροφής ΦΠΑ σύμφωνα με

τις διατυπώσεις και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπει η νομοθεσία του κράτους μέλους επιστροφής. Πέραν αυτού, ωστόσο, η οδηγία 2008/9 δεν προβλέπει ούτε ρητώς ούτε μέσω κανόνα παραπομπής κανέναν ουσιαστικό περιορισμό σχετικά με τα μέσα προσφυγής, συνεπώς δεν τυγχάνει εφαρμογής στην περίπτωση της προσφεύγουσας ο ουσιαστικός περιορισμός που επιβάλλει η ουγγρική νομοθεσία, σύμφωνα με τον οποίον με την προσφυγή δεν μπορούν πλέον να προβληθούν νέα πραγματικά περιστατικά ούτε νέα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία γνώριζε η προσφεύγουσα πριν από την έκδοση της πρωτοβάθμιας απόφασης.

- 9 Κατά την προσφεύγουσα ο περιορισμός της προσφυγής που επιβάλλει η ουγγρική νομοθεσία υπονομεύει τον μη αποσβεστικό χαρακτήρα της προθεσμίας του ενός μηνός για την τακτοποίηση, δεδομένου ότι, μετά την έκδοση της πρωτοβάθμιας απόφασης, αλλά πριν από την έκδοση της απρόσβλητης απόφασης, ο αιτών την επιστροφή δεν μπορεί να γνωστοποιήσει στην ουγγρική φορολογική αρχή, ούτως ώστε η αρχή αυτή να τα λάβει υπόψη, νέα πραγματικά περιστατικά ή περιστάσεις ή νέα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία, μολονότι υπήρχαν ήδη κατά τη διάρκεια της πρωτοβάθμιας διαδικασίας, δεν προβλήθηκαν από τον αιτούντα για λόγους που οφείλονταν σε δική του υπαιτιότητα. Αντιθέτως, το άρθρο 26 της οδηγίας 2008/9 και το άρθρο 251/I, παράγραφος 4, του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπουν ως μόνη έννομη συνέπεια της μη τήρησης από τον αιτούντα της προθεσμίας τακτοποίησης, αν αυτός δεν απαντήσει εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών στην αίτηση τακτοποίησης, την απώλεια του δικαιώματος να απαιτήσει από το κράτος μέλος επιστροφής να του καταβάλει τόκο επί του ποσού της οφειλόμενης επιστροφής, ακόμη και σε περίπτωση που οι αρχές έχουν καθυστερήσει την επιστροφή.
- 10 Η προσφεύγουσα υποστηρίζει επίσης ότι ούτε το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9 ούτε η διάταξη που το μεταφέρει στο ουγγρικό δίκαιο, δηλαδή το άρθρο 251/F, παράγραφος 4, του νόμου περί ΦΠΑ, χαρακτηρίζουν αποσβεστική την προθεσμία του ενός μηνός, συνεπώς η μη τήρησή της δεν μπορεί να οδηγήσει στην οριστική απώλεια του δικαιώματος της προσφεύγουσας προς επιστροφή του φόρου. Συναφώς, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι, μετά τη λήξη της προθεσμίας αυτής εξακολουθεί να δικαιούται να προσκομίσει στο πλαίσιο της διαδικασίας προσφυγής τα έγγραφα στα οποία στηρίζεται η αίτησή της επιστροφής του ΦΠΑ και τα οποία θεωρήθηκαν αναγκαία από τη φορολογική αρχή.
- 11 Τέλος, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υπό τις συνθήκες αυτές η καθής δεν είχε δικαίωμα να περατώσει τη διαδικασία.
- 12 Η καθής ισχυρίζεται ότι το άρθρο 124, παράγραφος 3, του νόμου περί φορολογικής διοίκησης, τυγχάνει εφαρμογής και στην εξέταση των αιτήσεων επιστροφής του ΦΠΑ. Θεωρεί ότι η διάταξη αυτή δεν καθιστά πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμει η έννομη τάξη της Ένωσης, δεδομένου ότι αποσκοπεί αποκλειστικά στην αποφυγή επιμήκυνσης της διάρκειας των διαδικασιών προσφυγής.

- 13 Κατά την καθής δεν παραβιάζονται οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας. Η ίδια διατείνεται ότι, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η προσφεύγουσα, το τελικό τμήμα της πρωτοβάθμιας απόφασης δεν διακρίνει μεταξύ τυπικών και ουσιαστικών κανόνων που αφορούν την άσκηση της προσφυγής, αλλά αφορά τους κανόνες σχετικά με τον τρόπο άσκησης της προσφυγής και τα όρια του δικαιώματος άσκησης προσφυγής. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, θεωρεί ότι η συγγραφική νομοθεσία είναι σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης, καθώς και με τις νομικές αρχές που έχει αναπτύξει το Δικαστήριο, και ότι, ως εκ τούτου, δεν παραβιάζει τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας.
- 14 Η καθής υποστηρίζει ότι η προθεσμία του ενός μηνός που προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9, για την παροχή πρόσθετων πληροφοριών δεν είναι αποσβεστική, δεδομένου ότι, όσον αφορά τη μη τήρηση της προθεσμίας, η προσφεύγουσα μπορούσε να έχει υποβάλει αίτηση εξαιρέσεως από την απώλεια δικαιώματος.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασεως περί παραπομπής

- 15 Με την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν η απαγόρευση προβολής νέων πραγματικών περιστατικών και νέων αποδεικτικών στοιχείων, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 124, παράγραφος 3, του νόμου περί φορολογικής διοίκησης, αντιβαίνει στο άρθρο 23, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9, καθώς και αν η απαγόρευση αυτή παραβιάζει τις αρχές που απορρέουν από τη νομολογία της Ένωσης για τις προσφυγές, δεδομένου ότι το δίκαιο της Ένωσης επιτρέπει την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων ανά πάσα στιγμή μέχρι την έκδοση της απρόσβλητης απόφασης.
- 16 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επίσης αν, σε συνδυασμό με την εφαρμογή της απαγόρευσης προβολής νέων πραγματικών περιστατικών και νέων αποδεικτικών στοιχείων, την οποία προβλέπει το άρθρο 124, παράγραφος 3, του νόμου περί φορολογικής διοίκησης, η προθεσμία τακτοποίησης του ενός μηνός αποκτά αποσβεστικό χαρακτήρα, δεδομένου ότι οι δηλώσεις, τα έγγραφα και τα λοιπά αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίζονται συμπληρωματικά ταυτόχρονα με την προσφυγή δεν λαμβάνονται πλέον υπόψη από την συγγραφική φορολογική αρχή.
- 17 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν στο πλαίσιο της διαδικασίας επιστροφής του ΦΠΑ η φορολογική αρχή δύναται να περατώσει τη διαδικασία υπό τις προαναφερθείσες περιστάσεις.
- 18 Όσον αφορά το **πρώτο προδικαστικό ερώτημα** το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν απάντησε στο αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή στοιχείων κατά τη διάρκεια της πρωτοβάθμιας διαδικασίας, αλλά μετά την κοινοποίηση της απόφασης που εκδόθηκε σε πρώτο βαθμό επισύναψε ως παράρτημα στην προσφυγή που άσκησε κατά της απόφασης αυτής ενώπιον της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής τα στοιχεία και τα έγγραφα που

είχαν ζητηθεί με το αίτημα παροχής στοιχείων. Εντούτοις, η δευτεροβάθμια φορολογική αρχή αρνήθηκε να λάβει υπόψη τα στοιχεία και τα έγγραφα αυτά, στηριζόμενη συναφώς στη διάταξη του άρθρου 124, παράγραφος 3, του νόμου περί φορολογικής διοίκησης. Εντούτοις, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, η οδηγία 2008/9 δεν προβλέπει, σε περίπτωση υπέρβασης της προθεσμίας του ενός μηνός που τάσσεται για την παροχή των πρόσθετων πληροφοριών που ζητεί το κράτος μέλος επιστροφής, τη δυνατότητα να μη ληφθούν υπόψη οι παρεχόμενες πληροφορίες. Το αιτούν δικαστήριο προσθέτει ότι ούτε οι διατάξεις της οδηγίας 2008/9 σχετικά με τα μέσα προσφυγής προβλέπουν την απαγόρευση προβολής νέων πραγματικών περιστατικών και νέων αποδεικτικών στοιχείων του άρθρου 124, παράγραφος 3, του νόμου περί φορολογικής διοίκησης.

- 19 Το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται στην υπόθεση *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18), επισημαίνοντας ότι η μόνη διαφορά στα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης εκείνης από την υπό κρίση υπόθεση έγκειται στο ότι η ουγγρική διοικητική διαδικασία περιλαμβάνει δύο στάδια, στο δε ουγγρικό δίκαιο η απαγόρευση προβολής νέων πραγματικών περιστατικών και νέων αποδεικτικών στοιχείων του άρθρου 124, παράγραφος 3, του νόμου περί φορολογικής διοίκησης, τυγχάνει εφαρμογής κατά ρητή επιταγή ήδη στο πλαίσιο της δευτεροβάθμιας διοικητικής διαδικασίας.
- 20 Σύμφωνα με το αιτούν δικαστήριο, κατά την εξέταση των αιτήσεων επιστροφής του ΦΠΑ βάσει της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να γίνονται σεβαστά τα δικαιώματα της προσφεύγουσας που προβλέπονται στην οδηγία 2008/9, στο υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής της οποίας εμπίπτει η προσφεύγουσα.
- 21 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν υπάρχει προσβολή του δικαιώματος πραγματικής προσφυγής ενώπιον αμερόληπτου δικαστηρίου, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη, λόγω του ότι, κατά το ουγγρικό δίκαιο, λόγω της απαγόρευσης προβολής νέων πραγματικών περιστατικών και νέων αποδεικτικών στοιχείων, η οποία ισχύει στις διαδικασίες προσφυγής, περιορίζεται το δικαίωμα των διαδίκων της διαδικασίας στην απόδειξη ή στην προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων. Λόγω της απαγόρευσης προβολής νέων πραγματικών περιστατικών και νέων αποδεικτικών στοιχείων δεν μπορούν να προβληθούν νέα πραγματικά περιστατικά ή αποδεικτικά στοιχεία, γεγονός που ασκεί προδήλως επιρροή στην απόφαση της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής που διεξάγει τη διαδικασία προσφυγής, καθώς και στην τελική έκβαση της δικαστικής διαδικασίας η οποία διεξάγεται συνεπεία της προσφυγής που μπορεί να ασκηθεί ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου κατά της τελευταίας αυτής απόφασης.
- 22 Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά επίσης ότι ασκεί επιρροή το γεγονός ότι το άρθρο 78, παράγραφος 4, του νόμου για την αρμοδιότητα των διοικητικών δικαστηρίων, το οποίο διέπει τη διαδικασία ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων στην Ουγγαρία, προβλέπει επίσης έναν κανόνα κατά τον οποίον «ο προσφεύγων ή ο ενδιαφερόμενος μπορούν να επικαλεστούν πραγματικά περιστατικά ή περιστάσεις οι οποίες, μολονότι υφίσταντο κατά τον χρόνο της

προηγούμενης διοικητικής διαδικασίας, δεν εξετάστηκαν στο πλαίσιο αυτής, σε περίπτωση που το διοικητικό όργανο δεν τα είχε λάβει υπόψη στο πλαίσιο της προηγούμενης διοικητικής διαδικασίας, καίτοι είχαν προβληθεί, καθώς και σε περίπτωση που ο προσφεύγων ή ο ενδιαφερόμενος δεν τα γνώριζε ή δεν ήταν σε θέση να τα επικαλεστεί χωρίς δική του υπαιτιότητα». Με άλλα λόγια, η απαγόρευση προβολής νέων πραγματικών περιστατικών και νέων αποδεικτικών στοιχείων εκτείνεται και στις διαδικασίες ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου.

- 23 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επίσης αν η απαγόρευση προβολής νέων πραγματικών περιστατικών και νέων αποδεικτικών στοιχείων είναι αναλογική και συμβατή με τις επιταγές για δίκαιη δίκη, δεδομένου ότι μπορεί να οδηγήσει σε ουσιαστικό περιορισμό του δικαιώματος προσφυγής που διαθέτει ο φορολογούμενος ως θεμελιώδη δικονομική εγγύηση.
- 24 Όσον αφορά το **δεύτερο προδικαστικό ερώτημα**, το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται επίσης στην απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18), της οποίας το αντικείμενο ήταν πανομοιότυπο με αυτό του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος της υπό κρίση υπόθεσης.
- 25 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι η συμβατότητα του άρθρου 124, παράγραφος 3, του νόμου περί φορολογικής διοίκησης, με την οδηγία 2008/9 εξετάζεται στο μέτρο που η εφαρμογή της εθνικής αυτής διάταξης στο πλαίσιο της διαδικασίας επιστροφής του ΦΠΑ μπορεί να προσδώσει αποσβεστικό χαρακτήρα στην προθεσμία του ενός μηνός κατά τον χρόνο έκδοσης της απόφασης της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής, δεδομένου ότι μετά την έκδοση της απόφασης αυτής δεν μπορεί να προσκομισθεί κανένα αποδεικτικό στοιχείο, το οποίο ο αιτών, μολονότι το γνώριζε, δεν το είχε θέσει υπόψη της φορολογικής αρχής μέχρι το χρονικό αυτό σημείο από δική του υπαιτιότητα.
- 26 Όσον αφορά το **τρίτο προδικαστικό ερώτημα**, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι η οδηγία 2008/9 προβλέπει μόνο την έκδοση απόφασης σχετικά με την έγκριση ή απόρριψη της αίτησης επιστροφής, χωρίς να προβλέπει καμία κανονιστική δυνατότητα περάτωσης της διαδικασίας. Προσθέτει ότι ούτε ο νόμος περί ΦΠΑ, ο οποίος μεταφέρει την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο, προβλέπει τη δυνατότητα περάτωσης της διαδικασίας. Σύμφωνα με το άρθρο 251/C, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ, σε περίπτωση εμπρόθεσμης υποβολής της αίτησης η φορολογική αρχή αποφαινεται επί της ουσίας της αίτησης. Με άλλα λόγια, τόσο η οδηγία 2008/9 όσο και ο νόμος περί ΦΠΑ επιτάσσουν την έκδοση απόφασης επί της ουσίας.
- 27 Αντιθέτως προς τα ανωτέρω, η ουγγρική φορολογική αρχή εφάρμοσε εν προκειμένω τον κανόνα περί περάτωσης της διαδικασίας, ο οποίος προβλέπεται στο άρθρο 49, παράγραφος 1, στοιχείο b, του νόμου περί φορολογικής διοίκησης, γεγονός που οδηγεί το αιτούν δικαστήριο να διερωτηθεί αν η διάταξη της οδηγίας 2008/9 που επιτάσσει την έκδοση απόφασης σχετικά με την έγκριση ή την απόρριψη της αίτησης επιστροφής του ΦΠΑ απαγορεύει, όσον αφορά την

επιστροφή του ΦΠΑ, στην εθνική αρχή να εκδώσει απόφαση περί περάτωσης της διαδικασίας.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ