Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 6ης Ιουλίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 183 — Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας — Έκπτωση του φόρου εισροών — Επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ — Διαδικασία ελέγχου — Πρόστιμο που επιβλήθηκε στον υποκείμενο στον φόρο κατά τη διάρκεια της διαδικασίας αυτής — Παράταση της προθεσμίας επιστροφής — Εξαίρεση από την καταβολή τόκων υπερημερίας»

Στην υπόθεση C-254/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών της Βουδαπέστης, Ουγγαρία) με απόφαση της 24ης Μαρτίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Μαΐου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Glencore Agriculture Hungary Kft., πρώην Glencore Grain Hungary Kft.,

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Prechal, πρόεδρο τμήματος, A. Rosas και E. Jarašiūnas (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Glencore Agriculture Hungary Kft., πρώην Glencore Grain Hungary Kft., εκπροσωπούμενη από τους D. Kelemen και Z. Várszegi, ügyvédek,

— η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Z. Fehér και G. Koós, καθώς και από την A. M. Pálfy,

— η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Vláčil και M. Smolek,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios, καθώς και από τον L. Havas,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 183 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Glencore Agriculture Hungary Kft., πρώην Glencore Grain Hungary Kft. (στο εξής: Glencore), και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (Διευθύνσεως προσφυγών της εθνικής αρχής οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων, Ουγγαρία) (στο εξής: φορολογική αρχή) όσον αφορά καταβολή τόκων υπερημερίας σχετικά με επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Κατά το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ:

«Όταν το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν.

[…]»

Το ουγγρικό δίκαιο

4 Όπως προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, το άρθρο 37, παράγραφος 4, του adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [νόμου XCII του 2003 περί του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, *Magyar Közlöny* 2003/131 (XI. 14.), στο εξής: Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας] προβλέπει ότι η καταβολή δημοσιονομικής στηρίξεως που οφείλεται στον υποκείμενο στον φόρο ρυθμίζεται στα παραρτήματα του παρόντος νόμου ή σε ειδικό νόμο. Η δημοσιονομική στήριξη και ο ΦΠΑ του οποίου ζητήθηκε η επιστροφή πρέπει να καταβληθούν μετά την ημερομηνία παραλαβής της αιτήσεως ή της δηλώσεως και, το νωρίτερο, εντός 30 και 75 ημερών, αντιστοίχως, από την ημερομηνία κατά την οποία κατέστησαν απαιτητές. Εάν η δημοσιονομική στήριξη έχει βεβαιωθεί από τη φορολογική αρχή, χορηγείται εντός 30 ημερών από την έναρξη ισχύος της αποφάσεως που ελήφθη προς τούτο.

5 Το άρθρο 37, παράγραφος 4, στοιχείο γ’, του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προβλέπει ότι, εάν ο έλεγχος του νομότυπου χαρακτήρα της αιτήσεως καταβολής κινήθηκε εντός των 30 ημερών από την ημερομηνία παραλαβής της αιτήσεως (δηλώσεως) και λόγω παρεμποδίσεως του ελέγχου επεβλήθη πρόστιμο ή εκδόθηκε ένταλμα προσαγωγής του ενδιαφερομένου, η προθεσμία καταβολής υπολογίζεται από την ημερομηνία παραδόσεως της εκθέσεως ελέγχου.

6 Κατά το άρθρο 37, παράγραφος 6, του Κώδικα αυτού, όταν η φορολογική διοίκηση καθυστερεί την επιστροφή, καταβάλλει τόκους, για κάθε ημέρα υπερημερίας, ύψους ίσου με τις προσαυξήσεις λόγω καθυστερήσεως. Εντούτοις, ακόμη και σε περίπτωση καθυστερήσεως της καταβολής, δεν οφείλεται τόκος εάν η μη επιστροφή οφείλεται σε έλλειψη επιμέλειας του φορολογουμένου ή του προσώπου που υπέχει υποχρέωση να γνωστοποιήσει τις απαραίτητες πληροφορίες.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

7 Η Glencore είναι επιχείρηση υποκείμενη στον ΦΠΑ, δραστηριοποιούμενη στο εμπόριο των σιτηρών. Υπέβαλε αίτηση προς τη φορολογική αρχή ζητώντας την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 4 485 975 000 ουγγρικών φιορινιών (HUF) (περίπου 12,4 εκατομμύρια ευρώ) για τον Σεπτέμβριο του 2011, λόγω του ΦΠΑ που κατέβαλε επί των εισροών.

8 Κατόπιν της αιτήσεως αυτής και πριν από τη ζητηθείσα επιστροφή, η φορολογική αρχή κίνησε διαδικασία ελέγχου του νομότυπου χαρακτήρα της εν λόγω αιτήσεως. Στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής, η φορολογική αρχή απηύθυνε στην Glencore πολλές αιτήσεις γνωστοποιήσεως στοιχείων και της επέβαλε τρία πρόστιμα διότι η Glencore καθυστέρησε να απαντήσει σε ορισμένες από τις αιτήσεις αυτές, και οι εν λόγω διαπιστωθείσες καθυστερήσεις εμπόδισαν, κατά την άποψη της αρχής αυτής, τη διεξαγωγή της εν λόγω διαδικασίας.

9 Στις 13 Νοεμβρίου 2013, η φορολογική αρχή κατέβαλε στην Glencore το ποσό των 1 858 301 000 HUF (περίπου 5,9 εκατομμύρια ευρώ) ως μερική επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ. Η επιχείρηση ζήτησε από τη φορολογική αρχή να της καταβάλει το ποσό των 411 910 990 HUF (περίπου 1,3 εκατομμύρια ευρώ) για τόκους υπερημερίας της περιόδου από τις 4 Δεκεμβρίου 2011, ημερομηνία κατά την οποία, σύμφωνα με την Glencore, έληξε η προθεσμία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, μέχρι τις 13 Νοεμβρίου 2013.

10 Η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση αυτή με το αιτιολογικό ότι είχε επιβληθεί πρόστιμο στην Glencore διότι παρεμπόδισε τον έλεγχο του νομότυπου χαρακτήρα της αιτήσεως επιστροφής και διότι, ως εκ τούτου, σύμφωνα με την ισχύουσα ουγγρική ρύθμιση, η ημερομηνία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ και οι ενδεχόμενοι τόκοι υπερημερίας έπρεπε να υπολογισθούν από την ημερομηνία παραδόσεως της εκθέσεως στην οποία περιλαμβάνονταν οι διαπιστώσεις του ελέγχου. Επομένως, κατά τη φορολογική αρχή, δεν διαπιστώθηκε καμία καθυστέρηση στην επιστροφή και, εφόσον η παρεμπόδιση της διεξαγωγής του ελέγχου και της επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ οφειλόταν στη μη διαβίβαση των απαιτούμενων στοιχείων, η Glencore δεν δικαιούνταν τόκους υπερημερίας.

11 Στις 5 Νοεμβρίου 2015, η Glencore άσκησε, ενώπιον του Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (πρωτοβάθμιου δικαστηρίου διοικητικών και εργατικών διαφορών της Βουδαπέστης, Ουγγαρία), προσφυγή κατά της αποφάσεως της φορολογικής αρχής με την οποία απορρίφθηκε η αίτησή της.

12 Η Glencore υποστήριξε ενώπιον του δικαστηρίου αυτού ότι η ουγγρική νομοθεσία, κατά την οποία οι τόκοι υπερημερίας καταβάλλονται από την παράδοση της εκθέσεως που περατώνει τη διαδικασία ελέγχου σχετικά με την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης, και ειδικότερα στις αρχές της αναλογικότητας, της ασφάλειας δικαίου και της φορολογικής ουδετερότητας. Η επίμαχη στην κύρια δίκη διαδικασία ελέγχου διήρκεσε περισσότερο από δύο έτη για λόγους που δεν αφορούν την καθυστερημένη παράδοση των εγγράφων που ζητήθηκαν, αλλά κυρίως τις πράξεις της φορολογικής αρχής. Περαιτέρω, η εν λόγω αρχή επέβαλε στην Glencore να της διαβιβάσει πλήθος στοιχείων κατά τις δύο τελευταίες εβδομάδες της διαδικασίας ελέγχου, τάσσοντας σε κάθε αίτημα προθεσμία τριών μόνο εργάσιμων ημερών για τη γνωστοποίηση των στοιχείων αυτών. Κατά την Glencore, η φορολογική αρχή έπρεπε να έχει προβεί στην επιστροφή του ΦΠΑ εντός της προθεσμίας των 45 ημερών που θέτει το άρθρο 37 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας για τις αιτήσεις που υπερβαίνουν τα 500 000 HUF (περίπου 1 600 ευρώ). Σε περίπτωση

μη εμπρόθεσμης επιστροφής, η φορολογική αρχή όφειλε να της καταβάλει τόκους υπερημερίας. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επιτάσσει να μπορεί ο υποκείμενος στον φόρο να λάβει την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ εντός εύλογης προθεσμίας και ο χρόνος της επιστροφής αυτής δεν μπορεί να επηρεάζεται από διαδικαστικές πράξεις των φορολογικών αρχών.

13 Η φορολογική αρχή ζήτησε την απόρριψη της προσφυγής της Glencore, προβάλλοντας ότι τα πρόστιμα για καθυστερημένη υποβολή των απαραίτητων για τον φορολογικό έλεγχο στοιχείων επιβλήθηκαν ως συνέπεια της υπαίτιας συμπεριφοράς της Glencore και ότι λόγω ακριβώς της αμέλειάς της αυτής παρατάθηκε η προθεσμία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ.

14 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει στα κράτη μέλη να εξαρτούν την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ από προϋποθέσεις που επιβάλλουν πρόσθετο βάρος στους υποκείμενους στον φόρο επηρεάζοντας την οικονομική τους κατάσταση, ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να εξασφαλίζουν ότι η επιστροφή αυτή θα γίνεται εντός εύλογης προθεσμίας και ότι η διαδικασία επιστροφής δεν συνεπάγεται οικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο στον φόρο. Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι οι υποκείμενοι στον φόρο προς τους οποίους επεστράφη το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ εντός προθεσμίας η οποία δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί εύλογη δικαιούνται τόκους υπερημερίας και ότι στην έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους εναπόκειται να ορίσει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες πρέπει να καταβληθούν οι τόκοι αυτοί, τηρουμένων των αρχών της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας.

15 Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η νομολογία του Δικαστηρίου δεν περιλαμβάνει επαρκώς σαφείς υποδείξεις, ιδίως ως προς τις συνέπειες των προστίμων που επιβάλλει η φορολογική αρχή, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη. Θεωρεί ότι η επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ στην Glencore εντός προθεσμίας δύο ετών περίπου, αντί της συνήθους προθεσμίας των 45 ημερών, συνιστά παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και ότι, επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό το αίτημα της επιχειρήσεως αυτής για την καταβολή τόκων υπερημερίας. Το εν λόγω δικαστήριο θεωρεί επίσης ως αντίθετο προς την αρχή αυτή το γεγονός ότι η φορολογική αρχή, κάνοντας κατάχρηση της γραμματικής ερμηνείας της συγκεκριμένης εθνικής ρυθμίσεως, μπορεί, επιβάλλοντας πρόστιμο στον υποκείμενο στον φόρο για μη εκπλήρωση της υποχρεώσεως διαβιβάσεως στοιχείων, να συνεχίζει για απεριόριστο διάστημα τους φορολογικούς ελέγχους χωρίς να υποχρεούται σε καταβολή τόκων υπερημερίας.

16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (πρωτοβάθμιο δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών της Βουδαπέστης) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 183 της [οδηγίας ΦΠΑ] την έννοια ότι αντιβαίνει προς αυτό εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ότι η προθεσμία για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου του ΦΠΑ παρατείνεται μέχρι την ημερομηνία παραδόσεως της εκθέσεως που καταρτίσθηκε κατόπιν ελέγχου, στην περίπτωση κατά την οποία, στο πλαίσιο της διαδικασίας φορολογικού ελέγχου που κινήθηκε εντός 30 ημερών από την παραλαβή της αιτήσεως επιστροφής, επιβάλλεται στον υποκείμενο στον φόρο πρόστιμο λόγω μη εκπληρώσεως των υποχρεώσεών του;

2) Αντιβαίνει προς το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ, λαμβανομένων υπόψη των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, εθνική ρύθμιση η οποία, σε περίπτωση καταβολής ποσού με καθυστέρηση, αποκλείει την πληρωμή τόκων υπερημερίας εάν, στο πλαίσιο του ελέγχου σχετικά με τη καταβολή του ποσού αυτού, η αρχή επέβαλε πρόστιμο στον υποκείμενο στον φόρο λόγω μη τηρήσεως της υποχρεώσεως συνεργασίας, παρά το γεγονός ότι ο έλεγχος, ο οποίος διήρκεσε επί πλείονα έτη, παρατάθηκε για λόγους που δεν οφείλονται κυρίως στον υποκείμενο στον φόρο;

3) Έχουν το άρθρο 183 της [οδηγίας ΦΠΑ] και η αρχή της αποτελεσματικότητας την έννοια ότι το αίτημα καταβολής τόκων σχετικά με φόρους που παρακρατήθηκαν και δεν επιστράφηκαν, κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, είναι δικαίωμα το οποίο απορρέει άμεσα από το ίδιο το δίκαιο της Ένωσης, ούτως ώστε η διαπίστωση ότι συντρέχει παραβίαση του δικαίου της Ένωσης και ότι ο φόρος δεν επιστράφηκε αρκεί για να προβληθεί δικαίωμα εισπράξεως τόκων ενώπιον των δικαστηρίων και των λοιπών αρχών των κρατών μελών;

4) Στην περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο, λαμβάνοντας υπόψη τις απαντήσεις στα προηγούμενα ερωτήματα, καταλήξει, στη διαφορά της κύριας δίκης, στο συμπέρασμα ότι η εθνική ρύθμιση του κράτους μέλους είναι αντίθετη προς το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ, θα κρίνει κατά τρόπο σύμφωνο με το δίκαιο της Ένωσης εάν θεωρήσει ότι η άρνηση καταβολής τόκων υπερημερίας που εμπεριέχεται στις αποφάσεις των αρχών των κρατών μελών αντιβαίνει προς το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

17 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία, στην περίπτωση που η φορολογική αρχή κινεί διαδικασία φορολογικού ελέγχου και επιβάλλει πρόστιμο σε υποκείμενο στον φόρο για άρνηση συνεργασίας, η ημερομηνία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ μπορεί να μετατεθεί μέχρι την παράδοση στον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο της εκθέσεως του ελέγχου αυτού και είναι δυνατόν να μην καταβληθούν τόκοι υπερημερίας, ακόμα και όταν η διάρκεια της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου είναι υπερβολική και δεν μπορεί να αποδοθεί εξ ολοκλήρου στη συμπεριφορά του υποκειμένου στον φόρο. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, το αιτούν δικαστήριο ερωτά ποιες υποχρεώσεις υπέχει, βάσει του δικαίου της Ένωσης, για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης.

18 Πρέπει να υπομνησθεί, εισαγωγικά, ότι, μολονότι το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ δεν προβλέπει ούτε υποχρέωση καταβολής τόκων επί του επιστρεπτέου πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ούτε την ημερομηνία από την οποία οφείλονται τέτοιοι τόκοι, εντούτοις το στοιχείο αυτό δεν αρκεί, αφ' εαυτού, για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι το εν λόγω άρθρο πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η διαδικασία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που προβλέπουν τα κράτη μέλη απαλλάσσεται από κάθε έλεγχο υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης (αποφάσεις της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψεις 27 και 28, καθώς και της 24ης Οκτωβρίου 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, σκέψη 19).

19 Πράγματι, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ορισμένοι ειδικοί κανόνες τους οποίους πρέπει να τηρούν τα κράτη μέλη όταν ασκείται το δικαίωμα επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ απορρέουν από το άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται και των γενικών αρχών που διέπουν τον τομέα του ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, σκέψη 21 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

20 Έτσι, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η διαδικασία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ την οποία προβλέπουν τα κράτη μέλη δεν πρέπει να θίγει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, υποχρεώνοντας τον υποκείμενο στον φόρο να επωμισθεί, εν όλω ή εν μέρει, τον φόρο αυτόν. Ειδικότερα, η διαδικασία επιστροφής πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο να εισπράξει, υπό τις κατάλληλες συνθήκες, ολόκληρη την απαίτηση που προκύπτει από το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, πράγμα που σημαίνει ότι η επιστροφή πρέπει να γίνεται εντός εύλογης προθεσμίας και ότι, εν πάση περιπτώσει, η θεσπιζόμενη διαδικασία επιστροφής δεν πρέπει να συνεπάγεται κανένα χρηματοοικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο στον φόρο (αποφάσεις της 12ης Μαΐου 2011, Enel

Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 33, και της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψη 45, καθώς και διάταξη της 17ης Ιουλίου 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:2127, σκέψη 31).

21 Η προθεσμία αυτή μπορεί καταρχήν να παρατείνεται, προκειμένου να πραγματοποιηθεί φορολογικός έλεγχος, η δε παραταθείσα αυτή προθεσμία πρέπει να θεωρείται εύλογη, εφόσον η παράταση δεν υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την ολοκλήρωση αυτής της διαδικασίας ελέγχου (απόφαση της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 53).

22 Όταν το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ δεν επιστρέφεται στον υποκείμενο στον φόρο εντός εύλογης προθεσμίας, η αρχή της ουδετερότητας του φορολογικού συστήματος ΦΠΑ επιτάσσει την αντιστάθμιση της χρηματικής ζημίας που υπέστη ο υποκείμενος στον φόρο λόγω του γεγονότος ότι δεν είχε στη διάθεσή του το επίμαχο χρηματικό ποσό μέσω της καταβολής τόκων υπερημερίας (απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, σκέψη 23).

23 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει επίσης ότι ο υπολογισμός των οφειλόμενων από το Δημόσιο τόκων ο οποίος δεν λαμβάνει ως αφετηρία την ημερομηνία κατά την οποία έπρεπε κανονικά να είχε επιστραφεί το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, σύμφωνα με την οδηγία ΦΠΑ, είναι καταρχήν αντίθετος προς τις επιταγές του άρθρου 183 της οδηγίας αυτής (αποφάσεις της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 51, και της 24ης Οκτωβρίου 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, σκέψη 24).

24 Περαιτέρω, πρέπει να τονιστεί ότι ρύθμιση η οποία παρέχει την ευχέρεια στις φορολογικές αρχές να διεξάγουν φορολογικό έλεγχο οποτεδήποτε, ακόμη και σε ημερομηνία που δεν απέχει πολύ από τη λήξη της προθεσμίας επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, με συνέπεια τη σημαντική παράταση της προθεσμίας αυτής προκειμένου να διεξαχθεί ο έλεγχος, έχει ως αποτέλεσμα ότι ο υποκείμενος στον φόρο όχι μόνο υφίσταται αρνητικές οικονομικές συνέπειες, αλλά επίσης περιέρχεται σε αδυναμία προβλέψεως της ημερομηνίας κατά την οποία θα έχει στη διάθεσή του τα χρηματικά ποσά που αντιστοιχούν στο πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, πράγμα που αποτελεί επιπλέον επιβάρυνση για τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο (διάταξη της 21ης Οκτωβρίου 2015, Kovozber, C-120/15, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2015:730, σκέψη 27).

25 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, μολονότι η προθεσμία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ μπορεί να παραταθεί μέχρι την ημερομηνία παραδόσεως της εκθέσεως η οποία περατώνει τη διαδικασία φορολογικού ελέγχου που διεξήχθη κατ' αυτής, τούτο τελεί υπό την προϋπόθεση ότι η διαδικασία αυτή δεν έχει ως συνέπεια την παράταση της προθεσμίας πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την ολοκλήρωση αυτής της διαδικασίας. Στην περίπτωση που η διάρκεια της εν λόγω διαδικασίας είναι υπερβολική, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να απολέσει τους τόκους υπερημερίας.

26 Δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, συναφώς, ως προς την επίπτωση της συμπεριφοράς του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο επιβλήθηκαν πρόστιμα λόγω ελλείψεως επιμέλειας κατά τη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου, πρέπει να τονιστεί ότι, βεβαίως, όπως προβάλλει και η Ουγγρική Κυβέρνηση, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, αρνούμενος να συνεργαστεί με τη φορολογική αρχή και εμποδίζοντας έτσι τη διεξαγωγή της διαδικασίας ελέγχου, προκάλεσε την καθυστέρηση της επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ μπορεί να ζητήσει καταβολή τόκων για την καθυστέρηση αυτή.

27 Ωστόσο, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως συμβατές με τις επιταγές που απορρέουν από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας εθνικές ρυθμίσεις ή πρακτικές δυνάμει των οποίων το γεγονός και μόνον ότι επιβλήθηκε πρόστιμο στον υποκείμενο στον φόρο ως κύρωση για την έλλειψη επιμέλειας κατά τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε σε βάρος του παρέχει τη δυνατότητα στη φορολογική αρχή να παρατείνει τον έλεγχο αυτόν για χρονικό διάστημα που δεν δικαιολογείται από την εν λόγω έλλειψη επιμέλειας, χωρίς η εν λόγω αρχή να υπέχει υποχρέωση να του καταβάλει τόκους υπερημερίας.

28 Επομένως, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, προκειμένου να κριθεί αν οφείλονται τόκοι υπερημερίας και, ενδεχομένως, από πότε γεννάται το δικαίωμα στους εν λόγω τόκους, πρέπει να εκτιμηθεί το μέρος της διάρκειας της διαδικασίας φορολογικού ελέγχου που μπορεί να αποδοθεί στη συμπεριφορά του υποκειμένου στον φόρο.

29 Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, η πρώτη μερική επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που αφορούσε τον Σεπτέμβριο του 2011 έλαβε χώρα στις 13 Νοεμβρίου 2013, δηλαδή περίπου δύο έτη μετά τη λήξη της συνήθους προθεσμίας επιστροφής που προβλέπει η ουγγρική ρύθμιση.

30 Η Glencore επισημαίνει, με τις γραπτές παρατηρήσεις της, ότι η φορολογική αρχή κίνησε τη διαδικασία ελέγχου της νομιμότητας της αιτήσεώς της επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ σε ημερομηνία που δεν απείχε πολύ από την εκπνοή της προθεσμίας που προβλέπει η ουγγρική ρύθμιση για την επιστροφή αυτή. Η εν λόγω εταιρία παρατηρεί επίσης ότι η φορολογική αρχή τής επέβαλε το πρώτο πρόστιμο 41 ημέρες μετά την υποβολή της δηλώσεως ΦΠΑ, ενώ η επίδικη ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου πρώτη μερική επιστροφή πραγματοποιήθηκε 755 ημέρες μετά την κατάθεση της δηλώσεως αυτής, και ότι η παράδοση της εκθέσεως στην οποία περιλαμβάνονται οι διαπιστώσεις του πραγματοποιηθέντος φορολογικού ελέγχου έγινε 539 ημέρες μετά την τελευταία αίτηση της φορολογικής αρχής με την οποία ζητήθηκε η διαβίβαση εγγράφων.

31 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι, προκειμένου να κριθεί αν οφείλονται τόκοι υπερημερίας, η ουγγρική ρύθμιση δεν προβλέπει τη συνεκτίμηση της πραγματικής επιπτώσεως, στη διάρκεια της διαδικασίας φορολογικού ελέγχου, της συμπεριφοράς του υποκειμένου στον φόρο για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο. Επισημαίνει εξάλλου ότι η φορολογική αρχή μπορεί, κατά περίπτωση, να συνεχίζει μια τέτοια διαδικασία για μεγάλο χρονικό διάστημα χωρίς να υποχρεούται να καταβάλει τόκους υπερημερίας στον υποκείμενο στον φόρο.

32 Η εν λόγω εθνική ρύθμιση μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα, σε περίπτωση κινήσεως της διαδικασίας ελέγχου και επιβολής προστίμου σε υποκείμενο στον φόρο, να στερηθεί ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο κατά τη διάρκεια της διαδικασίας αυτής τα χρηματικά ποσά που αντιστοιχούν στο πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για μεγάλο χρονικό διάστημα και να μην έχει τη δυνατότητα να προβλέψει την ημερομηνία κατά την οποία θα μπορεί να έχει στη διάθεσή του τα εν λόγω ποσά, καθώς και να αποκλειστεί από το δικαίωμα να ζητήσει τόκους υπερημερίας.

33 Η ρύθμιση αυτή δεν πληροί τις απαιτήσεις που απορρέουν από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, οι οποίες υπενθυμίζονται στις σκέψεις 20 έως 22 της παρούσας αποφάσεως και κατά τις οποίες το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ πρέπει να επιστρέφεται εντός εύλογης προθεσμίας και, αν τούτο δεν συμβεί, η χρηματική ζημία που υπέστη εξ αυτού ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να αντισταθμίζεται μέσω της καταβολής τόκων υπερημερίας.

34 Όσον αφορά τις υποχρεώσεις του αιτούντος δικαστηρίου, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά την εφαρμογή του εσωτερικού δικαίου, τα εθνικά δικαστήρια υποχρεούνται να το ερμηνεύουν στο μέτρο του δυνατού με γνώμονα το γράμμα και τον σκοπό της οικείας οδηγίας, προκειμένου να επιτυγχάνεται το αποτέλεσμα που επιδιώκεται με την οδηγία αυτή και, κατά συνέπεια, να συμμορφώνονται προς το άρθρο 288, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ. Η υποχρέωση αυτή της σύμφωνης προς το δίκαιο της Ένωσης ερμηνείας του εθνικού δικαίου είναι πράγματι συμφυής προς το σύστημα της Συνθήκης ΛΕΕ, καθόσον παρέχει στα εθνικά δικαστήρια τη δυνατότητα να διασφαλίζουν, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων τους, την πλήρη αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης, όταν αποφαίνονται επί των διαφορών των οποίων έχουν επιληφθεί (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 11ης Απριλίου 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

35 Κατά επίσης πάγια νομολογία, το εθνικό δικαστήριο στο οποίο έχει ανατεθεί, στο πλαίσιο της αρμοδιότητάς του, η εφαρμογή των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, οφείλει να διασφαλίζει την πλήρη αποτελεσματικότητα των διατάξεων αυτών αποφασίζοντας αυτεπαγγέλτως να μην εφαρμόσει,

εφόσον παρίσταται ανάγκη, κάθε αντίθετη διάταξη της εθνικής νομοθεσίας, χωρίς να υποχρεούται να ζητήσει ή να αναμείνει την προηγούμενη εξάλειψή της είτε διά της νομοθετικής οδού είτε μέσω οποιασδήποτε άλλης συνταγματικώς προβλεπόμενης διαδικασίας (απόφαση της 5ης Ιουλίου 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

36 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία, στην περίπτωση που η φορολογική αρχή κινεί διαδικασία φορολογικού ελέγχου και επιβάλλει πρόστιμο σε υποκείμενο στον φόρο για άρνηση συνεργασίας, η ημερομηνία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ μπορεί να μετατεθεί μέχρι την παράδοση στον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο της εκθέσεως του ελέγχου αυτού και είναι δυνατόν να μην καταβληθούν τόκοι υπερημερίας, ακόμα και όταν η διάρκεια της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου είναι υπερβολική και δεν μπορεί να αποδοθεί εξ ολοκλήρου στη συμπεριφορά του υποκειμένου στον φόρο.

Επί των δικαστικών εξόδων

37 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έβδομο τμήμα) αποφαίνεται:

Το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία, στην περίπτωση που η φορολογική αρχή κινεί διαδικασία φορολογικού ελέγχου και επιβάλλει πρόστιμο σε υποκείμενο στον φόρο για άρνηση συνεργασίας, η ημερομηνία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου του φόρου προστιθέμενης αξίας μπορεί να μετατεθεί μέχρι την παράδοση στον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο της εκθέσεως του ελέγχου αυτού και είναι δυνατόν να μην καταβληθούν τόκοι υπερημερίας, ακόμα και όταν η διάρκεια της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου είναι υπερβολική και δεν μπορεί να αποδοθεί εξ ολοκλήρου στη συμπεριφορά του υποκειμένου στον φόρο.

(υπογραφές)