Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 21ης Οκτωβρίου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Λεπτομερείς κανόνες σχετικά με την επιστροφή του ΦΠΑ σε υποκειμένους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής – Οδηγία 2008/9/ΕΚ – Άρθρο 20, παράγραφος 1 – Αίτηση παροχής πρόσθετων πληροφοριών από το κράτος μέλος επιστροφής – Στοιχεία που είναι δυνατό να ζητηθούν με αίτηση παροχής πρόσθετων πληροφοριών – Ασυμφωνία μεταξύ του ποσού που περιλαμβάνεται στην αίτηση επιστροφής και του ποσού που αναγράφεται στα προσκομισθέντα τιμολόγια – Αρχή της χρηστής διοικήσεως – Αρχή ουδετερότητας του ΦΠΑ – Αποσβεστική προθεσμία – Συνέπειες επί της διορθώσεως του σφάλματος του υποκειμένου στον φόρο»

Στην υπόθεση C-396/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Kúria (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία) με απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 30 Ιουλίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

CHEP Equipment Pooling NV

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Prechal, πρόεδρο του δευτέρου τμήματος, ασκούσα καθήκοντα προέδρου του τρίτου τμήματος, J. Passer, F. Biltgen, L. S. Rossi και N. Wahl (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Hogan

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η CHEP Equipment Pooling NV, εκπροσωπούμενη από τον Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd,

– η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Z. Fehér και την R. Kissné Berta,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις J. Jokubauskaitė και Zs. Teleki,

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 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 (ΕΕ 2008, L 44, σ. 23).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της CHEP Equipment Pooling NV και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διεύθυνσης προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής διοίκησης, Ουγγαρία) σχετικά με την απόφαση της εν λόγω αρχής να δεχθεί εν μέρει μόνον υποβληθείσα αίτηση επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 2008/9

3 Οι αιτιολογικές σκέψεις 1 και 2 της οδηγίας 2008/9 έχουν ως εξής:

«(1) Δημιουργούνται σοβαρά προβλήματα για τις διοικητικές αρχές των κρατών μελών και για τις επιχειρήσεις από τους κανόνες εφαρμογής που καθορίζονται στην 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 προστιθέμενης αξίας στους υποκείμενους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας [ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111].

(2) Οι ρυθμίσεις που περιέχονται στην εν λόγω οδηγία πρέπει να τροποποιηθούν ως προς τις προθεσμίες εντός των οποίων πρέπει να κοινοποιούνται στις επιχειρήσεις οι αποφάσεις που αφορούν την επιστροφή του φόρου. Ταυτόχρονα θα πρέπει να προβλεφθεί ότι και οι επιχειρήσεις οφείλουν να παρέχουν απαντήσεις εντός καθορισμένων προθεσμιών στις αρμόδιες αρχές. Επιπλέον είναι σκόπιμο να απλουστευθεί και να εκσυγχρονισθεί η διαδικασία επιτρέποντας τη χρήση σύγχρονων τεχνολογιών.»

4 Το άρθρο 2 της οδηγίας 2008/9 ορίζει τα ακόλουθα:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

1. ως “υποκείμενος στο φόρο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος επιστροφής” νοείται κάθε υποκείμενος στο φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9 παράγραφος 1 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)], ο οποίος είναι εγκατεστημένος όχι στο κράτος μέλος επιστροφής, αλλά εγκατεστημένος στο έδαφος άλλου κράτους μέλους·

2. ως “κράτος μέλος επιστροφής” νοείται το κράτος μέλος στο οποίο επιβλήθηκε ο φόρος προστιθέμενης αξίας στον υποκείμενο στο φόρο τον μη εγκατεστημένο στο κράτος μέλος επιστροφής για αγαθά 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·

[…]

4. ως “αίτηση επιστροφής” νοείται η αίτηση για την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας που έχει επιβληθεί στον υποκείμενο στο φόρο ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος επιστροφής, για αγαθά 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·

[…]».

5 Το άρθρο 5 της οδηγίας 2008/9 έχει ως εξής:

«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:

α) πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 169 στοιχεία α) και β) της οδηγίας 2006/112/ΕΚ·

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/ΕΚ, όπως εφαρμόζεται στο κράτος μέλος επιστροφής.

Με την επιφύλαξη του άρθρου 6, για το σκοπό της παρούσας οδηγίας, η ύπαρξη αξίωσης για επιστροφή του φόρου επί των εισροών προσδιορίζεται σύμφωνα με την οδηγία 2006/112/ΕΚ όπως εφαρμόζεται στο κράτος μέλος επιστροφής.»

6 Το άρθρο 7 της οδηγίας 2008/9 προβλέπει τα ακόλουθα:

«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.»

7 Το άρθρο 8, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«[…] η αίτηση επιστροφής πρέπει να περιλαμβάνει, για κάθε κράτος μέλος επιστροφής και για κάθε τιμολόγιο ή παραστατικό εισαγωγής, τα κατωτέρω στοιχεία:

[…]

ε) τη βάση επιβολής του φόρου και το ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας, εκφραζόμενα στο νόμισμα του κράτους μέλους επιστροφής·

[…]».

8 Το άρθρο 15 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«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.

2. Το κράτος μέλος εγκατάστασης διαβιβάζει, χωρίς καθυστέρηση, στον αιτούντα ηλεκτρονική βεβαίωση παραλαβής.»

9 Το άρθρο 18 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Το κράτος μέλος εγκατάστασης δεν διαβιβάζει την αίτηση στο κράτος μέλος επιστροφής εφόσον κατά την περίοδο επιστροφής ο αιτών, στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος:

α) δεν είναι υποκείμενος στο φόρο προστιθέμενης αξίας·

β) πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού που είχε καταβληθεί στο προηγούμενο στάδιο δυνάμει των άρθρων 132, 135, 136, 371, των άρθρων 374 έως 377, του άρθρου 378 παράγραφος 2 στοιχείο α), του άρθρου 379 παράγραφος 2 ή των άρθρων 380 έως 390 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ ή των διατάξεων στην πράξη προσχώρησης του 2005 με τις οποίες προβλέπονται οι ίδιες απαλλαγές·

γ) υπάγεται σε καθεστώς φοροαπαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις σύμφωνα με τα άρθρα 284, 285[, 286] και 287 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ·

δ) υπάγεται στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς για αγρότες σύμφωνα με τα άρθρα 296 έως 305 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

2. Το κράτος μέλος εγκατάστασης κοινοποιεί με ηλεκτρονικά μέσα στον αιτούντα την κατά την παράγραφο 1 απόφασή του.»

10 Το άρθρο 19 της οδηγίας 2008/9 προβλέπει τα εξής:

«1. Το κράτος μέλος επιστροφής γνωστοποιεί χωρίς καθυστέρηση στον αιτούντα με ηλεκτρονικά μέσα την ημερομηνία κατά την οποία παρέλαβε την αίτηση.

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.»

11 Το άρθρο 20, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«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. Σε αυτή την περίπτωση τα κατώτατα όρια που προβλέπει το άρθρο 10 δεν ισχύουν.»

Η οδηγία 2006/112

12 Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου.

Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων τα οποία συνθέτουν την τιμή.

Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εφαρμόζεται μέχρι και το στάδιο του λιανικού εμπορίου.»

13 Το άρθρο 171, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προβλέπει τα ακόλουθα:

«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].»

Το ουγγρικό δίκαιο

14 Το άρθρο 249 του általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμου CXXVII του 2007 περί φόρου προστιθέμενης αξίας) [Magyar Közlöny 2007/155. (XI. 16.), στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ], προβλέπει ότι η επιστροφή του ΦΠΑ στον μη εγκατεστημένο στην Ουγγαρία υποκείμενο στον φόρο γίνεται κατόπιν γραπτής αίτησης. Κατά το άρθρο 251/E του νόμου αυτού, η φορολογική αρχή εκδίδει την απόφασή της εντός τεσσάρων μηνών.

15 Κατά το άρθρο 251/F του εν λόγω νόμου, η φορολογική αρχή μπορεί να ζητήσει εγγράφως πρόσθετες πληροφορίες από τον μη εγκατεστημένο στην ουγγρική επικράτεια υποκείμενο στον φόρο, ιδίως δε να ζητήσει από αυτόν το πρωτότυπο ή επικυρωμένο αντίγραφο του τιμολογίου, εφόσον υπάρχουν εύλογες αμφιβολίες ως προς τη νομική βάση της επιστροφής ή το επιστρεπτέο ποσό του ΦΠΑ.

16 Βάσει του άρθρου 127, παράγραφος 1, στοιχείο a, του εν λόγω νόμου, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να διαθέτει τιμολόγιο εκδοθέν επ' ονόματί του το οποίο αποδεικνύει την πραγματοποίηση της πράξης.

17 Το άρθρο 120 του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«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 φορολογητέων παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών, δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο:

a) τον φόρο που τιμολογήθηκε σε αυτόν από άλλον υποκείμενο στον φόρο –περιλαμβανομένων προσώπων ή οργανισμών υποκείμενων στον απλουστευμένο φόρο εταιριών– σε σχέση με την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών·

[…]».

18 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο e, της belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általánosforgalmiadó-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 [υπουργικής απόφασης 32/2009 (XII. 21.), για τη θέσπιση ορισμένων διατάξεων σχετικών με την άσκηση του δικαιώματος των υποκειμένων στον φόρο που δεν είναι εγκαταστημένοι στην ημεδαπή για επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας στη Δημοκρατία της Ουγγαρίας καθώς και με το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο που είναι εγκαταστημένοι στην Ουγγαρία για επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (Magyar Közlöny 2009/188.)], η αίτηση επιστροφής που υποβάλλει υποκείμενος στον φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος πρέπει να αναφέρει τη βάση επιβολής του φόρου και το ποσό του ΦΠΑ για κάθε υποκείμενο σε φορολόγηση τιμολόγιο.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

19 Η CHEP Equipment Pooling, εταιρία βελγικού δικαίου υποκείμενη στον ΦΠΑ, ασκεί τη δραστηριότητά της στον τομέα της υλικοτεχνικής υποστήριξης και ειδικεύεται στην εμπορία παλετών. Αφού προηγουμένως απέκτησε στην Ουγγαρία παλέτες τις οποίες εν συνεχεία

εκμίσθωσε στις θυγατρικές της εταιρίες σε διάφορα κράτη μέλη, υπέβαλε στις 28 Σεπτεμβρίου 2017 στις ουγγρικές αρχές, υπό την ιδιότητά της ως υποκείμενη στον ΦΠΑ στο Βέλγιο, αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ εισροών επί αγαθών και υπηρεσιών που είχαν αποκτηθεί μεταξύ της 1ης Ιανουαρίου και της 31ης Δεκεμβρίου 2016.

20 Η εν λόγω αίτηση συνοδευόταν, αφενός, από συγκεντρωτική κατάσταση ΦΠΑ οκτώ στηλών οι οποίες επιγράφονταν «αριθμός τιμολογίου», «ημερομηνία τιμολογίου», «εκδότης τιμολογίου», «βάση επιβολής του φόρου», «φόρος», «εκπεστέος φόρος», «νόμισμα» και «κωδικοί», καθώς και, αφετέρου, από τα μνημονευόμενα στην κατάσταση αυτή τιμολόγια.

21 Η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή, έχοντας διαπιστώσει ότι η εν λόγω κατάσταση παρέπεμπε ενίοτε σε τιμολόγια για τα οποία είχε ήδη επιστραφεί ο ΦΠΑ και, επιπλέον, έχοντας εντοπίσει ασυμφωνίες μεταξύ των ποσών του ΦΠΑ που περιλαμβάνονταν στην κατάσταση και εκείνων που αναγράφονταν στα τιμολόγια που επισυνάπτονταν σε αυτή –με το τιμολογηθέν ποσό να είναι άλλες φορές χαμηλότερο και άλλες φορές υψηλότερο από το αναγραφόμενο στη συγκεντρωτική κατάσταση–, ζήτησε στις 2 Νοεμβρίου 2017 από την αναιρεσείουσα της κύριας δίκης να της παράσχει συμπληρωματικά στοιχεία, ήτοι τα έγγραφα και τις δηλώσεις σχετικά με τις περιστάσεις υπό τις οποίες πραγματοποιήθηκαν οι οικονομικές πράξεις τις οποίες αφορούσαν 143 τιμολόγια.

22 Η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης διαβίβασε στην πρωτοβάθμια φορολογική αρχή τα δελτία παραγγελίας που είχε εκδώσει η ίδια προς τον μεταφορέα για τις παλέτες, τη σύμβαση πωλήσεως που είχε συνάψει με αυτόν, τη συναφθείσα μεταξύ της ίδιας και της CHEP Magyarország σύμβαση μισθώσεως των παλετών, τα τιμολόγια προς την τελευταία αυτή εταιρία σχετικά με τη μίσθωση των παλετών, τα τιμολόγια που είχε εκδώσει η CHEP Magyarország προς τους πελάτες της και τον κατάλογο των τοποθεσιών όπου βρίσκονταν πράγματι οι παλέτες.

23 Κατόπιν εξετάσεως των συμπληρωματικών εγγράφων που διαβίβασε η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή, με απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2017, έκανε δεκτή την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ μέχρι του ποσού των 254 636 343 ουγγρικών φιορινιών (HUF) (περίπου 826 715 ευρώ κατά τον χρόνο εκείνο). Αντιθέτως, απέρριψε την επιστροφή ΦΠΑ ύψους 92 803 004 ουγγρικών φιορινιών (HUF) (περίπου 301 300 ευρώ κατά τον χρόνο εκείνο). Η αρχή αυτή διέκρινε μεταξύ τριών κατηγοριών αιτήσεων. Ειδικότερα, πρώτον, απέρριψε τις αιτήσεις βάσει των οποίων είχε ήδη επιστραφεί ο ΦΠΑ. Δεύτερον, όσον αφορά τις αιτήσεις των οποίων το ποσό του ΦΠΑ υπερέβαινε το αναγραφόμενο στο αντίστοιχο τιμολόγιο, προέβη σε επιστροφή μόνον έως το αναγραφόμενο στο τιμολόγιο ποσό. Τρίτον, όσον αφορά τις αιτήσεις των οποίων το ποσό του ΦΠΑ υπολειπόταν του αναγραφόμενου στο αντίστοιχο τιμολόγιο, προέβη σε επιστροφή μόνον έως το αναγραφόμενο στην αίτηση επιστροφής ποσό.

24 Με διοικητική προσφυγή που άσκησε κατά της αποφάσεως αυτής, η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης υποστήριξε, όσον αφορά την τρίτη κατηγορία αιτήσεων, ότι, βάσει του ποσού ΦΠΑ που αναγραφόταν στα τιμολόγια, δικαιούνταν, θεωρητικά, επιστροφή υψηλότερου ποσού ΦΠΑ από εκείνο που είχε ζητήσει η ίδια στη συγκεντρωτική κατάσταση.

25 Η διεύθυνση προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής διοίκησης επικύρωσε την απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής. Εξήγησε ότι η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης δεν μπορούσε να προβεί σε διόρθωση σφάλματος σχετικού με το ποσό της αρχικής της αίτησης επιστροφής χωρίς η διόρθωση αυτή να συνιστά νέα αίτηση. Πλην όμως, η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης είχε απολέσει το δικαίωμα να υποβάλει τέτοια αίτηση, δεδομένου ότι η προθεσμία για να προβεί σε μια τέτοια ενέργεια είχε λήξει στις 30 Σεπτεμβρίου 2017, ήτοι, εν προκειμένω,

δύο ημέρες μετά την υποβολή της αρχικής αίτησής της. Επισήμανε επιπλέον ότι η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή δεν υποχρεούνταν να ζητήσει νέες πρόσθετες πληροφορίες, δεδομένου ότι ήταν εύκολο να αποδειχθούν τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης της κύριας διαδικασίας.

26 Η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης άσκησε προσφυγή ενώπιον του Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (πρωτοβάθμιου δικαστηρίου διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης-Πρωτευούσης, Ουγγαρία).

27 Το πρωτοβάθμιο αυτό δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή. Εξέθεσε ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι υπεύθυνος να ασκήσει το δικαίωμα επιστροφής, να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες για την κίνηση της σχετικής διαδικασίας και να προσδιορίσει το ποσό του ΦΠΑ που αφορά η εν λόγω επιστροφή και ότι το να γίνει δεκτή προσφυγή όπως αυτή που άσκησε η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης θα καθιστούσε άνευ αντικειμένου τον μηχανισμό της αιτήσεως επιστροφής, καθόσον θα αρκούσε ο υποκείμενος στον φόρο να επισυνάψει τα τιμολόγια στα οποία στηρίζεται το δικαίωμα επιστροφής και, εξαιρουμένης της περίπτωσης αναλογικής επιστροφής, η φορολογική αρχή θα υποχρεούνταν σε κάθε περίπτωση να επιστρέψει το ανώτατο ποσό του ΦΠΑ που αναγράφεται στα τιμολόγια. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο επισήμανε επίσης ότι η εν λόγω διοικητική αρχή υποχρεούνταν να κάνει χρήση της δυνατότητας να ζητήσει πρόσθετες πληροφορίες μόνον εάν τούτο ήταν αναγκαίο για την έκδοση τεκμηριωμένης απόφασης ή εάν εξέλειπαν ουσιώδεις πληροφορίες, κάτι που δεν συνέβαινε εν προκειμένω.

28 Η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Kúria (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Ουγγαρία), υποστηρίζοντας, μεταξύ άλλων, ότι το πρωτοβάθμιο δικαστήριο είχε παραβιάσει την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ που κατοχυρώνεται στο άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112.

29 Το αιτούν δικαστήριο, διαπιστώνοντας, αφενός, την απουσία οποιουδήποτε περιορισμού ως προς τον αριθμό των αιτήσεων επιστροφής που μπορούν να υποβληθούν εντός της αποσβεστικής προθεσμίας και τη δυνατότητα των υποκειμένων στον φόρο να διορθώνουν τυχόν προγενέστερα σφάλματα υποβάλλοντας νέες αιτήσεις και, αφετέρου, τη σημασία που τούτο αποκτά συναφώς σε σχέση με αίτηση που υποβλήθηκε λίγο πριν από τη λήξη της αποσβεστικής προθεσμίας, εκτιμά ότι είναι ουσιώδες να προσδιοριστεί αν η φορολογική διοίκηση είναι σε θέση να λάβει τεκμηριωμένη απόφαση επί της αιτήσεως υποκειμένου στον φόρο χωρίς να παρασχεθούν διευκρινίσεις σχετικά με τις αποκλίσεις μεταξύ των ποσών του ΦΠΑ που περιλαμβάνονται στην εν λόγω αίτηση και εκείνων που αναγράφονται στα τιμολόγια που προσκομίστηκαν προς στήριξη της αιτήσεως.

30 Επισημαίνει την ομοιότητα μεταξύ των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης και των εφαρμοστέων διατάξεων του εθνικού δικαίου, αφ’ ης στιγμής τόσο το άρθρο 8, παράγραφος 2, στοιχείο ε′, της οδηγίας 2008/9 όσο και το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο e, της υπουργικής αποφάσεως 32/2009 που μνημονεύεται στη σκέψη 18 της παρούσας αποφάσεως επιβάλλουν να αναγράφεται υποχρεωτικά το ποσό του ΦΠΑ σε κάθε αίτηση. Επιπλέον, 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 η φορολογική διοίκηση έχει λάβει όλες τις σχετικές πληροφορίες για την έκδοση τεκμηριωμένης απόφασης, πληροφορίες μεταξύ των οποίων καταλέγεται και το ακριβές ποσό ΦΠΑ του οποίου ζητείται η επιστροφή. Τέλος, όπως το εν λόγω άρθρο 20, παράγραφος 1, στην απόδοσή του στην ουγγρική γλώσσα, παρέχει τη δυνατότητα στη φορολογική διοίκηση να ζητήσει από τον υποκείμενο στον φόρο συμπληρωματικά στοιχεία σχετικά με τις «αναγκαίες πληροφορίες», όταν υφίστανται δικαιολογητικοί λόγοι για την αμφισβήτηση της ορθότητας ορισμένων αιτήσεων, ο νόμος περί

ΦΠΑ της παρέχει επίσης τη δυνατότητα να επικοινωνήσει με τον υποκείμενο στον φόρο σε περίπτωση σοβαρών αμφιβολιών ως προς το ποσό του καταβληθέντος φόρου εισροών του οποίου ζητείται η επιστροφή.

31 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς τη δυνατότητα της φορολογικής διοίκησης να ζητήσει από τον υποκείμενο στον φόρο πρόσθετες πληροφορίες στην περίπτωση που, όπως εν προκειμένω, υπάρχει απόκλιση μεταξύ του περιλαμβανόμενου στην αίτηση επιστροφής ποσού και εκείνου που αναγράφεται στα τιμολόγια που προσκομίστηκαν προς στήριξή της. Βεβαίως, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι η απόκλιση αυτή δεν συνιστά αναγκαία πληροφορία κατά την έννοια του άρθρου 20 παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/9, οπότε η εν λόγω διοικητική αρχή δεν υποχρεούται να επιστήσει την προσοχή του υποκειμένου στον φόρο στο σφάλμα ή στα σφάλματά του. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η ως άνω διοικητική αρχή οφείλει, σε μια τέτοια περίπτωση, να ζητήσει πρόσθετες πληροφορίες, δεδομένου ότι η ύπαρξη τέτοιας απόκλισης δημιουργεί αμφιβολίες ως προς την ακρίβεια της ίδιας της αιτήσεως.

32 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Kúria (Ανώτατο Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 20, παράγραφος 1, της οδηγίας [2008/9] 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;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

33 Με το υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 20, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/9 έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει στη φορολογική διοίκηση του κράτους μέλους στο οποίο υποβάλλεται αίτηση επιστροφής ΦΠΑ από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος να κρίνει ότι διαθέτει επαρκή στοιχεία ώστε να λάβει απόφαση επί της εν λόγω αιτήσεως χωρίς να ζητήσει από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο να παράσχει πρόσθετες πληροφορίες.

34 Το πλαίσιο εντός του οποίου υποβάλλεται το ερώτημα αυτό χαρακτηρίζεται, πρώτον, από την απόκλιση μεταξύ του ποσού ΦΠΑ που αναγράφεται στην αίτηση και εκείνου που αναγράφεται στα τιμολόγια που προσκομίστηκαν προς στήριξή της, δεύτερον, από το γεγονός ότι η αίτηση υποβλήθηκε λίγο πριν από τη λήξη της σχετικής αποσβεστικής προθεσμίας, περίσταση υπό την οποία τίθεται το ζήτημα αν ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να υποβάλει είτε διορθωτική αίτηση είτε νέα αίτηση, λαμβάνοντας υπόψη τα σφάλματα που επισήμανε η φορολογική διοίκηση, και, τρίτον, από το γεγονός ότι, λόγω της προαναφερθείσας αποκλίσεως, η φορολογική διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη το ποσό ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στην εν λόγω αίτηση, αλλά το αναγραφόμενο στο τιμολόγιο ποσό ΦΠΑ όταν αυτό είναι μικρότερο και πράττει το αντίστροφο όταν το ποσό ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στην αίτηση είναι μικρότερο από εκείνο που αναγράφεται στο τιμολόγιο, κρίνοντας ότι δεσμεύεται από το ανώτατο όριο το οποίο συνιστά το ποσό της αίτησης επιστροφής ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να μη δύναται ο υποκείμενος στον φόρο να λάβει το σύνολο του ποσού ΦΠΑ το οποίο δικαιούται.

35 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι αντικείμενο της οδηγίας 2008/9 είναι, κατά το άρθρο 1 αυτής, ο καθορισμός των λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του ΦΠΑ, που προβλέπεται στο άρθρο 170 της οδηγίας 2006/112, σε υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής, οι οποίοι πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 3 της οδηγίας 2008/9, και όχι ο προσδιορισμός των προϋποθέσεων άσκησης και η έκταση του δικαιώματος επιστροφής. Ειδικότερα, το άρθρο 5, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας αυτής προβλέπει ότι, με την επιφύλαξη του άρθρου 6 και για τον σκοπό της εν λόγω οδηγίας, η ύπαρξη αξίωσης για επιστροφή του ΦΠΑ εισροών προσδιορίζεται σύμφωνα με την οδηγία 2006/112 όπως εφαρμόζεται στο κράτος μέλος επιστροφής. Το δικαίωμα του εγκατεστημένου σε κράτος μέλος υποκειμένου στον φόρο να τύχει της επιστροφής του ΦΠΑ που κατέβαλε σε άλλο κράτος μέλος, όπως ρυθμίζεται από την οδηγία 2008/9, είναι επομένως το αντίστοιχο του δικαιώματος, που θεσπίζει υπέρ αυτού η οδηγία 2006/112, να επιτύχει την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών στο δικό του κράτος μέλος (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψεις 34 έως 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

36 Όπως ακριβώς και το δικαίωμα έκπτωσης, το δικαίωμα επιστροφής συνιστά θεμελιώδη αρχή του καθιερωθέντος από τη νομοθεσία της Ένωσης κοινού συστήματος ΦΠΑ (απόφαση της 11ης Ιουνίου 2020, CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, σκέψη 53), και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί. Το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που αναλογεί σε πράξεις εισροών [απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2020, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Επιστροφή ΦΠΑ – Τιμολόγια), C-371/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:936, σκέψη 79]. Το σύστημα των εκπτώσεων και, ως εκ τούτου, των επιστροφών σκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, οι ίδιες στον ΦΠΑ (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

37 Η αρχή αυτή της φορολογικής ουδετερότητας του ΦΠΑ επιτάσσει η έκπτωση ή επιστροφή του ΦΠΑ εισροών να επιτρέπεται εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις [απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2020, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Επιστροφή ΦΠΑ – Τιμολόγια), C-371/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:936, σκέψη 80 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

38 Εντούτοις, το ίδιο το άρθρο 15, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/9 θέτει ένα όριο στο δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ, ορίζοντας ότι η αίτηση επιστροφής πρέπει να υποβάλλεται στο κράτος μέλος εγκατάστασης το αργότερο έως τις 30 Σεπτεμβρίου του ημερολογιακού έτους που έπεται της περιόδου επιστροφής, οπότε το κράτος αυτό οφείλει να διαβιβάσει την εν λόγω αίτηση στο κράτος μέλος επιστροφής, εκτός αν η διαβίβαση της αίτησης προσκρούει σε κάποιον από τους λόγους μη διαβίβασης που απαριθμούνται στο άρθρο 18 της οδηγίας αυτής.

39 Ο πρώτος αυτός έλεγχος που διενεργεί το κράτος μέλος εγκατάστασης συμπληρώνεται από εκείνον που διενεργεί το κράτος μέλος επιστροφής, το οποίο μπορεί, προς τούτο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 20, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/9, να ζητήσει πρόσθετες πληροφορίες από τον αιτούντα ή από το κράτος μέλος εγκατάστασης.

40 Επισημαίνεται ότι, μολονότι η διατύπωση της τελευταίας αυτής διάταξης διαφέρει ως προς ορισμένα σημεία της ανάλογα με τη γλωσσική απόδοση, οι διαφορές αυτές δεν μεταβάλλουν την ουσία της εν λόγω διάταξης, το δε κράτος μέλος επιστροφής μπορεί να ζητήσει τις πληροφορίες εκείνες που του παρέχουν τη δυνατότητα να αποφανθεί επί του συνόλου ή μέρους της αίτησης επιστροφής, όπως προκύπτει, εξάλλου, από την όλη οικονομία της οδηγίας 2008/9 και από τον σκοπό του άρθρου 20 αυτής.

41 Συναφώς, επισημαίνεται ότι ο νομοθέτης της Ένωσης, διαπιστώνοντας, όπως εκτίθεται στην αιτιολογική σκέψη 1 της οδηγίας 2008/9, ότι ο μηχανισμός επιστροφής του ΦΠΑ δημιουργούσε «σοβαρά προβλήματα για τις διοικητικές αρχές των κρατών μελών και για τις επιχειρήσεις», αποφάσισε, όπως εκτίθεται στην αιτιολογική σκέψη 2 της οδηγίας αυτής, να καταστήσει λεπτομερέστερη –με απώτερο σκοπό τη βελτίωση της ροής της– τη διαδικασία της επιστροφής αυτής «ως προς τις προθεσμίες εντός των οποίων πρέπει να κοινοποιούνται στις επιχειρήσεις οι αποφάσεις που αφορούν την επιστροφή του φόρου», να θέσει προθεσμίες εντός των οποίων «και οι επιχειρήσεις οφείλουν να παρέχουν απαντήσεις» και να καταστήσει δυνατή τη χρήση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου για την κοινοποίηση αποφάσεων και απαντήσεων, προκειμένου «να απλουστευθεί και να εκσυγχρονισθεί η διαδικασία επιτρέποντας τη χρήση σύγχρονων τεχνολογιών».

42 Το άρθρο 20 της οδηγίας 2008/9 πρέπει να ερμηνευθεί υπ' αυτή τη λογική της θέσπισης λεπτομερών κανόνων προς βελτίωση της ροής της εν λόγω διαδικασίας επιστροφής, υπό την έννοια ότι ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να αποτρέψει το ενδεχόμενο το κράτος μέλος επιστροφής, με παρελκυστικές αιτήσεις παροχής πληροφοριών, να καθυστερήσει να εκπληρώσει την υποχρέωσή του να επιστρέψει το οικείο ποσό ή να μειώσει την αποτελεσματικότητα της. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο η διάταξη αυτή διευκρινίζει ότι οι αιτήσεις παροχής πρόσθετων πληροφοριών πρέπει να αφορούν τα στοιχεία που θα καταστήσουν δυνατό για την οικεία φορολογική διοίκηση να λάβει απόφαση επί της αιτήσεως. Προκειμένου να υφίσταται πράγματι ουδετερότητα του μηχανισμού του ΦΠΑ διά της πλήρους επιστροφής του φόρου αυτού, οι αιτήσεις παροχής πληροφοριών πρέπει, επομένως, να αφορούν όλες τις πληροφορίες που ασκούν επιρροή συναφώς και είναι επομένως αναγκαίες προς τον συγκεκριμένο σκοπό.

43 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι η ουγγρική φορολογική διοίκηση, έχοντας διαπιστώσει αποκλίσεις μεταξύ των ποσών του ΦΠΑ που περιλαμβάνονταν στην αίτηση επιστροφής και εκείνων που αναγράφονταν στα τιμολόγια που προσκομίστηκαν προς στήριξη της αίτησης, έκανε χρήση της δυνατότητας του άρθρου 20, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2008/9, ζητώντας πρόσθετες πληροφορίες από την αναιρεσείουσα της κύριας δίκης. Αντιθέτως, μετά την εξέταση των πληροφοριών αυτών, δεν έκανε χρήση της δυνατότητας του άρθρου 20, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας να ζητήσει και νέες πρόσθετες πληροφορίες, εκτιμώντας ότι είχε διαφωτιστεί επαρκώς ώστε να αποφανθεί επί της αιτήσεως επιστροφής.

44 Ειδικότερα, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 23 της παρούσας αποφάσεως, η εν λόγω φορολογική διοίκηση διέκρινε, βάσει των στοιχείων αυτών που παρέσχε ο υποκείμενος στον φόρο, μεταξύ τριών κατηγοριών αιτήσεων: πρώτον, εκείνες βάσει των οποίων είχε ήδη επιστραφεί ο ΦΠΑ και σε σχέση με τις οποίες δεν προέβη σε εκ νέου επιστροφή, δεύτερον, εκείνες των οποίων το ποσό του ΦΠΑ ήταν υψηλότερο από το αναγραφόμενο στο αντίστοιχο τιμολόγιο, σε σχέση με τις οποίες προέβη σε επιστροφή μόνον έως το αναγραφόμενο στα τιμολόγια ποσό, και, τρίτον, εκείνες των οποίων το ποσό του ΦΠΑ ήταν χαμηλότερο από το αναγραφόμενο στο αντίστοιχο

τιμολόγιο, σε σχέση με τις οποίες προέβη σε μερική μόνον επιστροφή, έως το αναγραφόμενο στην αίτηση ποσό. Η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης αμφισβητεί μόνον την απόρριψη από την ουγγρική φορολογική διοίκηση των αιτήσεων της τρίτης κατηγορίας.

45 Συναφώς, από τις παρατηρήσεις της Ουγγρικής Κυβέρνησης προκύπτει ότι η εν λόγω απόρριψη οφείλεται στο ότι η φορολογική διοίκηση θεώρησε ότι δεσμεύεται από το ποσό του ΦΠΑ που αναγραφόταν στην αίτηση επιστροφής και δεν θέλησε να επιστρέψει περισσότερα από τα αναγραφόμενα σ' αυτήν ποσά, έστω και αν από το ποσό του ΦΠΑ που αναγραφόταν στα τιμολόγια προέκυπτε ενδεχομένως δικαίωμα επιστροφής μεγαλύτερου ποσού.

46 Σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, πρέπει να εξεταστούν οι υποχρεώσεις τις οποίες υπέχει ο υποκείμενος στον φόρο σε σχέση με εκείνες τις οποίες υπέχει η οικεία εθνική φορολογική διοίκηση. Στο πλαίσιο αυτό, υπενθυμίζεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι ο πλέον κατάλληλος να γνωρίζει το υποστατό των πράξεων για τις οποίες υποβάλλει αίτηση επιστροφής και ότι, συνεπώς, πρέπει, τουλάχιστον έως ενός ορισμένου βαθμού, να υποστεί τις συνέπειες της δικής του συμπεριφοράς έναντι της Διοίκησης. Δεσμεύεται, μεταξύ άλλων, από τα στοιχεία που αναγράφει στα τιμολόγια που εκδίδει και, ειδικότερα, από εκείνα που αφορούν το ποσό του ΦΠΑ και τον εφαρμοστέο συντελεστή, συμφώνως προς τις διατάξεις του άρθρου 226 της οδηγίας 2006/112.

47 Επιπλέον, στο πλαίσιο της νομολογίας του σχετικά με τη δυνατότητα των κρατών μελών να θεσπίσουν αποσβεστική προθεσμία σε σχέση με την έκπτωση του ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει τονίσει ότι μια τέτοια προθεσμία, η εκπνοή της οποίας συνεπάγεται την επιβολή κύρωσης κατά του υποκειμένου στον φόρο που δεν είναι αρκούντως επιμελής, δεν μπορεί να θεωρείται ασυμβίβαστη με το καθεστώς που θεσπίζει η οδηγία 2006/112, εφόσον η προθεσμία αυτή, αφενός, εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο τόσο στα φορολογικά δικαιώματα που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο όσο και στα αντίστοιχα δικαιώματα που στηρίζονται στο δίκαιο της Ένωσης (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, δεν καθιστά στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ (αρχή της αποτελεσματικότητας) (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 47).

48 Ως απόρροια των υποχρεώσεων αυτών τις οποίες υπέχει ο αιτών επιστροφή, πρέπει να επισημανθεί το γεγονός ότι, μολονότι η οδηγία 2008/9 δεν περιέχει διατάξεις σχετικές με τη δυνατότητά του να διορθώσει την αίτηση επιστροφής του, εκτός από την ειδική περίπτωση αναπροσαρμογής της αναλογίας, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 13 της οδηγίας αυτής και δεν ασκεί επιρροή εν προκειμένω, ή εκείνη της υποβολής νέας αίτησης επιστροφής κατόπιν ανάκλησης της πρώτης, επιβάλλεται, εντούτοις, να υπομνησθεί ότι, όταν ένα κράτος μέλος εφαρμόζει το δίκαιο της Ένωσης, οι απαιτήσεις που απορρέουν από το δικαίωμα χρηστής διοικήσεως, που αποτελεί έκφανση γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης, ιδίως δε το δικαίωμα κάθε προσώπου στην αμερόληπτη και εντός ευλόγου χρόνου εξέταση των υποθέσεών του, έχουν εφαρμογή στο πλαίσιο διαδικασίας φορολογικού ελέγχου. Η ως άνω αρχή της χρηστής διοικήσεως επιβάλλει να προβαίνει μια διοικητική αρχή όπως η φορολογική διοίκηση της κύριας δίκης, στο πλαίσιο των υποχρεώσεων ελέγχου που υπέχει, σε επιμελή και αμερόληπτη εξέταση όλων των κρίσιμων πτυχών, ώστε να βεβαιώνεται, κατά την έκδοση της αποφάσεώς της, ότι διαθέτει τα κατά το δυνατόν πληρέστερα και πλέον αξιόπιστα στοιχεία για τον σκοπό αυτόν (απόφαση της 14ης Μαΐου 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, σκέψεις 43 και 44).

49 Κατά συνέπεια, αν η αίτηση επιστροφής του υποκειμένου στον φόρο ενέχει σφάλμα ή σφάλματα και ούτε ο ίδιος ούτε η οικεία φορολογική διοίκηση τα εντοπίσουν σε κάποιο στάδιο της διαδικασίας, ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να καταλογίσει ευθύνη στη διοικητική

αρχή, εκτός αν τα συγκεκριμένα σφάλματα μπορούν να γίνουν ευχερώς αντιληπτά, με αποτέλεσμα η διοικητική αρχή να είναι σε θέση να τα διαπιστώσει στο πλαίσιο των υποχρεώσεων ελέγχου που υπέχει βάσει την αρχή της χρηστής διοικήσεως.

50 Εν προκειμένω, όπως υπενθυμίστηκε στις σκέψεις 21 και 23 της παρούσας αποφάσεως, η ουγγρική φορολογική διοίκηση διαπίστωσε ασυμφωνίες μεταξύ των ποσών ΦΠΑ που περιλάμβανε η αίτηση επιστροφής και εκείνων που αναγράφονταν σε ορισμένα από τα προσκομισθέντα τιμολόγια, οπότε ζήτησε πρόσθετες πληροφορίες από την αναιρεσείουσα στην κύρια δίκη, εν συνεχεία δε, εκτιμώντας ότι είχε διαφωτιστεί επαρκώς, εξέδωσε την απόφασή της, τηρώντας επομένως το γράμμα του άρθρου 20, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/9. Εφόσον οι πληροφορίες αυτές αρκούσαν πράγματι, περίσταση της οποίας τη συνδρομή απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει, η φορολογική διοίκηση δεν ήταν υποχρεωμένη να προβεί σε νέα αίτηση παροχής πρόσθετων πληροφοριών αφ' ης στιγμής δεν χρειαζόταν.

51 Εντούτοις, δεδομένου ότι, όπως υπομνήσθηκε στις σκέψεις 36 και 37 της παρούσας αποφάσεως, το δικαίωμα επιστροφής συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπίσει ο νομοθέτης της Ένωσης και η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να παρέχεται η έκπτωση ή η επιστροφή του ΦΠΑ εισροών εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές απαιτήσεις, πρέπει να προσδιοριστεί αν, αποφαινόμενη όπως έπραξε εν προκειμένω η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή κατά το αιτούν δικαστήριο, ήτοι αφήνοντας να βαρύνει την αναιρεσείουσα της κύριας δίκης δίκη ποσό ΦΠΑ το οποίο η αρχή αυτή γνώριζε ότι έπρεπε να της επιστραφεί, πλην όμως κάτι τέτοιο δεν ήταν δυνατό λόγω της αντίθεσης του ποσού αυτού προς το ποσό που αναγράφονταν στην αίτηση επιστροφής, η φορολογική διοίκηση του κράτους μέλους επιστροφής παραβίασε την αρχή της ουδετερότητας και, ενδεχομένως, την αρχή της χρηστής διοικήσεως.

52 Το γεγονός ότι η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης υπέβαλε την αίτησή της περί επιστροφής στις 28 Σεπτεμβρίου 2017, ενώ η σχετική αποσβεστική προθεσμία έληγε στις 30 Σεπτεμβρίου 2017, δεν ασκεί επιρροή, δεδομένου ότι, κατά το άρθρο 19, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9, το κράτος μέλος επιστροφής διαθέτει προθεσμία τεσσάρων μηνών από την παραλαβή της αίτησης επιστροφής για να εκδώσει απόφαση. Επομένως, καίτοι, όπως υπομνήσθηκε προηγουμένως, εναπόκειται στον υποκείμενο στον φόρο να επιδεικνύει ιδιαίτερη προσοχή ως προς το περιεχόμενο της αίτησης αυτής, οι καθοριζόμενες προθεσμίες σε σχέση με την εξέταση της αίτησης επιστροφής οδηγούν, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, στο να διερωτηθεί κανείς σχετικά με την υποχρέωση της εν λόγω διοικητικής αρχής να καλέσει τον υποκείμενο στον φόρο όχι να υποβάλει νέα αίτηση, αλλά να διορθώσει την αρχική του αίτηση βάσει των παρατηρήσεων της διοικητικής αρχής προς αυτόν.

53 Συναφώς, όταν ο υποκείμενος στον φόρο καλείται από τη φορολογική διοίκηση, κατ' εφαρμογήν της αρχής της χρηστής διοικήσεως και συμφώνως προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, δυνάμει της οποίας, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 37 της παρούσας αποφάσεως, η επιστροφή του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών πρέπει να παρέχεται εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές απαιτήσεις προς τούτο, ακόμη και αν ορισμένες τυπικές απαιτήσεις διέλαθαν την προσοχή του υποκειμένου στον φόρο, επισημαίνεται ότι διορθωτική αίτηση που αφορά την αρχική αίτηση θεωρείται ότι υποβλήθηκε κατά τον χρόνο υποβολής της αρχικής αίτησης, ήτοι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, πριν από την εκπνοή της αποσβεστικής προθεσμίας. Ελλείψει διατάξεως της οδηγίας 2008/9 διέπουσας τη δυνατότητα διόρθωσης αίτησης επιστροφής, πλην της ειδικής περίπτωσης του άρθρου 13 της οδηγίας, η οποία δεν ασκεί επιρροή εν προκειμένω, εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίσουν τις ειδικότερες λεπτομέρειες εφαρμογής της, συμφώνως προς τις εν λόγω αρχές.

54 Κατά συνέπεια, εφόσον, κατόπιν δεόντως διαπιστωθέντος σφάλματος του υποκειμένου στον φόρο, η οικεία φορολογική διοίκηση ήταν σε θέση να προσδιορίσει με βεβαιότητα το ποσό του ΦΠΑ που έπρεπε να του επιστραφεί, η αρχή της χρηστής διοικήσεως επιβάλλει στην εν λόγω αρχή, με τα μέσα που θεωρεί ως τα πλέον πρόσφορα, να τον ενημερώσει συναφώς, επιδεικνύοντας δέουσα επιμέλεια, καλώντας τον να διορθώσει την αίτηση επιστροφής του, ούτως ώστε να μπορέσει η ίδια να κάνει δεκτή την υποβληθείσα αίτηση.

55 Επιπλέον, αν δεν τον καλέσει να προβεί στην ως άνω ενέργεια, η φορολογική διοίκηση του οικείου κράτους μέλους θα υποπέσει σε παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ κατά τρόπο αντιβαίνοντα προς την αρχή της αναλογικότητας, καθότι θα έχει αφήσει να βαρύνει τον υποκείμενο στον φόρο ο ΦΠΑ του οποίου δικαιούται την επιστροφή, ενώ το κοινό σύστημα ΦΠΑ αποσκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του.

56 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 20, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/9, υπό το πρίσμα των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της χρηστής διοικήσεως, έχει την έννοια ότι, στην περίπτωση που η φορολογική διοίκηση του κράτους μέλους επιστροφής γνωρίζει με βεβαιότητα, ενδεχομένως βάσει των πρόσθετων πληροφοριών που παρέσχε ο υποκείμενος στον φόρο, ότι το πράγματι καταβληθέν ποσό του ΦΠΑ εισροών, όπως αναγράφεται στο συνημμένο στην αίτηση επιστροφής τιμολόγιο, είναι υψηλότερο από το ποσό που περιλαμβάνει η αίτηση αυτή, δεν επιτρέπει στην εν λόγω φορολογική διοίκηση να προβεί σε επιστροφή του ΦΠΑ μόνον έως το ποσό που αναγράφεται στην αίτηση χωρίς να έχει προηγουμένως καλέσει τον υποκείμενο στον φόρο, επιδεικνύοντας δέουσα επιμέλεια και με τα μέσα που θεωρεί η ίδια ως τα πλέον πρόσφορα, να διορθώσει την αίτηση επιστροφής του με αίτηση θεωρούμενη ως υποβληθείσα κατά τον χρόνο υποβολής της αρχικής αίτησης.

Επί των δικαστικών εξόδων

57 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 (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

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, υπό το πρίσμα των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της χρηστής διοικήσεως, έχει την έννοια ότι, στην περίπτωση που η φορολογική διοίκηση του κράτους μέλους επιστροφής γνωρίζει με βεβαιότητα, ενδεχομένως βάσει των πρόσθετων πληροφοριών που παρέσχε ο υποκείμενος στον φόρο, ότι το πράγματι καταβληθέν ποσό του ΦΠΑ εισροών, όπως αναγράφεται στο συνημμένο στην αίτηση επιστροφής τιμολόγιο, είναι υψηλότερο από το ποσό που περιλαμβάνει η αίτηση αυτή, δεν επιτρέπει στην εν λόγω φορολογική διοίκηση να προβεί σε επιστροφή του ΦΠΑ μόνον έως το ποσό που αναγράφεται στην αίτηση χωρίς να έχει προηγουμένως καλέσει τον υποκείμενο στον φόρο, επιδεικνύοντας δέουσα επιμέλεια και με τα μέσα που

θεωρεί η ίδια ως τα πλέον πρόσφορα, να διορθώσει την αίτηση επιστροφής του με αίτηση θεωρούμενη ως υποβληθείσα κατά τον χρόνο υποβολής της αρχικής αίτησης.

(υπογραφές)