Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 1ης Αυγούστου 2025*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 1, παράγραφος 2, άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, και άρθρο 78 – Απαλλαγές κατά την εξαγωγή – Άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β′ – Παράδοση αγαθού απαλλασσόμενη από τον φόρο – Υπηρεσία διεκπεραίωσης της επιστροφής ΦΠΑ σε αγοραστές μη κατοίκους της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Ενιαία παροχή – Αυτοτελείς και ανεξάρτητες παροχές – Κύριος ή παρεπόμενος χαρακτήρας της παροχής – Απαλλαγές βάσει του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, και του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′ – Προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης – Βάση επιβολής του φόρου»

Στην υπόθεση C-427/23,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Szegedi Törvényszék (πρωτοδικείο Szeged, Ουγγαρία) με απόφαση της 3ης Ιουλίου 2023, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 11 Ιουλίου 2023, στο πλαίσιο της δίκης

Határ Diszkont Kft.

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους I. Jarukaitis, πρόεδρο τμήματος, N. Jääskinen (εισηγητή), A. Arabadjiev, M. Condinanzi και R. Frendo, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: I. Illéssy, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 17ης Οκτωβρίου 2024,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους D. Csoknyai, Z. Fehér και K. Szíjjártó,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους V. Bottka, J. Jokubauskaitė και A. Sipos,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 19ης Δεκεμβρίου 2024,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 1, παράγραφος 2, του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, των άρθρων 73 και 78, του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, και του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, 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), καθώς και της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Határ Diszkont Kft. (στο εξής: Határ Diszkont) και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διεύθυνσης ενστάσεων της εθνικής αρχής οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων, Ουγγαρία) (στο εξής: διεύθυνση ενστάσεων) σχετικά με την άρνηση της τελευταίας να χορηγήσει απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί της προμήθειας διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ σε αγοραστές μη κατοίκους της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«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.»

4 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,

[…]

γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή,

[…]».

5 Το άρθρο 73 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»

6 Σύμφωνα με το άρθρο 78 της ίδιας οδηγίας:

«Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται τα ακόλουθα:

α) τα τέλη, δικαιώματα, εισφορές και φόροι, με εξαίρεση τον ΦΠΑ,

β) τα παρεπόμενα έξοδα, όπως έξοδα προμήθειας, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφάλισης, με τα οποία επιβαρύνει ο προμηθευτής ή ο παρέχων υπηρεσίες τον αποκτώντα ή το λήπτη.

Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου, στοιχείο β), τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν ως παρεπόμενα τα έξοδα που αποτελούν αντικείμενο χωριστής συμφωνίας.»

7 Το άρθρο 135, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

δ) τις πράξεις, περιλαμβανομένης της διαπραγμάτευσης, οι οποίες αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές χρημάτων, απαιτήσεις, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων,

[…]».

8 Το άρθρο 146, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

β) τις παραδόσεις αγαθών, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από μη εγκατεστημένο στο αντίστοιχο έδαφός τους αποκτώντα ή για λογαριασμό του, εκτός της [Ευρωπαϊκής] Κοινότητας, με εξαίρεση τα αγαθά που μεταφέρονται από τον ίδιο τον αποκτώντα και προορίζονται για εξοπλισμό ή εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και τουριστικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσης,

[…]

ε) τις παροχές υπηρεσιών, περιλαμβανομένων των μεταφορών και των παρεπόμενων πράξεων, εκτός των παροχών που απαλλάσσονται σύμφωνα με τα άρθρα 132 και 135, όταν είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις εξαγωγές ή με τις εισαγωγές αγαθών που υπάγονται στις διατάξεις οι οποίες προβλέπονται στο άρθρο 61 και στο άρθρο 157, παράγραφος 1, στοιχείο α).»

9 Το άρθρο 147 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Στην περίπτωση που η παράδοση του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο β), αφορά αγαθά που μεταφέρονται από ταξιδιώτες στις προσωπικές τους αποσκευές, η απαλλαγή εφαρμόζεται μόνον όταν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) ο ταξιδιώτης δεν είναι εγκατεστημένος εντός της Κοινότητας,

β) τα αγαθά μεταφέρονται εκτός της Κοινότητας πριν από το τέλος του τρίτου μήνα που ακολουθεί το μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση,

γ) η συνολική αξία της παράδοσης, περιλαμβανομένου του ΦΠΑ, υπερβαίνει το ποσό των 175 [ευρώ] ή το αντίστοιχο ποσό σε εθνικό νόμισμα, το οποίο καθορίζεται μία φορά το χρόνο, με εφαρμογή της ισοτιμίας που ίσχυε την πρώτη εργάσιμη ημέρα του Οκτωβρίου και με παραγωγή αποτελεσμάτων από την 1η Ιανουαρίου του επόμενου έτους.

Τα κράτη μέλη μπορούν ωστόσο να απαλλάσσουν μια παράδοση αγαθών, η συνολική αξία της οποίας είναι κατώτερη από το ποσό που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ).

2. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, ως "ταξιδιώτης μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της Κοινότητας" νοείται ο ταξιδιώτης του οποίου η κατοικία ή η συνήθης διαμονή δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της Κοινότητας. […]

Η εξαγωγή αποδεικνύεται με την προσκόμιση τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, το οποίο είναι θεωρημένο από το τελωνείο εξόδου από την Κοινότητα.

Κάθε κράτος μέλος διαβιβάζει στην [Ευρωπαϊκή] Επιτροπή υπόδειγμα των σφραγίδων που χρησιμοποιεί για τη θεώρηση η οποία αναφέρεται στο δεύτερο εδάφιο. Η Επιτροπή διαβιβάζει την πληροφορία αυτή στις φορολογικές αρχές των λοιπών κρατών μελών.»

Το ουγγρικό δίκαιο

Ο νόμος περί ΦΠΑ

10 Το άρθρο 70, παράγραφος 1, του általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμου CXXVII του 2007 περί φόρου προστιθέμενης αξίας) (*Magyar Közlöny* 2007/155), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), προβλέπει τα εξής:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει:

[…]

b) τα παρεπόμενα έξοδα τα οποία ο προμηθευτής του αγαθού ή ο παρέχων την υπηρεσία έχει μετακυλίσει στον αποκτώντα το αγαθό ή στον λήπτη της υπηρεσίας, ιδίως: έξοδα προμήθειας ή άλλου είδους διαμεσολάβησης, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφάλισης·

[…]».

11 Κατά το άρθρο 86, παράγραφος 1, του νόμου αυτού, απαλλάσσονται από τον φόρο:

«[…]

d) οι παροχές υπηρεσιών σχετικά με τρεχούμενους λογαριασμούς, καταθέσεις και λογαριασμούς πελατών, πληρωμές, μεταφορές χρημάτων, επιταγές, λοιπές χρηματικές απαιτήσεις και χρηματοπιστωτικά μέσα, περιλαμβανομένης της διαπραγμάτευσης, εξαιρουμένης της ίδιας της είσπραξης (ανεξόφλητων) απαιτήσεων·

e) οι παροχές υπηρεσιών σε σχέση με ουγγρικά και αλλοδαπά νόμιμα μέσα πληρωμής, περιλαμβανομένης της διαπραγμάτευσης, με εξαίρεση τα νομίσματα και χαρτονομίσματα για συλλογές, δηλαδή τα χρυσά, αργυρά ή από άλλο μέταλλο νομίσματα, καθώς και τα χαρτονομίσματα, τα οποία δεν χρησιμοποιούνται κανονικά ως νόμιμα μέσα πληρωμής ή τα οποία παρουσιάζουν συλλεκτικό ενδιαφέρον,

[…]».

12 Το άρθρο 98, παράγραφος 1, του νόμου αυτού ορίζει τα ακόλουθα:

«Οι παραδόσεις αγαθών που αποστέλλονται ταχυδρομικώς ή μεταφέρονται από τη χώρα σε χώρα εκτός της Κοινότητας απαλλάσσονται από τον φόρο, εφόσον η αποστολή ή η μεταφορά:

a) πραγματοποιείται από τον ίδιο τον προμηθευτή ή από τρίτο που ενεργεί για λογαριασμό του·

b) πραγματοποιείται από τον ίδιο τον αποκτώντα ή από τρίτον που ενεργεί για λογαριασμό του εφόσον πληρούνται οι πρόσθετες προϋποθέσεις των παραγράφων 3 και 4 του παρόντος άρθρου ή των άρθρων 99 και 100 του παρόντος νόμου.»

13 Το άρθρο 99 του ίδιου νόμου προβλέπει τα εξής:

«1. Οσάκις ο αποκτών είναι αλλοδαπός ταξιδιώτης και τα παραδοθέντα αγαθά […] περιλαμβάνονται στις προσωπικές ή ταξιδιωτικές αποσκευές του, για την εφαρμογή της προβλεπόμενης στο άρθρο 98, παράγραφος 1, απαλλαγής απαιτείται:

a) να υπερβαίνει η αξία της παράδοσης, περιλαμβανομένου του φόρου, ποσό ισοδύναμο των 175 ευρώ,

b) να αποδεικνύει ο αλλοδαπός ταξιδιώτης την ιδιότητά του με ταξιδιωτικά έγγραφα ή άλλα έγγραφα εκδοθέντα από τις αρχές, τα οποία αναγνωρίζονται στην Ουγγαρία και χρησιμοποιούνται για την ταυτοποίηση του προσώπου (στο εξής από κοινού: ταξιδιωτικά έγγραφα),

c) να βεβαιώσει η αρχή υπό τον έλεγχο της οποίας τα αγαθά εξέρχονται από την Κοινότητα ότι αυτά εξήλθαν του εδάφους της Κοινότητας, μέσω της επίθεσης θεώρησης και σφραγίδας στο έντυπο που παρέχεται για τον σκοπό αυτόν από τη φορολογική διοίκηση του κράτους ή σε οποιοδήποτε άλλο έντυπο που έχει εγκριθεί από την εθνική φορολογική διοίκηση και περιέχει τα στοιχεία που προβλέπονται στην παράγραφο 10 (στο εξής από κοινού: έντυπο αίτησης επιστροφής του φόρου), με την ταυτόχρονη προσκόμιση των αγαθών και του πρωτότυπου αντιτύπου του τιμολογίου που επιβεβαιώνει την παράδοση των αγαθών.

2. Για να μπορεί να τύχει της απαλλαγής, ο πωλητής των αγαθών οφείλει, πέραν της έκδοσης τιμολογίου, να συμπληρώσει έντυπο αίτησης επιστροφής του φόρου κατόπιν αιτήσεως του αλλοδαπού ταξιδιώτη. Τα στοιχεία ταυτότητας του αλλοδαπού ταξιδιώτη που αναγράφονται στο τιμολόγιο και στο έντυπο αίτησης επιστροφής του φόρου δεν πρέπει να διαφέρουν από εκείνα που αναγράφονται στα ταξιδιωτικά έγγραφα. Ο αλλοδαπός ταξιδιώτης οφείλει να επιδείξει τα ταξιδιωτικά έγγραφα στον πωλητή των αγαθών. Το έντυπο αίτησης επιστροφής του φόρου μπορεί να περιλαμβάνει μόνο στοιχεία που αφορούν την παράδοση αγαθών από ένα μόνο τιμολόγιο με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό τα στοιχεία αυτά να διαφέρουν από εκείνα του τιμολογίου. Το έντυπο αίτησης επιστροφής του φόρου συντάσσεται σε τρία αντίτυπα από τον πωλητή των αγαθών, ο οποίος παραδίδει τα δύο πρώτα αντίτυπα στον ταξιδιώτη και φυλάσσει το τρίτο αντίτυπο στα δικά του λογιστικά έγγραφα.

3. Όταν η τελωνειακή αρχή βεβαιώνει την έξοδο των αγαθών που αναφέρεται στην παράγραφο 1, στοιχείο c, λαμβάνει από τον ταξιδιώτη το δεύτερο αντίτυπο του εντύπου της αίτησης επιστροφής του φόρου που φέρει θεώρηση και σφραγίδα.

4. Η απαλλαγή από τον φόρο εξαρτάται από την προϋπόθεση

a) να έχει ο πωλητής των αγαθών στην κατοχή του το πρώτο αντίτυπο του εντύπου της αίτησης επιστροφής του φόρου που φέρει θεώρηση και σφραγίδα, περί του οποίου γίνεται λόγος στην παράγραφο 1, στοιχείο c, και

b) εάν ο φόρος εισπράχθηκε κατά τον χρόνο της παράδοσης των αγαθών, να επιστρέψει ο πωλητής τον εν λόγω φόρο στον αλλοδαπό ταξιδιώτη, σύμφωνα με τις παραγράφους 5 έως 8.

5. Ο αλλοδαπός ταξιδιώτης αυτοπροσώπως ή αντιπρόσωπος που ενεργεί στο όνομα και για λογαριασμό του μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του φόρου από τον πωλητή. Στην περίπτωση που ο αλλοδαπός ταξιδιώτης

a) ενεργεί αυτοπροσώπως, υποχρεούται να επιδείξει τα ταξιδιωτικά του έγγραφα·

b) δεν ενεργεί αυτοπροσώπως, το πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του και για λογαριασμό του πρέπει να επισυνάψει γραπτή εξουσιοδότηση.

6. Προκειμένου να λάβει την επιστροφή του φόρου, ο αλλοδαπός ταξιδιώτης ή το εξουσιοδοτημένο πρόσωπο

a) παραδίδει στον πωλητή των αγαθών το πρώτο αντίτυπο που φέρει θεώρηση και σφραγίδα σύμφωνα με την παράγραφο 1, στοιχείο c, του εντύπου της αίτησης επιστροφής του φόρου και

b) προσκομίζει στον πωλητή των αγαθών το πρωτότυπο αντίτυπο του τιμολογίου που βεβαιώνει την παράδοση των αγαθών.

7. Ο επιστρεφόμενος φόρος καταβάλλεται στον αλλοδαπό ταξιδιώτη σε [ουγγρικά] φιορίνια και πρέπει να καταβληθεί σε μετρητά. Ο προμηθευτής των αγαθών και ο αλλοδαπός ταξιδιώτης μπορούν, ωστόσο, να συμφωνήσουν σε διαφορετικό νόμισμα και τρόπο πληρωμής.

8. Ο πωλητής των αγαθών υποχρεούται επίσης να διασφαλίσει ότι το τιμολόγιο που πιστοποιεί την παράδοση των αγαθών δεν γεννά νέα αξίωση επιστροφής του φόρου. Για τον σκοπό αυτόν, πρέπει να αναγράφεται στο πρωτότυπο τιμολόγιο, προτού επιστραφεί [στον ταξιδιώτη], η ένδειξη

“εκκαθαρισμένος ΦΠΑ” και ο πωλητής των αγαθών πρέπει να εκδώσει αντίγραφο του τιμολογίου με την ένδειξη αυτή και να το φυλάξει στα αρχεία του.

[…]»

14 Κατά το άρθρο 102, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, απαλλάσσονται επίσης από τον φόρο οι παροχές υπηρεσιών όταν συνδέονται άμεσα με αγαθά:

«[…]

b) τα οποία εγκαταλείπουν το έδαφος της Κοινότητας υπό το καθεστώς εξαγωγής και για τα οποία έχει εκδοθεί βεβαίωση εξόδου από το έδαφος της Κοινότητας από την αρχή που αναφέρεται στο άρθρο 98, παράγραφος 2, στοιχείο a·

[…]»

Ο νόμος LXXIV του 1992 περί φόρου προστιθέμενης αξίας

15 Ο az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (νόμος αριθ. LXXIV του 1992 περί φόρου προστιθέμενης αξίας) (*Magyar Közlöny* 1992/128), ο οποίος ίσχυε έως τις 31 Δεκεμβρίου 2007, περιλάμβανε στον κατάλογο των απαλλασσόμενων παραδόσεων αγαθών και υπηρεσιών, δυνάμει του άρθρου 30, παράγραφος 1, αυτού, σε συνδυασμό με το παράρτημα 2 του ίδιου νόμου, «τις επιστροφές φόρου που πραγματοποιεί έμπορος προς αλλοδαπό ταξιδιώτη δυνάμει ειδικής διάταξης».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

16 Το 2020 η Határ Diszkont πώλησε διάφορα εμπορεύματα σε αγοραστές μη κατοίκους της Ένωσης στο κατάστημά της στην Tompa (Ουγγαρία), κοντά στα σερβοουγγρικά σύνορα.

17 Από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι οι εν λόγω αγοραστές εξήγαν αυθημερόν τα αγορασθέντα στην Ουγγαρία εμπορεύματα και ότι τα τιμολόγια πληρωμής σε μετρητά τα οποία αφορούσαν τις αγορές αυτές έφεραν την ένδειξη «εκκαθαρισμένος ΦΠΑ». Μετά την εξαγωγή, η Határ Diszkont επέστρεφε στους εν λόγω αγοραστές ολόκληρο το ποσό του ΦΠΑ που αναγραφόταν στο τιμολόγιο και εξέδιδε τη σχετική απόδειξη καταβολής, η οποία έφερε τις υπογραφές του εκδότη και του λήπτη.

18 Για τη διεκπεραίωση των εν λόγω επιστροφών ΦΠΑ, η Határ Diszkont χρέωνε προμήθεια στους ανωτέρω αγοραστές μη κατοίκους της Ένωσης, η οποία αντιστοιχούσε προς το 15 % του επιστρεφόμενου ΦΠΑ. Κατά την ημερομηνία επιστροφής του ΦΠΑ, η Határ Diszkont εξέδιδε επομένως τιμολόγια για την εν λόγω προμήθεια διεκπεραίωσης, της οποίας η πληρωμή σε μετρητά πιστοποιούνταν με αποδείξεις είσπραξης. Η Határ Diszkont συμπεριλάμβανε στις δηλώσεις ΦΠΑ τα έσοδα από την προμήθεια διεκπεραίωσης ως αμοιβή για απαλλασσόμενες παροχές.

19 Από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει επίσης ότι οι πληροφορίες σχετικά με την προμήθεια διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ ήταν αναρτημένες στο κατάστημα της Határ Diszkont και ότι οι αλλοδαποί αγοραστές ενημερώνονταν προφορικώς τόσο για την ύπαρξη της προμήθειας αυτής όσο και για τον τρόπο υπολογισμού της.

20 Στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου για το έτος 2020 που διενήργησε η Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (διεύθυνση οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων του διοικητικού διαμερίσματος Bács-Kiskun, η οποία υπάγεται στην εθνική αρχή οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων, Ουγγαρία) (στο εξής: πρωτοβάθμια φορολογική αρχή), η Határ Diszkont υποστήριξε ότι οι υπηρεσίες διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ απαλλάσσονταν από τον φόρο, τροποποιώντας επανειλημμένως τη θέση της όσον αφορά τον λόγο της απαλλαγής αυτής.

21 Με τις παρατηρήσεις της επί της σχετικής έκθεσης φορολογικού ελέγχου, η Határ Diszkont υποστήριξε, μεταξύ άλλων, ότι η προμήθεια διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ μπορεί να θεωρηθεί ως αντιπαροχή για παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, απαλλασσόμενη βάσει του άρθρου 86, παράγραφος 1, στοιχεία d και e, του νόμου περί ΦΠΑ. Ομοίως, κατά τη Határ Diszkont, στην περίπτωσή της μπορούσε επίσης να εφαρμοστεί η απαλλαγή που προβλέπεται για τις παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγή ενός αγαθού, την οποία προβλέπει το άρθρο 102, παράγραφος 1, στοιχείο b, του νόμου περί ΦΠΑ. Εκτός αυτού, η Határ Diszkont δήλωσε ότι, παρά ταύτα, σύμφωνα με τις πληροφορίες που της απέστειλε το Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (τμήμα σχέσεων με τους χρήστες και πληροφόρησης της κεντρικής διεύθυνσης της εθνικής αρχής οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων, Ουγγαρία) (στο εξής: τμήμα σχέσεων με τους χρήστες), απαντώντας σε ερώτηση που του είχε υποβάλει η εταιρία αυτή κατά τη διάρκεια του εν λόγω ελέγχου, η προμήθεια διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ πρέπει να θεωρηθεί ως παρεπόμενα έξοδα, κατά την έννοια του άρθρου 70, παράγραφος 1, στοιχείο b, του νόμου περί ΦΠΑ, σε σχέση με παράδοση αγαθών απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 99 του νόμου αυτού και ότι, ως παρεπόμενα έξοδα, ακολουθεί την τύχη της κύριας πράξης από πλευράς του καθεστώτος επιβολής του ΦΠΑ.

22 Η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή απέρριψε το σύνολο των λόγων απαλλαγής που προέβαλε η Határ Diszkont και, με απόφαση της 22ας Ιουλίου 2022, διαπίστωσε ότι η Határ ήταν υπόχρεη για την καταβολή ληξιπρόθεσμων οφειλών ΦΠΑ.

23 Με την ως άνω απόφαση, η εν λόγω αρχή εξέτασε, κατ' αρχάς, αν η υπηρεσία διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ μπορεί να θεωρηθεί ως υπηρεσία παρεπόμενη της παράδοσης των αγαθών και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι συνιστά αυτοτελή παροχή. Τόνισε, μεταξύ άλλων, το γεγονός ότι η παράδοση των αγαθών και η παροχή της υπηρεσίας αυτής δεν συμπίπτουν χρονικά, οπότε δεν μπορούσε να θεωρηθεί ότι η εν λόγω υπηρεσία διευκολύνει ή συμπληρώνει την παράδοση των αγαθών αυτών. Η εν λόγω αρχή υπογράμμισε επίσης ότι η υπηρεσία διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ δεν μπορεί να θεωρηθεί αναγκαία για την πραγματοποίηση της παράδοσης των αγαθών, η οποία ολοκληρώνεται μόλις εξέλθουν τα αγαθά αυτά από το έδαφος της Ένωσης. Ομοίως, κατά την άποψη της εν λόγω αρχής, η παρεχόμενη από τη Határ Diszkont υπηρεσία δεν διευκολύνει ούτε τη χρήση ούτε την κατανάλωση των εν λόγω αγαθών, οπότε δεν συνδέεται με την παράδοσή τους. Εκτός αυτού, η ίδια αρχή επισήμανε ότι η Határ Diszkont είχε η ίδια αντιμετωπίσει την υπηρεσία διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ ως αυτοτελή παροχή υπηρεσιών, καθόσον δεν είχε συμπεριλάβει τα σχετικά με την υπηρεσία αυτή έξοδα στη βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση των αγαθών και είχε αναγράψει στα τιμολόγια ημερομηνία εκτέλεσης διαφορετική από εκείνη της παράδοσης.

24 Εν συνεχεία, αφενός, όσον αφορά την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 86, παράγραφος 1, στοιχεία d και e, του νόμου περί ΦΠΑ, το οποίο αντιστοιχεί στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία δ' και ε', της οδηγίας ΦΠΑ, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η υπηρεσία που παρέχει η Határ Diszkont στον αλλοδαπό ταξιδιώτη είναι

διοικητικής φύσεως και ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ως απαλλασσόμενη χρηματοοικονομική υπηρεσία κατά την έννοια των διατάξεων αυτών. Αφετέρου, όσον αφορά την απαλλαγή των παροχών υπηρεσιών που συνδέονται με τις εξαγωγές αγαθών που προβλέπεται στο άρθρο 102, παράγραφος 1, στοιχείο b, του νόμου περί ΦΠΑ, το οποίο αντιστοιχεί στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή επανέλαβε, κατ' ουσίαν, τη θέση ότι η επιστροφή του ΦΠΑ στον αλλοδαπό ταξιδιώτη συνιστά νέα πράξη η οποία δεν είναι άμεσα συνδεδεμένη με την παράδοση αγαθών. Τέλος, η εν λόγω φορολογική αρχή επιβεβαίωσε ότι το ποσό του ΦΠΑ σχετικά με την προμήθεια διεκπεραίωσης πρέπει να καθοριστεί βάσει του ποσού που χρεώθηκε ως τέτοια προμήθεια, το οποίο θεωρείται ως καθαρό ποσό φόρου.

25 Με την ένστασή της κατά της απόφασης της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής, η Határ Diszkont υποστήριξε ότι οι διαπιστώσεις της εν λόγω αρχής αντιβαίνουν προς το άρθρο 70, παράγραφος 1, στοιχείο b, το άρθρο 86, παράγραφος 1, στοιχεία d και e, και το άρθρο 102, παράγραφος 1, στοιχείο b, του νόμου περί ΦΠΑ. Υποστήριξε επίσης ότι οι αποκλίνουσες εκτιμήσεις της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής και του τμήματος σχέσεων με τους χρήστες όσον αφορά την υπόθεσή της συνιστά παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου.

26 Με απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 2022, η διεύθυνση ενστάσεων επικύρωσε την απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής, εκτιμώντας ότι η απόφαση αυτή ήταν ορθώς αιτιολογημένη. Με την απόφασή της, η διεύθυνση ενστάσεων έκρινε επίσης ότι οι πληροφορίες που παρέσχε το τμήμα σχέσεων με τους χρήστες στη Határ Diszkont αφορούσαν ερώτηση διατυπωμένη με πολύ γενικούς όρους, η οποία δεν μνημόνευε το ουσιώδες γεγονός ότι η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών συνιστάμενων στη διεκπεραίωση της επιστροφής του ΦΠΑ είναι εντελώς διακριτές μεταξύ τους και όχι ταυτόχρονες, και ότι η παρεχόμενη από τη Határ Diszkont υπηρεσία δεν αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την επιστροφή του φόρου αυτού.

27 Η Határ άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Szegedi Törvényszék (πρωτοδικείου Szeged, Ουγγαρία), ζητώντας την ακύρωση της απόφασης της διεύθυνσης ενστάσεων, με ισχύ που να επεκτείνεται και επί της απόφασης της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής.

28 Κατά πρώτον, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά, αντιθέτως προς τη διεύθυνση ενστάσεων, ότι η διεκπεραίωση της επιστροφής του ΦΠΑ πρέπει να θεωρηθεί ως παροχή παρεπόμενη σε σχέση με παράδοση απαλλασσόμενη από τον φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ, και ότι έχει επίσης τον χαρακτήρα παροχής υπηρεσιών άμεσα συνδεδεμένης με εξαγωγή αγαθών, οπότε επίσης απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας αυτής.

29 Προς στήριξη της θέσης του, το αιτούν δικαστήριο εκθέτει, κατ' αρχάς, ότι, δεδομένου ότι η υπηρεσία διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ και η τιμολόγηση της σχετικής προμήθειας δεν μπορούν να λάβουν χώρα χωρίς να έχουν πραγματοποιηθεί οι παραδόσεις αγαθών σε αγοραστές μη κατοίκους της Ένωσης, η εν λόγω υπηρεσία διεκπεραίωσης αποτελεί αναγκαίο επακόλουθο όλων των παραδόσεων αγαθών που πραγματοποιούνται σε αγοραστές αυτού του είδους, δυνάμει των σχετικών νομοθετικών διατάξεων. Επομένως, στηριζόμενο επίσης στις αρχές που διατύπωσε το Δικαστήριο με την απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι ο διαχωρισμός της διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ από τις αντίστοιχες παραδόσεις αγαθών θα ήταν τεχνητός.

30 Εν συνεχεία, όσον αφορά το γεγονός ότι η προμήθεια διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ και η παράδοση των αγαθών δεν πραγματοποιούνται ταυτοχρόνως, το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι το άρθρο 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ αφορά παρεπόμενα έξοδα τα οποία αυξάνουν τη βάση επιβολής του φόρου, έστω και αν τα έξοδα αυτά δεν προκύπτουν κατ' ανάγκην κατά τον ίδιο χρόνο με την παράδοση των αντίστοιχων αγαθών. Το Δικαστήριο έχει ήδη επιβεβαιώσει, με την απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), ότι ένα «τέλος επεξεργασίας ξεχωριστής πληρωμής», το οποίο χρεώνεται χωριστά από τις υπηρεσίες για τις οποίες καταβάλλεται η πληρωμή αυτή, μπορεί να συνιστά παρεπόμενα έξοδα.

31 Τέλος, όσον αφορά την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ, σχετικά με παροχές υπηρεσιών άμεσα συνδεδεμένες με τις εξαγωγές, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι ο άμεσος δεσμός που απαιτεί η διάταξη αυτή, όπως ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο με την απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), υφίσταται όταν μια παροχή υπηρεσιών έχει παρεπόμενο χαρακτήρα, κατά την έννοια του άρθρου 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ, σε σχέση με μια εξαγωγή.

32 Κατά δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το ζήτημα κατά πόσον είναι συμβατή με την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης η πρακτική της φορολογικής αρχής, η οποία, έχοντας κρίνει επί σειρά ετών ότι οι υπηρεσίες διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ που χρεώνει η Határ Diszkont απαλλάσσονται εγκύρως από τον ΦΠΑ, ζήτησε στη συνέχεια την καταβολή ΦΠΑ για τις υπηρεσίες αυτές με αναδρομική ισχύ, χωρίς να ενημερώσει προηγουμένως τη Határ Diszkont για τη μεταβολή της θέσης της. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, μεταξύ άλλων, αν μια τέτοια πρακτική συνάδει με τη νομολογία του Δικαστηρίου που απορρέει από την απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, ΕΛΜΕΚΑ (C-181/04 έως C-183/04, EU:C:2006:563).

33 Πέραν τούτου, το αιτούν δικαστήριο είναι της γνώμης ότι η Határ Diszkont παρέσχε ακριβή περιγραφή της πραγματικής κατάστασης στο τμήμα σχέσεων με τους χρήστες, αναφέροντας ρητώς ότι η προμήθεια διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ οφείλεται ταυτόχρονα με την επιστροφή του ΦΠΑ και όχι κατά τον χρόνο της παράδοσης των αγαθών, καθώς και ότι η εν λόγω αρχή παρέσχε στη Határ Diszkont μη δεσμευτικές πληροφορίες αντίθετες προς τις διαπιστώσεις της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής. Πάντως, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι, μολονότι οι πληροφορίες του τμήματος σχέσεων με τους χρήστες, οι οποίες δόθηκαν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, δεν μπορούσαν να επηρεάσουν τη συμπεριφορά της Határ Diszkont, εντούτοις καταδεικνύουν ότι η φορολογική αρχή είναι διχασμένη ως προς το επίμαχο ζήτημα.

34 Κατά τρίτον, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι η Határ Diszkont προδήλως δεν έχει τη δυνατότητα να μετακυλίσει εκ των υστέρων τον οφειλόμενο στη φορολογική αρχή ΦΠΑ, όσον αφορά την προμήθεια διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ, στους αγοραστές μη κατοίκους της Ένωσης, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί επίσης αμφιβολίες σε σχέση με την απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής να θεωρήσει την προμήθεια αυτή ως καθαρό ποσό φόρου και όχι ως ακαθάριστο ποσό το οποίο συμπεριλαμβάνει τον ΦΠΑ. Το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει στη νομολογία του Δικαστηρίου (αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, και της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328), κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι λαμβανόμενη αντιπαροχή, συνέπεια δε της νομολογίας αυτής είναι ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράττει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο αυτού που έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο.

35 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Szegedi Törvényszék (πρωτοδικείο Szeged) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Συνάδει με το άρθρο 1, παράγραφος 2, το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, το άρθρο 78 και το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της [οδηγίας ΦΠΑ] η πρακτική κράτους μέλους σύμφωνα με την οποία η διεκπεραίωση της επιστροφής του ΦΠΑ σε αλλοδαπούς ταξιδιώτες –η οποία καταλαμβάνει τις διοικητικές διατυπώσεις από την έκδοση των τυποποιημένων εντύπων αιτήσεως επιστροφής ΦΠΑ έως την επιστροφή του φόρου–, θεωρείται ως αυτοτελής παροχή υπηρεσιών, διακριτή από την απαλλασσόμενη του φόρου παράδοση αγαθών, για την οποία ο ΦΠΑ χρεώνεται και καταβάλλεται σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες, σε περίπτωση κατά την οποία η χρέωση και η τιμολόγηση προμήθειας διεκπεραίωσης, αντιστοιχούσας σε ποσοστό του επιστρεπτέου ΦΠΑ, πραγματοποιείται ταυτόχρονα με την επιστροφή του εν λόγω φόρου, σε χρόνο διαφορετικό από τον χρόνο παράδοσης και τιμολόγησης των αγαθών και μετά την εκ μέρους του αγοραστή καταβολή του ανταλλάγματος για τα αγαθά και τη μεταφορά τους προς χώρα εκτός της Ένωσης;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, συνάδει με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας ΦΠΑ, η πρακτική κράτους μέλους σύμφωνα με την οποία η προμήθεια που χρεώνεται για τη διεκπεραίωση της επιστροφής του ΦΠΑ συνεπεία παραδόσεως αγαθών σε αλλοδαπούς ταξιδιώτες δεν θεωρείται ότι απαλλάσσεται του φόρου ως “πράξη η οποία αφορά πληρωμές ή απαιτήσεις”;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο και δεύτερο ερώτημα, συνάδει με την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, ως μία από τις θεμελιώδεις αρχές του κοινού συστήματος ΦΠΑ, η πρακτική κράτους μέλους σύμφωνα με την οποία ο εκδότης τιμολογίων που αφορούν την προμήθεια διεκπεραίωσης έχει την πρόσθετη υποχρέωση να καταβάλει αναδρομικώς τον ΦΠΑ, παρά το γεγονός ότι η φορολογική αρχή τον είχε ήδη ελέγξει επανειλημμένως κατά τα έτη που προηγήθηκαν του ελέγχου και, στο πλαίσιο των ελέγχων αυτών, είχε εξετάσει, χωρίς ωστόσο να διατυπώσει αντιρρήσεις, την ακολουθούμενη από αυτόν πρακτική να αντιμετωπίζει την προμήθεια διεκπεραίωσης ως απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ και δεν τον ενημέρωσε για την αλλαγή της ισχύουσας, μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2007, νομοθεσίας του κράτους μέλους, η οποία περιλάμβανε ρητώς μεταξύ των απαλλασσόμενων από τον φόρο υπηρεσιών την “επιστροφή φόρου υπέρ αλλοδαπών ταξιδιωτών που πραγματοποιεί ο επιχειρηματίας βάσει ειδικής νομοθεσίας”;

4) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στα ανωτέρω τρία ερωτήματα, συνάδει με τις διατάξεις των άρθρων 73 και 78 της οδηγίας ΦΠΑ η πρακτική της φορολογικής αρχής κράτους μέλους σύμφωνα με την οποία ως βάση επιβολής του ΦΠΑ λαμβάνεται το αντάλλαγμα που εμφαίνεται ως απαλλασσόμενο του φόρου στα σχετικά με την προμήθεια διεκπεραίωσης εκδιδόμενα τιμολόγια, και επί της εν λόγω βάσης επιβολής του ΦΠΑ ο εκδότης των τιμολογίων οφείλει, σύμφωνα με απόφαση της φορολογικής αρχής, να καταβάλει ΦΠΑ σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες, παρά το γεγονός ότι στο καταβληθέν από τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες αντάλλαγμα δεν περιλαμβάνεται ο εν λόγω ΦΠΑ;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

36 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 1, παράγραφος 2, το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και το άρθρο 78 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι μια δραστηριότητα διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ που κατέβαλαν αγοραστές μη κάτοικοι της Ένωσης κατά την απόκτηση αγαθών τα οποία στη συνέχεια μετέφεραν εκτός της Ένωσης συνιστά παροχή υπηρεσιών αυτοτελή και ανεξάρτητη από την αντίστοιχη απαλλασσόμενη παράδοση αγαθών και πρέπει, ως τέτοια, να υπόκειται στον ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν μια τέτοιου είδους παροχή υπηρεσιών πρέπει να θεωρηθεί απαλλασσόμενη δυνάμει του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ.

37 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, κάθε πράξη πρέπει κανονικά να θεωρείται αυτοτελής και ανεξάρτητη, όπως προκύπτει από το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ (αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, σκέψη 29, της 27ης Οκτωβρίου 2005, Levob Verzekeringen και OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, σκέψη 20, και της 18ης Απριλίου 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, σκέψη 35).

38 Εντούτοις, κατά πάγια νομολογία, υπό ορισμένες περιστάσεις, πρέπει να γίνει δεκτό ότι περισσότερες, τυπικώς διακριτές πράξεις οι οποίες θα μπορούσαν να διενεργούνται χωριστά και, ως εκ τούτου, να φορολογούνται ή να απαλλάσσονται αυτοτελώς, επιβάλλεται να αντιμετωπίζονται ως ενιαία πράξη, όταν δεν είναι ανεξάρτητες (αποφάσεις της 10ης Νοεμβρίου 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, σκέψη 69, της 9ης Μαρτίου 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, σκέψη 40, και της 18ης Απριλίου 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

39 Ενιαία παροχή υφίσταται όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία ή ενέργειες του υποκειμένου στον φόρο με αποδέκτη τον πελάτη συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας ο κατακερματισμός θα ήταν τεχνητός (αποφάσεις της 10ης Νοεμβρίου 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, σκέψη 70, της 9ης Μαρτίου 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, σκέψη 40, και της 18ης Απριλίου 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

40 Τούτο ισχύει επίσης στην περίπτωση κατά την οποία ένα ή περισσότερα στοιχεία πρέπει να λογίζονται ότι συνιστούν την κύρια παροχή, ενώ, αντιστρόφως, ένα ή ορισμένα στοιχεία πρέπει να λογίζονται ότι συνιστούν μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές, οι οποίες, από πλευράς φορολογίας, ακολουθούν την τύχη της κύριας παροχής. Μια παροχή θεωρείται ως παρεπόμενη σε σχέση με μια κύρια παροχή ιδίως όταν δεν αποτελεί αυτοσκοπό για τον πελάτη, αλλά απλώς μέσο το οποίο του επιτρέπει να απολαύσει υπό τις καλύτερες δυνατές συνθήκες την κύρια υπηρεσία που του παρέχεται (αποφάσεις της 10ης Νοεμβρίου 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, σκέψη 71, και της 18ης Απριλίου 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

41 Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η πράξη που, από οικονομικής απόψεως, συνίσταται σε μία μόνον παροχή δεν πρέπει να κατακερματίζεται τεχνητά, ώστε να μην αλλοιώνεται η λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ [αποφάσεις της 17ης Ιανουαρίου 2013, BGŻ Leasing,

C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 31, και της 4ης Μαΐου 2023, Finanzamt X (Μόνιμα εγκατεστημένα εργαλεία και μηχανήματα), C-516/21, EU:C:2023:372, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

42 Εν προκειμένω, η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά υπηρεσία διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ παρασχεθείσα από τη Határ Diszkont σε αγοραστές μη κατοίκους της Ένωσης οι οποίοι απέκτησαν αγαθά των οποίων η παράδοση πληροί τις προϋποθέσεις για να τύχει της απαλλαγής από τον φόρο που προβλέπεται για τις εξαγωγές.

43 Σύμφωνα με τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, η εν λόγω υπηρεσία διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ συνίσταται, αφενός, στον έλεγχο της εγκυρότητας του ταξιδιωτικού εγγράφου του αγοραστή κατοίκου αλλοδαπής κατά την πώληση, στην έκδοση εντύπου αίτησης επιστροφής του φόρου καθώς και τιμολογίου πώλησης, στον έλεγχο του εντύπου της αίτησης επιστροφής του φόρου που υπέβαλε ο ως άνω αγοραστής για τους σκοπούς της επιστροφής του ΦΠΑ, καθώς και στη διασφάλιση της τήρησης, από τις τελωνειακές αρχές, των απαιτούμενων διατυπώσεων στα σύνορα και, εν συνεχεία, στην τροποποίηση, αντιγραφή και αρχειοθέτηση του τιμολογίου πώλησης. Αφετέρου, η εν λόγω υπηρεσία συνίσταται στην επιστροφή, σε μετρητά, του ποσού που είχε καταβάλει ο αγοραστής κάτοικος αλλοδαπής ως προκαταβολή ΦΠΑ, στην έκδοση απόδειξης καταβολής υπογεγραμμένης από τον αγοραστή, τιμολογίου για την προμήθεια διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ και απόδειξης είσπραξης υπογεγραμμένης από τον αγοραστή κάτοικο αλλοδαπής και, τέλος, στην είσπραξη της προμήθειας διεκπεραίωσης σε μετρητά.

44 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η ίδια αυτή υπηρεσία συνιστά, κατ' αρχήν, παροχή παρεπόμενη της παράδοσης αγαθών. Εντούτοις, το εν λόγω δικαστήριο φαίνεται να διατηρεί αμφιβολίες ως προς το βάσιμο της εκτίμησης αυτής για τον λόγο ότι η χρέωση και η τιμολόγηση της προμήθειας διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ δεν πραγματοποιείται ταυτόχρονα με την παράδοση και την τιμολόγηση των αγαθών, αλλά κατά τον χρόνο της επιστροφής του ΦΠΑ, μετά την καταβολή του τιμήματος των αγαθών αυτών από τον αγοραστή και την εξαγωγή τους σε τρίτη χώρα.

45 Πάντως, στο πλαίσιο της καθιερούμενης με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ συνεργασίας, απόκειται στα εθνικά δικαστήρια να κρίνουν αν ο υποκείμενος στον φόρο παρέχει ενιαία υπηρεσία στο πλαίσιο συγκεκριμένης υποθέσεως και να προβαίνουν συναφώς σε όλες τις οριστικές εκτιμήσεις επί των πραγματικών περιστατικών. Εντούτοις, αποτελεί έργο του Δικαστηρίου να παρέχει στα εν λόγω δικαστήρια όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία που αφορούν το δίκαιο της Ένωσης και τα οποία ενδέχεται να αποδειχθούν λυσιτελή για την εκδίκαση των υποθέσεων των οποίων επιλαμβάνονται (αποφάσεις της 27ης Οκτωβρίου 2005, Levob Verzekeringen και OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, σκέψη 23, της 17ης Ιανουαρίου 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 33, καθώς και της 18ης Απριλίου 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

46 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, πρώτον, μολονότι είναι αληθές ότι υφίσταται κάποια συνάφεια μεταξύ της παροχής της υπηρεσίας διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ και της αντίστοιχης απαλλασσόμενης παράδοσης αγαθών, δεδομένου ότι η παροχή της υπηρεσίας αυτής προϋποθέτει την ύπαρξη της εν λόγω παράδοσης, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι ο σύνδεσμος αυτός δεν αρκεί, αφ' εαυτού, για να καθοριστεί αν υφίσταται ή όχι σύνθετη ενιαία παροχή για τους σκοπούς του ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 9ης Μαρτίου 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

47 Πράγματι, προκειμένου περισσότερα στοιχεία ή ενέργειες του υποκειμένου στον φόρο να μπορούν να θεωρηθούν ως ενιαία παροχή κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου που υπομνήσθηκε στη σκέψη 39 της παρούσας απόφασης, ο άρρηκτος δεσμός μεταξύ των εν λόγω στοιχείων ή ενεργειών πρέπει κατ' ανάγκην να είναι αμοιβαίος, ώστε το ένα στοιχείο ή η μία ενέργεια να εξαρτάται από το άλλο στοιχείο ή την άλλη ενέργεια και αντιστρόφως. Εν προκειμένω, όμως, η παράδοση αγαθών, η οποία πραγματοποιείται πριν από την ολοκλήρωση της υπηρεσίας διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ, ουδόλως εξαρτάται από την υπηρεσία αυτή.

48 Επιπλέον, η παροχή της υπηρεσίας διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ και η αντίστοιχη παράδοση αγαθών μπορούν επίσης να διαχωριστούν.

49 Αφενός, από τα στοιχεία της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι η παροχή της υπηρεσίας διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ δεν συνιστά την αναγκαία κατάληξη της παράδοσης αγαθών. Πράγματι, αν ο αγοραστής μη κάτοικος της Ένωσης δεν μεταφέρει τελικώς τα αποκτηθέντα αγαθά σε τρίτη χώρα, η απαλλαγή του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ δεν θα έχει εφαρμογή στην περίπτωσή του και ο ίδιος δεν θα μπορεί να αξιώσει την επιστροφή του ΦΠΑ, η παράδοση όμως θα θεωρηθεί παρ' όλα αυτά ως πραγματοποιηθείσα, δεδομένου ότι έχει μεταβιβαστεί στον εν λόγω αγοραστή η εξουσία να διαθέτει τα αγαθά ως κύριος. Το ίδιο ισχύει εάν ο αγοραστής μη κάτοικος της Ένωσης εξαγάγει τα εμπορεύματα εκτός του εδάφους της Ένωσης, αλλά δεν τα προσκομίσει στα σύνορα στο τελωνείο για να δικαιολογήσει την έξοδό τους από το έδαφος της Ένωσης. Επομένως, ακόμη και αν ο ΦΠΑ δεν επιστραφεί διότι δεν πληρούνται οι τυπικές προϋποθέσεις για την επιστροφή του φόρου, καθόσον –αναλόγως της περίπτωσης– δεν προσκομίστηκε πειστική απόδειξη της εξόδου των αγαθών από το έδαφος της Ένωσης ή δεν υποβλήθηκε αίτηση επιστροφής εκ μέρους του αγοραστή, η παράδοση θα έχει παρ' όλα αυτά πραγματοποιηθεί και τα αποκτηθέντα αγαθά θα τεθούν ελεύθερα στη διάθεση του αγοραστή.

50 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι η υπηρεσία διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ και η επίμαχη στην κύρια δίκη παράδοση αγαθών δεν μπορούν να θεωρηθούν ως τόσο στενά συνδεδεμένες ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή της οποίας ο κατακερματισμός θα ήταν τεχνητός, κατά την έννοια της νομολογίας που υπομνήσθηκε στη σκέψη 39 της παρούσας απόφασης.

51 Δεύτερον, ακόμη και αν υποτεθεί ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ της οποίας μπορούν να τύχουν οι αγοραστές αγαθών που κάνουν χρήση της υπηρεσίας διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ, υπό την επιφύλαξη ότι πληρούνται οι εκ του νόμου προβλεπόμενες προϋποθέσεις για την απαλλαγή αυτή, εκλαμβάνεται από αυτούς ως έκπτωση επί της τιμής αγοράς των εν λόγω αγαθών, το γεγονός αυτό δεν καθιστά δυνατό να θεωρηθεί μια τέτοια υπηρεσία ως παρεπόμενη της παράδοσης των εν λόγω αγαθών.

52 Πράγματι, η δραστηριότητα διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ επιδιώκει αυτοτελή σκοπό σε σχέση με την παράδοση αγαθών.

53 Από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει, αφενός, ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη παράδοση των αγαθών ολοκληρώθηκε και ότι οι αγοραστές μη κάτοικοι της Ένωσης απέκτησαν απόλυτη εξουσία διάθεσης των αγαθών που αγόρασαν από τη Határ Diszkont καθώς και δικαίωμα να τα μεταφέρουν εκτός της Ένωσης αμέσως μετά την πληρωμή τους, χωρίς να απαιτείται καμία παρεπόμενη υπηρεσία προς τούτο. Αφετέρου, για να μπορέσει να επωφεληθεί από την υπηρεσία διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ μετά την παράδοση, ο

αγοραστής, ο οποίος ήδη διαθέτει το αγαθό του, πρέπει να προβεί σε πρόσθετη ενέργεια μεταβαίνοντας εκ νέου στο κατάστημα της Határ Diszkont και προσκομίζοντας στην τελευταία τα απαιτούμενα από τον νόμο έγγραφα προκειμένου να τύχει της απαλλαγής που προβλέπεται για τις εξαγωγές. Επομένως, δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο ο αγοραστής, αφού αποκτήσει ένα αγαθό, να αποφασίσει να μη κάνει χρήση της υπηρεσίας αυτής και να παραιτηθεί κατ' αυτόν τον τρόπο από το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ που κατέβαλε κατά την αγορά του αγαθού αυτού.

54 Επομένως, σύμφωνα με τη νομολογία που μνημονεύεται στη σκέψη 40 της παρούσας απόφασης, η υπηρεσία διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά παροχή παρεπόμενη της παράδοσης αγαθών, δεδομένου ότι δεν συνιστά απλώς μέσο για να απολαύσει ο λήπτης, υπό τις καλύτερες δυνατές συνθήκες, την παράδοση αυτή, αλλά αυτοσκοπό.

55 Τέλος, προκειμένου να δοθεί πλήρης απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, επισημαίνεται ότι, για τους σκοπούς της ερμηνείας του άρθρου 78 της οδηγίας ΦΠΑ και σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεδομένου ότι η υπηρεσία διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ και η παράδοση αγαθών τις οποίες αφορά η κύρια δίκη συνιστούν ανεξάρτητες πράξεις, δεν ανάγονται στην ίδια βάση επιβολής του φόρου. Επομένως, τα έξοδα που συνδέονται την υπηρεσία αυτή, η οποία συνιστά αυτοτελή παροχή και αυτοσκοπό για τον λήπτη, δεν μπορούν να συνιστούν, κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 78, παρεπόμενα έξοδα σε σχέση με παράδοση αγαθών (πρβλ. απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 49).

56 Επομένως, υπό την επιφύλαξη των οριστικών εκτιμήσεων στις οποίες οφείλει, σύμφωνα με τη νομολογία που μνημονεύεται στη σκέψη 45 της παρούσας απόφασης, να προβεί το αιτούν δικαστήριο, προκύπτει ότι η παρασχεθείσα από τη Határ Diszkont υπηρεσία διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ αποτελεί παροχή αυτοτελή και ανεξάρτητη από την αντίστοιχη παράδοση αγαθών, οπότε δεν ακολουθεί την τύχη της τελευταίας όσον αφορά τη φορολογική της μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ.

57 Όσον αφορά την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να υπομνησθεί εξαρχής ότι η απαλλαγή αυτή λειτουργεί συμπληρωματικά προς εκείνη του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής και αποσκοπεί, όπως και η τελευταία αυτή απαλλαγή, στο να διασφαλίσει τη φορολόγηση της παροχής των οικείων υπηρεσιών στον τόπο προορισμού τους, ήτοι στον τόπο κατανάλωσης των εξαγόμενων προϊόντων (απόφαση της 29ης Ιουνίου 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, σκέψη 19).

58 Συναφώς, από το γράμμα του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι παροχές υπηρεσιών, περιλαμβανομένων των μεταφορών και των παρεπόμενων πράξεων, εκτός των παροχών που απαλλάσσονται σύμφωνα με τα άρθρα 132 και 135, όταν είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις εξαγωγές ή με τις εισαγωγές αγαθών που υπάγονται στις διατάξεις οι οποίες προβλέπονται στο άρθρο 61 και στο άρθρο 157, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας.

59 Όπως πάντως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 61 και 62 των προτάσεών της, από κανένα στοιχείο της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν μπορεί να συναχθεί ότι τα αγαθά που αποτελούν αντικείμενο των επίμαχων στην κύρια δίκη εξαγωγών εμπίπτουν σε μία από τις περιπτώσεις του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της εν λόγω οδηγίας.

60 Πράγματι, αφενός, από τη δικογραφία αυτή δεν προκύπτει ότι οι επίμαχες εξαγωγές αφορούν αγαθά τα οποία, σύμφωνα με το άρθρο 61 της οδηγίας ΦΠΑ, είτε δεν βρίσκονται σε ελεύθερη κυκλοφορία εντός της Ένωσης, αλλά προορίζονται να τεθούν σε ελεύθερη ζώνη ή υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης ή υπάγονται σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης, είτε βρίσκονται σε ελεύθερη κυκλοφορία αλλά υπάγονται στο καθεστώς ενδοκοινοτικής διαμετακόμισης. Αφετέρου, από τη δικογραφία αυτή δεν προκύπτει ότι το άρθρο 157, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής, το οποίο αφορά τη δυνατότητα των κρατών μελών να απαλλάσσουν τις εισαγωγές αγαθών που προορίζονται να υπαχθούν σε καθεστώς αποθήκευσης εκτός της τελωνειακής αποταμίευσης, είναι κρίσιμο για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης.

61 Εν πάση περιπτώσει, ακόμη και στην περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο διαπιστώσει ότι, τουλάχιστον, ορισμένες από τις επίμαχες στη διαφορά της κύριας δίκης πράξεις εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των περιπτώσεων του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να υπομνησθεί ότι η απαίτηση άμεσου δεσμού μεταξύ των παροχών υπηρεσιών και των εξαγωγών των οικείων αγαθών, την οποία θέτει η διάταξη αυτή, συνεπάγεται, μεταξύ άλλων, ότι, ως εκ του αντικειμένου τους, οι εν λόγω παροχές υπηρεσιών συμβάλλουν στην πραγματική εκτέλεση της πράξης εξαγωγής (πρβλ. απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

62 Εν προκειμένω όμως, λαμβανομένων υπόψη των χαρακτηριστικών της δραστηριότητας διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ που ασκεί η Határ Diszkont, δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η δραστηριότητα αυτή συμβάλλει στην πραγματική εκτέλεση πράξης εξαγωγής. Πράγματι, η πράξη εξαγωγής εκτελείται εξ ολοκλήρου από τον αλλοδαπό αγοραστή ανεξάρτητα από την υπηρεσία διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ, η οποία δεν ασκεί καμία επιρροή στη διεξαγωγή της πράξης αυτής και η οποία, εξάλλου, λαμβάνει χώρα μεταγενέστερα, όταν η εν λόγω πράξη έχει ήδη ολοκληρωθεί.

63 Για τους λόγους αυτούς, η επίμαχη στην κύρια δίκη υπηρεσία διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ δεν εμπίπτει στην απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ.

64 Το συμπέρασμα αυτό συνάδει με την απαίτηση στενής ερμηνείας των όρων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο [βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 7ης Απριλίου 2022, I (Απαλλαγή από τον ΦΠΑ των νοσοκομειακών υπηρεσιών), C-228/20, EU:C:2022:275, σκέψη 34, και της 18ης Απριλίου 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, σκέψη 43 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

65 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 1, παράγραφος 2, το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, και το άρθρο 78 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι μια δραστηριότητα διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ που κατέβαλαν αγοραστές μη κάτοικοι της Ένωσης κατά την απόκτηση αγαθών τα οποία στη συνέχεια μετέφεραν εκτός της Ένωσης συνιστά παροχή υπηρεσιών αυτοτελή και ανεξάρτητη από την αντίστοιχη απαλλασσόμενη παράδοση αγαθών και πρέπει, ως τέτοια, να υπόκειται στον ΦΠΑ. Η εν λόγω παροχή υπηρεσιών δεν εμπίπτει στην απαλλαγή του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας.

Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

66 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι μια δραστηριότητα διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ που κατέβαλαν αγοραστές μη κάτοικοι της Ένωσης κατά την απόκτηση αγαθών τα οποία στη συνέχεια μετέφεραν εκτός της Ένωσης εμπίπτει στις απαλλασσόμενες πράξεις της διάταξης αυτής.

67 Όσον αφορά το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ, υπενθυμίζεται ότι, κατά τη διάταξη αυτή, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις πράξεις που αφορούν «καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές χρημάτων, απαιτήσεις, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα».

68 Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, οι πράξεις αυτές, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν τις «πληρωμές» ή τις «μεταφορές χρημάτων», εμπίπτουν στον τομέα των χρηματοπιστωτικών πράξεων και αφορούν ιδίως μέσα πληρωμής των οποίων η λειτουργία συνεπάγεται τη μεταφορά χρηματικών ποσών (πρβλ. απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

69 Επομένως, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι μια παροχή υπηρεσιών μπορεί να χαρακτηρισθεί «πράξη που αφορά μεταφορές χρημάτων» ή «πράξη που αφορά πληρωμές», κατά την έννοια του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ, μόνον εφόσον έχει ως αποτέλεσμα να επέλθουν οι νομικές και οικονομικές μεταβολές που χαρακτηρίζουν τη μεταφορά χρηματικού ποσού.

70 Αντιθέτως, δεν εμπίπτει στη διάταξη αυτή η παροχή απλώς μιας υπηρεσίας υλικής, τεχνικής ή διοικητικής φύσεως, η οποία δεν επιφέρει τέτοιες μεταβολές (απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

71 Κατά πάγια νομολογία, το κριτήριο που καθιστά δυνατή τη διάκριση μεταξύ πράξεως η οποία έχει ως αποτέλεσμα τη μεταφορά χρηματικών ποσών και την πρόκληση νομικών και χρηματοοικονομικών μεταβολών, η οποία εμπίπτει στην απαλλαγή που προβλέπει η εν λόγω διάταξη, και πράξεως η οποία δεν έχει τέτοια αποτελέσματα και, άρα, δεν εμπίπτει στην απαλλαγή αυτή έγκειται επομένως στο εάν η εξεταζόμενη πράξη μεταφέρει, κατά τρόπο πραγματικό ή δυνητικό, την κυριότητα των επίμαχων χρηματικών ποσών, ή εάν, κατ' αποτέλεσμα, εκπληρώνει τις ειδικές και ουσιώδεις λειτουργίες μιας τέτοιας μεταφοράς (απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2019, Cardpoint, C-42/18, EU:C:2019:822, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

72 Εν προκειμένω, διαπιστώνεται ότι η Határ Diszkont δεν μεταβίβασε, πραγματικά ή δυνητικά, την κυριότητα χρηματικών ποσών σε αγοραστές μη κατοίκους της Ένωσης. Αρκέστηκε να παρακρατήσει τα ποσά του ΦΠΑ επί των εν λόγω αγορών αγαθών εν αναμονή της προσκόμισης, από τους ως άνω αγοραστές, εγγράφων τα οποία να αποδεικνύουν ότι πληρούνταν πράγματι οι προϋποθέσεις της απαλλαγής που προβλέπεται για τις εξαγωγές. Μόλις της παρασχέθηκαν τα σχετικά έγγραφα που της επέτρεπαν να διαπιστώσει ότι δεν οφειλόταν ΦΠΑ για τις εν λόγω αγορές, η Határ Diszkont επέστρεψε τα αντίστοιχα ποσά.

73 Επομένως, μολονότι η υπηρεσία διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ που παρέσχε η Határ Diszkont συνεπαγόταν, κατ' αρχήν, την υλική παράδοση χρηματικών ποσών σε μετρητά, η παροχή αυτή δεν πρέπει να θεωρηθεί ως οικονομική παροχή, κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου, αλλά ως διοικητική παροχή.

74 Επομένως, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι μια δραστηριότητα διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ που κατέβαλαν αγοραστές μη κάτοικοι της Ένωσης κατά την απόκτηση αγαθών τα οποία στη συνέχεια μετέφεραν εκτός της Ένωσης δεν εμπίπτει στις απαλλασσόμενες πράξεις της διάταξης αυτής.

Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

75 Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης έχει την έννοια ότι απαγορεύει στη φορολογική αρχή να υπαγάγει μεταγενέστερα στον ΦΠΑ ορισμένες παροχές υπηρεσιών, στην περίπτωση που η αρχή αυτή έλεγξε και αποδέχθηκε επί σειρά ετών τις δηλώσεις ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο χωρίς να αμφισβητήσει τον χαρακτηρισμό των παροχών αυτών ως παροχών απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ και δεν ενημέρωσε τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο για τη μεταβολή που επήλθε στην ισχύουσα εθνική νομοθεσία η οποία, στην προϊσχύσασα μορφή της, μνημόνευε ρητώς τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών μεταξύ των απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ δραστηριοτήτων και ενώ, κατόπιν αίτησης για την έκδοση γνώμης υποβληθείσας υπό το κράτος της ισχύουσας εθνικής νομοθεσίας, ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο έλαβε απάντηση από τη φορολογική αρχή σύμφωνα με την οποία οι ίδιες παροχές πρέπει να θεωρηθούν ως έξοδα παρεπόμενα μιας απαλλασσόμενης από τον φόρο παράδοσης αγαθών, τα οποία ακολουθούν την τύχη της κύριας πράξης όσον αφορά το καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

76 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης συγκαταλέγεται μεταξύ των θεμελιωδών αρχών της Ένωσης και δεσμεύει κάθε εθνική αρχή επιφορτισμένη με την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης (πρβλ. αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, σκέψη 44, και της 16ης Ιανουαρίου 2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, σκέψη 64 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

77 Επομένως, κατά την εφαρμογή των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ, οι εθνικές αρχές υποχρεούνται να τηρούν την αρχή αυτή.

78 Δικαίωμα επικλήσεως της αρχής αυτής έχουν όλοι οι πολίτες στους οποίους διοικητική αρχή δημιούργησε βάσιμες προσδοκίες, παρέχοντάς τους συγκεκριμένες διαβεβαιώσεις (αποφάσεις της 9ης Ιουλίου 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, σκέψη 43, της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 44, καθώς και της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 90 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

79 Συναφώς, πρέπει να εξακριβωθεί αν οι πράξεις μιας διοικητικής αρχής δημιούργησαν σε σώφρονα και ενημερωμένο επιχειρηματία εύλογη εμπιστοσύνη και, εφόσον αυτό συμβαίνει, να διαπιστωθεί ο δικαιολογημένος χαρακτήρας της εμπιστοσύνης αυτής (αποφάσεις της 9ης Ιουλίου 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, σκέψη 44, και της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

80 Από την περιγραφή της διοικητικής πρακτικής των εθνικών φορολογικών αρχών στην απόφαση περί παραπομπής δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι οι προϋποθέσεις αυτές πληρούνται στην υπόθεση της κύριας δίκης.

81 Πρώτον, όσον αφορά τη μη αμφισβήτηση, στο πλαίσιο πλειόνων φορολογικών ελέγχων, του χαρακτηρισμού των δραστηριοτήτων διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ ως πράξεων απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ, από τη νομολογία προκύπτει ότι το γεγονός και μόνον ότι η εθνική φορολογική αρχή αποδέχεται, ακόμη και επί σειρά ετών, δηλώσεις ΦΠΑ στις οποίες δεν περιλαμβάνονται τα ποσά που αφορούν ορισμένες πράξεις του υποκειμένου στον φόρο δεν ισοδυναμεί με συγκεκριμένη διαβεβαίωση εκ μέρους της εν λόγω αρχής σχετικά με τη μη εφαρμογή του ΦΠΑ στις εν λόγω πράξεις και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να δημιουργήσει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη συναφώς (πρβλ. απόφαση της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 92).

82 Ομοίως, όπως επισήμανε κατ' ουσίαν η γενική εισαγγελέας στο σημείο 73 των προτάσεών της, το γεγονός ότι οι εθνικές φορολογικές αρχές αποδέχθηκαν επί σειρά ετών τις δηλώσεις ΦΠΑ της Határ Diszkont χωρίς να αμφισβητήσουν, στο πλαίσιο των φορολογικών ελέγχων, τον χαρακτηρισμό των πράξεων διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ ως πράξεων απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ δεν αρκεί a priori, εκτός αν συντρέχουν όλως ιδιαίτερες περιστάσεις, για να δημιουργήσει σε έναν κατά το κοινό μέτρο σώφρονα και ενημερωμένο επιχειρηματία εύλογη εμπιστοσύνη ως προς τη μη εφαρμογή του φόρου αυτού στις εν λόγω πράξεις (βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 9ης Ιουλίου 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, σκέψη 46, και της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψεις 47 και 48).

83 Συναφώς, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι εκθέσεις των ως άνω φορολογικών ελέγχων «καταδεικνύουν σαφώς» ότι η φορολογική αρχή έκρινε επί σειρά ετών ότι η Határ Diszkont εξέδιδε νομίμως τιμολόγια απαλλασσόμενα από τον ΦΠΑ για την υπηρεσία διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο δεν παρέχει περαιτέρω διευκρινίσεις βάσει των οποίων να μπορεί να εκτιμηθεί αν οι εν λόγω εκθέσεις μπορούσαν να δημιουργήσουν δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ως προς τη μη εφαρμογή του συγκεκριμένου φόρου στην υπηρεσία αυτή.

84 Επομένως, πρέπει να υπομνησθεί ότι συνιστούν συγκεκριμένες διαβεβαιώσεις, κατά την έννοια της νομολογίας που μνημονεύεται στη σκέψη 78 της παρούσας απόφασης, ικανές να δημιουργήσουν βάσιμες προσδοκίες στους ιδιώτες, οι πληροφορίες που είναι ακριβείς, ανεπιφύλακτες, συγκλίνουσες και προέρχονται από έγκριτες και αξιόπιστες πηγές, όποια και αν είναι η μορφή υπό την οποία γνωστοποιούνται. Αντιστρόφως, ουδείς μπορεί να επικαλεστεί παραβίαση της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης αν η διοίκηση δεν του έχει δώσει συγκεκριμένες διαβεβαιώσεις (πρβλ. αποφάσεις της 14ης Μαρτίου 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, σκέψη 25, και της 16ης Ιανουαρίου 2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, σκέψη 65 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

85 Συναφώς, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν οι εκθέσεις φορολογικού ελέγχου περιείχαν «συγκεκριμένες διαβεβαιώσεις», κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου που μνημονεύεται στη σκέψη 84 της παρούσας απόφασης, όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση της επίμαχης στην κύρια δίκη υπηρεσίας διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ.

86 Όσον αφορά, δεύτερον, την έλλειψη ενημέρωσης σχετικά με την επελθούσα μεταβολή της ισχύουσας εθνικής νομοθεσίας, αρκεί η διαπίστωση ότι, αφενός, μια τέτοια παράλειψη δεν θα μπορούσε σε καμία περίπτωση να συνιστά «συγκεκριμένη διαβεβαίωση», κατά την έννοια της νομολογίας που υπενθυμίζεται στη σκέψη 81 της παρούσας απόφασης. Αφετέρου, η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης δεν επιβάλλει στη φορολογική αρχή την υποχρέωση να ενημερώνει τους υποκείμενους στον φόρο για τις τροποποιήσεις της φορολογικής νομοθεσίας που τίθενται σε ισχύ, τροποποιήσεις τις οποίες οφείλουν να γνωρίζουν οι κατά το κοινό μέτρο σώφρονες και ενημερωμένοι επιχειρηματίες.

87 Τρίτον, όσον αφορά τις πληροφορίες που παρέσχε η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογική αρχή, κατόπιν της αίτησης για την έκδοση γνώμης που υπέβαλε η Határ Diszkont, ενώ ο φορολογικός έλεγχος βρισκόταν ήδη σε εξέλιξη, αρκεί η διαπίστωση ότι, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 76 των προτάσεών της και όπως επισημαίνει και το αιτούν δικαστήριο, τέτοιες «εκ των υστέρων» και μη δεσμευτικού χαρακτήρα πληροφορίες δεν μπορούσαν να ασκήσουν επιρροή στις πράξεις που αποτελούσαν αντικείμενο του ελέγχου αυτού, και τις οποίες είχε διενεργήσει η Határ Diszkont πριν της παρασχεθούν οι εν λόγω πληροφορίες.

88 Επομένως, τέτοιου είδους πληροφορίες προερχόμενες από τη φορολογική αρχή δεν είναι κρίσιμες στο πλαίσιο αυτό.

89 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει στη φορολογική αρχή να υπαγάγει μεταγενέστερα στον ΦΠΑ ορισμένες παροχές υπηρεσιών, στην περίπτωση που η αρχή αυτή έλεγξε και αποδέχθηκε επί σειρά ετών τις δηλώσεις ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο χωρίς να αμφισβητήσει τον χαρακτηρισμό των παροχών αυτών ως παροχών απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ και δεν ενημέρωσε τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο για τη μεταβολή που επήλθε στην ισχύουσα εθνική νομοθεσία η οποία, στην προϊσχύσασα μορφή της, μνημόνευε ρητώς τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών μεταξύ των απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ δραστηριοτήτων. Στο πλαίσιο αυτό, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι, κατόπιν αίτησης για την έκδοση γνώμης υποβληθείσας υπό το κράτος της ισχύουσας εθνικής νομοθεσίας, ο υποκείμενος στον φόρο έλαβε «εκ των υστέρων» και μη δεσμευτικού χαρακτήρα απάντηση από τη φορολογική αρχή σύμφωνα με την οποία οι ίδιες παροχές πρέπει να θεωρηθούν ως έξοδα παρεπόμενα μιας απαλλασσόμενης από τον φόρο παράδοσης αγαθών, τα οποία ακολουθούν την τύχη της κύριας πράξης όσον αφορά το καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

Επί του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος

90 Με το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 73 και 78 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε πρακτική της φορολογικής αρχής κράτους μέλους κατά την οποία τα ποσά που χρεώνονται ως αντιπαροχή για υπηρεσία διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ, ήτοι η προμήθεια διεκπεραίωσης, πρέπει να θεωρηθούν καθαρά ποσά που δεν περιλαμβάνουν τον ΦΠΑ, βάσει των οποίων πρέπει να υπολογίζεται ο φόρος που οφείλει να καταβάλει ο εκδότης των τιμολογίων αυτών.

91 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι από το άρθρο 1, παράγραφος 2, και το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως ακριβώς ανάλογου προς την τιμή τους και ότι η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο πωλητής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο. Το άρθρο 78 της ίδιας οδηγίας απαριθμεί

ορισμένα στοιχεία που περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου. Κατά το άρθρο 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α′, της εν λόγω οδηγίας, ο ΦΠΑ δεν περιλαμβάνεται στην εν λόγω βάση (απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin, C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 32).

92 Κατά τον γενικό κανόνα του άρθρου 73 της οδηγίας ΦΠΑ, η βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση αγαθού ή για την παροχή υπηρεσίας που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας είναι η αντιπαροχή που πράγματι έλαβε προς τούτο ο υποκείμενος στον φόρο. Η αντιπαροχή αυτή συνιστά την υποκειμενική αξία, δηλαδή εκείνη που πράγματι εισπράχθηκε, και όχι αξία εκτιμώμενη βάσει αντικειμενικών κριτηρίων (απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin, C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 33).

93 Αυτός ο κανόνας πρέπει να εφαρμόζεται σε συναρμογή με τη βασική αρχή της οδηγίας αυτής, κατά την οποία το σύστημα του ΦΠΑ αποσκοπεί στην επιβάρυνση μόνο του τελικού καταναλωτή (απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin, C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 34).

94 Επιπλέον, όπως υπενθύμισε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 81 των προτάσεών της, το Δικαστήριο έκρινε ρητώς ότι από το άρθρο 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι ο ΦΠΑ περιλαμβάνεται πάντοτε, αυτοδικαίως, στο συμφωνηθέν τίμημα, ακόμη και όταν ο υποκείμενος στον φόρο υπέπεσε σε σφάλμα κατά τον καθορισμό του εφαρμοστέου συντελεστή [πρβλ. απόφαση της 21ης Μαρτίου 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Δυνατότητα διόρθωσης σε περίπτωση εσφαλμένου συντελεστή), C-606/22, EU:C:2024:255, σκέψη 27].

95 Πράγματι, δεδομένου ότι, κατ’ εφαρμογήν της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ που υπομνήσθηκε στη σκέψη 93 της παρούσας απόφασης, το σύστημα του ΦΠΑ αποσκοπεί στην επιβάρυνση μόνον του τελικού καταναλωτή, πρέπει να θεωρηθεί ότι στην τιμή που έχει συμφωνηθεί μεταξύ του τελευταίου και του προμηθευτή αγαθών ή του παρέχοντος υπηρεσίες περιλαμβάνεται ο ΦΠΑ που βαρύνει τις οικείες πράξεις, ανεξαρτήτως του αν για αυτές έχει εκδοθεί τιμολόγιο ή όχι [απόφαση της 21ης Μαρτίου 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Δυνατότητα διόρθωσης σε περίπτωση εσφαλμένου συντελεστή), C-606/22, EU:C:2024:255, σκέψη 27].

96 Κατά συνέπεια, η τιμή που συμφωνήθηκε στην υπόθεση της κύριας δίκης για την υπηρεσία διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ, ήτοι το 15 % του επιστρεφόμενου ΦΠΑ, πρέπει να θεωρηθεί ως μικτή τιμή περιλαμβάνουσα ήδη τον φόρο. Η βάση επιβολής του φόρου επί της οποίας πρέπει στη συνέχεια να εφαρμοστεί ο συντελεστής ΦΠΑ πρέπει να υπολογιστεί αναλόγως.

97 Όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 82 των προτάσεών της και σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 94 και 95 της παρούσας απόφασης, το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο ενδέχεται να θεώρησε εσφαλμένα τις επίμαχες πράξεις ως απαλλασσόμενες και ότι, επομένως, κατά την άποψή του, ο εφαρμοσθείς στις πράξεις αυτές συντελεστής ΦΠΑ έπρεπε να είναι μηδενικός, δεν έχει σημασία συναφώς.

98 Κατά πάγια νομολογία, οσάκις σύμβαση πωλήσεως συνάπτεται χωρίς μνεία περί ΦΠΑ και ο πωλητής δεν έχει καμία δυνατότητα να εισπράξει από τον αγοραστή τον ΦΠΑ που μεταγενέστερα απαιτήθηκε από τη φορολογική αρχή, η επιβολή του ΦΠΑ επί της συνολικής τιμής, χωρίς αφαίρεση του ΦΠΑ, θα είχε ως συνέπεια ο ΦΠΑ να επιβαρύνει τον εν λόγω πωλητή,

θίγοντας την αρχή σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ αποτελεί φόρο επί της καταναλώσεως, ο οποίος πρέπει να επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή (πρβλ. απόφαση της 7 Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin, C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 35).

99 Τούτο θα ερχόταν, εξάλλου, σε αντίθεση προς τον κανόνα ότι η φορολογική αρχή δεν δύναται να εισπράττει ως ΦΠΑ ποσό μεγαλύτερο από αυτό που έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο (απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin, C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

100 Αντιθέτως, δεν θα ίσχυε το ίδιο στην περίπτωση κατά την οποία ο πωλητής, κατά το εθνικό δίκαιο, θα είχε τη δυνατότητα να ανακτήσει από τους αποκτώντες τον ΦΠΑ τον οποίο απαίτησε μεταγενέστερα η φορολογική αρχή.

101 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι η Határ Diszkont προδήλως δεν έχει τη δυνατότητα να μετακυλίσει εκ των υστέρων στους πελάτες της, οι οποίοι είναι ιδιώτες που δεν κατοικούν στο έδαφος της Ένωσης, τον ΦΠΑ επί της προμήθειας διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ που η φορολογική αρχή την υποχρέωσε να καταβάλει.

102 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 73 και 78 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε πρακτική της φορολογικής αρχής κράτους μέλους κατά την οποία τα ποσά που χρεώνονται ως αντιπαροχή για υπηρεσία διεκπεραίωσης της επιστροφής του ΦΠΑ, ήτοι η προμήθεια διεκπεραίωσης, πρέπει να θεωρηθούν καθαρά ποσά, στα οποία δεν περιλαμβάνεται ο ΦΠΑ στην περίπτωση κατά την οποία ο προμηθευτής θεώρησε την παροχή του απαλλασσόμενη από τον φόρο και του είναι προδήλως αδύνατο να ανακτήσει εκ των υστέρων από τους αγοραστές αγαθών απαλλασσόμενων του ΦΠΑ το ποσό του ΦΠΑ που ζητεί η φορολογική αρχή.

Επί των δικαστικών εξόδων

103 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε 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 (τέταρτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 1, παράγραφος 2, το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, και το άρθρο 78 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

έχουν την έννοια ότι:

μια δραστηριότητα διεκπεραίωσης της επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που κατέβαλαν αγοραστές μη κάτοικοι της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά την απόκτηση αγαθών τα οποία στη συνέχεια μετέφεραν εκτός της Ένωσης συνιστά παροχή υπηρεσιών αυτοτελή και ανεξάρτητη από την αντίστοιχη απαλλασσόμενη παράδοση αγαθών και πρέπει, ως τέτοια, να υπόκειται στον ΦΠΑ. Η εν λόγω παροχή υπηρεσιών δεν εμπίπτει στην απαλλαγή του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας.

2) Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας 2006/112,

έχει την έννοια ότι:

μια δραστηριότητα διεκπεραίωσης της επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που κατέβαλαν αγοραστές μη κάτοικοι της Ένωσης κατά την απόκτηση αγαθών τα οποία στη συνέχεια μετέφεραν εκτός της Ένωσης δεν εμπίπτει στις απαλλασσόμενες πράξεις της διάταξης αυτής.

3) Η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης

έχει την έννοια ότι:

δεν απαγορεύει στη φορολογική αρχή να υπαγάγει μεταγενέστερα στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορισμένες παροχές υπηρεσιών, στην περίπτωση που η αρχή αυτή έλεγξε και αποδέχθηκε επί σειρά ετών τις δηλώσεις ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο χωρίς να αμφισβητήσει τον χαρακτηρισμό των παροχών αυτών ως παροχών απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ και δεν ενημέρωσε τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο για τη μεταβολή που επήλθε στην ισχύουσα εθνική νομοθεσία η οποία, στην προϊσχύσασα μορφή της, μνημόνευε ρητώς τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών μεταξύ των απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ δραστηριοτήτων. Στο πλαίσιο αυτό, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι, κατόπιν αίτησης για την έκδοση γνώμης υποβληθείσας υπό το κράτος της ισχύουσας εθνικής νομοθεσίας, ο υποκείμενος στον φόρο έλαβε «εκ των υστέρων» και μη δεσμευτικού χαρακτήρα απάντηση από τη φορολογική αρχή σύμφωνα με την οποία οι ίδιες παροχές πρέπει να θεωρηθούν ως έξοδα παρεπόμενα μιας απαλλασσόμενης από τον φόρο παράδοσης αγαθών, τα οποία ακολουθούν την τύχη της κύριας πράξης όσον αφορά το καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

4) Τα άρθρα 73 και 78 της οδηγίας 2006/112,

έχουν την έννοια ότι:

αντιτίθενται σε πρακτική της φορολογικής αρχής κράτους μέλους κατά την οποία τα ποσά που χρεώνονται ως αντιπαροχή για υπηρεσία διεκπεραίωσης της επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), ήτοι η προμήθεια διεκπεραίωσης, πρέπει να θεωρηθούν καθαρά ποσά, στα οποία δεν περιλαμβάνεται ο ΦΠΑ στην περίπτωση κατά την οποία ο προμηθευτής θεώρησε την παροχή του απαλλασσόμενη από τον φόρο και του είναι προδήλως αδύνατο να ανακτήσει εκ των υστέρων από τους αγοραστές αγαθών απαλλασσόμενων του ΦΠΑ το ποσό του ΦΠΑ που ζητεί η φορολογική αρχή.

(υπογραφές)