ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 19ης Δεκεμβρίου 2024[1]

Υπόθεση C-427/23

Határ Diszkont Kft.
κατά
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[αίτηση του Szegedi Törvényszék (γενικού δικαστηρίου του Szeged, Ουγγαρία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 1, παράγραφος 2, άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και άρθρο 78 – Επιστροφή των ποσών που καταβλήθηκαν ως προκαταβολή ΦΠΑ σε αγοραστές που δεν έχουν την κατοικία τους εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Προμήθεια διεκπεραίωσης – Ανεξάρτητη παροχή που υπόκειται σε ΦΠΑ – Έννοιες της "ενιαίας σύνθετης παροχής", της "παροχής παρεπόμενης της κύριας" και της "ανεξαρτησίας των παροχών" – Απαλλαγές δυνάμει του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ' και του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε' – Προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης – Βάση επιβολής του φόρου»

I. Εισαγωγή

1. Στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας έκδοσης προδικαστικής αποφάσεως, το Δικαστήριο καλείται εκ νέου να εξετάσει το σημαντικό στην πράξη ζήτημα του πότε, στο πλαίσιο της φορολογικής μεταχείρισης ορισμένων πράξεων, πρέπει να θεωρηθεί ότι πρόκειται για μία μόνον παροχή και πότε για πλείονες παροχές. Στην τελευταία περίπτωση τίθεται επίσης το ζήτημα του χαρακτηρισμού των παροχών αυτών ως «ανεξάρτητων παροχών», «ενιαίας σύνθετης παροχής» ή «παροχής παρεπόμενης της κύριας»[2].

2. Στην υπό κρίση υπόθεση, ουγγρική επιχείρηση πώλησε διάφορα αγαθά σε αγοραστές που δεν είχαν την κατοικία τους εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης με σκοπό την εξαγωγή τους εκτός Ένωσης. Οι πωλήσεις αυτές πραγματοποιήθηκαν στο κατάστημά της στην Ουγγαρία κοντά στα σύνορα με τη Σερβία. Οι πράξεις αυτές απαλλάσσονταν, κατ' αρχήν, από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ως παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός της Ένωσης από τον αποκτώντα κάτοικο τρίτης χώρας. Η εν λόγω επιχείρηση επέστρεψε στη συνέχεια στους αγοραστές κατοίκους τρίτων χωρών τα ποσά που είχαν καταβάλει ως προκαταβολή του ΦΠΑ

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

[2] Επί των ζητημάτων αυτών, βλ., προσφάτως, αποφάσεις της 4ης Μαρτίου 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), και της 20ής Απριλίου 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312). Βλ. επίσης προτάσεις μου στην υπόθεση Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, σημεία 14 έως 47, με αρκετές παραπομπές στη νομολογία).

που θα οφειλόταν σε περίπτωση που δεν εφαρμοζόταν η επίμαχη απαλλαγή. Ωστόσο, η επιχείρηση χρέωσε προμήθεια ανερχόμενη σε ποσοστό 15 % του επιστραφέντος ποσού για τη διεκπεραίωση των επιστροφών αυτών. Στο πλαίσιο αυτό, τίθεται το ζήτημα της φορολογικής μεταχείρισης της εν λόγω προμήθειας διεκπεραίωσης. Αποτελούν οι δραστηριότητες διεκπεραίωσης αυτοτελή και φορολογητέα παροχή ή πρόκειται για παρεπόμενες παροχές που τυγχάνουν της ίδιας φορολογικής μεταχείρισης με την κύρια απαλλασσόμενη παροχή, ήτοι την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή; Ή απαλλάσσονται βάσει άλλων διατάξεων;

3. Η υπό κρίση υπόθεση παρέχει στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να διευκρινίσει τα κριτήρια σχετικά με τη μεταχείριση των πράξεων αυτών ως προς τον ΦΠΑ. Επιπλέον, εγείρει, επικουρικώς, ζητήματα που αφορούν την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης στην περίπτωση που η φορολογική αρχή έλεγχε και έκανε επί πολλά έτη δεκτές τις δηλώσεις ΦΠΑ στις οποίες οι πράξεις αυτές θεωρούνταν απαλλασσόμενες, καθώς και ζητήματα που αφορούν τη βάση επιβολής του φόρου που πρέπει να ληφθεί υπόψη στην προκειμένη περίπτωση και τη μέθοδο υπολογισμού του ΦΠΑ.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

4. Το νομικό πλαίσιο της Ένωσης καθορίζεται από την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας[3]. Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής προβλέπει 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.

[…]»

5. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα 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·

[3] ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, όπως ίσχυε κατά την επίδικη χρονική περίοδο (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

[…]».

6. Το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, 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.»

7. Το άρθρο 78 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται τα ακόλουθα:

[…]

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.

[…]»

8. Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει 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·

[…]».

9. 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 [Ένωσης]·

[…]

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).»

Β. Το ουγγρικό δίκαιο

10. Η εθνική νομοθεσία περί ΦΠΑ που εφαρμόζεται στην υπό κρίση υπόθεση περιέχεται στον általános forgalmi adóról CXXVII. törvény (νόμο CXXVII περί φόρου προστιθέμενης αξίας), του 2007 (*Magyar Közlöny* 2007/155), όπως ισχύει (στο εξής: ουγγρικός νόμος περί ΦΠΑ).

11. Το άρθρο 98, παράγραφος 1, του ουγγρικού νόμου περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Οι παραδόσεις αγαθών που αποστέλλονται ταχυδρομικώς ή μεταφέρονται από την ημεδαπή σε άλλη χώρα εκτός της [Ένωσης] απαλλάσσονται από τον φόρο, υπό την προϋπόθεση ότι 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.»

12. Το άρθρο 99 του νόμου αυτού 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 [Ένωση] ότι αυτά εξήλθαν του εδάφους [της Ένωσης], 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 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.

[…]»

13. Σύμφωνα με το άρθρο 98, παράγραφος 3, του CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról (νόμου αριθ. CLI για τη διοικητική διαδικασία σε φορολογικά θέματα), του 2017 (*Magyar Közlöny* 2017/192), εάν ο φορολογούμενος τυγχάνει απαλλαγής από τον φόρο, υποχρεούται να το αποδείξει εγγράφως ή με οποιοδήποτε άλλο πρόσφορο μέσο.

14. Ο az általános forgalmi adóról LXXIV. törvény (νόμος αριθ. LXXIV περί φόρου προστιθέμενης αξίας), του 1992 (*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 αυτού, «τις επιστροφές φόρου που πραγματοποιεί έμπορος προς αλλοδαπό ταξιδιώτη δυνάμει ειδικής διάταξης».

III. Το ιστορικό της διαφοράς

15. Το 2020 η ουγγρική εταιρία Határ Diszkont Kft. (στο εξής: Határ Diszkont) πώλησε διάφορα αγαθά σε αγοραστές που δεν είχαν την κατοικία τους εντός της Ένωσης –και συγκεκριμένα σε αγοραστές που κατοικούσαν στη Σερβία– στο κατάστημά της στην Tompa που βρίσκεται στην Ουγγαρία κοντά στα σερβοουγγρικά σύνορα. Οι εν λόγω αλλοδαποί αγοραστές εξήγαγαν την ίδια ημέρα τα αγαθά που αγόραζαν στην Ουγγαρία. Τα τιμολόγια πληρωμής σε μετρητά τα οποία αφορούσαν τις αγορές αυτές έφεραν την ένδειξη «εκκαθαρισμένος ΦΠΑ».

16. Κατά την περίοδο που ακολουθούσε την εξαγωγή, η Határ Diszkont επέστρεφε στους εν λόγω αγοραστές το σύνολο του ΦΠΑ που είχε υπολογιστεί στο τιμολόγιο και εξέδιδε τη σχετική απόδειξη καταβολής. Προκύπτει ότι ο αγοραστής κάτοικος τρίτης χώρας έπρεπε να επιστρέψει διά ζώσης στο κατάστημα της Határ Diszkont προκειμένου να του επιστραφούν τα ποσά που καταβλήθηκαν ως προκαταβολή ΦΠΑ [4]. Η Határ Diszkont χρέωνε στους ανωτέρω αλλοδαπούς πελάτες προμήθεια διεκπεραίωσης που αντιστοιχεί στο 15 % του επιστραφέντος ΦΠΑ για τη διεκπεραίωση των εν λόγω επιστροφών.

17. Η διαδικασία διεκπεραίωσης αποτελείτο από τα ακόλουθα στάδια: α) έλεγχος του έγκυρου ταξιδιωτικού εγγράφου του αλλοδαπού αγοραστή κατά τη στιγμή της πώλησης, β) έκδοση εντύπου αίτησης επιστροφής του φόρου και τιμολογίου στον εν λόγω αγοραστή, γ) έλεγχος του έγκυρου ταξιδιωτικού εγγράφου του αγοραστή και του εντύπου αίτησης επιστροφής του φόρου για σκοπούς επιστροφής ΦΠΑ, δ) τροποποίηση, αντιγραφή και αρχειοθέτηση του τιμολογίου πώλησης, ε) επιστροφή, σε μετρητά, του ποσού που καταβλήθηκε ως προκαταβολή ΦΠΑ στον αλλοδαπό αγοραστή, στ) έκδοση απόδειξης καταβολής και υπογραφή της από τον αγοραστή, ζ) έκδοση τιμολογίου για την προμήθεια διεκπεραίωσης, η) έκδοση απόδειξης είσπραξης και υπογραφή της από τον αλλοδαπό αγοραστή θ) καταβολή της προμήθειας διεκπεραίωσης σε μετρητά.

18. Κατά την ημερομηνία επιστροφής των προκαταβολών ΦΠΑ, η Határ Diszkont εξέδιδε τιμολόγια καταβολής σε μετρητά για την εν λόγω προμήθεια διεκπεραίωσης, η καταβολή της οποίας αποδεικνυόταν με αποδείξεις είσπραξης. Η Határ Diszkont συμπεριλάμβανε στις δηλώσεις ΦΠΑ τα έσοδα από την προμήθεια διεκπεραίωσης ως αμοιβή για απαλλασσόμενες παροχές.

19. Στο πλαίσιο ελέγχου από τη φορολογική αρχή [5] για το έτος 2020 όσον αφορά, μεταξύ άλλων, τον ΦΠΑ, η Határ Diszkont υποστήριξε ότι οι δραστηριότητες διεκπεραίωσης της επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν ως προκαταβολές ΦΠΑ αποτελούσαν παροχή υπηρεσίας που απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ.

[4] Τούτο επιβεβαιώθηκε από την Ουγγρική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 99, παράγραφος 7, του ουγγρικού νόμου περί ΦΠΑ, η επιστροφή των ποσών που καταβλήθηκαν ως προκαταβολή ΦΠΑ πρέπει, κατ' αρχήν, να πραγματοποιείται σε μετρητά.

[5] 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).

20. Στο πλαίσιο αυτό, η Határ Diszkont παρέπεμψε σε ενημερωτικό σημείωμα της ίδιας της φορολογικής αρχής[6], με το οποίο απαντήθηκε ερώτηση που τέθηκε ειδικά προς τούτο. Από το σημείωμα αυτό προέκυπτε ότι, δεδομένου ότι η προμήθεια διεκπεραίωσης αποτελούσε επακόλουθο της απαλλαγής, έπρεπε να θεωρηθεί παρεπόμενη δαπάνη της παράδοσης των αγαθών και, ως εκ τούτου, έπρεπε να εμπίπτει στο καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ που εφαρμόζεται για την κύρια πράξη.

21. Στο πλαίσιο της διαδικασίας ελέγχου, η Határ Diszkont υποστήριξε επίσης ότι η παροχή υπηρεσίας που αφορά την επιστροφή των ποσών που καταβλήθηκαν ως προκαταβολή ΦΠΑ θα έπρεπε να απαλλάσσεται από τον φόρο δυνάμει της εθνικής διάταξης που μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο την απαλλαγή για τις χρηματοπιστωτικές πράξεις που προβλέπεται στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας ΦΠΑ και της διάταξης που μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο την απαλλαγή για τις πράξεις που αφορούν την εξαγωγή αγαθών που προβλέπεται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας αυτής[7].

22. Η φορολογική αρχή απέρριψε τα επιχειρήματα της Határ Diszkont. Με απόφαση της 22ας Ιουλίου 2022, διαπίστωσε ότι η Határ Diszkont ήταν υπόχρεη για την καταβολή ληξιπρόθεσμων οφειλών ΦΠΑ. Η απόφαση αυτή επικυρώθηκε με απόφαση της φορολογικής διεύθυνσης ενστάσεων της 27ης Οκτωβρίου 2022[8].

23. Η Határ Diszkont άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι του Szegedi Törvényszék (πρωτοδικείου Szeged, Ουγγαρία), με αίτημα την ακύρωση της τελευταίας αυτής απόφασης.

IV. Προδικαστικά ερωτήματα

24. Με απόφαση της 3ης Ιουλίου 2023, το Szegedi Törvényszék (πρωτοδικείο Szeged) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα τέσσερα 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;

[6] Το ενημερωτικό σημείωμα είχε συνταχθεί από 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).

[7] Άρθρο 86, παράγραφος 1, στοιχεία δ′ και ε′, και άρθρο 102, παράγραφος 1, στοιχείο β′, αντίστοιχα, του ουγγρικού νόμου περί ΦΠΑ.

[8] Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διεύθυνση ενστάσεων της εθνικής αρχής οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων, Ουγγαρία).

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;»

25. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, η Ουγγρική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις και συμμετείχαν στην επ’ ακροατηρίου συζήτηση της 17ης Οκτωβρίου 2024.

V. Ανάλυση

A. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

1. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

26. 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 που αφορά την «επιστροφή ΦΠΑ», όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, υπέρ αγοραστών οι οποίοι έχουν την κατοικία τους εκτός της Ένωσης, σχετικά με απαλλασσόμενες παραδόσεις αγαθών, συνιστά αυτοτελή παροχή υπηρεσιών διακριτή από τις εν λόγω παραδόσεις αγαθών και, ως εκ τούτου, υπόκειται, ως τέτοια, 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.

27. Κατ' αρχάς, επισημαίνεται ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, δεν υπάρχει από τεχνική άποψη «επιστροφή» ΦΠΑ. Πράγματι, δεν αμφισβητείται ότι, εν προκειμένω, οι πωλήσεις που αφορούν τις παραδόσεις των επίμαχων αγαθών που πραγματοποίησε η Határ Diszkont προς αγοραστές που έχουν την κατοικία τους εκτός της Ένωσης απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, λόγω της εξαγωγής των αγαθών αυτών. Όσον αφορά τις απαλλασσόμενες πράξεις, δεν πρέπει να καταβληθεί συναφώς ΦΠΑ. Συνεπώς, δεν μπορεί να υπάρξει «επιστροφή» ΦΠΑ.

28. Εν προκειμένω, κατά την αγορά των αγαθών, οι αγοραστές κάτοικοι τρίτων χωρών καταβάλλουν στην Határ Diszkont συνολικό ακαθάριστο τίμημα (στο εξής: ακαθάριστο τίμημα), το οποίο περιλαμβάνει το ποσό που αντιστοιχεί στον ΦΠΑ που θα οφειλόταν σε περίπτωση μη εφαρμογής της επίμαχης απαλλαγής είτε γιατί τα αγαθά δεν εξάγονται τελικά είτε γιατί ο αγοραστής δεν προσκομίζει τα απαραίτητα έγγραφα που αποδεικνύουν ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις της απαλλαγής. Υπό τις συνθήκες αυτές, οι καταβολές που πραγματοποίησε η Határ Diszkont προς τους αγοραστές κατοίκους τρίτων χωρών συνιστούν επιστροφές των ποσών που προκαταβλήθηκαν μέχρι του ύψους των ποσών που θα ήταν δυνατό να οφείλονταν ως ΦΠΑ (στο εξής: ποσά που καταβλήθηκαν ως προκαταβολή ΦΠΑ). Συνεπώς, δεν πρόκειται για «επιστροφές» ΦΠΑ.

29. Τούτου λεχθέντος, στο μέτρο που μια δραστηριότητα διεκπεραίωσης της επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν ως προκαταβολή ΦΠΑ, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, αποτελεί απλώς εφαρμογή της επίμαχης απαλλαγής, δεν συνιστά, κατά τη γνώμη μου, ειδική παροχή η οποία φορολογείται και υπόκειται σε ΦΠΑ (βλ. τμήμα 2). Επικουρικώς, αν θεωρηθεί ότι εν προκειμένω υφίσταται φορολογητέα παροχή, πρόκειται, εντούτοις, για παρεπόμενη παροχή, μη ανεξάρτητη προς την κύρια, ήτοι την παράδοση των απαλλασσόμενων αγαθών, η οποία εμπίπτει ομοίως στο καθεστώς απαλλαγής (βλ. τμήμα 3). Τέλος, εν πάση περιπτώσει, η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω (βλ. τμήμα 4).

2. Επί της απουσίας φορολογητέας παροχής

30. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, υπόκεινται σε ΦΠΑ οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή.

31. Οι φορολογητέες πράξεις προϋποθέτουν την ύπαρξη συναλλαγής μεταξύ των μερών συνεπαγόμενης καθορισμό τιμής ή ανταλλάγματος. Μια παροχή υπηρεσιών είναι, επομένως, φορολογητέα μόνον όταν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή για την υπηρεσία που παρέχεται στον λήπτη[9].

32. Οι δραστηριότητες διεκπεραίωσης της επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν ως προκαταβολή ΦΠΑ αποτελούν συνεπώς ειδική φορολογητέα υπηρεσία μόνον εάν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί μια τέτοια έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές.

[9] Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2023, GIS (C-249/22, EU:C:2023:813, σκέψεις 32 και 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία)· βλ. επίσης απόφαση της 4ης Ιουλίου 2024, Credidam (C-179/23, EU:C:2024:571, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

33. Εν προκειμένω, οι αγοραστές που δεν έχουν την κατοικία τους εντός της Ένωσης αγόρασαν από την Határ Diszkont αγαθά τα οποία απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ. Ωστόσο, προκειμένου οι πράξεις αυτές να τύχουν της συγκεκριμένης απαλλαγής, η Határ Diszkont, ως υποκείμενη στον φόρο, οφείλει να αποδείξει στη φορολογική αρχή ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις της εν λόγω απαλλαγής[10]. Η μη τήρηση μιας τυπικής προϋπόθεσης μπορεί, πράγματι, να καταλήξει σε άρνηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ, εάν έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη της τήρησης των ουσιαστικών προϋποθέσεων[11].

34. Προκειμένου να παρασχεθεί η απόδειξη αυτή στη φορολογική αρχή, η Határ Diszkont πρέπει να διαθέτει όλα τα απαραίτητα έγγραφα που αποδεικνύουν ότι πρόκειται πράγματι για απαλλασσόμενες πράξεις. Τα έγγραφα αυτά, τα οποία πρέπει να προσκομίζονται κατ' ουσίαν από τον αγοραστή, πρέπει να αποδεικνύουν, μεταξύ άλλων, την πραγματική εξαγωγή του αγορασθέντος αγαθού. Συνεπώς, δεν είναι δυνατό να προσκομίζονται κατά την αγορά του αγαθού, αλλά μόνον μετά την πραγματική εξαγωγή του. Εξάλλου, τούτο προκύπτει σαφώς από το άρθρο 99 του ουγγρικού νόμου περί ΦΠΑ.

35. Συνεπώς, προκειμένου η Határ Diszkont να μπορεί να αποδείξει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις απαλλαγής[12], πρέπει να αποκτά, να διαχειρίζεται και να ελέγχει όλα τα έγγραφα που αφορούν την εφαρμογή της απαλλαγής. Επιπλέον, φέρει τους κινδύνους που συνδέονται με τυχόν σφάλματα ή άλλου είδους προβλήματα που αφορούν τα έγγραφα αυτά.

36. Στο πλαίσιο αυτό, όπως προκύπτει από το σημείο 17 των παρουσών προτάσεων, η Határ Diszkont πρέπει να επιτελεί μια σειρά καθηκόντων διοικητικής φύσης, από την έκδοση του εντύπου αίτησης επιστροφής του φόρου μέχρι την επιστροφή των αντίστοιχων ποσών, αφότου αποκτήσει όλα τα έγγραφα που αποδεικνύουν ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις απαλλαγής.

37. Όλες αυτές οι δραστηριότητες, οι οποίες αναμφίβολα δημιουργούν δαπάνες, επιτελούνται προκειμένου να διασφαλίζεται η εφαρμογή της απαλλαγής που αφορά τις παραδόσεις εξαγόμενων αγαθών και δεν φαίνεται να αποτελούν έκφανση ειδικής και αυτοτελούς παροχής υπηρεσιών σε σχέση με τις εν λόγω παραδόσεις.

38. Ο οικονομικός σκοπός των πράξεων αγοράς που διενεργούνται από αγοραστές κατοίκους που δεν έχουν την κατοικία τους εντός της Ένωσης είναι η απόκτηση αγαθών που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ με σκοπό την εξαγωγή. Ωστόσο, αν δεν εκτελούνταν οι προαναφερθείσες δραστηριότητες διεκπεραίωσης, οι πράξεις αυτές δεν θα απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ και, χωρίς την απαλλαγή αυτή, οι αγορές δεν θα λάμβαναν στην πραγματικότητα χώρα, όπως προκύπτει ρητώς από την απόφαση περί παραπομπής[13]. Συνεπώς, η εφαρμογή της απαλλαγής αποτελεί ουσιώδες στοιχείο για την επίτευξη του οικονομικού σκοπού των πράξεων αγοράς.

[10] Τούτο προβλέπεται, εξάλλου, ρητά στο ουγγρικό δίκαιο στο άρθρο 98, παράγραφος 3, του νόμου CLI του 2017.

[11] Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 2024, B2 Energy (C-676/22, EU:C:2024:186, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[12] Επί των ουσιαστικών προϋποθέσεων που πρέπει να πληρούνται προκειμένου να μπορεί να εφαρμοστεί η απαλλαγή αυτή, βλ. απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, σκέψεις 55 επ.).

[13] Βλ. δεύτερη παράγραφο του τμήματος με τίτλο «Le recours au principal» («Η προσφυγή της κύριας δίκης»), σ. 8 και 9 της γαλλικής μετάφρασης της αίτησης προδικαστικής αποφάσεως.

39. Συνεπώς, από την άποψη του οικονομικού αυτού σκοπού, οι επίμαχες δραστηριότητες διεκπεραίωσης φαίνονται να είναι άρρηκτα συνδεδεμένες με τις εν λόγω πράξεις και απαραίτητες για την εκτέλεσή τους.

40. Υπό τις συνθήκες αυτές, η διάσπαση της δραστηριότητας διεκπεραίωσης της επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν ως προκαταβολή ΦΠΑ λόγω της απαλλαγής των παραδόσεων από τον φόρο είναι, κατά τη γνώμη μου, τεχνητή [14]. Υπό το πρίσμα του συνόλου των περιστάσεων υπό τις οποίες διενεργούνται οι πράξεις αυτές, πρόκειται πράγματι για πράξη η οποία, από οικονομική άποψη, συνίσταται σε μία μόνον παροχή και δεν πρέπει να κατακερματίζεται τεχνητά, ώστε να μην αλλοιώνεται η λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ [15].

41. Στο πλαίσιο αυτό, με την επιφύλαξη της εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών από το αιτούν δικαστήριο, τα ποσά που εισπράχθηκαν ως προμήθεια διεκπεραίωσης συνιστούν επομένως απλώς αύξηση της τιμής πώλησης των αγαθών, την οποία αποδέχονται οι αγοραστές κάτοικοι τρίτων χωρών, για την κάλυψη των μεταγενέστερων δαπανών που προκύπτουν λόγω της εφαρμογής της απαλλαγής που αφορά την απόκτηση των αγαθών. Συνεπώς, ενδεικτικά, στην περίπτωση που ο εφαρμοστέος συντελεστής ΦΠΑ είναι 27 % και το ακαθάριστο τίμημα για την αγορά ενός αγαθού που προορίζεται για εξαγωγή είναι 127 (100 η τιμή του αγαθού + 27 ως ποσό που καταβλήθηκε ως προκαταβολή ΦΠΑ), εάν εφαρμοστεί η απαλλαγή, το (καθαρό) τίμημα για την απόκτηση του αγαθού θα ισούται τελικά με 104,05 [16].

42. Εξάλλου, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, η Határ Diszkont ανάρτησε στο κατάστημά της πληροφορίες σχετικά με την προμήθεια διεκπεραίωσης και ενημέρωσε συναφώς τους αγοραστές κατοίκους τρίτων χωρών. Επομένως, όταν οι τελευταίοι αγοράζουν αγαθά για εξαγωγή, έχουν πλήρη επίγνωση της προμήθειας αυτής και αναμφίβολα την έχουν λάβει υπόψη κατά την απόφασή τους να αγοράσουν αγαθά για εξαγωγή. Συνεπώς, οι εν λόγω αγοραστές έχουν κατ' ανάγκη αποδεχθεί, τουλάχιστον σιωπηρά, τους όρους αυτούς κατά τη σύναψη της σύμβασης πώλησης των επίμαχων αγαθών. Η περιγραφή των συμβατικών σχέσεων μεταξύ της Határ Diszkont και των αγοραστών κατοίκων τρίτων χωρών, η οποία παρατίθεται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, επιβεβαιώνει τις εκτιμήσεις αυτές [17].

43. Επιπλέον, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η Határ Diszkont ισχυρίζεται, χωρίς να αντικρούεται, ότι το ποσό της προμήθειας διεκπεραίωσης, ήτοι το 15 % των ποσών που καταβλήθηκαν ως προκαταβολή ΦΠΑ και στη συνέχεια επιστράφηκαν, υπολογίστηκε βάσει των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν. Κατά συνέπεια, τα ποσά που εισπράττονται ως προμήθεια διεκπεραίωσης δεν αποτελούν τέλος που αντιστοιχεί στην πραγματική αξία μιας υπηρεσίας που παρέχεται σε δικαιούχο και επιφέρει έσοδα από οικονομική δραστηριότητα διαφορετική από εκείνη που αφορά τις παραδόσεις απαλλασσόμενων αγαθών, αλλά αποσκοπούν κατ' ουσίαν στην κάλυψη των μεταγενέστερων δαπανών που βαρύνουν τη Határ Diszkont και απορρέουν από την εφαρμογή της απαλλαγής που συνδέεται με την παράδοση των επίμαχων αγαθών.

44. Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία, στον τομέα του ΦΠΑ, οι υποκείμενοι στον φόρο ενεργούν ως φοροεισπράκτορες για λογαριασμό του κράτους και προς το συμφέρον του Δημοσίου Ταμείου. Οι προμηθευτές αυτοί είναι υπόχρεοι για την καταβολή του ΦΠΑ, ενώ ο φόρος αυτός, ως

[14] Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 18ης Απριλίου 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Βλ. επίσης προτάσεις μου στην υπόθεση Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, σημεία 16 επ. με περαιτέρω παραπομπές στη νομολογία).

[15] Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 18ης Απριλίου 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, σκέψη 35).

[16] Το 15 % του 27 ισούται με 4,05.

[17] Βλ. τρίτη παράγραφο του τμήματος με τίτλο «Le recours au principal» («Η προσφυγή της κύριας δίκης»), σ. 9 της γαλλικής μετάφρασης της αίτησης προδικαστικής αποφάσεως.

καταναλωτικός φόρος, βαρύνει, τελικώς, τον τελικό καταναλωτή [18]. Ωστόσο, η επιβολή ΦΠΑ στα έσοδα της Határ Diszkont που προέρχονται από μια τέτοια δραστηριότητα συλλογής –ή ακόμη και διασφάλισης της εφαρμογής της απαλλαγής μέσω της μείωσης της τιμής από 127 σε 104,05– για λογαριασμό του Δημοσίου είναι τουλάχιστον ξένη προς το σύστημα.

45. Όσον αφορά το γεγονός ότι η πώληση των εξαγόμενων αγαθών και οι δραστηριότητες διεκπεραίωσης δεν συμπίπτουν χρονικά [19], το οποίο τονίζεται στην απόφαση της φορολογικής αρχής, επισημαίνω ότι κατ' αρχήν η τιμή μιας παράδοσης ή παροχής δεν μεταβάλλεται ποτέ ταυτόχρονα με την πώληση ή την παροχή, αλλά πάντα έπεται αυτών. Εν προκειμένω, πρόκειται, τελικά, για μεταβολή της τιμής. Αν οι αγοραστές κάτοικοι τρίτων χωρών σκοπεύουν να πραγματοποιήσουν την εν λόγω απαλλασσόμενη πράξη αγοράς των αγαθών από το κατάστημα Határ Diszkont, πρέπει να αποδεχθούν μια εκ των υστέρων μεταβολή της τιμής κατά την εφαρμογή της απαλλαγής. Στην περίπτωση που δεν είναι σύμφωνοι προς τούτο, πρέπει να απευθυνθούν σε άλλο κατάστημα.

46. Εν κατακλείδι, από το σύνολο των προεκτεθέντων προκύπτει ότι, εν προκειμένω, οι δραστηριότητες διεκπεραίωσης της επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν ως προκαταβολή ΦΠΑ για τους σκοπούς της απαλλαγής των επίμαχων παραδόσεων αγαθών δεν συνιστούν, κατά τη γνώμη μου, ειδική και αυτοτελή παροχή υπηρεσιών σε σχέση με τις εν λόγω παραδόσεις, η οποία θα μπορούσε να φορολογηθεί βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ.

3. Επικουρικώς, όσον αφορά τη φύση της παρεπόμενης μη ανεξάρτητης παροχής

47. Στην περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι οι δραστηριότητες διεκπεραίωσης της επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν ως προκαταβολή ΦΠΑ συνιστούν αυτοτελή παροχή υπηρεσιών, φρονώ ότι πρόκειται, εν πάση περιπτώσει, για παρεπόμενη παροχή, μη ανεξάρτητη προς την κύρια, ήτοι την απαλλασσόμενη παράδοση αγαθών, η οποία τυγχάνει συνεπώς της ίδιας φορολογικής μεταχείρισης, ήτοι εμπίπτει στο καθεστώς απαλλαγής.

48. Κατά πάγια νομολογία, το Δικαστήριο εκκινεί από την αρχή ότι, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, κάθε παροχή πρέπει, κατά κανόνα, να θεωρείται διακριτή και ανεξάρτητη παροχή. Ωστόσο, η αρχή της ανεξαρτησίας κάθε παροχής δεν είναι απόλυτη. Σύμφωνα με τη νομολογία, από την αρχή αυτή μπορεί να υπάρξει παρέκκλιση όταν μια παροχή είναι απλώς παρεπόμενη, μη ανεξάρτητη προς μια κύρια παροχή [20].

49. Συνεπώς, σε ορισμένες περιπτώσεις, περισσότερες, τυπικώς διακριτές, παροχές, οι οποίες θα μπορούσαν να παρασχεθούν χωριστά και, ως εκ τούτου, να αποτελέσουν αντικείμενο αυτοτελούς φορολόγησης ή απαλλαγής, πρέπει να λογίζονται ως ενιαία πράξη, εάν δεν είναι ανεξάρτητες. Τούτο ισχύει ιδίως στην περίπτωση κατά την οποία ένα ή περισσότερα στοιχεία πρέπει να

[18] Αποφάσεις της 20ής Οκτωβρίου 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, σκέψη 25), και της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψη 21).

[19] Βλ. τέταρτη παράγραφο του τμήματος με τίτλο «Décision de l'autorité fiscale de premier degré» («Απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής»), σ. 6 της γαλλικής μετάφρασης της αίτησης προδικαστικής αποφάσεως.

[20] Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 18ης Απριλίου 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Βλ. επίσης προτάσεις μου στην υπόθεση Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, σημεία 16 επ., με περαιτέρω παραπομπές στη νομολογία).

λογίζονται ότι συνιστούν την κύρια παροχή, ενώ, αντιστρόφως, άλλα στοιχεία πρέπει να λογίζονται ότι συνιστούν μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές, οι οποίες, από πλευράς φορολογίας, ακολουθούν την τύχη της κύριας παροχής [21].

50. Στη νομολογία του, το Δικαστήριο έχει αναπτύξει ορισμένες ενδείξεις για τον προσδιορισμό της ύπαρξης παρεπόμενης μη ανεξάρτητης παροχής.

51. Πρώτον, οι μη ανεξάρτητες παρεπόμενες παροχές δεν παρουσιάζουν συνήθως αυτοτελές οικονομικό συμφέρον για τον λήπτη της κύριας παροχής. Από οικονομικής απόψεως, επιτελούν αμιγώς επικουρική λειτουργία καθόσον απλώς τελειοποιούν και συμπληρώνουν την κύρια παροχή, έχοντας, επομένως, συνήθως συνοδευτικό σε σχέση με αυτή χαρακτήρα [22]. Ο οικονομικός σκοπός τους μπορεί να επιτευχθεί, από τη σκοπιά του μέσου καταναλωτή, μόνο σε συνδυασμό με την κύρια παροχή. Συνεπώς, μια παροχή πρέπει να θεωρηθεί ως παρεπόμενη κύριας παροχής όταν δεν συνιστά αυτοσκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια παροχή [23].

52. Το κριτήριο αυτό πληρούται στην υπό κρίση υπόθεση. Πράγματι, όπως προκύπτει από τα σημεία 38 και 39 των παρουσών προτάσεων, οι αγοραστές που δεν έχουν την κατοικία τους εντός της Ένωσης έχουν οικονομικό συμφέρον για τις δραστηριότητες διεκπεραίωσης της επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν ως προκαταβολή ΦΠΑ, η οποία δεν είναι αυτοτελής σε σχέση με την κύρια παροχή που συνίσταται στην παράδοση αγαθών προς εξαγωγή χωρίς ΦΠΑ. Η απαλλαγή, και κατά συνέπεια η εκπλήρωση δραστηριοτήτων που αποσκοπούν στην εφαρμογή της απαλλαγής αυτής, εξαρτώνται άμεσα από τις εν λόγω παραδόσεις. Αν δεν πραγματοποιείται παράδοση, και επομένως απαλλαγή, δεν πραγματοποιείται διεκπεραίωση και αντιστρόφως. Συνεπώς, τα οικονομικά συμφέροντα για τις παραδόσεις και τις δραστηριότητες διεκπεραίωσης είναι αλληλένδετα.

53. Δεύτερον, το Δικαστήριο εξετάζει την αντίστοιχη αξία της κύριας και της παρεπόμενης παροχής, η δε παρεπόμενη παροχή έχει συνήθως αμελητέα αξία σε σχέση με την κύρια [24].

54. Εν προκειμένω, το ποσό που χρεώνει η Határ Diszkont ως προμήθεια διεκπεραίωσης ανέρχεται σε ποσοστό 15 % των ποσών που καταβλήθηκαν ως προκαταβολή ΦΠΑ, ο οποίος, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, έχει συντελεστή 27 %. Η αξία της παροχής (εάν υπάρχει) που συνίσταται στη διεκπεραίωση της επιστροφής των εν λόγω ποσών ανέρχεται συνεπώς σε 4,05 % της τιμής των παραδόσεων και μπορεί να θεωρηθεί αμελητέα σε σχέση με την αξία της κύριας παροχής.

55. Το γεγονός που επισήμανε η Επιτροπή στις παρατηρήσεις της ότι η αίτηση επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν ως προκαταβολή ΦΠΑ θα μπορούσε ενδεχομένως να υποβληθεί σε εκπρόσωπο επιφορτισμένο με τη διεκπεραίωση και ότι η παροχή θα μπορούσε επομένως να παρασχεθεί και από τρίτο ανεξάρτητο από την επιχείρηση που παρέδωσε τα αγαθά, είναι άνευ σημασίας. Πράγματι, από τη νομολογία προκύπτει ότι το γεγονός ότι μια παρεπόμενη μη ανεξάρτητη παροχή μπορεί θεωρητικά να παρέχεται και από τρίτο δεν αποκλείει την ύπαρξη

[21] Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 18ης Απριλίου 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, σκέψεις 36 και 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[22] Βλ., συναφώς, προτάσεις μου στην υπόθεση Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[23] Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 4ης Μαΐου 2023, Finanzamt X (Μόνιμα εγκατεστημένα εργαλεία και μηχανήματα) (C-516/21, EU:C:2023:372, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 18ης Απριλίου 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[24] Βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, σημείο 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

παρεπόμενης μη ανεξάρτητης παροχής[25]. Επιπλέον, η παρεπόμενη μη ανεξάρτητη παροχή παρέχεται πάντοτε από την ίδια επιχείρηση που παρέχει την κύρια παροχή. Τούτο είναι συνυφασμένο με τον παρεπόμενο χαρακτήρα της επίμαχης παροχής. Εάν η παροχή αυτή παρεχόταν από τρίτο ως ανεξάρτητη και συνεπώς μη παρεπόμενη παροχή, θα ήταν φορολογητέα. Ενδεικτικώς αναφέρονται τα έξοδα μεταφοράς: εάν ο πωλητής πραγματοποιεί ο ίδιος τη μεταφορά του αγαθού (για παράδειγμα ενός βιβλίου), πρόκειται για παρεπόμενη παροχή (φορολογούμενη με μειωμένο συντελεστή)· αντιθέτως, εάν ο αγοραστής ζητεί από τρίτο να μεταφέρει το αγαθό (το βιβλίο), πρόκειται για ανεξάρτητη παροχή (φορολογούμενη με κανονικό συντελεστή).

56. Τέλος, η απαλλαγή που ισχύει για τις παραδόσεις αγαθών, ήτοι η προβλεπόμενη στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ, αποβλέπει στην τήρηση, στο πλαίσιο του διεθνούς εμπορίου, της αρχής της φορολόγησης των οικείων αγαθών στον τόπο προορισμού τους και, επομένως, στη διασφάλιση ότι η επίμαχη πράξη φορολογείται αποκλειστικώς στον τόπο όπου θα καταναλωθούν τα οικεία προϊόντα[26]. Δεδομένου ότι ο ΦΠΑ είναι φόρος επί της κατανάλωσης, ο οποίος επιβάλλεται εντός της ουγγρικής φορολογικής δικαιοδοσίας και τα αγαθά που εξάγονται θα καταναλωθούν εκτός αυτής, ο ΦΠΑ δεν πρέπει να επιβάλλεται στις παραδόσεις των αγαθών αυτών. Συνεπώς, αποφεύγεται η διπλή φορολόγηση[27] (κατά κανόνα το άλλο κράτος φορολογεί την εισαγωγή των αγαθών) και τα αγαθά που παράγονται εντός της Ένωσης και εξάγονται εκτός αυτής δεν υφίστανται κανένα ανταγωνιστικό μειονέκτημα λόγω της διπλής φορολόγησης.

57. Επομένως, μια ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ, βάσει της οποίας θα μπορούσαν να θεωρηθούν φορολογητέες οι παροχές που αποσκοπούν στην επιστροφή των ποσών που καταβλήθηκαν ως προκαταβολή ΦΠΑ δυνάμει της προαναφερθείσας απαλλαγής, θα αντέκειτο στους σκοπούς αυτούς. Πράγματι, θα έθετε σε κίνδυνο τη φορολογική ουδετερότητα των εξαγωγών με την επιβολή ΦΠΑ σε παρεπόμενη παροχή η οποία είναι απαραίτητη για την επιστροφή των ποσών αυτών δυνάμει της εν λόγω απαλλαγής.

4. Επί της απαλλαγής δυνάμει του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ

58. Όλως επικουρικώς, εξετάζω το ζήτημα της εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ, την οποία επικαλείται το αιτούν δικαστήριο.

59. Το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 6 του τίτλου IX της οδηγίας αυτής, επιβάλλει στα κράτη μέλη να απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ «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), της εν λόγω οδηγίας».

60. Από το γράμμα της επίμαχης διάταξης προκύπτει ότι, με εξαίρεση τις απαλλαγές που αφορούν δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, οι οποίες προβλέπονται στο άρθρο 132 της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και εκείνες που αφορούν διάφορες δραστηριότητες που εμπίπτουν στο

[25] Βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, σημείο 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[26] Αποφάσεις της 17ης Οκτωβρίου 2019, Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 20), και της 17ης Δεκεμβρίου 2020, BAKATI PLUS, (C-656/19, EU:C:2020:1045, σκέψη 50).

[27] Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M Campos Sánchez-Bordona στην υπόθεση BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:599, σημείο 66 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

άρθρο 135 της ίδιας οδηγίας, η επίμαχη διάταξη απαλλάσσει από τον φόρο την παροχή υπηρεσιών, περιλαμβανομένων των μεταφορών και των παρεπόμενων πράξεων που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγή ή την εισαγωγή αγαθών, οι οποίες εμπίπτουν στο άρθρο 61 ή στο άρθρο 157, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ.

61. Τα αγαθά που περιλαμβάνονται στο άρθρο 61 της οδηγίας ΦΠΑ είναι εκείνα που δεν βρίσκονται σε ελεύθερη κυκλοφορία, αλλά έχουν τεθεί σε αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης ή υπάγονται σε παρόμοια καθεστώτα [28] ή βρίσκονται σε ελεύθερη κυκλοφορία αλλά υπάγονται στο καθεστώς εσωτερικής διαμετακόμισης της Ένωσης ή υπάγονται στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς, ή τέλος υπάγονται στο καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης. Το άρθρο 157, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της ίδιας οδηγίας αφορά τα αγαθά που προορίζονται να υπαχθούν σε καθεστώς αποθήκευσης πέραν της τελωνειακής αποταμίευσης ή παρόμοιου καθεστώτος.

62. Ωστόσο, διαπιστώνεται ότι από κανένα στοιχείο της δικογραφίας δεν προκύπτει ότι τα αγαθά που εξάγονται εν προκειμένω εμπίπτουν σε μία από τις περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ. Συνεπώς, η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται στην προκειμένη περίπτωση [29].

5. Ενδιάμεση πρόταση

63. Εν κατακλείδι, προτείνω να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα η ακόλουθη απάντηση: Το άρθρο 1, παράγραφος 2, και το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι οι δραστηριότητες διεκπεραίωσης που πραγματοποιεί ο πωλητής για την επιστροφή των ποσών που καταβλήθηκαν ως προκαταβολή ΦΠΑ από αγοραστές που δεν έχουν την κατοικία του εντός της Ένωσης στο πλαίσιο πράξεων απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ οι οποίες αφορούν παραδόσεις αγαθών που εξάγονται στη συνέχεια από τους εν λόγω αγοραστές δεν συνιστούν ειδική και αυτοτελή παροχή υπηρεσιών σε σχέση με τις εν λόγω παραδόσεις. Κατά συνέπεια, οι δραστηριότητες αυτές δεν φορολογούνται κατά την έννοια της οδηγίας αυτής, δεδομένου ότι αποτελούν απλώς εφαρμογή της απαλλαγής και δεν συνιστούν άσκηση ειδικής οικονομικής δραστηριότητας διαφορετικής από εκείνη που αφορά την παράδοση αγαθών.

Β. Επί του δεύτερου, του τρίτου και του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος

64. Λαμβανομένης υπόψη της απάντησης που προτείνω να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η απάντηση επί του δεύτερου, του τρίτου και του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος. Ωστόσο, επικουρικώς, θα εκθέσω εν συντομία τις εκτιμήσεις μου επί των ζητημάτων αυτών κατωτέρω.

[28] Το άρθρο 61 της οδηγίας αυτής παραπέμπει ρητώς στο άρθρο 156 της ίδιας οδηγίας.

[29] Συναφώς, επισημαίνω ότι η απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018,Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), στην οποία αναφέρεται το αιτούν δικαστήριο στην απόφαση περί παραπομπής, αφορούσε αγαθά που υπάγονται στο καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης (βλ. σκέψεις 8, 24, 51 και 61 της απόφασης αυτής).

1. Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

65. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν, στην περίπτωση που οι επίμαχες δραστηριότητες διεκπεραίωσης συνιστούν φορολογητέα παροχή υπηρεσιών, η εν λόγω παροχή πρέπει να θεωρηθεί απαλλασσόμενη του φόρου δυνάμει του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας ΦΠΑ.

66. Κατά τη διάταξη αυτή, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις πράξεις που αφορούν, μεταξύ άλλων, «καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές χρημάτων, απαιτήσεις, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα».

67. Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής της διάταξης αυτής καθόσον οι αγοραστές που δεν έχουν την κατοικία τους εντός της Ένωσης οι οποίοι παρέλαβαν τα αγαθά έχουν, βάσει του νόμου, χρηματική απαίτηση κατά της Határ Diszkont για την επιστροφή των ποσών που καταβλήθηκαν ως προκαταβολή ΦΠΑ και η προμήθεια διεκπεραίωσης συνδέεται με την απαίτηση αυτή.

68. Εν προκειμένω, δεν έλαβε χώρα χρηματοοικονομική πράξη που να δικαιολογεί την εφαρμογή της επίμαχης διάταξης[30]. Ειδικότερα, η Határ Diszkont δεν χορήγησε καμία πίστωση στους αγοραστές κατοίκους τρίτων χωρών. Απλώς παρακράτησε τα ποσά που αντιστοιχούν στον ΦΠΑ επί των οικείων αγορών, τα οποία θα έπρεπε να καταβάλει στο Δημόσιο εάν δεν εφαρμοζόταν η απαλλαγή, η δε παρακράτηση αυτή πραγματοποιήθηκε εν αναμονή της προσκόμισης από τους αγοραστές κατοίκους τρίτων χωρών των εγγράφων από τα οποία προκύπτει ότι πράγματι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή. Μετά την προσκόμιση των σχετικών εγγράφων, και μετά τη διακρίβωση ότι δεν οφειλόταν ΦΠΑ για τις πράξεις αυτές λόγω της εφαρμογής της απαλλαγής, επέστρεψε το αντίστοιχο ποσό στον αγοραστή κάτοικο τρίτης χώρας.

69. Συνεπώς, εν πάση περιπτώσει, η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας ΦΠΑ δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση.

2. Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

70. Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο διερωτάται κατ' ουσίαν –σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο και στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα– αν συνάδει με την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης η επιβολή ΦΠΑ από τη φορολογική αρχή επί ορισμένων πράξεων που ανάγονται σε προγενέστερη περίοδο σε τρεις περιπτώσεις: πρώτον, στην περίπτωση που η αρχή αυτή έλεγχε και έκανε επί πολλά έτη δεκτές τις δηλώσεις ΦΠΑ του υποκείμενου στον φόρο χωρίς να αμφισβητήσει στο πλαίσιο διάφορων φορολογικών ελέγχων τον χαρακτηρισμό των πράξεων αυτών ως «απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ», δεύτερον, στην περίπτωση που δεν ενημέρωσε τον υποκείμενο στον φόρο για την τροποποίηση της ισχύουσας νομοθεσίας του κράτους μέλους, η οποία ως ίσχυε πριν από τη νομοθετική τροποποίησή της περιλάμβανε ρητώς μεταξύ των απαλλασσόμενων από τον φόρο υπηρεσιών τις εν λόγω πράξεις, τρίτον, στην περίπτωση, στην οποία αναφέρεται η απόφαση περί παραπομπής, που, στο πλαίσιο του επίμαχου φορολογικού ελέγχου του 2020, η Határ Diszkont ζήτησε γνωμοδότηση της φορολογικής αρχής[31]. Η Határ Diszkont έλαβε την απάντηση ότι η

[30] Πρβλ. απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[31] Βλ. σημείο 20 των παρουσών προτάσεων.

επίμαχη προμήθεια διεκπεραίωσης πρέπει να θεωρηθεί παρεπόμενη δαπάνη προς μια απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ παράδοση αγαθών και ότι, ως τέτοια, τυγχάνει της μεταχείρισης της κύριας πράξης ως προς το καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

71. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης συγκαταλέγεται μεταξύ των θεμελιωδών αρχών της Ένωσης [32]. Το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι δικαίωμα επίκλησης της αρχής αυτής έχουν όλοι οι ιδιώτες στους οποίους διοικητική αρχή δημιούργησε βάσιμες προσδοκίες, παρέχοντάς τους συγκεκριμένες διαβεβαιώσεις [33]. Για την προστασία της απαιτείται οι πράξεις των διοικητικών αρχών να δημιούργησαν στο πνεύμα ενός σώφρονος και ενημερωμένου επιχειρηματία δικαιολογημένη εμπιστοσύνη [34].

72. Πρώτον, τίθεται το ζήτημα του κατά πόσον συνάδει με την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης η μη αμφισβήτηση, στο πλαίσιο διάφορων φορολογικών ελέγχων, του χαρακτηρισμού των δραστηριοτήτων διεκπεραίωσης της επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν ως προκαταβολή ΦΠΑ ως «πράξεων απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ».

73. Από τη νομολογία προκύπτει ότι η απλή αποδοχή, ακόμη και επί μακρόν, από την εθνική φορολογική αρχή δηλώσεων ΦΠΑ οι οποίες δεν περιλάμβαναν τα ποσά που αφορούσαν ορισμένες πράξεις δεν ισοδυναμεί με συγκεκριμένη διαβεβαίωση εκ μέρους της αρχής αυτής ως προς τη μη εφαρμογή του ΦΠΑ στις επίμαχες πράξεις και δεν μπορεί, ως εκ τούτου, να δημιουργήσει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ως προς το ζήτημα αυτό [35]. Ομοίως, η απλή αποδοχή επί σειρά πολλών ετών των δηλώσεων ΦΠΑ ενός υποκείμενου στον φόρο χωρίς να αμφισβητείται στο πλαίσιο φορολογικών ελέγχων ο χαρακτηρισμός των πράξεων αυτών ως «απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ» δεν μπορεί, κατά τη γνώμη μου, να ισοδυναμεί κατ' αρχήν με συγκεκριμένη διαβεβαίωση. Συνεπώς, μια τέτοια απλή αποδοχή δεν μπορεί να δημιουργήσει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη σε έναν κατά το κοινό μέτρο σώφρονα και ενημερωμένο επιχειρηματία σχετικά με τον απαλλασσόμενο χαρακτήρα των πράξεων αυτών [36].

74. Ωστόσο, εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι εκθέσεις φορολογικού ελέγχου «καταδεικνύουν σαφώς» ότι «επί σειρά ετών η φορολογική αρχή έκρινε ότι η [Határ Diszkont] εξέδιδε νομίμως τιμολόγια απαλλασσόμενα από τον ΦΠΑ για την υπηρεσία διεκπεραίωσης». Το αιτούν δικαστήριο δεν παρέσχε, όμως, περαιτέρω διευκρινίσεις συναφώς. Επομένως, εναπόκειται στο δικαστήριο αυτό να εξακριβώσει αν οι εν λόγω εκθέσεις περιείχαν «συγκεκριμένες διαβεβαιώσεις», κατά την έννοια της προαναφερθείσας νομολογίας του Δικαστηρίου, όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση της επίμαχης υπηρεσίας διεκπεραίωσης, αν γίνει δεκτή η ύπαρξη μιας τέτοιας υπηρεσίας εν προκειμένω – περίπτωση που δεν συντρέχει [37].

[32] Βλ. αποφάσεις της 7ης Ιουνίου 2005, VEMW κ.λπ. (C-17/03, EU:C:2005:362, σκέψη 73 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 14ης Μαρτίου 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[33] Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση 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).

[34] Πρβλ., προτάσεις μου στην υπόθεση BALTIC CONTAINER TERMINAL (C-376/23, EU:C:2024:616, σημείο 68 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[35] Απόφαση της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 92).

[36] Συναφώς, βλ. επίσης 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).

[37] Συναφώς, επισημαίνω ότι δεν αποκλείεται, σε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις, μια πρακτική της φορολογικής αρχής σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση ορισμένων πράξεων να δημιουργεί δικαιολογημένες προσδοκίες σε έναν επιχειρηματία όσον αφορά τη μεταχείριση αυτή με αποτέλεσμα μια διαφορετική εφαρμογή με αναδρομική ισχύ που βασίζεται σε μεταβολή της θέσης της εν λόγω αρχής να αποδειχθεί προβληματική. Ωστόσο, λαμβανομένης υπόψη της απάντησης που προτείνω να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, δεν θεωρώ απαραίτητο να εξετάσω εν προκειμένω το λεπτό ζήτημα του προσδιορισμού της έννοιας της «συγκεκριμένης διαβεβαίωσης» της φορολογικής αρχής στο πλαίσιο φορολογικών ελέγχων που αφορούν προηγούμενες φορολογικές περιόδους.

75. Όσον αφορά, δεύτερον, την έλλειψη ενημέρωσης σχετικά με την τροποποίηση της ισχύουσας εθνικής νομοθεσίας, δεν αντιλαμβάνομαι με ποιον τρόπο μια τέτοια παράλειψη θα μπορούσε να αποτελέσει «συγκεκριμένη διαβεβαίωση» που να δημιουργεί δικαιολογημένες προσδοκίες κατά την έννοια της νομολογίας που παρατίθεται στο σημείο 71 των παρουσών προτάσεων. Επιπλέον, δεν φαίνεται να υπάρχει υποχρέωση της φορολογικής αρχής να ενημερώνει τους υποκείμενους στον φόρο για τις τροποποιήσεις της φορολογικής νομοθεσίας, τις οποίες οφείλουν να γνωρίζουν οι κατά το κοινό μέτρο σώφρονες και ενημερωμένοι επιχειρηματίες.

76. Τρίτον, οι πληροφορίες που παρέσχε η φορολογική αρχή σε απάντηση του αιτήματος της Határ Diszkont δεν μπορούν, κατά τη γνώμη μου, να χαρακτηριστούν εν προκειμένω ως «συγκεκριμένη διαβεβαίωση» που δημιουργεί δικαιολογημένες προσδοκίες. Πράγματι, όπως επισημαίνει το ίδιο το αιτούν δικαστήριο, η εν λόγω γνώμη –η οποία, εξάλλου, είχε μη δεσμευτικό χαρακτήρα– εστάλη κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου (και λόγω του ελέγχου αυτού). Συνεπώς, οι εν λόγω «εκ των υστέρων» και μη δεσμευτικού χαρακτήρα πληροφορίες πληροφορίες δεν μπορούν να ασκήσουν επιρροή στις ήδη διενεργηθείσες πράξεις που αποτελούσαν αντικείμενο του φορολογικού ελέγχου.

3. Επί του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος

77. Στο πλαίσιο του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία των άρθρων 73 και 78 της οδηγίας ΦΠΑ όσον αφορά τη βάση επιβολής του φόρου που πρέπει να ληφθεί υπόψη στην προκειμένη περίπτωση και τη μέθοδο υπολογισμού του ΦΠΑ. Ειδικότερα, λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας του Δικαστηρίου, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς την προσέγγιση που υιοθέτησε η φορολογική αρχή, σύμφωνα με την οποία η προμήθεια διεκπεραίωσης θεωρείται, εν προκειμένω, καθαρό ποσό και όχι ακαθάριστο ποσό το οποίο συμπεριλαμβάνει τον ΦΠΑ. Στο ερώτημα αυτό πρέπει να δοθεί απάντηση μόνον εάν, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στα τρία πρώτα προδικαστικά ερωτήματα, οι εν λόγω δραστηριότητες διεκπεραίωσης πρέπει να θεωρηθούν ως φορολογητέα και μη απαλλασσόμενη από τον φόρο παροχή υπηρεσιών.

78. Συναφώς, υπενθυμίζω ότι σύμφωνα με το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει «οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή», την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο παρέχων τις υπηρεσίες. Η αξία της αντιπαροχής αντιστοιχεί στη συμφωνηθείσα τιμή που καταβάλλει ο λήπτης της υπηρεσίας για αυτήν. Στη συνέχεια, το άρθρο 78, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής καθιστά σαφές ότι όλα τα τέλη, με εξαίρεση τον ΦΠΑ, θα πρέπει επίσης να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου. Ακολούθως, ο εκάστοτε συντελεστής πρέπει να εφαρμόζεται στην οικεία βάση επιβολής του φόρου (άρθρο 93 της οδηγίας). Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας διευκρινίζει ακόμη σαφέστερα ότι, σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, ο οποίος 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 [38].

79. Συνεπώς, προκειμένου να προσδιοριστεί η βάση επιβολής του φόρου, επιβάλλεται, για κάθε αντιπαροχή, κατά την έννοια του άρθρου 73 της οδηγίας ΦΠΑ, να υπολογίζεται, σύμφωνα με το άρθρο 78, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής, ο ΦΠΑ, όπως αυτός οφείλεται βάσει του νόμου [39].

[38] Βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Δυνατότητα διόρθωσης σε περίπτωση εσφαλμένου συντελεστή) (C-606/22, EU:C:2023:893, σημείο 29).

[39] Βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Δυνατότητα διόρθωσης σε περίπτωση εσφαλμένου συντελεστή) (C-606/22, EU:C:2023:893, σημείο 30).

80. Από το σύνολο των ανωτέρω εκτιμήσεων προκύπτει ότι κάθε συμφωνηθέν (ακαθάριστο) τίμημα περιλαμβάνει πάντοτε τον ΦΠΑ μέχρι του (ορθού) ποσού που προβλέπει ο νόμος, χωρίς να έχει σημασία, όσον αφορά τον οφειλόμενο στον φορολογικό δανειστή φόρο, το αν τα συμβαλλόμενα μέρη γνώριζαν ή όχι το ορθό αυτό ποσό [40].

81. Συνεπώς, το Δικαστήριο έκρινε ρητώς ότι από το άρθρο 78, 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 [41].

82. Εν προκειμένω, στην περίπτωση που οι επίμαχες δραστηριότητες διεκπεραίωσης πρέπει – πράγμα που δεν ισχύει– να θεωρηθούν ως φορολογητέα και μη απαλλασσόμενη παροχή υπηρεσιών, το συμφωνηθέν τίμημα, ήτοι το 15 % των ποσών που καταβλήθηκαν ως προκαταβολή ΦΠΑ και στη συνέχεια επιστράφηκαν, πρέπει να θεωρηθεί ακαθάριστο τίμημα που περιλαμβάνει τον ΦΠΑ. Η βάση επιβολής του φόρου επί της οποίας πρέπει στη συνέχεια να εφαρμοστεί ο συντελεστής ΦΠΑ πρέπει να υπολογιστεί αναλόγως. Το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο ενδέχεται να θεώρησε εσφαλμένα ότι οι επίμαχες πράξεις απαλλάσσονται και ότι, επομένως, κατά την άποψή του, ο συντελεστής φόρου που εφαρμόζεται στις πράξεις αυτές πρέπει να είναι μηδενικός, δεν έχει σημασία συναφώς.

VI. Πρόταση

83. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Szegedi Törvényszék (πρωτοδικείο Szeged, Ουγγαρία) ως εξής:

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

έχουν την έννοια ότι:

οι δραστηριότητες διεκπεραίωσης που πραγματοποιεί ο πωλητής για την επιστροφή των ποσών που καταβλήθηκαν ως προκαταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) από αγοραστές που δεν έχουν την κατοικία τους εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο πλαίσιο πράξεων απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ οι οποίες αφορούν παραδόσεις αγαθών που εξάγονται στη συνέχεια από τους εν λόγω αγοραστές δεν συνιστούν ειδική και αυτοτελή παροχή υπηρεσιών σε σχέση με τις εν λόγω παραδόσεις. Κατά συνέπεια, οι δραστηριότητες αυτές δεν φορολογούνται κατά την έννοια της οδηγίας αυτής, δεδομένου ότι αποτελούν απλώς εφαρμογή της απαλλαγής και δεν συνιστούν άσκηση ειδικής οικονομικής δραστηριότητας διαφορετικής από εκείνη που αφορά την παράδοση αγαθών.

[40] Βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Δυνατότητα διόρθωσης σε περίπτωση εσφαλμένου συντελεστή) (C-606/22, EU:C:2023:893, σημείο 32). Βλ. επίσης 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 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[41] 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).