

Υπόθεση C-397/21

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

29 Ιουνίου 2021

Αιτούν δικαστήριο:

Fővárosi Törvényszék (δικαστήριο Βουδαπέστης-Πρωτεύουσας, Ουγγαρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

25 Μαΐου 2021

Προσφεύγουσα:

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

Καθής:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Fővárosi Törvényszék (δικαστήριο Βουδαπέστης-Πρωτεύουσας)

[παραλειπόμενα]

Στο πλαίσιο της ένδικης διοικητικής διαδικασίας με αντικείμενο την επίλυση φορολογικής διαφοράς [παραλειπόμενα], η οποία κινήθηκε από την HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zártkörűen Működő Részvénytársaság (πριν από την αλλαγή επωνυμίας, VALOR HUNGARIAE Zártkörűen Működő Részvénytársaság), προσφεύγουσα, [παραλειπόμενα] κατά της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διευθύνσεως προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής), ([παραλειπόμενα] Βουδαπέστη [παραλειπόμενα]), καθώς, το Fővárosi Törvényszék (δικαστήριο Βουδαπέστης-Πρωτεύουσας) εξέδωσε την ακόλουθη

απόφαση:

Το αιτούν δικαστήριο [παραλειπόμενα] κινεί διαδικασία προδικαστικής παραπομπής ενώπιον του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του υποβάλλει τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1. Πρέπει οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, υπό το πρίσμα των γενικών αρχών της, συγκεκριμένα των αρχών της αποτελεσματικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας, να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία και στην επί τη βάσει αυτής εθνική πρακτική δυνάμει των οποίων, όταν υποκείμενος στον ΦΠΑ εκδίδει εκ παραδρομής τιμολόγιο ΦΠΑ σε σχέση με παράδοση απαλλασσόμενη του ΦΠΑ και αποδίδει αποδεδειγμένα τον φόρο αυτόν στο Δημόσιο Ταμείο, ο δε αποδέκτης του τιμολογίου καταβάλλει τον ΦΠΑ στον εκδότη του τιμολογίου, η εθνική φορολογική αρχή δεν επιστρέφει τον ΦΠΑ ούτε στον εκδότη ούτε στον αποδέκτη του τιμολογίου;

2. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, πρέπει οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, υπό το πρίσμα των γενικών αρχών της, συγκεκριμένα των αρχών της αποτελεσματικότητας, της φορολογικής ουδετερότητας και της απαγορεύσεως των διακρίσεων, να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία η οποία, κατά την περιγραφείσα στο προηγούμενο ερώτημα περίπτωση, ουδόλως επιτρέπει στον αποδέκτη του τιμολογίου να απευθυνθεί απευθείας στην εθνική φορολογική αρχή προκειμένου να ζητήσει την επιστροφή του ΦΠΑ, ή το επιτρέπει μόνον όταν είναι αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής η αναζήτηση του σχετικού ποσού ΦΠΑ με άλλα μέσα του αστικού δικαίου, ιδίως όταν ο εκδότης του τιμολογίου έχει εν τω μεταξύ τεθεί υπό εκκαθάριση;

3. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο προηγούμενο ερώτημα, υποχρεούται στην περίπτωση αυτή η εθνική φορολογική αρχή να καταβάλει τόκους επί του επιστρεπτέου ΦΠΑ; Εάν ήθελε γίνει δεκτό ότι υφίσταται τέτοια υποχρέωση, ποια χρονική περίοδο καλύπτει; Υπόκειται η υποχρέωση αυτή στους γενικούς κανόνες περί επιστροφής του ΦΠΑ;

[παραλειπόμενα] [δικονομικής φύσεως παρατηρήσεις του εθνικού δικαίου]

ΣΚΕΠΤΙΚΟ

I. Το ιστορικό της διαφοράς

- 1 Η δικαιοπάροχος της προσφεύγουσας, Carpathia Nemzeti Gazdaságfejlesztési Innovációs Kft., ανέθεσε, ως εντολέας, σύμβαση παροχής υπηρεσιών στην Bíró Hűtőtechnikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (στο εξής: BHA Kft.), στο πλαίσιο της εκτελέσεως των εργασιών υλοποιήσεως του σχεδίου «Κατασκευή περιπτέρου της Ουγγαρίας στη Διεθνή Έκθεση του Μιλάνο 2015». Για την ασκηθείσα δραστηριότητα, η BHA Kft. εξέδωσε εννέα τιμολόγια συνολικού ποσού 486 620 000 HUF, συμπεριλαμβανομένου του φόρου προστιθέμενης αξίας, στο όνομα της δικαιοπαρόχου της προσφεύγουσας, η οποία τα εξόφλησε. Ακολούθως, η BHA Kft. απέδωσε στο Δημόσιο Ταμείο τον ΦΠΑ που αναλογούσε στα τιμολόγια. Κατόπιν φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε στην BHA Kft. με αντικείμενο την πράξη αυτή, η φορολογική αρχή εκτίμησε ότι η τελευταία εξέφυγε του εδαφικού πεδίου εφαρμογής του νόμου ΦΠΑ, και, ως

εκ τούτου, απαλλασσόταν του ΦΠΑ, παρά το γεγονός ότι η BHA Kft. είχε χρεώσει ΦΠΑ.

- 2 Στις 19 Ιουλίου 2019, η προσφεύγουσα υπέβαλε αίτηση ενώπιον της φορολογικής και τελωνειακής διευθύνσεως (βόρειο τμήμα Βουδαπέστης) της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, ως πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής, με την οποία ζητούσε την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναλογούσε στα εκδοθέντα προς αυτήν τιμολόγια της BHA Kft., ύψους 126 248,760 HUF, καθώς και την εκκαθάριση και την καταβολή των τόκων επί του ποσού αυτού. Προς στήριξη της αιτήσεώς της, προέβαλε ότι είχε καταβάλει το συνολικό ποσό των εκδοθέντων από την BHA Kft. εννέα τιμολογίων και ότι η τελευταία είχε αποδώσει στο Δημόσιο Ταμείο τον [ΦΠΑ] που αναλογούσε στα τιμολόγια αυτά. Η προσφεύγουσα υποστήριξε ότι το ποσό ΦΠΑ που αναγράφεται στην αίτησή της περί επιστροφής θα μπορούσε, κατ' αρχάς, να διεκδικηθεί με μέσα του αστικού δικαίου από τον εκδότη του τιμολογίου, καθόσον κακώς ο φόρος αυτός χρεώθηκε στα εκδοθέντα τιμολόγια. Μετά το πέρας της πολιτικής δίκης, η αρμόδια φορολογική αρχή θα έπρεπε να προβεί σε εκκαθάριση λογαριασμών με την BHA Kft., πλην όμως εν τω μεταξύ η τελευταία υπήχθη σε διαδικασία εκκαθάρισεως, στο πλαίσιο της οποίας η δικαιοπάροχος της προσφεύγουσας ζήτησε από τον εκκαθαριστή να εγγράψει την απαίτηση αυτή στο παθητικό της υπό εκκαθάριση επιχειρήσεως. Σύμφωνα με τον εκκαθαριστή, οι πιθανότητες ανακτήσεως της εγγεγραμμένης απαιτήσεως είναι ελάχιστες.
- 3 Κατά την κινηθείσα από την προσφεύγουσα διαδικασία, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή απέρριψε, με απόφασή της [παραλειπόμενα], την αίτηση της προσφεύγουσας περί επιστροφής του φόρου και εκκαθάρισεως και καταβολής τόκων. Η προσφεύγουσα άσκησε διοικητική προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής, στο πλαίσιο της οποίας η καθής επικύρωσε την πρωτοβάθμια απόφαση [παραλειπόμενα]. Επιπλέον, η φορολογική αρχή δεν αμφισβήτησε ότι η προσφεύγουσα είχε καταβάλει στην BHA Kft. το ποσό που αναγραφόταν στα εκδοθέντα σύμφωνα με το κοινό φορολογικό καθεστώς τιμολόγια, πλέον του αναλογούντος ΦΠΑ, ο οποίος δηλώθηκε στην κατατεθείσα στο Δημόσιο Ταμείο δήλωση ΦΠΑ της BHA Kft., πλην όμως έκρινε ότι, σύμφωνα με το άρθρο 39 του az általános forgalmi adóról szóló 2007. CXXVII. törvény (νόμου CXXVII του 2007, περί φόρου προστιθέμενης αξίας· στο εξής: νόμος ΦΠΑ), ο τρόπος πραγματοποιήσεως των πράξεων ήταν ο τρόπος στον οποίον βρισκόταν το ακίνητο, ήτοι το Μιλάνο, και, ως εκ τούτου, οι πράξεις αυτές δεν πραγματοποιήθηκαν στο εθνικό έδαφος, με αποτέλεσμα να μην έχει εφαρμογή ο νόμος ΦΠΑ και, εν προκειμένω, ο εκδότης του τιμολογίου να έπρεπε να το έχει εκδώσει χωρίς ΦΠΑ, καθόσον επρόκειτο για πράξη που πραγματοποιήθηκε εκτός του πεδίου εφαρμογής του νόμου ΦΠΑ.

II. Η διαφορά μεταξύ των διαδικών

- 4 Η προσφεύγουσα άσκησε ένδικη προσφυγή κατά της αποφάσεως της καθής, με την οποία ζητεί, ως κύριο αίτημα, να τροποποιηθεί η απόφαση αυτή σύμφωνα με

τις διατάξεις του άρθρου 90, παράγραφος 1, του a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (νόμου I του 2017, περί κώδικα διοικητικής δικονομίας· στο εξής: κώδικας διοικητικής δικονομίας), και να κριθεί ότι η προσφεύγουσα νομίμως αξίωσε την επιστροφή των 126 248 760 HUF που αναφέρονται στην αίτηση περί επιστροφής φόρων και ότι η πρωτοβάθμια αρχή οφείλει να καταβάλει τόκους επί του ποσού αυτού ίσους προς το 5 % του ισχύοντος ετήσιου βασικού επιτοκίου της κεντρικής τράπεζας, σύμφωνα με τα άρθρα 64, παράγραφος 3, και 65, παράγραφος 1, του az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (νόμου CL του 2017, περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας· στο εξής: κώδικας φορολογικής διαδικασίας). Επικουρικώς, η προσφεύγουσα ζητεί να ακυρωθεί ή να καταστεί άνευ αποτελέσματος η απόφαση, να διαταχθεί η διεξαγωγή νέας διαδικασίας και να υποχρεωθεί η καθής να εκδώσει απόφαση σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην αίτηση περί επιστροφής του φόρου. Έτι επικουρικότερα, ζητεί να ακυρωθεί ή να καταστεί άνευ αποτελέσματος η πρωτοβάθμια απόφαση και να υποχρεωθεί η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή να εκδώσει νέα απόφαση. Η προσφεύγουσα αμφισβητεί εμπεριστατωμένα την απόφαση της φορολογικής αρχής επί της αιτήσεώς της περί επιστροφής του φόρου. Ισχυρίζεται ότι, με τις αποφάσεις της, η φορολογική αρχή έκρινε ως αδιαμφισβήτητο το γεγονός ότι η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα στο ποσό του ΦΠΑ που εσφαλμένως και αχρεωστήτως κατέβαλε στο Δημόσιο Ταμείο, ήτοι, χωρίς να υφίσταται έγκυρη νομική βάση. Παρά ταύτα, η προσφεύγουσα δεν μπορεί να ανακτήσει το ποσό αυτό εξαιτίας της απορρίψεως της αιτήσεώς της περί επιστροφής, κάτι που δεν είναι σύννομο. Κατά την άποψή της, από τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με την επιστροφή φόρων προκύπτει ότι η απόρριψη της αιτήσεώς της περί επιστροφής δεν συνάδει με τις αρχές της οδηγίας ΦΠΑ.

- 5 Με το υπόμνημά της αντικρούσεως, η καθής ζητεί να απορριφθεί η προσφυγή ως αβάσιμη, καθόσον η οικονομική πράξη πραγματοποιήθηκε στο Μιλάνο, ήτοι, εκτός του εθνικού εδάφους, και, ως εκ τούτου, δεν έχει εφαρμογή ο νόμος ΦΠΑ και, εν προκειμένω, η BHA Kft. οφείλει να έχει εκδώσει το τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ καθόσον επρόκειτο για πράξη εκφεύγουσα του πεδίου εφαρμογής του νόμου ΦΠΑ. Δεδομένου ότι στην υπό κρίση υπόθεση δεν οφείλεται ΦΠΑ, ουδεμία εθνική φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε εκ της οποίας θα ανέκυπτε δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου επί των πράξεων αυτών. Κατά την καθής, οι αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης τις οποίες επικαλείται η προσφεύγουσα δεν αντιστοιχούν στα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υποθέσεως, με αποτέλεσμα οι εν λόγω αποφάσεις να μη μπορούν να εφαρμοστούν στα ζητήματα νομικής ερμηνείας που εν προκειμένω τίθενται σε σχέση με την οδηγία ΦΠΑ.
- 6 Στην υπό κρίση υπόθεση, οι διάδικοι δεν αμφισβητούν ότι η BHA Kft. εξέδωσε τιμολόγιο ΦΠΑ για πράξη απαλλασσόμενη του ΦΠΑ, το ποσό του οποίου καταβλήθηκε ολοσχερώς από την προσφεύγουσα στον εκδότη του τιμολογίου, και ότι το αναγραφόμενο στο τιμολόγιο ποσό του ΦΠΑ επί του βασικού ποσού αποδόθηκε στο Δημόσιο Ταμείο (συνεπεία της αχρεώστητης καταβολής του από τον εκδότη του τιμολογίου). Ουδείς από τους διαδίκους αμφισβητεί ότι ο ΦΠΑ καταβλήθηκε αχρεωστήτως στο Δημόσιο Ταμείο, λόγος για τον οποίον, μετά την

κίνηση της ένδικης διοικητικής διαδικασίας, η οποία εκκρεμούσε [παραλειπόμενα] ενώπιον του Fővárosi Törvényszék (δικαστηρίου Βουδαπέστης-Πρωτεύουσας, Ουγγαρία), η προσφεύγουσα κίνησε περαιτέρω, στις 17 Μαρτίου 2020, πολιτική δίκη για αδικαιολόγητο πλουτισμό κατά της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής. Κατά το παρόν στάδιο της διαδικασίας, η πολιτική δίκη [παραλειπόμενα] μεταξύ των διαδίκων έχει ανασταλεί. Ωστόσο, η προσφεύγουσα εκτιμά ότι, σε περίπτωση εκδόσεως τιμολογίου ΦΠΑ για παράδοση απαλλασσόμενη του ΦΠΑ, πρέπει να ληφθούν υπόψη οι αρχές της οδηγίας ΦΠΑ, ήτοι, η αρχή της αποτελεσματικότητας, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και η αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων, από τις οποίες συνάγεται ομοίως η λεγόμενη αρχή της απαγορεύσεως του αδικαιολόγητου πλουτισμού της φορολογικής αρχής, η οποία δεσμεύεται από το δίκαιο της Ένωσης. Κατ' ουσίαν, η προσφεύγουσα στήριξε την αίτησή της περί επιστροφής στις αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης Farkas (C-564/15) και Porrt Értéksi Kft. (C-691/17), οι οποίες αφορούσαν υποθέσεις μη εκφεύγουσες του εδαφικού πεδίου εφαρμογής του νόμου ΦΠΑ.

III. Το εφαρμοστέο δίκαιο της Ένωσης

- 7 Σύμφωνα με το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.
- 8 Σύμφωνα με το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ, στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά: τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.
- 9 Κατά το άρθρο 45 της οδηγίας ΦΠΑ, ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα αγαθά, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών κτηματομεσιτών και εμπειρογνομόνων καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται με την προετοιμασία ή τον συντονισμό εργασιών σε ακίνητα, όπως για παράδειγμα οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή γραφείων επίβλεψης, είναι ο τόπος όπου βρίσκεται το ακίνητο.

IV. Το εφαρμοστέο ουγγρικό δίκαιο

- 10 Άρθρο 2, στοιχείο α, του νόμου ΦΠΑ: Βάσει του παρόντος νόμου, υπόκειται στον ΦΠΑ: οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο –υπό την ιδιότητά του αυτή– εξ επαχθούς αιτίας στο εθνικό έδαφος.

- 11 Άρθρο 39, παράγραφος 1, του νόμου ΦΠΑ: σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών ευθέως σχετιζόμενων με ακίνητα, ο τόπος της παροχής είναι ο τόπος όπου βρίσκεται το ακίνητο. Παράγραφος 2: οι κατά την παράγραφο 1 ευθέως σχετιζόμενες με το ακίνητο υπηρεσίες περιλαμβάνουν, ιδίως: τις υπηρεσίες κτηματομεσιτών και εμπειρογνομόνων, τις υπηρεσίες παροχής ξενοδοχειακού καταλύματος, την εκχώρηση δικαιωμάτων χρήσεως ακινήτων, καθώς και τις υπηρεσίες προετοιμασίας και συντονισμού εργασιών.
- 12 Με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2020, εισήχθη ειδικός κανόνας στον ουγγρικό νόμο ΦΠΑ ως προς την κατά το άρθρο του 257/J επιστροφή του ΦΠΑ, η ουσία και ο σκοπός του οποίου έγκεινται στο ότι παρέχεται στους υποκειμένους στον φόρο η δυνατότητα να ζητήσουν από τη φορολογική αρχή, το αργότερο έξι μήνες πριν από την απόσβεση του δικαιώματος προς εκκαθάριση του φόρου, την επιστροφή του ΦΠΑ επί των εισροών που δεν τους έχει επιστραφεί με άλλο τρόπο. Ο ουγγρικός αυτός κανόνας δεν περιλαμβανόταν στον νόμο ΦΠΑ, ως αυτός ίσχυε κατά τον χρόνο κατά τον οποίον η προσφεύγουσα υπέβαλε την αίτηση περί επιστροφής.
- 13 Άρθρο 64, παράγραφος 3, του κώδικα περί γενικής φορολογικής διαδικασίας: Υπό την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 1, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο δεν υποβάλλει την αίτησή του περί επιστροφής με φορολογική δήλωση που περατώνει την εκκαθάριση (απλουστευμένη εκκαθάριση) ή την οικειοθελή εκκαθάριση (απλουστευμένη εκούσια εκκαθάριση), η επιστροφή του ζητούμενου φόρου προστιθέμενης αξίας λαμβάνει χώρα εντός 30 ημερών από την ημερομηνία παραλαβής της φορολογικής δηλώσεως, ποτέ όμως πριν από την καταληκτική ημερομηνία· η προθεσμία αυτή παρατείνεται σε 45 ημέρες όταν το ποσό του επιστρεπτέου φόρου υπερβαίνει το 1 εκατομύριο HUF, εάν ο υποκείμενος στον φόρο έχει, κατά την ημερομηνία υποβολής της δηλώσεως, καταβάλει ολοσχερώς το ποσό, συμπεριλαμβανομένου του φόρου, του τιμολογίου για καθεμία από τις πράξεις που παρέχουν δικαίωμα μετακυλίσεως του ΦΠΑ —κατ' άσκηση του δικαιώματός του προς έκπτωση του φόρου κατά την οικεία φορολογική περίοδο βάσει του τιμολογίου ή τιμολογίων που πιστοποιούν την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών— ή εάν η οφειλή του έχει άλλως αποσβεστεί και ο υποκείμενος στον φόρο αναφέρει στη δήλωσή του ότι πληροί την απαίτηση αυτή. Εάν, κατά τη διάρκεια της προθεσμίας αυτής, κινηθεί ή βρίσκεται σε εξέλιξη φορολογικός έλεγχος κατά του υποκειμένου στον φόρο σχετικά με τη ζητούμενη δημόσια επιδότηση, η προθεσμία για τη χορήγηση δημόσιας επιδοτήσεως άρχεται από την ημερομηνία οριστικοποίησεως της αποφάσεως επί των συμπερασμάτων του ελέγχου. Για τους σκοπούς της εφαρμογής της διατάξεως αυτής, το ποσό της αντιπαροχής τεκμαίρεται καταβεβλημένο όταν η παρακράτησή του πραγματοποιείται αποκλειστικώς δυνάμει εγγυήσεως εκπληρώσεως που έχει προηγουμένως συνομολογηθεί στη σύμβαση.
- 14 Άρθρο 65, παράγραφος 1: Σε περίπτωση καθυστερημένης καταβολής από τη φορολογική αρχή, η τελευταία υποχρεούται να καταβάλει τόκους υπερημερίας με επιτόκιο ίσο προς αυτό που ισχύει για κάθε ημέρα καθυστέρησης της αντίστοιχης χρηματικής ποινής. Παρά την καθυστερημένη καταβολή, δεν

οφείλονται τόκοι εάν η αίτηση (δήλωση) είναι νόμω αβάσιμη σε σχέση με το 30 % και πλέον του ζητούμενου (δηλούμενου) ποσού, ή εάν η καταβολή παρακωλύεται από παράλειψη του υποκειμένου στον φόρο ή του προσώπου που ευθύνεται για την παροχή στοιχείων.

V. Οι λόγοι για τους οποίους κρίνεται αναγκαία η υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 15 Κατά την κρίση του αιτούντος δικαστηρίου, λαμβανομένων υπόψη του συγγρικού δικαίου και της επί τη βάσει αυτού πρακτικής της φορολογικής αρχής και, κατ' επέκταση, του συγγρικού δικαίου και πρακτικής κατά τον χρόνο υποβολής της αιτήσεως της προσφεύγουσας, η διαφορά μεταξύ των διαδικών δεν μπορεί να επιλυθεί χωρίς να γίνει σύγκριση μεταξύ του εφαρμοστέου από το εθνικό δικαστήριο δικαίου και του δικαίου της Ένωσης και των γενικών αρχών της οδηγίας ΦΠΑ, και χωρίς να εξεταστεί εάν το συγγρικό δίκαιο και η επί τη βάσει αυτού πρακτική της φορολογικής αρχής συνάδουν με τις απαιτήσεις ουδετερότητας του ΦΠΑ, ασφάλειας δικαίου, αποτελεσματικότητας και απαγορεύσεως των διακρίσεων που απορρέουν από το δίκαιο της Ένωσης.
- 16 Αντικείμενο της υπό κρίση προσφυγής είναι η πρακτική της φορολογικής αρχής, απορρέουσα από το ισχύον κατά τον χρόνο υποβολής της αιτήσεως της προσφεύγουσας το 2019 εδαφικό πεδίο εφαρμογής του νόμου ΦΠΑ, να μην επιστρέφει στον αποδέκτη του τιμολογίου τον ΦΠΑ που αποδεδειγμένα έχει καταβληθεί αχρεωστήτως, καίτοι κάτι τέτοιο θα μπορούσε να συναχθεί από τις γενικές αρχές. Όσον αφορά την πρακτική σχετικά με το δικαίωμα [προς έκπτωση του φόρου] και το αντίστοιχο δικαίωμα προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, η φορολογική αρχή ερμήνευσε την εθνική νομοθεσία υπό την έννοια ότι η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα προς επιστροφή του αναγραφόμενου στα επίμαχα τιμολόγια ΦΠΑ, φόρου του οποίου η καταβολή δεν αμφισβητείται από τους διαδίκους, παρά το γεγονός ότι η BHA Kft. απέδωσε τον ΦΠΑ στο Δημόσιο Ταμείο χωρίς να υφίσταται υπόνοια απάτης, και εκτιμά, επιπλέον, ότι στην υπό κρίση υπόθεση δεν έχουν εφαρμογή οι αποφάσεις του Δικαστηρίου Porr Épitési Kft. και Farkas διότι εν προκειμένω πρόκειται για πράξη απαλλασσόμενη του ΦΠΑ, ήτοι, δεν υφίσταται δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου, ενώ στις εν λόγω υποθέσεις C-564/15 και C-691/17 επρόκειτο για έκδοση τιμολογίων σύμφωνα με το κοινό φορολογικό καθεστώς αντί της ορθής εκδόσεως με ΦΠΑ σύμφωνα με το καθεστώς αντίστροφης επιβαρύνσεως.
- 17 Κατά την άποψη της φορολογικής αρχής, η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα προς επιστροφή του φόρου καθόσον ο τρόπος εκτελέσεως δεν βρισκόταν στο εθνικό έδαφος, και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να γίνει δεκτή ούτε η ύπαρξη δικαιώματος προς έκπτωση το οποίο η ίδια η προσφεύγουσα ουδόλως επιχείρησε να ασκήσει καθόσον στήριξε την αίτησή της σε δικαίωμα προς επιστροφή χωρίς, ωστόσο, να αποδείξει ότι είχε χρησιμοποιήσει την υπηρεσία ως υποκείμενος στον φόρο. Σε αντίθεση προς όσα κρίθηκαν στις υποθέσεις Porr Épitési Kft. και Farkas, δεν τίθεται ζήτημα περί του εάν οι διάδικοι όφειλαν να έχουν εφαρμόσει άλλον

τρόπο φορολογήσεως κατά το εσωτερικό δίκαιο (καθεστώς αντίστροφης επιβαρύνσεως) αντί να εκδώσουν τα τιμολόγια σύμφωνα με το κοινό φορολογικό καθεστώς, αλλά περί του εάν το οικείο τιμολόγιο έπρεπε εξ αρχής να έχει εκδοθεί ως αναφερόμενο σε πράξη εκφεύγουσα του πεδίου εφαρμογής του νόμου ΦΠΑ. Κατά τη φορολογική αρχή, από τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν μπορεί να συναχθεί δικαίωμα της προσφεύγουσας προς επιστροφή του φόρου. Η υπό κρίση διαφορά έχει ως αντικείμενο την ισχύουσα κατά την περίοδο προ της 1ης Ιανουαρίου 2020 εθνική νομοθεσία και την επί τη βάση αυτής νομική πρακτική δυνάμει των οποίων η φορολογική αρχή έκρινε αβάσιμη την αίτηση της προσφεύγουσας περί επιστροφής του φόρου.

- 18 Το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο εάν η σχετική νομολογία της Ένωσης και οι αρχές της αποτελεσματικότητας, της φορολογικής ουδετερότητας και της απαγορεύσεως των διακρίσεων αντιτίθενται στο ισχύον κατά την επίμαχη περίοδο ουγγρικό δίκαιο και στην επί τη βάση αυτού πρακτική της φορολογικής αρχής δυνάμει των οποίων, όταν ο αποδέκτης τιμολογίου λαμβάνει τιμολόγιο ΦΠΑ για πράξη μη υποκείμενη στον ΦΠΑ, δεν μπορεί στην πραγματικότητα να γίνει λόγος για δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου, και εάν στην περίπτωση αυτή ο αποδέκτης μπορεί να απευθυνθεί απευθείας στη φορολογική αρχή προκειμένου να ζητήσει την επιστροφή του φόρου όταν πληρούται η απαίτηση να είναι αδύνατο ή εξαιρετικά δυσχερές να διεκδικηθεί με άλλα μέσα του αστικού δικαίου το επίμαχο ποσό ΦΠΑ από τον εκδότη του τιμολογίου, λαμβανομένων ιδίως υπόψη ότι εν τω μεταξύ ο εκδότης του τιμολογίου έχει τεθεί υπό εκκαθάριση, ότι το τιμολόγιο δεν κατέστη δυνατό να τροποποιηθεί σύμφωνα με τη δήλωση του εκκαθαριστή, ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν έχει ζητήσει την επιστροφή του καταβληθέντος φόρου και ότι η προσφεύγουσα έχει κινήσει πολιτική δίκη κατά της φορολογικής αρχής, ενώ, επιπλέον, πληρούται η απαίτηση να μην υφίσταται αμφισβήτηση ως προς την απόδοση του ΦΠΑ στο Δημόσιο Ταμείο και να μην υπάρχουν υπόνοιες απάτης.
- 19 Το αιτούν δικαστήριο θεωρεί αναγκαίο να διευκρινιστεί εάν, στην υπό κρίση υπόθεση, [στον βαθμό που πρόκειται για] παροχή υπηρεσιών εκτός του εθνικού εδάφους, ήτοι, για πράξη μη εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής του νόμου ΦΠΑ, παραβιάζονται οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας όταν η φορολογική αρχή απορρίπτει την αίτηση περί επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ χωρίς προηγουμένως να εξακριβώσει εάν οι εκδότες του τιμολογίου είναι σε θέση να επιστρέψουν στον αποδέκτη των υπηρεσιών τον ΦΠΑ που κακώς χρεώθηκε με το τιμολόγιο, δεδομένου ότι οι εν λόγω αρχές απαιτούν, όταν είναι αδύνατο ή εξαιρετικά δυσχερές για τον αποδέκτη των υπηρεσιών να ανακτήσει από τον πάροχο των υπηρεσιών τον ΦΠΑ που κακώς χρεώθηκε με το τιμολόγιο, ο αποδέκτης των υπηρεσιών να μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ απευθείας από τη φορολογική αρχή.
- 20 Το αιτούν δικαστήριο ζητεί επίσης να μάθει εάν, σε περίπτωση που ο αποδέκτης του τιμολογίου έχει δικαίωμα να υποβάλει απευθείας ενώπιον της φορολογικής αρχής αίτηση επιστροφής, δύναται να το πράξει σύμφωνα με τους γενικούς

κανόνες και εάν, κατά την επιστροφή του φόρου, η φορολογική αρχή υποχρεούται να καταβάλει τόκους υπερημερίας, και εάν ναι, από ποια ημερομηνία πρέπει να αρχίσει ο υπολογισμός τους, καθώς και εάν πρέπει να προσμετρηθούν οι σχετικές προθεσμίες εξέτασεως των αιτήσεων.

21 [παραλειπόμενα]

22 [παραλειπόμενα]

23 [παραλειπόμενα]

24 [παραλειπόμενα] [δικονομικής φύσεως παρατηρήσεις του εθνικού δικαίου]

Βουδαπέστη, 25 Μαΐου 2021.

[παραλειπόμενα]

[παραλειπόμενα] [υπογραφές]

ΕΠΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑ