

**Υπόθεση C-427/23**

**Σύννοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατ' εφαρμογήν του άρθρου 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία υποβολής:**

11 Ιουλίου 2023

**Αιτούν δικαστήριο:**

Szegedi Törvényszék (γενικό δικαστήριο Szeged, Ουγγαρία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

3 Ιουλίου 2023

**Προσφεύγουσα:**

Határ Diszkont Kft.

**Καθής:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διεύθυνση προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία)

**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Προσφυγή κατά της αποφάσεως της Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διεύθυνσης προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής) με την οποία επιβεβαιώθηκε απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής, βάσει της οποίας η τελευταία χαρακτήρισε ως ανεξάρτητη πράξη και, ως εκ τούτου, υποκείμενη σε φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) τη διενέργεια πράξεων που αφορούν την επιστροφή ΦΠΑ για παραδόσεις αγαθών που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα.

**Αντικείμενο και νομική βάση του προδικαστικού ερωτήματος**

Σύμφωνα με το άρθρο 267ΣΛΕΕ, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν είναι συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης, ιδίως με την οδηγία 2006/112/EK: α) η πρακτική κράτους μέλους σύμφωνα με την οποία η διενέργεια πράξεων που αφορούν την επιστροφή του ΦΠΑ σε αλλοδαπούς ταξιδιώτες θεωρείται ως ανεξάρτητη παροχή

υπηρεσιών για την οποία πρέπει να επιβάλλεται ΦΠΑ σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες· β) η πρακτική ενός κράτους μέλους σύμφωνα με την οποία η προμήθεια για τη διεκπεραίωση της επιστροφής του ΦΠΑ δεν θεωρείται ως απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ· γ) η πρακτική κράτους μέλους σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ επί της προμήθειας διεκπεραιώσεως καταβάλλεται και αναδρομικά, και δ) η πρακτική κράτους μέλους σύμφωνα με την οποία ως βάση επιβολής του ΦΠΑ λαμβάνεται η αξία που εμφανίζεται ως απαλλασσόμενη από τον φόρο στα σχετικά με την προμήθεια διεκπεραιώσεως εκδιδόμενα τιμολόγια.

### Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Συνάδει με τα άρθρα 1, παράγραφος 2, 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', 78 και 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), η πρακτική κράτους μέλους σύμφωνα με την οποία η διεκπεραίωση της επιστροφής του ΦΠΑ σε αλλοδαπούς ταξιδιώτες –περιλαμβάνουσα τις διοικητικές διατυπώσεις από την έκδοση των τυποποιημένων εντύπων αιτήσεως επιστροφής ΦΠΑ έως την επιστροφή του φόρου–, θεωρείται ως ανεξάρτητη παροχή υπηρεσιών, διακριτή από την απαλλασσόμενη του φόρου παράδοση αγαθών, για την οποία ο ΦΠΑ επιβάλλεται και αποδίδεται σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες, σε περίπτωση κατά την οποία η είσπραξη και η τιμολόγηση προμήθειας διεκπεραιώσεως, αντιστοιχούσας σε ποσοστό του επιστρεπτέου ΦΠΑ, πραγματοποιείται ταυτόχρονα με την επιστροφή του εν λόγω φόρου, σε χρόνο διαφορετικό από τον χρόνο παραδόσεως και τιμολογήσεως των αγαθών και μετά την εκ μέρους του αγοραστή καταβολή του ανταλλάγματος για αυτά και τη μεταφορά των αγαθών προς χώρα εκτός της Ένωσης;
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως 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 απαντήσεως 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 διεκπεραιώσεως 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 διεκπεραιώσεως 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 απαντήσεως 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 εμφανίζεται ως απαλλασσόμενο του φόρου στα σχετικά με την προμήθεια διεκπεραιώσεως 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;

### **Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης**

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: άρθρα 1, παράγραφος 2, 2, παράγραφος 1, 24, παράγραφος 1, 73, 78, 135, παράγραφος 1, και 146, παράγραφος 1.

### **Σχετική νομολογία του Δικαστηρίου**

Αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591)· της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, Elmeka (C-181/04 έως C-183/04, EU:C:2006:563)· της 2ας Δεκεμβρίου 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730)· της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin (C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722)· της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328)· της 10ης Νοεμβρίου 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), και της 8ης Νοεμβρίου 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887).

### **Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου**

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμος CXXVII του 2007, περί φόρου προστιθέμενης αξίας· στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ)

Σύμφωνα με το άρθρο 70, παράγραφος 1, του νόμου αυτού, 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 πάροχος της υπηρεσίας μετακυλίνει στον αποκτώντα το αγαθό ή στον λήπτη της

υπηρεσίας και, ιδίως, τα έξοδα και τις δαπάνες προμήθειας ή άλλου είδους διαμεσολαβήσεως [...].»

Σύμφωνα με το άρθρο 86, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, απαλλάσσονται από τον φόρο:

«[...]»

- d) οι παροχές υπηρεσιών που αφορούν πληρωμές, μεταφορές χρημάτων, επιταγές και άλλες χρηματικές απαιτήσεις και χρηματοπιστωτικά μέσα, περιλαμβανομένης της διαπραγμάτευσης, με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων (εισπρακτέες απαιτήσεις).
- e) οι παροχές υπηρεσιών που αφορούν τα ουγγρικά και αλλοδαπά νόμιμα μέσα πληρωμής, περιλαμβανομένης της διαπραγμάτευσης [...].

Σύμφωνα με το άρθρο 98, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, «η παράδοση αγαθών που αποστέλλονται ταχυδρομικώς ή μεταφέρονται από την ημεδαπή σε άλλη χώρα εκτός της Κοινότητας απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση ότι η αποστολή ή η μεταφορά:

- a) πραγματοποιείται από τον ίδιο τον πωλητή ή από τρίτον που ενεργεί για λογαριασμό του·
- b) πραγματοποιείται από τον ίδιο τον αγοραστή ή από τρίτον που ενεργεί για λογαριασμό του εφόσον πληρούνται οι πρόσθετες προϋποθέσεις των παραγράφων 3 και 4 ή των άρθρων 99 και 100.»

Σύμφωνα με το άρθρο 99, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, «όταν ο αγοραστής είναι αλλοδαπός ταξιδιώτης και τα παραδοθέντα αγαθά [...] αποτελούν μέρος των προσωπικών ή ταξιδιωτικών αποσκευών του, για την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 98, παράγραφος 1, πρέπει να πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

[...]»

- b) να αποδεικνύει ο αλλοδαπός ταξιδιώτης την ιδιότητά του με έγκυρα ταξιδιωτικά έγγραφα ή άλλα έγκυρα δημόσια έγγραφα [...] που χρησιμεύουν για την ταυτοποίησή του,
- c) να βεβαιώσει η αρχή, στο σημείο εξόδου των προϊόντων από την Κοινότητα, ότι αυτά εξήλθαν του εδάφους, μέσω της επίθεσης θεώρησης και σφραγίδας στο έντυπο που παρέχεται για τον σκοπό αυτό [...], με την ταυτόχρονη προσκόμιση των αγαθών και του πρωτότυπου τιμολογίου που επιβεβαιώνει την παράδοση των αγαθών.

(2 ) Για να μπορεί να τύχει της απαλλαγής, ο πωλητής των αγαθών οφείλει, πέραν της εκδόσεως τιμολογίου, να συμπληρώσει έντυπο αιτήσεως επιστροφής του φόρου κατόπιν αιτήσεως του αλλοδαπού ταξιδιώτη.

[...]

(4 ) Η απαλλαγή από τον φόρο εξαρτάται από την προϋπόθεση:

[...]

b) ότι ο πωλητής επιστρέφει τον φόρο που επιβάρυνε τον αλλοδαπό ταξιδιώτη, σύμφωνα με τις παραγράφους 5 έως 8, εφόσον ο φόρος αυτός επιβλήθηκε κατά τον χρόνο παραδόσεως των αγαθών.

(5) Ο αλλοδαπός ταξιδιώτης προσωπικά ή ο αντιπρόσωπος που ενεργεί στο όνομα και για λογαριασμό του μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του φόρου από τον πωλητή των αγαθών.

[...]

(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 αυτό, πριν την επιστροφή του πρωτότυπου τιμολογίου [στον ταξιδιώτη] οφείλει να σημειώσει σε αυτό την ένδειξη "εκκαθαρισμένος ΦΠΑ " και να εκδώσει αντίγραφο του τιμολογίου με την ένδειξη αυτή, το οποίο υποχρεούται να φυλάξει στα αρχεία του».

Σύμφωνα με το άρθρο 102, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, «οι παροχές υπηρεσιών –με εξαίρεση εκείνες που απαλλάσσονται δυνάμει των άρθρων 85, παράγραφος 1, και 86, παράγραφος 1– απαλλάσσονται από τον φόρο εφόσον είναι άμεσα συναφείς με αγαθά

[...]

b) τα οποία, υπαγόμενα σε καθεστώς εξαγωγής, εξέρχονται από το έδαφος της Κοινότητας και η έξοδος αυτή πιστοποιείται από την αρχή που αναφέρεται στο άρθρο 98, παράγραφος 2, στοιχείο α».

### **Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας**

- 1 Το 2020, η προσφεύγουσα πώλησε στο κατάστημα που διατηρεί στα ουγγροσερβικά σύνορα διάφορα αγαθά έναντι υψηλού συνολικού τιμήματος σε αλλοδαπούς ταξιδιώτες που διέμεναν στη Σερβία και επέστρεψε τον ΦΠΑ επί των πωλήσεων, ύψους 298 328 000 ουγγρικών φιορινιών (HUF). Προκειμένου να διεκπεραιώσει την επιστροφή του ΦΠΑ, χρέωσε τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες που είχαν πραγματοποιήσει τις αγορές με προμήθεια διεκπεραιώσεως ανερχόμενη σε ποσοστό 15 % επί του επιστραφέντος ΦΠΑ. Στις δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε η

προσφεύγουσα, συμπεριέλαβε στον κύκλο εργασιών την προμήθεια διεκπεραιώσεως ως προερχόμενη από υπηρεσία απαλλασσόμενη του φόρου, λόγω του δημοσίου συμφέροντος χαρακτήρα της ή άλλου ειδικού χαρακτήρα.

- 2 Κατά την ημερομηνία της πώλησεως, οι αλλοδαποί ταξιδιώτες, σύμφωνα με τα θεωρημένα έντυπα των αιτήσεων επιστροφής του φόρου, εξήγαγαν τα αγορασθέντα αγαθά από το ουγγρικό έδαφος· στα τιμολόγια αναγραφόταν η ένδειξη «εκκαθαρισμένος ΦΠΑ». Η προσφεύγουσα, σε χρόνο μεταγενέστερο της εξαγωγής των αγαθών, επέστρεψε στους αλλοδαπούς ταξιδιώτες ολόκληρο το ποσό του χρεωθέντος ΦΠΑ που αναγραφόταν στα τιμολόγια. Κατά την ημερομηνία της επιστροφής του ΦΠΑ, η προσφεύγουσα εξέδωσε τιμολόγια πληρωμής τοις μετρητοίς που αφορούσαν την προμήθεια διεκπεραιώσεως ποσοστού 15 %, η εξόφληση των οποίων βεβαιωνόταν με ταμειακά παραστατικά. Στα εν λόγω τιμολόγια αναγραφόταν ως περιγραφή της οικονομικής συναλλαγής η φράση «προμήθεια διεκπεραιώσεως».
- 3 Στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργήθηκε για το οικονομικό έτος 2020 και αφορούσε, μεταξύ άλλων, τον ΦΠΑ, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή κάλεσε επανειλημμένως την προσφεύγουσα να δηλώσει το πραγματικό περιεχόμενο των τιμολογίων που εκδόθηκαν σχετικά με την προμήθεια διεκπεραιώσεως. Με τις δηλώσεις της, η προσφεύγουσα υποστήριξε σταθερά ότι η επίμαχη παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από τον φόρο, ωστόσο μετέβαλε σε αρκετές φορές την άποψή της ως προς τον λόγο της απαλλαγής.
- 4 Από τις δηλώσεις της προσφεύγουσας προκύπτει ότι η τελευταία είχε κατατάξει εσφαλμένα την παρεχόμενη υπηρεσία από στατιστικής απόψεως.
- 5 Πριν τον έλεγχο, η προσφεύγουσα είχε ζητήσει από την Nemzeti Adó-és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (κεντρική διεύθυνση της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, τμήμα σχέσεων με τους πελάτες και πληροφόρησης, Ουγγαρία) να πληροφορηθεί αν η προμήθεια για τη διεκπεραίωση της επιστροφής ΦΠΑ απαλλάσσεται του φόρου σε περίπτωση μη εισπράξεώς της κατά τον χρόνο πραγματοποίησεως της αγοράς. Στην απάντησή της, η εν λόγω κεντρική διεύθυνση ανέφερε ότι η προμήθεια διεκπεραιώσεως αποτελεί παρεπόμενη δαπάνη της παραδόσεως αγαθών, η οποία πρέπει να τιμολογείται στον αλλοδαπό ταξιδιώτη που πραγματοποιεί την αγορά ως απαλλασσόμενη από τον φόρο, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη φορολογική απαλλαγή όσον αφορά την υποκείμενη συναλλαγή.
- 6 Η προσφεύγουσα αμφισβήτησε ότι το ποσό του προς καταβολή ΦΠΑ πρέπει να προσδιορίζεται βάσει του αναγραφόμενου στα τιμολόγια ποσού λογιζομένου ως καθαρού, υποστηρίζοντας ότι το εισόδημα που εισπράττεται ως προμήθεια διεκπεραιώσεως συμπεριλαμβάνει το ποσό του ΦΠΑ.
- 7 Με απόφαση της 22ας Ιουλίου 2022, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή βεβαίωσε φορολογική οφειλή σε βάρος της προσφεύγουσας αφορώσα χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 12 040 000 HUF. Σύμφωνα με την απόφαση αυτή, η σχετική ενέργεια της

προσφεύγουσας ήταν καθαρά διοικητικής φύσεως και δεν αποτελούσε λογιστική υπηρεσία, ενώ η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι η υπηρεσία διεκπεραιώσεως απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ. Η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή επισήμανε ότι η ίδια η προσφεύγουσα αντιμετώπισε την υπηρεσία διεκπεραιώσεως ως ανεξάρτητη παροχή υπηρεσιών και δεν την συμπεριέλαβε στη βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση των αγαθών, ούτε ανέφερε ως ημερομηνία παροχής της υπηρεσίας την ημερομηνία παραδόσεως των αγαθών.

- 8 Η προσφεύγουσα άσκησε διοικητική προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον της καθής στην παρούσα υπόθεση αρχής, η οποία, με απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 2022, επιβεβαίωσε την απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής. Κατά την άποψη της καθής, οι πληροφορίες που είχε ζητήσει αρχικώς η προσφεύγουσα αφορούσαν ζήτημα που έθεσε η τελευταία σε πολύ γενικό πλαίσιο, χωρίς να αναφέρει το θεμελιώδες γεγονός ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η παράδοση των αγαθών και η παροχή της υπηρεσίας ήταν απόλυτα διακριτές μεταξύ τους και δεν λάμβαναν χώρα ταυτόχρονα, καθώς και ότι η παρεχόμενη υπηρεσία δεν αποτελούσε προϋπόθεση για τη δυνατότητα επιστροφής του ΦΠΑ και επιπλέον ότι οι αλλοδαποί ταξιδιώτες δεν ζήτησαν καν την εν λόγω υπηρεσία.
- 9 Η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

### **Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης**

- 10 Η **προσφεύγουσα** ισχυρίζεται ότι η επίμαχη στην παρούσα δίκη προμήθεια διεκπεραιώσεως απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 102, παράγραφος 1, στοιχείο β, του νόμου περί ΦΠΑ, ως παροχή υπηρεσιών που είναι άμεσα συναφής με αγαθά τα οποία η φορολογική αρχή πιστοποιεί ότι έχουν εξέλθει από το έδαφος της Κοινότητας. Η προμήθεια διεκπεραιώσεως συνιστά δαπάνη άμεσα παρεπόμενη της απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ παραδόσεως αγαθών και, ως εκ τούτου, απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ.
- 11 Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, ως πωλήτρια, πώλησε τα αγαθά σε αλλοδαπούς ταξιδιώτες (αγοραστές), ότι οι αγοραστές κατέβαλαν αντίτιμο για τα αγαθά αυτά καθώς και ότι δεσμεύτηκε να τους επιστρέψει τον ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο αντίτιμο που κατέβαλαν για την απόκτησή τους, εφόσον οι αλλοδαποί ταξιδιώτες θα αποδείκνυαν, υποβάλλοντας το σχετικό έντυπο αιτήσεως επιστροφής ΦΠΑ, ότι τα αγαθά έχουν εξέλθει από το έδαφος της Κοινότητας και υπό την προϋπόθεση ότι θα της κατέβαλλαν, ως προμήθεια διεκπεραιώσεως, το 15 % του επιστρεφόμενου ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, η ρήτρα σχετικά με την προμήθεια διεκπεραιώσεως αποτελούσε αναπόσπαστο μέρος της συμβάσεως πώλησεως.
- 12 Σύμφωνα με την προσφεύγουσα, για τον καθορισμό της τελικής τιμής αγοράς συνεκτιμήθηκε κατ' ουσίαν η επιστροφή του ΦΠΑ, οι δε όροι των επίμαχων στην επίδικη διαφορά συμβάσεων πώλησεως τηρήθηκαν πλήρως με την εν λόγω

επιστροφή. Η απαίτηση του ταυτόχρονου χαρακτήρα δεν περιέχεται στο κείμενο του νόμου περί ΦΠΑ.

- 13 Η προσφεύγουσα επικαλείται την απόφαση στην υπόθεση C-432/15, Βαšτονά, από την οποία προκύπτει ότι, εν προκειμένω, η παράδοση αγαθών αποτελεί την κύρια παροχή και η υπηρεσία διεκπεραιώσεως που παρέχεται στο πλαίσιο της επιστροφής ΦΠΑ συνιστά δαπάνη παρεπόμενη της εν λόγω παραδόσεως.
- 14 Κατά την προσφεύγουσα, η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, η οποία κατοχυρώνεται παγίως στη νομολογία του Δικαστηρίου, παραβιάστηκε για τον λόγο ότι η φορολογική αρχή είχε διενεργήσει φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα αναφορικά με τον ΦΠΑ σε τέσσερις περιπτώσεις κατά τα έτη που προηγήθηκαν του ελέγχου και είχε διαπιστώσει ότι η προμήθεια διεκπεραιώσεως αντιμετωπιζόταν ως εισόδημα απαλλασσόμενο από τον ΦΠΑ και τιμολογούνταν επίσης ως τέτοιο. Σε περίπτωση που δεν είχε εφαρμογή κανένας από τους λόγους απαλλαγής που επικαλείται η προσφεύγουσα, η καθής αρχή δεν θα μπορούσε, βάσει της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, να απαιτήσει αναδρομικά την καταβολή του ΦΠΑ που δεν είχε προηγουμένως χρεωθεί από την προσφεύγουσα.
- 15 Η προσφεύγουσα πρότεινε την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί τεσσάρων ερωτημάτων.
- 16 Σύμφωνα με την **καθής αρχή**, μόνον η προσφεύγουσα θεωρεί ως παροχή υπηρεσιών τη νομική υποχρέωση του εμπόρου για επιστροφή του ΦΠΑ επί των αγαθών που εξέρχονται από το έδαφος στα τελωνειακά σύνορα σε περίπτωση πώλησεως σε αλλοδαπούς ταξιδιώτες, εφόσον πληρούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις, και, κατά την άποψη της εν λόγω αρχής, δεδομένου ότι οι παραδόσεις αγαθών ολοκληρώνονται και χωρίς την παροχή τέτοιας υπηρεσίας, δεν πρόκειται σε καμία περίπτωση για «παροχή υπηρεσιών που είναι συναφής» με τις παραδόσεις αυτές. Στην προκειμένη περίπτωση, δεν υπάρχει κανένας ουσιαστικός κανόνας δικαίου που να ορίζει ότι η εν λόγω παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από τον φόρο.
- 17 Κατά την προηγηθείσα διοικητική διαδικασία, η προσφεύγουσα δεν ισχυρίστηκε ότι είχε συνάψει οποιαδήποτε σύμβαση πώλησεως με τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες που ήταν πελάτες της. Η παροχή υπηρεσιών βασιζόταν σε μονομερή απόφαση της προσφεύγουσας, χωρίς οι πελάτες να την έχουν ζητήσει, και, κατ' ουσίαν, παρασχέθηκε από την προσφεύγουσα ως προϋπόθεση για την επιστροφή του φόρου.
- 18 Το γεγονός ότι το ποσό που πράγματι καταβλήθηκε ως αντίτιμο για τα αγαθά μεταβλήθηκε στη συνέχεια λόγω της επιστροφής του ΦΠΑ δεν αναιρεί το γεγονός ότι οι αγοραστές κατέβαλαν το αντίτιμο κατά τον χρόνο της αγοράς. Η παράδοση των αγαθών πραγματοποιήθηκε όταν οι πελάτες κατέβαλαν το αντίτιμο, έλαβαν στην κατοχή τους τα αγαθά και τα μετέφεραν σε χώρα εκτός της Ένωσης, ολοκληρώνοντας έτσι τη συναλλαγή.



- 19 Η καθής δεν θεωρεί δικαιολογημένη την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως.

### **Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής**

- 20 Στο πλαίσιο της παρούσας διαφοράς, το αιτούν δικαστήριο πρέπει να αποφανθεί επί του ερωτήματος, το οποίο απαιτεί ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, αν η επιστροφή ΦΠΑ που πραγματοποιείται έναντι καταβολής προμήθειας αποτελεί παρεπόμενη υπηρεσία της, απαλλασσόμενη από τον φόρο, παραδόσεως αγαθών σε αλλοδαπούς ταξιδιώτες και, επομένως, πρέπει να θεωρηθεί ως απαλλασσόμενη παροχή υπηρεσιών ή αντιθέτως πρέπει να θεωρηθεί ανεξάρτητη παροχή υπηρεσιών και, επομένως, να φορολογηθεί.
- 21 Όσον αφορά το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η επίμαχη υπηρεσία διεκπεραιώσεως αποτελεί παροχή υπηρεσιών παρεπόμενη της απαλλασσόμενης από τον φόρο παραδόσεως αγαθών και, δεδομένου ότι η παράδοση αγαθών σε αλλοδαπό ταξιδιώτη συνιστά εξαγωγή αγαθών, αποτελεί ταυτοχρόνως παροχή υπηρεσιών συναφή με την εν λόγω εξαγωγή και, ως εκ τούτου, απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ.
- 22 Όσον αφορά την τεκμηρίωση της εν λόγω απαλλαγής, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί συναφώς ότι η φύση της δραστηριότητας καθορίζει αντικειμενικά τις περιπτώσεις απαλλαγής κατά την εξαγωγή, γεγονός το οποίο ισχύει και για την παροχή υπηρεσιών που είναι άμεσα συναφής με την εξαγωγή αγαθών.
- 23 Όσον αφορά το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, σε περίπτωση που η φορολογική αρχή έκρινε ορθώς ότι η επίμαχη παροχή υπηρεσιών συνιστά ανεξάρτητη παροχή υπηρεσιών, πρέπει να αποφανθεί αν η εν λόγω παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από τον φόρο για οποιονδήποτε άλλο λόγο.
- 24 Το άρθρο 86, παράγραφος 1, στοιχείο δ', του νόμου περί ΦΠΑ, που αποτελεί τον ουγκρικό κανόνα για τη μεταφορά του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ, απαριθμεί τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, και το ερώτημα αποσκοπεί να διευκρινίσει αν η υπηρεσία που παρέχει η προσφεύγουσα, σχετικά με τη χρηματική απαίτηση των πελατών της, αλλοδαπών ταξιδιωτών, να τους επιστραφεί ΦΠΑ, μπορεί να απαλλάσσεται από τον φόρο ως εμπίπτουσα στις περιπτώσεις αυτές. Η ερμηνεία της διατάξεως της οδηγίας ΦΠΑ εμπίπτει στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου.
- 25 Η προσφεύγουσα επικαλείται την απόφαση στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-181/04 έως C-183/04, Elmeka, όσον αφορά την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Από την απόφαση αυτή συνάγεται ότι το αιτούν δικαστήριο πρέπει να εξακριβώσει αν, βάσει των πορισμάτων των προηγούμενων φορολογικών ελέγχων, η προσφεύγουσα μπορούσε ευλόγως να θεωρήσει ότι η επίμαχη παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από τον φόρο.

- 26 Λαμβανομένης υπόψη της θέσεως που διατυπώθηκε στο πλαίσιο των φορολογικών ελέγχων, η οποία προκύπτει σαφώς από τα τηρούμενα αρχεία και παρέμεινε αμετάβλητη επί σειρά ετών, και σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα είχε νομίμως εκδώσει τιμολόγια για υπηρεσίες διεκπεραιώσεως απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες για το κατά πόσον είναι συμβατό με την απορρέουσα από το δίκαιο της Ένωσης αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης το γεγονός ότι η προσφεύγουσα υποχρεούται να καταβάλει ΦΠΑ για την ίδια συναλλαγή αναδρομικά, χωρίς η φορολογική αρχή να την έχει ενημερώσει εκ των προτέρων για την αλλαγή της προηγούμενης θέσεώς της.
- 27 Όσον αφορά τη μέθοδο υπολογισμού του ποσού του ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει στις αποφάσεις MyTravel (C-291/03) και Almos Agrárkultkereskedelmi (C-337/13). Σύμφωνα με τη νομολογία αυτή, η υποχρέωση της προσφεύγουσας να καταβάλει ποσό ΦΠΑ το οποίο δεν έχει εισπράξει από τους τελικούς καταναλωτές είναι αντίθετη προς τις θεμελιώδεις αρχές του συστήματος ΦΠΑ.
- 28 Δεδομένης της προφανούς αδυναμίας της προσφεύγουσας να χρεώσει εκ των υστέρων στους πελάτες της, αλλοδαπούς ταξιδιώτες, τον ΦΠΑ επί της προμήθειας διεκπεραιώσεως του οποίου την καταβολή της επέβαλε η φορολογική αρχή, το αιτούν δικαστήριο, με βάση την προαναφερθείσα νομολογία του Δικαστηρίου, κρίνει επίσης αμφισβητήσιμη την πρακτική της φορολογικής αρχής να εκλαμβάνει την προμήθεια διεκπεραιώσεως ως καθαρό ποσό, αντί να την εκλαμβάνει ως ακαθάριστο ποσό που περιλαμβάνει και τον ΦΠΑ.
- 29 Επομένως, κατά το αιτούν δικαστήριο, ως αποτέλεσμα της αποφάσεως της φορολογικής αρχής, η προσφεύγουσα υποχρεούται να καταβάλει ΦΠΑ τον οποίο δεν μπορεί να εισπράξει, γεγονός που αντιβαίνει στη θεμελιώδη αρχή σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή.