



## Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
PAOLO MENGGOZZI  
της 1ης Φεβρουαρίου 2017<sup>1</sup>

### Υπόθεση C-26/16

**Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda**  
**κατά**  
**Autoridade Tributária e Aduaneira**

[αίτηση του Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Συλλογικό διαιτητικό δικαστήριο [Κέντρο διοικητικής διαιτησίας], Πορτογαλία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή — Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) — Απαλλαγές — Ενδοκοινοτικές συναλλαγές — Παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων — Προϋποθέσεις χορηγήσεως της απαλλαγής στον πωλητή — Κατοικία του αγοραστή στο κράτος μέλος προορισμού — Προσωρινή άδεια κυκλοφορίας στο κράτος μέλος προορισμού — Κίνδυνος φοροδιαφυγής — Καλή πίστη — Καθήκον επιμέλειας του πωλητή»

### I – Εισαγωγή

1. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο αφορά την ερμηνεία του άρθρου 138, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία για τον ΦΠΑ)<sup>2</sup>.

2. Κατ' ουσίαν, το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Συλλογικό διαιτητικό δικαστήριο (Κέντρο διοικητικής διαιτησίας), Πορτογαλία] ζητεί να διευκρινισθεί κατά πόσον, στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής παραδόσεως καινούργιου οχήματος, ένα κράτος μέλος δύναται, πρώτον, να εξαρτά την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), η οποία προβλέπεται στο άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, από την προϋπόθεση ότι ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος ή έχει την κατοικία του στο κράτος μέλος προορισμού του εν λόγω οχήματος, δεύτερον, να μη χορηγεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ όταν το όχημα έλαβε μόνο τουριστική και προσωρινή άδεια κυκλοφορίας στο κράτος μέλος προορισμού και, τρίτον, να αξιώνει την καταβολή του ΦΠΑ από τον πωλητή του οχήματος, όταν συντρέχουν περιστάσεις από τις οποίες μπορεί να συναχθεί ότι ενδεχομένως ο αγοραστής απέφυγε την καταβολή του ΦΠΑ, χωρίς ωστόσο να έχει αποδειχθεί ότι ο πωλητής συνεργάστηκε με τον αγοραστή προκειμένου να αποφευχθεί η καταβολή του ΦΠΑ.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

3. Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lta (στο εξής: Santogal), εγκατεστημένης στην Πορτογαλία, και της Autoridade Tributária e Aduaneira (τελωνειακής και φορολογικής αρχής, Πορτογαλία) σχετικά με την άρνηση της αρχής αυτής να χορηγήσει στη Santogal την απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπεται από τις διατάξεις του πορτογαλικού δικαίου περί μεταφοράς του άρθρου 138, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ στην εσωτερική έννομη τάξη, αναφορικά με την παράδοση από τη Santogal καινούργιου αυτοκινήτου το οποίο μεταφέρθηκε στην Ισπανία από τον αποκτώντα.

4. Ειδικότερα, από την αίτηση προδικαστικής απόφασεως προκύπτει ότι η Santogal πώλησε σε Ανγκολέζο υπήκοο, έναντι ποσού 447 665 ευρώ, εκδίδοντας τιμολόγιο με ημερομηνία 26 Ιανουαρίου 2010, καινούργιο όχημα το οποίο είχε αγοράσει προηγουμένως από τη Mercedes-Benz Portugal και το οποίο είχε εισαχθεί στο πορτογαλικό έδαφος βάσει τελωνειακής διασαφήσεως οχήματος με ημερομηνία 25 Ιουνίου 2009 (στο εξής: τελωνειακή διασαφήση)<sup>3</sup>.

5. Κατά την πώληση, ο αγοραστής ενημέρωσε τη Santogal ότι το εν λόγω όχημα προοριζόταν για προσωπική του χρήση στην Ισπανία, όπου ήταν εγκατεστημένος, και δήλωσε την πρόθεσή του να αποστείλει το όχημα στην Ισπανία αναλαμβάνοντας ο ίδιος τη μεταφορά, να το υποβάλει εκεί σε τεχνικό έλεγχο και να εκδώσει τη σχετική άδεια κυκλοφορίας. Επέδειξε στη Santogal τον χορηγηθέντα στην Ισπανία αριθμό δελτίου ταυτότητας αλλοδαπού (στο εξής: NIE), έγγραφο εκδοθέν στις 2 Μαΐου 2008 από το Ministério del Interior, Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (Υπουργείο Εσωτερικών, γενική διεύθυνση αστυνομίας και χωροφυλακής – κοινότητα Tui-Valencia, Ισπανία), στο οποίο βεβαιωνόταν η εγγραφή του στο κεντρικό μητρώο αλλοδαπών υπό τον ανωτέρω NIE, καθώς και αντίγραφο του ανγκολέζικου διαβατηρίου του. Ωστόσο, η διεύθυνση που δήλωσε ο αγοραστής κατά την πώληση δεν συνέπιπτε με τη διεύθυνση που αναγραφόταν στο εκδοθέν στις 2 Μαΐου 2008 έγγραφο.

6. Βάσει των ανωτέρω εγγράφων, η Santogal θεώρησε ότι η πώληση του οχήματος απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ κατ' εφαρμογή του άρθρου 14, στοιχείο b, του Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (καθεστώς ΦΠΑ για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, στο εξής: RITI), το οποίο μεταφέρει στο πορτογαλικό δίκαιο το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

7. Το όχημα μεταφέρθηκε στην Ισπανία με πλήρως κλειστό ρυμουλκό.

8. Μετά την υποβολή του οχήματος σε τεχνικό έλεγχο στην Ισπανία, ο αγοραστής απέστειλε στη Santogal, κατόπιν αιτήματός της, δύο έγγραφα προς συμπλήρωση του φακέλου της πώλησεως. Επρόκειτο, αφενός, για πιστοποιητικό τεχνικού ελέγχου εκδοθέν στις 11 Φεβρουαρίου 2010 και, αφετέρου, για άδεια κυκλοφορίας στην Ισπανία, εκδοθείσα στις 18 Φεβρουαρίου 2010. Το δεύτερο αυτό έγγραφο, στο οποίο αναγραφόταν διεύθυνση του αγοραστή που δεν συνέπιπτε ούτε με τη διεύθυνση που αυτός είχε δηλώσει κατά την πώληση ούτε με τη διεύθυνση που αναγραφόταν στο έγγραφο της 2ας Μαΐου 2008, αφορούσε «τουριστική» άδεια κυκλοφορίας, προσωρινής ισχύος, η οποία έληγε στις 17 Φεβρουαρίου 2011.

9. Σύμφωνα με τις πληροφορίες που παρασχέθηκαν από το αιτούν δικαστήριο, η χορήγηση τουριστικής άδειας κυκλοφορίας διέπεται στην Ισπανία από το Real decreto 1571/1993 por el que se adapta la Reglamentación de la matrícula turística a las consecuencias de la armonización fiscal del mercado interior (βασιλικό διάταγμα 1571/1993 για την προσαρμογή της ισπανικής νομοθεσίας περί τουριστικής άδειας κυκλοφορίας στις συνέπειες της φορολογικής εναρμονίσεως δυνάμει του δικαίου της Ένωσης), της 10ης Σεπτεμβρίου 1993<sup>4</sup>, και από το Real decreto 2822/1998 por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (βασιλικό διάταγμα 2822/1998 για τη θέσπιση του γενικού

3 — Σύμφωνα με τη δικογραφία, πρόκειται για спор όχημα πολυτελείας, περιορισμένης σειράς παραγωγής, μοντέλο SLR McLaren.

4 — BOE αριθ. 221, της 15ης Σεπτεμβρίου 1993, σ. 27037.

κανονισμού οχημάτων), της 23ης Δεκεμβρίου 1998<sup>5</sup>. Η τουριστική άδεια κυκλοφορίας έχει προσωρινό χαρακτήρα, παρέχουσα κατά κανόνα τη δυνατότητα χρήσεως του οχήματος για περίοδο έξι μηνών ανά δωδεκάμηνο, η οποία είναι δυνατόν να παρατείνεται με απόφαση των αρχών. Μπορεί να χορηγηθεί μόνο σε πρόσωπα που δεν έχουν τη συνήθη διαμονή τους στην Ισπανία.

10. Κατόπιν πληροφοριών που της διαβίβασε η Santogal τον Φεβρουάριο του 2011, η Mercedes-Benz Portugal υπέβαλε συμπληρωματική τελωνειακή διασάφηση για το όχημα (στο εξής: συμπληρωματική διασάφηση), με σκοπό την ακύρωση της τελωνειακής διασαφήσεως της 25ης Ιουνίου 2009 λόγω της αποστολής του οχήματος στην Ισπανία. Η τελωνειακή διασάφηση ακυρώθηκε από τις αρμόδιες αρχές στις 3 Μαρτίου 2011.

11. Με το από 24 Οκτωβρίου 2013 έγγραφο, το οποίο διαβιβάστηκε στην Direção de Finanças de Lisboa (διεύθυνση οικονομικών υπηρεσιών Λισσαβώνας, Πορτογαλία), η Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (διεύθυνση υπηρεσιών για την καταπολέμηση της τελωνειακής απάτης, Πορτογαλία) συνέστησε να εκδοθεί πράξη επιβολής ΦΠΑ για την πώληση του εν λόγω οχήματος. Η διεύθυνση αυτή επισήμανε μεταξύ άλλων ότι ο αγοραστής κατοικούσε στην Πορτογαλία, όπου και είχε καταχωρηθεί ως διευθυντής εταιρίας και διέθετε αριθμό φορολογικού μητρώου επί χρονικό διάστημα άνω της δεκαετίας. Επιπλέον, απαντώντας σε αίτημα παροχής πληροφοριών, οι ισπανικές αρχές είχαν διευκρινίσει ότι ο αγοραστής δεν εμφανιζόταν ως κάτοικος Ισπανίας κατά το έτος 2010 και ότι ποτέ δεν είχε υποβάλει εκεί φορολογική δήλωση ούτε είχε υπαχθεί στον ΦΠΑ.

12. Ακολούθως, η Santogal υποβλήθηκε σε μερικό εσωτερικό έλεγχο σχετικά με τον ΦΠΑ του Ιανουαρίου του 2010. Στο πλαίσιο αυτό, η φορολογική και τελωνειακή αρχή συνέταξε έκθεση η οποία κατέληγε στο συμπέρασμα ότι η πώληση του οχήματος δεν υπαγόταν στις απαλλαγές του άρθρου 14 του RITI, διότι, όσον αφορά την απαλλαγή που προβλέπεται υπό το στοιχείο b της διατάξεως αυτής, ο αγοραστής δεν κατοικούσε στην Ισπανία και δεν ασκούσε εκεί δραστηριότητα. Επισήμανε εξάλλου ότι, σύμφωνα με τις βάσεις δεδομένων της, ο αγοραστής διέθετε πορτογαλικό αριθμό φορολογικού μητρώου, ο οποίος είχε χορηγηθεί προ του 2001, και χώρα κατοικίας του ήταν η Πορτογαλία.

13. Στις 14 Οκτωβρίου 2014, η φορολογική και τελωνειακή αρχή εξέδωσε συμπληρωματική πράξη επιβολής ΦΠΑ ύψους 89 533 ευρώ, καθώς και πράξη επιβολής τόκων υπερημερίας για το χρονικό διάστημα μεταξύ της 12ης Μαρτίου 2010 και της 20ής Αυγούστου 2014, για ποσό ύψους 15 914,80 ευρώ. Η Santogal κατέβαλε τα ποσά αυτά τον Δεκέμβριο του 2014.

14. Η Santogal προσέφυγε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ζητώντας την ακύρωση των ως άνω πράξεων καθώς και την καταβολή αποζημίωσης. Τα επιχειρήματα που προέβαλε ενώπιον του δικαστηρίου αυτού στηρίζονταν, μεταξύ άλλων, στην αντίθεση της ερμηνείας του άρθρου 14, στοιχείο b, του RITI, την οποία υιοθέτησε η φορολογική και τελωνειακή αρχή, προς το άρθρο 138, παράγραφος 2, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, που παράγει άμεσο αποτέλεσμα. Η Santogal ισχυρίστηκε επίσης ότι δεν μπορούσε να της αντιταχθεί η απάτη που είχε ενδεχομένως διαπράξει ο αγοραστής σχετικά με τον ΦΠΑ.

15. Στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, το αιτούν δικαστήριο εκφράζει, καταρχάς, αμφιβολίες σχετικά με τον τόπο κατοικίας του αγοραστή κατά τον χρόνο της πώλησεως του οχήματος. Ειδικότερα, το δικαστήριο αυτό επισημαίνει ότι η συνήθης διαμονή του αγοραστή δεν βρισκόταν στην Ισπανία. Εντούτοις, δεν έχει αποδειχθεί ότι αυτός, κατά τον χρόνο της εν λόγω πώλησεως, κατοικούσε στην Πορτογαλία. Εξάλλου, η υποβληθείσα στο αιτούν δικαστήριο δικογραφία δεν περιλαμβάνει ούτε πληροφορίες σχετικά με την καταβολή του σχετικού με το όχημα ΦΠΑ στην Ισπανία ούτε πληροφορίες σχετικά με την τύχη του οχήματος μετά τη χορήγηση της τουριστικής άδειας κυκλοφορίας. Ούτε αποδεικνύεται ότι η ισχύς του καθεστώτος τουριστικής άδειας κυκλοφορίας έπαυσε σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από το ισπανικό δίκαιο.

5 — ΒΟΕ αριθ. 22, της 26ης Ιανουαρίου 1999, σ. 3440.

16. Περαιτέρω, κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν αποδεικνύεται ότι η Santogal συνεργάστηκε με τον αγοραστή προκειμένου να αποφευχθεί η καταβολή ΦΠΑ για την πώληση του οχήματος. Αντιθέτως, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι από τα προσκομισθέντα ενώπιόν του αποδεικτικά στοιχεία προκύπτει ότι η Santogal φρόντισε για την τήρηση των προϋποθέσεων απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Επισημαίνει ότι ούτε οι εκτελωνιστές ούτε οι τελωνειακές υπηρεσίες εξέφρασαν αμφιβολία σχετικά με την επάρκεια των εγγράφων προκειμένου να ακυρωθεί η τελωνειακή διασάφηση και ότι το έγγραφο της διευθύνσεως υπηρεσιών για την καταπολέμηση της τελωνειακής απάτης βασιζόταν σε πρόσθετες πληροφορίες, στις οποίες η Santogal δεν είχε πρόσβαση.

17. Τέλος, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η νομολογία του Δικαστηρίου, και ειδικότερα η απόφαση της 7ης Δεκεμβρίου 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, σκέψεις 40 έως 46), δεν απαντά στα ερωτήματα τα οποία ανακύπτουν στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιόν του.

18. Υπό τις συνθήκες αυτές, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Αντιτίθεται το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της [οδηγίας για τον ΦΠΑ] σε κανόνες του εθνικού δικαίου [όπως αυτοί των] άρθρ[ων] 1, στοιχείο e, και 14, στοιχείο b, του [RITI] οι οποίοι θέτουν ως προϋπόθεση, για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των εξ επαχθούς αιτίας παραδόσεων καινούργιων μεταφορικών μέσων τα οποία μεταφέρονται από τον αποκτώντα από το εθνικό έδαφος σε άλλο κράτος μέλος, ο αποκτών να είναι εγκατεστημένος ή να έχει την κατοικία του στο κράτος μέλος προορισμού;
- 2) Αντιτίθεται το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της [οδηγίας για τον ΦΠΑ] στη μη χορήγηση της απαλλαγής από το κράτος μέλος από το οποίο αναχωρεί η μεταφορά σε περίπτωση στην οποία το αποκτηθέν μεταφορικό μέσο μεταφέρθηκε στην Ισπανία όπου και του χορηγήθηκε τουριστική άδεια κυκλοφορίας προσωρινού χαρακτήρα, διεπόμενη από το [ισπανικό] φορολογικό καθεστώς [...];
- 3) Αντιτίθεται το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της [οδηγίας για τον ΦΠΑ] στην επιβολή της υποχρεώσεως καταβολής του ΦΠΑ στον πωλητή του καινούργιου μεταφορικού μέσου, σε περίπτωση στην οποία δεν έχει αποδειχθεί εάν έχει λήξει ή όχι η ισχύς του καθεστώτος τουριστικής άδειας κυκλοφορίας για κάποιον από τους προβλεπόμενους [από το ισπανικό δίκαιο] λόγους, ούτε εάν έχει καταβληθεί ή πρόκειται να καταβληθεί ΦΠΑ λόγω της λήξεως ισχύος του καθεστώτος αυτού;
- 4) Αντιτίθενται το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της [οδηγίας για τον ΦΠΑ] και οι αρχές της ασφάλειας δικαίου, της αναλογικότητας και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης στην επιβολή της υποχρεώσεως καταβολής του ΦΠΑ στον πωλητή του καινούργιου μεταφορικού μέσου το οποίο αποστέλλεται σε άλλο κράτος μέλος, σε περίπτωση στην οποία:
  - ο αποκτών ενημερώνει τον πωλητή, πριν από την αποστολή, ότι κατοικεί στο κράτος μέλος προορισμού και του επιδεικνύει έγγραφο που πιστοποιεί ότι του έχει χορηγηθεί στο εν λόγω κράτος μέλος [NIE], με την αναγραφόμενη σε αυτό διεύθυνση εντός του εν λόγω κράτους να μη συμπίπτει με τη διεύθυνση που ο αποκτών υποστηρίζει ότι έχει·
  - σε μεταγενέστερο χρόνο, ο αποκτών προσκομίζει στον πωλητή έγγραφα που αποδεικνύουν ότι το αποκτηθέν μεταφορικό μέσο υποβλήθηκε σε τεχνικό έλεγχο στο κράτος μέλος προορισμού και ότι του χορηγήθηκε στο κράτος αυτό τουριστική άδεια κυκλοφορίας·
  - δεν αποδεικνύεται ότι ο πωλητής συνεργάστηκε με τον αποκτώντα προκειμένου να αποφευχθεί η καταβολή του ΦΠΑ·



— οι τελωνειακές υπηρεσίες δεν προέβαλαν αντιρρήσεις κατά της ακυρώσεως της τελωνειακής διασαφήσεως του οχήματος βάσει των εγγράφων που διέθετε ο πωλητής;»

19. Επί των ερωτημάτων αυτών υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις η Santogal, η Πορτογαλική Κυβέρνηση καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Με βάση τις παρατηρήσεις που κατατέθηκαν, το Δικαστήριο έκρινε ότι έχει διαφωτιστεί επαρκώς και αποφάσισε να μη διεξαχθεί επ' ακροατηρίου συζήτηση, σύμφωνα με το άρθρο 76, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου.

## II – Εκτίμηση

### A – *Επί του παραδεκτού*

20. Μολονότι δεν υπάρχει αμφιβολία ότι το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να απαντήσει στα ερωτήματα που υπέβαλε το Tribunal Arbitral Tributário (Συλλογικό διαιτητικό δικαστήριο), δεδομένου ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, παρά την ονομασία του, το όργανο αυτό συγκεντρώνει όλα τα απαραίτητα στοιχεία προκειμένου να θεωρηθεί ως «δικαστήριο κράτους μέλους» κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ<sup>6</sup>, η Πορτογαλική Κυβέρνηση προβάλλει τρεις λόγους απαραδέκτου της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, οι οποίοι φρονώ ότι πρέπει όλοι να απορριφθούν για τους λόγους που θα εκθέσω στη συνέχεια.

21. Πρώτον, εκτιμώ ότι θα ήταν υπέρμετρα τυπολατρικό και αντίθετο προς το πνεύμα συνεργασίας που διέπει την καθιερούμενη από το άρθρο 267 ΣΛΕΕ διαδικασία, σκοπός της οποίας είναι να δίδεται χρήσιμη απάντηση στα εθνικά δικαστήρια προκειμένου αυτά να είναι σε θέση να επιλύουν τις εκκρεμείς ενώπιόν τους διαφορές, το να γίνει δεκτή η ένσταση της Πορτογαλικής Κυβερνήσεως σύμφωνα με την οποία η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι απαράδεκτη διότι δεν μνημονεύει το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, αλλά το στοιχείο β' της ίδιας διατάξεως. Πράγματι, είναι προφανές ότι, με βάση το σκεπτικό της αποφάσεως περί παραπομπής και τη διατύπωση των υποβληθέντων ερωτημάτων, που κάνουν αναφορά μόνο στην ενδοκοινοτική παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου, η οποία διέπεται ειδικά από το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, η αναφορά στο άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας για τον ΦΠΑ συνιστά απλώς τυπικό σφάλμα, το οποίο δεν επηρεάζει την κατανόηση και το αντικείμενο των ερωτημάτων περί ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που υποβλήθηκαν από το αιτούν δικαστήριο. Εξάλλου, το σφάλμα αυτό διορθώθηκε με ηλεκτρονικό μήνυμα ενός εκ των διαιτητών του αιτούντος δικαστηρίου, το οποίο προσαρτήθηκε στην απόφαση περί παραπομπής και συνεπώς αποτελεί μέρος της δικογραφίας της υποθέσεως της κύριας δίκης, πράγμα του οποίου έλαβαν γνώση όλοι οι διάδικοι που υπέβαλαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου. Το ενδεχόμενο η άτυπη αυτή διόρθωση να αντίκειται στους εθνικούς κανόνες πολιτικής δικονομίας, όπως υπονοεί η Πορτογαλική Κυβέρνηση, δεν συνεπάγεται το απαραδέκτο της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι δεν απόκειται καταρχήν στο ίδιο

6 — Βλ. απόφαση της 12ης Ιουνίου 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, σκέψη 34). Εκτοτε, το Δικαστήριο απάντησε επί της ουσίας και σε άλλες δύο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως που υποβλήθηκαν από το ίδιο διαιτητικό δικαστήριο σε φορολογικές υποθέσεις: βλ. αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 2015, Lisboagás GDL (C-256/14, EU:C:2015:387), και της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).

να διακριβώσει αν η απόφαση περί προδικαστικής παραπομπής εκδόθηκε σύμφωνα με τους εθνικούς κανόνες περί δικονομίας και οργανώσεως των δικαστηρίων<sup>7</sup>. Με βάση τα ανωτέρω, τίποτε δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να αναδιατυπώσει τα υποβληθέντα ερωτήματα, υπό την έννοια ότι αυτά αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 138, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ<sup>8</sup>.

22. Δεύτερον, μολονότι είναι αληθές, όπως προβάλλει η Πορτογαλική Κυβέρνηση, ότι η απόφαση περί παραπομπής δεν αποτελεί υπόδειγμα σαφήνειας όσον αφορά την έκθεση των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης και περιέχει μάλιστα και ορισμένες ασάφειες ή ασυνέπειες, οι ελλείψεις αυτές δεν αρκούν ώστε να ανατρέψουν το τεκμήριο λυσιτέλειας του οποίου απολαμβάνουν τα προδικαστικά ερωτήματα που αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης και να εμποδίσουν το Δικαστήριο να απαντήσει σε αυτά<sup>9</sup>. Συγκεκριμένα, είμαι της γνώμης ότι το Δικαστήριο έχει στη διάθεσή του τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του υποβάλλονται στην υπό κρίση υπόθεση. Εξάλλου, όλοι οι μετέχοντες στη διαδικασία οι οποίοι υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις, συμπεριλαμβανομένης της Πορτογαλικής Κυβερνήσεως, η οποία διατύπωσε επικουρικώς την άποψή της επί της ουσίας, ήταν σε θέση να τοποθετηθούν επί του περιεχομένου των υποβληθέντων ερωτημάτων, με βάση το εκτιθέμενο στην απόφαση περί παραπομπής νομικό και πραγματικό πλαίσιο.

23. Τέλος, τρίτον, φρονώ ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτός ούτε ο προβαλλόμενος από την Πορτογαλική Κυβέρνηση λόγος απαραδέκτου, σύμφωνα με τον οποίο το Δικαστήριο καλείται να απαντήσει σε ερωτήματα υποθετικής φύσεως διότι στην απόφασή του περί παραπομπής το αιτούν δικαστήριο διαπίστωσε ήδη, ως προς την αιτιολογία της αποφάσεως της φορολογικής και τελωνειακής αρχής περί της επιβολής του ΦΠΑ, πλημμέλεια η οποία πρέπει να οδηγήσει στην ακύρωση της εν λόγω αποφάσεως, ανεξαρτήτως της απαντήσεως του Δικαστηρίου στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.

24. Είναι αληθές ότι, βάσει της ανατεθείσας σε αυτό, στο πλαίσιο της καθιερούμενης με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ συνεργασίας, αποστολής να συμβάλλει στην απονομή της δικαιοσύνης στα κράτη μέλη, το Δικαστήριο αρνείται να διατυπώνει συμβουλευτικές γνωμοδοτήσεις επί υποθετικών ερωτημάτων<sup>10</sup>. Ειδικότερα, σε τέτοιες περιπτώσεις, η αίτηση του εθνικού δικαστηρίου περί ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης δεν είναι αντικειμενικώς αναγκαία για την απόφαση που καλείται να λάβει το δικαστήριο αυτό ούτε για την επίλυση της εκκρεμούς ενώπιόν του διαφοράς. Με βάση τη νομολογία αυτή, το Δικαστήριο έκρινε απαράδεκτη αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, υποβληθείσα από πρωτοβάθμιο εθνικό δικαστήριο, περί ερμηνείας του τελωνειακού δικαίου της Ένωσης σε μια περίπτωση στην οποία η απόφαση περί εισπράξεως τελωνειακής οφειλής, η οποία είχε προσβληθεί ενώπιον του εν λόγω δικαστηρίου, ήταν άμεσα εξαρτημένη από την προηγούμενη απόφαση περί διαπιστώσεως της οφειλής αυτής, η οποία είχε ακυρωθεί δικαστικώς σε τελευταίο βαθμό στο οικείο κράτος μέλος<sup>11</sup>. Πράγματι, το αιτούν δικαστήριο, στο μέτρο που καλούνταν απλώς και μόνον να αντλήσει τις συνέπειες της ακυρώσεως της αποφάσεως περί εισπράξεως προκειμένου να επιλύσει την

7 — Βλ. μεταξύ άλλων, συναφώς, αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 1994, Eurico Italia κ.λπ. (C-332/92, C-333/92 και C-335/92, EU:C:1994:79, σκέψη 13), και της 29ης Ιουνίου 2010, E και F (C-550/09, EU:C:2010:382, σκέψη 35).

8 — Χάριν πληρότητος, προσθέτω ότι εάν, όπως συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση, τα στοιχεία της υποβαλλόμενης στο Δικαστήριο δικογραφίας το επιτρέπουν, η ευχέρεια αναδιατυπώσεως του προδικαστικού ερωτήματος την οποία διαθέτει το Δικαστήριο καθιστά επίσης δυνατή την πρόληψη πιθανής –σε διαφορετική περίπτωση– επαναλήψεως της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως και στηρίζεται, επομένως, και σε λόγους διαδικαστικής οικονομίας. Βλ., συναφώς, τις προτάσεις μου στην υπόθεση Gysen (C-449/06, EU:C:2007:663, σημείο 43) και στην υπόθεση de Lobkowicz (C-690/15, EU:C:2016:926, υποσημείωση 14).

9 — Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ως προς τα αφορόντα την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο, εντός του πραγματικού και κανονιστικού πλαισίου το οποίο έχει προσδιορίσει με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο, ισχύει τεκμήριο λυσιτέλειας το οποίο δύναται να ανατραπεί ιδίως όταν το Δικαστήριο δεν έχει στη διάθεσή του τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί: βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ. (C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψεις 31 και 36).

10 — Βλ. μεταξύ άλλων, συναφώς, απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, σκέψεις 38 και 47 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

11 — Βλ. απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, σκέψεις 39 έως 47).

εκκρεμή ενώπιόν του διαφορά, δεν ήταν πλέον σε θέση, για την επίλυση της διαφοράς αυτής, να εκδώσει απόφαση λαμβάνοντας υπόψη τις απαντήσεις του Δικαστηρίου στα ερωτήματα που του είχε υποβάλει. Επομένως, το Δικαστήριο καλούνταν να παράσχει συμβουλευτική γνωμοδότηση επί υποθετικών ερωτημάτων.

25. Ωστόσο, αυτό δεν συμβαίνει στην υπό κρίση υπόθεση.

26. Αφενός, ουδόλως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής ότι η διαπιστωθείσα από το αιτούν δικαστήριο πλημμέλεια της αιτιολογίας πρέπει να επιφέρει την ακύρωση της αποφάσεως της φορολογικής και τελωνειακής αρχής στο σύνολό της, ανεξαρτήτως της απαντήσεως του Δικαστηρίου στα ερωτήματα που του υποβλήθηκαν. Από την απόφαση περί παραπομπής συνάγεται μάλλον το αντίθετο. Πράγματι, αφού διαπίστωσε την εν λόγω πλημμέλεια σχετικά με την αιτιολογία, το αιτούν δικαστήριο αφέρωσε εκτενείς σκέψεις στο δίκαιο της Ένωσης και εξέτασε και απέρριψε άλλες αιτιάσεις που προβάλλονταν από τη Santogal και που επίσης έπλητταν την αιτιολογία της αποφάσεως της φορολογικής και τελωνειακής αρχής, εκθέτοντας τους λόγους της απορρίψεως ορισμένων αποδεικτικών στοιχείων που προσκόμισε η Santogal και που σκοπούσαν να αποδείξουν ότι ο αγοραστής του καινούργιου οχήματος πληρούσε την απαιτούμενη κατά τις διατάξεις του RITI προϋπόθεση της κατοικίας στο κράτος μέλος προορισμού του εν λόγω οχήματος. Οι σκέψεις αυτές θα ήταν περιττές εάν η προηγουμένως διαπιστωθείσα από το αιτούν δικαστήριο πλημμέλεια ως προς την αιτιολογία μπορούσε να οδηγήσει, από μόνη της, στην ακύρωση της αποφάσεως της φορολογικής και τελωνειακής αρχής στο σύνολό της.

27. Αφετέρου, και όσον αφορά περισσότερο την ουσία, τα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν αμέσως και εμμέσως τη συμβατότητα με το δίκαιο της Ένωσης της επιβαλλόμενης από τις διατάξεις του RITI απαιτήσεως, σύμφωνα με την οποία η χορήγηση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ τελεί υπό την προϋπόθεση ότι ο αγοραστής του καινούργιου οχήματος κατοικεί στο κράτος μέλος προορισμού του εν λόγω οχήματος. Είναι προφανές ότι η απάντηση στα ερωτήματα αυτά διατηρεί την κρισιμότητά της για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης. Συγκεκριμένα, από αυτήν εξαρτάται η νομιμότητα τόσο της υποχρεώσεως την οποία υπέχει ο προμηθευτής να αποδείξει την πλήρωση της επιβαλλόμενης από το RITI απαιτήσεως περί κατοικίας όσο και της υποχρεώσεως της φορολογικής και τελωνειακής αρχής να ελέγξει τις αποδείξεις αυτές και να αιτιολογήσει ορθώς τις αποφάσεις περί ενδεχομένης αλυσιτέλειας ή ανεπάρκειας των προσκομιζόμενων αποδεικτικών στοιχείων.

28. Για όλους τους ανωτέρω λόγους, προτείνω στο Δικαστήριο να κρίνει παραδεκτή την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.

### ***B – Επί της ουσίας***

29. Όπως επισήμανα στην εισαγωγή και σύμφωνα με την αναδιατύπωση των προδικαστικών ερωτημάτων την οποία πρότεινα στο σημείο 21 των παρουσών προτάσεων, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί κατά πόσον ένα κράτος μέλος, στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής παραδόσεως καινούργιου οχήματος, δύναται: α) να εξαρτά την απαλλαγή από τον ΦΠΑ, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, από την προϋπόθεση ότι ο αγοραστής κατοικεί στο κράτος μέλος προορισμού του εν λόγω οχήματος (πρώτο ερώτημα)· β) να μη χορηγεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ όταν το όχημα έλαβε μόνο τουριστική και προσωρινή άδεια κυκλοφορίας στο κράτος μέλος προορισμού (δεύτερο ερώτημα) και γ) να αξιώνει την καταβολή του ΦΠΑ από τον πωλητή του οχήματος, όταν συντρέχουν περιστάσεις από τις οποίες μπορεί να συναχθεί ότι ενδεχομένως ο αγοραστής απέφυγε την καταβολή του ΦΠΑ, χωρίς ωστόσο να έχει αποδειχθεί ότι ο πωλητής συνεργάστηκε με τον αγοραστή προκειμένου να αποφευχθεί η καταβολή του ΦΠΑ (τρίτο και τέταρτο ερώτημα).

30. Θα εξετάσω διαδοχικά τις τρεις ανωτέρω πτυχές των ερωτημάτων που υποβλήθηκαν από το αιτούν δικαστήριο.

**1. Επί της δυνατότητας εξαρτήσεως της απαλλαγής από τον ΦΠΑ ενδοκοινοτικής παραδόσεως καινούργιου μεταφορικού μέσου από την προϋπόθεση να κατοικεί ο αποκτών στο κράτος μέλος προορισμού (πρώτο ερώτημα)**

31. Όπως έχει επανειλημμένως τονίσει το Δικαστήριο, το σύστημα το οποίο θεσπίστηκε από 1ης Ιανουαρίου 1993 ενόψει της καταργήσεως των φορολογικών συνόρων στο εσωτερικό της Κοινότητας βασίζεται στην καθιέρωση μιας νέας γενεσιουργού αιτίας του ΦΠΑ, δηλαδή της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών, η οποία επιτρέπει τη μεταφορά των φορολογικών εσόδων στο κράτος μέλος εντός του οποίου πραγματοποιείται η τελική κατανάλωση των παραδοθέντων αγαθών<sup>12</sup>.

32. Συνεπώς, δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο ii, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιου μεταφορικού μέσου από πρόσωπο μη υποκείμενο στον ΦΠΑ φορολογείται στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού, ενώ κατά το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, η ενδοκοινοτική παράδοση του εν λόγω καινούργιου μεταφορικού μέσου απαλλάσσεται από τον φόρο στο κράτος μέλος αναχωρήσεως της αποστολής ή της μεταφοράς.

33. Με τον θεσπιζόμενο μηχανισμό, τα φορολογικά έσοδα μεταφέρονται στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η τελική κατανάλωση των παραδοθέντων αγαθών και διασφαλίζεται η σαφής κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων.

34. Επομένως, η απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως αντίστοιχης με ενδοκοινοτική απόκτηση καθιστά δυνατή την αποφυγή της διπλής φορολογίας και, συνεπώς, της παραβιάσεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, που είναι συμφυής στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ<sup>13</sup>, ενώ οι κανόνες που διέπουν τη φορολόγηση των αποκτήσεων καινούργιων μεταφορικών μέσων έχουν επίσης ως σκοπό την αποφυγή των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών οι οποίες ενδέχεται να σημειωθούν λόγω της εφαρμογής διαφορετικών συντελεστών<sup>14</sup>.

35. Κατά το άρθρο 20, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, ως ενδοκοινοτική απόκτηση νοείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, κινητό ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή από τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.

36. Το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ ορίζει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντιστοίχου εδάφους τους αλλά εντός της Ένωσης προς τον αποκτώντα.

37. Λόγω της αναγκαίας αντιστοιχίας μεταξύ της ενδοκοινοτικής παραδόσεως και της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως ενός αγαθού, συμπεριλαμβανομένων των καινούργιων μεταφορικών μέσων, οι οποίες συνιστούν στην πραγματικότητα, κατά το Δικαστήριο, μία και την αυτή οικονομική πράξη, έχει κριθεί ότι το άρθρο 20, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας για τον ΦΠΑ και το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής πρέπει να ερμηνευθούν κατά τρόπο που να τους αποδίδει την ίδια έννοια και το ίδιο περιεχόμενο<sup>15</sup>.

12 — Βλ. μεταξύ άλλων, συναφώς, αποφάσεις της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, σκέψη 27), της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψεις 21 και 22), και της 18ης Νοεμβρίου 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, σκέψη 22).

13 — Βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 25).

14 — Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, σκέψεις 31 και 40), και της 18ης Νοεμβρίου 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, σκέψη 24).

15 — Βλ. απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).



38. Η ίδια προσέγγιση επιβάλλεται να ισχύσει και όσον αφορά τη σχέση μεταξύ του άρθρου 20, πρώτο εδάφιο, και του άρθρου 138, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ προκειμένου για καινούργια μεταφορικά μέσα, όπως δέχτηκε μεταξύ άλλων η Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της<sup>16</sup>.

39. Ως εκ τούτου, κατά τη νομολογία, η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως, η οποία προηγείται της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως, εφαρμόζεται εφόσον πληρούνται τρεις προϋποθέσεις, δηλαδή όταν η δυνατότητα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, όταν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και όταν, κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως<sup>17</sup>.

40. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν αμφισβητείται ότι το καινούργιο όχημα πωλήθηκε από τη Santogal στον αποκτώντα στην Πορτογαλία με την έκδοση τιμολογίου, ότι το αγαθό μεταφέρθηκε στην Ισπανία από τον ίδιο τον αποκτώντα και ότι έλαβε άδεια κυκλοφορίας στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος. Συνεπώς, οι τρεις προαναφερθείσες προϋποθέσεις φαίνεται ότι πληρούνται.

41. Εν πάση περιπτώσει, ανεξάρτητα από την πλήρωση όλων των ανωτέρω προϋποθέσεων στην υπόθεση της κύριας δίκης<sup>18</sup>, είναι προφανές ότι το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ ουδόλως εξαρτά το δικαίωμα απαλλαγής της ενδοκοινοτικής παραδόσεως καινούργιου μεταφορικού μέσου από την απαίτηση ο αποκτών το μέσο αυτό να κατοικεί στο κράτος μέλος προορισμού<sup>19</sup>.

42. Όπως παραδέχεται η Πορτογαλική Κυβέρνηση, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι, στο πλαίσιο του χαρακτηρισμού πράξεως ως ενδοκοινοτικής αποκτήσεως καινούργιου μεταφορικού μέσου, κρίσιμο είναι να κριθεί εντός ποιου κράτους μέλους θα πραγματοποιηθεί η τελική και διαρκής χρήση του επίμαχου μεταφορικού μέσου<sup>20</sup>.

43. Εν προκειμένω, η πρόσθετη απαίτηση την οποία επιβάλλουν οι διατάξεις του RITI και η οποία εξαρτά την απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως από την προϋπόθεση να κατοικεί ο αποκτών στο κράτος μέλος προορισμού επιτρέπει στις πορτογαλικές φορολογικές αρχές να αρνηθούν την εν λόγω απαλλαγή χωρίς καν να λάβουν υπόψη τις ουσιαστικές απαιτήσεις που προβλέπει το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, και, ειδικότερα, χωρίς καν να διερωτηθούν αν πληρούνται οι απαιτήσεις αυτές. Εντούτοις, το γεγονός ότι ο αποκτών καινούργιο μεταφορικό μέσο δεν κατοικεί στο κράτος μέλος προορισμού δεν μπορεί να σημαίνει αυτομάτως ότι η τελική και διαρκής χρήση του μεταφορικού αυτού μέσου δεν λαμβάνει χώρα στο συγκεκριμένο κράτος μέλος και ότι δεν πραγματοποιήθηκε ενδοκοινοτική παράδοση και εν συνεχεία ενδοκοινοτική απόκτηση.

16 — Εξάλλου, τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693) αφορούσαν την ενδοκοινοτική απόκτηση μεταφορικού μέσου (ιστιοπλοϊκού σκάφους) το οποίο το εθνικό δικαστήριο είχε χαρακτηρίσει ως «καινούργιο».

17 — Βλ. αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 42), της 18ης Νοεμβρίου 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, σκέψη 27), της 7ης Δεκεμβρίου 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, σκέψη 41), και της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 31).

18 — Το ζήτημα αυτό εξετάζεται στα σημεία 57 έως 82 των παρουσών προτάσεων.

19 — Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 54), σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 28γ, σημείο Α, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 98/80/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1998 (ΕΕ 1998, L 281, σ. 31), το περιεχόμενο του οποίου είναι όμοιο με το περιεχόμενο του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

20 — Βλ. απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, σκέψη 50).

44. Μολονότι είναι αληθές ότι, δυνάμει του άρθρου 131 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ εφαρμόζονται υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη προκειμένου να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση, οι προϋποθέσεις αυτές δεν μπορούν να θίγουν ούτε την κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών ούτε την ουδετερότητα του ΦΠΑ, η οποία, όπως υπενθυμίζει επανειλημμένα το Δικαστήριο, αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ<sup>21</sup>.

45. Η πρόσθετη προϋπόθεση που θεσπίζουν οι διατάξεις του RITI, και η οποία εξαρτά την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως από την κατοικία του αγοραστή στο κράτος μέλος προορισμού, οδηγεί στα ως άνω αποτελέσματα. Επιτρέπει στην Πορτογαλία, ανεξαρτήτως της πληρώσεως των τριών προϋποθέσεων που απαριθμούνται στο σημείο 39 των παρουσών προτάσεων, να φορολογεί την ενδοκοινοτική παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου η απόκτηση του οποίου υπόκειται στην καταβολή ΦΠΑ στο κράτος μέλος προορισμού. Συνεπώς, η απαίτηση αυτή αντίκειται στο άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, στην κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών και στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

46. Προφανώς, η ανωτέρω άποψη δεν σημαίνει ότι ο τόπος κατοικίας του αποκτώντος στερείται σημασίας για την απόδειξη της πληρώσεως των προβλεπόμενων από την οδηγία για τον ΦΠΑ ουσιαστικών απαιτήσεων για την απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι, προκειμένου να εκτιμηθεί αν το αποκτηθέν αγαθό απομακρύνθηκε όντως από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, εντός τίνος κράτους μέλους θα πραγματοποιηθεί η τελική κατανάλωση, είναι αναγκαίο να πραγματοποιηθεί μια σφαιρική εκτίμηση όλων των αντικειμενικών πραγματικών στοιχείων, μεταξύ δε των στοιχείων αυτών ενδέχεται να είναι κρίσιμος ο τόπος κατοικίας του αποκτώντος<sup>22</sup>.

47. Σε τελική ανάλυση, η προσέγγιση αυτή απλώς ενισχύει, κατά τη γνώμη μου, την ερμηνεία κατά την οποία η κατοικία του αποκτώντος το αγαθό στο κράτος μέλος προορισμού δεν δύναται να αποτελέσει, αυτή καθεαυτήν, προϋπόθεση για την απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως από τον ΦΠΑ. Ομοίως, επιβεβαιώνει ότι η απουσία κατοικίας του αποκτώντος στο εν λόγω κράτος μέλος δεν δύναται να αποτελέσει αμάχητη απόδειξη για το ότι το αγαθό δεν απομακρύνθηκε υλικώς από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως προς τον σκοπό της διαρκούς χρήσεώς του στο κράτος μέλος προορισμού<sup>23</sup>.

48. Επομένως φρονώ, όπως και η Santogal και η Επιτροπή, ότι το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να εξαρτά την απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως καινούργιου μεταφορικού μέσου από την προϋπόθεση να κατοικεί ο αποκτών το μεταφορικό αυτό μέσο στο κράτος μέλος προορισμού της συναλλαγής.

## ***2. Επί της δυνατότητας μη χορηγήσεως απαλλαγής από τον ΦΠΑ όταν το καινούργιο μεταφορικό μέσο έλαβε μόνο τουριστική και προσωρινή άδεια κυκλοφορίας στο κράτος μέλος προορισμού (δεύτερο ερώτημα)***

49. Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν μπορεί να μη χορηγηθεί η απαλλαγή από τον ΦΠΑ στον πωλητή καινούργιου οχήματος, όταν αποδεικνύεται ότι το όχημα αυτό έλαβε μόνο τουριστική και προσωρινή άδεια κυκλοφορίας στο κράτος μέλος προορισμού.

21 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 46), της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 44), και, σε σχέση με την ενδοκοινοτική μεταφορά, της 20ής Οκτωβρίου 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψη 36).

22 — Βλ., συναφώς, απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, σκέψεις 44 και 45).

23 — Εν προκειμένω, το γεγονός ότι ο αγοραστής, πριν και μετά την πώληση του καινούργιου οχήματος, δήλωσε τρεις διαφορετικές διευθύνσεις στην Ισπανία δεν ασκεί επιρροή ως προς το ζήτημα αν το όχημα αυτό χρησιμοποιήθηκε (ή καταναλώθηκε) κατά τρόπο τελικό και διαρκή στο συγκεκριμένο κράτος μέλος.

50. Όπως προκύπτει από το σκεπτικό της αποφάσεως περί παραπομπής, το ζήτημα αυτό εντάσσεται στο πλαίσιο της εξακριβώσεως του βασίμου της διαπιστώσεως, εκ μέρους της φορολογικής και τελωνειακής αρχής, ότι ο αποκτών δεν κατοικούσε στο κράτος μέλος προορισμού. Συγκεκριμένα, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, δυνάμει του εφαρμοζόμενου ισπανικού δικαίου που μνημονεύει η φορολογική και τελωνειακή αρχή, η τουριστική άδεια κυκλοφορίας οχήματος χορηγείται μόνο σε πρόσωπα τα οποία δεν κατοικούν στην Ισπανία.

51. Με άλλα λόγια, το κριτήριο της προσωρινής άδειας κυκλοφορίας του οχήματος στην Ισπανία χρησιμοποιήθηκε από τη φορολογική και τελωνειακή αρχή προκειμένου να αποδειχθεί ότι ο αποκτών δεν κατοικούσε στο εν λόγω κράτος μέλος και ότι συνεπώς δεν πληρούσε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του RITI απαίτηση περί κατοικίας, από την οποία εξαρτάται το δικαίωμα απαλλαγής του πωλητή από τον ΦΠΑ.

52. Ωστόσο, όπως εξέθεσα στην ανάλυσή μου επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος, η απαίτηση αυτή, η οποία επιβάλλεται από τις διατάξεις του RITI, αντίκειται στο άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

53. Υπό τις συνθήκες αυτές, το να γίνει δεκτό ότι η μη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ στον πωλητή καινούργιου μεταφορικού μέσου μπορεί να στηριχθεί στο κριτήριο της προσωρινής άδειας κυκλοφορίας του οχήματος αυτού στο κράτος μέλος προορισμού θα ισοδυναμούσε, εμμέσως, με επικύρωση της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του RITI προϋποθέσεως η οποία εξαρτά την εν λόγω απαλλαγή από την κατοικία του αποκτώντος στο κράτος μέλος προορισμού.

54. Πάντως, στο πλαίσιο της σφαιρικής εκτιμήσεως των αντικειμενικών πραγματικών στοιχείων βάσει των οποίων μια πράξη μπορεί να χαρακτηριστεί ως «ενδοκοινοτική παράδοση», η προσωρινή φύση της άδειας κυκλοφορίας που χορηγείται στο κράτος μέλος προορισμού ενδέχεται, παρά ταύτα, να είναι ουσιώδους σημασίας για την πλήρωση ή μη της προϋποθέσεως, την οποία τόνισε το Δικαστήριο στην απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, σκέψη 50), και η οποία αφορά τον τόπο της τελικής και διαρκούς χρήσεως του καινούργιου μεταφορικού μέσου.

55. Ωστόσο, φρονώ ότι το να επιτρέπεται στο κράτος μέλος παραδόσεως του εν λόγω καινούργιου μεταφορικού μέσου να αξιώνει, με βάση το ανωτέρω στοιχείο και μόνον, την καταβολή του ΦΠΑ από τον πωλητή αντιβαίνει στην κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων και στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Όπως καταδεικνύεται στην υπόθεση της κύριας δίκης βάσει των πληροφοριών που περιέχονται στην απόφαση περί παραπομπής, η προσωρινή άδεια κυκλοφορίας, όπως αυτή που χορηγείται στην Ισπανία, μπορεί να εκδοθεί για χρονική περίοδο δώδεκα συναπτών μηνών, η οποία δύναται, καθώς φαίνεται, όχι μόνο να παραταθεί αυτή καθεαυτήν αλλά και να λήξει σε περίπτωση που εκδοθεί κανονική άδεια κυκλοφορίας του οχήματος στην Ισπανία, κατόπιν της εξοφλήσεως των σχετικών φόρων. Επομένως, το γεγονός και μόνον ότι καινούργιο όχημα έλαβε προσωρινή άδεια κυκλοφορίας στο κράτος μέλος προορισμού δεν σημαίνει *ipso jure* ότι ο τόπος της τελικής και διαρκούς χρήσεως του εν λόγω οχήματος δεν θα βρίσκεται, από τη στιγμή που θα λήξει η περίοδος της προσωρινής άδειας κυκλοφορίας, στο έδαφος του συγκεκριμένου κράτους μέλους ούτε οδηγεί στο συμπέρασμα ότι το όχημα αυτό δεν αποτέλεσε αντικείμενο ενδοκοινοτικής παραδόσεως.

56. Συνεπώς, φρονώ ότι, ανεξάρτητα από τις ειδικές περιστάσεις συγκεκριμένης υποθέσεως, ένα κράτος μέλος δεν δύναται να αρνηθεί την απαλλαγή από τον ΦΠΑ στον πωλητή καινούργιου οχήματος το οποίο μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος από τον ιδιοκτήτη του, απλώς και μόνο για τον λόγο ότι το όχημα αυτό έλαβε προσωρινή άδεια κυκλοφορίας στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος.

**3. Επί της δυνατότητας αξιώσεως της καταβολής του ΦΠΑ από τον πωλητή του καινούργιου μεταφορικού μέσου, όταν συντρέχουν περιστάσεις από τις οποίες μπορεί να συναχθεί ότι ενδεχομένως ο αγοραστής απέφυγε να καταβάλει τον ΦΠΑ, χωρίς ωστόσο να έχει αποδειχθεί ότι ο πωλητής συνεργάστηκε με τον αγοραστή προκειμένου να αποφευχθεί η καταβολή του ΦΠΑ (τρίτο και τέταρτο ερώτημα)**

57. Με το τρίτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν μπορεί να μη χορηγηθεί στον πωλητή η απαλλαγή από τον ΦΠΑ, όταν δεν είναι βέβαιο αν η ισχύς του καθεστώτος προσωρινής άδειας κυκλοφορίας έχει λήξει ή όχι για κάποιον από τους προβλεπόμενους στο δίκαιο του κράτους μέλους προορισμού λόγους ούτε αν έχει καταβληθεί ή πρόκειται να καταβληθεί ΦΠΑ λόγω της λήξεως ισχύος του καθεστώτος αυτού. Επίσης, στο τέταρτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο εκθέτει μια σειρά άλλων περιστάσεων από τις οποίες μπορεί να διαφανεί αβεβαιότητα όσον αφορά τον τόπο της τελικής χρήσεως του καινούργιου οχήματος που πωλήθηκε από τη Santogal και οι οποίες μπορεί να υποδηλώνουν ότι ενδεχομένως ο αγοραστής απέφυγε την καταβολή του ΦΠΑ, καταδεικνύοντας όμως συγχρόνως ότι η Santogal, μετά την πώληση του εν λόγω οχήματος, προέβη σε ορισμένες ενέργειες έναντι του αγοραστή και των πορτογαλικών αρχών, χωρίς να αποδεικνύεται ότι η εταιρία αυτή είχε συνεργαστεί με τον αγοραστή προκειμένου να αποφευχθεί η καταβολή του ΦΠΑ.

58. Τα ερωτήματα αυτά, τα οποία είναι δυνατόν να συνεξεταστούν, αφορούν, κατ' ουσίαν, τόσο το βάρος αποδείξεως όσο και τα αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με την τελική και διαρκή χρήση του καινούργιου μεταφορικού μέσου στο κράτος μέλος προορισμού, τα οποία μπορούν να απαιτήσουν οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους παραδόσεως από τον πωλητή, προκειμένου αυτός να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ που εφαρμόζεται στην ενδοκοινοτική παράδοση τέτοιων μεταφορικών μέσων.

59. Όσον αφορά το βάρος αποδείξεως, το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να διευκρινίσει, στο πλαίσιο της διατάξεως της έκτης οδηγίας της οποίας το περιεχόμενο επαναλαμβάνεται πλέον στο άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, ότι απόκειται στον προμηθευτή των αγαθών να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως, συμπεριλαμβανομένων των προϋποθέσεων που επιβάλλουν τα κράτη μέλη ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση<sup>24</sup>. Η νομολογία αυτή μπορεί, κατά τη γνώμη μου, να ισχύσει πλήρως και για την ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 138, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

60. Κατά τη νομολογία αυτή, απαιτείται επίσης ο προμηθευτής να ενεργεί καλόπιστα και να λαμβάνει κάθε εύλογο μέτρο για να διασφαλίσει ότι η συναλλαγή που πραγματοποιεί δεν θα έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή<sup>25</sup>.

61. Στο πλαίσιο της πώλησεως καινούργιου οχήματος, όπου επιβάλλεται, όπως σημειώθηκε ανωτέρω, σφαιρική εκτίμηση όλων των αντικειμενικών πραγματικών στοιχείων για τον χαρακτηρισμό πράξεως ως ενδοκοινοτικής παραδόσεως ή αποκτήσεως, ο προμηθευτής οφείλει, προκειμένου να αποφύγει οποιαδήποτε συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή, να συγκεντρώσει κάθε αποδεικτικό στοιχείο που μπορεί ευλόγως να ανεύρει, ώστε να διασφαλίσει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της ενδοκοινοτικής παραδόσεως του εν λόγω οχήματος, μεταξύ των οποίων, ιδίως, η προϋπόθεση σχετικά με την τελική και διαρκή χρήση στο κράτος μέλος προορισμού.

24 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 43).

25 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, σκέψη 38), και της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 52).



62. Η επαγρύπνηση του προμηθευτή καινούργιου μεταφορικού μέσου καθίσταται ακόμα περισσότερο αναγκαία λαμβανομένου υπόψη του «ιδιάζοντος χαρακτήρα» των ενδοκοινοτικών πράξεων που αφορούν τέτοιου είδους αγαθά<sup>26</sup>. Πράγματι, αφενός, ο χαρακτηρισμός της πράξεως περιπλέκεται λόγω του ότι ο ΦΠΑ που οφείλεται για την πράξη αυτή πρέπει επίσης να καταβληθεί από μη υποκείμενο στον φόρο ιδιώτη, ως προς τον οποίο δεν έχουν εφαρμογή οι υποχρεώσεις που αφορούν τη δήλωση και την τήρηση βιβλίων, με αποτέλεσμα ο εκ των υστέρων έλεγχος ως προς αυτόν να μην είναι δυνατός. Αφετέρου, ως τελικός καταναλωτής, ο ιδιώτης δεν μπορεί να προβάλει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, ακόμη και σε περίπτωση μεταπώλησεως αποκτηθέντος οχήματος, και, για τον λόγο αυτόν, έχει μεγαλύτερο συμφέρον απ' ό,τι ένας επιχειρηματίας να αποφύγει την επιβολή του εν λόγω φόρου<sup>27</sup>.

63. Επομένως, μολοντί αληθεύει ότι, στην περίπτωση των ανωτέρω πράξεων, ο προμηθευτής μπορεί νομίμως να βασίζεται στις προθέσεις του αποκτώντος κατά τον χρόνο της αποκτήσεως, οι προθέσεις αυτές πρέπει να επιβεβαιώνονται από αντικειμενικά στοιχεία<sup>28</sup>, δυνάμενα να υπαχθούν στον έλεγχο των φορολογικών αρχών και, εφόσον παραστεί ανάγκη, των δικαστηρίων του κράτους μέλους παραδόσεως.

64. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ορθώς ότι τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να επιβάλλουν στην προμηθευτή αγαθών προς αποτροπή κάθε ενδεχόμενης φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταχρήσεως πρέπει να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου, και μεταξύ αυτών, ειδικότερα, τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας<sup>29</sup>, και, επιπλέον, να μη θίγουν την ουδετερότητα του ΦΠΑ<sup>30</sup>.

65. Συνεπώς, είναι κατανοητό και δικαιολογημένο η απώλεια του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ να μπορεί να επέλθει μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, δηλαδή όταν ο πωλητής συμμετέχε σε αποφυγή καταβολής του ΦΠΑ ή όταν η μη τήρηση μίας ή περισσότερων τυπικών προϋποθέσεων έχει ως αποτέλεσμα την παρεμπόδιση αποδείξεως της συνδρομής των ουσιαστικών προϋποθέσεων από τις οποίες εξαρτάται η χορήγηση της εν λόγω απαλλαγής<sup>31</sup>.

66. Κατ' εφαρμογήν της ανωτέρω νομολογίας το Δικαστήριο έκρινε, στο πλαίσιο του χαρακτηρισμού πράξεως ως ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών και της εκτιμήσεως σχετικά με την ιδιότητα του αποκτώντος ως υποκειμένου στον φόρο, ότι δεν μπορεί να επιβληθεί στον προμηθευτή, ο οποίος έχει λάβει όλα τα μέτρα που θα μπορούσαν ευλόγως να απαιτηθούν από αυτόν και για τον οποίο δεν υπάρχουν ενδείξεις συμμετοχής σε αποφυγή καταβολής του ΦΠΑ, η υποχρέωση να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τη φορολόγηση της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως των επίμαχων αγαθών προκειμένου να τύχει της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ<sup>32</sup>.

67. Στην υπό κρίση υπόθεση, στην οποία η επίμαχη ουσιαστική προϋπόθεση αφορά τον τόπο της τελικής και διαρκούς χρήσεως του καινούργιου μεταφορικού μέσου και στην οποία το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι δεν έχει αποδειχθεί ότι ο πωλητής συνεργάστηκε με τον αγοραστή προκειμένου να αποφευχθεί η καταβολή του ΦΠΑ, εναπόκειται στο δικαστήριο αυτό να εξακριβώσει

26 — Βλ. απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, σκέψη 42).

27 — Απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, σκέψη 43).

28 — Βλ., συναφώς, απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, σκέψη 47).

29 — Βλ. μεταξύ άλλων, συναφώς, αποφάσεις της 18ης Νοεμβρίου 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, σκέψη 35), και της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 36).

30 — Βλ. μεταξύ άλλων, συναφώς, αποφάσεις της 18ης Νοεμβρίου 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, σκέψη 37), και της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 44).

31 — Βλ. μεταξύ άλλων, συναφώς, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 46).

32 — Βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψεις 52, 53 και 55).

αν ο πωλητής, ο οποίος ενήργησε καλόπιστα, έλαβε όλα τα μέτρα που θα μπορούσαν ευλόγως να απαιτηθούν από αυτόν, προκειμένου να αποδείξει ότι η συναλλαγή στην οποία προέβη συνιστούσε πράγματι ενδοκοινοτική παράδοση, κατά την έννοια του άρθρου 138, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, η οποία δικαιολογούσε το δικαίωμα απαλλαγής του.

68. Πράγματι, ο σκοπός *προλήψεως* της φοροδιαφυγής έχει ως συνέπεια ότι οι προμηθευτές καινούργιων μεταφορικών μέσων είναι δυνατόν να υπόκεινται σε αυξημένες απαιτήσεις όσον αφορά την πλήρωση των προϋποθέσεων ενδοκοινοτικής παραδόσεως τέτοιου είδους αγαθών, λαμβανομένου υπόψη του ιδιαίζοντος χαρακτήρα της εν λόγω πράξεως και των κινδύνων με τους οποίους αυτή συνδέεται<sup>33</sup>.

69. Η απουσία ενεργού (ή εσκεμμένης) συνεργασίας του προμηθευτή με τον αγοραστή, προκειμένου να αποφευχθεί η καταβολή του ΦΠΑ, δεν απαλλάσσει τον προμηθευτή από την υποχρέωσή του, προληπτικώς, να ενεργεί καλόπιστα και να λαμβάνει κάθε εύλογο μέτρο που απαιτείται προκειμένου να διασφαλιστεί ότι ο αγοραστής δεν θα μπορεί να διαπράξει φοροδιαφυγή.

70. Εάν αποδεικνύεται ότι η υποχρέωση αυτή δεν τηρήθηκε, φρονώ ότι μπορεί να δικαιολογηθεί η επιβολή στον προμηθευτή της υποχρέωσης να καταβάλει τον ΦΠΑ *a posteriori*.

71. Η ανωτέρω προσέγγιση δεν αντίκειται στο εφαρμοστέο στο ενδοκοινοτικό εμπόριο καθεστώς, με το οποίο επιδιώκεται η κατανομή του κινδύνου μη καταβολής του ΦΠΑ μεταξύ του προμηθευτή και του αποκτώντος<sup>34</sup>. Συγκεκριμένα, σκοπός δεν είναι, κατά την άποψή μου, να επιβαρυνθεί αποκλειστικά ο προμηθευτής καινούργιων μεταφορικών μέσων με την ευθύνη της *a posteriori* καταβολής του ΦΠΑ, δεδομένου ότι οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους παραδόσεως μπορούν, αυτονοήτως και κατά προτεραιότητα, να απαιτήσουν την εν λόγω καταβολή από τον αποκτώντα, εάν σε αυτόν οφείλεται η μη τήρηση των ουσιαστικών προϋποθέσεων ενδοκοινοτικής αποκτήσεως ή παραδόσεως τέτοιων εμπορευμάτων<sup>35</sup>.

72. Στο πλαίσιο των παραδόσεων αυτών, οι οποίες συνεπάγονται μεταβίβαση της φορολογικής αρμοδιότητας στο κράτος μέλος προορισμού, το ζητούμενο είναι απλώς να παρακινούνται οι προμηθευτές να επιδεικνύουν ιδιαίτερη προσοχή έναντι του κινδύνου η συναλλαγή να εκφύγει κάθε φορολογήσεως και να αποφεύγεται το ενδεχόμενο, δίνοντας έμφαση στο αναμενόμενο από τη συναλλαγή κέρδος<sup>36</sup>, να «κλείνουν τα μάτια» ή να τηρούν υπέρμετρα συγκαταβατική στάση έναντι του αντισυμβαλλομένου τους.

73. Επομένως, στην υπόθεση της κύριας δίκης, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν η Santogal, ενεργώντας καλόπιστα, έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει προκειμένου να διασφαλίσει ότι η παράδοση του καινούργιου οχήματος στον αποκτώντα δεν θα κατέληγε σε παραβίαση των ουσιαστικών προϋποθέσεων που απαιτούνται για τον χαρακτηρισμό της πράξεως αυτής ως ενδοκοινοτικής παραδόσεως καινούργιου μεταφορικού μέσου.

33 — Βλ. σημείο 63 των παρουσών προτάσεων. Υπενθυμίζω ότι το Δικαστήριο, στην απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 58), επισήμανε ότι ο σκοπός προλήψεως της φοροδιαφυγής δικαιολογεί ενίοτε τις αυξημένες απαιτήσεις σχετικά με τις υποχρεώσεις των προμηθευτών. Αυτό συμβαίνει, κατά τη γνώμη μου, στην ειδική περίπτωση της ενδοκοινοτικής παραδόσεως καινούργιων μεταφορικών μέσων που προορίζονται για τον καταναλωτή.

34 — Σχετικά με την αρχή της κατανομής του βάρους καταβολής του ΦΠΑ, βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 57).

35 — Βλ., συναφώς, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 67).

36 — Εν προκειμένω, υπενθυμίζω ότι το όχημα ανήκει σε περιορισμένη σειρά παραγωγής και πωλήθηκε έναντι σχεδόν 450 000 ευρώ.

74. Η απάντηση αυτή αρκεί ενδεχομένως για τις ανάγκες της ερμηνείας την οποία ζητεί το αιτούν δικαστήριο. Ωστόσο, προκειμένου να δοθεί στο δικαστήριο αυτό χρήσιμη απάντηση για την επίλυση της ενώπιόν του διαφοράς, θεωρώ ότι θα ήταν σκόπιμη η παροχή από το Δικαστήριο ορισμένων διευκρινίσεων όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία που μπορούν ή δεν μπορούν να απαιτηθούν από τον προμηθευτή, τηρουμένων των αρχών του δικαίου της Ένωσης<sup>37</sup>.

75. Καταρχάς, προκειμένου να χορηγηθεί η απαλλαγή από τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος παραδόσεως, δεν μπορεί να απαιτηθεί από τον πωλητή καινούργιου μεταφορικού μέσου, όπως φαίνεται ωστόσο να δέχεται το αιτούν δικαστήριο στο πλαίσιο του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος, να αποδείξει μετά βεβαιότητας ότι καταβλήθηκε πράγματι ο ΦΠΑ για την απόκτηση του εμπορεύματος αυτού στο κράτος μέλος προορισμού. Μια τέτοια απαίτηση θα προσέκρουε σε διάφορες αρχές, μεταξύ των οποίων στις αρχές της αναλογικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας, και δεν θα μπορούσε να θεωρηθεί ως εύλογο μέτρο, κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου, που μπορεί να απαιτηθεί από τον πωλητή κατά τη συναλλαγή, κατά μείζονα λόγο όταν, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, προκύπτει ότι οι αρχές του κράτους μέλους παραδόσεως δεν είναι σε θέση, ούτε κατόπιν έρευνας με βάση πληροφορίες στις οποίες δεν μπορούσε να έχει πρόσβαση ο πωλητής, να εντοπίσουν με ακρίβεια τον αποκτώντα και να ενημερωθούν για την τύχη του οχήματος.

76. Αυτό δεν σημαίνει ότι ο πωλητής απαλλάσσεται από την υποχρέωση να προβεί σε ενέργειες προκειμένου να ενημερωθεί από τον αποκτώντα για την τύχη του παραδοθέντος καινούργιου μεταφορικού μέσου και, κατά συνέπεια, για την καταβολή ΦΠΑ στο κράτος μέλος προορισμού. Φρονώ ωστόσο ότι πρόκειται για υποχρέωση ως προς το μέσο και όχι για υποχρέωση επιτεύξεως συγκεκριμένου αποτελέσματος. Πράγματι, ο πωλητής εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τη συνεργασία του αγοραστή και από τα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία αυτός δέχεται να του παράσχει. Επομένως, θα ήταν υπερβολικά επαχθές το κράτος μέλος παραδόσεως να εξαρτά την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως από την προϋπόθεση να αποδείξει ο πωλητής ότι ο αγοραστής κατέβαλε τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος προορισμού. Αντίθετα, σημασία έχει ο πωλητής να αποδεικνύει ότι, απολύτως καλόπιστα, προέβη στις ενέργειες στις οποίες μπορούσε ευλόγως να απαιτηθεί από αυτόν να προβεί, προκειμένου να βεβαιωθεί από τον αγοραστή ότι το παραδοθέν καινούργιο μεταφορικό μέσο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο τελικό και διαρκή στο κράτος μέλος προορισμού.

77. Περαιτέρω, φρονώ ότι δεν μπορεί να απαιτείται, εν γένει, από τον πωλητή να προβαίνει σε ενδελεχή έλεγχο των όρων της άδειας κυκλοφορίας που χορηγείται στο κράτος μέλος προορισμού για το καινούργιο μεταφορικό μέσο. Ακόμα κι αν ο πωλητής είναι επαγγελματίας έμπορος οχημάτων, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, μια τέτοια απαίτηση θα ήταν υπερβολική, διότι προϋποθέτει ότι οι υποκείμενοι στον ΦΠΑ σε ένα κράτος μέλος είναι γνώστες του δικαίου ή της πρακτικής άλλων κρατών μελών.

78. Αντίθετα, ανεξάρτητα από την εκμέρους του πωλητή γνώση του δικαίου του κράτους μέλους προορισμού, η σαφής και πάγια επισήμανση ότι η άδεια κυκλοφορίας χορηγείται προσωρινώς στο κράτος μέλος προορισμού πρέπει, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, να παρακινήσει τον επαγγελματία έμπορο οχημάτων να διερωτηθεί κατά πόσον το όχημα, μετά τη λήξη της περιόδου ισχύος της προσωρινής άδειας κυκλοφορίας, θα χρησιμοποιηθεί ή όχι κατά τρόπο τελικό και διαρκή στο κράτος μέλος προορισμού και θα υπαχθεί, συνεπώς, στην καταβολή ΦΠΑ στο κράτος μέλος αυτό. Επομένως, ο εν λόγω επαγγελματίας οφείλει, κατά τη γνώμη μου, να λάβει κάθε δυνατό εύλογο μέτρο προκειμένου να βεβαιωθεί από τον αποκτώντα ότι αυτός έχει την πρόθεση να τηρήσει την ανωτέρω προϋπόθεση, ενώ η πρόθεση αυτή πρέπει, σύμφωνα με τη νομολογία, να επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία<sup>38</sup>.

37 — Στο μέτρο που σε καμία διάταξη της οδηγίας για τον ΦΠΑ δεν απαριθμούνται τα είδη των αποδείξεων που οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο για να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ, το ζήτημα αυτό εμπίπτει, καταρχήν, στην αρμοδιότητα των κρατών μελών [βλ. μεταξύ άλλων, συναφώς, αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 42), και της 20ής Οκτωβρίου 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψη 35)].

38 — Απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, σκέψη 47).

79. Εν προκειμένω, με βάση τις πληροφορίες που παρασχέθηκαν από το αιτούν δικαστήριο και τα στοιχεία που προέβλεπε η Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της, φαίνεται ότι η Santogal, αφότου ενημερώθηκε, μερικές μέρες μετά την πώληση, ότι χορηγήθηκε μόνο προσωρινή άδεια κυκλοφορίας του οχήματος στην Ισπανία για ένα έτος, παρέλειψε να ζητήσει από τον αποκτώντα ενημέρωση σχετικά με την πρόθεσή του να χρησιμοποιήσει το όχημα στην Ισπανία μετά τη λήξη της ισχύος της προσωρινής άδειας κυκλοφορίας αλλά και να του ζητήσει να προσκομίσει κάθε χρήσιμο στοιχείο που να επιβεβαιώνει την πρόθεσή του αυτή. Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο δεν μνημονεύει καμία ενέργεια της Santogal έναντι του αποκτώντος κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου του ενός έτους που θα της παρέιχε τη δυνατότητα να διαπιστώσει αν το όχημα επρόκειτο πράγματι να παραμείνει στην Ισπανία και να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο τελικό και διαρκή στο συγκεκριμένο κράτος μέλος.

80. Εξάλλου, όπως επισημαίνει και η Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της, το αιτούν δικαστήριο δεν παρέχει καμία πληροφορία σχετικά με το περιεχόμενο του φακέλου που απέστειλε η Santogal στην πορτογαλική φορολογική και τελωνειακή αρχή λίγες ημέρες πριν από τη λήξη της ισχύος της προσωρινής άδειας κυκλοφορίας του οχήματος, προς υποστήριξη της αιτήσεώς της περί ακυρώσεως της τελωνειακής διασαφήσεως και περί δηλώσεως της αποστολής στην Ισπανία. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο δεν παρέχει κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει κατά πόσον στον φάκελο αυτό περιλαμβάνονταν έγγραφα που πιστοποιούσαν την τελική και διαρκή χρήση του οχήματος στο κράτος μέλος προορισμού.

81. Εντούτοις, η πληροφορία αυτή είναι ουσιώδης, όπως ορθώς τονίζει η Επιτροπή. Πράγματι, θα προσέκρουε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου η τυχόν δυνατότητα κράτους μέλους, το οποίο αρχικά δέχτηκε τα έγγραφα που προσκόμισε ο προμηθευτής ως αποδείξεις που τεκμηριώνουν το δικαίωμα απαλλαγής του από τον ΦΠΑ, να υποχρεώνει εκ των υστέρων τον εν λόγω προμηθευτή να καταβάλει τον σχετικό με την παράδοση ΦΠΑ, μολονότι ο προμηθευτής αυτός ενήργησε καλόπιστα, λαμβάνοντας κάθε εύλογο μέτρο που μπορούσε να λάβει, προκειμένου η συναλλαγή που πραγματοποίησε να πληροί όλες τις ουσιαστικές προϋποθέσεις της ενδοκοινοτικής παραδόσεως, κατά την έννοια του άρθρου 138, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

82. Υπό τις συνθήκες αυτές, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν η Santogal προέβη, καλή τη πίστει, σε ενέργειες έναντι του αποκτώντος προκειμένου να βεβαιωθεί ότι αυτός είχε την πρόθεση, μετά τη λήξη της ισχύος της προσωρινής άδειας κυκλοφορίας του καινούργιου οχήματος στην Ισπανία, να συνεχίσει να χρησιμοποιεί κατά τρόπο τελικό και διαρκή το όχημα αυτό στο κράτος μέλος προορισμού, ενώ η πρόθεση αυτή πρέπει να επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία, όπως, μεταξύ άλλων, τα έγγραφα που προσκόμισε η Santogal στην πορτογαλική φορολογική και τελωνειακή αρχή προς υποστήριξη της αιτήσεώς της περί ακυρώσεως της τελωνειακής διασαφήσεως. Στην περίπτωση αυτή, δεν είναι δυνατόν να μη χορηγηθεί η απαλλαγή από τον ΦΠΑ, ακόμα κι αν η Santogal δεν διόρθωσε εγκαίρως το αρχικώς εκδοθέν τιμολόγιο ούτε επιδίωξε την ανάκτηση του ΦΠΑ από τον αποκτώντα. Στην αντίθετη περίπτωση, θεωρώ δικαιολογημένο, προκειμένου η συναλλαγή να μην εκφύγει της φορολογήσεως, να απαιτήσει το κράτος μέλος παραδόσεως από τη Santogal να καταβάλει τον ΦΠΑ a posteriori, εκτός αν το κράτος μέλος αυτό είναι σε θέση να απαιτήσει από τον αποκτώντα την καταβολή του ΦΠΑ a posteriori, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.



### III – Πρόταση

83. Με βάση όλες τις προηγηθείσες σκέψεις, προτείνω να δοθεί η εξής απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Συλλογικό διαιτητικό δικαστήριο (Κέντρο διοικητικής διαιτησίας), Πορτογαλία]:

- 1) Το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να εξαρτά την απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως καινούργιου μεταφορικού μέσου από την προϋπόθεση να κατοικεί ο αποκτών το μεταφορικό αυτό μέσο στο κράτος μέλος προορισμού της συναλλαγής.
- 2) Ανεξάρτητα από τις ειδικές περιστάσεις συγκεκριμένης υποθέσεως, το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να αρνείται την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας στον πωλητή καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος από τον ιδιοκτήτη του, απλώς και μόνο για τον λόγο ότι το επίμαχο όχημα έλαβε προσωρινή άδεια κυκλοφορίας στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος.
- 3) Το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 και οι αρχές της ασφάλειας δικαίου, της αναλογικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν σε κράτος μέλος να αρνείται την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας στον πωλητή καινούργιου μεταφορικού μέσου, όταν ο πωλητής αυτός δεν συμμετέσχε σε φοροδιαφυγή, ενήργησε καλόπιστα και έλαβε όλα τα εύλογα μέτρα που μπορούσε να λάβει, προκειμένου να βεβαιωθεί ότι η συναλλαγή που πραγματοποίησε πληροί όλες τις ουσιαστικές προϋποθέσεις της ενδοκοινοτικής παραδόσεως, κατά την έννοια του ως άνω άρθρου, και ειδικότερα την προϋπόθεση σχετικά με την τελική και διαρκή χρήση του καινούργιου μεταφορικού μέσου στο κράτος μέλος προορισμού.

Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν, στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο πωλητής συμμορφώθηκε προς τις απαιτήσεις επιδείξεως καλής πίστεως και εύλογης επιμέλειας, λαμβανομένων ιδίως υπόψη των ενεργειών στις οποίες αυτός προέβη έναντι του αποκτώντος και των δικαιολογητικών εγγράφων που προσκόμισε, βάσει των οποίων μπορεί να εξακριβωθεί ότι βεβαιώθηκε πως το καινούργιο μεταφορικό μέσο επρόκειτο να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο τελικό και διαρκή στο κράτος μέλος προορισμού μετά τη λήξη της ισχύος της προσωρινής άδειας κυκλοφορίας στο εν λόγω κράτος μέλος. Στην περίπτωση αυτή, δεν είναι δυνατόν να μη χορηγηθεί στον πωλητή η απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας. Στην αντίθετη περίπτωση, δικαιολογείται, προκειμένου η συναλλαγή να μην εκφύγει της φορολογήσεως, να απαιτήσει το κράτος μέλος παραδόσεως από τον πωλητή του καινούργιου μεταφορικού μέσου να καταβάλει τον φόρο προστιθέμενης αξίας *a posteriori*, εκτός αν το κράτος μέλος αυτό είναι σε θέση να απαιτήσει από τον αποκτώντα την καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας *a posteriori*.