



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
YVES BOT
της 30ής Νοεμβρίου 2017¹

Υπόθεση C-580/16

Firma Hans Bühler KG

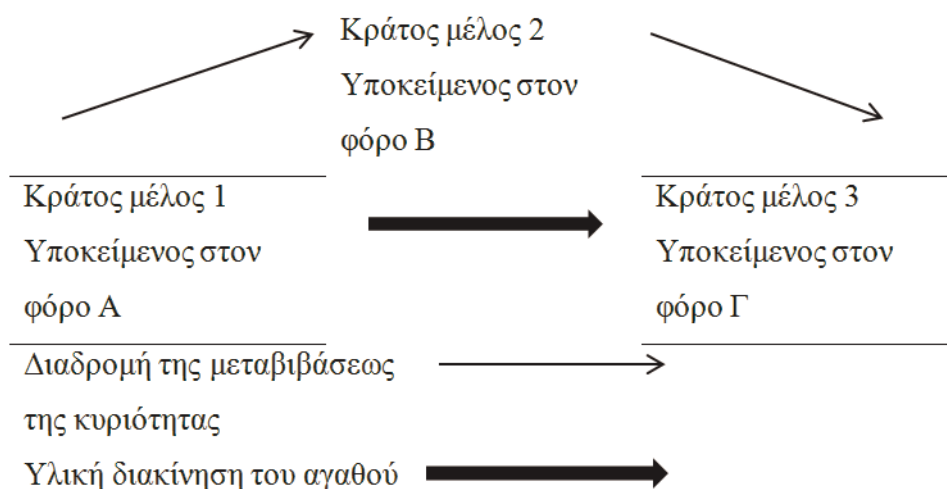
[αίτηση του Verwaltungsgerichtshof
(Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Αυστρία)
για την έκδοση προδικαστικής απόφασεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Παράδοση αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Απαλλαγή – Παράδοση από υποκείμενο στον φόρο ενός κράτους μέλους σε αποκτώντα σε άλλο κράτος μέλος – Περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο αναγράφει στο τιμολόγιο τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε τρίτο κράτος μέλος»

1. Η αίτηση προδικαστικής απόφασεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 141, στοιχείο γ', και των άρθρων 42 και 265 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας², όπως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, σε συνδυασμό με το άρθρο 41, παράγραφος 1, και τα άρθρα 197 και 263 της οδηγίας αυτής.
2. Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Firma Hans Bühler KG και της Finanzamt Graz-Stadt (φορολογικής αρχής του Graz, Αυστρία) με αντικείμενο την καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για πράξεις που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ Οκτωβρίου του 2012 και Μαρτίου του 2013.
3. Με την αίτηση αυτή ζητείται να διευκρινισθούν οι προϋποθέσεις εφαρμογής μέτρου απλοποίησης της φορολογήσεως των συναλλαγών μεταξύ τριών υποκειμένων στον φόρο που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε τρία διαφορετικά κράτη μέλη.
4. Στη συγκεκριμένη περίπτωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, οι οποίες συνήθως αποκαλούνται «τριγωνικές συναλλαγές» και απεικονίζονται υπό μορφή σχεδιαγράμματος, όπως παρατίθεται κατωτέρω, ένα αγαθό παραδίδεται από τον υποκείμενο στον φόρο Α, ο οποίος διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος 1, στον υποκείμενο στον φόρο Β, ο οποίος διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος 2, ο οποίος, με τη σειρά του, παραδίδει το εν λόγω αγαθό στον υποκείμενο στον φόρο Γ, που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος 3, ενώ το αγαθό αποστέλλεται ή μεταφέρεται απευθείας από το κράτος μέλος 1 στο κράτος μέλος 3.

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

² ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ.



5. Ο επιδιωκόμενος σκοπός συνίσταται στην απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο Β από τον ΦΠΑ για την εκ μέρους του ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος μέλος αφίξεως του αγαθού και, στη συνέχεια, από την υποχρέωση απόκτησης αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (στο εξής: απόκτηση αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ) στο εν λόγω κράτος μέλος· η φορολόγηση της συνακόλουθης παραδόσεως πρέπει να βαρύνει τον υποκείμενο στον φόρο Γ στο ίδιο κράτος μέλος.

6. Θα υποστηρίξω ότι, εάν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, δεν επιτρέπεται ο υποκείμενος στον φόρο Β να μην τύχει της εφαρμογής του κατά το άρθρο 141 της οδηγίας περί ΦΠΑ μέτρου απλοποιήσεως λόγω του ότι δεν οφείλει να λάβει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος αναχωρήσεως των αγαθών, ή λόγω του ότι δεν έχει υποβάλει ή τροποποιήσει εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που αφορά τις επίμαχες πράξεις.

I. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

7. Το άρθρο 40 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«Ως τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα.»

8. Κατά το άρθρο 41 της οδηγίας αυτής:

«Με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 40, ο τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών που αναφέρεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i, θεωρείται ότι βρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο αποκτών πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή, εφόσον το εν λόγω πρόσωπο δεν αποδεικνύει ότι η απόκτηση υποβλήθηκε σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 40.

Αν η απόκτηση υπόκειται στον ΦΠΑ, κατ' εφαρμογή του άρθρου 40, στο κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών, αφού προηγουμένως είχε φορολογηθεί κατ' εφαρμογή του πρώτου εδαφίου, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα στο κράτος μέλος που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο αποκτών πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή.»

9. Το άρθρο 42 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Το άρθρο 41, πρώτο εδάφιο, δεν εφαρμόζεται και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι έχει υπαχθεί στον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 40, όταν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) ο αποκτών αποδεικνύει ότι πραγματοποίησε τη συγκεκριμένη απόκτηση με σκοπό να προβεί σε μετέπειτα παράδοση αγαθών στο έδαφος του κράτους μέλους που καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 40, για την οποία παράδοση ο αποκτών έχει καθορισθεί ως υπόχρεος του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 197,
- β) ο αποκτών έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 265 σχετικά με την κατάθεση του ανακεφαλαιωτικού πίνακα.»

10. Το άρθρο 141 της ίδιας οδηγίας ορίζει:

«Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει ειδικά μέτρα για να μην υπαχθούν στον ΦΠΑ οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο έδαφός του, κατά το άρθρο 40, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) η απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο εν λόγω κράτος μέλος, ο οποίος όμως διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος,
- β) η απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται με σκοπό τη μετέπειτα παράδοση των αγαθών αυτών στο ίδιο κράτος μέλος από τον υποκείμενο στον φόρο που αναφέρεται στο στοιχείο α',
- γ) τα αγαθά που αποκτώνται με τον τρόπο αυτό από τον υποκείμενο στον φόρο του στοιχείου α' αποστέλλονται ή μεταφέρονται απευθείας από κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο αυτός διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, με προορισμό το πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου πραγματοποιείται η μετέπειτα παράδοση,
- δ) ο μετέπειτα αποκτών είναι άλλος υποκείμενος στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο ίδιο κράτος μέλος,
- ε) ο αποκτών του στοιχείου δ' έχει ορισθεί, κατά το άρθρο 197, ως ο υπόχρεος του φόρου που οφείλεται για την παράδοση την οποία πραγματοποιεί υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ.»

11. Το άρθρο 197 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον αποκτώντα τα αγαθά, όταν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) η φορολογητέα πράξη είναι παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται σύμφωνα με τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 141,
- β) ο αποκτών τα αγαθά είναι ένας άλλος υποκείμενος στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιείται η παράδοση,

γ) το τιμολόγιο που εκδίδει ο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος του αποκτώντος υποκείμενος στον φόρο καταρτίζεται σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 5 του κεφαλαίου 3.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, στην περίπτωση που έχει ορισθεί φορολογικός αντιπρόσωπος ως υπόχρεος του φόρου κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 204.»

12. Το άρθρο 262 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«Κάθε υποκείμενος στο φόρο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ οφείλει να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα με τα ακόλουθα:

α) τους αποκτώντες που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, στους οποίους παρέδωσε αγαθά με τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 138, παράγραφος 1, και παράγραφος 2, στοιχείο γ'·

β) τα πρόσωπα που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, στα οποία παρέδωσε αγαθά που είχε αποκτήσει στο πλαίσιο των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων κατά το άρθρο 42 [...]».

13. Κατά το άρθρο 263 της εν λόγω οδηγίας:

«1. Συντάσσεται ανακεφαλαιωτικός πίνακας για κάθε ημερολογιακό μήνα εντός προθεσμίας που δεν υπερβαίνει ένα μήνα και σύμφωνα με τις διαδικασίες τις οποίες θα πρέπει να καθορίσουν τα κράτη μέλη.

1α. Εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν στους υποκείμενους σε φόρο, υπό τις προϋποθέσεις που δύνανται να ορίζουν, να υποβάλλουν κατ' επιλογή τους τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ανά ημερολογιακή τριμηνία, εντός προθεσμίας που δεν θα υπερβαίνει ένα μήνα από το τέλος του τριμήνου, οσάκις το σύνολο του τριμηνιαίου ποσού, εκτός ΦΠΑ, για τις παραδόσεις αγαθών που εμπίπτουν στο άρθρο 264, παράγραφος 1, στοιχείο δ', και στο άρθρο 265 παράγραφος 1, στοιχείο γ', δεν υπερβαίνει, ούτε κατά την υπόψιν τριμηνία ούτε κατά τις τέσσερις προηγούμενες, το ποσό των 50 000 [ευρώ] ή το αντίστοιχο ποσό σε εθνικό νόμισμα.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο παύει να εφαρμόζεται από το τέλος του μήνα κατά τον οποίο το συνολικό ποσό, εκτός ΦΠΑ, των παραδόσεων των αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 264, παράγραφος 1, στοιχείο δ', και το άρθρο 265, παράγραφος 1, στοιχείο γ', υπερβαίνει, για την τρέχουσα τριμηνία, το ποσό των 50 000 [ευρώ] ή το αντίστοιχο ποσό σε εθνικό νόμισμα. Στην περίπτωση αυτή, συντάσσεται ανακεφαλαιωτικός πίνακας για τον μήνα ή τους μήνες που διέρρευσαν από την αρχή του τριμήνου, εντός προθεσμίας που δεν υπερβαίνει ένα μήνα.

1β. Μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2011, τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν το ποσό που προβλέπεται στην παράγραφο 1α σε 100 000 [ευρώ] ή στο αντίστοιχο ποσό σε εθνικό νόμισμα.

[...]

2. Τα κράτη μέλη επιτρέπουν και μπορούν να απαιτούν την υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα της παραγράφου 1 μέσω της διαβίβασης του σχετικού αρχείου με ηλεκτρονικά μέσα, υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζουν.»

14. Το άρθρο 265 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«1. Στις περιπτώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών του άρθρου 42, ο υποκείμενος στον φόρο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος το οποίο του χορήγησε τον αριθμό ΦΠΑ με τον οποίο πραγματοποίησε τις αποκτήσεις αυτές οφείλει να αναγράφει με σαφή τρόπο στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα τις ακόλουθες πληροφορίες:

- α) τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που διαθέτει στο εν λόγω κράτος μέλος και με τον οποίο διενεργεί την απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση αγαθών,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου που διαθέτει, στο κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών, το πρόσωπο στο οποίο παραδίδει μετέπειτα τα αγαθά ο υποκείμενος στον φόρο,
- γ) για καθέναν από τους παραλήπτες αυτούς, το συνολικό ποσό, χωρίς ΦΠΑ, των παραδόσεων που διενεργεί με τον τρόπο αυτό ο υποκείμενος στον φόρο στο κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.

2. Το ποσό της παραγράφου 1, στοιχείο γ', δηλώνεται για την περίοδο υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα σύμφωνα με το άρθρο 263, παράγραφοι 1 έως 1β, κατά τη διάρκεια της οποίας ο φόρος κατέστη απαιτητός.»

15. Κατά το άρθρο 266 της οδηγίας περί ΦΠΑ:

«Κατά παρέκκλιση από τα άρθρα 264 και 265, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες περιλαμβάνουν περισσότερες πληροφορίες.»

B. Το αυστριακό δίκαιο

16. Το άρθρο 3, παράγραφος 8, του Umsatzsteuergesetz 1994 (ομοσπονδιακού νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών), της 23ης Αυγούστου 1994³, ορίζει τα εξής:

«Η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται στο έδαφος του κράτους μέλους αφίξεως της αποστολής ή [...] της μεταφοράς του αγαθού. Εάν ο αποκτών χρησιμοποιεί, στις σχέσεις με τον προμηθευτή, αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει λάβει από άλλο κράτος μέλος, η απόκτηση θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί στο έδαφος αυτού του κράτους μέλους έως ότου ο αποκτών αποδείξει ότι η απόκτηση έχει υποβληθεί σε ΦΠΑ στο καθοριζόμενο στην πρώτη περίοδο κράτος μέλος. Σε περίπτωση αποδείξεως, εφαρμόζεται αναλόγως το άρθρο 16.»

17. Το άρθρο 25 του UStG 1994, όπως ίσχυε το 2012⁴, επιγραφόμενο «Τριγωνική συναλλαγή», προέβλεπε τα εξής:

«Ορισμός(1) Τριγωνική συναλλαγή υφίσταται όταν τρεις επιχειρηματίες σε τρία διαφορετικά κράτη μέλη πραγματοποιούν συναλλαγές που αφορούν το ίδιο αγαθό, το αγαθό αυτό παραδίδεται απευθείας από τον αρχικό προμηθευτή στον τελικό αγοραστή και πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 3. Τούτο ισχύει ακόμη και όταν ο τελικός αγοραστής αποτελεί νομικό πρόσωπο που δεν είναι επιχειρηματίας ή δεν αποκτά το αγαθό για την επιχείρησή του.

Τόπος της ενδοκοινοτικής απόκτησεως σε περίπτωση τριγωνικής συναλλαγής

3 BGBl. 663/1994, στο εξής: UStG 1994.

4 BGBl. I, αριθ. 34/2010.

(2) Η ενδοκοινοτική απόκτηση κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 8, δεύτερη περίοδος, λογίζεται ότι έχει υπαχθεί στον ΦΠΑ όταν ο επιχειρηματίας (αποκτών) αποδεικνύει ότι υφίσταται τριγωνική συναλλαγή και ότι έχει εκπληρώσει την κατά την παράγραφο 6 υποχρέωσή του περί υποβολής δηλώσεως. Εάν ο επιχειρηματίας δεν εκπληρώσει την εν λόγω υποχρέωση, χάνει αναδρομικά το ευεργέτημα της απαλλαγής.

Απαλλαγή από τον φόρο σε περίπτωση ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών

(3) Η ενδοκοινοτική απόκτηση απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- a) ο επιχειρηματίας (αποκτών) δεν έχει κατοικία ή έδρα στην ημεδαπή, αλλά διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ εντός της [Ένωσης]·
- b) η απόκτηση πραγματοποιείται με σκοπό τη μετέπειτα παράδοση από τον επιχειρηματία (αποκτώντα) στην ημεδαπή προς επιχειρηματία ή νομικό πρόσωπο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στην ημεδαπή·
- c) τα αποκτηθέντα αγαθά προέρχονται από κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο ο επιχειρηματίας (αποκτών) διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ·
- d) η εξουσία διαθέσεως των αποκτηθέντων αγαθών μεταβιβάζεται απευθείας από τον πρώτο επιχειρηματία ή τον πρώτο αγοραστή στον τελικό αγοραστή (λήπτη)·
- e) υπόχρεος του φόρου είναι ο λήπτης σύμφωνα με την παράγραφο 5.

Έκδοση τιμολογίου από τον αποκτώντα

(4) ^[5] Το τιμολόγιο που εκδίδεται σε περίπτωση εφαρμογής της κατά την παράγραφο 3 απαλλαγής πρέπει να περιέχει επιπροσθέτως τα ακόλουθα στοιχεία:

- ρητή επισήμανση ότι αφορά ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή και ότι υπόχρεος του φόρου είναι ο τελικός αγοραστής,
- τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο επιχειρηματίας (αποκτών) πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση των αγαθών και
- τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του λήπτη της παραδόσεως.

Υπόχρεοι του φόρου

5 Η παράγραφος τροποποιήθηκε με τον Abgabenänderungsgesetz 2012 (νόμο περί τροποποιήσεων της φορολογήσεως), της 14ης Δεκεμβρίου 2012 (BGBl. I, 112/2012), με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2013. Προβλέπει τα ακόλουθα:

«(4) Η έκδοση τιμολογίου διέπεται από τους κανόνες του κράτους μέλους στο οποίο ο αποκτών διατηρεί την επιχείρησή του. Εάν η παράδοση πραγματοποιείται από τη μόνιμη εγκατάσταση του αποκτώντος, εφαρμόζεται το δίκαιο του κράτους μέλους της ως άνω μόνιμης εγκαταστάσεως [...]

Όταν για την έκδοση τιμολογίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του παρόντος ομοσπονδιακού νόμου, το τιμολόγιο πρέπει να περιέχει επιπλέον τα ακόλουθα στοιχεία:

ρητή επισήμανση ότι αφορά ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή και ότι υπόχρεος του φόρου είναι ο τελικός αγοραστής·

τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο επιχειρηματίας (αποκτών) πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση των αγαθών και

τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του λήπτη της παραδόσεως.»

(5) Σε περίπτωση τριγωνικής συναλλαγής, υπόχρεος του φόρου είναι ο λήπτης της φορολογητέας παραδόσεως, εφόσον το τιμολόγιο που εξέδωσε ο αποκτών πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 4.

Υποχρεώσεις του αποκτώντος

(6) Για να εκπληρώσει την κατά την παράγραφο 2 υποχρέωσή του περί υποβολής δηλώσεως, ο επιχειρηματίας πρέπει να αναγράφει στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα τα ακόλουθα στοιχεία:

- τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στην ημεδαπή με τον οποίο πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση των αγαθών·
- τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ο οποίος έχει χορηγηθεί από το κράτος μέλος προορισμού των αποστελλόμενων ή μεταφερόμενων αγαθών στον λήπτη της πραγματοποιηθείσας από τον επιχειρηματία μετέπειτα παραδόσεως·
- για τον καθένα από τους λήπτες αυτούς, το άθροισμα των αντιτίμων των παραδόσεων τις οποίες πραγματοποίησε κατ' αυτόν τον τρόπο ο επιχειρηματίας στο κράτος μέλος προορισμού των αποστελλόμενων ή μεταφερόμενων αγαθών. Τα ποσά αυτά πρέπει να δηλώνονται για το ημερολογιακό τρίμηνο εντός του οποίου γεννήθηκε η φορολογική οφειλή.

Υποχρεώσεις του λήπτη

(7) Κατά τον υπολογισμό του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 20, στο ποσό που προκύπτει πρέπει να συνυπολογίζεται και το κατά την παράγραφο 5 οφειλόμενο ποσό.»

18. Κατά το άρθρο 21, παράγραφος 3, του UStG 1994, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες πρέπει να υποβάλλονται έως τη λήξη του ημερολογιακού μήνα που έπεται της περιόδου αναφοράς.

II. Τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

19. Η Firma Hans Bühler, ετερόρρυθμη εταιρία, η οποία έχει έδρα και διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στη Γερμανία, διατηρεί στο εν λόγω κράτος μέλος επιχείρηση παραγωγής και εμπορίας. Από τον Οκτώβριο του 2012 έως τον Απρίλιο του 2013⁶, διέθετε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ επίσης στην Αυστρία, λόγω σχεδιαζόμενης συστάσεως μόνιμης εγκαταστάσεως στο εν λόγω κράτος μέλος. Κατά τον χρόνο υποβολής της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, το εν λόγω σχέδιο δεν είχε ακόμη πραγματοποιηθεί⁷.

20. Από τον Οκτώβριο του 2012 έως τον Μάρτιο του 2013, η εταιρία αυτή αγόρασε επανειλημμένως από προμηθευτές εγκατεστημένους στη Γερμανία προϊόντα τα οποία μεταπώλησε σε πελάτη εγκατεστημένο στην Τσεχική Δημοκρατία όπου αυτός διέθετε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Τα αγαθά αυτά μεταφέρονταν από τους Γερμανούς προμηθευτές απευθείας στον Τσέχο αγοραστή. Η Firma Hans Bühler χρησιμοποίησε αποκλειστικά τον αυστριακό αριθμό φορολογικού της μητρώου ΦΠΑ για τις συναλλαγές αυτές, τις οποίες θεώρησε ως τριγωνικές.

⁶ Όπως διευκρινίζεται στη σκέψη 7 της αποφάσεως περί παραπομπής, στις 10 Απριλίου 2013 ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ δεν ήταν πλέον έγκυρος.

⁷ Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο εκπρόσωπος της εταιρίας αυτής διευκρίνισε ότι η εν λόγω εταιρία παραιτήθηκε από το σχέδιό της.

21. Οι Γερμανοί προμηθευτές ανέγραψαν στα τιμολόγια τα οποία εξέδωσαν προς τη Firma Hans Bühler τον γερμανικό αριθμό φορολογικού τους μητρώου ΦΠΑ καθώς και τον αυστριακό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της εν λόγω εταιρίας. Η εταιρία αυτή εξέδωσε τιμολόγια προς τον Τσέχο πελάτη της με τον αυστριακό αριθμό φορολογικού της μητρώου ΦΠΑ και τον τσεχικό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αγοραστή. Στα εν λόγω τιμολόγια σημειώθηκε ότι επρόκειτο για «ενδοκοινοτικές τριγωνικές συναλλαγές» και ότι ο τελικός αγοραστής ήταν, ως εκ τούτου, υπόχρεος του ΦΠΑ.

22. Στις 8 Φεβρουαρίου 2013, η Firma Hans Bühler υπέβαλε στην αυστριακή φορολογική αρχή ανακεφαλαιωτικούς πίνακες για την περίοδο μεταξύ Οκτωβρίου του 2012 και Ιανουαρίου του 2013 στους οποίους ανέγραψε τον αυστριακό αριθμό φορολογικού της μητρώου ΦΠΑ, καθώς και τον τσεχικό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του τελικού αποκτώντος. Στο πεδίο «τριγωνικές συναλλαγές» δεν είχε αναγραφεί τίποτα.

23. Εν συνεχεία, στις 10 Απριλίου 2013, η Firma Hans Bühler διόρθωσε τους εν λόγω ανακεφαλαιωτικούς πίνακες, διευκρινίζοντας ότι είχε πραγματοποιήσει τριγωνικές συναλλαγές, και υπέβαλε ανακεφαλαιωτικούς πίνακες για τους μήνες Φεβρουάριο και Μάρτιο του 2013.

24. Η φορολογική αρχή του Graz εκτίμησε ότι οι συναλλαγές μεταξύ των Γερμανών προμηθευτών και της Firma Hans Bühler έπρεπε να επιβαρυνθούν με ΦΠΑ στην Αυστρία ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

25. Η εν λόγω αρχή έκρινε ότι επρόκειτο για «ελλειμματικές» τριγωνικές συναλλαγές λόγω του ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν εκπλήρωσε τις υποχρεώσεις του περί υποβολής δηλώσεως και δεν απέδειξε ότι η συναλλαγή είχε πράγματι επιβαρυνθεί με ΦΠΑ στο στάδιο της τελικής απόκτησεως στην Τσεχική Δημοκρατία. Η αρχή αυτή εκτίμησε επίσης ότι, μολονότι οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις είχαν πραγματοποιηθεί στην Τσεχική Δημοκρατία, θεωρείται επίσης ότι οι πράξεις αυτές διενεργήθηκαν στην Αυστρία, δεδομένου ότι η Firma Hans Bühler είχε χρησιμοποιήσει αυστριακό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.

26. Το Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακό δικαστήριο φορολογικών διαφορών, Αυστρία) απέρριψε την προσφυγή που η Firma Hans Bühler άσκησε κατά της αποφάσεως αυτής με το σκεπτικό ότι ο εν λόγω αποκτών απώλεσε το δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ επί των ενδοκοινοτικών του αποκτήσεων, κατ' εφαρμογή του άρθρου 25, παράγραφος 2, του UStG 1994, δεδομένου ότι δεν είχε εκπληρώσει την κατά τη διάταξη αυτή ειδική υποχρέωση υποβολής σχετικής δηλώσεως. Το Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακό δικαστήριο φορολογικών διαφορών) έκρινε επίσης ότι ο αυστριακός αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Firma Hans Bühler είχε παύσει να ισχύει στις 10 Απριλίου 2013 και ότι, ως εκ τούτου, η εν λόγω εταιρία δεν είχε εκπληρώσει την κατά το άρθρο 25, παράγραφος 6, του UStG 1994 υποχρέωση υποβολής δηλώσεως για τις συναλλαγές Φεβρουαρίου και Μαρτίου του 2013.

27. Η Firma Hans Bühler κατέθεσε αίτηση αναιρέσεως της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Αυστρία).

28. Το εν λόγω δικαστήριο εξέφρασε αμφιβολίες ως προς την ομοφωνία μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο, της φορολογικής αρχής του Graz και του Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακού δικαστηρίου φορολογικών διαφορών) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των κανόνων περί των τριγωνικών συναλλαγών.

29. Το εν λόγω δικαστήριο, αφότου επισήμανε ότι δύο «επιχειρηματίες», κατά την έννοια του ορισμού που περιλαμβάνεται στο άρθρο 25, παράγραφος 1, του UStG 1994, είναι εγκατεστημένοι στο ίδιο κράτος μέλος, δηλαδή την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, διερωτάται ως προς τις συνέπειες που απορρέουν από το γεγονός ότι τα αγαθά απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν από αυτό το κράτος μέλος, με γνώμονα τις διατάξεις του άρθρου 141, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, και, επομένως, ως προς το καθοριστικό στοιχείο για τον χαρακτηρισμό της συναλλαγής. Εάν το ζήτημα

είναι μόνο ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που χρησιμοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο, το εν λόγω δικαστήριο επισημαίνει τις ενδεχόμενες συνέπειες μιας τέτοιας λύσεως σε περίπτωση αποκτήσεως αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με μοναδικό σκοπό την πραγματοποίηση τριγωνικών συναλλαγών.

30. Τέλος, το Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) διαφοροποιείται από την ανάλυση της φορολογικής αρχής του Graz και του Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακού δικαστηρίου φορολογικών διαφορών) όσον αφορά τις έννομες συνέπειες της αθετήσεως των υποχρεώσεων υποβολής δηλώσεως, με γνώμονα τα άρθρα 41 και 42 της οδηγίας περί ΦΠΑ καθώς και τη νομολογία του Δικαστηρίου που αφορά τη διόρθωση των τιμολογίων.

31. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Πρέπει το άρθρο 141, στοιχείο γ', της οδηγίας [περί ΦΠΑ], από το οποίο εξαρτάται, βάσει του άρθρου 42 (σε συνδυασμό με το άρθρο 197) της οδηγίας [περί ΦΠΑ], η μη εφαρμογή του άρθρου 41, παράγραφος 1, της οδηγίας [περί ΦΠΑ], να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η προϋπόθεση την οποία προβλέπει δεν πληρούται όταν ο υποκείμενος στον φόρο είναι εγκατεστημένος και διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, ακόμη και εάν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί για τη συγκεκριμένη ενδοκοινοτική απόκτηση αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ άλλου κράτους μέλους;
- 2) Πρέπει τα άρθρα 42 και 265 [της οδηγίας περί ΦΠΑ], σε συνδυασμό με το άρθρο 263 της οδηγίας [περί ΦΠΑ], να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι μόνον η εμπρόθεσμη υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα έχει ως αποτέλεσμα τη μη εφαρμογή του άρθρου 41, παράγραφος 1, της οδηγίας [περί ΦΠΑ];»

III. Ανάλυση

A. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

32. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί, για πρώτη φορά, επί των προϋποθέσεων εφαρμογής του μηχανισμού που καθιερώνει το άρθρο 141 της οδηγίας περί ΦΠΑ⁸ οι οποίες πρέπει να πληρούνται προκειμένου η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποίησε υποκείμενος στον φόρο, με σκοπό τη διενέργεια μετέπειτα παραδόσεως, στο ίδιο κράτος μέλος, να μην υπαχθεί στον ΦΠΑ σε αυτό το κράτος μέλος.

33. Μολονότι πρόκειται για μέτρο απλοποίησης, θεωρώ σκόπιμο η εξέτασή του να έχει ως αφετηρία το γενικότερο πλαίσιο των κανόνων που ισχύουν για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών⁹, στο οποίο εντάσσεται.

34. Το άρθρο 141 της οδηγίας περί ΦΠΑ επαναλαμβάνει, κατ' ουσίαν, το άρθρο 28γ, τίτλος E, σημείο 3, πρώτη έως πέμπτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας.

⁸ Το ίδιο ισχύει για τις αντίστοιχες διατάξεις 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη βάση επιβολής του φόρου (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία). Βλ. σημεία 34 επ. των παρουσών προτάσεων.

⁹ Για μια ιστορική προσέγγιση, βλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Teleos κ.λπ. (C-409/04, ΕΥ:C:2007:7, σημεία 24 έως 29).

35. Το άρθρο 28γ, τίτλος E, της έκτης οδηγίας προστέθηκε με το άρθρο 1, παράγραφος 22, της οδηγίας 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της καταργήσεως των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388¹⁰, το οποίο παρενέβαλε τον τίτλο XVIα, στον οποίο περιλαμβάνονται τα άρθρα 28α έως 28ιγ, σχετικά με την οργάνωση του μεταβατικού καθεστώτος φορολόγησεως των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών¹¹ και, ειδικότερα, του καθεστώτος των απαλλαγών.

36. Οι διατάξεις του άρθρου 28γ, τίτλος E, της έκτης οδηγίας δεν αναθεωρήθηκαν, ως προς την ουσία τους, κατά την τροποποίησή τους από το άρθρο 1, παράγραφος 13, της οδηγίας 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 και για τη λήψη μέτρων απλουστεύσεως στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας¹².

37. Ο εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας¹³, του οποίου ο σκοπός συνίσταται, κατά την αιτιολογική σκέψη 4 του κανονισμού αυτού, στην «εξασφάλιση ομοιόμορφης εφαρμογής του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ με τη θέσπιση διατάξεων εφαρμογής της οδηγίας [περί ΦΠΑ] ειδικότερα όσον αφορά τους υποκειμένους στον φόρο, την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, καθώς και τον τόπο των φορολογητέων πράξεων», δεν περιλαμβάνει ειδική διάταξη όσον αφορά τις συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις απαλλαγές των άρθρων 138 έως 142 της οδηγίας περί ΦΠΑ¹⁴.

38. Έτσι, το άρθρο 141 της οδηγίας αυτής συνιστά στοιχείο του γενικού καθεστώτος απαλλαγής των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων. Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο μηχανισμός που καθιερώνει η διάταξη αυτή¹⁵, είναι επίσης αναγκαίο να υπενθυμίσω ορισμένες βασικές έννοιες των ενδοκοινοτικών συναλλαγών αγαθών, οι οποίες απορρέουν από την οδηγία περί ΦΠΑ και τη νομολογία του Δικαστηρίου.

39. Κατ' αρχάς, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i, της οδηγίας αυτής, υπόκεινται σε ΦΠΑ οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο έδαφος κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή¹⁶.

¹⁰ ΕΕ 1991, L 376, σ. 1.

¹¹ Στη σκέψη 22 της αποφάσεως της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548), το Δικαστήριο επισήμανε ότι, «επειδή διαπίστωσε ότι δεν συνέτρεχαν κατά την ημερομηνία αυτή οι όροι που θα επέτρεπαν τη θέση σε εφαρμογή της αρχής της φορολόγησεως στο κράτος μέλος καταγωγής των παραδιδόμενων αγαθών και παρεχομένων υπηρεσιών, χωρίς να θίγεται, όσον αφορά το κοινοτικό εμπόριο μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο, η αρχή της αποδόσεως του φορολογικού εσόδου, που αντιστοιχεί στην επιβολή φόρου στο επίπεδο της τελικής καταναλώσεως, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η τελική αυτή κατανάλωση, ο κοινοτικός νομοθέτης θέσπισε, με τον τίτλο XVIα της έκτης οδηγίας, μεταβατικό καθεστώς φορολόγησεως των εμπορικών συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών βασιζόμενο στην καθιέρωση μιας νέας γενεσιουργού αιτίας του φόρου, δηλαδή την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών (έβδομη έως δέκατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 91/680)».

¹² ΕΕ 1992, L 384, σ. 47, με ημερομηνία θέσεως σε ισχύ, σύμφωνα με το άρθρο 4 της οδηγίας αυτής, την 1η Ιανουαρίου 1993.

¹³ ΕΕ 2011, L 77, σ. 1. Εκτός από ορισμένες διατάξεις των άρθρων 3, 11, 23 και 24, ο κανονισμός αυτός τέθηκε σε ισχύ την εικοστή ημέρα από τη δημοσίευσή του στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* και εφαρμόζεται από την 1η Ιουλίου 2011 (βλ. άρθρο 65 του εν λόγω κανονισμού). Ο κανονισμός (ΕΚ) 1777/2005 του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2005, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ για το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας καταργήθηκε [(ΕΕ 2005, L 288, σ. 1), βλ. άρθρο 64 του κανονισμού 282/2011].

¹⁴ Βλ., για το μέλλον, πρόταση εκτελεστικού κανονισμού του Συμβουλίου, της 4ης Οκτωβρίου 2017, για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις [COM(2017) 568 τελικό], ο οποίος αφορά μόνον το άρθρο 138 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

¹⁵ Πρέπει να επισημανθεί ότι η εφαρμογή του μηχανισμού αυτού δεν είναι υποχρεωτική. Οι αποκτώντες δύνανται να επιλέξουν να υπαχθούν στη βασική ρύθμιση κατά την οποία ο ενδιαμέσος υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εκπληρώσει τις φορολογικές υποχρεώσεις είτε στο κράτος μέλος αναχωρήσεως του αγαθού, στο οποίο ο εν λόγω υποκείμενος πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση, είτε στο κράτος μέλος αφίξεως του αγαθού, στο οποίο αυτός πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση, και στη συνέχεια εσωτερική παράδοση για την οποία φορολογείται ο τελικός πελάτης.

¹⁶ Το στοιχείο α' του άρθρου αυτού προβλέπει τη φορολόγηση των «παραδόσε[ων] αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή».

40. Στο άρθρο 20, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας ορίζεται ως «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών» «η απόκτηση 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».

41. Το άρθρο 42 της οδηγίας περί ΦΠΑ αφορά την ειδική περίπτωση της αποκτήσεως αγαθών με σκοπό τη μετέπειτα παράδοσή τους, όπως στην περίπτωση του άρθρου 141, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής.

42. Ο τόπος ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών είτε ο τόπος φορολογήσεως της πράξεως «θεωρείται ο τόπος», δυνάμει του άρθρου 40 της εν λόγω οδηγίας, «όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα».

43. Ακολούθως, όπως έχει υπενθυμίσει το Δικαστήριο:

- «η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθού και η ενδοκοινοτική απόκτησή του συνιστούν, στην πραγματικότητα, μια ενιαία οικονομική πράξη, μολοντί η πράξη αυτή δημιουργεί διαφορετικά δικαιώματα και υποχρεώσεις για τους συναλλασσόμενους και τις φορολογικές αρχές των ενδιαφερομένων κρατών μελών»¹⁷.
- «[ε]πομένως, οποιαδήποτε ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογηθείσα εντός του κράτους μέλους προορισμού της αποστολής ή της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών δυνάμει του άρθρου 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας [¹⁸] έχει ως συνέπεια παράδοση απαλλασσομένη εντός του κράτους μέλους ενάρξεως της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας [¹⁹] (απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232)»²⁰.
- «[ε]πομένως, 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»²¹, και
- «η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού πραγματοποιείται και η φοροαπαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως τυγχάνει εφαρμογής μόνον όταν το δικαίωμα να διαθέτει ως κύριος το αγαθό μεταβιβάζεται στον αποκτώντα και ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς αυτής, έχει πράγματι εξαχθεί από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως»²².

44. Τέλος, στην οδηγία περί ΦΠΑ μόνον οι τριγωνικές συναλλαγές ρυθμίζονται από ειδική διάταξη, ήτοι το άρθρο της 141, το οποίο περιλαμβάνει τον ορισμό τους. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι εν λόγω συναλλαγές πρέπει να πραγματοποιούνται από τρεις υποκείμενους στον φόρο, οι οποίοι διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε τρία διαφορετικά κράτη μέλη, με την ιδιαιτερότητα ότι τα συγκεκριμένα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πρώτο υποκείμενο στον φόρο προς τον τρίτο.

17 Βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 23).

18 Νυν άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

19 Νυν άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

20 Βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 24).

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

22 Βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 42). Βλ., ως παράδειγμα των συνεπειών της αθετήσεως της υποχρεώσεως αυτής, απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, X και fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 και C-539/08, EU:C:2010:217, σκέψεις 41 και 42).

45. Επομένως, οι τριγωνικές συναλλαγές πρέπει να διακρίνονται από τις διαδοχικές ή αλυσιδωτές πράξεις που αφορούν τα ίδια αγαθά, από τις οποίες προέκυψε μία μόνο ενδοκοινοτική μεταφορά²³, τις οποίες έχει ήδη εξετάσει το Δικαστήριο, μολονότι οι λύσεις μπορούν να συσχετιστούν²⁴.

46. Συγκεκριμένα, στις εν λόγω περιπτώσεις, επρόκειτο για τον καθορισμό, ελλείψει ειδικής διατάξεως, των προϋποθέσεων εφαρμογής της αρχής της απαλλαγής της ενδοκοινοτικής παραδόσεως που καθιστά δυνατή «κατά τρόπο απλό [...] την επίτευξη του στόχου [...], δηλαδή τη μεταφορά του φορολογικού εσόδου στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η τελική κατανάλωση των παραδοθέντων αγαθών» και «διασφαλίζει σαφή οριοθέτηση των φορολογικών εξουσιών των οικείων κρατών μελών»²⁵.

47. Κατ' αρχάς, το Δικαστήριο έκρινε τότε ότι «αυτή η αποστολή ή αυτή η μεταφορά μπορεί να καταλογιστεί μόνο σε μία από τις δύο παραδόσεις, η οποία θα είναι η μόνη απαλλασσομένη κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28γ, τίτλος Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας»²⁶, και ότι «[α]υτή η ερμηνεία ισχύει ανεξαρτήτως του ποιος από τους υποκειμένους στον φόρο –πρώτος πωλητής, ενδιάμεσος αποκτών ή δεύτερος αποκτών– είναι αυτός που έχει την εξουσία διαθέσεως των αγαθών κατά τη διάρκεια της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς»²⁷.

48. Στη συνέχεια, το Δικαστήριο αποσαφήνισε²⁸ ότι «η πράξη στην οποία θα καταλογιστεί η μεταφορά αυτή, δηλαδή η πρώτη ή η δεύτερη παράδοση, [...], πρέπει να προσδιοριστεί βάσει συνολικής εκτιμήσεως όλων των συναφών περιστάσεων προκειμένου να καθοριστεί ποια από τις δύο αυτές παραδόσεις πληροί όλες τις σχετικές με την ενδοκοινοτική παράδοση προϋποθέσεις»²⁹.

49. Εντούτοις, για την εφαρμογή του άρθρου 141 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το ζήτημα σε ποια παράδοση πρέπει να καταλογιστεί η ενδοκοινοτική μεταφορά δεν τίθεται λόγω των προϋποθέσεων που απαριθμούνται στα στοιχεία β' και γ' του εν λόγω άρθρου, δηλαδή, αφενός, απόκτηση αγαθών η οποία πραγματοποιείται «*με σκοπό τη μετέπειτα παράδοση των αγαθών αυτών*»³⁰, στο κράτος μέλος του τόπου αφίξεως των αγαθών από υποκείμενο στον φόρο, και, αφετέρου, απευθείας αποστολή ή μεταφορά των κατ' αυτόν τον τρόπο αποκτηθέντων αγαθών προς τον αποδέκτη της μετέπειτα παραδόσεως.

50. Επομένως, μολονότι τα ερωτήματα που έθεσε το αιτούν δικαστήριο αφορούν την εκ μέρους των συγκεκριμένων υποκειμένων στον φόρο απόκτηση αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε τρία διαφορετικά κράτη μέλη, είναι αναγκαίο να τονιστεί³¹ ότι η τριγωνική συναλλαγή δεν χαρακτηρίζεται μόνον από την απόκτηση αυτή. Οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες πραγματοποιείται η επίμαχη οικονομική πράξη είναι σημαντικότερες. Έτσι, η εν λόγω πράξη πρέπει να πραγματοποιείται από ενδιάμεσο αποκτώντα, ή, με άλλα λόγια, από αγοραστή μεταπωλητή, ο οποίος, συγχρόνως,

23 Βλ., για παράδειγμα, σχετικά με πράξεις που αφορούν περισσότερους από δύο υποκείμενους στον φόρο, αποφάσεις της 22ας Απριλίου 2010, X και *fiscale eenheid Facet-Facet Trading* (C-536/08 και C-539/08, EU:C:2010:217), της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592), της 18ης Δεκεμβρίου 2014, *Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ.* (C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455), και της 26ης Ιουλίου 2017, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599).

24 Βλ., ως προς τη σύγκριση με το καθεστώς που διέπει τις τριγωνικές συναλλαγές, προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, σημείο 65).

25 Βλ. απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232, σκέψη 40).

26 Νυν άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

27 Βλ. απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232, διατακτικό, σημείο 1).

28 Βλ. απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2010, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, σκέψεις 27 επ.).

29 Βλ. σκέψη 44 της αποφάσεως αυτής.

30 Η υπογράμμιση δική μου.

31 Όπως τόνισε το Δικαστήριο στους διαδίκους με την ερώτηση που έθεσε για να απαντηθεί προφορικά κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

αποφασίζει να αγοράσει με σκοπό να μεταπωλήσει και να μεταφέρει τα αγαθά απευθείας από τον προμηθευτή του στον πελάτη του. Στην περίπτωση αυτή, το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται κατ' ανάγκην στον πρώτο αποκτώντα εφόσον αυτός που «παίρνει την πρωτοβουλία της μεταφοράς είναι αυτός που πραγματοποιεί την ενδοκοινοτική απόκτηση»³².

51. Συνεπώς, φρονώ ότι είναι ουσιώδες η συνδρομή των εν λόγω ιδιαίτερων περιστάσεων, οι οποίες καθιστούν δυνατή τη διάκριση μεταξύ των τριγωνικών συναλλαγών και των διαδοχικών ή αλυσιδωτών πράξεων, να εξακριβωθεί προηγουμένως³³, πριν εξεταστεί το ενδεχόμενο εφαρμογής οποιουδήποτε μέτρου απλουστεύσεως.

52. Το ίδιο ισχύει για τις γενικότερες προϋποθέσεις που αφορούν τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, όπως το υποστατό της αποστολής ή της μεταφοράς³⁴ καθώς και ο ορισμός του τελικού αποδέκτη της μετέπειτα παραδόσεως ως υπόχρεου του ΦΠΑ στο οικείο κράτος μέλος³⁵.

53. Κατά συνέπεια, στον βαθμό που η επίμαχη ενδοκοινοτική απόκτηση ακολουθήθηκε από εσωτερική παράδοση, μπορεί να δοθεί λυσιτελής απάντηση στα δύο ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου σχετικά με την εφαρμογή του μέτρου απλοποιήσεως που καθιερώνει το άρθρο 141 της οδηγίας περί ΦΠΑ υπέρ του ενδιάμεσου υποκειμένου στον φόρο.

B. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

54. Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα αφορά την εξέταση της προϋποθέσεως αποκτήσεως αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε διαφορετικό κράτος μέλος από τους τρεις αυτούς υποκείμενους στον φόρο, δυνάμει του άρθρου 141 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Με το ερώτημα αυτό ζητείται να διευκρινιστεί εάν πρέπει απλώς να διαπιστωθεί η χρησιμοποίηση τριών διαφορετικών αριθμών φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ή, αντιθέτως, να εξακριβωθεί η απόκτηση πλειόνων αριθμών φορολογικού μητρώου ΦΠΑ από τον ενδιάμεσο υποκείμενο στον φόρο.

55. Πρέπει να παρατηρηθεί ότι ο μοναδικός περιορισμός που θέτει ρητώς το εν λόγω άρθρο 141, στοιχείο α' και στοιχείο ε', συνίσταται στο ότι ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί μετέπειτα παράδοση στο κράτος μέλος του τόπου της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως των αγαθών, δηλαδή του τόπου αφίξεώς τους, δεν είναι «εγκατεστημένος» στο εν λόγω κράτος μέλος.

56. Οι διάφορες γλωσσικές αποδόσεις, μεταξύ των οποίων η απόδοση στην ισπανική, τη γερμανική, την αγγλική, την ιταλική και την πολωνική γλώσσα³⁶, περιλαμβάνουν αυτή τη μοναδική προϋπόθεση.

32 Σύμφωνα με την χρησιμοποιηθείσα έκφραση στις προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, σημείο 66).

33 Βλ., συγκριτικώς, περιπτώσεις που περιλαμβάνονται στην έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, της 23ης Νοεμβρίου 1994, σχετικά με τη λειτουργία του μεταβατικού φορολογικού καθεστώτος ΦΠΑ κατά τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές [COM(94) 515 τελικό, στο εξής: έκθεση του 1994], η οποία, στο σημείο 247, αναφέρει ότι, «[σ]την αντίθετη περίπτωση, όπου ο Β παραλαμβάνει αγαθά στο κράτος μέλος 1 ή εάν ο αγοραστής του Γ αναλάβει, επ' ονόματι του ή για λογαριασμό του τη μεταφορά με προορισμό το κράτος μέλος άφιξης 2 [εννοείται ως «3» για λόγους συνοχής με το σημείο 4 των παρουσών προτάσεων], ο Β πραγματοποιεί μία αγορά στο εσωτερικό του κράτους μέλους 1 που ακολουθείται από ενδοκοινοτική παράδοση με τόπο αναχώρησης το εν λόγω κράτος μέλος». Βλ., ως παράδειγμα της πρώτης περιπτώσεως, απόφαση της 26ης Ιουλίου 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, σκέψεις 12, 13 και 40).

34 Βλ. σημείο 43, τέταρτη περίπτωση, των παρουσών προτάσεων.

35 Η προϋπόθεση αυτή προβλέπεται από το άρθρο 42 και το άρθρο 141, στοιχείο ε', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Σε διαφορετική περίπτωση, πρέπει να τύχει εφαρμογής το άρθρο 41 της οδηγίας αυτής. Η προϋπόθεση διατυπώνεται ως εξής: «εφόσον [ο αποκτών] δεν αποδεικνύει ότι η απόκτηση υποβλήθηκε σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 40». Βλ. σημείο 85 των παρουσών προτάσεων καθώς και σκέψεις 6 και 17 της αποφάσεως περί παραπομπής.

36 Βλ. γραπτές παρατηρήσεις της Αυστριακής Κυβερνήσεως (σημείο 7). Ελεύθερη μετάφραση των γλωσσικών αποδόσεων.

57. Ο περιορισμός αυτός δικαιολογείται από τον σκοπό της επίμαχης διατάξεως. Συγκεκριμένα, όπως επισημαίνεται στο σημείο 248 της εκθέσεως του 1994, «[ο] στόχος των μέτρων αυτών είναι να αποφευχθεί ο [ενδιάμεσος] επιτηδευματίας να πρέπει να εγγραφεί στο ΦΠΑ³⁷ και να υποβάλει σχετικές δηλώσεις στο κράτος μέλος [του τόπου αφίξεως των αγαθών]», μολονότι πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών την οποία ακολουθεί εσωτερική παράδοση στο ίδιο κράτος μέλος, υποκείμενη σε ΦΠΑ σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες σε αυτό το κράτος μέλος³⁸.

58. Πρόκειται επομένως για την «εξουδετέρωση» της φορολόγησης της ενδοκοινοτικής απόκτησης η οποία είναι κατ' αρχήν φορολογητέα στο κράτος μέλος [του τόπου αφίξεως της μεταφοράς] και [τ]η μετάθεση προς τον επιμέρους [τελικό] αγοραστή της φορολόγησης της πώλησης που έγινε σε αυτόν από τον [ενδιάμεσο αποκτώντα]³⁹.

59. Συνεπώς, εάν πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 141 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ιδίως δε εκείνη που αφορά τον ορισμό του υπόχρεου του ΦΠΑ, η χρησιμοποίηση αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ κράτους μέλους με σκοπό την ενδοκοινοτική απόκτηση διαφορετικού από εκείνον του κράτους μέλους αφίξεως των αγαθών δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να υπόκειται σε φορολόγηση η εν λόγω απόκτηση στο κράτος μέλος το οποίο χορήγησε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στον ενδιάμεσο υποκείμενο στον φόρο.

60. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 141 της οδηγίας περί ΦΠΑ όταν ο υποκείμενος στον φόρο είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος αναχωρήσεως των αγαθών και, ιδίως, ως προς την ερμηνεία του στοιχείου γ' του άρθρου αυτού. Ως εκ τούτου, πρέπει να διευκρινιστούν όλα τα στοιχεία που πρέπει να αναλυθούν.

61. Πρώτον, όπως επισήμανε το αιτούν δικαστήριο, οι όροι του άρθρου 141, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι οποίοι αφορούν την αποστολή ή τη μεταφορά αγαθών «από κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο [ο ενδιάμεσος αποκτών] διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ», μπορούν να ερμηνευθούν κατά γράμμα υπό την έννοια ότι εξαιρούνται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο είναι εγκατεστημένος, και μάλιστα διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, στο κράτος μέλος αναχωρήσεως των αγαθών, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η επιλογή αποκτήσεως αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ η οποία του παρέχεται κατά την πραγματοποίηση της συναλλαγής.

62. Δεύτερον, μια τέτοια ερμηνεία δεν μπορεί να είναι μεμονωμένη. Όπως παρατηρούν οι συγγραφείς B. Terra και J. Kajus, η εξαίρεση της περιπτώσεως να διαθέτει ο ενδιάμεσος αποκτών αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος αναχωρήσεως των αγαθών προβλέπεται από διάφορα κράτη μέλη⁴⁰.

63. Τρίτον, η ερμηνεία αυτή μπορεί να δικαιολογηθεί πρακτικά. Δεδομένου ότι η εγκατάσταση σε κράτος μέλος συνεπάγεται δικαιώματα⁴¹ και υποχρεώσεις ως προς τη φορολόγηση και την υποβολή δηλώσεων, το μέτρο απλοποιήσεως δεν θα είχε ιδιαίτερη σημασία για τον υποκείμενο στον φόρο.

37 Βλ. άρθρο 214 της οδηγίας περί ΦΠΑ σχετικά με τις υποχρεώσεις αποκτήσεως αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ για όλες τις συναλλαγές. Βλ. επίσης, μεταξύ άλλων, προς υπενθύμιση του σκοπού, δηλαδή της εξασφάλιση της ορθής λειτουργίας του συστήματος του ΦΠΑ, απόφαση της 14ης Μαρτίου 2013, *Ablissio* (C-527/11, EU:C:2013:168, σκέψεις 18 και 19).

38 Βλ. έκθεση του 1994, σημείο 246 σχετικά με τις αρχές επιβολής φόρου.

39 Βλ. έκθεση του 1994, σημείο 249.

40 Terra, B., και Kajus, J., *A guide to the European VAT directives, introduction to European VAT*, τόμος 1, International Bureau of Fiscal Documentation (Διεθνές Γραφείο Φορολογικής Τεκμηρίωσης), Άμστερνταμ, 2017, σ. 619, ιδίως υποσημείωση 601. Βλ. επίσης, ενδεικτικά, γαλλική εγκύκλιο BOI-TVA-CHAMP-20-40-20120912, διαθέσιμη στη διαδικτυακή διεύθυνση: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1342-PGP.html>, σημείο 240, καθώς και σχολιασμό της βελγικής νομοθεσίας σε Baltus, F., *La TVA: fondements et mécanismes*, 2η έκδοση, Larcier, Βρυξέλλες, 2016, σ. 163.

41 Σε ορισμένες εθνικές νομοθεσίες, ο αριθμός μητρώου κοινωνικής ασφάλισως ή ο αριθμός φορολογικού μητρώου μιας επιχειρήσεως με έδρα το οικείο κράτος συνδέονται. Έτσι, μετά την απόκτηση του αριθμού αυτού, χορηγείται αυτομάτως ο ενδοκοινοτικός αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.

64. Τέταρτον, η εξαίρεση των περιπτώσεων στις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου στο κράτος μέλος αναχωρήσεως των αγαθών έχει ως πλεονέκτημα τον περιορισμό των περιπτώσεων αποκτήσεως αριθμού φορολογικού μητρώου περιστασιακώς με μοναδικό σκοπό να δικαιολογηθεί η συμμετοχή σε τριγωνικές συναλλαγές. Επ' αυτού, η Επιτροπή είχε υπογραμμίσει, στην έκθεση του 1994, τη σοβαρότητα του εν λόγω ζητήματος⁴², την οποία επισήμανε επίσης το αιτούν δικαστήριο.

65. Τα εν λόγω επιχειρήματα πρέπει κατά τη γνώμη μου να απορριφθούν για τους λόγους που εκτίθενται στη συνέχεια.

66. Μπορεί να αντιταχθεί, εξ αρχής, ότι η γραμματική ερμηνεία του άρθρου 141, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ⁴³ συνεπάγεται την εξαίρεση των περιπτώσεων χορηγήσεως αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος αναχωρήσεως των αγαθών που δεν συνδέονται μόνο με την εγκατάσταση του υποκειμένου στον φόρο. Πάντως, ο αποκλεισμός αυτός δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από τις υποχρεώσεις περί υποβολής δηλώσεων⁴⁴.

67. Εν συνεχεία, ειδικότερα δε, εκκινώντας από τη διαπίστωση της ελλείψεως ειδικών διατάξεων σχετικά με τις περιπτώσεις υπάρξεως πλειόνων αριθμών φορολογικού μητρώου, είμαι της γνώμης ότι το άρθρο 141 της οδηγίας αυτής πρέπει να αποτελέσει το αντικείμενο στενής και τελολογικής ερμηνείας.

68. Συγκεκριμένα, αφενός, στενή ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 141 της οδηγίας περί ΦΠΑ επιβάλλεται λόγω του αντικειμένου τους, που συνίσταται στην καθιέρωση μέτρου απλοποίησης το οποίο έχει ως αποτέλεσμα εξαίρεση αφορώσα τις περιπτώσεις αποκτήσεως αριθμού φορολογικού μητρώου στο κράτος μέλος αφίξεως των αγαθών. Με άλλα λόγια, η εξαίρεση της περιπτώσεως αποκτήσεως εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο αριθμού φορολογικού μητρώου στο κράτος μέλος αναχωρήσεως των αγαθών δεν μπορεί να συναχθεί από γενικούς όρους.

69. Η λογική αυτή δεν μπορεί να αμφισβητηθεί, όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 141, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής από τη διαπίστωση ότι δεν πρέπει να εξαιρεθεί μόνον η περίπτωση εγκαταστάσεως στο κράτος μέλος αφίξεως των αγαθών, αλλά και η απλώς και μόνον απόκτηση αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο στο εν λόγω κράτος μέλος. Συγκεκριμένα, η προϋπόθεση αυτή συνάγεται φυσιολογικά από τον επιδιωκόμενο από την εν λόγω διάταξη σκοπό, δηλαδή την αποτροπή του ενδιαμέσου υποκειμένου στον φόρο να αποκτήσει αριθμό φορολογικού μητρώου. Η έκθεση του 1994, όπου γίνεται αναφορά στη χρησιμοποίηση από τον ενδιάμεσο υποκείμενο στον φόρο «αριθμ[ού] φορολογικού μητρώου ΦΠΑ [...] που του έχει χορηγηθεί σε ένα κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο της άφιξης της μεταφοράς των αγαθών», επιβεβαιώνει την ανάλυση αυτή⁴⁵.

70. Αφετέρου, εκτιμώ, όπως τόνισε η Επιτροπή, ότι οι διατάξεις του άρθρου 141 της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθούν στο σύνολό τους και σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 265⁴⁶ της οδηγίας αυτής, όπως προβλέπεται στο άρθρο 42 της εν λόγω οδηγίας, σχετικά με το περιεχόμενο του ανακεφαλαιωτικού πίνακα που πρέπει να υποβάλλεται σε περίπτωση ενδοκοινοτικής αποκτήσεως με σκοπό μετέπειτα παράδοση. Οι όροι «αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ [...] με τον οποίο [ο αποκτών] πραγματοποίησε [την εν λόγω] απόκτηση» υποδηλώνουν ελευθερία επιλογής μεταξύ διαφορετικών αριθμών φορολογικού μητρώου. Η διατύπωση αυτή περιλαμβάνεται επίσης στο άρθρο 41 της ίδιας οδηγίας σχετικά με τον καθορισμό του τόπου των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών.

42 Βλ. σημεία 252, 254 και 255 της εν λόγω εκθέσεως.

43 Βλ. σημείο 61 των παρουσών προτάσεων.

44 Βλ. σημείο 63 των παρουσών προτάσεων.

45 Βλ. σημείο 251 της εκθέσεως αυτής.

46 Ειδικότερα, παράγραφος 1, στοιχείο α', του άρθρου 265 της εν λόγω οδηγίας.

71. Η ερμηνεία αυτή έχει ως δικαιολογητική βάση τον σκοπό του επίμαχου μηχανισμού. Κατά την άποψή μου, ο έλεγχος της φορολογήσεως στον τόπο της τελικής καταναλώσεως του αγαθού αρκεί για να δικαιολογήσει την επιλογή του νομοθέτη της Ένωσης να μην εξαιρέσει, με το άρθρο 141 της οδηγίας περί ΦΠΑ, οποιοδήποτε μέτρο απλουστεύσεως σε περίπτωση που ο ενδιαμέσος αποκτών διαθέτει άλλο αριθμό φορολογικού μητρώου, ο οποίος αντιστοιχεί στον τόπο εγκαταστάσεως του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο στο κράτος μέλος του τόπου αναχωρήσεως των αγαθών⁴⁷.

72. Η αντίθετη λύση, η οποία αποτρέπει τον υποκείμενο στον φόρο από την επιλογή του αριθμού φορολογικού του μητρώου ΦΠΑ συνεπάγεται σημαντική διαφορά ως προς τη μεταχείριση των υποκειμένων στον φόρο, και ενέχει τον κίνδυνο περιορισμού της ασκήσεως οικονομικών δραστηριοτήτων, μολονότι ο ατομικός αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ αποτελεί απλώς μέσο αποδείξεως⁴⁸.

73. Περαιτέρω, όπως επισήμανε η Αυστριακή Κυβέρνηση⁴⁹, η οικονομική πραγματικότητα δικαιολογεί τη διευκόλυνση της μειώσεως του διοικητικού φόρτου⁵⁰ με τη διατήρηση της ελεύθερης επιλογής εκ μέρους των υποκειμένων στον φόρο του αριθμού φορολογικού τους μητρώου για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών και την κατοχύρωση της ασφάλειας δικαίου των συναλλαγών για τον τελικό αποδέκτη⁵¹. Ομοίως, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, προβλήθηκε το πλεονέκτημα που το μέτρο απλοποιήσεως παρέχει όσον αφορά τη διαχείριση των ταμειακών διαθεσίμων της επιχειρήσεως που απαλλάσσεται από τον φόρο.

74. Τέλος, το συμφέρον του κράτους μέλος στο οποίο ο ενδιαμέσος υποκείμενος στον φόρο διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου να αποτρέψει το ενδεχόμενο αποκτήσεως αριθμού φορολογικού μητρώου στο κράτος μέλος αναχωρήσεως των αγαθών μένει να αποδειχθεί. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση αυτή, μόνο το τελευταίο κράτος μέλος μπορεί να υποβάλει στον φόρο την παράδοση.

75. Βάσει του συνόλου των στοιχείων αυτών θεωρώ ότι, όσον αφορά «τ[ο] μέτρ[ο] που είναι αναγκαίο για την εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου»⁵² στο κράτος μέλος αφίξεως των αγαθών, αρκεί η διαπίστωση της χρησιμοποίησεως τριών διαφορετικών αριθμών φορολογικού μητρώου ΦΠΑ προκειμένου να τεθεί σε εφαρμογή ο μηχανισμός απλοποιήσεως κατά το άρθρο 141 της οδηγίας περί ΦΠΑ, υπό την επιφύλαξη, σύμφωνα με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου⁵³, ότι η απόκτηση περισσότερων αριθμών φορολογικού μητρώου ΦΠΑ δεν συνεπάγεται φοροδιαφυγή.

76. Συγκεκριμένα, όπως επισήμανε το αιτούν δικαστήριο, περιπτώσεις όπως αυτές που παρατίθενται από την Επιτροπή στην έκθεση του 1994⁵⁴ θα μπορούσαν να δημιουργήσουν ερωτήματα ως προς την επιλογή αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με σκοπό την πραγματοποίηση τριγωνικών συναλλαγών⁵⁵.

47 Η λύση αυτή ευθυγραμμίζεται με τη νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία η απαλλαγή από τον ΦΠΑ μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως δεν πρέπει να εξαρτάται από τη χορήγηση ή την προσκόμιση αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ή ακόμη από τη διαγραφή του. Βλ. σημεία 87 επ. των παρούσων προτάσεων.

48 Βλ. απόφαση της 14ης Μαρτίου 2013, *Ablessio* (C-527/11, EU:C:2013:168, σκέψεις 20 και 32).

49 Βλ. σημεία 9 έως 11 των γραπτών παρατηρήσεων της κυβερνήσεως αυτής.

50 Βλ., όσον αφορά γενικότερες εκτιμήσεις ως προς τη σχέση του σκοπού αυτού με τη στρατηγική ανάπτυξης της Ένωσης, ιδίως για τις ΜΜΕ, αιτιολογική έκθεση της προτάσεως του εκτελεστικού κανονισμού του Συμβουλίου, της 4ης Οκτωβρίου 2017, για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις [COM(2017) 568 τελικό, σ. 3, παράγραφος 6].

51 Βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, *Teleos κ.λπ.* (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψεις 48 έως 50).

52 Βλ. αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 29), και της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 61).

53 Βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 43 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

54 Βλ. σημεία 254 και 255 της εκθέσεως αυτής.

55 Πρέπει, συναφώς, να διαπιστωθεί ότι, κατόπιν της εκθέσεως αυτής, δεν θεσπίστηκε καμία ειδική διάταξη κατά την τροποποίηση της οδηγίας περί ΦΠΑ και τη σύνταξη των επίμαχων κανονισμών.

77. Περαιτέρω, όπως προκύπτει από το σχέδιο δράσεως της Επιτροπής για τον ΦΠΑ⁵⁶ επιβάλλεται, γενικά, να επιδειχθεί ιδιαίτερη προσοχή στο παρόν στάδιο της νομοθεσίας.

78. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 141, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος πληροί τις προβλεπόμενες από το στοιχείο α' του άρθρου αυτού προϋποθέσεις αποκτήσεως αριθμού φορολογικού μητρώου, οφείλει να πραγματοποιήσει την κατά το στοιχείο β' του εν λόγω άρθρου απόκτηση αγαθών με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ χορηγηθέντα από κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο από το οποίο τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται με σκοπό την επίμαχη ενδοκοινοτική απόκτηση, χωρίς να έχει σημασία εάν είναι εγκατεστημένος ή διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου σε αυτό το κράτος μέλος.

Γ. Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

79. Το ερώτημα αυτό πρέπει να εξεταστεί μόνο σε περίπτωση επιβεβαίωσης της υπάρξεως τριγωνικών συναλλαγών.

80. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν η τήρηση των απαιτήσεων σχετικά με τη σύνταξη ανακεφαλαιωτικού πίνακα, όπως ορίζονται στα άρθρα 263⁵⁷ και 265⁵⁸ της οδηγίας περί ΦΠΑ, συνιστά ουσιαστική προϋπόθεση εφαρμογής του άρθρου 42 της οδηγίας αυτής και, ως εκ τούτου, απαλλαγής από τον ΦΠΑ του ενδιάμεσου υποκειμένου στον φόρο, κατ' εφαρμογή του μηχανισμού του άρθρου 141 της εν λόγω οδηγίας⁵⁹.

81. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς τις συνέπειες που πρέπει να συναχθούν από την εκπρόθεσμη υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων που αφορούν τις πραγματοποιηθείσες μεταξύ Οκτωβρίου και Δεκεμβρίου του 2012 συναλλαγές⁶⁰ καθώς και των μεταγενέστερων διορθωτικών των πινάκων αυτών που υποβλήθηκαν προκειμένου να διευκρινιστεί ότι επρόκειτο για τριγωνικές συναλλαγές⁶¹.

82. Πρέπει να αναφερθεί ότι στο άρθρο 265 της οδηγίας περί ΦΠΑ παρατίθενται τα στοιχεία που ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να αναγράψει στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα τον οποίο πρέπει να συντάξει κατά το άρθρο 262 της οδηγίας αυτής. Οι συνέπειες της απαιτήσεως αυτής ως προς τον καθορισμό του τόπου φορολόγησεως εκτίθενται στο άρθρο 42 της εν λόγω οδηγίας.

83. Έτσι, στο άρθρο 42, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ διευκρινίζονται οι απαιτούμενες ουσιαστικές προϋποθέσεις, σε συνδυασμό με το άρθρο 197 της οδηγίας αυτής, και ειδικότερα με την παράγραφο 1, στοιχείο α', του άρθρου αυτού. Επομένως, πρέπει κατ' αρχάς να πληρούνται οι κατά το άρθρο 141 της οδηγίας αυτής προϋποθέσεις προκειμένου η ενδοκοινοτική απόκτηση, που πραγματοποιείται «με σκοπό [...] [τη] μετέπειτα παράδοση αγαθών»⁶², να θεωρείται ότι υπόκειται στον ΦΠΑ του κράτους μέλους αφίξεως των αγαθών.

56 Βλ. ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, της 4ης Οκτωβρίου 2017, σχετικά με τη συνέχεια που δίνεται στο σχέδιο δράσεως για τον ΦΠΑ, προς έναν ενιαίο χώρο ΦΠΑ στην ΕΕ – Η ώρα των αποφάσεων [COM(2017) 566 τελικό, σημείο 3.1.2, σ. 11].

57 Ειδικότερα, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, το οποίο αντιστοιχεί στο άρθρο 28η της έκτης οδηγίας, που παρεμβλήθηκε με την οδηγία 91/680 και αντικατέστησε το άρθρο 22, παράγραφος 6, στοιχείο β', δεύτερο εδάφιο, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας.

58 Ειδικότερα, παράγραφος 1, στοιχείο α' και στοιχείο β', που αντιστοιχεί στο άρθρο 28η της έκτης οδηγίας, που παρεμβλήθηκε με την οδηγία 91/680 και αντικατέστησε το άρθρο 22, παράγραφος 6, στοιχείο β', πέμπτο εδάφιο, πρώτη και δεύτερη περίπτωση, της έκτης οδηγίας.

59 Βλ. σημείο 16 των γραπτών παρατηρήσεων της Αυστριακής Κυβερνήσεως.

60 Βλ. σημείο 28 της αποφάσεως περί παραπομπής, η οποία διευκρινίζει ότι οι εν λόγω ανακεφαλαιωτικοί πίνακες υποβλήθηκαν στις 8 Φεβρουαρίου 2013, μολονότι η προθεσμία υποβολής τους έληξε στις 31 Ιανουαρίου 2013.

61 Βλ. σημεία 5 και 31 της αποφάσεως περί παραπομπής. Τα διορθωτικά αυτά υποβλήθηκαν στις 10 Απριλίου 2013.

62 Άρθρο 42, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας.

84. Η απαίτηση τηρήσεως «[των] υποχρεώσε[ων] που προβλέπονται στο άρθρο 265 σχετικά με την κατάθεση του ανακεφαλαιωτικού πίνακα» που προβλέπεται από το άρθρο 42, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να τύχει διαφορετικής αναλύσεως, στο πλαίσιο της νομολογίας του Δικαστηρίου, ως τυπική προϋπόθεση η οποία καθιστά δυνατή μόνο τη διασφάλιση της φορολογήσεως στο κράτος μέλος του τόπου της τελικής καταναλώσεως των αγαθών.

85. Συγκεκριμένα, πρέπει να επισημανθεί, αρχικά, ότι λόγω του γράμματος του άρθρου 42, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το άρθρο 42, στοιχείο β', πρέπει να ερμηνεύεται υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 41 της οδηγίας αυτής⁶³. Το άρθρο αυτό μπορεί να εφαρμοσθεί μόνον «εφόσον [ο αποκτών] δεν αποδεικνύει ότι η απόκτηση υποβλήθηκε σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 40». Το εν λόγω άρθρο του οποίου το περιεχόμενο είναι ευρύτερο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 42 της εν λόγω οδηγίας σχετικά με την απλώς και μόνον υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων θέτει μια μεγαλύτερη απαίτηση. Πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη ο σκοπός των διατάξεων αυτών, τον οποίο υπενθύμισε το Δικαστήριο με την απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, X και fiscale eenheid Facet-Facet Trading⁶⁴, δηλαδή «να διασφαλιστεί η υπαγωγή της υπό εξέταση αποκτήσεως στον ΦΠΑ»⁶⁵.

86. Εν συνεχεία, φρονώ, σε αντίθεση με την Αυστριακή Κυβέρνηση, ότι δεν πρέπει να συναχθεί επιχείρημα από τη διαφορετική διατύπωση του άρθρου 42 της οδηγίας περί ΦΠΑ σε σχέση με εκείνη του άρθρου 138 της οδηγίας αυτής, το οποίο δεν προβλέπει τίποτα ως προς το ζήτημα αυτό. Κατά τη γνώμη μου, στο παρόν στάδιο της νομοθεσίας της Ένωσης⁶⁶, δεν υπάρχει εμπόδιο για την ευθυγράμμιση με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η οποία μπορεί να τύχει εφαρμογής στη συγκεκριμένη περίπτωση και κατά την οποία, στον βαθμό που πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως, το δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ δεν μπορεί να εξαρτάται από άλλες απαιτήσεις διοικητικής φύσεως.

87. Έτσι, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η άρνηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως, που έχει αναμφισβήτητα πραγματοποιηθεί, δεν μπορεί να στηριχθεί απλώς και μόνο στο ότι η παράδοση αυτή δεν αποδείχθηκε εμπροθέσμως⁶⁷. Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει επισημάνει την «παρουσίαση των συγκεντρωτικών στοιχείων στις φορολογικές αρχές» ως μια από τις τυπικές προϋποθέσεις του άρθρου 22 της έκτης οδηγίας, όπως αυτό είχε κατόπιν του άρθρου 28η της ίδιας οδηγίας, νυν, ως προς το ζήτημα αυτό, άρθρου 263 της οδηγίας περί ΦΠΑ⁶⁸.

88. Όσον αφορά τις περιπτώσεις που μπορούν να μεταφερθούν στην υπόθεση της κύριας δίκης, το ίδιο ισχύει ως προς τις πρόσθετες απαιτήσεις πέραν αυτής του έγκυρου αριθμού φορολογικού μητρώου, όπως η εγγραφή στο Σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τον ΦΠΑ [VAT Information Exchange System (VIES)], η υπαγωγή σε καθεστώς φορολογήσεως των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων⁶⁹, ή ακόμη και η προσκόμιση του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος⁷⁰.

63 Αντιστοίχως προς το άρθρο 28γ, τίτλος Α, παράγραφος 2, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Πρέπει επίσης να τονιστεί ότι, λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων της αναλύσεως που ανέφεραν το αιτούν δικαστήριο και η Αυστριακή Κυβέρνηση, με τις γραπτές παρατηρήσεις της, πρόκειται για περιπτώσεις κατά τις οποίες ο τελικός προορισμός των αγαθών δεν είναι γνωστός, ή, γενικότερα, δεν πληρούται μία από τις ουσιαστικές προϋποθέσεις του άρθρου 42 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

64 C-536/08 και C-539/08, EU:C:2010:217, σκέψεις 32 έως 36.

65 Βλ. σκέψη 33 της αποφάσεως αυτής.

66 Βλ., όσον αφορά τρέχοντα σχέδια, ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, της 4ης Οκτωβρίου 2017, σχετικά με τη συνέχεια που δίνεται στο σχέδιο δράσεως για τον ΦΠΑ, προς έναν ενιαίο χώρο ΦΠΑ στην ΕΕ – Η ώρα των αποφάσεων [COM(2017) 566 τελικό, σημείο 3.1.1.1, στοιχείο β', σ. 9].

67 Βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, διατακτικό, σημείο 1).

68 Βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 25).

69 Βλ. απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 37).

70 Βλ. αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψεις 51 και 59), και της 20ής Οκτωβρίου 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψεις 52 επ.).

89. Βάσει της ίδιας λογικής, η διόρθωση τιμολογίου η οποία αφορά μια υποχρεωτική ένδειξη, δηλαδή τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, παράγει αναδρομικά αποτελέσματα⁷¹. Επιπροσθέτως, η απαλλαγή από τον φόρο μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως δεν μπορεί να μη χορηγηθεί απλώς και μόνον επειδή η φορολογική αρχή άλλου κράτους μέλους προέβη στη διαγραφή του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος με ισχύ από ημερομηνία προγενέστερη της παραδόσεως αυτής⁷².

90. Τέλος, πρέπει να ληφθεί υπόψη, αφενός, η υποχρέωση κάθε υποκειμένου στον φόρο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ να συντάσσει ανακεφαλαιωτικούς πίνακες⁷³, πράγμα που καθιστά δυνατή την επαλήθευση των προσκομισθέντων στοιχείων. Αφετέρου, στο πλαίσιο μιας γενικότερης προοπτικής, πρέπει να επισημανθεί η εξέλιξη της νομοθεσίας της Ένωσης σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του ΦΠΑ⁷⁴. Συγκεκριμένα, ο κανονισμός (ΕΕ) 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας⁷⁵, ο οποίος άρχισε να ισχύει την 1η Ιανουαρίου 2012, ορίζει τους κοινούς κανόνες και διαδικασίες, ιδίως ως προς την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ αρμόδιων εθνικών αρχών με σκοπό την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ⁷⁶. Η εν λόγω διοικητική οργάνωση οπωσδήποτε θα περιορίσει τις επιπτώσεις μιας ανακριβούς ή εκπρόθεσμης δηλώσεως.

91. Εντούτοις, αυτή η «αρχή της απορρίψεως της τυπολατρίας»⁷⁷, η οποία παραδοσιακά ερείδεται στον αντικειμενικό χαρακτήρα των οριζόμενων από την οδηγία περί ΦΠΑ εννοιών και στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, γνωρίζει δύο εξαιρέσεις, οι οποίες τυγχάνουν εφαρμογής ανεξαρτήτως του δικαιώματος που αντλείται από κανόνα του δικαίου της Ένωσης⁷⁸. Πρόκειται, αφενός, για την εκ προθέσεως συμμετοχή σε φοροδιαφυγή⁷⁹ και, αφετέρου, για την έλλειψη αποδείξεως της εκπληρώσεως των ουσιαστικών προϋποθέσεων⁸⁰.

71 Βλ. απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, διατακτικό).

72 Βλ. απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, *Mecsek-Gabona* [C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψεις 60 και 61 (όσον αφορά την τυπική προϋπόθεση) καθώς και διατακτικό, σημείο 2].

73 Βλ. άρθρα 262 και 263 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

74 Βλ. απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, *X και fiscale eenheid Facet-Facet Trading* (C-536/08 και C-539/08, EU:C:2010:217, σκέψη 37).

75 ΕΕ 2010, L 268, σ. 1.

76 Βλ. ακόλουθες αιτιολογικές σκέψεις του κανονισμού 904/2010:

«(7) Προκειμένου για την είσπραξη του οφειλόμενου φόρου, τα κράτη μέλη θα πρέπει να συνεργάζονται με σκοπό τη διασφάλιση ότι ο ΦΠΑ υπολογίζεται ορθά. Συνεπώς, κάθε κράτος μέλος πρέπει να ελέγχει όχι μόνο την ορθή εφαρμογή του φόρου που οφείλεται στη δική του επικράτεια, αλλά θα πρέπει επίσης και να επικουρεί τα άλλα κράτη μέλη, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του φόρου που σχετίζεται μεν με δραστηριότητα ασκηθείσα στην επικράτειά του, αλλά είναι πληρωτέος σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος.

(8) Ο έλεγχος της ορθής εφαρμογής του ΦΠΑ σε διασυνοριακές συναλλαγές που φορολογούνται σε κράτος μέλος διαφορετικό αυτού όπου έχει την έδρα του ο προμηθευτής εξαρτάται σε πολλές περιπτώσεις από πληροφορίες που κατέχει ή μπορεί να αποκτήσει πολύ ευκολότερα το κράτος μέλος εγκατάστασης. Συνεπώς, η αποτελεσματική εποπτεία των συναλλαγών αυτών εξαρτάται από το εάν το κράτος μέλος εγκατάστασης συλλέγει ή είναι σε θέση να συλλέγει τις πληροφορίες αυτές.

[...]

(19) Το κράτος μέλος κατανάλωσης έχει την κύρια ευθύνη για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης των μη εγκατεστημένων προμηθευτών με τις υποχρεώσεις τους [...].»

77 Σύμφωνα με την έκφραση που χρησιμοποιήθηκε στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα H. Saugmandsgaard Øe στην υπόθεση *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:204, σημεία 82 επ.). Η συλλογιστική του γενικού εισαγγελέα H. Saugmandsgaard Øe στηρίχθηκε στις αρχές που διατυπώθηκαν στην απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 31), οι οποίες επαναλήφθηκαν προσφάτως με την απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψεις 36 έως 38).

78 Βλ. 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 42 έως 49).

79 Βλ., απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2016, *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψεις 44 και 45). Βλ., επίσης, ως παράδειγμα περιπτώσεως δόλιας μη υποβολής δηλώσεως στο κράτος μέλος αφίξεως των αγαθών, στο πλαίσιο τριγωνικής σχέσεως, αλλά χωρίς προσφυγή στο μέτρο απλοποιήσεως, 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).

80 Βλ. απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψεις 42 και 43).

92. Η εξαίρεση αυτή διευκρινίζει, κατ' εμέ, και αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Αυστριακή Κυβέρνηση⁸¹, τη λύση που προκρίθηκε με την απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, X και fiscale eenheid Facet-Facet Trading⁸², δεδομένου ότι το Δικαστήριο διαπίστωσε στην πραγματικότητα ότι τα επίμαχα αγαθά δεν είχαν εισαχθεί στο κράτος μέλος αποκτήσεως του αριθμού φορολογικού μητρώου⁸³.

93. Συνεπώς, εκτιμώ ότι το δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ πρέπει να απορρέει μόνο από την τήρηση των απαιτήσεων του άρθρου 141 και του άρθρου 42, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, ενώ αυτή του άρθρου 42, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής ορίζει απλώς μια πτυχή πρακτικής εφαρμογής.

94. Εντούτοις, σε περίπτωση που το Δικαστήριο δεν δεχθεί την παρούσα ανάλυση, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι, όπως υπογράμμισε η Επιτροπή, στην υπόθεση της κύριας δίκης η διαφορά δεν αφορά τη μη υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή άλλης δηλώσεως.

95. Επομένως, προτείνω να δοθεί στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 42, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στην εκ μέρους της φορολογικής αρχής κράτους μέλους, το οποίο χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποίησε ενδοκοινοτική απόκτηση με σκοπό να προβεί σε μετέπειτα παράδοση, άρνηση απαλλαγής του εν λόγω υποκειμένου από τον ΦΠΑ, με μοναδική αιτιολογία ότι ο προβλεπόμενος από το άρθρο 265 της εν λόγω οδηγίας ανακεφαλαιωτικός πίνακας υποβλήθηκε εκπρόθεσμα ή διορθώθηκε μεταγενέστερα από τον υποκείμενο στον φόρο, μολονότι δεν υφίστανται σοβαρές ενδείξεις φοροδιαφυγής και αποδεικνύεται ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις της φοροαπαλλαγής.

IV. Πρόταση

96. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του Verwaltungsgerichtshof (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Αυστρία) ως εξής:

- 1) Το άρθρο 141, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος πληροί τις προβλεπόμενες από το στοιχείο α' του άρθρου αυτού προϋποθέσεις αποκτήσεως αριθμού φορολογικού μητρώου, οφείλει να πραγματοποιήσει την κατά το στοιχείο β' του εν λόγω άρθρου απόκτηση αγαθών με αριθμό φορολογικού μητρώου φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) χορηγηθέντα από κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο από το οποίο τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται με σκοπό την επίμαχη ενδοκοινοτική απόκτηση, χωρίς να έχει σημασία εάν είναι εγκατεστημένος ή διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου σε αυτό το κράτος μέλος.
- 2) Το άρθρο 42, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στην εκ μέρους της φορολογικής αρχής κράτους μέλους, το οποίο χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποίησε ενδοκοινοτική απόκτηση με σκοπό να προβεί σε μετέπειτα παράδοση, άρνηση απαλλαγής του εν λόγω υποκειμένου από τον ΦΠΑ, με μοναδική αιτιολογία ότι ο προβλεπόμενος από το άρθρο 265 της οδηγίας αυτής ανακεφαλαιωτικός πίνακας υποβλήθηκε εκπρόθεσμα ή διορθώθηκε μεταγενέστερα από τον υποκείμενο στον φόρο, μολονότι δεν υφίστανται σοβαρές ενδείξεις φοροδιαφυγής και αποδεικνύεται ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις της φοροαπαλλαγής.

81 Βλ. σημεία 23, 27 και 39 των γραπτών παρατηρήσεων της κυβερνήσεως αυτής.

82 C-536/08 και C-539/08, EU:C:2010:217.

83 Βλ. σκέψεις 41 και 42 της αποφάσεως αυτής.