



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 20ής Ιουνίου 2018\*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', και άρθρο 143, παράγραφος 2 – Απαλλαγές από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή – Εισαγωγή ακολουθούμενη από ενδοκοινοτική παράδοση – Προϋποθέσεις – Απόδειξη της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος – Μεταφορά υπό το καθεστώς αναστολής ειδικών φόρων κατανάλωσης – Μεταβίβαση του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών στον αποκτώντα – Φοροδιαφυγή – Δεν υφίσταται υποχρέωση της αρμόδιας αρχής να συνδράμει τον υποκείμενο στον φόρο κατά τη συλλογή των αναγκαίων πληροφοριών για την απόδειξη της πλήρωσης των προϋποθέσεων απαλλαγής»

Στην υπόθεση C-108/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (περιφερειακό διοικητικό πρωτοδικείο Βίλνιους, Λιθουανία) με απόφαση της 15ης Φεβρουαρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Μαρτίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

«**Enteco Baltic**» UAB

κατά

**Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,**

παρισταμένης της:

**Vilniaus teritorinė muitinė,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, πρόεδρο τμήματος, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (εισηγήτρια) και Κ. Λυκούργο, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: M. Aleksejev, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 25ης Ιανουαρίου 2018,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η λιθουανική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η «Enteco Baltic» UAB, εκπροσωπούμενη από την A. Medelienė, advokatė, και την M. Bielskienė, advokato padėjėja,
- η Λιθουανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις R. Krasuckaitė και D. Stepanienė καθώς και τους K. Dieninis και D. Kriaučiūnas,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και J. Jokubauskaitė,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 22ας Μαρτίου 2018,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 138, του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', και του άρθρου 143, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/69/EK του Συμβουλίου, της 25ης Ιουνίου 2009 (ΕΕ 2009, L 175, σ. 12) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), καθώς και των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της «Enteco Baltic» UAB και της Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (τελωνειακής υπηρεσίας υπαγόμενης στο Υπουργείο Οικονομικών, Λιθουανία) (στο εξής: κεντρική τελωνειακή υπηρεσία) με αντικείμενο την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) εισαγωγών, στη Λιθουανία, καυσίμων προερχόμενων από τη Λευκορωσία, οι οποίες ακολουθούνταν από αποστολές ή μεταφορές των καυσίμων αυτών σε άλλα κράτη μέλη.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

#### *Η οδηγία ΦΠΑ*

- 3 Κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, «[ω]ς “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό».
- 4 Κατά το άρθρο 131 της οδηγίας αυτής:

«Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων [...] διατάξεων [του δικαίου της Ένωσης] και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.»

5 Το άρθρο 138, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους αλλά εντός της [Ενωσης] από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.»

6 Με την οδηγία 2009/69, της οποίας η προθεσμία μεταφοράς στην εσωτερική έννομη τάξη έληξε την 1η Ιανουαρίου 2011, προστέθηκε η παράγραφος 2 στο αρχικό κείμενο του άρθρου 143 της οδηγίας ΦΠΑ. Δεδομένου ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις έλαβαν χώρα κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ των ετών 2010 και 2012, αμφότερες οι διαδοχικές διατυπώσεις του εν λόγω άρθρου 143 έχουν εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης.

7 Οι αιτιολογικές σκέψεις 3 έως 5 της οδηγίας 2009/69 έχουν ως εξής:

«(3) Η εισαγωγή αγαθών απαλλάσσεται από το [ΦΠΑ] εάν ακολουθεί παράδοση ή μεταφορά των εν λόγω αγαθών σε υποκείμενο στον φόρο σε άλλο κράτος μέλος. Οι όροι υπό τους οποίους χορηγείται αυτή η απαλλαγή καθορίζονται από τα κράτη μέλη. Ωστόσο, η πείρα κατέδειξε ότι οι έμποροι εκμεταλλεύονται τη μη ομοιόμορφη εφαρμογή της απαλλαγής για να μην καταβάλλουν ΦΠΑ για αγαθά που εισάγονται υπό αυτές τις περιστάσεις.

(4) Για να αποφευχθεί αυτή η κατάχρηση θα πρέπει να καθοριστεί, για ορισμένες πράξεις, σε κοινοτικό επίπεδο σύνολο στοιχειωδών όρων υπό τους οποίους εφαρμόζεται αυτή η απαλλαγή.

(5) Δεδομένου ότι, για τους προαναφερθέντες λόγους, ο στόχος της παρούσας οδηγίας, δηλαδή η αντιμετώπιση του προβλήματος της διαφυγής του ΦΠΑ, δεν μπορεί να επιτευχθεί ικανοποιητικά από τα κράτη μέλη και μπορεί, συνεπώς, να επιτευχθεί καλύτερα σε κοινοτικό επίπεδο, η Κοινότητα μπορεί να λάβει μέτρα [...]».

8 Το άρθρο 143 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

δ) τις εισαγωγές αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τρίτο έδαφος ή τρίτη χώρα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, στην περίπτωση που η παράδοση των αγαθών αυτών, εάν διενεργηθεί από τον εισαγωγέα που αναγνωρίζεται ως υπόχρεος του φόρου με βάση το άρθρο 201, απαλλάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 138,

[...]

2. Η απαλλαγή που προβλέπεται στην παράγραφο 1 στοιχείο δ) εφαρμόζεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες την εισαγωγή αγαθών ακολουθεί η παράδοση αγαθών που απαλλάσσεται δυνάμει του άρθρου 138 παράγραφος 1 και παράγραφος 2 στοιχείο γ) μόνον εάν, κατά τη στιγμή της εισαγωγής, ο εισαγωγέας έχει παράσχει στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους εισαγωγής τις ακόλουθες τουλάχιστον πληροφορίες:

α) τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που χορηγείται από το κράτος μέλος εισαγωγής ή τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του φορολογικού αντιπροσώπου του, υπόχρεου καταβολής του ΦΠΑ, που χορηγείται από το κράτος μέλος εισαγωγής·

- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος, στον οποίον παραδίδονται τα αγαθά σύμφωνα με το άρθρο 138 παράγραφος 1, ο οποίος χορηγείται σε άλλο κράτος μέλος [...].
- γ) την απόδειξη ότι τα εισαγόμενα αγαθά προορίζονται να μεταφερθούν ή να αποσταλούν από το κράτος μέλος εισαγωγής σε άλλο κράτος μέλος.

Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι η απόδειξη που αναφέρεται στο στοιχείο γ) κοινοποιείται στις αρμόδιες αρχές μόνον κατόπιν σχετικού αιτήματος.»

- 9 Το άρθρο 167 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

*Οι κανόνες για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ*

- 10 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 αξίας (ΕΕ 2010, L 268, σ. 1), αποτελεί αναδιατύπωση του κανονισμού (ΕΚ) 1798/2003 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του [ΦΠΑ] και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 218/92 (ΕΕ 2003, L 264, σ. 1).
- 11 Ο κανονισμός 904/2010 καταργεί, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο του 61, πρώτο εδάφιο, τον κανονισμό 1798/2003 από την 1η Ιανουαρίου 2012 και εφαρμόζεται, σύμφωνα με το άρθρο του 62, δεύτερο εδάφιο, από την ίδια αυτή ημερομηνία. Λαμβανομένου υπόψη του χρονικού σημείου της ανταλλαγής πληροφοριών η οποία ζητήθηκε στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, εφαρμοστέος στην υπό κρίση υπόθεση είναι ο κανονισμός 904/2010.
- 12 Οι αιτιολογικές σκέψεις 3, 4 και 7 του κανονισμού 904/2010 έχουν ως εξής:

«(3) Η πρακτική φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής πέραν των συνόρων των κρατών μελών οδηγεί σε απώλεια εσόδων για τον προϋπολογισμό και σε παραβιάσεις της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης. Ενδέχεται επίσης να προκαλέσει στρεβλώσεις στην κίνηση των κεφαλαίων και στους όρους του ανταγωνισμού. Κατά συνέπεια, η πρακτική αυτή επηρεάζει τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

(4) Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ απαιτεί στενή συνεργασία μεταξύ των αρμόδιων αρχών των επιφορτισμένων σε κάθε κράτος μέλος με την εφαρμογή των διατάξεων που έχουν θεσπισθεί στον συγκεκριμένο τομέα.

[...]

(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 επικράτεια του, αλλά είναι πληρωτέος σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος.»

13 Το άρθρο 1, παράγραφοι 1 και 2, του κανονισμού αυτού προβλέπει τα εξής:

«1. Ο παρών κανονισμός καθορίζει τους όρους σύμφωνα με τους οποίους οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών οι οποίες είναι υπεύθυνες για την εφαρμογή της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ συνεργάζονται μεταξύ τους καθώς και με την Επιτροπή προκειμένου να εξασφαλίσουν την τήρηση της νομοθεσίας αυτής.

Για το σκοπό αυτό, καθορίζει τους κανόνες και τις διαδικασίες που επιτρέπουν στις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών να συνεργάζονται και να ανταλλάσσουν μεταξύ τους όλες τις πληροφορίες που επιτρέπουν την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ, να ελέγχουν την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ, ιδίως επί των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, και να καταπολεμούν την απάτη στον τομέα του ΦΠΑ. Στον παρόντα κανονισμό καθορίζονται, μεταξύ άλλων, οι κανόνες και οι διαδικασίες που επιτρέπουν στα κράτη μέλη να συλλέγουν και να ανταλλάσσουν ηλεκτρονικώς τις εν λόγω πληροφορίες.

2. Ο παρών κανονισμός καθορίζει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες οι αρχές που αναφέρονται στην παράγραφο 1 συμβάλλουν στην προστασία των εσόδων ΦΠΑ του συνόλου των κρατών μελών.»

14 Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, του εν λόγω κανονισμού:

«Κατόπιν αιτήσεως της αιτούσας αρχής, η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση ανακοινώνει τις πληροφορίες στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 1, συμπεριλαμβανομένων όσων αφορούν μία ή περισσότερες συγκεκριμένες περιπτώσεις.»

15 Το άρθρο 54, παράγραφος 1, του ίδιου κανονισμού ορίζει τα εξής:

«Η αρχή κράτους μέλους στην οποία υποβάλλεται η αίτηση παρέχει στην αιτούσα αρχή άλλου κράτους μέλους τις πληροφορίες που αναφέρονται στο άρθρο 1, υπό την προϋπόθεση ότι:

α) ο αριθμός και η φύση των αιτήσεων παροχής πληροφοριών, οι οποίες υποβάλλονται από την αιτούσα αρχή σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο, δεν επιβάλλουν δυσανάλογο διοικητικό φόρτο στην αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση·

β) η αιτούσα αρχή έχει εξαντλήσει τις συνήθεις πηγές πληροφοριών τις οποίες θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει ανάλογα με τις περιστάσεις για να λάβει τις αιτούμενες πληροφορίες χωρίς να κινδυνεύει η επίτευξη του επιδιωκόμενου αποτελέσματος.»

*Οι κανόνες για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης*

16 Η οδηγία 2008/118/EK του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12) προβλέπει, στο κεφάλαιο IV, τους κανόνες που διέπουν τη διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων τα οποία τελούν υπό καθεστώς αναστολής ειδικών φόρων κατανάλωσης. Το εν λόγω κεφάλαιο περιλαμβάνει τα άρθρα 17 έως 31 της οδηγίας αυτής.

17 Κατά το άρθρο 21, παράγραφοι 1 έως 3, της εν λόγω οδηγίας:

«1. Η διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα υπό καθεστώς αναστολής μόνον εάν πραγματοποιείται υπό την κάλυψη ηλεκτρονικού διοικητικού εγγράφου το οποίο καταρτίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 3.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, ο αποστολέας υποβάλλει σχέδιο ηλεκτρονικού διοικητικού εγγράφου στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους αποστολής χρησιμοποιώντας το μηχανοργανωμένο σύστημα που αναφέρεται στο άρθρο 1 της απόφασης αριθ. 1152/2003/EK (εφεξής “το μηχανοργανωμένο σύστημα”).

3. Οι αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους αποστολής επαληθεύουν ηλεκτρονικά τα στοιχεία που αναφέρονται στο σχέδιο ηλεκτρονικού διοικητικού εγγράφου.

Εάν τα στοιχεία αυτά δεν είναι έγκυρα, ενημερώνεται πάραυτα ο αποστολέας.

Εάν τα στοιχεία αυτά είναι έγκυρα, οι αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους αποστολής δίδουν στο έγγραφο μοναδικό διοικητικό κωδικό αναφοράς και τον κοινοποιούν στον αποστολέα.»

18 Το άρθρο 24 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Κατά την παραλαβή των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων σε οποιονδήποτε από τους προορισμούς που αναφέρονται στο άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο α) σημεία i), ii) ή iv) ή στο άρθρο 17 παράγραφος 2, ο παραλήπτης, χωρίς καθυστέρηση και το αργότερο εντός πέντε εργάσιμων ημερών από την περάτωση της διακίνησης, εκτός των περιπτώσεων που κρίνονται δεόντως δικαιολογημένες από τις αρμόδιες αρχές, υποβάλλει αναφορά για την παραλαβή τους (εφεξής η “αναφορά παραλαβής”), μέσω του μηχανοργανωμένου συστήματος.

[...]

3. Οι αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους προορισμού επαληθεύουν ηλεκτρονικά τα στοιχεία που αναφέρονται στην αναφορά παραλαβής.

Εάν τα στοιχεία αυτά δεν είναι έγκυρα, ενημερώνεται πάραυτα ο παραλήπτης.

Εάν τα στοιχεία αυτά είναι έγκυρα, οι αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους προορισμού επιβεβαιώνουν στον παραλήπτη την καταχώριση της αναφοράς παραλαβής και τη διαβιβάζουν στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους αποστολής.

4. Οι αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους αποστολής διαβιβάζουν την αναφορά παραλαβής στον αποστολέα. Όταν ο τόπος αποστολής και ο τόπος προορισμού ευρίσκονται στο ίδιο κράτος μέλος, οι αρμόδιες αρχές του εν λόγω κράτους μέλους διαβιβάζουν την αναφορά παραλαβής απευθείας στον αποστολέα.»

19 Ο κανονισμός (ΕΚ) 684/2009 της Επιτροπής, της 24ης Ιουλίου 2009, για την εφαρμογή της οδηγίας 2008/118 όσον αφορά τις μηχανοργανωμένες διαδικασίες για τη διακίνηση προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης υπό καθεστώς αναστολής των φόρων αυτών (ΕΕ 2009, L 197, σ. 24), θεσπίζει, μεταξύ άλλων, σύμφωνα με το άρθρο 1, στοιχείο α', κανόνες σχετικά με τη διάρθρωση και το περιεχόμενο των ηλεκτρονικών μηνυμάτων που ανταλλάσσονται μέσω του μηχανοργανωμένου συστήματος που αναφέρεται στο άρθρο 21, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 για τους σκοπούς των άρθρων 21 έως 25 της τελευταίας.

20 Κατά το άρθρο 3 του κανονισμού αυτού:

«1. Το σχέδιο ηλεκτρονικού διοικητικού εγγράφου που υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 21 παράγραφος 2 της οδηγίας [2008/118] και το ηλεκτρονικό διοικητικό έγγραφο στο οποίο έχει δοθεί διοικητικός κωδικός αναφοράς σύμφωνα με το άρθρο 21 παράγραφος 3 τρίτο εδάφιο της εν λόγω οδηγίας, είναι σύμφωνο με τις απαιτήσεις που προβλέπονται στον πίνακα 1 του παραρτήματος I του παρόντος κανονισμού.

2. Το σχέδιο ηλεκτρονικού διοικητικού εγγράφου υποβάλλεται όχι νωρίτερα από 7 ημέρες από την ημερομηνία που αναφέρεται στο έγγραφο αυτό ως ημερομηνία αποστολής των σχετικών προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.»

21 Το άρθρο 7 του εν λόγω κανονισμού ορίζει τα εξής:

«Η αναφορά παραλαβής που υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 24 της οδηγίας [2008/118] και η αναφορά εξαγωγής που υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 25 της εν λόγω οδηγίας, είναι σύμφωνες με τις απαιτήσεις που προβλέπονται στον πίνακα 6 του παραρτήματος I του παρόντος κανονισμού.»

### ***Το λιθουανικό δίκαιο***

22 Το άρθρο 143, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας ΦΠΑ μεταφέρθηκε στο λιθουανικό δίκαιο με το άρθρο 35 του Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (λιθουανικού νόμου για τον ΦΠΑ, στο εξής: νόμος για τον ΦΠΑ). Το εν λόγω άρθρο 35 περιλαμβάνεται στον τίτλο V του νόμου για τον ΦΠΑ, ο οποίος επιγράφεται «Περιπτώσεις στις οποίες τα εισαγόμενα προϊόντα δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ κατά την εισαγωγή». Το άρθρο αυτό προβλέπει τα εξής:

«1. Τα εισαγόμενα προϊόντα απαλλάσσονται από την επιβολή ΦΠΑ εφόσον κατά τον χρόνο εισαγωγής τους είναι γνωστό ότι τα προϊόντα αυτά προορίζονται για εξαγωγή και μεταφορά σε άλλο κράτος μέλος, ενώ η παράδοση των προϊόντων αυτών εκ μέρους του εισαγωγέα από τη Δημοκρατία της Λιθουανίας σε άλλο κράτος μέλος, δυνάμει του κεφαλαίου VI του παρόντος νόμου, υπόκειται σε μηδενικό συντελεστή ΦΠΑ.

2. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου έχουν εφαρμογή εφόσον ο εισαγωγέας είναι καταχωρισμένος ως υπόχρεος σε καταβολή ΦΠΑ στη Δημοκρατία της Λιθουανίας και τα προϊόντα μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος εντός χρονικού διαστήματος το οποίο δεν υπερβαίνει τον έναν μήνα από την ημερομηνία της γενεσιουργού αιτίας του φόρου, όπως προβλέπεται στο άρθρο 14, παράγραφος 12 ή 13, του παρόντος νόμου. Το χρονικό αυτό διάστημα δύναται να παραταθεί εφόσον συντρέχουν αντικειμενικοί λόγοι προς τούτο.

3. Οι λεπτομέρειες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται από την εθνική τελωνειακή υπηρεσία και την κεντρική φορολογική αρχή.»

23 Κατά το άρθρο 49, παράγραφος 1, του νόμου για τον ΦΠΑ:

«Ο μηδενικός συντελεστής ΦΠΑ εφαρμόζεται στα προϊόντα που προορίζονται για πρόσωπο καταχωρισμένο στο μητρώο ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος, τα οποία εξάγονται από το εθνικό έδαφος προς άλλο κράτος μέλος [...]».

24 Το άρθρο 56 του νόμου για τον ΦΠΑ, το οποίο αφορά τη «[δ]ικαιολόγηση της εφαρμογής μηδενικού συντελεστή ΦΠΑ», προβλέπει τα εξής:

«1. [...] Υπόχρεος σε ΦΠΑ ο οποίος έχει εφαρμόσει μηδενικό συντελεστή ΦΠΑ, δυνάμει του άρθρου 49 του παρόντος νόμου, πρέπει να διαθέτει αποδεικτικά στοιχεία της εξαγωγής των προϊόντων εκτός της εθνικής επικράτειας και, όταν ο μηδενικός συντελεστής ΦΠΑ εφαρμόζεται κατά την παράδοση των προϊόντων σε πρόσωπο καταχωρισμένο στο μητρώο ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος, αποδεικτικά στοιχεία ότι το πρόσωπο προς το οποίο εξήχθησαν τα προϊόντα υπόκειται σε ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος.

[...]

4. Με την επιφύλαξη των λοιπών διατάξεων του παρόντος άρθρου, η φορολογική διοίκηση μπορεί, σύμφωνα με τις διαδικασίες που προβλέπονται στον νόμο για τη φορολογική διοίκηση (Mokesčių administravimo įstatymas), να απαιτεί την προσκόμιση πρόσθετων αποδεικτικών στοιχείων παρέχοντων τη δυνατότητα να εκτιμηθεί αν δικαιολογείται η εφαρμογή μηδενικού συντελεστή ΦΠΑ. [...]

5. Με την επιφύλαξη των λοιπών διατάξεων του παρόντος άρθρου, η φορολογική διοίκηση μπορεί να συγκεντρώνει αυτεπαγγέλτως ή μέσω των αρμόδιων αρχών επιβολής του νόμου πρόσθετα αποδεικτικά στοιχεία παρέχοντα τη δυνατότητα να εκτιμηθεί αν δικαιολογείται η εφαρμογή μηδενικού συντελεστή ΦΠΑ. [...]»

- 25 Οι Κανόνες περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή των εισαγόμενων προϊόντων τα οποία παραδίδονται σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Κανόνες) εγκρίθηκαν με την απόφαση 1B-439/VA-71 του διευθυντή της κεντρικής τελωνειακής υπηρεσίας και του επικεφαλής της Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (εθνικής υπηρεσίας φορολογικής επιθεώρησης, υπαγόμενης στο Υπουργείο Οικονομικών, Λιθουανία) (στο εξής: υπηρεσία επιθεώρησης), της 29ης Απριλίου 2004. Το σημείο 4 των Κανόνων αυτών έχει ως εξής:

«Τα εισαγόμενα στην εθνική επικράτεια προϊόντα απαλλάσσονται του ΦΠΑ, εφόσον πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

4.1. είναι γνωστό, κατά τη στιγμή της εισαγωγής, ότι τα προϊόντα προορίζονται προς εξαγωγή και πρόκειται να μεταφερθούν σε άλλο κράτος μέλος

[...]».

- 26 Κατά το σημείο 7 των εν λόγω Κανόνων:

«Ενόψει του τελωνειακού ελέγχου, μαζί με την τελωνειακή διασάφηση εισαγωγής, προσκομίζονται, εκτός των λοιπών εγγράφων:

[...]

7.2. τα έγγραφα που αποδεικνύουν ότι τα εισαγόμενα στο έδαφος της χώρας προϊόντα προορίζονται και πρόκειται να μεταφερθούν σε άλλο κράτος μέλος (ιδίως παραστατικά έγγραφα μεταφοράς ή σύμβαση)».

- 27 Οι Κανόνες τροποποιήθηκαν με την απόφαση 1B-773/VA-119 του διευθυντή της κεντρικής τελωνειακής υπηρεσίας και του επικεφαλής της υπηρεσίας επιθεώρησης, της 28ης Δεκεμβρίου 2010, η οποία τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2011. Η απόφαση αυτή προσέθεσε στους Κανόνες το σημείο 7<sup>1</sup>, το οποίο προβλέπει τα εξής:

«Ο εισαγωγέας υποχρεούται να ενημερώνει αμελλητί και εγγράφως την περιφερειακή τελωνειακή υπηρεσία σε περίπτωση μεταβολής του τόπου αποθήκευσης των προϊόντων ή του προσώπου του αγοραστή τους (των μνημονευομένων στα προσκομιζόμενα ενόψει του τελωνειακού ελέγχου έγγραφα υποκειμένου στον φόρο στο άλλο κράτος μέλος και/ή κράτους μέλους όπου παραδίδονται τα προϊόντα), προσκομίζοντας νέα στοιχεία που εξηγούν τους λόγους των μεταβολών και επισυνάπτοντας αντίγραφα των δικαιολογητικών εγγράφων.»

## **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

- 28 Η Enteco Baltic είναι εταιρία με έδρα τη Λιθουανία. Δραστηριοποιείται στο χονδρικό εμπόριο καυσίμων.



- 29 Κατά το επίμαχο στην κύρια δίκη χρονικό διάστημα, δηλαδή μεταξύ των ετών 2010 και 2012, η Enteco Baltic εισήγαγε στη Λιθουανία καύσιμα προερχόμενα από τη Λευκορωσία. Τα καύσιμα αυτά υπάγονταν στο λεγόμενο «τελωνειακό καθεστώς 42», το οποίο επιτρέπει την ελεύθερη κυκλοφορία τους χωρίς την επιβολή ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Στις διασαφήσεις εισαγωγής, η εταιρία αυτή δήλωσε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ των ευρισκόμενων σε άλλο κράτος μέλος αποκτώντων, στους οποίους επρόκειτο να παραδώσει τα προϊόντα. Αποθήκευε τα εν λόγω προϊόντα σε αποθήκες προϊόντων υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης οι οποίες ανήκαν σε άλλες λιθουανικές επιχειρήσεις.
- 30 Η Enteco Baltic πώλησε τα καύσιμα αυτά σε εταιρίες με έδρα την Πολωνία, τη Σλοβακία και την Ουγγαρία βάσει έγγραφων συμβάσεων και ατομικών παραγγελιών. Οι συμβάσεις αυτές προέβλεπαν παράδοση «ex-works» («εκ του εργοστασίου»). Επομένως, βάσει των εν λόγω συμβάσεων, η Enteco Baltic είχε μόνο την υποχρέωση παράδοσης των καυσίμων στους αποκτώντες στη Λιθουανία και οι τελευταίοι ήταν υπεύθυνοι για την περαιτέρω μεταφορά των προϊόντων στο κράτος μέλος προορισμού. Τόσο οι ατομικές παραγγελίες των αποκτώντων όσο και τα εκδιδόμενα από την Enteco Baltic τιμολόγια αποστέλλονταν συνήθως μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.
- 31 Για τη μεταφορά των προϊόντων, καταρτίζονταν ηλεκτρονικά έγγραφα μεταφοράς των υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων καθώς και φορτωτικές CMR (έγγραφα αποστολής βάσει της Σύμβασης περί του συμβολαίου για τη διεθνή οδική μεταφορά εμπορευμάτων, που υπογράφηκε στη Γενεύη στις 19 Μαΐου 1956, όπως τροποποιήθηκε με το πρωτόκολλο της 5ης Ιουλίου 1978). Οι φορτωτικές αυτές συμπληρώνονταν από τους υπαλλήλους που ήταν υπεύθυνοι για τη φορολογική αποθήκη από την οποία πραγματοποιούνταν η αποστολή και περιείχαν μνεία, μεταξύ άλλων, του τύπου αποστολής των προϊόντων (δηλαδή της φορολογικής αποθήκης από την οποία πραγματοποιούνταν η αποστολή), του αγοραστή τους και του τύπου παραλαβής τους (δηλαδή της φορολογικής αποθήκης προορισμού).
- 32 Μετά την παράδοση των προϊόντων στις φορολογικές αποθήκες προορισμού που βρίσκονταν στην Πολωνία, η Enteco Baltic ελάμβανε ηλεκτρονική επιβεβαίωση της παράδοσης των προϊόντων αυτών (στο εξής: επιβεβαίωση e-ROR). Ελάμβανε επίσης τις φορτωτικές CMR με τις οποίες οι φορολογικές αποθήκες προορισμού επιβεβαίωναν την παραλαβή των εν λόγω προϊόντων.
- 33 Σε ορισμένες περιπτώσεις, η Enteco Baltic πωλούσε προϊόντα σε υποκειμένους στον φόρο ευρισκόμενους σε άλλα κράτη μέλη, οι οποίοι ήταν διαφορετικοί από εκείνους των οποίων οι αριθμοί φορολογικού μητρώου αναγράφονταν στις διασαφήσεις εισαγωγής. Τα στοιχεία των εν λόγω υποκειμένων στον φόρο, συμπεριλαμβανομένων των αριθμών τους φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, δηλώνονταν πάντοτε στην υπηρεσία επιθεώρησης με τις μηνιαίες εκθέσεις παράδοσης των προϊόντων σε άλλα κράτη μέλη.
- 34 Το 2012, η Vilniaus teritorinė muitinė (περιφερειακή τελωνειακή υπηρεσία Βίλνιους, Λιθουανία) (στο εξής: τελωνειακή υπηρεσία Βίλνιους) διεξήγαγε μερικό έλεγχο των διασαφήσεων εισαγωγής που αφορούσαν το χρονικό διάστημα από την 1η Απριλίου 2010 έως τις 31 Μαΐου 2012 και διαπίστωσε παρατυπίες ως προς τους αριθμούς φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, τις οποίες διόρθωσε.
- 35 Το 2013, η υπηρεσία επιθεώρησης έλαβε από την ουγγρική, την πολωνική και τη σλοβακική φορολογική αρχή πληροφορίες σχετικές με ενδεχόμενη φοροδιαφυγή κατά την εφαρμογή του «τελωνειακού καθεστώτος 42». Ειδικότερα, οι αρχές αυτές ανέφεραν ότι δεν ήταν σε θέση να βεβαιώσουν την παραλαβή των εν λόγω καυσίμων από τους αποκτώντες και ότι οι τελευταίοι δεν είχαν δηλώσει ΦΠΑ για το κρίσιμο χρονικό διάστημα.
- 36 Λαμβανομένων υπόψη των πληροφοριών αυτών, η υπηρεσία επιθεώρησης προέβη σε νέο φορολογικό έλεγχο το 2013, ο οποίος αφορούσε την εκπλήρωση, από την Enteco Baltic, των υποχρεώσεων στον τομέα του ΦΠΑ για το χρονικό διάστημα από την 1η Ιανουαρίου 2012 έως τις 30 Ιουνίου 2013. Διαπίστωσε ότι η εταιρία αυτή είχε προσκομίσει επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που καταδείκνυαν ότι

τα προϊόντα είχαν εξαχθεί από το λιθουανικό έδαφος και ότι είχε πράγματι μεταβιβαστεί στους αποκτώντες το δικαίωμα να τα διαθέτουν ως κύριοι. Κατά την άποψη της υπηρεσίας επιθεώρησης, δεν αποδείχθηκε ότι, κατά τις εν λόγω συναλλαγές, η Enteco Baltic επέδειξε αμέλεια ή απερισκεψία.

- 37 Η τελωνειακή υπηρεσία Βίλνιους διενήργησε επίσης, κατά τα έτη 2014 και 2015, νέο έλεγχο ως προς το χρονικό διάστημα μεταξύ 1ης Απριλίου 2010 και 31ης Μαΐου 2012 καθώς και αρχικό έλεγχο ως προς το χρονικό διάστημα μεταξύ 1ης Ιουνίου 2012 και 31ης Δεκεμβρίου 2013. Κατά το πέρας των ελέγχων αυτών, η τελωνειακή υπηρεσία Βίλνιους διαπίστωσε ότι η Enteco Baltic δεν είχε παραδώσει τα καύσιμα στους υποκείμενους στον φόρο που αναγράφονταν στις διασαφήσεις εισαγωγής ή δεν είχε αποδείξει, αφενός, ότι τα καύσιμα είχαν μεταφερθεί και, αφετέρου, ότι το δικαίωμα να τα διαθέτουν ως κύριοι είχε μεταβιβαστεί στα πρόσωπα των οποίων τα ονόματα αναγράφονταν στα τιμολόγια που μνημόνευαν τον οφειλόμενο ΦΠΑ.
- 38 Η Enteco Baltic απευθύνθηκε σε πολωνική εταιρία παροχής οικονομικών πληροφοριών, προκειμένου να λάβει συμπληρωματικές πληροφορίες σχετικές με τις εν λόγω μεταφορές. Ζήτησε επίσης από την τελωνειακή υπηρεσία Βίλνιους να απευθυνθεί στις πολωνικές φορολογικές αποθήκες για να λάβει τις πληροφορίες που η εν λόγω εταιρία παροχής πληροφοριών δεν μπορούσε να λάβει. Το αίτημα αυτό δεν έγινε δεκτό.
- 39 Στις 25 Νοεμβρίου 2015, η τελωνειακή υπηρεσία Βίλνιους συνέταξε έκθεση επιθεώρησης, με την οποία διαπίστωσε ότι η Enteco Baltic είχε θεωρήσει, εσφαλμένως, ότι οι εισαγωγές καυσίμων προερχόμενων από τη Λευκορωσία απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, την υποχρέωσε να καταβάλει ποσό ύψους 3 220 822 ευρώ ως ΦΠΑ, προσαυξημένο με πρόστιμα και τόκους υπερημερίας.
- 40 Η κεντρική τελωνειακή υπηρεσία επικύρωσε τη διάταξη αυτή με απόφαση της 16ης Μαρτίου 2016.
- 41 Η Enteco Baltic άσκησε διοικητική προσφυγή κατά της εν λόγω απόφασης της κεντρικής τελωνειακής υπηρεσίας ενώπιον της Mokestiniių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (επιτροπή φορολογικών διαφορών υπαγόμενης στην κυβέρνηση, Λιθουανία). Με απόφαση της 1ης Ιουνίου 2016, η επιτροπή αυτή ανέπεμψε τη διοικητική προσφυγή ενώπιον της κεντρικής τελωνειακής υπηρεσίας.
- 42 Τόσο η Enteco Baltic όσο και η κεντρική τελωνειακή υπηρεσία προσέφυγαν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου ζητώντας, μεταξύ άλλων, την ακύρωση της απόφασης της υπαγόμενης στην κυβέρνηση επιτροπής φορολογικών διαφορών.
- 43 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Vilniaus apygardos administracinis teismas (περιφερειακό διοικητικό πρωτοδικείο Βίλνιους, Λιθουανία) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχει το άρθρο 143, παράγραφος 2, της οδηγίας για τον ΦΠΑ την έννοια ότι δεν επιτρέπει σε φορολογική αρχή κράτους μέλους να αρνηθεί την εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας αυτής για τον λόγο και μόνον ότι κατά τον χρόνο εισαγωγής των προϊόντων αυτά προορίζονταν να παραδοθούν σε συγκεκριμένο πρόσωπο υποκείμενο σε ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, στη διασάφηση της εισαγωγής δηλωνόταν ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ αυτού του προσώπου, πλην όμως, λόγω μεταγενέστερης μεταβολής των συνθηκών, τα οικεία προϊόντα παραδόθηκαν σε άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο (υπόχρεο σε καταβολή ΦΠΑ), στις δε αρχές είχαν παρασχεθεί όλες οι πληροφορίες σχετικά με την ταυτότητα του πραγματικού αποκτώντος;
- 2) Υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπό κρίση υποθέσεως, μπορεί το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι έγγραφα, των οποίων δεν αμφισβητείται η γνησιότητα (φορτωτικές [σε ηλεκτρονική μορφή, στο εξής: φορτωτικές e-AD] και βεβαιώσεις e-ROR) και τα οποία βεβαιώνουν τη μεταφορά των προϊόντων από φορολογική

αποθήκη ευρισκόμενη στο έδαφος ενός κράτους μέλους σε φορολογική αποθήκη ευρισκόμενη στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, αποδεικνύουν επαρκώς την εξαγωγή των προϊόντων σε άλλο κράτος μέλος;

- 3) Πρέπει το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπει σε φορολογική αρχή κράτους μέλους να αρνηθεί να εφαρμόσει την απαλλαγή που προβλέπεται από την ως άνω διάταξη εφόσον το δικαίωμα διαθέσεως των προϊόντων δεν μεταβιβάστηκε άμεσα στον αποκτώντα, αλλά σε πρόσωπα τα οποία ο ίδιος έχει ορίσει (μεταφορικές επιχειρήσεις ή φορολογικές αποθήκες);
- 4) Αντιβαίνει μια διοικητική πρακτική προς τις αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης όταν η πρακτική αυτή βασίζεται σε ερμηνεία η οποία διαφέρει, όσον αφορά, αφενός, το τι θα πρέπει να λογίζεται ως μεταβίβαση του δικαιώματος διαθέσεως και, αφετέρου, το ποια αποδεικτικά στοιχεία πρέπει να προσκομισθούν προς απόδειξη της εν λόγω μεταβίβασης, αναλόγως του αν έχει εφαρμογή το άρθρο 167 ή το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ;
- 5) Εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της αρχής της καλής πίστεως ως προς την επιβολή του ΦΠΑ και το δικαίωμα προσώπων να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή [σύμφωνα με το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ] σε περιπτώσεις όπως αυτή της κύριας δίκης, δηλαδή όταν η τελωνειακή αρχή δεν αναγνωρίζει στο υποκείμενο σε φόρο πρόσωπο το δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή με την αιτιολογία ότι δεν πληρούνται οι όροι περαιτέρω μεταφοράς των αγαθών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης (άρθρο 138 της οδηγίας ΦΠΑ);
- 6) Έχει το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ την έννοια ότι αποκλείει διοικητική πρακτική κράτους μέλους βάσει της οποίας τεκμαίρεται ότι, πρώτον, το δικαίωμα διαθέσεως δεν μεταβιβάστηκε σε συγκεκριμένο αντισυμβαλλόμενο και, δεύτερον, ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει το ενδεχόμενο τελέσεως απάτης σε σχέση με τον ΦΠΑ εκ μέρους του αντισυμβαλλόμενου, από το γεγονός ότι η επιχείρηση επικοινωνούσε με τους αντισυμβαλλομένους της με ηλεκτρονικά μέσα επικοινωνίας και ότι, κατόπιν έρευνας την οποία διενήργησε η φορολογική αρχή, διαπιστώθηκε ότι οι αντισυμβαλλόμενοι δεν ασκούσαν επαγγελματική δραστηριότητα στις δηλωθείσες επαγγελματικές τους διευθύνσεις ούτε δήλωναν τον ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στις συναλλαγές τους με το υποκείμενο σε φόρο πρόσωπο;
- 7) Πρέπει το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι, καίτοι ο υπόχρεος σε φόρο υπέχει την υποχρέωση να αποδείξει ότι δικαιούται απαλλαγής από τον φόρο, εντούτοις αυτό δεν σημαίνει ότι η αρμόδια δημόσια αρχή, η οποία αποφαινεται σχετικά με το ζήτημα της μεταβίβασης του δικαιώματος διαθέσεως, δεν υπέχει υποχρέωση συγκεντρώσεως πληροφοριακών στοιχείων επί των οποίων έχουν πρόσβαση αποκλειστικά και μόνον οι δημόσιες αρχές;»

## **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

### ***Επί του πρώτου ερωτήματος***

- <sup>44</sup> Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', και το άρθρο 143, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν στις αρμόδιες αρχές ενός κράτους μέλους να αρνηθούν την απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή για τον λόγο και μόνον ότι, συνεπεία μεταβολής των συνθηκών μετά την εισαγωγή, τα επίμαχα προϊόντα παραδόθηκαν σε υποκείμενο στον φόρο διαφορετικό από εκείνον του

- οποίου ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ αναγραφόταν στη διασάφηση εισαγωγής, μολονότι ο εισαγωγέας γνωστοποίησε στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους εισαγωγής όλες τις πληροφορίες για την ταυτότητα του νέου αποκτώντος.
- 45 Εισαγωγικώς, επισημαίνεται ότι, όπως υπομνήσθηκε με τη σκέψη 6 της παρούσας απόφασης, η προθεσμία μεταφοράς, στην εσωτερική έννομη τάξη, της οδηγίας 2009/69, η οποία προσέθεσε την παράγραφο 2 στο αρχικό κείμενο του άρθρου 143 της οδηγίας ΦΠΑ, έληξε την 1η Ιανουαρίου 2011. Συνεπώς, η διάταξη της εν λόγω παραγράφου εφαρμόζεται μόνον από την ημερομηνία αυτή.
- 46 Πρώτον, από το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις εισαγωγές αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τρίτο έδαφος ή τρίτη χώρα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, στην περίπτωση που η παράδοση των αγαθών αυτών, εάν διενεργηθεί από τον εισαγωγέα που αναγνωρίζεται ως υπόχρεος του φόρου βάσει του άρθρου 201 της οδηγίας αυτής, απαλλάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 138 της εν λόγω οδηγίας.
- 47 Επομένως, όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας με τα σημεία 42, 50 και 68 των προτάσεών του, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή εξαρτάται από την επακόλουθη πραγματοποίηση, εκ μέρους του εισαγωγέα, ενδοκοινοτικής παράδοσης η οποία επίσης απαλλάσσεται δυνάμει του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, από την πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων που καθορίζονται στο άρθρο αυτό.
- 48 Ούτε το άρθρο 138 ούτε το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπουν, αντιθέτως, υποχρέωση του εισαγωγέα να δηλώνει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος που συμμετέχει στην επακόλουθη ενδοκοινοτική πράξη.
- 49 Πριν από την τροποποίηση του αρχικού κειμένου της οδηγίας ΦΠΑ από την οδηγία 2009/69 ήταν δυνατό να προβλέπεται τέτοια υποχρέωση από το εθνικό δίκαιο, όπως στην περίπτωση του λιθουανικού δικαίου στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 50 Πράγματι, εάν δεν υπάρχουν σχετικές διατάξεις στην οδηγία ΦΠΑ, εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν, σύμφωνα με το άρθρο 131 της οδηγίας αυτής, τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσουν από τον φόρο τις εισαγωγές που ακολουθούνται από ενδοκοινοτική παράδοση, προς εξασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής της προβλεπόμενης από την οδηγία αυτή απαλλαγής κατά την εισαγωγή και προς αποτροπή τυχόν περιπτώσεων φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και κατάχρησης. Ωστόσο, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της έννομης τάξης της Ένωσης (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, της 9ης Οκτωβρίου 2014, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, σκέψη 27, καθώς και της 9ης Φεβρουαρίου 2017, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 33).
- 51 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει, στο πλαίσιο της απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων η οποία προβλέπεται στο άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, ότι, αφ' ης στιγμής η απαλλαγή αυτή εξαρτάται από την πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων που εκτίθενται κατά τρόπο εξαντλητικό στη διάταξη αυτή, μεταξύ των οποίων δεν συγκαταλέγεται η υποχρέωση του αποκτώντος να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, τα κράτη μέλη δεν μπορούν, καταρχήν, να αρνηθούν την εν λόγω απαλλαγή λόγω της μη τήρησης τυπικής απαίτησης, όπως είναι η εγγραφή του αποκτώντος στο φορολογικό μητρώο ΦΠΑ, η οποία ενδεχομένως προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο κράτους μέλους (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψεις 29 και 32).

- 52 Οι ίδιες αυτές παρατηρήσεις ισχύουν όταν, κατ' εφαρμογή του άρθρου 131 της οδηγίας ΦΠΑ, ένα κράτος μέλος προβλέπει ότι η κατ' άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας αυτής απαλλαγή κατά την εισαγωγή εξαρτάται από τη γνωστοποίηση, εκ μέρους του εισαγωγέα, του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος.
- 53 Δεύτερον, το άρθρο 143, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο προέκυψε από τις τροποποιήσεις που επέφερε η οδηγία 2009/69, προβλέπει πλέον ότι, για να μπορέσει να τύχει της κατά την παράγραφο 1, στοιχείο δ', του άρθρου αυτού απαλλαγής κατά την εισαγωγή, ο εισαγωγέας πρέπει, κατά τη στιγμή της εισαγωγής, να δηλώσει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος.
- 54 Καίτοι η διάταξη αυτή, λαμβανομένου υπόψη του γράμματός της, θα μπορούσε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η απαλλαγή κατά την εισαγωγή δεν δύναται να χορηγηθεί όταν ο εισαγωγέας, αφότου έχει δηλώσει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ενός αποκτώντος, παραδίδει τα επίμαχα αγαθά σε διαφορετικό αποκτώντα, εντούτοις μια τέτοια ερμηνεία θα ερχόταν σε αντίθεση με τη γενική οικονομία του άρθρου 143, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ και με το πλαίσιο στο οποίο το άρθρο αυτό εντάσσεται.
- 55 Συγκεκριμένα, αφενός, από τις αιτιολογικές σκέψεις 3 έως 5 της οδηγίας 2009/69 προκύπτει ότι το άρθρο 143, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ απαριθμεί τις ελάχιστες προϋποθέσεις εφαρμογής της προβλεπόμενης από το εν λόγω άρθρο απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Η προσθήκη των προϋποθέσεων αυτών στην οδηγία ΦΠΑ δικαιολογείται από την ανάγκη αποτροπής της κατάχρησης και της δόλιας χρήσης του συστήματος της απαλλαγής από τον ΦΠΑ εκ μέρους εμπόρων που εκμεταλλεύονταν τις διαφορές ως προς τις προϋποθέσεις χορήγησης της απαλλαγής κατά την εισαγωγή που είχαν προηγουμένως καθορίσει τα κράτη μέλη. Επομένως, η υποχρέωση, η οποία καθιερώνεται στο άρθρο 143, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ κατόπιν της επελεύσεως με την οδηγία 2009/69 τροποποίησης, του εισαγωγέα να παρέχει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος δεν μπορεί να θεωρηθεί ουσιαστική προϋπόθεση απαλλαγής, αλλά σκοπεύει μόνο στην αντιμετώπιση αποκλίσεων μεταξύ των κρατών μελών ως προς την εφαρμογή της απαλλαγής.
- 56 Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο καθόσον με την οδηγία 2009/69 δεν τροποποιήθηκε το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο παραπέμπει στις ουσιαστικές προϋποθέσεις απαλλαγής της επακόλουθης ενδοκοινοτικής παράδοσης, οι οποίες καθορίζονται στο άρθρο 138 της οδηγίας αυτής.
- 57 Αφετέρου, λαμβανομένων υπόψη των εκτιμήσεων που διατύπωσε ο γενικός εισαγγελέας με τα σημεία 67 έως 71 των προτάσεών του, επισημαίνεται περαιτέρω ότι τυχόν αντίθετη ερμηνεία της διάταξης αυτής δεν θα ήταν σύμφωνη με την εξάρτηση της απαλλαγής κατά την εισαγωγή από την πλήρωση των προϋποθέσεων απαλλαγής της επακόλουθης ενδοκοινοτικής παράδοσης και, δεδομένης της μη τροποποίησης των εν λόγω προϋποθέσεων –ειδικότερα δε του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ– με την οδηγία 2009/69, θα έπληττε τη συνοχή του συστήματος των απαλλαγών αυτών.
- 58 Συνεπώς, είτε τυγχάνει εφαρμογής η οδηγία ΦΠΑ είτε η οδηγία αυτή υπό την αρχική μορφή της, δεν είναι δυνατή, καταρχήν, η άρνηση της απαλλαγής κατά την εισαγωγή για τον λόγο και μόνον ότι τα προϊόντα παραδόθηκαν σε αποκτώντα διαφορετικό από εκείνον του οποίου ο αριθμός δηλώθηκε κατά τη στιγμή της εισαγωγής, υπό την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται, αφενός, ότι η εισαγωγή ακολουθείται πράγματι από ενδοκοινοτική παράδοση πληρούσα τις ουσιαστικές προϋποθέσεις απαλλαγής που προβλέπονται στο άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής και, αφετέρου, ότι ο εισαγωγέας έχει, σε κάθε περίπτωση, ενημερώσει δεόντως την αρμόδια αρχή για τις αλλαγές που αφορούν την ταυτότητα των αποκτώντων.

- 59 Το αντίθετο ισχύει μόνον εάν ο εισαγωγέας εκ προθέσεως μετέσχε σε φοροδιαφυγή που θέτει σε κίνδυνο τη λειτουργία του κοινού συστήματος του ΦΠΑ ή εάν η μη τήρηση τυπικής προϋπόθεσης έχει ως αποτέλεσμα να παρεμποδίζεται η βέβαιη απόδειξη της πλήρωσης των ουσιαστικών προϋποθέσεων (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 20ής Οκτωβρίου 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψεις 39, 43, 44 και 46, καθώς και της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψεις 36 έως 39 και 42).
- 60 Επιπλέον, υπενθυμίζεται ότι, ως κύρωση λόγω μη τήρησης τυπικών απαιτήσεων, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέψουν άλλα τιμωρητικά μέτρα πλην της άρνησης απαλλαγής από τον ΦΠΑ, όπως είναι η επιβολή προστίμου ή χρηματικής ποινής ανάλογων προς τη σοβαρότητα της παράβασης (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 19ης Απριλίου 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, σκέψη 52).
- 61 Υπό το πρίσμα των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', και το άρθρο 143, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν στις αρμόδιες αρχές ενός κράτους μέλους να αρνηθούν την απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή για τον λόγο και μόνον ότι, συνεπεία μεταβολής των συνθηκών μετά την εισαγωγή, τα επίμαχα προϊόντα παραδόθηκαν σε υποκείμενο στον φόρο διαφορετικό από εκείνον του οποίου ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ αναγραφόταν στη διασάφηση εισαγωγής, μολονότι ο εισαγωγέας γνωστοποίησε στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους εισαγωγής όλες τις πληροφορίες για την ταυτότητα του νέου αποκτώντος, υπό την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται ότι πληρούνται πράγματι οι ουσιαστικές προϋποθέσεις απαλλαγής της επακόλουθης ενδοκοινοτικής παράδοσης.

#### *Επί του δεύτερου ερωτήματος*

- 62 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 138 και το άρθρο 143, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι έγγραφα, όπως φορτωτικές CMR και e-AD καθώς και επιβεβαιώσεις e-ROR, με τα οποία επιβεβαιώνεται η μεταφορά αγαθών από φορολογική αποθήκη ευρισκόμενη στο κράτος μέλος εισαγωγής με προορισμό όχι τον αποκτώντα, αλλά φορολογική αποθήκη ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος, μπορούν να θεωρηθούν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών κατά την έννοια των διατάξεων αυτών.
- 63 Υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει την απαλλαγή των εισαγωγών αγαθών οι οποίες ακολουθούνται από ενδοκοινοτικές παραδόσεις επίσης απαλλασσόμενες δυνάμει του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.
- 64 Αφενός, από το άρθρο 143, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, οι διατάξεις του οποίου προέκυψαν από τις επελθούσες με την οδηγία 2009/69 τροποποιήσεις, συνάγεται ότι η απαλλαγή κατά την εισαγωγή εφαρμόζεται μόνον εάν, κατά τη στιγμή της εισαγωγής, ο εισαγωγέας αποδεικνύει ότι τα εισαγόμενα αγαθά προορίζονται να μεταφερθούν ή να αποσταλούν από το κράτος μέλος εισαγωγής σε άλλο κράτος μέλος.
- 65 Συναφώς, πριν από τις τροποποιήσεις αυτές, εναπέκειτο στα κράτη μέλη και μόνον να προβλέπουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες χορηγείτο η προβλεπόμενη στο άρθρο 143, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τις εισαγωγές αγαθών.
- 66 Αφετέρου, υπενθυμίζεται ότι η απαλλαγή ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθού δυνάμει του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει ως κύριος το αγαθό μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο πωλητής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και εάν, κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν

- λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κράτους μέλους αναχωρήσεως της αποστολής ή της μεταφοράς (αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 9ης Φεβρουαρίου 2017, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 25).
- 67 Εναπόκειται σε εκείνον ο οποίος ζητεί να κάνει χρήση του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ, δηλαδή στον προμηθευτή αγαθών, να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ (απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, σκέψη 26). Εντούτοις, στην περίπτωση κατά την οποία το δικαίωμα να διαθέτει το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα εντός του κράτους μέλους αναχωρήσεως της αποστολής ή της μεταφοράς και ο αποκτών αυτός αποστέλλει ή μεταφέρει το αγαθό εκτός του εν λόγω κράτους μέλους, η απόδειξη την οποία είναι σε θέση να υποβάλει ο προμηθευτής στις φορολογικές αρχές εξαρτάται κατ' ουσίαν από τα στοιχεία που του παρέσχε για τον σκοπό αυτό ο αποκτών (αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 2010, *Euro Tyre Holding*, C-430/09, EU:C:2010:786, σκέψη 37, καθώς και της 14ης Ιουνίου 2017, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, σκέψη 66).
- 68 Επιπλέον, από το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ και από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η προϋπόθεση της αποστολής ή της μεταφοράς των επίμαχων αγαθών πληρούται εφόσον τα αγαθά απομακρύνθηκαν πράγματι από το έδαφος του κράτους μέλους από το οποίο ανεχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά προκειμένου να μεταφερθούν στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, *Teleos κ.λπ.*, C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψεις 27 και 33).
- 69 Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, για να επωφεληθεί από την απαλλαγή κατά την εισαγωγή η οποία προβλέπεται στο άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ, ο εισαγωγέας πρέπει, μεταξύ άλλων, να αποδείξει ενώπιον των αρχών του κράτους μέλους εισαγωγής, αφενός, ότι κατά τη στιγμή της εισαγωγής τα επίμαχα αγαθά προορίζονται να αποσταλούν ή να μεταφερθούν σε άλλο κράτος μέλος και, αφετέρου, ότι, στο πλαίσιο της επακόλουθης ενδοκοινοτικής παράδοσης, τα εν λόγω αγαθά αποτέλεσαν αντικείμενο τέτοιας αποστολής ή μεταφοράς.
- 70 Συναφώς, ο εισαγωγέας αρκεί να αποδείξει ότι τα επίμαχα αγαθά προορίζονται να αποσταλούν ή να μεταφερθούν και, στη συνέχεια, πράγματι αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος, χωρίς να απαιτείται να αποδειχθεί ότι προορισμός τους είναι, συγκεκριμένα, η διεύθυνση του αποκτώντος τα αγαθά αυτά.
- 71 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, ειδικότερα, ως προς την αποδεικτική αξία των φορτωτικών CMR και e-AD καθώς και των επιβεβαιώσεων e-ROR. Μολονότι εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει την αποδεικτική ισχύ των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίστηκαν στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, εντούτοις το Δικαστήριο δύναται να του παράσχει όλα τα σχετικά με το δίκαιο της Ένωσης ερμηνευτικά στοιχεία που μπορούν να του χρησιμεύσουν.
- 72 Συναφώς, όσον αφορά, καταρχάς, τις φορτωτικές e-AD, πρέπει να γίνει αναφορά στις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης οι οποίες αφορούν το ηλεκτρονικό διοικητικό έγγραφο που συνοδεύει τη διακίνηση αγαθών τελούντων υπό καθεστώς αναστολής ειδικών φόρων κατανάλωσης (στο εξής: έγγραφο e-AD), όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη αγαθά, τα οποία υπόκεινται στους ειδικούς αυτούς φόρους.
- 73 Αφενός, από τις διατάξεις του άρθρου 21, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 και του άρθρου 3 του κανονισμού 684/2009, σε συνδυασμό με τον πίνακα 1 του παραρτήματος I του κανονισμού αυτού, προκύπτει ότι, το νωρίτερο επτά ημέρες πριν από την ημερομηνία αποστολής των σχετικών προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, ο αποστολέας υποβάλλει στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους αποστολής σχέδιο εγγράφου e-AD το οποίο περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, πληροφορίες σχετικές με τους εμπλεκόμενους οικονομικούς φορείς, συγκεκριμένα δε τον αποστολέα

και τον παραλήπτη, τους τόπους αποστολής και προορισμού, τα αποστελλόμενα αγαθά και το τιμολόγιο που αφορά τα αγαθά αυτά καθώς και τη μεταφορά τους. Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στο σχέδιο αυτό επαληθεύονται από τις εν λόγω αρχές, σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής.

- 74 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας με τα σημεία 122 και 124 των προτάσεών του, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ένα τέτοιο σχέδιο εγγράφου e-AD, όταν είναι δεόντως συμπληρωμένο και έχει προσκομιστεί κατά τη στιγμή της εισαγωγής, μπορεί να αποτελέσει στοιχείο δυνάμενο να αποδείξει ότι, κατά τη στιγμή αυτή, το επίμαχο αγαθό προορίζεται να μεταφερθεί ή να αποσταλεί σε άλλο κράτος μέλος, κατά την έννοια του άρθρου 143, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ.
- 75 Αφετέρου, πρέπει να διευκρινιστεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 24 της οδηγίας 2008/118, κατά την παραλαβή προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, ο παραλήπτης υποβάλλει στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους προορισμού αναφορά για την παραλαβή τους, την οποία οι αρχές αυτές διαβιβάζουν στον αποστολέα. Συναφώς, από το άρθρο 7 του κανονισμού 684/2009, σε συνδυασμό με τον πίνακα 6 του παραρτήματος I του κανονισμού αυτού, προκύπτει ότι η εν λόγω αναφορά παραλαβής περιέχει, μεταξύ άλλων, παραπομπή στο σχετικό έγγραφο e-AD.
- 76 Πρέπει να γίνει δεκτό, όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 126 των προτάσεών του, ότι μια τέτοια αναφορά παραλαβής είναι ικανή να αποδείξει ότι το επίμαχο αγαθό απομακρύνθηκε πράγματι από το έδαφος του κράτους μέλους αποστολής και μεταφέρθηκε ή απεστάλη σε άλλο κράτος μέλος κατά την έννοια του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ.
- 77 Περαιτέρω, όσον αφορά τις επιβεβαιώσεις e-ROR, από τα στοιχεία της δικογραφίας προκύπτει ότι αυτές καταρτίστηκαν μετά την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών. Στο μέτρο κατά το οποίο οι επιβεβαιώσεις αυτές δεν υφίστανται ακόμη κατά τη στιγμή της εισαγωγής, δεν μπορούν να αποδείξουν ότι, κατά τη στιγμή αυτή, τα επίμαχα αγαθά προορίζονται να μεταφερθούν ή να αποσταλούν σε άλλο κράτος μέλος κατά την έννοια του άρθρου 143, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ. Αντιθέτως, μπορούν να ληφθούν υπόψη προκειμένου να αποδειχθεί ότι τα εν λόγω αγαθά αποτέλεσαν πράγματι αντικείμενο αποστολής ή μεταφοράς κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.
- 78 Τέλος, όσον αφορά τις φορτωτικές CMR, επισημαίνεται ότι αυτές καταρτίστηκαν πριν από την αποστολή ή τη μεταφορά στο κράτος μέλος προορισμού και περιέχουν μνεία, μεταξύ άλλων, του τόπου αποστολής, του αγοραστή, του τόπου παραλαβής και των οχημάτων μεταφοράς. Συνεπώς, μπορούν να αποδείξουν ότι τα επίμαχα αγαθά προορίζονται για αποστολή ή μεταφορά προς το εν λόγω κράτος και να ληφθούν υπόψη βάσει του άρθρου 143, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, καθόσον προσκομίστηκαν κατά τη στιγμή της εισαγωγής. Μπορούν επίσης να ληφθούν υπόψη βάσει του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, τούτο δε κατά μείζονα λόγο όταν, κατά το πέρας της αποστολής ή της μεταφοράς, φέρουν σήμα παραλαβής.
- 79 Συναφώς, από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι, ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, οι διάδικοι της κύριας δίκης διαφωνούν ως προς το αν ήταν δυνατή η άρνηση της απαλλαγής κατά την εισαγωγή, για τον λόγο και μόνον ότι οι φορτωτικές CMR που προσκόμισε η Enteco Baltic δεν έφεραν σήμα παραλαβής ή έφεραν το σήμα καταχώρισης των πολωνικών φορολογικών αποθηκών. Ωστόσο, πρέπει να επισημανθεί ότι μόνος ο λόγος αυτός δεν μπορεί να οδηγήσει στην άρνηση της απαλλαγής όταν τα λοιπά αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε η εν λόγω εταιρία είναι ικανά να αποδείξουν, αφενός, ότι, κατά τη στιγμή της εισαγωγής, τα επίμαχα αγαθά προορίζονταν να αποσταλούν ή να μεταφερθούν σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος εισαγωγής και, αφετέρου, ότι, κατά την επακόλουθη πράξη, τα αγαθά αυτά πράγματι απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν στο άλλο αυτό κράτος μέλος.
- 80 Εναπόκειται, επομένως, στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, υπό το πρίσμα όλων των αποδεικτικών στοιχείων που προσκόμισε η Enteco Baltic, αν πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές.



- 81 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 138 και το άρθρο 143, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι:
- έγγραφα, με τα οποία επιβεβαιώνεται η μεταφορά αγαθών από φορολογική αποθήκη ευρισκόμενη στο κράτος μέλος εισαγωγής με προορισμό όχι τον αποκτώντα, αλλά φορολογική αποθήκη ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος, μπορούν να θεωρηθούν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών αυτών σε άλλο κράτος μέλος;
  - έγγραφα όπως φορτωτικές CMR και έγγραφα e-AD μπορούν να ληφθούν υπόψη προκειμένου να αποδειχθεί ότι, κατά τη στιγμή της εισαγωγής σε κράτος μέλος, τα επίμαχα αγαθά προορίζονται να αποσταλούν ή να μεταφερθούν σε άλλο κράτος μέλος, κατά την έννοια του άρθρου 143, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση ότι τα εν λόγω έγγραφα προσκομίζονται εκείνη τη στιγμή και περιλαμβάνουν όλες τις αναγκαίες πληροφορίες. Τα έγγραφα αυτά, όπως και οι επιβεβαιώσεις e-ROR και η αναφορά παραλαβής που εκδίδονται μετά τη διακίνηση αγαθών τελούντων υπό καθεστώς αναστολής ειδικών φόρων κατανάλωσης, είναι ικανά να αποδείξουν ότι τα εν λόγω αγαθά πράγματι απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν σε άλλο κράτος μέλος, σύμφωνα με το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.

### *Επί του τρίτου και του τέταρτου ερωτήματος*

- 82 Με το τρίτο και το τέταρτο ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει στις αρχές κράτους μέλους να αρνηθούν να αναγνωρίσουν σε εισαγωγέα το προβλεπόμενο στη διάταξη αυτή δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ για τις εισαγωγές αγαθών τις οποίες πραγματοποίησε στο κράτος αυτό και τις οποίες ακολούθησε ενδοκοινοτική παράδοση, όταν τα αγαθά αυτά δεν μεταβιβάστηκαν απευθείας στον αποκτώντα, αλλά τα ανέλαβαν μεταφορικές επιχειρήσεις και φορολογικές αποθήκες ορισθείσες από τον αποκτώντα, και αν η έννοια «παράδοση αγαθών», κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, νοείται, στο πλαίσιο αυτό, με τον ίδιο τρόπο με τον οποίο νοείται στο πλαίσιο του άρθρου 167 της οδηγίας.
- 83 Εισαγωγικώς, υπενθυμίζεται ότι η απαλλαγή κατά την εισαγωγή που προβλέπεται στο άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ εξαρτάται από την επακόλουθη πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης η οποία επίσης απαλλάσσεται δυνάμει του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.
- 84 Όπως κάθε παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τον ορισμό του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, μια ενδοκοινοτική παράδοση προϋποθέτει τη μεταβίβαση στον αποκτώντα του δικαιώματος να διαθέτει ένα ενσώματο αγαθό ως κύριος (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 32).
- 85 Κατά πάγια νομολογία, στην έννοια «παράδοση αγαθών» της οδηγίας ΦΠΑ δίδεται μία αυτοτελής και ενιαία ερμηνεία που προσιδιάζει στο δίκαιο της Ένωσης (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 3ης Ιουνίου 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, σκέψη 22). Σύμφωνα με τον σκοπό της οδηγίας ΦΠΑ, ο οποίος συνίσταται, μεταξύ άλλων, στη θέσπιση ενός συστήματος ΦΠΑ βάσει ενιαίου ορισμού των φορολογητέων πράξεων (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 8ης Φεβρουαρίου 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, σκέψη 8, καθώς και της 11ης Μαΐου 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, σκέψη 25), η έννοια αυτή πρέπει να ερμηνεύεται ομοιόμορφα στο πλαίσιο της εν λόγω οδηγίας. Συνεπώς, δεν μπορεί να ερμηνεύεται με διαφορετικό τρόπο στο πλαίσιο της απαλλαγής κατά την εισαγωγή και στο πλαίσιο του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ.

- 86 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει επίσης ότι η έννοια «παράδοση αγαθών» δεν αναφέρεται στη μεταβίβαση της κυριότητας υπό τις μορφές που προβλέπει το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, αλλά περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβίβασης ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντισυμβαλλόμενο του να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος (απόφαση της 3ης Ιουνίου 2010, *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 87 Για τη μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος δεν απαιτείται ο συμβαλλόμενος στον οποίο μεταβιβάζεται το αγαθό αυτό να το έχει στη φυσική κατοχή του ούτε το εν λόγω αγαθό να έχει μεταφερθεί υλικώς στον συμβαλλόμενο αυτόν και/ή να έχει παραληφθεί υλικώς από αυτόν (διάταξη της 15ης Ιουλίου 2015, *Itales*, C-123/14, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2015:511, σκέψη 36).
- 88 Αντιθέτως, δεδομένου ότι δεν πραγματοποιείται μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κανείς τα αγαθά ως κύριος, δεν μπορεί να εμπίπτει στην έννοια «παράδοση αγαθών» ούτε η μεταβίβαση αγαθών με σκοπό την απλή κατοχή τους (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 14ης Ιουλίου 2005, *British American Tobacco και Newman Shipping*, C-435/03, EU:C:2005:464, σκέψη 36) ούτε η μετακίνηση, εκ μέρους μεταφορέα, των σχετικών αγαθών από έναν τόπο σε έναν άλλο για λογαριασμό άλλων οικονομικών φορέων (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 3ης Ιουνίου 2010, *De Fruytier* C-237/09, EU:C:2010:316, σκέψη 25).
- 89 Όσον αφορά τη διαφορά της κύριας δίκης, προκειμένου να κριθεί αν οι πράξεις που διενεργήθηκαν μεταξύ του εισαγωγέα και των αποκτώντων μετά την εισαγωγή των επίμαχων αγαθών πρέπει να χαρακτηριστούν ως «παραδόσεις αγαθών», κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ, είναι σκόπιμο, όπως προκύπτει από τα σημεία 95 έως 97 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα, να εξεταστεί αν μεταβιβάστηκε, εκ μέρους της Enteco Baltic, στους μεταφορείς και στις φορολογικές αποθήκες το δικαίωμα να διαθέτουν τα αγαθά αυτά ως κύριοι ή αν οι εν λόγω μεταφορείς και φορολογικές αποθήκες διαδραμάτισαν απλώς ρόλο διαμεσολαβητή για τη μεταφορά και την αποθήκευση χωρίς να τους έχει μεταβιβαστεί το δικαίωμα αυτό. Στην τελευταία αυτή περίπτωση και υπό την προϋπόθεση ότι το εν λόγω δικαίωμα πράγματι μεταβιβάστηκε, εκ μέρους της Enteco Baltic, στους αποκτώντες, όπως υποδηλώνει η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, οι εν λόγω πράξεις πρέπει να χαρακτηριστούν ως «παραδόσεις αγαθών».
- 90 Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, υπό το πρίσμα όλων των πραγματικών περιστάσεων για τις οποίες του προσκομίστηκαν στοιχεία, αν συντρέχει τέτοια περίπτωση στο πλαίσιο της εκκρεμούς ενώπιόν του διαφοράς (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 8ης Φεβρουαρίου 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, σκέψη 13, καθώς και της 18ης Ιουλίου 2013, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, σκέψη 34).
- 91 Εάν προκύψει, κατά το πέρας της εξέτασης αυτής, ότι η Enteco Baltic μεταβίβασε στους αποκτώντες το δικαίωμα να διαθέτουν τα αγαθά ως κύριοι, και εφόσον πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις της απαλλαγής κατά την εισαγωγή, δεν θα είναι δυνατή η άρνηση χορήγησης στην Enteco Baltic της απαλλαγής κατά την εισαγωγή.
- 92 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο τρίτο και στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει στις αρχές κράτους μέλους να αρνηθούν να αναγνωρίσουν σε εισαγωγέα το προβλεπόμενο στη διάταξη αυτή δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ για τις εισαγωγές αγαθών τις οποίες πραγματοποίησε στο κράτος μέλος αυτό και τις οποίες ακολούθησε ενδοκοινοτική παράδοση, με την αιτιολογία ότι τα αγαθά αυτά δεν μεταβιβάστηκαν απευθείας στον αποκτώντα, αλλά τα ανέλαβαν μεταφορικές επιχειρήσεις και φορολογικές αποθήκες ορισθείσες από τον αποκτώντα, όταν έχει μεταβιβαστεί, εκ μέρους του εισαγωγέα, στον αποκτώντα το δικαίωμα να διαθέτει τα εν λόγω αγαθά ως κύριος. Στο

πλαίσιο αυτό, η έννοια «παράδοση αγαθών», κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, πρέπει να ερμηνεύεται με τον ίδιο τρόπο με τον οποίο ερμηνεύεται στο πλαίσιο του άρθρου 167 της εν λόγω οδηγίας.

### *Επί του πέμπτου και του έκτου ερωτήματος*

- 93 Με το πέμπτο και το έκτο ερώτημά του, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αποκλείει διοικητική πρακτική βάσει της οποίας, υπό περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, χωρεί άρνηση αναγνώρισης στον καλόπιστο εισαγωγέα του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, όταν οι προϋποθέσεις απαλλαγής της επακόλουθης ενδοκοινοτικής παράδοσης δεν πληρούνται λόγω φοροδιαφυγής διαπραχθείσας από τον αποκτώντα.
- 94 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης να απαιτείται από τον επιχειρηματία να ενεργεί καλοπίστως και να λαμβάνει κάθε μέτρο που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από αυτόν προκειμένου να βεβαιωθεί ότι η πράξη που πραγματοποιεί δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή. Στην περίπτωση κατά την οποία ο συγκεκριμένος υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη που πραγματοποίησε συνδεόταν με φοροδιαφυγή διαπραχθείσα από τον αποκτώντα και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει για να αποφύγει τη φοροδιαφυγή αυτή, δεν πρέπει να του χορηγηθεί απαλλαγή (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψεις 48 και 54 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 95 Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, βάσει σφαιρικής εκτίμησης όλων των πραγματικών στοιχείων και περιστάσεων της υπόθεσης της κύριας δίκης, αν η Enteco Baltic ενήργησε καλοπίστως και έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσαν ευλόγως να απαιτηθούν από την ίδια προκειμένου να βεβαιωθεί ότι οι διενεργηθείσες πράξεις εισαγωγής και παράδοσης δεν είχαν ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή της σε φοροδιαφυγή (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 53). Το Δικαστήριο δύναται πάντως να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο όλα τα σχετικά με το δίκαιο της Ένωσης ερμηνευτικά στοιχεία που μπορούν να του χρησιμεύσουν (απόφαση της 14ης Ιουνίου 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, σκέψη 72).
- 96 Εν προκειμένω, η δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν περιέχει στοιχεία τα οποία θα παρείχαν τη δυνατότητα να διαπιστωθεί κατά πόσον έχει αποδειχθεί αν η Enteco Baltic ενήργησε με την απαιτούμενη επιμέλεια ή όχι. Συναφώς, διευκρινίζεται, ωστόσο, ότι, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας με τα σημεία 102 έως 104 των προτάσεών του, από το γεγονός ότι ο εισαγωγέας επικοινωνούσε ηλεκτρονικώς με τους πελάτες του δεν μπορεί ούτε να διαπιστωθεί έλλειψη καλής πίστης ή αμέλεια εκ μέρους του ούτε να συναχθεί τεκμήριο ότι η εταιρία αυτή γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει τη συμμετοχή της σε φοροδιαφυγή.
- 97 Σε περίπτωση κατά την οποία το αιτούν δικαστήριο διαπιστώσει ότι η Enteco Baltic ενήργησε καλοπίστως και έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσαν ευλόγως να απαιτηθούν από την ίδια προκειμένου να βεβαιωθεί ότι οι διενεργηθείσες πράξεις εισαγωγής και παράδοσης δεν είχαν ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή της σε φοροδιαφυγή, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η αρχή της ασφάλειας δικαίου αντιτίθεται σε δυνατότητα του κράτους μέλους, το οποίο αρχικώς δέχθηκε τα έγγραφα που προσκόμισε ο πωλητής ως αποδεικτικά στοιχεία προς δικαιολόγηση του δικαιώματος απαλλαγής μιας παράδοσης, να υποχρεώσει εκ των υστέρων τον πωλητή αυτόν να καταβάλει τον σχετικό με την εν λόγω παράδοση ΦΠΑ λόγω φοροδιαφυγής την οποία διέπραξε ο αποκτών και την οποία ο εν λόγω πωλητής δεν γνώριζε ούτε μπορούσε να γνωρίζει (βλ., υπό την

έννοια αυτή, αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ., C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 50, καθώς και της 14ης Ιουνίου 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, σκέψη 75).

- 98 Από τα στοιχεία της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν προκύπτει ότι οι προϋποθέσεις αυτές πληρούνται στην υπόθεση της κύριας δίκης. Συναφώς, από τα στοιχεία αυτά προκύπτει, βεβαίως, ότι, βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκόμισε η Enteco Baltic, η υπηρεσία επιθεώρησης έκρινε ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων και ότι ουδόλως μπορούσε να προσαφθεί αμέλεια στην εταιρία αυτή. Ωστόσο, πρέπει να τονιστεί ότι η ανάλυση στην οποία προέβη η υπηρεσία επιθεώρησης και η οποία αφορούσε εν πάση περιπτώσει μόνο ορισμένες από τις επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις, δεν εμπόδιζε την τελωνειακή υπηρεσία Βίλνιους να εξακριβώσει, στο πλαίσιο νέου ελέγχου, πραγματοποιούμενου εντός των ισχυουσών προθεσμιών, αν η Enteco Baltic δεν γνώριζε ούτε μπορούσε να γνωρίζει το ενδεχόμενο φοροδιαφυγής διαπραχθείσας από τον αποκτώντα όσον αφορά το σύνολο των επίμαχων πράξεων.
- 99 Η ερμηνεία της αρχής της ασφάλειας δικαίου υπό το πρίσμα των εκτιμήσεων που εκτέθηκαν με τις σκέψεις 97 και 98 της παρούσας απόφασης δεν κλονίζεται από το προβληθέν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση επιχείρημα της Λιθουανικής Κυβέρνησης και της Επιτροπής, κατά το οποίο οι έλεγχοι που διενεργήθηκαν από την υπηρεσία επιθεώρησης και την τελωνειακή υπηρεσία Βίλνιους, αντιστοίχως, έχουν διαφορετικό αντικείμενο, δεδομένου ότι με τον πρώτο έλεγχο εξετάστηκε η τήρηση των προϋποθέσεων του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ και με τον δεύτερο εξακριβώθηκε η τήρηση των προϋποθέσεων του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας αυτής. Πράγματι, η χορήγηση απαλλαγής κατά την εισαγωγή δυνάμει του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ εξαρτάται από την πλήρωση των προϋποθέσεων απαλλαγής της επακόλουθης ενδοκοινοτικής παράδοσης κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής. Όπως προκύπτει, όμως, από τις ενδείξεις που περιέχονται στη διάταξη περί παραπομπής, η απόφαση της τελωνειακής υπηρεσίας Βίλνιους αφορούσε ακριβώς τις προϋποθέσεις της διάταξης του άρθρου 138, παράγραφος 1.
- 100 Υπό το πρίσμα των ανωτέρω σκέψεων, στο πέμπτο και στο έκτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αποκλείει διοικητική πρακτική βάσει της οποίας, υπό περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, δεν αναγνωρίζεται δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ στον καλόπιστο εισαγωγέα, όταν οι προϋποθέσεις απαλλαγής της επακόλουθης ενδοκοινοτικής παράδοσης δεν πληρούνται λόγω φοροδιαφυγής διαπραχθείσας από τον αποκτώντα, εκτός εάν αποδεικνύεται ότι ο εισαγωγέας γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη συνδεόταν με φοροδιαφυγή διαπραχθείσα από τον αποκτώντα και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει για να αποφύγει τη συμμετοχή του στη φοροδιαφυγή αυτή. Από το γεγονός και μόνον ότι ο εισαγωγέας και ο αποκτών επικοινωνούσαν με ηλεκτρονικά μέσα επικοινωνίας δεν μπορεί να συναχθεί τεκμήριο ότι ο εισαγωγέας γνώριζε ή μπορούσε να γνωρίζει ότι συμμετείχε σε τέτοια φοροδιαφυγή.

### *Επί του έβδομου ερωτήματος*

- 101 Με το έβδομο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι οι αρμόδιες εθνικές αρχές υποχρεούνται, όταν εξετάζουν τη μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κανείς τα αγαθά ως κύριος, να συλλέγουν πληροφορίες στις οποίες έχουν πρόσβαση μόνο οι δημόσιες αρχές.
- 102 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατ' αναλογία προς τη νομολογία που παρατίθεται στη σκέψη 67 της παρούσας απόφασης και όπως εκθέτει εξάλλου το αιτούν δικαστήριο, εναπόκειται στον εισαγωγέα να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της απαλλαγής κατά την εισαγωγή που προβλέπεται στο άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ. Προς τούτο, εναπόκειται στον εισαγωγέα, ιδίως, να αποδείξει ότι μεταβιβάστηκε στον αποκτώντα το δικαίωμα να διαθέτει τα αγαθά ως κύριος.

- 103 Επιπλέον, στο πλαίσιο των ενδοκοινοτικών πράξεων, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, όταν ο προμηθευτής δεν είναι σε θέση να προσκομίσει τα αναγκαία στοιχεία προς απόδειξη της πλήρωσης των προϋποθέσεων απαλλαγής ενδοκοινοτικής παράδοσης, οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους αναχωρήσεως της αποστολής ή της μεταφοράς αγαθών δεν υποχρεούνται να ζητήσουν πληροφορίες από τις αρχές του κράτους μέλους προορισμού βάσει των διατάξεων του κανονισμού 1798/2003 που αφορούν το σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών (βλ., υπό την έννοια αυτή, 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, καθώς και, κατ' αναλογία, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, σκέψεις 28, 34 και 38).
- 104 Η ερμηνεία αυτή μπορεί να τύχει εφαρμογής επί του κανονισμού 904/2010, ο οποίος εφαρμόζεται, σύμφωνα με το άρθρο 62, δεύτερο εδάφιο, από την 1η Ιανουαρίου 2012 και με τον οποίο καταργείται, δυνάμει του άρθρου 61, πρώτο εδάφιο, ο κανονισμός 1798/2003 από την ίδια αυτή ημερομηνία.
- 105 Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει ειδικότερα από τις αιτιολογικές σκέψεις 3, 4 και 7, ο κανονισμός 904/2010 έχει ως στόχο να καταπολεμήσει τη φοροδιαφυγή στον τομέα του ΦΠΑ και τη φοροαποφυγή και να συμβάλει στην ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ. Για τον σκοπό αυτόν, ο εν λόγω κανονισμός καθορίζει, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, τους κανόνες και τις διαδικασίες που επιτρέπουν στις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών να συνεργάζονται και να ανταλλάσσουν μεταξύ τους όλες τις πληροφορίες που επιτρέπουν την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ, να ελέγχουν την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ, ιδίως επί των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, και να καταπολεμούν την απάτη στον τομέα του ΦΠΑ. Ειδικότερα, το άρθρο 7, παράγραφος 1, του εν λόγω κανονισμού προβλέπει, για τον σκοπό αυτόν, ότι, κατόπιν αίτησης εθνικής αρχής, η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση ανακοινώνει όλες τις πληροφορίες που καθιστούν δυνατή την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ. Το άρθρο 54, παράγραφος 1, του κανονισμού 904/2010 προβλέπει όρια στην εν λόγω ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των εθνικών αρχών, οι οποίες δεν υποχρεούνται να παρέχουν τις ζητηθείσες πληροφορίες σε κάθε περίπτωση. Κατά συνέπεια, και αφ' ης στιγμής δεν περιέχει ρητή σχετική διάταξη, ο κανονισμός αυτός δεν παρέχει σε υποκείμενο στον φόρο κανένα συγκεκριμένο δικαίωμα να ζητήσει τη διαβίβαση πληροφοριών σε περίπτωση κατά την οποία δεν είναι σε θέση να προσκομίσει ο ίδιος τα αποδεικτικά στοιχεία που μπορούν να δικαιολογήσουν το δικαίωμά του απαλλαγής από τον ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, σκέψεις 30 έως 34).
- 106 Υπό το πρίσμα των ανωτέρω σκέψεων, στο έβδομο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι οι αρμόδιες εθνικές αρχές δεν υποχρεούνται, όταν εξετάζουν τη μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κανείς τα αγαθά ως κύριος, να συλλέγουν πληροφορίες στις οποίες έχουν πρόσβαση μόνον οι δημόσιες αρχές.

### Επί των δικαστικών εξόδων

- 107 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', και το άρθρο 143, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/69/ΕΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουνίου 2009, έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν στις αρμόδιες

αρχές ενός κράτους μέλους να αρνηθούν την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας κατά την εισαγωγή για τον λόγο και μόνον ότι, συνεπεία μεταβολής των συνθηκών μετά την εισαγωγή, τα επίμαχα προϊόντα παραδόθηκαν σε υποκείμενο στον φόρο διαφορετικό από εκείνον του οποίου ο αριθμός φορολογικού μητρώου φόρου προστιθέμενης αξίας αναγραφόταν στη διασάφηση εισαγωγής, μολονότι ο εισαγωγέας γνωστοποίησε στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους εισαγωγής όλες τις πληροφορίες για την ταυτότητα του νέου αποκτώντος, υπό την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται ότι πληρούνται πράγματι οι ουσιαστικές προϋποθέσεις απαλλαγής της επακόλουθης ενδοκοινοτικής παράδοσης.

- 2) Το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/69, σε συνδυασμό με το άρθρο 138 και το άρθρο 143, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής, όπως έχει τροποποιηθεί, έχει την έννοια ότι:
- έγγραφα, με τα οποία επιβεβαιώνεται η μεταφορά αγαθών από φορολογική αποθήκη ευρισκόμενη στο κράτος μέλος εισαγωγής με προορισμό όχι τον αποκτώντα, αλλά φορολογική αποθήκη ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος, μπορούν να θεωρηθούν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών αυτών σε άλλο κράτος μέλος·
  - έγγραφα όπως έγγραφα αποστολής βάσει της σύμβασης περί του συμβολαίου για τη διεθνή οδική μεταφορά εμπορευμάτων, που υπογράφηκε στη Γενεύη στις 19 Μαΐου 1956, όπως τροποποιήθηκε με το πρωτόκολλο της 5ης Ιουλίου 1978, και ηλεκτρονικά διοικητικά έγγραφα που συνοδεύουν τη διακίνηση αγαθών τελούντων υπό καθεστώς αναστολής ειδικών φόρων κατανάλωσης μπορούν να ληφθούν υπόψη προκειμένου να αποδειχθεί ότι, κατά τη στιγμή της εισαγωγής σε κράτος μέλος, τα επίμαχα αγαθά προορίζονται να αποσταλούν ή να μεταφερθούν σε άλλο κράτος μέλος, κατά την έννοια του άρθρου 143, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112, όπως έχει τροποποιηθεί, υπό την προϋπόθεση ότι τα εν λόγω έγγραφα προσκομίζονται εκείνη τη στιγμή και περιλαμβάνουν όλες τις αναγκαίες πληροφορίες. Τα έγγραφα αυτά, όπως και οι ηλεκτρονικές επιβεβαιώσεις της παράδοσης των προϊόντων και η αναφορά παραλαβής που εκδίδονται μετά τη διακίνηση αγαθών τελούντων υπό καθεστώς αναστολής ειδικών φόρων κατανάλωσης, είναι ικανά να αποδείξουν ότι τα εν λόγω αγαθά πράγματι απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν σε άλλο κράτος μέλος, σύμφωνα με το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, όπως έχει τροποποιηθεί.
- 3) Το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/69, έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει στις αρχές κράτους μέλους να αρνηθούν να αναγνωρίσουν σε εισαγωγέα το προβλεπόμενο στη διάταξη αυτή δικαίωμα απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για τις εισαγωγές αγαθών τις οποίες πραγματοποίησε στο κράτος μέλος αυτό και τις οποίες ακολούθησε ενδοκοινοτική παράδοση, με την αιτιολογία ότι τα αγαθά αυτά δεν μεταβιβάστηκαν απευθείας στον αποκτώντα, αλλά τα ανέλαβαν μεταφορικές επιχειρήσεις και φορολογικές αποθήκες ορισθείσες από τον αποκτώντα, όταν έχει μεταβιβαστεί, εκ μέρους του εισαγωγέα, στον αποκτώντα το δικαίωμα να διαθέτει τα εν λόγω αγαθά ως κύριος. Στο πλαίσιο αυτό, η έννοια «παράδοση αγαθών», κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, όπως έχει τροποποιηθεί, πρέπει να ερμηνεύεται με τον ίδιο τρόπο με τον οποίο ερμηνεύεται στο πλαίσιο του άρθρου 167 της εν λόγω οδηγίας, όπως έχει τροποποιηθεί.
- 4) Το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/69, έχει την έννοια ότι αποκλείει διοικητική πρακτική βάσει της οποίας, υπό περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, δεν αναγνωρίζεται δικαίωμα απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας κατά την εισαγωγή στον καλόπιστο εισαγωγέα, όταν οι προϋποθέσεις απαλλαγής της επακόλουθης ενδοκοινοτικής παράδοσης δεν πληρούνται λόγω φοροδιαφυγής διαπραχθείσας από τον αποκτώντα, εκτός εάν

αποδεικνύεται ότι ο εισαγωγέας γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη συνδεόταν με φοροδιαφυγή διαπραχθείσα από τον αποκτώντα και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει για να αποφύγει τη συμμετοχή του στη φοροδιαφυγή αυτή. Από το γεγονός και μόνον ότι ο εισαγωγέας και ο αποκτών επικοινωνούσαν με ηλεκτρονικά μέσα επικοινωνίας δεν μπορεί να συναχθεί τεκμήριο ότι ο εισαγωγέας γνώριζε ή μπορούσε να γνωρίζει ότι συμμετείχε σε τέτοια φοροδιαφυγή.

- 5) Το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/69, έχει την έννοια ότι οι αρμόδιες εθνικές αρχές δεν υποχρεούνται, όταν εξετάζουν τη μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κανείς τα αγαθά ως κύριος, να συλλέγουν πληροφορίες στις οποίες έχουν πρόσβαση μόνον οι δημόσιες αρχές.

(υπογραφές)