



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 14ης Φεβρουαρίου 2019\*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ' – Απαλλαγές από τον ΦΠΑ εισαγωγής – Εισαγωγές αγαθών μετά από τις οποίες πραγματοποιείται ενδοκοινοτική μεταφορά – Επακόλουθη ενδοκοινοτική παράδοση – Φοροδιαφυγή – Μη απαλλαγή – Προϋποθέσεις»

Στην υπόθεση C-531/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Verwaltungsgerichtshof (διοικητικό δικαστήριο, Αυστρία) με απόφαση της 29ης Ιουνίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Σεπτεμβρίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

**Vetsch Int. Transporte GmbH**

παρισταμένης της:

**Zollamt Feldkirch Wolfurt,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Jürimäe (εισηγήτρια), πρόεδρο τμήματος, E. Juhász και C. Vajda, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: K. Malacek, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 27ης Ιουνίου 2018,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Vetsch Int. Transporte GmbH, εκπροσωπούμενη από τον P. Csoklich, Rechtsanwalt,
- η Zollamt Feldkirch Wolfurt, εκπροσωπούμενη από τον G. Kofler,
- η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον F. Korpensteiner και τις D. Schwab και C. Pesendorfer,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Μ. Τασσοπούλου και Γ. Παπαδάκη,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον B.-R. Killmann και την F. Clotuche-Duvieusart,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2018,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 143, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), και του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας αυτής, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/69/ΕΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουνίου 2009 (ΕΕ 2009, L 175, σ. 12) (στο εξής: τροποποιημένη οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Vetsch Int. Transporte GmbH (στο εξής: Vetsch) και της Zollamt Feldkirch Wolfurt (τελωνειακής αρχής του Feldkirch Wolfurt, Αυστρία) (στο εξής: τελωνειακή αρχή), με αντικείμενο την απαλλαγή εισαγωγών από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), σε περιπτώσεις αγαθών τα οποία προέρχονταν από την Ελβετία και εισήχθησαν στην Αυστρία, προκειμένου να μεταφερθούν από εκεί στη Βουλγαρία.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη διασαφήσεις για τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία υποβλήθηκαν κατά το χρονικό διάστημα από τις 10 Δεκεμβρίου 2010 έως τις 5 Ιουλίου 2011. Δεδομένου ότι η οδηγία ΦΠΑ τροποποιήθηκε, μεταξύ άλλων, και με την οδηγία 2009/69, της οποίας η προθεσμία μεταφοράς στις εθνικές έννομες τάξεις έληξε την 1η Ιανουαρίου 2011, έχουν εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης οι διατάξεις τόσο της οδηγίας ΦΠΑ όσο και της τροποποιημένης οδηγίας ΦΠΑ.

#### *Η οδηγία ΦΠΑ*

- 4 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[...]

δ) οι εισαγωγές αγαθών.»

- 5 Το άρθρο 17, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«Εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας η μεταφορά από υποκείμενο στον φόρο ενός αγαθού της επιχείρησής του με προορισμό άλλο κράτος μέλος.»

- 6 Κατά το άρθρο 138 της εν λόγω οδηγίας:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους αλλά εντός της [Ευρωπαϊκής Ένωσης] 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.

2. Εκτός από τις παραδόσεις της παραγράφου 1, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

γ) τις παραδόσεις αγαθών που συνίστανται σε αποστολή με προορισμό άλλο κράτος μέλος, οι οποίες θα καλύπτονταν από τις απαλλαγές που προβλέπονται στην παράγραφο 1 και στα στοιχεία α) και β), εάν είχαν πραγματοποιηθεί για άλλον υποκείμενο στον φόρο.»

7 Το άρθρο 143 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα εξής:

«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·

[...]».

8 Κατά το άρθρο 201 της οδηγίας ΦΠΑ:

«Κατά την εισαγωγή, ο ΦΠΑ οφείλεται από το πρόσωπο ή τα πρόσωπα τα οποία ορίζονται ή αναγνωρίζονται ως υπόχρεοι για την καταβολή του φόρου από το κράτος μέλος εισαγωγής.»

*Η τροποποιημένη οδηγία ΦΠΑ*

9 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', καθώς και τα άρθρα 138 και 201 της τροποποιημένης οδηγίας ΦΠΑ έχουν την ίδια ακριβώς διατύπωση με τις αντίστοιχες διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ. Αντιθέτως, το άρθρο 143 της τροποποιημένης 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, ή τον δικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ο οποίος χορηγείται στο κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών όταν τα αγαθά αποτελούν αντικείμενο μεταφοράς σύμφωνα με το άρθρο 138 παράγραφος 2 στοιχείο γ)·
- 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.»

### ***Το αυστριακό δίκαιο***

- 10 Το άρθρο 6, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, του παραρτήματος που περιέχει τις σχετικές με την εσωτερική αγορά διατάξεις του Umsatzsteuergesetz 1994 (νόμου του 1994 περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG 1994), προβλέπει ότι «απαλλάσσεται του φόρου η εισαγωγή αγαθών τα οποία αμέσως μετά την εισαγωγή χρησιμοποιούνται από τον διασαφιστή για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών παραδόσεων· ο διασαφιστής πρέπει να αποδεικνύει, με λογιστικά έγγραφα, τη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 7 του ως άνω παρατήματος του UStG 1994. Η απαλλαγή ισχύει μόνον εφόσον το πρόσωπο για την επιχείρηση του οποίου έγινε η εισαγωγή του αγαθού πραγματοποιεί την επακόλουθη ενδοκοινοτική παράδοση».
- 11 Κατά το άρθρο 26, παράγραφος 1, του UStG 1994, οι διατάξεις για τους τελωνειακούς δασμούς εφαρμόζονται κατ' αναλογίαν και ως προς τον ΦΠΑ εισαγωγής.
- 12 Το άρθρο 71a του Zollrechts-Durchführungsgesetz (εκτελεστικού τελωνειακού νόμου) ορίζει ότι, στις περιπτώσεις απαλλαγής από τον ΦΠΑ εισαγωγής δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 3, του παραρτήματος που περιέχει τις σχετικές με την εσωτερική αγορά διατάξεις του UStG 1994, ο διασαφιστής είναι επίσης υπόχρεος και για την καταβολή της οφειλής η οποία έχει γεννηθεί, ως προς τον ΦΠΑ εισαγωγής, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 204, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 1992, L 302, σ. 1, στο εξής: τελωνειακός κώδικας,) αν δεν θεωρείται ήδη οφειλέτης βάσει του άρθρου 204, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα.

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

- 13 Η Vetsch είναι αυστριακή εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η οποία δραστηριοποιείται στον τομέα των μεταφορών.

- 14 Κατά τη χρονική περίοδο μεταξύ 10ης Δεκεμβρίου 2010 και 5ης Ιουλίου 2011, η εταιρία αυτή υπέβαλε στην τελωνειακή αρχή, ως έμμεση αντιπρόσωπος δύο εταιριών με έδρα τη Βουλγαρία, διασαφήσεις για τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων που είχαν εισαχθεί από την Ελβετία. Στο πλαίσιο των διασαφήσεων αυτών, η Vetsch ζήτησε να τύχει της απαλλαγής την οποία προβλέπει το άρθρο 6, παράγραφος 3, του παραρτήματος που περιέχει τις σχετικές με την εσωτερική αγορά διατάξεις του UStG 1994, δηλώνοντας τον κωδικό «τελωνιακό καθεστώς 42». Τα αντίστοιχα εμπορεύματα τέθηκαν, κατά συνέπεια, σε ελεύθερη κυκλοφορία, με απαλλαγή από τον ΦΠΑ εισαγωγής.
- 15 Εντούτοις, με απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2011, η τελωνειακή αρχή κάλεσε τη Vetsch να καταβάλει ΦΠΑ εισαγωγής επί των σχετικών εμπορευμάτων βάσει του άρθρου 204, παράγραφος 1, του τελωνιακού κώδικα, με την αιτιολογία ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις της απαλλαγής που είχε ζητηθεί με τις προαναφερθείσες διασαφήσεις. Η Vetsch κατέστη, ως εκ τούτου, υπόχρεη του ΦΠΑ. Στις 31 Ιανουαρίου 2012 η τελωνειακή αρχή απέρριψε την ένσταση την οποία άσκησε η Vetsch κατά της ως άνω αποφάσεως.
- 16 Η Vetsch προσέφυγε ενώπιον του Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου, Αυστρία) κατά της απορριπτικής αποφάσεως της τελωνειακής αρχής, όμως η προσφυγή της απορρίφθηκε ως αβάσιμη, με απόφαση της 30ής Μαρτίου 2016.
- 17 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι αποδείχθηκε ότι ο πωλητής των επίμαχων στην κύρια δίκη εμπορευμάτων είχε μεταβιβάσει στους Βούλγαρους αποδέκτες τους το δικαίωμα διαθέσεώς τους όταν εκείνα βρίσκονταν στην Ελβετία, δηλαδή πριν από τον εκτελωνισμό τους στην Αυστρία. Δεν αποδείχθηκε ότι οι αποδέκτες απώλεσαν το συγκεκριμένο δικαίωμα στη Βουλγαρία. Κατά το ίδιο δικαστήριο, οι αποδέκτες δήλωσαν μεν τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις των εν λόγω εμπορευμάτων, πλην όμως διέπραξαν φοροδιαφυγή στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος, δηλώνοντας ψευδώς ότι είχαν πραγματοποιήσει απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση των επίμαχων εμπορευμάτων για λογαριασμό της Vetsch.
- 18 Η Vetsch προσέβαλε με αίτηση αναίρεσεως, ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, την απόφαση του Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου).
- 19 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, κατά το αυστριακό δίκαιο, οφείλεται ΦΠΑ εισαγωγής εφόσον δεν πληρούται η προϋπόθεση απαλλαγής στην οποία αναφέρεται το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, σχετικά με τη μεταφορά που ακολουθεί την εισαγωγή στην Αυστρία. Σε μια τέτοια περίπτωση, το αυστριακό δίκαιο προβλέπει ότι υπόχρεος του φόρου αυτού είναι το πρόσωπο που οφείλει να πληροί την προαναφερθείσα προϋπόθεση, ήτοι εν προκειμένω, οι Βούλγαροι αποδέκτες των εμπορευμάτων, των οποίων η Vetsch είναι έμμεση αντιπρόσωπος. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, η Vetsch θεωρείται, παρά ταύτα, αλληλεγγύως υπόχρεη για την καταβολή του φόρου.
- 20 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ εισαγωγής, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 143, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ και του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της τροποποιημένης οδηγίας ΦΠΑ εξαρτάται από το αν η ενδοκοινοτική μεταφορά απαλλάσσεται βάσει του άρθρου 138, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ.
- 21 Επισημαίνει, ως προς το σημείο αυτό, ότι το Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) έκρινε ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση της απαλλαγής στηριζόμενο στη νομολογία του Δικαστηρίου σύμφωνα με την οποία ο υποκείμενος στον φόρο δεν επιτρέπεται να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, όταν έχει διαπράξει φοροδιαφυγή ή γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι εμπλεκόταν, μέσω της πράξης που διενήργησε, σε φοροδιαφυγή εκ μέρους του αποκτώντος και ότι δεν έλαβε όλα τα εύλογα μέτρα εντός των δυνατοτήτων του, προκειμένου να αποτρέψει τη φοροδιαφυγή. Από την άποψη αυτή, το Δικαστήριο φέρεται να εξομοίωσε την ενδοκοινοτική μεταφορά με την ενδοκοινοτική παράδοση.

- 22 Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, η νομολογία του Δικαστηρίου αφορούσε περιπτώσεις όπου η φοροδιαφυγή σχετιζόταν είτε με την πράξη η οποία αποτελούσε το αντικείμενο της εκπτώσεως, της απαλλαγής ή της επιστροφής ΦΠΑ είτε, το πολύ, με την αμέσως προηγούμενη ή επόμενη πράξη. Οι περιστάσεις όμως της υποθέσεως της κύριας δίκης διαφέρουν από εκείνες επί των οποίων εκδόθηκαν οι προγενέστερες αυτές αποφάσεις του Δικαστηρίου.
- 23 Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι το Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) διαπίστωσε ότι οι δύο βουλγαρικές επιχειρήσεις που εμπλέκονταν στην επίδικη ενδοκοινοτική μεταφορά είχαν υποβάλει τελωνιακές διασαφήσεις στις οποίες αναγραφόταν η ενδοκοινοτική απόκτηση στη Βουλγαρία. Η φοροδιαφυγή διαπράχθηκε, κατά την εκτίμησή του, σε μεταγενέστερο μόνο στάδιο, ήτοι στο πλαίσιο μιας δηλώσεως για νέα ενδοκοινοτική παράδοση των επίμαχων εμπορευμάτων από τις ως άνω επιχειρήσεις με σκοπό την μεταπώληση αυτών στη Vetsch. Οι επιχειρήσεις δήλωσαν ψευδώς ότι η συγκεκριμένη ενδοκοινοτική παράδοση απαλλασσόταν από τον φόρο. Το Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) στήριξε την απόφασή του στην παραδοχή ότι η τελευταία αυτή παράδοση ουδέποτε έλαβε χώρα. Από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι το Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) έκρινε ότι δεν είχε, πάντως, αποδειχθεί ότι, κατά τον χρόνο της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των εμπορευμάτων προς τη Βουλγαρία, οι ίδιες επιχειρήσεις είχαν ήδη την πρόθεση να διαπράξουν φοροδιαφυγή στο πλαίσιο μεταγενέστερης πράξεως σχετικής με τα εμπορεύματα αυτά.
- 24 Κατά το αιτούν δικαστήριο, από τη νομολογία του Δικαστηρίου καθίσταται σαφές ότι δεν χωρεί δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ή απαλλαγής από τον ΦΠΑ σε σχέση με ενδοκοινοτική παράδοση όταν ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο διαπράττει φοροδιαφυγή.
- 25 Επισημαίνει δε συναφώς ότι η νομολογία αυτή δεν αφορά μόνον τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος έχει διαπράξει φοροδιαφυγή, αλλά και τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη που διενήργησε συνδεόταν με φοροδιαφυγή εκ μέρους του προμηθευτή ή άλλου επιχειρηματία εμπλεκόμενου σε προηγούμενο ή επόμενο κρίκο της αλυσίδας των παραδόσεων.
- 26 Διερωτάται, επομένως, κατά πόσον η εν λόγω νομολογία ασκεί επιρροή σε μια περίπτωση όπως η υπό κρίση στην κύρια δίκη, δεδομένου ότι, εν προκειμένω, η φοροδιαφυγή διαπράχθηκε σε μεταγενέστερο μόνο στάδιο της αλυσίδας των παραδόσεων που πραγματοποιήθηκαν μετά από την επίδικη ενδοκοινοτική μεταφορά και την ενδοκοινοτική απόκτηση που ακολούθησε τη μεταφορά αυτή.
- 27 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Verwaltungsgerichtshof (διοικητικό δικαστήριο, Αυστρία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Πρέπει να αποκλείεται η φοροαπαλλαγή για ενδοκοινοτική μεταφορά από κράτος μέλος βάσει του άρθρου 138 της οδηγίας [ΦΠΑ], όταν ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί τη μεταφορά αυτή σε άλλο κράτος μέλος δηλώνει μεν στο άλλο κράτος μέλος την ενδοκοινοτική απόκτηση που συνδέεται με την ενδοκοινοτική μεταφορά, αλλά φοροδιαφεύγει στο πλαίσιο μεταγενέστερης φορολογητέας πράξεως με αντικείμενο τα ίδια αγαθά στο άλλο κράτος μέλος, καθόσον δηλώνει αδικαιολογήτως μια απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση από αυτό το άλλο κράτος μέλος;
- 2) Έχει σημασία για την απάντηση στο πρώτο ερώτημα το αν ο υποκείμενος στον φόρο είχε ήδη, κατά τον χρόνο της ενδοκοινοτικής μεταφοράς, την πρόθεση να φοροδιαφύγει στο πλαίσιο μεταγενέστερης πράξεως με αντικείμενο τα ίδια αγαθά;»

## Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

### Επί του πρώτου ερωτήματος

- 28 Διαπιστώνεται κατ' αρχάς ότι το πρώτο προδικαστικό ερώτημα αναφέρεται στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ η οποία προβλέπεται στο άρθρο 138 της οδηγίας ΦΠΑ. Εντούτοις, από τις πληροφορίες που περιέχει η διάταξη περί παραπομπής συνάγεται ότι το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν πρέπει, σε μια περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, να μην εφαρμοστεί η απαλλαγή από τον ΦΠΑ της οποίας τυγχάνουν όσες εισαγωγές αγαθών πραγματοποιούνται από τρίτη χώρα σε κράτος μέλος και πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 143, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ και του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της τροποποιημένης οδηγίας ΦΠΑ, εφόσον τα ως άνω αγαθά μεταφέρθηκαν εν συνεχεία προς άλλο κράτος μέλος σε πρόσωπο που διέπραξε φοροδιαφυγή σε σχέση με αυτά κατόπιν της μεταφοράς τους.
- 29 Κατόπιν των ανωτέρω, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το άρθρο 143, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ και το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της τροποποιημένης οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι η προβλεπόμενη από τις εν λόγω διατάξεις απαλλαγή από τον ΦΠΑ εισαγωγής δεν πρέπει να εφαρμόζεται στην περίπτωση του εισαγωγέα που ορίζεται ή αναγνωρίζεται ως υπόχρεος του φόρου, κατά την έννοια του άρθρου 201 της ίδιας οδηγίας, όταν ο αποδέκτης της ενδοκοινοτικής μεταφοράς η οποία ακολουθεί την εισαγωγή διαπράττει φοροδιαφυγή στο πλαίσιο πράξεως που έπεται της μεταφοράς και δεν συνδέεται με αυτήν.
- 30 Κατά το άρθρο 143, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ και το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της τροποποιημένης οδηγίας ΦΠΑ, 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 αφίξεως της αποστολής ή της μεταφοράς, στην περίπτωση που η παράδοση των αγαθών αυτών, αν διενεργηθεί από τον εισαγωγέα που ορίζεται ή αναγνωρίζεται ως υπόχρεος του φόρου με βάση το άρθρο 201 της ως άνω οδηγίας, απαλλάσσεται δυνάμει του άρθρου 138 εν λόγω οδηγίας.
- 31 Όπως έχει αποφανθεί το Δικαστήριο, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ εισαγωγής εξαρτάται, επομένως, από την επακόλουθη πραγματοποίηση, εκ μέρους του εισαγωγέα, ενδοκοινοτικής παραδόσεως η οποία επίσης απαλλάσσεται δυνάμει του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, από τη συνδρομή των ουσιαστικών προϋποθέσεων που καθορίζονται στο άρθρο αυτό (απόφαση της 20ής Ιουνίου 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, σκέψη 47). Το ίδιο ισχύει όταν, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, η παράδοση αγαθών συνίσταται σε μεταφορά τους με προορισμό άλλο κράτος μέλος.
- 32 Το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προβλέπει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του εδάφους τους, αλλά εντός της Ένωσης, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο, ή για μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών. Βάσει του άρθρου 138, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, εκτός από τις παραδόσεις κατά την έννοια της παραγράφου 1 της ίδιας οδηγίας, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν και τις παραδόσεις αγαθών οι οποίες συνίστανται σε μεταφορές με προορισμό άλλο κράτος μέλος που θα καλύπτονταν από τις απαλλαγές, μεταξύ άλλων, της εν λόγω παραγράφου 1, αν είχαν πραγματοποιηθεί για άλλον υποκείμενο στον φόρο.
- 33 Για τους σκοπούς της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, η ενδοκοινοτική μεταφορά, που ορίζεται στο άρθρο 17, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, ως η μεταφορά από υποκείμενο στον φόρο ενός αγαθού της επιχείρησής του με προορισμό άλλο κράτος μέλος, εξομοιώνεται, ειδικότερα, με ενδοκοινοτική παράδοση της οποίας η απαλλαγή από τον ΦΠΑ προβλέπεται στο άρθρο 138 της

οδηγίας αυτής [βλ., όσον αφορά τις αντίστοιχες διατάξεις της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψη 29].

- 34 Εν προκειμένω, λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων που παρέχει το αιτούν δικαστήριο, πρέπει να γίνει δεκτό, υπό την επιφύλαξη των εξακριβώσεων στις οποίες οφείλει να προβεί το δικαστήριο αυτό, ότι η επίδικη ενδοκοινοτική μεταφορά πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ, στις οποίες παραπέμπουν το άρθρο 143, στοιχείο δ', της ίδιας οδηγίας και το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της τροποποιημένης οδηγίας ΦΠΑ.
- 35 Επιπλέον, από τη διάταξη περί παραπομπής δεν προκύπτει κανένα στοιχείο από το οποίο να μπορεί να συναχθεί ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη εισαγωγές εμπορευμάτων δεν πληρούν τις λοιπές προϋποθέσεις απαλλαγής από τον ΦΠΑ εισαγωγής, όπως προβλέπονται στις τελευταίες δύο διατάξεις που αναφέρθηκαν στην αμέσως προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως.
- 36 Πρέπει, συνεπώς, να ληφθεί ως δεδομένο ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη εισαγωγές εμπορευμάτων πληρούν τις προϋποθέσεις απαλλαγής από τον ΦΠΑ εισαγωγής οι οποίες προβλέπονται στο άρθρο 143, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ και στο άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της τροποποιημένης οδηγίας ΦΠΑ.
- 37 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, ωστόσο, κατά πόσον μια πράξη φοροδιαφυγής που τελέστηκε στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής παραδόσεως μεταγενέστερης της εισαγωγής την οποία ακολούθησε η μεταφορά ασκεί επιρροή στο δικαίωμα ενός προσώπου να τύχει των επίμαχων απαλλαγών από τον ΦΠΑ. Το δικαστήριο αυτό δεν διατυπώνει, πάντως, καμία αμφιβολία ως προς τη νομιμότητα της εισαγωγής και της μεταφοράς που προηγήθηκαν της ενδοκοινοτικής παραδόσεως με την οποία σχετίζεται η φοροδιαφυγή.
- 38 Όπως, όμως, ισχυρίστηκε η Επιτροπή με τις γραπτές της παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου, σε μια περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, η εισαγωγή που ακολουθείται από ενδοκοινοτική μεταφορά, αφενός, και η ενδοκοινοτική παράδοση την οποία αφορά η φοροδιαφυγή, αφετέρου, πρέπει να θεωρηθούν ως πράξεις ανεξάρτητες η μία από την άλλη.
- 39 Ειδικότερα, διαπιστώνεται ότι το άρθρο 143, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ και το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της τροποποιημένης οδηγίας ΦΠΑ συνεπάγονται, στην πραγματικότητα, διπλή απαλλαγή, ήτοι μια πρώτη απαλλαγή από τον ΦΠΑ ο οποίος, βάσει του άρθρου 201 της οδηγίας ΦΠΑ, οφείλεται κανονικά για την εισαγωγή και μια δεύτερη απαλλαγή, σε σχέση με την ενδοκοινοτική παράδοση ή μεταφορά που ακολούθησε την εισαγωγή.
- 40 Επομένως, όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 143, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ και του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της τροποποιημένης οδηγίας ΦΠΑ, ο ΦΠΑ επί των αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τρίτη χώρα προς την Ένωση οφείλεται κατ' αρχήν, για πρώτη φορά, όχι στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου αυτά εισήχθησαν αρχικώς, αλλά στο κράτος μέλος αφίξεως της αποστολής ή της μεταφοράς. Όπως υπογράμμισε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 53 των προτάσεών της, σκοπός των διατάξεων αυτών είναι η απλούστευση των διαδικασιών προς διευκόλυνση των διασυνοριακών συναλλαγών, αφού, χάρη στη φοροαπαλλαγή της εισαγωγής, παρέλκει η αναγνώριση δικαιώματος εκπτώσεως του απαιτητού κατά την εισαγωγή ΦΠΑ, το οποίο θα χορηγούνταν σε διαφορετική περίπτωση.
- 41 Σε μια περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, όπου η επίμαχη φοροδιαφυγή διαπράχθηκε στη Βουλγαρία, στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής παραδόσεως με αφετηρία το συγκεκριμένο κράτος μέλος, οι βουλγαρικές αρχές είναι εκείνες οι οποίες δεν πρέπει να εφαρμόσουν την απαλλαγή από τον ΦΠΑ σε σχέση με την εν λόγω παράδοση.



- 42 Εφόσον έχει αποδειχθεί ότι η φοροδιαφυγή δεν σχετίζεται με τη μεταφορά από την οποία εξαρτάται η χορήγηση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ εισαγωγής όπως προβλέπεται στο άρθρο 143, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ και στο άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της τροποποιημένης οδηγίας ΦΠΑ, ουδείς λόγος συντρέχει να μην τύχει της ως άνω απαλλαγής ο εισαγωγέας που ορίζεται ή αναγνωρίζεται ως υπόχρεος κατά την έννοια του άρθρου 201 της ίδιας οδηγίας, σε περίπτωση που, όπως καθιστά σαφές η διάταξη περί παραπομπής, από κανένα στοιχείο δεν μπορεί να συναχθεί ότι ο εισαγωγέας γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι αυτή η μεταγενέστερη της εισαγωγής παράδοση συνδεόταν με φοροδιαφυγή διαπραχθείσα από τους Βούλγαρους αποδέκτες των εμπορευμάτων.
- 43 Κατόπιν όλων των ανωτέρω, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 143, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ και το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της τροποποιημένης οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι ο εισαγωγέας ο οποίος ορίζεται ή αναγνωρίζεται ως υπόχρεος του φόρου με βάση το άρθρο 201 της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να τυγχάνει της προβλεπόμενης από τις προαναφερθείσες διατάξεις απαλλαγής από τον ΦΠΑ εισαγωγής σε μια περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, όπου, αφενός, ο αποδέκτης ενδοκοινοτικής μεταφοράς πραγματοποιούμενης μετά την εισαγωγή διαπράττει φοροδιαφυγή στο πλαίσιο πράξεως που έπεται της μεταφοράς και δεν συνδέεται με τη μεταφορά, και, αφετέρου, δεν υφίσταται κανένα στοιχείο από το οποίο να μπορεί να συναχθεί ότι ο εισαγωγέας γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η μεταγενέστερη αυτή πράξη συνδεόταν με φοροδιαφυγή εκ μέρους του αποδέκτη.

#### *Επί του δευτέρου ερωτήματος*

- 44 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί ποια σημασία θα μπορούσε να έχει, λαμβανομένης της απαντήσεως που θα πρέπει να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, η ενδεχόμενη ύπαρξη προθέσεως του αποδέκτη των μεταφερόμενων εμπορευμάτων, ήδη κατά τον χρόνο της ενδοκοινοτικής τους μεταφοράς, να διαπράξει φοροδιαφυγή στο πλαίσιο μεταγενέστερης πράξεως σχετικής με αυτά.
- 45 Όπως, όμως, ρητώς αναφέρει η διάταξη περί παραπομπής, δεν έχει αποδειχθεί εν προκειμένω ότι υπήρχε τέτοια πρόθεση. Υπό τις συνθήκες αυτές, το συγκεκριμένο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο έχει υποθετικό χαρακτήρα, είναι απαράδεκτο.

#### *Επί των δικαστικών εξόδων*

- 46 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' 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 (ένατο τμήμα) αποφαινεται:

**Το άρθρο 143, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας και το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας αυτής, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/69/ΕΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουνίου 2009, έχουν την έννοια ότι ο εισαγωγέας που ορίζεται ή αναγνωρίζεται ως υπόχρεος του φόρου με βάση το άρθρο 201 της οδηγίας 2006/112 πρέπει να τυγχάνει της προβλεπόμενης από τις προαναφερθείσες διατάξεις απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας ο οποίος πλήττει τις εισαγωγές, σε μια περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, όπου, αφενός, ο αποδέκτης ενδοκοινοτικής μεταφοράς πραγματοποιούμενης μετά την εισαγωγή διαπράττει φοροδιαφυγή στο πλαίσιο πράξεως που έπεται της μεταφοράς και δεν**

**συνδέεται με τη μεταφορά, και, αφετέρου, δεν υφίσταται κανένα στοιχείο από το οποίο να μπορεί να συναχθεί ότι ο εισαγωγέας γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η μεταγενέστερη αυτή πράξη συνδεόταν με φοροδιαφυγή εκ μέρους του αποδέκτη.**

(υπογραφές)