



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 28ης Μαρτίου 2019\*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/EK – Άρθρο 131 και άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο α' – Απαλλαγή των παραδόσεων αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης – Προϋπόθεση απαλλαγής που προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο – Υπαγωγή αγαθών σε ορισμένο τελωνειακό καθεστώς – Απόδειξη υπαγωγής στο καθεστώς της εξαγωγής»

Στην υπόθεση C-275/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Τσεχική Δημοκρατία) με απόφαση της 28ης Μαρτίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 23 Απριλίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

**Milan Vinský**

κατά

**Odvolací finanční ředitelství,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Prechal (εισηγήτρια), πρόεδρο τμήματος, F. Biltgen, J. Malenovský, C. G. Fernlund και L. S. Rossi, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Odvolací finanční ředitelství, εκπροσωπούμενη από τους T. Rozehnal και D. Jeroušek,
- η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Smolek, J. Vláčil και O. Serdula,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Τασσοπούλου και A. Δημητρακοπούλου,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė και M. Salyková,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η τσεχική.

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

### **Απόφαση**

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 131 και 146 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).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του M. Vinš και της Odnolací finanční ředitelství (δευτεροβάθμιας διεύθυνσης φορολογίας, Τσεχική Δημοκρατία) σχετικά με την άρνηση των φορολογικών αρχών να απαλλάξουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) παραδόσεις αγαθών που απεστάλησαν εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης.

### **Το νομικό πλαίσιο**

#### ***Το δίκαιο της Ένωσης***

#### ***Η οδηγία ΦΠΑ***

- 3 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, που περιέχεται στο κεφάλαιο 1 («Παραδόσεις αγαθών») του τίτλου IV («Φορολογητέες πράξεις») της οδηγίας ΦΠΑ, ορίζει τα εξής:

«Ως “παραδόση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.»

- 4 Το άρθρο 131, που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 1 («Γενικές διατάξεις») του τίτλου IX («Απαλλαγές») της οδηγίας ΦΠΑ, ορίζει τα εξής:

«Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων 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 146, παράγραφος 1, που περιέχεται στο κεφάλαιο 6 («Απαλλαγές κατά την εξαγωγή») του τίτλου IX της οδηγίας ΦΠΑ, προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

- α) τις παραδόσεις αγαθών, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή για λογαριασμό του εκτός της Κοινότητας,

[...].»

- 6 Το άρθρο 273, που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 7 («Διάφορες διατάξεις») του τίτλου XI («Υποχρεώσεις των υποκείμενων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκείμενων στον φόρο») της οδηγίας ΦΠΑ, ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

[...]»

*Ο τελωνειακός κώδικας*

- 7 Κατά το άρθρο 4, σημεία 15 έως 17, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 1992, L 302, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 648/2005 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Απριλίου 2005 (ΕΕ 2005, L 117, σ. 13, στο εξής: τελωνειακός κώδικας):

«Κατά την έννοια του παρόντος κώδικα, νοούνται ως:

[...]

15. Τελωνειακός προορισμός εμπορεύματος:

α) η υπαγωγή του εμπορεύματος σε τελωνειακό καθεστώς:

[...]

16. Τελωνειακό καθεστώς:

[...]

θ) η εξαγωγή:

17. Διασάφηση: πράξη με την οποία ένα πρόσωπο δηλώνει, με τους απαιτούμενους τύπους και διαδικασίες, τη βούλησή του να υπαγάγει ένα εμπόρευμα σε συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς.»

- 8 Το άρθρο 59, το οποίο περιλαμβάνεται στο τμήμα 1 («Υπαγωγή των εμπορευμάτων σε τελωνειακό καθεστώς») του κεφαλαίου 2 («Τελωνειακά καθεστώτα») του τίτλου IV («Τελωνειακοί προορισμοί») του τελωνειακού κώδικα, προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Κάθε εμπόρευμα που προορίζεται να υπαχθεί σε τελωνειακό καθεστώς πρέπει να αποτελέσει αντικείμενο διασάφησης για το τελωνειακό αυτό καθεστώς.

2. Τα κοινοτικά εμπορεύματα που αποτελούν αντικείμενο διασάφησης για το καθεστώς της εξαγωγής, της τελειοποίησης προς επανεισαγωγή, της διαμετακόμισης ή της τελωνειακής αποταμίευσης βρίσκονται υπό τελωνειακή επιτήρηση από τη στιγμή της αποδοχής της διασάφησης και έως τη στιγμή που εξέρχονται από το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας ή καταστρέφονται ή μέχρις ότου ακυρωθεί η διασάφηση.»

9 Το άρθρο 61 του εν λόγω κώδικα ορίζει τα εξής:

«Η διασάφηση υποβάλλεται:

- α) είτε γραπτώς
- β) είτε με χρήση μηχανογραφικής μεθόδου, εφόσον η χρήση της προβλέπεται από τις διατάξεις που θεσπίζονται σύμφωνα με τη διαδικασία της επιτροπής ή εγκρίνεται από τις τελωνειακές αρχές
- γ) είτε με προφορική δήλωση ή οποιαδήποτε άλλη πράξη με την οποία ο κάτοχος των εν λόγω εμπορευμάτων εκφράζει την επιθυμία του να υπαγάγει τα εμπορεύματα σε τελωνειακό καθεστώς, αν η δυνατότητα αυτή προβλέπεται από τις διατάξεις που έχουν θεσπιστεί σύμφωνα με τη διαδικασία της επιτροπής.»

10 Το άρθρο 161, παράγραφοι 1 και 2, του τελωνειακού κώδικα, που περιλαμβάνεται στο τμήμα 4 («Εξαγωγή») του ως άνω κεφαλαίου 2, ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Το καθεστώς εξαγωγής επιτρέπει την έξοδο κοινοτικού εμπορεύματος από το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας.

Η εξαγωγή συνεπάγεται την επιβολή των εξαγωγικών δασμών και την εφαρμογή των μέτρων εμπορικής πολιτικής και των λοιπών διατυπώσεων που προβλέπονται για την έξοδο αυτή.

2. [...] κάθε κοινοτικό εμπόρευμα που προορίζεται να εξαχθεί πρέπει να τεθεί υπό το καθεστώς εξαγωγής.»

*Ο κανονισμός (ΕΟΚ) 2454/93*

11 Το άρθρο 795, παράγραφος 1, που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 2 («Οριστική εξαγωγή») του τίτλου IV («Διατάξεις εφαρμογής σχετικά με την εξαγωγή») του μέρους II («Τελωνειακοί Προορισμοί») του κανονισμού (ΕΟΚ) 2454/93 της Επιτροπής, της 2ας Ιουλίου 1993, για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού 2913/92 (ΕΕ 1993, L 253, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 1875/2006 της Επιτροπής, της 18ης Δεκεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 360, σ. 64), προβλέπει τα ακόλουθα:

«Όταν εμπορεύματα εξέρχονται από το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας χωρίς να έχουν αποτελέσει αντικείμενο διασάφησης εξαγωγής, αυτή πρέπει να κατατίθεται εκ των υστέρων από τον εξαγωγέα στο τελωνείο που είναι αρμόδιο για τον τόπο εγκατάστασής του.

[...]

Η αποδοχή της εν λόγω διασάφησης από τις τελωνειακές αρχές εξαρτάται από την παροχή εκ μέρους του εξαγωγέα ενός από τα ακόλουθα:

[...]

β) των επαρκών αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με τη φύση και την ποσότητα των εν λόγω εμπορευμάτων και τις περιστάσεις υπό τις οποίες εγκατέλειψαν το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας.

[...]»

### **Το τσεχικό δίκαιο**

- 12 Τίτλοφορούμενο «Φορολογικό έγγραφο εξαγωγής», το άρθρο 33α του νόμου 235/2004 για τον φόρο προστιθέμενης αξίας, ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ορίζει τα εξής:

«Ως φορολογικό έγγραφο εξαγωγής νοείται:

- a) απόφαση του τελωνείου σχετικά με την εξαγωγή αγαθών σε τρίτη χώρα, με την οποία το τελωνείο βεβαιώνει την έξοδο των εν λόγω αγαθών από το έδαφος της Ένωσης [...]».

- 13 Το άρθρο 66 του εν λόγω νόμου έχει ως εξής:

«1. Ως εξαγωγή αγαθών νοείται, για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, η έξοδος των αγαθών από το έδαφος της Ένωσης με προορισμό τρίτη χώρα, υπό την προϋπόθεση ότι τα αγαθά έχουν υπαχθεί στο τελωνειακό καθεστώς της εξαγωγής, [...]»

2. Απαλλάσσονται από τον φόρο οι παραδόσεις αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από το εθνικό έδαφος προς τρίτη χώρα:

- a) από τον πωλητή ή για λογαριασμό του,

[...]

4. Σχετικά με την παράδοση αγαθών σε τρίτη χώρα, ως ημερομηνία της εκτέλεσης της συναλλαγής λογίζεται εκείνη της εξόδου των αγαθών από το έδαφος της Ένωσης, όπως αυτή βεβαιώθηκε από το τελωνείο. Η παράδοση των αγαθών προς τρίτη χώρα πρέπει να αποδεικνύεται από τον υποκείμενο στον φόρο με φορολογικό έγγραφο, σύμφωνα με το άρθρο 33α του παρόντος νόμου.

[...]

6. Στην περίπτωση που η έξοδος από το έδαφος της Ένωσης δεν βεβαιώνεται από το τελωνείο σε φορολογικό έγγραφο, ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να αποδείξει την έξοδο των αγαθών με οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό μέσο.»

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

- 14 Μεταξύ των ετών 2012 και 2014, ο M. Vinš απέστειλε κάθε μήνα ταχυδρομικώς 400 έως 500 αντικείμενα συλλεκτικής αξίας στρατιωτικού χαρακτήρα εκτός της Ένωσης. Για τα εν λόγω εμπορεύματα δεν υπέβαλε δήλωση ΦΠΑ, εκτιμώντας ότι οι επίμαχες παραδόσεις απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ διότι αφορούσαν αγαθά που προορίζονταν να εξαχθούν.
- 15 Με απόφαση της 27ης Αυγούστου 2015, η δευτεροβάθμια φορολογική διεύθυνση επιβεβαίωσε, κατ' ουσίαν, τις πράξεις εκκαθάρισης που εξέδωσαν οι φορολογικές αρχές, οι οποίες επέβαλαν στον M. Vinš την καταβολή του σχετικού με τις παραδόσεις των επίμαχων εμπορευμάτων ΦΠΑ, με την αιτιολογία ότι δεν απέδειξε ότι τα εν λόγω εμπορεύματα έχουν υπαχθεί στο τελωνειακό καθεστώς της εξαγωγής, με συνέπεια οι εν λόγω παραδόσεις να μην μπορούν να τύχουν, σύμφωνα με το άρθρο 66, παράγραφος 1, του νόμου 235/2004, απαλλαγής κατά την εξαγωγή.
- 16 Η προσφυγή που άσκησε ο M. Vinš κατά της ως άνω απόφασης απορρίφθηκε από το Krajský soud v Hradci Králové (περιφερειακό δικαστήριο Hradec Králové, Τσεχική Δημοκρατία), διότι το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι η απαίτηση υπαγωγής των αγαθών που προορίζονται να εξαχθούν στο τελωνειακό καθεστώς της εξαγωγής, ως προϋπόθεση του δικαιώματος απαλλαγής κατά την εξαγωγή,

ήταν σύμφωνη προς την αρχή της αναλογικότητας, καθιστούσε δυνατή την άσκηση αποτελεσματικού δικαστικού ελέγχου της εξαγωγής και ήταν απολύτως σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης. Συναφώς, δεν επαρκούσε τα επίμαχα αγαθά να έχουν πράγματι παραδοθεί σε τρίτες χώρες.

- 17 Ο M. Vinš άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Ισχυρίστηκε, συναφώς, ότι, για την πλήρωση των προϋποθέσεων που προβλέπονται στο άρθρο 66, παράγραφος 1, του νόμου 235/2004, καθοριστικής σημασίας είναι τα επίμαχα αγαθά να έχουν εξέλθει από το έδαφος της Ένωσης και, συνεπώς, να έχουν πράγματι παραδοθεί σε τρίτη χώρα. Το γεγονός αυτό θα μπορούσε να αποδειχθεί με βεβαίωση από το τελωνείο ή με άλλα αποδεικτικά μέσα, συμπεριλαμβανομένων των εγγράφων που εκδίδονται από τις ταχυδρομικές υπηρεσίες. Ο M. Vinš παραπέμπει, συναφώς, στην απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2013, *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854), από την οποία συνάγει ότι η ίδια η προϋπόθεση υπαγωγής των εν λόγω αγαθών σε τελωνειακό καθεστώς βαίνει πέραν όσων δύνανται να απαιτούν τα κράτη μέλη βάσει του άρθρου 131 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 18 Η δευτεροβάθμια φορολογική διεύθυνση επανέλαβε το επιχείρημα ότι δεν πληρούνταν οι σωρευτικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή της παράδοσης κατά την εξαγωγή στην υπόθεση της κύριας δίκης. Υποστηρίζει ότι ο εθνικός νομοθέτης εισήγαγε την προϋπόθεση της υπαγωγής των εν λόγω αγαθών σε τελωνειακό καθεστώς προκειμένου να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή και ότι η προϋπόθεση αυτή είναι σύμφωνη με την οδηγία ΦΠΑ. Κατά τη δευτεροβάθμια φορολογική διεύθυνση, ο M. Vinš αρκέστηκε στην προβολή ισχυρισμών που δεν τεκμηριώνονται από κανένα αποδεικτικό μέσο.
- 19 Το αιτούν δικαστήριο φρονεί ότι, ναι μεν τα κράτη μέλη μπορούν, κατά το άρθρο 131 της οδηγίας ΦΠΑ, να καθορίζουν στις εθνικές νομοθεσίες τους προϋποθέσεις για την εξασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής των απαλλαγών που προβλέπονται στην οδηγία ΦΠΑ, όπως αυτές που προβλέπονται στο άρθρο 146 της εν λόγω οδηγίας, καθώς και για την πρόληψη κάθε ενδεχόμενης φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή καταχρήσεως, πλην όμως, πράττοντας τούτο, οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης. Το ως άνω δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το εάν η τσεχική νομοθεσία τηρεί τις εν λόγω αρχές επιβάλλοντας στον υποκείμενο στον φόρο την υποχρέωση να αποδείξει την υπαγωγή των αγαθών που προορίζονται να εξαχθούν στο τελωνειακό καθεστώς της εξαγωγής, ιδίως όταν ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να αποδείξει ότι τα εν λόγω αγαθά έχουν πράγματι εξέλθει από το έδαφος της Ένωσης.
- 20 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Τσεχική Δημοκρατία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Μπορεί το δικαίωμα απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας κατά την εξαγωγή, υπό την έννοια του άρθρου 146 της οδηγίας [ΦΠΑ], να εξαρτάται από την προηγούμενη υπαγωγή των εν λόγω αγαθών σε ορισμένο τελωνειακό καθεστώς (όπως προβλέπει το άρθρο 66 του [νόμου 235/2004]);
- 2) Μπορεί η ως άνω εθνική νομοθετική ρύθμιση να δικαιολογηθεί, βάσει του άρθρου 131 της οδηγίας ΦΠΑ, ως προϋπόθεση για την πρόληψη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής ή της καταχρήσεως;»

### **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

- 21 Με τα δύο ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 131, έχει την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτό εθνική νομοθετική διάταξη που εξαρτά την απαλλαγή από τον ΦΠΑ η οποία προβλέπεται για τα αγαθά που προορίζονται να εξαχθούν εκτός της Ένωσης από την προϋπόθεση της υπαγωγής των ως άνω αγαθών στο τελωνειακό καθεστώς της εξαγωγής.

- 22 Υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι, δυνάμει του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τις παραδόσεις αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή για λογαριασμό του εκτός της Ένωσης. Η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται σε συνδυασμό με το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας, κατά το οποίο ως «παραδόση αγαθών» θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό (πρβλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, *Pieńkowski*, C-307/16, EU:C:2018:124, σκέψη 24).
- 23 Η απαλλαγή αυτή αποσκοπεί στο να διασφαλίσει τη φορολόγηση των παραδόσεων των επίμαχων αγαθών στον τόπο του προορισμού τους, ήτοι στον τόπο κατανάλωσης των εξαγόμενων προϊόντων (πρβλ. απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, σκέψη 34).
- 24 Από τις διατάξεις αυτές, που παρατίθενται στη σκέψη 22 της παρούσας απόφασης, ιδίως δε από τον όρο «αποστέλλονται» που χρησιμοποιείται στο εν λόγω άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο α', προκύπτει ότι η εξαγωγή αγαθού πραγματοποιείται και η απαλλαγή της παραδόσεως προς εξαγωγή εφαρμόζεται όταν το δικαίωμα διαθέσεως του αγαθού αυτού υπό την ιδιότητα του κυρίου έχει μεταβιβαστεί στον αποκτώντα, όταν ο πωλητής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό έχει αποσταλεί ή μεταφερθεί εκτός Ένωσης και όταν, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος της Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, *Pieńkowski*, C-307/16, EU:C:2018:124, σκέψη 25).
- 25 Συναφώς, αφενός, κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν αμφισβητείται στην υπόθεση της κύριας δίκης ότι τα επίμαχα αγαθά απεστάλησαν από τον M. Vinš, ταχυδρομικώς, εκτός του εδάφους της Ένωσης, δεδομένου μάλιστα ότι ο ίδιος δηλώνει ότι μπορεί να αποδείξει την πραγματική έξοδο των εν λόγω αγαθών από το έδαφος της Ένωσης μέσω εγγράφων που εκδίδονται από τις ταχυδρομικές υπηρεσίες.
- 26 Αφετέρου, το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ δεν προβλέπει προϋπόθεση όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 66, παράγραφος 1, του νόμου 235/2004, σύμφωνα με την οποία το αγαθό που προορίζεται να εξαχθεί πρέπει να υπαχθεί στο τελωνειακό καθεστώς της εξαγωγής προκειμένου να τύχει της απαλλαγής κατά την εξαγωγή που προβλέπεται στην ως άνω διάταξη.
- 27 Κατά συνέπεια, ο χαρακτηρισμός μιας πράξης ως παράδοσης κατά την εξαγωγή βάσει του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ δεν μπορεί να εξαρτάται από την υπαγωγή των επίμαχων αγαθών στο τελωνειακό καθεστώς της εξαγωγής, υπαγωγή της οποίας η παράλειψη θα είχε ως συνέπεια να στερείται ο υποκείμενος στον φόρο την απαλλαγή κατά την εξαγωγή (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2013, *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, σκέψη 27).
- 28 Εντούτοις, δεύτερον, εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν, σύμφωνα με το άρθρο 131 της οδηγίας ΦΠΑ, τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τις πράξεις εξαγωγής, προς εξασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής των απαλλαγών που προβλέπονται στην εν λόγω οδηγία και προς αποτροπή τυχόν περιπτώσεων φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και κατάχρησης. Κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου οι οποίες αποτελούν μέρος της έννομης τάξης της Ένωσης και μεταξύ των οποίων συγκαταλέγεται ιδίως η αρχή της αναλογικότητας (πρβλ. απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, σκέψη 37).
- 29 Όσον αφορά την ως άνω αρχή, υπενθυμίζεται ότι εθνικό μέτρο βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του φόρου όταν εξαρτά, κατά το ουσιώδες μέρος, το δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ από την τήρηση τυπικών υποχρεώσεων, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι ουσιαστικές προϋποθέσεις και, ιδίως, χωρίς να εξετάζεται το κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές. Πράγματι, οι πράξεις πρέπει να φορολογούνται λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών χαρακτηριστικών τους (απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, σκέψη 38).

- 30 Συναφώς, παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας προϋπόθεση όπως αυτή που προβλέπεται στο άρθρο 66, παράγραφος 1, του νόμου 235/2004, η οποία αποτελεί εμπόδιο στη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ για παράδοση αγαθών που δεν έχουν υπαχθεί στο τελωνειακό καθεστώς της εξαγωγής, μολονότι δεν αμφισβητείται ότι τα αγαθά αυτά εξήχθησαν πράγματι σύμφωνα με τα κριτήρια που επισημαίνονται στη σκέψη 24 της παρούσας απόφασης ούτε ότι η εν λόγω παράδοση πληροί, επομένως, βάσει των αντικειμενικών χαρακτηριστικών της, τις προϋποθέσεις απαλλαγής που προβλέπονται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ.
- 31 Πράγματι, η θέσπιση μιας τέτοιας προϋπόθεσης θα ισοδυναμούσε με εξάρτηση του δικαιώματος απαλλαγής από την τήρηση τυπικών υποχρεώσεων, κατά την έννοια της σκέψης 29 της παρούσας απόφασης, χωρίς να εξετάζεται το ζήτημα κατά πόσον πληρούνται πράγματι οι ουσιαστικές απαιτήσεις που θέτει το δίκαιο της Ένωσης. Το γεγονός και μόνον ότι ένας εξαγωγέας δεν υπήγαγε τα επίμαχα αγαθά στο τελωνειακό καθεστώς της εξαγωγής δεν συνεπάγεται ότι η εξαγωγή δεν έλαβε πράγματι χώρα (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, σκέψη 50).
- 32 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, υφίστανται μόνο δύο περιπτώσεις κατά τις οποίες η μη τήρηση τυπικής απαίτησης μπορεί να συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ (απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, σκέψη 40).
- 33 Αφενός, δεν μπορεί να γίνεται επίκληση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας με σκοπό την απαλλαγή από τον ΦΠΑ από υποκείμενο στον φόρο που εκ προθέσεως μετέσχε σε φοροδιαφυγή η οποία υπονομεύει τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης το να απαιτείται από τον επιχειρηματία να ενεργεί καλόπιστα και να λαμβάνει κάθε μέτρο που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από αυτόν προκειμένου να βεβαιωθεί ότι η πράξη στην οποία προέβη δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή. Σε περίπτωση που ο συγκεκριμένος υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη στην οποία προέβη αποτελούσε μέρος απάτης την οποία διέπραξε ο αποκτών και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει ώστε να την αποφύγει, δεν πρέπει να του αναγνωρισθεί το δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ (απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, σκέψη 41).
- 34 Εν προκειμένω, από κανένα στοιχείο της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν προκύπτει ότι η εν προκειμένω επίμαχη άρνηση απαλλαγής βασίστηκε στη συνδρομή περίπτωσης φοροδιαφυγής.
- 35 Αφετέρου, η μη τήρηση τυπικής προϋπόθεσης μπορεί να καταλήξει σε άρνηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ εάν έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη της τήρησης των ουσιαστικών προϋποθέσεων (απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, σκέψη 42).
- 36 Στον βαθμό που, όπως υποστηρίχθηκε, κατ' ουσίαν, από την Τσεχική Κυβέρνηση, η μη υπαγωγή των αγαθών που προορίζονται να εξαχθούν στο εν λόγω τελωνειακό καθεστώς θα μπορούσε συχνά να καθιστά δυσχερέστερη, ακόμη και αδύνατη, για τις φορολογικές αρχές, την εξακρίβωση της πραγματικής εξόδου των αγαθών αυτών από το έδαφος της Ένωσης, είναι, βεβαίως, αληθές ότι, σχετικά με τη μετά βεβαιότητας απόδειξη που αναφέρεται στη σκέψη 35 της παρούσας απόφασης, η πραγματοποίηση της εξόδου πρέπει να αποδεικνύεται κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις αρμόδιες φορολογικές αρχές δεδομένου ότι η εν λόγω απαίτηση άπτεται των ουσιαστικών προϋποθέσεων για τη χορήγηση της απαλλαγής (πρβλ. απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018 *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, σκέψη 48).



- 37 Ωστόσο, όπως προκύπτει από τη σκέψη 25 της παρούσας απόφασης, στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν προβλήθηκε ότι η μη υπαγωγή των επίμαχων αγαθών στο τελωνειακό καθεστώς της εξαγωγής εμπόδισε την απόδειξη της πλήρωσης των ουσιαστικών απαιτήσεων, εν προκειμένω της πραγματικής εξόδου των προϊόντων αυτών από το έδαφος της Ένωσης.
- 38 Συνεπώς, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, η μη τήρηση της τυπικής προϋπόθεσης της υπαγωγής των αγαθών που προορίζονται να εξαχθούν στο τελωνειακό καθεστώς της εξαγωγής δεν μπορεί να οδηγήσει σε απώλεια του δικαιώματος του εξαγωγέα για απαλλαγή κατά την εξαγωγή, εφόσον αποδεικνύεται η πραγματική έξοδος των επίμαχων αγαθών από το έδαφος της Ένωσης.
- 39 Η εν λόγω διαπίστωση δεν ανατρέπεται από τον ισχυρισμό της Τσεχικής Κυβέρνησης, σύμφωνα με τον οποίο ο εξαγωγέας όφειλε εν πάση περιπτώσει, δυνάμει, ιδίως, του άρθρου 59, παράγραφος 1, και του άρθρου 161, παράγραφος 2, του τελωνειακού κώδικα, να υπαγάγει τα επίμαχα αγαθά στο εν λόγω τελωνειακό καθεστώς μέσω σχετικής δήλωσης στο τελωνείο, κάτι το οποίο μπορούσε να πράξει, εφόσον χρειαζόταν, εκ των υστέρων, με συνέπεια η αρχική μη τήρηση της εν λόγω υποχρέωσης να μη συνεπάγεται την οριστική απώλεια του δικαιώματος απαλλαγής κατά την εξαγωγή. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 29 έως 31 της παρούσας απόφασης, μια τέτοια υπαγωγή, είτε λάβει χώρα πριν είτε μετά την εξαγωγή, αποτελεί τυπική υποχρέωση η οποία, επιπροσθέτως, δεν σχετίζεται με το κοινό σύστημα ΦΠΑ αλλά με το τελωνειακό καθεστώς. Κατά συνέπεια, η μη συμμόρφωση με την εν λόγω υποχρέωση δεν αποκλείει αφ' εαυτής την πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων που δικαιολογούν τη χορήγηση της απαλλαγής.
- 40 Κατόπιν των ανωτέρω, η απάντηση που πρέπει να δοθεί στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα είναι ότι το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 131, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτό εθνική νομοθετική διάταξη που εξαρτά την απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπεται για αγαθά προοριζόμενα να εξαχθούν εκτός της Ένωσης από την προϋπόθεση τα εν λόγω αγαθά να έχουν υπαχθεί στο τελωνειακό καθεστώς της εξαγωγής, σε περίπτωση που αποδεικνύεται ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή, ιδίως δε η απαίτηση περί πραγματικής εξόδου των επίμαχων αγαθών από το έδαφος της Ένωσης.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 41 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει, ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης, τον χαρακτήρα παρεμπιπτόντος 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 (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

**Το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 131, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτό εθνική νομοθετική διάταξη που εξαρτά την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας που προβλέπεται για αγαθά προοριζόμενα να εξαχθούν εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης από την προϋπόθεση τα εν λόγω αγαθά να έχουν υπαχθεί στο τελωνειακό καθεστώς της εξαγωγής, σε περίπτωση που αποδεικνύεται ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή, ιδίως δε η απαίτηση περί πραγματικής εξόδου των επίμαχων αγαθών από το έδαφος της Ένωσης.**

(υπογραφές)