



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 17ης Δεκεμβρίου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Απαλλαγές κατά την εξαγωγή – Άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β' – Αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης από αποκτώντα μη εγκατεστημένο στο έδαφος του οικείου κράτους μέλους – Άρθρο 147 – “Αγαθά που μεταφέρουν στις προσωπικές τους αποσκευές ταξιδιώτες” οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στην Ένωση – Έννοια – Αγαθά που έχουν πράγματι εξέλθει από το έδαφος της Ένωσης – Απόδειξη – Μη χορήγηση απαλλαγής κατά την εξαγωγή – Αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας – Απάτη»

Στην υπόθεση C-656/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (πρωτοβάθμιο δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών του Szeged, Ουγγαρία) με απόφαση της 22ας Αυγούστου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Σεπτεμβρίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Regan, πρόεδρο τμήματος, M. Plešič, E. Juhász, K. Λυκούργο και I. Jarukaitis (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft., εκπροσωπούμενη από τους A. Hajós, A. I. Dobos και L. Horváth, ügyvédek,
- η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Z. Fehér και G. Κοός,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον L. Havas, καθώς και από τις L. Lozano Palacios και F. Clotuche-Duvieusart,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Ιουλίου 2020,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 146 και 147 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, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), καθώς και των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (στο εξής: Bakati) και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Διευθύνσεως Ενστάσεων της Εθνικής Αρχής Οικονομικών Υπηρεσιών και Τελωνείων, Ουγγαρία) (στο εξής: διεύθυνση ενστάσεων) με αντικείμενο απόφαση περί μη χορηγήσεως της απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) η οποία προβλέπεται για τα αγαθά που μεταφέρονται από ταξιδιώτες στις προσωπικές τους αποσκευές.
- 3 Από την 1η Απριλίου 2020, η διαφορά αυτή εμπίπτει στην αρμοδιότητα του Szegedi Törvényszék (γενικού δικαστηρίου του Szeged, Ουγγαρία), όπως το εν λόγω δικαστήριο ενημέρωσε σχετικώς το Δικαστήριο, χωρίς ωστόσο να αποσύρει τα ερωτήματα που είχε υποβάλει το Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (πρωτοβάθμιο δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών του Szeged, Ουγγαρία).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία περί ΦΠΑ

- 4 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:
«Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.»
- 5 Ο τίτλος ΙΧ της οδηγίας περί ΦΠΑ αφορά τις απαλλαγές. Το κεφάλαιο 1 του τίτλου αυτού περιλαμβάνει μόνον το άρθρο 131, το οποίο προβλέπει τα ακόλουθα:
«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.»
- 6 Το κεφάλαιο 6 του τίτλου ΙΧ επιγράφεται «Απαλλαγές κατά την εξαγωγή» και περιλαμβάνει τα άρθρα 146 και 147. Το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

β) τις παραδόσεις αγαθών, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από μη εγκατεστημένο στο αντίστοιχο έδαφος τους αποκτώντα ή για λογαριασμό του, εκτός της Κοινότητας, με εξαίρεση τα αγαθά που μεταφέρονται από τον ίδιο τον αποκτώντα και προορίζονται για εξοπλισμό ή εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και τουριστικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσης».

7 Το άρθρο 147 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Στην περίπτωση που η παράδοση του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο β), αφορά αγαθά που μεταφέρονται από ταξιδιώτες στις προσωπικές τους αποσκευές, η απαλλαγή εφαρμόζεται μόνον όταν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) ο ταξιδιώτης δεν είναι εγκατεστημένος εντός της Κοινότητας,

β) τα αγαθά μεταφέρονται εκτός της Κοινότητας πριν από το τέλος του τρίτου μήνα που ακολουθεί το μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση,

γ) η συνολική αξία της παράδοσης, περιλαμβανομένου του ΦΠΑ, υπερβαίνει το ποσό των 175 [ευρώ] ή το αντίστοιχο ποσό σε εθνικό νόμισμα, [...]

Τα κράτη μέλη μπορούν ωστόσο να απαλλάσσουν μια παράδοση αγαθών, η συνολική αξία της οποίας είναι κατώτερη από το ποσό που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ).

2. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, ως "ταξιδιώτης μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της Κοινότητας" νοείται ο ταξιδιώτης του οποίου η κατοικία ή η συνήθης διαμονή δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της Κοινότητας. Στην περίπτωση αυτή ως "μόνιμη κατοικία ή συνήθης διαμονή" νοείται ο τόπος που αναγράφεται ως μόνιμη κατοικία ή συνήθης διαμονή στο διαβατήριο, στο δελτίο ταυτότητας ή σε οποιοδήποτε άλλο έγγραφο το οποίο αναγνωρίζεται ως αποδεικτικό ταυτότητας από το κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου πραγματοποιείται η παράδοση.

Η εξαγωγή αποδεικνύεται με την προσκόμιση τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, το οποίο είναι θεωρημένο από το τελωνείο εξόδου από την Κοινότητα.

[...]»

8 Ο τίτλος XI της οδηγίας περί ΦΠΑ αφορά τις «Υποχρεώσεις των υποκείμενων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκείμενων στον φόρο». Το κεφάλαιο 7 του τίτλου XI, που επιγράφεται «Διάφορες διατάξεις», περιλαμβάνει το άρθρο 273 το οποίο ορίζει στο πρώτο εδάφιο 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 κατ' εξουσιοδότηση κανονισμός (ΕΕ) 2015/2446

9 Το άρθρο 1 του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού (ΕΕ) 2015/2446 της Επιτροπής, της 28ης Ιουλίου 2015, για τη συμπλήρωση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά λεπτομερείς κανόνες σχετικούς με ορισμένες από τις διατάξεις του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 2015, L 343, σ. 1), περιέχει ορισμούς κρίσιμους για την εφαρμογή του εν λόγω κανονισμού.

- 10 Κατά το άρθρο 1, σημείο 5, ως «αποσκευές» νοούνται «όλα τα εμπορεύματα που μεταφέρονται με οποιοδήποτε τρόπο σε σχέση με το ταξίδι ενός φυσικού προσώπου».

Το ουγγρικό δίκαιο

- 11 Ο *általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXCVII. törvény* (νόμος CXCVII του 2007 περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) ορίζει στο άρθρο 98 τα εξής:

«(1) Οι παραδόσεις αγαθών που αποστέλλονται ταχυδρομικώς ή μεταφέρονται από τη χώρα σε χώρα εκτός της Κοινότητας απαλλάσσονται από τον φόρο, εφόσον η αποστολή ή η μεταφορά:

[...]

- b) πραγματοποιείται από τον ίδιο τον αγοραστή ή από τρίτον που ενεργεί για λογαριασμό του εφόσον πληρούνται οι πρόσθετες προϋποθέσεις των παραγράφων 3 και 4 του παρόντος άρθρου ή των άρθρων 99 και 100 του παρόντος νόμου.

(2) Η παράγραφος 1 έχει εφαρμογή εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- a) η αρχή υπό τον έλεγχο της οποίας τα αγαθά εξέρχονται από το έδαφος της Κοινότητας πρέπει να έχει πιστοποιήσει ότι αυτά εξήλθαν από το εν λόγω έδαφος κατά τον χρόνο της παραδόσεως ή, το αργότερο, εντός 90 ημερών από την ημερομηνία της [...]

[...]

(3) Η παράγραφος 1, στοιχείο b, μπορεί να εφαρμοστεί, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 99 και 100, όταν, στο πλαίσιο αυτό, ο αγοραστής δεν είναι εγκατεστημένος στην Ουγγαρία ή, ελλείψει εγκατάστασης, δεν έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ουγγαρία.

[...]»

- 12 Το άρθρο 99 του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«(1) Οσάκις ο αποκτών είναι αλλοδαπός ταξιδιώτης και τα παραδοθέντα αγαθά [...] περιλαμβάνονται στις προσωπικές ή ταξιδιωτικές αποσκευές του, για την εφαρμογή της προβλεπόμενης στο άρθρο 98, παράγραφος 1, απαλλαγής απαιτείται:

- a) να υπερβαίνει η αξία της παράδοσης, περιλαμβανομένου του φόρου, ποσό ισοδύναμο των 175 ευρώ·
- b) να αποδεικνύει ο αλλοδαπός ταξιδιώτης την ιδιότητά του με ταξιδιωτικά έγγραφα ή άλλα έγγραφα εκδοθέντα από τις αναγνωρισμένες ως αρμόδιες αρχές στην Ουγγαρία τα οποία χρησιμοποιούνται για την ταυτοποίηση του προσώπου [...],
- c) να βεβαιώσει η αρχή υπό τον έλεγχο της οποίας τα αγαθά εξέρχονται από την Κοινότητα ότι αυτά εξήλθαν του εδάφους, μέσω της επίθεσης θεώρησης και σφραγίδας στο έντυπο που παρέχεται για τον σκοπό αυτό από τη φορολογική διοίκηση του κράτους [...], με την ταυτόχρονη προσκόμιση των αγαθών και του πρωτότυπου αντιτύπου του τιμολογίου που επιβεβαιώνει την παράδοση των αγαθών.

(2) Για να μπορεί να τύχει της απαλλαγής, ο πωλητής των αγαθών οφείλει, πέραν της εκδόσεως τιμολογίου, να συμπληρώσει έντυπο αιτήσεως επιστροφής του φόρου κατόπιν αιτήσεως του αλλοδαπού ταξιδιώτη. [...] Το έντυπο της αιτήσεως επιστροφής του φόρου συντάσσεται σε τρία αντίτυπα από τον πωλητή των αγαθών, ο οποίος παραδίδει τα δύο πρώτα αντίτυπα στον ταξιδιώτη και φυλάσσει το τρίτο αντίτυπο στα δικά του λογιστικά έγγραφα.

(3) Όταν η τελωνειακή αρχή βεβαιώνει την έξοδο των αγαθών που αναφέρεται στην παράγραφο 1, στοιχείο c, λαμβάνει από τον ταξιδιώτη το δεύτερο αντίτυπο του εντύπου της αιτήσεως επιστροφής του φόρου που φέρει θεώρηση και σφραγίδα.

(4) Η απαλλαγή από τον φόρο εξαρτάται από την προϋπόθεση:

- a) να έχει ο πωλητής των αγαθών στην κατοχή του το πρώτο αντίτυπο του εντύπου της αιτήσεως επιστροφής του φόρου που φέρει θεώρηση και σφραγίδα, περί του οποίου γίνεται λόγος στην παράγραφο 1, στοιχείο c, και
- b) εάν ο φόρος εισπράχθηκε κατά τον χρόνο της παραδόσεως των αγαθών, να επιστρέψει ο πωλητής τον εν λόγω φόρο στον αλλοδαπό ταξιδιώτη, σύμφωνα με τις παραγράφους 5 έως 8.

[...]

(6) Προκειμένου να λάβει την επιστροφή του φόρου, ο αλλοδαπός ταξιδιώτης ή ο εντολοδόχος του:

- a) παραδίδει στον πωλητή των αγαθών το πρώτο αντίτυπο που φέρει θεώρηση και σφραγίδα σύμφωνα με την παράγραφο 1, στοιχείο c, του εντύπου της αιτήσεως επιστροφής του φόρου, και
- b) προσκομίζει στον πωλητή των αγαθών το πρωτότυπο αντίτυπο του τιμολογίου που βεβαιώνει την παράδοση των αγαθών.

[...]

(9) Στην περίπτωση που ο φόρος χρεώθηκε βάσει της παραγράφου 4, στοιχείο b, και ο πωλητής των αγαθών τον έχει προηγουμένως υπολογίσει και δηλώσει ως πληρωτέο φόρο, δικαιούται [...] να αφαιρέσει από τον καταβλητέο φόρο [...] το ποσό του επιστραφέντος φόρου, υπό την προϋπόθεση ότι το ποσό αυτό αναγράφεται χωριστά στα λογιστικά έγγραφά του.

[...]»

- 13 Το άρθρο 259, σημείο 10, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει τον «αλλοδαπό ταξιδιώτη» ως «το φυσικό πρόσωπο το οποίο δεν είναι υπήκοος κράτους μέλους [...] ούτε έχει δικαίωμα διαμονής σε κράτος μέλος [...], καθώς και εκείνο το οποίο είναι μεν υπήκοος κράτους μέλους [...], αλλά διαμένει εκτός του εδάφους της Κοινότητας».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 14 Μέχρι τον Απρίλιο του 2015, η Bakati δραστηριοποιούνταν στο χονδρικό εμπόριο καλλωπιστικών φυτών. Στη συνέχεια, επικεντρώθηκε στο λιανικό εμπόριο εκτός καταστήματος. Από το 2015, ο ετήσιος κύκλος εργασιών της αυξήθηκε σημαντικά, από 50 εκατομμύρια συγγρικά φιορίνια (HUF) (περίπου 140 000 ευρώ) σε ένα δισεκατομμύριο HUF (περίπου 2 784 000 ευρώ). Το 2016, η δραστηριότητά της συνίστατο κατά 95 % σε παραδόσεις μεγάλων ποσοτήτων τροφίμων, καλλυντικών και ειδών καθαρισμού σε είκοσι ιδιώτες, μέλη τριών οικογενειών. Οι αγορές αυτές πραγματοποιούνταν τηλεφωνικώς κατά εκατοντάδες.

- 15 Τα συγκεκριμένα αγαθά μεταφέρονταν για λογαριασμό της Bakati από την αποθήκη της στο Szeged (Ουγγαρία) σε αποθήκη μισθωμένη από τους αποκτώντες στην Tompa (Ουγγαρία), κοντά στα σερβοουγγρικά σύνορα, όπου τα τιμολόγια και τα έντυπα αιτήσεως επιστροφής του ΦΠΑ για τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες, τα οποία είχε καταρτίσει η Bakati βάσει των πληροφοριών που παρείχαν οι εν λόγω αποκτώντες, παραδίδονταν μαζί με τα συγκεκριμένα αγαθά, με αντικαταβολή του τιμήματος αγοράς. Οι αποκτώντες μετέφεραν τότε τα εν λόγω αγαθά στη Σερβία, με ιδιωτικό όχημα, ως προσωπικές αποσκευές. Επωφελούνταν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ που προβλέπεται για τα αγαθά που μεταφέρονται από ταξιδιώτες στις προσωπικές τους αποσκευές, επιστρέφοντας στην Bakati το θεωρηθέν από την τελωνειακή αρχή εξόδου αντίτυπο του εντύπου αιτήσεως επιστροφής του ΦΠΑ, με την ένδειξη ότι τα προϊόντα είχαν εξέλθει από το έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην Tompa. Με τη λήψη του εντύπου αυτού, η Bakati τους επέστρεφε τον ΦΠΑ που είχαν καταβάλει κατά την αγορά.
- 16 Στις δηλώσεις ΦΠΑ για το οικονομικό έτος 2016 και σύμφωνα με το άρθρο 99, παράγραφος 9, του νόμου περί ΦΠΑ, η Bakati δήλωσε ως ποσό που μπορούσε να εκπέσει από τον καταβληθόμονο φόρο τον ΦΠΑ που είχε επιστραφεί στους προμνησθέντες αποκτώντες, συνολικού ύψους 339 788 000 HUF (περίπου 946 000 ευρώ).
- 17 Επ' ευκαιρία φορολογικού ελέγχου, η Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών και Τελωνείων της επαρχίας Csongrád, Ουγγαρία) διαπίστωσε ότι οι επίμαχες αγορές υπερέβαιναν τις ατομικές και οικογενειακές ανάγκες των αποκτώντων και ότι είχαν πραγματοποιηθεί ενόψει μεταπωλήσεως των αγορασθέντων αγαθών. Κατά την τελωνειακή αρχή, τούτο απέκλειε το ενδεχόμενο να συνιστούν τα αγαθά αυτά προσωπικές αποσκευές κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας. Η εν λόγω αρχή έκρινε επίσης ότι η Bakati δεν ήταν δυνατόν να δικαιούται απαλλαγή από τον ΦΠΑ λόγω εξαγωγής, δεδομένου ότι η εταιρία αυτή δεν είχε κινήσει τη διαδικασία τελωνειακής εξόδου των επίμαχων αγαθών και δεν είχε στη διάθεσή της τα αναγκαία προς τούτο έγγραφα. Κατά συνέπεια, με απόφαση της 27ης Ιουνίου 2018, απαίτησε από την Bakati να καταβάλει διαφορά ΦΠΑ ύψους 340 598 000 HUF (περίπου 948 200 ευρώ), πλέον φορολογικού προστίμου ύψους 163 261 000 HUF (περίπου 454 500 ευρώ) και τόκων υπερημερίας ύψους 7 184 000 HUF (περίπου 20 000 ευρώ).
- 18 Η ως άνω απόφαση επικυρώθηκε με απόφαση της διευθύνσεως ενστάσεων της 31ης Οκτωβρίου 2018 και, κατόπιν τούτου, η Bakati άσκησε ενώπιον του Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (πρωτοβάθμιου δικαστηρίου διοικητικών και εργατικών διαφορών του Szeged) προσφυγή με αίτημα την ακύρωση της τελευταίας αυτής αποφάσεως.
- 19 Προς στήριξη της προσφυγής, η Bakati υποστηρίζει, μεταξύ άλλων, ότι, ελλείψει ορισμού των εννοιών των «προσωπικών αποσκευών» ή του «ταξιδιού» κατά το φορολογικό δίκαιο, η τελωνειακή αρχή δεν μπορεί να αρνηθεί να θέσει θεώρηση επί εντύπου για προϊόντα που εξήλθαν του εδάφους της Ουγγαρίας, για τον λόγο και μόνον ότι τεκμαίρεται ενδεχομένως ότι οι αποκτώντες έχουν την πρόθεση να τα μεταπωλήσουν. Επιπροσθέτως, η ίδια δεν είχε καμία πρόθεση να αποφύγει τον φόρο, δεδομένου ότι, δυνάμει του άρθρου 98 του νόμου περί ΦΠΑ, δικαιούται απαλλαγή από τον ΦΠΑ λόγω εξαγωγής. Επιπλέον, η φορολογική αντιμετώπιση των επίμαχων πράξεων δεν είναι δυνατόν να εξαρτάται από τους κανόνες του τελωνειακού δικαίου, ο δε σκοπός της απαλλαγής των εξαγωγών τηρείται, δεδομένου ότι τα επίμαχα αγαθά έχουν πράγματι εξέλθει του εδάφους της Ένωσης.
- 20 Η διεύθυνση ενστάσεων ζητεί την απόρριψη της προσφυγής.
- 21 Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι η Bakati γνώριζε πέραν πάσης αμφιβολίας ότι οι αποκτώντες αγόραζαν τα επίμαχα αγαθά όχι για ίδια ατομική ή οικογενειακή χρήση, αλλά για να τα μεταπωλήσουν στις αγορές της Σερβίας, και ότι τα μέλη των τριών οικογενειών συμμετείχαν στις επίμαχες πράξεις προκειμένου το αντίτιμο κάθε παραδόσεως να μην υπερβαίνει ορισμένο ποσό, διευκολύνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο τη διασυνοριακή διαμετακόμιση των αγαθών μεταξύ Ουγγαρίας και Σερβίας. Διευκρινίζει ότι δεν αμφισβητείται ότι τα επίμαχα αγαθά εξήλθαν κάθε φορά του εδάφους της Ουγγαρίας.

- 22 Όσον αφορά την ουσία της διαφοράς, το αιτούν δικαστήριο αναφέρει προκαταρκτικώς ότι, βάσει αποφάσεως του Κύγια (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Ουγγαρία) της 8ης Δεκεμβρίου 2016, επί της οποίας στηρίχθηκε η απόφαση της διευθύνσεως ενστάσεων, πρέπει, υπό περιστάσεις παρόμοιες με τις κρίσιμες ενώπιόν του, να εξετασθεί κατ' αρχάς αν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 99 του νόμου περί ΦΠΑ. Κατά την προμνησθείσα απόφαση, θεωρούνται ότι εμπίπτουν στην έννοια των «αποσκευών» μόνον τα αγαθά τα οποία ο ταξιδιώτης αγοράζει για δικές του ανάγκες ή ως δώρα και, κατά συνέπεια, το άρθρο 99 δεν επιτρέπει να εξάγονται υπό τη μορφή αποσκευών εμπορεύματα των οποίων η ποσότητα προσεγγίζει εμπορικό επίπεδο. Δεδομένου, ωστόσο, ότι η παράδοση αγαθού πρέπει να φορολογηθεί στο κράτος όπου καταναλώνεται τελικά το αγαθό, το Κύγια (Ανώτατο Δικαστήριο) επιβάλλει στη φορολογική αρχή, εφόσον αποδεικνύεται ότι τα κρίσιμα αγαθά εξήλθαν του εδάφους της Ένωσης, να εξετάσει αν τυγχάνει εφαρμογής κάποια άλλη αιτία απαλλαγής από τον ΦΠΑ που προβλέπεται από το άρθρο 98 του νόμου περί ΦΠΑ.
- 23 Δεδομένου ότι τα άρθρα 98 και 99 του νόμου περί ΦΠΑ αντιστοιχούν στις διατάξεις των άρθρων 146 και 147 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, πρώτον, υπό το πρίσμα της προμνησθείσας αποφάσεως, σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να οριστεί η έννοια των «προσωπικών αποσκευών». Φρονεί ότι πρέπει να ληφθεί ως βάση η κοινή έννοια του όρου αυτού και ότι το αντικείμενο της εξαγωγής έχει καθοριστική σημασία. Τούτο αποκλείει το ενδεχόμενο να εμπίπτουν στην έννοια αυτή αγαθά που προορίζονται για μεταπώληση. Εντούτοις, ελλείψει σχετικής νομολογίας του Δικαστηρίου, είναι αναγκαίο να υποβληθεί προδικαστικό ερώτημα.
- 24 Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, εφόσον οι συγκεκριμένοι αποκτώντες δεν άλλαξαν την πρόθεσή τους να επωφεληθούν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ που προβλέπεται για τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες και δεδομένου ότι δεν υπήρξε εξαγωγή από την Ουγγαρία στο πλαίσιο του ενιαίου τελωνειακού καθεστώτος, η φορολογική αρχή δεν όφειλε να προβεί σε εκ νέου χαρακτηρισμό των επίμαχων παραδόσεων.
- 25 Κατά το αιτούν δικαστήριο, εφόσον η Bakati γνώριζε ότι η συμπεριφορά των συγκεκριμένων αποκτώντων ήταν δόλια και ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις για την προβλεπόμενη για τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες απαλλαγή από τον ΦΠΑ, η εταιρία αυτή δεν μπορούσε βασίμως να εκδώσει έντυπο αιτήσεως επιστροφής του ΦΠΑ για τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες. Το ζήτημα αν οι εν λόγω αποκτώντες καταστρατήγησαν πράγματι τη σερβική φορολογική νομοθεσία δεν ασκεί επιρροή. Σημασία έχει μόνον το γεγονός ότι η Bakati, με τη συμπεριφορά της, διευκόλυνε σκοπίμως, κατά το αιτούν δικαστήριο, τη δόλια δραστηριότητα των εν λόγω αποκτώντων και παρέβη εσκεμμένως τις επιταγές του νόμου περί ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να μειώσει κατ' αυτόν τον τρόπο αδικαιολόγητα τη φορολογική της βάση, στηριζόμενη στην επιστροφή του φόρου από τον οποίο απαλλάσσονται οι αλλοδαποί ταξιδιώτες.
- 26 Εάν, υπό τις περιστάσεις αυτές, οι φορολογικές αρχές ήταν υποχρεωμένες να χορηγήσουν απαλλαγή από τον ΦΠΑ επί νομικού ερείσματος διαφορετικού από εκείνο της απαλλαγής που προβλέπεται για τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες, χαρακτηρίζοντας εκ νέου τις οικείες πράξεις, η κακόπιστη συμπεριφορά της Bakati θα παρέμενε άνευ εννόμων συνεπειών. Τούτο θα παρείχε στην Bakati ένα παρανόμως κτηθέν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, θα συνιστούσε παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας και θα αντέβαινε στην προβλεπόμενη από το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ υποχρέωση των κρατών μελών να λαμβάνουν μέτρα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Θα μπορούσε εν προκειμένω να εφαρμοστεί η λύση που προκρίθηκε με την απόφαση της 17ης Μαΐου 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), από την οποία προκύπτει ότι δεν επιτρέπεται σε υποκείμενο στον φόρο να επιλέξει απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά τη λήξη της προς τούτο ταχθείσας προθεσμίας.
- 27 Επιπλέον, παραβαίνοντας τις ισχύουσες τυπικές προϋποθέσεις, η Bakati και οι συγκεκριμένοι αποκτώντες απέκρυψαν εσκεμμένως τις πραγματικές οικονομικές δραστηριότητές τους από τις φορολογικές και τελωνειακές αρχές. Λόγω της παραβάσεως αυτής δεν είναι δυνατό να θεωρηθεί ότι πληρούνταν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Είναι εσφαλμένος ο ισχυρισμός

της Bakati ότι η επίθεση της σφραγίδας των τελωνειακών αρχών επί του εντύπου της αιτήσεως επιστροφής του ΦΠΑ για τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες μπορεί να δικαιολογήσει την εφαρμογή της απαλλαγής λόγω παραδόσεως προς εξαγωγή. Συγκεκριμένα, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες αφορά συγκεκριμένη κατηγορία προσώπων, διαφορετική από εκείνη την οποία αφορά η απαλλαγή κατά την εξαγωγή, και είναι αναγκαίο να προσδιοριστεί η ιδιότητα υπό την οποία ο ενδιαφερόμενος αποκτών δικαιούται επιστροφή.

28 Υπό τις συνθήκες αυτές το Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (πρωτοβάθμιο δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών του Szeged) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Συνάδει προς το άρθρο 147 της [οδηγίας περί ΦΠΑ] η πρακτική κράτους μέλους να ταυτίζει την έννοια των “προσωπικών αποσκευών”, η οποία αποτελεί βασικό εννοιολογικό στοιχείο των παραδόσεων αγαθών σε αλλοδαπούς ταξιδιώτες που απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθέμενης αξίας, με την έννοια των προσωπικών ειδών που χρησιμοποιείται στη Σύμβαση που αφορά τις τελωνειακές διευκολύνσεις για τον τουρισμό, η οποία συνήφθη στη Νέα Υόρκη στις 4 Ιουνίου 1954 [*Recueil des traités des Nations unies*, τόμος 276, σ. 230], και στο πρόσθετο πρωτόκολλο αυτής, και με την έννοια των “αποσκευών”, η οποία ορίζεται στο άρθρο 1, σημείο 5, του [κατ’ εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446];
- 2) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο προηγούμενο προδικαστικό ερώτημα, πώς πρέπει να οριστεί η έννοια των “προσωπικών αποσκευών” του άρθρου 147 της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεδομένου ότι η εν λόγω οδηγία δεν παρέχει ορισμό της έννοιας αυτής; Συνάδει προς τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης η εθνική πρακτική βάσει της οποίας οι φορολογικές αρχές κράτους μέλους λαμβάνουν υπόψη αποκλειστικά τη “συνήθη έννοια των όρων”;
- 3) Έχουν τα άρθρα 146 και 147 της οδηγίας περί ΦΠΑ την έννοια ότι, όταν υποκείμενος στον φόρο δεν δικαιούται να ζητήσει την απαλλαγή για παραδόσεις αγαθών σε αλλοδαπούς ταξιδιώτες βάσει του άρθρου 147 της εν λόγω οδηγίας, πρέπει να εξετάζεται αν, ενδεχομένως, τυγχάνει εφαρμογής η απαλλαγή για παραδόσεις αγαθών προς εξαγωγή βάσει του άρθρου 146 της ίδιας οδηγίας, έστω και αν παραλείφθηκαν οι τελωνειακές διαδικασίες οι οποίες προβλέπονται στον ενωσιακό τελωνειακό κώδικα και στην κατ’ εξουσιοδότηση νομοθεσία;
- 4) Εάν στο προηγούμενο προδικαστικό ερώτημα δοθεί η απάντηση ότι, οσάκις δεν τυγχάνει εφαρμογής η απαλλαγή για τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες, η πράξη μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ ως παράδοση προς εξαγωγή, μπορεί στην περίπτωση αυτή να χαρακτηριστεί η δικαιοπραξία ως παράδοση αγαθών προς εξαγωγή απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ παρά τη ρητώς δηλωθείσα αντίθετη πρόθεση του πελάτη κατά την πραγματοποίηση της παραγγελίας;
- 5) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο τρίτο και στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, στην οποία ο εκδότης του τιμολογίου γνώριζε, κατά την παράδοση των αγαθών, ότι αυτά αποκτήθηκαν με σκοπό τη μεταπώληση, πλην όμως ο αλλοδαπός αγοραστής επιθυμούσε παρ’ όλα αυτά να τα μεταφέρει εκτός του εδάφους υπό το καθεστώς περί αλλοδαπών ταξιδιωτών, και επομένως ο εκδότης του τιμολογίου ενήργησε κακόπιστα συμπληρώνοντας το έντυπο αίτησης επιστροφής του φόρου που προβλέπεται στο πλαίσιο του εν λόγω καθεστώτος και επιστρέφοντας, λόγω απαλλαγής για τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες, τον φόρο προστιθέμενης αξίας επί των εκροών στον αγοραστή, συνάδει προς τα άρθρα 146 και 147 της οδηγίας περί ΦΠΑ και προς τις αρχές του δικαίου της Ένωσης περί φορολογικής ουδετερότητας και αναλογικότητας η πρακτική κράτους μέλους βάσει της οποίας η φορολογική αρχή αρνείται την επιστροφή του εσφαλμένως δηλωθέντος και καταβληθέντος φόρου λόγω παραδόσεων αγαθών σε αλλοδαπούς ταξιδιώτες, χωρίς να χαρακτηρίζει τις εν λόγω πράξεις ως παραδόσεις αγαθών προς εξαγωγή και χωρίς να προβαίνει στην αντίστοιχη διόρθωση, καίτοι δεν αμφισβητείται ότι τα αγαθά μεταφέρθηκαν εκτός Ουγγαρίας ως αποσκευές ταξιδιωτών;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

- 29 Επισημαίνεται, εκ προοιμίου, ότι η Bakati αμφισβητεί την εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου περιγραφή των πραγματικών περιστατικών ως ελλιπή, αν όχι εσφαλμένη. Κατά συνέπεια, ζητεί από το Δικαστήριο να απαντήσει σε δύο πρόσθετα ερωτήματα, τα οποία διατυπώνει με τις γραπτές παρατηρήσεις της, ή να λάβει αυτεπαγγέλτως υπόψη, στο πλαίσιο της αναλύσεως των ερωτημάτων που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο, τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, δεδομένου ότι, κατά την άποψή της, η συνεκτίμηση των αρχών αυτών είναι εν πάση περιπτώσει αναγκαία, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών που εκθέτει, προκειμένου το Δικαστήριο να δώσει χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο.
- 30 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, η οποία στηρίζεται στη σαφή διάκριση των λειτουργιών μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, κάθε εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου. Επομένως, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να αποφαινεται αποκλειστικώς επί της ερμηνείας ή του κύρους ρυθμίσεως της Ένωσης βάσει των πραγματικών περιστατικών που εκθέτει το εθνικό δικαστήριο (απόφαση της 21ης Ιουλίου 2016, Argos Supply Trading, C-4/15, EU:C:2016:580, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 31 Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο δεν μπορεί να λάβει υπόψη τα συμπληρωματικά πραγματικά περιστατικά που προβάλλει η Bakati. Κατά τα λοιπά, από κανένα στοιχείο της δικογραφίας που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο, πλην των ισχυρισμών αυτών, δεν προκύπτει ότι τούτο είναι αναγκαίο προκειμένου να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο.
- 32 Εξάλλου, στο πλαίσιο της συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων, όπως προβλέπεται στο άρθρο 267 ΣΛΕΕ, απόκειται μόνο στον εθνικό δικαστή, ο οποίος έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της εκδοθησόμενης δικαστικής αποφάσεως, να εκτιμήσει, με γνώμονα τις ιδιαιτερότητες της υποθέσεως που εκκρεμεί ενώπιόν του, τόσο αν για την έκδοση της αποφάσεως του είναι αναγκαία η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως όσο και αν τα ερωτήματα που υποβάλλει στο Δικαστήριο είναι κρίσιμα για την υπόθεση. Συνεπώς, η διατύπωση των ερωτημάτων που πρόκειται να υποβληθούν στο Δικαστήριο απόκειται αποκλειστικώς στον εθνικό δικαστή, οι δε διάδικοι της κύριας δίκης δεν μπορούν να μεταβάλουν το περιεχόμενό τους (απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 33 Επιπλέον, τυχόν απάντηση σε συμπληρωματικά ερωτήματα που έθεσαν οι διάδικοι θα ήταν ασύμβατη προς την υποχρέωση του Δικαστηρίου να εξασφαλίζει στις κυβερνήσεις των κρατών μελών και στα ενδιαφερόμενα μέρη τη δυνατότητα να υποβάλλουν παρατηρήσεις σύμφωνα με το άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι, βάσει της διατάξεως αυτής, μόνον οι αποφάσεις περί παραπομπής κοινοποιούνται στους ενδιαφερομένους (πρβλ. απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 34 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι το Δικαστήριο δεν είναι δυνατόν να δεχθεί το αίτημα της Bakati και να απαντήσει σε συμπληρωματικά ερωτήματα που η ίδια διατύπωσε.

Επί του πρώτου και του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

- 35 Με το πρώτο και το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η απαλλαγή από τον ΦΠΑ για «αγαθά που μεταφέρονται από ταξιδιώτες στις προσωπικές τους αποσκευές», την οποία προβλέπει το άρθρο 147,

παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, έχει την έννοια ότι καταλαμβάνει τα αγαθά τα οποία ένας μη εγκατεστημένος στην Ένωση ιδιώτης μεταφέρει μαζί του εκτός της Ένωσης για εμπορικούς σκοπούς, ενόψει της μεταπωλήσεώς τους εντός τρίτου κράτους.

- 36 Το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις παραδόσεις αγαθών, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός της Ένωσης από μη εγκατεστημένο στο αντίστοιχο έδαφός τους αποκτώντα ή για λογαριασμό του, με εξαίρεση τα αγαθά που μεταφέρονται από τον ίδιο τον αποκτώντα και προορίζονται για εξοπλισμό ή εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και τουριστικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσεως.
- 37 Το άρθρο 147, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής διευκρινίζει ότι, στην περίπτωση που η παράδοση του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', αφορά αγαθά που μεταφέρονται από ταξιδιώτες στις προσωπικές τους αποσκευές, η απαλλαγή εφαρμόζεται μόνον όταν ο ταξιδιώτης δεν είναι εγκατεστημένος εντός της Ένωσης, όταν τα αγαθά μεταφέρονται εκτός της Ένωσης πριν από το τέλος του τρίτου μήνα που ακολουθεί τον μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση και όταν η συνολική αξία της παράδοσης, περιλαμβανομένου του ΦΠΑ, υπερβαίνει το ποσό των 175 ευρώ ή το αντίστοιχο ποσό σε εθνικό νόμισμα, αν και τα κράτη μέλη διατηρούν τη δυνατότητα να απαλλάσσουν παράδοση της οποίας η συνολική αξία είναι κατώτερη από το ανωτέρω ποσό.
- 38 Όσον αφορά το ζήτημα αν η απαλλαγή που προβλέπεται για «αγαθά που μεταφέρονται από ταξιδιώτες στις προσωπικές τους αποσκευές», κατά την έννοια του άρθρου 147, παράγραφος 1, μπορεί να εφαρμοστεί σε αγαθά που μεταφέρονται υπό συνθήκες όπως οι κρίσιμες στην υπόθεση της κύριας δίκης, υπενθυμίζεται ότι από τις επιταγές τόσο της ενιαίας εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης όσο και της αρχής της ισότητας προκύπτει ότι το γράμμα διατάξεως του δικαίου της Ένωσης που δεν περιέχει ρητή παραπομπή στο δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της έννοιας και του περιεχομένου της πρέπει κανονικά να ερμηνεύεται, σε ολόκληρη την Ένωση, κατά τρόπο αυτοτελή και ενιαίο (αποφάσεις της 18ης Οκτωβρίου 2011, *Brüstle*, C-34/10, EU:C:2011:669, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 23ης Απριλίου 2020, *Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI*, C-507/18, EU:C:2020:289, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 39 Επιπλέον, ο προσδιορισμός της σημασίας και του περιεχομένου φράσεων για τις οποίες το δίκαιο της Ένωσης δεν παρέχει κανέναν ορισμό πρέπει να πραγματοποιείται λαμβανομένου ιδίως υπόψη του πλαισίου εντός του οποίου αυτές χρησιμοποιούνται και των σκοπών που επιδιώκει η ρύθμιση της οποίας αποτελούν μέρος (αποφάσεις της 18ης Οκτωβρίου 2011, *Brüstle*, C-34/10, EU:C:2011:669, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 23ης Απριλίου 2020, *Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI*, C-507/18, EU:C:2020:289, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 40 Υπενθυμίζεται ακόμη ότι οι απαλλαγές που προβλέπει η οδηγία περί ΦΠΑ αποτελούν, πλην των περιπτώσεων στις οποίες ο νομοθέτης της Ένωσης ανέθεσε στα κράτη μέλη την ευθύνη να καθορίσουν ορισμένες από τις προϋποθέσεις τους, αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης οι οποίες εντάσσονται στο γενικό πλαίσιο του κοινού συστήματος του ΦΠΑ που θεσπίστηκε με την οδηγία αυτή (πρβλ. αποφάσεις της 18ης Οκτωβρίου 2007, *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 7ης Μαρτίου 2013, *Wheels Common Investment Fund Trustees κ.λπ.*, C-424/11, EU:C:2013:144, σκέψη 16 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 41 Οι απαλλαγές αυτές πρέπει, επιπλέον, να ερμηνεύονται συσταλτικώς καθόσον αποτελούν εξαιρέσεις από τη γενική αρχή κατά την οποία ο ΦΠΑ εισπράττεται επί κάθε παραδόσεως αγαθών και επί κάθε παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (αποφάσεις της 18ης Οκτωβρίου 2007, *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 29ης Ιουνίου 2017, *L.Č.*, C-288/16, EU:C:2017:502, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 42 Υπό το πρίσμα των ως άνω στοιχείων και ελλείπει παραπομπής στο δίκαιο των κρατών μελών και σχετικού ορισμού στην οδηγία περί ΦΠΑ, η φράση «αγαθά που μεταφέρονται από ταξιδιώτες στις προσωπικές τους αποσκευές», κατά την έννοια του άρθρου 147, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, πρέπει να ερμηνευθεί σύμφωνα με το σύνηθες νόημά της στην καθημερινή γλώσσα, λαμβανομένου υπόψη του πλαισίου εντός του οποίου χρησιμοποιείται και των σκοπών που επιδιώκει η ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος.
- 43 Συναφώς, λαμβανομένων υπόψη των ζητημάτων που έθεσε το αιτούν δικαστήριο με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα και με το δεύτερο σκέλος του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος, διαπιστώνεται εκ προοιμίου, αφενός, ότι ο όρος «προσωπικές αποσκευές», κατά την έννοια του άρθρου 147, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί διά της ευθείας εφαρμογής του ορισμού των «προσωπικών ειδών» που χρησιμοποιείται στη Σύμβαση για τις τελωνειακές διευκολύνσεις για τον τουρισμό, η οποία υπεγράφη στη Νέα Υόρκη στις 4 Ιουνίου 1954, και στο πρόσθετο πρωτόκολλο αυτής, στην οποία άλλωστε δεν είναι μέλη ούτε η Ένωση ούτε οιοδήποτε εκ των κρατών μελών, καθότι τέτοια εφαρμογή δεν θα ήταν σύμφωνη με την υπομνησθείσα στις σκέψεις 38 έως 40 της παρούσας αποφάσεως πάγια νομολογία του Δικαστηρίου και, ιδίως, με το γεγονός ότι οι προβλεπόμενες από την οδηγία περί ΦΠΑ απαλλαγές συνιστούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης. Επιπλέον, λαμβανομένης υπόψη της ανωτέρω πάγιας νομολογίας, ο όρος «προσωπικές αποσκευές» δεν μπορεί να ερμηνευθεί αποκλειστικώς με αναφορά στη «γενική έννοια των λέξεων».
- 44 Αφετέρου, δεν είναι δυνατή ούτε η εξομοίωση του επίμαχου όρου με εκείνον των «αποσκευών», όπως αυτός ορίζεται στο άρθρο 1, σημείο 5, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446. Πράγματι, σύμφωνα με τη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 40 της παρούσας αποφάσεως, οι απαλλαγές που προβλέπονται από την οδηγία περί ΦΠΑ πρέπει να εντάσσονται στο γενικό πλαίσιο του κοινού συστήματος ΦΠΑ που θεσπίζει η εν λόγω οδηγία. Επιπλέον, το κοινό αυτό σύστημα και το ενωσιακό καθεστώς εισπράξεως των τελωνειακών δασμών παρουσιάζουν διαφορές ως προς τη δομή, το αντικείμενο και τον σκοπό, οι οποίες αποκλείουν, κατ' αρχήν, να προσδιορίζονται οι όροι μιας προβλεπόμενης από το κοινό αυτό σύστημα απαλλαγής με παραπομπή στους ορισμούς που προβλέπονται από και για τους σκοπούς της κανονιστικής ρυθμίσεως σχετικά με το ενωσιακό καθεστώς εισπράξεως των τελωνειακών δασμών (πρβλ. απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψη 28).
- 45 Όσον αφορά την ερμηνεία που πρέπει να προκριθεί για τη φράση «αγαθά που μεταφέρονται από ταξιδιώτες στις προσωπικές τους αποσκευές», επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, υπό τη συνήθη έννοιά της στην καθημερινή γλώσσα, η φράση αυτή αναφέρεται στα αγαθά, συνήθως μικρού μεγέθους ή μικρής ποσότητας, τα οποία ένα φυσικό πρόσωπο μεταφέρει μαζί του κατά τη διάρκεια μετακινήσεως και τα οποία χρειάζεται κατά τη διάρκειά της και του χρησιμεύουν για ατομική χρήση ή για χρήση από την οικογένειά του. Μπορούν δε να συγκαταλέγονται μεταξύ των αγαθών αυτών και εκείνα επίσης τα οποία αποκτά κατά τη διάρκεια της μετακινήσεως.
- 46 Όσον αφορά το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 147, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να επισημανθεί ότι η διάταξη αυτή εξαρτά την εφαρμογή της εκεί προβλεπόμενης απαλλαγής όχι μόνον από το γεγονός ότι η παράδοση αφορά «αγαθά που μεταφέρονται από ταξιδιώτες στις προσωπικές τους αποσκευές», αλλά και από την τήρηση επίσης των σωρευτικών προϋποθέσεων που απαριθμούνται στο πρώτο εδάφιο, στοιχεία α' έως γ', της διατάξεως αυτής, ήτοι να μην είναι ο ταξιδιώτης εγκατεστημένος εντός της Ένωσης, να μεταφέρονται τα αγαθά εκτός της Ένωσης πριν από το τέλος του τρίτου μήνα που ακολουθεί εκείνον κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση και να υπερβαίνει η συνολική αξία της παραδόσεως, περιλαμβανομένου του ΦΠΑ, κατ' αρχήν, το ποσό των 175 ευρώ ή το αντίστοιχο ποσό σε εθνικό νόμισμα.
- 47 Το άρθρο 147 διευκρινίζει, στην παράγραφο 2, πρώτο εδάφιο, ότι ως «ταξιδιώτης μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της [Ένωσης]» νοείται ο «ταξιδιώτης του οποίου η κατοικία ή η συνήθης διαμονή δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της [Ένωσης]» και ότι ως «μόνιμη κατοικία ή συνήθης διαμονή» νοείται «ο

τόπος που αναγράφεται ως μόνιμη κατοικία ή συνήθης διαμονή στο διαβατήριο, στο δελτίο ταυτότητας ή σε οποιοδήποτε άλλο έγγραφο το οποίο αναγνωρίζεται ως αποδεικτικό ταυτότητας από το κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου πραγματοποιείται η παράδοση».

- 48 Τα ανωτέρω στοιχεία που περιλαμβάνονται στο άρθρο 147, και ειδικότερα στην παράγραφο 1, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και στην παράγραφο 2, προσδιορίζουν, επομένως, τον δυνητικό δικαιούχο της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο αυτό ως φυσικό πρόσωπο, το οποίο δεν ενεργεί υπό την ιδιότητα του οικονομικού φορέα, με αποτέλεσμα να αποκλείεται το ενδεχόμενο η απαλλαγή αυτή να έχει προβλεφθεί υπέρ οικονομικών φορέων και, ως εκ τούτου, να αποκλείεται η δυνατότητα εφαρμογής της σε εξαγωγές εμπορικής φύσεως.
- 49 Επομένως, λαμβανομένων υπόψη της ως άνω διαπιστώσεως καθώς και της υπομνησθείσας στη σκέψη 41 της παρούσας αποφάσεως πάγιας νομολογίας του Δικαστηρίου, κατά την οποία οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, η προβλεπόμενη από το άρθρο 147, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής απαλλαγή για αγαθά που μεταφέρονται από ταξιδιώτες στις προσωπικές τους αποσκευές δεν είναι δυνατόν να εφαρμόζεται σε αγαθά τα οποία μεταφέρονται από ιδιώτη εκτός της Ένωσης για εμπορικούς σκοπούς, ενόψει της μεταπωλήσεώς τους εντός τρίτου κράτους.
- 50 Η ως άνω ερμηνεία επιρρωννύεται από τον ειδικό σκοπό που επιδιώκει η προβλεπόμενη από το άρθρο 147 της οδηγίας περί ΦΠΑ απαλλαγή. Η απαλλαγή αυτή αποβλέπει μεν, εν γένει, όπως άλλωστε και η προβλεπόμενη από το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής απαλλαγή, στην τήρηση, στο πλαίσιο του διεθνούς εμπορίου, της αρχής της φορολογήσεως των οικείων αγαθών στον τόπο προορισμού τους και, επομένως, στη διασφάλιση ότι η επίμαχη πράξη φορολογείται αποκλειστικώς στον τόπο όπου θα καταναλωθούν τα οικεία προϊόντα (πρβλ. αποφάσεις της 29ης Ιουνίου 2017, L.C., C-288/16, EU:C:2017:502, σκέψη 18 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 17ης Οκτωβρίου 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 51 Ωστόσο, το άρθρο 147 επιδιώκει, επιπλέον, όπως εξέθεσε κατ' ουσίαν ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 67 έως 71 των προτάσεών του, τον ειδικό σκοπό περί προωθήσεως του τουρισμού, όπως καταδεικνύει η δυνατότητα, η οποία παρέχεται στα κράτη μέλη με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, να απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών των οποίων η συνολική αξία είναι κατώτερη του ποσού που προβλέπει το πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', της παραγράφου αυτής. Πλην όμως, η χορήγηση της προβλεπόμενης από το άρθρο 147 απαλλαγής για εξαγωγές που πραγματοποιούνται για εμπορικούς σκοπούς, ενόψει της μεταπωλήσεως των οικείων προϊόντων εντός τρίτου κράτους, δεν έχει σχέση με τον σκοπό περί προωθήσεως του τουρισμού, ο οποίος συνδέεται στενά με μη οικονομική δραστηριότητα εκ μέρους του αποκτώντος.
- 52 Η ως άνω ερμηνεία ενισχύεται εξάλλου από τη νομοθετική εξέλιξη της διατάξεως που περιλαμβάνεται πλέον στο άρθρο 147 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Αυτή, όπως επίσης εξέθεσε κατ' ουσίαν ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 43 έως 59 και 63 των προτάσεών του, συνδεόταν αρχικώς με τις απαλλαγές που προβλέπονταν για τις εισαγωγές εμπορευμάτων που περιείχονταν στις προσωπικές αποσκευές των ταξιδιωτών, οι οποίες στερούνταν παντελώς εμπορικού χαρακτήρα, καθώς και με τις παραδόσεις που πραγματοποιούνταν στο στάδιο του λιανικού εμπορίου. Πλην όμως, ο νομοθέτης της Ένωσης δεν εκδήλωσε τη βούλησή του να ανατρέψει τον σύνδεσμο αυτόν κατά τις διάφορες τροποποιήσεις που επέφερε στην εν λόγω διάταξη.
- 53 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθεισών σκέψεων, στο πρώτο και στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ για «αγαθά που μεταφέρονται από ταξιδιώτες στις προσωπικές τους αποσκευές», την οποία προβλέπει το άρθρο 147, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, έχει την έννοια ότι δεν καταλαμβάνει τα αγαθά τα οποία ένας μη εγκατεστημένος στην Ένωση ιδιώτης μεταφέρει μαζί του εκτός της Ένωσης για εμπορικούς σκοπούς, ενόψει της μεταπωλήσεώς τους εντός τρίτου κράτους.

Επί του τρίτου και του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος

- 54 Με το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, τα αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', και το άρθρο 147 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομολογία βάσει της οποίας η φορολογική αρχή, οσάκις διαπιστώνει ότι δεν πληρούνται μεν οι προϋποθέσεις της απαλλαγής από τον ΦΠΑ η οποία προβλέπεται για τα αγαθά που μεταφέρονται από ταξιδιώτες στις προσωπικές τους αποσκευές, αλλά τα οικεία αγαθά μεταφέρθηκαν πράγματι εκτός της Ένωσης από τον αποκτώντα, οφείλει να εξετάσει αν η προβλεπόμενη από το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', απαλλαγή από τον ΦΠΑ μπορεί να τύχει εφαρμογής στη συγκεκριμένη παράδοση, ακόμη και αν δεν τηρήθηκαν οι ισχύουσες τελωνειακές διατυπώσεις, ο δε αποκτών δεν είχε κατά την αγορά την πρόθεση να τύχει της τελευταίας αυτής απαλλαγής.
- 55 Υπενθυμίζεται ότι, βάσει του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις παραδόσεις αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός της Ένωσης από μη εγκατεστημένο στο αντίστοιχο έδαφός τους αποκτώντα ή για λογαριασμό του, με εξαίρεση, κατ' ουσίαν, τις παραδόσεις αγαθών που μεταφέρονται από τον ίδιο τον αποκτώντα και προορίζονται για εξοπλισμό ή εφοδιασμό μεταφορικών μέσων ιδιωτικής χρήσεως. Η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται σε συνδυασμό με το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, κατά το οποίο ως «παράδοση αγαθών» θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό (αποφάσεις της 28ης Φεβρουαρίου 2018, *Pieńkowski*, C-307/16, EU:C:2018:124, σκέψη 24, και της 17ης Οκτωβρίου 2019, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 56 Από τις ανωτέρω διατάξεις, ιδίως δε από τον όρο «αποστέλλονται» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', προκύπτει ότι η εξαγωγή αγαθού πραγματοποιείται και η απαλλαγή της παραδόσεως κατά την εξαγωγή εφαρμόζεται όταν το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος το αγαθό υπό την ιδιότητα του κυρίου έχει μεταβιβαστεί στον αποκτώντα, όταν ο πωλητής αποδεικνύει ότι το αγαθό έχει αποσταλεί ή μεταφερθεί εκτός Ένωσης και όταν, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς, το αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος της Ένωσης (αποφάσεις της 28ης Φεβρουαρίου 2018, *Pieńkowski*, C-307/16, EU:C:2018:124, σκέψη 25, και της 17ης Οκτωβρίου 2019, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 57 Εν προκειμένω, είναι γεγονός ότι πραγματοποιήθηκαν παραδόσεις αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 14 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ότι τα αγαθά τα οποία αφορούν οι επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις μεταφέρθηκαν εκτός της Ένωσης από τους αποκτώντες και ότι η πραγματική έξοδος των αγαθών από το έδαφος της Ένωσης πιστοποιείται, για καθεμία από τις επίμαχες παραδόσεις, με θεώρηση τεθείσα από την τελωνειακή αρχή εξόδου επί εντύπου το οποίο βρίσκεται στην κατοχή του υποκειμένου στον φόρο.
- 58 Επιπλέον, ασφαλώς, όταν η παράδοση του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ αφορά αγαθά που μεταφέρονται από ταξιδιώτες στις προσωπικές τους αποσκευές, η απαλλαγή εφαρμόζεται μόνον εφόσον πληρούνται ορισμένες συμπληρωματικές προϋποθέσεις οι οποίες προβλέπονται από το άρθρο 147 της εν λόγω οδηγίας (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, *Pieńkowski*, C-307/16, EU:C:2018:124, σκέψη 27).
- 59 Εντούτοις, όπως προκύπτει ρητώς από το γράμμα του άρθρου 147, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ και από την υπομνησθείσα στην προηγούμενη σκέψη νομολογία, το άρθρο 147 της εν λόγω οδηγίας αποτελεί ειδική περίπτωση εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', της ίδιας οδηγίας και οι προϋποθέσεις που επιβάλλονται με το άρθρο 147 είναι πρόσθετες προϋποθέσεις σε σχέση με εκείνες που προβλέπει το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β'. Επομένως, το γεγονός ότι δεν πληρούνται οι ειδικώς προβλεπόμενες από το άρθρο 147 προϋποθέσεις δεν είναι δυνατόν να αποκλείει τη συνδρομή των προϋποθέσεων που προβλέπει αφ' αυτού το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β'.

- 60 Εξάλλου, αφενός, το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν προβλέπει προϋπόθεση σύμφωνα με την οποία πρέπει να τηρούνται οι ισχύουσες κατά την εξαγωγή τελωνειακές διατυπώσεις ούτως ώστε να τύχει εφαρμογής η προβλεπόμενη από τη διάταξη αυτή απαλλαγή κατά την εξαγωγή (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, *Vinš*, C 275/18, EU:C:2019:265, σκέψη 26).
- 61 Αφετέρου, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως αποφανθεί ότι η έννοια της «παραδόσεως αγαθών» έχει αντικειμενικό χαρακτήρα και εφαρμόζεται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των οικείων πράξεων, η δε φορολογική αρχή δεν είναι υποχρεωμένη να διεξάγει ελέγχους με σκοπό τη διαπίστωση της προθέσεως του υποκειμένου στον φόρο ή ακόμη να λαμβάνει υπόψη την πρόθεση άλλου επιχειρηματία, εκτός του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο, ο οποίος παρεμβαίνει στην ίδια αλυσίδα παραδόσεων (απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 62 Εκ των ανωτέρω στοιχείων προκύπτει ότι πράξη όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης συνιστά παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, εφόσον πληροί τα αντικειμενικά κριτήρια επί των οποίων στηρίζεται η έννοια αυτή και τα οποία υπομνήσθηκαν στη σκέψη 56 της παρούσας αποφάσεως (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876 σκέψη 23).
- 63 Επομένως, ο χαρακτηρισμός πράξεως ως «παραδόσεως προς εξαγωγή» κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως δεν είναι δυνατόν να εξαρτάται από την τήρηση των τελωνειακών διατυπώσεων που ισχύουν για την εξαγωγή (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία) ούτε από το ότι πρόθεση του αποκτώντος, κατά την αγορά, ήταν να εφαρμοστεί όχι η προβλεπόμενη από την προμνησθείσα διάταξη απαλλαγή, αλλά εκείνη που προβλέπει το άρθρο 147 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Πράγματι, οι περιστάσεις αυτές δεν αποκλείουν τη συνδρομή των εν λόγω αντικειμενικών κριτηρίων.
- 64 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθεισών σκέψεων, στο τρίτο και στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', και το άρθρο 147 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική νομολογία βάσει της οποίας η φορολογική αρχή, οσάκις διαπιστώνει ότι δεν πληρούνται μεν οι προϋποθέσεις της απαλλαγής από τον ΦΠΑ η οποία προβλέπεται για τα αγαθά που μεταφέρονται από ταξιδιώτες στις προσωπικές τους αποσκευές, αλλά τα οικεία αγαθά μεταφέρθηκαν πράγματι εκτός της Ένωσης από τον αποκτώντα, οφείλει να εξετάσει αν η προβλεπόμενη από το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', απαλλαγή από τον ΦΠΑ μπορεί να τύχει εφαρμογής στη συγκεκριμένη παράδοση, ακόμη και αν δεν τηρήθηκαν οι ισχύουσες τελωνειακές διατυπώσεις, ο δε αποκτών δεν είχε κατά την αγορά την πρόθεση να τύχει της τελευταίας αυτής απαλλαγής.

Επί του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος

- 65 Με το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', και το άρθρο 147 της οδηγίας περί ΦΠΑ, καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική πρακτική βάσει της οποίας η φορολογική αρχή αρνείται αυτομάτως να χορηγήσει σε υποκείμενο στον φόρο την απαλλαγή από τον ΦΠΑ την οποία προβλέπει κάθε μία από τις ανωτέρω διατάξεις, οσάκις διαπιστώνει ότι ο υποκείμενος στον φόρο εξέδωσε κακόπιστα το έντυπο βάσει του οποίου ο αποκτών έκανε χρήση της προβλεπόμενης από το άρθρο 147 απαλλαγής, μολονότι δεν αμφισβητείται ότι τα οικεία αγαθά εξήλθαν από το έδαφος της Ένωσης.
- 66 Όπως προκύπτει, κατ' ουσίαν, από την ανάλυση του πρώτου και του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος, η προβλεπόμενη από το άρθρο 147 της οδηγίας περί ΦΠΑ απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται σε αγαθά τα οποία μεταφέρονται από τον αποκτώντα εκτός της Ένωσης για εμπορικούς

σκοπούς, ενόψει της μεταπωλήσεώς τους εντός τρίτου κράτους. Ωστόσο, όπως ήδη επισημάνθηκε στη σκέψη 59 της παρούσας αποφάσεως, η προβλεπόμενη από το άρθρο 147 απαλλαγή αποτελεί ειδική περίπτωση εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', της ίδιας οδηγίας, το δε γεγονός ότι δεν πληρούνται οι ειδικές προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 147 δεν αποκλείει το ενδεχόμενο να πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β'.

- 67 Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι φορολογική αρχή διαπιστώνει ότι η κρίσιμη εξαγωγή πραγματοποιείται για εμπορικούς σκοπούς και, επομένως, δεν μπορεί να τύχει της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 147 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν μπορεί να την οδηγήσει αυτομάτως στο συμπέρασμα ότι δεν είναι δυνατόν να χορηγηθεί ούτε η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής.
- 68 Επιπλέον, όπως επίσης υπομνήσθηκε, κατ' ουσίαν, στις σκέψεις 62 και 63 της παρούσας αποφάσεως, ο χαρακτηρισμός πράξεως ως «παραδόσεως αγαθών», κατά την έννοια του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, εξαρτάται από το αν πληρούνται τα αντικειμενικά κριτήρια στα οποία στηρίζεται η έννοια αυτή, τα οποία υπομνήσθηκαν στη σκέψη 56 της παρούσας αποφάσεως, και δεν είναι δυνατόν να εξαρτάται από την τήρηση τελωνειακών διατυπώσεων ούτε από την πρόθεση του υποκειμένου στον φόρο ή άλλου επιχειρηματία που παρεμβαίνει στην ίδια αλυσίδα παραδόσεων.
- 69 Ωστόσο, όπως προκύπτει από το άρθρο 131 της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 του τίτλου ΙΧ της οδηγίας αυτής, στα οποία περιλαμβάνονται το άρθρο 146 και το άρθρο 147, εφαρμόζονται υπό 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. Επιπλέον, το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης.
- 70 Το Δικαστήριο έχει κρίνει συναφώς ότι, κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμουν τα άρθρα 131 και 273, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της έννομης τάξεως της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται ιδίως η αρχή της αναλογικότητας (πρβλ. αποφάσεις της 28ης Φεβρουαρίου 2018, *Pieńkowski*, C-307/16, EU:C:2018:124, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 17ης Οκτωβρίου 2019, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 26).
- 71 Όσον αφορά την εν λόγω αρχή, υπενθυμίζεται ότι εθνική πρακτική βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως 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 πληρούνταν οι προϋποθέσεις αυτές. Πράγματι, οι πράξεις πρέπει να φορολογούνται λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών χαρακτηριστικών τους (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 72 Εφόσον πληρούνται οι προμνησθείσες ουσιαστικές προϋποθέσεις, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επιτάσσει τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ ακόμη και εάν οι υποκείμενοι στον φόρο δεν τήρησαν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 73 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, υφίστανται δύο μόνον περιπτώσεις κατά τις οποίες η μη τήρηση τυπικής προϋποθέσεως μπορεί να συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ (απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 74 Πρώτον, η μη τήρηση τυπικής προϋποθέσεως μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τη μη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ εφόσον εμποδίζεται εξαιτίας της η μετά βεβαιότητας απόδειξη της τηρήσεως των ουσιαστικών προϋποθέσεων (απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 75 Λαμβανομένων υπόψη των ζητημάτων που έθεσε το αιτούν δικαστήριο, υπενθυμίζεται συναφώς ότι, βεβαίως, η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ συνιστά «απαλλαγή κατά την εξαγωγή» και είναι επομένως αναγκαίο η πραγματοποίηση της εξαγωγής να αποδεικνύεται κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Μια τέτοια απαίτηση η οποία, ως εκ τούτου, αφορά τις ουσιαστικές προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται ώστε να χορηγηθεί η απαλλαγή δεν μπορεί, συνεπώς, να θεωρηθεί αμιγώς τυπική υποχρέωση κατά την έννοια της νομολογίας που υπομνήσθηκε στη σκέψη 71 της παρούσας αποφάσεως (πρβλ. αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, σκέψεις 47 και 48, και της 28ης Μαρτίου 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, σκέψη 36).
- 76 Ωστόσο, δεν είναι δυνατόν να επιβληθεί τέτοια αποκλειστική μέθοδος αποδείξεως, πρέπει δε να γίνεται δεκτό κάθε αποδεικτικό στοιχείο που παρέχει στην αρμόδια φορολογική αρχή το έρεισμα που απαιτείται για να διαμορφώσει τη θέση της συναφώς (πρβλ. απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, σκέψεις 49 και 50).
- 77 Εν προκειμένω, όπως ήδη επισημάνθηκε στη σκέψη 57 της παρούσας αποφάσεως, δεν αμφισβητείται ότι πραγματοποιήθηκαν παραδόσεις αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 14 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ότι τα αγαθά τα οποία αφορούν οι επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις μεταφέρθηκαν εκτός της Ένωσης από τους αποκτώντες και ότι η πραγματική έξοδος των αγαθών αυτών από το έδαφος της Ένωσης πιστοποιείται, για καθεμία από τις επίμαχες παραδόσεις, με θεώρηση τεθείσα από την τελωνειακή αρχή εξόδου επί εντύπου το οποίο βρίσκεται στην κατοχή του υποκειμένου στον φόρο.
- 78 Το γεγονός ότι το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης έντυπο προορίζεται για την εφαρμογή της προβλεπόμενης από το άρθρο 147 της οδηγίας περί ΦΠΑ απαλλαγής δεν αποκλείει να μπορεί να θεωρηθεί ότι, συνεπεία της τεθείσας επ' αυτού θεωρήσεως, πληρώθηκε η τυπική προϋπόθεση περί πραγματικής εξόδου των αγαθών από το έδαφος της Ένωσης. Πράγματι, αφενός, η επίθεση της θεωρήσεως αυτής επί τιμολογίου ή στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου συνιστά τρόπο αποδείξεως της εξαγωγής από την Ένωση των οικείων αγαθών, ο οποίος ρητώς γίνεται δεκτός στο άρθρο 147, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Αφετέρου, η υπαγωγή των οικείων αγαθών στο τελωνιακό καθεστώς της εξαγωγής, είτε λάβει χώρα πριν είτε μετά την εξαγωγή, αποτελεί τυπική υποχρέωση η οποία, επιπροσθέτως, δεν σχετίζεται με το κοινό σύστημα ΦΠΑ, αλλά με το τελωνιακό 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 (πρβλ. απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, σκέψη 39).
- 79 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας το να μην χορηγείται απαλλαγή από τον ΦΠΑ για παράδοση αγαθών κατά την εξαγωγή για τον λόγο ότι ο ενδιαφερόμενος υποκείμενος στον φόρο δεν κίνησε τη διαδικασία τελωνιακής εξόδου των αγαθών αυτών και δεν διαθέτει τα αναγκαία έγγραφα, μολοντί δεν αμφισβητείται ότι τα αγαθά εξήχθησαν πράγματι σύμφωνα με τα κριτήρια που υπομνήσθηκαν στη σκέψη 56 της παρούσας αποφάσεως, γεγονός που πιστοποιείται με την τεθείσα από την τελωνειακή αρχή εξόδου θεώρηση, και ότι η παράδοση αυτή πληροί, επομένως, βάσει των αντικειμενικών της χαρακτηριστικών, τις προϋποθέσεις της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, σκέψη 30). Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να προβεί στον αναγκαίο σχετικό έλεγχο.
- 80 Δεύτερον, δεν χωρεί επίκληση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας με σκοπό την απαλλαγή από τον ΦΠΑ από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος εκ προθέσεως μετέσχε σε φοροδιαφυγή που 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 χορηγηθεί το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ (απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 81 Αντιθέτως, ο προμηθευτής δεν μπορεί να θεωρηθεί υπεύθυνος για την καταβολή του ΦΠΑ, ανεξαρτήτως του αν έχει μετάσχει στη διαπραχθείσα από τον αποκτώντα απάτη. Θα ήταν, πράγματι, προδήλως δυσανάλογο να καταλογιστεί σε υποκείμενο στον φόρο η απώλεια φορολογικών εσόδων που οφείλεται σε δόλιες συμπεριφορές τρίτων επί των οποίων ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν ασκεί καμία επιρροή (απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 82 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής κατά την εξαγωγή τις οποίες προβλέπει το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, ιδίως η προϋπόθεση περί εξόδου των οικείων αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, δεν οφείλεται ΦΠΑ για μια τέτοια παράδοση και, υπό τέτοιες περιστάσεις, δεν υφίσταται πλέον, καταρχήν, κίνδυνος φοροδιαφυγής ή απωλειών φόρου δυνάμενος να δικαιολογήσει τη φορολόγηση της επίμαχης πράξεως (αποφάσεις της 19ης Δεκεμβρίου 2013, *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, σκέψη 40, και της 17ης Οκτωβρίου 2019, *BDV Hungary Trading*, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 35).
- 83 Πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το γεγονός ότι οι δόλιες πράξεις διενεργήθηκαν σε τρίτο κράτος δεν αρκεί για να αποκλεισθεί η ύπαρξη οποιασδήποτε απάτης που διαπράχθηκε σε βάρος του κοινού συστήματος ΦΠΑ και εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο, υπό τέτοιες περιστάσεις, να εξακριβώσει αν οι κρίσιμες πράξεις αποτελούσαν μέρος τέτοιας απάτης και, εφόσον όντως αποτελούσαν, να εκτιμήσει αν ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι συνέτρεχε τέτοια περίπτωση (πρβλ. απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 37).
- 84 Ωστόσο, εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο δεν παρέχει διευκρινίσεις ως προς τη φύση της διαπραχθείσας από την *Bakati* απάτης, ειδικότερα ως προς τον βαθμό στον οποίο η συμπεριφορά της *Bakati* προκάλεσε φορολογικές απώλειες ή έθεσε σε κίνδυνο τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Συναφώς, μόνον η ενδεχόμενη αύξηση του κύκλου εργασιών της εταιρίας αυτής, εις βάρος εκείνου των ανταγωνιστών της, δεν είναι δυνατόν, *a priori*, να αποτελέσει τέτοιο κίνδυνο.
- 85 Επισημαίνεται, εξάλλου, ότι η εφαρμογή απαλλαγής κατά την εξαγωγή, κατά την έννοια του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν εξαρτάται από την εκ μέρους του υποκείμενου στον φόρο άσκηση επιλογής, δεδομένου ότι το ευεργέτημα της απαλλαγής αυτής είναι, κατ' αρχήν, νόμιμο όταν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που προβλέπονται προς τούτο, σύμφωνα με τη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 56 της παρούσας αποφάσεως. Ως εκ τούτου, αντιθέτως προς ό,τι φαίνεται να υποστηρίζει το αιτούν δικαστήριο, δεν είναι δυνατόν να τύχουν εφαρμογής στις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης τα διδάγματα της νομολογίας που απορρέει από την απόφαση της 17ης Μαΐου 2018, *Vámos* (C-566/16, EU:C:2018:321), σχετικά με τη δυνατότητα κράτους μέλους να αποκλείσει από την αναδρομική εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος επιβολής ΦΠΑ, το οποίο προβλέπει απαλλαγή των μικρών επιχειρήσεων από τον φόρο, έναν υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πληροί μεν συναφώς τις απαραίτητες ουσιαστικές προϋποθέσεις, δεν έκανε όμως χρήση της δυνατότητας να επιλέξει την εφαρμογή του καθεστώτος αυτού κατά τον χρόνο που δήλωσε στη φορολογική αρχή την έναρξη των οικονομικών δραστηριοτήτων του.

- 86 Εντούτοις, από το ίδιο το γράμμα του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος όπως και από το σκεπτικό της απόφασης περί παραπομπής προκύπτει ότι η Bakati μετέσχε στην παράβαση του άρθρου 147, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 87 Μια τέτοια μεμονωμένη παράβαση διατάξεως της οδηγίας περί ΦΠΑ, η οποία δεν συνεπάγεται απώλεια φορολογικών εσόδων για την Ένωση, δεν μπορεί ωστόσο να θεωρηθεί ότι θέτει σε κίνδυνο τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ.
- 88 Επομένως, χωρίς να αποκλείεται το ενδεχόμενο να υπόκειται, βάσει του εθνικού δικαίου, σε αναλογικές διοικητικές κυρώσεις, όπως η επιβολή χρηματικών προστίμων, μια τέτοια παράβαση δεν μπορεί να επιφέρει ως κύρωση τη μη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ για τις εξαγωγές που όντως πραγματοποιήθηκαν.
- 89 Λαμβανομένων υπόψη όλων των ανωτέρω σκέψεων, στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', και το άρθρο 147 της οδηγίας περί ΦΠΑ, καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική πρακτική βάσει της οποίας η φορολογική αρχή αρνείται αυτομάτως να χορηγήσει σε υποκείμενο στον φόρο την απαλλαγή από τον ΦΠΑ την οποία προβλέπει κάθε μία από τις ανωτέρω διατάξεις, οσάκις διαπιστώνει ότι ο υποκείμενος στον φόρο εξέδωσε κακόπιστα το έντυπο βάσει του οποίου ο αποκτών έκανε χρήση της προβλεπόμενης από το άρθρο 147 απαλλαγής, μολονότι δεν αμφισβητείται ότι τα οικεία αγαθά εξήλθαν από το έδαφος της Ένωσης. Υπό τέτοιες περιστάσεις, η προβλεπόμενη από το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν πρέπει να χορηγείται εάν η μη τήρηση τυπικής προϋποθέσεως έχει ως αποτέλεσμα να μην μπορεί να αποδειχθεί μετά βεβαιότητας ότι πληρούνταν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται η εφαρμογή της απαλλαγής αυτής ή εάν αποδεικνύεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η επίμαχη πράξη πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο απάτης που έθετε σε κίνδυνο τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 90 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 (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Η απαλλαγή από τον ΦΠΑ για «αγαθά που μεταφέρονται από ταξιδιώτες στις προσωπικές τους αποσκευές», την οποία προβλέπει το άρθρο 147, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι δεν καταλαμβάνει τα αγαθά τα οποία ένας μη εγκατεστημένος στην Ένωση ιδιώτης μεταφέρει μαζί του εκτός της Ένωσης για εμπορικούς σκοπούς, ενόψει της μεταπωλήσεώς τους εντός τρίτου κράτους.
- 2) Το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', και το άρθρο 147 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική νομολογία βάσει της οποίας η φορολογική αρχή, οσάκις διαπιστώνει ότι δεν πληρούνται μεν οι προϋποθέσεις της απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) η οποία προβλέπεται για τα αγαθά που μεταφέρονται από ταξιδιώτες στις προσωπικές τους αποσκευές, αλλά τα οικεία αγαθά μεταφέρθηκαν πράγματι εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης από τον αποκτώντα, οφείλει να εξετάσει αν η προβλεπόμενη από το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', απαλλαγή από τον ΦΠΑ μπορεί να τύχει

εφαρμογής στη συγκεκριμένη παράδοση, ακόμη και αν δεν τηρήθηκαν οι ισχύουσες τελωνειακές διατυπώσεις, ο δε αποκτών δεν είχε κατά την αγορά την πρόθεση να τύχει της τελευταίας αυτής απαλλαγής.

- 3) Το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', και το άρθρο 147 της οδηγίας 2006/112, καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική πρακτική βάσει της οποίας η φορολογική αρχή αρνείται αυτομάτως να χορηγήσει σε υποκείμενο στον φόρο την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) την οποία προβλέπει κάθε μία από τις ανωτέρω διατάξεις, οσάκις διαπιστώνει ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο εξέδωσε κακόπιστα το έντυπο βάσει του οποίου ο αποκτών έκανε χρήση της προβλεπόμενης από το άρθρο 147 απαλλαγής, μολονότι δεν αμφισβητείται ότι τα οικεία αγαθά εξήλθαν από το έδαφος της Ένωσης. Υπό τέτοιες περιστάσεις, η προβλεπόμενη από το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν πρέπει να χορηγείται εάν η μη τήρηση τυπικής προϋποθέσεως έχει ως αποτέλεσμα να μην μπορεί να αποδειχθεί μετά βεβαιότητας ότι πληρούνταν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται η εφαρμογή της απαλλαγής αυτής ή εάν αποδεικνύεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η επίμαχη πράξη πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο απάτης που έθετε σε κίνδυνο τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

(υπογραφές)