



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 29ης Φεβρουαρίου 2024\*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 138, παράγραφος 1 – Απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών – Άρνηση χορήγησης απαλλαγής – Αποδείξεις – Προμηθευτής αγαθών ο οποίος δεν αποδεικνύει την παράδοσή τους στον παραλήπτη που αναγράφεται στα φορολογικά έγγραφα – Προμηθευτής παρέχων άλλες πληροφορίες που αποδεικνύουν ότι ο πραγματικός παραλήπτης έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο»

Στην υπόθεση C-676/22,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Nejnvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Τσεχική Δημοκρατία) με απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Νοεμβρίου 2022, στο πλαίσιο της δίκης

**B2 Energy s.r.o.**

κατά

**Odvolací finanční ředitelství,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους Z. Csehi (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, I. Jarukaitis και Δ. Γρατσία,

γενικός εισαγγελέας: P. Pikamäe

γραμματέας: C. Strömholm, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 4ης Οκτωβρίου 2023,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Odvolací finanční ředitelství, εκπροσωπούμενη από τους T. Měkčýs και T. Rozehnal,
- η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Smolek, την L. Březinová και τους O. Serdula και J. Vlácil,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η τσεχική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις A. Armenia και M. Salyková,

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

εκδίδει την ακόλουθη

### **Απόφαση**

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 138, παράγραφος 1, 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 ένδικης διαφοράς μεταξύ της B2 Energy s.r.o. και της Odvolací finanční ředitelství (δευτεροβάθμιας φορολογικής διεύθυνσης, Τσεχική Δημοκρατία) (στο εξής: φορολογική διεύθυνση) σχετικά με την άρνηση των φορολογικών αρχών να απαλλάξουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) διάφορες ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που πραγματοποίησε η εν λόγω εταιρία.

### **Το νομικό πλαίσιο**

#### ***Το δίκαιο της Ένωσης***

#### ***Η οδηγία ΦΠΑ***

- 3 Το άρθρο 131 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.»
- 4 Το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει τα εξής:  
«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους αλλά εντός της [Ευρωπαϊκής] Κοινότητας 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.»
- 5 Το άρθρο 139, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:  
«Η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 138, παράγραφος 1, δεν εφαρμόζεται στις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι υπάγονται στην απαλλαγή για τις μικρές επιχειρήσεις που προβλέπεται στα άρθρα 282 έως 292.

Η απαλλαγή δεν εφαρμόζεται ούτε στις παραδόσεις αγαθών προς υποκείμενους στον φόρο ή νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στον φόρο, των οποίων οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1.»

### *Ο κανονισμός (ΕΕ) 904/2010*

- 6 Η αιτιολογική σκέψη 7 του κανονισμού (ΕΕ) 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2010, L 268, σ. 1), έχει ως εξής:

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

### **Το τσεχικό δίκαιο**

- 7 Κατά το άρθρο 92, παράγραφος 3, του zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (νόμου 280/2009 περί φορολογικής διαδικασίας), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, ο υποκείμενος στον φόρο αποδεικνύει όλες τις περιστάσεις τις οποίες υποχρεούται να αναφέρει στη συνήθη φορολογική του δήλωση, στη συμπληρωματική δήλωση και σε άλλα έγγραφα.

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

- 8 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της B2 Energy, τσεχικής εταιρίας, και της φορολογικής διεύθυνσης, σχετικά με την άρνηση της φορολογικής αρχής να απαλλάξει την B2 Energy από τον ΦΠΑ όσον αφορά διάφορες υποτιθέμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών στην Πολωνία, για τον λόγο ότι η B2 Energy δεν είχε αποδείξει ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση σε αυτήν της εν λόγω απαλλαγής.
- 9 Το 2015 η B2 Energy πραγματοποίησε παραδόσεις κραμβελαίου στην Πολωνία. Κατά το αιτούν δικαστήριο, τα αγαθά αυτά δεν παραδόθηκαν στους παραλήπτες που αναφέρονταν στα φορολογικά έγγραφα, αλλά σε άλλους παραλήπτες εγκατεστημένους στο εν λόγω κράτος μέλος, ορισμένοι εκ των οποίων επιβεβαίωσαν την παραλαβή θέτοντας τη σφραγίδα και την υπογραφή τους επί διεθνών φορτωτικών.
- 10 Κατόπιν διενέργειας, στις 15 Ιουλίου 2015, φορολογικού ελέγχου όσον αφορά τους μήνες μεταξύ Φεβρουαρίου και Μαΐου 2015, η οικεία φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η B2 Energy δεν είχε αποδείξει, με βάση τα προσκομισθέντα έγγραφα, ότι πληρούσε τις προϋποθέσεις προκειμένου να τύχει της απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Μολονότι η φορολογική αρχή δεν αμφισβήτησε ότι τα εν λόγω αγαθά είχαν πράγματι μεταφερθεί σε άλλο κράτος μέλος, εντούτοις έκρινε ότι η B2 Energy δεν είχε αποδείξει ότι είχε μεταβιβάσει το δικαίωμα διαθέσεως των εν λόγω αγαθών υπό την ιδιότητα του κυρίου στα πρόσωπα που εμφανίζονταν στα φορολογικά έγγραφα ως παραλήπτες ούτε ότι τα εν λόγω αγαθά είχαν παραδοθεί σε πρόσωπο εγγεγραμμένο στο φορολογικό μητρώο

σε άλλο κράτος μέλος. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή έκρινε ότι η B2 Energy δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις για να τύχει της απαλλαγής. Κατά συνέπεια, με πράξεις επιβολής φόρου της 6ης Οκτωβρίου 2017, διαπίστωσε ότι το ποσό του ΦΠΑ έπρεπε να αυξηθεί για τους μήνες μεταξύ Φεβρουαρίου και Μαΐου 2015.

- 11 Με απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2019, η φορολογική διεύθυνση απέρριψε τις διοικητικές ενστάσεις που υπέβαλε η B2 Energy κατά των ως άνω πράξεων επιβολής φόρου. Η προσφυγή που άσκησε η B2 Energy κατά της ανωτέρω αποφάσεως απορρίφθηκε από το Městský soud v Praze (περιφερειακό δικαστήριο Πράγας, Τσεχική Δημοκρατία) με απόφαση της 18ης Αυγούστου 2021, με την οποία κρίθηκε, κατ' ουσίαν, ότι η B2 Energy δεν είχε καν αποδείξει ότι τα οικεία αγαθά παραδόθηκαν, μέσω των παραληπτών που δηλώθηκαν στα φορολογικά έγγραφα, στους παραλήπτες τους οποίους παρουσίαζε ως τελικούς παραλήπτες. Ειδικότερα, το Městský soud v Praze (περιφερειακό δικαστήριο Πράγας) έκρινε ότι τα υποβληθέντα έγγραφα δεν ανέφεραν ούτε το πρόσωπο που είχε παραλάβει τα αγαθά στο όνομα του παραλήπτη ούτε τον παραλήπτη στον οποίο είχαν παραδοθεί τα εμπορεύματα. Ως εκ τούτου, δεν ήταν δυνατόν να προσδιοριστεί το πρόσωπο που νομιμοποιείται να ασκήσει το δικαίωμα διαθέσεως των εν λόγω αγαθών υπό την ιδιότητα του κυρίου.
- 12 Η B2 Energy άσκησε αναίρεση κατά της ανωτέρω αποφάσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου υποστηρίζοντας, κατ' ουσίαν, ότι είχε αποδείξει ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ σε σχέση με την παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος. Συγκεκριμένα, τα προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία πιστοποιούν την πραγματική παραλαβή των οικείων αγαθών από εταιρίες διαφορετικές από τις οντότητες που δηλώθηκαν στα σχετικά φορολογικά έγγραφα, καθιστούν δυνατή την εξακρίβωση της ταυτότητας των παραληπτών στους οποίους έχει μεταβιβαστεί το δικαίωμα διαθέσεως των εν λόγω αγαθών.
- 13 Κατά το αιτούν δικαστήριο, με την απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2021, Kemwater ProChemie (C-154/20, EU:C:2021:989), το Δικαστήριο δέχθηκε ότι, σε περίπτωση που η ταυτότητα του προμηθευτή δεν προσδιορίζεται, οι προϋποθέσεις για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ πληρούνται αν η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να διαπιστωθεί ότι ο εν λόγω προμηθευτής είχε την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται κατά πόσον η ως άνω απόφαση είναι δυνατόν να εφαρμοστεί κατά την εκτίμηση του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ για την παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος, όταν από τα πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι τα εν λόγω αγαθά δεν παρελήφθησαν από τον δηλωθέντα στα φορολογικά έγγραφα παραλήπτη, αλλά από άλλον παραλήπτη ο οποίος είχε την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο.
- 14 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας [ΦΠΑ], ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα της αποφάσεως της 9ης Δεκεμβρίου 2021, Kemwater ProChemie (C-154/20, EU:C:2021:989), την έννοια ότι πρέπει να απορρίπτεται αίτηση απαλλαγής από τον [ΦΠΑ] σε περίπτωση παράδοσης αγαθών εντός άλλου κράτους μέλους της [Ευρωπαϊκής] Ένωσης, χωρίς η φορολογική αρχή να υποχρεούται να αποδείξει ότι ο προμηθευτής των αγαθών διέπραξε απάτη περί τον ΦΠΑ, όταν ο προμηθευτής δεν αποδεικνύει ότι τα αγαθά παραδόθηκαν σε συγκεκριμένο παραλήπτη του οποίου το όνομα αναγράφεται στα φορολογικά έγγραφα και ο οποίος έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο στο άλλο κράτος μέλος, μολονότι, λαμβανομένων υπόψη των

πραγματικών περιστατικών καθώς και των πληροφοριών τις οποίες παρέσχε ο υποκείμενος στον φόρο, προκύπτουν τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να εξακριβωθεί ότι ο πραγματικός παραλήπτης στο άλλο κράτος μέλος είχε την ιδιότητα αυτή;»

### Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 15 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο αφορά την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, έχει την έννοια ότι πρέπει να αποκλείεται η χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ σε προμηθευτή εγκατεστημένο σε κράτος μέλος ο οποίος έχει παραδώσει αγαθά εντός άλλου κράτους μέλους και δεν έχει αποδείξει ότι τα αγαθά αυτά παραδόθηκαν σε παραλήπτη που έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο στο εν λόγω κράτος μέλος, μολοντί, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών καθώς και των πληροφοριών τις οποίες παρέσχε ο εν λόγω προμηθευτής, η φορολογική αρχή του κράτους μέλους αναχώρησης έχει στη διάθεσή της τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να εξακριβωθεί ότι το πρόσωπο προς το οποίο πραγματοποιήθηκε η υλική παράδοση των αγαθών ήταν υποκείμενος στον φόρο που ενεργούσε υπό την ιδιότητα αυτή στο κράτος μέλος άφιξης.
- 16 Καταρχάς, υπενθυμίζεται, ότι το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει την υποχρέωση των κρατών μελών να απαλλάσσουν τις παραδόσεις αγαθών οι οποίες πληρούν τις απαιτούμενες στο άρθρο αυτό προϋποθέσεις (απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 17 Όσον αφορά, αφενός, τον χαρακτηρισμό μιας πράξεως ως ενδοκοινοτικής παραδόσεως, από το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, σε συνδυασμό με το άρθρο 131 της οδηγίας, προκύπτει ότι εμπίπτουν στην έννοια αυτή και απαλλάσσονται, υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη προκειμένου να διασφαλίσουν την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών των οικείων παραδόσεων και να αποτρέψουν οποιαδήποτε τυχόν φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση, οι παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός της επικράτειας κράτους μέλους αλλά εντός της Ένωσης, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, οι οποίες πραγματοποιούνται προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ή προς 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.
- 18 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, δυνάμει του άρθρου 138 παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, η απαλλαγή μιας πράξεως από τον ΦΠΑ τελεί από την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος το αγαθό μεταβιβάστηκε στον αποκτώντα, ότι ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και ότι, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς αυτής, το εν λόγω αγαθό έχει πράγματι απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κράτους μέλους αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς (πρβλ. απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 19 Αφετέρου, όπως προκύπτει από το άρθρο 139, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, η απαλλαγή από τον φόρο αυτόν εξαρτάται από την προϋπόθεση η παράδοση να μην έχει πραγματοποιηθεί προς υποκείμενο στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο του

οποίου οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής (απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, σκέψη 25).

- 20 Πλην των εν λόγω προϋποθέσεων, οι οποίες αφορούν ακριβώς την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, τη μεταβίβαση στον αποκτώντα της εξουσίας να διαθέτει το αγαθό ως κύριος και την υλική μετακίνηση των αγαθών από ένα κράτος μέλος σε άλλο, δεν επιβάλλεται καμία άλλη προϋπόθεση για να χαρακτηριστεί μια συναλλαγή ως ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, διευκρινιζομένου ότι η έννοια της ενδοκοινοτικής απόκτησεως έχει αντικειμενικό χαρακτήρα και εφαρμόζεται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των εν λόγω συναλλαγών (απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 30).
- 21 Συνεπώς, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές αυτές προϋποθέσεις, ακόμη και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 36).
- 22 Στο πλαίσιο αυτό, είναι αλυσιτελής η επιχειρηματολογία της φορολογικής διεύθυνσης σχετικά με το άρθρο 138, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2018/1910 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018 (ΕΕ 2018, L 311, σ. 3), το οποίο προβλέπει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός της αντίστοιχης επικράτειάς τους αλλά εντός της Ένωσης, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο προς το οποίο πραγματοποιείται η παράδοση διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και έχει γνωστοποιήσει αυτό τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ στον προμηθευτή.
- 23 Πράγματι, η διάταξη αυτή, η οποία θεσπίστηκε με την οδηγία 2018/1910, δεν εφαρμόζεται *ratione temporis* στα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης.
- 24 Επομένως, οι προϋποθέσεις του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, όσον αφορά, αφενός, την ύπαρξη παράδοσης από ένα κράτος μέλος σε άλλο και, αφετέρου, την ιδιότητα του αποκτώντος ως υποκειμένου στον φόρο, κατά την οποία ο αποκτών πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο [...] που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε [άλλο] κράτος μέλος», δεν συνεπάγονται, αφ' εαυτών, ότι η υλική παράδοση των οικείων αγαθών πρέπει να πραγματοποιείται προς τον παραλήπτη που αναγράφεται στα φορολογικά έγγραφα.
- 25 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η φορολογική αρχή αρνήθηκε να χορηγήσει στην B2 Energy απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τον λόγο ότι η ως άνω εταιρία δεν απέδειξε ότι τα επίμαχα εμπορεύματα είχαν παραδοθεί στους δηλωθέντες στα φορολογικά έγγραφα παραλήπτες ούτε ότι τα εν λόγω εμπορεύματα είχαν παραδοθεί σε πρόσωπο εγγεγραμμένο στο μητρώο ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος.
- 26 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, υφίστανται δύο μόνον περιπτώσεις κατά τις οποίες η μη τήρηση τυπικής απαίτησης μπορεί να συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ (απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 27 Κατά πρώτον, δεν μπορεί να προβάλλεται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, με σκοπό την απαλλαγή από τον ΦΠΑ, εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο ο οποίος εκ προθέσεως μετέσχε σε φοροδιαφυγή, διακυβεύοντας τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Πράγματι, 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 που πραγματοποιεί 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 που διενήργησε 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 (πρβλ. απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 28 Κατά δεύτερον, η μη τήρηση μιας 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 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Εντούτοις, από την ίδια την προϋπόθεση από την οποία εξαρτάται η εν λόγω άρνηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ προκύπτει ότι η Διοίκηση δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα φοροαπαλλαγής του υποκειμένου στον φόρο, πρόσθετες προϋποθέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος αυτού, εφόσον διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία προς διαπίστωση του ότι έχουν τηρηθεί οι ουσιαστικές προϋποθέσεις (απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2016, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψη 47) και ιδίως ότι τα εμπορεύματα παραδόθηκαν σε υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.
- 29 Συναφώς, επισημαίνεται ότι το αιτούν δικαστήριο ζητεί απλώς, χωρίς να αναφέρεται στο ενδεχόμενο απάτης, να διευκρινιστεί από το Δικαστήριο κατά πόσον είναι αναγκαίο να αποδεικνύεται η ιδιότητα του αποκτώντος ως υποκειμένου στον φόρο. Υπό τις συνθήκες αυτές, το υποβληθέν από το αιτούν δικαστήριο ερώτημα πρέπει να θεωρηθεί ότι αφορά τους κανόνες αποδείξεως που είναι δυνατόν να επιβληθούν στον προμηθευτή προκειμένου να καταδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά την παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος και ειδικότερα η προϋπόθεση σχετικά με την ιδιότητα του αποκτώντος ως υποκειμένου στον φόρο.
- 30 Επομένως, πρέπει να υπομνησθεί ότι, ελλείψει συγκεκριμένης διάταξης στην οδηγία ΦΠΑ όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία που οι υποκείμενοι στον φόρο οφείλουν να προσκομίζουν προκειμένου να τους χορηγηθεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ, εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν, σύμφωνα με το άρθρο 131 της οδηγίας αυτής, τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσουν από τον φόρο τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, προς εξασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής των εν λόγω απαλλαγών 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 συγκαταλέγονται οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας (πρβλ. απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 31 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κρατών μελών, είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να εξακριβώσει αν τα εμπορεύματα έχουν ή όχι υλικώς απομακρυνθεί από το έδαφος ενός κράτους μέλους. Ως εκ τούτου, οι εθνικές

φορολογικές αρχές προβαίνουν στην εξακρίβωση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεών τους (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 32 Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι οι σχετικές με την απόδειξη υποχρεώσεις τις οποίες υπέχει ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να καθορίζονται βάσει των προϋποθέσεων που προβλέπονται ρητώς προς τούτο από το εθνικό δίκαιο και της συνήθους πρακτικής που ακολουθείται για παρόμοιες συναλλαγές (απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, σκέψη 57 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 33 Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο φαίνεται να εκθέτει ότι η B2 Energy, χωρίς να αποδείξει ότι παρέδωσε τα επίμαχα αγαθά στους δηλωθέντες παραλήπτες, υπέβαλε στη φορολογική αρχή τα φορολογικά έγγραφα σχετικά με τις πραγματοποιηθείσες παραδόσεις, συμπεριλαμβανομένων διαφόρων συνημμένων εγγράφων, όπως δελτίων αποστολής, διεθνών φορτωτικών, δελτίων ζυγίσεως ή καταστάσεων τραπεζικών λογαριασμών, από τα οποία προκύπτει ότι τα εμπορεύματα παραδόθηκαν σε άλλο κράτος μέλος, όπου βεβαιώθηκε η παραλαβή τους από οντότητες διαφορετικές από εκείνες τις οποίες είχε δηλώσει η B2 Energy ή από εκείνες τις οποίες είχε παρουσιάσει ως τελικούς παραλήπτες των εν λόγω εμπορευμάτων.
- 34 Από τη διατύπωση της αποφάσεως περί παραπομπής και του ίδιου του υποβληθέντος ερωτήματος προκύπτει επίσης ότι το ερώτημα στηρίζεται στην παραδοχή ότι η φορολογική αρχή είχε στη διάθεσή της τις αναγκαίες πληροφορίες προκειμένου να διαπιστωθεί, υπό το πρίσμα των πραγματικών περιστατικών, ότι οι πραγματικοί αποδέκτες είχαν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι η μεταφορά κραμβελαίου από την Τσεχική Δημοκρατία προς την Πολωνία και η παράδοσή του σε παραλήπτες, τους οποίους η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν προσδιορίζει στις φορολογικές δηλώσεις της, δεν αμφισβητήθηκαν από τη φορολογική αρχή. Εξάλλου, οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης παραδόσεις αφορούν αγαθά τα οποία εκ της φύσεώς τους προορίζονται προφανώς για χρήση στο πλαίσιο μιας οικονομικής δραστηριότητας.
- 35 Τούτου δοθέντος, το γεγονός ότι τα εμπορεύματα παρελήφθησαν από οντότητες διαφορετικές από τις μνημονευόμενες στα φορολογικά έγγραφα θα μπορούσε να σημαίνει ότι αποτέλεσαν αντικείμενο μιας εμπορικής πράξεως, το χρονικό σημείο πραγματοποίησης της οποίας μπορεί να είναι καθοριστικό για την εφαρμογή της απαλλαγής. Συγκεκριμένα, το ζήτημα αν η παράδοση που δηλώνεται στα φορολογικά έγγραφα και πραγματοποιείται από τον προμηθευτή που εφαρμόζει την απαλλαγή μπορεί να χαρακτηριστεί ως ενδοκοινοτική παράδοση εξαρτάται από το αν η μεταφορά μπορεί πράγματι να αντιστοιχεί στην εν λόγω παράδοση (πρβλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 31).
- 36 Συναφώς, υπογραμμίζεται ότι, για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ, οι φορολογικές αρχές πρέπει να λαμβάνουν δεόντως υπόψη όλα τα στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους, όπως είναι τα έγγραφα στα οποία αναφέρεται το αιτούν δικαστήριο, προκειμένου να εξετάσουν αν τα έγγραφα αυτά μπορούν, κατά περίπτωση, να τεκμηριώσουν, κατά πιθανολόγηση, την πραγματική παράδοση των εμπορευμάτων που μεταφέρθηκαν σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος αναχώρησης της μεταφοράς ή της αποστολής (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, σκέψεις 66 και 67).



- 37 Εξάλλου, υπό το πρίσμα της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, δεν μπορεί να απαιτείται από τον υποκείμενο στον φόρο, προκειμένου να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του απαλλαγής από τον ΦΠΑ, να αποδεικνύει, σε όλες τις περιπτώσεις, όταν δεν έχει προσδιοριστεί ο παραλήπτης των οικείων αγαθών, ότι ο παραλήπτης αυτός έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, στο μέτρο που από τα πραγματικά περιστατικά προκύπτει με βεβαιότητα ότι ο εν λόγω παραλήπτης είχε κατ' ανάγκη την ιδιότητα αυτή (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, EU:C:2021:989, σκέψη 40).
- 38 Υπό τις συνθήκες αυτές, απόκειται στις αρμόδιες φορολογικές αρχές και στα αρμόδια εθνικά δικαστήρια να εξακριβώσουν, βάσει του συνόλου των προσκομισθέντων εγγράφων, συμπεριλαμβανομένων των εγγράφων που βρίσκονταν στην κατοχή του προμηθευτή, αν πληρούνταν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ.
- 39 Μόνο στην περίπτωση που, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών και παρά τα στοιχεία που παρέσχε ο υποκείμενος στον φόρο, ελλείπουν τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να εξακριβωθεί ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να μην του χορηγηθεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ, χωρίς η φορολογική αρχή να υποχρεούται να αποδείξει ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο διέπραξε απάτη περί τον ΦΠΑ.
- 40 Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι πρέπει να αποκλείεται η χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ σε προμηθευτή εγκατεστημένο σε κράτος μέλος ο οποίος παρέδωσε εμπορεύματα εντός άλλου κράτους μέλους, όταν ο εν λόγω προμηθευτής δεν αποδεικνύει ότι τα εμπορεύματα παραδόθηκαν σε παραλήπτη που έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος και, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών καθώς και των πληροφοριών τις οποίες παρέσχε ο προμηθευτής, ελλείπουν τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να εξακριβωθεί ότι ο εν λόγω παραλήπτης είχε την ιδιότητα αυτή.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 41 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 (δέκατο τμήμα) αποφαινεται:

**Το άρθρο 138, 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:**

**πρέπει να αποκλείεται η χορήγηση απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) σε προμηθευτή εγκατεστημένο σε κράτος μέλος ο οποίος παρέδωσε εμπορεύματα εντός άλλου κράτους μέλους, όταν ο εν λόγω προμηθευτής δεν αποδεικνύει ότι τα εμπορεύματα παραδόθηκαν σε παραλήπτη που έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος και, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών**

**καθώς και των πληροφοριών τις οποίες παρέσχε ο προμηθευτής, ελλείπουν τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να εξακριβωθεί ότι ο εν λόγω παραλήπτης είχε την ιδιότητα αυτή.**

(υπογραφές)