



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 6ης Σεπτεμβρίου 2012\*

«ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 138, παράγραφος 1 — Προϋποθέσεις απαλλαγής μιας ενδοκοινοτικής συναλλαγής χαρακτηριζόμενης από την υποχρέωση του αποκτώντος να εξασφαλίσει τη μεταφορά του αγαθού το οποίο κατέχει υπό την ιδιότητα του κυρίου από τον χρόνο της φορτώσεώς του — Υποχρέωση του πωλητή να αποδείξει ότι το αγαθό εξήλθε από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως — Αναδρομική διαγραφή του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος»

Στην υπόθεση C-273/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Baranya Megyei Bíróság (Ουγγαρία) με απόφαση της 18ης Μαΐου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Ιουνίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

**Mecsek-Gabona Kft**

κατά

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. N. Cunha Rodrigues, πρόεδρο τμήματος, U. Lõhmus (εισηγητή), A. Rosas, A. Ó Caoimh και A. Arabadjiev, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: K. Sztranc-Sławiczek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 10ης Μαΐου 2012,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Z. Fehér και την K. Szíjjártó,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον V. Bottka,

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

\* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

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 L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/88/ΕΕ του Συμβουλίου, της 7ης Δεκεμβρίου 2010 (ΕΕ L 326, σ. 1, στο εξής: οδηγία 2006/112).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Mecsek-Gabona Kft (στο εξής: Mecsek-Gabona) και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (περιφερειακής φορολογικής διευθύνσεως του Dél-dunántúl, στο εξής: Főigazgatóság), σχετικά με την άρνηση της διοικητικής αυτής αρχής να χορηγήσει στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για συναλλαγή την οποία χαρακτήρισε ως ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Η οδηγία 2006/112*

- 3 Η οδηγία 2006/112, κατά τα άρθρα της 411 και 413, κατήργησε και αντικατέστησε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, την ισχύουσα νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ και, ειδικότερα, την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).
- 4 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', περίπτωση i, της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:  
«1. Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:  
[...]  
β) οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους:  
i) από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή ή από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή [...]».
- 5 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προβλέπει τα ακόλουθα:  
«Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.»
- 6 Ο τίτλος ΙΧ της εν λόγω οδηγίας, που τιτλοφορείται «Απαλλαγές», περιλαμβάνει δέκα κεφάλαια, από τα οποία το κεφάλαιο 1 είναι αφιερωμένο στις γενικές διατάξεις. Το άρθρο 131, μοναδικό άρθρο του κεφαλαίου αυτού, προβλέπει 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.»

- 7 Το άρθρο 138, που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 4, το οποίο έχει τον τίτλο «Απαλλαγές συνδεόμενες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις», του εν λόγω τίτλου ΙΧ, ορίζει, στην παράγραφο 1, τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της 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.»

- 8 Οι διατάξεις των άρθρων 131 και 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 επαναλαμβάνουν, κατ' ουσίαν, το περιεχόμενο του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως αυτή τροποποιήθηκε από την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18).

- 9 Ο τίτλος ΧΙ της οδηγίας 2006/112, που τιτλοφορείται «Υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκειμένων στον φόρο», περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, το κεφάλαιο 2, με τίτλο «Χορήγηση ατομικού αριθμού φορολογικού μητρώου», και το κεφάλαιο 3, με τίτλο «Τιμολόγηση».

- 10 Το εν λόγω κεφάλαιο 2 περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, το άρθρο 214 που έχει ως εξής:

«1. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για να αποκτούν ατομικό αριθμό φορολογικού μητρώου τα ακόλουθα πρόσωπα:

[...]

β) κάθε υποκείμενος στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που υπόκεινται σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', ή έκανε χρήση της επιλογής που προβλέπεται στο άρθρο 3, παράγραφος 3, για υποβολή των ενδοκοινοτικών του αποκτήσεων σε ΦΠΑ·

[...]».

- 11 Το άρθρο 220, που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 3 του ίδιου τίτλου, ορίζει, στην παράγραφο 1, τα ακόλουθα:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο, από τον αποκτώντα αγαθά ή τον λήπτη υπηρεσιών ή, στο όνομά του και για λογαριασμό του, από τρίτον, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

[...]

3) για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται σύμφωνα με τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 138,

[...]».

12 Το άρθρο 226, που περιέχεται στο εν λόγω κεφάλαιο 3, προβλέπει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221:

[...]

4) ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος ή του λήπτη κατά το άρθρο 214, με βάση τον οποίο έλαβε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για την οποία είναι υπόχρεος στον φόρο ή παράδοση αγαθών του άρθρου 138,

[...].»

#### *Το ουγγρικό δίκαιο*

13 Το άρθρο 89, παράγραφος 1, του νόμου CXXVII του 2007 περί του φόρου προστιθεμένης αξίας (Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény, *Magyar Közlöny* 2007/128) έχει ως ακολούθως:

«Απαλλάσσονται του ΦΠΑ –υπό την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3– οι παραδόσεις αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται, αποδεδειγμένα, από την Ουγγαρία στην αλλοδαπή, πλην όμως εντός της Κοινότητας, ανεξαρτήτως του εάν η αποστολή ή η μεταφορά πραγματοποιούνται από τον πωλητή, τον αποκτώντα ή τρίτο πρόσωπο –που ενεργεί για λογαριασμό τους– και για λογαριασμό άλλου υποκειμένου στον φόρο που δεν ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή στην Ουγγαρία, αλλά σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας, ή για λογαριασμό νομικού προσώπου το οποίο, χωρίς να αποτελεί υποκείμενο στον φόρο, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας και φέρει την υποχρέωση καταβολής του φόρου.»

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

14 Η Mecsek-Gabona είναι ουγγρική εταιρία με κύρια δραστηριότητα το χονδρεμπόριο δημητριακών, καπνού, σπόρων και ζωοτροφών.

15 Στις 28 Αυγούστου 2009, η Mecsek-Gabona συνήψε με την Agro-Trade srl (στο εξής: Agro-Trade), εταιρία εγκατεστημένη στην Ιταλία, σύμβαση πωλήσεως για 1 000 τόνους ελαιοκράμβης, με περιθώριο διακυμάνσεως  $\pm 10\%$ , στην τιμή των 71 500 ουγγρικών φιορινίων (HUF) ανά τόνο, με σκοπό την ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών με απαλλαγή από τον ΦΠΑ.

16 Στις σχετικές με την εκτέλεση της εν λόγω συμβάσεως ρήτρες, οι αντισυμβαλλόμενοι συμφώνησαν ότι η εκτέλεση της συμβάσεως, σε σχέση με την ποσότητα, θα γινόταν αναλόγως του φορτίου το οποίο θα φορτωνόταν στις εγκαταστάσεις του πωλητή στο Szentlőrinc (Ουγγαρία), όπως αυτό θα πιστοποιούνταν με τα έγγραφα ζυγίσεως και τα τιμολόγια που θα εκδίδονταν βάσει των εγγράφων αυτών. Ο αγοραστής αναλάμβανε την εξεύρεση μέσων μεταφοράς και τη μεταφορά του εμπορεύματος προς άλλο κράτος μέλος.

17 Πριν από την εν λόγω μεταφορά, ο αγοραστής είχε γνωστοποιήσει τους αριθμούς κυκλοφορίας των φορτηγών που θα έρχονταν να παραλάβουν το εμπόρευμα από τις εγκαταστάσεις της Mecsek-Gabona. Οι ποσότητες των αγοραζομένων προϊόντων σημειώθηκαν στα έγγραφα μεταφοράς CMR (έγγραφα αποστολής που καταρτίζονται βάσει της Συμβάσεως περί του συμβολαίου για τη διεθνή οδική μεταφορά εμπορευμάτων, που υπογράφηκε στη Γενεύη στις 19 Μαΐου 1956, όπως αυτή τροποποιήθηκε με το πρωτόκολλο της 5ης Ιουλίου 1978), μετά από ζύγιση των φορτηγών, οι δε

μεταφορείς παρουσίασαν τα έγγραφα μεταφοράς, τα οποία θεωρήθηκαν. Ο πωλητής κράτησε αντίγραφο του πρώτου αντιτύπου των συμπληρωθέντων εγγράφων μεταφοράς, ενώ οι μεταφορείς κράτησαν το πρωτότυπο. Τα σαράντα έγγραφα μεταφοράς CMR, των οποίων οι αριθμοί εκδόσεως είναι διαδοχικοί, απεστάλησαν στον πωλητή ταχυδρομικώς από την ταχυδρομική διεύθυνση του αγοραστή στην Ιταλία.

- 18 Δύο τιμολόγια εκδόθηκαν στις 4 Σεπτεμβρίου 2009 για την επίδικη στην κύρια δίκη πώληση με απαλλαγή από τον ΦΠΑ, το μεν πρώτο για ποσό 34 638 175 HUF το δε δεύτερο για ποσό 34 555 235 HUF, για ποσότητες ελαιοκράμβης, αντιστοίχως, 484,45 τόνων και 483,29 τόνων. Το ποσό που αναφέρεται στο πρώτο τιμολόγιο εξοφλήθηκε μερικές ημέρες μετά την παράδοση από φυσικό πρόσωπο ουγγρικής ιθαγένειας, το οποίο κατέθεσε το ποσό αυτό στον λογαριασμό της Mecsek-Gabona. Αντιθέτως, το δεύτερο τιμολόγιο, το οποίο έπρεπε να εξοφληθεί εντός οκτώ μηνών από την παράδοση, δεν εξοφλήθηκε.
- 19 Από εξέταση, εκ μέρους της προσφεύγουσας της κύριας δίκης, του μητρώου υποκειμένων στον φόρο, στις 7 Σεπτεμβρίου 2009, προέκυψε ότι, κατά την ημερομηνία αυτή, η Agro-Trade διέθετε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.
- 20 Κατά τον έλεγχο της φορολογικής δηλώσεως της Mecsek-Gabona, η ουγγρική φορολογική αρχή απήθυνε αίτηση παροχή πληροφοριών στις ιταλικές αρχές, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΚ) 1798/2003 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 218/92 (ΕΕ L 264, σ. 1). Σύμφωνα με τις πληροφορίες που παρέσχαν οι αρχές αυτές, η Agro-Trade δεν μπορούσε να εντοπιστεί και στη διεύθυνση που είχε δηλώσει ως έδρα της υπήρχε μια ιδιωτική κατοικία. Ουδέποτε είχε καταχωριστεί εταιρία υπό την επωνυμία αυτή ως εδρεύουσα στη διεύθυνση αυτή. Η Agro-Trade ήταν επίσης άγνωστη στις ιταλικές φορολογικές αρχές καθόσον ουδέποτε είχε καταβάλει ΦΠΑ. Στις 14 Ιανουαρίου 2010, ο ιταλικός αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της εταιρίας αυτής διεγράφη από το μητρώο αναδρομικώς από 17ης Απριλίου 2009.
- 21 Βάσει του συνόλου των στοιχείων αυτών, η ουγγρική πρωτοβάθμια φορολογική αρχή θεώρησε ότι η Mecsek-Gabona δεν είχε αποδείξει, κατά τη φορολογική διαδικασία, ότι είχε διενεργηθεί πράγματι ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ και διαπίστωσε, με απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2010, την ύπαρξη, σε βάρος της εταιρίας αυτής, φορολογικής οφειλής ύψους 17 298 000 HUF όσον αφορά τον ΦΠΑ του Σεπτεμβρίου 2009, προσαυξανόμενης με πρόστιμο ύψους 1 730 000 HUF και ποινή ύψους 950 000 HUF λόγω καθυστερήσεως.
- 22 Με απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2011, η Főigazgatóság επικύρωσε την απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής, εκτιμώντας ότι η Mecsek-Gabona έπρεπε να είχε στη διάθεσή της έγγραφο που να αποδεικνύει την αποστολή του εμπορεύματος καθώς και τη μεταφορά του προς άλλο κράτος μέλος. Εφόσον η εταιρία αυτή δεν ήταν σε θέση να προσκομίσει τέτοιο έγγραφο κατά τη διαδικασία ελέγχου, ή στον βαθμό που το έγγραφο αυτό δεν μπορούσε να θεωρηθεί αξιόπιστο, όφειλε τον ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στην επίδικη στην κύρια δίκη πώληση, εκτός εάν τελούσε σε καλή πίστη κατά την εκτέλεση της συναλλαγής.
- 23 Κατά τη Főigazgatóság, η Mecsek-Gabona όφειλε να λάβει περισσότερες προφυλάξεις. Δεν έπρεπε να περιοριστεί στην εξακρίβωση του ότι το εμπόρευμα είχε παραδοθεί, αλλά όφειλε να βεβαιωθεί και ότι το εμπόρευμα είχε φθάσει στον προορισμό του.
- 24 Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης ζητεί την ακύρωση της αποφάσεως της Főigazgatóság και της αποφάσεως της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής. Υποστηρίζει ότι δεν μπορεί να της προσαφθεί αμέλεια, είτε κατά τη σύναψη της συμβάσεως είτε κατά τον χρόνο της εκτελέσεώς της, δεδομένου ότι, στις 7 Σεπτεμβρίου 2009, έλεγξε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Agro-Trade, ότι ο αριθμός αυτός πράγματι υπήρχε και ότι τα έγγραφα μεταφοράς CMR της είχαν αποσταλεί από την ιταλική διεύθυνση του αγοραστή. Η

Mecsek-Gabona προσθέτει ότι δεν μπορούσε να γνωρίζει ότι η ιταλική φορολογική αρχή προέβη, στις 14 Ιανουαρίου 2010 με αναδρομική ισχύ από 17ης Απριλίου 2009, στη διαγραφή αυτού του αριθμού φορολογικού μητρώου και ότι η διαγραφή αυτή δεν μπορούσε, κατά συνέπεια, να ασκήσει συναφώς καμία επιρροή.

- 25 Η Főigazgatóság ζήτησε την απόρριψη της προσφυγής της Mecsek-Gabona εμμένοντας στην επιχειρηματολογία της σύμφωνα με την οποία η εταιρία αυτή δεν μπορούσε να εφαρμόσει την απαλλαγή από τον ΦΠΑ στην επίδικη στην κύρια δίκη παράδοση παρά μόνον εφόσον βεβαιωνόταν όχι μόνον ότι τα εμπορεύματα παραλήφθηκαν, αλλά και ότι έφθασαν στον προορισμό τους.
- 26 Το Baranya Megyei Bíróság κρίνει ότι η ερμηνεία του άρθρου 138 της οδηγίας 2006/112 τού είναι απαραίτητη προκειμένου να είναι σε θέση να καθορίσει ποιες αποδείξεις επαρκούν προς βεβαίωση του ότι έχει πραγματοποιηθεί παράδοση αγαθών με απαλλαγή από τον ΦΠΑ και να μπορέσει να κρίνει σε ποιο βαθμό ο πωλητής, όταν δεν αναλαμβάνει ο ίδιος τη μεταφορά, ευθύνεται για τη συμπεριφορά του αποκτώντος. Παραπέμποντας στην απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-409/04, Teleos κ.λπ. (Συλλογή 2007, σ. I-7797), το αιτούν δικαστήριο ερωτά, επιπλέον, αν το γεγονός ότι ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Agro-Trade αποτέλεσε αντικείμενο διαγραφής μετά την παράδοση του αγαθού πρέπει να οδηγήσει σε αμφισβήτηση της καλής πίστεως της προσφεύγουσας της κύριας δίκης και στο συμπέρασμα ότι δεν πραγματοποιήθηκε παράδοση απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ.
- 27 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Baranya Megyei Bíróság αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Πρέπει το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η παράδοση αγαθών απαλλάσσεται του ΦΠΑ όταν τα αγαθά παραδίδονται σε αποκτώντα ο οποίος, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, διέθετε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος κατά τον χρόνο συνάψεως της συμβάσεως αγοραπωλησίας, στη δε σύμβαση αυτή συμφωνήθηκε ότι η εξουσία διαθέσεως και το δικαίωμα της κυριότητας μεταβιβάζονται στον αποκτώντα ταυτοχρόνως με τη φόρτωση των αγαθών στο μέσο μεταφοράς και ότι η υποχρέωση μεταφοράς των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος βαρύνει τον αποκτώντα;
- 2) Αρκεί, για την εκτέλεση παραδόσεως απαλλασσόμενης του ΦΠΑ, να βεβαιωθεί ο πωλητής ότι το πωληθέν εμπόρευμα μεταφέρεται με οχήματα ταξινομημένα στην αλλοδαπή και να διαθέτει μεταφορικά έγγραφα CMR τα οποία έχει αποστείλει ο αποκτών, ή πρέπει να βεβαιωθεί ότι τα πωληθέντα αγαθά διέσχισαν τα εθνικά σύνορα και ότι η μεταφορά πραγματοποιήθηκε εντός του κοινοτικού εδάφους;
- 3) Μπορεί να αμφισβητηθεί ότι η παράδοση των αγαθών απαλλάσσεται του ΦΠΑ αποκλειστικά και μόνον εκ του λόγου ότι οι φορολογικές αρχές άλλου κράτους μέλους διέγραψαν αναδρομικά τον κοινοτικό αριθμό φορολογικού μητρώου του αποκτώντος, η δε διαγραφή αυτή ανατρέχει σε χρόνο προγενέστερο της παραδόσεως των αγαθών;»

### **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

*Επί του πρώτου και του δευτέρου ερωτήματος*

- 28 Με τα δύο πρώτα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν μαζί, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι αντιβαίνει σ' αυτό η άρνηση της φορολογικής αρχής κράτους μέλους να χορηγήσει, σε πωλητή εγκατεστημένο σε αυτό το κράτος μέλος, απαλλαγή από τον ΦΠΑ για ενδοκοινοτική παράδοση, στην περίπτωση κατά την οποία, αφενός, το δικαίωμα της υπό την ιδιότητα του κυρίου διαθέσεως ενός αγαθού

- μεταβιβάζεται, επί του εδάφους του εν λόγω κράτους μέλους, σε αποκτώντα εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος ο οποίος διαθέτει, κατά τον χρόνο της συναλλαγής, αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ εντός του άλλου αυτού κράτους μέλους και αναλαμβάνει τη μεταφορά του εν λόγω αγαθού στον προορισμό του και, αφετέρου, ο πωλητής βεβαιώνεται ότι φορτηγά με αλλοδαπό αριθμό κυκλοφορίας παραλαμβάνουν το αγαθό από την αποθήκη του και έχει στη διάθεσή του τα έγγραφα μεταφοράς CMR, τα οποία του απέστειλε ο αποκτών από το κράτος μέλος προορισμού, ως απόδειξη του ότι το αγαθό έχει μεταφερθεί εκτός του κράτους μέλους του πωλητή.
- 29 Πρέπει, ευθύς εξαρχής, να υπομνησθεί ότι η ενδοκοινοτική παράδοση, η οποία αποτελεί το συνακόλουθο της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως, απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ εφόσον πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προμνησθείσα απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψη 28, και απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2010, C-84/09, X, Συλλογή 2010, σ. I-11645, σκέψη 26).
- 30 Δυνάμει της διατάξεως αυτής, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της Ένωσης, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχωρήσεως της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.
- 31 Κατά πάγια νομολογία, η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο πωλητής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και εάν, κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως (βλ. προμνησθείσα απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψη 42· αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-184/05, Twoh International, Συλλογή 2007, σ. I-7897, σκέψη 23· της 7ης Δεκεμβρίου 2010, C-285/09, R, Συλλογή 2010, σ. I-12605, σκέψη 41, και της 16ης Δεκεμβρίου 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding, Συλλογή 2010, σ. I-13335, σκέψη 29).
- 32 Όσον αφορά, πρώτον, τη μεταβίβαση στον αποκτώντα του δικαιώματος να διαθέτει ένα ενσώματο αγαθό ως κύριος, πρέπει να παρατηρηθεί ότι η μεταβίβαση αυτή συνιστά προϋπόθεση εγγενή κάθε παραδόσεως αγαθού, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, και δεν καθιστά από μόνη της δυνατό τον καθορισμό του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα της συναλλαγής.
- 33 Συναφώς, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι δεν αμφισβητείται ότι αυτή η προϋπόθεση της μεταβίβασης του δικαιώματος να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος πληρούται στην υπόθεση της κύριας δίκης, εφόσον, σύμφωνα με τη σύμβαση που συνήψαν οι αντισυμβαλλόμενοι, η μεταβίβαση αυτή έλαβε χώρα κατά τον χρόνο της φορτώσεως των εμπορευμάτων στα μέσα μεταφοράς που παρέσχε ο αποκτών, η δε ουγκρική φορολογική αρχή δεν διατύπωσε αμφιβολίες ως προς το ότι πραγματοποιήθηκε όντως η φόρτωση αυτή.
- 34 Όσον αφορά, δεύτερον, την υποχρέωση του πωλητή να αποδείξει ότι το αγαθό απεστάλη ή μεταφέρθηκε εκτός του κράτους μέλους παραδόσεως, πρέπει να υπομνησθεί ότι η υποχρέωση αυτή πρέπει να εντάσσεται στο ιδιαίτερο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος της φορολογήσεως των συναλλαγών εντός της Ένωσης, το οποίο θεσπίστηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 376, σ. 1), λόγω της καταργήσεως των εσωτερικών συνόρων από 1ης Ιανουαρίου 1993 (προμνησθείσα απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψη 21).
- 35 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι, ακόμα και αν η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών υπόκειται στην αντικειμενική προϋπόθεση της υλικής μεταφοράς των αγαθών εκτός του κράτους μέλους παραδόσεως, 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 του εν λόγω κράτους μέλους. Ως εκ τούτου, οι φορολογικές αρχές προβαίνουν στην εξακρίβωση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεών τους (προμνησθείσες αποφάσεις *Teleos* κ.λπ., σκέψη 44, και *R.*, σκέψη 42).
- 36 Από τη νομολογία προκύπτει επίσης ότι, ελλείψει συγκεκριμένης διατάξεως στην οδηγία 2006/112 όσον αφορά τις αποδείξεις 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 2006/112, τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσουν από τον φόρο τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς εξασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής των εν λόγω απαλλαγών και προς αποτροπή τυχόν περιπτώσεων φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταχρήσεως. Εντούτοις, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που περιλαμβάνονται στην έννομη τάξη της Ένωσης και μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, *C-146/05, Collée*, Συλλογή 2007, σ. I-7861, σκέψη 24, και προμνησθείσες αποφάσεις *Twoh International*, σκέψη 25, *X*, σκέψη 35, και *R.*, σκέψεις 43 και 45).
- 37 Συναφώς, πρέπει να παρατηρηθεί ότι η απόφαση περί παραπομπής δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένες υποχρεώσεις προβλεπόμενες από το ουγγρικό δίκαιο, όπως, μεταξύ άλλων, η προσκόμιση καταλόγου εγγράφων στις αρμόδιες αρχές προς τον σκοπό της εφαρμογής της απαλλαγής μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως. Σύμφωνα με τις εξηγήσεις που παρέσχε η Ουγγρική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου, η ουγγρική νομοθετική ρύθμιση προβλέπει μόνον ότι η παράδοση πρέπει να πιστοποιείται και ότι το επίπεδο των ζητούμενων αποδείξεων εξαρτάται από τις συγκεκριμένες περιστάσεις της επίμαχης συναλλαγής.
- 38 Υπό τις συνθήκες αυτές, οι σχετικές με την απόδειξη υποχρεώσεις τις οποίες υπέχει ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να καθορίζονται βάσει των συναφών προϋποθέσεων που έχουν καθοριστεί ρητώς από το εθνικό δίκαιο και τη συνήθη πρακτική που ακολουθείται για παρόμοιες συναλλαγές.
- 39 Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η αρχή της ασφάλειας δικαίου επιβάλλει να γνωρίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο τις φορολογικές τους υποχρεώσεις προτού προβούν σε συναλλαγή (προμνησθείσα απόφαση *Teleos* κ.λπ., σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 40 Το αιτούν δικαστήριο ερωτά, ειδικότερα, αν, για να εφαρμόσει την απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως από τον φόρο, ένα κράτος μέλος μπορεί να απαιτήσει από τον υποκείμενο στον φόρο να βεβαιωθεί ότι το εμπόρευμα εγκατέλειψε υλικώς το έδαφος αυτού του κράτους μέλους.
- 41 Ως προς το ζήτημα αυτό, το Δικαστήριο έχει παρατηρήσει ότι, σε περίπτωση που δεν υφίσταται προφανώς καμία απτή απόδειξη βάσει της οποίας μπορεί να συναχθεί ότι τα επίμαχα αγαθά έχουν μεταφερθεί εκτός του εδάφους του κράτους μέλους παραδόσεως, η επιβολή στον υποκείμενο στον φόρο της υποχρέωσης να προσκομίσει τη σχετική απόδειξη δεν διασφαλίζει την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών. Αντιθέτως, η υποχρέωση αυτή τον θέτει σε κατάσταση αβεβαιότητας όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής της απαλλαγής επί της ενδοκοινοτικής παραδόσεως ή όσον αφορά την ανάγκη να περιληφθεί ο ΦΠΑ στην τιμή πωλήσεως (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προμνησθείσα απόφαση *Teleos* κ.λπ., σκέψεις 49 και 51).
- 42 Πρέπει, εξάλλου, να διευκρινιστεί ότι, στην περίπτωση κατά την οποία ο αποκτών έχει την εξουσία διαθέσεως του επίμαχου αγαθού ως κύριος εντός του κράτους μέλους παραδόσεως και αναλαμβάνει την υποχρέωση να μεταφέρει το αγαθό αυτό προς το κράτος μέλος προορισμού, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι η απόδειξη την οποία ο πωλητής είναι σε θέση να υποβάλει στις φορολογικές αρχές εξαρτάται ουσιαστικά από τα στοιχεία που του αποστέλλει προς τον σκοπό αυτόν ο αποκτών (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προμνησθείσα απόφαση *Euro Tyre Holding*, σκέψη 37).

- 43 Συνεπώς, το Δικαστήριο έκρινε ότι, όταν ο πωλητής έχει τηρήσει τις υποχρεώσεις του όσον αφορά την απόδειξη της ενδοκοινοτικής παραδόσεως, ενώ η συμβατική υποχρέωση της αποστολής ή μεταφοράς του αγαθού εκτός του κράτους μέλους παραδόσεως δεν εκπληρώθηκε εκ μέρους του αποκτώντος, ο αποκτών είναι εκείνος που πρέπει να υποχρεωθεί στην καταβολή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος αυτό (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προμνησθείσες αποφάσεις Teleos κ.λπ., σκέψεις 66 και 67, και Euro Tyre Holding, σκέψη 38).
- 44 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η Mecsek-Gabona προέβαλε το δικαίωμά της σε απαλλαγή από τον ΦΠΑ επικαλούμενη τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που είχε χορηγηθεί στον αποκτώντα από τις ιταλικές αρχές, το γεγονός ότι το πωληθέν εμπόρευμα είχε παραληφθεί από φορτηγά ταξινομημένα στην αλλοδαπή και τα έγγραφα μεταφοράς CMR που απέστειλε ο αποκτών από την ταχυδρομική του διεύθυνση και τα οποία ανέφεραν ότι τα αγαθά είχαν μεταφερθεί στην Ιταλία.
- 45 Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει, υπό το φως των προϋποθέσεων που διευκρινίζονται στη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως, το κατά πόσον η Mecsek-Gabona, ενεργώντας κατά τον τρόπο αυτόν, εκπλήρωσε τις υποχρεώσεις που υπέχει από πλευράς αποδείξεως και επιμέλειας.
- 46 Όμως, στην περίπτωση που η επίμαχη παράδοση εντάσσεται στα πλαίσια απάτης την οποία διέπραξε ο αποκτών, η δε φορολογική αρχή δεν έχει τη βεβαιότητα ότι τα αγαθά πράγματι εγκατέλειψαν το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως, πρέπει να εξεταστεί, τρίτον, κατά πόσον η εν λόγω διοικητική αρχή μπορεί, μεταγενεστέρως, να υποχρεώσει τον πωλητή να καταβάλει τον ΦΠΑ που οφείλεται για την παράδοση αυτή.
- 47 Κατά πάγια νομολογία, η πάταξη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία 2006/112 (βλ. απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-487/01 και C-7/02, Gemeente Leusden και Holin Groep, Συλλογή 2004, σ. I-5337, σκέψη 76· προμνησθείσα απόφαση R., σκέψη 36, καθώς και απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, C-80/11 και C-142/11, Mahagében και Dávid, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία) και ο οποίος δικαιολογεί ενίοτε αυξημένες απαιτήσεις σχετικά με τις υποχρεώσεις των πωλητών (προμνησθείσα απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψεις 58 και 61).
- 48 Έτσι, δεν αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης να απαιτείται από τον επιχειρηματία να ενεργεί καλοπίστως και να λαμβάνει κάθε μέτρο που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από αυτόν προκειμένου να βεβαιωθεί ότι η πράξη που πραγματοποιεί δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φορολογική απάτη (προμνησθείσες αποφάσεις Teleos κ.λπ., σκέψη 65, και Mahagében και Dávid, σκέψη 54).
- 49 Πράγματι, το Δικαστήριο θεώρησε τα στοιχεία αυτά σημαντικά προκειμένου να καθοριστεί κατά πόσον μπορεί να υποχρεωθεί ο πωλητής να καταβάλει εκ των υστέρων τον ΦΠΑ (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προμνησθείσα απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψη 66).
- 50 Κατά συνέπεια, στην περίπτωση απάτης διαπραχθείσας από τον αποκτώντα στην υπόθεση της κύριας δίκης, δικαιολογείται να εξαρτηθεί το δικαίωμα του πωλητή σε απαλλαγή από τον ΦΠΑ από την απαίτηση να έχει ενεργήσει καλοπίστως.
- 51 Από την απόφαση περί παραπομπής δεν μπορεί να συναχθεί κατά πόσον η Mecsek-Gabona γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι ο αποκτών είχε διαπράξει απάτη.
- 52 Ωστόσο, με τις γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις της ενώπιον του Δικαστηρίου, η Ουγγρική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι πλείονα στοιχεία τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην απόφαση περί παραπομπής αποδεικνύουν, κατά τη γνώμη της, την κακή πίστη της προσφεύγουσας της κύριας δίκης. Συγκεκριμένα, η κυβέρνηση αυτή εκθέτει ότι η Mecsek-Gabona, ενώ δεν γνώριζε τον αποκτώντα τα επίδικα στην κύρια δίκη αγαθά, δεν ζήτησε από αυτόν καμία εγγύηση, δεν έλεγξε τον

αριθμό φορολογικού του μητρώου ΦΠΑ παρά μετά τη συναλλαγή, δεν αναζήτησε καμία συμπληρωματική πληροφορία σχετικά με τον αποκτώντα αυτόν, του μεταβίβασε το δικαίωμα κυριότητας των αγαθών αυτών δεχθείσα αναβολή της καταβολής του τιμήματος πώλησεως και προσκόμισε τα έγγραφα μεταφοράς CMR που της είχε αποστείλει ο εν λόγω αποκτών παρά το γεγονός ότι τα έγγραφα αυτά δεν ήταν πλήρη.

- 53 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας που καθιερώνει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να ελέγχει ούτε να εκτιμά τις πραγματικές περιστάσεις τις οποίες αφορά η υπόθεση της κύριας δίκης. Συνεπώς, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να προβεί στη σφαιρική εκτίμηση όλων των πραγματικών στοιχείων και περιστάσεων της υποθέσεως αυτής προκειμένου να καθορίσει κατά πόσον η Mecsek-Gabona ενέργησε καλοπίστως και έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσαν ευλόγως να της ζητηθούν προκειμένου να βεβαιωθεί ότι η συναλλαγή που πραγματοποίησε δεν την οδηγούσε να συμμετάσχει σε φορολογική απάτη.
- 54 Στην περίπτωση που το δικαστήριο αυτό καταλήξει στο συμπέρασμα ότι ο συγκεκριμένος υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η συναλλαγή που πραγματοποίησε αποτελούσε μέρος απάτης την οποία είχε διαπράξει ο αποκτών και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει ώστε να αποφύγει την απάτη αυτή θα πρέπει να μην του αναγνωρίσει το δικαίωμα σε απαλλαγή από τον ΦΠΑ.
- 55 Από τις προεκτεθείσες σκέψεις προκύπτει ότι στο πρώτο και το δεύτερο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι μπορεί, υπό περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, να μην αναγνωριστεί στον πωλητή το δικαίωμα απαλλαγής από τον φόρο για ενδοκοινοτική παράδοση, υπό την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο πωλητής αυτός δεν εκπλήρωσε τις υποχρεώσεις που υπείχε από πλευράς αποδείξεως ή ότι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η συναλλαγή που πραγματοποίησε αποτελούσε μέρος απάτης την οποία είχε διαπράξει ο αποκτών και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει ώστε να αποφύγει τη δική του συμμετοχή στην απάτη αυτή.

#### *Επί του τρίτου ερωτήματος*

- 56 Με το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν μπορεί να μην αναγνωριστεί στον πωλητή δικαίωμα απαλλαγής από τον φόρο για ενδοκοινοτική παράδοση, υπό την έννοια του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, με την αιτιολογία ότι η φορολογική διοικητική αρχή άλλου κράτους μέλους προέβη σε διαγραφή του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος η οποία, καίτοι πραγματοποιήθηκε σε χρόνο μεταγενέστερο της παραδόσεως του αγαθού, ισχύει αναδρομικώς από ημερομηνία προγενέστερη της παραδόσεως αυτής.
- 57 Στο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος φορολογήσεως των συναλλαγών εντός της Ένωσης, σκοπός του οποίου είναι η μεταφορά του φορολογικού εσόδου στο κράτος μέλος εντός του οποίου συντελείται η τελική κατανάλωση των παρατιδομένων αγαθών (βλ. προμνησθείσα απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψη 36, καθώς και απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, C-536/08 και C-539/08, X και fiscale eenheid Facet-Facet Trading, Συλλογή 2010, σ. I-3581, σκέψη 30), η ταυτοποίηση των υποκειμένων στον ΦΠΑ με τους ατομικούς αριθμούς αποσκοπεί στη διευκόλυνση του καθορισμού του κράτους μέλους εντός του οποίου συντελείται αυτή η τελική κατανάλωση.
- 58 Η οδηγία 2006/112 επιβάλλει, αφενός, με το άρθρο 214, παράγραφος 1, στοιχείο β', στα κράτη μέλη την υποχρέωση να λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα ώστε να διασφαλίζεται ότι κάθε υποκείμενος στον φόρο ο οποίος διενεργεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ταυτοποιείται με ατομικό αριθμό. Αφετέρου, η οδηγία αυτή απαιτεί, κατ' εφαρμογήν του άρθρου της 226, σημείο 4, να μνημονεύεται υποχρεωτικά

στο τιμολόγιο, το οποίο εκδίδεται πάντοτε σε περίπτωση ενδοκοινοτικής παραδόσεως, ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος, υπό την κάλυψη του οποίου έγινε προς τον τελευταίο η κατά το άρθρο 138 της εν λόγω οδηγίας παράδοση αγαθών.

- 59 Ωστόσο, ούτε το κείμενο του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ούτε η υπομνησθείσα στη σκέψη 31 της παρούσας αποφάσεως νομολογία μνημονεύουν, μεταξύ των υλικών προϋποθέσεων της ενδοκοινοτικής παραδόσεως τις οποίες απαριθμούν εξαντλητικώς, την υποχρέωση κατοχής αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.
- 60 Ασφαλώς, η χορήγηση τέτοιου αριθμού αποδεικνύει το φορολογικό καθεστώς του υποκειμένου στον φόρο από πλευράς εφαρμογής του ΦΠΑ και διευκολύνει τον φορολογικό έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Ωστόσο, πρόκειται για τυπική απαίτηση, η οποία δεν μπορεί να θέσει εν αμφιβόλω το δικαίωμα σε απαλλαγή από τον ΦΠΑ εφόσον πληρούνται οι υλικές προϋποθέσεις της ενδοκοινοτικής παραδόσεως (βλ., κατ' αναλογία, όσον αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως, αποφάσεις της 21ης Οκτωβρίου 2010, C-385/09, Nidera Handelscompagnie, Συλλογή 2010, σ. I-10385, σκέψη 50, και της 22ας Δεκεμβρίου 2010, C-438/09, Dankowski, Συλλογή 2010, σ. I-14009, σκέψεις 33 και 47).
- 61 Πράγματι, από τη νομολογία προκύπτει ότι εθνικό μέτρο που εξαρτά, κατά το ουσιώδες μέρος, το δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ για ενδοκοινοτική παράδοση από την τήρηση τυπικών προϋποθέσεων, χωρίς να λαμβάνει υπόψη την τήρηση ουσιαστικών επιταγών, βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου (προμνησθείσα απόφαση Collée, σκέψη 29), εκτός εάν η μη τήρηση των τυπικών προϋποθέσεων είχε ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη της τηρήσεως των ουσιαστικών επιταγών (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προμνησθείσα απόφαση Collée, σκέψη 31).
- 62 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι ο αριθμός φορολογικού μητρώου του αποκτώντος ίσχυε κατά τον χρόνο της εκτελέσεως της συναλλαγής, αλλά, πολλούς μήνες μετά τη συναλλαγή αυτή, οι ιταλικές αρχές διέγραψαν τον αριθμό αυτόν αναδρομικώς από το μητρώο των υποκειμένων στον φόρο.
- 63 Όμως, δεδομένου ότι η αρμόδια εθνική αρχή υπέχει υποχρέωση εξακριβώσεως της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο πριν αυτή του χορηγήσει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, τυχόν παρατυπία επηρεάζουσα το μητρώο αυτό δεν μπορεί να έχει ως συνέπεια να στερηθεί ένας επιχειρηματίας, ο οποίος βασίστηκε στα στοιχεία που περιλαμβάνονται στο εν λόγω μητρώο, την απαλλαγή την οποία δικαιούται.
- 64 Όπως ορθώς παρατηρεί η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, θα αντέβαινε στην αρχή της αναλογικότητας να θεωρηθεί ο πωλητής υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ αποκλειστικώς λόγω του ότι ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος διεγράφη αναδρομικώς.
- 65 Κατά συνέπεια, στο τρίτο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι ο πωλητής δεν μπορεί να στερηθεί την απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως, υπό την έννοια του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, από τον ΦΠΑ με μόνη αιτιολογία ότι η φορολογική διοικητική αρχή άλλου κράτους μέλους προέβη στη διαγραφή του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος η οποία, καίτοι πραγματοποιήθηκε σε χρόνο μεταγενέστερο της παραδόσεως του αγαθού, ισχύει αναδρομικώς από ημερομηνία προγενέστερη της παραδόσεως αυτής.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 66 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/88/ΕΕ του Συμβουλίου, της 7ης Δεκεμβρίου 2010, έχει την έννοια ότι μπορεί, υπό περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, να μην αναγνωριστεί στον πωλητή το δικαίωμα απαλλαγής από τον φόρο για ενδοκοινοτική παράδοση, υπό την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο πωλητής αυτός δεν εκπλήρωσε τις υποχρεώσεις που υπείχε από πλευράς αποδείξεως ή ότι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η συναλλαγή που πραγματοποίησε αποτελούσε μέρος απάτης την οποία είχε διαπράξει ο αποκτών και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει ώστε να αποφύγει τη δική του συμμετοχή στην απάτη αυτή.
- 2) Ο πωλητής δεν μπορεί να στερηθεί την απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως, υπό την έννοια του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/88, από τον ΦΠΑ με μόνη αιτιολογία ότι η φορολογική διοικητική αρχή άλλου κράτους μέλους προέβη στη διαγραφή του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος η οποία, καίτοι πραγματοποιήθηκε σε χρόνο μεταγενέστερο της παραδόσεως του αγαθού, ισχύει αναδρομικώς από ημερομηνία προγενέστερη της παραδόσεως αυτής.

(υπογραφές)