



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 17ης Οκτωβρίου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 146 – Απαλλαγές κατά την εξαγωγή – Έννοια της “παραδόσεως αγαθών” – Άρθρο 131 – Προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη – Αρχή της αναλογικότητας – Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας – Αποδείξεις – Φοροδιαφυγή – Πρακτική ενός κράτους μέλους που συνίσταται στη μη αναγνώριση του δικαιώματος απαλλαγής σε περίπτωση κατά την οποία ο αποκτών τα εξαχθέντα αγαθά δεν έχει προσδιορισθεί»

Στην υπόθεση C-653/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) με απόφαση της 19ης Ιουνίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Οκτωβρίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

Unitel sp. z o.o.

κατά

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους I. Jarukaitis (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, M. Pešič και K. Λυκούργο, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Unitel sp. z o.o., εκπροσωπούμενη από τον A. Nikończyk, doradca podatkowy,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις M. Siekierzyńska και J. Jokubauskaitė,

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

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', και του άρθρου 131 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), υπό το πρίσμα, ιδίως, των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Unitel sp. z o.o. και του Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (διευθυντή της δημόσιας φορολογικής αρχής της Βαρσοβίας, στο εξής: διευθυντής της δημόσιας φορολογικής αρχής) σχετικά με άρνηση χορηγήσεως απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για εξαγωγές αγαθών εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης που πραγματοποιήθηκαν κατά το έτος 2007.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 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.»
- 4 Κατά το άρθρο 131 της οδηγίας αυτής:

«Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων [...] διατάξεων [της Ένωσης] και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.»
- 5 Το άρθρο 146 της εν λόγω οδηγίας, το οποίο περιέχεται στο επιγραφόμενο «Απαλλαγές κατά την εξαγωγή» κεφάλαιο 6 της οδηγίας αυτής, προβλέπει στην παράγραφο 1, στοιχεία α' και β', τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

 - α) τις παραδόσεις αγαθών, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή για λογαριασμό του εκτός της [Ένωσης],
 - β) τις παραδόσεις αγαθών, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από μη εγκατεστημένο στο αντίστοιχο έδαφος τους αποκτώντα ή για λογαριασμό του, εκτός της [Ένωσης], 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».
- 6 Το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ότι, στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο. Δυνάμει του άρθρου 169, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, εφόσον τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις πράξεις του που απαλλάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 146 της εν λόγω οδηγίας.

Το πολωνικό δίκαιο

- 7 Το άρθρο 2, σημείο 8, του *ustawa o podatku od towarów i usług* (νόμου περί του φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U. του 2011, αριθ. 177, θέση 1054), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει τα εξής:

«Οσάκις άλλες διατάξεις αφορούν [...] την εξαγωγή αγαθών, η έννοια αυτή αφορά την παράδοση αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του εδάφους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, από το έδαφος της ημεδαπής:

- a) από έναν προμηθευτή ή για λογαριασμό αυτού του προμηθευτή, ή
- b) από έναν αποκτώντα με έδρα στην αλλοδαπή ή για λογαριασμό αυτού του αποκτώντος, με εξαίρεση τα αγαθά που εξάγονται από τον ίδιο τον αποκτώντα και προορίζονται για εξοπλισμό ή εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και τουριστικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσεως, εφόσον η εξαγωγή των αγαθών εκτός του εδάφους της Ένωσης έχει βεβαιωθεί από την αρμόδια, κατά την οικεία νομοθεσία, τελωνειακή αρχή.»

- 8 Το άρθρο 7, παράγραφος 1, του ως άνω νόμου ορίζει ότι «συνιστά παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, σημείο 1, η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ένα αγαθό».

- 9 Το άρθρο 41 του εν λόγω νόμου προβλέπει τα εξής:

«[...]

- 4) Επί εξαγωγής αγαθών κατά το άρθρο 2, σημείο 8, στοιχείο a, ο φορολογικός συντελεστής είναι μηδενικός.

[...]

- 6) Ο μηδενικός φορολογικός συντελεστής εφαρμόζεται επί των εξαγωγών περί των οποίων γίνεται λόγος στις παραγράφους 4 και 5, με την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει λάβει βεβαίωση περί εξαγωγής των αγαθών από το έδαφος της Ένωσης, πριν από την εκπνοή της προθεσμίας υποβολής της φορολογικής δηλώσεως για την επίμαχη λογιστική περίοδο.

[...]

- 11) Οι παράγραφοι 4 και 5 εφαρμόζονται αναλογικά και επί εξαγωγής αγαθών κατά το άρθρο 2, σημείο 8, στοιχείο b, εφόσον πριν από την εκπνοή της προθεσμίας υποβολής της φορολογικής δηλώσεως για τη λογιστική περίοδο εντός της οποίας διενεργήθηκε η παράδοση των αγαθών ο υποκείμενος στον φόρο λάβει την προβλεπόμενη στην παράγραφο 6 βεβαίωση, από την οποία προκύπτει ότι τα παραδοθέντα και εξαχθέντα αγαθά ταυτίζονται. [...]

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 10 Κατά το χρονικό διάστημα από τον Ιανουάριο έως τον Μάιο 2007, η Unitel, εταιρία εγκατεστημένη στην Πολωνία, πώλησε κινητά τηλέφωνα σε δύο ουκρανικές οντότητες. Κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε σχέση με την ως άνω εταιρία, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι είχε μεν κινηθεί η διαδικασία εξαγωγής των εν λόγω κινητών τηλεφώνων εκτός του εδάφους της Ένωσης, πλην όμως τα

αγαθά αυτά δεν είχαν αποκτηθεί από τις αναγραφόμενες στα τιμολόγια οντότητες, αλλά από άλλες οντότητες που δεν έχουν προσδιορισθεί. Κατόπιν αυτού, η ως άνω αρχή έκρινε, με απόφαση η οποία επικυρώθηκε με απόφαση του διευθυντή της δημόσιας φορολογικής αρχής της 29ης Αυγούστου 2014, ότι δεν είχε υπάρξει παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 8, του νόμου περί ΦΠΑ, και ότι, ως εκ τούτου, η Unitel δεν είχε δικαίωμα να εφαρμόσει τον μηδενικό συντελεστή ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 41, παράγραφος 4, του νόμου αυτού.

- 11 Επιληφθέν προσφυγής κατά της αποφάσεως του διευθυντή της δημόσιας φορολογικής αρχής, το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικό δικαστήριο της περιφέρειας της Βαρσοβίας, Πολωνία) επισήμανε ότι από τις διαπιστώσεις που έγιναν προέκυπτε ότι η μία από τις δύο ουκρανικές οντότητες ήταν εικονική εταιρία που χρησιμοποιήθηκε με σκοπό τη συγκάλυψη του πραγματικού αποδέκτη καθώς και την τέλεση φοροδιαφυγής έναντι τόσο των πολωνικών όσο και των ουκρανικών φορολογικών αρχών, και ότι η άλλη οντότητα δεν ήταν ο οικονομικός φορέας εκείνος που είχε αποκτήσει τα τηλέφωνα από την Unitel. Το ως άνω δικαστήριο έκρινε ότι δεν είχε υπάρξει παράδοση αγαθών, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή είχε αποδείξει ότι οι αναγραφόμενοι στα τιμολόγια αποκτώντες τα αγαθά δεν είχαν τα εν λόγω αγαθά στην κατοχή τους, δεν τα είχαν διαθέσει ως κύριοι και δεν ασκούσαν καμία οικονομική δραστηριότητα, με αποτέλεσμα οι επίμαχες πράξεις να μην μπορούν να χαρακτηρισθούν ως «εξαγωγή αγαθών», κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 8, του νόμου περί ΦΠΑ. Επιπλέον, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι η Unitel δεν είχε επιδείξει την απαιτούμενη επιμέλεια κατά τη διενέργεια των πράξεων αυτών. Συναφώς, επισήμανε, μεταξύ άλλων, ότι η εταιρία αυτή είχε καταρτίσει τα τιμολόγιά της στηριζόμενη σε στοιχεία που είχαν υποβληθεί από οντότητες των οποίων τα νομιμοποιητικά έγγραφα δεν ήταν έγκυρα ή οι οποίες δεν διέθεταν πραγματικές επαγγελματικές διευθύνσεις έγκυρα έγγραφα που να δικαιολογούν τη λογιστική καταχώριση του ΦΠΑ.
- 12 Η Unitel άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικού δικαστηρίου της περιφέρειας της Βαρσοβίας) ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία). Η Unitel προβάλλει, προς στήριξη της αιτήσεώς της αναιρέσεως, εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 131 της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της εν λόγω οδηγίας, καθόσον η εφαρμογή του μηδενικού συντελεστή εξαρτήθηκε από την τήρηση τυπικών προϋποθέσεων, ενώ πληρούνταν όλες οι ουσιαστικές προϋποθέσεις εφαρμογής του συντελεστή αυτού, καθώς και πλάνη περί την ερμηνεία και την εφαρμογή του άρθρου 41, παράγραφοι 4 και 11, του νόμου περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 41, παράγραφος 6, το άρθρο 2, σημείο 8, και το άρθρο 7, παράγραφος 1, του νόμου αυτού. Κατά την άποψη της εν λόγω εταιρίας, η πλάνη αυτή συνίσταται στο ότι το ως άνω δικαστήριο έκρινε ότι η παράδοση αγαθών είναι πραγματική μόνον όταν ο οικονομικός φορέας που αναγράφεται στο τιμολόγιο ως αποκτών ταυτίζεται με τον οικονομικό φορέα που πράγματι μετέχει υπό την ιδιότητα αυτή στην επίμαχη πράξη, στο ότι το ως άνω δικαστήριο αρνήθηκε, κατά συνέπεια, να χαρακτηρίσει την εν λόγω πράξη ως εξαγωγή αγαθών και να εφαρμόσει τον μηδενικό συντελεστή και στο ότι το ως άνω δικαστήριο εκτίμησε, εντούτοις, ότι η εν λόγω πράξη αποτελεί παράδοση φορολογητέα με τον εθνικό συντελεστή.
- 13 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης είναι αναγκαία η ερμηνεία της οδηγίας περί ΦΠΑ, αρχής γενομένης από την έννοια της «παραδόσεως αγαθών», κατά το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της οδηγίας αυτής. Επισημαίνει ότι οι εθνικές φορολογικές αρχές φρονούν ότι η έννοια αυτή πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, με το οποίο μεταφέρθηκε στο εθνικό δίκαιο το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, δηλαδή ως μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, το οικείο αγαθό. Ως εκ τούτου, κατά τις εν λόγω αρχές, αμφότερα τα μέρη που συμμετέχουν στην εκτέλεση της πράξεως πρέπει να είναι υπαρκτά και να έχουν προσδιορισθεί, πράγμα το οποίο δεν συμβαίνει όταν ο αποκτών που αναγράφεται στο τιμολόγιο ή στα τελωνειακά έγγραφα είναι πλασματική οντότητα ή όταν ο αποκτών τα αγαθά εκτός του εδάφους της Ένωσης είναι άλλο πρόσωπο που δεν έχει προσδιορισθεί. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η ερμηνεία αυτή γίνεται επίσης δεκτή εκ μέρους της πλειονότητας των πολωνικών διοικητικών δικαστηρίων.

- 14 Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το ζήτημα αν, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι όντως πραγματοποιήθηκε μια παράδοση αγαθών εκτός του εδάφους της Ένωσης, όταν η εξαγωγή των εν λόγω αγαθών δεν αμφισβητείται αυτή καθεαυτήν, είναι πράγματι αναγκαίο η οντότητα που αναγράφεται στο τιμολόγιο του προμηθευτή και στα τελωνειακά έγγραφα ως ο αποκτών τα εν λόγω αγαθά να συμπίπτει με τον πραγματικό παραλήπτη των εν λόγω αγαθών. Το ως άνω δικαστήριο διερωτάται αν, σε μια τέτοια κατάσταση, υπάρχει μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό, κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το ως άνω δικαστήριο επισημαίνει, μεταξύ άλλων, ότι, με την απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2013, *BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854)*, το Δικαστήριο έκρινε ότι, όταν διαπιστώνεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής κατά την εξαγωγή οι οποίες προβλέπονται από το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, ιδίως η προϋπόθεση της εξόδου των οικείων αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, δεν οφείλεται ΦΠΑ για μια τέτοια παράδοση και ότι, υπό τις περιστάσεις αυτές, δεν υφίσταται πλέον, καταρχήν, κίνδυνος φοροδιαφυγής ή απωλειών φόρου δυνάμενος να δικαιολογήσει τη φορολόγηση της επίμαχης πράξεως.
- 15 Στο πλαίσιο αυτό, κατά το αιτούν δικαστήριο, τίθεται στη συνέχεια το ζήτημα σε ποιο βαθμό μια ενδεχόμενη φοροδιαφυγή γενομένη στο έδαφος του τρίτου κράτους όπου το εξαχθέν αγαθό παραλήφθηκε από πρόσωπο άλλο από εκείνο που αναγράφεται στα τελωνειακά έγγραφα έχει επίπτωση επί της εφαρμογής της απαλλαγής με δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ. Εξετάζοντας τη νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία εναπόκειται στα κράτη μέλη να μην επιτρέπουν την άσκηση των δικαιωμάτων που προβλέπει η οδηγία περί ΦΠΑ στην περίπτωση που ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο φοροδιαφεύγει ή όταν ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με την επίμαχη πράξη, μετείχε σε πράξη η οποία αποτελεί μέρος απάτης περί τον ΦΠΑ, το ως άνω δικαστήριο διερωτάται αν η υποχρέωση αυτή, η οποία αποσκοπεί στην προστασία της εσωτερικής αγοράς, τυγχάνει εφαρμογής όταν η φοροδιαφυγή τελείται αποκλειστικά στο έδαφος τρίτου κράτους, που είναι το κράτος προορισμού και καταναλώσεως των εξαχθέντων αγαθών.
- 16 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν, σε μια περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, είναι προσήκουσα η εθνική πρακτική που συνίσταται στο να εφαρμόζεται ο ΦΠΑ επί της επίμαχης πράξεως ως εάν αποτελούσε αυτή παράδοση εντός της εθνικής επικράτειας, ενώ η διαπίστωση της ανυπαρξίας παραδόσεως αγαθών θα έπρεπε να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι η πράξη αυτή δεν υπόκειται σε ΦΠΑ και δεν παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών.
- 17 Υπό τις συνθήκες αυτές, το *Naczelny Sąd Administracyjny* (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Πρέπει, υπό το φως του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', και του άρθρου 131 της οδηγίας [περί ΦΠΑ], καθώς και των αρχών της φορολογήσεως στον τόπο καταναλώσεως, της ουδετερότητας και της αναλογικότητας, κατ' ορθή εθνική πρακτική να χορηγείται απαλλαγή από φόρο με δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ (στην Πολωνία με συντελεστή 0%), εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:
- α) η εξαγωγή των αγαθών να έγινε προς μη επακριβώς προσδιορισμένο παραλήπτη που δεν έχει την έδρα του στο έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και
- β) να αποδεικνύεται σαφώς ότι τα αγαθά έχουν εγκαταλείψει το έδαφος της Ένωσης και να μην αμφισβητείται το γεγονός αυτό;
- 2) Αντιτίθεται το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', και το άρθρο 131 της οδηγίας [περί ΦΠΑ], καθώς και οι αρχές της φορολογήσεως στον τόπο καταναλώσεως, της ουδετερότητας και της αναλογικότητας, σε εθνική πρακτική κατά την οποία θεωρείται ότι δεν υφίσταται παράδοση αγαθών που αδιαμφισβήτητα έχουν εξαχθεί από το έδαφος της Ένωσης, εφόσον στο πλαίσιο της ακολουθούμενης διαδικασίας οι εθνικές αρχές διαπιστώσουν μετά την εξαγωγή ότι ο πραγματικός παραλήπτης δεν ταυτίζεται με τον αναγραφόμενο στο τιμολόγιο το οποίο έχει εκδοθεί από τον υποκείμενο στον φόρο και τεκμηριώνει την παράδοση, πολλώ δε μάλλον καθόσον τα αγαθά έχουν

παραδοθεί σε τρίτον τον οποίο οι αρχές δεν δύνανται να εντοπίσουν, με αποτέλεσμα να αρνούνται τη χορήγηση απαλλαγής από τον φόρο με δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (στην Πολωνία με φορολογικό συντελεστή 0 %) για την εν λόγω συναλλαγή;

- 3) Πρέπει, υπό το φως του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', και του άρθρου 131 της οδηγίας [περί ΦΠΑ], καθώς και των αρχών της φορολογήσεως στον τόπο καταναλώσεως, της ουδετερότητας και της αναλογικότητας, κατ' ορθή εθνική πρακτική να εφαρμόζεται επί παραδόσεως αγαθών ο εθνικός φορολογικός συντελεστής, εφόσον αποδεικνύεται μεν σαφώς ότι τα αγαθά έχουν εγκαταλείψει το έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όμως λόγω ελλείψεως σαφώς προσδιορισμένου παραλήπτη οι αρμόδιες αρχές διαπιστώνουν ότι δεν πραγματοποιήθηκε παράδοση αγαθών, ή πρέπει σε αυτή την περίπτωση να θεωρείται ότι δεν έχει διενεργηθεί πράξη υποκείμενη σε [ΦΠΑ], με αποτέλεσμα να μην αναγνωρίζεται στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα εκπτώσεως, κατά το άρθρο 168 της οδηγίας [περί ΦΠΑ], του φόρου που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εξαχθέντων αγαθών;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου και του δευτέρου ερωτήματος

- 18 Με το πρώτο και το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, που πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', και το άρθρο 131 της οδηγίας περί ΦΠΑ καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας αντιτίθενται σε εθνική πρακτική όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά την οποία θεωρείται σε όλες τις περιπτώσεις ότι δεν υφίσταται παράδοση αγαθών, κατά την έννοια της ως άνω πρώτης διατάξεως, και, κατά συνέπεια, δεν χορηγείται το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ εφόσον τα οικεία αγαθά εξήχθησαν εκτός της Ένωσης και, μετά την εξαγωγή τους, οι φορολογικές αρχές διαπίστωσαν ότι ο αποκτών τα εν λόγω αγαθά δεν ήταν το πρόσωπο που αναγράφεται στο τιμολόγιο το οποίο έχει εκδοθεί από τον υποκείμενο στον φόρο, αλλά μια άλλη οντότητα που δεν έχει προσδιορισθεί. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς την επίδραση που μπορεί να έχει όσον αφορά την εφαρμογή του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ η φοροδιαφυγή που ενδεχομένως έχει διαπραχθεί στο έδαφος τρίτου κράτους.
- 19 Συναφώς, υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι, δυνάμει του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τις παραδόσεις αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή για λογαριασμό του, ή ακόμη από τον αποκτώντα ή για λογαριασμό του, εκτός της Ένωσης. Η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται σε συνδυασμό με το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας, κατά το οποίο ως «παραγωγή αγαθών» θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό (αποφάσεις της 19ης Δεκεμβρίου 2013, *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, σκέψη 23, και της 28ης Μαρτίου 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, σκέψη 22).
- 20 Η απαλλαγή αυτή αποσκοπεί στο να διασφαλίσει τη φορολόγηση των παραδόσεων των οικείων αγαθών στον τόπο του προορισμού τους, ήτοι στον τόπο κατανάλωσης των προϊόντων (απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 21 Όπως έχει επισημάνει επανειλημμένως το Δικαστήριο, από τις διατάξεις αυτές, που παρατίθενται στη σκέψη 19 της παρούσας αποφάσεως, ιδίως δε από τον όρο «αποστέλλονται» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, προκύπτει ότι η εξαγωγή αγαθού πραγματοποιείται και η απαλλαγή της παραδόσεως προς εξαγωγή εφαρμόζεται όταν το δικαίωμα διαθέσεως του αγαθού αυτού υπό την ιδιότητα του κυρίου έχει μεταβιβαστεί στον αποκτώντα, όταν ο πωλητής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό έχει αποσταλεί ή μεταφερθεί εκτός Ένωσης και όταν, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος της

Ένωσης (πρβλ. αποφάσεις της 19ης Δεκεμβρίου 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 28ης Μαρτίου 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, σκέψη 24).

- 22 Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει 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 ούτε να λαμβάνει υπόψη την πρόθεση άλλου συναλλασσομένου ο οποίος παρεμβαίνει στην ίδια αλυσίδα παραδόσεων (πρβλ. απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 23 Επομένως, πράξεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης αποτελούν παραδόσεις αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, εάν πληρούν τα αντικειμενικά κριτήρια επί των οποίων στηρίζεται η έννοια αυτή και τα οποία υπομνήσθηκαν στη σκέψη 21 της παρούσας αποφάσεως.
- 24 Το γεγονός, όμως, ότι εξαχθέντα αγαθά αποκτήθηκαν εκτός της Ένωσης από μια μη αναγραφόμενη στο τιμολόγιο και μη προσδιορισμένη οντότητα δεν αποκλείει το ενδεχόμενο να πληρούνται τα εν λόγω αντικειμενικά κριτήρια.
- 25 Κατά συνέπεια, ο χαρακτηρισμός μιας πράξεως ως παραδόσεως αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν μπορεί να εξαρτάται από την προϋπόθεση να έχει προσδιορισθεί ο αποκτών.
- 26 Εντούτοις, δεύτερον, εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν, σύμφωνα με το άρθρο 131 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τις πράξεις εξαγωγής, για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών που προβλέπονται από την εν λόγω οδηγία και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση. Ωστόσο, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, 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. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, σκέψεις 32 και 33).
- 27 Όσον αφορά την ως άνω αρχή της αναλογικότητας, υπενθυμίζεται ότι ένα εθνικό μέτρο βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του φόρου όταν εξαρτά, κατά το ουσιαδές 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 (αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, σκέψη 38, και της 28ης Μαρτίου 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, σκέψη 29).
- 28 Επιπλέον, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επιτάσσει τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ ακόμη και αν οι υποκείμενοι στον φόρο δεν τήρησαν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, σκέψη 39).
- 29 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, υφίστανται δύο μόνον περιπτώσεις κατά τις οποίες η μη τήρηση τυπικής προϋπόθεσης μπορεί να συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ (αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, σκέψη 40, και της 28ης Μαρτίου 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, σκέψη 32).

- 30 Αφενός, η μη τήρηση τυπικής προϋπόθεσης μπορεί έχει ως αποτέλεσμα τη μη απαλλαγή από τον ΦΠΑ εφόσον εμποδίζεται εξαιτίας της η μετά βεβαιότητας απόδειξη της τήρησης των ουσιαστικών προϋποθέσεων (αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, σκέψη 42, και της 28ης Μαρτίου 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, σκέψη 35).
- 31 Επομένως, εάν ο μη προσδιορισμός του πραγματικού αποκτώντος εμποδίζει, σε μια συγκεκριμένη περίπτωση, να αποδειχθεί ότι η επίμαχη πράξη αποτελεί παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, η περίπτωση αυτή μπορεί να έχει ως συνέπεια τη μη χορήγηση της απαλλαγής κατά την εξαγωγή που προβλέπεται στο εν λόγω άρθρο. Αντιθέτως, αν απαιτείται σε κάθε περίπτωση να έχει προσδιορισθεί ο αποκτών τα αγαθά στο τρίτο κράτος, χωρίς να διερευνάται αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις της απαλλαγής αυτής, ιδίως δε η έξοδος των οικείων αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, δεν τηρείται ούτε η αρχή της αναλογικότητας ούτε η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.
- 32 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι δεν αμφισβητείται ότι τα οικεία αγαθά στην υπόθεση της κύριας δίκης έχουν πωληθεί, ότι έχουν αποσταλεί εκτός της Ένωσης και ότι έχουν απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος της Ένωσης, και επομένως, υπό την επιφύλαξη της εξακριβώσεως των εν λόγω πραγματικών περιστατικών της οποίας η διενέργεια εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο, η συνδρομή των κριτηρίων τα οποία πρέπει να πληροί μια πράξη προκειμένου να συνιστά παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, έχει κατά τα φαινόμενα αποδειχθεί, παρά το γεγονός ότι δεν έχουν προσδιορισθεί οι πραγματικοί αποκτώντες τα αγαθά αυτά.
- 33 Αφετέρου, δεν μπορεί να γίνεται επίκληση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας με σκοπό την απαλλαγή από τον ΦΠΑ από υποκείμενο στον φόρο που εκ προθέσεως μετέσχε σε φοροδιαφυγή η οποία υπονομεύει τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης το να απαιτείται από τον επιχειρηματία να ενεργεί καλόπιστα και να λαμβάνει κάθε μέτρο που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από αυτόν προκειμένου να βεβαιωθεί ότι η πράξη στην οποία προέβη δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή. Σε περίπτωση που ο συγκεκριμένος υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη στην οποία προέβη αποτελούσε μέρος απάτης την οποία διέπραξε ο αποκτών και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει ώστε να την αποφύγει, δεν πρέπει να του χορηγηθεί το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ (αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, σκέψη 41, και της 28ης Μαρτίου 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, σκέψη 33).
- 34 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 (πρβλ. απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψη 23).
- 35 Με την απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2013, *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854), στην οποία παραπέμπει το αιτούν δικαστήριο, το Δικαστήριο επισήμανε, στη σκέψη 40 της εν λόγω αποφάσεως, ότι, εφόσον διαπιστώνεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής κατά την εξαγωγή οι οποίες προβλέπονται από το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, ιδίως η προϋπόθεση της εξόδου των οικείων αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, δεν οφείλεται ΦΠΑ για μια τέτοια παράδοση και δεν υφίσταται πλέον, καταρχήν, κίνδυνος φοροδιαφυγής ή απωλειών φόρου δυνάμενος να δικαιολογήσει τη φορολόγηση της επίμαχης πράξεως.

- 36 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο, χωρίς να παρέχει διευκρινίσεις ως προς τη φύση της απάτης της οποίας φέρονται ότι αποτελούν μέρος οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξεις, εκθέτει ότι τα αγαθά τα οποία αφορούν οι πράξεις αυτές έχουν εξέλθει από το έδαφος της Ένωσης και επισημαίνει ότι η εν λόγω απάτη έχει διαπραχθεί αποκλειστικά στο έδαφος τρίτου κράτους, που είναι το κράτος του προορισμού και του τόπου καταναλώσεως των αγαθών αυτών.
- 37 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, ως εκ τούτου, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει αν οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξεις αποτελούσαν μέρος μιας τέτοιας απάτης και, σε περίπτωση κατά την οποία αυτές αποτελούσαν μέρος μιας τέτοιας απάτης, να εκτιμήσει αν ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι τούτο συνέβαινε.
- 38 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο και στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', και το άρθρο 131 της οδηγίας περί ΦΠΑ καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας αντιτίθενται σε εθνική πρακτική όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά την οποία θεωρείται σε όλες τις περιπτώσεις ότι δεν υφίσταται παράδοση αγαθών, κατά την έννοια της ως άνω πρώτης διατάξεως, και, κατά συνέπεια, δεν χορηγείται απαλλαγή από τον ΦΠΑ, εφόσον τα οικεία αγαθά εξήχθησαν εκτός της Ένωσης και, μετά την εξαγωγή τους, οι φορολογικές αρχές διαπίστωσαν ότι ο αποκτών τα εν λόγω αγαθά δεν ήταν το πρόσωπο που αναγράφεται στο τιμολόγιο το οποίο έχει εκδοθεί από τον υποκείμενο στον φόρο, αλλά μια άλλη οντότητα, η οποία δεν έχει προσδιορισθεί. Υπό τέτοιες περιστάσεις, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της ως άνω οδηγίας δεν πρέπει να παρέχεται, εάν, λόγω μη προσδιορισμού του πραγματικού αποκτώντος, δεν μπορεί να αποδειχθεί ότι η επίμαχη πράξη αποτελεί παράδοση αγαθών, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, ή εάν αποδεικνύεται ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η ως άνω πράξη αποτελούσε μέρος απάτης που διαπράχθηκε σε βάρος του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

Επί του τρίτου ερωτήματος

- 39 Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν η οδηγία περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, οσάκις, υπό περιστάσεις όπως οι περιγραφόμενες στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα, δεν αναγνωρίζεται το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να εφαρμοστεί επί της επίμαχης πράξεως ο ΦΠΑ που επιβάλλεται στις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στην εθνική επικράτεια ή αν πρέπει να θεωρηθεί ότι η εν λόγω πράξη δεν αποτελεί φορολογητέα πράξη και, ως εκ τούτου, δεν παρέχει δικαίωμα χρήσεως του ευεργετήματος της εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών.
- 40 Συναφώς, αρκεί η διαπίστωση ότι, εφόσον δεν υφίσταται παράδοση αγαθών στην εθνική επικράτεια και πράξη απαλλασσόμενης σύμφωνα με το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν υφίσταται ούτε φορολογητέα πράξη ούτε δικαίωμα εκπτώσεως βάσει του άρθρου 168 ή του άρθρου 169 της εν λόγω οδηγίας.
- 41 Κατά συνέπεια, στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, οσάκις, υπό περιστάσεις όπως οι περιγραφόμενες στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα, δεν αναγνωρίζεται το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να θεωρηθεί ότι η επίμαχη πράξη δεν αποτελεί φορολογητέα πράξη και, ως εκ τούτου, η εν λόγω πράξη δεν παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 42 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος 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:

- 1) Το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', και το άρθρο 131 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας αντιτίθενται σε εθνική πρακτική όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά την οποία θεωρείται σε όλες τις περιπτώσεις ότι δεν υφίσταται παράδοση αγαθών, κατά την έννοια της ως άνω πρώτης διατάξεως, και, κατά συνέπεια, δεν χορηγείται απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), εφόσον τα οικεία αγαθά εξήχθησαν εκτός της Ένωσης και, μετά την εξαγωγή τους, οι φορολογικές αρχές διαπίστωσαν ότι ο αποκτών τα εν λόγω αγαθά δεν ήταν το πρόσωπο που αναγράφεται στο τιμολόγιο το οποίο έχει εκδοθεί από τον υποκείμενο στον φόρο, αλλά μια άλλη οντότητα, η οποία δεν έχει προσδιορισθεί. Υπό τέτοιες περιστάσεις, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της ως άνω οδηγίας δεν πρέπει να παρέχεται, εάν, λόγω μη προσδιορισμού του πραγματικού αποκτώντος, δεν μπορεί να αποδειχθεί ότι η επίμαχη πράξη αποτελεί παράδοση αγαθών, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, ή εάν αποδεικνύεται ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η ως άνω πράξη αποτελούσε μέρος απάτης που διαπράχθηκε σε βάρος του κοινού συστήματος ΦΠΑ..
- 2) Η οδηγία 2006/112 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, οσάκις, υπό τις ως άνω περιστάσεις, δεν αναγνωρίζεται το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που προβλέπεται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της οδηγίας 2006/112, πρέπει να θεωρηθεί ότι η επίμαχη πράξη δεν αποτελεί φορολογητέα πράξη και, ως εκ τούτου, η εν λόγω πράξη δεν παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών.

(υπογραφές)