

Υπόθεση C-696/20

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

21 Δεκεμβρίου 2020

Αιτούν Δικαστήριο:

Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

30 Ιουνίου 2020

Αναιρεσείουσα:

B.

Αναιρεσίβλητος:

Dyrektor Izby Skarbowej w W.

ΔΙΑΤΑΞΗ

της 30ής Ιουνίου 2020

Το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία)
[παραλειπόμενα]

[παραλειπόμενα]

κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως τη **30ής Ιουνίου 2020** ενώπιον του
Izba Finansowa (τμήματος οικονομικών υποθέσεων)

με αντικείμενο την αίτηση αναίρεσης της **B. με έδρα στο Η.**

κατά απόφασης του **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie**
(διοικητικού πρωτοδικείου βοεβοδιάς Βαρσοβίας, Πολωνία)

της **16ης Μαΐου 2017** [παραλειπόμενα]

στην υπόθεση προσφυγής της **B. με έδρα στο Η.**

κατά της απόφασης του Dyrektor Izby Skarbowej w W. (προϊσταμένου της φορολογικής αρχής της Βαρσοβίας, Πολωνία)

της 11ης Σεπτεμβρίου 2015 με αριθ. [...]

με αντικείμενο τον καθορισμό του ποσού επιστροφής της διαφοράς του φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών για τον Απρίλιο του 2012

διατάσσει:

1) δυνάμει του άρθρου 267 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης [παραλειπόμενα] υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης το ακόλουθο ερώτημα:

Αντιτίθενται το άρθρο 41 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας [παραλειπόμενα] καθώς και οι αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας στην εφαρμογή, σε περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, της εθνικής διάταξης του άρθρου 25, παράγραφος 2, του *ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o [σελ. 2 του πρωτοτύπου] podatku od towarów i usług* (νόμου περί φόρου φόρο επί των αγαθών και των υπηρεσιών) [παραλειπόμενα] σε πράξη ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον υποκείμενο στον φόρο

- εάν η απόκτηση αυτή φορολογήθηκε ήδη εντός του κράτους μέλους άφιξης της αποστολής από τους αποκτώντες τα αγαθά από τον συγκεκριμένο υποκείμενο στον φόρο

- σε περίπτωση κατά την οποία διαπιστώνεται ότι οι πράξεις του υποκείμενου στον φόρο δεν συνδέονταν με φοροδιαφυγή, αλλά αποτελούσαν αποτέλεσμα εσφαλμένου χαρακτηρισμού των παραδόσεων σε αλυσιδωτές συναλλαγές, η δε εκ μέρους του μνεία πολωνικού αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ πραγματοποιήθηκε για σκοπούς εθνικής και όχι ενδοκοινοτικής παράδοσης;

2) [παραλειπόμενα] αναστέλλει τη διαδικασία έως τη λήψη απαντήσεως επί του ανωτέρω προδικαστικού ερωτήματος. [σελ. 3 του πρωτοτύπου]

ΣΚΕΠΤΙΚΟ

I. Νομικό πλαίσιο

Δίκαιο της Ένωσης

1. Διατάξεις της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας [παραλειπόμενα]:

Άρθρο 40

Ως τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα.

Άρθρο 41

Με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 40, ο τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών που αναφέρεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i, θεωρείται ότι βρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο αποκτών πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή, εφόσον το εν λόγω πρόσωπο δεν αποδεικνύει ότι η απόκτηση υποβλήθηκε σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 40.

Αν η απόκτηση υπόκειται στον ΦΠΑ, κατ' εφαρμογή του άρθρου 40, στο κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών, αφού προηγουμένως είχε φορολογηθεί κατ' εφαρμογή του πρώτου εδαφίου, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα στο κράτος μέλος που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο αποκτών πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή.

Εθνικό δίκαιο

1. Διατάξεις του *ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (νόμου περί φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών, [παραλειπόμενα], στο εξής: νόμος για τον φόρο αγαθών και υπηρεσιών)

Άρθρο 25

1. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο έδαφος του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς.

[σελ. 4 του πρωτοτύπου]

2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1, σε περίπτωση κατά την οποία ο αποκτών που διαλαμβάνεται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, μνημόνευσε στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής συναλλαγής τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του χορηγήθηκε για σκοπούς ενδοκοινοτικών πράξεων από κράτος μέλος διαφορετικό εκείνου στο οποίο βρίσκονται τα αγαθά κατά την άφιξη της αποστολής ή μεταφοράς, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε και στο έδαφος αυτού του κράτους μέλους, εκτός εάν ο αποκτών αποδείξει ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών:

1) έχει φορολογηθεί εντός του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, ή

2) θεωρείται ότι έχει φορολογηθεί εντός του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς

τους, λόγω της εφαρμογής της απλουστευμένης διαδικασίας στην ενδοκοινοτική τριμερή πράξη του κεφαλαίου XII.

II. Πραγματικά περιστατικά

Διαδικασία ενώπιον της φορολογικής αρχής

- 1 Με απόφαση της 11ης Ιουνίου 2015 καθορίστηκε από τον Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. (προϊστάμενο της φορολογικής αρχής του R., Πολωνία) το προς επιστροφή στην τότε προσφεύγουσα εταιρία B. με έδρα στο R. (στο εξής: εταιρία) ποσό της διαφοράς του ΦΠΑ για τον Απρίλιο του 2012. Η αρχή έκρινε ότι η εταιρία, ως υποκείμενη στον ΦΠΑ στην Πολωνία, συμμετείχε σε αλυσιδωτές συναλλαγές με αντικείμενο το ίδιο αγαθό, οι οποίες είχαν συναφθεί από τουλάχιστον τρεις επιχειρήσεις. Οι συναλλαγές αυτές είχαν ως αποτέλεσμα την άμεση παράδοση (μεταφορά) του αγαθού από την πρώτη επιχείρηση στην αλυσίδα εφοδιασμού στην τελευταία. Η εταιρία αποτελούσε μεσάζουσα μεταξύ του προμηθευτή και του παραλήπτη. Η εταιρία στην Πολωνία προμηθευόταν αγαθά αποκλειστικώς από τη B. με έδρα στο P. (στο εξής: BOP). Οι συναλλαγές στις οποίες συμμετείχε η εταιρία πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με τα ακόλουθα διαγράμματα:

- διάγραμμα I: BOP με πολωνικό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ -> η νυν αναιρεσείουσα εταιρία με πολωνικό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ -> επιχείρηση στην ΕΕ με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της ΕΕ
- διάγραμμα II: BOP με πολωνικό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ -> η αναιρεσείουσα εταιρία με πολωνικό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ -> πρώτη επιχείρηση στην ΕΕ/αποκτών με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της ΕΕ -> δεύτερη επιχείρηση στην ΕΕ/αποκτών με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της ΕΕ

Οι παραδόσεις της BOP για λογαριασμό της αναιρεσείουσας εταιρίας, χαρακτηρίστηκαν από την τελευταία ως εθνικές παραδόσεις υποκείμενες σε ΦΠΑ με συντελεστή 23 %. Αντιθέτως, οι παραδόσεις της για λογαριασμό των πελατών στην Ένωση χαρακτηρίστηκαν ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών (ΕΠΑ) υποκείμενες σε ΦΠΑ με μηδενικό συντελεστή, στοιχείο που είχε ως αποτέλεσμα την επιστροφή του φόρου. Κατόπιν αναλύσεως των όρων, του τρόπου διενέργειας [σελ. 5 του πρωτοτύπου] των παραδόσεων και της οργάνωσης της μεταφοράς, η αρχή έκρινε ότι η αναιρεσείουσα εταιρία χαρακτήρισε εσφαλμένα ως «κινητή» την παράδοση στο πλαίσιο της αλυσίδας εφοδιασμού. Συγκεκριμένα, χαρακτηρίζοντας εκ νέου την προαναφερθείσα διενέργεια παραδόσεων, η αρχή έκρινε ότι «κινητή παράδοση» ήταν η πρώτη εκ των ως άνω παραδόσεων μεταξύ της BOP και της εταιρίας, η οποία χαρακτηρίστηκε ως ΕΠΑ για την BOP και ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών (ΕΑΑ) για την εταιρία.

Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή έκρινε εσφαλμένο τον εκ μέρους της εταιρίας χαρακτηρισμό των παραδόσεων στους αντισυμβαλλομένους της στα κράτη μέλη ως ΕΠΑ υποκείμενων σε ΦΠΑ με μηδενικό συντελεστή και διαπίστωσε ότι οι

πράξεις αυτές έπρεπε να φορολογηθούν εντός των κρατών μελών προορισμού των αγαθών (εκτός Πολωνίας). Ανέφερε ότι, προς τούτο, η εταιρία έπρεπε να εγγραφεί στο κράτος μέλος προορισμού των εμπορευμάτων και να φορολογηθεί εκεί για τις ΕΠΑ. Αντιθέτως, οι διενεργούμενες από τους αντισυμβαλλομένους από αυτά τα κράτη μέλη πράξεις περαιτέρω πώλησης αγαθών στο πλαίσιο της αλυσίδας αυτής πρέπει να φορολογούνται ως παραδόσεις στο εσωτερικό των κρατών μελών προορισμού των αγαθών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων που ισχύουν εκεί. Η αρχή διαπίστωσε ότι ο εσφαλμένος χαρακτηρισμός της «κινητής» παράδοσης και, ως εκ τούτου, και της ΕΠΑ είχε ως συνέπεια να υπερτιμηθεί η αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων στο μητρώο των ΕΠΑ που τηρεί η εταιρία.

Επιπλέον, η φορολογική αρχή επισήμανε ότι ο χαρακτηρισμός των παραδόσεων που πραγματοποιήθηκαν από την ΒΟΡ (πρώτο φορέα στην αλυσίδα εφοδιασμού) προς την εταιρία ως «κινητών» πράξεων συνεπάγεται για την εταιρία όχι μόνον την υποχρέωση φορολόγησης της παράδοσης στο κράτος προορισμού, αλλά και την εφαρμογή του άρθρου 25, παράγραφος 2, σημείο 1, του νόμου για τον φόρο αγαθών και υπηρεσιών. Δεδομένου ότι η εταιρία μνημόνευσε στο πλαίσιο των πράξεων ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών (ΕΑΑ) τον πολωνικό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, δηλαδή αριθμό που χορηγήθηκε από κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος άφιξης των αγαθών, υπόκειται σε ΦΠΑ στην Πολωνία, σύμφωνα με το άρθρο 25, παράγραφος 2, σημείο 1, του νόμου για τον φόρο αγαθών και υπηρεσιών.

- 2 Με απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2015 ο Dyrektor Izby Skarbowej w W. (προϊστάμενος της φορολογικής αρχής της Β.) ακύρωσε στο σύνολό της την απόφαση της πρωτοβάθμιας αρχής και καθόρισε ελαφρώς μεγαλύτερο ποσό επιστροφής της διαφοράς του φόρου για τον Απρίλιο 2012. Η τροποποίηση της απόφασης δεν ήταν κρίσιμη όσον αφορά το ζήτημα που εγείρεται εν προκειμένω. Κατ' ουσίαν, η δευτεροβάθμια αρχή συμμαρίστηκε όλες τις κρίσιμες πραγματικές και νομικές διαπιστώσεις της πρωτοβάθμιας αρχής.

Πρέπει να γίνει δεκτό ότι καμία αρχή δεν έκρινε, εν προκειμένω, ότι οι πράξεις στις οποίες είχε μετάσχει η εταιρία συνδέονταν με φοροδιαφυγή. Επιβλήθηκε ΦΠΑ στις πράξεις [σελ. 6 του πρωτοτύπου] της αλυσίδας εφοδιασμού, ο δε φόρος καταβαλλόταν σε κάθε στάδιο εμπορίας. Η άποψη των αρχών στηρίζεται κατ' ουσίαν στην εκτίμηση ότι η εταιρία υπέπεσε σε σφάλμα ως προς τον χαρακτηρισμό της πράξεως.

- 3 Η δευτεροβάθμια αρχή έκρινε ορθή την άποψη ότι η εταιρία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 25, παράγραφος 2, σημείο 1, του νόμου για τον φόρο αγαθών και υπηρεσιών, δεδομένου ότι μνημόνευσε τον πολωνικό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στην πράξη απόκτησης αγαθών από την ΒΟΡ, δηλαδή αριθμό που χορηγήθηκε από κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος άφιξης της μεταφοράς των αγαθών. Τέτοια ενέργεια κρίθηκε ότι δημιουργεί υποχρέωση στην εταιρία να καταβάλει τον φόρο στην Πολωνία, δεδομένου ότι δεν απεδείχθη ότι η απόκτηση των αγαθών είχε φορολογηθεί εντός του κράτους μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς τους.

Απόφαση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου

- 4 Η εταιρία άσκησε προσφυγή κατά της απόφασης της δευτεροβάθμιας αρχής ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικού πρωτοδικείου βοεβοδίας Βαρσοβίας, Πολωνία, στο εξής: διοικητικό πρωτοδικείο Βαρσοβίας), το οποίο με απόφαση της 16ης Μαΐου 2017 [παρλειπόμενα] απέρριψε την προσφυγή, κρίνοντας αβάσιμες τις αιτιάσεις της.

Το διοικητικό πρωτοδικείο Βαρσοβίας συμμερίστηκε την άποψη των αρχών περί εσφαλμένης εκτίμησης εκ μέρους της εταιρίας όσον αφορά τις αλυσιδωτές συναλλαγές, συμπεριλαμβανομένης της πράξης που έπρεπε να χαρακτηριστεί ως «κινητή». Ως εκ τούτου, επιβεβαίωσε τη διαπίστωση ότι η πράξη μεταξύ της BOP και της νυν αναιρεσείουσας εταιρίας (πρώτη στην αλυσίδα εφοδιασμού) αποτελούσε ΕΠΑ (και όχι εθνική παράδοση υποκείμενη σε ΦΠΑ με συντελεστή 23 %, όπως χαρακτηρίστηκε από την εταιρία) και ότι οι συναλλαγές μεταξύ της εταιρίας και των αποκτώντων από αυτήν ήταν πράξεις οι οποίες πραγματοποιήθηκαν εκτός της πολωνικής επικράτειας (η εταιρία τις θεώρησε ΕΠΑ με μηδενικό ΦΠΑ) και τις οποίες η εταιρία ήταν υποχρεωμένη να δηλώσει ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών (ΕΑΑ). Συγχρόνως, κατά το εν λόγω δικαστήριο, δεν αμφισβητείται ότι οι αποκτώντες τα αγαθά από την εταιρία δήλωσαν την ενδοκοινοτική απόκτηση αυτών στη χώρα άφιξης της αποστολής και ότι δεν υπήρξε καμία μείωση του ΦΠΑ.

Το διοικητικό πρωτοδικείο Βαρσοβίας επιβεβαίωσε το βάσιμο της εφαρμογής έναντι της εταιρίας του άρθρου 25, παράγραφος 2, σημείο 2, του νόμου για τον φόρο αγαθών και υπηρεσιών. Μνημόνευσε την αρχή κατά την οποία, κατόπιν της εκ μέρους των αρχών επαλήθευσης της φύσης των παραδόσεων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, καθόσον η εταιρία ως υποκείμενη στον φόρο πραγματοποιεί ΕΠΑ και μνημονεύει αριθμό φορολογικού μητρώου διαφορετικό από τον αριθμό που χορηγήθηκε από το κράτος στο οποίο ολοκληρώθηκε η μεταφοράς των αγαθών, προέκυψαν δύο τόποι απόκτησης των αγαθών - το κράτος άφιξης της μεταφοράς και το κράτος της εγγραφής. Δεδομένου ότι η εταιρία δεν απέδειξε ότι της επιβλήθηκε φόρος για την απόκτηση των αγαθών στο κράτος άφιξης **[σελ. 7 του πρωτοτύπου]** της μεταφοράς (τούτο έπραξαν οι αποκτώντες από αυτήν), δυνάμει του άρθρου 25, παράγραφος 2, του νόμου για τον φόρο αγαθών και υπηρεσιών οι ΕΠΑ θεωρήθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν στην Πολωνία.

- 5 Παρεμπιπτόντως, προκειμένου να περιγραφεί το πλαίσιο της υπόθεσης, πρέπει επίσης να επισημανθεί ότι το ζήτημα της επιβολής στην εταιρία φόρου για τις ΕΠΑ στην Πολωνία δεν ήταν το μόνο επίμαχο στην υπό κρίση υπόθεση. Συγκεκριμένα, κατόπιν της εκ μέρους των αρχών επαλήθευσης των αλυσιδωτών συναλλαγών, αμφισβητήθηκε και το δικαίωμα της εταιρίας για έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε επί των τιμολογίων απόκτησης αγαθών από την BOP, δεδομένου ότι οι δύο αυτές επιχειρήσεις τη χαρακτήρισαν ως εθνική παράδοση. Χαρακτηρίζοντας τις πράξεις αυτές ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών (ΕΑΑ), οι αρχές έκριναν ότι η εταιρία δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του μη προσηκόντως υπολογισθέντος ΦΠΑ στα τιμολόγια. Παράλληλα, συμπέραναν

ότι ο εκδότης των εν λόγω τιμολογίων υπέκειτο σε ΦΠΑ με συντελεστή 23%, καθώς η εταιρία έκανε μνεία του πολωνικού αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στις εν λόγω πράξεις. Το ανωτέρω πρόβλημα δεν περιλαμβάνεται στο προδικαστικό ερώτημα, αλλά αξίζει να αναφερθεί ότι η ερμηνεία που υιοθετήθηκε και η εφαρμογή του νόμου στην υπόθεση οδήγησαν στην επιβάρυνση της εταιρίας με συνολικό ΦΠΑ 46%.

Διαδικασία ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου).

- 6 Η εταιρία άσκησε αναίρεση κατά της ως άνω απόφασης στο σύνολό της, προσάπτοντας στο πρωτοβάθμιο δικαστήριο την παράβαση, μεταξύ άλλων:
- του άρθρου 25, παράγραφος 2, σημείο 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 25, παράγραφος 1, του νόμου για τον φόρο αγαθών και υπηρεσιών, καθόσον αυτό στηρίχθηκε στην εσφαλμένη παραδοχή ότι συντρέχει η περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 25, παράγραφος 2, του νόμου για τον φόρο αγαθών και υπηρεσιών σε εθνική κατάσταση (ήτοι οσάκις η αφετηρία της μεταφοράς βρίσκεται στο κράτος όπου χορηγήθηκε ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ο οποίος μνημονεύεται στα τιμολόγια), ενώ η διάταξη αυτή δύναται να τύχει εφαρμογής μόνον σε ενδοκοινοτικές πράξεις·
 - του άρθρου 25, παράγραφος 2, του νόμου για τον φόρο αγαθών και υπηρεσιών καθώς και του άρθρου 41 της οδηγίας 2006/112, ερμηνευομένου σε συνδυασμό με το άρθρο 16 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011 του Συμβουλίου, καθόσον ερμήνευσε πεπλανημένα τις διατάξεις αυτές, κρίνοντας ότι το άρθρο 25, παράγραφος 2, του νόμου για τον φόρο αγαθών και υπηρεσιών έχει εφαρμογή σε περίπτωση κατά την οποία η πράξη έχει ήδη φορολογηθεί ως παράδοση αγαθών στο έδαφος της Πολωνίας·
 - του άρθρου 25, παράγραφος 2, σημείο 1, του νόμου για τον φόρο αγαθών και υπηρεσιών, καθόσον έκρινε πεπλανημένα ότι η διάταξη αυτή δύναται να τύχει εφαρμογής σε περιπτώσεις κατά τις οποίες οι παραδόσεις φορολογήθηκαν στο κράτος άφιξης της μεταφοράς των αγαθών (ακόμη και από επιχείρηση διαφορετική από τον αποκτώντα του άρθρου 25, παράγραφος 2, σημείο 1, του νόμου για τον φόρο αγαθών και υπηρεσιών).

[σελ. 8 του πρωτοτύπου]

III. Λόγοι υποβολής προδικαστικού ερωτήματος από το εθνικό δικαστήριο (NSA, Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο)

- 7 Κατά το NSA η εξέταση μέρους των αιτιάσεων στην αίτηση αναίρεσης της εταιρίας απαιτεί την απάντηση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης ως προς την ερμηνεία και την εφαρμογή του άρθρου 41 της οδηγίας 2006/112 λαμβανομένων υπόψη των αρχών της αναλογικότητας και της ουδετερότητας. [παραλειπόμενα] [μνεία του άρθρου 276 ΣΛΕΕ]

III. Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 8 Η ανάλυση των αποδεικτικών στοιχείων που συγκεντρώθηκαν κατά τη διάρκεια της φορολογικής διαδικασίας καταδεικνύει το βάσιμο των διαπιστώσεων των αρχών και του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου ότι η εταιρία χαρακτήρισε εσφαλμένα τις παραδόσεις στις οποίες συμμετείχε· η «κινητή» παράδοση ήταν αυτή που έλαβε χώρα μεταξύ της ΒΟΡ και της εταιρίας, με αποτέλεσμα να αποτελεί ΕΠΑ. Η αναιρεσείουσα εταιρία δεν αποκλείει μια τέτοια εκτίμηση, αλλά δεν δέχεται τα συμπεράσματα ως προς τον τρόπο φορολόγησης των πράξεων που επαληθεύτηκαν κατ' αυτόν τον τρόπο.
- 9 Συνέπεια της αποδοχής των ανωτέρω πραγματικών περιστατικών είναι η επιβολή ΦΠΑ στην εταιρία δυνάμει του άρθρου 25, παράγραφοι 1 και 2, σημείο 1, του νόμου για τον φόρο αγαθών και υπηρεσιών, το οποίο μεταφέρει το άρθρο 41 της οδηγίας 2006/112 στο εθνικό δίκαιο. Από το άρθρο 41 προκύπτει ότι πρόκειται για «αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο αποκτών πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή (ΕΠΑ)», που αντιστοιχεί στην πολωνική διάταξη κατά την οποία ο αποκτών μνημόνευσε σε τιμολόγιο τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ άλλου κράτους από το κράτος μέλος της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς «σε ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών». Το ζήτημα στην υπό κρίση υπόθεση έγκειται στο ότι η εταιρία έκανε μνεία του πολωνικού αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο τιμολόγιο όχι για την ενδοκοινοτική πράξη απόκτησης, αλλά για την εθνική πράξη, όπως είχε χαρακτηρίσει την απόκτηση αγαθών από την ΒΟΡ. Αν γίνει δεκτό ότι αυτό το υποκειμενικό στοιχείο δικαιολόγησης εκ μέρους της εταιρίας δεν επηρεάζει την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, απομένει να εκτιμηθούν οι συνέπειες του σφάλματος. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν αποδείχθηκε ότι η πράξη της εταιρίας και των αντισυμβαλλομένων της συνιστά απάτη ή κατάχρηση. Οι πράξεις, όπως είχαν προηγουμένως χαρακτηριστεί, φορολογήθηκαν προσηκόντως. **[σελ. 9 του πρωτοτύπου]**
- 10 Είναι αδιαμφισβήτητο ότι σκοπός των διατάξεων όπως το άρθρο 41 της οδηγίας 2006/112 (πρώην άρθρο 28, στοιχείο β', σημείο Α, της έκτης οδηγίας) είναι η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. Ζητούμενο ήταν η εξάλειψη των περιπτώσεων φοροαποφυγής σε περιπτώσεις κατά τις οποίες ο αποκτών, κατά την αγορά ενός αγαθού, δεν γνωρίζει ακόμη μετά βεβαιότητας το κράτος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς. Η θεσπισθείσα ρύθμιση καθιστά επίσης δυνατή την εξάλειψη των περιπτώσεων μη υπαγωγής στον φόρο όταν ο αποκτών δεν διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στη χώρα άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, αλλά διαθέτει συγχρόνως τέτοιο αριθμό σε άλλο κράτος μέλος. Η κατασκευή αυτή διασφαλίζει την πληρότητα του κοινού συστήματος ΦΠΑ, χωρίς να υπάρχει κίνδυνος η συναλλαγή να μη φορολογηθεί σε ορισμένο στάδιο της πράξεως.
- 11 Ταυτόχρονα, η υποχρέωση φορολόγησης της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών στο κράτος χορήγησης αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που δηλώνει ο αποκτών με την παράλληλη διατήρηση της αρχής της φορολόγησης στο κράτος άφιξης της μεταφοράς των αγαθών, έχει ως συνέπεια ότι η ίδια η πράξη, ήτοι η

ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, δύναται να φορολογείται σε δύο διαφορετικά κράτη εντός της Κοινότητας. Η δυνατότητα δήλωσης από τον αποκτώντα τα αγαθά ότι η πράξη φορολογήθηκε σύμφωνα με τη ρύθμιση του άρθρου 40, ήτοι στο κράτος άφιξης της μεταφοράς, προβλέφθηκε για να αποτραπεί ένα τέτοιο αποτέλεσμα.

- 12 Από τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης δεν αμφισβητείται ότι οι επίμαχες πράξεις φορολογήθηκαν στο κράτος άφιξης της μεταφοράς, όχι από την εταιρία, η οποία δεν τις θεώρησε ΕΠΑ, αλλά από τους αποκτώντες τα αγαθά από αυτήν. Η έλλειψη δικαιοδοσίας των αρχών, στην υπό κρίση υπόθεση, να ελέγξουν το σύνολο της αλυσίδας εφοδιασμού, προκειμένου να φορολογηθούν ορθά οι παραδόσεις αυτές και να περιοριστεί η επιβολή φόρου σε μέρος αυτών, συνεπάγεται την παραβίαση όχι μόνον της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ, αλλά και αυτής της αναλογικότητας. Η μη λήψη υπόψη, κατά την επιβολή φόρου στην εταιρία στο πλαίσιο ΕΠΑ, του καταβληθέντος από τους αντισυμβαλλομένους φόρου στη χώρα άφιξης της μεταφοράς (δεδομένου ότι η φορολογική οφειλή αφορά το έτος 2012) συνεπάγεται δυσανάλογη φορολογική επιβάρυνση.
- 13 Οι προεκτεθείσες αμφιβολίες, που συνδέονται με την ερμηνεία του άρθρου 41 της οδηγίας 2006/112 λαμβανομένων υπόψη των αρχών της ουδετερότητας και της αναλογικότητας, δικαιολογούν την υποβολή του ως άνω προδικαστικού ερωτήματος ενώπιον του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης. **[σελ. 10 του πρωτοτύπου]**
- 14 Κατόπιν της υποβολής προδικαστικού ερωτήματος, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία επί της αιτήσεως αναιρέσεως δυνάμει του άρθρου 124, παράγραφος 1, σημείο 5, του p.p.s.a. (κώδικα διοικητικής δικονομίας)