

Υπόθεση C-653/18

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

17 Οκτωβρίου 2017

Αιτούν δικαστήριο:

Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία)

Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:

19 Ιουνίου 2018

Προσφεύγουσα:

Unitel Sp. z o.o. με έδρα τη Βαρσοβία

Καθού:

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu

Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης και νομική βάση του προδικαστικού ερωτήματος

Αμφισβητούμενη παράδοση αγαθών που αποστέλλονται εκτός του εδάφους της Ένωσης, των οποίων ο πραγματικός αποκτών δεν ταυτίζεται με τον αναγραφόμενο στο τιμολόγιο αγοραστή. Άρνηση χορηγήσεως απαλλαγής από τον φόρο με δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (με συντελεστή 0 %).

Άρθρο 267 ΣΛΕΕ.

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Πρέπει, υπό το φως 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 της 11.12.2006, σ. 1, στο εξής: οδηγία 2006/112/EK), 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 2006/112/EK, καθώς και οι αρχές της φορολογίσεως 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 2006/112/EK, καθώς και των αρχών της φορολογίσεως 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 φόρο προστιθέμενης αξίας, με αποτέλεσμα να μην αναγνωρίζεται στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα εκπτώσεως, κατά το άρθρο 168 της οδηγίας 206/112/EK, του φόρου που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εξαχθέντων αγαθών;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας:

Άρθρο 14, άρθρο 131, άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β'.

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Νόμος περί του φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. του έτους 2011, αριθμός 177, θέση 1054, όπως τροποποιήθηκε, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) της 11ης Μαρτίου 2004:

Άρθρο 2, σημείο 8: Οι χρησιμοποιούμενοι στον νόμο όροι έχουν την ακόλουθη έννοια:

[...]

Εξαγωγή αγαθών – η παράδοση ή/και μεταφορά αγαθών, αποστελλόμενων από την ημεδαπή σε έδαφος εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που διενεργείται από

α) προμηθευτή ή για λογαριασμό αυτού, ή

β) αποκτώντα με έδρα στην αλλοδαπή ή για λογαριασμό αυτού, με εξαίρεση τα αγαθά που μεταφέρονται από τον ίδιο τον αποκτώντα και προορίζονται για εξοπλισμό ή εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και τουριστικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσεως

-εφόσον η εξαγωγή των αγαθών εκτός του εδάφους της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει βεβαιωθεί από την αρμόδια, κατά την οικεία νομοθεσία, τελωνειακή αρχή.

Άρθρο 41, παράγραφος 4: Επί εξαγωγής αγαθών κατά το άρθρο 2, σημείο 8, στοιχείο α', ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται σε 0%.

Άρθρο 41, παράγραφος 6: Ο φορολογικός συντελεστής 0% εφαρμόζεται επί των εξαγωγών που αναφέρονται στις παραγράφους 4 και 5, με την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει λάβει βεβαίωση περί εξαγωγής των αγαθών από το έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πριν από την εκπνοή της προθεσμίας υποβολής της φορολογικής δηλώσεως για την επίμαχη λογιστική περίοδο.

Άρθρο 41, παράγραφος 11, πρώτο εδάφιο: Οι παράγραφοι 4 και 5 εφαρμόζονται αναλογικά και επί εξαγωγής αγαθών κατά το άρθρο 2, σημείο 8, στοιχείο β', 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.

Περιγραφή των πραγματικών περιστατικών, της διαδικασίας καθώς και της βασικής επιχειρηματολογίας των διαδίκων της κύριας δίκης

- 1 Με απόφασή του της 29ης Αυγούστου 2014, ο Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu (διευθυντής της δημόσιας φορολογικής αρχής της Βαρσοβίας), διατήρησε την απόφαση του Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie (διευθυντή της ελεγκτικής φορολογικής αρχής της Βαρσοβίας) με ημερομηνία 26

Μαρτίου 2014, με την οποία καθορίστηκε σε βάρος της Unitel Sp. z o.o. (στο εξής: προσφεύγουσα ή Unitel), με έδρα τη Βαρσοβία, φόρος προστιθέμενης αξίας για τους μήνες Ιανουάριο έως Μάιο 2007.

- 2 Στη συνέχεια, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, η οποία κατά το χρονικό διάστημα από τον Ιανουάριο έως τον Μάιο 2007 πωλούσε κινητά τηλέφωνα, αμφισβητήθηκε η εκκαθάριση του ΦΠΑ που αφορούσε συναλλαγές της προσφεύγουσας με τους Ουκρανούς επιχειρηματίες AJWA O.O.O. (στο εξής: A.) και Michał Gawriliw (στο εξής: M.G.). Ο διευθυντής της δημόσιας φορολογικής αρχής επιβεβαίωσε την ορθότητα των πορισμάτων της πρωτοβάθμιας αρχής, από τα οποία προέκυπτε ότι στην πραγματικότητα δεν είχε γίνει καμία πώληση προς τους ανωτέρω αναφερόμενους επιχειρηματίες. Από τον έλεγχο των εγγράφων της προσφεύγουσας (τιμολόγια ΦΠΑ και ενιαία διοικητικά έγγραφα) προέκυψε ότι τα κινητά τηλέφωνα μεταφέρθηκαν εκτός του εδάφους της Ένωσης, πλην όμως η προσφεύγουσα δεν τα παρέδωσε στους ανωτέρω αναφερόμενους επιχειρηματίες, με αποτέλεσμα στην ένδικη υπόθεση να μην πρόκειται για εξαγωγή αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 8, του νόμου περί ΦΠΑ, γεγονός που συνεπαγόταν ότι η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα να εφαρμόσει τον συντελεστή 0% κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 41, παράγραφος 4, του νόμου περί ΦΠΑ.
- 3 Με την προσφυγή που άσκησε ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικού δικαστηρίου της περιφέρειας της Βαρσοβίας), η προσφεύγουσα ζητούσε, μεταξύ άλλων, την ακύρωση της προσβαλλόμενης αποφάσεως καθώς και της αποφάσεως της πρωτοβάθμιας αρχής.
- 4 Κατά την κρίση του διοικητικού δικαστηρίου της περιφέρειας της Βαρσοβίας, η προσφυγή δεν δύνατο να γίνει δεκτή.
- 5 Και τούτο διότι από τις συναλλαγές/πωλήσεις που τεκμηριώνονταν με τιμολόγια ΦΠΑ τα οποία είχαν εκδοθεί προς την εταιρία A. συνάγεται ότι επρόκειτο για «εταιρία-προπέτασμα» που χρησιμοποιήθηκε με σκοπό τη συγκάλυψη των πραγματικών αγοραστών των κινητών τηλεφώνων και, επιπλέον, τη διάπραξη φορολογικής απάτης σε βάρος τόσο των πολωνικών όσο και των ουκρανικών φορολογικών αρχών. Όπως έκρινε το δικαστήριο περαιτέρω, από την εξέταση των συναλλαγών που τεκμηριώνονται με τα τιμολόγια ΦΠΑ προς τον M. G. προέκυψε ότι δεν ήταν εκείνος ο αποδέκτης των επίμαχων τηλεφώνων της προσφεύγουσας.
- 6 Με βάση τα ανωτέρω, το διοικητικό δικαστήριο της περιφέρειας της Βαρσοβίας έκρινε ότι η εξαγωγή των αγαθών από την ημεδαπή σε έδαφος εκτός της Ένωσης προς άγνωστο αποδέκτη δεν συνιστά παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 4, του νόμου περί ΦΠΑ, και, συνεπώς, ότι η εν λόγω συναλλαγή δεν δύναται να θεωρηθεί εξαγωγή αγαθών πραγματοποιηθείσα κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 8, του προαναφερθέντος νόμου.

- 7 Περαιτέρω, το διοικητικό δικαστήριο της περιφέρειας της Βαρσοβίας επεσήμανε ότι κατά τη διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών η προσφεύγουσα δεν επέδειξε την απαιτούμενη επιμέλεια.
- 8 Η Unitel άσκησε ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου) έφεση κατά της προαναφερόμενης απόφασης στο σύνολό της και ζητεί την ακύρωση της προσβαλλόμενης απόφασης και την υποβολή αιτήσεως προδικαστικής απόφασης στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Σύντομη αιτιολόγηση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης

- 9 Έρεισμα για την οδηγία 2006/112/EK αποτέλεσε ένα μοντέλο φορολόγησης διεθνών συναλλαγών το οποίο βασίζεται στη φορολόγηση αγαθών στον τόπο προορισμού τους (τόπο καταναλώσεως). Στην περίπτωση αυτή, στη χώρα από την οποία εξάγονται τα αγαθά η πώληση απαλλάσσεται από τον φόρο (ή, άλλως, εφαρμόζεται συντελεστής ΦΠΑ 0%), ενώ η φορολόγηση γίνεται το πρώτον στη χώρα στην οποία εισάγονται τα αγαθά. Η εφαρμογή των εν λόγω αρχών έχει ως αποτέλεσμα τα αγαθά να φορολογούνται στο κράτος όπου καταναλώνονται.
- 10 Ωστόσο, στη χώρα από την οποία πραγματοποιείται η εξαγωγή των αγαθών παρέχεται στον υποκείμενο στον φόρο που κάνει χρήση της απαλλαγής (του συντελεστή ΦΠΑ 0%) δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας κατά το άρθρο 169 της οδηγίας.
- 11 Η οδηγία 2006/112/EK δεν ρυθμίζει ρητώς τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες η εξαγωγή αγαθών δύναται να απαλλάσσεται του φόρου, αλλά μόνον ότι οι πωλήσεις αυτές εξαιρούνται του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας, ενώ προβλέπει δύο είδη εξαγωγής αγαθών που απαλλάσσονται του φόρου, και συγκεκριμένα την άμεση εξαγωγή (άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο α') και την έμμεση εξαγωγή (άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β'). Η απαλλαγή αυτή είναι υποχρεωτική. Εντούτοις, στο πλαίσιο μεταφοράς της εν λόγω υποχρέωσης στο εθνικό δίκαιο, τα κράτη μέλη απολαμβάνουν ευρύτερης διαδικαστικής αυτονομίας, και συγκεκριμένα μπορούν να εξαρτήσουν την εφαρμογή της απαλλαγής από την τήρηση ορισμένων προϋποθέσεων που προβλέπονται στο εθνικό δίκαιο. Παρά ταύτα, οι επιβαλλόμενοι περιορισμοί πρέπει να υπηρετούν τους σκοπούς που αναφέρονται στο άρθρο 131 της οδηγίας, ήτοι να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.
- 12 Σε επίπεδο εθνικού δικαίου, οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται, προκειμένου η επίμαχη συναλλαγή να μπορεί να θεωρηθεί εξαγωγή αγαθών, προβλέπονται στο άρθρο 2, σημείο 8, του νόμου περί ΦΠΑ.
- 13 Με τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί πώς ερμηνεύεται ο όρος «παράδοση» υπό το πρίσμα του άρθρου 146,

παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ. Τούτο διότι οι εν λόγω διατάξεις που προβλέπουν απαλλαγές για την εισαγωγή αγαθών δεν κάνουν χρήση του όρου «εισαγωγή αγαθών». Ο όρος αυτός δεν χρησιμοποιείται ούτε σε κάποια άλλη διάταξη της οδηγίας. Επίσης, ούτε η έκτη οδηγία περιέχει συναφείς ορισμούς.

- 14 Κατά το άρθρο 146, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, από τον φόρο προστιθέμενης αξίας απαλλάσσονται οι εξής πράξεις:

α' [...] παραδόσεις αγαθών, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή για λογαριασμό του εκτός της Κοινότητας,

β' [...] παραδόσεις αγαθών, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από μη εγκατεστημένο στο αντίστοιχο έδαφός τους αποκτώντα ή για λογαριασμό του, εκτός της Κοινότητας [...].

- 15 Οι εθνικές φορολογικές αρχές ερμηνεύουν τον όρο «παράδοση» που χρησιμοποιείται στη διάταξη αυτή (καθώς και στο άρθρο 2, σημείο 8, του νόμου περί ΦΠΑ), όπως άλλωστε συνέβη και στην υπό κρίση υπόθεση, λαμβάνοντας ως βάση τον ορισμό που περιέχεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ (άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας), με αποτέλεσμα παράδοση αγαθών να θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό. Κατά την εκτίμηση των φορολογικών αρχών, τούτο σημαίνει ότι αμφοτέρωτα τα μέρη της συμβατικής σχέσεως, στο πλαίσιο της οποίας πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών, πρέπει να είναι υπαρκτά και να αναφέρονται ορθώς. Ως εκ τούτου, αν ο αναγραφόμενος στο τιμολόγιο ή στα τελωνειακά έγγραφα αποδέκτης δεν είναι υπαρκτό πρόσωπο, όπως έγινε δεκτό στην υπό κρίση υπόθεση, δεν είναι καθ' οιονδήποτε τρόπο δυνατή η διαπίστωση τυχόν εξαγωγής αγαθών και, κατά συνέπεια, η εφαρμογή του συντελεστή ΦΠΑ 0%.

- 16 Η θέση αυτή επιρρωννύεται από τη νομολογία της πλειονότητας των εθνικών διοικητικών δικαστηρίων.

- 17 Εντούτοις αμφισβητείται έντονα κατά πόσον, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι πρόκειται για παράδοση εκτός του εδάφους της Ένωσης σε περίπτωση που δεν αμφισβητείται η εξαγωγή των αγαθών (η οποία άλλωστε βεβαιώθηκε από τις τελωνειακές αρχές), απαιτείται πράγματι ο επιχειρηματίας που αναγράφεται ως αποκτών στο τιμολόγιο του προμηθευτή και στα τελωνειακά έγγραφα να ταυνίζεται με τον πραγματικό παραλήπτη ο οποίος δεν κατέστη δυνατό να προσδιοριστεί. Αποκλείεται πράγματι στην περίπτωση αυτή μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό, κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ;

- 18 Επισημαίνεται ότι στην απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2016, Maya Marinova ET, C-576/15, το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', το άρθρο 9, παράγραφος 1, το άρθρο 14, παράγραφος 1, και τα άρθρα 73 και 273 της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της

αναλογικότητας αντίκεινται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία, εάν ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει στην αποθήκη του εμπορεύματα που του έχουν παραδοθεί και δεν έχει καταχωρίσει τα σχετικά φορολογικά παραστατικά στα λογιστικά βιβλία του, η φορολογική αρχή δύναται να θεωρήσει, κατά τεκμήριο, ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο έχει πωλήσει σε μεταγενέστερο χρόνο τα εμπορεύματα αυτά σε τρίτους και να προσδιορίσει τη βάση επιβολής φόρου για τις ως άνω πωλήσεις βάσει των πραγματικών στοιχείων που διαθέτει, κατ' εφαρμογήν μη προβλεπόμενων από την οδηγία κανόνων.

- 19 Το γεγονός ότι η διαπίστωση ότι τα εμπορεύματα δεν βρίσκονταν στην αποθήκη του υποκειμένου στον φόρο αποτελεί τεκμήριο ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο έχει μεταπωλήσει τα εμπορεύματα αυτά σε άγνωστους τρίτους, στο πλαίσιο παραδόσεως υποκειμένης σε φόρο για την οποία απαιτείται προσδιορισμός της φορολογικής βάσεως κατά τρόπο που να εναρμονίζεται με την εν λόγω απόφαση, καταδεικνύει ότι το Δικαστήριο δέχεται ερμηνεία του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK κατά την οποία παράδοση υποκειμένη σε φόρο συνιστά και η μεταβίβαση σε άγνωστο παραλήπτη του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.
- 20 Στην απόφασή του αυτή το Δικαστήριο τονίζει σαφώς ότι η δόλια συμπεριφορά υποκειμένου στον φόρο, όπως λόγου χάριν η απόκρυψη παραδόσεων και εσόδων, δεν πρέπει να εμποδίζει την είσπραξη του ΦΠΑ. Εντούτοις, η κρίση του Δικαστηρίου ότι, από αντικειμενικής απόψεως, παράδοση αγαθών υφίσταται ακόμη και όταν ο αποκτών είναι άγνωστος δεν βασίστηκε σε αυτό το γεγονός (δόλια συμπεριφορά).
- 21 Όπως άλλωστε έχει επανειλημμένα διευκρινίσει το Δικαστήριο, οι συναλλαγές πρέπει να φορολογούνται με βάση τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά τους (βλ. ιδίως αποφάσεις της 12ης Ιανουαρίου 2006, Optigen κ.λπ., συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-354/03, C-355/03 και C-484/03, Συλλογή I-1991, σκέψη 44, καθώς και απόφαση της 6ης Ιουλίου 2006, Kittel και Recolta Recycling, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-439/04 και C-440/04, Συλλογή I-6161, σκέψη 41).
- 22 Στην απόφαση BDV Hungary Trading της 19ης Δεκεμβρίου 2013, C-563/12, σκέψη 40, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης διαπιστώνει: «Πράγματι, σε μια κατάσταση στην οποία διαπιστώνεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής κατά την εξαγωγή οι οποίες προβλέπονται από το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112, ιδίως η προϋπόθεση της εξόδου των οικείων αγαθών από το τελωνιακό έδαφος της Ένωσης, δεν οφείλεται ΦΠΑ για μια τέτοια παράδοση (βλ., κατ' αναλογία, προμνησθείσα απόφαση Collée, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Υπό τις περιστάσεις αυτές, δεν υφίσταται πλέον, καταρχήν, κίνδυνος φοροδιαφυγής ή απωλειών φόρου δυνάμενος να δικαιολογήσει τη φορολόγηση της οικείας συναλλαγής.»
- 23 Προκύπτει συναφώς το ερώτημα κατά πόσον το γεγονός διαπράξεως πιθανής απάτης σε τρίτο κράτος, συνιστάμενης στο ότι τα αγαθά που εξήχθησαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση παραλήφθηκαν από επιχειρηματία άλλον από εκείνον που

αναγράφεται στα τελωνειακά έγγραφα εξαγωγής, επηρεάζει τη δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στην Πολωνία με συντελεστή 0%) για την προμήθεια των αγαθών και του συναφούς δικαιώματος εκπτώσεως.

- 24 Από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου που αναφέρεται στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές (π.χ. απόφαση *Albert Collée*, C-146/05, σκέψη 26) προκύπτει ότι «τα μέτρα που τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν, δυνάμει του άρθρου 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, προς εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου και προς αποφυγή της φοροδιαφυγής δεν πρέπει να υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών (βλ. απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, *Gabalfrisa κ.λπ.*, C-110/98 έως C-147/98, Συλλογή 2000, I-1577, σκέψη 52, και απόφαση της 3ης Μαρτίου 2004, *Transport Service*, C-395/02, Συλλογή 2004, I-1991, σκέψη 29). Κατά συνέπεια, δεν πρέπει να γίνεται χρήση των μέτρων αυτών κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ, η οποία αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη σχετική κοινοτική νομοθεσία (βλ. αποφάσεις της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, *Schmeink & Cofreth και Strobel*, C-454/98, Συλλογή 2000, I-6973, σκέψη 59, και απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, *Halifax κ.λπ.*, C-255/02, Συλλογή 2006, I-1609, σκέψη 92).»
- 25 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου συνάγεται ιδίως ότι οι εθνικές διατάξεις που εξαρτούν το δικαίωμα απαλλαγής (συντελεστής 0%) από την τήρηση τυπικών όρων, χωρίς να λαμβάνουν υπόψη τις ουσιαστικές προϋποθέσεις και, ιδίως, χωρίς να διαπιστώνουν το κατά πόσον αυτές πληρούνται, υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για τη νομότυπη εισπράξη των φόρων. Τούτο διότι η φορολόγηση των συναλλαγών πρέπει να γίνεται υπό το πρίσμα των αντικειμενικών χαρακτηριστικών τους. Εφόσον λοιπόν δεν αμφισβητείται ότι έχει γίνει ενδοκοινοτική παράδοση ή εξαγωγή, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ στο μέτρο που πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν ο υποκείμενος στον φόρο παρέλειψε να τηρήσει ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Τούτο δεν ισχύει όταν η μη τήρηση των εν λόγω τυπικών προϋποθέσεων ενέχει τον κίνδυνο ματαιώσεως της δυνατότητας ασφαλούς αποδείξεως της συνδρομής των ουσιαστικών προϋποθέσεων (βλ. π.χ. αποφάσεις του Δικαστηρίου της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, *Teleos κ.λπ.*, C-409/04, *Albert Collée*, C-146/05, και, εμμέσως, *Twoh International*, C-184/05).
- 26 Στην απόφασή του της 18ης Δεκεμβρίου 2014, *Schoenimport* (συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-131/13, C-163/13 και C-164/13, σκέψεις 42, 43, 49 και 50) το Δικαστήριο έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι

«η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχομένων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία (βλ. ιδίως αποφάσεις *Halifax κ.λπ.*, C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 71, *Kittel και Recolta Recycling*, C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψη 54, και *Mahagében και Dávid*, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 41).

Το Δικαστήριο έκρινε επανειλημμένως συναφώς ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς (βλ. ιδίως αποφάσεις Kittel και Recolta Recycling, EU:C:2006:446, σκέψη 54, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, σκέψη 32, και Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 26). [...]

[...] εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση των δικαιωμάτων που προβλέπονται στην έκτη οδηγία, όταν η επίκληση του δικαιώματος αυτών γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς, ανεξαρτήτως αν πρόκειται για δικαίωμα εκπτώσεως, απαλλαγής ή επιστροφής του ΦΠΑ που εκπίπτει από ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, όπως η ένδικη στην κύρια υπόθεση.

Κατά πάγια νομολογία, αυτό συμβαίνει στην περίπτωση που ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο φοροδιαφεύγει, καθώς και όταν ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την επίμαχη αγορά μετέχει σε πράξη πραγματοποιηθείσα από τον πωλητή ή άλλον επιχειρηματία σε προηγούμενο ή επόμενο στάδιο της αλυσίδας παραδόσεων, η οποία ενέχει απάτη περί τον ΦΠΑ (βλ. υπό το αυτό πρίσμα ιδίως τις αποφάσεις Kittel και Recolta Recycling, EU:C:2006:446, σκέψεις 45, 46, 56 και 60, και Bonik, EU:C:2012:774, σκέψεις 38 έως 40).»

- 27 Οι ανωτέρω αναφερόμενες κρίσεις του Δικαστηρίου, με τις οποίες επισημαίνεται ιδίως η αναγκαιότητα προστασίας της εσωτερικής αγοράς της Ένωσης, διατυπώνονται κατά τρόπο σαφή και αδιαμφισβήτητο, στον βαθμό που αφορούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Τίθεται ωστόσο το ερώτημα κατά πόσον τυγχάνουν εφαρμογής και σε περιπτώσεις όπως της υπό κρίση υπόθεσης, ήτοι όταν δεν υφίσταται πλέον, καταρχήν, κίνδυνος φοροδιαφυγής ή απωλειών φόρου στην Ένωση, όπως στην υπόθεση της 19ης Δεκεμβρίου 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12.
- 28 Ποιες είναι επομένως οι συνέπειες στις οποίες καταλήγουν οι εθνικές φορολογικές αρχές με γνώμονα το συμφέρον του Δημοσίου και την προστασία των συμφερόντων της αγοράς της Ένωσης και αφού λάβουν υπόψη τις αρχές της φορολογήσεως στον τόπο καταναλώσεως, της ουδετερότητας και της αναλογικότητας, συνέπειες τις οποίες πρέπει να επιβάλλουν στους ημεδαπούς υποκείμενους στον φόρο όταν διαπιστώνεται φορολογική απάτη (παραλαβή αγαθών από άγνωστο επιχειρηματία) σε τρίτο κράτος (το κράτος στο οποίο έγινε η εξαγωγή και κατανάλωση των αγαθών);
- 29 Στο αυτό πλαίσιο ανακύπτει και ένα περαιτέρω ερώτημα: Επηρεάζει στην περίπτωση αυτή καθ' οιονδήποτε τρόπο τη δυνατότητα του προμηθευτή για απαλλαγή με δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί πωλήσεως των αγαθών σε τρίτη χώρα το κατά πόσον αυτός γνώριζε ότι επρόκειτο για απάτη;
- 30 Όπως ισχυρίζεται η Unitel, η υποχρέωση που επιβάλλεται στον υποκείμενο στον φόρο να αναλαμβάνει την ευθύνη για την αξιοπιστία των επιχειρηματικών

εταίρων του, ακόμη και σε περίπτωση που οι παραβάσεις αυτών δεν θέτουν σε κίνδυνο την εσωτερική αγορά της Ένωσης, συνιστά σοβαρή παρέμβαση στην αρχή της αναλογικότητας, ενώ η επιβολή υποχρέωσης στον υποκείμενο στον φόρο να επωμίζεται την οικονομική επιβάρυνση που συνεπάγεται η καταβολή φόρου για κατανάλωση που πραγματοποιείται σε τρίτη χώρα από επιχειρηματία προερχόμενο από αυτήν συνιστά σοβαρή παράβαση της αρχής της αναλογικότητας του ΦΠΑ και της φορολογήσεως στον τόπο καταναλώσεως.

- 31 Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι στο πλαίσιο της ορθής πρακτικής αρκεί να ζητείται από τον υποκείμενο στον φόρο να προσκομίσει αποδείξεις περί εξαγωγής των αγαθών σε έδαφος εκτός της Ένωσης, καθόσον αποτελεί το έρεισμα για να διαπιστωθεί ότι, συνεπεία της πραγματοποιηθείσας εξαγωγής, η κατανάλωση δεν έλαβε χώρα εντός της Ένωσης.
- 32 Με το τρίτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν, υπό το φως του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', και του άρθρου 131 της οδηγίας 2006/112/EK, καθώς και των αρχών της φορολογήσεως στον τόπο καταναλώσεως, της ουδετερότητας και της αναλογικότητας, η εθνική πρακτική είναι ορθή όταν στο πλαίσιο αυτής αμφισβητείται από τις φορολογικές αρχές η απαίτηση του υποκείμενου στον φόρο για απαλλαγή με δικαίωμα εκπτώσεως ΦΠΑ (στην Πολωνία με συντελεστή 0%), με την αιτιολογία ότι τα αγαθά δεν έχουν παραδοθεί, ήτοι δεν έχει συντελεστεί η μεταβίβαση σε άγνωστο παραλήπτη του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK (καθόσον ο προσδιορισμός του παραλήπτη των αγαθών δεν κατέστη δυνατός), οπότε από φορολογικής απόψεως η εν λόγω συναλλαγή αντιμετωπίζεται όπως οποιαδήποτε παράδοση αγαθών πραγματοποιούμενη στην ημεδαπή (με συντελεστή 23%).
- 33 Πέραν του επίμαχου ζητήματος κατά πόσον η μη ταυτοποίηση του αποδέκτη των αγαθών, ο οποίος εδρεύει σε τρίτο κράτος, έχει ως αποτέλεσμα να μην υφίσταται παράδοση αγαθών μολονότι η εξαγωγή τους στο έδαφος του τρίτου κράτους δεν αμφισβητείται, δέον όπως επισημανθεί ότι η οικεία διαπίστωση της φορολογικής αρχής (ότι δεν υφίσταται παράδοση αγαθών) οδηγεί κατά τεκμήριο στο συμπέρασμα ότι η εν λόγω εξαγωγή αγαθών δεν υπόκειται σε ΦΠΑ.
- 34 Έναντι, ωστόσο, της πρακτικής των εθνικών αρχών να φορολογούν στις περιπτώσεις αυτές την εξαγωγή εκτός του εδάφους της Ένωσης ωσάν να επρόκειτο για ενδοκοινοτική παράδοση, φαίνεται ορθότερος ο συλλογισμός ότι, εφόσον τα αγαθά αυτά δεν χρησιμοποιήθηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο με σκοπό τη διενέργεια συναλλαγών υποκείμενων σε ΦΠΑ (ή άλλων πράξεων, για τις οποίες υπάρχει απαλλαγή με δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ κατά το άρθρο 169 της οδηγίας 2006/112/EK), υπό το φως του άρθρου 168 (και του άρθρου 169) της αυτής οδηγίας, ο υποκείμενος στον φόρο δεν δικαιούται να εκπέσει τα ποσά που αντιστοιχούν στον ΦΠΑ, τα οποία θα όφειλε να αποδώσει στο πλαίσιο της αποκτήσεως των αγαθών.

- 35 Καθόσον οι ανωτέρω εξετασθείσες πράξεις πρέπει να φορολογούνται με βάση τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά τους, η ίδια πράξη δεν δύναται τη μία φορά να θεωρείται ότι δεν συνιστά παράδοση (επειδή τα αγαθά έχουν εγκαταλείψει το έδαφος της Ένωσης), ενώ σε άλλη χρονική στιγμή να φορολογείται ως (ενδοκοινοτική) παράδοση.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ