

Υπόθεση C-656/19**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου****Ημερομηνία καταθέσεως:**

4 Σεπτεμβρίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (πρωτοβάθμιο δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών του Szeged, Ουγγαρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

22 Αυγούστου 2019

Προσφεύγουσα:

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

Καθής:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Διεύθυνση Ενστάσεων της Εθνικής Αρχής Οικονομικών Υπηρεσιών και Τελωνείων, Ουγγαρία)

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Διοικητική προσφυγή σε υπόθεση φορολογικού δικαίου.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Εν πρώτοις, η παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως έχει ως αντικείμενο να καθοριστεί αν συνάδει προς το άρθρο 147 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), η πρακτική κράτους μέλους να ταυτίζει την έννοια των «προσωπικών αποσκευών», κατά την οδηγία περί ΦΠΑ, με την έννοια των αποσκευών που εμφανίζεται σε άλλους νομικούς κανόνες. Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο ερώτημα αυτό, ζητείται από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης να διευκρινίσει τον τρόπο με τον οποίο

πρέπει να ερμηνεύεται η έννοια των «προσωπικών αποσκευών» του άρθρου 147 της οδηγίας περί ΦΠΑ και εάν συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης εθνική πρακτική κατά την οποία οι φορολογικές αρχές κράτους μέλους λαμβάνουν υπόψη αποκλειστικά και μόνον τη «συνήθη έννοια των λέξεων».

Δεύτερον, η παρούσα αίτηση προδικαστικής απόφασης έχει επίσης ως αντικείμενο, αφενός, την ερμηνεία των άρθρων 146 και 147 της οδηγίας περί ΦΠΑ κατά την οποία, οσάκις υποκείμενος στον φόρο δεν δικαιούται την απαλλαγή βάσει του άρθρου 147 της εν λόγω οδηγίας, πρέπει να εξετάζεται αν τυγχάνει εφαρμογής η απαλλαγή των παραδόσεων αγαθών προς εξαγωγή βάσει του άρθρου 146 της ίδιας οδηγίας, έστω και αν παραλείφθηκαν οι προβλεπόμενες από τον νόμο τελωνειακές διατυπώσεις. Αφετέρου, με την αίτηση προδικαστικής απόφασης ζητείται να διευκρινιστεί αν δικαιοπραξία μπορεί να χαρακτηριστεί παράδοση αγαθών προς εξαγωγή απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ παρά την αντίθετη ρητώς δηλωθείσα πρόθεση του πελάτη.

Τρίτον, με την αίτηση προδικαστικής απόφασης ζητείται να καθοριστεί αν, υπό τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, συνάδει προς τα άρθρα 146 και 147 της οδηγίας περί ΦΠΑ και προς τις αρχές του δικαίου της Ένωσης περί φορολογικής ουδετερότητας και αναλογικότητας η πρακτική κράτους μέλους η οποία συνίσταται στην άρνηση της φορολογικής αρχής να επιστρέψει τον φόρο που δηλώθηκε και καταβλήθηκε εσφαλμένως λόγω παραδόσεων αγαθών σε αλλοδαπούς ταξιδιώτες, χωρίς να χαρακτηριστούν οι εν λόγω πράξεις παραδόσεις αγαθών για εξαγωγή.

Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Συνάδει προς το άρθρο 147 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), η πρακτική κράτους μέλους να ταυτίζει την έννοια των «προσωπικών αποσκευών», η οποία αποτελεί βασικό εννοιολογικό στοιχείο των παραδόσεων αγαθών σε αλλοδαπούς ταξιδιώτες που απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθέμενης αξίας, με την έννοια των προσωπικών ειδών που χρησιμοποιείται στη Σύμβαση που αφορά τις τελωνειακές διευκολύνσεις για τον τουρισμό, η οποία συνήφθη στη Νέα Υόρκη στις 4 Ιουνίου 1954, και στο πρόσθετο πρωτόκολλο αυτής, και με την έννοια των «αποσκευών», η οποία ορίζεται στο άρθρο 1, σημείο 5, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού (ΕΕ) 2015/2446 της Επιτροπής, για τη συμπλήρωση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά λεπτομερείς κανόνες σχετικούς με ορισμένες από τις διατάξεις του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα;
- 2) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο προηγούμενο προδικαστικό ερώτημα, πώς πρέπει να οριστεί η έννοια των «προσωπικών αποσκευών» του άρθρου 147 οδηγίας περί ΦΠΑ, δεδομένου ότι η εν λόγω οδηγία δεν

- παρέχει ορισμό του όρου; Συνάδει προς τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης η εθνική πρακτική βάσει της οποίας οι φορολογικές αρχές κράτους μέλους λαμβάνουν υπόψη αποκλειστικά τη «συνήθη έννοια των όρων»;
- 3) Έχουν τα άρθρα 146 και 147 της οδηγίας περί ΦΠΑ την έννοια ότι, όταν υποκείμενος στον φόρο δεν δικαιούται να ζητήσει την απαλλαγή για παραδόσεις αγαθών σε αλλοδαπούς ταξιδιώτες βάσει του άρθρου 147 της εν λόγω οδηγίας, πρέπει να εξετάζεται αν, ενδεχομένως, τυγχάνει εφαρμογής η απαλλαγή για παραδόσεις αγαθών προς εξαγωγή βάσει του άρθρου 146 της ίδιας οδηγίας, έστω και αν παραλείφθηκαν οι τελωνειακές διαδικασίες οι οποίες προβλέπονται στον ενωσιακό τελωνειακό κώδικα και στην κατ' εξουσιοδότηση νομοθεσία;
 - 4) Εάν στο προηγούμενο προδικαστικό ερώτημα δοθεί η απάντηση ότι, οσάκις δεν τυγχάνει εφαρμογής η απαλλαγή για τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες, η πράξη μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ ως παράδοση προς εξαγωγή, μπορεί στην περίπτωση αυτή να χαρακτηριστεί η δικαιοπραξία ως παράδοση αγαθών προς εξαγωγή απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ παρά τη ρητώς δηλωθείσα αντίθετη πρόθεση του πελάτη κατά την πραγματοποίηση της παραγγελίας;
 - 5) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο τρίτο και στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, στην οποία ο εκδότης του τιμολογίου γνώριζε, κατά την παράδοση των αγαθών, ότι αυτά αποκτήθηκαν με σκοπό τη μεταπώληση, πλην όμως ο αλλοδαπός αγοραστής επιθυμούσε παρ' όλα αυτά να τα μεταφέρει εκτός του εδάφους υπό το καθεστώς περί αλλοδαπών ταξιδιωτών, και επομένως ο εκδότης του τιμολογίου ενήργησε κακόπιστα συμπληρώνοντας το έντυπο αίτησης επιστροφής του φόρου που προβλέπεται στο πλαίσιο του εν λόγω καθεστώτος και επιστρέφοντας, λόγω απαλλαγής για τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες, τον φόρο προστιθέμενης αξίας επί των εκροών στον αγοραστή, συνάδει προς τα άρθρα 146 και 147 της οδηγίας περί ΦΠΑ και προς τις αρχές του δικαίου της Ένωσης περί φορολογικής ουδετερότητας και αναλογικότητας η πρακτική κράτους μέλους βάσει της οποίας η φορολογική αρχή αρνείται την επιστροφή του εσφαλμένως δηλωθέντος και καταβληθέντος φόρου λόγω παραδόσεων αγαθών σε αλλοδαπούς ταξιδιώτες, χωρίς να χαρακτηρίζει τις εν λόγω πράξεις ως παραδόσεις αγαθών προς εξαγωγή και χωρίς να προβαίνει στην αντίστοιχη διόρθωση, καίτοι δεν αμφισβητείται ότι τα αγαθά μεταφέρθηκαν εκτός Ουγγαρίας ως αποσκευές ταξιδιωτών;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και του διεθνούς δικαίου

- Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1·

διορθωτικό ΕΕ 2007, L 335, σ. 60, ΕΕ 2015, L 323, σ. 31, και ΕΕ 2018, L 235, σ. 26): άρθρα 146, 147 και 273.

– Κατ’ εξουσιοδότηση κανονισμός (ΕΕ) 2015/2446 της Επιτροπής, της 28ης Ιουλίου 2015, για τη συμπλήρωση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά λεπτομερείς κανόνες σχετικούς με ορισμένες από τις διατάξεις του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 2015, L 343, σ. 1· διορθωτικό ΕΕ 2016, L 87, σ. 35, ΕΕ 2017 L 101 σ. 164 και ΕΕ 2017 L 101 σ. 239).

– Νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και ιδίως: απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψη 29· απόφαση της 17ης Μαΐου 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321· απόφαση της 21ης Οκτωβρίου 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627.

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

– Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Νόμος CXXVII του 2007, περί φόρου προστιθέμενης αξίας· στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ): άρθρο 98, άρθρο 99, άρθρο 153/A, παράγραφος 1, και άρθρο 259, σημείο 10.

– Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Νόμος XCII του 2003, περί γενικής φορολογικής διαδικασίας): άρθρο 170.

– A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (Νόμος CXXII του 2010, περί της Εθνικής Αρχής Οικονομικών Υπηρεσιών και Τελωνείων· στο εξής: νόμος περί της Εθνικής Αρχής Οικονομικών Υπηρεσιών και Τελωνείων): άρθρο 12/A.

– A turistaforgalom vámkönyvtételeiről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvének kihirdetéséről szóló 1964. évi 2. törvényerejű rendelet (Νομοθετικό διάταγμα 2 του 1964, περί κυρώσεως της Σύμβασης «αφορώσας εις τελωνειακάς διευκολύνσεις διά τον τουρισμόν», η οποία συνήφθη στη Νέα Υόρκη στις 4 Ιουνίου 1954, και του πρόσθετου πρωτοκόλλου αυτής· στο εξής: Σύμβαση της Νέας Υόρκης): άρθρο 2.

– Απόφαση του Κύρια (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Ουγγαρία) υπ’ αριθ. KfV.1.35 502/2016/6, της 8ης Δεκεμβρίου 2016.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας της κύριας δίκης

- 1 Κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας ήταν, έως τον Απρίλιο του 2015, το χονδρικό εμπόριο καλλωπιστικών φυτών και, έκτοτε, το λιανικό εμπόριο εκτός

- καταστήματος. Από το 2015, ο ετήσιος κύκλος εργασιών της προσφεύγουσας αυξήθηκε από 50 εκατομμύρια ουγγρικά φιορίνια (στο εξής: HUF) σε 1 δισεκατομμύριο HUF ετησίως.
- 2 Το 2016, έτος το οποίο αφορά η υπόθεση της κύριας δίκης, το σύνολο σχεδόν (περίπου 95 %) της δραστηριότητας της προσφεύγουσας συνίστατο στην πώληση σε είκοσι ιδιότητες διάφορων ειδών διατροφής, καλλυντικών και ειδών καθαρισμού με προορισμό τρίτες χώρες (εν προκειμένω τη Σερβία). Η προσφεύγουσα γνώριζε ότι οι Σέρβοι αγοραστές, οι οποίοι απέκτησαν, σε εκατοντάδες περιπτώσεις, μεγάλες ποσότητες αγαθών από αυτήν, ήταν μέλη τριών οικογενειών και ότι τα αγαθά εξέρχονταν από την Ουγγαρία με προορισμό τη Σερβία ως αποσκευές ταξιδιωτών των αγοραστών.
 - 3 Ο εκπρόσωπος της προσφεύγουσας εξέδιδε τα δικαιολογητικά έγγραφα των παραδόσεων αγαθών βάσει των πληροφοριών που του παρείχαν τηλεφωνικά οι αγοραστές κατά την παραγγελία. Εξουσιοδοτημένος εντολοδόχος της προσφεύγουσας μετέφερε τα αγαθά από την αποθήκη της προσφεύγουσας στο Szeged (Ουγγαρία) στη μισθωμένη αποθήκη των ιδιωτών Σέρβων αγοραστών κοντά στα σύνορα Ουγγαρίας και Σερβίας, στην ουγγρική πλευρά, και συγκεκριμένα στην Tompa. Εκεί, ο οδηγός που πραγματοποιούσε τη μεταφορά παρέδιδε στους αγοραστές, μαζί με τα αγαθά, τα τιμολόγια που είχε εκδώσει ο εκπρόσωπος της προσφεύγουσας και τα έντυπα αίτησης επιστροφής του φόρου του βάσει του καθεστώτος αλλοδαπών ταξιδιωτών με αντάλλαγμα την πληρωμή, τοις μετρητοίς, του τιμήματος της αγοραπωλησίας. Εν συνεχεία, τα αγαθά μεταφέρονταν ως αποσκευές με ιδιωτικής χρήσεως αυτοκίνητα από την Tompa στη Σερβία.
 - 4 Δεν αμφισβητείται ότι η προσφεύγουσα γνώριζε ότι οι πελάτες της δεν αγόραζαν τα επίμαχα αγαθά για προσωπική ή οικογενειακή χρήση, αλλά για να τα μεταπώλουν σε σερβικές αγορές. Η προσφεύγουσα γνώριζε επίσης ότι τα μέλη της οικογένειας συμμετείχαν στην πράξη με σκοπό η αξία κάθε παράδοσης να μην υπερβαίνει το 1 εκατομμύριο HUF, γεγονός το οποίο διευκόλυνε, βάσει της εθνικής νομοθεσίας των ουγγρικών τελωνειακών αρχών σε θέματα τελωνειακών διατυπώσεων, την απρόσκοπτη διέλευση των συνόρων μεταξύ Ουγγαρίας και Σερβίας.
 - 5 Σε σχέση με τα επίμαχα αγαθά, οι αγοραστές επωφελούνταν της απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες με τον ακόλουθο τρόπο: η προσφεύγουσα συμπλήρωνε το έντυπο αίτησης επιστροφής του ΦΠΑ, το οποίο εν συνεχεία θεωρούσε και σφράγιζε το τελωνείο εξόδου των αγαθών, σε μερικές περιπτώσεις με τη μνεία «Εξοδος από το έδαφος της Κοινότητας: Tompa», οπότε το τελωνείο παρέδιδε στην προσφεύγουσα δεύτερο αντίγραφο του εντύπου και αυτή επέστρεφε τοις μετρητοίς τον ΦΠΑ στους αγοραστές.
 - 6 Οι αγοραστές ζήτησαν σε όλες τις περιπτώσεις την έκδοση του εντύπου περί επιστροφής του φόρου ως αλλοδαποί ταξιδιώτες, χωρίς να επισημάνουν ποτέ ότι

τα επίμαχα αγαθά δεν εξέρχονταν από το έδαφος ως αποσκευές ταξιδιωτών, αλλά στο πλαίσιο παραδόσεων αγαθών για εξαγωγή.

- 7 Με αυτόν τον τρόπο, η προσφεύγουσα επέστρεψε τον φόρο στους αγοραστές – συνολικά 339 788 000 HUF (περίπου 1 038 000 ευρώ)– σύμφωνα με το άρθρο 99, παράγραφος 9, του νόμου περί ΦΠΑ, δυνάμει του οποίου, στην περίπτωση που επιβλήθηκε ΦΠΑ κατά την παράδοση των αγαθών και ο προμηθευτής των αγαθών επέστρεψε τον φόρο εκρών στον αλλοδαπό ταξιδιώτη και, επιπλέον, υπολόγισε και δήλωσε προηγουμένως τον ΦΠΑ αυτό ως οφειλόμενο φόρο, θα δικαιούται, το συντομότερο κατά την περίοδο υπολογισμού του φόρου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η επιστροφή στον αλλοδαπό ταξιδιώτη, να αφαιρέσει από τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου το ποσό του επιστραφέντος φόρου. Από τα δικαιολογητικά έγγραφα της αίτησης επιστροφής του φόρου για τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες προκύπτει ότι, σε όλες τις περιπτώσεις, τα επίμαχα αγαθά εξήλθαν του εδάφους της Ουγγαρίας.
- 8 Με απόφαση της 27ης Ιουνίου 2018 η οποία εκδόθηκε κατόπιν ελέγχου της επίμαχης φορολογικής χρήσης, η Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága [Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών και Τελωνείων της επαρχίας του Csongrád (Ουγγαρία), η οποία υπάγεται στην Εθνική Αρχή Οικονομικών Υπηρεσιών και Τελωνείων· στο εξής: πρωτοβάθμια φορολογική αρχή] επέβαλε στην προσφεύγουσα την καταβολή διαφορών ΦΠΑ ύψους 340 598 000 HUF (περίπου 1 041 000 ευρώ), προστίμου ύψους 163 261 000 HUF (περίπου 499 000 ευρώ) και τόκων υπερημερίας ύψους 7 184 000 HUF (περίπου 22 000 ευρώ). Διαπίστωσε ότι οι αγορές υπερέβαιναν το εύρος των προσωπικών αναγκών και της οικογενειακής χρήσης και ότι είχαν πραγματοποιηθεί με σκοπό τη μεταπώληση και, ως εκ τούτου, δεν ήταν δυνατόν να χαρακτηριστούν αποσκευές ταξιδιωτών. Η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή αποφάνθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν δικαιούνταν εξάλλου απαλλαγή λόγω εξαγωγής, δεδομένου ότι ουδείς είχε ζητήσει τον εκτελωνισμό με σκοπό την εξαγωγή σε σχέση με τις πράξεις αυτές ούτε η προσφεύγουσα διέθετε τα απαραίτητα σχετικά έγγραφα. Επιπλέον, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίνεται στον ορισμό του εξαγωγέα, δεδομένου ότι έπαυε να κατέχει τα πωληθέντα αγαθά όταν τα παρέδιδε στους αγοραστές στην αποθήκη αυτών, ήτοι αποθήκη ευρισκόμενη στην ουγγρική πλευρά των συνόρων Σερβίας-Ουγγαρίας και, επομένως, η προσφεύγουσα δεν μπορούσε να αναλάβει τη μεταφορά των εμπορευμάτων σε τόπο προορισμού ευρισκόμενο εκτός του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας.
- 9 Με απόφαση της 31ης Οκτωβρίου 2018, η καθής επικύρωσε την πρωτοβάθμια απόφαση, την οποία προσέβαλε ενώπιόν της η προσφεύγουσα. Στην αιτιολογία της απόφασής της, η καθής εξέθεσε ότι η φορολογική αρχή είχε διαπιστώσει, ως αποτέλεσμα του ελέγχου, ότι οι πράξεις δεν ήταν δυνατόν να χαρακτηριστούν παραδόσεις σε αλλοδαπούς ταξιδιώτες και, επομένως, είχε εξετάσει τις προϋποθέσεις των παραδόσεων αγαθών προς εξαγωγή και καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι προϋποθέσεις αυτές δεν πληρούνταν. Παρέπεμψε στις δηλώσεις της προσφεύγουσας, κατά τις οποίες αυτή είχε θεωρήσει, λαμβανομένης

υπόψη της πρόθεσης των αγοραστών, ότι επρόκειτο για παραδόσεις αγαθών σε αλλοδαπούς ταξιδιώτες.

Κατά την καθής, στην απόφαση υπ' αριθ. KfV.1.35.502/2016/6, της 8ης Δεκεμβρίου 2016, το Κύγιο (Ανώτατο Δικαστήριο) επισήμανε, όσον αφορά τον ορισμό της εννοίας των αποσκευών ταξιδιωτών, ότι σημασία έχουν συναφώς τόσο η ποσότητα των εμπορευμάτων όσο και η συχνότητα των αγορών. Ούτε ο νόμος περί ΦΠΑ ούτε η οδηγία περί ΦΠΑ ορίζουν την έννοια των προσωπικών αποσκευών, το τελωνειακό δίκαιο της Ένωσης δεν παρέχει καθοδήγηση σχετικά, η δε Σύμβαση της Νέας Υόρκης ορίζει την έννοια των «προσωπικών ειδών». Κατά την εθνική πρακτική, πρέπει να θεωρούνται αποσκευές ταξιδιωτών τα εμπορεύματα τα οποία ο ταξιδιώτης αγοράζει για τις δικές του προσωπικές ανάγκες ή ως δώρο, εμπορεύματα τα οποία δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να έχουν εμπορικό σκοπό. Οι τακτικές αγορές και οι μεγάλες ποσότητες εμπορευμάτων αποκλείουν τον χαρακτηρισμό εμπορευμάτων ως αποσκευών ταξιδιωτών και, επομένως, το άρθρο 99 του νόμου περί ΦΠΑ δεν επιτρέπει τη μεταφορά εκτός του εδάφους ως αποσκευών ταξιδιωτών, εμπορευμάτων σε εμπορικές ποσότητες. Συγκεκριμένα, δυνάμει της διατάξεως αυτής, εάν ο αποκτών είναι αλλοδαπός ταξιδιώτης και το αποκτηθέν από αυτόν αγαθό αποτελεί μέρος των προσωπικών αποσκευών του ή των αποσκευών του ως ταξιδιώτη, μπορεί να εφαρμοστεί η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 98, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, εφόσον:

- η συνολική αξία των παραδόσεων αγαθών (περιλαμβανομένου του ΦΠΑ) υπερβαίνει ποσό ισοδύναμο των 175 ευρώ·
- ο αλλοδαπός ταξιδιώτης αποδεικνύει τη νόμιμη κατάστασή του μέσω ταξιδιωτικού εγγράφου·
- το τελωνείο εξόδου του αγαθού από το έδαφος της Κοινότητας βεβαιώνει, θεωρώντας και σφραγίζοντας το έντυπο αίτησης επιστροφής του φόρου, την έξοδο του αγαθού από το εν λόγω έδαφος. Κατόπιν αιτήματος του αλλοδαπού ταξιδιώτη, ο προμηθευτής του αγαθού θα πρέπει να αναλάβει να συμπληρώσει το έντυπο αίτησης επιστροφής του φόρου.

Επιπλέον, βάσει του άρθρου 99 του νόμου περί ΦΠΑ, για την εφαρμογή της απαλλαγής, ο προμηθευτής του αγαθού πρέπει να διαθέτει το πρώτο θεωρημένο και σφραγισμένο αντίτυπο του εντύπου αίτησης επιστροφής του φόρου, και, εάν ο φόρος μετακυλίστηκε κατά την παράδοση του αγαθού, ο προμηθευτής του αγαθού πρέπει να επιστρέψει τον φόρο εκρών στον αλλοδαπό ταξιδιώτη. Ο αλλοδαπός ταξιδιώτης δικαιούται επιστροφή του φόρου μέσω πληρωμής σε HUF και τοις μετρητοίς, αλλά τα μέρη μπορούν επίσης να συμφωνήσουν σε άλλο νόμισμα ή τρόπο πληρωμής.

Στην περίπτωση που ο φόρος μετακυλίστηκε βάσει της παραγράφου 4, στοιχείο b, του νόμου περί ΦΠΑ και ο προμηθευτής τον υπολόγισε και τον δήλωσε προηγουμένως ως οφειλόμενο φόρο, ο προμηθευτής θα δικαιούται, το

συντομότερο κατά την περίοδο υπολογισμού του φόρου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η επιστροφή στον αλλοδαπό ταξιδιώτη, να αφαιρέσει στον υπολογισμό του από τον οφειλόμενο φόρο το ποσό του επιστραφέντος φόρου.

Κατά την εθνική πρακτική, στο μέτρο που εξακριβώνεται ότι τα εμπορεύματα εξήλθαν του εδάφους της Κοινότητας, η φορολογική αρχή οφείλει να εξετάσει αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για παράδοση αγαθών απαλλαγμένη από φόρο στο πλαίσιο άλλης νομικής βάσης, ιδίως εάν η προσφεύγουσα δικαιούται την απαλλαγή βάσει του άρθρου 98 του νόμου περί ΦΠΑ, δυνάμει του οποίου απαλλάσσονται από τον φόρο οι παραδόσεις αγαθών που αποστέλλονται ταχυδρομικώς ή μεταφέρονται από χώρα προς χώρα εκτός Κοινότητας.

Η εθνική πρακτική λαμβάνει υπόψη τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά την οποία, καίτοι η οδηγία περί ΦΠΑ παρέχει τη δυνατότητα στα κράτη μέλη να θεσπίζουν τις τυπικές προϋποθέσεις σχετικά με τους κανόνες άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, οι προϋποθέσεις αυτές δεν μπορούν να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου ώστε να διασφαλίζεται η ορθή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή.

- 10 Η καθής επισήμανε ότι, λαμβανομένης υπόψη της προμνησθείσας νομολογίας του Κίγια (Ανωτάτου Δικαστηρίου), η προσφεύγουσα δεν έχει επίσης δικαίωμα έκπτωσης λόγω εξαγωγής, δεδομένου ότι δεν ζήτησε τον εκτελωνισμό με σκοπό την εξαγωγή σε σχέση με τις πράξεις και, κατά τις δηλώσεις της προσφεύγουσας, δεν τέθηκε ζήτημα να θεωρηθούν οι πράξεις ως εξαγωγές, καθώς οι αγοραστές ζήτησαν ρητώς την εφαρμογή της απαλλαγής για αλλοδαπούς ταξιδιώτες.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

Επιχειρήματα της προσφεύγουσας

- 11 Στην προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητεί την ακύρωση της απόφασης της καθής και της πρωτοβάθμιας απόφασης. Υποστηρίζει ότι ούτε το κοινοτικό δίκαιο ούτε ο νόμος περί ΦΠΑ περιέχουν ορισμό των προσωπικών αποσκευών και των αποσκευών ταξιδιωτών. Ελλείπει ορισμού στο φορολογικό δίκαιο, η τελωνειακή αρχή δεν μπορεί να διακρίνει μεταξύ των εμπορευμάτων που διέρχονται τα σύνορα και, επομένως, δεν μπορεί να αρνηθεί να θεωρήσει το έντυπο αίτησης επιστροφής του φόρου που αναλογεί στα αγαθά που εξέρχονται του εδάφους, επικαλούμενη υποτιθέμενη πρόθεση μεταπώλησης των εν λόγω αγαθών. Στην περίπτωση της προσφεύγουσας, δεν επιδιώκεται επίσης φοροαποφυγή, δεδομένου ότι ο υποκείμενος στον φόρο θα είχε επίσης δικαίωμα απαλλαγής λόγω εξαγωγής, βάσει του άρθρου 98 του νόμου περί ΦΠΑ. Η προσφεύγουσα παραπέμπει επίσης στην απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση Netto Supermarkt, C-271/06, κατά την οποία δεν είναι δυνατή η επίκληση της πάγιας νομολογίας του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον τομέα του τελωνειακού δικαίου σε φορολογικές διαφορές και εξ αυτού συνάγεται ότι δεν

είναι επίσης δυνατόν να εκτιμηθεί βάσει της τελωνειακής νομοθεσίας ο φορολογικός μηχανισμός που χρησιμοποίησε η προσφεύγουσα.

- 12 Επιπλέον, η προσφεύγουσα αντικρούει τη νομική ερμηνεία της φορολογικής αρχής κατά την οποία, βάσει του άρθρου 12/A του νόμου περί της Εθνικής Αρχής Οικονομικών Υπηρεσιών και Τελωνείων, η τελωνειακή αρχή εξόδου δεν ασκεί, απλώς και μόνον επειδή ενεργεί εντός του πεδίου αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής, το σύνολο των καθορισμένων από τον νόμο καθηκόντων φορολογικής διαχείρισης και, επομένως, η τελωνειακή αρχή πιστοποιεί μόνον ότι το εμπόρευμα εξήλθε του εδάφους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αλλά όχι ότι η έξοδος αυτή πραγματοποιήθηκε ως μέρος των προσωπικών αποσκευών ή των αποσκευών ταξιδιωτών, βάσει του άρθρου 99 του νόμου περί ΦΠΑ, ούτε ότι τηρήθηκε η διάταξη αυτή.

Επιχειρήματα της καθής

- 13 Η καθής ζητεί να απορριφθεί η προσφυγή, επαναλαμβάνοντας την αιτιολογία που παρατίθεται στην απόφασή της.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 14 Το αιτούν δικαστήριο μνημονεύει μία απόφαση του Κύγια (Ανωτάτου Δικαστηρίου) στην οποία αυτό αποφάνθηκε, σε υπόθεση με παρόμοια πραγματικά περιστατικά –έξοδος από το έδαφος εμπορευμάτων σε εμπορικές ποσότητες υπό το καθεστώς αλλοδαπών ταξιδιωτών–, ότι πρέπει να εξεταστεί πρώτα αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 99 του νόμου περί ΦΠΑ και, εν συνεχεία, εφόσον τα εμπορεύματα εξήλθαν όντως από το έδαφος της Κοινότητας, πρέπει να αναλυθεί αν τυγχάνει εφαρμογής άλλη διάταξη του νόμου περί ΦΠΑ. Καίτοι ούτε ο νόμος περί ΦΠΑ ούτε η οδηγία περί ΦΠΑ ορίζουν την έννοια των αποσκευών ταξιδιωτών, και το κοινοτικό τελωνειακό δίκαιο και το διεθνές δίκαιο δεν παρέχουν επίσης σαφή ορισμό της εννοίας αυτής, μπορεί να υποστηριχθεί ότι πρέπει να θεωρείται αποσκευή ταξιδιωτών το εμπόρευμα το οποίο αγοράζει ο ταξιδιώτης για τις δικές του προσωπικές ανάγκες ή ως δώρο, χωρίς αυτό να μπορεί σε καμία περίπτωση να έχει εμπορικό σκοπό. Στην απόφαση αυτή, το Κύγια (Ανώτατο Δικαστήριο) αποφάνθηκε ότι το άρθρο 99 του νόμου περί ΦΠΑ δεν επιτρέπει τη μεταφορά εκτός του εδάφους, ως αποσκευών ταξιδιωτή, εμπορευμάτων σε εμπορικές ποσότητες και, επομένως, δεν επιτρέπεται ούτε η απαλλαγή ούτε η έκπτωση του φόρου που προβλέπονται για το καθεστώς αυτό. Το Κύγια (Ανώτατο Δικαστήριο) πρόσθεσε ότι οι παραδόσεις αγαθών πρέπει να φορολογούνται στη χώρα στην οποία χρησιμοποιούνται τελικώς τα παραδοθέντα αγαθά και τούτο καθιστά αναγκαίο να εξετάζεται η δυνατότητα εφαρμογής της προβλεπόμενης στο άρθρο 98 του νόμου περί ΦΠΑ απαλλαγής. Στις προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου αυτού καταλέγεται, ειδικότερα, η πιστοποίηση από το τελωνείο εξόδου της πραγματικής εξόδου του αγαθού από το έδαφος της Κοινότητας κατά την παράδοση ή, το αργότερο, εντός των επόμενων ενενήντα ημερών. Απόκειται στη φορολογική αρχή να καθορίσει σε ποιο μέτρο η

προσφεύγουσα δικαιούται την απαλλαγή βάσει του άρθρου 98 του νόμου περί ΦΠΑ.

- 15 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι τα άρθρα 98 και 99 του νόμου περί ΦΠΑ αντιστοιχούν στα άρθρα 146 και 147 της οδηγίας περί ΦΠΑ για τους σκοπούς της υπό κρίση υπόθεσης και, επομένως, πρέπει να ερμηνεύσει και να εφαρμόσει τα εν λόγω άρθρα οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 16 Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, προκειμένου να οριστεί η έννοια των προσωπικών αποσκευών ή των αποσκευών ταξιδιωτών πρέπει να ληφθεί υπόψη η χρήση τους στην καθομιλουμένη, διά παραπομπής στις διατάξεις του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα και της Σύμβασης της Νέας Υόρκης. Το κριτήριο αυτό υποστηρίζει επίσης η νομολογία των εθνικών δικαστηρίων. Κατά το αιτούν δικαστήριο, προκειμένου να εκτιμηθεί η έννοια των αποσκευών ταξιδιωτών είναι καθοριστικός ο σκοπός της εξόδου των αγαθών από το έδαφος. Η έννοια των αποσκευών ταξιδιωτών δεν καταλαμβάνει το εμπόρευμα εκείνο –ανεξαρτήτως ποσότητας ή τρόπου μεταφοράς– το οποίο δεν αποκτήθηκε για την κάλυψη προσωπικών ή οικογενειακών αναγκών ή ως δώρο, αλλά με σκοπό τη μεταπώληση. Εντούτοις, ελλείπει αυθεντικής ερμηνείας στη νομοθεσία, για τον ορισμό της εννοίας αυτής είναι αναγκαία η υποβολή προδικαστικού ερωτήματος.
- 17 Στην υπό κρίση διοικητική διαφορά, δεδομένου ότι δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι κανόνες περί απαλλαγής για τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες, η καθής εξέτασε αν πληρούνταν οι προϋποθέσεις της απαλλαγής κατά την εξαγωγή και διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα γνώριζε ότι πωλούσε αγαθά σε πρόσωπα τα οποία μεταπωλούσαν εν συνεχεία τα αγαθά αυτά σε σερβικές αγορές. Η προσφεύγουσα αναγκάστηκε να αναγνωρίσει ότι δεν πληρούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις για την απαλλαγή για τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες και, επομένως, στην υπό κρίση υπόθεση, δεν μπορεί να επικαλεστεί βασίμως ότι επέδειξε την επιμέλεια συνετού εμπόρου. Συναφώς, η καθής παρέπεμψε στη σκέψη 29 της απόφασης του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση Netto Supermarkt. Η καθής παρατήρησε επίσης ότι, εν αντιθέσει προς τα όσα υποστηρίζει η προσφεύγουσα, ο νόμος περί ΦΠΑ δεν περιέχει καμία συγκεκριμένη διάταξη η οποία να υποχρεώνει τον πωλητή, κατόπιν αιτήματος του αγοραστή, σε περιστάσεις παρόμοιες με αυτές της υπό κρίση υπόθεσης, να εκδώσει το έντυπο αίτησης επιστροφής του φόρου.
- 18 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι ο πωλητής δεν μπορούσε επίσης να παραβλέψει, κατά τις παραδόσεις των αγαθών, τη δηλωθείσα πρόθεση των αγοραστών να μεταφέρουν τα αγαθά εκτός της χώρας ως αλλοδαποί ταξιδιώτες, κάτι το οποίο αποκλείει τη δυνατότητα τιμολόγησης χωρίς ΦΠΑ λόγω εξαγωγής αγαθών. Οι κανόνες που ρυθμίζουν την απαλλαγή για αλλοδαπούς ταξιδιώτες είναι διαφορετικοί και πιο αυστηροί –αφορούν περιορισμένη επιλογή αγαθών, το δικαίωμα απαλλαγής υπόκειται σε ποσοτικό κατώτατο όριο και το τιμολόγιο δεν είναι δυνατόν να εκδοθεί εξαρχής χωρίς ΦΠΑ– από εκείνους που ρυθμίζουν τις παραδόσεις αγαθών προς εξαγωγή και, ως λογική συνέπεια αυτού, ο εκδότης των

τιμολογίων δεν μπορούσε να εφαρμόσει μονομερώς την απαλλαγή των παραδόσεων αγαθών προς εξαγωγή σε αγοραστές οι οποίοι αυτοχαρακτηρίζονταν αλλοδαποί ταξιδιώτες και υπάγονταν, υπό την ιδιότητα αυτή, σε αυστηρότερο καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ, δεδομένου ότι μπορούσε να θεωρήσει βέβαιο ότι οι εν λόγω αγοραστές θα μετέφεραν τα αγαθά εκτός της χώρας ως αλλοδαποί ταξιδιώτες. Ως εκ τούτου, ο εκδότης των τιμολογίων ενέργησε ορθώς περιλαμβάνοντας τον ΦΠΑ στην τιμολόγηση. Στην περίπτωση που οι αλλοδαποί αγοραστές είχαν μεταβάλει την αρχική πρόθεσή τους και είχαν τελικώς μεταφέρει εκτός της χώρας τα αγαθά στο πλαίσιο της ενιαίας τελωνειακής διαδικασίας, θα μπορούσε να εξεταστεί η δυνατότητα διόρθωσης του τιμολογίου. Εντούτοις, στην υπό κρίση υπόθεση, οι αλλοδαποί αγοραστές δεν μετέβαλαν την αρχική πρόθεσή τους και δεν αμφισβητείται, εν προκειμένω, ότι μετέφεραν τα προϊόντα στη Σερβία ως αλλοδαποί ταξιδιώτες. Επομένως, τα τιμολόγια ήταν ορθά κατά την έκδοσή τους και δεν επήλθε εν συνεχεία καμία μεταβολή η οποία να επιβάλλει τη διόρθωσή τους και, ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή δεν χρειάστηκε να χαρακτηρίσει εκ νέου μεταγενέστερα το περιεχόμενό τους.

- 19 Εν προκειμένω, οι διάδικοι δεν αμφισβητούν ότι οι αλλοδαποί πελάτες του εκδότη των τιμολογίων μετέφεραν εμπορεύματα σε εμπορικές ποσότητες πέραν των συνόρων της Ουγγαρίας, στη Σερβία, με σκοπό τη μεταπώληση, πλην όμως ως αλλοδαποί ταξιδιώτες. Δεν αμφισβητείται επίσης ότι οι εν λόγω πελάτες μερίμνησαν ώστε η αξία των τιμολογηθέντων κάθε φορά αγαθών να μην υπερβαίνει συγκεκριμένο ποσό, αποφεύγοντας τοιουτοτρόπως τον τελωνειακό έλεγχο. Ο εκδότης των τιμολογίων γνώριζε την παράνομη συμπεριφορά των πελατών του και είχε επίγνωση ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις της απαλλαγής για τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες και, επομένως, δεν έπρεπε να εκδώσει το έντυπο αίτησης επιστροφής του φόρου με το οποίο υλοποιείται η απαλλαγή αυτή. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι δεν ασκούν επιρροή η συγκεκριμένη σερβική νομοθεσία, την οποία θέλησαν να παρακάμψουν οι αλλοδαποί αγοραστές, και τα πλεονεκτήματα τα οποία απέκτησαν εισάγοντας τα εμπορεύματα στο έδαφος της Σερβίας ως αλλοδαποί ταξιδιώτες. Προκειμένου να ελεγχθεί η απόφαση της φορολογικής αρχής, κρίσιμο είναι το γεγονός ότι ο εκδότης των τιμολογίων γνώριζε την πρόθεση μεταπώλησης των πελατών του και, επομένως, δεν έπρεπε να τους παράσχει την απαλλαγή για αλλοδαπούς ταξιδιώτες. Συνεργαζόμενη με τους αλλοδαπούς πελάτες της για την καταστρατήγηση της συγγρικής φορολογικής νομοθεσίας και, παρότι γνώριζε τις προθέσεις μεταπώλησης αυτών, ήτοι, ότι δεν πληρούνταν οι βασικές προϋποθέσεις της απαλλαγής για αλλοδαπούς ταξιδιώτες, επιστρέφοντας σε αυτούς τον ΦΠΑ και περιλαμβάνοντας αυτόν στις δηλώσεις της επίμαχης χρήσης ως εκπεστέο από τον οφειλόμενο φόρο ποσό, η προσφεύγουσα απέκτησε σημαντικό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα σε σύγκριση με τους ανταγωνιστές της που δεν παραβαίνουν τη νομοθεσία.
- 20 Ως συνέπεια της εν επιγνώσει συμπεριφοράς του εκδότη των τιμολογίων και των αγοραστών, η οποία υποδηλώνει σύμπτωση βουλήσεων, τα αγαθά δεν επιδείχθηκαν στο σερβικό τελωνείο ούτε διενεργήθηκε λεπτομερής έλεγχος αυτών, απωλέσθηκε η ιχνηλασιμότητά τους, δεν στάθηκε δυνατό να

υπολογιστούν οι δασμοί και άλλα έξοδα του εκτελωνισμού –που δεν προσδιορίζονται στην υπό κρίση υπόθεση–, παρασχέθηκε δε η δυνατότητα στους αγοραστές να μεταπωλήσουν, καταστρατηγώντας τη φορολογική νομοθεσία της Σερβίας, τα αγαθά που εισήγαγαν στη χώρα αυτή ως ιδιώτες. Όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης, είναι αλυσιτελές το αν οι Σέρβοι αγοραστές αξιοποίησαν όντως τη δυνατότητα αυτή εν συνεχεία, δεδομένου ότι ο φόρος και οι λοιπές συνέπειες στη Σερβία βαίνουν πέραν του πλαισίου ανάλυσης της υπό κρίση υπόθεσης, όπως και η εξέταση των συγκεκριμένων εξόδων που δεν πραγματοποιήθηκαν χάρη στην καταστρατήγηση της τελωνειακής διαδικασίας. Το μόνο λυσιτελές στοιχείο είναι ότι, με τη συμπεριφορά του, ο εκδότης των τιμολογίων συνεργάστηκε, εν γνώσει του, στην παράνομη δραστηριότητα των Σέρβων αγοραστών και παρέβη, εν γνώσει του, τις διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ σχετικά με τις παραδόσεις αγαθών εκδίδοντας τα τιμολόγια και συμπληρώνοντας τα έντυπα του καθεστώτος αλλοδαπών ταξιδιωτών, καθώς και μειώνοντας αδικαιολόγητα τη φορολογητέα βάση του κατά το ποσό του φόρου που επέστρεψε στους αλλοδαπούς ταξιδιώτες.

- 21 Στην περίπτωση που, όταν δεν είναι δυνατή η επιστροφή του φόρου λόγω απαλλαγής για τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες, η φορολογική αρχή πρέπει να παράσχει φοροαπαλλαγή σε άλλη νομική βάση, η κακόπιστη συμπεριφορά του εκδότη των τιμολογίων παραμένει ουσιαστικά χωρίς έννομες συνέπειες, ιδίως λαμβανομένου υπόψη ότι, ελλείψει αιτήσεως αδικαιολόγητης επιστροφής, δεν πληρούνται επίσης οι προϋποθέσεις για την επιβολή φορολογικού προστίμου. Η κατάσταση αυτή, λόγω του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος που αποκτά αθέμιτα ο εκδότης των τιμολογίων, αφενός, παραβιάζει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και, αφετέρου, αντιβαίνει στην υποχρέωση των κρατών μελών να λαμβάνουν μέτρα κατά της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.
- 22 Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει ήδη εξετάσει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας σε σχέση με το δικαίωμα σε φοροαπαλλαγές, κρίνοντας ότι, με αυτήν, ο νομοθέτης της Ένωσης εκφράζει, στον τομέα του ΦΠΑ, τη γενική αρχή της ίσης μεταχείρισης. Τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του φόρου και για την αποφυγή της φοροδιαφυγής δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ. Η παροχή στους υποκειμένους στον φόρο της δυνατότητας να επιλέγουν το καθεστώς απαλλαγής μετά την προβλεπόμενη προθεσμία θα τους παρείχε αθέμιτο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα εις βάρος των επιχειρηματιών που έχουν τηρήσει δεόντως τις διαδικαστικές υποχρεώσεις που προβλέπει η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία. Πράγματι, οι υποκείμενοι στον φόρο θα μπορούσαν να επιλέξουν εκ των υστέρων και, ως εκ τούτου, έχοντας τη δυνατότητα να στηριχθούν στα συγκεκριμένα αποτελέσματα της δραστηριότητάς τους, το φορολογικό καθεστώς που είναι το πλέον συμφέρον γι' αυτούς (απόφαση της 17ης Μαΐου 2018, Vámos, C-566/16).
- 23 Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, οι εκτιμήσεις της απόφασης Vámos ισχύουν επίσης στην υπό κρίση υπόθεση. Συγκεκριμένα, ο εκδότης των

τιμολογίων, ο οποίος παρέβη τη νομοθεσία στον τομέα του ΦΠΑ, μείωσε τη φορολογητέα βάση του χωρίς να έχει τέτοιο δικαίωμα· όταν, μεταγενέστερα, η φορολογική αρχή διαπίστωσε τη μη διόρθωση, αυτός επικαλέστηκε εκ των υστέρων άλλη απαλλαγή, λόγω εξαγωγών. Εάν η φορολογική αρχή δεχθεί την εκ των υστέρων εφαρμογή της φοροαπαλλαγής λόγω εξαγωγών, ο εκδότης των τιμολογίων θα αποκτήσει αθέμιτο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα σε σύγκριση με τους ανταγωνιστές του και τούτο θα παραβιάζει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

- 24 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεσπίσουν, βάσει του άρθρου 273 οδηγίας περί ΦΠΑ, για να διασφαλιστεί η ακριβής είσπραξη του φόρου και για να αποφευχθεί η φοροδιαφυγή, δεν πρέπει να υπερβαίνουν το όριο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών και δεν πρέπει να θέτουν υπό αμφισβήτηση την ουδετερότητα του ΦΠΑ (απόφαση *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09).
- 25 Ως εκ τούτου, η μη εκπλήρωση των τυπικών προϋποθέσεων δεν μπορεί παρά να οδηγήσει σε απώλεια του δικαιώματος έκπτωσης όταν καθιστά αδύνατη την εξακρίβωση της εκπλήρωσης των ουσιαστικών απαιτήσεων. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι αυτό ακριβώς συμβαίνει στην υπό κρίση υπόθεση, στην οποία ο εκδότης των τιμολογίων και οι αγοραστές όχι μόνο δεν εκπλήρωσαν τις τυπικές προϋποθέσεις, αλλά, παραβαίνοντας τη σχετική με τις διατυπώσεις νομοθεσία, απέκρυψαν εν γνώσει τους την πραγματική οικονομική δραστηριότητά τους από τη φορολογική και την τελωνειακή αρχή.
- 26 Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας γίνεται σεβαστή μόνο στην περίπτωση που, έχοντας υπόψη τη μείωση της φορολογητέας βάσης μέσω της επιστροφής του φόρου στους αλλοδαπούς ταξιδιώτες, η φορολογική αρχή δεν χαρακτηρίζει εκ νέου τις πράξεις ως παραδόσεις αγαθών για εξαγωγή, δεδομένου ότι η πρακτική αυτή είναι η μόνη η οποία πληροί επίσης την προϋπόθεση της αναλογικότητας.
- 27 Προβάλλοντας τις διαφορές στην έννοια της εξαγωγής στο φορολογικό δίκαιο και στο τελωνειακό δίκαιο, η προσφεύγουσα θεωρεί επίμεμπτο το γεγονός ότι η φορολογική αρχή επιρρίπτει σε αυτήν ευθύνες σε σχέση με την ενδεχόμενη έξοδο αγαθών από το έδαφος υπό την ιδιότητα του εξαγωγέα. Εντούτοις, από τη δικογραφία δεν προκύπτει ότι, σε σχέση με τα επίμαχα αγαθά, η προσφεύγουσα ή άλλο πρόσωπο ζήτησαν τον εκτελωνισμό υπό την ιδιότητα του εξαγωγέα και, κατά τον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, δεν τέθηκε καν το ζήτημα να θεωρηθούν οι πράξεις ως εξαγωγές.
- 28 Εν αντιθέσει προς τα όσα υποστηρίζει η προσφεύγουσα, για τον φορολογικό χαρακτηρισμό των πράξεων δεν αρκεί να βεβαιώνεται η έξοδος των αγαθών από το έδαφος, δεδομένου ότι, όπως προεκτέθηκε, η απαλλαγή για τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες συνιστά ειδικό καθεστώς σε σχέση με την απαλλαγή των παραδόσεων αγαθών και αφορά συγκεκριμένο σύνολο προσώπων, με αποτέλεσμα να

καθίσταται αναγκαίος ο προσδιορισμός της ιδιότητας υπό την οποία ο αγοραστής δικαιούται την επιστροφή. Ως εκ τούτου, δεν επαληθεύεται το επιχείρημα της προσφεύγουσας ότι η θεώρηση που παρέχει η τελωνειακή αρχή στο έντυπο αίτησης επιστροφής του φόρου, με την οποία βεβαιώνεται ότι τα αγαθά εξήλθαν του εδάφους ως μέρος των αποσκευών ταξιδιωτών, δικαιολογεί επίσης τη φοροαπαλλαγή των παραδόσεων αγαθών για εξαγωγή.

- 29 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, το αιτούν δικαστήριο τρέφει επίσης αμφιβολίες για το αν, όταν διαπιστώνεται ο παράνομος χαρακτήρας της φοροαπαλλαγής για τους αλλοδαπούς ταξιδιώτες, πρέπει να εξετάζεται παράλληλα η συνδρομή των προϋποθέσεων των παραδόσεων αγαθών προς εξαγωγή σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες τα αγαθά εξήλθαν του εδάφους ως αποσκευές ταξιδιωτών.
- 30 Ταυτόχρονα, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι είναι καθοριστικό, εν προκειμένω, το γεγονός ότι η προσφεύγουσα ενήργησε σαφώς κακόπιστα όσον αφορά την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεών της και τούτο δικαιολογεί, βάσει των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας του δικαίου της Ένωσης, επιπλέον της άρνησης μείωσης της φορολογητέας βάσης της, να μην παρέχεται δυνατότητα εκ νέου χαρακτηρισμού της πράξης ως παράδοσης αγαθών για εξαγωγή, και τούτο ακόμη και στην περίπτωση που η φορολογική αρχή θα πρέπει, επιπλέον, να εξετάσει την εκπλήρωση των προϋποθέσεων των παραδόσεων αγαθών για εξαγωγή.
- 31 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά αναγκαία την υποβολή αίτησης προδικαστικής αποφάσεως σε σχέση με τα ανωτέρω ερωτήματα, γνωρίζει δε ότι εκκρεμούν επί του παρόντος ενώπιον συγγρικών δικαστηρίων και άλλες διοικητικές προσφυγές με παρόμοιο αντικείμενο.