

Υπόθεση C-676/22

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

2 Νοεμβρίου 2022

Αιτούν δικαστήριο:

Nejvyšší správní soud (Τσεχική Δημοκρατία)

Ημερομηνία εκδόσεως της αποφάσεως περί παραπομπής:

26 Οκτωβρίου 2022

Αναιρεσείουσα:

B2 Energy s.r.o.

Αναιρεσίβλητη:

Odvolací finanční ředitelství

[...]

ΔΙΑΤΑΞΗ

Το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Τσεχική Δημοκρατία) στην υπόθεση της αναιρεσείουσας: **B2 Energy s.r.o.**, [...] κατά της αναιρεσίβλητης: **Odvolací finanční ředitelství**, (δευτεροβάθμιας φορολογικής διεύθυνσης) [...] με αντικείμενο προσφυγή κατά της από 21 Νοεμβρίου 2019 απόφασης της αναιρεσίβλητης, [...] κατά την εξέταση της αιτήσεως αναιρέσεως που άσκησε η αναιρεσείουσα κατά της απόφασης του Městský soud v Praze (πρωτοβαθμίου δικαστηρίου Πράγας, Τσεχική Δημοκρατία) της 14ης Αυγούστου 2021 με στοιχεία 14 Af 4/2020–48,

διατάσσει τα ακόλουθα:

- I.** Υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης το εξής προδικαστικό ερώτημα:

Έχει το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, υπό το πρίσμα της απόφασης του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής

Ένωσης της 9ης Δεκεμβρίου 2021, *Kemwater ProChemie* (C-154/20, EU:C:2021:989), την έννοια ότι πρέπει να αποκλείεται η άσκηση του δικαιώματος απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) σε περίπτωση παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, χωρίς η φορολογική αρχή να υποχρεούται να αποδείξει ότι ο προμηθευτής των αγαθών διέπραξε απάτη περί τον ΦΠΑ, όταν ο προμηθευτής δεν αποδεικνύει ότι τα αγαθά παραδόθηκαν σε συγκεκριμένο παραλήπτη ο οποίος έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο στο άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του οποίου το όνομα αναγράφεται στα φορολογικά έγγραφα, αλλά, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών και στοιχείων που παρέσχε ο υποκείμενος στον φόρο, προκύπτουν τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να διαπιστωθεί ότι ο πραγματικός παραλήπτης στο άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης είχε την ιδιότητα αυτή;

[...]

Σκεπτικό:

I. Αντικείμενο της διαφοράς

[1] Η αναιρεσείουσα είναι τσεχική εμπορική εταιρία. Στις 15 Ιουλίου 2015 η φορολογική αρχή διενέργησε φορολογικό έλεγχο στην εταιρία αυτή για τη φορολογική περίοδο Φεβρουαρίου, Μαρτίου, Απριλίου και Μαΐου 2015. Βάσει του ελέγχου αυτού κατέληξε στο ότι η αναιρεσίβλητη δεν απέδειξε ότι πληρούσε τις προϋποθέσεις του δικαιώματος απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) λόγω παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: ΕΕ), το οποίο άσκησε βάσει φορολογικών εγγράφων στα οποία ως παραλήπτες των αγαθών αναφέρονταν οι OOV-Družstvo Malinovo, družstvo και η εταιρία BICOTEC LIMITED (στο εξής: παραλήπτες των αγαθών). Τα υποβληθέντα έγγραφα αφορούσαν την παράδοση κραμβελαιίου σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ. Η αναιρεσείουσα υπέβαλε στη φορολογική αρχή τα φορολογικά έγγραφα των πραγματοποιηθεισών συναλλαγών και επισύναψε, ως παραρτήματα, τις σχετικές παραγγελίες, τα έγγραφα της παράδοσης, τις διεθνείς φορτωτικές, τα δελτία ζύγισης, τις βεβαιώσεις μέτρησης της ποιότητας των αγαθών, καθώς και τις συμβάσεις-πλαίσια πώλησης, τη σύμβαση-πλαίσιο μεταφοράς και αποσπάσματα τραπεζικών λογαριασμών.

[2] Η φορολογική αρχή δεν αμφισβήτησε την πραγματοποίηση της μεταφοράς των αγαθών προς άλλο κράτος μέλος. Εντούτοις, έκρινε ότι η αναιρεσείουσα δεν στοιχειοθέτησε τους ισχυρισμούς της, διότι δεν απέδειξε ότι μεταβίβασε το δικαίωμά της να διαθέτει τα αγαθά ως κυρία στα πρόσωπα τα οποία είχαν χαρακτηριστεί ως παραλήπτες των αγαθών (OOV-družstvo Malinovo, družstvo και εταιρία BICOTEC LIMITED) με τα προσκομισθέντα έγγραφα, ούτε ότι τα αγαθά είχαν παραδοθεί σε πρόσωπο που είχε εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος. Επομένως, δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις του δικαιώματος απαλλαγής. Τα πρόσωπα που παρέλαβαν τα αγαθά από την αναιρεσείουσα δεν

δήλωσαν την απόκτησή τους στην Τσεχική Δημοκρατία, ούτε ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών υπό τη μορφή τριμερούς συναλλαγής, ούτε φορολογήθηκαν για την απόκτηση αγαθών από άλλο κράτος μέλος της ΕΕ. Η παράδοση αγαθών δεν δηλώθηκε ούτε από την πλευρά των εταιριών DRAGSTAL και WRATISLAVIA-BIO οι οποίες κατά την αναιρεσείουσα είναι στην πραγματικότητα οι τελικοί αποδέκτες. Μολονότι σε ορισμένες διεθνείς φορτωτικές και δελτία ζυγίσεως που υποβλήθηκαν ως κυρία των αγαθών εμφανίζεται η εταιρία WRATISLAVIA-BIO, εντούτοις υπογραφή και σφραγίδα έθεσε άλλο πρόσωπο, ήτοι η εταιρία Wratislavia-Biodiesel, οπότε η αναιρεσείουσα δεν απέδειξε ότι τα εμπορεύματα είχαν παραδοθεί στη WRATISLAVIA-BIO. Το γεγονός και μόνον ότι οι παραλήπτες κατέβαλαν το τίμημα για το κραμβέλαιο δεν σημαίνει ότι απέκτησαν την εξουσία να διαθέτουν το αγαθό ως κύριοι. Σε ορισμένες από τις διεθνείς φορτωτικές που συνόδευαν τα τιμολόγια που απεστάλησαν στους παραλήπτες των εμπορευμάτων δεν είχε επιβεβαιωθεί η παραλαβή από τους τελικούς αποδέκτες ή επιβεβαιώθηκε από εντελώς διαφορετικά πρόσωπα. Η πραγματική παράδοση των αγαθών στους δηλωθέντες ως παραλήπτες σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν επιβεβαιώθηκε ούτε με μάρτυρες.

[3] Για τους λόγους αυτούς, η φορολογική αρχή στην από 6 Οκτωβρίου 2017 πράξη επιβολής φόρου επέβαλε την καταβολή επιπλέον φόρου σε σχέση με τον δηλωθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας, προσδιορίζοντας το ύψος αυτού για την αναιρεσείουσα για τη φορολογική περίοδο Φεβρουαρίου 2015 στο ποσό των 66 323 CZK (Τσεχικών Κορωνών), Μαρτίου 2015 στο ποσό των 68 490 CZK, Απριλίου 2015 στο ποσό των 74 359 CZK και Μαΐου 2015 στο ποσό των 8 486 CZK.

[4] Με απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2019, η αναιρεσίβλητη απέρριψε την ενδικοφανή προσφυγή κατά της πράξης επιβολής φόρου [...]. Η αναιρεσείουσα προσέφυγε κατά της απόφασης της αναιρεσίβλητης ενώπιον του Městský soud v Praze (πρωτοβάθμιου δικαστηρίου Πράγας, στο εξής: πρωτοβάθμιο δικαστήριο). Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή κατά της απόφασης της αναιρεσίβλητης με την απόφαση της 18ης Αυγούστου 2021 με στοιχεία 14 Af 4/2020–48. Κατά το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, η διαφορά δεν αφορούσε την υποβολή των φορολογικών εγγράφων (την εκπλήρωση τυπικών προϋποθέσεων), ούτε την πραγματοποίηση μεταφοράς αγαθών σε άλλο κράτος μέλος, ενώ η φορολογική αρχή και η αναιρεσίβλητη έριζαν ως προς την παράδοση των αγαθών στους δηλωθέντες παραλήπτες.

[5] Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, με βάση τη νομολογία του Δικαστηρίου και συγκεκριμένα την απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos plc κ.λπ., (C-409/04, EU:C:2007:548), κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η αναιρεσείουσα δεν απέδειξε ότι τα αγαθά παραδόθηκαν στους τελικούς τους παραλήπτες μέσω των δηλωθέντων ως παραληπτών. Συγκεκριμένα, δεν προέκυπτε από τα προσκομισθέντα έγγραφα ποιος παρέλαβε τα αγαθά επ' ονόματι του παραλήπτη ή σε ποιον παραλήπτη παραδόθηκαν τα αγαθά, πράγμα το οποίο άλλωστε δεν επιβεβαίωσαν ούτε οι εξετασθέντες μάρτυρες. Επομένως, δεν προκύπτει σαφώς ποιος είχε την εξουσία να διαθέτει το αγαθό (κραμβέλαιο) ως κύριος. Το

πρωτοβάθμιο δικαστήριο υπογράμμισε ότι η αναιρεσίβλητη δεν προσήπτε στην αναιρεσείουσα ότι μετείχε σε φοροδιαφυγή, αλλά ότι δεν υπήρχαν αποδεικτικά στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τις φορολογικές δηλώσεις της. Λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υπόθεσης, η αναιρεσείουσα δεν ενήργησε καλόπιστα όσον αφορά την πραγματική μεταβίβαση στους δηλωθέντες ως παραλήπτες των αγαθών του δικαιώματος να διαθέτουν το κραμβέλαιο ως κύριοι.

[6] Η αναιρεσείουσα (προσφεύγουσα) άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου, στην οποία έθεσε το ζήτημα της απόδειξης των προϋποθέσεων του δικαιώματος απαλλαγής από τον φόρο για την παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ. Αναφορικά με την εκτίμηση του χρονικού σημείου γένεσης του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος τα αγαθά ως κύριος, η αναιρεσείουσα ισχυρίστηκε, πρώτον, ότι, ακόμα και σε περίπτωση έλλειψης βεβαίωσης της παράδοσης των αγαθών στους δηλωθέντες παραλήπτες, πληρούσε και τις τρεις προϋποθέσεις απαλλαγής από τον ΦΠΑ για την παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ. Η ταυτότητα του πραγματικού παραλήπτη, στον οποίο μεταβιβάστηκε το δικαίωμα να διαθέτει τα αγαθά ως κύριος, προκύπτει από τα υποβληθέντα αποδεικτικά στοιχεία. Επιβεβαιώθηκε και η πραγματική παραλαβή των αγαθών στην πολωνική πόλη του Wrocław, μέσω τελικών παραληπτών που ήταν άλλες εταιρίες και όχι οι δηλωθείσες στα σχετικά φορολογικά έγγραφα.

II. Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και του εθνικού δικαίου

[7] Το άρθρο 131 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, προβλέπει ότι οι απαλλαγές εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.

[8] Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους αλλά εντός της Κοινότητας από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.

[9] Η ίδια οδηγία (σε αντίθεση, για παράδειγμα, με τη διαδικασία άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, βλ. άρθρο 168, στοιχείο α', και άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας) δεν περιλαμβάνει συγκεκριμένες διατάξεις περί των αποδεικτικών στοιχείων που πρέπει να υποβάλει ο υποκείμενος στον φόρο, προκειμένου να τύχει της απαλλαγής από τον φόρο.

[10] Σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK, ως υποκείμενος στον φόρο νοείται οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

[11] Το άρθρο 287 της οδηγίας 2006/112/EK προβλέπει ότι τα κράτη μέλη που προσχώρησαν μετά την 1η Ιανουαρίου 1978 μπορούν να απαλλάσσουν τους υποκείμενους στον φόρο των οποίων ο κύκλος εργασιών είναι το πολύ ίσος με την αντίστοιχη αξία στο εθνικό νόμισμα των εκεί οριζόμενων ποσών, με βάση το συντελεστή μετατροπής που ίσχυε την ημέρα της προσχώρησής τους [...]. Για την Τσεχική Δημοκρατία, ο εν λόγω κύκλος εργασιών, σύμφωνα με το σημείο 7, ανέρχεται σε 35 000 ευρώ. Για τα λοιπά κράτη μέλη, ισχύουν παρόμοιες εξαιρέσεις με διάφορους περιορισμούς, όπως καθορίζονται στα άρθρα 284 έως 286 της οδηγίας 2006/112/EK.

[12] Λαμβάνοντας υπόψη τη δυνατότητα που παρέχει το άρθρο 287 της οδηγίας 2006/112/EK, το τσεχικό δίκαιο προβλέπει στο άρθρο 6, παράγραφος 1, του zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (νόμου 235/2007 για τον φόρο προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) ότι ο υποκείμενος στον φόρο καθίσταται υπόχρεος για την καταβολή ΦΠΑ όταν ο κύκλος εργασιών του, για διάστημα όχι μεγαλύτερο από τους αμέσως προηγούμενους 12 διαδοχικούς ημερολογιακούς μήνες, υπερβαίνει το ποσό του 1 000 000 CZK, εξαιρουμένων των προσώπων που πραγματοποιούν μόνον πράξεις απαλλασσόμενες από τον φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

[13] Ουσιαστική προϋπόθεση του δικαιώματος απαλλαγής από τον φόρο είναι η παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ. Το δικαίωμα απαλλαγής από τον φόρο γεννάται εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 64 του νόμου περί ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα για την υπό κρίση υπόθεση. Θεμελιώδης αρχή είναι ότι η παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος από υποκείμενο στον φόρο σε πρόσωπο εγγεγραμμένο στο μητρώο ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος απαλλάσσεται από τον φόρο με δικαίωμα έκπτωσης, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του εδάφους της χώρας από τον υποκείμενο στον φόρο ή τον αποκτώντα ή από εξουσιοδοτημένο τρίτο. Εξαιρέση συνιστά η παράδοση αγαθού σε πρόσωπο για το οποίο η απόκτηση αγαθών δεν φορολογείται σε άλλο κράτος μέλος.

[14] Σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο e, του νόμου περί ΦΠΑ, πραγματοποιηθείσα πράξη συνιστά η εξ επαχθούς αιτίας παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών από τον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή. Σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο f, του νόμου περί ΦΠΑ, ως πρόσωπο εγγεγραμμένο στο μητρώο ΦΠΑ νοείται το πρόσωπο που έλαβε αριθμό φορολογικού μητρώου για τους σκοπούς του φόρου προστιθέμενης αξίας στο πλαίσιο των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών.

[15] Το άρθρο 13, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει την παράδοση αγαθών ως τη μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος το αγαθό ως κύριος

κυρίου. Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, για τους σκοπούς του εν λόγω νόμου, ως παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος νοείται η παράδοση αγαθών, τα οποία πράγματι απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν σε άλλο κράτος μέλος.

[16] Σύμφωνα με το άρθρο 92, παράγραφος 3, του *zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád* (νόμου 280/2009 περί φορολογικής διαδικασίας), ο υποκείμενος στον φόρο αποδεικνύει το σύνολο των πραγματικών περιστατικών που οφείλει να αναφέρει στην αρχική φορολογική δήλωση, με συμπληρωματική φορολογική δήλωση ή άλλα έγγραφα.

III. Ανάλυση του υποβληθέντος προδικαστικού ερωτήματος

[17] Εν προκειμένω, ενώπιον του Nejvyšší správní soud (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου) τίθεται το ζήτημα αν μπορεί να μην αναγνωριστεί το δικαίωμα απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος όταν ο πραγματικός αποδέκτης των αγαθών, για τα οποία ο προμηθευτής επιθυμεί να ασκήσει το δικαίωμά απαλλαγής, είναι άγνωστος.

[18] [...]

[19] Στη νομολογία αναφορικά με τα άρθρα 131 και 138 της οδηγίας 2006/112/EK το Δικαστήριο έχει επανειλημμένα τονίσει ότι, κατά την εκτίμηση του δικαιώματος απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας ή και των προϋποθέσεων που πρέπει να πληροί ο υποκείμενος στον φόρο, οι φορολογικές αρχές των κρατών μελών θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να εφαρμόζουν την αρχή της ασφάλειας δικαίου, την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και την αρχή της αναλογικότητας. Στο τσεχικό δίκαιο, ο υποκείμενος στον φόρο φέρει το βάρος απόδειξης όσον αφορά τη συνδρομή των ουσιαστικών προϋποθέσεων του δικαιώματος. Τα ίδια συμπεράσματα προκύπτουν και από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το βάρος απόδειξης μεταβάλλεται μόνον υπό την έννοια ότι απαγορεύεται στις φορολογικές αρχές και στα κράτη μέλη να απαιτούν από τους υποκειμένους στον φόρο να πληρούν άλλες προϋποθέσεις που δεν συνάδουν με τους σκοπούς που αναγνωρίζει η οδηγία 2006/112/EK. Πάντως, σε περίπτωση ισχυρισμού συμμετοχής σε φοροδιαφυγή, το βάρος της απόδειξης αντιστρέφεται και η συμμετοχή στη φοροδιαφυγή πρέπει να αποδεικνύεται από τη φορολογική αρχή.

[20] Μολονότι η ίδια η οδηγία δεν περιλαμβάνει λεπτομερείς κανόνες σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που πρέπει να προσκομίσει ο υποκείμενος στον φόρο προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμα απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας, εντούτοις το Δικαστήριο έχει κρίνει, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, ότι για την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας ο εισαγωγέας οφείλει να αποδείξει ότι, κατά τον χρόνο της εξαγωγής, τα οικεία αγαθά προορίζονταν να αποσταλούν ή να μεταφερθούν σε άλλο κράτος μέλος και ότι στο πλαίσιο μεταγενέστερης ενδοκοινοτικής παράδοσης τα εν λόγω αγαθά αποτέλεσαν αντικείμενο της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, αλλά δεν απαιτείται να αποδείξει την αποστολή σε συγκεκριμένη διεύθυνση του αποκτώντος. Τέτοιο

αποδεικτικό στοιχείο μπορεί να αποτελέσει το έγγραφο μεταφοράς από φορολογική αποθήκη του κράτους μέλους εξαγωγής προς φορολογική αποθήκη ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος.

[21] Αναφορικά με την απόδειξη του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 168 και το άρθρο 178 της οδηγίας 2006/112/EK, το Δικαστήριο στην πρόσφατη απόφασή του της 9ης Δεκεμβρίου 2021 στην υπόθεση C-154/20, *Kemwater ProChemie*, EU:C:2021:989, απάντησε στο προδικαστικό ερώτημα που υποβλήθηκε από τη διευρυμένη σύνθεση του *Nejvyšší správní soud* (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου) ως εξής: «Η οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) εισροών πρέπει να αποκλείεται, χωρίς η φορολογική αρχή να υποχρεούται να αποδείξει ότι ο υποκείμενος στον φόρο διέπραξε απάτη περί τον ΦΠΑ ή ότι γνώριζε, ή όφειλε να γνωρίζει, ότι η πράξη της οποίας έγινε επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελούσε στοιχείο τέτοιας απάτης, όταν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, σε περίπτωση που ο πραγματικός προμηθευτής των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών δεν έχει προσδιοριστεί, δεν αποδεικνύει ότι ο προμηθευτής αυτός είχε την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, εφόσον, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών και παρά τα στοιχεία που παρέσχε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, ελλείπουν τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να διαπιστωθεί ότι ο πραγματικός προμηθευτής είχε την ιδιότητα αυτή.»

[22] Κατ' αυτόν τον τρόπο, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε ότι η ιδιότητα του προμηθευτή αγαθών ή υπηρεσιών ως υποκειμένου στον φόρο (για την Τσεχική Δημοκρατία) συνιστά μία από τις ουσιαστικές προϋποθέσεις για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ. Εντούτοις, δέχθηκε ότι, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, ο εν λόγω προμηθευτής δεν είναι αναγκαίο να προσδιορίζεται σαφώς αν από τα πραγματικά περιστατικά προκύπτει με βεβαιότητα ότι είχε οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ. Το σχετικό βάρος απόδειξης φέρει το πρόσωπο που επιθυμεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση του ΦΠΑ. Εξαίρεση συνιστά η περίπτωση κατά την οποία η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να εξακριβώσει ότι πληρούται η ουσιαστική προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ.

[23] Σύμφωνα με τις κρίσεις του Δικαστηρίου στην προμνημονευθείσα απόφαση, δεν είναι αναγκαίο να αποδειχθεί, στο πλαίσιο της φορολογικής διαδικασίας, ότι η φορολογητέα πράξη πραγματοποιήθηκε από συγκεκριμένο προμηθευτή ο οποίος έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ. Έτσι, γίνεται επίσης δεκτό ότι, παρά τον μη προσδιορισμό της ταυτότητας του προμηθευτή, πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για τη γένεση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ αν η φορολογική αρχή, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών, διέθετε τα αναγκαία στοιχεία για να εξακριβώσει αν ο πραγματικός προμηθευτής είχε την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ.

[24] Τα πραγματικά περιστατικά εν προκειμένω καταδεικνύουν ότι η αναιρεσείουσα μετέφερε κραμβέλαιο σε άλλο κράτος μέλος χωρίς να αποδείξει ότι το παρέδωσε στους δηλωθέντες παραλήπτες (OOV-družstvo Malinovo, družstvo και εταιρία BICOTEC LIMITED). Ωστόσο, το εμπόρευμα αυτό παραδόθηκε σε συγκεκριμένες διευθύνσεις που βρίσκονταν σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπου η παραλαβή του βεβαιώθηκε από άλλους φορείς. Στη διεθνή φορτωτική αριθ. 1988977 η παράδοση αγαθών των οποίων η δηλωθείσα παραλήπτρια ήταν η OOV-družstvo Malinovo, družstvo, βεβαιώθηκε με τη σφραγίδα και την υπογραφή της εταιρίας RPA. Στις σχετικές διεθνείς φορτωτικές και τα δελτία ζυγίσεως για την παράδοση αγαθών των οποίων η δηλωθείσα παραλήπτρια ήταν η εταιρία BICOTEC LIMITED, η βεβαίωση τέθηκε με τη σφραγίδα και την υπογραφή της Skład Wrocław, οδός Swojczycka 32, 51–501 Wrocław (στο εξής: Magazyn-Wrocław) και της εταιρίας Wratislavia-Biodiesel. Στα δελτία ζυγίσεως για ορισμένες από τις επίμαχες παραδόσεις δηλωνόταν ως κυρία των αγαθών η εταιρία WRATISLAVIA-BIO, ενώ η σφραγίδα και η υπογραφή είχαν τεθεί από τη Wratislavia-Biodiesel.

[25] Επιπλέον, αξίζει να τονιστεί ότι το επίδικο ζήτημα δεν ήταν η μεταφορά κραμβελαιού από την Τσεχική Δημοκρατία προς την Πολωνία και η μετέπειτα εκφόρτωσή του από βυτιοφόρα του μεταφορέα σε άλλους παραλήπτες, τους οποίους η αναιρεσείουσα δεν είχε προσδιορίσει με τις φορολογικές δηλώσεις της, και ότι η φορολογική αρχή δεν της είχε παράσχει το δικαίωμα της απαλλαγής για τον λόγο και μόνον ότι δεν είχε αποδείξει την παράδοση των αγαθών στους δηλωθέντες παραλήπτες. Εξάλλου, το κραμβέλαιο παραδιδόταν στους εκάστοτε προορισμούς σε πολλές δεκάδες τόνους αξίας πολλών δεκάδων χιλιάδων ευρώ. Επομένως, είναι δύσκολο να υποτεθεί ότι οι πραγματικοί αποδέκτες των επίμαχων αγαθών δεν ήταν υποκείμενοι στον ΦΠΑ.

[26] Συνεπώς, τίθεται το ζήτημα αν οι κρίσεις της απόφασης Kemwater ProChemie μπορούν να εφαρμοστούν και εν προκειμένω και αν, στο πλαίσιο της εξακρίβωσης της εκπλήρωσης των ουσιαστικών προϋποθέσεων άσκησης του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ λόγω παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος μέλος, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει επίσης να αποδείξει ότι τα αγαθά παραδόθηκαν σε συγκεκριμένο (δηλωθέντα από τον ίδιο) αποδέκτη ή αρκεί να προκύπτει από τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης ότι τα αγαθά παραδόθηκαν σε άλλον πραγματικό παραλήπτη στο άλλο κράτος μέλος, ο οποίος είχε (ή από τα πραγματικά περιστατικά θα πρέπει να προκύπτει ότι είχε) την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο.

[27] Το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) γνωρίζει τις κρίσεις που περιέχονται στην απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Οκτωβρίου 2019 στην υπόθεση C-653/18, Unitel sp. z o.o., EU:C:2019:876, σύμφωνα με τις οποίες το δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ μπορεί να μην ασκηθεί, εφόσον λόγω μη προσδιορισμού του πραγματικού αποκτώντος, δεν μπορεί να αποδειχθεί ότι η επίμαχη πράξη αποτελεί παράδοση αγαθών εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η απόφαση αυτή αφορά, αφενός, τη διαφορετική περίπτωση παράδοσης αγαθού εκτός της ΕΕ και, αφετέρου, δεν απαντά στο ζήτημα αν το ίδιο ισχύει και στην

περίπτωση κατά την οποία από τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης προκύπτει σαφώς ότι, μολονότι το εμπόρευμα δεν παρελήφθη από τον δηλωθέντα στα φορολογικά έγγραφα παραλήπτη, εντούτοις παρελήφθη στον τόπο προορισμού από άλλον πραγματικό αποδέκτη ο οποίος έχει (ή θα έπρεπε να έχει) την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Με άλλα λόγια, το επίδικο ζήτημα είναι αν, και σε μια τέτοια περίπτωση, μπορεί επίσης να γίνει δεκτή η εφαρμογή της νομολογίας του Δικαστηρίου που διαμορφώθηκε με την απόφαση *Kemwater ProChemie*. Κατά το *Nejvyšší správní soud* (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο), το ζήτημα της απαλλαγής από τον φόρο αγαθού παραδιδόμενου σε άλλο κράτος μέλος μπορεί, σε ορισμένο βαθμό, να εξομοιωθεί με το ζήτημα του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών, δεδομένου ότι, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, ουσιαστική προϋπόθεση είναι ο αντισυμβαλλόμενος της οικείας πράξης να έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο (σε περίπτωση δικαιώματος έκπτωσης, είναι ο προμηθευτής της επίμαχης φορολογητέας πράξης, ενώ σε περίπτωση απαλλαγής από τον φόρο λόγω παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος μέλος είναι ο παραλήπτης των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος).

[28] Το *Nejvyšší správní soud* (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) επισήμανε ότι είναι αναγκαίο να εφαρμοστούν οι κρίσεις που περιέχονται στην απόφαση *Kemwater ProChemie* και στην περίπτωση της εκτίμησης του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ λόγω παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος μέλος με την απόφαση της 4ης Φεβρουαρίου 2020, με στοιχεία 4 Afs 115/2021-45, όπου έκρινε ότι, κατά την εκτίμηση του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο λόγω παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος μέλος, δεν μπορεί να μην παρασχεθεί στον υποκείμενο στον φόρο τέτοιο δικαίωμα, εφόσον από τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης προκύπτει ότι πράγματι παρέδωσε τα αγαθά σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ, μολονότι δεν αποδεικνύει ότι παρελήφθησαν από τους δηλωθέντες παραλήπτες. Κατά το [...] [αιτούν δικαστήριο], η μη δυνατότητα άσκησης, εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο, του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ λόγω παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος μέλος θα ήταν αντίθετη με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο αποδείξει ότι τα επίμαχα αγαθά παραδόθηκαν σε άλλον πραγματικό παραλήπτη. Σε μια τέτοια περίπτωση, ωστόσο, είναι απαραίτητο να ελεγχθεί εάν από τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης και τα στοιχεία που διαθέτει η φορολογική αρχή ή παρέχονται από τον υποκείμενο στον φόρο προκύπτει ότι οι πραγματικοί αποδέκτες των αγαθών είχαν την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ.

[29] Αντιθέτως, με απόφαση της 25ης Μαΐου 2022, με στοιχεία 10 Afs 374/2020-59, το *Nejvyšší správní soud* (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) έκρινε ότι οι κρίσεις του Δικαστηρίου στην απόφαση *Kemwater ProChemie* δεν έχουν εφαρμογή στο δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ λόγω παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος μέλος. Στην εν λόγω απόφαση [...] [το *Nejvyšší správní soud* (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο)] έκρινε ότι σε μια τέτοια περίπτωση «εξακολουθεί να ισχύει ότι ο προμηθευτής υποχρεούται να αποδείξει ότι ο παραλήπτης που βρίσκεται στο εξωτερικό είναι “υποκείμενος στον φόρο και ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή” (απόφαση του Δικαστηρίου της 27ης Σεπτεμβρίου

2012 στην υπόθεση C-587/10, VSTRI). Η απόφαση αυτή του Δικαστηρίου επιβεβαιώνεται επίσης από τις πρόσφατες αποφάσεις του NSS (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου) της 10ης Φεβρουαρίου 2022, με στοιχεία 9 Afs 274/2020-61, molton, και της 24ης Φεβρουαρίου 2022, με στοιχεία 1 Afs 238/2020-59, Steris, κατά τις οποίες Τσέχος προμηθευτής οφείλει να αποδείξει ποιος ήταν ο πραγματικός παραλήπτης του αγαθού σε άλλο κράτος.»

[30] Η πολυπλοκότητα του επίμαχου νομικού ζητήματος και η ανάγκη να αποφανθεί το Δικαστήριο επ' αυτού προκύπτει, επομένως, από τις ανωτέρω αποκλίσεις στη νομολογία του Nejvyšší správní soud (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου).

[...]

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ