ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 1ης Αυγούστου 2025*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Απαλλαγές κατά την εξαγωγή – Άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β΄ – Παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Μεταφορά αγαθών εκτός της Ένωσης κατόπιν συμφωνίας μεταξύ του αποκτώντος και του προμηθευτή η οποία προβλέπει την παράδοσή τους σε άλλο κράτος μέλος – Αγαθά που έχουν πράγματι απομακρυνθεί από το έδαφος της Ένωσης – Απόδειξη – Μη χορήγηση απαλλαγής κατά την εξαγωγή – Αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-602/24,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικό πρωτοδικείο περιφέρειας Βαρσοβίας, Πολωνία) με απόφαση της 12ης Ιουλίου 2024, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Σεπτεμβρίου 2024, στο πλαίσιο της δίκης

W. sp. z o.o.

κατά

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W.,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους N. Jääskinen, πρόεδρο τμήματος, A. Arabadjiev (εισηγητή) και M. Condinanzi, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την P. Carlin και τον M. Rynkowski,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της W. sp. z o.o. (στο εξής: εταιρία W) και του Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W. (διευθυντή της φορολογικής αρχής του W., Πολωνία) σχετικά με άρνηση χορήγησης απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για εξαγωγές αγαθών εκτός του εδάφους της Ευρωπαϊκής Ένωσης που πραγματοποιήθηκαν κατά τα έτη 2017 και 2018.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.»

4 Ο τίτλος IX της οδηγίας αυτής αφορά τις απαλλαγές. Το κεφάλαιο 1 του εν λόγω τίτλου περιλαμβάνει μόνον το άρθρο 131 της οδηγίας, το οποίο προβλέπει τα ακόλουθα:

«Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 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.»

5 Το κεφάλαιο 6 του τίτλου IX επιγράφεται «Απαλλαγές κατά την εξαγωγή» και περιλαμβάνει τα άρθρα 146 και 147 της οδηγίας. Κατά το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και β′, της οδηγίας:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

α) τις παραδόσεις αγαθών, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή για λογαριασμό του εκτός της Κοινότητας,

β) τις παραδόσεις αγαθών, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από μη εγκατεστημένο στο αντίστοιχο έδαφός τους αποκτώντα ή για λογαριασμό του, εκτός της Κοινότητας, με εξαίρεση τα αγαθά που μεταφέρονται από τον ίδιο τον αποκτώντα και προορίζονται για εξοπλισμό ή εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και τουριστικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσης».

Το πολωνικό δίκαιο

6 Ο ustawa o podatku od towarów i usług (νόμος περί του φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U. του 2017, θέση 1221), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), προβλέπει στο άρθρο 41, παράγραφος 6, τα εξής:

«Ο συντελεστής 0 % εφαρμόζεται στις εξαγωγές αγαθών για τις οποίες γίνεται λόγος στις παραγράφους 4 και 5, υπό την προϋπόθεση ότι, πριν από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της φορολογικής δήλωσης για τη σχετική λογιστική περίοδο, ο υποκείμενος στον φόρο έχει λάβει το έγγραφο που επιβεβαιώνει την εξαγωγή των αγαθών εκτός του εδάφους της Ένωσης.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

7 Η εταιρία W περιέλαβε στις δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε για τα έτη 2017 και 2018 παραδόσεις μήλων των οποίων παραλήπτρια ήταν η A. E. LP, εταιρία εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο και εγγεγραμμένη στα μητρώα ΦΠΑ της Λεττονίας (στο εξής: A. E. ή αποκτών). Οι παραδόσεις αυτές δηλώθηκαν ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, οι οποίες υπόκεινται σε συντελεστή 0 %.

8 Σύμφωνα με τις φορτωτικές τις οποίες είχε στην κατοχή της η εταιρία W και οι οποίες προσκομίστηκαν κατά τη φορολογική διαδικασία, τα εμπορεύματα επρόκειτο να μεταφερθούν και να παραδοθούν, με αφετηρία την Πολωνία, σε προορισμούς στη Λιθουανία από μεταφορείς εγκατεστημένους στη Λευκορωσία, τη Ρωσία και την Πολωνία. Η A. E. θα ήταν υπεύθυνη για την οργάνωση της μεταφοράς.

9 Η πολωνική φορολογική αρχή, όμως, διαπίστωσε ότι η A. E., ως αποκτών τα μήλα, τα είχε εξαγάγει απευθείας από την Πολωνία προς τη Λευκορωσία. Κατά τη φορολογική αυτή αρχή και βάσει των στοιχείων που παρέσχε, μεταξύ άλλων, η λεττονική φορολογική αρχή, η A. E. ήταν μη αξιόπιστη οντότητα με την οποία η επικοινωνία ήταν δύσκολη. Η λεττονική φορολογική αρχή επιβεβαίωσε ότι η A. E. είχε δηλώσει ενδοκοινοτική απόκτηση εμπορευμάτων τα οποία είχε αποκτήσει από την εταιρία W καθώς και εξαγωγές προς τρίτες χώρες. Επιπλέον, η πολωνική φορολογική αρχή δεν κάνει λόγο για απάτη ή κατάχρηση εκ μέρους της εταιρίας W στην αλυσίδα παραδόσεων.

10 Κατά την πολωνική φορολογική αρχή, δεδομένου ότι τα εμπορεύματα δεν μεταφέρθηκαν προς το έδαφος άλλου κράτους μέλους της Ένωσης, έπρεπε να γίνει δεκτό ότι οι σχετικές παραδόσεις δεν ήταν ενδοκοινοτικές. Η φορολογική αυτή αρχή έκρινε, επιπλέον, ότι η εταιρία W δεν είχε ελέγξει δεόντως πού θα παραδίδονταν τα εμπορεύματα και ότι απλώς είχε επιβεβαιώσει τυπικά την παράδοσή τους στη Λιθουανία βάσει της υπογραφής του οδηγού που τα μετέφερε, η οποία συνοδευόταν από τη σφραγίδα της μεταφορικής εταιρίας. Ως εκ τούτου, η εν λόγω φορολογική αρχή έκρινε ότι η πώληση αγαθών από την εταιρία W στην A. E. συνιστούσε εγχώρια παράδοση, υποκείμενη σε συντελεστή ΦΠΑ 5 %, και επέβαλε επίσης κύρωση με συντελεστή 30 %.

11 Η εταιρία W προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικού πρωτοδικείου περιφέρειας Βαρσοβίας, Πολωνία), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο, υποστηρίζοντας ότι, δεδομένου ότι η πολωνική φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι τα εμπορεύματα είχαν εξαχθεί στη Λευκορωσία από οντότητα που ενεργούσε στο όνομα και για λογαριασμό της αντισυμβαλλόμενης οντότητας, έπρεπε, βάσει του νόμου περί ΦΠΑ, να επαναχαρακτηριστεί η πράξη ως έμμεση εξαγωγή, υποκείμενη σε συντελεστή 0 %.

12 Το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικό πρωτοδικείο περιφέρειας Βαρσοβίας) έκανε δεκτή την προσφυγή και ακύρωσε την απόφαση της πολωνικής φορολογικής αρχής. Το δικαστήριο αυτό, επισημαίνοντας ότι η A. E. είχε αποκτήσει το δικαίωμα να διαθέτει τα αγαθά ως κύριος από την εταιρία W και τα είχε εξαγάγει στη Λευκορωσία, έκρινε ότι, εφόσον πληρούνταν οι ουσιαστικές νομικές προϋποθέσεις της διαδικασίας έμμεσης εξαγωγής, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επέβαλλε την εφαρμογή του συντελεστή ΦΠΑ 0 %, παρά τη μη τήρηση από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο των τυπικών προϋποθέσεων εξαγωγής.

13 Η πολωνική φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση κατά της ως άνω δικαστικής απόφασης ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία), το οποίο αναίρεσε την απόφαση. Το δικαστήριο αυτό έκρινε βάσιμες τις αιτιάσεις περί πλημμελούς αιτιολογίας της εν λόγω απόφασης και ανέπεμψε την υπόθεση της οποίας είχε επιληφθεί ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικού πρωτοδικείου περιφέρειας Βαρσοβίας) για να την κρίνει εκ νέου.

14 Πάντως, με την απόφασή του, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) διατύπωσε νομική γνώμη σχετικά με τον ενδεχόμενο επαναχαρακτηρισμό της ενδοκοινοτικής παράδοσης ως έμμεσης εξαγωγής, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων της υπόθεσης αυτής.

15 Το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) υπογράμμισε ότι απλώς και μόνον η απόφαση του αποκτώντος να εξαγάγει εμπορεύματα εκτός του εδάφους της Ένωσης βάσει τελωνειακής διασάφησης υποβληθείσας στο όνομά του και για λογαριασμό του, απόφαση την οποία έλαβε μετά τη σύναψη των εμπορικών συμφωνιών με τον προμηθευτή των εμπορευμάτων, δηλαδή την εταιρία W, και ανεξάρτητα από την εταιρία αυτή, δεν αρκούσε ώστε ο εν λόγω προμηθευτής να μπορεί εξ αυτού να συναγάγει και να αναμένει τον επαναπροσδιορισμό της εγχώριας παράδοσης ως πράξης εξαγωγής, έστω και έμμεσης, δεδομένου ότι, κατά τον χρόνο της παράδοσης αυτής, οι συναλλασσόμενοι δεν είχαν ούτε την πρόθεση ούτε τη βούληση να προβούν σε «παράδοση προς εξαγωγή».

16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικό πρωτοδικείο περιφέρειας Βαρσοβίας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας [ΦΠΑ] την έννοια ότι παράδοση αγαθών που δηλώθηκε από υποκείμενο στον φόρο (προμηθευτή) ως ενδοκοινοτική παράδοση πρέπει να θεωρείται ως παράδοση προς εξαγωγή όταν ο αποκτών εξήγαγε τα αγαθά όχι στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, αλλά εκτός του εδάφους της Ένωσης;

2) Ασκεί επιρροή για την εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας [ΦΠΑ], στην περίπτωση που περιγράφεται στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το γεγονός ότι ο αποκτών τα αγαθά τα εξήγαγε εκτός του εδάφους της Ένωσης όχι κατόπιν συμφωνίας με τον υποκείμενο στον φόρο (προμηθευτή) και βάσει αμοιβαίως συμφωνηθέντων όρων, αλλά βάσει μονομερούς απόφασης και εν αγνοία του υποκειμένου στον φόρο (προμηθευτή);

3) Ασκεί επιρροή για την εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας [ΦΠΑ], στην περίπτωση που περιγράφεται στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το γεγονός ότι η εξαγωγή των αγαθών εκτός του εδάφους της Ένωσης προκύπτει από τις διαπιστώσεις των φορολογικών αρχών βάσει τελωνειακών εγγράφων, ενώ το περιεχόμενο των φορτωτικών που έχει στην κατοχή του ο υποκείμενος στον φόρο (προμηθευτής) δεν συνάδει με τις εν λόγω διαπιστώσεις;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

17 Με τα τρία προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι εμπίπτει στην προβλεπόμενη από τη διάταξη αυτή απαλλαγή μια παράδοση αγαθών η οποία αρχικά δηλώθηκε από τον προμηθευτή ως ενδοκοινοτική παράδοση και η οποία, εν αγνοία του τελευταίου, πραγματοποιήθηκε εκτός του εδάφους της Ένωσης από τον αποκτώντα, όταν η επίμαχη εξαγωγή έχει διαπιστωθεί από τις φορολογικές αρχές βάσει τελωνειακών εγγράφων.

18 Υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι, δυνάμει του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και β′, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τις παραδόσεις αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή για λογαριασμό του, ή ακόμη από τον αποκτώντα ή για λογαριασμό του, εκτός της Ένωσης. Η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται σε συνδυασμό με το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας, κατά το οποίο ως «παράδοση αγαθών» θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό (πρβλ. αποφάσεις της 17ης Οκτωβρίου 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 19, και της 17ης Δεκεμβρίου 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, σκέψη 55).

19 Η απαλλαγή των παραδόσεων αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός της Ένωσης αποσκοπεί στο να διασφαλίσει τη φορολόγηση των παραδόσεων των οικείων αγαθών στον τόπο του προορισμού τους, δηλαδή στον τόπο κατανάλωσης των προϊόντων (πρβλ. απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

20 Όπως έχει επισημάνει επανειλημμένως το Δικαστήριο, από τις διατάξεις που παρατίθενται στη σκέψη 18 της παρούσας απόφασης, ιδίως δε από τον όρο «αποστέλλονται» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και β′, της οδηγίας ΦΠΑ, προκύπτει ότι η εξαγωγή αγαθού πραγματοποιείται και η απαλλαγή της παράδοσης προς εξαγωγή εφαρμόζεται όταν το δικαίωμα διάθεσης του αγαθού αυτού υπό την ιδιότητα του κυρίου έχει μεταβιβαστεί στον αποκτώντα, όταν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό έχει αποσταλεί ή μεταφερθεί εκτός της Ένωσης και όταν, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος της Ένωσης (πρβλ. αποφάσεις της 17ης Οκτωβρίου 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 21, και της 17ης Δεκεμβρίου 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, σκέψη 56).

21 Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι η έννοια της «παράδοσης αγαθών» έχει αντικειμενικό χαρακτήρα και εφαρμόζεται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των οικείων πράξεων, η δε φορολογική αρχή δεν είναι υποχρεωμένη να διεξάγει ελέγχους με σκοπό τη διαπίστωση της πρόθεσης του υποκειμένου στον φόρο ούτε να λαμβάνει υπόψη την πρόθεση

άλλου επιχειρηματία, εκτός του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο, ο οποίος παρεμβαίνει στην ίδια αλυσίδα παραδόσεων (απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 22).

22 Επομένως, πράξεις όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης αποτελούν παραδόσεις αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και β′, της οδηγίας ΦΠΑ, εάν πληρούν τα αντικειμενικά κριτήρια επί των οποίων στηρίζεται η έννοια αυτή και τα οποία υπομνήσθηκαν στη σκέψη 20 της παρούσας απόφασης.

23 Από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι πληρούται εν προκειμένω το πρώτο κριτήριο για την απόδειξη της εξαγωγής αγαθών, στο μέτρο που δεν αμφισβητείται ότι ο προμηθευτής μεταβίβασε στον αποκτώντα το δικαίωμα διάθεσης, υπό την ιδιότητα του κυρίου, των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης μήλων.

24 Όσον αφορά το δεύτερο κριτήριο, βάσει του οποίου ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε εκτός της Ένωσης, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι ο προμηθευτής στην υπόθεση της κύριας δίκης προσκόμισε, κατά τη διάρκεια της φορολογικής διαδικασίας, έγγραφα που πιστοποιούσαν ότι τα εμπορεύματα έπρεπε να μεταφερθούν και να παραδοθούν, από τον τόπο φόρτωσης στην Πολωνία, σε προορισμούς ευρισκόμενους στη Λιθουανία. Εντούτοις, η πολωνική φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η παράδοση των μήλων δεν είχε πραγματοποιηθεί στο εν λόγω κράτος μέλος, αλλά εκτός του εδάφους της Ένωσης.

25 Η πολωνική φορολογική αρχή συνήγαγε εξ αυτού ότι η αρχικώς προβλεπόμενη ενδοκοινοτική παράδοση που υπέκειτο σε συντελεστή ΦΠΑ 0 % δεν είχε στην πραγματικότητα διενεργηθεί. Η εν λόγω φορολογική αρχή έκρινε, κατόπιν τούτου, ότι ο προμηθευτής δεν είχε ελέγξει δεόντως πού θα παραδίδονταν τα εμπορεύματα τα οποία είχε πωλήσει και ότι απλώς είχε επιβεβαιώσει τυπικά την παράδοσή τους στη Λιθουανία βάσει της υπογραφής του οδηγού που τα μετέφερε, η οποία συνοδευόταν από τη σφραγίδα της μεταφορικής εταιρίας.

26 Ωστόσο, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι περιστάσεις αυτές δεν ασκούν επιρροή για τον χαρακτηρισμό της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξης ως πράξης εξαγωγής, κατά την έννοια του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και β′, της οδηγίας ΦΠΑ.

27 Πράγματι, αφενός, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 23 της παρούσας απόφασης, το δικαίωμα διάθεσης των εμπορευμάτων υπό την ιδιότητα του κυρίου είχε προηγουμένως μεταβιβαστεί από τον προμηθευτή στον αποκτώντα, ο οποίος στη συνέχεια θα έπρεπε να τα παραδώσει σύμφωνα με τους όρους της μεταξύ τους συναφθείσας συμφωνίας. Υπό τις συνθήκες αυτές, ο προμηθευτής δεν μπορεί να επικριθεί επειδή επιβεβαίωσε την παράδοση στηριζόμενος στην υπογραφή του οδηγού που μετέφερε τα εμπορεύματα, η οποία συνοδευόταν από τη σφραγίδα της μεταφορικής εταιρίας που είχε τεθεί επί των φορτωτικών.

28 Αφετέρου, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 21 της παρούσας απόφασης, η έννοια της «παράδοσης αγαθών» έχει αντικειμενικό χαρακτήρα και εφαρμόζεται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των οικείων πράξεων. Επομένως, πρέπει να πληρούνται οι αντικειμενικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και β′, της οδηγίας ΦΠΑ. Το γεγονός ότι αρχικά η συμφωνία των μερών αφορούσε ενδοκοινοτική παράδοση η οποία τελικά δεν πραγματοποιήθηκε και το γεγονός ότι η παράδοση εκτός του εδάφους της Ένωσης έγινε εν αγνοία του προμηθευτή συνιστούν υποκειμενικά στοιχεία, τα οποία ως εκ τούτου, κατ’ αρχήν, δεν ασκούν επιρροή.

29 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι αποδείχθηκε η παράδοση των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης μήλων εκτός του εδάφους της Ένωσης. Το γεγονός ότι την απόδειξη της παράδοσης αυτής απέκτησε η πολωνική φορολογική αρχή και όχι ο προμηθευτής δεν ασκεί επιρροή για τον χαρακτηρισμό της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξης ως πράξης εξαγωγής, κατά την έννοια του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και β′, της οδηγίας ΦΠΑ.

30 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι πληρούται το δεύτερο κριτήριο που μνημονεύεται στη σκέψη 20 της παρούσας απόφασης.

31 Όσον αφορά το τρίτο κριτήριο, κατά το οποίο, κατόπιν αποστολής ή μεταφοράς, το αγαθό πρέπει να έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος της Ένωσης, δεν αμφισβητείται ότι τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης μήλα μεταφέρθηκαν εκτός της Ένωσης από τον αγοραστή ή για λογαριασμό του.

32 Διαπιστώνεται ότι, αφού δεν αμφισβητείται επίσης ότι δεν υπήρξε κατανάλωση των μήλων αυτών στο έδαφος της Ένωσης, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ο προμηθευτής πραγματοποίησε παράδοση στο εθνικό έδαφος.

33 Πράγματι, η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ αποσκοπεί στο να διασφαλίσει τη φορολόγηση των παραδόσεων των οικείων αγαθών στον τόπο του προορισμού τους, δηλαδή στον τόπο κατανάλωσης των εξαγόμενων προϊόντων (απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

34 Επομένως, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επιτάσσει τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ ακόμη και αν οι υποκείμενοι στον φόρο δεν τήρησαν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, σκέψη 72 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

35 Από τα προεκτεθέντα συνάγεται ότι ο χαρακτηρισμός μιας πράξης ως «παράδοσης αγαθών», κατά την έννοια του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και β′, της οδηγίας ΦΠΑ, δεν μπορεί να αποκλειστεί για τον λόγο ότι η αποστολή ή η μεταφορά εκτός της Ένωσης πραγματοποιήθηκε εν αγνοία του προμηθευτή και διαπιστώθηκε από τη φορολογική αρχή και όχι από τον ίδιο τον προμηθευτή.

36 Η Πολωνική Κυβέρνηση αντιτάσσει ότι η προβλεπόμενη από τον νόμο περί ΦΠΑ προϋπόθεση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο προμηθευτής πρέπει να λαμβάνει έγγραφο που να βεβαιώνει την εξαγωγή των αγαθών εκτός της Ένωσης υπαγορεύθηκε ιδίως από την ανάγκη πρόληψης της φοροδιαφυγής. Δεδομένου ότι οι πράξεις εξαγωγής υπάγονται σε προτιμησιακό καθεστώς ΦΠΑ, δηλαδή απαλλάσσονται από τον φόρο αυτόν ενώ παράλληλα διατηρείται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και, ως εκ τούτου, εφαρμόζεται συντελεστής ΦΠΑ 0 % ως προς τις εν λόγω πράξεις δυνάμει του ανωτέρω νόμου, υπάρχει μεγάλος κίνδυνος να επιχειρήσουν ορισμένοι επιχειρηματίες να εκμεταλλευθούν το πλεονέκτημα αυτό για πράξεις στο πλαίσιο των οποίων τα εμπορεύματα δεν έχουν στην πραγματικότητα εξαχθεί εκτός της Ένωσης.

37 Βεβαίως, εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν, σύμφωνα με το άρθρο 131 της οδηγίας ΦΠΑ, τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τις πράξεις εξαγωγής, για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών που προβλέπονται από την εν λόγω οδηγία και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση. Ωστόσο, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές

αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται ιδίως η αρχή της αναλογικότητας (απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 26).

38 Όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, υπενθυμίζεται ότι ένα εθνικό μέτρο βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του φόρου όταν εξαρτά, κατά το ουσιώδες μέρος, το δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ από την τήρηση τυπικών υποχρεώσεων, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι ουσιαστικές προϋποθέσεις και, ιδίως, χωρίς να εξετάζεται το κατά πόσον πληρούνταν οι προϋποθέσεις αυτές. Πράγματι, οι πράξεις πρέπει να φορολογούνται λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών χαρακτηριστικών τους (απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, σκέψη 71 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

39 Όπως αναφέρει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, τα κράτη μέλη επιβάλλουν μεν τυπικές προϋποθέσεις βάσει του άρθρου 131 της οδηγίας ΦΠΑ, πλην όμως οι προϋποθέσεις αυτές δεν πρέπει να τροποποιούν το πεδίο εφαρμογής των απαλλαγών που προβλέπει η εν λόγω οδηγία. Δεν θα ήταν σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας να αποκλείεται η εφαρμογή της απαλλαγής σε μια εξαγωγή για τον λόγο και μόνον ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν διαθέτει τα ορθά έγγραφα εξαγωγής, εάν, όπως εν προκειμένω, οι φορολογικές αρχές είναι βέβαιες ότι τα αγαθά έχουν εξαχθεί. Ένας τέτοιος αποκλεισμός εφαρμογής της απαλλαγής θα έβαινε πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του φόρου, δεδομένου ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ θα υπέκειτο σε υπερβολικές τυπικές προϋποθέσεις, χωρίς να εξετάζεται αν πράγματι πληρούνται τα ουσιαστικά κριτήρια απαλλαγής.

40 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, υφίστανται δύο μόνον περιπτώσεις κατά τις οποίες η μη τήρηση τυπικής προϋπόθεσης μπορεί να συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ (απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

41 Αφενός, η μη τήρηση τυπικής προϋπόθεσης μπορεί να καταλήξει σε άρνηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ εάν έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη της τήρησης των ουσιαστικών προϋποθέσεων (απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

42 Ωστόσο, τούτο προδήλως δεν συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης, στην οποία, όπως επισημάνθηκε στις σκέψεις 23 έως 31 της παρούσας απόφασης, πληρούνται όλες οι ουσιαστικές προϋποθέσεις απαλλαγής που προβλέπονται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ.

43 Αφετέρου, δεν μπορεί να γίνεται επίκληση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας με σκοπό την απαλλαγή από τον ΦΠΑ από υποκείμενο στον φόρο που εκ προθέσεως μετέσχε σε φοροδιαφυγή η οποία υπονομεύει τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης το να απαιτείται από τον επιχειρηματία να ενεργεί καλόπιστα και να λαμβάνει κάθε μέτρο που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από αυτόν προκειμένου να βεβαιωθεί ότι η πράξη στην οποία προέβη δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή. Σε περίπτωση που ο συγκεκριμένος υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη στην οποία προέβη αποτελούσε μέρος απάτης την οποία διέπραξε ο αποκτών και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που

μπορούσε ευλόγως να λάβει ώστε να την αποφύγει, δεν πρέπει να του χορηγηθεί το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ (απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

44 Ωστόσο, εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο επισήμανε ότι η φορολογική αρχή δεν είχε κάνει λόγο για απάτη ή κατάχρηση εκ μέρους του προμηθευτή στην αλυσίδα παραδόσεων. Επιπλέον, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν προκύπτει καμία ένδειξη δόλιας συμπεριφοράς.

45 Άλλωστε, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής κατά την εξαγωγή τις οποίες προβλέπει το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ, ιδίως η προϋπόθεση περί εξόδου των οικείων αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, δεν οφείλεται ΦΠΑ για μια τέτοια παράδοση και, υπό τέτοιες περιστάσεις, δεν υφίσταται πλέον, κατ' αρχήν, κίνδυνος φοροδιαφυγής ή απωλειών φόρου ο οποίος θα μπορούσε να δικαιολογήσει τη φορολόγηση της επίμαχης πράξης (απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, σκέψη 82 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

46 Κατόπιν των ανωτέρω, στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι εμπίπτει στην προβλεπόμενη από τη διάταξη αυτή απαλλαγή μια παράδοση αγαθών η οποία αρχικά δηλώθηκε από τον προμηθευτή ως ενδοκοινοτική παράδοση και η οποία, εν αγνοία του τελευταίου, πραγματοποιήθηκε εκτός του εδάφους της Ένωσης από τον αποκτώντα, όταν η επίμαχη εξαγωγή έχει διαπιστωθεί από τις φορολογικές αρχές βάσει τελωνειακών εγγράφων.

Επί των δικαστικών εξόδων

47 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (ένατο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας,

έχει την έννοια ότι:

εμπίπτει στην προβλεπόμενη από τη διάταξη αυτή απαλλαγή μια παράδοση αγαθών η οποία αρχικά δηλώθηκε από τον προμηθευτή ως ενδοκοινοτική παράδοση και η οποία, εν αγνοία του τελευταίου, πραγματοποιήθηκε εκτός του εδάφους της Ευρωπαϊκής Ένωσης από τον αποκτώντα, όταν η επίμαχη εξαγωγή έχει διαπιστωθεί από τις φορολογικές αρχές βάσει τελωνειακών εγγράφων.

(υπογραφές)