Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 26ης Ιουλίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 138, παράγραφος 1 – Χαρακτηρισμός πράξης ως ενδοκοινοτικής παράδοσης – Απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών από τον φόρο – Πρόθεση του αποκτώντος να μεταπωλήσει τα αγορασθέντα αγαθά σε υποκείμενο στον φόρο σε άλλο κράτος μέλος πριν από την απομάκρυνσή τους από το έδαφος του πρώτου κράτους μέλους – Ενδεχόμενη επίπτωση της επεξεργασίας μέρους των αγαθών πριν από την αποστολή τους»

Στην υπόθεση C-386/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Λιθουανία) με απόφαση της 4ης Ιουλίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Ιουλίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

«Toridas» UAB

κατά

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

παρισταμένης της:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Juhász, πρόεδρο τμήματος, C. Vajda και K. Jürimäe (εισηγήτρια), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Y. Bot

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η «Toridas» UAB, εκπροσωπούμενη από τον R. Mištautas, advokatas,

– η Λιθουανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους D. Kriaučiūnas και K. Dieninis, καθώς και από την D. Stepanienė,

* Γλώσσα διαδικασίας: η λιθουανική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και A. Steiblytė,

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 απόφασης αφορά την ερμηνεία του άρθρου 138, παράγραφος 1, του άρθρου 140, στοιχείο α′, και του άρθρου 141 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 περί ΦΠΑ), σε συνδυασμό με τα άρθρα 33 και 40 της ίδιας οδηγίας.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της «Toridas» UAB και της Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Εθνικής Φορολογικής Διεύθυνσης παρά τω Υπουργείω Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας) με αντικείμενο τον χαρακτηρισμό ως ενδοκοινοτικών παραδόσεων των πράξεων που διενήργησε η Toridas μεταξύ 2008 και 2010 και την καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που αντιστοιχεί στις πράξεις αυτές, προσαυξημένου με ποινές λόγω μη εμπρόθεσμης καταβολής και με φορολογικό πρόστιμο.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

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

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

4 Το άρθρο 20 της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«Νοείται ως “ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών” η απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, κινητό ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή από τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.»

5 Το άρθρο 32 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Στην περίπτωση αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών από τον προμηθευτή ή τον αποκτώντα ή από τρίτο πρόσωπο, ο τόπος παράδοσης θεωρείται ότι βρίσκεται στον τόπο όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς με προορισμό τον αποκτώντα.

Όταν, ωστόσο, ο τόπος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών βρίσκεται σε τρίτο έδαφος ή τρίτη χώρα, ως τόπος της παράδοσης που πραγματοποιείται από τον εισαγωγέα, που καθορίζεται ή αναγνωρίζεται ως υπόχρεος του φόρου με βάση το άρθρο 201, καθώς και ως τόπος των ενδεχόμενων μεταγενέστερων παραδόσεων, θεωρείται το εσωτερικό του κράτους μέλους εισαγωγής των αγαθών.»

6 Το άρθρο 33 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 32, τόπος παράδοσης αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται, από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά το χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα, εφόσον συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) η παράδοση αγαθών πραγματοποιείται προς πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, των οποίων οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1, ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο,

β) τα παραδιδόμενα αγαθά δεν είναι καινούργια μεταφορικά μέσα ούτε αγαθά που παραδίδονται έπειτα από συναρμολόγηση ή εγκατάσταση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

2. Όταν τα παραδιδόμενα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τρίτο έδαφος ή τρίτη χώρα και εισάγονται από τον προμηθευτή σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα, θεωρείται ότι απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν από το κράτος μέλος εισαγωγής.»

7 Το άρθρο 40 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

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

8 Το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους αλλά εντός της [Ένωσης] από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για 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 Το άρθρο 140 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

α) τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, η παράδοση των οποίων από υποκείμενους στον φόρο απαλλάσσεται σε κάθε περίπτωση στο αντίστοιχο έδαφός τους,

[…]».

10 Το άρθρο 141 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει ειδικά μέτρα για να μην υπαχθούν στον ΦΠΑ οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο έδαφός του, σύμφωνα με το άρθρο 40, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) η απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο εν λόγω κράτος μέλος, ο οποίος όμως διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος,

β) η απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται με σκοπό τη μετέπειτα παράδοση των αγαθών αυτών στο ίδιο κράτος μέλος από τον υποκείμενο στον φόρο που αναφέρεται στο στοιχείο α),

γ) τα αγαθά που αποκτώνται με τον τρόπο αυτό από τον υποκείμενο στον φόρο του στοιχείου α) αποστέλλονται ή μεταφέρονται απευθείας από κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο αυτός διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, με προορισμό το πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου πραγματοποιείται η μετέπειτα παράδοση,

δ) ο μετέπειτα αποκτών είναι άλλος υποκείμενος στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο ίδιο κράτος μέλος,

ε) ο αποκτών του στοιχείου δ) έχει ορισθεί, σύμφωνα με το άρθρο 197, ως ο υπόχρεος του φόρου που οφείλεται για την παράδοση την οποία πραγματοποιεί υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ.»

Το λιθουανικό δίκαιο

11 Το άρθρο 49, παράγραφος 1, του Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (νόμου της Δημοκρατίας της Λιθουανίας περί ΦΠΑ), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει τα ακόλουθα:

«Φορολογούνται με μηδενικό συντελεστή οι πραγματοποιούμενες προς υποκείμενο στον φόρο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος παραδόσεις αγαθών, τα οποία μεταφέρονται εκτός του εθνικού εδάφους προς άλλο κράτος μέλος (ανεξαρτήτως του ποιος πραγματοποιεί τη μεταφορά –ο πωλητής των αγαθών, ο αποκτών ή τρίτος που ενεργεί για λογαριασμό τους).»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Η Toridas είναι εταιρία με έδρα τη Λιθουανία όπου και διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Κατά την περίοδο μεταξύ της 1ης Ιουλίου 2008 και της 31ης Δεκεμβρίου 2010 εισήγαγε στη Λιθουανία κατεψυγμένα ψάρια από το Καζακστάν (στο εξής: επίμαχα εμπορεύματα). Τα επίμαχα εμπορεύματα πωλούνταν εν συνεχεία στη Megalain OÜ, εταιρία η οποία είχε έδρα και αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στην Εσθονία (στο εξής: πρώτες παραδόσεις). Οι πωλήσεις αυτές μεταξύ της Toridas και της Megalain διέπονταν από σύμβαση εμπορικής συνεργασίας που είχε συναφθεί στις 10 Οκτωβρίου 2006. Κατά τους όρους της σύμβασης αυτής, η Megalain αναλάμβανε την υποχρέωση να εξάγει τα επίμαχα εμπορεύματα από το λιθουανικό έδαφος εντός 30 ημερών και να προσκομίζει στην Toridas έγγραφα που πιστοποιούσαν ότι τα εμπορεύματα αυτά είχαν πράγματι απομακρυνθεί από το εν λόγω έδαφος. Από την πλευρά της, η Toridas δεσμευόταν να αναλάβει τα επίμαχα εμπορεύματα, συμπεριλαμβανομένης της αποθήκευσής τους, και να καλύπτει όλα τα σχετικά έξοδα μέχρι την πραγματική έξοδό τους από τη Λιθουανία.

13 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, στην πράξη, είτε αυθημερόν είτε την επομένη της αγοράς τους από την Toridas, η Megalain μεταπωλούσε τα επίμαχα εμπορεύματα σε αποκτώντες που ήταν εγκατεστημένοι και διέθεταν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ήτοι στη Δανία, στη Γερμανία, στις Κάτω Χώρες και στην Πολωνία (στο εξής: δεύτερες παραδόσεις).

14 Ένα μέρος από τα επίμαχα εμπορεύματα αποστελλόταν, αμέσως μετά τη μεταπώληση, από τη Λιθουανία προς τα ανωτέρω κράτη μέλη, χωρίς να περάσει από την Εσθονία. Ένα άλλο μέρος μεταφερόταν στις ευρισκόμενες στη Λιθουανία εγκαταστάσεις της εταιρίας Plungės šaltis, προκειμένου να ταξινομηθεί, να επικαλυφθεί με επίπαγο και να συσκευαστεί, προτού μεταφερθεί απευθείας στους

προμνησθέντες στην προηγούμενη σκέψη αγοραστές στα κράτη μέλη προορισμού. Σε όλες τις περιπτώσεις, η Megalain αναλάμβανε την ταξινόμηση, την επικάλυψη με επίπαγο, τη συσκευασία καθώς και την εξαγωγή των επίμαχων εμπορευμάτων.

15 Όσον αφορά τις πρώτες παραδόσεις, στα τιμολόγια που απηύθυνε η Toridas στη Megalain αναγραφόταν ότι, ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, οι πράξεις υπέκειντο σε μηδενικό ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 49, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ. Στα τιμολόγια αναγραφόταν επίσης ότι η διεύθυνση του τόπου φόρτωσης και παράδοσης των επίμαχων εμπορευμάτων ήταν αυτή των ευρισκόμενων επί λιθουανικού εδάφους αποθηκών των εταιριών Kauno žuvis ή Plungės šaltis.

16 Όσον αφορά τις δεύτερες παραδόσεις, τα τιμολόγια εκδίδονταν από τη Megalain χωρίς ΦΠΑ, κατ' εφαρμογήν των σχετικών με την απαλλαγή των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών διατάξεων της οδηγίας περί ΦΠΑ. Σ' αυτά αναγραφόταν επίσης ο τόπος φόρτωσης των επίμαχων εμπορευμάτων, ήτοι οι ευρισκόμενες στη Λιθουανία εγκαταστάσεις της Kauno žuvis ή της Plungės šaltis, και ένας τόπος παράδοσης, ήτοι μια διεύθυνση στο κράτος μέλος κάθε αγοραστή.

17 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου για την καταβολή του ΦΠΑ, η λιθουανική υπηρεσία φορολογικού ελέγχου έκρινε ότι οι πρώτες παραδόσεις ήταν εσωτερικές παραδόσεις, φορολογητέες με τον συνήθη συντελεστή, και όχι ενδοκοινοτικές παραδόσεις που απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ. Η εκτίμηση αυτή, η οποία επιβεβαιώθηκε αρχικώς από την Εθνική Φορολογική Διεύθυνση παρά τω Υπουργείω Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας, απορρίφθηκε από τη Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Επιτροπή φορολογικών διαφορών παρά τη Κυβερνήσει της Δημοκρατίας της Λιθουανίας).

18 Το Vilniaus apygardos administracinis teismas (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο του Βίλνιους, Λιθουανία), στο οποίο προσέφυγε η Εθνική Φορολογική Διεύθυνση παρά τω Υπουργείω Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας, ακύρωσε την απόφαση της Επιτροπής φορολογικών διαφορών παρά τη Κυβερνήσει της Δημοκρατίας της Λιθουανίας και έκρινε βάσιμη την εκτίμηση των τοπικών και κεντρικών φορολογικών αρχών.

19 Η Toridas άσκησε έφεση κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

20 Το εν λόγω δικαστήριο διερωτάται ως προς τον χαρακτηρισμό, για τους σκοπούς επιβολής του ΦΠΑ, των πρώτων παραδόσεων. Επισημαίνοντας ότι τις πράξεις αυτές ακολούθησαν δεύτερες παραδόσεις και ότι τα επίμαχα εμπορεύματα είχαν αποτελέσει αντικείμενο μιας μόνον ενδοκοινοτικής αποστολής ή μιας μόνον ενδοκοινοτικής μεταφοράς, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν είναι οι πρώτες ή οι δεύτερες παραδόσεις εκείνες που πρέπει να χαρακτηριστούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις που απαλλάσσονται βάσει του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

21 Κατά το αιτούν δικαστήριο, είναι αποδεδειγμένο ότι πραγματοποιήθηκε όντως η μεταφορά των επίμαχων εμπορευμάτων προς τους τελικούς αποκτώντες, οι δε τελευταίοι δήλωσαν έκαστος στο δικό του κράτος μέλος τις αντίστοιχες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι από τα αποδεικτικά στοιχεία που περιέχονται στη δικογραφία μπορεί ευλόγως να συναχθεί ότι η Toridas τελούσε εν γνώσει όλων των σημαντικών περιστάσεων σε σχέση με τις δεύτερες παραδόσεις. Λαμβανομένης υπόψη της απόφασης της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), και ιδίως της σκέψης 36, το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει ότι οι πρώτες παραδόσεις μπορούν να τύχουν της προβλεπόμενης στο άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ απαλλαγής.

22 Το αιτούν δικαστήριο αναφέρει, αντιθέτως, ότι, για την ίδια παρτίδα εμπορευμάτων, η αλληλουχία των δύο διαδοχικών παραδόσεων περιλάμβανε επιχειρήσεις υποκείμενες στον φόρο σε διαφορετικά κράτη μέλη, η δε Megalain ενεργούσε ως μεσάζουσα. Εξ αυτού θα μπορούσε να συναχθεί ότι οι οικονομικές πράξεις θα μπορούσαν να εκληφθούν, στο σύνολό τους, ως «τριγωνικές» πράξεις που περιλαμβάνουν τρεις επιχειρήσεις, εγκατεστημένες και έχουσες αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε τρία

διαφορετικά κράτη μέλη, οι οποίες πραγματοποιούν δυο διαδοχικές παραδόσεις που αποτελούν το αντικείμενο μιας μόνον ενδοκοινοτικής μεταφοράς. Ενδέχεται επομένως να εμπίπτουν στο άρθρο 141 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Τέλος, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται σχετικά με την επίπτωση που έχει η επεξεργασία μέρους των επίμαχων εμπορευμάτων στην εφαρμογή ενδεχόμενης απαλλαγής των πρώτων παραδόσεων.

23 Κατά τα λοιπά, το αιτούν δικαστήριο εκφράζει την ανησυχία του ότι, δεδομένου ότι η Megalain διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στην Εσθονία, τυχόν μη αποδοχή της απαλλαγής των πρώτων παραδόσεων θα έχει ως αποτέλεσμα διπλή φορολόγηση της ίδιας οικονομικής πράξης, τόσο σε επίπεδο παράδοσης όσο και σε επίπεδο απόκτησης.

24 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Λιθουανία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει τα άρθρα 138, παράγραφος 1, 140, στοιχείο α′, και/ή 141 της οδηγίας [περί ΦΠΑ], σε συνδυασμό, μεταξύ άλλων, με τα άρθρα 33 και 40 της οδηγίας αυτής, να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, η παράδοση αγαθών από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στο πρώτο κράτος μέλος πρέπει να απαλλάσσεται από τον φόρο στην περίπτωση που ο αγοραστής (ο υποκείμενος στον φόρο και έχων αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο δεύτερο κράτος μέλος), πριν διενεργηθεί η εν λόγω πράξη παραδόσεως, εκδηλώσει την πρόθεση να πωλήσει τα εμπορεύματα αμέσως, πριν τα μεταφέρει από το πρώτο κράτος μέλος, σε υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε τρίτο κράτος μέλος, για τον οποίο τα εν λόγω εμπορεύματα μεταφέρονται (αποστέλλονται) σε αυτό το τρίτο κράτος μέλος;

2) Επηρεάζεται η απάντηση στο πρώτο ερώτημα από το γεγονός ότι μέρος των εμπορευμάτων υποβλήθηκε σε επεξεργασία κατόπιν εντολής του υποκείμενου στον φόρο εγκατεστημένου (και έχοντος αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ) στο δεύτερο κράτος μέλος, πριν από τη μεταφορά τους στο τρίτο κράτος μέλος;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

25 Με τα δύο ερωτήματά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει το άρθρο 33, το άρθρο 40, το άρθρο 138, παράγραφος 1, το άρθρο 140, στοιχείο α′, και το άρθρο 141 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ζητεί, κυρίως, να διευκρινιστεί κατά πόσον παραδόσεις αγαθών όπως οι πρώτες παραδόσεις μπορούν να απαλλαγούν από τον ΦΠΑ βάσει των διατάξεων της οδηγίας περί ΦΠΑ που εφαρμόζονται στις ενδοκοινοτικές πράξεις.

26 Διαπιστώνεται, εντούτοις, ότι μόνον το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής αφορά την απαλλαγή των παραδόσεων αγαθών, ενώ το άρθρο 140, στοιχείο α′, το άρθρο 141 και το άρθρο 40 της οδηγίας περί ΦΠΑ εφαρμόζονται μόνον στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών. Ωσαύτως, πρέπει να επισημανθεί ότι το άρθρο 33 της οδηγίας περί ΦΠΑ αφορά τον τόπο παράδοσης των αγαθών, ενώ η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά το καθεστώς απαλλαγής των παραδόσεων αγαθών από τον ΦΠΑ.

27 Υπό τις συνθήκες αυτές, η παρούσα αίτηση προδικαστικής απόφασης πρέπει να εξετασθεί αποκλειστικά καθόσον αφορά την ερμηνεία του άρθρου 40 και του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

Επί του πρώτου ερωτήματος

28 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, η παράδοση αγαθών από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε ένα πρώτο κράτος μέλος απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ βάσει της διατάξεως αυτής όταν, προτού διενεργηθεί η εν λόγω πράξη παράδοσης, ο έχων αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε ένα δεύτερο κράτος μέλος αποκτών ενημερώνει τον προμηθευτή ότι τα εμπορεύματα πρόκειται να επαναπωληθούν αμέσως σε υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε τρίτο κράτος μέλος, πριν τα εξαγάγει από το πρώτο κράτος μέλος και τα μεταφέρει στον τρίτο αυτόν υποκείμενο στον φόρο.

29 Κατά το γράμμα του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της Ένωσης, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχωρήσεως της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.

30 Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η απαλλαγή της παράδοσης αγαθού κατά την έννοια του άρθρου αυτού εφαρμόζεται μόνον εφόσον το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εφόσον ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και εφόσον, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς αυτής, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κράτους μέλους παράδοσης (βλ., συναφώς, απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

31 Πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι η ενδοκοινοτική παράδοση που εμπίπτει στο άρθρο 138, παράγραφος 1 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως αποτέλεσμα ενδοκοινοτική απόκτηση, όπως αυτή καθορίζεται στο άρθρο 20 της οδηγίας αυτής, οπότε οι δύο αυτές διατάξεις πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπον που να τους αποδίδει την ίδια έννοια και το ίδιο περιεχόμενο (βλ., συναφώς, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ., C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 34).

32 Πλην όμως, από το άρθρο 20 της εν λόγω οδηγίας προκύπτει ότι μια απόκτηση μπορεί να χαρακτηριστεί ενδοκοινοτική απόκτηση μόνον εφόσον το αγαθό μεταφέρθηκε ή απεστάλη στον αποκτώντα.

33 Πρέπει επομένως να γίνει δεκτό ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ αν το αγαθό που αποτελεί αντικείμενο της παράδοσης δεν μεταφέρεται ή δεν αποστέλλεται στον αποκτώντα, η απόκτηση από τον οποίο είναι συνακόλουθη της δεδομένης παράδοσης.

34 Όσον αφορά πράξεις οι οποίες, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, συνιστούν αλληλουχία δύο διαδοχικών παραδόσεων οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα μια μόνον ενδοκοινοτική μεταφορά, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει, αφενός, ότι η ενδοκοινοτική μεταφορά μπορεί να καταλογιστεί μόνον σε μία από τις δύο παραδόσεις, η οποία θα είναι συνεπώς και η μόνη απαλλασσόμενη από τον φόρο κατ' εφαρμογήν του άρθρου 138, παράγραφος 1 της οδηγίας περί ΦΠΑ (βλ., συναφώς, απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, σκέψη 45).

35 Αφετέρου, προκειμένου να καθοριστεί ποια από τις δύο παραδόσεις είναι εκείνη στην οποία πρέπει να καταλογιστεί η ενδοκοινοτική μεταφορά, απαιτείται σφαιρική εκτίμηση όλων των ειδικών περιστάσεων της συγκεκριμένης υπόθεσης (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, σκέψη 27, και της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 32).

36 Στο πλαίσιο της εκτίμησης αυτής, πρέπει, μεταξύ άλλων, να προσδιοριστεί ο χρόνος κατά τον οποίο διενεργήθηκε η δεύτερη μεταβίβαση, προς τον τελικό αποκτώντα, της εξουσίας να διαθέτει το αγαθό ως κύριος. Πράγματι, στην περίπτωση που η δεύτερη μεταβίβαση της εξουσίας αυτής, δηλαδή η δεύτερη παράδοση, συντελέστηκε πριν από τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς, η τελευταία δεν μπορεί να καταλογιστεί στην πρώτη παράδοση προς τον πρώτο αποκτώντα (βλ., συναφώς, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

37 Στην περίπτωση δύο διαδοχικών παραδόσεων οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα μια μόνον ενδοκοινοτική μεταφορά, προκειμένου να καθοριστεί σε ποια εκ των δύο παραδόσεων είναι καταλογιστέα η μεταφορά αυτή, πρέπει να αποδειχθεί αν η εν λόγω μεταφορά διενεργήθηκε μετά τη δεύτερη παράδοση. Εάν συντρέχει τέτοια περίπτωση, μόνον η δεύτερη παράδοση θα πρέπει να χαρακτηριστεί ενδοκοινοτική μεταφορά και να τύχει, ενδεχομένως, της προβλεπόμενης στο άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ απαλλαγής.

38 Εν προκειμένω, από τα περιεχόμενα στην απόφαση περί παραπομπής στοιχεία προκύπτει ότι η παράδοση που πραγματοποίησε η Megalain προς τους τελικούς αποκτώντες έλαβε χώρα προτού διενεργηθεί η ενδοκοινοτική μεταφορά.

39 Στην απόφαση περί παραπομπής διευκρινίζεται επίσης ότι η ενεργούσα ως μεσάζουσα επιχείρηση, η Megalain, η οποία διέθετε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στην Εσθονία, δεν ήταν παραλήπτης της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των επίμαχων εμπορευμάτων, καθότι αυτά μεταφέρθηκαν απευθείας στα κράτη μέλη όπου ήταν εγκατεστημένοι οι τελικοί αποκτώντες, ήτοι στη Δανία, στη Γερμανία, στις Κάτω Χώρες και στην Πολωνία.

40 Ως εκ τούτου, υπό την επιφύλαξη της εξακρίβωσης από το αιτούν δικαστήριο, οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης πρώτες παραδόσεις συνιστούν εσωτερικές παραδόσεις που δεν μπορούν να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

41 Το συμπέρασμα αυτό δεν επηρεάζεται από το γεγονός ότι η ενεργούσα ως μεσάζουσα επιχείρηση ήταν εγκατεστημένη και διέθετε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στην Εσθονία. Βεβαίως, το αιτούν δικαστήριο φρονεί, κατ' ουσίαν, ότι αν γίνει δεκτό ότι οι πρώτες παραδόσεις θα έπρεπε να εκληφθούν ως φορολογητέες πράξεις, θα μπορούσε να ανακύψει κίνδυνος διπλής φορολόγησης δεδομένου ότι η Megalain δήλωσε τις αποκτήσεις της στην Εσθονία.

42 Ωστόσο, από το γράμμα του άρθρου 20 και του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι ο τόπος όπου ο επιχειρηματίας διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ δεν αποτελεί κριτήριο για τον χαρακτηρισμό ενδοκοινοτικής παράδοσης ή ενδοκοινοτικής απόκτησης.

43 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά, κατ' ουσίαν, ότι αν γινόταν δεκτό ότι οι πρώτες παραδόσεις πρέπει να χαρακτηριστούν φορολογητέες πράξεις, θα ανέκυπτε ενδεχομένως κίνδυνος διπλής φορολόγησης. Εντούτοις, όπως επισήμανε η Επιτροπή στις γραπτές της παρατηρήσεις, ο κίνδυνος αυτός δεν μπορεί να θεωρηθεί ικανός να δικαιολογήσει την απαλλαγή των πράξεων αυτών, δεδομένου ότι η ορθή εφαρμογή της οδηγίας περί ΦΠΑ καθιστά δυνατή την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και τη διασφάλιση της φορολογικής ουδετερότητας.

44 Ως εκ τούτου, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, η παράδοση αγαθών από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε ένα πρώτο κράτος μέλος δεν απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ βάσει της διατάξεως αυτής όταν, προτού διενεργηθεί η εν λόγω πράξη παράδοσης, ο έχων αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε ένα δεύτερο κράτος μέλος αποκτών ενημερώνει τον προμηθευτή ότι τα εμπορεύματα πρόκειται να μεταπωληθούν αμέσως σε υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε τρίτο κράτος μέλος, πριν τα εξαγάγει από το πρώτο κράτος μέλος και τα μεταφέρει στον τρίτο αυτόν υποκείμενο στον φόρο, εφόσον η δεύτερη αυτή παράδοση διενεργήθηκε πράγματι και τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν εν συνεχεία από το πρώτο κράτος μέλος στο κράτος μέλος του τρίτου υποκείμενου στον φόρο. Το γεγονός ότι ο πρώτος αποκτών διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο του τόπου της πρώτης παράδοσης ή από εκείνο του τόπου της τελικής απόκτησης δεν αποτελεί κριτήριο για τον χαρακτηρισμό μιας ενδοκοινοτικής πράξης ούτε, από μόνο του, αποδεικτικό στοιχείο επαρκές προς απόδειξη του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα μιας πράξης.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

45 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν, για τους σκοπούς ερμηνείας του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η κατ' εντολή του ενδιάμεσου αποκτώντος επεξεργασία αγαθών, κατά τη διάρκεια της αλληλουχίας δύο διαδοχικών παραδόσεων όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία πραγματοποιείται πριν από τη μεταφορά τους στο κράτος μέλος του τελικού αποκτώντος, έχει επίπτωση στις προϋποθέσεις απαλλαγής της πρώτης παράδοσης.

46 Από την αίτηση προδικαστικής απόφασης προκύπτει ότι μέρος των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης εμπορευμάτων υπέστη επεξεργασία, ήτοι ταξινομήθηκε, επικαλύφθηκε με επίπαγο και συσκευάστηκε, κατόπιν εντολής της Megalain μετά τις δεύτερες παραδόσεις και πριν από τη μεταφορά τους στα κράτη μέλη όπου ήταν εγκατεστημένοι οι τελικοί αποκτώντες. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι από την ανάλυση των διατάξεων της οδηγίας περί ΦΠΑ συνάγεται ότι, σε περίπτωση απαλλαγής, τα ίδια, μη επεξεργασμένα, εμπορεύματα είναι εκείνα που πρέπει να παραδοθούν.

47 Πρέπει να επισημανθεί, συναφώς, ότι το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει την υποχρέωση των κρατών μελών να απαλλάσσουν τις παραδόσεις αγαθών οι οποίες πληρούν τις κατά τρόπο εξαντλητικό απαριθμούμενες στο άρθρο αυτό ουσιαστικές προϋποθέσεις (απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 29). Πλην όμως, η επεξεργασία αγαθών που αποτέλεσαν αντικείμενο παράδοσης δεν συγκαταλέγεται μεταξύ των ουσιαστικών προϋποθέσεων που ορίζει το άρθρο αυτό.

48 Όσον αφορά μια αλληλουχία δύο παραδόσεων, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, αρκεί η διαπίστωση ότι από την απάντηση στο πρώτο ερώτημα προκύπτει ότι οι πρώτες παραδόσεις δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις δεδομένου ότι δεν μπορεί να τους καταλογιστεί καμία ενδοκοινοτική μεταφορά. Ενδεχόμενη επεξεργασία των αγαθών μεταγενέστερη των πρώτων αυτών παραδόσεων δεν δύναται να μεταβάλει την ανωτέρω διαπίστωση.

49 Ως εκ τούτου, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, για τους σκοπούς της ερμηνείας του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η κατ' εντολή του ενδιάμεσου αποκτώντος επεξεργασία αγαθών, κατά τη διάρκεια της αλληλουχίας δύο διαδοχικών παραδόσεων όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία πραγματοποιείται πριν από τη μεταφορά τους στο κράτος μέλος του τελικού αποκτώντος, δεν έχει επίπτωση στις προϋποθέσεις τυχόν απαλλαγής της πρώτης παράδοσης, δεδομένου ότι η επεξεργασία αυτή είναι μεταγενέστερη της πρώτης παράδοσης.

Επί των δικαστικών εξόδων

50 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού 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:

1) **Το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, η παράδοση αγαθών από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε ένα πρώτο κράτος μέλος δεν απαλλάσσεται από τον φόρο προστιθέμενης αξίας βάσει της διατάξεως αυτής όταν, προτού διενεργηθεί η εν λόγω πράξη παράδοσης, ο έχων αριθμό φορολογικού μητρώου φόρου προστιθέμενης αξίας σε ένα δεύτερο κράτος μέλος αποκτών ενημερώνει τον προμηθευτή ότι τα εμπορεύματα πρόκειται να μεταπωληθούν αμέσως σε υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε τρίτο κράτος μέλος, πριν τα εξαγάγει από το πρώτο κράτος μέλος και τα μεταφέρει στον τρίτο αυτόν υποκείμενο στον φόρο, εφόσον η δεύτερη αυτή παράδοση διενεργήθηκε πράγματι και τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν εν συνεχεία από το πρώτο κράτος μέλος στο κράτος μέλος του τρίτου υποκείμενου στον φόρο. Το γεγονός ότι ο πρώτος αποκτών διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου φόρου προστιθέμενης αξίας σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο του τόπου της πρώτης παράδοσης ή από εκείνο του τόπου της τελικής απόκτησης δεν αποτελεί κριτήριο για τον χαρακτηρισμό μιας ενδοκοινοτικής πράξης ούτε, από μόνο του, αποδεικτικό στοιχείο επαρκές προς απόδειξη του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα μιας πράξης.**

2) **Για τους σκοπούς της ερμηνείας του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, η κατ' εντολή του ενδιάμεσου αποκτώντος επεξεργασία αγαθών, κατά τη διάρκεια της αλληλουχίας δύο διαδοχικών παραδόσεων όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία πραγματοποιείται πριν από τη μεταφορά τους στο κράτος μέλος του τελικού αποκτώντος, δεν έχει επίπτωση στις προϋποθέσεις τυχόν απαλλαγής της πρώτης παράδοσης, δεδομένου ότι η επεξεργασία αυτή είναι μεταγενέστερη της πρώτης παράδοσης.**

(υπογραφές)