Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ΝΙΚΟΛΑ ΑΙΜΙΛΙΟΥ
της 7ης Απριλίου 2022[1]

Υπόθεση C-696/20

B.
κατά
Dyrektor Izby Skarbowej w W.

[αίτηση του Naczelny Sąd Administracyjny
(Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Οδηγία ΦΠΑ – Άρθρο 41 – Δυνατότητα εφαρμογής – Μη απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση – Αναχαρακτηρισμός πράξεως εντασσόμενης σε αλυσίδα πράξεων από τη φορολογική αρχή – Υποχρέωση καταβολής φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί της πράξεως η οποία χαρακτηρίσθηκε εσφαλμένως ως εθνική από ένα εκ των μερών – Αρχή της αναλογικότητας»

I. Εισαγωγή

1. Ένα λάθος στην αρχή μιας ασκήσεως μαθηματικών, η οποία στη συνέχεια, εκτελείται σωστά, μπορεί γενικά να έχει δύο πιθανά αποτελέσματα, ανάλογα με την προσωπικότητα του καθηγητή. Θα μπορούσε είτε να αξιολογηθεί θετικά για το σωστό μέρος, είτε να λάβει αυστηρή βαθμολογία για την εσφαλμένη εκτέλεση ολόκληρης της ασκήσεως. Φαίνεται ότι, αν οι φορολογικές αρχές συμπεριφέρονταν ως καθηγητές μαθηματικών, κατά πάσα πιθανότητα θα βαθμολογούσαν σύμφωνα με το δεύτερο ενδεχόμενο, τουλάχιστον βάσει των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υποθέσεως.

2. Η B είναι εταιρία εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες η οποία ενέργησε ως ενδιάμεσος σε αλυσίδα πράξεων στην οποία εμπλέκονταν τουλάχιστον τρεις επιχειρήσεις. Η B προμηθεύθηκε αγαθά από τη BOP, εταιρία εγκατεστημένη στην Πολωνία, και τα μεταπώλησε σε δικούς της πελάτες σε άλλα κράτη μέλη.

3. Μολονότι στο πλαίσιο της εν λόγω αλυσίδας δεν διαπράχθηκε κάποια απάτη και μολονότι ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) δηλώθηκε πράγματι σε κάθε στάδιο, εντούτοις, οι πολωνικές αρχές έκριναν ότι αυτό είχε γίνει εσφαλμένως, διότι η παράδοση που συνδεόταν με τη μεταφορά με την οποία τα αγαθά μεταφέρθηκαν απευθείας από τη BOP προς τους τελικούς πελάτες της B δεν είχε δηλωθεί σωστά. Ενώ η B αντιμετώπισε την πρώτη πράξη (την παράδοση από τη BOP

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

προς τη Β) ως εσωτερική και τη δεύτερη (τις παραδόσεις της Β προς τους πελάτες της) ως ενδοκοινοτική πράξη, συνδέοντας τη μεταφορά με την τελευταία αυτή πράξη, οι πολωνικές αρχές συνέδεσαν τη μεταφορά και, κατ' επέκταση, τον ενδοκοινοτικό χαρακτήρα με την πρώτη πράξη.

4. Λόγω του ως άνω αναχαρακτηρισμού οι πολωνικές αρχές εφάρμοσαν το πλάσμα δικαίου που προβλέπει το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ[2], το οποίο ορίζει ότι ο τόπος ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών (και, επομένως, ο τόπος φορολογήσεως) είναι, εν τέλει, το κράτος μέλος που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο αποκτών πραγματοποίησε την εν λόγω απόκτηση, εκτός από την περίπτωση που η οικεία πράξη υποβλήθηκε σε ΦΠΑ στον τόπο αφίξεως της μεταφοράς των αγαθών. Δεδομένου ότι η Β δεν μπορούσε να αποδείξει ότι είχε υπαγάγει σε ΦΠΑ την κατόπιν αναχαρακτηρισμού ενδοκοινοτική απόκτηση στα κράτη μέλη του τελικού προορισμού των αγαθών, οι πολωνικές αρχές βασίστηκαν στον πολωνικό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που είχε χρησιμοποιήσει η Β για την εν λόγω απόκτηση προκειμένου να απαιτήσουν την καταβολή του ΦΠΑ.

5. Το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία), ήτοι το αιτούν δικαστήριο το οποίο επιλήφθηκε της υποθέσεως, επισημαίνει εντούτοις ότι οι πελάτες της Β έχουν ήδη υποβάλει στον φόρο την οικεία πράξη. Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το ζήτημα αν το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα των αρχών της ουδετερότητας και της αναλογικότητας, αντιτίθεται στην κατάσταση που προέκυψε στο πλαίσιο της οποίας, κατά το εν λόγω δικαστήριο, ο φόρος καταβλήθηκε δύο φορές· ήτοι, αφενός, από τους πελάτες της Β στο κράτος μέλος προορισμού των αγαθών και, αφετέρου, από τη Β στην Πολωνία κατ' εφαρμογήν της εθνικής ρυθμίσεως περί μεταφοράς της εν λόγω διατάξεως στο εσωτερικό δίκαιο.

II. Το νομικό πλαίσιο

1. Το δίκαιο της Ένωσης

6. Κατά το άρθρο 20 της οδηγίας ΦΠΑ:

«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.

[…]»

7. Κατά το άρθρο 40 της οδηγίας ΦΠΑ, «[ω]ς τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα».

[2] Οδηγία 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).

8. Το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 40, ο τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών που αναφέρεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i) θεωρείται ότι βρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο αποκτών πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή, εφόσον το εν λόγω πρόσωπο δεν αποδεικνύει ότι η απόκτηση υποβλήθηκε σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 40.

Αν η απόκτηση υπόκειται στον ΦΠΑ, κατ' εφαρμογή του άρθρου 40, στο κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών, αφού προηγουμένως είχε φορολογηθεί κατ' εφαρμογή του πρώτου εδαφίου, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα στο κράτος μέλος που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο αποκτών πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή.»

9. Το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, όπως ίσχυε πριν από την έκδοση της οδηγίας (ΕΕ) 2018/1910[3], όριζε 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 Κοινότητας 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.»

10. Το άρθρο 1, παράγραφος 3, της οδηγίας 2018/1910 ορίζει τα εξής:

«Στο άρθρο 138 [της οδηγίας ΦΠΑ] επέρχεται η εξής τροποποίηση:

α) η παράγραφος 1 αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:

"1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός της αντίστοιχης επικράτειάς τους αλλά εντός της Κοινότητας από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) τα αγαθά παραδίδονται 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·

β) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για [τους οποίους] πραγματοποιείται η παράδοση διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και έχει γνωστοποιήσει αυτό τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στον προμηθευτή."

[…]»

[3] Οδηγία του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά την εναρμόνιση και απλούστευση ορισμένων κανόνων στο σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας για τη φορολόγηση των συναλλαγών μεταξύ κρατών μελών (ΕΕ 2018, L 311, σ. 3).

2. Το εθνικό δίκαιο

11. Το άρθρο 25 του ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (νόμου περί του φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών, της 11ης Μαρτίου 2004, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) έχει ως εξής:

«1. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο έδαφος του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς.

2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1, σε περίπτωση κατά την οποία ο αποκτών που διαλαμβάνεται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, μνημόνευσε στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του χορηγήθηκε για σκοπούς ενδοκοινοτικών πράξεων από κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο βρίσκονται τα αγαθά κατά την άφιξη της αποστολής ή μεταφοράς, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε και στο έδαφος αυτού του κράτους μέλους, εκτός εάν ο αποκτών αποδείξει ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών:

(1) έχει φορολογηθεί εντός του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς τους, ή

(2) θεωρείται ότι έχει φορολογηθεί εντός του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς τους, λόγω της εφαρμογής της απλουστευμένης διαδικασίας για τις ενδοκοινοτικές τριμερείς πράξεις του κεφαλαίου XII.»

III. Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου και το προδικαστικό ερώτημα

12. Η B είναι εταιρία εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες και εγγεγραμμένη στο μητρώο ΦΠΑ στο εν λόγω κράτος μέλος. Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών (τον Απρίλιο του 2012), η εν λόγω εταιρία ήταν επίσης εγγεγραμμένη στο μητρώο ΦΠΑ στην Πολωνία.

13. Κατά το εν λόγω χρονικό διάστημα, η ως άνω εταιρία ενήργησε ως ενδιάμεσος σε αλυσίδα εφοδιασμού που αφορούσε τα ίδια αγαθά στην οποία εμπλέκονταν τουλάχιστον τρεις διαφορετικές επιχειρήσεις. Η B προμηθεύθηκε αγαθά από τη BOP και εν συνεχεία τα μεταπώλησε στους δικούς της πελάτες. Τα αγαθά απεστάλησαν απευθείας από τον αρχικό προμηθευτή στην Πολωνία (τη BOP) στην τελευταία επιχείρηση στην αλυσίδα εφοδιασμού.

14. Κατά την αγορά των αγαθών από τη BOP, η B χρησιμοποίησε τον πολωνικό της αριθμό ΦΠΑ. Η B θεώρησε τις εν λόγω παραδόσεις ως εσωτερικές και, κατά συνέπεια, εφάρμοσε επί αυτών συντελεστή ΦΠΑ 23 %. Στη συνέχεια, η B χαρακτήρισε τις παραδόσεις που πραγματοποίησε στους πελάτες της ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις υποκείμενες σε μηδενικό συντελεστή φόρου. Οι εν λόγω πελάτες δήλωσαν τον ΦΠΑ που ίσχυε για την ενδοκοινοτική απόκτηση.

15. Με απόφαση της 11ης Ιουνίου 2015, ο Dyrektor Urzedu Kontroli Skarbowej w R. (διευθυντής της υπηρεσίας φορολογικού ελέγχου του R., Πολωνία) (στο εξής: πρωτοβάθμια φορολογική αρχή), αφού κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η παράδοση στην οποία θα έπρεπε να καταλογιστεί η μεταφορά είχε καταχωρισθεί εσφαλμένως, προέβη στον αναχαρακτηρισμό της επίμαχης πράξεως. Ενώ η B καταλόγισε τη μεταφορά στη δεύτερη παράδοση (η οποία πραγματοποιήθηκε από εκείνη προς τους πελάτες της), η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή εκτίμησε ότι η μεταφορά έπρεπε να

έχει καταλογιστεί στην πρώτη παράδοση της αλυσίδας, την οποία πραγματοποίησε η BOP προς τη B. Συνεπώς, θεώρησε ότι η πρώτη πράξη συνιστούσε ενδοκοινοτική παράδοση η οποία έπρεπε να είχε δηλωθεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση από τη B εντός του κράτους μέλους προορισμού των αγαθών, και για τον λόγο αυτό η B έπρεπε να είχε πραγματοποιήσει τη σχετική εγγραφή στο λόγω κράτος μέλος, ενώ οι παραδόσεις της B προς τους πελάτες της εκεί έπρεπε να είχαν φορολογηθεί ως εσωτερικές πράξεις.

16. Επιπλέον, δεδομένου ότι η B χρησιμοποίησε τον πολωνικό της αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, ήτοι αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που είχε χορηγηθεί από κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο της αφίξεως της μεταφοράς των επίμαχων αγαθών, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή αποφάσισε, βάσει του άρθρου 25, παράγραφος 2, σημείο 1, του νόμου περί ΦΠΑ, με το οποίο γίνεται η μεταφορά του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ στο εσωτερικό δίκαιο, ότι η B όφειλε να δηλώσει τον ΦΠΑ επί της (κατόπιν αναχαρακτηρισμού) ενδοκοινοτικής αποκτήσεώς της στην Πολωνία. Συγχρόνως, επιβεβαίωσε ότι η BOP έπρεπε να χρεώσει ΦΠΑ με συντελεστή 23 % στην παράδοση που πραγματοποίησε προς τη B[4], καθώς και ότι η B δεν είχε δικαίωμα εκπτώσεως του αναλογούντος ΦΠΑ επί των εισροών[5].

17. Με απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2015 ο Dyrektor Izby Skarbowej w W. (προϊστάμενος της φορολογικής αρχής της B.) κατ' ουσίαν επιβεβαίωσε τις ως άνω διαπιστώσεις[6].

18. Η B προσέβαλε την ως άνω απόφαση ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικού δικαστηρίου περιφέρειας Βαρσοβίας, Πολωνία), το οποίο απέρριψε την προσφυγή της ως αβάσιμη.

19. Το εν λόγω δικαστήριο συμμερίστηκε την άποψη των φορολογικών αρχών ότι η B, αφενός, χαρακτήρισε εσφαλμένως τις επίμαχες παραδόσεις και, αφετέρου, προσδιόρισε εσφαλμένως την παράδοση στην οποία έπρεπε να καταλογιστεί η μεταφορά.

20. Η B άσκησε αναίρεση ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου.

21. Ενώπιον του εν λόγω δικαστηρίου, η B υποστηρίζει ότι εσφαλμένως εφαρμόστηκε το άρθρο 25, παράγραφοι 1 και 2, σημείο 1, του νόμου περί ΦΠΑ, διότι οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται μόνο στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και όχι στις εσωτερικές καταστάσεις (ήτοι, όπως διευκρινίζει η B, όταν η μεταφορά αγαθών αρχίζει στο κράτος μέλος που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ). Η B προβάλλει επίσης ότι εσφαλμένως εφαρμόστηκε το άρθρο 25, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ καθώς και το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 16 του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011[7], λόγω της εφαρμογής του άρθρου 25, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ σε πράξη η οποία είχε ήδη φορολογηθεί ως εσωτερική πράξη στην Πολωνία. Τέλος, ο B ισχυρίζεται ότι το άρθρο 25, παράγραφος 2, σημείο 1,

[4] Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι η μη απαλλαγή τής κατόπιν αναχαρακτηρισμού ενδοκοινοτικής παραδόσεως απέρρεε από την ισχύουσα κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών εθνική ρύθμιση, κατά την οποία δεν μπορούσε να χορηγηθεί απαλλαγή όταν ο αποκτών είχε ενεργήσει χρησιμοποιώντας τον εθνικό αριθμό μητρώου ΦΠΑ.

[5] Η διάταξη περί παραπομπής δεν περιέχει στοιχεία σχετικά με τους λόγους για τους οποίους δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα εκπτώσεως της B.

[6] Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι ο Dyrektor Izby Skarbowej w W. ακύρωσε την απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής και καθόρισε ελαφρώς υψηλότερο ποσό της διαφοράς του ΦΠΑ που έπρεπε να επιστραφεί για τον μήνα Απρίλιο του 2012. Επισημαίνεται επίσης ότι η εν λόγω μεταβολή ουδόλως ασκεί επιρροή στο προδικαστικό ερώτημα, δεδομένου ότι ο Dyrektor Izby Skarbowej w W. επιβεβαίωσε τις πραγματικές και νομικές διαπιστώσεις της πρωτοβάθμιας αρχής.

[7] Εκτελεστικός κανονισμός του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2011, L 77, σ. 1).

του νόμου περί ΦΠΑ εφαρμόστηκε εσφαλμένως στην περίπτωσή του, διότι οι επίμαχες παραδόσεις είχαν φορολογηθεί στα κράτη μέλη αφίξεως της μεταφοράς (από τους δικούς της πελάτες).

22. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι ο ΦΠΑ έχει καταβληθεί σε όλα τα στάδια της επίμαχης αλυσίδας και ότι δεν υφίσταται καμία ένδειξη απάτης. Σημειώνει επίσης ότι η Β οφείλει τον ΦΠΑ στην Πολωνία εξαιτίας της εκ μέρους της εσφαλμένης εκτιμήσεως των επίμαχων παραδόσεων.

23. Υπογραμμίζει περαιτέρω ότι οι πολωνικές φορολογικές αρχές δεν έχουν δικαιοδοσία να ελέγξουν το σύνολο της επίμαχης αλυσίδας εφοδιασμού, γεγονός που σημαίνει ότι δεν μπορεί να συνυπολογισθεί ο ΦΠΑ που καταβάλλουν οι πελάτες της Β στο κράτος μέλος προορισμού των αγαθών. Κατά το αιτούν δικαστήριο, τούτο συνεπάγεται δυσανάλογη φορολογική επιβάρυνση της Β.

24. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιτίθενται το άρθρο 41 της [οδηγίας ΦΠΑ] καθώς και οι αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας στην εφαρμογή, σε περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, εθνικής διάταξης όπως το άρθρο 25, παράγραφος 2, του [νόμου περί ΦΠΑ] σε πράξη ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον υποκείμενο στον φόρο

– εάν η απόκτηση αυτή φορολογήθηκε ήδη εντός του κράτους μέλους άφιξης της αποστολής από τους αποκτώντες τα αγαθά από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο,

– σε περίπτωση κατά την οποία διαπιστώνεται ότι οι πράξεις του υποκειμένου στον φόρο δεν συνδέονταν με φοροδιαφυγή, αλλά αποτελούσαν αποτέλεσμα εσφαλμένου χαρακτηρισμού των παραδόσεων σε αλυσιδωτές συναλλαγές, η δε εκ μέρους του μνεία πολωνικού αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ πραγματοποιήθηκε για σκοπούς εσωτερικής και όχι ενδοκοινοτικής παράδοσης;»

25. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν στην υπό κρίση υπόθεση η Β, ο Dyrektor Izby Skarbowej w W., η Πολωνική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Επιπλέον, οι εν λόγω μετέχοντες στη διαδικασία ανέπτυξαν προφορικώς τις παρατηρήσεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 27ης Ιανουαρίου 2022.

IV. Ανάλυση

26. Η εφαρμογή του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ προϋποθέτει, μεταξύ άλλων, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Το ζήτημα αν συγκεκριμένη παράδοση στο πλαίσιο αλυσίδας (όπως η επίμαχη παράδοση στην υπόθεση της κύριας δίκης πρώτη) μπορεί να χαρακτηριστεί ως τέτοια εξαρτάται από τον «καταλογισμό της μεταφοράς». Δεδομένου ότι οι διάδικοι προέβαλαν διαφορετικές απόψεις ως προς τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να εκτιμηθεί το εν λόγω ζήτημα, θα ξεκινήσω τις παρούσες προτάσεις με προκαταρκτικές παρατηρήσεις επί του συγκεκριμένου αυτού ζητήματος (υπό Α). Στη συνέχεια, θα αναλύσω το ζήτημα που βρίσκεται στο επίκεντρο της υπό κρίση υποθέσεως εξετάζοντας τη λογική που διέπει το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ (υπό Β) και τη δυνατότητα εφαρμογής του στην υπόθεση της κύριας δίκης (υπό Γ).

A. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις σχετικά με τον καταλογισμό της μεταφοράς

27. Επισημαίνω ότι, στο πλαίσιο της εκτιμήσεως της φορολογικής αντιμετωπίσεως των παραδόσεων αγαθών που αποτελούν μέρος αλυσίδας, είναι ιδιαιτέρως σημαντικό να καθοριστεί το ακριβές τμήμα της εν λόγω αλυσίδας στο οποίο πρέπει να καταλογιστεί η μεταφορά που πραγματοποιείται στο πλαίσιο αυτό. Βάσει του εν λόγω καταλογισμού θα καθορισθεί ποιο τμήμα των παραδόσεων πρέπει να χαρακτηριστεί ως ενδοκοινοτική παράδοση και, ως εκ τούτου, οφείλουν τα κράτη μέλη να το απαλλάξουν από τον ΦΠΑ, όπως προβλέπεται στο άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ.

28. Η εν λόγω διάταξη, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, προέβλεπε ότι «[τ]α 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 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» [8].

29. Ερμηνεύοντας την ως άνω διάταξη, το Δικαστήριο έκρινε ότι, στο πλαίσιο μιας αλυσίδας διαδοχικών παραδόσεων συνεπαγόμενων μία μόνον ενδοκοινοτική μεταφορά, η μεταφορά «μπορεί να καταλογιστεί μόνο σε μία από τις δύο παραδόσεις, η οποία θα είναι συνεπώς και η μόνη απαλλασσόμενη […]» [9].

30. Το Δικαστήριο έκρινε ότι το ζήτημα σε ποια παράδοση στην αλυσίδα καταλογίζεται η μεταφορά πρέπει να επιλύεται βάσει συνολικής εκτιμήσεως όλων των περιστάσεων της εκάστοτε περιπτώσεως [10]. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο υπογράμμισε τη σημασία της εξακρίβωσης του χρονικού σημείου κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος [11].

31. Εν προκειμένω, η B και ο Dyrektor Izby Skarbowej w W. υιοθέτησαν διαφορετικές απόψεις ως προς το ζήτημα του καταλογισμού της μεταφοράς με την οποία τα αγαθά της πρώτης επιχειρήσεως της αλυσίδας (της BOP) μεταφέρθηκαν προς την τελευταία (τους πελάτες της B). Ενώ η B θεώρησε ότι η μεταφορά αυτή έπρεπε να καταλογιστεί στη δεύτερη παράδοση της αλυσίδας, ήτοι στις δικές της παραδόσεις προς τους πελάτες της, ο Dyrektor Izby Skarbowej w W. εκτίμησε ότι η εν λόγω μεταφορά έπρεπε να καταλογιστεί στην πρώτη παράδοση (την οποία πραγματοποίησε η BOP προς τη B). Κατά συνέπεια, η εν λόγω διαφορετική προσέγγιση αντικατοπτριζόταν στις αντίστοιχες εκτιμήσεις τους ως προς το ζήτημα ποια από τις παραδόσεις αποτελούσε ενδοκοινοτική παράδοση. Το γεγονός αυτό, με τη σειρά του, επηρέασε τις απόψεις τους όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση καθεμιάς από τις επίμαχες παραδόσεις

[8] Το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ τροποποιήθηκε με την οδηγία 2018/1910. Εξετάζω διεξοδικά τη μεταβολή που επήλθε στο σημείο 57 των παρουσών προτάσεων.

[9] Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 19ης Δεκεμβρίου 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, σκέψη 70 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), ή της 23ης Απριλίου 2020, Herst (C-401/18, EU:C:2020:295, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[10] Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, σκέψη 27), ή της 23ης Απριλίου 2020, Herst (C-401/18, EU:C:2020:295, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[11] Βλ., προσφάτως, αποφάσεις της 19ης Δεκεμβρίου 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, σκέψεις 70 και 72), και της 10ης Ιουλίου 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, σκέψη 39). Βλ. επίσης, για περαιτέρω κατευθύνσεις, προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, σημεία 58 έως 64), όπου υπογραμμίζει ειδικώς τον κίνδυνο που συνδέεται με την τυχαία απώλεια των αγαθών κατά τη μεταφορά.

32. Στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, η Β επικαλείται ειδικότερα το άρθρο 36α της οδηγίας ΦΠΑ για να υποστηρίξει ότι η θέση της όσον αφορά τον καταλογισμό της μεταφοράς είναι σύμφωνη με το δεύτερο εδάφιο της εν λόγω διατάξεως.

33. Επισημαίνω ότι το άρθρο 36α της οδηγίας ΦΠΑ όντως διευκρινίζει το ζήτημα του καταλογισμού της μεταφοράς στο εσωτερικό αλυσίδας εφοδιασμού προβλέποντας, στο δεύτερο εδάφιό του, ότι «η αποστολή ή μεταφορά καταλογίζεται μόνο στην παράδοση αγαθών από τον ενδιάμεσο φορέα εκμετάλλευσης [όπως η Β εν προκειμένω] όταν ο ενδιάμεσος αυτός φορέας έχει κοινοποιήσει στον προμηθευτή του τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει λάβει από το κράτος μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά». Επομένως, αν τύγχανε εφαρμογής εν προκειμένω, η εν λόγω διάταξη θα επιβεβαίωνε τη θέση που υποστηρίζει η Β. Ωστόσο, φρονώ ότι η Β δεν μπορεί να την επικαλεστεί, εν προκειμένω, διότι η διάταξη αυτή εισήχθη στην οδηγία ΦΠΑ με την οδηγία 2018/1910 [12], ήτοι πολλά έτη μετά την πραγματοποίηση της επίμαχης πράξεως. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής στην υπό κρίση υπόθεση ratione temporis. Περαιτέρω, δεν διακρίνω κανένα στοιχείο, είτε στο κείμενο της οδηγίας 2018/1910 είτε στο ιστορικό θεσπίσεώς της, ικανό να στηρίξει την αιτίαση της Β ότι το περιεχόμενο του άρθρου 36α, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ αντικατοπτρίζει την προϋφιστάμενη νομολογία του Δικαστηρίου.

34. Από την πρόταση της Επιτροπής που οδήγησε στην έκδοση της οδηγίας 2018/1910 προκύπτει ότι η εν λόγω διάταξη απορρέει από το αίτημα των κρατών μελών για «νομοθετικές βελτιώσεις προκειμένου να αυξηθεί η ασφάλεια δικαίου για τους φορείς εκμετάλλευσης όσον αφορά τον καθορισμό της παράδοσης εντός της αλυσίδας συναλλαγών στην οποία πρέπει να καταλογιστεί η ενδοκοινοτική μεταφορά» [13]. Από άλλες προπαρασκευαστικές εργασίες προκύπτει επίσης πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης να «αποφευχθούν διαφορετικές προσεγγίσεις μεταξύ των κρατών μελών, οι οποίες ενδέχεται να οδηγήσουν σε διπλή φορολόγηση ή μη φορολόγηση, και προκειμένου να ενισχυθεί η ασφάλεια δικαίου για τους φορείς εκμετάλλευσης» [14]. Η ανησυχία αυτή εκφράζεται ήδη στην αιτιολογική σκέψη 6 της οδηγίας 2018/1910.

35. Τα ως άνω στοιχεία επιβεβαιώνουν, κατά τη γνώμη μου, ότι ο καταλογισμός της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης μεταφοράς πρέπει να εκτιμηθεί υπό το πρίσμα της νομολογίας που υπομνήσθηκε στο σημείο 30 των παρουσών προτάσεων, η οποία αποτυπώνει την προ της εκδόσεως της εν λόγω οδηγίας κατάσταση. Το συμπέρασμα αυτό επιρρωννύεται από την επεξηγηματική σημείωση σχετικά με τις αποκαλούμενες «προσωρινές λύσεις», σύμφωνα με την οποία «η οδηγία ΦΠΑ, όπως ήταν η διατύπωσή της πριν από την 1η Ιανουαρίου 2020, δεν όριζε συγκεκριμένους κανόνες για τον καταλογισμό της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών», η οποία επομένως έπρεπε να στηρίζεται σε μια «συνολική εκτίμηση όλων των ειδικών περιστάσεων για κάθε επιμέρους περίπτωση» [15].

[12] Βλ. υποσημείωση 3 των παρουσών προτάσεων.

[13] Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά την εναρμόνιση και απλούστευση ορισμένων κανόνων στο σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας και τη θέσπιση του οριστικού συστήματος για τη φορολόγηση των συναλλαγών μεταξύ κρατών μελών [COM(2017) 569 τελικό], σ. 11 in fine.

[14] Βλ. έγγραφο του Συμβουλίου ST 10335 2018 INIT της 20ής Ιουνίου 2018, αιτιολογική σκέψη 7 του προτεινόμενου του κειμένου.

[15] Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τις αλλαγές στον ΦΠΑ της Ένωσης όσον αφορά τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα «call-off», τις αλυσιδωτές συναλλαγές και την απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών («Προσωρινές λύσεις 2020»), οδηγία (ΕΕ) 2018/1910 του Συμβουλίου, εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου, κανονισμό (ΕΕ) 2018/1909 του Συμβουλίου, 2019 (στο εξής: επεξηγηματικές σημειώσεις για τις προσωρινές λύσεις 2020), σημείο 3.2.

36. Κατόπιν των ως άνω διευκρινίσεων, υπενθυμίζω ότι εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο, το οποίο έχει την αποκλειστική εξουσία να διαπιστώσει και να αξιολογήσει τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης [16], να προσδιορίσει τον καταλογισμό της μεταφοράς στο πλαίσιο της επίμαχης αλυσίδας εφοδιασμού [17]. Επομένως, η ανάλυση που ακολουθεί είναι λυσιτελής μόνο στην περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο επιβεβαιώσει ότι η μεταφορά θα καταλογιστεί στην πρώτη επίμαχη παράδοση.

Β. Επί της ratio legis του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ

37. Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών πρέπει να φορολογούνται, κατά κανόνα, στα κράτη μέλη αφίξεως της μεταφοράς. Τούτο προβλέπεται στο άρθρο 40 της οδηγίας ΦΠΑ και αποτυπώνει τον βασικό κανόνα του ισχύοντος καθεστώτος του κοινού συστήματος ΦΠΑ που απονέμει την εξουσία φορολογήσεως στο κράτος εντός του οποίου συντελείται η τελική κατανάλωση των παραδοθέντων αγαθών [18].

38. Κατά παρέκκλιση (αλλά με την επιφύλαξη του τελευταίου αυτού βασικού κανόνα), το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ καθορίζει ως τόπο ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών (και, κατ' επέκταση, ως τόπο φορολογήσεως) επίσης, με απλά λόγια, το κράτος μέλος που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ενήργησε ο αποκτών, εκτός από την περίπτωση εφαρμογής του ΦΠΑ στον τόπο αφίξεως της μεταφοράς.

39. Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ «αποβλέπει, αφενός, στη εξασφάλιση της υπαγωγής σε φόρο της επίμαχης ενδοκοινοτικής αποκτήσεως και, αφετέρου, στην αποφυγή της διπλής φορολογίας για την ίδια απόκτηση» [19].

40. Ο σκοπός της προλήψεως της απώλειας φορολογικών εσόδων εκφράζει αβεβαιότητα ως προς το κράτος μέλος στο οποίο θα αφιχθεί πράγματι η αποστολή ή η μεταφορά [20]. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών ακολουθεί την ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών η οποία, κατ' αρχήν, πρέπει να απαλλάσσεται από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ [21]. Ως εκ τούτου, για την αποφυγή απώλειας φορολογικών εσόδων είναι σημαντικό να διασφαλίζεται ότι η πράξη αυτή υποβάλλεται στον φόρο από το πρόσωπο που πραγματοποιεί την απόκτηση.

41. Είναι αλήθεια ότι, στο πλαίσιο της επιδιώξεως του ως άνω σκοπού, το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ δημιουργεί ενδεχόμενο διπλής φορολογήσεως, διότι δημιουργεί δύο τόπους αποκτήσεως των αγαθών, έναν στο κράτος μέλος που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, ο οποίος είναι ο πλασματικός τόπος αποκτήσεως, και έναν άλλον στο κράτος μέλος αφίξεως της μεταφοράς (που αποτελεί τον πραγματικό τόπο αποκτήσεως).

[16] Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 13ης Ιανουαρίου 2022, Benedetti Pietro e Angelo κ.λπ. (C-377/19, EU:C:2022:4, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[17] Για καθοδήγηση, βλ. επί παραδείγματι τις παραπομπές στις υποσημειώσεις 10 και 11 των παρουσών προτάσεων.

[18] Βλ. αιτιολογική σκέψη 10 της οδηγίας ΦΠΑ και, επί παραδείγματι, απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[19] Βλ., στο πλαίσιο του άρθρου 28, στοιχείο β', Α, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, το οποίο αντιστοιχεί στο άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ, απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, X (C-536/08 και C-539/08, EU:C:2010:217, σκέψη 35). Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

[20] Στο πλαίσιο του άρθρου 28β, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το οποίο αντιστοιχεί στο άρθρο 40 της οδηγίας ΦΠΑ, επισημάνθηκε ότι «[ε]φόσον το αγαθό δεν έχει διέλθει τα σύνορα, δεν υπάρχει επαρκής βεβαιότητα ότι έχει επέλθει αυτή η μετατόπιση». Προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:7, σημείο 46).

[21] Βλ., επίσης, πρόταση της Επιτροπής [COM(2017) 569 τελικό], σ. 2, η οποία μνημονεύεται στην υποσημείωση 13 των παρουσών προτάσεων.

42. Εντούτοις, η εν λόγω διπλή φορολόγηση θα είναι μόνο προσωρινή διότι το άρθρο 41, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει διορθωτικό μηχανισμό ο οποίος συνίσταται στη δυνατότητα του οικείου φορέα εκμετάλλευσης να αποδεικνύει ότι η πράξη φορολογήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 40 της οδηγίας ΦΠΑ, ήτοι στο κράτος μέλος αφίξεως της μεταφοράς. Στην περίπτωση αυτή, «η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα στο κράτος μέλος που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο αποκτών πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή».

43. Επομένως, προβλέποντας τη δυνατότητα αξιοποιήσεως του εν λόγω διορθωτικού μηχανισμού, το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ αποσκοπεί στην αποφυγή της διπλής φορολογήσεως[22]. Τούτο αποτελεί επίσης μία ακόμη έκφραση του σκοπού της μεταφοράς των φορολογικών εσόδων στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η τελική κατανάλωση των αγαθών[23].

Γ. Επί της δυνατότητας εφαρμογής του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ στην υπόθεση της κύριας δίκης

44. Το ζήτημα της δυνατότητας εφαρμογής του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ στην υπόθεση της κύριας δίκης προσεγγίστηκε, στην υπό κρίση υπόθεση, από διαφορετικές οπτικές γωνίες. Προκειμένου να εκτιμήσω τις διαφορετικές αυτές οπτικές γωνίες, θα εξετάσω κατ' αρχάς το επιχείρημα της Β κατά το οποίο η εφαρμογή του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ αποκλείεται εντελώς εξαιτίας του γεγονότος ότι η Β πραγματοποίησε την απόκτηση με τον πολωνικό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, ήτοι με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του κράτους μέλους προελεύσεως των αγαθών (1).

45. Δεδομένου ότι θα καταλήξω στο συμπέρασμα ότι το τελευταίο αυτό γεγονός δεν εμπόδισε την εφαρμογή του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, θα εξετάσω στη συνέχεια το ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου σχετικά με τη σημασία του γεγονότος ότι οι πελάτες της Β κατέβαλαν τον φόρο για τη *δεύτερη* πράξη στην επίμαχη αλυσίδα (2).

46. Συναφώς, θα καταλήξω επίσης στο συμπέρασμα ότι το τελευταίο αυτό γεγονός δεν επηρεάζει την εφαρμογή του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ. Σε αυτό το σημείο, επεκτείνοντας την ανάλυσή μου πέραν της ρητής διατυπώσεως του ερωτήματος, θα εξετάσω το γεγονός ότι οι εθνικές αρχές αντιμετώπισαν την *πρώτη παράδοση* στην επίμαχη αλυσίδα μετά τον αναχαρακτηρισμό της ως μη απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση. Λαμβανομένης υπόψη της ειδικής αυτής περιστάσεως, θα καταλήξω στο συμπέρασμα ότι η εφαρμογή των εθνικών κανόνων για τη μεταφορά του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ στην εσωτερική έννομη τάξη δημιουργεί δυσανάλογη φορολογική επιβάρυνση και είναι μη επιτρεπτή (3).

[22] Στο πλαίσιο της έκτης οδηγίας, απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, X (C-536/08 και C-539/08, EU:C:2010:217, σκέψη 35).

[23] Όπ.π. (σκέψη 44). Βλ. σημείο 37 των παρουσών προτάσεων.

1. Εφαρμόζεται το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ όταν ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης χρησιμοποιεί τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του κράτους μέλους προελεύσεως των αγαθών;

47. Η Β υποστηρίζει ότι το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην υπόθεση της κύριας δίκης διότι τον χρόνο κατά τον οποίον η Β απέκτησε τα αγαθά από τη ΒΟΡ χρησιμοποίησε τον πολωνικό της αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, ήτοι αριθμό που είχε χορηγηθεί από το κράτος μέλος προελεύσεως των αγαθών. Κατά τη Β, η κατάσταση αυτή συνιστά εσωτερική παράδοση στην οποία το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ δεν τυγχάνει εφαρμογής.

48. Ομολογώ ότι τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υποθέσεως δεν αποτυπώνουν μια τυπική περίπτωση που θα σκεπτόταν κανείς όταν εξετάζει το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ. Πράγματι, σε μια τέτοια περίπτωση εμπλέκονται τρία κράτη μέλη, καθώς αφορά, επί παραδείγματι, υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στις Κάτω Χώρες ο οποίος αποκτά, χρησιμοποιώντας τον ολλανδικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, αγαθά στην Πολωνία προοριζόμενα να παραδοθούν στη Γερμανία [24]. Στην περίπτωση αυτή, οι ολλανδικές αρχές θα ενεργούσαν βάσει του πλάσματος δικαίου που προβλέπεται στο άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ προκειμένου να «εξασφαλιστεί» η είσπραξη του φόρου, εκτός αν (και μέχρις ότου) ο φόρος καταβληθεί πράγματι στο κράτος μέλος τελικού προορισμού των αγαθών (στη Γερμανία στο προαναφερθέν παράδειγμα).

49. Τούτου λεχθέντος, δεν εντοπίζω κάποιο στοιχείο στο γράμμα του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ ούτε και στο πλαίσιο στο οποίο αυτό εντάσσεται ή στον σκοπό που επιδιώκει [25], που να περιορίζει την εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως στο ενδεχόμενο όπου εμπλέκονται τρία κράτη μέλη και, σε κάθε περίπτωση, που να στηρίζει τη θέση της Β όταν εξετάζεται υπό το πρίσμα των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ που είχαν εφαρμογή κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών.

50. Όσον αφορά, *πρώτον*, το γράμμα, από το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι οι αρχές του κράτους μέλους που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ μπορούν να ασκούν τις εξουσίες που τους απονέμονται από την εν λόγω διάταξη, όταν πρόκειται για ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και όταν ο επιχειρηματίας έχει ενεργήσει με τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί από το εν λόγω κράτος μέλος. Οι προϋποθέσεις αυτές φαίνεται να πληρούνται στην υπόθεση της κύριας δίκης. Αντιθέτως, το γράμμα της εν λόγω διατάξεως δεν εξαρτά την εφαρμογή της από κάποιον συγκεκριμένο αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ [26].

51. *Δεύτερον*, όσον αφορά το ευρύτερο κανονιστικό πλαίσιο, η Β υποστηρίζει ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη το άρθρο 20 της οδηγίας ΦΠΑ από το οποίο προκύπτει, κατ' αυτήν, ότι, για να υπάρχει ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, ο επιχειρηματίας πρέπει να έχει ενεργήσει με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ χορηγηθέντα από κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο της προελεύσεως των αγαθών.

[24] Βλ., για συγκεκριμένα παραδείγματα, σε Ben Terra, Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2021, σημείο 11.3.1, και στο πλαίσιο της γερμανικής νομοθεσίας περί μεταφοράς του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ στην εσωτερική έννομη τάξη, Marchal σε Rau/Dürrwächter, *Umsatzsteuerrecht*, UStG § 3d, σημείο 16, ή Hummel σε Mössner κ.λπ., *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, σημείο 14.387.

[25] Υπενθυμίζω ότι «όσον αφορά την ερμηνεία διατάξεως του δικαίου της Ένωσης, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όχι μόνο το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος». Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 19ης Απριλίου 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[26] Σε αντιδιαστολή με άλλες διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ. Βλ., επί παραδείγματι, άρθρο 141, στοιχεία α', γ' και δ', της οδηγίας ΦΠΑ.

52. Το άρθρο 20 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει την έννοια της «ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών» και διευκρινίζει ότι είναι «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».

53. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Β διευκρίνισε, κατ' ουσίαν, ότι το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ δεν μπορεί να διευρύνει την έννοια της «ενδοκοινοτικής αποκτήσεως» όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 20 της ίδιας οδηγίας. Κατά τη γνώμη της Β, το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ περιορίζεται στην καθιέρωση ενός ειδικού μηχανισμού για τη φορολόγηση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων. Κατά τη Β, η έννοια της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως απαιτεί τα κράτη μέλη αναχώρησης και προορισμού των αγαθών να είναι διαφορετικά. Εντούτοις, κατά τη Β, εν προκειμένω, οι πολωνικές αρχές φορολόγησαν την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στο κράτος μέλος προελεύσεώς τους, μολονότι είχε πραγματοποιηθεί μεταφορά των αγαθών αυτών από το εν λόγω κράτος. Σε μια τέτοια περίπτωση, κατά τη Β, η πράξη πρέπει να φορολογείται ως εσωτερική.

54. Σε αντίθεση με όσα υποστηρίζει η Β, δεν αντιλαμβάνομαι με ποιον τρόπο, δυνάμει των εφαρμοστέων ratione temporis κανόνων της οδηγίας ΦΠΑ στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο ορισμός του άρθρου 20 της οδηγίας ΦΠΑ εξαρτά τη διαπίστωση του ενδοκοινοτικού ή μη χαρακτήρα μιας πράξεως από τη χρήση συγκεκριμένου αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.

55. Πριν από την έκδοση της οδηγίας 2018/1910[27], το Δικαστήριο στηρίχθηκε στο γράμμα του άρθρου 20 και του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ (όπως ίσχυε τότε) για να κρίνει ότι «ο τόπος όπου ο επιχειρηματίας διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ δεν αποτελεί κριτήριο για τον χαρακτηρισμό ενδοκοινοτικής παράδοσης ή ενδοκοινοτικής απόκτησης»[28].

56. Πράγματι, η έννοια της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως, όπως ορίζεται στο άρθρο 20 της οδηγίας ΦΠΑ, είναι συνδεδεμένη με την έννοια της ενδοκοινοτικής παραδόσεως του άρθρου 138, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας, διότι κατ' αρχήν ενδοκοινοτική απόκτηση μπορεί να υπάρξει μόνον εφόσον υφίσταται, πρώτα, ενδοκοινοτική παράδοση[29]. Δεδομένου ότι η εφαρμογή του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ απαιτεί την ύπαρξη ενδοκοινοτικής αποκτήσεως, όπως προκύπτει από το γράμμα του, η εν λόγω διάταξη είναι, με τη σειρά της, συνδεδεμένη τόσο με το άρθρο 20 όσο και με το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ[30].

57. Επισημαίνω ότι η νομολογία του Δικαστηρίου που παρατίθεται στο σημείο 55 των παρουσών προτάσεων πρέπει πλέον να ερμηνεύεται υπό το πρίσμα των μεταγενέστερων τροποποιήσεων που επήλθαν στο γράμμα του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ. Η εν λόγω διάταξη καθορίζει τις ουσιαστικές προϋποθέσεις υπό τις οποίες μια ενδοκοινοτική παράδοση πρέπει να απαλλάσσεται. Ειδικότερα, και μέχρι την έκδοση της οδηγίας 2018/1910[31], η υποχρέωση απαλλαγής ίσχυε όταν «το δικαίωμα να διαθέτει ως κύριος το αγαθό [μεταβιβαζόταν] στον αποκτώντα και ο προμηθευτής [αποδείκνυε] ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε

[27] Βλ. υποσημείωση 3 των παρουσών προτάσεων.

[28] Απόφαση της 26ης Ιουλίου 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, σκέψη 42). Βλ., επίσης, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[29] Λαμβανομένου υπόψη ότι «οι έννοιες της ενδοκοινοτικής παραδόσεως και αποκτήσεως έχουν αντικειμενικό χαρακτήρα και εφαρμόζονται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των εν λόγω συναλλαγών». Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[30] Βλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση X (C-84/09, EU:C:2010:252, σημείο 49), όπου επισημαίνει ότι «τα κράτη μέλη πρέπει να στηρίζονται συναφώς σε ομοιόμορφη ερμηνεία των διατάξεων περί απαλλαγής από τον φόρο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων (άρθρο 138 της [οδηγίας ΦΠΑ]) και περί φορολογήσεως της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών (άρθρο 20 της [οδηγίας ΦΠΑ]».

[31] Βλ. υποσημείωση 3 των παρουσών προτάσεων.

άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς αυτής, το εν λόγω αγαθό [είχε] πράγματι απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως» [32]. Με την έκδοση της οδηγίας 2018/1910, ο νομοθέτης της Ένωσης προσέθεσε νέα προϋπόθεση σύμφωνα με την οποία «ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για [τους οποίους] πραγματοποιείται η παράδοση [πρέπει να] διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και [να] έχει γνωστοποιήσει αυτό τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στον προμηθευτή» όπως προβλέπει ήδη το άρθρο 138, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ.

58. Τούτο σημαίνει ότι το γεγονός ότι ο αγοραστής χρησιμοποιεί αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ο οποίος χορηγείται από κράτος μέλος *διαφορετικό από εκείνο της αναχωρήσεως της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών* κατέστη πρόσθετη ουσιαστική προϋπόθεση για την απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθών [33].

59. Το ως άνω γεγονός έχει, κατά τη γνώμη μου, αντίκτυπο στην ερμηνεία του άρθρου 20 της οδηγίας ΦΠΑ όπως ισχύει σήμερα, διότι, όπως επισημάνθηκε στο σημείο 40 των παρουσών προτάσεων, μια ενδοκοινοτική απόκτηση λογικά ακολουθεί μια ενδοκοινοτική παράδοση. Με άλλα λόγια, η απόκτηση δεν μπορεί να λάβει χώρα αν δεν έχει πραγματοποιηθεί η παράδοση, δεδομένου ότι η ενδοκοινοτική παράδοση και η ενδοκοινοτική απόκτηση αποτελούν κατ' ουσίαν τις δύο όψεις του ίδιου νομίσματος. Στο πλαίσιο αυτό, η μεταβολή που επήλθε στις ουσιαστικές προϋποθέσεις της απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων με το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ επηρεάζει επίσης, πλέον, το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ καθόσον, όπως επισημάνθηκε, και όπως ορθώς κατ' αρχήν υποστηρίζει η Β, η εφαρμογή του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ προϋποθέτει την ύπαρξη ενδοκοινοτικής αποκτήσεως κατά την έννοια του άρθρου 20 της οδηγίας ΦΠΑ.

60. Εντούτοις, η σημαντική τροποποίηση του γράμματος του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, με την οποία ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ μετατρέπεται από τυπική προϋπόθεση σε ουσιαστική, πραγματοποιήθηκε από τον νομοθέτη της Ένωσης με την έκδοση της οδηγίας 2018/1910 [34], ενώ η υπό κρίση υπόθεση εξακολουθεί να εμπίπτει στο προγενέστερο καθεστώς στο οποίο ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ δεν θεωρείτο ουσιαστική προϋπόθεση αλλά τυπική [35]. Επομένως, όπως επισήμανα, το γεγονός ότι η Β χρησιμοποίησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του κράτους μέλους προελεύσεως των αγαθών δεν αποκλείει, αυτό καθαυτό, τον ενδοκοινοτικό χαρακτήρα της πράξεως και την εφαρμογή του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ στα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης.

61. Κατόπιν των ανωτέρω, θα εξετάσω στη συνέχεια κατά πόσον οι δύο σκοποί τους οποίους επιδιώκει το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ, ήτοι η πρόληψη της φοροδιαφυγής και της διπλής φορολογήσεως, συνηγορούν υπέρ της ερμηνείας της εν λόγω διατάξεως την οποία προτείνω.

[32] Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[33] Επεξηγηματικές σημειώσεις για τις προσωρινές λύσεις 2020, βλ. υποσημείωση 15 των παρουσών προτάσεων, σημείο 1.1, σ. 9. Βλ. επίσης πρόταση της Επιτροπής [COM(2017) 569] και υποσημείωση 13 των παρουσών προτάσεων, σ. 10 και 11.

[34] Η αιτιολογική σκέψη 3 της οδηγίας 2018/1910 υπενθυμίζει ότι «[…] το Συμβούλιο κάλεσε την Επιτροπή να επιφέρει συγκεκριμένες βελτιώσεις στους ενωσιακούς κανόνες περί ΦΠΑ όσον αφορά τις διασυνοριακές πράξεις, σχετικά με τον ρόλο του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο πλαίσιο της απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, τις ρυθμίσεις για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος ("call-off"), τις αλυσιδωτές συναλλαγές και την απόδειξη μεταφοράς για λόγους απαλλαγής των ενδοκοινοτικών πράξεων». Βλ., επίσης, αιτιολογική σκέψη 7.

[35] Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 20ής Οκτωβρίου 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψεις 41 και 42), ή της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Βλ., επίσης, επεξηγηματικές σημειώσεις για τις προσωρινές λύσεις 2020, στις οποίες παραπέμπει η υποσημείωση 15 των παρουσών προτάσεων, σημείο 4.3.1, σ. 71.

62. Συναφώς, επισημαίνω ότι αμφότεροι οι ως άνω σκοποί μπορούν πράγματι να επιδιωχθούν από τις αρχές του κράτους μέλους προελεύσεως των αγαθών, όταν το τελευταίο αποτελεί και το κράτος μέλος το οποίο έχει χορηγήσει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που χρησιμοποιήθηκε για την επίμαχη πράξη.

63. Το Δικαστήριο έκρινε ότι «η χορήγηση τέτοιου αριθμού αποδεικνύει το φορολογικό καθεστώς του υποκειμένου στον φόρο από πλευράς εφαρμογής του ΦΠΑ και διευκολύνει τον φορολογικό έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών» [36]. Δεν υπάρχει λόγος αμφιβολίας ότι ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ μπορεί να εκπληρώσει αυτόν τον ρόλο και να διευκολύνει τον φορολογικό έλεγχο όταν ο έλεγχος αυτός διενεργείται από τις αρχές του κράτους μέλους προελεύσεως των αγαθών και όταν αυτές ενεργούν βάσει του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ.

64. Ειδικότερα, το κράτος μέλος προελεύσεως των αγαθών, όπως εν προκειμένω η Πολωνία, θα ενεργήσει ως ο τόπος που θεωρείται ως ο τόπος της επίμαχης ενδοκοινοτικής αποκτήσεως, βάσει του πλάσματος δικαίου που καθιερώνει το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ, ώστε να διασφαλισθεί η είσπραξη του φόρου και να αποτραπεί η φοροδιαφυγή. Θα είναι επίσης σε θέση να διασφαλίσει την αποφυγή της διπλής φορολογήσεως εφαρμόζοντας τον διορθωτικό μηχανισμό, αν ο οικείος επιχειρηματίας αποδείξει την καταβολή του φόρου στο κράτος μέλος του τελικού προορισμού των αγαθών.

65. Με άλλα λόγια, ο ρόλος τον οποίο επιτελεί το κράτος μέλος που έχει χορηγήσει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ όταν ενεργεί, βάσει του πλάσματος δικαίου που προβλέπει το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ, ουδόλως παρεμποδίζεται όταν το ίδιο κράτος μέλος είναι επίσης η χώρα προελεύσεως των αγαθών.

66. Κατόπιν των ανωτέρω, είμαι της γνώμης ότι το γεγονός ότι ένας ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης σε αλυσίδα εφοδιασμού, όπως η Β, ενεργώντας εντός χρονικού διαστήματος κατά το οποίο η οδηγία 2018/1910 δεν έχει εφαρμογή ratione temporis, χρησιμοποίησε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του κράτους μέλους προελεύσεως των αγαθών δεν ασκεί επιρροή επί της δυνατότητας εφαρμογής του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ στην απόκτηση την οποία πραγματοποίησε ο εν λόγω φορέας εκμετάλλευσης.

2. Επί της σημασίας της υποβολής της αποκτήσεως στον φόρο, στο κράτος μέλος προορισμού, από τους πελάτες του ενδιάμεσου φορέα εκμετάλλευσης σε αλυσίδα εφοδιασμού

67. Είναι αναμφισβήτητο ότι, εν προκειμένω, υποβλήθηκαν σε ΦΠΑ οι οικείες πράξεις σε κάθε στάδιο της συγκεκριμένης αλυσίδας, συμπεριλαμβανομένης της υποβολής στον εν λόγω φόρο της αποκτήσεως των αγαθών από τους πελάτες της Β στο κράτος μέλος προορισμού.

68. Το αιτούν δικαστήριο τονίζει το τελευταίο αυτό γεγονός και ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το συγκεκριμένο γεγονός εμποδίζει τις εθνικές αρχές να ζητήσουν από τη Β την καταβολή ΦΠΑ για τις κατόπιν αναχαρακτηρισμού ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, κατ' εφαρμογήν της εθνικής διατάξεως περί μεταφοράς του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ. Το ερώτημα εκκινεί από την παραδοχή ότι δεν υπήρξε απάτη και ερείδεται επί της διαπιστώσεως ότι ο επιχειρηματίας που ενεργεί ως ο ενδιάμεσος φορέας εκμετάλλευσης στην αλυσίδα (εν προκειμένω, η Β) έσφαλε στον χαρακτηρισμό των αντίστοιχων παραδόσεων της επίμαχης πράξεως.

[36] Απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 60).

69. Αντιλαμβάνομαι ότι το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η Β υποβλήθηκε σε δυσανάλογη φορολογική επιβάρυνση διότι, αφενός, οι πελάτες της Β υπέβαλαν την οικεία πράξη σε ΦΠΑ στο κράτος μέλος του τελικού προορισμού των αγαθών (πράξη την οποία πιθανώς θεώρησαν ενδοκοινοτική απόκτηση) και, αφετέρου, οι πολωνικές φορολογικές αρχές ζήτησαν από τη Β να καταβάλει ΦΠΑ για την πρώτη παράδοση που πραγματοποιήθηκε από τη BOP στη Β μετά τον αναχαρακτηρισμό της εν λόγω παραδόσεως ως ενδοκοινοτικής και την αντιμετώπισή της βάσει των εθνικών διατάξεων περί μεταφοράς του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ στο εσωτερικό δίκαιο.

70. Την ίδια επισήμανση κάνει κατ' αρχήν η Επιτροπή.

71. Εντούτοις, φρονώ ότι το γεγονός ότι οι πελάτες της Β φορολόγησαν την απόκτηση αγαθών στο κράτος μέλος προορισμού δεν διαδραματίζει κάποιον ρόλο στην εκτίμηση της δυνατότητας εφαρμογής του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ.

72. Το ως άνω συμπέρασμα στηρίζεται στον πολύ απλό λόγο ότι η υποβολή στον φόρο από τους πελάτες της Β αφορά *την εκ μέρους τους* απόκτηση των αγαθών που τους παρέδωσε η Β, ενώ η διαφορά της κύριας δίκης αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ στην απόκτηση *που πραγματοποιήθηκε εκ μέρους της Β* των αγαθών που της παρέδωσε η BOP. Με άλλα λόγια, ο φόρος που εφάρμοσαν οι πελάτες της Β αποτελεί φόρο στον οποίο υπέβαλαν τη *δεύτερη* παράδοση εντός της επίμαχης αλυσίδας, ενώ η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά τη φορολόγηση της *πρώτης* παραδόσεως εντός της ίδιας αλυσίδας. Πρόκειται για δύο διαφορετικές πράξεις και, ως εκ τούτου, οι φορολογικές υποχρεώσεις που σχετίζονται με αυτές επιβαρύνουν διαφορετικούς φορείς εκμετάλλευσης.

73. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι η υποβολή σε ΦΠΑ από τους πελάτες της Β δεν θα μπορούσε να προβληθεί από τη Β ενώπιον των πολωνικών αρχών βάσει του διορθωτικού μηχανισμού (αν η δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ επιβεβαιωθεί). Κατά τη γνώμη μου, πρώτον, το γράμμα της εν λόγω διατάξεως αποκλείει αυτή τη δυνατότητα, διότι το νομικό πλάσμα της αποκτήσεως στο κράτος μέλος που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται πλέον όταν «[ο αποκτών] αποδεικνύει ότι *η απόκτηση* υποβλήθηκε σε ΦΠΑ [στο κράτος μέλος προορισμού των αγαθών]»[37]. Οι λέξεις «η απόκτηση» αναφέρεται λογικά, κατά τη γνώμη μου και όπως υποστηρίζει κατ' ουσίαν η Πολωνική Κυβέρνηση, στην ενδοκοινοτική απόκτηση που πραγματοποιείται από τον «[αποκτώντα]» ο οποίος, επομένως, είναι δυνητικά υποκείμενος στον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ.

74. Δεύτερον, η συνεκτίμηση της υποβολής της οικείας πράξεως στον ΦΠΑ από πελάτες της Β προκειμένου να μετριαστεί η φορολογική επιβάρυνση της ίδιας της Β δεν μπορεί να συμβάλει σε κανέναν από τους δύο σκοπούς που επιδιώκει το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ.

75. Συναφώς, δεν διασφαλίζει την αποτελεσματικότητα της εισπράξεως του φόρου, διότι, κατ' ουσίαν, υπό τις συνθήκες αυτές, κανένας φόρος δεν θα μπορούσε να εισπραχθεί επί συγκεκριμένης ενδοκοινοτικής αποκτήσεως βάσει του πλάσματος δικαίου που καθιερώνει το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά μείζονα λόγο, δεν θα μπορούσε να γίνει επίκληση του διορθωτικού μηχανισμού που τίθεται σε εφαρμογή υπό τις συνθήκες αυτές προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση, δεδομένου ότι, στην υπό εξέταση περίπτωση, η Β δεν θα φορολογείτο στο κράτος μέλος προορισμού των αγαθών και, κατά συνέπεια, ο φόρος, κατ' αρχήν, θα επιστρεφόταν σε επιχειρηματία ο οποίος, στην εν λόγω περίπτωση, δεν έχει καταβάλει κανέναν φόρο στο κράτος μέλος προορισμού.

[37] Η υπογράμμιση δική μου.

76. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, καταλήγω στο συμπέρασμα ότι το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ καθώς και οι αρχές της ουδετερότητας και της αναλογικότητας δεν αντιτίθενται στην εφαρμογή του άρθρου 25, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ επί ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών από υποκείμενο στον φόρο σε περίπτωση που οι αποκτώντες τα αγαθά του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο υπέβαλαν την απόκτηση των αγαθών αυτών σε ΦΠΑ στο έδαφος του κράτους μέλους αφίξεως της μεταφοράς.

77. Κατόπιν των ανωτέρω, συμφωνώ με το αιτούν δικαστήριο και με την Επιτροπή ότι τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υποθέσεως, όπως εκτίθενται στη διάταξη περί παραπομπής, όντως φαίνεται ότι αναδεικνύουν πράγματι ένα πρόβλημα δυσανάλογης φορολογικής επιβαρύνσεως, πράγμα το οποίο, κατά τη γνώμη μου, εν τέλει, εμποδίζει την εφαρμογή του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ στην υπόθεση της κύριας δίκης.

78. Εντούτοις, σε αντίθεση με το αιτούν δικαστήριο και με την Επιτροπή, φρονώ ότι, για να εκτιμηθεί αν η Β υπέστη φορολογική επιβάρυνση ασυμβίβαστη προς τις αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας, η προσοχή πρέπει να εστιαστεί στις φορολογικές υποχρεώσεις της *Β* στο πλαίσιο της *πρώτης* επίμαχης *παραδόσεως*, διότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά τη συγκεκριμένη επιχείρηση και τη συγκεκριμένη πράξη.

79. Συναφώς, θεωρώ προβληματικό το γεγονός ότι ο εθνικός νόμος περί μεταφοράς του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ στο εσωτερικό δίκαιο εφαρμόστηκε σε (κατόπιν αναχαρακτηρισμού) ενδοκοινοτική απόκτηση που αντιστοιχούσε σε (κατόπιν αναχαρακτηρισμού) ενδοκοινοτική παράδοση η οποία, ωστόσο, δεν απαλλασσόταν από τον φόρο.

3. Επί της σημασίας της μη απαλλαγής της κατόπιν αναχαρακτηρισμού ενδοκοινοτικής παραδόσεως

80. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, μολονότι η παράδοση που πραγματοποίησε η BOP στη Β αναχαρακτηρίστηκε από τις πολωνικές αρχές από εθνική σε ενδοκοινοτική παράδοση, οι εν λόγω αρχές υποστήριξαν ότι η παράδοση αυτή δεν μπορούσε να απαλλαγεί από τον φόρο. Οι φορολογικές αρχές εκτίμησαν ότι η BOP ήταν υποχρεωμένη να υποβάλει την κατόπιν αναχαρακτηρισμού κοινοτική παράδοση σε ΦΠΑ ύψους 23 % διότι η Β είχε χρησιμοποιήσει τον πολωνικό αριθμό ΦΠΑ. Επομένως, η Β όφειλε να καταβάλει τον ΦΠΑ που της χρέωσε η BOP. Επιπλέον, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα της Β να εκπέσει τον αντίστοιχο ΦΠΑ επί των εισροών[38]. Το αιτούν δικαστήριο προσθέτει επίσης ότι το εν λόγω ζήτημα δεν καταλαμβάνεται μεν από το προδικαστικό ερώτημα, εντούτοις επισημαίνει ότι η ως άνω απόρριψη είχε ως αποτέλεσμα να επιβαρυνθεί η Β με ΦΠΑ συνολικού ύψους 46 %.

81. Με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η Β αναφέρει τα εν λόγω πραγματικά περιστατικά για να υποστηρίξει ότι βάσει αυτών αποκλείεται η εφαρμογή του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ.

82. Όπως ορθώς επισήμανε η Πολωνική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, τα στοιχεία αυτά δεν μνημονεύονται στο προδικαστικό ερώτημα. Εντούτοις, δεδομένου ότι μνημονεύονται σαφώς στη διάταξη περί παραπομπής (και σχολιάστηκαν από τη Β τόσο στις γραπτές παρατηρήσεις της όσο και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση), θα τα εξετάσω εν

[38] Όπως επισημάνθηκε στην υποσημείωση 5 των παρουσών προτάσεων, η διάταξη περί παραπομπής δεν περιέχει κανένα στοιχείο για τους λόγους της εν λόγω αρνήσεως αναγνωρίσεως του δικαιώματος.

συνεχεία προκειμένου να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο χρήσιμη απάντηση προς επίλυση της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιόν του. Είναι, ωστόσο, σαφές ότι η νομική εκτίμηση των στοιχείων αυτών βαίνει πέραν του αντικειμένου της υπό κρίση υποθέσεως [39].

83. Προκειμένου να γίνει κατανοητό το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ, η εν λόγω διάταξη πρέπει να ενταχθεί στο πλαίσιο του ευρύτερου συστήματος της οδηγίας ΦΠΑ σύμφωνα με το οποίο, αφενός, οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαλλάσσονται κατ' αρχήν του φόρου στα κράτη μέλη προελεύσεως των αγαθών και, αφετέρου, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις φορολογούνται στο κράτος μέλος προορισμού [40]. Τούτο αποτελεί την έκφραση του σκοπού της τοποθετήσεως της εισπράξεως των φορολογικών εσόδων στα κράτη μέλη της τελικής καταναλώσεως των αγαθών.

84. Στο πλαίσιο αυτού του ευρύτερου συστήματος, το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ αποσκοπεί στη διασφάλιση της εισπράξεως του ΦΠΑ καθιερώνοντας το πλάσμα δικαίου ότι τόπος όπου πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση είναι το κράτος μέλος που έχει χορηγήσει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Εφόσον μια ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών έχει, κατ' αρχήν, ως επακόλουθο μια απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση, είναι σημαντικό να διασφαλισθεί ότι η απορρέουσα πράξη θα φορολογηθεί είτε στο κράτος μέλος που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ είτε στο κράτος μέλος της (πραγματικής) αποκτήσεως.

85. Τούτου λεχθέντος, υπενθυμίζω ότι τα μέτρα που λαμβάνουν τα κράτη μέλη για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου και την αποφυγή της φοροδιαφυγής δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ, η οποία απαγορεύει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως, από απόψεως επιβολής ΦΠΑ, επιχειρήσεις που διενεργούν τις ίδιες πράξεις και αποσκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο από την επιβάρυνση με ΦΠΑ στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του [41]. Επιπλέον, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, τα μέτρα που χρησιμοποιούνται για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της εισπράξεως του φόρου «δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρου» [42].

86. Το γεγονός ότι οι εθνικές αρχές αποφάσισαν να αντιμετωπίσουν την ενδοκοινοτική παράδοση που πραγματοποιήθηκε από τη BOP προς τη B, μετά τον αναχαρακτηρισμό της, ως «μη απαλλασσόμενη του φόρου» σημαίνει ότι η εν λόγω πράξη όντως υποβλήθηκε στον φόρο στην Πολωνία.

[39] Στο μέτρο που είναι κρίσιμο εν προκειμένω, υπενθυμίζω ότι, κατά πάγια νομολογία, η απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως πρέπει να χορηγείται εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις. Στις εν λόγω προϋποθέσεις συγκαταλέγεται πλέον ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ όπως διευκρινίζεται στα σημεία 57 έως 61 των παρουσών προτάσεων. Εντούτοις, η υπό κρίση υπόθεση δεν εμπίπτει στον νέο αυτό κανόνα ratione temporis.

[40] Βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Βλ., επίσης, πρόταση της Επιτροπής [COM(2017) 569 τελικό], σ. 2, η οποία μνημονεύεται στην υποσημείωση 13 των παρουσών προτάσεων.

[41] Βλ., όσον αφορά αμφότερες τις πτυχές της αρχής της ουδετερότητας, προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, σημείο 57 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[42] Απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 53 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

87. Μολονότι η πραγματική φορολόγησή της στο κράτος προελεύσεως των αγαθών δεν θίγει την εξουσία του κράτους μέλους προορισμού [43], εντούτοις η εν λόγω φορολόγηση καθιστά, κατά τη γνώμη μου, άνευ αντικειμένου την εφαρμογή του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ, διότι, όπως προανέφερα, η οικεία πράξη έχει υποβληθεί σε φόρο και ως εκ τούτου δεν υφίσταται πλέον λόγος ανησυχίας για πιθανή φοροδιαφυγή.

88. Στηριζόμενο στο γενικό καθεστώς των απαλλασσόμενων παραδόσεων και της φορολογούμενης αποκτήσεως, το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει την παρέμβαση του κράτους μέλους που χορήγησε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ προκειμένου να αποφεύγονται απώλειες φορολογικών εσόδων που ενδέχεται να προκύψουν από την απαλλαγή από τον φόρο στη χώρα προελεύσεως των αγαθών. Εντούτοις, δεδομένου ότι, εν προκειμένω, δεν έλαβε χώρα απαλλαγή στο κράτος μέλος προελεύσεως των αγαθών, δεν υπήρχε, κατά τη γνώμη μου, κανένας κίνδυνος φοροδιαφυγής. Επομένως, δεν υπήρχε κανένας λόγος παρεμβάσεως του κράτους μέλους που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, όπως υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, η Β.

89. Βεβαίως, αν η Β κατέβαλλε τον φόρο επί της εκ μέρους της κατόπιν αναχαρακτηρισμού ενδοκοινοτικής αποκτήσεως στο κράτος μέλος προορισμού των αγαθών, θα μπορούσε να επικαλεστεί τον διορθωτικό μηχανισμό του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ, όπως επιβεβαίωσε η Πολωνική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Στην περίπτωση αυτή θα περιοριζόταν η πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση την οποία συνεπάγεται πλέον η εφαρμογή επί της Β του άρθρου 25, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ, θεωρούμενη μεμονωμένα. Το γεγονός αυτό, ωστόσο, ουδόλως μεταβάλλει την αρχική παραδοχή ότι, λόγω της μη απαλλαγής της επίμαχης ενδοκοινοτικής παραδόσεως, η εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως κατέστη περιττή και προκάλεσε περιττή φορολογική επιβάρυνση.

90. Υπό τις συνθήκες αυτές, φρονώ ότι οι εθνικές αρχές, εφαρμόζοντας το άρθρο 25, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ σε ενδοκοινοτική απόκτηση που προέκυψε από μη απαλλασσόμενη του φόρου ενδοκοινοτική παράδοση, παραβίασαν την αρχή της αναλογικότητας.

91. Η περιττή φορολογική επιβάρυνση που επιβλήθηκε στη Β λόγω της εφαρμογής του άρθρου 25, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ επιτείνεται περαιτέρω από τη μη αναγνώριση της δυνατότητας εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε επί της κατόπιν αναχαρακτηρισμού ενδοκοινοτικής αποκτήσεως. Εντούτοις, φρονώ ότι η περίσταση αυτή δεν διαδραματίζει από μόνη σημαίνοντα ρόλο στο συμπέρασμα στο οποίο κατέληξα ανωτέρω όσον αφορά τη μη εφαρμογή του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά τη γνώμη μου, το συμπέρασμα αυτό θα παρέμενε το ίδιο ακόμη και αν αναγνωριζόταν το δικαίωμα εκπτώσεως, διότι η εν λόγω περίσταση δεν θα επηρέαζε το γεγονός ότι η επίμαχη κατόπιν αναχαρακτηρισμού ενδοκοινοτική παράδοση δεν απαλλασσόταν του φόρου, πράγμα το οποίο, όπως εξήγησα, καθιστά την εφαρμογή του άρθρου 41 της οδηγίας ΦΠΑ περιττή.

92. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι το άρθρο 41 της οδηγίας ΦΠΑ και η αρχή της αναλογικότητας αντιτίθενται στην εφαρμογή του άρθρου 25, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ σε ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών όταν η απόκτηση αυτή έχει προκύψει από ενδοκοινοτική παράδοση η οποία δεν αντιμετωπίστηκε ως απαλλασσόμενη, γεγονός το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

[43] Το άρθρο 16 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, το οποίο μνημονεύεται στην υποσημείωση 7 των παρουσών προτάσεων, ορίζει: «Όταν πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 20 της [οδηγίας ΦΠΑ], το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς αγαθών ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα ανεξάρτητα από την αντιμετώπιση της συναλλαγής ως προς τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς αγαθών […]». Βλ. επίσης προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση X (C-84/09, EU:C:2010:252, σημείο 49).

V. Πρόταση

93. Προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) ως εξής:

Το άρθρο 41 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και οι αρχές της ουδετερότητας και της αναλογικότητας δεν αντιτίθενται στην εφαρμογή του άρθρου 25, παράγραφος 2, του ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [νόμου περί του φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών της 11ης Μαρτίου 2004 (νόμου περί ΦΠΑ)] επί ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών από υποκείμενο στον φόρο, σε περίπτωση που οι αποκτώντες τα αγαθά από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο υπέβαλαν την απόκτηση των ως άνω αγαθών σε φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) στο έδαφος του κράτους μέλους αφίξεως της μεταφοράς.

Εντούτοις, το άρθρο 41 της [οδηγίας 2006/112] και η αρχή της αναλογικότητας αντιτίθενται στην εφαρμογή του άρθρου 25, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ σε ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών όταν η απόκτηση αυτή προέκυψε από ενδοκοινοτική παράδοση η οποία δεν αντιμετωπίστηκε ως απαλλασσόμενη του φόρου, γεγονός το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.