Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 9ης Φεβρουαρίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή — ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρα 131 και 138 — Προϋποθέσεις απαλλαγής ενδοκοινοτικής παραδόσεως — Σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τον ΦΠΑ (VIES) — Μη καταχώριση του αποκτώντος — Άρνηση χορηγήσεως απαλλαγής — Επιτρέπεται»

Στην υπόθεση C-21/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών διαφορών (κέντρο διαιτησίας διοικητικών υποθέσεων), Πορτογαλία] με απόφαση της 30ής Νοεμβρίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 15 Ιανουαρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal

κατά

Autoridade Tributária e Aduaneira,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

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

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes, R. Campos Laires και M. Figueiredo,

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

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον G. Braga da Cruz,

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

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 131 και του άρθρου 138, παράγραφος 1, 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 για τον ΦΠΑ), καθώς και της αρχής της αναλογικότητας.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal (στο εξής: Euro Tyre) και της Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Πορτογαλία) σχετικά με την άρνηση της αρχής αυτής να απαλλάξει από τον φόρο προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) πλείονες πράξεις τις οποίες η Euro Tyre είχε χαρακτηρίσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία για τον ΦΠΑ

3 Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, νοείται ως «υποκείμενος στον φόρο» οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής. «Οικονομικές δραστηριότητες», κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελμάτων ή των εξομοιουμένων προς αυτά. Στην εν λόγω διάταξη διευκρινίζεται ότι ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται ειδικότερα η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

4 Το άρθρο 131 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.»

5 Το άρθρο 138, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει 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.»

6 Το άρθρο 213, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή ή την παύση της δραστηριότητάς του ως υποκείμενου στον φόρο.

Τα κράτη μέλη επιτρέπουν και μπορούν να απαιτούν, με τις προϋποθέσεις που ορίζουν, την υποβολή της δήλωσης με ηλεκτρονικά μέσα.»

7 Το άρθρο 214, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για να αποκτούν ατομικό αριθμό φορολογικού μητρώου τα ακόλουθα πρόσωπα:

α) κάθε υποκείμενος στον φόρο, εκτός αυτών που προβλέπονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, ο οποίος διενεργεί στο αντίστοιχο έδαφός τους παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, εκτός των παραδόσεων αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών για τις οποίες ο ΦΠΑ οφείλεται αποκλειστικά από τον λήπτη υπηρεσιών ή τον αποκτώντα αγαθά σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 197 και το άρθρο 199,

β) κάθε υποκείμενος στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που υπόκεινται σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', ή έκανε χρήση της επιλογής που προβλέπεται στο άρθρο 3, παράγραφος 3, για υποβολή των ενδοκοινοτικών του αποκτήσεων σε ΦΠΑ,

[…]».

Οι κανονισμοί (ΕΚ) 1789/2003 και (ΕΕ) 904/2010

8 Το άρθρο 27, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΚ) 1798/2003 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 218/92 (ΕΕ 2003, L 264, σ. 1), ορίζει τα εξής:

«Κάθε κράτος μέλος τηρεί ηλεκτρονική βάση δεδομένων στην οποία περιέχεται μητρώο των προσώπων στα οποία έχει χορηγηθεί αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο συγκεκριμένο κράτος μέλος.»

9 Ο κανονισμός 1798/2003 καταργήθηκε, από 1ης Ιανουαρίου 2012, με τον κανονισμό (ΕΕ) 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2010, L 268, σ. 1).

10 Το άρθρο 17, παράγραφος 1, του κανονισμού αυτού προβλέπει τα εξής:

«Κάθε κράτος μέλος αποθηκεύει σε ηλεκτρονικό σύστημα τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) τις πληροφορίες τις οποίες συλλέγει σύμφωνα με το κεφάλαιο 6 του τίτλου XI της οδηγίας [για τον ΦΠΑ]·

β) τα δεδομένα σχετικά με την ταυτότητα, τη δραστηριότητα, τη νομική μορφή και τη διεύθυνση των προσώπων στα οποία έχει χορηγήσει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ και τα οποία δεδομένα έχουν συλλεγεί κατ' εφαρμογή του άρθρου 213 της οδηγίας [για τον ΦΠΑ], καθώς και την ημερομηνία κατά την οποία χορηγήθηκε ο εν λόγω αριθμός·

[…]».

Το πορτογαλικό δίκαιο

11 Το Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (καθεστώς ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, στο εξής: RITI) μεταφέρει στο πορτογαλικό δίκαιο τους σχετικούς με τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές κανόνες οι οποίοι απορρέουν από την οδηγία για τον ΦΠΑ.

12 Το άρθρο 14, στοιχείο a, του RITI προβλέπει ότι απαλλάσσονται του ΦΠΑ:

«οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο εκ των μνημονευόμενων στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο a, όταν τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή, τον αποκτώντα ή για λογαριασμό αυτών, από την Πορτογαλία σε άλλο κράτος μέλος, με προορισμό τον αποκτώντα, εφόσον ο αποκτών είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο καταχωρισμένο, για την επιβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας, σε άλλο κράτος μέλος, ο οποίος χρησιμοποίησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου του για την πραγματοποίηση της αποκτήσεως και υπόκειται στο εν λόγω κράτος σε καθεστώς φορολογήσεως των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

13 Η Euro Tyre είναι πορτογαλικό υποκατάστημα εταιρίας ολλανδικού δικαίου, της Euro Tyre BV. Ασκεί δραστηριότητα εισαγωγών, εξαγωγών και εμπορίας ελαστικών αυτοκινήτων διάφορων μαρκών για εμπόρους λιανικής πωλήσεως εγκατεστημένους στην Πορτογαλία και στην Ισπανία. Στην ισπανική αγορά, πραγματοποιεί τις πωλήσεις της εν μέρει απευθείας και εν μέρει μέσω διανομέα, ήτοι της Euro Tyre Distribución de Neumáticos SL.

14 Η διαφορά της κύριας δίκης αφορά πλείονες πωλήσεις, πραγματοποιηθείσες κατά τη διάρκεια της χρονικής περιόδου μεταξύ των ετών 2010 και 2012, στη Euro Tyre Distribución de Neumáticos. Κατά τον χρόνο των πωλήσεων αυτών, η τελευταία αυτή εταιρία ήταν καταχωρισμένη ως υποκείμενη στον ΦΠΑ στην Ισπανία. Αντιθέτως, δεν είχε ακόμα υπαχθεί, στο κράτος μέλος αυτό, στο καθεστώς φορολογήσεως των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και δεν είχε εγγραφεί στο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τον ΦΠΑ (στο εξής: σύστημα VIES). Στις 19 Μαρτίου 2013 οι ισπανικές φορολογικές υπηρεσίες τής αναγνώρισαν την ιδιότητα του ενδοκοινοτικού φορέα και την καταχώρισαν στο σύστημα αυτό, με ισχύ από 1ης Ιουλίου 2012.

15 Η Euro Tyre δήλωσε τις εν λόγω πωλήσεις ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 14, στοιχείο a, του RITI.

16 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου για τα έτη 2010 έως 2012, η Inspeção Tributária (υπηρεσία φορολογικού ελέγχου, Πορτογαλία) έκρινε ωστόσο ότι δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις φοροαπαλλαγής του άρθρου 14, στοιχείο a, του RITI, δεδομένου ότι, κατά τον χρόνο των επίμαχων πωλήσεων, η Euro Tyre Distribución de Neumáticos δεν ήταν καταχωρισμένη για τη διενέργεια ενδοκοινοτικών πράξεων στην Ισπανία και δεν ήταν εγγεγραμμένη στο σύστημα VIES.

17 Στη συνέχεια, η φορολογική και τελωνειακή αρχή προέβη σε διορθώσεις του οφειλόμενου από τη Euro Tyre ΦΠΑ για τα έτη 2010 έως 2012, προσαυξημένου με τόκους υπερημερίας.

18 Η Euro Tyre αμφισβήτησε τις διορθώσεις αυτές. Κατόπιν απορρίψεως της αιτήσεώς της θεραπείας και της ιεραρχικής προσφυγής της, προσέφυγε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού, η Euro Tyre προέβαλε ότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 14, στοιχείο a, του RITI προϋπόθεση ότι ο αποκτών πρέπει να υπόκειται σε καθεστώς φορολογήσεως των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και να είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES προκύπτει από εσφαλμένη μεταφορά της οδηγίας για τον ΦΠΑ στην εσωτερική έννομη τάξη. Πράγματι, η ως άνω προϋπόθεση δεν περιλαμβάνεται στο άρθρο 138 της οδηγίας αυτής και αποτελεί, στην καλύτερη περίπτωση, τυπική απαίτηση επιβληθείσα μόνον από την Πορτογαλική Δημοκρατία.

19 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται κατά πόσον η απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, μπορεί να εξαρτάται από την προϋπόθεση ο αποκτών ο οποίος έχει την έδρα του σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών να είναι καταχωρισμένος στο πρώτο κράτος μέλος για τις ενδοκοινοτικές πράξεις και να είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES.

20 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, από τον Ιούνιο του 2010, η Euro Tyre Distribución de Neumáticos ήταν καταχωρισμένη, για την επιβολή του ΦΠΑ στην Ισπανία ως προς τις εγχώριες πράξεις, με αριθμό φορολογικού μητρώου ο οποίος αναγραφόταν σε όλα τα σχετικά με τις επίμαχες πωλήσεις τιμολόγια καθώς και στις συναφείς ανακεφαλαιωτικές δηλώσεις. Αντιθέτως, κατά τον χρόνο των ως άνω πωλήσεων, η εταιρία αυτή, υποκείμενη σε ΦΠΑ, δεν υπαγόταν σε καθεστώς φορολογήσεως των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και δεν ήταν εγγεγραμμένη στο σύστημα VIES. Η Euro Tyre ήταν εν γνώσει του γεγονότος αυτού, αλλά ανέμενε ότι οι ισπανικές φορολογικές υπηρεσίες θα αναγνώριζαν την ιδιότητα του ενδοκοινοτικού φορέα στη Euro Tyre Distribución de Neumáticos με αναδρομική ισχύ. Εξάλλου, η πορτογαλική φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν συνέτρεχε εν προκειμένω ούτε φοροδιαφυγή ούτε φοροαποφυγή εκ μέρους της Euro Tyre.

21 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών διαφορών (κέντρο διαιτησίας διοικητικών υποθέσεων), Πορτογαλία] αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν το άρθρο 131 και το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ την έννοια ότι, σε σχέση με ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, προσκρούει σε αυτά η άρνηση της φορολογικής αρχής κράτους μέλους να απαλλάξει από τον ΦΠΑ τον μεταβιβάζοντα αγαθό, ο οποίος έχει την κατοικία του στο συγκεκριμένο κράτος μέλος, επειδή ο αποκτών, ο οποίος έχει την κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος, δεν είναι καταχωρισμένος στο σύστημα VIES ούτε υπόκειται στην εν λόγω χώρα σε καθεστώς φορολογήσεως των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, ακόμη και όταν, κατά τη μεταβίβαση, ο αποκτών διέθετε έγκυρο αριθμό φορολογικού μητρώου για την επιβολή του ΦΠΑ στο εν λόγω άλλο κράτος μέλος και ο αριθμός αυτός χρησιμοποιήθηκε στα τιμολόγια των συναλλαγών, όταν συντρέχουν σωρευτικά οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, δηλαδή όταν το δικαίωμα να διαθέτει το αγαθό ως κύριος μεταβιβάστηκε στον αποκτώντα και όταν ο πωλητής αποδεικνύει ότι το αγαθό απεστάλη ή μεταφέρθηκε στο άλλο κράτος μέλος και ότι, ως αποτέλεσμα της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το αγαθό απομακρύνθηκε από το κράτος μέλος αναχωρήσεως με προορισμό αποκτώντα υποκείμενον στον φόρο ή νομικό πρόσωπο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος από το οποίο απεστάλη ή μεταφέρθηκε το αγαθό;

2) Προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας ερμηνεία του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ βάσει της οποίας δεν χορηγείται απαλλαγή σε περίπτωση που ο μεταβιβάζων ο οποίος έχει την κατοικία του σε ένα κράτος μέλος γνωρίζει ότι ο αποκτών, ο οποίος έχει την κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος, καίτοι διαθέτει έγκυρο αριθμό φορολογικού μητρώου στο εν λόγω άλλο κράτος μέλος για την επιβολή του ΦΠΑ, δεν είναι καταχωρισμένος στο σύστημα VIES ούτε υπόκειται στην εν λόγω χώρα σε καθεστώς φορολογήσεως των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, αλλά είναι πεπεισμένος ότι ο αποκτών θα καταχωριστεί αναδρομικώς ως ενδοκοινοτικός φορέας;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

22 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να συνεξετασθούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 131 και το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν σε φορολογική αρχή κράτους μέλους να αρνείται να απαλλάξει ενδοκοινοτική παράδοση από τον ΦΠΑ για τον λόγο ότι, κατά τον χρόνο της παραδόσεως αυτής, ο

αποκτών, ο οποίος κατοικεί στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού και έχει έγκυρο αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ για τις εντός του κράτους αυτού πράξεις, δεν είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES και δεν υπόκειται σε καθεστώς φορολογήσεως των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων. Το εν λόγω δικαστήριο διερωτάται επίσης μήπως το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, δεν επιτρέπει τέτοιου είδους άρνηση όταν ο πωλητής γνώριζε τη συγκεκριμένη κατάσταση του αποκτώντος όσον αφορά την εφαρμογή του ΦΠΑ και ήταν πεπεισμένος ότι, μεταγενέστερα, ο αποκτών θα καταχωριζόταν αναδρομικώς ως ενδοκοινοτικός φορέας.

23 Υπενθυμίζεται, προκαταρκτικώς, ότι το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ προβλέπει την υποχρέωση των κρατών μελών να απαλλάσσουν τις παραδόσεις αγαθών οι οποίες πληρούν τις απαριθμούμενες στο άρθρο αυτό προϋποθέσεις (απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, σκέψη 46).

24 Δυνάμει της διατάξεως αυτής, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπ' αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό εκείνου από το οποίο απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν τα αγαθά.

25 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθών από τον ΦΠΑ χωρεί μόνον όταν το δικαίωμα να διαθέτει ως κύριος το αγαθό μεταβιβάζεται στον αποκτώντα και ο πωλητής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς αυτής, το εν λόγω αγαθό έχει πράγματι απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

26 Εν προκειμένω, από τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι τα υποβληθέντα ερωτήματα ερείδονται στην προκείμενη ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις ενδοκοινοτικής παραδόσεως κατά την έννοια του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, όπως παρατίθενται στις σκέψεις 24 και 25 της παρούσας αποφάσεως. Η απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν χορηγήθηκε για τον λόγο και μόνον ότι ο αποκτών, κατά τον χρόνο των πωλήσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν ήταν καταχωρισμένος για τη διενέργεια ενδοκοινοτικών πράξεων στην Ισπανία και δεν ήταν εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES. Ο αποκτών είχε στο κράτος μέλος αυτό μόνον έγκυρο αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ για τη διενέργεια πράξεων εντός του εν λόγω κράτους μέλους και όχι ενδοκοινοτικών πράξεων.

27 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, ασφαλώς, στο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος φορολογήσεως των συναλλαγών εντός της Ένωσης, η ταυτοποίηση των υποκειμένων στον ΦΠΑ με τους ατομικούς αριθμούς αποσκοπεί στη διευκόλυνση του καθορισμού του κράτους μέλους εντός του οποίου συντελείται η τελική κατανάλωση των παραδοθέντων αγαθών (αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 57, και της 14ης Μαρτίου 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, σκέψη 19). Πράγματι, το άρθρο 214, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας για τον ΦΠΑ επιβάλλει στα κράτη μέλη να λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για να αποκτά ατομικό αριθμό φορολογικού μητρώου, μεταξύ άλλων, κάθε υποκείμενος στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών.

28 Η καταχώριση στο σύστημα VIES των υποκειμένων στον φόρο που διενεργούν ενδοκοινοτικές πράξεις έχει επίσης κάποια σημασία στο πλαίσιο αυτό. Το ως άνω σύστημα σκοπεί στην παροχή της δυνατότητας στους μεν επιχειρηματίες να επιβεβαιώνουν τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ των εμπορικών εταίρων τους, στις δε εθνικές φορολογικές αρχές να ελέγχουν τις ενδοκοινοτικές πράξεις και να εντοπίζουν τυχόν παρατυπίες. Συγκεκριμένα, το εν λόγω σύστημα ανταποκρίνεται στην

απαίτηση του άρθρου 27 του κανονισμού 1798/2003 και, από 1ης Ιανουαρίου 2012, του άρθρου 17 του κανονισμού 904/2010 να διαθέτουν τα κράτη μέλη ηλεκτρονική βάση δεδομένων περιλαμβάνουσα μητρώο των προσώπων στα οποία έχουν χορηγήσει αριθμούς φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.

29 Πάντως, ούτε το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ ούτε η νομολογία του Δικαστηρίου αναφέρουν, μεταξύ των ουσιαστικών προϋποθέσεων των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που απαριθμούνται εξαντλητικώς, την υποχρέωση του αποκτώντος να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (βλ., συναφώς, απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 59) ούτε, κατά μείζονα λόγο, την υποχρέωσή του να είναι καταχωρισμένος για τη διενέργεια ενδοκοινοτικών πράξεων και να έχει εγγραφεί στο σύστημα VIES.

30 Αντιθέτως προς όσα προέβαλαν κατ' ουσίαν η Πορτογαλική και η Πολωνική Κυβέρνηση ενώπιον του Δικαστηρίου, τέτοιου είδους υποχρεώσεις δεν συνάγονται ούτε από την προϋπόθεση ο αποκτών να είναι υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή σε κράτος μέλος διαφορετικό εκείνου από το οποίο απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν τα αγαθά (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 40).

31 Πράγματι, ο ορισμός του υποκειμένου στον φόρο, που περιέχεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, περιλαμβάνει μόνον όποιον ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως των επιδιωκόμενων σκοπών ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής, χωρίς να εξαρτά την ιδιότητα αυτή από το αν το πρόσωπο αυτό διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (βλ., συναφώς, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 49 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), ο οποίος αφορά ενδεχομένως συγκεκριμένα τη διενέργεια ενδοκοινοτικών πράξεων, ή από το αν το εν λόγω πρόσωπο είναι εγγεγραμμένο στο σύστημα VIES. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει, επίσης, ότι ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή όταν διενεργεί πράξεις στο πλαίσιο της φορολογητέας δραστηριότητάς του (βλ., συναφώς, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 49 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

32 Ως εκ τούτου, ούτε η εκ μέρους του αποκτώντος λήψη έγκυρου αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ για τη διενέργεια ενδοκοινοτικών πράξεων ούτε η καταχώριση του αποκτώντος στο σύστημα VIES συνιστούν ουσιαστικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως από τον ΦΠΑ. Πρόκειται απλώς για τυπικές απαιτήσεις, οι οποίες δεν μπορούν να διακυβεύσουν το δικαίωμα του πωλητή σε απαλλαγή από τον ΦΠΑ καθόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις ενδοκοινοτικής παραδόσεως (βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 60· της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 51, και της 20ής Οκτωβρίου 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψη 40).

33 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, ελλείψει συγκεκριμένης διατάξεως στην οδηγία για τον ΦΠΑ όσον αφορά τις αποδείξεις που οι υποκείμενοι στον φόρο οφείλουν να προσκομίζουν προκειμένου να τους χορηγηθεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ, εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν, σύμφωνα με το άρθρο 131 της οδηγίας αυτής, τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσουν από τον φόρο τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, προς εξασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής των εν λόγω απαλλαγών και προς αποτροπή τυχόν περιπτώσεων φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταχρήσεως. Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου οι οποίες αποτελούν μέρος της έννομης τάξης της Ένωσης (βλ. αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 9ης Οκτωβρίου 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, σκέψη 27).

34 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, εθνικό μέτρο που εξαρτά, κατά το ουσιώδες μέρος, το δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ από την τήρηση τυπικών προϋποθέσεων, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις ουσιαστικές επιταγές και, ιδίως, το κατά πόσον οι επιταγές αυτές τηρήθηκαν, βαίνει πέραν του μέτρου

που είναι αναγκαίο για την εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου. Πράγματι, οι πράξεις πρέπει να φορολογούνται λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών χαρακτηριστικών τους (απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

35 Όσον αφορά δε τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά ενδοκοινοτικής παραδόσεως, από τις σκέψεις 23 έως 25 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι, αν παράδοση αγαθών πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ (βλ., συναφώς, απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

36 Συνεπώς, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψη 39).

37 Ως εκ τούτου, η διοίκηση κράτους μέλους δεν μπορεί κατ' αρχήν να αρνείται την απαλλαγή από τον ΦΠΑ ενδοκοινοτικής παραδόσεως για τον λόγο και μόνον ότι ο αποκτών δεν είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES και δεν υπόκειται σε καθεστώς φορολογήσεως των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.

38 Επισημαίνεται συγκεκριμένα ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, υφίστανται μόνον δύο περιπτώσεις κατά τις οποίες η μη τήρηση τυπικής απαιτήσεως μπορεί να συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος σε απαλλαγή από τον ΦΠΑ (βλ., συναφώς, απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψη 43).

39 Αφενός, δεν μπορεί να προβάλλεται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, για την εφαρμογή της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, εκ μέρους αποκτώντος ο οποίος εκ προθέσεως μετέσχε σε φοροδιαφυγή, διακυβεύοντας τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψη 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

40 Επισημαίνεται ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης να απαιτείται από τον επιχειρηματία να ενεργεί καλοπίστως και να λαμβάνει κάθε μέτρο που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από αυτόν προκειμένου να βεβαιωθεί ότι η πράξη που διενεργεί δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Στην περίπτωση κατά την οποία ο συγκεκριμένος υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη που διενήργησε αποτελούσε μέρος απάτης την οποία είχε διαπράξει ο αποκτών και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει ώστε να την αποφύγει, δεν πρέπει να του αναγνωρισθεί το δικαίωμα σε απαλλαγή από τον ΦΠΑ (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 54).

41 Εν προκειμένω, μόνον το γεγονός, το οποίο προέβαλε το αιτούν δικαστήριο, ότι ο πωλητής, αφενός, γνώριζε ότι, κατά τον χρόνο διενέργειας των πράξεων, ο αποκτών δεν ήταν εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES και δεν υπαγόταν σε καθεστώς φορολογήσεως ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και, αφετέρου, ήταν πεπεισμένος ότι, μεταγενέστερα, ο αποκτών θα καταχωριζόταν αναδρομικώς ως ενδοκοινοτικός φορέας δεν επιτρέπει στην εθνική φορολογική αρχή να αρνείται τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Πράγματι, από τα στοιχεία της διαβιβασθείσας από το αιτούν δικαστήριο δικογραφίας, τα οποία παρατίθενται στη σκέψη 20 της παρούσας αποφάσεως, προκύπτει ότι, εν προκειμένω, δεν υπήρξε ούτε φοροδιαφυγή ούτε φοροαποφυγή εκ μέρους της Euro Tyre.

42 Αφετέρου, η μη τήρηση μιας τυπικής προϋποθέσεως μπορεί να καταλήξει σε άρνηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ εάν έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητος απόδειξη της τηρήσεως των ουσιαστικών επιταγών (βλ. απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψη 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

43 Εν προκειμένω, όπως τούτο προκύπτει κατ' ουσίαν από τη σκέψη 26 της παρούσας αποφάσεως, τα υποβληθέντα ερωτήματα ερείδονται στην προκείμενη ότι πληρούνταν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις ενδοκοινοτικής παραδόσεως κατά την έννοια του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Εξάλλου, από κανένα στοιχείο της διαβιβασθείσας στο Δικαστήριο δικογραφίας δεν προκύπτει ότι η μη τήρηση της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης τυπικής προϋποθέσεως εμπόδισε τη διαπίστωση ότι πληρούνταν οι ως άνω προϋποθέσεις. Ωστόσο, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να προβεί στις σχετικές αναγκαίες εξακριβώσεις.

44 Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 131 και το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν σε φορολογική αρχή κράτους μέλους να αρνείται να απαλλάξει ενδοκοινοτική παράδοση από τον ΦΠΑ για τον λόγο και μόνον ότι, κατά τον χρόνο της παραδόσεως αυτής, ο αποκτών, ο οποίος κατοικεί στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού και είναι κάτοχος έγκυρου αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ για τις εντός του κράτους αυτού πράξεις, δεν είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES και δεν υπόκειται σε καθεστώς φορολογήσεως των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, ενώ δεν υφίσταται καμία σοβαρή ένδειξη υποδηλώνουσα την ύπαρξη φοροδιαφυγής και αποδεικνύεται ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή. Στην περίπτωση αυτή, το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, δεν επιτρέπει επίσης την άρνηση αυτή όταν ο πωλητής γνώριζε τη συγκεκριμένη κατάσταση του αποκτώντος όσον αφορά την εφαρμογή του ΦΠΑ και ήταν πεπεισμένος ότι, μεταγενέστερα, ο αποκτών θα καταχωριζόταν αναδρομικώς ως ενδοκοινοτικός φορέας.

Επί των δικαστικών εξόδων

45 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:

Το άρθρο 131 και το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν σε φορολογική αρχή κράτους μέλους να αρνείται να απαλλάξει ενδοκοινοτική παράδοση από τον φόρο προστιθεμένης αξίας για τον λόγο και μόνον ότι, κατά τον χρόνο της παραδόσεως αυτής, ο αποκτών, ο οποίος κατοικεί στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού και είναι κάτοχος έγκυρου αριθμού φορολογικού μητρώου του φόρου προστιθεμένης αξίας για τις εντός του κράτους αυτού πράξεις, δεν είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τον φόρο προστιθεμένης αξίας και δεν υπόκειται σε καθεστώς φορολογήσεως των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, ενώ δεν υφίσταται καμία σοβαρή ένδειξη υποδηλώνουσα την ύπαρξη φοροδιαφυγής και αποδεικνύεται ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή. Στην περίπτωση αυτή, το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, δεν επιτρέπει επίσης τέτοιου είδους άρνηση όταν ο πωλητής γνώριζε τη συγκεκριμένη κατάσταση του αποκτώντος όσον αφορά την εφαρμογή του φόρου προστιθεμένης αξίας και ήταν πεπεισμένος ότι, μεταγενέστερα, ο αποκτών θα καταχωριζόταν αναδρομικώς ως ενδοκοινοτικός φορέας.

(υπογραφές)