



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ELEANOR SHARPSTON
της 6ης Φεβρουαρίου 2020¹

Υπόθεση C-276/18

KrakVet Marek Batko sp. K.

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[αίτηση του Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
(πρωτοβάθμιου δικαστηρίου διοικητικών και εργατικών διαφορών
της Βουδαπέστης, Ουγγαρία)
για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/EK – Άρθρο 33 – Προσδιορισμός του τόπου πραγματοποιήσεως των φορολογητέων πράξεων – Αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του – Καταχρηστική πρακτική – Κανονισμός (ΕΕ) 904/2010 – Άρθρα 7, 13 και 28 έως 30 – Διοικητική συνεργασία – Διπλή φορολογία»

1. Η παρούσα αίτηση προδικαστικής απόφασης την οποία υπέβαλε το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (πρωτοβάθμιο δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών της Βουδαπέστης, Ουγγαρία) αφορά την ερμηνεία διαφόρων διατάξεων της οδηγίας 2006/112/EK (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ)² και του κανονισμού (ΕΕ) 904/2010 (στο εξής: κανονισμός για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ)³. Σε ποιες περιπτώσεις τα αγαθά χαρακτηρίζονται ορθώς ως αγαθά που «αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του» κατά την έννοια του άρθρου 33 της οδηγίας περί ΦΠΑ; Σε ποιες περιπτώσεις πρέπει βάσει της εν λόγω διατάξεως να θεωρείται καταχρηστική η πάγια πρακτική ενός εμπόρου; Και ποια είναι, στο πλαίσιο αυτό, η απαιτούμενη διοικητική συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών των διαφόρων κρατών μελών κατά τον προσδιορισμό του τόπου πραγματοποιήσεως των φορολογητέων πράξεων, ώστε να αποφεύγεται η διπλή φορολογία, βάσει των άρθρων 7, 13 και 28 έως 30 του κανονισμού για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ;

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

² Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1). Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, η εν λόγω οδηγία είχε τροποποιηθεί με την οδηγία 2006/138/EK του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 384, σ. 92), την οδηγία 2007/75/EK του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2007 (ΕΕ 2007, L 346, σ. 13), την οδηγία 2008/8/EK του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008 (ΕΕ 2008, L 44, σ. 11), την οδηγία 2008/117/EK του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008 (ΕΕ 2009, L 14, σ. 7), την οδηγία 2009/47/EK του Συμβουλίου, της 5ης Μαΐου 2009 (ΕΕ 2009, L 116, σ. 18), την οδηγία 2009/69/EK του Συμβουλίου, της 25ης Ιουνίου 2009 (ΕΕ 2009, L 175, σ. 12), την οδηγία 2009/162/EK του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2009 (ΕΕ 2010, L 10, σ. 14), την οδηγία 2010/23/ΕΕ του Συμβουλίου, της 16ης Μαρτίου 2010 (ΕΕ 2010, L 72, σ. 1), την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010 (ΕΕ 2010, L 189, σ. 1) και την οδηγία 2010/88/ΕΕ του Συμβουλίου, της 7ης Δεκεμβρίου 2010 (ΕΕ 2010, L 326, σ. 1). Κωδικοποιημένη έκδοση του κειμένου είναι διαθέσιμη στον ιστότοπο Eur-Lex ως έγγραφο με αριθμό CELEX 02006L0112-20130101.

³ Κανονισμός 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). Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν είχαν επέλθει τροποποιήσεις στον εν λόγω κανονισμό.

2. Το αιτούν δικαστήριο υπέβαλε πέντε προδικαστικά ερωτήματα επί των εν λόγω ζητημάτων. Το Δικαστήριο μου ζήτησε να εξετάσω στο πλαίσιο των παρουσών προτάσεων μόνο το τέταρτο και το πέμπτο από τα προδικαστικά ερωτήματα. Τα εν λόγω ερωτήματα αφορούν, αντιστοίχως, την έννοια της φράσεως «αγαθ[ά] που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του» που διαλαμβάνεται στο άρθρο 33, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ και την έννοια της καταχρηστικής πρακτικής.

Νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία περί ΦΠΑ

3. Η οδηγία περί ΦΠΑ θεσπίζει ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο για την ενιαία εφαρμογή του ΦΠΑ σε ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση.

4. Η αιτιολογική σκέψη 9 επισημαίνει ότι «[ε]ίναι απαραίτητο να προβλεφθεί μεταβατική περίοδος που να επιτρέπει την προοδευτική προσαρμογή των εθνικών νομοθεσιών σε καθορισμένους τομείς».

5. Η αιτιολογική σκέψη 10 διευκρινίζει ότι, «[κ]ατά τη διάρκεια μεταβατικής περιόδου, οι ενδοκοινοτικές^[4] πράξεις που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο, εκτός από τους απαλλασσόμενους του φόρου, θα πρέπει να φορολογούνται στα κράτη μέλη προορισμού, με τους συντελεστές και υπό τους όρους αυτών των κρατών μελών».

6. Η αιτιολογική σκέψη 11 προσθέτει ότι, «[κ]ατά τη διάρκεια της εν λόγω μεταβατικής περιόδου, είναι επίσης σκόπιμο να φορολογούνται στα κράτη μέλη προορισμού, βάσει των συντελεστών και υπό τους όρους των εν λόγω κρατών μελών, [...] ορισμένες ενδοκοινοτικές πράξεις πωλήσεων εξ αποστάσεως^[5] [...], κατά τον βαθμό που οι πράξεις αυτές, ελλείψει ιδιαίτερων διατάξεων, ενδέχεται να προκαλέσουν σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών».

7. Η αιτιολογική σκέψη 17 υπενθυμίζει ότι «[ο] προσδιορισμός του τόπου των φορολογητέων πράξεων μπορεί να προκαλέσει συγκρούσεις αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών [...]. Αν και ως τόπος παροχής υπηρεσιών πρέπει κατ' αρχή να ορίζεται ο τόπος όπου ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ο τόπος αυτός πρέπει, εν τούτοις, να θεωρείται ότι βρίσκεται στο κράτος μέλος του λήπτη, ιδίως για ορισμένες παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μεταξύ των υποκείμενων στον φόρο και των οποίων το κόστος υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών».

8. Οι αιτιολογικές σκέψεις 61 και 62, συνδυαζόμενες μεταξύ τους, διευκρινίζουν ότι «[ε]ίναι απαραίτητο να εξασφαλισθεί ομοιόμορφη εφαρμογή του συστήματος ΦΠΑ»· ότι «[π]ρος τον σκοπό αυτό είναι σκόπιμο να ληφθούν μέτρα εφαρμογής»· και ότι «[τ]α μέτρα αυτά θα πρέπει, ιδίως, να αφορούν το πρόβλημα της διπλής φορολόγησης των διασυνοριακών συναλλαγών, η οποία μπορεί να προκύψει από τη μη ομοιόμορφη εφαρμογή, από τα κράτη μέλη, των διατάξεων που διέπουν τις φορολογικές πράξεις».

4 Ο όρος «ενδοκοινοτικός» (και όχι, επί παραδείγματι, «ενδοενωσιακός») διατηρείται στη νομοθεσία της Ένωσης για τον ΦΠΑ. Βλ. van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2016, σ. 436.

5 Ο όρος «πωλήσεις εξ αποστάσεως» στο πλαίσιο των κανόνων περί ΦΠΑ ορίστηκε για πρώτη φορά στην οδηγία (ΕΕ) 2017/2455 του Συμβουλίου, της 5ης Δεκεμβρίου 2017, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ και της οδηγίας 2009/132/ΕΚ όσον αφορά ορισμένες υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως (ΕΕ 2017, L 348, σ. 7). Βλ., περαιτέρω, σημεία 44 επ. των παρουσών προτάσεων.

9. Εντός του τίτλου I («Αντικείμενο και πεδίο εφαρμογής»), το άρθρο 2 ορίζει:

«1. Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

- α) οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,
- β) οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους:
 - ι) από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή ή από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή και δεν δικαιούται της απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις που προβλέπεται στα άρθρα 282 έως 292 ούτε υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 33 ή του άρθρου 36».

10. Το άρθρο 9, το οποίο είναι το πρώτο άρθρο στον τίτλο III («Υποκείμενοι στον φόρο»), ορίζει ότι «1. 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 [...]».

11. Ο τίτλος IV αφορά τις «Φορολογητέες πράξεις» και διαιρείται σε τέσσερα κεφάλαια: «Παραδόσεις αγαθών» (άρθρα 14 έως 19), «Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών» (άρθρα 20 έως 23), «Παροχές υπηρεσιών» (άρθρα 24 έως 29) και «Εισαγωγή αγαθών» (άρθρο 30). Στο άρθρο 14, παράγραφος 1, περιλαμβάνεται ο ορισμός του τι, στην πιο απλή περίπτωση, αποτελεί παράδοση αγαθών: «Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό». Το άρθρο 20 περιέχει τον αντίστοιχο βασικό ορισμό της «ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών», η οποία ορίζεται ως «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».

12. Ο τίτλος V («Τόπος των φορολογητέων πράξεων») αφορά, στο κεφάλαιο 1, τμήμα 2, τις παραδόσεις αγαθών με μεταφορά. Το άρθρο 32 περιλαμβάνει τον γενικό κανόνα: «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 [...]».

13. Το άρθρο 33 ορίζει:

«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.

[...]»

14. Το άρθρο 34 θέτει ένα ελάχιστο ποσοτικό όριο για την εφαρμογή του άρθρου 33. Συναφώς, το άρθρο 34, παράγραφος 1, ορίζει ότι το άρθρο 33 δεν έχει εφαρμογή όταν «το συνολικό ποσό, χωρίς ΦΠΑ, των παραδόσεων που πραγματοποιούνται, με τους όρους του άρθρου 33, εντός του κράτους μέλους δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 000 EUR ή το αντίστοιχο ποσό σε εθνικό νόμισμα, κατά τη διάρκεια ενός και του αυτού ημερολογιακού έτους». Κατά το άρθρο 34, παράγραφος 2, «[τ]ο κράτος μέλος, στο έδαφος του οποίου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα, μπορεί να περιορίσει το όριο της παραγράφου 1 στο ποσό των 35 000 EUR».

15. Το άρθρο 138 εντάσσεται στον τίτλο IX («Απαλλαγές»), κεφάλαιο 4 («Απαλλαγές συνδεόμενες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις»), τμήμα 1 («Απαλλαγές των παραδόσεων αγαθών»). Το εν λόγω άρθρο ορίζει ότι: «1. 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».

16. Ο τίτλος XIV («Διάφορες διατάξεις») περιέχει, στο κεφάλαιο 2, ένα μόνον άρθρο, το οποίο αφορά τη συμβουλευτική επιτροπή φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: επιτροπή ΦΠΑ). Το άρθρο 398, παράγραφος 1, ορίζει ότι συγκροτείται επιτροπή ΦΠΑ, ενώ το άρθρο 398, παράγραφος 4, παρέχει στην εν λόγω επιτροπή την αρμοδιότητα, «[ε]κτός από τα σημεία που αποτελούν αντικείμενο διαβούλευσης σύμφωνα με την παρούσα οδηγία, [να] εξετάζει τα ζητήματα που της υποβάλλει ο πρόεδρός της, είτε με δική του πρωτοβουλία είτε έπειτα από αίτημα του αντιπροσώπου κράτους μέλους, σχετικά με την εφαρμογή των κοινοτικών διατάξεων περί ΦΠΑ».

Ο κανονισμός για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ

17. Ο κανονισμός για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ αφορά τη διοικητική συνεργασία μεταξύ των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ.

18. Η αιτιολογική σκέψη 5 διευκρινίζει ότι «[τ]α μέτρα φορολογικής εναρμόνισης για τη συμπλήρωση της εσωτερικής αγοράς θα πρέπει να περιλαμβάνουν την καθιέρωση ενός κοινού συστήματος συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών, ιδίως όσον αφορά την ανταλλαγή πληροφοριών, σύμφωνα με το οποίο οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών οφείλουν να παρέχουν αμοιβαία συνδρομή και να συνεργάζονται με την Επιτροπή, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ στις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στις εισαγωγές αγαθών».

19. Η αιτιολογική σκέψη 6 επισημαίνει, ωστόσο, ότι «[η] διοικητική συνεργασία δεν θα πρέπει να συνεπάγεται περιττή μετάθεση του διοικητικού φόρτου μεταξύ κρατών μελών».

20. Η αιτιολογική σκέψη 7 αναφέρει ότι, «[π]ροκειμένου για την είσπραξη του οφειλόμενου φόρου, τα κράτη μέλη θα πρέπει να συνεργάζονται με σκοπό τη διασφάλιση ότι ο ΦΠΑ υπολογίζεται ορθά. Συνεπώς, κάθε κράτος μέλος πρέπει να ελέγχει όχι μόνο την ορθή εφαρμογή του φόρου που οφείλεται στη δική του επικράτεια, αλλά θα πρέπει επίσης και να επικουρεί τα άλλα κράτη μέλη, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του φόρου που σχετίζεται μεν με δραστηριότητα ασκηθείσα στην επικράτειά του, αλλά είναι πληρωτέος σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος».

21. Η αιτιολογική σκέψη 8 επισημαίνει ότι «[ο] έλεγχος της ορθής εφαρμογής του ΦΠΑ σε διασυνοριακές συναλλαγές που φορολογούνται σε κράτος μέλος διαφορετικό αυτού όπου έχει την έδρα του ο προμηθευτής εξαρτάται σε πολλές περιπτώσεις από πληροφορίες που κατέχει ή μπορεί να αποκτήσει πολύ ευκολότερα το κράτος μέλος εγκατάστασης. Συνεπώς, η αποτελεσματική εποπτεία των συναλλαγών αυτών εξαρτάται από το εάν το κράτος μέλος εγκατάστασης συλλέγει ή είναι σε θέση να συλλέγει τις πληροφορίες αυτές».

22. Στην αιτιολογική σκέψη 13 τονίζεται ότι, «[γ]ια την αποτελεσματική καταπολέμηση της απάτης, είναι αναγκαίο να προβλεφθεί η ανταλλαγή πληροφοριών χωρίς προηγούμενη αίτηση. Για τη διευκόλυνση της ανταλλαγής πληροφοριών, θα πρέπει να καθοριστούν οι κατηγορίες για τις οποίες πρέπει να καθιερωθεί η αυτόματη ανταλλαγή».

23. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, ορίζει ότι ο κανονισμός «καθορίζει τους κανόνες και τις διαδικασίες που επιτρέπουν στις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών να συνεργάζονται και να ανταλλάσσουν μεταξύ τους όλες τις πληροφορίες που επιτρέπουν την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ, να ελέγχουν την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ, ιδίως επί των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, και να καταπολεμούν την απάτη στον τομέα του ΦΠΑ».

24. Το άρθρο 7 είναι το πρώτο άρθρο του κεφαλαίου II («Ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήσεως»). Το άρθρο αυτό προβλέπει τα εξής:

«1. Κατόπιν αιτήσεως της αιτούσας αρχής, η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση ανακοινώνει τις πληροφορίες στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 1, συμπεριλαμβανομένων όσων αφορούν μία ή περισσότερες συγκεκριμένες περιπτώσεις.

2. Χάριν της διαβίβασης των πληροφοριών που αναφέρει η παράγραφος 1, η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση προβαίνει, εάν συντρέχει λόγος, στις αναγκαίες διοικητικές έρευνες για να αποκτήσει τις πληροφορίες αυτές.

3. Μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2014, η αίτηση την οποία αναφέρει η παράγραφος 1 μπορεί να περιλαμβάνει αιτιολογημένο αίτημα διεξαγωγής διοικητικής έρευνας. Εάν η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση είναι της γνώμης ότι δεν απαιτείται διεξαγωγή της διοικητικής έρευνας, ενημερώνει αμέσως την αιτούσα αρχή για τους λόγους που θεμελιώνουν την άποψη αυτή.

4. Από την 1η Ιανουαρίου 2015, η αίτηση που αναφέρεται στην παράγραφο 1 μπορεί να περιλαμβάνει αιτιολογημένη αίτηση συγκεκριμένης διοικητικής έρευνας. Εάν η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση φρονεί ότι διοικητική έρευνα δεν είναι απαραίτητη, ενημερώνει αμελλητί την αιτούσα αρχή για τους σχετικούς λόγους.

Κατά παρέκκλιση από το πρώτο εδάφιο, η έρευνα των ποσών που έχει δηλώσει ένα πρόσωπο που υπόκειται στο φόρο σε σχέση με τις παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που μνημονεύονται στο παράρτημα I και έχουν πραγματοποιηθεί από πρόσωπο που υπόκειται στον φόρο, εγκατεστημένο στο κράτος μέλος της αρχής στην οποία υποβάλλεται η αίτηση, αλλά είναι φορολογητέες στο κράτος μέλος της αιτούσας αρχής μπορεί να απορριφθεί μόνο:

- α) για τους λόγους που προβλέπονται στο άρθρο 54 παράγραφος 1 και αξιολογούνται από την αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση σύμφωνα με δήλωση βέλτιστων πρακτικών σχετικά με την αλληλεπίδραση μεταξύ της παρούσας παραγράφου και του άρθρου 54 παράγραφος 1· η δήλωση θεσπίζεται με τη διαδικασία του άρθρου 58 παράγραφος 2,
- β) για τους λόγους που προβλέπονται στο άρθρο 54 παράγραφοι 2, 3 και 4, ή

γ) για το λόγο ότι η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση είχε ήδη διαβιβάσει στην αιτούσα αρχή πληροφορίες σχετικά με τον ίδιο υποκείμενο στον φόρο, ως αποτέλεσμα διοικητικής έρευνας διεξαχθείσας κατά την τελευταία διετία.

Όταν η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση αρνείται τη διοικητική έρευνα που αναφέρεται στο δεύτερο εδάφιο για τους λόγους των στοιχείων α) ή β), γνωστοποιεί εντούτοις στην αιτούσα αρχή τις ημερομηνίες και τα ποσά όλων των σχετικών παραδόσεων και παροχών οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατά την τελευταία διετία από τον υποκείμενο στον φόρο στο κράτος μέλος της αιτούσας αρχής.»

25. Το άρθρο 13 είναι το πρώτο άρθρο του κεφαλαίου III («Ανταλλαγή πληροφοριών χωρίς προηγούμενη αίτηση»). Το άρθρο 13, παράγραφος 1, ορίζει ότι «[η] αρμόδια αρχή κάθε κράτους μέλους διαβιβάζει, χωρίς προηγούμενη αίτηση, τις πληροφορίες που αναφέρονται στο άρθρο 1 στην αρμόδια αρχή κάθε άλλου ενδιαφερόμενου κράτους μέλους, στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν θεωρείται ότι οι φόροι επιβάλλονται στο κράτος μέλος προορισμού και οι πληροφορίες που παρέχει το κράτος μέλος καταγωγής είναι αναγκαίες για την αποτελεσματικότητα του συστήματος ελέγχου του κράτους μέλους προορισμού [...]».

26. Το άρθρο 14 περιλαμβάνει λεπτομερείς διατάξεις σχετικά με την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών. Εν συνεχεία, το άρθρο 15 ρυθμίζει την αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών και ορίζει: «Οι αρμόδιες αρχές [...], μέσω αυθόρμητης ανταλλαγής, διαβιβάζουν [...] τις αναφερόμενες στο άρθρο 13 παράγραφος 1 πληροφορίες που δεν έχουν διαβιβασθεί σύμφωνα με την αυτόματη ανταλλαγή του άρθρου 14, τις οποίες γνωρίζουν και τις οποίες θεωρούν ότι θα μπορούσαν να φανούν χρήσιμες σε εκείνες τις αρμόδιες αρχές».

27. Το άρθρο 28 (η μοναδική διάταξη του κεφαλαίου VII: «Παρουσία στα γραφεία των διοικητικών υπηρεσιών και συμμετοχή στις διοικητικές έρευνες») θεσπίζει ακριβείς ρυθμίσεις με τις οποίες παρέχεται τους υπαλλήλους της αρμόδιας αρχής ενός κράτους μέλους η οποία ζητεί πληροφορίες η δυνατότητα να παρίστανται ως παρατηρητές ενόσω οι υπάλληλοι άλλου κράτους μέλους διενεργούν διοικητικές έρευνες καθώς και να έχουν πρόσβαση στις πληροφορίες που λαμβάνονται με αυτόν τον τρόπο.

28. Το άρθρο 29 (η πρώτη διάταξη του κεφαλαίου VIII, «Ταυτόχρονοι έλεγχοι») ορίζει ότι «[τ]α κράτη μέλη δύνανται να συμφωνήσουν να διενεργούν ταυτόχρονους ελέγχους, όταν θεωρούν ότι οι έλεγχοι αυτοί είναι αποτελεσματικότεροι από τους ελέγχους που διεξάγονται σε ένα μόνο κράτος μέλος».

29. Εν συνεχεία, το άρθρο 30 περιέχει τις αναγκαίες ρυθμίσεις οι οποίες διέπουν τη διεξαγωγή των εν λόγω ελέγχων.

Ο εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 282/2011

30. Η αιτιολογική σκέψη 17 του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου⁶ διευκρινίζει ότι, «[ό]σον αφορά την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, το κράτος μέλος απόκτησης θα πρέπει να διατηρεί το δικαίωμα να φορολογήσει την απόκτηση ανεξάρτητα από τη μεταχείριση της πράξης όσον αφορά τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος αναχώρησης».

⁶ 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). Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν είχαν επέλθει τροποποιήσεις στον εν λόγω κανονισμό.

31. Το άρθρο 16, πρώτο εδάφιο, ορίζει ότι, «[ό]ταν πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 20 της [οδηγίας περί 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».

32. Κατά το άρθρο 16, δεύτερο εδάφιο, «[ε]νδεχόμενο αίτημα διόρθωσης από τον προμηθευτή των αγαθών, η οποία αφορά τον ΦΠΑ που αυτός τιμολόγησε και δήλωσε στο κράτος μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών, εξετάζεται από το εν λόγω κράτος μέλος σύμφωνα με τις εθνικές του διατάξεις».

Το έγγραφο εργασίας της επιτροπής ΦΠΑ

33. Στις 5 Μαΐου 2015 η επιτροπή ΦΠΑ δημοσιοποίησε το έγγραφο εργασίας 855 για την εφαρμογή των διατάξεων του ΦΠΑ σχετικά με τις πωλήσεις εξ αποστάσεως (στο εξής: *έγγραφο εργασίας*)⁷.

34. Το τμήμα 2 του εγγράφου εργασίας διευκρινίζει ότι οι φορολογικές αρχές στο Βέλγιο και στο Ηνωμένο Βασίλειο είχαν «παρατηρήσει ότι είχε καθιερωθεί ορισμένη εμπορική πρακτική με σκοπό την κατάτμηση της προμήθειας των αγαθών από τη μεταφορά και την παράδοσή τους, προκειμένου αν αποφευχθούν ο υπολογισμός και η καταβολή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος προορισμού των αγαθών».

35. Στο τμήμα 3 του εγγράφου εργασίας, η Επιτροπή υποστήριξε ότι το κείμενο του άρθρου 33, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ επιδέχεται γραμματική ή ευρύτερη ερμηνεία, καθόσον μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι καταλαμβάνει μόνον τις περιπτώσεις στις οποίες η εμπλοκή του προμηθευτή στην οργάνωση της μεταφοράς ήταν άμεση ή υπό την έννοια ότι καταλαμβάνει επίσης τις περιπτώσεις στις οποίες η εμπλοκή του προμηθευτή ήταν μόνον έμμεση.

36. Η Επιτροπή υποστήριξε ότι η γραμματική ερμηνεία «παρουσιάζει το πλεονέκτημα ότι είναι μια αρκετά απλή ερμηνεία αν εξετασθεί από την άποψη μόνον της νομικής καταστάσεως και των συμβατικών σχέσεων, αλλά εύκολα θα μπορούσε να οδηγήσει σε καταστρατηγήσεις». Η Επιτροπή επισήμανε ότι οι εν λόγω καταστρατηγήσεις «θα μπορούσαν να αντιμετωπιστούν με εφαρμογή του κριτηρίου της “καταστρατηγήσεως του νόμου”» που καθιερώθηκε από το Δικαστήριο στην απόφαση *Halifax*⁸, το οποίο περιλαμβάνει την εξέταση του «αν οι πρακτικές οδηγούν σε αποτέλεσμα το οποίο προσκρούει στον σκοπό των κανόνων της οδηγίας περί ΦΠΑ· και αν οι πρακτικές έχουν ως κύριο σκοπό να οδηγήσουν στο εν λόγω αποτέλεσμα, ενώ άλλοι “οικονομικοί” λόγοι δεν υπάρχουν ή έχουν υπολειμματικό χαρακτήρα». Συναφώς, η Επιτροπή παρέπεμψε, περαιτέρω, στην απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση *Part Service*⁹.

37. Όσον αφορά την ευρύτερη ερμηνεία, η Επιτροπή υποστήριξε ότι, «για την εφαρμογή των κανόνων περί των πωλήσεων εξ αποστάσεως, δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη μόνον οι συμβατικές ρυθμίσεις μεταξύ του προμηθευτή, του μεταφορέα και του πελάτη, αλλά επίσης, και κατά κύριο λόγο, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η οικονομική πραγματικότητα». Περαιτέρω, η Επιτροπή υποστήριξε ότι με κοινή

⁷ Έγγραφο *taxud.c.1(2015)2158321*.

⁸ Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, *Halifax* (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψεις 61 επ.).

⁹ Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2008, *Part Service* (C-425/06 EU:C:2008:108, σκέψεις 31 και 45).

δήλωση στα πρακτικά όταν η οδηγία 91/680/ΕΟΚ¹⁰ (η οποία εισήγαγε διατάξεις για τις πωλήσεις εξ αποστάσεως) εκδόθηκε¹¹, το Συμβούλιο και η Επιτροπή κατέστησαν σαφές ότι «οι ειδικές ρυθμίσεις για τις πωλήσεις εξ αποστάσεως θα εφαρμόζονται σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται, είτε άμεσα είτε έμμεσα, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του».

38. Στο πλαίσιο αυτό, το έγγραφο εργασίας κάλεσε τις αντιπροσωπείες να «διατυπώσουν τις απόψεις τους επί των ζητημάτων που τέθηκαν από το Ηνωμένο Βασίλειο και το Βέλγιο, καθώς και επί των παρατηρήσεων που πραγματοποιήθηκαν από τις υπηρεσίες της Επιτροπής. Ζητείται ιδίως να διατυπώσουν την άποψή τους επί των δύο υπό εξέταση προσεγγίσεων».

Οι κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής ΦΠΑ

39. Κατά την 104η συνεδρίασή της, η οποία πραγματοποιήθηκε στις 4-5 Ιουνίου 2015¹², η επιτροπή ΦΠΑ διατύπωσε κατευθυντήριες γραμμές για τις πωλήσεις εξ αποστάσεως¹³, στις οποίες διαλαμβάνεται ότι «η επιτροπή ΦΠΑ σχεδόν ομόφωνα¹⁴ συμφωνεί ότι, για τους σκοπούς του άρθρου 33 της οδηγίας περί ΦΠΑ, θεωρείται ότι τα αγαθά “αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του” σε κάθε περίπτωση κατά την οποία ο προμηθευτής παρεμβαίνει άμεσα ή έμμεσα στη μεταφορά ή στην αποστολή των αγαθών».

40. Οι κατευθυντήριες γραμμές διευκρινίζουν στη συνέχεια ότι «η επιτροπή ΦΠΑ συμφωνεί ομόφωνα ότι θεωρείται ότι ο προμηθευτής έχει παρέμβει έμμεσα στη μεταφορά ή στην αποστολή των αγαθών σε οποιαδήποτε από τις ακόλουθες περιπτώσεις: [...] iii) όταν ο προμηθευτής τιμολογεί και εισπράττει τα έξοδα μεταφοράς από τον πελάτη τα οποία στη συνέχεια διαβιβάζει σε τρίτο πρόσωπο το οποίο θα προβεί στην αποστολή ή στη μεταφορά των αγαθών».

41. Τέλος, οι κατευθυντήριες γραμμές διευκρινίζουν ότι «η επιτροπή ΦΠΑ, περαιτέρω, συμφωνεί σχεδόν ομόφωνα ότι σε άλλες περιπτώσεις παρεμβάσεως του προμηθευτή, ιδίως όταν αυτός προωθεί ενεργά τις υπηρεσίες παραδόσεως τρίτου προς τον πελάτη, φέρνει σε επαφή τον πελάτη με τον τρίτο και παρέχει στον τρίτο τις αναγκαίες πληροφορίες για την παράδοση των αγαθών, θεωρείται ομοίως ότι έχει παρέμβει έμμεσα στη μεταφορά ή στην αποστολή των αγαθών».

Η οδηγία 2017/2455

42. Την 1η Δεκεμβρίου 2016, η Επιτροπή υπέβαλε πρόταση για τροποποίηση της οδηγίας περί ΦΠΑ¹⁵. Στο τμήμα 5, άρθρο 2, παράγραφος 2, της αιτιολογικής εκθέσεως της εν λόγω προτάσεως επισημαίνεται ότι «[η] πρόταση αποσαφηνίζει επίσης το άρθρο 33 παράγραφος 1 σύμφωνα με τις κατευθυντήριες [γραμμές] της επιτροπής ΦΠΑ».

10 Οδηγία του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ 1991, L 376, σ. 1). Βλ., περαιτέρω, σημείο 89 των παρούσων προτάσεων.

11 Όσον αφορά τη νομική αξία μιας τέτοιας κοινής δηλώσεως που περιλαμβάνεται στα πρακτικά συνεδριάσεως του Συμβουλίου, βλ. σημείο 89 των παρούσων προτάσεων.

12 Έγγραφο C – taxud.c.1(2015)4820441 – 876.

13 Όπως η ίδια η επιτροπή ΦΠΑ διευκρινίζει στην αρχή του κειμένου της «Κατευθυντήριες γραμμές οι οποίες προέκυψαν από τις συνεδριάσεις της επιτροπής ΦΠΑ μέχρι τις 12 Δεκεμβρίου 2019», «επειδή η επιτροπή ΦΠΑ είναι απλώς συμβουλευτική επιτροπή και δεν της έχουν δοθεί νομοθετικές εξουσίες, δεν δύναται να λάβει νομικά δεσμευτικές αποφάσεις. Μπορεί να παράσχει καθοδήγηση σχετικά με την εφαρμογή της οδηγίας, η οποία, ωστόσο, σε καμία περίπτωση δεν δεσμεύει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ή τα κράτη μέλη.» Το πλήρες κείμενο είναι διαθέσιμο στην ιστοσελίδα ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_el.pdf. Βλ., περαιτέρω, σημείο 91 των παρούσων προτάσεων.

14 Η φράση «σχεδόν ομόφωνα» στο παρόν πλαίσιο χρησιμοποιείται για να αποδώσει τη συμφωνία μεταξύ 24 και 27 εκ των 28 συνολικά κρατών μελών. Βλ. Κατευθυντήριες γραμμές οι οποίες προέκυψαν από τις συνεδριάσεις της επιτροπής ΦΠΑ μέχρι τις 12 Δεκεμβρίου 2019.

15 Πρόταση για οδηγία του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ και της οδηγίας 2009/132/ΕΚ όσον αφορά ορισμένες υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως [COM(2016) 757 τελικό].

43. Ο εν λόγω πρόταση οδήγησε στην έκδοση της οδηγίας 2017/2455. Η αιτιολογική σκέψη 9 της εν λόγω οδηγίας διευκρινίζει, όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως, ότι, «[γ]ια να εξασφαλιστεί ασφάλεια δικαίου για αυτές τις επιχειρήσεις, στον ορισμό αυτών των παραδόσεων αγαθών θα πρέπει να δηλώνεται με σαφήνεια ότι ο ορισμός αυτός εφαρμόζεται επίσης στην περίπτωση που τα αγαθά μεταφέρονται ή αποστέλλονται για λογαριασμό του προμηθευτή, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης στην οποία ο προμηθευτής παρεμβαίνει έμμεσα στην αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών.»

44. Το άρθρο 2 ορίζει ότι: «Από την 1η Ιανουαρίου 2021, η [οδηγία περί ΦΠΑ] τροποποιείται ως εξής: 1) στο άρθρο 14, προστίθεται η ακόλουθη παράγραφος: “4. Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας ισχύουν οι εξής ορισμοί: 1) ως ‘ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών’ νοούνται οι παραδόσεις αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης όπου ο προμηθευτής παρεμβαίνει έμμεσα στην αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, από κράτος μέλος άλλο από εκείνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη, όταν πληρούνται οι ακόλουθοι όροι: α) η παράδοση αγαθών πραγματοποιείται [...] για οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο” [...]».

45. Το άρθρο 2, παράγραφος 3, ορίζει ότι το άρθρο 33 της οδηγίας περί ΦΠΑ αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο: «Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 32: α) τόπος παράδοσης στις ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη [...]».

Το εθνικό δίκαιο

Ο κώδικας ΦΠΑ

46. Το άρθρο 2, στοιχείο α, του Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμος CXXVII του 2007 σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, κώδικας ΦΠΑ)¹⁶ ορίζει ότι καταλαμβάνει «τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στην ημεδαπή από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

47. Το άρθρο 25 ορίζει ότι, «όταν τα αγαθά δεν αποστέλλονται ούτε μεταφέρονται, ο τόπος παράδοσης θεωρείται ότι είναι ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο της παράδοσής τους».

48. Το άρθρο 29, παράγραφος 1, ορίζει ότι, «κατά παρέκκλιση από τα άρθρα 26 και 28, όταν τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από προμηθευτή ή για λογαριασμό του και φθάνουν σε κράτος μέλος της Κοινότητας άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο άρχισε η αποστολή ή η μεταφορά τους, ως τόπος παράδοσης των αγαθών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) η παράδοση αγαθών αα) πραγματοποιείται προς υποκείμενο στον φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο του οποίου οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ βάσει του άρθρου 20, παράγραφος 1, στοιχεία α και d, ή ab) για πρόσωπο ή οργανισμό υποκείμενο ή όχι στον φόρο [...]».

49. Το άρθρο 82, παράγραφος 1, ορίζει ότι «το ποσό του φόρου ανέρχεται στο 27 % της φορολογικής βάσεως».

¹⁶ Όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης.

Ο Κώδικας Φορολογίας

50. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, του Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (νόμου XCII of 2003 περί των κανόνων που διέπουν τη φορολογία, Κώδικας Φορολογίας)¹⁷ ορίζει ότι «η άσκηση όλων των δικαιωμάτων στο πλαίσιο έννομων σχέσεων για φορολογικούς σκοπούς πραγματοποιείται σύμφωνα με τον σκοπό τους. Κατά τη φορολογική νομοθεσία, η σύναψη συμβάσεων ή η διενέργεια άλλων πράξεων οι οποίες αποσκοπούν στην καταστράτηγηση των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως άσκηση δικαιωμάτων που πραγματοποιείται σύμφωνα με τον σκοπό τους».

51. Το άρθρο 86, παράγραφος 1, ορίζει ότι «[η] φορολογική αρχή, προκειμένου να αποτρέψει τη φαικίδευση των φορολογικών εσόδων καθώς και τις καταχρηστικές αιτήσεις δημοσιονομικής ενισχύσεως και επιστροφής φόρου, πραγματοποιεί συχνά ελέγχους στους φορολογούμενους και στα άλλα πρόσωπα που υπάγονται στο φορολογικό σύστημα. Σκοπός των ελέγχων είναι να εξακριβωθεί αν τηρήθηκαν ή παραβιάστηκαν οι υποχρεώσεις που επιβάλλει η φορολογική και η άλλη νομοθεσία. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, η φορολογική αρχή αποκαλύπτει και αποδεικνύει τα πραγματικά περιστατικά, τις περιστάσεις ή τις πληροφορίες που θα χρησιμεύσουν ως βάση για τη διαπίστωση παραβάσεως ή καταχρήσεως δικαιώματος, καθώς και για τη διοικητική διαδικασία που κινήθηκε λόγω αυτής της παραβάσεως ή καταχρήσεως δικαιώματος».

52. Το άρθρο 95, παράγραφος 1, ορίζει ότι «[η] φορολογική αρχή διενεργεί τον έλεγχο εξετάζοντας τα έγγραφα, τα δικαιολογητικά έγγραφα, τα λογιστικά βιβλία και τις λογιστικές εγγραφές που απαιτούνται για τον καθορισμό των ποσών που χρησιμεύουν ως βάση του φόρου ή της δημοσιονομικής ενισχύσεως, συμπεριλαμβανομένων των δεδομένων που έχουν καταχωριστεί ηλεκτρονικά, των λογισμικών, καθώς και των συστημάτων πληροφορικής που χρησιμοποιεί ο φορολογούμενος, καθώς και των υπολογισμών και των άλλων γεγονότων, πληροφοριών και περιστάσεων που αφορούν τη διατήρηση των λογαριασμών και των λογιστικών εγγραφών και την επεξεργασία των δικαιολογητικών εγγράφων».

53. Το άρθρο 108, παράγραφος 1, ορίζει ότι «η εκτίμηση αποτελεί τρόπο αποδείξεως με τον οποίο πιθανολογείται η κατά τον νόμο πραγματική βάση του φόρου και της δημοσιονομικής ενισχύσεως».

54. Το άρθρο 170, παράγραφος 1, ορίζει ότι, «σε περίπτωση μη ολοσχερούς καταβολής του φόρου, επιβάλλεται φορολογικό πρόστιμο. Το ποσό του προστίμου ανέρχεται, αν δεν ορίζεται άλλως στον παρόντα νόμο, στο 50 % του μη καταβληθέντος ποσού. Το ποσό του προστίμου ανέρχεται στο 200 % του μη καταβληθέντος ποσού αν η διαφορά σε σχέση με το καταβλητέο ποσό συνδέεται με απόκρυψη εσόδων, ή αλλοίωση ή καταστροφή αποδεικτικών στοιχείων, λογιστικών βιβλίων ή λογιστικών εγγραφών».

55. Το άρθρο 172, παράγραφος 1, ορίζει ότι, «[μ]ε εξαίρεση όσα προβλέπονται στην παράγραφο 2, δύναται να επιβληθεί πρόστιμο ύψους έως 200 000 ουγγρικών φιορινιών [στο εξής: HUF], αν πρόκειται για ιδιώτες, και έως 500 000 HUF, στην περίπτωση των άλλων φορολογούμενων, αν δεν έχουν τηρήσει την υποχρέωση υποβολής δηλώσεως ασκήσεως επαγγελματικής δραστηριότητας (αρχική δήλωση και γνωστοποίηση τροποποιήσεων), την υποχρέωση παροχής δεδομένων ή ανοίγματος τρεχούμενου λογαριασμού ή την υποχρέωση υποβολής φορολογικών δηλώσεων»¹⁸.

¹⁷ Όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης.

¹⁸ Τα εν λόγω ποσά ισοδυναμούν περίπου με 645,35 ευρώ και 1 613,37 ευρώ αντιστοίχως.

Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και τα προδικαστικά ερωτήματα

56. Στην περιγραφή που ακολουθεί, έχω συνενώσει τα στοιχεία που προκύπτουν από τη διάταξη περί παραπομπής, από τις γραπτές παρατηρήσεις και από τις λεπτομερείς απαντήσεις που δόθηκαν στις ερωτήσεις που έθεσε το Δικαστήριο κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Επισημαίνω, ωστόσο, ότι μόνον τα πρώτα από αυτά αποτελούν αποδεδειγμένα πραγματικά περιστατικά.

57. Η KrakVet Marek Batko sp. K. (στο εξής: KrakVet) είναι εταιρία εγγεγραμμένη στο πολωνικό μητρώο εταιριών και εγκατεστημένη στην Πολωνία. Δεν έχει εγκατάσταση, γραφείο ή αποθήκη στην Ουγγαρία. Η KrakVet πωλεί προϊόντα για ζώα, κυρίως τροφές για σκύλους ή γάτες, στα γειτονικά κράτη μέλη, ιδίως μέσω των διαφόρων ιστοτόπων «zoofast» που διατηρεί. Η εν λόγω εταιρία έχει πολλούς πελάτες στην Ουγγαρία οι οποίοι πραγματοποιούν τις αγορές τους μέσω του ιστοτόπου www.zoofast.hu.

58. Η υπόθεση που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αφορά γεγονότα τα οποία έλαβαν χώρα κατά τη χρήση του έτους 2012. Κατά τον χρόνο αυτόν, η KrakVet έδινε μέσω του ιστοτόπου της μια επιλογή η οποία παρείχε στους πελάτες της τη δυνατότητα τα αγαθά που αγόραζαν από τις εγκαταστάσεις της KrakVet στην Πολωνία να μεταφερθούν στη διεύθυνση παραδόσεως της επιλογής τους βάσει συμβάσεως που θα συναπτόταν μεταξύ του πελάτη και της εταιρίας Krzysztof Batko Global Trade (στο εξής: KBGT). Εναλλακτικά, ο πελάτης μπορούσε να χρησιμοποιήσει οποιονδήποτε άλλον μεταφορέα. Η KrakVet δεν αναλάμβανε η ίδια την εκτέλεση των μεταφορών.

59. Για αγορές κάτω των 8 990 HUF (περίπου 30,79 ευρώ)¹⁹, η μεταφορά με την KBGT κόστιζε 1 600 HUF (περίπου 5,54 ευρώ). Για αγορές των οποίων τα ποσά υπερέβαιναν το όριο αυτό, η μεταφορά με την KBGT ήταν διαθέσιμη μόλις έναντι 70 HUF (περίπου 0,24 ευρώ) –τούτο ήταν δυνατόν λόγω εκπτώσεως ύψους 1 530 HUF που η KrakVet πραγματοποιούσε στην τιμή των αγοραζομένων αγαθών.

60. Όπως η KrakVet, επίσης η KBGT είναι εταιρία εγγεγραμμένη στο πολωνικό μητρώο εταιριών και εγκατεστημένη στην Πολωνία. Ο ιδιοκτήτης της KBGT, ο Krzysztof Batko, είναι αδελφός του ιδιοκτήτη της KrakVet, του Marek Batko. Η KBGT ανελάμβανε η ίδια τη μεταφορά των αγαθών από την Πολωνία προς την Ουγγαρία. Ανέθεσε, με υπερβολαβία, την εντός της Ουγγαρίας μεταφορά προς τη διεύθυνση παραδόσεως του πελάτη σε δύο εταιρίες ταχυμεταφορών (στο εξής: ουγγρικές εταιρίες ταχυμεταφορών): την Sprinter Futárszolgálat Kft. (στο εξής: Sprinter) και την GLS General Logistics Systems Hungary Kft. (στο εξής: GLS Hungary).

61. Οι πελάτες πραγματοποιούσαν μία και μόνη καταβολή η οποία κάλυπτε το κόστος τόσο των εμπορευμάτων όσο και της μεταφοράς. Η εν λόγω καταβολή πραγματοποιούνταν, χονδρικά με την ίδια συχνότητα, είτε προς την Sprinter και την GLS Hungary κατά την παράδοση των εμπορευμάτων είτε με τραπεζικό έμβασμα σε λογαριασμό στην τράπεζα CIB Bank Zrt. στην Ουγγαρία (στο εξής: τραπεζικός λογαριασμός στην CIB) στο όνομα του ιδιοκτήτη της KBGT.

62. Οι ουγγρικές εταιρίες ταχυμεταφορών μετέφεραν στον τραπεζικό λογαριασμό στην CIB τα ποσά που ελάμβαναν κατά την παράδοση. Στη συνέχεια, η KBGT φρόντιζε ώστε τα κεφάλαια να μεταφερθούν στην KrakVet από τον τραπεζικό λογαριασμό στην CIB. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το Δικαστήριο πληροφορήθηκε ότι, όταν γινόταν μεταφορά χρημάτων προς την KrakVet, η KBGT παρακρατούσε το «μερίδιό» της. Δεν διευκρινίστηκε αν το εν λόγω «μερίδιο» αποτελούσε το συμβατικό κόστος για τη μεταφορά ή κάποιο άλλο ποσό.

¹⁹ Χρησιμοποίησα τη μέση ισοτιμία του έτους 2012 που καθορίστηκε από την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα για τη μετατροπή των HUF σε ευρώ.

63. Η KrakVet υπέβαλε «αίτηση διατυπώσεως δεσμευτικής γνώμης» στην πολωνική φορολογική αρχή, η οποία απάντησε ότι ο ΦΠΑ οφειλόταν στην Πολωνία. Κατά την KrakVet, η εν λόγω απάντηση επί της «αιτήσεως διατυπώσεως δεσμευτικής γνώμης» είναι δεσμευτική για την εταιρία που υπέβαλε την εν λόγω αίτηση, για την πολωνική φορολογική αρχή και για τα πολωνικά δικαστήρια. Με βάση την αίτηση αυτή και την απάντηση που έλαβε, η KrakVet κατέβαλε στην Πολωνία ΦΠΑ με συντελεστή 8 %, αντί να καταβάλει στην Ουγγαρία ΦΠΑ με συντελεστή 27 %.

64. Το 2013, η Nemzeti Adó – és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Különös Hatásköri Ellenőrzési Főosztálya (ουγγρική φορολογική αρχή) διενέργησε έλεγχο στην KrakVet για τη χρήση του 2012 και, στο πλαίσιο αυτό, στις 14 Αυγούστου 2013 χορήγησε στην KrakVet ουγγρικό αριθμό φορολογικού μητρώου. Η ουγγρική φορολογική αρχή πραγματοποίησε σχετικούς ελέγχους επίσης στις πράξεις των ουγγρικών εταιριών ταχυμεταφορών.

65. Το 2014, η πολωνική φορολογική αρχή διενήργησε και εκείνη έλεγχο στην KrakVet για τη χρήση του 2012. Με την πραγματοποίηση του εν λόγω ελέγχου, επιβεβαίωσε την απάντηση που είχε δώσει προηγουμένως στην «αίτηση διατυπώσεως δεσμευτικής γνώμης». Στις 23 Νοεμβρίου 2015, η KrakVet προσκόμισε στην ουγγρική φορολογική αρχή ανεπίσημη μετάφραση των εγγράφων που είχε λάβει από την πολωνική φορολογική αρχή.

66. Στις 28 Ιανουαρίου 2016, η KrakVet προσκόμισε, περαιτέρω, στην ουγγρική φορολογική αρχή αντίγραφο των γενικών όρων των συναλλαγών της προτείνοντας να εγγυηθεί τη γνησιότητα του εν λόγω κειμένου ο γενικός διευθυντής της, καθόσον η μορφή του ιστοτόπου της του έτους 2012 δεν ήταν πλέον διαθέσιμη²⁰.

67. Η ουγγρική φορολογική αρχή ζήτησε από την πολωνική φορολογική αρχή περαιτέρω πληροφορίες σχετικά με την KrakVet. Πληροφορήθηκε ότι, ενώ η KBGT προέβαινε στη συσκευασία και στην επισήμανση των προς μεταφορά εμπορευμάτων στην αποθήκη της KrakVet, τα εμπορεύματα κατά το στάδιο αυτό ανήκαν στην KrakVet.

68. Βάσει των στοιχείων αυτών, η ουγγρική φορολογική αρχή συνήγαγε ότι, κατά τη χρήση του έτους 2012, η Sprinter είχε πραγματοποιήσει παραδόσεις για λογαριασμό της KBGT και υπέρ της KrakVet αξίας 217 087 988 HUF (περίπου 751 039,57 ευρώ), με τόπο παραλαβής των εμπορευμάτων την κεντρική αποθήκη της Sprinter στη Βουδαπέστη. Επίσης, οι ουγγρικές φορολογικές αρχές συνήγαγαν ότι κατά το ίδιο χρονικό διάστημα η GLS Hungary, για λογαριασμό της GLS General Logistics Systems Slovakia s.r.o., είχε παράσχει υπηρεσίες συσκευασίας και παραδόσεως αξίας 64 011 046 HUF (211 453,19 ευρώ) για τις οποίες πληρώθηκε για λογαριασμό της KrakVet και της KBGT.

69. Η ουγγρική φορολογική αρχή γνωστοποίησε τα συμπεράσματά της στην KrakVet στις 25 Μαΐου 2016. Η εν λόγω εταιρία υπέβαλε τις παρατηρήσεις της επί των εν λόγω συμπερασμάτων στις 8 Ιουνίου 2016.

70. Στις 16 Αυγούστου 2016, η ουγγρική φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η KrakVet είχε υπερβεί το κατά το άρθρο 34 της οδηγίας περί ΦΠΑ ποσοτικό όριο των 35 000 ευρώ²¹ και ότι, ως εκ τούτου, όφειλε να καταβάλει στην Ουγγαρία ΦΠΑ συνολικού ποσού 58 910 000 HUF (περίπου 190 087 ευρώ)²². Κατόπιν τούτου, η ουγγρική φορολογική αρχή επέβαλε πρόστιμο 117 820 000 HUF (περίπου 380 175 ευρώ) και τόκους 10 535 000 HUF (περίπου 36 446 ευρώ), καθώς και πρόστιμο 500 000 HUF (περίπου 1 730 ευρώ) για παράλειψη υποβολής δηλώσεως ΦΠΑ.

²⁰ Προκύπτει ότι η ουγγρική φορολογική αρχή κίνησε έρευνα σχετικά με το αποθηκευμένο διαδικτυακό ιστορικό για τη μορφή που είχε ο ιστοτόπος, την οποία έρευνα διενέργησε η υπαγόμενη στην εν λόγω αρχή διεύθυνση τεχνολογίας της πληροφορικής (η Nemzeti Adó- és Vámhivatal Informatikai Ellenőrzési Főosztály), αλλά το Δικαστήριο δεν έχει ενημερωθεί σχετικά με το αποτέλεσμα της εν λόγω έρευνας.

²¹ Βλ. σημείο 14 των παρουσών προτάσεων.

²² Για τις εν λόγω μετατροπές από HUF σε ευρώ χρησιμοποίησα η μέση ισοτιμία της 16ης Αυγούστου 2016 που καθόρισε η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα.

71. Η KrakVet προσέφυγε ενώπιον της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (εθνικής επιτροπής προσφυγών για φορολογικά και τελωνειακά ζητήματα, Ουγγαρία) (στο εξής: επιτροπή προσφυγών) κατά της ανωτέρω αποφάσεως της ουγγρικής φορολογικής αρχής. Με απόφαση της 23ης Ιανουαρίου 2017, η επιτροπή προσφυγών επικύρωσε την απόφαση της ουγγρικής φορολογικής αρχής. Κατά της αποφάσεως της επιτροπής προσφυγών η KrakVet προσέφυγε ενώπιον του Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστηρίου διοικητικών και εργατικών διαφορών της Βουδαπέστης), το οποίο υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα πέντε προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Πρέπει οι στόχοι της [οδηγίας περί ΦΠΑ], και δη οι απαιτήσεις περί αποφυγής των συγκρούσεων αρμοδιότητας μεταξύ κρατών μελών και της διπλής φορολογίας, οι οποίες αναφέρονται στις αιτιολογικές της σκέψεις 17 και 62, και ο [κανονισμός για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ], και δη οι αιτιολογικές του σκέψεις 5, 7 και 8 και τα άρθρα του 7, 13 και 28 έως 30, να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε πρακτική φορολογικής αρχής κράτους μέλους η οποία, προσδίδοντας σε μια συναλλαγή νομικό χαρακτηρισμό που διαφέρει τόσο από τη νομική ερμηνεία στην οποία προέβη η φορολογική αρχή ενός άλλου κράτους μέλους για την ίδια συναλλαγή και τα ίδια πραγματικά περιστατικά όσο και από την απάντηση που έδωσε η τελευταία επί αιτήσεως διατυπώσεως δεσμευτικής γνώμης επί τη βάση της ανωτέρω ερμηνείας, καθώς και από το επιβεβαιωτικό συμπέρασμα αμφοτέρων στο οποίο κατέληξε η εν λόγω αρχή κατά τον φορολογικό έλεγχο που διενήργησε, οδηγεί σε διπλή φορολογία του υποκειμένου σε φόρο;
- 2) Σε περίπτωση που από την απάντηση στο πρώτο ερώτημα προκύψει ότι μια τέτοια πρακτική δεν αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης, μπορεί η φορολογική αρχή ενός κράτους μέλους, λαμβάνοντας υπόψη την [οδηγία περί ΦΠΑ], και το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, να καθορίσει μονομερώς τη φορολογική υποχρέωση, χωρίς να λάβει υπόψη ότι η φορολογική αρχή του άλλου κράτους μέλους ήδη έχει βεβαιώσει επανειλημμένως, αρχικά κατόπιν αιτήσεως του υποκειμένου σε φόρο και εν συνεχεία με τις αποφάσεις που εξέδωσε κατόπιν ελέγχου, τη νομιμότητα των πράξεων του υποκειμένου σε φόρο;

Ή πρέπει οι φορολογικές αρχές και των δύο κρατών μελών να συνεργαστούν και να καταλήξουν σε συμφωνία, βάσει της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας και της αποφυγής της διπλής φορολογίας, ούτως ώστε ο υποκείμενος σε φόρο να υποχρεούται σε καταβολή [ΦΠΑ] μόνο σε ένα από αυτά τα κράτη μέλη;

- 3) Σε περίπτωση που από την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα προκύψει ότι η φορολογική αρχή ενός κράτους μέλους μπορεί να τροποποιήσει μονομερώς τον φορολογικό χαρακτηρισμό, πρέπει οι διατάξεις της [οδηγίας περί ΦΠΑ] να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή ενός δεύτερου κράτους μέλους υποχρεούται να επιστρέψει στον υποκείμενο σε φόρο το ποσό του φόρου που η ίδια του επέβαλε με απάντηση επί αιτήσεως διατυπώσεως δεσμευτικής γνώμης και το οποίο αυτός κατέβαλε, για προγενέστερη φορολογική περίοδο, κατόπιν ελέγχου, προκειμένου να διασφαλιστεί με τον τρόπο αυτόν τόσο η αποφυγή της διπλής φορολογίας όσο και η τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας;
- 4) Πώς πρέπει να ερμηνευθεί η φράση που περιλαμβάνεται στην πρώτη περίοδο της παραγράφου 1 του άρθρου 33 της [οδηγίας περί ΦΠΑ], σύμφωνα με την οποία η μεταφορά πραγματοποιείται “από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του”; Περιλαμβάνει η φράση αυτή την περίπτωση όπου ο υποκείμενος σε φόρο παρέχει ως πωλητής, μέσω διαδικτυακής πλατφόρμας αγορών, τη δυνατότητα να συνάψει ο αγοραστής σύμβαση με εταιρία εφοδιασμού και διακινήσεως προϊόντων με την οποία ο εν λόγω αγοραστής συνεργάζεται για τη διενέργεια άλλων συναλλαγών πλην της πώλησής, όταν ο αγοραστής μπορεί επίσης να επιλέξει ελεύθερα άλλον μεταφορέα διαφορετικό από τον προτεινόμενο και η σύμβαση μεταφοράς συνάπτεται μεταξύ αγοραστή και μεταφορέα, χωρίς παρέμβαση του πωλητή;

Έχει σημασία για την ερμηνεία –λαμβανομένης υπόψη ιδίως της αρχής της ασφάλειας δικαίου– ότι έως το 2021 τα κράτη μέλη πρέπει να τροποποιήσουν τη ρύθμιση μέσω της οποίας έχει μεταφερθεί η ως άνω διάταξη [της οδηγίας περί ΦΠΑ όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2017/2455], ούτως ώστε το άρθρο 33, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας να έχει εφαρμογή επίσης στην περίπτωση της έμμεσης συνεργασίας κατά την επιλογή του μεταφορέα;

5) Πρέπει το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και συγκεκριμένα η [οδηγία περί ΦΠΑ], να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι τα πραγματικά περιστατικά που θα αναφερθούν κατωτέρω έχουν, στο σύνολό τους ή χωριστά, σημασία για την εξέταση του αν ο υποκείμενος σε φόρο έχει διαμορφώσει, μεταξύ των ανεξάρτητων εταιριών που πραγματοποιούν την παράδοση, την αποστολή ή τη μεταφορά αγαθών, έννομες σχέσεις, προκειμένου να καταστρατηγήσει το άρθρο 33 της [οδηγίας περί ΦΠΑ] και να ασκήσει καταχρηστικά τα δικαιώματά του εκμεταλλευόμενος το γεγονός ότι στο άλλο κράτος μέλος ο συντελεστής ΦΠΑ είναι χαμηλότερος:

5.1) το ότι η εταιρία εφοδιασμού και διακινήσεως προϊόντων που πραγματοποιεί τη μεταφορά συνδέεται με τον υποκείμενο σε φόρο και παρέχει σε αυτόν άλλες υπηρεσίες, ανεξάρτητες από τη μεταφορά;

5.2) ταυτόχρονα, ότι ο πελάτης έχει ανά πάσα στιγμή τη δυνατότητα να αλλάξει την επιλογή που του πρότείνει ο υποκείμενος σε φόρο, ήτοι την ανάθεση της μεταφοράς στην εταιρία εφοδιασμού και διακινήσεως προϊόντων με την οποία διατηρεί συμβατικό δεσμό, έχοντας τη δυνατότητα να αναθέσει τη μεταφορά σε άλλον μεταφορέα ή να παραλάβει ο ίδιος προσωπικά τα εμπορεύματα;»

72. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν η KrakVet, η Τσεχική Δημοκρατία, η Ουγγαρία, η Ιταλία, η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η KrakVet, η Ιρλανδία, η Ουγγαρία, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Επιτροπή ανέπτυξαν προφορικά τις παρατηρήσεις τους.

73. Όπως αναφέρθηκε στην αρχή των παρούσων προτάσεων, θα περιοριστώ στην εξέταση του τέταρτου και του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος.

Το τέταρτο και το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα

74. Στο πλαίσιο του τέταρτου και του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος εγείρονται τρία ζητήματα τα οποία αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 33, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Πρώτον ποια ήταν η έννοια της φράσεως «αγαθ[ά] που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του», που διαλαμβανόταν στο άρθρο 33, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ πριν από την τροποποίησή του από την οδηγία 2017/2455; (στο εξής θα αποκαλώ την εν λόγω φράση: αρχική μορφή του άρθρου 33, παράγραφος 1). Δεύτερον, η τροποποίηση που επήλθε στην εν λόγω διάταξη με την οδηγία 2017/2455, η οποία δημιούργησε τη νέα μορφή του άρθρου 33, παράγραφος 1, μετέβαλε ή απλώς επιβεβαίωσε την προηγούμενη νομική κατάσταση; Τρίτον, πρέπει η οικονομική πράξη που περιγράφεται στη διάταξη περί παραπομπής, λαμβανομένης υπόψη της *αρχικής* μορφής του άρθρου 33, παράγραφος 1, να θεωρηθεί ότι συνιστά καταχρηστική πρακτική;

75. Θα ξεκινήσω εξετάζοντας αν υπάρχει κάποια σημαντική διαφορά μεταξύ των όρων «αποστέλλονται» και «μεταφέρονται». Είναι σαφές ότι ο νομοθέτης της Ένωσης επέλεξε να χρησιμοποιήσει δύο ρήματα αντί για ένα. Είναι επίσης σαφές ότι η «αποστολή» των αγαθών προηγείται της «μεταφοράς» τους. Ωστόσο, σε αυτό ακριβώς το σημείο –τουλάχιστον στην αρχική

μορφή του άρθρου 33, παράγραφος 1– παύει να υπάρχει σαφήνεια²³.

76. Στο πλαίσιο μιας ιδιαίτερας ευρείας ερμηνείας, *οποιαδήποτε* ενέργεια πραγματοποιείται «από» τον προμηθευτή για να αρχίσει η διαδικασία μεταφοράς, προς τον προορισμό τους, των αγαθών που παρήγγειλε πελάτης από άλλο κράτος μέλος (η «αποστολή» τους) θα αρκούσε για την ενεργοποίηση του άρθρου 33, παράγραφος 1. Θα θεωρηθεί ότι συνιστά τέτοια ενέργεια η παράδοση ενός δέματος στο ταχυδρομείο; Μήπως συνιστούν τέτοια ενέργεια η λήψη τηλεφωνικής κλήσεως από τον μεταφορέα που επέλεξε ο πελάτης και η παροχή προς αυτόν οδηγιών για να μεταβεί σε ορισμένη διεύθυνση σε ορισμένο χρόνο για την παραλαβή του εμπορεύματος; Είναι μάλλον απίθανο να υπήρχε σκοπός να δοθεί μια τόσο ευρεία έννοια στο άρθρο 33, παράγραφος 1· μάλιστα, μια τέτοια έννοια θα μπορούσε να προκαλέσει σύγχυση, δεδομένου ότι ο *γενικός κανόνας* που διαλαμβάνεται στο άρθρο 32 χρησιμοποιεί ακριβώς τις ίδιες λέξεις «από τον προμηθευτή» (βλ. σημεία 80 έως 82 των παρουσών προτάσεων). Όμως, πώς ακριβώς πρέπει να γίνει η διάκριση;

77. Φρονώ ότι μια, μεταφρασμένη στη νομική γλώσσα, προσέγγιση που στηρίζεται στην κοινή λογική θα είχε ως εξής: «Αν ο προμηθευτής, με δική του πρωτοβουλία και επιλογή, πραγματοποιεί τα περισσότερα ή και όλα τα βασικά βήματα που είναι αναγκαία για την προετοιμασία των προς μεταφορά αγαθών, οργανώνει την παραλαβή και την έναρξη του ταξιδιού τους και παραδίδει την κατοχή και τον έλεγχο των αγαθών, τότε έχει πραγματοποιηθεί αποστολή *από* τον προμηθευτή.»

78. Η μεταφορά «από» τον προμηθευτή είναι ίσως λιγότερο προβληματική, καθόσον η συνήθης έννοια του όρου είναι ότι ο προμηθευτής είτε ο ίδιος είτε μέσω αντιπροσώπου του διενεργεί πράγματι την πράξη της μεταφοράς, ή έχει τον έλεγχο της νομικής οντότητας που διενεργεί την εν λόγω πράξη.

Αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του

79. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ότι ΦΠΑ οφείλεται στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιείται η παράδοση. Επομένως, τα αγαθά που παραδίδονται εκεί υπόκεινται στους συντελεστές ΦΠΑ που ισχύουν στο εν λόγω κράτος μέλος.

80. Το άρθρο 32, παράγραφος 1, θέτει τον γενικό κανόνα: «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 [...]» (η υπογράμμιση δική μου). Δεν πραγματοποιείται διάκριση μεταξύ των διαφόρων παραγόντων που μπορεί να είναι υπεύθυνοι για την αποστολή ή τη μεταφορά.

81. Εντούτοις, το άρθρο 33, παράγραφος 1, εισάγει παρέκκλιση από τον εν λόγω γενικό κανόνα. Ορίζει ότι υπό ορισμένες συγκεκριμένες περιστάσεις, κατά τις οποίες τα αγαθά «αποστέλλονται ή μεταφέρονται *από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του*» (η υπογράμμιση δική μου) μεταξύ κρατών μελών, τόπος παραδόσεως «θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά το χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα». Στις εν λόγω συγκεκριμένες περιστάσεις συγκαταλέγεται «α) η παράδοση αγαθών [που] πραγματοποιείται προς πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο [...] ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο».

²³ Επισημαίνω ότι είναι λίγο ατυχές το ότι οι τροποποιήσεις που επήλθαν με το άρθρο 2 της οδηγίας 2017/2455 δεν έχουν σχέση με το εν λόγω ζήτημα.

82. Παρατηρείται ότι το άρθρο 32 (ο γενικός κανόνας) και το άρθρο 33 (η παρέκκλιση από τον εν λόγω κανόνα) χρησιμοποιούν παρεμφερή διατύπωση για να καταλήξουν σε αντίθετα αποτελέσματα. Στο άρθρο 32 γίνεται λόγος για «αποστολή ή μεταφορά των αγαθών από τον προμηθευτή [...]». Το άρθρο 33 παρεμβάλλει στην ανωτέρω φράση τις πρόσθετες λέξεις (τις οποίες επισημαίνω με πλάγιους χαρακτήρες): «αγαθ[ά] που αποστέλλονται ή μεταφέρονται, από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του [...]». Είναι σαν να υπήρχαν στο άρθρο 32 οι (αόρατες) λέξεις «για λογαριασμό του πελάτη». Επομένως, η διαφορά μεταξύ των δύο διατάξεων καθίσταται σαφής²⁴.

83. Βάσει των ανωτέρω επισημάνσεων, φρονώ ότι η διάκριση που πραγματοποιήθηκε μπορεί να αποτυπωθεί στο ακόλουθο παράδειγμα. Αν πελάτης με βάση την Ουγγαρία παραγγείλει μέσω διαδικτύου αγαθά από εταιρία με βάση την Πολωνία, τότε δεν έχει κατ' αρχήν σημασία αν ο ίδιος ο πελάτης μεταβεί στην αποθήκη στην Πολωνία για να παραλάβει τα εν λόγω αγαθά ή αν κάποιος άλλος (ο προμηθευτής ή τρίτος) ασχοληθεί με τη διεκπεραίωση αυτής της διαδικασίας για λογαριασμό του. Και στις τρεις αυτές περιπτώσεις, *υπό την προϋπόθεση ότι ό,τι συμβαίνει γίνεται για λογαριασμό του πελάτη*, η παράδοση λαμβάνει χώρα στην Πολωνία, ο δε ΦΠΑ οφείλεται εκεί και με τον συντελεστή που καθορίζεται από τις πολωνικές αρχές. Αν, ωστόσο, οι εν λόγω ενέργειες πραγματοποιούνται *για λογαριασμό του προμηθευτή*, η παράδοση λαμβάνει χώρα στον τόπο προορισμού (την Ουγγαρία) και ο ΦΠΑ οφείλεται εκεί με τον συντελεστή που καθορίζεται από τις ουγγρικές αρχές.

84. Το άρθρο 138, παράγραφος 1 ορίζει ρητώς ποιες είναι οι συνέπειες εξ απόψεως ΦΠΑ όταν ο πελάτης είναι υποκείμενος στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, το κράτος μέλος καταγωγής «απαλλάσσει» από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του [...] εδάφους [του] αλλά εντός της Κοινότητας από τον πωλητή ή τον αποκτώντα [...]» (επισημαίνω ότι εν προκειμένω *δεν γίνεται διάκριση* μεταξύ των περιπτώσεων κατά τις οποίες η αποστολή ή η μεταφορά λαμβάνει χώρα «από τον πωλητή ή για λογαριασμό του» και των περιπτώσεων κατά τις οποίες οι εν λόγω πράξεις λαμβάνουν χώρα για λογαριασμό «του αποκτώντος»). Εφόσον, κατά το άρθρο 33, ως τόπος παραδόσεως θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά το χρόνο αφίξεως της αποστολής ή της μεταφοράς, τότε ο ΦΠΑ οφείλεται στο κράτος μέλος προορισμού. Εντούτοις, δεν υφίσταται αντίστοιχη ρητή διάταξη που να επιβάλλει στο κράτος μέλος καταγωγής, *ceteris paribus*, να απαλλάσσει τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών από τον (δικό του) ΦΠΑ όταν οι εν λόγω παραδόσεις πραγματοποιούνται προς «οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο».

85. Στις αιτιολογικές σκέψεις 9 έως 11 επισημαίνεται ότι η φορολογία στο κράτος μέλος προορισμού (όπως διατυπώνεται στο κυρίως κείμενο της οδηγίας, μεταξύ άλλων, στα άρθρα 33 και 138) προοριζόταν να ισχύει μόνον κατά τη διάρκεια της «μεταβατικής περιόδου». Εντούτοις τα εν λόγω άρθρα εξακολουθούν να αποτελούν μέρος της ενωσιακής νομοθεσίας περί ΦΠΑ και, κατά περίπτωση, εστιάζουν στη φορολογία στον τόπο καταναλώσεως των αγαθών²⁵. Τούτου λεχθέντος, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι δεν αποτυπώνουν την κατάσταση που ισχύει κατά κανόνα. Ο γενικός κανόνας που διέπει τον τόπο παραδόσεως όταν τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται (είτε από τον προμηθευτή είτε από τον πελάτη είτε από τρίτον) εξακολουθεί να είναι εκείνος που περιέχεται στο άρθρο 32 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Κατά τον εν λόγω κανόνα, ο τόπος παραδόσεως «θεωρείται ότι βρίσκεται στον τόπο όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς με προορισμό τον αποκτώντα».

²⁴ Είναι πάντοτε πιο εύκολο να ασκήσει κάποιος κριτική στον τρόπο με τον οποίο ένας άλλος συνέταξε ένα κείμενο από το να συντάξει ο ίδιος με επιτυχία το κείμενο αυτό. Ιδανικά, κάποιος θα αντικαθιστούσε τη φράση «από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του» στο άρθρο 33, παράγραφος 1, με τη φράση «για λογαριασμό του προμηθευτή», ώστε να καταστεί απολύτως σαφής η διάκριση μεταξύ του κανόνα και της εξαιρέσεως.

²⁵ Βλ., περαιτέρω, αποφάσεις της 8ης Δεκεμβρίου 2016, Α και Β (C-453/15, EU:C:2016:933, σκέψη 25), της 29ης Ιουνίου 2017, L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, σκέψη 19), και της 8ης Νοεμβρίου 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887, σκέψη 34). Επισημαίνεται ότι και οι τρεις αυτές αποφάσεις αφορούσαν την απαλλαγή του άρθρου 146, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 και την παροχή υπηρεσιών.

86. Στην υπό κρίση υπόθεση, οι πελάτες της KrakVet ήταν πελάτες οι οποίοι βρίσκονταν στην Ουγγαρία (ήτοι, μη υποκείμενοι στον φόρο), οι οποίοι πραγματοποιούσαν αγορές μέσω του ιστοτόπου της KrakVet. Η KBGT κάλυπτε τη μεταφορά από την αποθήκη στην Πολωνία μέχρι τα σύνορα με την Ουγγαρία. Από το σημείο αυτό και μετά η μεταφορά εντός της Ουγγαρίας πραγματοποιούνταν από τις ουγγρικές εταιρίες ταχυμεταφορών.

87. Είναι, νομίζω, σκόπιμο να επισημανθεί ότι οι πελάτες της KrakVet ενδιαφέρονταν και εξακολουθούν να ενδιαφέρονται κατά κύριο λόγο για την αγορά ζωοτροφών. Η υπηρεσία μεταφοράς που απαιτείται προκειμένου οι ζωοτροφές να μεταφερθούν, από την αποθήκη που η KrakVet διατηρεί στην Πολωνία, στη διεύθυνση παραδόσεως των πελατών στην Ουγγαρία αποτελεί ουσιώδες μέρος της σχετικής συναλλαγής, αλλά είναι απίθανο να αποτελεί αυτή καθεαυτήν το κύριο ενδιαφέρον των καταναλωτών. Πιθανότατα, τα βασικά στοιχεία που είναι καθοριστικά για την επιλογή της μεθόδου μεταφοράς θα αφορούν την ευκολία του πελάτη και το κόστος²⁶.

88. Στο πλαίσιο αυτό, η KrakVet, η Ιταλία και η Πολωνία υποστηρίζουν ότι η αρχική μορφή του άρθρου 33, παράγραφος 1 (ήτοι το κείμενο που ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης και ισχύει σήμερα), πρέπει να ερμηνευθεί αποκλειστικώς βάσει της τωρινής διατυπώσεώς του²⁷, προκειμένου να τηρηθούν οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης²⁸. Η Τσεχική Δημοκρατία, η Ιρλανδία, η Ουγγαρία, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Επιτροπή προβάλλουν ότι το άρθρο 33, παράγραφος 1, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ήδη καταλαμβάνει την περίπτωση κατά την οποία ο προμηθευτής παρεμβαίνει έμμεσα στη διευθέτηση της μεταφοράς. Υποστηρίζουν ότι η ερμηνεία που προκρίνουν σέβεται την οικονομική πραγματικότητα²⁹, καθόσον, υπό τις συνθήκες της υπό κρίση υποθέσεως, το ενδεχόμενο να επιλέξει ο πελάτης μεταφορέα άλλον από εκείνο που του προτείνει στον ιστότοπο ο προμηθευτής των αγαθών είναι, αν μη τι άλλο, απομακρυσμένο και κατά πάσα πιθανότητα εντελώς υποθετικό.

89. Η Επιτροπή, επαναλαμβάνοντας το έγγραφό της εργασίας³⁰, παραπέμπει επίσης στη δήλωση στα πρακτικά της συνόδου του Συμβουλίου κατά την οποία υιοθετήθηκε η οδηγία 91/680 ότι ειδικές ρυθμίσεις για τις εξ αποστάσεως πωλήσεις πρέπει να εφαρμόζονται σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται, έμμεσα ή άμεσα, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του (επισημαίνω στο σημείο αυτό ότι η οδηγία 91/680 –μία από τις πολλές οδηγίες με τις οποίες τροποποιήθηκε η έκκτη οδηγία ΦΠΑ³¹– εισήγαγε μεταξύ άλλων ένα λεπτομερές νέο άρθρο 28β (το οποίο επιγράφεται «Τόπος των πράξεων») το οποίο αποτελείται από πέντε υποενότητες. Το σημείο 1 της υποενότητας «Α. Τόπος της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών» είχε

26 Το πραγματικό κόστος της μεταφοράς των αγαθών που αποτελούν αντικείμενο της παραγγελίας από την αποθήκη προς τον πελάτη εκτιμώ ότι υπερέβαινε σε σημαντικό βαθμό τα ποσά με τα οποία χρεώνονταν οι πελάτες οι οποίοι επέλεγαν να χρησιμοποιήσουν την KBGT ως μεταφορέα (βλ. σημείο 61 των παρουσών προτάσεων). Εν πάση περιπτώσει, επιπλέον του κόστους της KBGT υπήρχε το κόστος των ουγγρικών εταιριών ταχυμεταφορών για το τμήμα του ταξιδιού που πραγματοποιούνταν στην Ουγγαρία και όχι στην Πολωνία. Το ποια ακριβώς ήταν τα οικονομικά της όλης πράξεως αποτελεί ζήτημα το οποίο –ευτυχώς– δεν είναι υποχρεωμένο να ερευνήσει το Δικαστήριο. Αρκεί να αναφερθεί ότι η διαφορά στον συντελεστή του ΦΠΑ (8 % στην Πολωνία, 27 % στην Ουγγαρία) πρέπει να έχει διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στην κερδοφορία του όλου εγχειρήματος όσον αφορά την KrakVet και/ή την KBGT. Το γεγονός αυτό από μόνο του δεν καθιστά δόλιο ή παράνομο ό,τι συνέβη.

27 Αποφάσεις της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψεις 41 και 44), και της 29ης Μαρτίου 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, σκέψη 43).

28 Αποφάσεις της 19ης Δεκεμβρίου 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, σκέψη 29), και της 6ης Ιουλίου 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, σκέψη 36).

29 Αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψη 42), και της 22ας Νοεμβρίου 2018, MEO – Serviços de Comunicação e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, σκέψεις 43 έως 45).

30 Βλ. σημείο 37 των παρουσών προτάσεων.

31 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).

ως εξής «1. Ως τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών θεωρείται το μέρος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τη στιγμή της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα». Το σημείο 1 της υποενότητας «B. Τόπος παράδοσης αγαθών» περιελάμβανε τη διάταξη την οποία διαδέχθηκε η αρχική μορφή του άρθρου 33, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ³².

90. Τούτου λεχθέντος το επιχείρημα που προέβαλε η Επιτροπή μπορεί γρήγορα να απορριφθεί. Το Δικαστήριο σαφώς έκρινε στην απόφαση Antonissen ότι «η σχετική δήλωση δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη για την ερμηνεία διατάξεως του παραγώγου δικαίου, εφόσον, όπως συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση, το περιεχόμενό της δεν απαντάται στο κείμενο της επίδικης διάταξης και υπό την έννοια αυτή στερείται νομικής σημασίας»³³.

91. Αναφέρθηκαν επίσης οι κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής ΦΠΑ, όπου εκτίθεται ότι «θεωρείται ότι τα αγαθά “αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του” σε όλες τις περιπτώσεις που ο προμηθευτής παρεμβαίνει άμεσα ή έμμεσα στη μεταφορά ή στην αποστολή των αγαθών». Ωστόσο, η επιτροπή ΦΠΑ έλαβε την ανωτέρω θέση τρία χρόνια μετά την πραγματοποίηση των πράξεων που οδήγησαν στην υπό κρίση υπόθεση· ενώ οι ίδιες οι κατευθυντήριες γραμμές ρητώς αναφέρουν, σε κάθε υποσέλιδό τους, ότι δεν έχουν δεσμευτική ισχύ³⁴.

92. Στο πλαίσιο αυτό και εφαρμόζοντας τις συνήθεις ερμηνευτικές αρχές στην αρχική μορφή του άρθρου 33, παράγραφος 1, φρονώ ότι δεν μπορεί βασίμως να συναχθεί –όπως υποστηρίζουν η Τσεχική Δημοκρατία, η Ιρλανδία, η Ουγγαρία, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Επιτροπή– ότι η εν λόγω διάταξη καταλαμβάνει επίσης τις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο προμηθευτής παρεμβαίνει *έμμεσα*, κατόπιν οδηγίας που λαμβάνει από τον πελάτη, στην αποστολή ή τη μεταφορά αγαθών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο το οποίο βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος.

93. Ωστόσο, το Δικαστήριο καλείται επίσης να εξετάσει αν οι τροποποιήσεις που επέφερε η οδηγία 2017/2455, με τις οποίες προστέθηκε η παράγραφος 4 στο άρθρο 14, μαζί με τη νέα μορφή του άρθρου 33, παράγραφος 1, μετέβαλαν ή απλώς επικύρωσαν την προηγούμενη νομική κατάσταση. Αν πρέπει να θεωρηθεί ότι οι τροποποιήσεις του 2017 αποτελούν απλώς και μόνον «διευκρινίσεις» της προηγούμενης νομικής καταστάσεως, τούτο θα μπορεί να επηρεάσει την ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο για να την εφαρμόσει στην υπό κρίση υπόθεση.

Οι τροποποιήσεις που επήλθαν στην οδηγία περί ΦΠΑ

94. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2017/2455 ορίζει ότι στο άρθρο 14 της οδηγίας ΦΠΑ «προστίθεται» νέα τέταρτη παράγραφος. Η εν λόγω προσθήκη προέβλεπε *νέο ορισμό* των «ενδοκοινοτικών εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών». Βάσει του νέου ορισμού, η έννοια αυτή καταλαμβάνει ορισμένες συγκεκριμένες περιπτώσεις «παραδόσε[ων] αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης όπου ο προμηθευτής παρεμβαίνει έμμεσα στην αποστολή ή τη

32 «1. Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 8 παράγραφος 1 στοιχείο α) και παράγραφος 2, ως τόπος παράδοσης αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται, από τον προμηθευτή ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του, από κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς λογίζεται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά τη στιγμή της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αγοραστή, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις: – η παράδοση των αγαθών γίνεται είτε προς πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο είτε προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, καλυπτόμενα από την παρέκκλιση που προβλέπεται στο άρθρο 28α παράγραφος 1 στοιχείο α) δεύτερο εδάφιο, είτε προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο [...]». Το άρθρο 32 της οδηγίας 2006/112 αντιστοιχεί, κατ' ουσίαν, στο άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

33 Απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 1991 (C-292/89, EU:C:1991:80, σκέψη 18).

34 «Οι κατευθυντήριες γραμμές που διατυπώνει η επιτροπή ΦΠΑ αποτελούν απλώς απόψεις μιας συμβουλευτικής επιτροπής. Δεν συνιστούν επίσημη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, ούτε απηχούν κατ' ανάγκη τις απόψεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Δεν δεσμεύουν την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ή τα κράτη μέλη, τα οποία είναι ελεύθερα να μην τις ακολουθήσουν. Η αναπαραγωγή του παρόντος εγγράφου γίνεται υπό τον όρο μνημείας της συγκεκριμένης επιφυλάξεως».

μεταφορά των αγαθών, από κράτος μέλος άλλο από εκείνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς στον αποκτώντα πελάτη» (η υπογράμμιση δική μου). Στις περιπτώσεις που καλύπτονται συγκαταλέγεται η περίπτωση κατά την οποία «α) η παράδοση αγαθών πραγματοποιείται [...] για οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο».

95. Ούτε στις αιτιολογικές σκέψεις ούτε και στις ουσιαστικές διατάξεις της οδηγίας 2017/2455 διευκρινίζεται περαιτέρω το πεδίο της (νέας) έννοιας της «έμμεσης παρέμβασης» του προμηθευτή ή οι λόγοι που οδήγησαν στην εν λόγω προσθήκη. Η αιτιολογική έκθεση της Επιτροπής περιορίζεται σε μια γενική αναφορά στις «κατευθυντήριες [γραμμές] της επιτροπής ΦΠΑ». Στο σημείο αυτό, είναι σκόπιμο να υπομνησθεί ότι, ενώ οι από 4-5 Ιουνίου 2015 κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής ΦΠΑ όντως εξηγούν κατά κάποιον τρόπο αυτό που η επιτροπή θεώρησε ότι αποτελεί «έμμεση παρέμβαση» του προμηθευτή³⁵, το από 5 Μαΐου 2015 έγγραφο εργασίας, το οποίο προηγήθηκε των εν λόγω κατευθυντήριων γραμμών, άφησε εντελώς ανοιχτό το ζήτημα αν στην εν λόγω έννοια πρέπει να δοθεί γραμματική ή ευρεία ερμηνεία. Η ανάλυση που υπήρχε στις κατευθυντήριες γραμμές δεν αποτυπώθηκε στο νέο κείμενο.

96. Η Τσεχική Δημοκρατία παρέπεμψε στην απόφαση Welmory³⁶. Στην εν λόγω απόφαση, το Δικαστήριο έκρινε ότι από τις αιτιολογικές σκέψεις του τότε επίμαχου κανονισμού προκύπτει ότι «η βούληση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να διευκρινιστούν ορισμένες έννοιες που είναι αναγκαίες για τον καθορισμό των σχετικών με τον τόπο των φορολογητέων πράξεων κριτηρίων, λαμβανομένης υπόψη της σχετικής νομολογίας του Δικαστηρίου», καθώς και ότι, «[σ]το μέτρο αυτό, καίτοι ο εν λόγω κανονισμός δεν ίσχυε ακόμη κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, πρέπει, εντούτοις, να ληφθεί υπόψη». Ωστόσο, όπως ήδη εξέθεσα, εν προκειμένω δεν απορρέει αντίστοιχη καθοδήγηση από τις αιτιολογικές σκέψεις της οδηγίας 2017/2455, ούτε υφίσταται «σχετική νομολογία του Δικαστηρίου» στην υπό κρίση υπόθεση (από όσα προανέφερα είναι σαφές ότι δεν θεωρώ ότι οι τροποποιήσεις επιλύουν κατ' ανάγκη το υποκείμενο ζήτημα. Ευτυχώς, όμως, ούτε το Δικαστήριο ούτε και εγώ χρειάζεται να τοποθετηθούμε οριστικά επί του εν λόγω ζητήματος στην υπό κρίση υπόθεση)

97. Στο ίδιο πνεύμα, το Ηνωμένο Βασίλειο επικαλέστηκε την απόφαση Mensing³⁷ στην οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι, «κατά πάγια νομολογία, για την ερμηνεία διατάξεως του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος».

98. Η εν λόγω αρχή πράγματι αποτυπώνει πάγια νομολογία και είναι αναμφισβήτητη. Ωστόσο, αν την εφαρμόσουμε εν προκειμένω, θα διαπιστώσουμε ότι οι πρώτες λέξεις του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2017/2455 ρητώς ορίζουν ότι ο νέος ορισμός του άρθρου 14, παράγραφος 4, και η αντικατάσταση του υπάρχοντος κειμένου του άρθρου 33 της οδηγίας περί ΦΠΑ από το νέο άρθρο 33, στοιχείο α', πρόκειται να τεθούν σε ισχύ «από την 1η Ιανουαρίου 2021»: ήτοι, *η νομική τους ισχύς αναβάλλεται για δύο έτη σε σύγκριση με τις διάφορες άλλες τροποποιήσεις που επέφερε η εν λόγω οδηγία*.

99. Φρονώ ότι η ηθελημένη αυτή αναβολή της ενάρξεως της νομικής ισχύος δεν συνάδει με τη δήλωση που διαλαμβάνεται στην αιτιολογική έκθεση ότι η πρόταση απλώς «αποσαφηνίζει [...] το άρθρο 33 παράγραφος 1». Αν η πρόταση απλώς αποσαφηνίζει αυτό που ήταν πάντα η πραγματική νομική έννοια του άρθρου 33, παράγραφος 1, τότε η αναβολή της εφαρμογής της δεν θα είχε νόημα. Λογικά, το συμπέρασμα που πρέπει να συναχθεί είναι ότι η νέα διάταξη αποτελεί πράγματι τροποποίηση· και ότι δεν αποτελεί την ερμηνεία η οποία θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να δίδεται στο υφιστάμενο κείμενο.

35 Βλ. σημεία 42 έως 44 των παρούσων προτάσεων.

36 Απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2014 (C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψεις 45 και 46).

37 Απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2018 (C-264/17, EU:C:2018:968, σκέψη 24).

100. Είναι επίσης σημαντικό να ληφθεί υπόψη ότι η ανάλυση που αποτυπώθηκε στο έγγραφο εργασίας έλαβε χώρα τρία χρόνια μετά τις επίμαχες στην υπό κρίση υπόθεση πράξεις³⁸. Η αρχή της ασφάλειας δικαίου πρέπει οπωσδήποτε να ληφθεί υπόψη κατά την ερμηνεία του άρθρου 33, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ³⁹. Πράγματι, η αιτιολογική έκθεση της οδηγίας 2017/2455 ρητώς αναφέρει την εν λόγω αρχή, επισημαίνοντας ότι η έννοια της φράσεως «από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του» πρέπει να οριστεί στην οδηγία περί ΦΠΑ κατά τέτοιον τρόπο ώστε να περιλαμβάνει και την έμμεση παρέμβαση του τελευταίου, ακριβώς για να υπάρχει ασφάλεια δικαίου. Το να θεωρηθεί ότι οι λέξεις «άμεσα ή έμμεσα» υπάρχουν στο αρχικό κείμενο του άρθρου 33, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ενώ αυτό δεν συμβαίνει, αντιβαίνει ευθέως στην εν λόγω αρχή.

101. Συνεπώς, συνάγω ότι έως ότου οι επελθούσες με την οδηγία 2017/2455 τροποποιήσεις αποκτήσουν νομική ισχύ, την 1η Ιανουαρίου 2021, πρέπει να προκριθεί η γραμματική ερμηνεία του άρθρου 33, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, η εν λόγω διάταξη δεν πρέπει να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα του νέου ορισμού των «ενδοκοινοτικών εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών» ο οποίος περιέχει τις λέξεις «συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης όπου ο προμηθευτής παρεμβαίνει “έμμεσα” στην αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών», ή όπως θα ερμηνευόταν αν είχε ήδη αντικατασταθεί από το άρθρο 33, στοιχείο α', το οποίο αναφέρεται στον εν λόγω νέο ορισμό.

Γραμματική ερμηνεία: «αγαθ[ά] που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του»

102. Ήδη επισήμανα στα σημεία 76 έως 78 των παρούσων προτάσεων, τους λειτουργικούς ορισμούς των όρων (αντιστοίχως) της «αποστολής» από τον προμηθευτή και της «μεταφοράς» από τον προμηθευτή. Θα προσθέσω τώρα σε αυτούς έναν λειτουργικό ορισμό της φράσης «ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του». Φρονώ ότι τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται «από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του προμηθευτή» αν ο προμηθευτής, και όχι ο πελάτης, λαμβάνει πράγματι τις αποφάσεις ως προς το πώς θα γίνει η αποστολή ή η μεταφορά των εν λόγω αγαθών.

103. Στο εθνικό δικαστήριο, ως το μόνο αρμόδιο για την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, εναπόκειται να κρίνει –βάσει των πραγματικών περιστατικών που έχουν ήδη εκτεθεί στη διάταξη περί παραπομπής ή σε οποιοδήποτε αποδεικτικό υλικό που οι διάδικοι επέλεξαν να προσκομίσουν ενώπιόν του– αν όντως πραγματοποιήθηκε «αποστολή ή μεταφορά από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του» των επίμαχων αγαθών. Για να καταλήξει στο συμπέρασμά του, το εθνικό δικαστήριο οφείλει να λάβει υπόψη ότι «η συνεκτίμηση της οικονομικής και εμπορικής πραγματικότητας συνιστά θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ»⁴⁰.

104. Στο πλαίσιο αυτό, φρονώ ότι με άμεσο ή έμμεσο τρόπο κρίσιμα είναι τα ακόλουθα (ενδεικτικά) στοιχεία: i) το εύρος των πιθανών επιλογών σχετικά με τη μεταφορά που προσφέρονται από τον προμηθευτή στους πελάτες στον ιστότοπό του· ii) ο βαθμός της συνάφειας (εφόσον υπάρχει) μεταξύ του προμηθευτή και των εταιριών που αφορά η κάθε μία από τις εν λόγω επιλογές· iii) το αν η αγορά των αγαθών και η αγορά των υπηρεσιών μεταφοράς διέπονταν από ενιαία σύμβαση ή από χωριστές συμβάσεις· iv) το πότε ανέκυπτε η υποχρέωση πληρωμής για τα αγαθά· v) το πότε και πού μεταβιβάζονταν η κυριότητα και ο κίνδυνος τον οποίο φέρει ο κύριος· vi) το ποιοι όροι ίσχυαν για την πληρωμή για τα αγαθά και για τις χρησιμοποιηθείσες υπηρεσίες μεταφοράς. Εν τέλει, το εθνικό

38 Βλ. σημείο 91 των παρούσων προτάσεων.

39 Απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, σκέψη 29).

40 Απόφαση της 20ής Ιουνίου 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψη 42).

δικαστήριο θα πρέπει να κρίνει –βάσει όλου του υλικού που έχει στη διάθεσή του– αν στην πράξη η KrakVet (ή εταιρία που της ανήκει ή την οποία ελέγχει) έλαβε τις αποφάσεις βάσει των οποίων έγινε η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών, ή αν τις εν λόγω αποφάσεις έλαβαν οι επιμέρους πελάτες της KrakVet.

105. Στην υπό κρίση υπόθεση, όλα τα γνωστά πραγματικά στοιχεία δεν συγκλίνουν προς την ίδια κατεύθυνση, ούτε υπάρχει επαρκής γνώση των κρίσιμων στοιχείων του ιστορικού⁴¹. Τονίζω ότι μόνον όσα περιέχονται στη διάταξη περί παραπομπής συνιστούν πραγματικές διαπιστώσεις. Τα άλλα στοιχεία που παρουσιάστηκαν στο Δικαστήριο (είτε με τις γραπτές παρατηρήσεις είτε προφορικά κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση) συνιστούν στοιχεία για τα οποία το εθνικό δικαστήριο ενδεχομένως θα θελήσει να ερευνήσει περαιτέρω και να διατάξει τη διεξαγωγή αποδείξεων όταν η υπόθεση θα επιστρέψει σε αυτό.

106. Πρώτον, προκύπτει ότι η KrakVet πρότεινε, στον ιστότοπό της, μία και μόνον πιθανή εταιρία μεταφορών, αφήνοντας στους δυνητικούς πελάτες την ελεύθερη επιλογή να διευθετήσουν το ζήτημα με δικό τους τρόπο. Δεν προσέφερε συνδέσμους για να παράσχει στους πελάτες τη δυνατότητα να έλθουν σε επαφή με περισσότερες εταιρίες μεταφορών (επισημαίνω, στο σημείο αυτό, ότι η διάταξη περί παραπομπής στην υπόθεση KrakVet II⁴² καθιστά σαφές ότι, στην υπόθεση εκείνη, *προτεινόταν* μέσω του ιστοτόπου διάφορες εταιρίες μεταφορών και οι πελάτες κατάρτιζαν χωριστές συμβάσεις για τα ίδια τα αγαθά και για τη μεταφορά των εν λόγω αγαθών.) Η ίδια η KrakVet δεν παρείχε υπηρεσίες μεταφοράς. Δεύτερον, ο ιδιοκτήτης της KrakVet και ο ιδιοκτήτης της KBGT είναι αδελφοί⁴³, ως εκ τούτου, υπάρχουν στενοί οικογενειακοί δεσμοί μεταξύ των δύο εταιριών. Τρίτον, φαίνεται ότι μπορεί να είχαν υπάρξει χωριστές συμβάσεις οι οποίες ρύθμιζαν την αγορά των αγαθών και την παροχή των υπηρεσιών μεταφοράς. Τέταρτον, δεν αναφέρθηκαν πραγματικές διαπιστώσεις σχετικά με τον ακριβή προσδιορισμό του χρόνου κατά τον οποίο ανέκυπτε η υποχρέωση πληρωμής για τα αγαθά. Πέμπτον, το ίδιο ισχύει σχετικά με το ζήτημα πότε (και πού) λάμβανε χώρα η μεταβίβαση από τον προμηθευτή προς τον πελάτη της κυριότητας επί των αγαθών και του κινδύνου σε περίπτωση βλάβης τους, ή μερικής ή ολικής απώλειάς τους (στο σημείο αυτό, επισημαίνω ότι κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η KrakVet δήλωσε ότι τα προϊόντα της πωλούνταν «εκ του εργοστασίου». Επομένως, σε περίπτωση βλάβης, καταστροφής, απώλειας ή κλοπής των αποσταλέντων προϊόντων κατά τη διαδρομή, ο πελάτης εξακολουθούσε να οφείλει το τίμημα για αυτά). Έκτον, όταν η μεταφορά των αγαθών γινόταν από την KBGT, οι πελάτες εμφανίζονταν να έχουν προπληρώσει την KrakVet τόσο για τα αγαθά όσο και για τη μεταφορά –η εν λόγω πληρωμή στη συνέχεια μεταφερόταν από την περί ης πρόκειται ουγγρική εταιρία ταχυμεταφορών στον τραπεζικό λογαριασμό στην CIB στο όνομα του ιδιοκτήτη της KBGT και ακολούθως επιμεριζόταν μεταξύ της KrakVet και της KBGT. Ενώ για αγορές κάτω των 8 990 HUF η μεταφορά με την KBGT κόστιζε 1 600 HUF, πάνω από το όριο αυτό η μεταφορά με την KBGT ήταν διαθέσιμη έναντι 70 HUF (ποσό τόσο χαμηλό ώστε καταλήγει να είναι εντελώς συμβολικό) –η οποία χρηματοδοτούνταν από την KrakVet που προσέφερε έκπτωση 1 530 HUF στην τιμή των αγοραζόμενων εμπορευμάτων.

107. Βάσει των εν λόγω στοιχείων καθώς και οποιουδήποτε άλλου στοιχείου τεθεί υπόψη του, το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει να κρίνει αν οι αποφάσεις βάσει των οποίων πραγματοποιούνταν η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών λαμβάνονταν στην πραγματικότητα από την KrakVet (ή από εταιρία που ανήκε σε αυτήν ή την οποία ήλεγχε) ή από τους επιμέρους Ούγγρους πελάτες της KrakVet.

41 Βλ. σημεία 58 έως 62 των παρουσών προτάσεων.

42 Υπόθεση C-108/19, KrakVet (υπόθεση KrakVet II), προδικαστική παραπομπή από το Curtea de Apel București (εφετείο Βουκουρεστίου, Ρουμανία), η οποία εκκρεμεί.

43 Συναφώς, επισημαίνω ότι το άρθρο 80, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 επιτρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι στενοί οικογενειακοί δεσμοί προκειμένου να διασφαλίζεται ότι «η βάση επιβολής του φόρου [...] συνίσταται στην κανονική αξία».

108. Προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα ως εξής:

Το άρθρο 33, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι καταλαμβάνει μόνο τις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του. Δεν αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο προμηθευτής παρεμβαίνει μόνον έμμεσα στην αποστολή ή στη μεταφορά των αγαθών.

Αν ο προμηθευτής, με δική του πρωτοβουλία και επιλογή πραγματοποιεί τα περισσότερα ή και όλα τα βασικά βήματα που είναι αναγκαία για την προετοιμασία των προς μεταφορά αγαθών, οργανώνει την παραλαβή και την έναρξη του ταξιδιού τους και παραδίδει την κατοχή και τον έλεγχο των αγαθών, τότε έχει πραγματοποιηθεί «αποστολή» από τον προμηθευτή.

Αν ο προμηθευτής είτε ο ίδιος είτε μέσω αντιπροσώπου του διενεργεί πράγματι την πράξη της μεταφοράς, ή έχει τον έλεγχο της νομικής οντότητας που διενεργεί την εν λόγω πράξη, έχει πραγματοποιηθεί «μεταφορά» από τον προμηθευτή.

Τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται «από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του προμηθευτή» αν ο προμηθευτής, και όχι ο πελάτης, λαμβάνει πράγματι την απόφαση σύμφωνα με την οποία θα γίνει η αποστολή ή η μεταφορά των εν λόγω αγαθών.

Καταχρηστική πρακτική

109. Με το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο, υπογραμμίζει δύο πραγματικά στοιχεία στην υπόθεση που εκκρεμεί ενώπιόν του: 1) η KBGT «συνδέεται» με την KrakVet (το αντιλαμβάνομαι υπό την έννοια ότι το εθνικό δικαστήριο αναφέρεται στο γεγονός ότι οι ιδιοκτήτες των δύο εταιριών είναι αδελφοί) και παρέχει άλλες υπηρεσίες ανεξάρτητες από τη μεταφορά (όπως αντιλαμβάνομαι, συσκευάζει τα προς αποστολή αγαθά)· αλλά 2) ο πελάτης είναι ελεύθερος να επιλέξει άλλες εταιρίες για τη μεταφορά των αγαθών που αγοράζει. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν αυτά τα δύο συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά είναι κρίσιμα για να καθορισθεί αν η συμπεριφορά της KrakVet συνιστά καταχρηστική πρακτική κατά την έννοια της ενωσιακής νομοθεσίας περί ΦΠΑ, ώστε να δικαιολογείται η επιβολή αυστηρών οικονομικών κυρώσεων στην KrakVet.

110. Αν το αιτούν δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η αποστολή και/ή η μεταφορά εκτελέστηκαν «από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό» του προμηθευτή, της KrakVet, και όχι για λογαριασμό του κάθε επιμέρους πελάτη, τότε θα πρέπει πράγματι να εκτιμήσει αν η καταβολή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος καταγωγής (την Πολωνία), και όχι στο κράτος μέλος προορισμού (την Ουγγαρία), πρέπει να θεωρηθεί όχι μόνον εσφαλμένη, αλλά και καταχρηστική. Υπενθυμίζω ότι στην απόφαση Part Service⁴⁴ το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι «στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να κρίνει, υπό το φως των παρεχομένων με την παρούσα απόφαση στοιχείων ερμηνείας, αν, προς τον σκοπό επιβολής ΦΠΑ, πράξεις όπως οι επίδικες στην υπόθεση της κύριας δίκης μπορούν να θεωρηθούν ότι συνιστούν καταχρηστική πρακτική». Επομένως, για να δοθεί απάντηση στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα είναι, κατά τη γνώμη μου, αναγκαίο να εξεταστούν πιο προσεκτικά οι περιστάσεις της υποθέσεως.

111. Όπως θα εξηγήσω στη συνέχεια, βασικό στοιχείο εν προκειμένω είναι ότι η KrakVet *ζήτησε καθοδήγηση από την αρμόδια πολωνική αρχή*, υπό τη μορφή «αιτήσεως διατυπώσεως δεσμευτικής γνώμης» ως προς το αν ο ΦΠΑ οφειλόταν στο κράτος μέλος καταγωγής ή στο κράτος μέλος προορισμού⁴⁵. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, ουδείς αντέκρουσε την KrakVet ως προς το ότι η απάντηση στην εν λόγω αίτηση ήταν νομικώς δεσμευτική τόσο έναντι της KrakVet όσο και

⁴⁴ Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, σκέψη 63).

⁴⁵ Βλ. σημεία 63 και 65 των παρουσών προτάσεων.

έναντι της πολωνικής φορολογικής αρχής. Η KrakVet πληροφορήθηκε, από την αρμόδια πολωνική αρχή, ότι ο ΦΠΑ οφειλόταν στην Πολωνία – με άλλα λόγια, ότι είχε εφαρμογή ο γενικός κανόνας του άρθρου 32 της οδηγίας περί ΦΠΑ και όχι η παρέκκλιση που προβλέπεται στο άρθρο 33 της ίδιας οδηγίας. Δεν αμφισβητείται ότι η KrakVet δεόντως δήλωσε και κατέβαλε ΦΠΑ στην Πολωνία κατά το κρίσιμο διάστημα. Η πολωνική αρχή διενήργησε έλεγχο στην KrakVet το 2014. Με τη διενέργεια του εν λόγω ελέγχου η εν λόγω αρχή επιβεβαίωσε την απάντηση που είχε δώσει νωρίτερα στην KrakVet.

112. Η KrakVet και η Πολωνία προβάλλουν, παραπέμποντας στην απόφαση WebMindLicenses⁴⁶, ότι ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να επωφελείται από τις διαφορές μεταξύ των εθνικών συντελεστών του ΦΠΑ. Επισημαίνουν ότι οι υποκείμενοι στον φόρο είναι εν γένει ελεύθεροι να επιλέγουν τις οργανωτικές δομές και το είδος των πράξεων που θεωρούν ως τις πλέον κατάλληλες για τις οικονομικές τους δραστηριότητες και με σκοπό τον περιορισμό της φορολογικής επιβαρύνσεώς τους⁴⁷, και να επιλέγουν τις επιχειρησιακές δομές που κρίνουν ως τις πλέον κατάλληλες για τις δραστηριότητές τους⁴⁸.

113. Η Ιταλία υποστηρίζει ότι οι υποκείμενοι στον φόρο δεν δικαιούνται να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης με τρόπο καταχρηστικό⁴⁹, ενώ η Τσεχική Δημοκρατία, η Ιρλανδία, η Ουγγαρία και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι η επιχειρηματική πρακτική της KrakVet συνιστά κατάχρηση, καθόσον επιδιώκει να αντλήσει οφέλη από τη διαφορά που έχουν οι συντελεστές του ΦΠΑ των κρατών μελών, πράγμα το οποίο συνιστά στρέβλωση του ανταγωνισμού⁵⁰. Το Ηνωμένο Βασίλειο δεν εξέτασε το εν λόγω ζήτημα.

114. Υπενθυμίζω ότι, στην απόφαση Halifax⁵¹, το Δικαστήριο κατέστησε σαφές ότι, «[ο]σάκις ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επιλέξει μεταξύ δύο πράξεων, η [οδηγία περί ΦΠΑ] δεν του επιβάλλει να επιλέξει αυτήν που συνεπάγεται την καταβολή του υψηλότερου ποσού ΦΠΑ. Αντιθέτως, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 85 των προτάσεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να επιλέξει να διαμορφώσει τη δραστηριότητά του έτσι ώστε να μειώσει τη φορολογική οφειλή του»⁵². Κατά συνέπεια, «στον τομέα του ΦΠΑ, η διαπίστωση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής επιβάλλει, αφενός, όπως οι επίμαχες πράξεις, παρά την τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της [οδηγίας περί ΦΠΑ] και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο, έχουν ως αποτέλεσμα την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό. Αφετέρου, πρέπει επίσης να προκύπτει από ένα σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος» (η υπογράμμιση δική μου). Οι εν λόγω προϋποθέσεις (στο εξής: κριτήρια της αποφάσεως Halifax) πρέπει να

46 Απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015 (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψεις 27 και 40).

47 Απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, σκέψη 53). Βλ., επίσης, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Bobek στην υπόθεση SEB bankas (C-532/16, EU:C:2017:1019), όπου ο συνάδελφός μου υποστηρίζει ότι οι αρμόδιες φορολογικές αρχές πρέπει, σε κάθε επιμέρους περίπτωση, να αναζητούν την ισόρροπη στάθμιση μεταξύ, αφενός, της ανάγκης ομοιομορφής εφαρμογής του δικαίου και, αφετέρου, των ειδικών συνθηκών κάθε μεμονωμένης περιπτώσεως, οι οποίες ενδέχεται να έχουν δημιουργήσει εύλογες προσδοκίες στον φορολογούμενο (σημεία 83 και 84 των προτάσεών του).

48 Απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, σκέψη 53), και προτάσεις γενικού εισαγγελέα M. Bobek στην υπόθεση SEB bankas (C-532/16, EU:C:2017:1019, σημείο 83).

49 Παραπέμποντας στις αποφάσεις της 12ης Μαΐου 1998, Κεφάλας κ.λπ. (C-367/96, EU:C:1998:222, σκέψη 20), της 23ης Μαρτίου 2000, Διαμαντής (C-373/97, EU:C:2000:150, σκέψη 33), και της 3ης Μαρτίου 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, σκέψη 32).

50 Παραπέμποντας στις αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 74), της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψεις 35 και 36), και της 22ας Νοεμβρίου 2017, Cussens (C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 27).

51 Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψεις 73 έως 75).

52 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Poiares Maduro στην υπόθεση Halifax κ.λπ. (συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-255/02, C-419/02 και C-223/03, EU:C:2005:200).

συντρέχουν σωρευτικά⁵³. Στην απόφαση *Part Service*⁵⁴, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι «καταχρηστική πρακτική θεωρείται ότι υφίσταται οσάκις η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος αποτελεί τον *κύριο σκοπό* της επίμαχης πράξεως ή πράξεων» (η υπογράμμιση δική μου). Στην εν λόγω νομολογία παραπέμπει επίσης το έγγραφο εργασίας της επιτροπής ΦΠΑ.

115. Στην υπό κρίση υπόθεση, προκύπτει σαφώς ότι η κύρια πράξη είναι η πώληση ζωοτροφών. Οι ζωοτροφές είναι ο τομέας στον οποίο δραστηριοποιείται η KrakVet· και αυτές είναι εκείνες που ενδιαφέρονται να αγοράσουν οι πελάτες της KrakVet. Η αγορά των αναγκαίων υπηρεσιών μεταφοράς για να φθάσουν οι ζωοτροφές, από την αποθήκη της KrakVet στην Πολωνία, στη διεύθυνση παραδόσεως του πελάτη στην Ουγγαρία αποτελεί παρεπόμενη (ή βοηθητική) πράξη της εν λόγω κύριας πράξεως. Επομένως οι προκείμενες περιστάσεις δεν παραπέμπουν σε αμιγώς τεχνητή μεθόδευση στο πλαίσιο της οποίας εταιρία δομεί την επιχειρηματική της δραστηριότητα με αποκλειστικό σκοπό την ελαχιστοποίηση της φορολογικής της υποχρεώσεως –πράγμα που αποτελεί την κλασική περίπτωση καταχρήσεως στον τομέα του ΦΠΑ.

116. Εντούτοις, είναι επίσης σαφές ότι η KrakVet πέτυχε ένα σημαντικό οικονομικό πλεονέκτημα λόγω της διαφοράς μεταξύ του συντελεστή ΦΠΑ στην Πολωνία (8 %) και αυτού στην Ουγγαρία (27 %). Τούτο ισχύει ανεξαρτήτως του αν το πλεονέκτημα λαμβάνει τη μορφή αυξημένων κερδών ή ενισχυμένου μεριδίου αγοράς λόγω της δυνατότητας προσφοράς χαμηλότερων τιμών στον τελικό καταναλωτή.

117. Στη συνέχεια, θα υποθέσω ότι, όταν η υπόθεση επιστρέψει στο αιτούν δικαστήριο, το εν λόγω δικαστήριο θα καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι επίμαχες πράξεις εμπίπτουν στο άρθρο 33 της οδηγίας περί ΦΠΑ, και όχι στο άρθρο της 32.

118. Στην περίπτωση αυτή, θα οφειλόταν στην Ουγγαρία ο ΦΠΑ για τις πράξεις αυτές, η αξία των οποίων υπερέβαινε σε σημαντικό βαθμό το ποσοτικό όριο που προβλέπεται στο άρθρο 34. Ο υποκείμενος στον φόρο (η KrakVet) θα είχε υποπέσει σε πλάνη περί το δίκαιο, και το ίδιο η πολωνική αρχή στην απάντησή της στην αίτηση διατυπώσεως δεσμευτικής γνώμης που είχε υποβάλει η KrakVet.

119. Το πρώτο και το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα αφορούν το αν το κράτος μέλος προορισμού δεσμεύεται από την εκτίμηση περί του ΦΠΑ στην οποία έχει προβεί το κράτος μέλος καταγωγής. Φρονώ ότι το κράτος μέλος καταγωγής προβαίνοντας στην ως άνω εκτίμηση πρέπει κατ' ανάγκη – ίσως σιωπηρά– να έχει ήδη εξετάσει αν οι σχεδιασθείσες πράξεις συνιστούσαν καταχρηστική συμπεριφορά και να έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι δεν συνιστούσαν, αλλά ότι δικαιολογημένα ενέπιπταν στο άρθρο 32 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Εφόσον οι παρούσες προτάσεις περιορίζονται στην εξέταση του τέταρτου και του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος, θα αφήσω τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα αναπάντητα. Θα συνεχίσω την ανάλυσή μου λαμβάνοντας ως δεδομένο ότι το κράτος μέλος προορισμού *είναι* ελεύθερο να εκτιμήσει αν θα επιβάλει κυρώσεις για την επίμαχη συμπεριφορά επειδή αποτελεί κατάχρηση δικαιώματος κατά την έννοια των κριτηρίων της αποφάσεως *Halifax*.

⁵³ Πράγματι, επί των εν λόγω κριτηρίων έχει αναπτυχθεί σημαντική θεωρητική συζήτηση. Βλ. Vanistendael, F., «Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?», *EC Tax Review*, τόμος 15, 2006, τεύχος G, σ. 192 έως 195· Pistone, P., «Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (before) Emsland-stärke 1 to Halifax (and beyond)», *Prohibition of abuse of Law: A new German principle of EU Law?*, 1η έκδ., 2011, Hart Publishing, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Studies, Οξφόρδη· De la Feria, R., «Giving themselves extra VAT? The ECJ ruling in Halifax», *British Tax Review*, τεύχος 2, 2006, σ. 119 έως 123· De la Feria, R., «Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax», *Common Market Law Review*, τόμος 45, 2008, τεύχος 2, σ. 395 έως 441.

⁵⁴ Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2008 (C-425/06, EU:C:2008:108, σκέψη 45).

120. Ξεκινώ επισημαίνοντας ότι ο κανονισμός για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ δεν περιέχει διατάξεις σχετικά με τις απαντήσεις σε «αιτήσεις διατυπώσεως δεσμευτικής γνώμης» που υποβάλλονται από προμηθευτές. Ομοίως, δεν αντιμετωπίζει το ζήτημα πώς οι φορολογικές αρχές ενός κράτους μέλους πρέπει να εκτιμούν τις εν λόγω απαντήσεις που δίδονται με δεσμευτική ισχύ από τις φορολογικές αρχές άλλου κράτους μέλους, ή το αποτέλεσμα των ελέγχων που διενεργούνται από τις εν λόγω φορολογικές αρχές.

121. Πάντως, ο εν λόγω κανονισμός, κατ' επανάληψη τονίζει πόσο σημαντική είναι η συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών. Η εν λόγω συνεργασία, η οποία θεωρείται ουσιώδης για την ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας περί ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, αποτυπώνεται, μεταξύ άλλων, στις αιτιολογικές σκέψεις 7 και 13, στο άρθρο 1, παράγραφος 1 (το οποίο προβλέπει τη γενική έκταση της συνεργασίας), στο άρθρο 7, παράγραφος 3 (το οποίο επιτρέπει στο κράτος μέλος προορισμού να ζητεί από το κράτος μέλος καταγωγής να διενεργήσει «διοικητική έρευνα»), στο άρθρο 13, παράγραφος 1 (το οποίο υποχρεώνει το κράτος μέλος καταγωγής να διαβιβάσει πληροφορίες χωρίς προηγούμενη αίτηση). καθώς και στις διατάξεις για ταυτόχρονους ελέγχους οι οποίες διαλαμβάνονται στα άρθρα 29 και 30. Επομένως, ο κανονισμός για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ μπορεί να θεωρηθεί ως πρακτική εφαρμογή του καθήκοντος καλόπιστης συνεργασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, κατά το οποίο «η Ένωση και τα κράτη μέλη εκπληρώνουν τα εκ των Συνθηκών καθήκοντα βάσει αμοιβαίου σεβασμού και αμοιβαίας συνεργασίας»⁵⁵.

122. Φρονώ ότι θα παραβιαζόταν ευθέως η ανωτέρω αρχή αν οι αρμόδιες αρχές άλλου κράτους μέλους είχαν τη δυνατότητα, επιπλέον της εφαρμογής τυχόν επιτρεπτών διορθώσεων από απόψεως οφειλόμενου ΦΠΑ και σχετικών τόκων, να επιβάλουν αυστηρές κυρώσεις θεωρώντας ως κατάχρηση δικαιώματος (υπό την έννοια των κριτηρίων της αποφάσεως Halifax) την ίδια συμπεριφορά η οποία ρητώς είχε γίνει δεκτή ως νομότυπη στο πλαίσιο νομικώς δεσμευτικής αξιολογήσεως από τις αντίστοιχες αρχές του κράτους μέλους στο μητρώο ΦΠΑ του οποίου είναι εγγεγραμμένος ο υποκείμενος στον φόρο.

123. Επίσης διατηρώ σοβαρές αμφιβολίες σχετικά με το αν το εν λόγω αποτέλεσμα θα μπορούσε να είναι συμβατό με την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

124. Στην απόφαση Kreuzmayr⁵⁶ το Δικαστήριο έκρινε ότι δικαίωμα επικλήσεως της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης «έχουν όλοι οι ιδιώτες στους οποίους η διοικητική αρχή δημιούργησε βάσιμες προσδοκίες, παρέχοντάς τους συγκεκριμένες διαβεβαιώσεις». Φρονώ ότι η απάντηση σε «αίτηση διατυπώσεως δεσμευτικής γνώμης» – απάντηση η οποία, επιπλέον, ήταν νομικώς δεσμευτική τόσο έναντι του υποκειμένου στον φόρο όσο και έναντι των αρμόδιων αρχών – συνιστά ακριβώς μια τέτοια συγκεκριμένη διαβεβαίωση.

125. Τονίζω αμέσως ότι η KrakVet δεν μπορούσε να έχει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ως προς το ότι η απάντηση της πολωνικής φορολογικής αρχής στην αίτηση διατυπώσεως δεσμευτικής γνώμης που της είχε υποβάλει αποτελούσε αδιαφιλόνικη και ορθή έκθεση της πραγματικής νομικής καταστάσεως. Υπήρχε πάντοτε η πιθανότητα οι αρμόδιες αρχές άλλου κράτους μέλους να λάβουν διαφορετική θέση και –όπως πράγματι συνέβη στην υπό κρίση υπόθεση– το ζήτημα να αχθεί ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων και να κληθεί το Δικαστήριο να εκφέρει κυριαρχική κρίση επ' αυτού.

⁵⁵ Απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 41).

⁵⁶ Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2018 (C-628/16, EU:C:2018:84, σκέψη 46).

126. Εντούτοις, φρονώ ότι η KrakVet *δικαιούνται* να θεωρήσει ότι, αν συνεχίσει να ασκεί την επιχειρηματική της δραστηριότητα ακολουθώντας αυστηρά όσα είχε θέσει υπόψη της εν λόγω αρχή στο πλαίσιο της αιτήσεώς της, δεν θα εκτεθεί στον κίνδυνο να της επιβληθούν αυστηρές κυρώσεις λόγω καταχρήσεως δικαιώματος σε περίπτωση που η εν λόγω νομικώς δεσμευτική απάντηση αποδεικνυόταν εν τέλει εσφαλμένη από νομικής απόψεως.

127. Η «κατάχρηση δικαιώματος» αποτελεί σοβαρό ζήτημα. Αν αποδειχθεί, δικαίως επισύρει σοβαρές κυρώσεις. Δεν πρέπει να υποβαθμίζεται ούτε να διαστρεβλώνεται με διεύρυνσή της ώστε να χαρακτηρίζει μια κατάσταση στην οποία ο υποκείμενος στον φόρο συνετά ζητησε καθοδήγηση, όσον αφορά τον ορθό χαρακτηρισμό εξ απόψεως ΦΠΑ των πράξεων τις οποίες είχε την πρόθεση να διενεργήσει, όχι από ιδιώτη εμπορικό σύμβουλο, αλλά από την αρμόδια αρχή του κράτους μέλους στα μητρώα του οποίου είναι εγγεγραμμένος για την καταβολή του εν λόγω φόρου.

128. Για την περίπτωση που το Δικαστήριο δεν συμφωνήσει με την άποψή μου σε αυτό το ζήτημα αρχής, διατυπώνω τα ακόλουθα δύο πρόσθετα σχόλια.

129. Πρώτον, φρονώ ότι –αν μη τι άλλο– οι αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους προορισμού (Ουγγαρία) όφειλαν να παράσχουν στην KrakVet αναλυτική αιτιολογία στην οποία να εξηγείται γιατί, παρά την απάντηση που η KrakVet είχε λάβει επί της αιτήσεως διατυπώσεως δεσμευτικής γνώμης που είχε υποβάλει στην πολωνική φορολογική αρχή, εκτίμησαν ότι η συμπεριφορά την οποία ακολούθησε βάσει της εν λόγω απαντήσεως συνιστούσε κατάχρηση δικαιώματος⁵⁷.

130. Δεύτερον, υπενθυμίζω ότι, στην απόφαση Farkas⁵⁸, το Δικαστήριο έκρινε ότι, «ελλείψει εναρμονίσεως της νομοθεσίας της Ένωσης στον τομέα των κυρώσεων που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τηρήσεως των προϋποθέσεων που προβλέπει σύστημα το οποίο έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία [περί ΦΠΑ], τα κράτη μέλη παραμένουν αρμόδια να επιλέγουν τις κυρώσεις που θεωρούν κατάλληλες. Οφείλουν πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του και, κατά συνέπεια, τηρώντας την αρχή της αναλογικότητας». Επομένως, το γεγονός ότι η KrakVet ενήργησε βασιζόμενη στην απάντηση της πολωνικής φορολογικής αρχής στην «αίτηση διατυπώσεως δεσμευτικής γνώμης», που είχε υποβάλει, έπρεπε να αποτελέσει στοιχείο για τον καθορισμό του αν μπορούσαν να επιβληθούν στην KrakVet κυρώσεις από τις ουγγρικές φορολογικές αρχές και, αν ναι, του κατάλληλου επιπέδου των εν λόγω κυρώσεων.

131. Συνεπώς προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα την ακόλουθη απάντηση:

Όταν ο υποκείμενος στον φόρο ερωτά τις αρμόδιες αρχές κράτους μέλους στο μητρώο ΦΠΑ του οποίου είναι εγγεγραμμένος σχετικά με τον ορθό νομικό χαρακτηρισμό, εξ απόψεως της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, των πράξεων τις οποίες σκοπεύει να διενεργήσει (προσδιορίζοντας με λεπτομέρεια τις ενέργειες στις οποίες προτίθεται να προβεί), λαμβάνει απάντηση η οποία είναι νομικώς δεσμευτική τόσο έναντι του ιδίου όσο και έναντι των εν λόγω φορολογικών αρχών και, εν συνεχεία, ασκεί τη δραστηριότητά του ακολουθώντας αυστηρά το περιεχόμενο της αιτήσεώς του (πράγμα το οποίο στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει), η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης απαγορεύουν στις αρμόδιες αρχές άλλου κράτους μέλους να αντιμετωπίζουν τις πράξεις του ως κατάχρηση δικαιώματος βάσει του κριτηρίου που καθιερώθηκε στην απόφαση C-255/02, Halifax, και να επιβάλλουν στην εν λόγω συμπεριφορά τις ανάλογες κυρώσεις.

⁵⁷ Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839), όπου το Δικαστήριο έκρινε ότι «όλως ιδιαίτερη σημασία έχει η υποχρέωση αιτιολογήσεως των αποφάσεων των εθνικών αρχών, εφόσον παρέχει τη δυνατότητα στον αποδέκτη των αποφάσεων αυτών να υπερασπιστεί τα δικαιώματά του υπό τις καλύτερες δυνατές συνθήκες και να κρίνει, έχοντας πλήρη γνώση των δεδομένων, κατά πόσον είναι σκόπιμη η άσκηση προσφυγής κατά των ως άνω αποφάσεων. Η υποχρέωση αυτή είναι επίσης αναγκαία ώστε να μπορούν τα δικαστήρια να ασκούν τον έλεγχο νομιμότητας των εν λόγω αποφάσεων» (σκέψη 40).

⁵⁸ Απόφαση της 26ης Απριλίου 2017 (C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 59).

Πρόταση

132. Με την επιφύλαξη των απαντήσεων που θα δώσει το Δικαστήριο στο πρώτο, στο δεύτερο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα του Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (πρωτοβάθμιου δικαστηρίου διοικητικών και εργατικών διαφορών της Βουδαπέστης, Ουγγαρία), προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο τέταρτο και στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα ως εξής:

Τέταρτο ερώτημα:

Το άρθρο 33, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι καταλαμβάνει μόνον τις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του. Δεν αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο προμηθευτής παρεμβαίνει μόνον έμμεσα στην αποστολή ή στη μεταφορά των αγαθών.

Αν ο προμηθευτής, με δική του πρωτοβουλία και επιλογή πραγματοποιεί τα περισσότερα ή και όλα τα βασικά βήματα που είναι αναγκαία για την προετοιμασία των προς μεταφορά αγαθών, οργανώνει την παραλαβή και την έναρξη του ταξιδιού τους και παραδίδει την κατοχή και τον έλεγχο των αγαθών, τότε έχει πραγματοποιηθεί «αποστολή» από τον προμηθευτή.

Αν ο προμηθευτής είτε ο ίδιος είτε μέσω αντιπροσώπου του διενεργεί πράγματι την πράξη της μεταφοράς, ή έχει τον έλεγχο της νομικής οντότητας που διενεργεί την εν λόγω πράξη, έχει πραγματοποιηθεί «μεταφορά» από τον προμηθευτή.

Τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται «από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του προμηθευτή» αν ο προμηθευτής, και όχι ο πελάτης, λαμβάνει πράγματι την απόφαση σύμφωνα με την οποία θα γίνει η αποστολή ή η μεταφορά των εν λόγω αγαθών.

Πέμπτο ερώτημα:

Όταν ο υποκείμενος στον φόρο ερωτά τις αρμόδιες αρχές κράτους μέλους στο μητρώο ΦΠΑ του οποίου είναι εγγεγραμμένος σχετικά με τον ορθό νομικό χαρακτηρισμό, εξ απόψεως της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, των πράξεων τις οποίες σκοπεύει να διενεργήσει (προσδιορίζοντας με λεπτομέρεια τις ενέργειες στις οποίες προτίθεται να προβεί), λαμβάνει απάντηση η οποία είναι νομικώς δεσμευτική τόσο έναντι του ιδίου όσο και έναντι των εν λόγω φορολογικών αρχών και, εν συνεχεία, ασκεί τη δραστηριότητά του ακολουθώντας αυστηρά το περιεχόμενο της αιτήσεώς του (πράγμα το οποίο στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει), η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης απαγορεύουν στις αρμόδιες αρχές άλλου κράτους μέλους να αντιμετωπίσουν τις πράξεις του ως κατάχρηση δικαιώματος βάσει του κριτηρίου που καθιερώθηκε στην απόφαση C-255/02, Halifax, και να επιβάλουν στην εν λόγω συμπεριφορά τις ανάλογες κυρώσεις.