

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

P. CRUZ VILLALÓN

της 29ης Ιουνίου 2010¹

I — Εισαγωγή

1. Στο πλαίσιο της υπό κρίση υπόθεσης, το Bundesgerichtshof (ανώτατο ομοσπονδιακό δικαστήριο) υποβάλλει ενώπιον του Δικαστηρίου αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως που αφορά την ερμηνεία της έκτης οδηγίας ΦΠΑ² σχετικά με την απαλλαγή από τον φόρο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών.

2. Ειδικότερα, το ερώτημα αφορά το ζήτημα αν το κράτος μέλος καταγωγής των εμπορευμάτων μπορεί να θεωρεί ότι δεν απαλλάσσεται από την καταβολή φόρου ο υποκείμενος στον φόρο πωλητής που είναι εγκατεστημένος σε αυτό το κράτος μέλος καταγωγής και ο οποίος, παρά το γεγονός ότι όντως πραγματοποίησε ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, απέκρυψε ορισμένα στοιχεία σχετικά με την πράξη αυτή, καθιστώντας με τον τρόπο αυτόν ευχερέστερη την αποφυγή καταβολής του φόρου στον αγοραστή που είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος προορισμού.

3. Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως υποβλήθηκε στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας κατά του R., καθόσον το Bundesgerichtshof έκρινε ότι η έκδοση

καταδικαστικής αποφάσεως (επί της υποθέσεως της οποίας το δικαστήριο αυτό έχει επιληφθεί κατ' αναίρεση) εξαρτάται από τον φορολογικό χαρακτηρισμό που θα δοθεί, υπό το πρίσμα της έκτης οδηγίας, στην εν λόγω πράξη. Εντούτοις, οι παρούσες προτάσεις πρέπει να εστιάσουν στον φορολογικό αυτόν χαρακτηρισμό, χωρίς να ληφθούν υπόψη οι ενδεχόμενες ποινικές φύσεως συνέπειες.

4. Είναι πλούσια η νομολογία η σχετική με την επιδίωξη πάταξης της απάτης και των καταχρηστικών συμπεριφορών, που αποτελούν φαινόμενα τα οποία αμφότερα παρατηρούνται συχνά σε ένα σύστημα τόσο σύνθετο όπως είναι το σύστημα του ΦΠΑ. Εντούτοις, το Δικαστήριο, αναπτύσσοντας τη νομολογία του αυτή, προσπάθησε επίσης να συγκεράσει την επιδίωξη πάταξης της απάτης και την τήρηση των βασικών αρχών του συστήματος του ΦΠΑ, δίνοντας κατάλληλες απαντήσεις προσαρμοσμένες στην κάθε υπόθεση.

5. Εντούτοις, πρέπει να επισημανθεί ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, η λύση που θα μπορούσε, ενδεχομένως, να προκριθεί εκ πρώτης όψεως από την κοινή λογική (ήτοι η μη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος στον κακόπιστο υποκείμενο στον φόρο) δεν επιβεβαιώνεται από τη λεπτομερειακή ανάλυση των αρχών που διέπουν τη λειτουργία του ΦΠΑ. Συνοψίζοντας, και παρέχοντας εκ των προτέρων ενδείξεις ως προς την τελική μου πρόταση, φρονώ ότι το αυτονόητα επιθυμητό αποτέλεσμα της επιβολής κυρώσεως

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

2 — 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 προστιθέμενης αξίας: ομοίωμα φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

θα πρέπει να επιτευχθεί με άλλα μέσα που συνάδουν περισσότερο με την αρχή της αναλογικότητας και, εν πάση περιπτώσει, με το σύστημα που διέπει και στηρίζει τον φόρο.

στο φόρο ενεργούνται υπό την ιδιότητά του αυτή, ή από ένα μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι [υποκείμενος] στο φόρο, ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή και δεν δικαιούται της ατέλειας που προβλέπεται στο άρθρο 24, ούτε υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη φράση, ή στις διατάξεις του άρθρου 28β [...], Β, παράγραφος 1».

II — Το νομικό πλαίσιο

A — Το κοινοτικό δίκαιο

6. Η οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου³ προσέθεσε στην έκτη οδηγία ένα νέο τίτλο ΧVΙα, σχετικό με το «μεταβατικό καθεστώς φορολόγησης των συναλλαγών των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών», εισάγοντας μια νέα φορολογητέα πράξη, την «ενδοκοινοτική απόκτηση», και προβλέποντας την απαλλαγή των «ενδοκοινοτικών παραδόσεων».

7. Το άρθρο 28α, πρώτο άρθρο του τίτλου αυτού, προβλέπει, στην παράγραφο 1, στοιχείο α', ότι υπόκεινται στον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας «οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται εντός της χώρας από έναν υποκείμενο

8. Το άρθρο 28γ, Α, που απαλλάσσει από τον φόρο τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, έχει ως ακολούθως:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και υπό τις προϋποθέσεις που τα κράτη μέλη καθορίζουν ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπόμενων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από το φόρο:

α) τις παραδόσεις αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, εκτός του εδάφους που αναφέρεται στο άρθρο 3 αλλά εντός της Κοινότητας, τις πραγματοποιούμενες προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί υπ' αυτή την ιδιότητά του, σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.»

³ — Οδηγία 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 L 376, σ. 1).

B — Το γερμανικό δίκαιο

1. Η ποινική νομοθεσία

9. Κατά το άρθρο 370, παράγραφος 1, σημείο 1, του Abgabenordnung (γενικού φορολογικού νόμου, στο εξής: AO)⁴, υπέχει ποινική ευθύνη όποιος προβαίνει σε ψευδείς ή ανακριβείς δηλώσεις ενώπιον των φορολογικών αρχών σχετικά με κρίσιμα φορολογικά γεγονότα με αποτέλεσμα να μειώνεται η φορολογική του οφειλή και, κατά συνέπεια, να ωφελείται, ο ίδιος ή τρίτος, από αδικαιολόγητο φορολογικό πλεονέκτημα, η δε πράξη αυτή μπορεί να επισύρει ποινή φυλάκισης μέχρι πέντε ετών ή χρηματική ποινή.

10. Κατά το Bundesgerichtshof, η διάταξη αυτή του AO συνιστά ποινικό νόμο εν λευκώ που δεν περιέχει όλα τα στοιχεία της αξιόποινης πράξης και, ως εκ τούτου, πρέπει να συμπληρωθεί από τις διατάξεις του ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, το οποίο εξειδικεύει τις φορολογικά κρίσιμες πράξεις και τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες γεννάται οφειλή φόρου. Κατά συνέπεια, το Bundesgerichtshof κρίνει ότι «η γέννηση της οφειλής του φόρου αποτελεί στοιχείο της αντικειμενικής υποστάσεως του αδικήματος της φοροαποφυγής».

2. Η φορολογική νομοθεσία

11. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του Umsatzsteuergesetz (νόμου για τον φόρο κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG)⁵ ορίζει ότι στον ΦΠΑ υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία εντός της χώρας από υποκείμενο στον φόρο.

12. Εντούτοις, το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο β', του UStG ενσωματώνει τη διάταξη περί απαλλαγής του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, προβλέποντας ότι οι πράξεις που περιέχονται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του UStG απαλλάσσονται από τον φόρο, εφόσον πρόκειται για ενδοκοινοτική παράδοση.

13. Το άρθρο 6α, παράγραφος 1, του UStG απαριθμεί τις προϋποθέσεις που είναι αναγκαίες ώστε μια παράδοση να χαρακτηριστεί ως ενδοκοινοτική για τον σκοπό της απαλλαγής από τον φόρο. Το άρθρο αυτό απαιτεί, μεταξύ άλλων, ο επιχειρηματίας ή ο αγοραστής να μεταφέρει ή να αποστέλλει το αντικείμενο της παραδόσεως προς το υπόλοιπο κοινοτικό έδαφος (σημείο 1) και η απόκτηση του αντικειμένου της παραδόσεως από τον αγοραστή να υπόκειται σε άλλο κράτος μέλος στις διατάξεις περί του φόρου κύκλου εργασιών (σημείο 3).

14. Κατά το άρθρο 6α, παράγραφος 3, του UStG, στον επιχειρηματία απόκειται να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2.

4 — BGBl. 1976 I, σ. 613 και 1977 I, σ. 269.

5 — BGBl. 1993 I, σ. 565.

15. Οι υποχρεώσεις αυτές όσον αφορά την απόδειξη ρυθμίζονται λεπτομερέστερα στα άρθρα 17α και 17c της Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (κανονιστικής πράξεως εφαρμογής του UstG, στο εξής: UStDV)⁶. Το άρθρο 17α της UStDV καθιερώνει την έγγραφη απόδειξη ορίζοντας ότι ο επιχειρηματίας πρέπει να αποδεικνύει, μέσω κατάλληλων αποδεικτικών στοιχείων, ότι το αντικείμενο της παραδόσεως έχει μεταφερθεί ή αποσταλεί στο υπόλοιπο έδαφος της Ένωσης. Το άρθρο 17c της UStDV εξειδικεύει τις υποχρεώσεις του επιχειρηματία όσον αφορά την τήρηση λογιστικών στοιχείων για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, προβλέποντας ότι πρέπει να αποδεικνύεται λογιστικώς η πλήρωση των προϋποθέσεων για την απαλλαγή οι οποίες απορρέουν από το άρθρο 6α του UStG, ειδικότερα δε πρέπει να προκύπτουν από τα εν λόγω λογιστικά στοιχεία το όνομα και ο τόπος κατοικίας του αγοραστή καθώς και ο αριθμός φορολογικού του μητρώου ΦΠΑ.

16. Επιπλέον, το άρθρο 18α, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του UStG επιβάλλει στον ημεδαπό επιχειρηματία που έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαλλασσόμενες από τον φόρο την υποχρέωση να προσκομίσει στην Bundeszentralamt für Steuern (ομοσπονδιακή φορολογική αρχή) μια ανακεφαλαιωτική δήλωση στην οποία να αναγράφεται, μεταξύ άλλων, ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αγοραστή. Επίσης, κατά το άρθρο 18b, πρώτο εδάφιο, του UStG, ο επιχειρηματίας πρέπει να δηλώσει τη φορολογητέα βάση των ενδοκοινοτικών του παραδόσεων στη φορολογική αρχή που είναι αρμόδια για την επιχείρησή του.

III — Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

17. Ο κατηγορούμενος R., πορτογαλικής ιθαγένειας, ήταν διαχειριστής γερμανικής εταιρίας δραστηριοποιούμενης στην εμπορία πολυτελών αυτοκινήτων. Σύμφωνα με τα αποδειχθέντα πραγματικά περιστατικά, το 2001 οι πωλήσεις του R. υπερέβαιναν τα 500 οχήματα ανά έτος⁷, τα περισσότερα εκ των οποίων παραδίδονταν προς επιχειρήσεις εμπορίας αυτοκινήτων εγκατεστημένες στην Πορτογαλία.

18. Από το 2002, ο κατηγορούμενος προέβη επανειλημμένως σε παραποίηση των λογιστικών στοιχείων, αποκρύπτοντας την ταυτότητα των πραγματικών αγοραστών των οχημάτων με σκοπό να καταστήσει στις αγοράστριες επιχειρήσεις ευχερέστερη την αποφυγή καταβολής του ΦΠΑ στην Πορτογαλία. Επιπλέον, με τον τρόπο αυτόν, ο R. είχε τη δυνατότητα να πωλήσει τα οχήματα αντί τιμήματος που, υπό διαφορετικές συνθήκες, δεν θα μπορούσε να επιτύχει, αποκομίζοντας, ως εκ τούτου, σημαντικά πλεονεκτήματα.

19. Συγκεκριμένα, η εν λόγω παραποίηση συνίστατο στην έκδοση πλαστών τιμολογίων επ' ονόματι εικονικών αγοραστών, οι οποίοι εμφανίζονταν ως παραλήπτες των παραδιδόμενων αγαθών. Τα τιμολόγια αυτά περιελάμβαναν σε κάθε περίπτωση την εμπορική επωνυμία ενός εικονικού αγοραστή, τον αριθμό του φορολογικού του μητρώου ΦΠΑ, την ονομασία του οχήματος (το οποίο στην πραγματικότητα παραδιδόταν σε άλλον αγοραστή), το τίμημα της πώλησεως καθώς και τη μνεία «απαλλασσόμενη του

7 — Ο δικηγόρος του R. επιβεβαίωσε κατά την επ' ακροατηρίου σύζητηση ότι πρόκειται για μεταχειρισμένα οχήματα. Αν επρόκειτο για «[καινούργια] μεταφορικά μέσα», θα είχε εφαρμογή το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, αντί για το στοιχείο α' του ίδιου άρθρου.

6 — BGI. 1999 I, σ. 1308.

φόρου ενδοκοινοτική παράδοση βάσει του άρθρου 6α του UStG». Με τον τρόπο αυτόν, ο R. δημιούργησε την εντύπωση ότι ο εικονικός αγοραστής εξοφλούσε τον οφειλόμενο για την ενδοκοινοτική αγορά ΦΠΑ στην Πορτογαλία.

20. Οι εν λόγω εμφανιζόμενοι (εικονικοί) αγοραστές ήταν υπαρκτές επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην Πορτογαλία. Σε ορισμένες περιπτώσεις είχαν συναινέσει στη χρήση της εμπορικής επωνυμίας τους για τον σκοπό αυτόν, ενώ σε άλλες το αγνούσαν παντελώς.

21. Όσον αφορά τους πραγματικούς αγοραστές των εν λόγω οχημάτων, τούτοι πωλούσαν τα οχήματα σε ιδιώτες τελικούς αγοραστές στην Πορτογαλία, αποκρύπτοντας από τις αρχές του κράτους αυτού την ύπαρξη προηγούμενης ενδοκοινοτικής παραδόσεως. Με τον τρόπο αυτόν, απέφυγαν προφανώς την καταβολή του οφειλόμενου για την ενδοκοινοτική απόκτηση ΦΠΑ. Επιπλέον, οι πραγματικές εμπορικές σχέσεις αποκρύπτονταν και μέσω πρόσθετων μεθοδεύσεων: ευθύς μόλις γινόταν γνωστή, κατά τον χρόνο της παραδόσεως, η ταυτότητα των ιδιωτών τελικών αγοραστών, ο κατηγορούμενος συνέτασσε πάραυτα τα έγγραφα κυκλοφορίας του οχήματος επ' ονόματι των προσώπων αυτών, εκδίδοντας νέο πλαστό τιμολόγιο απευθυνόμενο προς τους εν λόγω τελικούς αγοραστές το οποίο έφερε την παραπλανητική σημείωση «καθεστώς φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους βάσει του άρθρου 25α του UStG».

22. Το 2002, η επιχείρηση του R. πώλησε και παρέδωσε 407 οχήματα έναντι 7720391 ευρώ· και το 2003, 720 οχήματα

έναντι 11 169460 ευρώ. Όλες αυτές οι πράξεις δηλώθηκαν στη Γερμανία ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις, και, ως εκ τούτου, καταχωρίστηκαν στις αντίστοιχες ετήσιες δηλώσεις ΦΠΑ ως απαλλασσόμενες από τον φόρο. Στις ανακεφαλαιωτικές δηλώσεις που όφειλε να υποβάλει μαζί με τις φορολογικές δηλώσεις στο Bundeszentralamt für Steuern, ο R. χαρακτήρισε ως αντισυμβαλλομένους τους αναφερόμενους στα τιμολόγια εικονικούς αγοραστές, προκειμένου να μην είναι δυνατός ο εντοπισμός των πραγματικών αγοραστών στην Πορτογαλία χάρη στο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών ΦΠΑ.

23. Κατόπιν κινήσεως ποινικής διαδικασίας, ο κατηγορούμενος τέθηκε υπό προσωρινή κράτηση στις 30 Ιανουαρίου 2008. Με απόφαση της 18ης Σεπτεμβρίου 2008, το Landgericht Mannheim (περιφερειακό δικαστήριο του Mannheim) καταδίκασε τον R. σε συνολική ποινή φυλάκισης τριών ετών για δύο αδικήματα φοροδιαφυγής. Κατά το Landgericht, οι κατά παραποίηση στοιχείων παραδόσεις που πραγματοποιήθηκαν στην Πορτογαλία δεν αποτελούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις κατά την έννοια του άρθρου 28γ και, ως εκ τούτου, δεν απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Η σύνταξη πλαστών εγγράφων και η παραποίηση των λογιστικών στοιχείων, ενέργειες που θεωρούνται αποδεδειγμένες, είχαν ως συνέπεια τη μείωση του καταβαλλόμενου στην Πορτογαλία φόρου η οποία στρεβλώνει τον ενδοκοινοτικό ανταγωνισμό, πράγμα που συνιστά εκ προθέσεως παράβαση των κανόνων του κοινοτικού δικαίου και δικαιολογεί την άρνηση χορηγήσεως φορολογικής απαλλαγής στη Γερμανία. Συνεπώς, ο R., παραβαίνοντας την υποχρέωσή του να εισπράξει τον ΦΠΑ επί των παραδόσεων

αυτών, να τον αποδώσει στις φορολογικές αρχές και να κάνει μνεία του γεγονότος αυτού στις ετήσιες φορολογικές του δηλώσεις, διέπραξε το αδίκημα της φοροδιαφυγής.

24. Ο R. προσέβαλε την καταδικαστική αυτή απόφαση ασκώντας αναίρεση ενώπιον του Bundesgerichtshof. Με την αίτησή του αναιρέσεως, ο R. ισχυρίστηκε ότι το Landgericht προέβη σε εσφαλμένο χαρακτηρισμό των επίμαχων πράξεων, δεδομένου ότι τα οχήματα παραδόθηκαν όντως σε αγοράστριες επιχειρήσεις στην Πορτογαλία οπότε πρόκειται για απαλλασσόμενες από τον φόρο ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Επιπλέον, ο R. φρονεί ότι οι μεθοδεύσεις αποκρύψεως τις οποίες μετέλλε με σκοπό την αποφυγή φορολογήσεως της συναλλαγής στην Πορτογαλία στερούνται λυσιτέλειας για τον φορολογικό χαρακτηρισμό της παραδόσεως αυτής στη Γερμανία και ότι ουδέποτε τέθηκε σε κίνδυνο η είσπραξη φορολογικών εσόδων στη Γερμανία, δεδομένου ότι ο εν λόγω ΦΠΑ οφειλόταν στη χώρα προορισμού, ήτοι την Πορτογαλία.

25. Με το προδικαστικό του ερώτημα, το πρώτο ποινικό τμήμα του Bundesgerichtshof, που έχει επιληφθεί της προαναφερθείσας αιτήσεως αναιρέσεως, εκθέτει ότι η επίλυση της διαφοράς εξαρτάται από την ερμηνεία του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Κατά την κρίση του εν λόγω δικαστηρίου, η διάταξη αυτή έχει την έννοια ότι «τα φορολογικά πλεονεκτήματα που συνδέονται κατά κανόνα με μια συναλλαγή πρέπει να μην αναγνωρίζονται σε κανένα συναλλασσόμενο που πραγματοποιεί μία ή περισσότερες πράξεις αυτού του είδους προκειμένου να φοροδιαφύγει, οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο τελούσε σε γνώση της καταχρηστικής πρακτικής ή της απάτης και μετείχε σε αυτήν». Κατά το αιτούν δικαστήριο, το συμπέρασμα αυτό συνάγεται, αφενός, από την απαγόρευση των καταχρηστικών πρακτικών την οποία

καθιερώνει το κοινοτικό δίκαιο και η οποία εφαρμόζεται και στον ΦΠΑ και, αφετέρου, από την τελολογική ερμηνεία του προπαρατεθέντος άρθρου της έκτης οδηγίας.

26. Συναφώς, το Bundesgerichtshof κρίνει ότι υπάρχει στον τομέα αυτόν επαρκώς σαφής νομολογία του Δικαστηρίου, λόγος για τον οποίο έχει αποφανθεί, σε δύο παρόμοιες υποθέσεις, ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής από τον φόρο παραδόσεων που φέρονταν ως ενδοκοινοτικές, διότι ο Γερμανός επιχειρηματίας είχε προβεί σε αθέμιτη σύμπραξη με τον αλλοδαπό αγοραστή με σκοπό τη διευκόλυνση της φοροδιαφυγής, οπότε η συμπεριφορά του χαρακτηρίστηκε αξιόποινη⁸.

27. Εντούτοις, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι, παραλλήλως, στο πλαίσιο φορολογικής διαδικασίας που κινήθηκε κατά του R. με βάση τα ίδια πραγματικά περιστατικά, το Finanzgericht Baden-Württemberg (φορολογικό δικαστήριο του Baden-Württemberg) εξέφρασε ορισμένες αμφιβολίες ως προς το ανωτέρω συμπέρασμα του Bundesgerichtshof ότι δεν πρέπει να χορηγηθεί απαλλαγή⁹. Κατά τη γνώμη του φορολογικού αυτού δικαστηρίου, δεν είναι κρίσιμη εν προκειμένω η απαγόρευση των καταχρηστικών πρακτικών που προβλέπει το κοινοτικό δίκαιο, καθόσον

8 — Πρόκειται για τις διατάξεις της 20ής Νοεμβρίου 2008 (υπόθεση 1 StR 354/08) και της 19ης Φεβρουαρίου 2009 (υπόθεση 1 StR 633/08). Η πρώτη από τις διατάξεις αυτές προσβλήθηκε ενώπιον του Bundesverfassungsgericht (ομοσπονδιακού συνταγματικού δικαστηρίου) το οποίο, με παρεμπιπτούσα απόφαση της 23ης Ιουλίου 2009 (υπόθεση 2 BvR 542/09), ανέστειλε την εκτέλεση της επιβληθείσας ποινής φυλακίσεως μέχρι την έκδοση της τελικής του αποφάσεως, επισημαίνοντας ότι δεν πρέπει εκ των προτέρων να αποκλείεται εν προκειμένω παράβαση του άρθρου 103, παράγραφος 3, του Θεμελιώδους Νόμου (αρχή της νομιμότητας των ποινών).

9 — Διάταξη της 11ης Μαρτίου 2009, υπόθεση 1 V 4305/08.

R.

οι επίμαχες πράξεις μπορούν να δικαιολογηθούν και με άλλο τρόπο πλην της απλής χορηγήσεως φορολογικών πλεονεκτημάτων και, επιπλέον, το εν λόγω συμπέρασμα του Bundesgerichtshof αντίκειται στις αρχές της ουδετερότητας και της εδαφικότητας του ΦΠΑ. Το δε Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο), με απόφαση που εξέδωσε στις 29 Ιουλίου 2009, αποφαινόμενο επί παρεμπίπτουσας αιτήσεως αναστολής, εξέφρασε τις ίδιες αμφιβολίες¹⁰.

β) προέβη σε πράξεις με σκοπό να αποκρύψει την ταυτότητα του πραγματικού αγοραστή προκειμένου να παράσχει σε αυτόν τον τελευταίο ή σε τρίτον τη δυνατότητα να αποφύγει την καταβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας;»

IV — Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

28. Λαμβανομένης υπόψη αυτής της διαστάσεως απόψεων μεταξύ του αιτούντος και του φορολογικού δικαστηρίου, και δεδομένου ότι ο χαρακτηρισμός της συμπεριφοράς του κατηγορουμένου ως αξιόποινης εξαρτάται από το αν πρέπει ή όχι να χορηγηθεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ¹¹, το Bundesgerichtshof έκρινε αναγκαίο να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

29. Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 24 Ιουλίου 2009.

«Έχει το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας την έννοια ότι απαγορεύεται η απαλλαγή της παραδόσεως αγαθών, κατά την έννοια της ανωτέρω διατάξεως, από τον φόρο προστιθέμενης αξίας, όταν τα αγαθά έχουν μεν παραδοθεί στην πράξη, πλην όμως λόγω αντικειμενικών περιστάσεων είναι βέβαιο ότι ο υποκείμενος στο φόρο πωλητής

30. Ο R. και ο Generalbundesanwalt κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις, όπως επίσης η Επιτροπή και η Γερμανική, η Ελληνική και η Ιρλανδική Κυβέρνηση.

31. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, που διεξήχθη στις 5 Μαΐου 2010, παρέστησαν και ανέπτυξαν προφορικά τους ισχυρισμούς τους οι εκπρόσωποι του R., του Generalbundesanwalt, της Επιτροπής και της Γερμανικής, της Ελληνικής και της Ιρλανδικής Κυβερνήσεως.

α) γνώριζε ότι με την παράδοση μετείχε σε πράξη που συνεπάγεται την αποφυγή της καταβολής του φόρου προστιθεμένης αξίας, ή

V — Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

32. Με το προδικαστικό του ερώτημα, το οποίο υποβλήθηκε στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας για φοροδιαφυγή, το

10 — Υπόθεση XI B 24/09, DstR 2009, σ. 1693.

11 — Αν η πράξη συνιστά απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση, οι ψευδείς δηλώσεις όσον αφορά τα πρόσωπα των αγοραστών δεν αποτελούν αξιόποινες πράξεις, αλλά απλές διοικητικές παραβάσεις που τιμωρούνται με πρόστιμο ανερχόμενο έως 5000 ευρώ (άρθρο 26α, παράγραφος 2, του UStG).

Bundesgerichtshof ερωτά αν, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, απαγορεύεται να χορηγείται η απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπει η διάταξη αυτή όταν έχει μεν όντως πραγματοποιηθεί ενδοκοινοτική παράδοση, αλλά ο πωλητής έχει προβεί σε ορισμένες ενέργειες που μπορούν σαφώς να χαρακτηριστούν δόλιες· ειδικότερα, κατά το γράμμα του προδικαστικού ερωτήματος, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο πωλητής «γνώριζε ότι με την παράδοση μετείχε σε πράξη που συνεπάγεται την αποφυγή της καταβολής του φόρου προστιθεμένης αξίας» (α) ή «προέβη σε πράξεις με σκοπό να αποκρύψει την ταυτότητα του πραγματικού αγοραστή προκειμένου να παράσχει σε αυτόν τον τελευταίο ή σε τρίτον τη δυνατότητα να αποφύγει την καταβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας» (β).

33. Η επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης εξαρτάται ασφαλώς από την ερμηνεία που θα δοθεί στη διάταξη αυτή, δεδομένου ότι η συμπεριφορά του R. (που φέρεται ότι παραποιήσε τα λογιστικά του στοιχεία και προσκόμισε στις γερμανικές φορολογικές αρχές πλαστά έγγραφα και ψευδείς δηλώσεις) δύναται να θεωρηθεί αξιόποινη πράξη μόνον αν προηγούμενος μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι δεν πρέπει να χορηγηθεί απαλλαγή από τον φόρο¹². σε διαφορετική

περίπτωση, σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, οι ψευδείς του δηλώσεις συνιστούν απλές διοικητικές παραβάσεις που τιμωρούνται με πρόστιμο έως 5000 ευρώ (άρθρο 26α, παράγραφος 2, του UStG).

34. Το Bundesgerichtshof έχει την άποψη, την οποία εκφράζει και στο πλαίσιο της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, ότι η νομολογία του Δικαστηρίου είναι σαφής και παρέχει τη δυνατότητα να θεωρηθεί ότι δεν συντρέχει περίπτωση απαλλαγής από τον φόρο, πρέπει όμως εκ προοιμίου να επισημανθεί ότι το Finanzgericht Baden-Württemberg (καθώς και το ίδιο το Bundesfinanzhof) έκριναν το αντίθετο στο πλαίσιο παράλληλης φορολογικής διαδικασίας που κινήθηκε κατά του R. Επιπλέον, είναι σκόπιμο να υπομνησθεί ότι το Bundesverfassungsgericht ανέστειλε την εκτέλεση ποινής που επέβαλε το Bundesgerichtshof σε παρόμοια υπόθεση, επισημαίνοντας ότι δεν πρέπει εκ των προτέρων να αποκλείεται παράβαση του άρθρου 103, παράγραφος 3, του Θεμελιώδους Νόμου (αρχή nulla poena sine lege).

VI — Επί του προβαλλομένου απαραδέκτου του προδικαστικού ερωτήματος

35. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, ο R. προβάλλει με το υπόμνημά του την «υποθετική φύση» του προδικαστικού ερωτήματος, που απορρέει από την ποινική φύση της κύριας δίκης. Κατά τον R., η συμπεριφορά του δεν μπορεί να επισύρει ποινική κύρωση χωρίς τούτο να συνεπάγεται

12 — Σύμφωνα με τις πληροφορίες που παρέχει το Bundesgerichtshof, ούτε η διάταξη του ουσιαστικού ποινικού δικαίου (άρθρο 370 του ΑΟ) ούτε ο γερμανικός νόμος για τον ΦΠΑ (άρθρα 4 και 6α του UStG) προβλέπουν ρητώς δόλια συμπεριφορά όπως εκείνη που μας απασχολεί εν προκειμένω, ούτε ορίζουν τα ποινικής ή φορολογικής φύσεως αποτελέσματα που πρέπει να συνεπάγεται η συμπεριφορά αυτή: το μεν άρθρο 370 του ΑΟ δεν παρέχει τη δυνατότητα να θεωρηθούν αξιόποινες οι παραποιήσεις και αποκρύψεις στις οποίες προέβη ο R εφόσον η πράξη απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ, το δε γράμμα του UStG δεν αρκεί ώστε να κριθεί ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής στην υπό κρίση υπόθεση.

υπέρβαση των ορίων που επιβάλλει το γερμανικό συνταγματικό δίκαιο και, ειδικότερα, η αρχή *nulla poena sine lege* όσον αφορά την ερμηνεία των ποινικών διατάξεων. Επιπλέον, ο κατηγορούμενος φρονεί ότι η υποχρέωση σύμφωνης με την οδηγία ερμηνείας του ποινικού κανόνα δεν μπορεί να οδηγήσει σε ποινική καταδίκη του, ακόμα και αν το Δικαστήριο δεχτεί την ερμηνεία που προτείνει το *Bundesgerichtshof*.

36. Ασφαλώς, δεν μπορεί να αποκλειστεί ότι, ανεξαρτήτως της απαντήσεως που θα δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το *Bundesgerichtshof*, η αρχή *nulla poena sine lege* μπορεί, ενδεχομένως, να αποκλείσει, στην εθνική έννομη τάξη, την ποινική καταδίκη του R. Ωστόσο, το ενδεχόμενο αυτό δεν συνεπάγεται ότι, λόγω της περιστάσεως αυτής και μόνον, το υποβληθέν ερώτημα είναι απλώς υποθετικό.

37. Συγκεκριμένα, επιβάλλεται να ληφθεί υπόψη, και τούτο πρέπει να αρκεί στην υπό κρίση υπόθεση, ότι τα γερμανικά δικαστήρια, που γνωρίζουν καλύτερα το εθνικό δίκαιο, έχουν ήδη αποφανθεί επί του ζητήματος αυτού χωρίς να έχουν κρίνει αναγκαία τη συνδρομή του Δικαστηρίου μέσω υποβολής προδικαστικού ερωτήματος επί του συγκεκριμένου αυτού ζητήματος.

38. Με το υπόμνημά του, ο R. επικαλείται επίσης την κοινοτική πτυχή της αρχής *nulla poena sine lege*, ισχυριζόμενος ότι, κατά

πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι οδηγίες δεν μπορούν να έχουν άμεσο αποτέλεσμα εις βάρος ιδιωτών, ειδικά δε ποινικής φύσεως¹³.

39. Συγκεκριμένα, οι προπαρατεθείσες αποφάσεις ορίζουν ότι οι οδηγίες δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα, αυτές καθαυτές και ανεξαρτήτως του εσωτερικού νόμου που το κράτος μέλος θεσπίζει για την εφαρμογή τους, τη στοιχειοθέτηση ή επίταση της ποινικής ευθύνης όσων ενεργούν κατά παράβαση των διατάξεών τους¹⁴.

40. Παρά ταύτα, κατ' αντιδιαστολή προς την υπό κρίση υπόθεση, στην πλειονότητα των προπαρατεθεισών υποθέσεων, το Δικαστήριο εξέτασε περιπτώσεις κατά τις οποίες η μεταφορά των επίμαχων οδηγιών στο εθνικό δίκαιο ήταν ανύπαρκτη ή πλημμελής, οπότε μια ορισμένη συμπεριφορά ήταν μεν παράνομη από απόψεως κοινοτικού δικαίου, δεν μπορούσε όμως να επισύρει κύρωση βάσει του ισχύοντος εθνικού δικαίου. Σε άλλες υποθέσεις, όπως η υπόθεση *Berlusconi*, το ζήτημα αφορούσε τον καθορισμό του αν μια οδηγία μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να παραμερίζεται ή να αποκλείεται η εφαρμογή αντίθετης προς την οδηγία αυτή ισχύουσας εθνικής νομοθεσίας, εις βάρος ενός ιδιώτη στον οποίο θα επιβάλλονταν, εν προκειμένω, βαρύτερες ποινές προβλεπόμενες από προϊσχύσαντα νόμο. Το πραγματικό και νομικό

13 — Συναφώς, ο R επικαλείται τις αποφάσεις της 8ης Οκτωβρίου 1987, 80/86, *Kolpinghuis Nijmegen* (Συλλογή 1987, σ. 3969, σκέψη 13), της 12ης Δεκεμβρίου 1996, C-74/95 και C-129/95, X (Συλλογή 1996, σ. I-6609, σκέψη 24), και της 3ης Μαΐου 2005, C-387/02, C-391/02 και C-403/02, *Berlusconi* (Συλλογή 2005, σ. I-3565, σκέψεις 73 επ.).

14 — Βλ. επίσης, συναφώς, αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 1987, 14/86, *Pretore di Salò* (Συλλογή 1987, σ. 2545, σκέψη 20), της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-168/95, *Argaro* (Συλλογή 1996, σ. I-4705, σκέψη 37), και της 7ης Ιανουαρίου 2004, C-60/02, X (Συλλογή 2004, σ. I-651, σκέψη 61).

πλαίσιο της υπό κρίση υπόθεσης διαφέρει σαφώς από εκείνο των προγενέστερων: συγκεκριμένα, στην υπό κρίση υπόθεση, το αιτούν δικαστήριο δεν σκοπεί να προσδιορίσει την αποτελεσματικότητα των διατάξεων οδηγίας που προβλέπουν κυρώσεις, αλλά διερωτάται ως προς τη δυνατότητα εξειδίκευσης ποινικού νόμου εν λευκώ μέσω παραπομπής σε διατάξεις οδηγίας φορολογικής φύσεως.

41. Εντούτοις, οι εκτιμήσεις αυτές βαίνουν πέραν των ορίων του προδικαστικού ερωτήματος το οποίο, ως έχει το γράμμα του, αφορά αποκλειστικά μια διάταξη της έκτης οδηγίας και όχι τις ποινικές συνέπειές της ή το άμεσο αποτέλεσμα που η διάταξη αυτή ενδέχεται να έχει εις βάρος του υποκειμένου στον φόρο.

42. Κατά συνέπεια, ούτε υπό το πρίσμα αυτό πρέπει να κριθεί απαράδεκτο το υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα, το οποίο δύσκολα μπορεί να χαρακτηριστεί ως απλώς «υποθετικό» ή «στερούμενο λυσιτέλειας» ή «προδής» ή «στερούμενο λυσιτέλειας» για την έκβαση της υπό κρίση υπόθεσης¹⁵.

15 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2001, C-206/99, SONAE (Συλλογή 2001, σ. I-4679, σκέψεις 45 έως 47), της 13ης Ιουνίου 2002, C-430/99 και C-431/99, Sea-Land Service και Nedlloyd Lijnen (Συλλογή 2002, σ. I-5235, σκέψεις 47 και 48), και της 30ής Μαρτίου 2004, C-147/02, Alabaster (Συλλογή 2004, σ. I-3101, σκέψη 55). Επιπλέον, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο, που έχει επληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της εκδοθείσας δικαστικής αποφάσεως, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες της υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα μιας προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δικής του αποφάσεως όσο και το λυσιτέλες των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο (βλ., ειδικότερα, αποφάσεις της 5ης Οκτωβρίου 1977, 5/77, Tedeschi κατά Denkait, Συλλογή τόμος 1977, σ. 475, σκέψεις 17 έως 19, της 25ης Φεβρουαρίου 2003, C-326/00, ΙΚΑ, Συλλογή 2003, σ. I-1703, σκέψη 27, της 12ης Απριλίου 2005, C-145/03, Keller, Συλλογή 2005, σ. I-2529, σκέψη 33, της 22ας Ιουνίου 2006, C-419/04, Conseil général de la Vienne, Συλλογή 2006, σ. I-5645, σκέψη 19, και της 16ης Ιουλίου 2009, C-537/07, Gómez-Limón, Συλλογή 2009, σ. I-6525, σκέψη 24).

VII — Ανάλυση του προδικαστικού ερωτήματος

43. Η ύπαρξη δόλιας συμπεριφοράς¹⁶ κυριαρχεί σε όλη την ανάλυση του υποβληθέντος προδικαστικού ερωτήματος, ακόμα και αν η εξέταση πραγματοποιηθεί σε αυστηρά φορολογικό πλαίσιο, δεδομένου ότι το ζήτημα έγκειται στον καθορισμό του αν η καλή πίστη αποτελεί απαραίτητο στοιχείο ώστε να χορηγηθεί απαλλαγή από τον φόρο για ενδοκοινοτική παράδοση.

44. Δύο στοιχεία δικαιολογούν, καταρχήν, την αρνητική απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα:

— Αφενός, συντρέχουν όλοι οι όροι που προβλέπει το γράμμα της έκτης οδηγίας για την ύπαρξη απαλλασσόμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης (Α).

— Αφετέρου, η άρνηση χορηγήσεως απαλλαγής προϋποθέτει ότι το κράτος καταγωγής των αγαθών (Γερμανία) εισπράττει ΦΠΑ που, καταρχήν, δεν δικαιούται να απαιτήσει, και αποτελεί λύση ενδεχομένως αντίθετη προς τις

16 — Επί του ζητήματος αυτού, πρέπει να διευκρινισώ ότι σκοπός μου δεν είναι να προβώ σε καθαυτό νομικό χαρακτηρισμό των πραγματικών περιστατικών, πράγμα που απόκειται στον εθνικό δικαστή, αλλά να αναλύσω την κατάσταση και να δώσω απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα, βασίζόμενος στο γράμμα του καθώς και στα πραγματικά περιστατικά όπως περιγράφονται στην αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, χωρίς να προδικάζω την ακρίβειά τους.

αρχές της εδαφικότητας και της ουδετερότητας που διέπουν τον ΦΠΑ (B).

45. Εντούτοις, οι δύο αυτές αρχές δεν είναι απόλυτες. Ως εκ τούτου, στο επόμενο στάδιο της ανάλυσής μου, θα εξετάσω αν, υπό το πρίσμα της νομολογίας, πρέπει να γίνει δεκτή η δυνατότητα εξαίρεσης από τις αρχές αυτές όπως προτείνει το Bundesgerichtshof (Γ), και, τέλος, αν η λύση αυτή συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας (Δ).

A — Συντρέχουν οι όροι της έκτης οδηγίας για την ύπαρξη ενδοκοινοτικής παράδοσης

46. Κατά τη νομολογία, το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας απαιτεί μόνον τη συνδρομή τριών όρων προκειμένου να χαρακτηριστεί μια πράξη ως ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ¹⁷: τη μεταβίβαση στον αποκτώντα της εξουσίας να διαθέτει το αγαθό ως κύριος· την υλική μετακίνηση των αγαθών από κράτος μέλος σε άλλο· και την ιδιότητα του αγοραστή ως υποκειμένου στον φόρο (που μπορεί επίσης να είναι και μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, «που ενεργεί υπ' αυτή την ιδιότητά του, σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών»).

47. Το Bundesgerichtshof, χωρίς να αμφισβητείται η εκτίμησή του επί τούτου, στηρίζεται στην υπόθεση ότι πρόκειται για παράδοση που πληροί όλες αυτές τις προϋποθέσεις, το ερώτημα που υποβάλλει όμως αφορά το αν το γεγονός ότι ο πωλητής γνώριζε την ύπαρξη δραστηριότητας που αποσκοπούσε στην αποφυγή καταβολής του οφειλόμενου στο κράτος προορισμού ΦΠΑ, ή συμμετείχε σε τέτοια δραστηριότητα, είναι λυσιτελές για την εκτίμηση περί της απαλλαγής που προβλέπει η έκτη οδηγία. Εν τέλει, το ζήτημα που πρέπει να καθοριστεί είναι αν από το γράμμα της εν λόγω οδηγίας μπορεί να συναχθεί πρόσθετη προϋπόθεση, έμμεση και αυστηρά υποκειμενική, που συναρτάται με την καλή πίστη του πωλητή, πράγμα που θα καθιστούσε την επίμαχη πώληση φορολογητέα στη Γερμανία.

48. Ορισμένοι εκ των παρεμβαίνοντων υποστηρίζουν ότι η εν λόγω προϋπόθεση συνάγεται από την τελεολογική ερμηνεία της έκτης οδηγίας, μεταξύ των σκοπών της οποίας περιλαμβάνεται αναμφισβήτητα και η πάταξη της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ. Εντούτοις, μια τέτοια τελεολογική ερμηνεία, που καταλήγει να προσθέτει απαιτήσεις διαφορετικές από εκείνες που ρητώς προέβλεψε η οδηγία, προκαλεί διάφορες δυσχέρειες.

49. Η πρώτη δυσχέρεια συνίσταται στο ότι το ίδιο το άρθρο 28γ, Α, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεσπίζουν πρόσθετες προϋποθέσεις ώστε «να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση». Μολονότι είναι βέβαιο ότι το περιθώριο χειρισμών των κρατών μελών για τη θέση σε εφαρμογή ορισμένων

¹⁷ — Απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-409/04, Teleos (Συλλογή 2007, σ. I-7797, σκέψη 70).

διατάξεων της έκτης οδηγίας είναι σχετικά σημαντικό¹⁸, το άρθρο 28γ προφανώς εννοεί προϋποθέσεις καθοριζόμενες νομοθετικά. Εντούτοις, η Γερμανία δεν άσκησε την εξουσία αυτή εντός των εν λόγω αυστηρών ορίων, πράγμα που ενδέχεται να τη φέρει τώρα αντιμετώπιη με τις δυσχέρειες που πηγάζουν από κενό της φορολογικής της νομοθεσίας¹⁹. Εν πάση περιπτώσει, η νομολογία έχει διευκρινίσει ότι τα μέτρα αυτού του είδους οφείλουν να συνάδουν με την αρχή της αναλογικότητας και να μη θέτουν υπό αμφισβήτηση την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ²⁰.

50. Εντούτοις, το κρίσιμο στοιχείο πρέπει να αναζητηθεί στον αντικειμενικό χαρακτήρα του καθεστώτος που εφαρμόζεται στις ενδοκοινοτικές πράξεις, το οποίο εισήχθη στην έκτη οδηγία το 1991 υπό τον τίτλο ΧVΙα. Το καθεστώς αυτό (μεταβατικού χαρακτήρα, ως γνωστόν) θεσπίστηκε ως λύση καταρχήν προσωρινή για να αντιμετωπίσει μια κατάσταση ανισότητας φορολογικών συντελεστών μεταξύ των διαφόρων κρατών που καθιστούσε εξαιρετικά δυσλειτουργική την επέκταση εφαρμογής στις ενδοκοινοτικές

συναλλαγές του λογικού συστήματος φορολογήσεως στο κράτος καταγωγής, συστήματος που προσιδιάζει στις εσωτερικές παραδόσεις αγαθών²¹.

51. Επομένως, το εν λόγω μεταβατικό καθεστώς διαρθρώθηκε με πρωταρχικό σκοπό να διατηρηθεί ανέπαφη η κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών (ήτοι, προκειμένου ο ΦΠΑ να εξακολουθήσει να εισπράττεται από το κράτος μέλος όπου συντελείται η τελική κατανάλωση)²². Προς τούτο, εισήχθησαν δύο νέες κατηγορίες: η φορολογητέα πράξη «ενδοκοινοτική απόκτηση», με την οποία υλοποιείται η φορολόγηση στο κράτος προορισμού· και η απαλλαγή των «ενδοκοινοτικών παραδόσεων», που σκοπό έχει να αποφευχθεί μια κατάσταση διπλής φορολογίας συνεπαγόμενη την παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας η οποία είναι σύμφυτη με το κοινό σύστημα του ΦΠΑ²³.

18 — Απόφαση της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz (Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 34).

19 — Ο Generalbundesanwalt και η ίδια η Ιρλανδική Κυβέρνηση υποστήριξαν, κατά τη διάρκεια της επ' ακροατηρίου συζήτησης, ότι το άρθρο 6α, παράγραφος 1, του UStG και το άρθρο 17 του UstDV συνιστούν μέτρα πάταξης της απάτης και της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ και ότι αρκούν για την άρνηση χορήγησης απαλλαγής εν προκειμένω. Προφανώς, δεν αποκείται στο Δικαστήριο να ερμηνεύσει έναν εθνικό κανόνα όπως είναι αυτός της υπό κρίση υπόθεσης, εντούτοις είναι βέβαιο ότι, αν η ερμηνεία αυτή ήταν ορθή, το προδικαστικό ερώτημα δεν θα είχε διατυπωθεί με τον ίδιο τρόπο. Το Bundesgerichtshof δεν ερωτά αν μια διάταξη αυτού του είδους συνάδει με την έκτη οδηγία, αλλά αν από την οδηγία αυτή προκύπτει ευθέως ότι δεν χορηγείται απαλλαγή όταν συντρέχει κακή πίστη.

20 — Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax (Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψη 92). Βλ. επίσης, συναφώς, απόφαση της 10ης Ιουλίου 2008, C-25/07, Sosnowska (Συλλογή 2008, σ. I-5129, σκέψη 23).

21 — Η φορολόγηση στο κράτος καταγωγής θα συνεπαγόταν χορήγηση πλεονεκτημάτων προς κράτη μέλη από όπου προέρχεται μεγαλύτερος όγκος ενδοκοινοτικών παραδόσεων, αλλοιώνοντας τον χαρακτήρα του ΦΠΑ ως φόρου κατανάλωσης. Οι αποκλίσεις αυτές θα μπορούσαν να διορθωθούν μέσω ενός συστήματος αυτόματης αντιστάθμισης μεταξύ των κρατών μελών. Εντούτοις, η πρακτική πολυπλοκότητα ενός τέτοιου είδους μηχανισμού (που θα οδηγούσε σε κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών) καθώς και η δυσκολία επίτευξης, τουλάχιστον βραχυπρόθεσμα, μεγαλύτερης ομοιογένειας των φορολογικών συντελεστών, ώθησε τον κοινοτικό νομοθέτη να θεσπίσει το εν λόγω μεταβατικό καθεστώς, το οποίο, μολονότι αρχικώς είχε προβλεφθεί να εφαρμοστεί μέχρι το τέλος του 1996, εξακολουθεί σήμερα να βρίσκεται σε ισχύ και περιλήφθη, προσωρινώς, και στη νέα οδηγία για τον ΦΠΑ (οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ΕΕ L 347, σ. 1).

22 — Βλ., συναφώς, προτάσεις που ανέπτυξε στις 11 Ιανουαρίου 2007 η γενική εισαγγελέας J. Kokott στην υπόθεση Teleos.

23 — Προπαρατεθείσα απόφαση Teleos (σκέψη 25).

52. Επομένως, η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης έχει προφανώς *sui generis* φύση, σε αντίθεση προς τις λοιπές απαλλαγές που προβλέπει η έκτη οδηγία (άρθρο 13, Α και Β), οι οποίες δικαιολογούνται από υποκειμενικούς λόγους ή στηρίζονται στη φύση ορισμένων δραστηριοτήτων. Η απαλλαγή του άρθρου 28γ, Α, ανταποκρίνεται σε πολύ διαφορετική λογική από τις προηγούμενες: σκοπεύει να διασφαλίσει την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ σε ενδοκοινοτική κλίμακα. Προς τούτο, τίθεται σε εφαρμογή ένας κατά το μάλλον ή ήττον τεχνητός διαχωρισμός, σε δύο τμήματα, της φορολογικής αλυσίδας, διασφαλίζοντας τη φορολόγηση στον τόπο προορισμού των αγαθών²⁴.

53. Το Δικαστήριο έχει υπογραμμίσει, κατηγορηματικώς, τον αντικειμενικό χαρακτήρα αυτών των εννοιών της ενδοκοινοτικής παραδόσεως και της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως, που «εφαρμόζονται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των εν λόγω συναλλαγών»²⁵. Διαφορετική προσέγγιση θα παρεμπόδιζε ευθέως την επίτευξη των σκοπών του μεταβατικού καθεστώτος, παραβιάζοντας τις αρχές της ουδετερότητας και

της εδαφικότητας που το διέπουν, καθώς και την αρχή της ασφάλειας δικαίου²⁶.

54. Εν τέλει, καθόσον η απαλλαγή προβλέπεται για αντικειμενικούς λόγους (τήρηση της ουδετερότητας του φόρου και σεβασμός της κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών), αντικειμενική πρέπει να είναι, καταρχήν, και η εκτίμησή της, έστω και αν τούτο συνεπάγεται πλεονεκτήματα υπέρ προσώπων που επιδίδονται σε δραστηριότητες κατά το μάλλον ή ήττον παρόμοιες, όπως εν προκειμένω.

55. Στην υπό κρίση υπόθεση, δεδομένου ότι συντρέχουν οι μοναδικές τρεις προϋποθέσεις που το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας απαιτεί για τη χορήγηση της απαλλαγής (ήτοι, μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως, υλική μετακίνηση των αγαθών και ιδιότητα του αγοραστή ως υποκειμένου στον φόρο), η άρνηση χορήγησης της απαλλαγής αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, στο μέτρο που συνεπάγεται την εξουδετέρωση ενός θεμελιώδους στοιχείου του συστήματος, θέτοντας σε κίνδυνο την επίτευξη των σκοπών του.

56. Η αντικειμενική αυτή θεώρηση πρέπει να χρησιμεύσει ως οδηγός στο Δικαστήριο

24 — Ακριβώς η ιδιαιτερότητα της «απαλλαγής» αυτής, κατ' αντιδιαστολή προς εκείνες του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας, προκαλεί αμφιβολίες ως προς το αν μπορεί όντως να θεωρηθεί «απαλλαγή», με αποτέλεσμα να επιβάλλεται, δίχως άλλο, στενή ερμηνεία της, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζαν ορισμένοι από τους παρεμβαίνοντες.

25 — Προπαρατεθείσα απόφαση Teleos (σκέψεις 38 και 40). Ο αντικειμενικός αυτός χαρακτήρας προσδίδεται και σε άλλες έννοιες που ορίζουν φορολογητέες πράξεις δύναμει της έκτης οδηγίας (αποφάσεις της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-354/03, C-355/03 και C-484/03, Optimen κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-483 σκέψη 44, και της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling, Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκέψη 41).

26 — Συναφώς, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι «η υποχρέωση της εφορίας να διενεργεί ελέγχους με σκοπό να διαπιστώσει την πρόθεση του υποκειμένου στον φόρο θα ήταν αντίθετη προς τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ, δηλαδή την επίτευξη ασφάλειας δικαίου και τη διευκόλυνση των συμφών προς την επιβολή του ΦΠΑ πράξεων με το γεγονός ότι λαμβάνεται υπόψη η αντικειμενική φύση της οικείας πράξεως πλην εξαιρετικών περιπτώσεων» (αποφάσεις της 6ης Απριλίου 1995, C-4/94, BLP Group, Συλλογή 1995, σ. I-983, σκέψη 24, προπαρατεθείσες αποφάσεις Optigen κ.λπ., σκέψη 45, Kittel και Recolta Recycling, σκέψη 42, και Teleos, σκέψη 39).

κατά την ανάλυση του προδικαστικού ερωτήματος που υπέβαλε το Bundesgerichtshof και, αναμφισβήτητα, συμβάλλει αποφασιστικά στη διαμόρφωση της απάντησης που θα προτείνω στο τέλος των προτάσεών μου. Επισημαίνω δε εκ των προτέρων ότι η απάντησή μου συνάδει με την ερμηνεία που, κατά τη γνώμη μου, πρέπει να δοθεί στη νομολογία του Δικαστηρίου που αφορά την επίδραση της κακής πίστης και της καταχρηστικής άσκησης δικαιώματος.

B — Η άρνηση χορήγησης της απαλλαγής εν προκειμένω συνεπάγεται παραβίαση των αρχών της εδαφικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ

57. Το συμπέρασμα ότι μια ενδοκοινοτική παράδοση όντως πραγματοποιηθείσα δεν πρέπει να τύχει απαλλαγής από τον φόρο²⁷ για τον λόγο ότι συντρέχει κακή πίστη ενδέχεται να παραβιάζει επίσης ορισμένες από τις βασικές αρχές του συστήματος του ΦΠΑ.

1. Επί της παραβίασεως της αρχής της ουδετερότητας

58. Δεδομένου ότι ο ΦΠΑ διαμορφώνεται ως φόρος κατανάλωσης, πρέπει να βαρύνει τον τελικό καταναλωτή. Σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας, ο επιχειρηματίας πρέπει να απαλλάσσεται πλήρως από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων

27 — Ή η άρνηση αναγνώρισεως του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα όσον αφορά παράδοση που συγκεντρώνει τις αντικειμενικές προς τούτο προϋποθέσεις.

του «ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους». Ο σκοπός αυτός επιτυγχάνεται μέσω του προς τούτο θεσπισθέντος συστήματος της έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών, στο πλαίσιο του οποίου ο ΦΠΑ επί των εκροών καθίσταται για τον επιχειρηματία μια απλή λογιστική καταχώριση²⁸.

59. Από τα προεκτεθέντα συνάγεται ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει «τη διαφορετική μεταχείριση, ως προς τον ΦΠΑ, παρόμοιων παροχών υπηρεσιών, οι οποίες, ως εκ τούτου, είναι ανταγωνιστικές μεταξύ τους»²⁹.

60. Η Γερμανική Κυβέρνηση αντιτίθεται στην εφαρμογή της αρχής της ουδετερότητας στην υπό κρίση υπόθεση προβάλλοντας το επιχείρημα ότι η χορήγηση της απαλλαγής δύναται να στρεβλώσει τον ανταγωνισμό³⁰. Συναφώς, το κράτος μέλος αυτό επικαλείται την πρόσφατη απόφαση *Construction Danmark A/S*, με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν απαγορεύει εθνικά νομοθετικά μέτρα που θεσπίζονται προς αποφυγή της νοθεύσεως του ανταγωνισμού στην εσωτερική αγορά³¹. Εντούτοις, η απόφαση αυτή πόρρω

28 — Αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, *Rompelman* (Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19), της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, *Ghent Coal Terminal* (Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 15), της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-223/03, *University of Huddersfield* (Συλλογή 2006, σ. I-1751, σκέψη 47), και της 13ης Μαρτίου 2008, C-437/06, *Securita* (Συλλογή 2008, σ. I-1597, σκέψη 25).

29 — Απόφαση της 7ης Δεκεμβρίου 2006, C-240/05, *Eurodental* (Συλλογή 2006, σ. I-11479, σκέψη 46), και προπαρατεθείσα απόφαση *Teleos*, σκέψη 59.

30 — Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, ο R «βρίσκεται σε πλεονεκτικότερη θέση από εκείνη ενός καλόπιστου προμηθευτή ο οποίος απλώς δεν μπόρεσε να αποδείξει ότι επέδειξε την αναγκαία επιμέλεια όσον αφορά τα προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία, οπότε η παράδοσή του θεωρείται πράξη φορολογητέα». Το δε Bundesgerichtshof κρίνει επίσης ότι δεν υπάρχει ανταγωνιστική σχέση «μεταξύ επιχειρήσεων που εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και επιχειρήσεων που διαπράττουν φοροδιαφυγή μέσω συστηματικών μεθοδεύσεων απόκρυψης στοιχείων».

31 — Απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-174/08 (Συλλογή 2009, σ. I-10567, σκέψεις 46 και 47).

απέχει από το να καθιερώσει γενική εξαίρεση από την αρχή της ουδετερότητας, ενώ στηρίζεται σε υποθετική περίπτωση που δεν έχει κανένα κοινό στοιχείο με την υπό κρίση υπόθεση³². Φρονώ ότι, με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο ουδόλως θέλησε να δώσει στα κράτη μέλη εν λευκώ εξουσιοδότηση να θεσπίζουν εξαιρέσεις από το καθεστώς του ΦΠΑ επικαλούμενα απλώς την προστασία του ελεύθερου ανταγωνισμού.

61. Ακόμα λιγότερη επιρροή, αν τούτο είναι δυνατόν, ασκεί το επιχείρημα ότι από το γεγονός και μόνον ότι η επίμαχη πράξη ενέχει στοιχεία παράνομης συμπεριφοράς δικαιολογείται εξαίρεση από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Κατά πάγια νομολογία, η αρχή αυτή απαγορεύει μια γενικευμένη διαφοροποίηση μεταξύ νόμιμων και παράνομων συναλλαγών³³. Κατά συνέπεια, η προβαλλόμενη περίπτωση δεν μπορεί να επηρεάσει τον φορολογικό χαρακτηρισμό

της πράξεως αν με τον τρόπο αυτόν παραβιάζεται η αρχή της ουδετερότητας.

62. Όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, φρονώ ότι, αν θεωρηθεί ότι η επίμαχη παράδοση δεν απαλλάσσεται από τον φόρο και, ως εκ τούτου, υποχρεωθεί ο R. να καταβάλει στις γερμανικές αρχές τον ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο τίμημα πώλησεως (ως εάν είχε πραγματοποιήσει εσωτερική παράδοση), η αρχή της ουδετερότητας παραβιάζεται αναπόφευκτα. Και επιπλέον, σε αντίθεση προς προμηθευτή ο οποίος πωλεί αγαθά στο εσωτερικό της χώρας, ο R., εξ ορισμού, δεν μπορεί να μετακυλίσει το ποσό αυτό στον αγοραστή, ο οποίος φορολογείται στο κράτος προορισμού των εμπορευμάτων, θεωρούμενος κατά τρόπο τεχνητό ως τελικός καταναλωτής.

63. Επομένως, κατ' επέκταση και ως λογικό επακόλουθο, αν δεν γίνει δεκτή η χορήγηση απαλλαγής στον R. και, παραλλήλως, οι πορτογαλικές αρχές εισπράξουν τελικώς τον οφειλόμενο ΦΠΑ, τότε δημιουργείται μια κατάσταση διπλής φορολογίας η οποία επίσης προσκρούει στην αρχή της ουδετερότητας.

32 — Η υπόθεση αφορούσε μια κατασκευαστική επιχείρηση που κατέβαλλε ΦΠΑ επί κατασκευαστικών εργασιών που πραγματοποιούσε για ίδιο λογαριασμό (αυτοπαράδοσεων). Με την παρατιθέμενη απόφαση, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι δεν προσκρούει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας η αδυναμία της επιχείρησης αυτής να εκπίπτει εξ ολοκλήρου τον ΦΠΑ επί των γενικών δαπανών που αντιστοιχούν στις εργασίες αυτές, δεδομένου ότι ο κύκλος εργασιών από την πώληση των ακινήτων που έχουν κατασκευαστεί με τον τρόπο αυτόν απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ.

33 — Αποφάσεις της 5ης Ιουλίου 1988, 269/86, Mol (Συλλογή 1988, σ. 3627, σκέψη 18), και 289/86, Happy Family (Συλλογή 1988, σ. 3655, σκέψη 20), και της 2ας Αυγούστου 1993, C-111/92, Lange (Συλλογή 1993, σ. I-4677, σκέψη 16). Η νομολογία αυτή αποκλείει τις παραδόσεις προϊόντων όπως τα ναρκωτικά φάρμακα που έχουν ειδικά χαρακτηριστικά στο μέτρο που, λόγω της ίδιας της φύσης τους, τα φάρμακα αυτά εμπιπτουν στο πεδίο εφαρμογής μιας απόλυτης απαγόρευσης εμπορίας σε όλα τα κράτη μέλη, εκτός αν η εμπορία αυτή πραγματοποιείται εντός κλειστού κυκλώματος αυστηρά επιτηρούμενου και προκειμένου τα φάρμακα να χρησιμοποιηθούν για ιατρικούς ή επιστημονικούς σκοπούς. Εντούτοις, φαίνεται ότι η εξαίρεση αυτή δεν έχει εν προκειμένω εφαρμογή.

64. Με το προδικαστικό του ερώτημα, το Bundesgerichtshof εκθέτει ότι αυτή η διπλή φορολογία μπορεί να αποφευχθεί αν οι γερμανικές αρχές επιστρέψουν τον εισπραχθέντα ΦΠΑ στον R. ευθής μόλις αποδειχθεί ότι η ίδια πράξη έχει αποτελέσει αντικείμενο φορολόγησεως στην Πορτογαλία. Εντούτοις, φρονώ ότι αυτός ο μηχανισμός επιστροφής (προβλεπόμενος στο άρθρο 227 του ΑΟ) δεν χρησιμεύει για την πρόληψη της διπλής φορολογίας, αλλά μόνο για την άρση των αποτελεσμάτων της, εφόσον αυτή έχει επιβληθεί. Κατά συνέπεια, δεν αρκεί για να διασφαλίσει

την τήρηση της αρχής της ουδετερότητας του φόρου³⁴.

65. Το ανώτατο γερμανικό δικαστήριο επικαλείται επίσης τη διάταξη Transport Service³⁵, στη σκέψη 31 της οποίας επισημαίνεται ότι η αρχή της ουδετερότητας δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να προβαίνουν στην εκ των υστέρων επιβολή ΦΠΑ σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος κακώς προέβη σε έκδοση τιμολογίου παραδόσεως αγαθών προβλέποντος απαλλαγή από τον φόρο αυτόν και ότι δεν έχει σημασία αν καταβλήθηκε ή όχι στο δημόσιο ταμείο ο ΦΠΑ επί της μεταγενέστερης πωλήσεως των οικείων αγαθών στον τελικό καταναλωτή. Εντούτοις, η υπόθεση εκείνη δεν αφορούσε πραγματοποιηθείσα ενδοκοινοτική παράδοση, αλλά επανόρθωση μιας κατάστασης στην οποία η απαλλαγή είχε εφαρμοστεί αδικαιολόγητα· ως εκ τούτου, η αρχή της ουδετερότητας δεν τέθηκε σε κίνδυνο.

2. Επί της παραβιάσεως της αρχής της εδαφικότητας

66. Κατά την άποψή μου, η παραβίαση της αρχής της εδαφικότητας είναι προφανέστερη.

67. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η είσπραξη του ΦΠΑ, ανεξαρτήτως ποσού, απόκειται στο κράτος μέλος τελικής κατανάλωσης του αγαθού. Ο κανόνας αυτός παρέχει τη δυνατότητα αυστηρής κατανομής των φορολογικών εσόδων από τον ΦΠΑ όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και σαφούς οριοθέτησης των φορολογικών εξουσιών των οικείων κρατών μελών³⁶.

68. Στην υπό κρίση υπόθεση, η μη χορήγηση απαλλαγής στον R. εκ μέρους του κράτους καταγωγής των αγαθών (Γερμανία) προϋποθέτει ότι το εν λόγω κράτος μέλος εισπράττει τον ΦΠΑ μολονότι δεν υπάρχει οποιαδήποτε φορολογική οφειλή του R., καθόσον η λογική στην οποία στηρίζεται το μεταβατικό σύστημα, κατ' ουσίαν, έγκειται στο ότι το κράτος μέλος όπου συντελείται η κατανάλωση του αγαθού (Πορτογαλία) πρέπει να είναι και εκείνο το οποίο εισπράττει εξ ολοκλήρου τον εν λόγω φόρο. Τούτο συνιστά σοβαρή παραβίαση της αρχής της εδαφικότητας. Η αρμονική κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών αποτελεί, κατά τη γνώμη μου, πρωταρχικό σκοπό, από τον οποίο δεν είναι δυνατόν να εισάγονται επί μέρους παρεκκλίσεις στο όνομα του καθ' όλα θεμιτού σκοπού που συνίσταται στην επιβολή κυρώσεων κατά παράνομων συμπεριφορών και στην πάταξη της απάτης, οσάκις ο σκοπός αυτός μπορεί να επιτευχθεί εύκολα μέσω νομοθετικών διατάξεων που πάντοτε έχουν την ευχέρεια να θεσπίζουν τα κράτη μέλη.

34 — Επί του σημείου αυτού, ίσως πρέπει να γίνει μια εξαίρεση από την αποκλειστικά φορολογική θεώρηση της υποθέσεως και να στραφεί προς στιγμήν η προσοχή στις μέχρι ενός σημείου παράδοξες ποινικές της συνέπειες, δεδομένου ότι, αν ενδεχόμενη καταδίκη του R. μπορεί να στοιχειοθετηθεί στο γεγονός ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις χορηγήσεως απαλλαγής, όπως προτείνει το αιτούν δικαστήριο, ανακύπτει το ερώτημα ποια θα είναι η τύχη της καταδικαστικής αποφάσεως στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του καταβληθέντος φόρου επιστραφεί μεταγενέστερα.

35 — Διάταξη της 3ης Μαρτίου 2004, C-395/02, Transport Service (Συλλογή 2004, σ. I-1991).

36 — Απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, C-245/04, EMAG Handel Eder (Συλλογή 2006, σ. I-6227, σκέψη 40). Βλ., επίσης, σημεία 23 και 24 των προτάσεων που ανέπτυξε στις 10 Νοεμβρίου 2005 η γενική εισαγγελέας J. Kokott στην υπόθεση αυτή, καθώς και σημείο 25 των προτάσεων που ανέπτυξε ο γενικός εισαγγελέας Ruiz-Jarabo Colomer στην υπόθεση C-68/03, Lipjes, επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 27ης Μαΐου 2004 (Συλλογή 2004, σ. I-5879).

69. Συναφώς, επισημαίνεται ότι ο ίδιος ο κοινοτικός νομοθέτης και η νομολογία έχουν θέσει ορισμένους κανόνες από τους οποίους προκύπτει η βούληση να διευκολυνθεί η πρακτική εφαρμογή αυτής της κατανομής αρμοδιοτήτων.

70. Αφενός, το άρθρο 21 του κανονισμού (ΕΚ) 1777/2005³⁷ προβλέπει ότι «το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς αγαθών εντός του οποίου πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 28α της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα ανεξάρτητα από την αντιμετώπιση της συναλλαγής ως προς το φόρο προστιθέμενης αξίας στο κράτος μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών».

71. Αφετέρου, με την απόφαση Teleos³⁸ κρίθηκε ότι «στο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως και της ενδοκοινοτικής παραδόσεως, για να διασφαλίζεται η νομότυπη είσπραξη του ΦΠΑ, οι αρμόδιες φορολογικές αρχές πρέπει να εξακριβώνουν, οι μεν ανεξαρτήτως των δε, αν πληρούνται οι προϋποθέσεις ενδοκοινοτικής αποκτήσεως καθώς και οι προϋποθέσεις απαλλαγής της αντίστοιχης παραδόσεως».

72. Κατά συνέπεια, μολονότι, όπως έχει επισημάνει η νομολογία, «η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθού και η ενδοκοινοτική

απόκτησή του συνιστούν, στην πραγματικότητα, μια ενιαία οικονομική πράξη»³⁹, η φορολογική αρμοδιότητα όσον αφορά την πράξη αυτή κατανέμεται μεταξύ διαφόρων κρατών μελών, τα οποία αντιστοίχως ευθύνονται για την άσκηση των ευχερειών που τους ανήκουν⁴⁰.

73. Τα προεκτεθέντα, κατά τη γνώμη μου, δεν αποτελούν παρά μία ακόμα συνέπεια του προαναφερθέντος αντικειμενικού χαρακτήρα που έχει το μεταβατικό καθεστώς: κάθε εμπλεκόμενο κράτος μέλος πρέπει να εξακριβώνει τα χαρακτηριστικά των επίμαχων πράξεων προκειμένου να τις απαλλάξει από τον φόρο ή, αντιθέτως, να τις φορολογήσει, χωρίς όμως να παρεμβαίνει στην αρμοδιότητα άλλου κράτους μέλους.

74. Ο συντονισμός και, ως εκ τούτου, η προστασία κατά της απάτης διασφαλίζεται χάρη στους μηχανισμούς διοικητικής συνεργασίας και στην ανταλλαγή πληροφοριών που προβλέπει ο κανονισμός 1798/2003⁴¹. Η συνεργασία αυτή συνιστά ένα ενδεχομένως

39 — Προπαρατεθείσα απόφαση Teleos (σκέψη 23).

40 — Συναφώς, είναι εύγλωττο το σημείο 31 των προτάσεων της γενικής εισαγγελιάς J. Kokott στην υπόθεση Teleos: «Με την ενδοκοινοτική απόκτηση μετατοπίζεται το δικαίωμα φορολόγησής από το κράτος προελεύσεως στο κράτος προορισμού», όπου επισημαίνεται, στην υποσημείωση, ότι «οι διαπιστώσεις για την ενδοκοινοτική απόκτηση εκ μέρους των αρχών του κράτους προορισμού δεν δεσμεύουν τις αρχές του κράτους προελεύσεως κατά τον έλεγχο της συνδρομής των προϋποθέσεων απαλλαγής της ενδοκοινοτικής παραδόσεως».

41 — Κανονισμός του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 218/92 (ΕΕ L 264, σ. 1).

37 — Κανονισμός του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2005, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ για το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 288, σ. 1).

38 — Προπαρατεθείσα απόφαση Teleos (σκέψη 71).

αποτελεσματικότερο μέσο και, το σημαντικότερο, μια λύση για την πάταξη της απάτης στις ενδοκοινοτικές πράξεις η οποία συνάδει περισσότερο με την αρχή της αναλογικότητας απ' ό,τι η λύση που προκύπτει από την επιχειρηματολογία που εκτίθεται με την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως. Όπως ορθώς επισημαίνει η Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της, οι μηχανισμοί αυτοί θα ανατρέπονταν αν αναγνωριζόταν στο κράτος αποστολής η αρμοδιότητα είσπραξης του ΦΠΑ κατά καταστροφική των κανόνων κατανομής των αρμοδιοτήτων που προβλέπει η έκτη οδηγία.

τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι ο υποκείμενος στον φόρο, έχοντας ήδη απολαύσει του δικαιώματος προς έκπτωση στο κράτος μέλος μητρώου, δεν διαθέτει πλέον κίνητρο να αποδείξει την επίμαχη φορολόγηση της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως στο κράτος μέλος της αφίξεως της αποστολής ή της μεταφοράς. Μία τέτοια λύση, εν τέλει, θα έθετε σε κίνδυνο την εφαρμογή του βασικού κανόνα κατά τον οποίο, όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ο τόπος φορολόγησης θεωρείται ότι είναι το έδαφος του κράτους μέλους της αφίξεως της αποστολής ή της μεταφοράς, ήτοι το κράτος μέλος της τελικής καταναλώσεως, το οποίο είναι και ο σκοπός του μεταβατικού καθεστώτος»⁴³. Κατά την άποψή μου, η απόφαση αυτή υπογραμμίζει για μια ακόμα φορά την αναγκαιότητα τήρησης των κανόνων κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας στον τομέα του ΦΠΑ.

75. Φρονώ ότι η απόφαση της 22ας Απριλίου 2010 που εκδόθηκε επί της υποθέσεως C-536/08 και C-539/08, X⁴², της οποίας επανειλημμένως έγινε επίκληση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, τονίζει τη σημασία της αρχής της εδαφικότητας. Σύμφωνα με την προπαρατεθείσα απόφαση, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που φορολογούνται στο κράτος μέλος που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (προϋπόθεση που πληρούται, κατά το άρθρο 28γ, Α, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, οσάκις ο αποκτών δεν αποδεικνύει ότι η εν λόγω απόκτηση φορολογήθηκε στον τόπο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών) δεν μπορεί να παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως υπό την έννοια του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας. Το Δικαστήριο κρίνει ότι η παροχή, στις περιπτώσεις αυτές, δικαιώματος εκπτώσεως «ενδεχομένως θα περιόριζε την πρακτική αποτελεσματικότητα του άρθρου 28β, Α, παράγραφος 2, δεύτερο και

Γ — Η ενδεχόμενη επιρροή της απάτης

76. Εντούτοις, από το σύνολο των προεκτεθέντων δεν μπορεί να συναχθεί ότι οι αρχές της ουδετερότητας και της εδαφικότητας είναι απόλυτες. Κατά συνέπεια, η συλλογιστική ολοκληρώνεται μόνον αφού εξετασθεί και το ζήτημα αν οι συγκεκριμένες περιστάσεις της υπό κρίση υπόθεσης μπορούν να οδηγήσουν εν προκειμένω στην εξαίρεση από τις αρχές της ουδετερότητας και της εδαφικότητας του φόρου.

42 — Συλλογή 2010, σ. I-3581.

43 — Προπαρατεθείσα απόφαση X (σκέψη 44).

77. Προς τον σκοπό αυτόν, διάφορες ομάδες αποφάσεων αποδεικνύονται λυσιτελείς. Αφενός, το Δικαστήριο έχει αναπτύξει πλούσια νομολογία όσον αφορά την κατάχρηση δικαιώματος και, παραλλήλως, έχει αποφανθεί σχετικά με τις συνέπειες που μπορεί να έχει η ύπαρξη απάτης επί του καθεστώτος της εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών. Αφετέρου, σε μια σειρά υποθέσεων που αφορούν τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, η νομολογία έχει αναγνωρίσει ότι η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της ουδετερότητας γίνεται δεκτή μόνον όταν ο ενδιαφερόμενος ενήργησε καλόπιστα ή εξάλειψε εντελώς τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων.

78. Από συνοπτική ανάλυση της ως ανωτέρω πρώτης ομάδας αποφάσεων θα μπορούσε να συναχθεί εσπευσμένα το συμπέρασμα ότι το κράτος καταγωγής των αγαθών (εν προκειμένω, η Γερμανία) μπορεί να αποφασίζει ελεύθερα για την απαλλαγή, αρνούμενο τη χορήγησή της σε υποκείμενο στον φόρο που ενήργησε κακόπιστα.

79. Εντούτοις, προτού γίνει δεκτό το συμπέρασμα αυτό πρέπει να εξετασθεί με ιδιαίτερη προσοχή η νομολογία που είναι περισσότερο σχετική με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, η οποία αναδεικνύει σαφέστερα τη λεπτή ισορροπία μεταξύ των μηχανισμών πάταξης της απάτης, αφενός, και των αρχών της ουδετερότητας και της εδαφικότητας, αφετέρου.

80. Εν συνεχεία, θα αναλύσω τα κριτήρια που θέτουν όλες αυτές οι αποφάσεις καθώς και την εφαρμογή τους στην υπό κρίση υπόθεση, κάνοντας ειδική αναφορά στην απόφαση *Collé*.

1. Η νομολογία που αφορά καταχρηστικές και δόλιες συμπεριφορές

81. Το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως και κατά γενικό τρόπο ότι η πάταξη της απάτης, η φοροδιαφυγή και οι ενδεχόμενες καταχρήσεις αποτελούν σκοπό που αναγνωρίζει και επιδιώκει η έκτη οδηγία καθώς επίσης και ότι τα υποκείμενα δικαιώματα δεν μπορούν να επικαλούνται κοινοτικούς κανόνες με σκοπό τη φοροδιαφυγή ή την καταστρατήγηση⁴⁴.

82. Όσον αφορά, πρώτον, την κατάχρηση δικαιώματος, η νομολογία προσφέρει σήμερα συγκεκριμένα κριτήρια βάσει των οποίων καθορίζεται πότε υπάρχει κατάχρηση και, σημαντικότερον, πώς αξιολογούνται οι συνέπειές της⁴⁵. Στον τομέα του ΦΠΑ, ειδικότερα, η προπαρατεθείσα απόφαση *Halifax*, επισήμανε

44 — Αποφάσεις της 12ης Μαΐου 1998, C-367/96, Κεφάλας κ.λπ. (Συλλογή 1998, σ. I-2843, σκέψη 20), της 23ης Μαρτίου 2000, C-373/97, Διαμαντής (Συλλογή 2000, σ. I-1705, σκέψη 33), της 29ης Απριλίου 2004, C-487/01 και C-7/02, *Geemete Leusden* και *Holin Groep* (Συλλογή 2004, σ. I-5337, σκέψη 76), της 3ης Μαρτίου 2005, C-32/03, *Finis H* (Συλλογή 2005, σ. I-1599, σκέψη 32), και προπαρατεθείσα απόφαση *Kittel* και *Recolta Recycling* (σκέψη 54).

45 — Κατόπιν μακράς νομολογιακής εξελίξεως, η θεωρία που αφορά την κατάχρηση δικαιώματος κατέγει σήμερα τόσο διακεκριμένη θέση στο δίκαιο της Ένωσης, ώστε, σε ορισμένες υποθέσεις, να διεκδικεί ακόμα και την ενδεχόμενη αναγωγή της σε γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης. Υπέρ της απόψεως αυτής τάσσεται, για παράδειγμα, ο γενικός εισαγγελέας M. Poiares Maduro με το σημείο 64 των προτάσεων που ανέπτυξε στις 7 Απριλίου 2005 στην υπόθεση *Halifax*, καθώς και, αν και με λιγότερη σαφήνεια, ο γενικός εισαγγελέας A. La Pergola με το σημείο 20 των προτάσεων που ανέπτυξε στις 16 Ιουλίου 1998 στην υπόθεση C-212/97, *Centros* (απόφαση της 9ης Μαρτίου 1999, Συλλογή 1999, σ. I-1459). Στη θεωρία, βλ. 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*, 45, 2008, σ. 395.

ότι, προκειμένου να εξακριβωθεί ότι υπάρχει καταχρηστική πρακτική απαιτείται:

- αφενός, οι επίμαχες πράξεις, παρά την τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις, να έχουν ως αποτέλεσμα την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό, και
- αφετέρου, ο κύριος σκοπός των πράξεων να είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος.

83. Εντούτοις, στην υπόθεση του R., είναι προφανές ότι δεν υπήρξε απλή «τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις», δεδομένου ότι η παράδοση όντως πραγματοποιήθηκε.

84. Επιπλέον, είναι εξαιρετικά αμφίβολο κατά πόσο ο «κύριος σκοπός» των πράξεων αυτών ήταν η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος, ακόμα και αν ερμηνευθεί ευρέως, ήτοι, ως επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος για ίδιο λογαριασμό ή υπέρ τρίτου (εν προκειμένω, υπέρ των αγοραστών που δραστηριοποιούνταν στην Πορτογαλία). Οι πωλήσεις στις οποίες πρόβη ο R. αποτελούσαν οικονομικά συμφέρουσες πράξεις και όχι εικονικές πράξεις οι οποίες αποσκοπούσαν αποκλειστικώς στην επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος.

85. Ασφαλώς, ο πραγματικός σκοπός που επιδίωκε ο R. ήταν αντίθετος προς τον ανταγωνισμό, καθόσον εύκολα γίνεται αντιληπτό ότι η απόκρυψη της ταυτότητας των παραληπτών του παρείχε τη δυνατότητα να εφαρμοστεί σε αυτούς τίμημα μεγαλύτερο και, ταυτοχρόνως, περισσότερο συμφέρον γι' αυτούς σε σχέση με εκείνο που χρησιμοποιούσαν οι «φορολογικά ευσυνειδητοί» ανταγωνιστές του (για να χρησιμοποιήσω τον όρο του Bundesgerichtshof). Εντούτοις, το στοιχείο αυτό δεν αρκεί για τον χαρακτηρισμό των οικονομικών πράξεων του R. ως καταχρηστικών κατά την έννοια της νομολογίας, η οποία φαίνεται να απαιτεί μάλλον την απόλυτη ειλικονικότητα της συναλλαγής.

86. Συναφώς, το Δικαστήριο έκρινε με την απόφαση Halifax ότι οι πράξεις «που αποτελούν μέρος καταχρηστικής πρακτικής πρέπει να ορισθούν εκ νέου προκειμένου να αποκατασταθούν τα πράγματα στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν είχαν συντελεστεί οι πράξεις που συνιστούν την εν λόγω καταχρηστική πρακτική»⁴⁶. Κατά συνέπεια, ακόμα και αν ο R. είχε δηλώσει στις γερμανικές αρχές την ταυτότητα των πραγματικών αγοραστών, αντί άλλων εικονικών, η παράδοση θα εξακολουθούσε να θεωρείται ενδοκοινωνική και, ως εκ τούτου, απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ. Η ψευδής δήλωση δεν έχει εν προκειμένω σχέση αιτιώδους συνάφειας με το χορηγηθέν φορολογικό πλεονέκτημα (με την επιφύλαξη του ερωτήματος αν ο R. θα είχε ενδιαφερθεί εξίσου να πραγματοποιήσει την πράξη αυτή χωρίς να προβεί στην εν λόγω απόκρυψη στοιχείων).

87. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, φρονώ ότι η συμπεριφορά του R. δεν

⁴⁶ — Προπαρατεθείσα απόφαση Halifax (σκέψη 94).

συνιστά κατάχρηση δικαιώματος υπό την έννοια της νομολογίας που καθιερώνει η απόφαση Halifax.

88. Ακόμα και αν δεν γίνει δεκτό ότι η συμπεριφορά του R. έχει καταχρηστικό χαρακτήρα υπό την έννοια της νομολογίας, με δυσκολία μπορεί να υποστηριχθεί ότι η εν λόγω συμπεριφορά δεν εξακολουθεί να είναι δόλια λαμβανομένων υπόψη των αποδειχθέντων πραγματικών περιστατικών. Εντούτοις, το ερώτημα έγκειται στο αν άρνηση χορηγήσεως της απαλλαγής αποτελεί την κύρωση εκείνη που προβάλλει ως καταλληλότερη και συνάδει περισσότερο με την αρχή της αναλογικότητας. Η νομολογία όμως ούτε επί του σημείου αυτού προσφέρει επαρκή επιχειρήματα ώστε να κριθεί ότι δεν πρέπει να χορηγηθεί απαλλαγή.

89. Υπάρχει, ασφαλώς, πλήθος αποφάσεων με τις οποίες διατάσσεται η αφαίρεση φορολογικού πλεονεκτήματος οσάκις υπάρχει απάτη⁴⁷. Στην παρούσα διαδικασία έγινε επανειλημμένως επίκληση πολλών από τις αποφάσεις αυτές, στην πλειονότητα όμως των περιπτώσεων επρόκειτο για υποθέσεις στις οποίες το αμφισβητούμενο ζήτημα ήταν αποκλειστικά το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών και όχι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ ενδοκοινοτικής παραδόσεως που εγείρει ζήτημα αρχής της εδαφικότητας. Ως εκ τούτου, δεν κρίνεται σκόπιμο να εφαρμοστούν αυτομάτως, κατ' αναλογία, τα κριτήρια που θέτουν οι εν λόγω αποφάσεις.

47 — Αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman (Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 24), της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-110/94, INZO (Συλλογή 1996, σ. I-857, σκέψη 24), της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ. (Συλλογή 2000, σ. I-1577): προπαρατεθείσες αποφάσεις Fini H (σκέψη 34), και Kittel και Recolta Recucling (σκέψη 55). Αρκεί ο ενδιαφερόμενος να γνώριζε ότι, με τη συμπεριφορά του, «μετέχει σε πράξη εμπλεκόμενη σε απάτη περί τον ΦΠΑ» στην περίπτωση αυτή, «πρέπει, κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, να θεωρηθεί ότι μετέχει στην απάτη αυτή» (προπαρατεθείσα απόφαση Kittel και Recolta Recycling, σκέψη 56).

2. Η νομολογία που αφορά την κακή πίστη στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις

90. Δεδομένου ότι η νομολογία που αφορά την κατάχρηση δικαιώματος και την κακή πίστη δεν είναι λυσιτελής για τις εσωτερικές πράξεις, μόνον η νομολογία στην οποία εξετάζονται περιπτώσεις ενδοκοινοτικών παραδόσεων προσφέρει, κατά την κρίση μου, ορισμένα στοιχεία που μπορούν να φανούν χρήσιμα στην υπό κρίση υπόθεση.

91. Δύο πρόσφατες αποφάσεις, η προπαρατεθείσα Teleos και η απόφαση Collée⁴⁸, πραγματεύονται το ζήτημα αν απαλλάσσεται από τον φόρο ενδοκοινοτική παράδοση οσάκις υπάρχει ενδεχομένως κακόπιστη ενέργεια του προμηθευτή.

92. Με την απόφαση Teleos, το Δικαστήριο εξέτασε μια κατάσταση στην οποία δεν πραγματοποιήθηκε ενδοκοινοτική παράδοση (τα αγαθά δεν εξήλθαν του εδάφους του κράτους αποστολής), πλην όμως ο προμηθευτής προσκόμισε κατά τον κατάλληλο χρόνο αποδεικτικά στοιχεία βάσει των οποίων κατέστη δυνατή η χορήγηση της απαλλαγής. Στην υπόθεση αυτή αποφασίστηκε ότι, υπό τον όρο ότι ο προμηθευτής μπορούσε να αποδείξει ότι είχε ενεργήσει απολύτως καλόπιστα, δεν μπορούσε να υποχρεωθεί να καταβάλει τον φόρο εκ των υστέρων.

93. Από την απόφαση αυτή προκύπτει ότι, ακόμα και αν δεν υπήρξε ενδοκοινοτική

48 — Απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-146/05 (Συλλογή 2007, σ. I-7861).

παράδοση κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, αν ο προμηθευτής ενήργησε καλόπιστα δεν μπορεί να αξιωθεί εκ των υστέρων η εκ μέρους του καταβολή του ΦΠΑ, από τον οποίο είχε απαλλαγεί χωρίς νόμιμη αιτία⁴⁹. Εξ αντιδιαστολής, συνάγεται ότι, αν δεν υπήρξε παράδοση αλλά ο προμηθευτής ενήργησε κακόπιστα, μπορεί να του ζητηθεί η καταβολή του ποσού του ΦΠΑ. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, ο ενδιαφερόμενος δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως, αλλά, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο είναι καλόπιστος, το Δικαστήριο υποχρεώνει το οικείο κράτος μέλος να παραιτηθεί από την εισπραχθείσα αναλογούντος ΦΠΑ (εν τέλει, παραιτείται από την επανόρθωση της καταστάσεως λόγω αυτής της καλής πίστης).

94. Εντούτοις, δεν είναι σαφές αν από το γράμμα της αποφάσεως Teleos μπορεί να συναχθεί —όπως ισχυρίζεται η Γερμανική Κυβέρνηση— ότι το γεγονός και μόνον της υπάρξεως κακής πίστης, ανεξαρτήτως περιστάσεων (ειδικότερα δε όταν, όπως εν προκειμένω, όντως πραγματοποιήθηκε ενδοκοινοτική παράδοση), αρκεί για να κριθεί ότι δεν πρέπει να χορηγηθεί απαλλαγή υπέρ του προμηθευτή και για να επιτραπεί στο κράτος μέλος καταγωγής των αγαθών να εισπράξει ΦΠΑ που δεν δικαιούται. Ως εκ τούτου, η δυνατότητα εφαρμογής της αποφάσεως αυτής εν προκειμένω είναι αμφίβολη.

95. Το συμπέρασμα αυτό επιβεβαιώνεται από την απόφαση Collée, η οποία αφορούσε

υπόθεση στην οποία όντως υπήρξε ενδοκοινοτική παράδοση, αν και αρχικώς ο προμηθευτής την αποσιώπησε για μη φορολογικής φύσεως λόγους. Μολονότι δεν είναι πανομοιότυπο, το πλαίσιο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως αυτής είναι εκείνο που προσομοιάζει περισσότερο σε αυτό της υπό κρίση υποθέσεως: σε αμφότερες τις περιπτώσεις υπήρξε παράδοση και, αντιστοίχως, ενδοκοινοτική απόκτηση, ωστόσο στην υπόθεση Collée ο πωλητής προτίμησε να αποκρύψει τον ενδοκοινοτικό χαρακτήρα της παραδόσεως (θυσιάζοντας την αναλογούσα απαλλαγή) προκειμένου με τον τρόπο αυτόν να μη διακυβευθεί η εμπορική προμήθεια που δεν θα μπορούσε να αξιώσει αν πωλούσε σε έδαφος διαφορετικό από εκείνο εντός του οποίου είχε δια συμβάσεως το δικαίωμα να ασκεί την εμπορική αυτή δραστηριότητα⁵⁰. Στην υπό κρίση υπόθεση, αντιθέτως, ο R. απέκρυψε την πραγματική ταυτότητα των παραληπτών της παραδόσεως, και όχι την παράδοση καθαυτή.

96. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν οι σκέψεις 35 επ. της αποφάσεως Collée, με τις οποίες το Δικαστήριο εκθέτει μια επιχειρηματολογία σε δύο επίπεδα.

97. Πρώτον, η παράγραφος 35 της αποφάσεως Collée, παραπέμποντας στις αποφάσεις Genius Holding⁵¹ και Schmeink & Cofreth⁵²,

49 — Προπαρατεθείσα απόφαση Teleos (σημείο 2 του διατακτικού).

50 — Προπαρατεθείσα απόφαση Collée (σκέψεις 13 και 39).

51 — Απόφαση της 13ης Σεπτεμβρίου 1989, C-342/87 (Συλλογή 1989, σ. 4227).

52 — Απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-454/98 (Συλλογή 2000, σ. I-6973).

εξαρτά τη δυνατότητα διορθώσεως του φόρου που αναγράφηκε αχρεωστήτως επί τιμολογίου από τον όρο ότι ο προμηθευτής «εξαλείφει εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων». Αν πληρούται ο όρος αυτός, η ίδια η αρχή της ουδετερότητας απαιτεί τη χορήγηση της απαλλαγής και, κατά συνέπεια, το αποτέλεσμα πρέπει να επέλθει ανεξαρτήτως του αν προμηθευτής ενήργησε καλόπιστα ή κακόπιστα⁵³.

που η πάταξη της απάτης αποτελεί έναν από τους σκοπούς της έκτης οδηγίας, η νομολογία μπορεί να αφορά μόνον τον κίνδυνο για την είσπραξη του ΦΠΑ στο σύνολο του κοινοτικού εδάφους. Η Ιρλανδική Κυβέρνηση τάσσεται υπέρ της απόψεως αυτής, παραπέμποντας ρητώς στη σκέψη 36 της αποφάσεως Collée, οποία κάνει λόγο για «απώλεια φορολογικών εσόδων ή [υπονόμευση της είσπραξης] του ΦΠΑ». Από το παρατιθέμενο χωρίο μπορεί όντως να συναχθεί ότι είναι αδιάφορο σε ποιο κράτος μέλος ανήκει η αξίωση εισπράξεως του ΦΠΑ.

98. Η ίδια αρχή εφαρμόζεται και στην υπόθεση του R., μολονότι η «διόρθωση» στην οποία προτίθεται ο παρατηρήσεις, ο Generalbundeswalt εκθέτει ότι, στο μέτρο που η πάταξη της απάτης αποτελεί έναν από τους σκοπούς της έκτης οδηγίας, η νομολογία μπορεί να αφορά μόνον τον κίνδυνο για την είσπραξη του ΦΠΑ στο σύνολο του κοινοτικού εδάφους. Η Ιρλανδική Κυβέρνηση τάσσεται υπέρ της απόψεως αυτής, παραπέμποντας ρητώς στη σκέψη 36 της αποφάσεως Collée, οποία κάνει λόγο για «απώλεια φορολογικών εσόδων ή [υπονόμευση της είσπραξης] του ΦΠΑ». Από το παρατιθέμενο χωρίο μπορεί όντως να συναχθεί ότι είναι αδιάφορο σε ποιο κράτος μέλος ανήκει η αξίωση εισπράξεως του ΦΠΑ.

100. Εντούτοις, με τη σκέψη 34 της ίδιας αποφάσεως, το Δικαστήριο επισημαίνει σαφώς ότι η απάντηση στο ερώτημα αν η απαλλαγή από τον ΦΠΑ μπορεί να επηρεασθεί από την καλή πίστη του υποκειμένου στον φόρο «εξαρτάται από το κατά πόσον υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων για το οικείο κράτος μέλος»⁵⁴. Αφετέρου, κατά τη σκέψη 37, «δεν μπορεί να θεωρηθεί ως απώλεια φορολογικών εσόδων η μη είσπραξη του ΦΠΑ στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής παραδόσεως που αρχικώς χαρακτηρίστηκε εσφαλμένα ως παράδοση η οποία πραγματοποιήθηκε στο εσωτερικό της χώρας [...]. Σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής εδαφικότητας, τα έσοδα αυτά περιέρχονται στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η τελευταία εμπορική πράξη».

99. Με τις γραπτές του παρατηρήσεις, ο Generalbundeswalt εκθέτει ότι, στο μέτρο

101. Κατά την άποψή μου, είναι προφανής η αναλογία με την υπόθεση του R. Το γράμμα

53 — Συναφώς, βλ. απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-78/02 και C-80/02, Καραγιώργου κ.λπ. (Συλλογή 2003, σ. I-13295, σκέψη 50).

54 — Η υπογράμμιση δική μου.

της αποφάσεως επί του σημείου αυτού είναι τόσο σαφές, ώστε δύσκολα να μπορεί να υποστηριχθεί, έστω και αν τούτο γίνεται εκ μέρους του Generalbundeswalt, ότι το περιεχόμενο της αποφάσεως αυτής δεν έχει εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση για τον λόγο και μόνον ότι στην υπόθεση Collée ο παραλήπτης είχε καταβάλει εξαρχής τον ΦΠΑ.

102. Μολονότι αληθεύει ότι η απώλεια φορολογικών εσόδων εις βάρος κράτους μέλους πρέπει να συνιστά πηγή ανησυχίας για το σύνολο της Κοινότητας⁵⁵, φρονώ ότι το Δικαστήριο θέλησε, με τις παρατιθέμενες σκέψεις της αποφάσεως Collée, να παραχωρήσει σαφώς την προτεραιότητα στην εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας, ακόμα και όταν συντρέχει κακή πίστη. Πρόκειται για μια λύση λογική: σε υποθέσεις όπως αυτή του R., η άρνηση χορηγήσεως της απαλλαγής αποτελεί κύρωση που ουδόλως εντάσσεται στη λογική του φορολογικού συστήματος, δεδομένου ότι η Γερμανία δεν έχει καμία αξίωση τέτοιας φύσεως. Σκοπός του Δικαστηρίου με την καθιέρωση της «απώλειας φορολογικών εσόδων» ως κριτηρίου για την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων της κακής πίστης ήταν η επαναφορά της ισορροπίας στα οικονομικά του οικείου δημοσίου ταμείου, αποκαθιστώντας την κατάσταση που θα επικρατούσε αν δεν είχε υπάρξει απάτη ή καταχρηστική πρακτική⁵⁶.

103. Η επιχειρηματολογία της αποφάσεως Collée δεν εξαντλείται στα ανωτέρω. Με τις

σκέψεις που ακολουθούν, η απόφαση αυτή καλεί το αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν υπήρξε πράξη καταχρηστική ή δόλια, παραπέμποντας ρητώς στην απόφαση Kittel και Recolta Recycling⁵⁷ και στη νομολογία που καθιέρωσε η απόφαση Halifax όσον αφορά την κατάχρηση δικαιώματος⁵⁸. Εντούτοις, όπως εκτέθηκε ανωτέρω, η συμπεριφορά του R. δεν μπορεί να χαρακτηριστεί καταχρηστική υπό την έννοια της νομολογίας και, μολονότι ενυπάρχει στοιχείο δολιότητας, δεν πληρούνται οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την άρνηση χορηγήσεως της απαλλαγής σε σχέση με την πραγματοποιηθείσα ενδοκοινωνική παράδοση.

Δ — Η άρνηση χορηγήσεως της απαλλαγής αποτελεί λύση που δεν συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας

104. Τέλος, το Δικαστήριο διευκρινίζει με την απόφαση Collée ότι «το κοινοτικό δίκαιο δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να θεωρούν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, την απόκρυψη της υπάρξεως ενδοκοινοτικής παραδόσεως ως απόπειρα απάτης στον τομέα του ΦΠΑ και να επιβάλλουν, σε τέτοιες περιπτώσεις, τα πρόστιμα ή τις χρηματικές κυρώσεις που προβλέπει η εσωτερική τους νομοθεσία», που εν

55 — Όπως ορθώς επισήμανε η Ιρλανδική Κυβέρνηση.

56 — Όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα απόφαση Halifax (σκέψη 94).

57 — Προπαρατεθείσα.

58 — Προπαρατεθείσα απόφαση Collée (σκέψεις 38 και 39).

πάση περιπτώσει θα πρέπει να είναι ανάλογες προς τη σοβαρότητα της καταχρήσεως⁵⁹.

ισχύει για τις γερμανικές αρχές στην υπό κρίση υπόθεση.

105. Κατά την άποψή μου, με τη διευκρίνιση αυτή, το Δικαστήριο υπαινίσσεται ότι ενδέχεται εναλλακτικώς να έχουν εφαρμογή διαφορετικές κυρώσεις που συνάδουν περισσότερο με την αρχή της αναλογικότητας απ' ό,τι η άρνηση χορηγήσεως απαλλαγής, η οποία θα μετέβαλλε εκ βάθρων το σύστημα εδαφικής κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας στον τομέα του ΦΠΑ.

107. Μια τέτοιου είδους νομοθετική διάταξη που συμπληρώνεται από τους μηχανισμούς διοικητικής συνεργασίας του κανονισμού (ΕΚ) 1798/2003, στους οποίους έχω αναφερθεί, συνιστά λύση που, αφενός, συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας περισσότερο απ' ό,τι ο κίνδυνος εκθέσεως στην απάτη ο οποίος είναι σχεδόν αυτονόητος, όπως επισημαίνει και ο Generalbundesanwalt, στο πλαίσιο συστημάτων που συνεπάγονται την παρέμβαση φορολογικών αρχών διαφόρων κρατών μελών, ενώ, αφετέρου, συμφωνεί και με την εσωτερική λογική του φόρου.

106. Δυνάμει της νομολογίας αυτής, και του άρθρου 28γ, Α, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν αναμφισβήτητα να προβλέπουν νομοθετικώς την επιβολή κυρώσεων (διοικητικών ή ποινικών) κατά των συμπεριφορών αυτών⁶⁰. Επιπλέον, τίποτα δεν εμποδίζει το ποσό ενδεχόμενης χρηματικής κυρώσεως να συμπίπτει με το ποσό της εφαρμοζόμενης απαλλαγής (αντιθέτως, τούτο θα ήταν εύλογο και σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας). Στην περίπτωση αυτή, το κράτος μέλος καταγωγής των αγαθών εισπράττει το ποσό αυτό στο πλαίσιο της άσκησης των κυρωτικών του αρμοδιοτήτων, άσκηση η οποία, ευλόγως, επιτρέπεται μόνον εφόσον βρίσκει έρεισμα σε ρητές νομοθετικές διατάξεις, πράγμα που φαίνεται ότι δεν

108. Τέλος, παρά τη λυσιτέλεια επιχειρημάτων όπως είναι η αναγκαιότητα διαφύλαξης της κατάλληλης λειτουργίας του συστήματος ΦΠΑ στο σύνολό του και αποθάρρυνσης συμπεριφορών αντίθετων προς τον ανταγωνισμό, φρονώ ότι η άρνηση χορηγήσεως απαλλαγής, ανεξαρτήτως του ζητήματος των συνεπειών της όσον αφορά την πλήρωση των προϋποθέσεων εφαρμογής μιας ποινικής δι-ατάξεως, συνιστά λύση που δεν συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας, στο μέτρο που υπάρχουν άλλα μέσα που παρέχουν τη δυνατότητα επίτευξης των σκοπών αυτών χωρίς να θίγονται σημαντικά οι αρχές της ουδετερότητας και της εδαφικότητας.

59 — Προπαρατεθείσα απόφαση Collée (σκέψη 40). Συναφώς, βλ. επίσης προπαρατεθείσα απόφαση Schmeink και Cofreth (σκέψη 62).

60 — Στην υπό κρίση υπόθεση, πράγματι, η γερμανική έννομη τάξη προβλέπει τη δυνατότητα επιβολής διοικητικής κυρώσεως.

VIII — Πρόταση

109. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα του Bundesgerichtshof ως εξής:

«Το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν προβλέπει εξαίρεση από την απαλλαγή της παραδόσεως αγαθών από τον φόρο προστιθέμενης αξίας, κατά την έννοια της ανωτέρω διατάξεως, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα αγαθά έχουν μεν όντως παραδοθεί, πλην όμως λόγω αντικειμενικών περιστάσεων είναι βέβαιο ότι ο υποκείμενος στον φόρο πωλητής:

- α) γνώριζε ότι με την παράδοση μετείχε σε πράξη συνεπαγόμενη την αποφυγή της καταβολής του φόρου προστιθεμένης αξίας, ή
- β) προέβη σε πράξεις με σκοπό να αποκρύψει την ταυτότητα του πραγματικού αγοραστή προκειμένου να παράσχει σε αυτόν τον τελευταίο ή σε τρίτον τη δυνατότητα να αποφύγει την καταβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας.»