



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PEDRO CRUZ VILLALÓN
της 21ης Ιουνίου 2012¹

Υπόθεση C-587/10

Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)
κατά
Finanzamt Plauen
[αίτηση του Bundesfinanzhof (Γερμανία)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Φόρος προστιθέμενης αξίας — Ενδοκοινοτική παράδοση — Αλυσιδωτές πράξεις —
Άρνηση χορηγήσεως απαλλαγής λόγω μη προσκομίσεως του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ
του αγοραστή»

I – Εισαγωγή

1. Στην επίδικη υπόθεση, το Bundesfinanzhof θέτει στο Δικαστήριο διάφορα προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ², στο πλαίσιο δίκης με αντικείμενο τη νομιμότητα αποφάσεως με την οποία οι γερμανικές φορολογικές αρχές αρνήθηκαν να χορηγήσουν στον υποκείμενο στον φόρο προμηθευτή την απαλλαγή που προβλέπεται από το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

2. Η ιδιαιτερότητα της υποθέσεως έγκειται στο γεγονός ότι η επίδικη παράδοση εντάσσεται σε μια σειρά αλυσιδωτών πράξεων, η οποία αποτελείται από δύο διαδοχικές πωλήσεις και μία μόνο ενδοκοινοτική μεταφορά. Ο λόγος για τον οποίον δεν χορηγήθηκε απαλλαγή είναι ότι ο πρώτος προμηθευτής, μια γερμανική επιχείρηση, προσκόμισε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, όχι της αμερικανικής εταιρίας που αγόρασε τα εμπορεύματα, αλλά της δεύτερης αγοράστριάς τους, μιας φινλανδικής εταιρίας.

3. Η επίδικη υπόθεση θα δώσει στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να αναπτύξει περαιτέρω την ήδη πλούσια νομολογία του σχετικά με την απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων και να προσδιορίσει την έκταση της εξουσίας που το εισαγωγικό εδάφιο του άρθρου 28γ, Α, της έκτης οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη για να καθορίζουν τις αναγκαίες προϋποθέσεις ώστε να διασφαλίζεται η «ορθή και απλή εφαρμογή» της απαλλαγής και να «αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση».

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

2 — Έκτη οδηγία 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: ομοίμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστάσεων της διαφοράς της κύριας δίκης.

II – Νομικό πλαίσιο

A — Το δίκαιο της Ένωσης: η έκτη οδηγία ΦΠΑ

4. Σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, θεωρείται υποκείμενος στον ΦΠΑ «οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής». Σύμφωνα με την εν λόγω παράγραφο 2, «[ο]ικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελματιών ή των εξομοιούμενων προς αυτά [...]».

5. Το άρθρο 22 της έκτης οδηγίας, όπως διαμορφώθηκε από το άρθρο 28η της ίδιας, προβλέπει σειρά υποχρεώσεων των υποκειμένων στον φόρο στα πλαίσια του εσωτερικού καθεστώτος.

6. Έτσι, το άρθρο 22, παράγραφος 1, στοιχείο γ', πρώτη και τρίτη περίπτωση, ορίζει ότι «[τ]α κράτη μέλη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για να εξατομικεύεται, με ατομικό αριθμό φορολογικού μητρώου: — κάθε υποκείμενος στον φόρο, εκτός εκείνων που προβλέπονται στο άρθρο 28α, παράγραφος 4, που διενεργεί στο εσωτερικό της χώρας παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που του παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης [...] — κάθε υποκείμενος στον φόρο που διενεργεί στο εσωτερικό της χώρας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών για της ανάγκες των πράξεων που συνδέονται με τις αναφερόμενες στο άρθρο 4, παράγραφος 2, οικονομικές δραστηριότητες και τις οποίες πραγματοποιεί στο εξωτερικό».

7. Το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο α', ορίζει ότι «[κ]άθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εκδίδει τιμολόγιο ή έγγραφο που να επέχει θέση τιμολογίου, για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που εκτελεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο. Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει επίσης να εκδίδει τιμολόγιο [...] για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί με τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 28γ, σημείο Α.». Σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', στο εν λόγω τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.

8. Κατά το άρθρο 22, παράγραφος 8, «τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να ορίζουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και για την αποτροπή καταστρατηγήσεων, υπό την επιφύλαξη της τηρήσεως της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως των πράξεων στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους και των πράξεων μεταξύ κρατών μελών που διενεργούνται από υποκείμενους στον φόρο και υπό την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στο εμπόριο μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις κατά τη διέλευση των συνόρων».

9. Η έκτη οδηγία περιέχει έναν τίτλο XVIα, «Μεταβατικό καθεστώς φορολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών», ο οποίος εισηχθη από την οδηγία 91/680 και περιλαμβάνει τα άρθρα 28α έως 28ιγ.

10. Το άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ορίζει στο πρώτο του εδάφιο ότι υπόκεινται επίσης στον ΦΠΑ «[ο]ι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εντός της χώρας από ένα υποκείμενο στον φόρο ενεργούντα υπό την ιδιότητά του αυτή ή από ένα μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο [...]».

11. Κατά το άρθρο 28α, παράγραφος 3, «θεωρείται ως “ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού” η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ως κύριος ενσώματο κινητό αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα ή από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο ανεχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού».

12. Το άρθρο 28β, Α, παράγραφος 1, ορίζει ως τόπο της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών το μέρος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τη στιγμή της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα. Πάντως, η παράγραφος 2 διευκρινίζει ότι «με την επιφύλαξη της παραγράφου 1, ο τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών που αναφέρεται στο άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α', θεωρείται ότι βρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ βάσει του οποίου ο αποκτών διενήργησε την απόκτηση αυτή, εφόσον ο αποκτών δεν αποδεικνύει ότι η απόκτηση φορολογήθηκε σύμφωνα με την παράγραφο 1 [...]».

13. Το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', απαλλάσσει από τον φόρο τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις ως εξής:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και υπό τις προϋποθέσεις που τα κράτη μέλη καθορίζουν ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον 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 στον 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 [...]».

B — Η εθνική νομοθεσία

14. Σύμφωνα με το άρθρο 6α, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG)³, υφίσταται ενδοκοινοτική παράδοση —η οποία απαλλάσσεται του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο b, του UStG— όταν πληρούνται οι εξής προϋποθέσεις: «1) Ο επιχειρηματίας ή ο αγοραστής έχει μεταφέρει ή αποστέλλει το αντικείμενο της παραδόσεως προς το υπόλοιπο έδαφος της Ενώσεως, 2) ο αγοραστής είναι: α) επιχειρηματίας που απέκτησε το αντικείμενο της παραδόσεως για τον σκοπό της επαγγελματικής του δραστηριότητας, b) νομικό πρόσωπο που δεν αποτελεί επιχείρηση και που δεν απέκτησε το αντικείμενο της παραδόσεως για τον σκοπό της επαγγελματικής του δραστηριότητας, ή c) οποιοσδήποτε άλλος αγοραστής στην περίπτωση παραδόσεως νέου οχήματος, και 3) η απόκτηση του αντικειμένου της παραδόσεως υπόκειται, όσον αφορά τον αγοραστή, σε άλλο κράτος μέλος, στις διατάξεις για τον φόρο κύκλου εργασιών». Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του εν λόγω άρθρου 6α του UStG, η απόδειξη της συνδρομής των προϋποθέσεων αυτών βαρύνει τον επιχειρηματία.

15. Το άρθρο 17c, παράγραφος 1, της Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (κανονιστικής πράξεως εφαρμογής του UStG, στο εξής: UStDV)⁴ ορίζει ότι, στην περίπτωση ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ο επιχειρηματίας επί του οποίου εφαρμόζεται η εν λόγω κανονιστική πράξη εφαρμογής οφείλει να αποδεικνύει με κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία τη συνδρομή των προϋποθέσεων απαλλαγής από τον φόρο και να προσκομίζει «τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αγοραστή».

3 — BGBl. 1993 I, σ. 565.

4 — BGBl. 1999 I, σ. 1308.

III – Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

16. Η πρωτοδίκως προσφεύγουσα και νυν αναιρεσείουσα Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (στο εξής: VSTR) είναι η μητρική εταιρία μιας εταιρίας γερμανικού δικαίου με έδρα στη Γερμανία.

17. Τον Νοέμβριο του 1998, η τελευταία αυτή εταιρία πώλησε δύο μηχανήματα θρυμματισμού πέτρας στην αμερικανική επιχείρηση ATLANTIC International Trading Co. (στο εξής: ATLANTIC). Η ATLANTIC διέθετε υποκατάστημα στην Πορτογαλία, αλλά δεν ήταν εγγεγραμμένη σε κανένα κράτος μέλος της Ένωσης όσον αφορά την υπαγωγή της στον ΦΠΑ.

18. Όταν η πωλήτρια εταιρία ζήτησε από την ATLANTIC να της γνωστοποιήσει τον αριθμό της φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, η τελευταία απάντησε ότι είχε μεταπωλήσει τα μηχανήματα σε μια επιχείρηση με έδρα τη Φινλανδία και της γνωστοποίησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της εν λόγω φινλανδικής επιχειρήσεως. Η γερμανική πωλήτρια εταιρία επιβεβαίωσε το ακριβές του στοιχείου αυτού.

19. Όσον αφορά τη μεταφορά των μηχανημάτων, επιβάλλεται η διευκρίνιση ότι, στις 14 Δεκεμβρίου 1998, μια μεταφορική εταιρία τα παρέλαβε κατ' εντολήν της ATLANTIC στην έδρα της γερμανικής εταιρίας, τα μετέφερε πρώτα διά ξηράς στο Lübeck (Γερμανία) και τρεις ημέρες αργότερα τα φόρτωσε σε πλοίο με προορισμό τη Φινλανδία.

20. Η γερμανική πωλήτρια εταιρία εξέδωσε στο όνομα της ATLANTIC τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ, στο οποίο αναγραφόταν ο αριθμός φορολογικού μητρώου της φινλανδικής εταιρίας.

21. Στη δήλωση ΦΠΑ που υπέβαλε για το 1998, η VSTR, μητρική της πωλήτριας εταιρίας, θεώρησε ότι η παράδοση των μηχανημάτων απαλλασσόταν του φόρου. Αντιθέτως, η γερμανική φορολογική αρχή (Finanzamt Plauen) έκρινε ότι η απαλλαγή δεν μπορούσε να εφαρμοστεί στην περίπτωση αυτή, καθόσον η ATLANTIC, ως αγοράστρια, δεν είχε χρησιμοποιήσει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του κράτους μέλους προορισμού ή οποιουδήποτε άλλου κράτους μέλους.

22. Η VSTR άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής και αναίρεση κατά της αποφάσεως του Finanzgericht, το οποίο απέρριψε την προσφυγή. Στο πλαίσιο της κατ' αναίρεση δίκης ενώπιον του Bundesfinanzhof, η VSTR υποστήριξε ότι ο λόγος για τον οποίον η γερμανική διοίκηση αρνήθηκε να της χορηγήσει την απαλλαγή είναι αντίθετος προς την έκτη οδηγία. Η γερμανική διοίκηση, αντιθέτως, ισχυρίζεται ότι τα κράτη μέλη μπορούν να εξαρτήσουν την εφαρμογή της επίμαχης απαλλαγής από την προϋπόθεση ο αγοραστής να διαθέτει αριθμό φορολογικού ΦΠΑ σε ένα κράτος μέλος, όπως προβλέπει το άρθρο 17c, παράγραφος 1, της UStDV.

23. Το Bundesfinanzhof, κρίνοντας ότι συντρέχουν ερμηνευτικές αμφιβολίες ως προς τις απαιτούμενες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που προβλέπεται από το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Παρέχει η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τον φόρο κύκλου εργασιών, τη δυνατότητα να θεωρηθεί ότι υφίσταται απαλλασσόμενη από τον φόρο ενδοκοινοτική παράδοση μόνον εάν ο υποκείμενος στον φόρο αποδεικνύει λογιστικώς τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αγοραστή;
- 2) Έχει σημασία για την απάντηση στο ερώτημα αυτό,

- το γεγονός ότι ο αγοραστής είναι επιχειρηματίας εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα, ο οποίος έχει αποστείλει το αγαθό που αποτελεί αντικείμενο της παραδόσεως στο πλαίσιο αλυσιδωτών πράξεων από ένα κράτος μέλος σε ένα άλλο, πλην όμως δεν είναι εγγεγραμμένος σε κανένα κράτος μέλος όσον αφορά την υπαγωγή του στον φόρο προστιθέμενης αξίας, και
- το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο απέδειξε ότι ο αγοραστής υπέβαλε φορολογική δήλωση για την ενδοκοινοτική απόκτηση;»

IV – Η ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία

24. Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 15 Δεκεμβρίου 2010.

25. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Ιταλική Δημοκρατία, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, η VSTR και η Επιτροπή.

26. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 7ης Μαρτίου 2012, παρέστησαν για να αναπτύξουν προφορικά τους ισχυρισμούς τους οι εκπρόσωποι της VSTR, της Γερμανικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής.

V – Εξέταση των προδικαστικών ερωτημάτων

A — Προκαταρκτικό ζήτημα: προσδιορισμός της ενδοκοινοτικής παραδόσεως στο πλαίσιο αλυσιδωτών πράξεων

27. Τα ερωτήματα που υπέβαλε το Bundesfinanzhof αφορούν την εφαρμογή της απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, η οποία προβλέπεται από το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

28. Η εν λόγω διάταξη θέτει τρεις προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό μιας πράξεως ως ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθών, η οποία απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ: τη μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως του αγαθού στον ιδιοκτήτη, τη φυσική μεταφορά των αγαθών από ένα κράτος μέλος σε ένα άλλο και την ιδιότητα του αγοραστή ως υποκειμένου στον φόρο (ο αγοραστής μπορεί επίσης να είναι νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, «που ενεργεί υπ' αυτή την ιδιότητά του, σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών»).

29. Η πρώτη από τις τρεις αυτές προϋποθέσεις (μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως των αγαθών από τη VSTR στην ATLANTIC) ουδέποτε τέθηκε υπό αμφισβήτηση· τα ερωτήματα του Bundesfinanzhof αφορούν την τρίτη προϋπόθεση (την ιδιότητα του αγοραστή ως υποκειμένου στον φόρο).

30. Ωστόσο, είναι σκόπιμη μια εκ προοιμίου σύντομη διευκρίνιση όσον αφορά τη δεύτερη προϋπόθεση (την ενδοκοινοτική μεταφορά), δεδομένου ότι η επίδικη υπόθεση παρουσιάζει την εξής ιδιαιτερότητα: η παράδοση της οποίας η υπαγωγή στον ΦΠΑ αμφισβητείται εντάσσεται σε σειρά αλυσιδωτών πράξεων, αποτελούμενη από δύο διαδοχικές πωλήσεις —την πρώτη από μια γερμανική σε μια αμερικανική εταιρία και τη δεύτερη από την τελευταία σε μια φινλανδική εταιρία— και από μία και μόνη ενδοκοινοτική μεταφορά των αγαθών από τη Γερμανία στη Φινλανδία.

31. Σύμφωνα με την απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, C-245/04, EMAG Handel Eder, σε υποθέσεις όπως η επίδικη, δηλαδή «οσάκις δύο διαδοχικές παραδόσεις αφορώσες τα ίδια αγαθά, πραγματοποιηθείσες εξ επαχθούς αιτίας μεταξύ υποκειμένων στον φόρο ενεργούντων υπό την ιδιότητά τους αυτή, εκτελούνται με μία μοναδική ενδοκοινοτική αποστολή ή μία μοναδική ενδοκοινοτική μεταφορά των εν λόγω αγαθών, αυτή η αποστολή ή αυτή η μεταφορά μπορεί να καταλογιστεί μόνο σε μία από τις δύο παραδόσεις, η οποία θα είναι η μόνη απαλλασσόμενη κατ' εφαρμογή του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας»⁵.

32. Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση είναι αναγκαίο να προσδιοριστεί εκ των προτέρων σε ποια από τις δύο διαδοχικές παραδόσεις των αγαθών πρέπει να καταλογιστεί η μεταφορά και ποια, εν τέλει, από αυτές θα μπορούσε, ενδεχομένως, να χαρακτηριστεί, αν όντως συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις, ως ενδοκοινοτική παράδοση απαλλασσόμενη του ΦΠΑ.

33. Η έκτη οδηγία δεν θέτει συναφώς κανέναν κανόνα, αλλά η απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding, διευκρίνισε, σχετικά με αυτές τις περιπτώσεις αλυσιδωτών πράξεων, ότι η παράδοση στην οποία θα καταλογιστεί η ενδοκοινοτική μεταφορά «πρέπει να προσδιοριστεί βάσει συνολικής εκτίμησης όλων των συναφών περιστάσεων»⁶. Η εκτίμηση αυτή των περιστάσεων απόκειται στον δικαστή της κύριας δίκης.

34. Κατ' αρχήν, το Bundesfinanzhof δεν φαίνεται να αμφισβητεί ότι στην επίδικη υπόθεση η μεταφορά πρέπει να καταλογιστεί στην πρώτη παράδοση, δηλαδή σε εκείνη στην οποία πωλητής ήταν η γερμανική εταιρία VSTR και αγοραστής η αμερικανική εταιρία ATLANTIC⁷, εκτίμηση η οποία, κατά την άποψή μου, θα ήταν σύμφωνη με την προπαρατεθείσα νομολογία.

35. Η επίδικη υπόθεση παρουσιάζει ομοιότητες με την υπόθεση Euro Tyre Holding, καθώς ο πρώτος αγοραστής των αγαθών απέκτησε την εξουσία διαθέσεώς τους στο κράτος της πρώτης παραδόσεως (Γερμανία)⁸ και εξέφρασε στον πωλητή την πρόθεσή του να τα μεταφέρει σε άλλο κράτος μέλος, όπου θα ελάμβανε χώρα η δεύτερη παράδοση⁹. Η μόνη διαφορά έγκειται στο γεγονός ότι, στην προκειμένη περίπτωση, η ATLANTIC δεν παρουσίασε τον δικό της αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, στοιχείο το οποίο η απόφαση Euro Tyre Holding αναφέρει μεταξύ εκείνων που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη υπό τις συνθήκες αυτές¹⁰. Ανεξαρτήτως των σκέψεων που θα ακολουθήσουν (σε σχέση με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα) όσον αφορά τη σπουδαιότητα του στοιχείου αυτού για τον χαρακτηρισμό της παραδόσεως ως ενδοκοινοτικής και απαλλασσόμενης, θεωρώ ότι η προσκόμιση του εν λόγω αριθμού φορολογικού μητρώου του αγοραστή δεν είναι απαραίτητη, σε αυτό το πρώτο στάδιο του σκεπτικού, προκειμένου να καταλογιστεί η μεταφορά σε συγκεκριμένη παράδοση.

36. Στην υπόθεση Euro Tyre Holding, η προσκόμιση του εν λόγω αριθμού φορολογικού μητρώου που διέθετε ο αγοραστής στο κράτος της δεύτερης παραδόσεως χρησιμοποιήθηκε ως αντικειμενική ένδειξη ότι η πρόθεση του πρώτου αγοραστή, ήδη από τον χρόνο της αγοράς, ήταν να πωλήσει τα αγαθά στο δεύτερο αυτό κράτος¹¹. Στην επίδικη υπόθεση, αντιθέτως, μια τέτοια ένδειξη θα μπορούσε να μην είναι

5 — Συλλογή 2006, σ. I-3227, σκέψη 45.

6 — Συλλογή 2010, σ. I-13335, σκέψη 44.

7 — Από τον φάκελο δεν προκύπτει αν το Finanzgericht, το οποίο επελήφθη της υποθέσεως σε πρώτο βαθμό, είχε συναφώς αντίθετη άποψη.

8 — Προπαρατεθείσα απόφαση Euro Tyre Holding (σκέψη 32).

9 — Προπαρατεθείσα απόφαση Euro Tyre Holding (σκέψη 33).

10 — Προπαρατεθείσα απόφαση Euro Tyre Holding (σκέψη 45): «Υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, υπό τις οποίες ο πρώτος αποκτών, στον οποίο έχει μεταβιβαστεί το δικαίωμα να διαθέτει το αγαθό ως κύριος στο έδαφος του κράτους μέλους της πρώτης παραδόσεως, εκδηλώνει την πρόθεσή του να μεταφέρει το εν λόγω αγαθό σε άλλο κράτος μέλος και δηλώνει τον αριθμό φορολογικού μητρώου του άλλου αυτού κράτους, η ενδοκοινοτική μεταφορά πρέπει να καταλογιστεί στην πρώτη παράδοση, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα να διαθέτει το αγαθό ως κύριος μεταβιβάσθηκε στον [δευτέρο] αποκτώντα στο κράτος μέλος προορισμού της μεταφοράς». Βλ., επίσης, σκέψη 35.

11 — Βλ., συναφώς, προαναφερθείσα απόφαση Euro Tyre Holding (σκέψεις 33 έως 39).

αναγκαία στον βαθμό που το Bundesfinanzhof θεωρεί αποδεδειγμένο, βάσει άλλων αντικειμενικών στοιχείων¹², το γεγονός ότι η δεύτερη μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως των αγαθών έλαβε χώρα στο κράτος προορισμού, μετά την ενδοκοινοτική μεταφορά που θα έπρεπε, σε μια τέτοια περίπτωση, να καταλογιστεί στην πρώτη παράδοση.

B — Πρώτο προδικαστικό ερώτημα

37. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το Bundesfinanzhof εκφράζει προς το Δικαστήριο την αμφιβολία του ως προς το αν τα κράτη μέλη μπορούν να εξαρτούν την απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων από την εκ μέρους του πωλητή λογιστική απόδειξη του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αγοραστή.

38. Όπως αναφέρθηκε ήδη, το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας εξαρτά την εφαρμογή αυτής της απαλλαγής από τη συνδρομή τριών προϋποθέσεων, οι οποίες, κατά πάγια νομολογία, απαριθμούνται εξαντλητικά¹³ και στις οποίες δεν περιλαμβάνεται —ρητώς, τουλάχιστον— καμιά προϋπόθεση σχετική με την προσκόμιση του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αγοραστή.

39. Με την απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-146/05, Collée, το Δικαστήριο έκρινε ότι «ένα εθνικό μέτρο που εξαρτά, κατά το ουσιώδες μέρος, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για ενδοκοινοτική παράδοση από την τήρηση τυπικών προϋποθέσεων, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις ουσιαστικές επιταγές και, ιδίως, το κατά πόσον οι επιταγές αυτές τηρήθηκαν, βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου». Κατά συνέπεια, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ πρέπει να χορηγείται υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν οι υποκείμενοι στον φόρο δεν πληρούν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Το αντίθετο ισχύει μόνον «όταν η μη τήρηση των εν λόγω τυπικών προϋποθέσεων είχε ως αποτέλεσμα να εμποδισθεί η απόδειξη της συνδρομής των ουσιαστικών προϋποθέσεων»¹⁴.

40. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η απαίτηση να προσκομίζει ο πωλητής τον αριθμό φορολογικού μητρώου που διαθέτει ο αγοραστής στο κράτος μέλος προορισμού δεν συνιστά νέα ουσιαστική προϋπόθεση, διαφορετική από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, αλλά αποτελεί αναγκαίο εργαλείο για να αποδειχθεί η συνδρομή της τρίτης από τις εν λόγω προϋποθέσεις σχετικά με την ιδιότητα του αγοραστή ως υποκειμένου στον φόρο.

41. Τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να επιβάλουν την εν λόγω σχετική με την απόδειξη προϋπόθεση βάσει του εισαγωγικού εδαφίου του ίδιου του άρθρου 28γ, Α, της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με την οποία τα κράτη μέλη χορηγούν την απαλλαγή αυτή «υπό τις προϋποθέσεις που [αυτά] καθορίζουν ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή [τους] και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση». Η παρέμβασή τους θα μπορούσε επίσης να στηριχθεί στο άρθρο 22, παράγραφος 8, το οποίο τους παρέχει την ευχέρεια «να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του φόρου και την αποφυγή της φοροδιαφυγής». Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, η προϋπόθεση να είναι ο αγοραστής υποκείμενος στον φόρο «ενεργών υπό την ιδιότητά του αυτή» πληρούται μόνον εάν προσκομιστεί ο αριθμός φορολογικού μητρώου που του έχει αποδοθεί από το κράτος μέλος προορισμού των αγαθών.

42. Όπως θα εκθέσω στη συνέχεια, με την έκτη οδηγία αποδίδεται πρωταρχική σημασία στον αριθμό φορολογικού μητρώου στο πλαίσιο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, καθώς αυτός διευκολύνει τα μέγιστα τον εκ μέρους τους φορολογικό έλεγχο.

12 — Προπαρατεθείσα απόφαση Euro Tyre Holding (σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

13 — Βλ., αντί άλλων, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-409/04, Teleos κ.λπ. (Συλλογή 2007, σ. I-7797, σκέψη 70).

14 — Συλλογή 2007, σ. I-7861, σκέψεις 29 και 31.

43. Με επιφύλαξη των ανωτέρω, θεωρώ ότι το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ενδοκοινοτική παράδοση υφίσταται μόνον εάν προσκομιστεί ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αγοραστή. Αφενός, η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο δεν εξαρτάται από την απόδοση του εν λόγω αριθμού, καθώς τίποτε δεν εμποδίζει την απόδειξή της με άλλα μέσα (υπό 1). Αφετέρου, η μη εκπλήρωση της υποχρέωσης αναγραφής του αριθμού φορολογικού μητρώου, την οποία επιβάλλει η έκτη οδηγία, δεν μπορεί να οδηγήσει σε μεταβολή του καθεστώτος υπαγωγής στον ΦΠΑ (υπό 2). Τέλος, μια τέτοια ερμηνεία θα συνιστούσε παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας ως προς τον ΦΠΑ, η οποία, σύμφωνα με τη νομολογία, απαγορεύεται (υπό 3).

1. Η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο δεν εξαρτάται από την απόδοση αριθμού φορολογικού μητρώου. Η απόδειξή της μπορεί ενδεχομένως να πραγματοποιηθεί βάσει άλλων αντικειμενικών στοιχείων

44. Ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ γεννήθηκε με τη δημιουργία του καθεστώτος του ενδοκοινοτικού ΦΠΑ, κύριος σκοπός του οποίου, όπως είναι γνωστό, είναι να διασφαλιστεί ότι ο φόρος καταβάλλεται στο κράτος μέλος στο οποίο λαμβάνει χώρα η τελική κατανάλωση του αγαθού. Προκειμένου να διασφαλιστεί η ορθή εφαρμογή του καθεστώτος αυτού, ήταν αναγκαία η ταυτοποίηση ορισμένων υποκειμένων στον ΦΠΑ με έναν ατομικό αριθμό δηλωτικό του κράτους μέλους που τον απέδωσε, καθώς και το είδος της πράξεως στις οποίες αυτοί προέβαιναν (άρθρο 22, παράγραφος 1, στοιχεία γ', δ' και ε' της έκτης οδηγίας). Κατ' αυτόν τον τρόπο, ο αριθμός φορολογικού μητρώου αποτελεί, όπως επισημαίνει η Επιτροπή, μια σύντομη ένδειξη του φορολογικού καθεστώτος του υποκειμένου στον φόρο όσον αφορά τον ΦΠΑ, η οποία χρησιμεύει στον φορολογικό έλεγχο των ενδοκοινοτικών πράξεων.

45. Με τον σκοπό αυτόν, το άρθρο 22 της έκτης οδηγίας επιβάλλει στον υποκείμενο στον φόρο την υποχρέωση να αναγράφει στα τιμολόγια τον αριθμό φορολογικού μητρώου με τον οποίο πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών, καθώς και εκείνον που χρησιμοποίησε ο πελάτης του στην ίδια πράξη (άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β'), όπως επίσης και να υποβάλλει έναν τριμηνιαίο ανακεφαλαιωτικό πίνακα «των αποκτώντων που είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο φόρου προστιθέμενης αξίας προς τους οποίους έχει κάνει παραδόσεις αγαθών υπό τις συνθήκες που προβλέπονται στο άρθρο 28γ, τίτλος Α, στοιχεία α' και δ', καθώς και των εξατομικευμένων με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ παραληπτών των πράξεων που αναφέρονται στο πέμπτο εδάφιο» (άρθρο 22, παράγραφος 6, στοιχείο β').

46. Τον ίδιο αυτόν σκοπό του φορολογικού ελέγχου εξυπηρετεί ο κανόνας που περιέχεται στο άρθρο 28β, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με τον οποίον, στον βαθμό που ο αποκτών δεν αποδεικνύει ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στην οποία αναφέρεται το άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α', υπόκειται στον ΦΠΑ στο «μέρος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τη στιγμή της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα» (άρθρο 28β, παράγραφος 1), η απόκτηση θα θεωρείται ότι έλαβε χώρα «στο έδαφος του κράτους μέλους που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ βάσει του οποίου ο αποκτών διενήργησε την απόκτηση αυτή»¹⁵.

47. Βεβαίως, τόσο οι υποχρεώσεις που περιέχονται στο άρθρο 22 όσο και ο κανόνας του άρθρου 28β, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας αποτελούν εργαλεία φορολογικού ελέγχου που εξυπηρετούν την πρόληψη, καθώς προορίζονται να αποτρέψουν τη μη καταβολή του ΦΠΑ από τον αγοραστή. Δεν μπορεί να συναχθεί από αυτές ότι η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο αποκτάται μόνο με την

15 — Το ίδιο άρθρο 28β, παράγραφος 2, συμπληρώνει την πρόβλεψη αυτή στο δεύτερο εδάφιο του, με έναν μηχανισμό για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης.

απόκτηση του αριθμού φορολογικού μητρώου, ούτε ότι η προσκόμιση του αριθμού αυτού είναι το μόνο μέσο για να αποδειχθεί ότι ο αγοραστής διενήργησε την πράξη με την ιδιότητά του ως υποκειμένου στον φόρο. Κατά συνέπεια, η μη εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής δεν μπορεί να στερήσει τον πωλητή από την απαλλαγή που δικαιούται.

48. Κατ' αρχάς, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας δεν εξαρτά την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ από κάποια τυπική προϋπόθεση ούτε από την προσκόμιση κάποιου συγκεκριμένου εγγράφου, αλλά αποκλειστικά από την πραγματοποίηση «μίας από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής». Επομένως, υπό το πρίσμα του γράμματος της εν λόγω διατάξεως, η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο πρέπει να θεωρηθεί προϋπόθεση που αφορά αποκλειστικά τα πραγματικά στοιχεία και που δεν εξαρτάται από την απόδοση ή τη χρησιμοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.

49. Η ανωτέρω τοποθέτηση είναι απολύτως συμβατή με τη σπουδαία λειτουργία που, όπως αναφέρθηκε, αποδίδει η έκτη οδηγία στον αριθμό φορολογικού μητρώου στο πλαίσιο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Βεβαίως, οι υποχρεώσεις του άρθρου 22 της έκτης οδηγίας καθιστούν την προσκόμιση του αριθμού φορολογικού μητρώου το σύνηθες —αν όχι και το πλέον δόκιμο— μέσο αποδείξεως της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο, αυτό, όμως, δεν σημαίνει ότι ο πωλητής δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει άλλα «αντικειμενικά στοιχεία»¹⁶ προκειμένου να αποδείξει ότι ο αγοραστής ενήργησε με την ιδιότητά του αυτή¹⁷. Η επίδικη υπόθεση είναι ένα καλό παράδειγμα αυτών των, χωρίς αμφιβολία εξαιρετικών, περιπτώσεων, στις οποίες ο πωλητής αποδεικνύει, χωρίς να προσκομίσει τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αγοραστή, ότι ο τελευταίος ενήργησε στο πλαίσιο μιας οικονομικής δραστηριότητας, ότι του μεταβιβάστηκε η εξουσία διαθέσεως των αγαθών και ότι η μεταφορά είχε ενδοκοινοτικό χαρακτήρα, παρέχοντας, έτσι, στα εμπλεκόμενα κράτη μέλη επαρκή στοιχεία για τον φορολογικό έλεγχο της πράξεως.

50. Δεν μπορεί, ως εκ τούτου, να υποστηριχθεί κατ' απόλυτο τρόπο ότι η μη εκπλήρωση της τυπικής υποχρέωσης αναγραφής του αριθμού φορολογικού μητρώου του αγοραστή στο τιμολόγιο και στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες εμποδίζει την «απόδειξη της συνδρομής των ουσιαστικών προϋποθέσεων» για την αναγνώριση της απαλλαγής¹⁸. Η μη τήρηση αυτή μπορεί να οδηγήσει, ενδεχομένως, στην επιβολή κυρώσεων, όχι, όμως, και σε μεταβολή του καθεστώτος υπαγωγής στον ΦΠΑ.

2. Η μη εκπλήρωση της υποχρέωσης αναγραφής του αριθμού φορολογικού μητρώου, την οποία επιβάλλει το άρθρο 22 της έκτης οδηγίας, δεν μπορεί να οδηγήσει σε μεταβολή του καθεστώτος υπαγωγής στον ΦΠΑ

51. Όσον αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, έχει κατοχυρωθεί νομολογιακώς ότι η μη εκπλήρωση των τυπικών προϋποθέσεων του άρθρου 22 της έκτης οδηγίας δεν μπορεί να εμποδίσει την αναγνώριση του εν λόγω δικαιώματος, όταν συντρέχουν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για τη γένεσή του.

16 — Κατά την έννοια της προπαρατεθείσας αποφάσεως Teleos κ.λπ. (σκέψη 40).

17 — Τα ανωτέρω αποδεικνύονται και από τη διάταξη του άρθρου 18, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 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 L 77, σ. 1), σύμφωνα με το οποίο «[ε]κτός αν διαθέτει στοιχεία περί του αντιθέτου, ο παρέχων μπορεί να θεωρήσει ότι ένας λήπτης που είναι εγκατεστημένος στην Ένωση είναι υποκείμενος στον φόρο: α) όταν ο λήπτης του έχει κοινοποιήσει τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ [...]· β) όταν ο λήπτης δεν έχει ακόμη λάβει ατομικό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, αλλά έχει ενημερώσει ότι έχει υποβάλει αίτηση για τη χορήγησή του, και ο παρέχων κατέχει οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο [...]».

18 — Προπαρατεθείσα απόφαση Collée (σκέψη 31).

52. Στην υπόθεση Dankowski¹⁹, η οποία αφορούσε ακριβώς την αναγνώριση του εν λόγω δικαιώματος εκπτώσεως, το πρόβλημα συνίστατο στο γεγονός ότι, μολονότι τα τιμολόγια περιείχαν τον αριθμό φορολογικού μητρώου του παρέχοντος τις υπηρεσίες, ο αριθμός αυτός είχε αποδοθεί στον τελευταίο αυτεπαγγέλτως από τις πολωνικές φορολογικές αρχές, χωρίς ο ίδιος να έχει προηγουμένως υποβάλει αίτηση εγγραφής όσον αφορά τον ΦΠΑ. Επομένως, ο παρέχων τις υπηρεσίες είχε παραβεί την υποχρέωση να δηλώσει την έναρξη της δραστηριότητάς του ως υποκειμένου στον φόρο (άρθρο 22, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας). Με την απόφασή του, το Δικαστήριο έκρινε ότι, «παρά τη σημασία της εγγραφής αυτής για την ορθή λειτουργία του συστήματος ΦΠΑ, η μη τήρηση της υποχρέωσης αυτής από έναν υποκείμενο στον φόρο δεν επηρεάζει το δικαίωμα εκπτώσεως που παρέχει το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας σε άλλον υποκείμενο στον φόρο. Συγκεκριμένα, το άρθρο 22, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει μόνον ότι οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν την υποχρέωση να δηλώσουν την έναρξη, μεταβολή και παύση των δραστηριοτήτων τους, αλλά ουδόλως επιτρέπει στα κράτη μέλη, σε περίπτωση μη υποβολής τέτοιας δηλώσεως, να αναβάλουν την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως μέχρι την πραγματική έναρξη των φορολογητέων πράξεων ή να στερήσουν τον υποκείμενο στον φόρο από την άσκηση του δικαιώματος αυτού»²⁰.

53. Κατά την άποψή μου, η απόφαση αυτή εκφράζει σαφώς την ιδέα ότι οι τυπικές προϋποθέσεις του άρθρου 22 και οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την αναγνώριση του δικαιώματος εκπτώσεως (ή απαλλαγής, όπως στην επίδικη υπόθεση) λειτουργούν σε διαφορετικά επίπεδα και αυτός είναι ο λόγος για τον οποίον η μη εκπλήρωση των πρώτων δεν μπορεί να οδηγήσει στη μεταβολή του ουσιαστικού καθεστώτος υπαγωγής στον ΦΠΑ.

54. Εξάλλου, είναι πρόδηλον ότι, παρόλο που η υποχρέωση γνωστοποίησης του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αγοραστή βαρύνει τον πωλητή, αυτός μπορεί να την εκπληρώσει μόνον εάν του παρασχεθεί η πληροφορία αυτή. Στο μέτρο, λοιπόν, που ο πωλητής ενεργεί καλή τη πίστει και λαμβάνει κάθε εύλογο μέτρο που έχει στη διάθεσή του προκειμένου να διασφαλίσει ότι η πράξη στην οποία προβαίνει δεν θα τον καταστήσει συμμετοχο σε φοροδιαφυγή, θα ήταν παράλογο να ζημιωθεί ο πωλητής από μια παράλειψη που οφείλεται στην έλλειψη συνεργασίας του αγοραστή και, εν τέλει, στη μη εκπλήρωση της υποχρέωσης που υπέχει ο τελευταίος να διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος προορισμού των αγαθών. Στις προπαρατεθείσες υποθέσεις Dankowski και Euro Tyre Holding απαντά επίσης η άποψη ότι η μη εκπλήρωση μιας τυπικής προϋποθέσεως από έναν υποκείμενο στον φόρο δεν μπορεί να ζημιώσει από φορολογικής απόψεως άλλον υποκείμενο στον φόρο²¹.

3. Δεν χωρούν εξαιρέσεις από την αρχή της ουδετερότητας, παρά μόνον σε περιπτώσεις απάτης

55. Τέλος, η άρνηση χορηγήσεως απαλλαγής στον πωλητή που δεν προσκομίζει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αγοραστή, ακόμη και αν από όλα τα αντικειμενικά στοιχεία προκύπτει ότι έλαβε χώρα ενδοκοινοτική παράδοση κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, ενέχει τον κίνδυνο της διπλής φορολόγησεως και, εν πάση περιπτώσει, προϋποθέτει αναδιανομή της εξουσίας φορολόγησεως· και οι δύο αυτές συνέπειες είναι αντίθετες προς την αρχή της ουδετερότητας όσον αφορά τον ΦΠΑ.

19 — Απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2010, C-438/09 (Συλλογή 2010, σ. I-14009).

20 — Προπαρατεθείσα απόφαση Dankowski (σκέψεις 33 και 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

21 — Απόφαση Dankowski (σκέψη 36): «[...] η τυχόν μη τήρηση από τον παρέχοντα υπηρεσίες της υποχρέωσης του άρθρου 22, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας δεν επηρεάζει το δικαίωμα εκπτώσεως το οποίο έχει ο αποδέκτης των εν λόγω υπηρεσιών». Υπό την ίδια έννοια, απόφαση Euro Tyre Holding (σκέψεις 37 και 38).

56. Όπως είναι γνωστό, η εν λόγω αρχή εξασφαλίζει την πλήρη ουδετερότητα «ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ»²². Ως εκ τούτου, στο πλαίσιο των εν λόγω δραστηριοτήτων, ο επιχειρηματίας πρέπει να απαλλαγεί εντελώς από τον ΦΠΑ που οφείλει ή που κατέβαλε, διά του συστήματος εκπτώσεως του ΦΠΑ. Στο πλαίσιο των ενδοκοινοτικών πράξεων, η εν λόγω ουδετερότητα διασφαλίζεται μέσω της αρχής της εδαφικότητας, σύμφωνα με την οποία η είσπραξη του ΦΠΑ απόκειται στο κράτος μέλος όπου λαμβάνει χώρα η τελική κατανάλωση του αγαθού. Όπως έχει επισημανθεί με τη νομολογία, ο μηχανισμός αυτός επιτρέπει την αυστηρή κατανομή των εσόδων από τον ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές πράξεις και «διασφαλίζει σαφή οριοθέτηση των φορολογικών εξουσιών των οικείων κρατών μελών»²³.

57. Αν, για τον ως άνω λόγο, δεν γινόταν δεκτή η απαλλαγή του πωλητή και ο ΦΠΑ εισπραττόταν στη Γερμανία, αλλά ο αγοραστής δήλωνε την πράξη στο κράτος μέλος προορισμού (Φινλανδία), θα δημιουργούνταν μία κατάσταση διπλής φορολόγησης σαφώς αντίθετη προς αυτή την αρχή της ουδετερότητας. Διότι, κατά το άρθρο 21 του κανονισμού (ΕΚ) 1777/2005²⁴, «[τ]ο κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς αγαθών εντός του οποίου πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών [...] 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». Όπως ήδη επισήμανα με τις προτάσεις μου επί της υποθέσεως R²⁵, ενδεχόμενη επιστροφή του ΦΠΑ που καταβλήθηκε στη Γερμανία, στην περίπτωση αυτή, δεν θα εξυπηρετούσε την πρόληψη της διπλής φορολόγησης, αλλά μόνο την εκ των υστέρων άρση των αποτελεσμάτων της και, ως εκ τούτου, δεν θα αρκούσε για να διασφαλίσει την τήρηση της αρχής της ουδετερότητας του φόρου.

58. Εξάλλου, η μη χορήγηση απαλλαγής στη χώρα προελεύσεως των αγαθών (Γερμανία) προϋποθέτει, εν πάση περιπτώσει, ότι η χώρα αυτή εισπράττει τον ΦΠΑ χωρίς να υπάρχει καμία φορολογική οφειλή, καθώς, σύμφωνα με τη λογική στην οποία στηρίζεται το σύστημα των ενδοκοινοτικών πράξεων, ο φόρος εισπράττεται εξ ολοκλήρου στη χώρα στην οποία συντελείται η κατανάλωση του αγαθού (Φινλανδία). Ως εκ τούτου, ακόμη και αν δεν υπήρχε διπλή φορολόγηση (ακόμη, δηλαδή, και αν η Φινλανδία δεν εισέπραττε τελικώς τον ΦΠΑ), θα συνέτρεχε αναδιανομή της εξουσίας φορολόγησης αντίθετη προς την αρχή της ουδετερότητας.

59. Κατά πάγια νομολογία, τα μέτρα που μπορούν να λαμβάνουν τα κράτη μέλη, δυνάμει του άρθρου 28γ, Α, της έκτης οδηγίας, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή της απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων και να «αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση», δεν πρέπει να υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών, ούτε να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ²⁶.

60. Το μέτρο της υποχρεωτικής προσκομίσεως από τον πωλητή του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αγοραστή, ως προϋπόθεση για τη χορήγηση της απαλλαγής, θα οδηγούσε, όπως εκτέθηκε ανωτέρω, σε αποτέλεσμα αντίθετο προς την αρχή της ουδετερότητας και κατ' επέκταση προς τις διατάξεις της έκτης οδηγίας.

61. Το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει, βεβαίως, ότι η εν λόγω αρχή δεν έχει απόλυτο χαρακτήρα και ότι χωρούν εξαιρέσεις από αυτήν στις περιπτώσεις απάτης ή κακής πίστεως. Ειδικότερα, στην προπαρατεθείσα απόφασή του R, έκρινε ότι οι αρχές της ουδετερότητας και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης «δεν μπορούν να προβάλλονται παραδεκτώς από υποκείμενο στον

22 — Βλ., αντί άλλων, απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman (Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19).

23 — Προπαρατεθείσα απόφαση EMAG Handel Eder (σκέψη 40).

24 — 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).

25 — Προτάσεις της 29ης Ιουνίου 2010 (σημείο 64). Απόφαση της 7ης Δεκεμβρίου 2010, C-285/09 (Συλλογή 2010, σ. I-12605).

26 — Βλ., αντί άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση Collée (σκέψη 26).

φόρο που εκ προθέσεως μετέσχε σε φοροδιαφυγή, διακυβεύοντας τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ»²⁷. Επίσης, με την ίδια απόφαση έκρινε ότι «δεν αντίκειται στην αρχή [της αναλογικότητας] αυτή η κατάσταση κατά την οποία προμηθευτής που μετέχει στη φοροαποφυγή υποχρεούται να καταβάλει εκ των υστέρων τον ΦΠΑ επί της ενδοκοινοτικής παραδόσεως που πραγματοποίησε, υπό την προϋπόθεση ότι η εμπλοκή του στη φοροαποφυγή συνιστά αποφασιστικό στοιχείο που πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά την εξέταση της αναλογικότητας κρατικού μέτρου»²⁸.

62. Ωστόσο, οι περιστάσεις της υποθέσεως R ήταν προδήλως διαφορετικές από αυτές της επίδικης υποθέσεως. Στην περίπτωση εκείνη, ο R, ενεργών ως πωλητής σε ενδοκοινοτικές πράξεις, εξέδωσε πλαστά τιμολόγια στο όνομα εικονικών αγοραστών, αποκρύπτοντας την ταυτότητα των πραγματικών αγοραστών προκειμένου να τους παράσχει τη δυνατότητα να αποφύγουν την καταβολή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος προορισμού. Επρόκειτο, επομένως, για σαφή περίπτωση φοροδιαφυγής, σε αντίθεση με την επίδικη υπόθεση, στην οποία δεν φαίνεται να συντρέχουν οι ίδιες περιστάσεις. Καθόσον το εθνικό δικαστήριο, στο οποίο απόκειται η ορθή εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, καταλήγει στο συμπέρασμα, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκόμισαν οι διάδικοι, ότι η VSTR περιορίστηκε να αναγράψει στο τιμολόγιο τον αριθμό φορολογικού μητρώου της φινλανδικής εταιρίας, χωρίς, όμως, να αποκρύψει ότι αγοράστρια των αγαθών ήταν η ATLANTIC, δεν χωρεί εφαρμογή της εξαιρέσεως που προβλέπεται από την απόφαση R και, κατά συνέπεια, δεν μπορεί να απορριφθεί η χορήγηση της απαλλαγής.

63. Με εξαίρεση τις περιπτώσεις απάτης στις οποίες αναφέρεται η απόφαση R, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να παρεκκλίνουν μονομερώς από τις βασικές αρχές του κοινού συστήματος του ΦΠΑ. Το διατακτικό της εν λόγω αποφάσεως στηρίζεται ρητώς στην εξαπάτηση εκ μέρους του πωλητή. Από την άποψη της αναλογικότητας, η απόφαση αναφέρει ότι ασκεί επιρροή στην υπόθεση το γεγονός ότι «η εμπλοκή του στη φοροαποφυγή συνιστά αποφασιστικό στοιχείο» (σκέψη 53), ενώ στη συνέχεια δίδει έμφαση στο ότι η συμμετοχή στην εν λόγω απάτη ήταν εκούσια και έθεσε σε κίνδυνο τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

64. Η απόφαση R εισήγαγε, εν τέλει, εξαίρεση από την αρχή της ουδετερότητας, η οποία δεν μπορεί να επεκταθεί πέραν της συγκεκριμένης υποθέσεως. Η παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας αποκλειστικά και μόνο για λόγους προληψέως, όταν ο πωλητής έχει αποδείξει ότι δεν ενήργησε με σκοπό την εξαπάτηση, δεν φαίνεται να αποτελεί μέτρο ανάλογο προς τον επιδιωκόμενο σκοπό, το οποίο μπορεί να δικαιολογηθεί υπό το πρίσμα της νομολογίας.

4. Πρόταση επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

65. Κατόπιν όλων των ανωτέρω, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι η έκτη οδηγία δεν εξαρτά την αναγνώριση της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο —είτε γενικά είτε σε σχέση με τη δυνατότητα εφαρμογής της απαλλαγής που εφαρμόζεται στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις— από την προσκόμιση του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, αλλά μόνο από την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας της οποίας η ύπαρξη είναι δύσκολο να αμφισβητηθεί στην επίδικη υπόθεση²⁹.

66. Η μη εκπλήρωση, εκ μέρους του πωλητή σε μια ενδοκοινοτική πράξη, της υποχρεώσεώς του να προσκομίσει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αγοραστή μπορεί να οδηγήσει στην επιβολή κυρώσεων και, αν αποδειχθεί η εμπλοκή του σε απάτη, στην άρνηση χορηγήσεως της απαλλαγής που αντιστοιχεί στην ενδοκοινοτική παράδοση, βάσει της αποφάσεως R. Και τα δύο μέτρα συνιστούν ένα σύστημα καταπολεμήσεως της απάτης σύμφωνο προς την αρχή της αναλογικότητας.

27 — Προπαρατεθείσα απόφαση R (σκέψη 54).

28 — Προπαρατεθείσα απόφαση R (σκέψη 53).

29 — Δεδομένων των χαρακτηριστικών των πωληθέντων αγαθών (δύο μηχανημάτων θρυμματισμού πέτρας), είναι εύλογο να υποτεθεί ότι τα αγαθά αυτά δεν προορίζονταν για «προσωπική κατανάλωση», η οποία θα απέκλειε την ύπαρξη «οικονομικής δραστηριότητας» κατά την έννοια της οδηγίας.

67. Αντιθέτως, δεν θα ήταν σύμφωνο προς την ως άνω αρχή το φαινόμενο οποιαδήποτε μη εκπλήρωση τυπικών προϋποθέσεων, χωρίς να συντρέχει εξαπάτηση, να οδηγεί σε πλήρη αλλοίωση της δυναμικής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων και σε μονομερή μετατόπιση της εξουσίας φορολογήσεως προς ένα κράτος μέλος αναρμόδιο να την ασκήσει.

Γ — Δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

68. Με το δεύτερο προδικαστικό του ερώτημα, το Bundesfinanzhof αναφέρεται σε δύο διαφορετικές περιστάσεις που επηρεάζουν πιθανώς την απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα.

1. Πρώτο σκέλος του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

69. Το πρώτο σκέλος του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος αναφέρεται, ειδικότερα, στη σημασία που θα μπορούσε να έχει το γεγονός ότι ο αγοραστής είναι επιχειρηματίας εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα, ο οποίος απέστειλε το αντικείμενο της παραδόσεως από ένα κράτος μέλος σε ένα άλλο, στο πλαίσιο αλυσιδωτών πράξεων και ο οποίος, όμως, δεν είναι εγγεγραμμένος στα μητρώα υποκειμένων στον ΦΠΑ σε κανένα κράτος μέλος.

70. Κατά την άποψή μου, στο ερώτημα αυτό μπορεί να δοθεί μόνο αρνητική απάντηση. Όπως ορθώς υπενθυμίζει η Επιτροπή, καμία από τις διατάξεις που έχουν εφαρμογή στην υπόθεση δεν προβαίνει σε διάκριση αναλόγως του αν ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος στο έδαφος κράτους μέλους ή τρίτης χώρας.

71. Το γεγονός ότι ο αγοραστής είναι επιχειρηματίας εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα και δεν είναι εγγεγραμμένος στα μητρώα υποκειμένων στον ΦΠΑ δεν ασκεί επιρροή διαφορετική από εκείνη που θα μπορούσαν να έχουν άλλες περιστάσεις, όπως το να μην έχει ο αγοραστής αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ή, απλώς, να μην τον έχει προσκομίσει. Τα μόνα πραγματικά περιστατικά που ασκούν επιρροή όσον αφορά την απάντηση αυτή είναι η μη προσκόμιση του εν λόγω αριθμού φορολογικού μητρώου, ανεξαρτήτως των αιτίων της, και η ύπαρξη ή μη απάτης.

2. Δεύτερο σκέλος του δεύτερου ερωτήματος

72. Τέλος, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν η απάντηση που θα δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα επηρεάζεται από το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο απέδειξε ότι ο αγοραστής προέβη στη φορολογική δήλωση της ενδοκοινοτικής αγοράς.

73. Κατά την άποψή μου, το ερώτημα αυτό έχει νόημα μόνον εάν, όπως εν προκειμένω, γίνει δεκτό το συμπέρασμα ότι η αναγνώριση μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως ως απαλλασσόμενης δεν μπορεί να εξαρτηθεί από το αν ο υποκείμενος στον φόρο απέδειξε λογιστικώς τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αγοραστή.

74. Εκκινώντας από ένα τέτοιο συμπέρασμα, σκοπός του ως άνω τελευταίου ερωτήματος είναι να διευκρινιστεί αν η αναγνώριση της απαλλαγής μπορεί, εναλλακτικά, να εξαρτηθεί από το αν ο πωλητής αποδεικνύει ότι ο αγοραστής δήλωσε την ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος μέλος προορισμού.

75. Η διάταξη περί παραπομπής επικαλείται ως βάση του ερωτήματος αυτού την «αντιστοιχία» που, κατά πάγια νομολογία, πρέπει να υφίσταται μεταξύ μιας απαλλασσόμενης ενδοκοινοτικής παραδόσεως και μιας ενδοκοινοτικής αγοράς υποκείμενης στον φόρο και μη απαλλασσόμενης.

76. Πράγματι, με τη νομολογία διατυπώνεται ρητώς ότι «η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθού και η ενδοκοινοτική απόκτησή του συνιστούν, στην πραγματικότητα, μια ενιαία οικονομική πράξη» και ότι, «[ε]πομένως, οποιαδήποτε ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογηθείσα εντός του κράτους μέλους προορισμού της αποστολής ή της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών δυνάμει του άρθρου 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει ως συνέπεια παράδοση απαλλασσομένη εντός του κράτους μέλους ενάρξεως της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας»³⁰.

77. Αυτό σημαίνει ότι η απαλλασσόμενη παράδοση και η υποκείμενη στον φόρο αγορά συνδέονται και αποτελούν μία ενότητα όσον αφορά την κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών και, ως εκ τούτου, την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που είναι σύμφυτη με το κοινό σύστημα του ΦΠΑ³¹. Οι συνέπειες του συνδέσμου αυτού, ωστόσο, δεν φαίνεται να φθάνουν μέχρι του σημείου να απαιτείται για τη χορήγηση της απαλλαγής απόδειξη —βαρύνουσα τον πωλητή— ότι η αγορά δηλώθηκε από τον αγοραστή στο κράτος μέλος προορισμού. Τέτοια απαίτηση δεν περιέχεται, ασφαλώς, στην έκτη οδηγία και, για τους ίδιους λόγους που εκτέθηκαν σε σχέση με την απαίτηση του αριθμού φορολογικού μητρώου, θα ήταν αντίθετη τόσο προς την αρχή της αναλογικότητας όσο και προς την αρχή της ουδετερότητας.

78. Όσον αφορά την αρχή της ουδετερότητας, είναι σκόπιμο να επαναληφθεί ότι το αδιάρρηκτο της ενδοκοινοτικής παραδόσεως και της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως δεν μπορεί να φθάνει στο σημείο να επηρεάζει την άσκηση της εξουσίας φορολογήσεως εκ μέρους του κράτους μέλους προελεύσεως και του κράτους μέλους προορισμού των αγαθών.

79. Η θέση αυτή κατοχυρώνεται στο ήδη προαναφερθέν άρθρο 21 του κανονισμού 1777/2005, σύμφωνα με το οποίο το κράτος μέλος προορισμού των αγαθών «ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα ανεξάρτητα από την αντιμετώπιση της συναλλαγής ως προς το φόρο προστιθέμενης αξίας στο κράτος μέλος αναχώρησης [...]». Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι η είσπραξη στο κράτος μέλος προορισμού πρέπει να πραγματοποιείται χωρίς να εξετάζεται αν χορηγήθηκε απαλλαγή στο κράτος μέλος προελεύσεως, η προπαρατεθείσα απόφαση Teleos, όμως, φαίνεται να επεκτείνει το σκεπτικό αυτό και στην αντίστροφη περίπτωση, κρίνοντας ότι «[σ]το πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως και της ενδοκοινοτικής παραδόσεως, για να διασφαλιστεί 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. Επομένως, μολονότι η υποβολή εκ μέρους του αγοραστή φορολογικής δηλώσεως σχετικής με την ενδοκοινοτική απόκτηση μπορεί να αποτελεί ένδειξη για τη μετακίνηση των αγαθών εκτός του κράτους μέλους παραδόσεως, η δήλωση αυτή δεν έχει ωστόσο αποφασιστική σημασία για τους σκοπούς της αποδείξεως απαλλασσόμενης ενδοκοινοτικής παραδόσεως»³².

80. Βεβαίως, μια δήλωση ενδοκοινοτικής αποκτήσεως στο κράτος μέλος προορισμού θα εξάλειφε το πρόβλημα της προελεύσεως που τίθεται στην επίδικη υπόθεση, καθώς μια τέτοια δήλωση θα είχε πιθανότατα ως αποτέλεσμα την απόδοση στην αγοράστρια εταιρία ενός αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο εν λόγω κράτος μέλος.

81. Παρά ταύτα, ούτε η έλλειψη αποδείξεως περί του ότι η πράξη δηλώθηκε στον προορισμό ούτε η μη προσκόμιση του αριθμού φορολογικού μητρώου του αγοραστή μπορούν να οδηγήσουν αφ' εαυτών στην άρνηση απαλλαγής της παραδόσεως. Ειδικότερα, η απαίτηση να αποδειχθεί ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση δηλώθηκε στο κράτος μέλος προορισμού φαίνεται να βαίνει πέραν του προσήκοντος για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού μέτρου.

30 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις EMAG Handel Eder (σκέψη 29) και Teleos κ.λπ. (σκέψεις 23 και 24).

31 — Βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Teleos κ.λπ. (σκέψη 25).

32 — Σκέψη 71.

82. Η ίδια η προπαρατεθείσα απόφαση R έκρινε ότι το κράτος μέλος προελεύσεως υποχρεούται, κατ' αρχήν, να αρνείται τη χορήγηση απαλλαγής στον πωλητή «όσον αφορά ειδικές περιπτώσεις κατά τις οποίες υπάρχουν σοβαροί λόγοι να υποτεθεί ότι θα μπορούσε να επιχειρηθεί επιτυχώς η αποφυγή καταβολής ΦΠΑ [στο κράτος μέλος προορισμού] για την ενδοκοινοτική απόκτηση που αντιστοιχεί στην επίμαχη παράδοση»³³, υπενθυμίζω, όμως, ότι η κρίση αυτή εντάσσεται στο πλαίσιο μιας υποθέσεως απάτης.

83. Κατά συνέπεια, θεωρώ ότι δεν μπορεί να απαιτηθεί από τον πωλητή, προκειμένου να του χορηγηθεί η απαλλαγή που έχει εφαρμογή στην ενδοκοινοτική παράδοση, να αποδείξει ότι ο αγοραστής προέβη σε φορολογική δήλωση της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως στο κράτος μέλος προορισμού.

VI – Πρόταση

84. Συνεπώς, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής στο προδικαστικό ερώτημα του Bundesfinanzhof (Γερμανία):

- «1) Η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τον φόρο κύκλου εργασιών, δεν παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εξαρτούν την αναγνώριση μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως ως απαλλασσόμενης από το αν ο υποκείμενος στον φόρο αποδεικνύει λογιστικώς τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αγοραστή.
- 2) Είναι αδιάφορο για την απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα το γεγονός ότι ο αγοραστής είναι επιχειρηματίας εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα, ο οποίος έχει αποστείλει το αγαθό που αποτελεί αντικείμενο της παραδόσεως από ένα κράτος μέλος σε ένα άλλο στο πλαίσιο αλυσιδωτών πράξεων, πλην όμως δεν είναι εγγεγραμμένος σε κανένα κράτος μέλος όσον αφορά την υπαγωγή του στον φόρο προστιθέμενης αξίας.

Η οδηγία 77/388 δεν παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εξαρτούν την αναγνώριση μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως ως απαλλασσόμενης από το αν ο υποκείμενος στον φόρο αποδεικνύει ότι ο αγοραστής προέβη σε φορολογική δήλωση της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως στο κράτος μέλος προορισμού.»

33 — Σκέψη 52.