



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 9ης Οκτωβρίου 2014*

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 138, παράγραφος 1 — Απαλλαγές που συνδέονται με ενδοκοινοτικές συναλλαγές — Αποκτών μη καταχωρισμένος ως υποκείμενος στον ΦΠΑ — Υποχρέωση του πωλητή να εξακριβώσει τη γνησιότητα της υπογραφής του αποκτώντος ή του εκπροσώπου του — Αρχές της αναλογικότητας, της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης — Άμεσο αποτέλεσμα»

Στην υπόθεση C-492/13,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Administrativen sad Varna (Βουλγαρία) με διάταξη της 2ας Σεπτεμβρίου 2013, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Σεπτεμβρίου 2013, στο πλαίσιο της δίκης

Traum EOOD

κατά

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász και D. Šváby, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Wahl

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, εκπροσωπούμενος από τον D. Zhelyazkov,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις S. Petrova και L. Lozano Palacios,

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

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 138, παράγραφος 1, και 139, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/88/ΕΕ του Συμβουλίου, της 7ης Δεκεμβρίου 2010 (ΕΕ L 326, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Traum EOOD (στο εξής: Traum) και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (διευθυντή της Διευθύνσεως «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισης», για την πόλη της Βάρνας, της κεντρικής υπηρεσίας εισπράξεως δημοσίων εσόδων, στο εξής: Direktor), σχετικά με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου με την οποία δεν χορηγήθηκε στην Traum απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για συναλλαγή την οποία η Traum χαρακτήρισε ως «ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών».

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 131 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 [του τίτλου ΙΧ της οδηγίας ΦΠΑ] εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.»
- 4 Περιλαμβανόμενο στο κεφάλαιο 4, που επιγράφεται «Απαλλαγές συνδεόμενες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις», του τίτλου ΙΧ της οδηγίας αυτής, το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους αλλά εντός της Κοινότητας από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.»
- 5 Το άρθρο 139, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 138, παράγραφος 1, δεν εφαρμόζεται στις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι υπάγονται στην απαλλαγή για τις μικρές επιχειρήσεις που προβλέπεται στα άρθρα 282 έως 292.

Η απαλλαγή δεν εφαρμόζεται ούτε στις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούν υποκείμενοι στον φόρο ή νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στον φόρο, των οποίων οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1.»

Το βουλγαρικό δίκαιο

- 6 Το άρθρο 7, παράγραφος 1, του νόμου περί του φόρου προστιθέμενης αξίας (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynnost*, DV αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006), όπως εφαρμόζοταν στη διαφορά της κύριας δίκης (στο εξής: ZDDS), ορίζει τα εξής:

«Ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών συνιστά η παράδοση αγαθών που μεταφέρονται από την ημεδαπή προς άλλο κράτος μέλος από τον πωλητή —πρόσωπο καταχωρισμένο ως υποκείμενο στον ΦΠΑ όπως προβλέπει ο παρών νόμος— ή για λογαριασμό του ή για λογαριασμό του αποκτώντος, εφόσον ο αποκτών υπόκειται στον φόρο ή είναι νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, που είναι καταχωρισμένο ως υποκείμενο στον ΦΠΑ εντός άλλου κράτους μέλους.»

- 7 Το άρθρο 45 του εκτελεστικού κανονισμού του ZDDS προβλέπει τα ακόλουθα:

«Προκειμένου να αποδείξει ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, ο πωλητής οφείλει να διαθέτει τα ακόλουθα έγγραφα:

1. το έγγραφο παραδόσεως:

- a) το σχετικό με την παράδοση τιμολόγιο, στο οποίο, εάν ο αποκτών υπόκειται στον ΦΠΑ εντός άλλου κράτους μέλους, αναγράφεται ο αριθμός μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος που του έχει χορηγήσει το κράτος μέλος και ο οποίος χρησιμοποιήθηκε για την παράδοση των αγαθών σε αυτόν·
- b) στις περιπτώσεις ενδοκοινοτικής παραδόσεως κατά το άρθρο 7, παράγραφος 4, [του ZDDS], το προβλεπόμενο από το άρθρο 117, παράγραφος 2, [του ZDDS] πρωτόκολλο·

[...]

2. τα έγγραφα που αποδεικνύουν την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών από την ημεδαπή προς άλλο κράτος μέλος:

- a) το έγγραφο μεταφοράς ή τη γραπτή βεβαίωση του αποκτώντος ή προσώπου εξουσιοδοτημένου από αυτόν, που βεβαιώνουν ότι τα αγαθά παραλήφθηκαν εντός άλλου κράτους μέλους —στις περιπτώσεις που η μεταφορά πραγματοποιήθηκε για λογαριασμό μεν του πωλητή ή του αποκτώντος, αλλά από τρίτον [...]

[...].».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 8 Κατά τη διάρκεια των μηνών Σεπτεμβρίου και Οκτωβρίου 2009, η Traum ασκούσε δραστηριότητα στον τομέα των γενικών κατασκευών κτιρίων και οικοδομικών έργων. Στη δήλωση ΦΠΑ για την περίοδο από 1η Σεπτεμβρίου έως 31 Οκτωβρίου 2009, η Traum δήλωσε ότι είχε πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις βάσεων στηρίξεως λεπίδων και ακατέργαστου υλικού, απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ, προς την εγκατεστημένη στην Ελλάδα εταιρία «Ευάγγελος Γκαϊτατζής» και προσκόμισε έγγραφα που προβλέπονται από το άρθρο 45 του εκτελεστικού κανονισμού του ZDDS, ήτοι δύο τιμολόγια στα οποία αναγραφόταν ο ελληνικός αριθμός μητρώου ΦΠΑ της εταιρίας «Ευάγγελος Γκαϊτατζής», πρωτόκολλα παραδόσεως, διεθνείς φορτωτικές και υπογεγραμμένο δελτίο παραλαβής του εμπορεύματος.

- 9 Η βουλγαρική φορολογική αρχή, αφού προέβη, στις 7 Οκτωβρίου 2009, σε εξακρίβωση στην ηλεκτρονική βάση δεδομένων του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τον ΦΠΑ (VIES) («VAT Information Exchange System», στο εξής: βάση δεδομένων VIES), εξέδωσε, στις 2 Νοεμβρίου 2009, πράξη επιβολής και επιστροφής φόρου έναντι της Traum. Στην πράξη αυτή αναφερόταν ότι με τον έλεγχο στη βάση δεδομένων VIES είχε διαπιστωθεί ότι η εταιρία «Ευάγγελος Γκαϊτατζής» ήταν καταχωρισμένη ως υποκείμενη στον ΦΠΑ και διέθετε αριθμό μητρώου ΦΠΑ που ίσχυε από τις 15 Νοεμβρίου 2005.
- 10 Ωστόσο, η εταιρία «Ευάγγελος Γκαϊτατζής» ούτε δήλωσε την ενδοκοινοτική απόκτηση ούτε κατέβαλε ΦΠΑ στην Ελλάδα.
- 11 Στο πλαίσιο μεταγενέστερου φορολογικού ελέγχου, η βουλγαρική φορολογική αρχή συμβουλευθηκε εκ νέου τη βάση δεδομένων VIES και διαπίστωσε τότε ότι η εταιρία «Ευάγγελος Γκαϊτατζής» είχε διαγραφεί από το μητρώο ΦΠΑ από τις 15 Ιανουαρίου 2006. Κατόπιν αυτού, στις 17 Μαΐου 2011, η εν λόγω φορολογική αρχή εξέδωσε διορθωτική πράξη έναντι της Traum, υπάγοντας τις πράξεις πώλησας προς την εταιρία «Ευάγγελος Γκαϊτατζής» στον ΦΠΑ με το αιτιολογικό ότι η εταιρία αυτή δεν ήταν υποκείμενη στον ΦΠΑ εντός άλλου κράτους μέλους, οπότε η συνιστάμενη στην ιδιότητα του αποκτώντος ως υποκειμένου στον φόρο προϋπόθεση της απαλλαγής από τον φόρο αυτόν, την οποία προβλέπει το άρθρο 7, παράγραφος 1, του ZDDS, δεν πληρούνταν.
- 12 Στο πλαίσιο διοικητικής ενστάσεως που υπέβαλε ενώπιον του Direktor κατά της διορθωτικής αυτής πράξεως, η Traum προσκόμισε την πράξη επιβολής και επιστροφής φόρου που είχε εκδώσει η βουλγαρική φορολογική αρχή, στην οποία αναφερόταν ότι η εταιρία «Ευάγγελος Γκαϊτατζής» διέθετε έγκυρο αριθμό μητρώου ΦΠΑ κατά τον χρόνο της συναλλαγής.
- 13 Με απόφαση της 5ης Αυγούστου 2011, ο Direktor επιβεβαίωσε τη διορθωτική πράξη, στηριζόμενος στη έλλειψη αποδείξεως περί της μεταφοράς των αγαθών εκτός της βουλγαρικής επικράτειας και στην έλλειψη γραπτής βεβαιώσεως της παραλαβής του εμπορεύματος από τον αποκτώντα. Κατά τον Direktor, το επίμαχο δελτίο παραλαβής του εμπορεύματος και τα προσκομισθέντα πρωτόκολλα παραδόσεως δεν περιείχαν πληροφορίες ούτε σχετικά με την ακριβή διεύθυνση παραλαβής του εμπορεύματος αυτού ούτε σχετικά με την ταυτότητα, τα καθήκοντα και την εξουσία εκπροσωπήσεως του προσώπου που παρέλαβε το εμπόρευμα εντός της εταιρίας «Ευάγγελος Γκαϊτατζής» και, επομένως, τα έγγραφα αυτά δεν είχαν αποδεικτική ισχύ.
- 14 Προς στήριξη της προσφυγής της ενώπιον του Administrativen sad Varna (διοικητικού δικαστηρίου της Βάρνας) κατά της αποφάσεως αυτής του Direktor, η Traum ισχυρίζεται ότι προσκόμισε στη βουλγαρική φορολογική αρχή όλα τα έγγραφα που απαιτούνται τόσο από τον ZDDS όσο και από τον εκτελεστικό κανονισμό του ZDDS και τα οποία αποδεικνύουν την ύπαρξη ενδοκοινοτικής παραδόσεως. Επιπλέον, διατείνεται ότι εκτέλεσε τις συγκεκριμένες πράξεις με καλή πίστη, αφού έλεγξε τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ της εταιρίας «Ευάγγελος Γκαϊτατζής» στη βάση δεδομένων VIES προτού συνάψει τις εν λόγω συμβάσεις.
- 15 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι, ως προς την εφαρμογή του άρθρου 7, παράγραφος 1, του ZDDS, όσον αφορά τα μέσα προς απόδειξη της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών και της παραλαβής τους εντός άλλου κράτους μέλους, η βουλγαρική νομολογία περιλαμβάνει αντιφάσκουσες μεταξύ τους αποφάσεις σχετικά με την αποδεικτική ισχύ των διεθνών φορτωτικών. Συναφώς, διερωτάται ως προς το αν οι προϋποθέσεις αποδείξεως που εφαρμόζονται δυνάμει του βουλγαρικού δικαίου συνάδουν προς το δίκαιο της Ένωσης.

- 16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Administrativen sad Varna αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Πρέπει να θεωρηθεί ότι πληρούται η προϋπόθεση φοροαπαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας [ΦΠΑ] και ότι δεν συντρέχει εξαίρεση κατά το άρθρο 139, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, στο πλαίσιο της οποίας διαπιστώθηκε ότι η έλλειψη της ιδιότητας του αποκτώντος το αγαθό ως “προσώπου καταχωρισμένου ως υποκειμένου στον ΦΠΑ” εμφανίσθηκε στη βάση δεδομένων [VIES] μετά την πραγματοποίηση της παραδόσεως, [η καθυστερημένη εγγραφή της ιδιότητας του αγοραστή ως “προσώπου μη διαθέτοντος πλέον αριθμό μητρώου ΦΠΑ” προκύπτει από πληροφορίες που συνέλεξε η βουλγαρική φορολογική αρχή], η δε προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια, καθόσον άντλησε σχετικές πληροφορίες από [την εν λόγω βάση δεδομένων], οι οποίες ωστόσο δεν τεκμηριώνονται;
 - 2) Παραβιάζονται οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αναλογικότητας και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης από εθνική διοικητική πρακτική και νομολογία κατά τις οποίες ο πωλητής (ο αποστολέας κατά τη σύμβαση μεταφοράς) οφείλει να διαπιστώνει τη γνησιότητα της υπογραφής του αποκτώντος και να διευκρινίζει αν αυτή προέρχεται από πρόσωπο που εκπροσωπεί την αγοράστρια εταιρία, από υπάλληλο της εταιρίας με αντίστοιχη θέση ή από εξουσιοδοτημένο πρόσωπο;
 - 3) Σε περίπτωση όπως αυτή της διαφοράς της κύριας δίκης, έχει το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας [ΦΠΑ] άμεσο αποτέλεσμα και δύναται το εθνικό δικαστήριο να εφαρμόσει απευθείας την εν λόγω διάταξη;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του παραδεκτού

- 17 Ο Direktor αμφισβητεί το παραδεκτό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως υποστηρίζοντας ότι το αιτούν δικαστήριο εξέθεσε τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης κατά τρόπο εσφαλμένο. Κατά τον Direktor, κακώς το αιτούν δικαστήριο θεώρησε ως αποδεδειγμένο το ότι το εμπόρευμα μεταφέρθηκε στην Ελλάδα και παραδόθηκε στην εταιρία «Ευάγγελος Γκαϊτατζής».
- 18 Συναφώς, πρέπει να παρατηρηθεί, αφενός, ότι το αιτούν δικαστήριο απλώς ανέφερε στο Δικαστήριο τα έγγραφα τα οποία η Traum προσκόμισε προς απόδειξη της υπάρξεως ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθών, χωρίς να διαπιστώσει το ίδιο ότι το εμπόρευμα πράγματι μεταφέρθηκε στην Ελλάδα ή παραδόθηκε στον αποκτώντα και, αφετέρου, ότι τα ερωτήματα που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο αφορούν, αντιθέτως, τις περί αποδείξεως απαιτήσεις από τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να εξαρτήσουν την απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως από τον ΦΠΑ.
- 19 Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, η οποία βασίζεται σε σαφή διάκριση των αρμοδιοτήτων μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο αποκλειστικώς να αποφαινεται επί της ερμηνείας ή του κύρους των νομοθετημάτων της Ένωσης, με βάση τα πραγματικά περιστατικά που του εκθέτει το εθνικό δικαστήριο (βλ. αποφάσεις WWF κ.λπ., C-435/97, EU:C:1999:418, σκέψη 31, και Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Όσον αφορά, ειδικότερα, τα υποτιθέμενα κενά και τις πραγματικές πλάνες της αποφάσεως ή διατάξεως περί παραπομπής, αρκεί να υπομνηστεί ότι δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο, αλλά στο εθνικό δικαστήριο να διαπιστώσει τα πραγματικά περιστατικά που προκάλεσαν τη διαφορά και να συναγάγει εξ αυτών τα αναγκαία συμπεράσματα για την απόφαση που καλείται να εκδώσει (απόφαση PreussenElektra, C-379/98, EU:C:2001:160, σκέψη 40).

20 Επομένως, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή.

Επί του πρώτου και του δεύτερου ερωτήματος

- 21 Με το πρώτο και το δεύτερο ερώτημά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν μαζί, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 138, παράγραφος 1, και 139, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντίκειται σ' αυτά, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, η εκ μέρους της φορολογικής αρχής κράτους μέλους άρνηση χορηγήσεως του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ λόγω ενδοκοινοτικής παραδόσεως με την αιτιολογία ότι ο αποκτών δεν ήταν καταχωρισμένος ως υποκείμενος στον ΦΠΑ εντός άλλου κράτους μέλους και ο προμηθευτής δεν απέδειξε ούτε τη γνησιότητα της υπογραφής που έφεραν τα έγγραφα που προσκομίστηκαν ως δικαιολογητικά της δηλώσεώς του περί απαλλασσομένης από τον ΦΠΑ παραδόσεως ούτε την εξουσία εκπροσωπήσεως του προσώπου που υπέγραψε τα έγγραφα αυτά εξ ονόματος του αποκτώντος.
- 22 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα αυτά, πρέπει να υπομνησθεί ότι η ενδοκοινοτική παράδοση, η οποία αποτελεί το συνακόλουθο της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως, απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ εφόσον πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ (απόφαση Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 23 Δυνάμει της διατάξεως αυτής, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχωρήσεως της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.
- 24 Κατά πάγια νομολογία, απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθών από τον ΦΠΑ χωρεί μόνον όταν το δικαίωμα να διαθέτει ως κύριος το αγαθό μεταβιβάζεται στον αποκτώντα και ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς αυτής, το εν λόγω αγαθό έχει πράγματι απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Teleos κ.λπ., C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 42).
- 25 Επιπλέον, όπως προκύπτει από το άρθρο 139, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, η απαλλαγή από τον φόρο αυτόν εξαρτάται από την προϋπόθεση να μην έχει πραγματοποιηθεί για υποκείμενο στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο των οποίων οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.
- 26 Τα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου αφορούν τον τρόπο αποδείξεως που είναι δυνατόν να επιβληθεί στον προμηθευτή προς απόδειξη του ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της απαλλαγής μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθών από τον ΦΠΑ.
- 27 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, ελλείψει συγκεκριμένης διατάξεως στην οδηγία ΦΠΑ όσον αφορά τις αποδείξεις που οι υποκείμενοι στον φόρο οφείλουν να προσκομίζουν προκειμένου να τους χορηγηθεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ, εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν, σύμφωνα με το άρθρο 131 της οδηγίας αυτής, τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσουν από τον φόρο τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς εξασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής των εν λόγω απαλλαγών και προς αποτροπή τυχόν περιπτώσεων φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταχρήσεως. Εντούτοις, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που περιλαμβάνονται στην έννομη τάξη της

Ένωσης και μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας (απόφαση *Mecsek-Gabona*, EU:C:2012:547, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 28 Η αρχή της ασφάλειας δικαίου, αναγκαίο συμπλήρωμα της οποίας συνιστά η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, επιτάσσει, αφενός, να είναι οι κανόνες δικαίου σαφείς και ακριβείς και, αφετέρου, να είναι η εφαρμογή τους προβλέψιμη από τους υποκειμένους σ' αυτούς (απόφαση *Plantanol*, C-201/08, EU:C:2009:539, σκέψη 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 29 Πρέπει να υπομνησθεί ότι η αρχή αυτή πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα οσάκις πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν οικονομικές επιπτώσεις, ούτως ώστε να μπορούν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν με ακρίβεια την έκταση των υποχρεώσεων που τους επιβάλλουν. Επομένως, οι υποκείμενοι στον φόρο πρέπει να γνωρίζουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις προτού προβούν σε συναλλαγή (βλ. απόφαση *Teleos κ.λπ.*, EU:C:2007:548, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 30 Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι οι σχετικές με την απόδειξη υποχρεώσεις τις οποίες υπέχει ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να καθορίζονται βάσει των συναφών προϋποθέσεων που έχουν καθοριστεί ρητώς από το εθνικό δίκαιο και τη συνήθη πρακτική που ακολουθείται για παρόμοιες συναλλαγές (βλ. απόφαση *Mecsek-Gabona*, EU:C:2012:547, σκέψη 38).
- 31 Συνεπώς, θα αντέβαινε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου να μπορεί ένα κράτος μέλος, το οποίο προέβλεψε τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απαλλαγής ενδοκοινοτικής παραδόσεως από τον ΦΠΑ, θεσπίζοντας, μεταξύ άλλων, κατάλογο των εγγράφων που πρέπει να υποβάλλονται στις αρμόδιες αρχές, και το οποίο δέχθηκε αρχικώς τα έγγραφα που υπέβαλε ο προμηθευτής ως δικαιολογούντα το δικαίωμα απαλλαγής, να υποχρεώσει μεταγενέστερα τον προμηθευτή αυτόν να καταβάλει τον σχετικό με την εν λόγω παράδοση ΦΠΑ, όταν αποδεικνύεται ότι, λόγω φοροδιαφυγής που διέπραξε ο αποκτών, την οποία δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει ο προμηθευτής, τα εν λόγω αγαθά δεν απομακρύνθηκαν υλικώς από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως (βλ. απόφαση *Teleos κ.λπ.*, EU:C:2007:548, σκέψη 50).
- 32 Πράγματι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, σε μια τέτοια περίπτωση, καίτοι δεν υφίσταται προφανώς κανένα από στοιχείο βάσει του οποίου να μπορεί να συναχθεί ότι τα εν λόγω αγαθά έχουν μεταφερθεί εκτός του εδάφους του κράτους μέλους παραδόσεως, η επιβολή υποχρεώσεως στον υποκείμενο στον φόρο να προσκομίσει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία δεν διασφαλίζει την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών από τον ΦΠΑ. Αντιθέτως, η υποχρέωση αυτή τον περιάγει σε κατάσταση αβεβαιότητας ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής της απαλλαγής επί της ενδοκοινοτικής παραδόσεως ή την ανάγκη να περιληφθεί ο ΦΠΑ στην τιμή πώλησεως (βλ. αποφάσεις *Teleos κ.λπ.*, EU:C:2007:548, σκέψεις 49 και 51, και *Mecsek-Gabona*, EU:C:2012:547, σκέψη 41).
- 33 Εν προκειμένω, από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι η βουλγαρική φορολογική αρχή εξέδωσε πράξη επιβολής και επιστροφής στηριζόμενη σε έγγραφα τα οποία υπέβαλε η Traum σύμφωνα με το άρθρο 45 του εκτελεστικού κανονισμού του ZDDS, χωρίς ωστόσο να ζητήσει την απόδειξη της γνησιότητας της υπογραφής του αποκτώντος την οποία έφεραν τα έγγραφα αυτά ή την προσκόμιση της εξουσιοδοτήσεως προς τον υπογράψαντα. Μόνον στο πλαίσιο μεταγενέστερου φορολογικού ελέγχου διατυπώθηκαν εκ μέρους της εν λόγω διοικητικής αρχής οι απαιτήσεις αυτές, οι οποίες, κατά το αιτούν δικαστήριο, συνιστούν «επιπρόσθετες προϋποθέσεις».
- 34 Όμως, θα αντέβαινε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου η άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ για τις επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξεις με την αιτιολογία ότι ο προμηθευτής δεν προσκόμισε αυτές τις επιπρόσθετες αποδείξεις στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου των πράξεων αυτών, ενώ τα έγγραφα που υπέβαλε η Traum ως δικαιολογητικά της δηλώσεώς της ήταν σύμφωνα με τον κατάλογο των εγγράφων που πρέπει να προσκομίζονται στη

βουλγαρική φορολογική αρχή, ο οποίος καθορίζεται από το άρθρο 45 του εκτελεστικού κανονισμού του ZDDS, και είχαν γίνει δεκτά από τη διοικητική αυτή αρχή, σε πρώτη φάση, ως δικαιολογούντα το δικαίωμα φοροαπαλλαγής, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

- 35 Όσον αφορά την άρνηση χορηγήσεως απαλλαγής από τον ΦΠΑ για την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης παράδοση με την αιτιολογία ότι ο αποκτών δεν ήταν καταχωρισμένος ως υποκείμενος στον ΦΠΑ εντός άλλου κράτους μέλους κατά τον χρόνο της παραδόσεως, είναι ασφαλώς αληθές ότι η χορήγηση αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ αποδεικνύει το φορολογικό καθεστώς του υποκειμένου στον φόρο από πλευράς εφαρμογής του φόρου αυτού και διευκολύνει τον φορολογικό έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, σκέψη 60).
- 36 Εντούτοις, δεδομένου ότι στην αρμόδια εθνική αρχή εναπόκειται να εξακριβώσει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο πριν του χορηγήσει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, τυχόν παρατυπία επηρεάζουσα το μητρώο αυτό δεν μπορεί να έχει ως συνέπεια να στερηθεί ένας επιχειρηματίας, ο οποίος βασίστηκε στα στοιχεία που περιλαμβάνονται στο εν λόγω μητρώο, την απαλλαγή την οποία δικαιούται. Συνεπώς, το Δικαστήριο έκρινε ότι θα αντέβαινε στην αρχή της αναλογικότητας να θεωρηθεί ο πωλητής υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ αποκλειστικώς λόγω του ότι ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος διεγράφη αναδρομικώς (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, σκέψεις 63 και 64).
- 37 Στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, η Traum είχε διαβιβάσει στη βουλγαρική φορολογική αρχή δύο τιμολόγια στα οποία αναγραφόταν ο ελληνικός αριθμός μητρώου ΦΠΑ της εταιρίας «Ευάγγελος Γκαϊτατζής» προς απόδειξη του δικαιώματός της σε απαλλαγή από τον ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 45, παράγραφος 1, στοιχείο α, του εκτελεστικού κανονισμού του ZDDS. Τα στοιχεία αυτά επιβεβαιώθηκαν, μετά από εξακρίβωση εκ μέρους της εν λόγω διοικητικής αρχής στη βάση δεδομένων VIES, με την πράξη επιβολής και επιστροφής φόρου της 2ας Νοεμβρίου 2009. Ως εκ τούτου, η εν λόγω διοικητική αρχή είχε συμφωνήσει και δεχθεί, σε πρώτη φάση, σύμφωνα με την προϋπόθεση του άρθρου 7, παράγραφος 1, του ZDDS, ότι ο αποκτών υπέκειτο στον ΦΠΑ εντός άλλου κράτους μέλους. Μόνον στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου διαπίστωσε η ως άνω αρχή ότι δεν πληρούνταν η προϋπόθεση αυτή. Υπό τις συνθήκες αυτές, η άρνηση χορηγήσεως απαλλαγής από τον ΦΠΑ λόγω ενδοκοινοτικής παραδόσεως θα αντέβαινε στις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας.
- 38 Όσον αφορά την περίπτωση στην οποία αναφέρεται ο Direktor με τις γραπτές παρατηρήσεις του, δηλαδή ότι η Traum όφειλε να αποδείξει, με άλλα μέσα, ότι η εταιρία «Ευάγγελος Γκαϊτατζής» υπέκειτο, υπό την ιδιότητά της αυτή, στον φόρο εντός άλλου κράτους μέλους και οι ενδοκοινοτικές αγορές της υπέκειντο στον ΦΠΑ, από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι η απαίτηση αυτή δεν προβλέπεται από την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική νομοθεσία και, επιπλέον, η βουλγαρική φορολογική αρχή δεν την είχε διατυπώσει με την πράξη επιβολής και επιστροφής φόρου, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.
- 39 Στις γραπτές παρατηρήσεις του, ο Direktor υποστήριξε επίσης ότι η Traum δεν ενήργησε καλοπίστως και δεν επέδειξε την απαιτούμενη επιμέλεια προκειμένου να βεβαιωθεί για τη γνησιότητα των εγγράφων που υπέβαλε προς στήριξη της αιτήσεως απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Αναφέρεται επίσης στο ενδεχόμενο να διέπραξε η εταιρία «Ευάγγελος Γκαϊτατζής» φορολογική απάτη έναντι της ελληνικής φορολογικής αρχής. Συναφώς, ο Direktor υποστηρίζει, μεταξύ άλλων, ότι, λαμβανομένων υπόψη των απαντήσεων τις οποίες έδωσαν οι μεταφορείς κατά τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε σχετικά με την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης παράδοση, είναι αμφίβολο αν τα προσκομισθέντα έγγραφα μεταφοράς αντιστοιχούσαν όντως σε πραγματική κατάσταση.
- 40 Όμως, η διάταξη περί παραπομπής δεν περιέχει στοιχεία που να επιτρέπουν να συναχθεί ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης παράδοση αποτελούσε μέρος φορολογικής απάτης ή ότι η Traum δεν ενήργησε καλοπίστως στο πλαίσιο τυχόν φοροδιαφυγής εκ μέρους του αποκτώντος.

- 41 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να ελέγχει ούτε να εκτιμά τις πραγματικές περιστάσεις τις οποίες αφορά η υπόθεση της κύριας δίκης. Συνεπώς, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να προβεί στη σφαιρική εκτίμηση όλων των πραγματικών στοιχείων και περιστάσεων της υποθέσεως αυτής προκειμένου να καθορίσει κατά πόσον η Traum ενήργησε καλοπίστως και έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσαν ευλόγως να της ζητηθούν προκειμένου να βεβαιωθεί ότι η συναλλαγή που πραγματοποίησε δεν την οδηγούσε να συμμετάσχει σε φορολογική απάτη (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, σκέψη 53).
- 42 Σε περίπτωση που το δικαστήριο αυτό καταλήξει στο συμπέρασμα ότι αποδεδειγμένως, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, η Traum γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η συναλλαγή που πραγματοποίησε αποτελούσε μέρος απάτης την οποία είχε διαπράξει ο αποκτών και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει ώστε να αποφύγει την απάτη αυτή, μπορεί να μην της αναγνωριστεί το δικαίωμα σε απαλλαγή από τον ΦΠΑ (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, σκέψη 54).
- 43 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο και το δεύτερο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι τα άρθρα 138, παράγραφος 1, και 139, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν, υπό περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, στη φορολογική αρχή κράτους μέλους να αρνηθεί να αναγνωρίσει δικαίωμα σε απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως από τον ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι ο αποκτών δεν ήταν καταχωρισμένος ως υποκείμενος στον ΦΠΑ εντός άλλου κράτους μέλους και ο προμηθευτής δεν απέδειξε ούτε τη γνησιότητα της υπογραφής την οποία έφεραν τα έγγραφα που προσκομίστηκαν προς στήριξη της δηλώσεως περί απαλλασσομένης του ΦΠΑ παραδόσεως ούτε την εξουσία εκπροσωπήσεως του προσώπου το οποίο υπέγραψε τα έγγραφα αυτά εξ ονόματος του αποκτώντος, εφόσον τα αποδεικτικά στοιχεία προς δικαιολόγηση του δικαιώματος φοροαπαλλαγής τα οποία προσκόμισε ο προμηθευτής προς στήριξη της δηλώσεώς του ήταν σύμφωνα με τον προβλεπόμενο από το εθνικό δίκαιο κατάλογο εγγράφων που έπρεπε να προσκομιστούν στην εν λόγω διοικητική αρχή, τα δε έγγραφα αυτά έγιναν σε πρώτη φάση δεκτά από την αρχή αυτή ως δικαιολογούντα την φοροαπαλλαγή, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει. Επί του τρίτου ερωτήματος
- 44 Με το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι παράγει άμεσο αποτέλεσμα, οπότε οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να το επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων έναντι του κράτους προκειμένου να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ για ενδοκοινοτική παράδοση.
- 45 Κατά πάγια νομολογία, σε όλες τις περιπτώσεις που οι διατάξεις μιας οδηγίας είναι, από άποψη περιεχομένου, απαλλαγμένες αιρέσεων και αρκούντως ακριβείς, οι ιδιώτες μπορούν να τις επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων έναντι του κράτους, ανεξαρτήτως της ιδιότητας υπό την οποία αυτό ενεργεί (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, αποφάσεις Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, σκέψεις 18 και 23, και Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 46 Εν προκειμένω, το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει την υποχρέωση των κρατών μελών να απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών που πληρούν τις απαριθμούμενες σ' αυτό προϋποθέσεις.
- 47 Το άρθρο 131 της οδηγίας αυτής αφήνει μεν στα κράτη μέλη ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως όταν αυτά καθορίζουν τις προβλεπόμενες από το άρθρο 138 της οδηγίας προϋποθέσεις απαλλαγής από τον ΦΠΑ προκειμένου να διασφαλίσουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών, πλην όμως αυτό δεν αλλοιώνει τον ακριβή και απαλλαγμένο αιρέσεων χαρακτήρα της υποχρέωσης απαλλαγής από τον φόρο την οποία προβλέπει το άρθρο αυτό (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση Association de médiation sociale, EU:C:2014:2, σκέψη 33).

48 Επομένως, το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι παράγει άμεσο αποτέλεσμα, οπότε οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να το επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων έναντι του κράτους προκειμένου να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ για ενδοκοινοτική παράδοση.

Επί των δικαστικών εξόδων

49 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Τα άρθρα 138, παράγραφος 1, και 139, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/88/ΕΕ του Συμβουλίου, της 7ης Δεκεμβρίου 2010, έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν, υπό περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, στη φορολογική αρχή κράτους μέλους να αρνηθεί να αναγνωρίσει δικαίωμα σε απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως από τον φόρο προστιθέμενης αξίας με την αιτιολογία ότι ο αποκτών δεν ήταν καταχωρισμένος ως υποκείμενος στον φόρο αυτόν εντός άλλου κράτους μέλους και ο προμηθευτής δεν απέδειξε ούτε τη γνησιότητα της υπογραφής την οποία έφεραν τα έγγραφα που προσκομίστηκαν προς στήριξη της δηλώσεως περί απαλλασσομένης του φόρου αυτού παραδόσεως ούτε την εξουσία εκπροσωπήσεως του προσώπου το οποίο υπέγραψε τα έγγραφα αυτά εξ ονόματος του αποκτώντος, εφόσον τα αποδεικτικά στοιχεία προς δικαιολόγηση του δικαιώματος φοροαπαλλαγής τα οποία προσκόμισε ο προμηθευτής προς στήριξη της δηλώσεώς του ήταν σύμφωνα με τον προβλεπόμενο από το εθνικό δίκαιο κατάλογο εγγράφων που έπρεπε να προσκομιστούν στην εν λόγω διοικητική αρχή, τα δε έγγραφα αυτά έγιναν σε πρώτη φάση δεκτά από την αρχή αυτή ως δικαιολογούντα την φοροαπαλλαγή, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.
- 2) Το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/88, έχει την έννοια ότι παράγει άμεσο αποτέλεσμα, οπότε οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να το επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων έναντι του κράτους προκειμένου να τύχουν απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για ενδοκοινοτική παράδοση.

(υπογραφές)