ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ JULIANE KOKOTT της 11ης Ιανουαρίου 2007 [1]

I — Εισαγωγή

1. Με την υπό κρίση διάταξη περί παραπομπής, το Hoge Raad der Nederlanden ζητεί την ερμηνεία της έκτης οδηγίας για τον φόρο προστιθεμένης αξίας [2] καθώς και άλλων εννόμων πράξεων που ρυθμίζουν την αμοιβαία συνδρομή των φορολογικών αρχών. Στην ουσία πρόκειται για το ζήτημα κατά πόσον η φορολογική αρχή υποχρεούται σε συλλογή πληροφοριών σε άλλο κράτος μέλος, όταν ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να αποδείξει ότι πραγματοποίησε απαλλασσόμενη του φόρου ενδοκοινοτική παράδοση, διότι ο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος αποκτών δεν του παρέδωσε τις απαραίτητες για τον σκοπό αυτό δηλώσεις ή έγγραφα. Τα ερωτήματα συνδέονται στενά με τα ερωτήματα που ανέκυψαν στις υποθέσεις C-409/04 (Teleos κ.λπ.) και C-146/05 (Collée), επί των οποίων αναπτύσσω επίσης σήμερα προτάσεις.

II — Νομικό πλαίσιο

A — *Το κοινοτικό δίκαιο*

2. Με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ [3], προστέθηκε στην έκτη οδηγία νέος τίτλος XVIα (μεταβατικό καθεστώς φορολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών· άρθρα 28α έως 28ιγ). Οι διατάξεις αυτές εξακολουθούν να είναι κρίσιμες, δεδομένου ότι μέχρι τούδε δεν θεσπίστηκε οριστική ρύθμιση της φορολογήσεως της διακινήσεως εμπορευμάτων μεταξύ επιχειρήσεων διαφόρων κρατών μελών.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

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

3 — ΕΕ L 376, σ. 1.

3. Το άρθρο 28γ, Α, της έκτης οδηγίας ρυθμίζει την απαλλαγή των παραδόσεων αγαθών. Σύμφωνα με το άρθρο αυτό,

«[...] 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 και κατά την έννοια του άρθρου 28α, παράγραφος 5, στοιχείο α΄, 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.

[...]»

4. Το άρθρο 22 της έκτης οδηγίας ρυθμίζει τις τυπικές υποχρεώσεις του οφειλέτη του φόρου και, με τη μορφή που τυγχάνει εφαρμοστέα στην υπό κρίση περίπτωση [4], προβλέπει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«2. α) Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί λογιστικά βιβλία επαρκώς λεπτομερή ώστε να καθίσταται δυνατή η εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και ο έλεγχός του εκ μέρους των φορολογικών αρχών

[...]

3. α) Κάθε 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 υποκεί-μενο στον φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο. Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει επίσης να εκδίδει τιμολόγιο ή έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου, για τις παραδόσεις αγαθών που προβλέπονται στο άρθρο 28β, σημείο Β΄, παράγραφος 1, και για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί με τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 28γ, σημείο Α΄. Ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να διατηρεί αντίγραφο όλων των εκδοθέντων εγγράφων.

[...]

4 — Βλ. το άρθρο 28η, όπως προσετέθη με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ και τροποποιήθηκε τελευταία με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας — πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους (ΕΕ L 102, σ.18).

4. α) Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να καταθέτει δήλωση εντός προθεσμίας καθοριζόμενης από τα κράτη μέλη.

β) Η δήλωση πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα αναγκαία στοιχεία για την εξακρίβωση του ποσού του απαιτητού φόρου και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, συμπεριλαμβανομένου κατά περίπτωση, και κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσομένων πράξεων.

γ) Στη δήλωση πρέπει επίσης να περιλαμβάνονται:

— αφενός μεν, το συνολικό ποσό, πλην ΦΠΑ, των παραδόσεων αγαθών που αναφέρει το άρθρο 28γ, σημείο Α΄, δυνάμει των οποίων ο φόρος κατέστη απαιτητός κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.

— [...]

6. [...]

β) Κάθε υποκείμενος στον φόρο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ πρέπει να υποβάλλει επίσης ανακεφαλαιωτικό πίνακα των αγοραστών με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στους οποίους παρέδωσε αγαθά υπό τις συνθήκες που προβλέπονται στο άρθρο 28γ, τίτλος Α, στοιχεία α΄ και δ΄,

[...]

Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα, πρέπει να περιλαμβάνονται τα εξής:

— [...]

— [ο] αριθμό[ς] φορολογικού μητρώου ΦΠΑ τον οποίο διαθέτει κάθε αγοραστής σε άλλο κράτος μέλος και βάσει του οποίου του παραδόθηκαν τα αγαθά, [...]

7. [...]

8. Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του φόρου και την αποφυγή της φοροδιαφυγής, υπό την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που διενεργούνται από υπο-

κειμένους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και υπό την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.»

5. Η οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων [5] εφαρμόζεται, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας, ιδίως στις πληροφορίες που αφορούν τη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου προστιθεμένης αξίας. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/799 έχει ως εξής:

«Η αρμόδια αρχή ενός κράτους μέλους δύναται να ζητήσει από την αρμόδια αρχή ενός άλλου κράτους μέλους να της γνωστοποιήσει τις πληροφορίες που αναφέρονται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, για μία συγκεκριμένη περίπτωση. Η αρμόδια αρχή του κράτους, από το οποίο ζητούνται οι πληροφορίες, δεν είναι υποχρεωμένη να δώσει ευνοϊκή συνέχεια στην αίτηση αυτή, αν φανεί ότι η αρμόδια αρχή του κράτους που κάνει την αίτηση δεν εξήντλησε τα συνήθη ίδια μέσα πληροφορήσεώς της, τα οποία θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει ανάλογα με τις περιστάσεις για να λάβει τις αιτούμενες πληροφορίες, χωρίς να θέσει σε κίνδυνο την επίτευξη του επιδιωκομένου αποτελέσματος.»

6. Σύμφωνα με το άρθρο 3 της οδηγίας, τα κράτη μέλη προβαίνουν, σε ορισμένες περιπτώσεις, σε αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών. Σύμφωνα με το άρθρο 4, σε ειδικές περιπτώσεις, τα κράτη μέλη οφείλουν, πέραν αυτού, να προβαίνουν σε αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών.

7. Σύμφωνα με το άρθρο 4 του κανονισμού (ΕΟΚ) 218/92 του Συμβουλίου, της 27ης Ιανουαρίου 1992, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα των έμμεσων φόρων (ΦΠΑ) [6], η αρμόδια αρχή κάθε κράτους μέλους τηρεί ηλεκτρονική βάση δεδομένων στην οποία αποθηκεύει και επεξεργάζεται τις πληροφορίες που συλλέγει σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 6, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας. Βάσει των δεδομένων αυτών, τα κράτη μέλη παρέχουν αμοιβαίως ορισμένες πληροφορίες ή μπορούν να έχουν ακόμη και άμεση πρόσβαση στις πληροφορίες αυτές.

8. Το άρθρο 5 του κανονισμού 218/92 ρυθμίζει ως εξής την ανταλλαγή συμπληρωματικών πληροφοριών σε συγκεκριμένες περιπτώσεις:

«1. Εφόσον οι παρεχόμενες βάσει του άρθρου 4 πληροφορίες είναι ανεπαρκείς, η αρμόδια αρχή κράτους μέλους μπορεί οποτεδήποτε, και για συγκεκριμένες περιπτώσεις, να υποβάλει αίτηση για συμπληρωματικές πληροφορίες. Η αποδέκτρια αρχή

5 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ L 76, σ. 1). Από της θέσεως σε ισχύ της οδηγίας 2003/93/ΕΚ του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης και έμμεσης φορολογίας (ΕΕ L 264, σ. 23), η οδηγία 77/799 έπαυσε να ισχύει για τον φόρο προστιθεμένης αξίας.

6 — ΕΕ L 24, σ. 1.

παρέχει τις πληροφορίες το συντομότερο δυνατό και το αργότερο τρεις μήνες από την παραλαβή της αίτησης.

2. Στην περίπτωση που αναφέρεται στην παράγραφο 1, η αποδέκτρια αρχή παρέχει στην αιτούσα αρχή τουλάχιστον τους αριθμούς, τις ημερομηνίες και τα ποσά των τιμολογίων των συγκεκριμένων πράξεων που διενεργούνται μεταξύ προσώπων στα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη.»

9. Σύμφωνα όμως με το άρθρο 7 του κανονισμού 218/92, η αποδέκτρια αρχή ενός κράτους μέλους οφείλει να παράσχει τις πληροφορίες αυτές, μόνον υπό την προϋπόθεση ότι:

«— ο αριθμός και η φύση των αιτήσεων παροχής πληροφοριών οι οποίες υποβάλλονται από την αιτούσα αυτή αρχή σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο δεν επιβάλλουν δυσανάλογη διοικητική επιβάρυνση στην εν λόγω αποδέκτρια αρχή,

— η αιτούσα αυτή αρχή έχει εξαντλήσει τις συνήθεις πηγές πληροφοριών, τις οποίες θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει ανάλογα με τις περιστάσεις, για να λάβει τις απαιτούμενες πληροφορίες, χωρίς να κινδυνεύει η επίτευξη του επιδιωκόμενου αποτελέσματος,

— η αιτούσα αυτή αρχή ζητεί συνδρομή μόνον εάν είναι σε θέση να παράσχει παρόμοια συνδρομή στην αιτούσα αρχή ενός άλλου κράτους μέλους.»

10. Οι διατάξεις για την αμοιβαία συνδρομή στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας κωδικοποιήθηκαν, με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2004, με τον κανονισμό (ΕΚ) 1798/2003 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 218/92[7]. Το άρθρο 5 του κανονισμού ρυθμίζει την αίτηση για παροχή πληροφοριών. Το άρθρο 40 του κανονισμού 1798/2003 περιέχει, σχετικά με την παροχή πληροφοριών, αντίστοιχη επιφύλαξη με αυτή του άρθρου 2, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 77/799 και του άρθρου 7 του κανονισμού 218/92.

B — *Το εθνικό δίκαιο*

11. Σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, του Wet op de omzetbelasting 1968 (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών), σε συνδυασμό με την κλάση 6 του περιεχόμενου στον νόμο αυτό Πίνακα II, στοιχείο α΄, ο εφαρμοζόμενος στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις φορολογικός συντελεστής είναι μηδενικός. Σύμφωνα με το άρθρο 12 της Uitvoeringsbesluit omzetbela-

7 — ΕΕ L 264, σ. 1.

sting 1968 (εκτελεστικής αποφάσεως για τον φόρο κύκλου εργασιών), η απαλλαγή ισχύει όταν από τα βιβλία ή τα έγγραφα προκύπτει η συνδρομή των απαιτουμένων για τον σκοπό αυτό προϋποθέσεων.

12. Το άρθρο 4, παράγραφος 3, της Besluit van de Staatssecretaris van Financiën, της 20ής Ιουνίου 1995, αριθ. VB 95/2120 (στο εξής: ανακοίνωση 38) [8], θέτει τις ακόλουθες προϋποθέσεις για την απόδειξη ενδοκοινοτικής παραδόσεως στις συναλλαγές παραλαβής προς μεταφορά:

«Όταν εμπορεύματα παραδίδονται "ελεύθερα κατά την αναχώρηση" ή "ελεύθερα από την αποθήκη" (συναλλαγές παραλαβής προς μεταφορά) σε αλλοδαπούς πελάτες, ο ενδοκοινοτικός χαρακτήρας της παραδόσεως δεν μπορεί να προκύπτει [...] από τη φορτωτική ή τη λογιστική μεταφοράς του ιδίου του προμηθευτή. Παρά ταύτα, είναι νοητές περιστάσεις υπό τις οποίες ο προμηθευτής μπορεί και σ' αυτή την περίπτωση να είναι πεπεισμένος ότι ο αλλοδαπός πελάτης θα μεταφέρει τα εμπορεύματα σε άλλο κράτος μέλος. Επιπροσθέτως των συγκεντρωθέντων στη λογιστική εγγράφων και στοιχείων, πρέπει στην περίπτωση αυτή να πρόκειται για τακτικό πελάτη, εκτός αν ο προμηθευτής γνωρίζει ότι οι πραγματοποιηθείσες από αυτόν προς τον πελάτη ενδοκοινοτικές παραδόσεις δημιούργησαν προβλήματα, ο οποίος πελάτης έχει επί πλέον προβεί στην κατά τα κατωτέρω δήλωση. Αυτή η γραπτή δήλωση, που πρέπει να υπογραφεί εκ μέρους αυτού που παραλαμβάνει τα παραδιδόμενα εμπορεύματα, πρέπει να περιέχει τουλάχιστον το όνομα του πελάτη και, αν ο πελάτης δεν παραλαμβάνει προσωπικώς τα εμπορεύματα, το όνομα αυτού που τα παραλαμβάνει εξ ονόματός του, τον αριθμό ταξινομήσεως του οχήματος με το οποίο θα μεταφερθούν τα εμπορεύματα, τον αριθμό του τιμολογίου στο οποίο αναφέρονται συγκεκριμένως τα παραδιδόμενα εμπορεύματα, τον τόπο στον οποίο θα μεταφερθούν τα εμπορεύματα, καθώς και τη δήλωση ότι ο πελάτης είναι πρόθυμος να παράσχει συναφώς, κατόπιν αιτήματος της φορολογικής υπηρεσίας, λεπτομερέστερα στοιχεία για τον προορισμό των εμπορευμάτων. Υπόδειγμα αυτής της δηλώσεως περιλαμβάνεται ως παράρτημα.

Σε περιπτώσεις συναλλαγών παραλαβής προς μεταφορά, όπου δεν υπάρχει τακτικός πελάτης και το τίμημα για τα εμπορεύματα καταβάλλεται τοις μετρητοίς, ενώ ο προμηθευτής εξάλλου δεν διαθέτει έγγραφα που αποτελούν έρεισμα για τον ενδοκοινοτικό χαρακτήρα της παραδόσεως, δηλαδή σε περιπτώσεις στις οποίες, εκτός από ένα εκδοθέν επ' ονόματι ενός αλλοδαπού πελάτη τιμολόγιο (στο οποίο αναφέρεται ο αλλοδαπός αριθμός μητρώου ΦΠΑ του αγοραστή), δεν υπάρχει κανένα άλλο έγγραφο από το οποίο να προκύπτει ο ενδοκοινοτικός χαρακτήρας της παραδόσεως, ο προμηθευτής δεν θα μπορεί άνευ ετέρου να αιτιολογήσει την αξίωση εφαρμογής του μηδενικού δασμού. Υπ' αυτές τις συνθήκες, ο προμηθευτής μπορεί να αποφύγει τον κίνδυνο της εκ των

8 — V-N 1995, σ. 2324.

υστέρων βεβαιώσεως φόρου χρεώνοντας τον ολλανδικό ΦΠΑ στον αγοραστή. Ο αγοραστής, όταν διακινεί τα εμπορεύματα προς άλλο κράτος μέλος, θα πρέπει να προβεί σε σχετική δήλωση προς την ολλανδική φορολογική υπηρεσία. Με τη δήλωση αυτή μπορεί να προβεί σε έκπτωση του χρεωθέντος ολλανδικού ΦΠΑ.»

III — Τα πραγματικά περιστατικά και το προδικαστικό ερώτημα

13. Στην Twoh International BV (Twoh) καταλογίστηκε, με εκ των υστέρων βεβαίωση φόρου, φόρος προστιθεμένης αξίας μετά προσαυξήσεως για παραδόσεις που πραγματοποίησε κατά το έτος 1996. Κατά την άποψη της Twoh, οι εν λόγω παραδόσεις, ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις, απαλλάσσονταν του φόρου. Η φορολογική αρχή αρνήθηκε όμως την απαλλαγή διότι η Twoh δεν μπορούσε να προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για την αποστολή ή τη μεταφορά των εμπορευμάτων σε άλλο κράτος μέλος. Η Twoh αντέταξε ότι οι ολλανδικές φορολογικές αρχές όφειλαν, βάσει της οδηγίας 77/799 και του κανονισμού 218/92, να συλλέξουν πληροφορίες από τις φορολογικές αρχές των κρατών προορισμού, για να επιβεβαιώσουν τον ενδοκοινοτικό χαρακτήρα των παραδόσεων. Η φορολογική αρχή αρνήθηκε να το πράξει. Η Twoh ηττήθηκε πρωτοδίκως σε μεγάλη έκταση, όσον αφορά την κύρια απαίτηση.

14. Στο πλαίσιο της αναιρετικής διαδικασίας, το Hoge Raad υπέβαλε στο Δικαστήριο, με διάταξη της 22ας Απριλίου 2005, αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί του ακόλουθου ερωτήματος:

«Έχει το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α΄, της Έκτης οδηγίας —σε συνδυασμό με την οδηγία περί αμοιβαίας συνδρομής [77/799] και τον κανονισμό [218/92]— την έννοια ότι, όταν δεν έχει παρασχεθεί αυθορμήτως από το κράτος μέλος αφίξεως καμία αξιόλογη πληροφορία, πρέπει το κράτος μέλος αναχωρήσεως της αποστολής ή της μεταφοράς των εμπορευμάτων να ζητήσει από το φερόμενο ως κράτος μέλος της αφίξεως πληροφορίες και να περιλάβει τα συναγόμενα από αυτές συμπεράσματα στο πλαίσιο της εξετάσεως της αποδείξεως της αποστολής ή της μεταφοράς των εμπορευμάτων;»

15. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου υπέβαλαν παρατηρήσεις η Twoh, η Γαλλική Κυβέρνηση, η Ιρλανδία, η Ιταλική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, η Πολωνική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

IV — Νομική εκτίμηση

16. Όπως ανέφερα στις σημερινές προτάσεις μου επί της υποθέσεως Teleos κ.λπ., η απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής παραδό-

σεως, κατά την έννοια του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, προϋποθέτει ότι το παραδοθέν αγαθό αποστέλλεται ή μεταφέρεται σε άλλο κράτος μέλος και, ως εκ τούτου, έχει εγκαταλείψει από υλικής απόψεως το κράτος αποστολής [9].

17. Κατ' αρχάς πρέπει να τονισθεί ότι η έκτη οδηγία ορίζει ένα πολύ ευρύ πεδίο εφαρμογής του φόρου προστιθεμένης αξίας και ότι οι απαλλαγές από τον φόρο πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς ως εξαιρέσεις από αυτή την αρχή [10]. Ο επικαλούμενος μια τέτοια εξαίρεση πρέπει να αποδείξει ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής της. Η υποχρέωση του πραγματοποιούντος την παράδοση να αποδείξει τη μεταφορά των εμπορευμάτων από το κράτος προελεύσεως είναι αναπόφευκτη, ως προϋπόθεση της φοροαπαλλαγής της ενδοκοινοτικής παραδόσεως, προκειμένου να εξασφαλιστεί η ορθή εφαρμογή της έκτης οδηγίας.

18. Όπως προκύπτει από την εισαγωγική φράση του άρθρου 28γ, Α, της έκτης οδηγίας, εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίσουν τους από τυπικής απόψεως όρους για την απόδειξη ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της απαλλαγής μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως [11]. Τα κράτη μέλη έχουν περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, την ευχέρεια να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του φόρου και την αποφυγή της φοροδιαφυγής [12]. Εντούτοις, κατά την εξάντληση των περιθωρίων δράσεως που τους αφήνει εν προκειμένω η έκτη οδηγία, πρέπει να τηρούν τους κανόνες της Συνθήκης ΕΚ, το πνεύμα και τον σκοπό της ίδιας της οδηγίας, καθώς και τις γενικές αρχές του δικαίου, όπως την αρχή της αναλογικότητας [13].

19. Στο ολλανδικό δίκαιο, οι όροι της αποδείξεως στην περίπτωση συναλλαγών παραλαβής προς μεταφορά ρυθμίζονται με την ανακοίνωση 38. Ούτε το αιτούν δικαστήριο ούτε κανείς από τους διαδίκους αμφισβήτησαν ότι οι ρυθμίσεις αυτές είναι σύμφωνες προς την έκτη οδηγία ή γενικές αρχές του δικαίου.

20. Η Twoh, στη διαφορά της κύριας δίκης, δεν κατόρθωσε όμως, σύμφωνα με τα διαπιστωθέντα από το δικαστήριο πραγματικά περιστατικά, να προσκομίσει αποδείξεις ανταποκρινόμενες στις επιταγές της ανακοινώσεως 38, σχετικά με τη μεταφορά από τον πελάτη των παραδοθέντων εμπορευμάτων από τις Κάτω Χώρες σε άλλο κράτος μέλος.

9 — Βλ., ιδίως, σημεία 45 και 59 των προτάσεων της 11ης Ιανουαρίου 2007 επί της υποθέσεως C-409/04, Teleos κ.λπ. (που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή).

10 — Προτάσεις Teleos κ.λπ. (παρατίθενται στην υποσημείωση 9, σημείο 63), με περαιτέρω παραπομπές.

11 — Βλ. ακόμη, στο ίδιο πνεύμα, τη διάταξη της 3ης Μαρτίου 2004, C-395/02, Transport Service (Συλλογή 2004, σ. I-1991, σκέψεις 27 και 28) και απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψεις 90 και 91). Βλ. επίσης, σχετικά, σημεία 22 επ. των προτάσεών μου της 11ης Ιανουαρίου 2007, C-146/05, Collée (που δεν έχουν δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή).

12 — Απόφαση Halifax κ.λπ. (παρατίθεται στην υποσημείωση 11, σκέψη 92).

13 — Βλ. ακόμη, στο ίδιο πνεύμα, σχετικά με το δικαίωμα εκπτώσεως, αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ. (Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 52) και της 18ης Δεκεμβρίου 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, Molenheide κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-7281, σκέψη 48) καθώς και, όσον αφορά το άρθρο 21, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, απόφαση της 11ης Μαΐου 2006, C-384/04, Federation of Technological Industries κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-4191, σκέψη 29).

Εντούτοις, η Twoh θεωρεί ότι η φορολογική αρχή είναι υποχρεωμένη, σύμφωνα με την οδηγία 77/799 και τον κανονισμό 218/92, να συλλέξει πληροφορίες από τις αρχές των κρατών προορισμού, για να επιβεβαιώσει τον διασυνοριακό χαρακτήρα των παραδόσεων.

21. Αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό.

22. Η οδηγία 77/799 αποσκοπεί στην προώθηση της αμοιβαίας συνδρομής και της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών, ώστε να καταπολεμηθεί η φοροδιαφυγή [14]. Τον ίδιο σκοπό επιδιώκει και ο κανονισμός 218/92, που συμπληρώνει την οδηγία 77/799 στον τομέα των εμμέσων φόρων [15]. Το σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών, που εισήγαγε ο κανονισμός 218/92, κατέστη απαραίτητο ιδίως λόγω της εγκαθιδρύσεως της εσωτερικής αγοράς και της καταργήσεως των συνοριακών ελέγχων που αυτή συνεπάγεται, προκειμένου να αποφευχθεί η απώλεια φορολογικών εσόδων κατά την εφαρμογή της μεταβατικής ρυθμίσεως της έκτης οδηγίας για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές [16].

23. Αυτές οι έννομες πράξεις αποσκοπούν συνεπώς, κατά κύριο λόγο, στη συνεργασία των φορολογικών αρχών των κρατών μελών και δεν παρέχουν στους ιδιώτες δικαιώματα, εκτός από την πληροφόρηση σχετικά με τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 4, του κανονισμού 218/92. Η διασυνοριακή ανταλλαγή πληροφοριών δεν έχει ως στόχο να απαλλάξει τους υποκειμένους στον φόρο από το βάρος αποδείξεως που τους επιβάλλει η έκτη οδηγία. Οι πληροφορίες δίνουν στις αρχές τη δυνατότητα να ελέγξουν τα στοιχεία και τις αποδείξεις που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο, δεν υποκαθιστούν όμως τα εν λόγω στοιχεία και αποδείξεις. Από τη διατύπωση του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/799 και του άρθρου 5 του κανονισμού 218/92 προκύπτει ότι οι αρχές των κρατών μελών *μπορούν* και δεν οφείλουν να ζητήσουν πληροφορίες.

24. Εξάλλου, όπως τονίζει η Επιτροπή, οι αρχές του κράτους από το οποίο ζητούνται πληροφορίες δεν είναι υποχρεωμένες, υπό ορισμένες συνθήκες, να παράσχουν τις πληροφορίες. Έτσι, σύμφωνα με το άρθρο 7 του κανονισμού 218/92, οι πληροφορίες πρέπει να παρασχεθούν μόνον υπό την προϋπόθεση ότι ο αριθμός και η φύση των αιτήσεων παροχής πληροφοριών, οι οποίες υποβάλλονται από την αιτούσα αυτή αρχή σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο, δεν συνεπάγονται δυσανάλογη διοικητική επιβάρυνση στην εν λόγω αποδέκτρια αρχή και η αιτούσα αυτή αρχή έχει εξαντλήσει τις ίδιες πηγές πληροφοριών [17].

25. Εάν υφίστατο υποχρέωση συλλογής πληροφοριών από το κράτος προορισμού

14 — Βλ. πρώτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 77/799. Η νέα ρύθμιση με τον κανονισμό 1798/2003 δεν μετέβαλε τον σκοπό αυτό (βλ. πρώτη αιτιολογική σκέψη του κανονισμού 1798/2003).

15 — Βλ. τέταρτη αιτιολογική σκέψη του κανονισμού 218/92.

16 — Βλ. πρώτη έως τρίτη αιτιολογική σκέψη του κανονισμού 218/92.

17 — Βλ. και άρθρο 2, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 77/799.

για την ενδοκοινοτική απόκτηση των εμπορευμάτων σε κάθε περίπτωση αποδεικτικής αδυναμίας του πραγματοποιήσαντος την παράδοση, ο αριθμός των αιτήσεων θα αυξανόταν σε τέτοιο βαθμό ώστε οι αποδέκτριες αρχές θα απέρριπταν τις αιτήσεις λόγω υπερβολικής διοικητικής επιβαρύνσεως, επικαλούμενες το άρθρο 7 του κανονισμού 218/92.

26. Ανεξαρτήτως αυτών των πρακτικής φύσεως εκτιμήσεων, οι πληροφορίες των φορολογικών αρχών του κράτους προορισμού δεν είναι άλλωστε απόλυτα ενδεδειγμένες για την απόδειξη που απαιτείται, προκειμένου να χωρήσει απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως κατά το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας.

27. Όπως ανέφερα στις προτάσεις μου επί της υποθέσεως Teleos, οι φορολογικές αρχές του κράτους προελεύσεως και του κράτους προορισμού εξετάζουν χωριστά κατά πόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως ή τη φορολόγηση ενδοκοινοτικής αποκτήσεως [18]. Το γεγονός ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών δηλώθηκε στο κράτος προορισμού αποτελεί, συνεπώς, απλώς και μόνο μια ένδειξη ότι τα αγαθά αυτά έχουν πράγματι εγκαταλείψει από υλικής απόψεως το κράτος προελεύσεως. Το γεγονός ότι οι αρμόδιες φορολογικές αρχές του κράτους προελεύσεως διαθέτουν σχετικές πληροφορίες, διότι οι αρχές του κράτους προορισμού έδωσαν αυθορμήτως τις πληροφορίες αυτές [19], μπορεί απλώς να στηρίξει την αξίωση για απαλλαγή της παραδόσεως [20].

28. Δεν παραβλέπω το γεγονός ότι ένας υποκείμενος στον φόρο που βρίσκεται στην κατάσταση της Twoh στερείται, σύμφωνα με την εδώ υποστηριζόμενη άποψη, της απαλλαγής της παραδόσεως, μολονότι η αδυναμία του να αποδείξει τη μεταφορά εκτός της χώρας οφείλεται μόνο στην αμέλεια του αντισυμβαλλομένου του. Στην περίπτωση όμως που ο προμηθευτής επαφίεται στον αποκτώντα για τη μεταφορά των εμπορευμάτων εκτός της χώρας, αναδέχεται ενσυνείδητα τον κίνδυνο να στερηθεί τις αντίστοιχες αποδείξεις, αν ο αποκτών δεν τις θέσει στη διάθεσή του. Σε αυτή την περίπτωση δεν μπορεί να επέμβει η φορολογική αρχή. Αντιθέτως, ο προμηθευτής πρέπει να περιοριστεί στον αντισυμβαλλόμενό του και να προμηθευτεί από αυτόν τις αποδείξεις ή να απαιτήσει από αυτόν τον φόρο προστιθεμένης αξίας, εάν αυτός δεν προσκομίσει την απόδειξη για τη μεταφορά εκτός του κράτους προορισμού. Ο προμηθευτής μπορεί να προστατευτεί από τέτοιους κινδύνους, λαμβάνοντας ασφάλεια ίση με τον φόρο προστιθεμένης αξίας, και ελευθερώνοντάς την ταυτόχρονα με την προσκομιδή των εγγράφων μεταφοράς.

18 — Προτάσεις Teleos κ.λπ. (παρατίθενται στην υποσημείωση 9, σημείο 90).

19 — Στην υπό κρίση περίπτωση δεν αμφισβητείται ότι οι ολλανδικές αρχές δεν διέθεταν αντίστοιχες πληροφορίες παρασχεθείσες αυθορμήτως. Είναι επίσης αμφίβολο κατά πόσον τα στοιχεία για τη φορολόγηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από το κράτος προορισμού ανήκουν στις πληροφορίες που πρέπει να παρέχονται αυτομάτως. Δεν είναι το κράτος προορισμού εκείνο που πρέπει να παράσχει στο κράτος προελεύσεως τις απαραίτητες για τη φοροαπαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως πληροφορίες. Αντιθέτως, το κράτος προελεύσεως πρέπει, σύμφωνα με το άρθρο 4 του κανονισμού 218/92, να διαβιβάσει στο κράτος προορισμού τις πληροφορίες που απέκτησε δυνάμει του άρθρου 22, παράγραφος 6, στοιχείο β΄ (δηλαδή τα στοιχεία που έχει ο προμηθευτής για τον αποκτώντα), ώστε να μπορέσουν οι αρχές του κράτους προορισμού να εξασφαλίσουν τη φορολόγηση της αποκτήσεως.

20 — Βλ. προτάσεις Teleos κ.λπ. (παρατίθενται στην υποσημείωση 9, σημείο 91).

29. Κατά συνέπεια, οι φορολογικές αρχές δεν είναι υποχρεωμένες, σε κατάσταση όπως η υπό κρίση, να ζητούν από τις αρχές άλλου κράτους μέλους πληροφορίες ως προς το κατά πόσον έχουν υποβληθεί σε αυτές φορολογικές δηλώσεις σχετικά με την ενδοκοινοτική απόκτηση συγκεκριμένων αγαθών.

V — Πρόταση

30. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα του Hoge Raad ως εξής:

Όποιος ζητεί την απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως, σύμφωνα με το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να αποδείξει ότι ο αποκτών απέκτησε την εξουσία να διαθέτει ως κύριος το παραδοθέν αγαθό, που αποστέλλεται ή μεταφέρεται σε άλλο κράτος μέλος, και ότι το αγαθό έχει, ως εκ τούτου, εγκαταλείψει από υλικής απόψεως το κράτος προελεύσεως.

Όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να αποδείξει ο ίδιος την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, οι φορολογικές αρχές του κράτους προελεύσεως δεν είναι υποχρεωμένες να ζητούν πληροφορίες από τις φορολογικές αρχές του κράτους προορισμού, βάσει της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης και της έμμεσης φορολογίας και του κανονισμού (ΕΟΚ) 218/92 του Συμβουλίου, της 27ης Ιανουαρίου 1992, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα των έμμεσων φόρων (ΦΠΑ).