ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 7ης Δεκεμβρίου 2010 *

Στην υπόθεση C-285/09,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Bundesgerichtshof (Γερμανία) με απόφαση της 7ης Ιουλίου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Ιουλίου 2009, στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας κατά του

R.,

παρισταμένων των:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

Finanzamt Karlsruhe-Durlach,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους B. Σκουρή, Πρόεδρο, A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot και A. Arabadjiev, προέδρους τμήματος, E. Juhász, Γ. Αρέστη και U. Lõhmus (εισηγητή), T. von Danwitz και C. Toader, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Cruz Villalón
γραμματέας: K. Malacek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 5ης Μαΐου 2010,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— ο R., εκπροσωπούμενος από τους A. Parsch, D. Sauer, F. Kreilein, C. Prinz και K.-F. Zapf, Rechtsanwälte,

— το Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, εκπροσωπούμενο από την M. Harms και τον K. Lohse,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma και C. Blaschke,

— η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τον D. O'Hagan, επικουρούμενο από τον B. Doherty, barrister,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Γ. Κανελλόπουλο καθώς και από τις Ζ. Χατζηπαύλου και Β. Καρρά,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 29ης Ιουνίου 2010,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2000/65/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2000 (ΕΕ L 269, σ. 44, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η ως άνω αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς σχετικά με ποινικές διαδικασίες κινηθείσες κατά του R. λόγω της φοροδιαφυγής που του προσάπτεται όσον αφορά την καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Η έκτη οδηγία

3 Κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, στον ΦΠΑ υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιεί εξ επαχθούς αιτίας, στο εσωτερικό της χώρας, υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν, καθώς και οι εισαγωγές αγαθών.

4 Η έκτη οδηγία περιλαμβάνει τον τίτλο XVIα, με τίτλο «Μεταβατικό καθεστώς φορολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών», ο οποίος προστέθηκε 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 (ΕΕ L 376, σ. 1), και στον οποίο περιλαμβάνονται τα άρθρα 28α έως 28ιγ.

5 Το άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Υπόκεινται επίσης στον ΦΠΑ:

α) οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται εντός της χώρας από έναν υποκείμενο στο φόρο ενεργούντα υπό την ιδιότητά του αυτή, ή από ένα μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι [υποκείμενος] στο φόρο, ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή και δεν δικαιούται της ατέλειας που προβλέπεται στο άρθρο 24, ούτε υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 8 παράγραφος 1 στοιχείο α΄, δεύτερη φράση ή στις διατάξεις του άρθρου 28β, […] Β παράγραφος 1.»

6 Το δικαίωμα απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων από τον φόρο προβλέπεται στο άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, το οποίο έχει 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 το φόρο:

α) τις παραδόσεις αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5 [και κατά την έννοια του άρθρου 28α παράγραφος 5 στοιχεία 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 στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί υπ' αυτή την ιδιότητά του, σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.»

Η εθνική νομοθεσία

7 Το άρθρο 370, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα του 1977 (Abgabenordnung 1977, *BGBl.* 1976 I, σ. 613, και 1977 I, σ. 269), έχει ως εξής:

«1) Καταδικάζεται σε ποινή φυλάκισης μέχρι πέντε ετών ή χρηματική ποινή

1. όποιος προβαίνει σε ψευδείς ή ανακριβείς δηλώσεις ενώπιον των φορολογικών αρχών σχετικά με κρίσιμα φορολογικώς γεγονότα,

[…]

με αποτέλεσμα να μειώνεται η φορολογική του οφειλή και, κατά συνέπεια, να ωφελείται, ο ίδιος ή τρίτος, από αδικαιολόγητο φορολογικό πλεονέκτημα.»

8 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η διάταξη αυτή του φορολογικού κώδικα του 1977 περιέχει ποινικό νόμο εν λευκώ δεδομένου ότι δεν περιέχει όλα τα στοιχεία της αξιόποινης πράξης. Ο ποινικός αυτός νόμος συμπληρώνεται από τις διατάξεις του ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, το οποίο εξειδικεύει τις φορολογικώς κρίσιμες πράξεις και τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες γεννάται οφειλή φόρου. Κατά συνέπεια, η γέννηση της οφειλής του φόρου αποτελεί στοιχείο της αντικειμενικής υποστάσεως του αδικήματος της φοροαποφυγής.

9 Δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 1, του νόμου για τον φόρο κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz 1999, *BGBl.* 1999 I, σ. 1270, στο εξής: UStG), οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία εντός της χώρας από υποκείμενο στον φόρο υπόκεινται καταρχήν στον γερμανικό ΦΠΑ.

10 Κατ' εφαρμογή του άρθρου 4, σημείο 1, στοιχείο b, του UStG, που μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο τη διάταξη του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις που εμπίπτουν στις πράξεις που περιέχονται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του UStG απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

11 Το άρθρο 6a, παράγραφος 1, του UStG έχει ως εξής:

«Ενδοκοινοτική παράδοση [άρθρο 4, σημείο 1, στοιχείο b] υφίσταται οσάκις πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

1. ο επιχειρηματίας ή ο αγοραστής έχει μεταφέρει ή αποστείλει το αντικείμενο της παραδόσεως προς το υπόλοιπο έδαφος της Ένωσης,

2. ο αγοραστής είναι

a) 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.

[…]»

12 Κατά το άρθρο 6a, παράγραφος 3, του UStG, στον επιχειρηματία απόκειται να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του ίδιου άρθρου. Κατόπιν σύμφωνης γνώμης του Bundesrat, ο ομοσπονδιακός Υπουργός των Οικονομικών μπορεί να καθορίζει νομοθετικώς τον τρόπο με τον οποίο θα αποδεικνύεται η πλήρωση των προϋποθέσεων αυτών.

13 Δυνάμει του άρθρου 18a, παράγραφος 1, του UStG, ο ημεδαπός επιχειρηματίας που έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαλλασσόμενες από τον φόρο οφείλει να προσκομίσει στην Bundeszentralamt für Steuern (ομοσπονδιακή φορολογική αρχή) δήλωση στην οποία να αναγράφεται, μεταξύ άλλων, ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αγοραστή. Η δήλωση αυτή χρησιμεύει ως βάση για την επιτήρηση των ενδοκοινοτικών εμπορικών συναλλαγών μέσω της καταχωρίσεως δεδομένων και της διαβιβάσεώς τους, εφόσον παρίσταται ανάγκη, στις εθνικές αρχές στο πλαίσιο του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών για τον ΦΠΑ.

14 Κατά το άρθρο 18b του UStG, ο επιχειρηματίας πρέπει να δηλώσει προς τη φορολογική αρχή τη φορολογητέα βάση των ενδοκοινοτικών του παραδόσεων. Σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, του UStG, η φορολογητέα βάση ενδοκοινοτικής παραδόσεως συνίσταται, υπό κανονικές συνθήκες, στο καθαρό ποσό που καταβάλλει ο παραλήπτης της υπηρεσίας στον επιχειρηματία. Με τη δήλωση του άρθρου 18b, ο επιχειρηματίας ενημερώνει τη φορολογική αρχή ότι οι πραγματοποιηθείσες παραδόσεις απαλλάσσονται από τον φόρο δυνάμει των άρθρων 4, σημείο 1, στοιχείο b, και 6a του UStG, οπότε δεν οφείλει να καταβάλει ΦΠΑ για τις εν λόγω παραδόσεις.

15 Οι υποχρεώσεις όσον αφορά την απόδειξη των προϋποθέσεων φοροαπαλλαγής εκ μέρους του επιχειρηματία που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση ρυθμίζονται λεπτομερέστερα στην κανονιστική πράξη εφαρμογής του φόρου κύκλου εργασιών του 1999 (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999, *BGBl.* 1999 I, σ. 1308, στο εξής: UStDV).

16 Κατά το άρθρο 17a της UStDV, ο επιχειρηματίας πρέπει, αφενός, να αποδεικνύει μέσω κατάλληλων αποδεικτικών στοιχείων ότι το αντικείμενο της παραδόσεως έχει μεταφερθεί ή αποσταλεί στο υπόλοιπο έδαφος της Ένωσης (έγγραφη απόδειξη). Αφετέρου, το άρθρο 17c της UStDV ορίζει ότι από τα λογιστικά βιβλία του επιχειρηματία πρέπει να αποδεικνύεται η πλήρωση των προϋποθέσεων φοροαπαλλαγής και επίσης να προκύπτει, μεταξύ άλλων, ο αριθμός φορολογικού μητρώου του ΦΠΑ του αγοραστή (λογιστική απόδειξη).

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

17 Ο κατηγορούμενος R., πορτογαλικής ιθαγένειας, ήταν διαχειριστής γερμανικής εταιρίας δραστηριοποιούμενης στην εμπορία πολυτελών αυτοκινήτων. Από τις διαπιστώσεις που περιλαμβάνονται στην αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, από το 2001, οι πωλήσεις του R. υπερέβαιναν τα 500 οχήματα ανά έτος. Η πλειονότητα των αγοραστών ήταν επιχειρήσεις εμπορίας αυτοκινήτων εγκατεστημένες στην Πορτογαλία.

18 Από το 2002, ο R. προέβη επανειλημμένως σε παραποίηση των λογιστικών στοιχείων, αποκρύπτοντας την ταυτότητα των πραγματικών αγοραστών των οχημάτων με σκοπό να καταστήσει στους εγκατεστημένους στην Πορτογαλία διανομείς ευχερέστερη την αποφυγή καταβολής του ΦΠΑ. Με τον τρόπο αυτόν, ο R. είχε τη δυνατότητα να πωλεί τα οχήματα αντί υψηλότερου τιμήματος, αποκομίζοντας, ως εκ τούτου, σημαντικότερα κέρδη.

19 Η εν λόγω παραποίηση συνίστατο στην έκδοση, για τους λογιστικούς σκοπούς της εταιρίας, πλαστών τιμολογίων επ' ονόματι εικονικών αγοραστών, οι οποίοι εμφανίζονταν ως παραλήπτες των παραδιδόμενων αγαθών. Τα τιμολόγια αυτά περιελάμβαναν σε κάθε περίπτωση την εμπορική επωνυμία ενός εικονικού αγοραστή, τον αριθμό του φορολογικού του μητρώου ΦΠΑ, την ονομασία του οχήματος (το οποίο στην πραγματικότητα παραδιδόταν σε άλλον αγοραστή), το τίμημα της πωλήσεως καθώς και τη μνεία «απαλλασσόμενη του φόρου ενδοκοινοτική παράδοση βάσει του άρθρου 6a του UStG», πράγμα που υπονοούσε ότι ο ΦΠΑ θα καταβαλλόταν στην Πορτογαλία. Οι εν λόγω εμφαινόμενοι (εικονικοί) αγοραστές ήταν υπαρκτές επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην Πορτογαλία, εκ των οποίων ορισμένες είχαν συναινέσει στη χρήση της εμπορικής επωνυμίας τους για τον σκοπό αυτόν, ενώ άλλες το αγνοούσαν.

20 Όσον αφορά τους πραγματικούς αγοραστές των εν λόγω οχημάτων, τούτοι πωλούσαν τα οχήματα σε ιδιώτες τελικούς αγοραστές στην Πορτογαλία, αποκρύπτοντας από τις πορτογαλικές φορολογικές αρχές την ύπαρξη προηγούμενης ενδοκοινοτικής παραδόσεως και αποφεύγοντας την καταβολή του οφειλόμενου για την εν λόγω ενδοκοινοτική απόκτηση ΦΠΑ. Επιπλέον, οι πραγματικές εμπορικές σχέσεις αποκρύπτονταν και μέσω πρόσθετων μεθοδεύσεων. Στην περίπτωση που γινόταν γνωστή, κατά τον χρόνο της παραδόσεως, η ταυτότητα του ιδιώτη τελικού αγοραστή, ο R. συνέτασσε πάραυτα τα έγγραφα κυκλοφορίας του οχήματος επ' ονόματι του

προσώπου αυτού. Εν συνεχεία, εξέδιδε νέο πλαστό τιμολόγιο απευθυνόμενο προς τον εν λόγω τελικό αγοραστή το οποίο έφερε την εσκεμμένα παραπλανητική σημείωση «καθεστώς φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους βάσει του άρθρου 25a του UStG» που εφαρμοζόταν στα μεταχειρισμένα οχήματα.

21 Με τον τρόπο αυτόν, η εταιρία της οποίας ο R. ήταν διαχειριστής πώλησε και παρέδωσε πλέον των 1 100 οχημάτων αντί συνολικού ποσού περίπου 19 εκατομμυρίων ευρώ για τα έτη 2002 και 2003. Στις φορολογικές του δηλώσεις σχετικά με τα έτη αυτά, ο R. χαρακτήρισε τις πράξεις αυτές ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαλλασσόμενες από τον φόρο και προσδιόρισε ως αντισυμβαλλομένους τους εικονικούς αγοραστές, προκειμένου να μην είναι δυνατός ο εντοπισμός των πραγματικών αγοραστών στην Πορτογαλία χάρη στο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών ΦΠΑ σε επίπεδο Ένωσης.

22 Κατόπιν κινήσεως ποινικής διαδικασίας εναντίον του, ο R. τέθηκε υπό προσωρινή κράτηση στις 30 Ιανουαρίου 2008. Με απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2008, το Landgericht Mannheim (περιφερειακό δικαστήριο του Mannheim) καταδίκασε τον R. σε συνολική ποινή φυλάκισης τριών ετών για δύο αδικήματα φοροδιαφυγής, συνιστάμενα στη μη καταβολή ΦΠΑ πλέον του ενός εκατομμυρίου ευρώ για το 2002 και πλέον του 1,5 εκατομμυρίου ευρώ για το 2003. Κατά το δικαστήριο αυτό, οι κατά παραποίηση στοιχείων παραδόσεις που πραγματοποιήθηκαν στην Πορτογαλία δεν αποτελούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις κατά την έννοια του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, η εκ προθέσεως παράβαση των κανόνων του κοινοτικού δικαίου δικαιολογεί την άρνηση χορηγήσεως φορολογικής απαλλαγής στη Γερμανία. Συνεπώς, ο R., παραβαίνοντας την υποχρέωσή του να εισπράξει τον γερμανικό ΦΠΑ επί των παραδόσεων αυτών, να τον αποδώσει στις φορολογικές αρχές και να κάνει μνεία του γεγονότος αυτού στις ετήσιες φορολογικές του δηλώσεις, διέπραξε το αδίκημα της φοροδιαφυγής.

23 Ο R. προσέβαλε την καταδικαστική αυτή απόφαση ασκώντας αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Ο R. ισχυρίστηκε ότι το Landgericht Mannheim προέβη σε εσφαλμένο χαρακτηρισμό των επίμαχων πράξεων, δεδομένου ότι τα οχήματα

παραδόθηκαν όντως σε επαγγελματίες στην Πορτογαλία οπότε επρόκειτο για απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Η είσπραξη του ΦΠΑ στη Γερμανία ουδέποτε τέθηκε σε κίνδυνο, δεδομένου ότι ο εν λόγω φόρος οφειλόταν στη χώρα προορισμού, ήτοι την Πορτογαλική Δημοκρατία. Το γεγονός ότι ο φόρος αυτός δεν καταβλήθηκε στην Πορτογαλία στερείται λυσιτέλειας.

24 Με την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως που υπέβαλε, το Bundesgerichtshof (ομοσπονδιακό δικαστήριο) εκφράζει την άποψη ότι το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι τα φορολογικά πλεονεκτήματα που συνδέονται κατά κανόνα με μια συναλλαγή πρέπει να μην αναγνωρίζονται σε κανένα συναλλασσόμενο που πραγματοποιεί πράξεις αυτού του είδους προκειμένου να φοροδιαφύγει, οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο τελεί σε γνώση της καταχρηστικής πρακτικής ή της απάτης και μετέχει σε αυτήν. Κατά το αιτούν δικαστήριο, το συμπέρασμα αυτό συνάγεται, αφενός, από την απαγόρευση των καταχρηστικών πρακτικών την οποία καθιερώνει το δίκαιο της Ένωσης και η οποία εφαρμόζεται και στον ΦΠΑ και, αφετέρου, από την οικονομία και το περιεχόμενο της διατάξεως αυτής καθώς και από τους σκοπούς της έκτης οδηγίας.

25 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι ουδέποτε είχε αμφιβολία όσον αφορά την ερμηνεία της έκτης οδηγίας, λόγω της επαρκώς σαφούς νομολογίας του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και ότι έχει ήδη αρνηθεί, σε δύο ανάλογες υποθέσεις, να απαλλάξει ενδοκοινοτική παράδοση από τον φόρο.

26 Εντούτοις, από τη δικογραφία προκύπτει ότι, στο πλαίσιο παράλληλης φορολογικής διαδικασίας που κινήθηκε κατά του R. με βάση τα ίδια πραγματικά περιστατικά, το Finanzgericht Baden-Württemberg (φορολογικό δικαστήριο του Baden-Württemberg), με διάταξη της 11ης Μαρτίου 2009, εξέφρασε ορισμένες αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία του Bundesgerichtshof σχετικά με την άρνηση χορηγήσεως φοροαπαλλαγής και διέταξε την αναστολή εκτελέσεως των πράξεων επιβολής ΦΠΑ που είχαν απευθυνθεί στον R. Κατά τη γνώμη του φορολογικού αυτού δικαστηρίου, δεν είναι κρίσιμη εν προκειμένω η απαγόρευση των καταχρηστικών πρακτικών που προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης, καθόσον οι επίμαχες πράξεις μπορούν να δικαιολογηθούν και με άλλο τρόπο πλην της απλής χορηγήσεως φορολογικών

πλεονεκτημάτων. Επιπλέον, το συμπέρασμα του Bundesgerichtshof αντίκειται στις αρχές της ουδετερότητας και της εδαφικότητας του ΦΠΑ.

27 Λαμβανομένης υπόψη αυτής της διαστάσεως απόψεων των γερμανικών δικαστηρίων, το Bundesgerichtshof κρίνει ότι πρέπει να υποβληθεί αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δεδομένου ότι ο R. θα μπορούσε να αποφύγει την ποινική δίωξη αν οι επίμαχες πράξεις χαρακτηριστούν ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαλλασσόμενες από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Στην περίπτωση αυτή, η συμμετοχή Γερμανού επιχειρηματία σε φοροδιαφυγή διαπραχθείσα στην Πορτογαλία δεν μπορεί να τιμωρηθεί βάσει του γερμανικού φορολογικού ποινικού δικαίου, ελλείψει εγγυήσεων αμοιβαιότητας όσον αφορά τις ποινικές διώξεις. Επιπλέον, ούτε η σύνταξη ψευδών δηλώσεων σχετικά με τους αγοραστές συνιστά ποινικό αδίκημα, αλλά απλή διοικητική παράβαση, που επισύρει πρόστιμο ανερχόμενο έως και σε 5 000 ευρώ.

28 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesgerichtshof αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

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

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

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

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

Επί του παραδεκτού

29 Ο R. αμφισβητεί το παραδεκτό της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως στηριζόμενος σε δύο λόγους. Πρώτον, υποστηρίζει ότι το αιτούν δικαστήριο προέβη σε εσφαλμένη έκθεση των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς καθόσον έκρινε ότι τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα πωλούνταν σε «εικονικές επιχειρήσεις» ή «missing traders», ενώ επρόκειτο για πραγματικές παραδόσεις υπέρ πραγματικών οικονομικών φορέων, που συνιστούσαν κερδοφόρες πράξεις υπό τους όρους της αγοράς. Στο μέτρο που το προδικαστικό ερώτημα ουδόλως συνδέεται με τα πραγματικά περιστατικά ή το αντικείμενο της εν λόγω διαφοράς ούτε ασκεί αντικειμενικώς επιρροή στην επίλυσή της, πρέπει να κριθεί απαράδεκτο.

30 Δεύτερον, ο R. φρονεί ότι το υποβληθέν ερώτημα έχει υποθετικό χαρακτήρα δεδομένου ότι μια οδηγία δεν μπορεί να έχει άμεσο ποινικό αποτέλεσμα. Συναφώς, ο R. παραπέμπει στις αποφάσεις της 8ης Οκτωβρίου 1987, 80/86, Kolpinghuis Nijmegen (Συλλογή 1987, σ. 3969), της 12ης Δεκεμβρίου 1996, C-74/95 και C-129/95, X (Συλλογή 1996, σ. I-6609, σκέψη 23), και της 3ης Μαΐου 2005, C-387/02, C-391/02 και C-403/02, Berlusconi κ.λπ. (Συλλογή 2005, σ. I-3565, σκέψεις 73 επ.). Κατά τον R., η ερμηνεία της έκτης οδηγίας που ζητεί το αιτούν δικαστήριο δεν προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις του γερμανικού δικαίου που βρίσκονται σε ισχύ. Το γερμανικό συνταγματικό δίκαιο όμως, ειδικότερα η αρχή nulla poena sine lege, επιβάλλει όρια στη σύμφωνη με την έκτη οδηγία ερμηνεία, εάν η ερμηνεία αυτή οδηγεί σε ποινική καταδίκη στη διαδικασία της κύριας δίκης.

31 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, εναπόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο που έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της εκδοθησόμενης δικαστικής αποφάσεως να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες της ενώπιόν του εκκρεμούσας υποθέσεως,

τόσο την αναγκαιότητα μιας προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δικής του αποφάσεως όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Συνεπώς, εφόσον τα υποβαλλόμενα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία και/ή την εγκυρότητα του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο υποχρεούται καταρχήν να απαντήσει (βλ. συναφώς, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, Bosman, Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 59, της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-454/98, Schmeink & Cofreth και Strobel, Συλλογή 2000, σ. I-6973, σκέψη 37, καθώς και της 26ης Οκτωβρίου 2010, C-97/09, Schmelz, Συλλογή 2010, σ. I-10465, σκέψη 28).

32 Το Δικαστήριο δηλαδή μπορεί να απορρίψει αίτηση εθνικού δικαστηρίου για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως μόνον όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου που ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή επίσης όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του υποβάλλονται (βλ. αποφάσεις της 5ης Δεκεμβρίου 2006, C-94/04 και C-202/04, Cipolla κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-11421, σκέψη 25, της 18ης Μαρτίου 2010, C-317/08 έως C-320/08, Alassini κ.λπ., Συλλογή 2010, σ. I-2213, σκέψη 26, καθώς και προπαρατεθείσα απόφαση Schmelz, σκέψη 29).

33 Τούτο όμως δεν ισχύει εν προκειμένω. Το εθνικό δικαστήριο παρέσχε στο Δικαστήριο πραγματικά και νομικά στοιχεία που προδήλως έχουν σχέση με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης ενώ παρέθεσε τους λόγους που το οδήγησαν να κρίνει ότι η ερμηνεία του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας καθίσταται αναγκαία για την έκδοση της δικής του αποφάσεως.

34 Ως εκ τούτου, η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως έχει υποβληθεί παραδεκτώς.

Επί της ουσίας

35 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, όπου όντως πραγματοποιήθηκε παράδοση αγαθού προς άλλο κράτος μέλος, αλλά, κατά την παράδοση αυτή, ο προμηθευτής απέκρυψε την ταυτότητα του πραγματικού αγοραστή προκειμένου να του παράσχει τη δυνατότητα να αποφύγει την καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ για την αντίστοιχη ενδοκοινοτική παράδοση, δεν πρέπει να χορηγηθεί στην εν λόγω ενδοκοινοτική παράδοση το πλεονέκτημα της απαλλαγής από τον φόρο αυτόν.

36 Για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει να υπομνησθεί, προκαταρκτικώς, ότι η πάταξη ενδεχομένης φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταχρήσεως αποτελεί στόχο τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η έκτη οδηγία (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, C-487/01 και C-7/02, Gemeente Leusden και Holin Groep, Συλλογή 2004, σ. I-5337, σκέψη 76, καθώς και της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψη 71).

37 Οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών απαλλάσσονται δυνάμει του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, διατάξεως η οποία εντάσσεται στο μεταβατικό καθεστώς φορολογήσεως των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών που προβλέπεται στον τίτλο XVIα της οδηγίας αυτής και έχει ως σκοπό τη μεταφορά του φορολογικού εσόδου στο κράτος μέλος εντός του οποίου συντελείται η τελική κατανάλωση των παραδοθέντων αγαθών (βλ. αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-409/04, Teleos κ.λπ., Συλλογή 2007, σ. I-7797, σκέψη 36, C-146/05, Collée, Συλλογή 2007, σ. I-7861, σκέψη 22, C-184/05, Twoh International, Συλλογή 2007, σ. I-7897, σκέψη 22, καθώς και της 22ας Απριλίου 2010, C-536/08 και C-539/08, X και fiscale eenheid Facet-Facet Trading, Συλλογή 2010, σ. I-3581, σκέψη 30).

38 Συναφώς, ο μηχανισμός που δημιούργησε το εν λόγω μεταβατικό σύστημα συνίσταται, αφενός, σε χορήγηση φοροαπαλλαγής, εκ μέρους του κράτους μέλους αναχωρήσεως, της παραδόσεως που συνεπάγεται αποστολή ή ενδοκοινοτική μεταφορά, συνδυαζόμενη με δικαίωμα εκπτώσεως ή επιστροφής του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε στο εν λόγω κράτος μέλος και, αφετέρου, σε φορολόγηση της

ενδοκοινοτικής αποκτήσεως στο κράτος μέλος αφίξεως. Ο μηχανισμός αυτός διασφαλίζει σαφή οριοθέτηση των φορολογικών εξουσιών των οικείων κρατών μελών (βλ., συναφώς, απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, C-245/04, EMAG Handel Eder, Συλλογή 2006, σ. I-3227, σκέψεις 30 και 40).

39 Όπως άλλες έννοιες που καθορίζουν τις φορολογητέες δυνάμει της έκτης οδηγίας πράξεις (βλ. αποφάσεις της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-354/03, C-355/03 και C-484/03, Optigen κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-483, σκέψη 44, καθώς και της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling, Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκέψη 41), οι έννοιες της ενδοκοινοτικής παραδόσεως και της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως έχουν αντικειμενικό χαρακτήρα και εφαρμόζονται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των εν λόγω συναλλαγών (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Teleos, σκέψη 38).

40 Όσον αφορά, ειδικότερα, τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, από το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, προκύπτει ότι στην έννοια αυτή εμπίπτουν και απαλλάσσονται, υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπόμενων απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση, οι παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, εκτός του εδάφους κράτους μέλους αλλά εντός της Κοινότητας, οι 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.

41 Το Δικαστήριο έχει ερμηνεύσει τη διάταξη αυτή υπό την έννοια ότι η φοροαπαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως τυγχάνει εφαρμογής μόνον όταν το δικαίωμα διάθεσης του αγαθού με διάνοια κυρίου μεταβιβάζεται στον αποκτώντα και ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό έχει αποσταλεί ή μεταφερθεί σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς αυτής, έχει όντως εγκαταλείψει το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως (βλ. προπαρατεθείσες υποθέσεις Teleos κ.λπ., σκέψη 42, καθώς και Twoh International, σκέψη 23).

42 Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κρατών μελών, προκύπτει ότι είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους. Ως εκ τούτου, οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεών τους (βλ. προπαρατεθείσες υποθέσεις Teleos κ.λπ., σκέψη 44, καθώς και Twoh International, σκέψη 24).

43 Εντούτοις, δεδομένου ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει συγκεκριμένα τίνος είδους αποδείξεις οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, το ζήτημα αυτό, όπως προκύπτει από το πρώτο τμήμα της πρώτης περιόδου του άρθρου 28γ, Α, της έκτης οδηγίας, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Collée, σκέψη 24).

44 Επομένως, κατά τη διάταξη αυτή, αφενός, απόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.

45 Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ., συναφώς, αποφάσεις 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, σκέψεις 45 έως 48· της 11ης Μαΐου 2006, C-384/04, Federation of Technological Industries κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-4191, σκέψεις 29 και 30, καθώς και της 21ης Φεβρουαρίου 2008, C-271/06, Netto Supermarkt, Συλλογή 2008, σ. I-771, σκέψη 18). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά

τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, Συλλογή 2010, σ. I-7639, σκέψη 26).

46 Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, προκειμένου οι επίμαχες πράξεις να τύχουν της φοροαπαλλαγής του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, απόκειται στον προμηθευτή των αγαθών να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, συμπεριλαμβανομένων και των προϋποθέσεων που επιβάλλουν τα κράτη μέλη ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Twoh International, σκέψη 26).

47 Από την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο R. επικαλέστηκε το δικαίωμά του να τύχει απαλλαγής από την καταβολή του ΦΠΑ υπό συνθήκες κατά τις οποίες τα παραδιδόμενα αγαθά έχουν μεν όντως εγκαταλείψει το γερμανικό έδαφος, εντούτοις, τα τιμολόγια και οι δηλώσεις που προσκόμισε στη φορολογική αρχή ως αποδεικτικά στοιχεία ενδοκοινοτικών πράξεων περιέχουν εσκεμμένη ουσιαστική ανακρίβεια. Συγκεκριμένα, κατά το αιτούν δικαστήριο, ο R. απέκρυψε, στα τιμολόγια αυτά, την ταυτότητα των πραγματικών αγοραστών, προκειμένου να τους παράσχει τη δυνατότητα να αποφύγουν την καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ για ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιηθείσα στην Πορτογαλία.

48 Συναφώς, η προσκόμιση πλαστών τιμολογίων ή ψευδών δηλώσεων, καθώς και οποιαδήποτε άλλη παραποίηση αποδεικτικών στοιχείων, μπορεί να εμποδίσει την επακριβή είσπραξη του φόρου και, κατά συνέπεια, να διακυβεύσει την εύρυθμη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Οι ενέργειες όμως αυτές είναι πολύ σοβαρότερες όταν διαπράττονται στο πλαίσιο του μεταβατικού συστήματος φορολογήσεως των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, το οποίο λειτουργεί, όπως υπομνήσθηκε με τη σκέψη 42 της παρούσας αποφάσεως, βάσει αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο.

49 Ως εκ τούτου, το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να θεωρούν την έκδοση παράτυπων τιμολογίων ως φοροδιαφυγή και να αρνούνται, σε τέτοιες περιπτώσεις, τη χορήγηση φοροαπαλλαγής (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Schmeink & Cofreth και Strobel, σκέψη 62, καθώς και διάταξη της 3ης Μαρτίου 2004, C-395/02, Transport Service, Συλλογή 2004, σ. I-1991, σκέψη 30).

50 Συγκεκριμένα, η άρνηση χορηγήσεως φοροαπαλλαγής σε περίπτωση παραβάσεως υποχρεώσεως προβλεπόμενης από το εθνικό δίκαιο, εν προκειμένω της υποχρεώσεως προσδιορισμού του αγοραστή που αποτελεί τον παραλήπτη της ενδοκοινοτικής παραδόσεως, έχει αποτρεπτικό αποτέλεσμα που σκοπεί στην εξασφάλιση της αποτελεσματικότητας της εν λόγω υποχρεώσεως και στην πρόληψη παντός είδους φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής (βλ., κατ' αναλογία, όσον αφορά την παρακράτηση ενός τμήματος του εκπεστέου ΦΠΑ, προπαρατεθείσα απόφαση Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, σκέψη 28).

51 Κατά συνέπεια, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπό κρίση υπόθεση, το κράτος μέλος αναχωρήσεως της ενδοκοινοτικής παραδόσεως μπορεί να αρνηθεί τη χορήγηση φοροαπαλλαγής βασιζόμενο στις αρμοδιότητες που του αναγνωρίζονται από το πρώτο τμήμα της πρώτης περιόδου του άρθρου 28γ, Α, της έκτης οδηγίας προς επιδίωξη του σκοπού που συνίσταται στην ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και στην πρόληψη κάθε ενδεχόμενης φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης.

52 Ωστόσο, όσον αφορά ειδικές περιπτώσεις κατά τις οποίες υπάρχουν σοβαροί λόγοι να υποτεθεί ότι θα μπορούσε να επιχειρηθεί επιτυχώς η αποφυγή καταβολής ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική απόκτηση που αντιστοιχεί στην επίμαχη παράδοση, τούτο δε παρά την αμοιβαία αρωγή και τη διοικητική συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών των οικείων κρατών, το κράτος μέλος αναχωρήσεως οφείλει, καταρχήν, να αρνηθεί τη χορήγηση φοροαπαλλαγής υπέρ του προμηθευτή αγαθών και να υποχρεώσει αυτόν να καταβάλει τον φόρο εκ των υστέρων ώστε να αποτραπεί το ενδεχόμενο να μην καταβληθεί καθόλου φόρος. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, ο φόρος αυτός επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή

κατά την παραγωγή ή τη διανομή, αφαιρουμένου του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει απευθείας το κόστος των διαφόρων στοιχείων που συνθέτουν την τιμή (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα διάταξη Transport Service, σκέψεις 20 και 21· προπαρατεθείσες αποφάσεις Optigen κ.λπ., σκέψη 54, και Collée, σκέψη 22).

53 Όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, επισημαίνεται ότι δεν αντίκειται στην αρχή 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.

54 Επιπλέον, η διαπίστωση στην οποία καταλήγει η σκέψη 51 της παρούσας αποφάσεως δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση ούτε από τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της ασφάλειας δικαίου ούτε από την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Συγκεκριμένα, οι αρχές αυτές δεν μπορούν να προβάλλονται παραδεκτώς από υποκείμενο στον φόρο που εκ προθέσεως μετέσχε σε φοροδιαφυγή, διακυβεύοντας τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

55 Κατόπιν των προεκτεθέντων, η απάντηση που πρέπει να δοθεί στο υποβληθέν ερώτημα είναι ότι υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, κατά τις οποίες έχει μεν πραγματοποιηθεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, εντούτοις, κατά την παράδοση αυτή, ο προμηθευτής απέκρυψε την ταυτότητα του πραγματικού αγοραστή προκειμένου να του παράσχει τη δυνατότητα να αποφύγει την καταβολή ΦΠΑ, το κράτος μέλος αναχωρήσεως της κοινοτικής παραδόσεως μπορεί να αρνηθεί τη χορήγηση φοροαπαλλαγής της πράξεως αυτής, βασιζόμενο στις αρμοδιότητες που του αναγνωρίζονται από το πρώτο τμήμα της πρώτης περιόδου του άρθρου 28γ, Α, της έκτης οδηγίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

56 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 κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαίνεται:

Υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, κατά τις οποίες έχει μεν πραγματοποιηθεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, εντούτοις, κατά την παράδοση αυτή, ο προμηθευτής απέκρυψε την ταυτότητα του πραγματικού αγοραστή προκειμένου να του παράσχει τη δυνατότητα να αποφύγει την καταβολή ΦΠΑ, το κράτος μέλος αναχωρήσεως της κοινοτικής παραδόσεως μπορεί να αρνηθεί τη χορήγηση φοροαπαλλαγής της πράξεως αυτής, βασιζόμενο στις αρμοδιότητες που του αναγνωρίζονται από το πρώτο τμήμα της πρώτης περιόδου του άρθρου 28γ, 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2000/65/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2000.

(υπογραφές)