ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 20ής Οκτωβρίου 2016*

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Φόρος προστιθεμένης αξίας — Έκτη οδηγία — Άρθρο 28γ, Α, στοιχεία α′ και δ′ — Μεταφορά αγαθών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης — Δικαίωμα φοροαπαλλαγής — Μη τήρηση υποχρεώσεως αναγραφής αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ χορηγηθέντος από το κράτος μέλος προορισμού — Μη ύπαρξη σοβαρών ενδείξεων περί της υπάρξεως φοροδιαφυγής — Άρνηση χορηγήσεως της απαλλαγής — Επιτρέπεται»

Στην υπόθεση C-24/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Finanzgericht München (φορολογικό δικαστήριο του Μονάχου, Γερμανία) με απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Ιανουαρίου 2015, στο πλαίσιο της δίκης

Josef Plöckl

κατά

Finanzamt Schrobenhausen,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, πρόεδρο τμήματος, E. Juhász, C. Vajda (εισηγητή), K. Jürimäe και K. Λυκούργο, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: H. Saugmandsgaard Øe

γραμματέας: K. Malacek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 20ής Ιανουαρίου 2016,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Finanzamt Schrobenhausen, εκπροσωπούμενη από τον K. Ostermeier, την H. Marhofer-Ferlan και τον D. Scherer,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις K. Νασοπούλου και Σ. Λεκκού,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Inez Fernandes, την A. Cunha και τον R. Campos Laires,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον M. Wasmeier και την M. Owsiany-Hornung,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 6ης Απριλίου 2016,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 22, παράγραφος 8, 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2005/92/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Δεκεμβρίου 2005 (ΕΕ 2005, L 345, σ. 19) (στο εξής: έκτη οδηγία), και όπως έχει διαμορφωθεί βάσει του άρθρου 28η της έκτης οδηγίας, καθώς και του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α′, πρώτο εδάφιο, και στοιχείο δ′, της οδηγίας αυτής.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Josef Plöckl και της Finanzamt Schrobenhausen (φορολογικής αρχής του Schrobenhausen, Γερμανία, στο εξής: φορολογική αρχή), σχετικά με την άρνηση της ως άνω αρχής να χορηγήσει απαλλαγή από τον φόρο προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) για τη μεταφορά οχήματος ενταγμένου στην επιχείρηση του J. Plöckl από τη Γερμανία προς την Ισπανία το έτος 2006.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, στον ΦΠΑ υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.

4 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του ίδιου αυτού άρθρου, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

5 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ως «παράδοση αγαθού» τη μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.

6 Το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, όπως έχει διαμορφωθεί βάσει του άρθρου 28η της οδηγίας αυτής, προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και την αποφυγή της φοροδιαφυγής, υπό την επιφύλαξη της τηρήσεως της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που διενεργούνται από υποκειμένους στο 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.

[...]»

7 Το άρθρο 28α, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Εξομοιώνεται προς παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας:

β) η μεταφορά από ένα υποκείμενο στον φόρο ενός αγαθού της επιχείρησής του προς ένα άλλο κράτος μέλος.

Θεωρείται ως μεταφερόμενο προς ένα άλλο κράτος μέλος κάθε ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται, από τον υποκείμενο στον φόρο ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του, εκτός του εδάφους που αναφέρεται στο άρθρο 3, αλλά εντός της Κοινότητας, για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εκτός από τις ανάγκες μιας από τις ακόλουθες πράξεις:

[...]»

8 Το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α′, πρώτο εδάφιο, και στοιχείο δ′, της έκτης οδηγίας έχει ως ακολούθως:

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

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

[...]

δ) τις παραδόσεις αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 28α, παράγραφος 5, στοιχείο β′, οι οποίες θα καλύπτονταν από τις προβλεπόμενες ανωτέρω απαλλαγές αν είχαν πραγματοποιηθεί για λογαριασμό άλλου προσώπου υποκειμένου στον φόρο.»

Το γερμανικό δίκαιο

9 Το άρθρο 3, παράγραφος 1a, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: UStG), προβλέπει τα ακόλουθα:

«Λογίζεται ως παράδοση εξ επαχθούς αιτίας η μεταφορά από επιχειρηματία αγαθού της επιχειρήσεως από το εσωτερικό της χώρας εντός του υπολοίπου κοινοτικού εδάφους προς διάθεσή του, εκτός εάν αυτό προορίζεται μόνο για προσωρινή χρήση, ακόμη και αν το αγαθό έχει εισαχθεί από τον επιχειρηματία στο εσωτερικό της χώρας. Ο επιχειρηματίας θεωρείται ως προμηθευτής.»

10 Σύμφωνα με το άρθρο 4, σημείο 1, στοιχείο b, του UStG, οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαλλάσσονται από τον φόρο.

11 Το άρθρο 6a του UStG ορίζει την ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, μεταξύ άλλων, ως εξής:

«[...]

2. Η μεταφορά αγαθού εξομοιώνεται επίσης με ενδοκοινοτική παράδοση (άρθρο 3, παράγραφος 1a, του [UStG]).

3. Η συνδρομή των προϋποθέσεων των παραγράφων 1 και 2 πρέπει να αποδεικνύεται από τον επιχειρηματία. [...]»

12 Το άρθρο 17c, παράγραφοι 1 και 3, του Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (εκτελεστικού διατάγματος σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Στην περίπτωση ενδοκοινοτικών παραδόσεων (άρθρο 6a, παράγραφοι 1 και 2, του [UStG]), ο επιχειρηματίας που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος διατάγματος πρέπει να αποδεικνύει μέσω λογιστικών στοιχείων τη συνδρομή των προϋποθέσεων για την απαλλαγή από τον φόρο, καθώς και να αναφέρει τον αριθμό φορολογικού μητρώου φόρου κύκλου εργασιών του αγοραστή. Η συνδρομή των προϋποθέσεων πρέπει να προκύπτει ευχερώς και με σαφήνεια από τα λογιστικά βιβλία.

[...]

3. Στις περιπτώσεις μεταφοράς που εξομοιούνται προς παράδοση (άρθρο 6a, παράγραφος 2, του [UStG]), ο επιχειρηματίας οφείλει να παραθέσει τα εξής:

[...]

2) τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου φόρου κύκλου εργασιών του τμήματος της επιχειρήσεως που βρίσκεται στο άλλο κράτος μέλος·

[...]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

13 Το 2006, ο J. Plöckl, επιχειρηματίας με ατομική επιχείρηση, απέκτησε ένα όχημα το οποίο ενέταξε στην επιχείρησή του. Στις 20 Οκτωβρίου 2006 απέστειλε το εν λόγω όχημα σε μεταπωλητή εγκατεστημένο στην Ισπανία για να το πωλήσει στην Ισπανία. Η ως άνω αποστολή πιστοποιείται με έγγραφο μεταφοράς CMR (έγγραφο αποστολής καταρτιζόμενο βάσει της Συμβάσεως περί του συμβολαίου για τη διεθνή οδική μεταφορά εμπορευμάτων, που υπογράφηκε στη Γενεύη στις 19 Μαΐου 1956, όπως αυτή τροποποιήθηκε με το πρωτόκολλο της 5ης Ιουλίου 1978). Στις 11 Ιουλίου 2007, το εν λόγω όχημα πωλήθηκε σε επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ισπανία.

14 Ο J. Plöckl δεν δήλωσε κανέναν κύκλο εργασιών στο πλαίσιο της εν λόγω πράξεως για το έτος 2006. Για το έτος 2007 δήλωσε απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ ενδοκοινοτική παράδοση προς την ως άνω επιχείρηση.

15 Στο πλαίσιο επιτόπιου ελέγχου, η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις ενδοκοινοτικής παραδόσεως και ότι επρόκειτο για παράδοση που έπρεπε να φορολογηθεί στη Γερμανία στο πλαίσιο του έτους 2007. Κατά συνέπεια, εξέδωσε σχετική τροποποιητική πράξη επιβολής ΦΠΑ για το 2007.

16 Κατόπιν ασκήσεως σχετικής προσφυγής ενώπιον του Finanzgericht München (φορολογικού δικαστηρίου του Μονάχου, Γερμανία), το εν λόγω δικαστήριο διαπίστωσε ότι το όχημα βρισκόταν ήδη στην Ισπανία το 2007, πράγμα το οποίο οδήγησε τη φορολογική αρχή να ακυρώσει την τροποποιητική αυτή πράξη.

17 Κατόπιν της ακυρώσεως αυτής, η φορολογική αρχή διόρθωσε τον υπολογισμό του ΦΠΑ για το 2006, εκτιμώντας ότι η μεταφορά του οχήματος στην Ισπανία το 2006 υπέκειτο σε ΦΠΑ και δεν απαλλασσόταν του φόρου, καθόσον ο J. Plöckl δεν είχε αναφέρει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ χορηγηθέντα από την Ισπανία και δεν είχε, επομένως, προσκομίσει τη λογιστική απόδειξη που απαιτείται για τη σχετική απαλλαγή από τον ΦΠΑ.

18 Ο J. Plöckl άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Το δικαστήριο αυτό εκτιμά, αφενός, ότι δεν υπήρξε ενδοκοινοτική παράδοση λόγω ελλείψεως επαρκούς χρονικής και υλικής σχέσεως μεταξύ της αποστολής του οχήματος στην Ισπανία και της πωλήσεώς του εντός του κράτους μέλους αυτού και, αφετέρου, ότι η ενδοκοινοτική μεταφορά που πραγματοποιήθηκε το 2006 υπόκειται στον ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 3, παράγραφος 1a, του UStG.

19 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η εν λόγω μεταφορά πρέπει να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Επισημαίνει ότι, καίτοι ο J. Plöckl δεν έλαβε όλα τα εύλογα μέτρα για να αναγράψει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ χορηγηθέντα από το κράτος μέλος προορισμού, δεν υπάρχουν σοβαρές ενδείξεις περί της υπάρξεως φοροδιαφυγής, η δε φορολογική αρχή αποκλείει μια τέτοια πιθανότητα. Κατά το αιτούν δικαστήριο, ο J. Plöckl απλώς υπέπεσε σε νομικό σφάλμα καταχωρίζοντας λογιστικά την πράξη μεταφοράς και τη μεταγενέστερη πώληση ως ενδοκοινοτική παράδοση και ουδόλως προέβη σε ψευδή δήλωση προς τη φορολογική αρχή.

20 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει στη σκέψη 58 της αποφάσεως της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), από την οποία προκύπτει ότι η απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως από τον ΦΠΑ μπορεί να εξαρτηθεί από την εκ μέρους του προμηθευτή γνωστοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αγοραστή, υπό την επιφύλαξη ότι η άρνηση χορηγήσεως της εν λόγω απαλλαγής δεν οφείλεται μόνο στη μη συνδρομή της εν λόγω προϋποθέσεως, όταν ο προμηθευτής δεν μπορεί να γνωστοποιήσει τον αριθμό αυτό, καίτοι ενεργεί καλόπιστα και έχει λάβει όλα τα μέτρα που θα μπορούσαν ευλόγως να απαιτηθούν, αλλά παρέχει άλλα στοιχεία δυνάμενα να αποδείξουν επαρκώς ότι ο αποκτών είναι υποκείμενος στον φόρο και ενεργεί με την ιδιότητα αυτή στην επίμαχη συναλλαγή.

21 Το εν λόγω δικαστήριο κρίνει ότι η συλλογιστική του Δικαστηρίου στην ως άνω απόφαση ισχύει και για ενδοκοινοτικές μεταφορές, όπως αυτή της διαφοράς της κύριας δίκης, και ότι εξ αυτού μπορεί να συναχθεί ότι, εν προκειμένω, μπορεί να μη χορηγηθεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τον λόγο ότι ο J. Plöckl δεν έλαβε όλα τα εύλογα μέτρα για να γνωστοποιήσει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ χορηγηθέντα από το κράτος μέλος προορισμού.

22 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο τονίζει ότι, στη σκέψη 52 της εν λόγω αποφάσεως, το Δικαστήριο έκρινε ότι θεμιτώς απαιτείται από τον προμηθευτή να ενεργεί καλόπιστα και να λαμβάνει κάθε εύλογο μέτρο προκειμένου να διασφαλίσει ότι η συναλλαγή που πραγματοποιεί δεν θα έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή. Κατά συνέπεια, εκτιμά ότι δεν μπορεί να ζητείται από τον υποκείμενο στον φόρο να λαμβάνει εύλογα μέτρα παρά μόνον όταν υφίστανται σοβαρές ενδείξεις περί υπάρξεως φοροδιαφυγής.

23 Ελλείψει οιασδήποτε σοβαρής ενδείξεως περί φοροδιαφυγής, το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι ο ενδιαφερόμενος δεν μπορεί να στερηθεί της δυνατότητας απαλλαγής από τον ΦΠΑ όταν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την εν λόγω απαλλαγή, όπως συμβαίνει στην υπόθεση της οποίας έχει επιληφθεί, δεδομένου ότι η αναγραφή αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ δεν αποτελεί τέτοια προϋπόθεση. Υπό τις περιστάσεις αυτές, η άρνηση χορηγήσεως απαλλαγής θα είναι αντίθετη προς τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας.

24 Επομένως, το Finanzgericht München (φορολογικό δικαστήριο του Μονάχου) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Παρέχουν το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, όπως έχει διαμορφωθεί βάσει του άρθρου 28η της ως άνω οδηγίας, και το άρθρο 28γ, Α, στοιχεία α′, πρώτο εδάφιο, και δ′, της έκτης οδηγίας στα κράτη μέλη την ευχέρεια να αρνηθούν τη φορολογική απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθών (εν προκειμένω: ενδοκοινοτικής μεταφοράς) εάν ο προμηθευτής δεν έλαβε μεν όλα τα εύλογα μέτρα όσον αφορά τις τυπικές προϋποθέσεις αναφοράς του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, πλην όμως δεν υφίστανται σοβαρές ενδείξεις φοροδιαφυγής, το αγαθό μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, επιπλέον, πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις φοροαπαλλαγής;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

25 Με το ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, όπως έχει διαμορφωθεί βάσει του άρθρου 28η της ως άνω οδηγίας, καθώς και το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α′, πρώτο εδάφιο, και στοιχείο δ′, της οδηγίας αυτής έχουν την έννοια ότι εμποδίζουν τη φορολογική αρχή του κράτους μέλους προελεύσεως να αρνηθεί την απαλλαγή ενδοκοινοτικής μεταφοράς από τον ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν γνωστοποίησε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ χορηγηθέντα από το κράτος μέλος προορισμού, όταν δεν υπάρχει καμία σοβαρή ένδειξη περί της υπάρξεως φοροδιαφυγής, το αγαθό μεταφέρθηκε προς άλλο κράτος μέλος και, επιπλέον, πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις απαλλαγής.

26 Κατά το άρθρο 28α, παράγραφος 5, στοιχείο β′, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, η μεταφορά από υποκείμενο στον φόρο αγαθού της επιχειρήσεώς του προς κράτος μέλος διαφορετικό εκείνου εντός του οποίου είναι εγκατεστημένη η εν λόγω επιχείρηση εξομοιώνεται προς παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας. Κατά συνέπεια, μια τέτοια μεταφορά συνιστά, δυνάμει του άρθρου 2, σημείο 1, και του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ.

27 Οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για να μπορεί να χαρακτηριστεί μια πράξη ως ενδοκοινοτική μεταφορά υπό την έννοια του άρθρου 28α, παράγραφος 5, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας προβλέπονται στο δεύτερο εδάφιο της διατάξεως αυτής, κατά το οποίο λογίζεται ως μεταφερόμενο προς άλλο κράτος μέλος κάθε ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται, από τον υποκείμενο στον φόρο ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του εκτός του εδάφους που αναφέρεται στο άρθρο 3 της οδηγίας αυτής, αλλά εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, εκτός από τις ανάγκες ορισμένων πράξεων που μνημονεύονται στο ως άνω εδάφιο.

28 Από το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο δ′, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι μια τέτοια ενδοκοινοτική μεταφορά πρέπει να απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ εντός του κράτους μέλους προελεύσεως εφόσον θα ενέπιπτε στις φοροαπαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 28γ, Α, στοιχεία α'εως γ′, της έκτης οδηγίας αν είχε πραγματοποιηθεί για άλλον υποκείμενο στον φόρο.

29 Επομένως, για τους σκοπούς εφαρμογής της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, μια ενδοκοινοτική μεταφορά, όπως η προβλεπόμενη από το εν λόγω άρθρο 28α, παράγραφος 5, στοιχείο β′, εξομοιούται, ιδίως, προς ενδοκοινοτική παράδοση για την οποία προβλέπεται απαλλαγή από τον ΦΠΑ στο άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α′, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Όσον αφορά τις προϋποθέσεις απαλλαγής μιας τέτοιας ενδοκοινοτικής μεταφοράς, αυτές προκύπτουν, αφενός, από την τελευταία αυτή διάταξη, χωρίς η εν λόγω μεταφορά να πρέπει να πραγματοποιείται για άλλον υποκείμενο στον φόρο. Κατά συνέπεια, τα επίμαχα αγαθά πρέπει να αποστέλλονται ή να μεταφέρονται, από τον υποκείμενο στον φόρο ή για λογαριασμό του, εκτός του εδάφους περί του οποίου γίνεται λόγος στο άρθρο 3 της οδηγίας αυτής, αλλά εντός της Ένωσης, η μεταφορά δε αυτή πρέπει να πραγματοποιείται για τον ίδιο τον υποκείμενο στον φόρο, ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος αναχωρήσεως της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.

30 Αφετέρου, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 59 έως 61 των προτάσεών του, οι ουσιαστικές προϋποθέσεις μιας ενδοκοινοτικής μεταφοράς, όπως οι προβλεπόμενες στο άρθρο 28α, παράγραφος 5, στοιχείο β', δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας που απαριθμούνται στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως, πρέπει επίσης να πληρούνται για την απαλλαγή μιας τέτοιας μεταφοράς από τον ΦΠΑ.

31 Τούτου δοθέντος, πρέπει να διευκρινιστεί ότι το γεγονός ότι ένα αγαθό μεταφέρεται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως του υποκειμένου στον φόρο, όπως ορίζει ειδικότερα η διάταξη αυτή, συνεπάγεται ότι η εν λόγω μεταφορά πραγματοποιήθηκε για τον ως άνω υποκείμενο στον φόρο «που ενεργεί υπ' αυτή την ιδιότητά του» υπό την έννοια του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Συναφώς, κατά πάγια νομολογία, υποκείμενος στον φόρο ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή όταν πραγματοποιεί συναλλαγές στο πλαίσιο της φορολογητέας δραστηριότητάς του (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 49, και της 8ης Νοεμβρίου 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, σκέψη 52).

32 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η επίμαχη στην κύρια δίκη πράξη πρέπει να λογίζεται ως ενδοκοινοτική μεταφορά υπό την έννοια του άρθρου 28α, παράγραφος 5, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Συναφώς, το δικαστήριο αυτό επισημαίνει ότι το όχημα που απέκτησε ο J. Plöckl εντάχθηκε στην επιχείρησή του στη Γερμανία και, στη συνέχεια, απεστάλη στην Ισπανία για να συνεχίσει να χρησιμοποιείται από τον J. Plöckl για επαγγελματικούς σκοπούς.

33 Εξ αυτού συνάγεται, όπως προκύπτει επίσης από το γράμμα του υποβαλλομένου από το αιτούν δικαστήριο ερωτήματος, ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις απαλλαγής της επίμαχης στην κύρια δίκη μεταφοράς από τον ΦΠΑ. Ωστόσο, η ως άνω απαλλαγή δεν έγινε δεκτή από τη φορολογική αρχή με το αιτιολογικό ότι ο J. Plöckl δεν είχε γνωστοποιήσει στην τελευταία αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ χορηγηθέντα από το Βασίλειο της Ισπανίας, όπως απαιτεί το άρθρο 17c, παράγραφος 3, του εκτελεστικού διατάγματος σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών, όπως αυτό ίσχυε κατά την περίοδο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης.

34 Με τις γραπτές παρατηρήσεις της η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εκτιμά ότι σκοπός της εν λόγω απαιτήσεως να γνωστοποιείται αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ χορηγούμενος από το κράτος μέλος προορισμού είναι, όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές μεταφορές, να αποδεικνύεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο μετέφερε το επίμαχο αγαθό στο κράτος μέλος αυτό «για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του», πράγμα το οποίο αποτελεί, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 30 και 31 της παρούσας αποφάσεως, προϋπόθεση για την απαλλαγή μιας τέτοιας μεταφοράς από τον ΦΠΑ. Η φορολογική αρχή και η Γερμανική Κυβέρνηση επιβεβαίωσαν τον σκοπό αυτόν της εν λόγω απαιτήσεως κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Επομένως, το παρόν προδικαστικό ερώτημα αφορά τον τρόπο αποδείξεως που μπορεί να επιβάλλεται και τις περιπτώσεις τις οποίες μπορεί να αφορά ο τρόπος αυτός, προκειμένου να βεβαιώνεται ότι πληρούται η εν λόγω προϋπόθεση φοροαπαλλαγής.

35 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι, ελλείψει συναφούς διατάξεως της έκτης οδηγίας, η οποία προβλέπει μόνο, στο άρθρο της 28γ, σημείο Α, πρώτη περίοδος, ότι εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίσουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσουν από τον φόρο τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, το ζήτημα τι είδους αποδείξεις μπορούν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο για να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών (απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Τούτο ισχύει και για τις ενδοκοινοτικές μεταφορές, περί των οποίων γίνεται λόγος στο στοιχείο δ' της διατάξεως αυτής.

36 Επιπλέον, το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, όπως έχει διαμορφωθεί βάσει του άρθρου 28η της ως άνω οδηγίας, παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να λαμβάνουν μέτρα για τη διασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως του ΦΠΑ και για την αποτροπή της φοροδιαφυγής, υπό την επιφύλαξη, μεταξύ άλλων, ότι τα μέτρα δεν βαίνουν πέραν του αναγκαίου ορίου για την επίτευξη των σκοπών αυτών. Τα μέτρα αυτά δεν μπορούν, συνεπώς, να χρησιμοποιούνται κατά τρόπο που να θέτει

υπό αμφισβήτηση την ουδετερότητα του ΦΠΑ, η οποία αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ (απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

37 Ένα τέτοιο εθνικό μέτρο βαίνει πέραν των ορίων του αναγκαίου προς εξασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως του φόρου αν εξαρτά, κατ' ουσίαν, το δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ από την τήρηση τυπικών υποχρεώσεων, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις ουσιαστικές επιταγές και, ιδίως, το κατά πόσον οι επιταγές αυτές τηρήθηκαν. Πράγματι, οι πράξεις αυτές πρέπει να φορολογούνται λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών χαρακτηριστικών τους (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψεις 29 και 30).

38 Ωστόσο, όσον αφορά τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά μιας ενδοκοινοτικής μεταφοράς, από τη σκέψη 30 της παρούσας αποφάσεως απορρέει ότι, αν μια μεταφορά αγαθών πληροί τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 28α, παράγραφος 5, στοιχείο β', δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, η μεταφορά αυτή απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 30).

39 Συνεπώς, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές αυτές προϋποθέσεις, ακόμη και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 31).

40 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει, στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής παραδόσεως, ότι η υποχρέωση γνωστοποιήσεως αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αγοραστή του αγαθού συνιστά τυπική προϋπόθεση όσον αφορά το δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 51).

41 Το ίδιο ισχύει όσον αφορά μιαν υποχρέωση αναγραφής, στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής μεταφοράς, του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο χορηγηθέντος από το κράτος μέλος προορισμού. Συναφώς, καίτοι η αναγραφή του αριθμού αυτού συνιστά την απόδειξη του ότι η οικεία μεταφορά πραγματοποιήθηκε για τις ανάγκες της επιχειρήσεως του ως άνω υποκειμένου στον φόρο και, κατά συνέπεια, όπως απορρέει από τη σκέψη 31 της παρούσας αποφάσεως, του ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή εντός του οικείου κράτους μέλους αυτού, η απόδειξη μιας τέτοιας ιδιότητας δεν μπορεί να εξαρτάται, σε όλες τις περιπτώσεις, αποκλειστικά από την αναγραφή του εν λόγω αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Πράγματι, το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, που ορίζει την έννοια του «υποκειμένου στον φόρο», δεν εξαρτά την ως άνω ιδιότητα από το αν το εμπλεκόμενο πρόσωπο έχει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 49). Η αναγραφή του αριθμού αυτού δεν συνιστά, επομένως, ουσιαστική προϋπόθεση για τους σκοπούς εφαρμογής της απαλλαγής μιας ενδοκοινοτικής μεταφοράς από τον ΦΠΑ.

42 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι, καταρχήν, η διοίκηση ενός κράτους μέλους δεν μπορεί να αρνείται την απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής μεταφοράς από τον ΦΠΑ απλώς και μόνον επειδή ο υποκείμενος στον φόρο δεν της γνωστοποίησε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ χορηγηθέντα από το κράτος μέλος μέλους προορισμού.

43 Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 81 των προτάσεών του, η νομολογία του Δικαστηρίου αναγνωρίζει εντούτοις δύο περιπτώσεις στις οποίες η μη τήρηση τυπικής προϋποθέσεως μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την απώλεια του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

44 Πρώτον, δεν χωρεί επίκληση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, για τους σκοπούς εφαρμογής της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος εκ προθέσεως μετέσχε σε φοροδιαφυγή που θέτει σε κίνδυνο τη λειτουργία του κοινού συστήματος του ΦΠΑ (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 7ης Δεκεμβρίου 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, σκέψη 54, και της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 46).

45 Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο διαπίστωσε ότι δεν υπάρχουν σοβαρές ενδείξεις φοροδιαφυγής στη διαφορά της κύριας δίκης, η δε φορολογική αρχή απέκλεισε μια τέτοια πιθανότητα. Επομένως, δεν έχει εφαρμογή στην παρούσα διαφορά η εν λόγω εξαίρεση από τον κανόνα κατά τον οποίο η απαλλαγή από τον ΦΠΑ πρέπει να χορηγείται ακόμα και σε περίπτωση μη τηρήσεως τυπικής προϋποθέσεως, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις.

46 Δεύτερον, η μη τήρηση τυπικής προϋποθέσεως μπορεί να οδηγήσει σε άρνηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ αν τούτο έχει ως αποτέλεσμα να παρεμποδίζεται η βέβαιη απόδειξη της πληρώσεως των ουσιαστικών προϋποθέσεων (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 31, και της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 46).

47 Ωστόσο, από την ίδια την προϋπόθεση από την οποία εξαρτάται η εν λόγω άρνηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ προκύπτει ότι η διοίκηση, εφόσον διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία προς διαπίστωση του ότι έχουν τηρηθεί οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα φοροαπαλλαγής του υποκείμενου στον φόρο, πρόσθετες προϋποθέσεις που θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος αυτού (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

48 Όπως όμως εκτίθεται στις σκέψεις 30 και 31 της παρούσας αποφάσεως, οι ουσιαστικές προϋποθέσεις μιας ενδοκοινοτικής μεταφοράς, που προβλέπονται στο άρθρο 28α, παράγραφος 5, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, αντιστοιχούν, κατ' ουσίαν, στις υλικές προϋποθέσεις απαλλαγής από τον ΦΠΑ μιας τέτοιας μεταφοράς, που απαριθμούνται στο άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής.

49 Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 32 της παρούσας αποφάσεως, στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, το αιτούν δικαστήριο διαπίστωσε ότι η εν λόγω πράξη πρέπει να θεωρηθεί ως ενδοκοινοτική μεταφορά υπό την έννοια του άρθρου 28α, παράγραφος 5, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, έστω και αν ο J. Plöckl δεν γνωστοποίησε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ χορηγηθέντα από το κράτος μέλος προορισμού, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η φορολογική αρχή είχε στη διάθεσή της στοιχεία που αποδείκνυαν ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις απαλλαγής της μεταφοράς αυτής.

50 Κατά συνέπεια, προκύπτει ότι, στο πλαίσιο περιστάσεων όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, δεν υφίσταται καμία από τις δύο καταστάσεις στις οποίες το Δικαστήριο δέχθηκε τη δυνατότητα της διοικήσεως να αρνείται την απαλλαγή από τον ΦΠΑ λόγω μη τηρήσεως τυπικής προϋποθέσεως.

51 Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει στη σκέψη 58 της αποφάσεως της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), όπου το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν εμποδίζει τη φορολογική αρχή κράτους μέλους να εξαρτά την απαλλαγή από τον ΦΠΑ μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως από την προϋπόθεση της εκ μέρους του προμηθευτή γνωστοποιήσεως του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος, υπό την επιφύλαξη, εντούτοις, ότι η άρνηση χορηγήσεως του ευεργετήματος της εν λόγω απαλλαγής δεν οφείλεται μόνο στη μη συνδρομή της εν λόγω προϋποθέσεως, όταν ο προμηθευτής δεν μπορεί να γνωστοποιήσει τον αριθμό αυτό, καίτοι ενεργεί καλόπιστα και έχει λάβει όλα τα μέτρα που θα μπορούσαν ευλόγως να απαιτηθούν από αυτόν, αλλά παρέχει άλλα στοιχεία δυνάμενα να αποδείξουν επαρκώς ότι ο αποκτών είναι υποκείμενος στον φόρο και ενεργεί με την ιδιότητα αυτή στην επίμαχη συναλλαγή. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν εξ αυτού απορρέει ότι η διοίκηση μπορεί να

αρνείται την απαλλαγή από τον ΦΠΑ σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος, στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής μεταφοράς, δεν έχει λάβει όλα τα ευλόγως απαιτούμενα μέτρα για την αναγραφή αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ χορηγηθέντος από το κράτος μέλος προορισμού.

52 Με την απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), το Δικαστήριο δεν εισήγαγε τέτοιο γενικό κανόνα.

53 Πράγματι, το Δικαστήριο ρητώς επιβεβαίωσε, στη σκέψη 46 της εν λόγω αποφάσεως, τη νομολογία σύμφωνα με την οποία, με εξαίρεση τις δύο περιπτώσεις που μνημονεύονται στις σκέψεις 44 και 46 της παρούσας αποφάσεως, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν ο υποκείμενος στον φόρο έχει παραλείψει να τηρήσει ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις.

54 Επιπλέον, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 111 των προτάσεών του, ιδίως από τη σκέψη 52 της αποφάσεως της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), προκύπτει ότι η διαπίστωση της αδυναμίας υποκειμένου στον φόρο, ο οποίος ενήργησε καλοπίστως και έλαβε όλα τα ευλόγως απαιτούμενα από αυτόν μέτρα, να γνωστοποιήσει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αγοραστή αφορά καταστάσεις στις οποίες ανακύπτει το ζήτημα αν ο υποκείμενος στον φόρο μετείχε ή όχι σε φοροδιαφυγή. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η συμμετοχή του προμηθευτή σε φοροδιαφυγή μπορεί να αποκλείεται σε περίπτωση που αυτός, ενεργώντας καλοπίστως και έχοντας λάβει όλα τα ευλόγως απαιτούμενα από αυτόν μέτρα, δεν μπορούσε να γνωστοποιήσει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αγοραστή.

55 Επομένως, υπό περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, στις οποίες αποκλείεται εν πάση περιπτώσει η συμμετοχή του υποκειμένου στον φόρο σε φοροδιαφυγή, η διοίκηση δεν μπορεί να αρνηθεί στον ενδιαφερόμενο την απαλλαγή από τον ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι αυτός δεν έλαβε όλα τα ευλόγως απαιτούμενα από αυτόν μέτρα προς εκπλήρωση μιας τυπικής υποχρεώσεως, ήτοι της αναγραφής αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ χορηγηθέντος από το κράτος μέλος προορισμού της ενδοκοινοτικής μεταφοράς.

56 Ενώπιον του Δικαστηρίου, η φορολογική αρχή και η Γερμανική Κυβέρνηση υπογράμμισαν, εντούτοις, τον πρωταρχικής σημασίας χαρακτήρα του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ως στοιχείου ελέγχου στο όλο σύστημα που καλύπτει έναν μεγάλο αριθμό ενδοκοινοτικών εμπορικών συναλλαγών.

57 Ωστόσο, μια τέτοια περίσταση δεν μπορεί ούτε να μετατρέψει μια τυπική προϋπόθεση σε ουσιαστική στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ ούτε να δικαιολογήσει άρνηση της διοικήσεως να χορηγήσει τη φοροαπαλλαγή λόγω μη τηρήσεως τυπικής προϋποθέσεως επιβαλλόμενης από το εθνικό δίκαιο με το οποίο η έκτη οδηγία μεταφέρθηκε στην εσωτερική έννομη τάξη.

58 Πράγματι, καίτοι το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, όπως έχει διαμορφωθεί βάσει του άρθρου 28η της ως άνω οδηγίας, παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να λαμβάνουν μέτρα με σκοπό την εξασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως του ΦΠΑ και προς αποφυγή της φοροδιαφυγής, μια τέτοια άρνηση χορηγήσεως φοροαπαλλαγής θα έβαινε πέραν του αναγκαίου προς επίτευξη των σκοπών αυτών ορίου, καθόσον ως κύρωση για μια τέτοια παράβαση του ως άνω εθνικού δικαίου μπορεί να επιβάλλεται πρόστιμο ανάλογο προς τη σοβαρότητα της παραβάσεως αυτής (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψεις 62 και 63, καθώς και της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψεις 47 και 48).

59 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, όπως έχει διαμορφωθεί βάσει του άρθρου 28η της ως άνω οδηγίας, καθώς και το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, και στοιχείο δ', της οδηγίας αυτής έχουν την έννοια ότι εμποδίζουν τη φορολογική αρχή του κράτους μέλους καταγωγής να αρνηθεί τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ για ενδοκοινοτική μεταφορά με την αιτιολογία ότι ο υποκείμενος στον

φόρο δεν γνωστοποίησε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ χορηγηθέντα από το κράτος μέλος προορισμού, όταν δεν υπάρχουν σοβαρές ενδείξεις διαπράξεως φοροδιαφυγής, το αγαθό μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, επιπλέον, πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις απαλλαγής.

Επί των δικαστικών εξόδων

60 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 (τέταρτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 22, παράγραφος 8, 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2005/92/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Δεκεμβρίου 2005, όπως έχει διαμορφωθεί βάσει του άρθρου 28η της ως άνω έκτης οδηγίας, καθώς και το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, και στοιχείο δ', της οδηγίας αυτής έχουν την έννοια ότι εμποδίζουν τη φορολογική αρχή του κράτους μέλους καταγωγής να αρνηθεί τη χορήγηση απαλλαγής από τον φόρο προστιθεμένης αξίας για ενδοκοινοτική μεταφορά με την αιτιολογία ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν γνωστοποίησε αριθμό φορολογικού μητρώου του εν λόγω φόρου χορηγηθέντα από το κράτος μέλος προορισμού, όταν δεν υπάρχουν σοβαρές ενδείξεις διαπράξεως φοροδιαφυγής, το αγαθό μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, επιπλέον, πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις απαλλαγής.

(υπογραφές)