ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 27ης Σεπτεμβρίου 2007 *

Στην υπόθεση C-146/05,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 10ης Φεβρουαρίου 2005, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο την 1η Απριλίου 2005, στο πλαίσιο της δίκης

Albert Collée, ως καθολικός δικαιοδόχος της Collée KG,

κατά

Finanzamt Limburg an der Lahn,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (εισηγητή) και A. Ó Caoimh, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 15ης Ιουνίου 2006,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο A. Collée, ως καθολικός δικαιοδόχος της Collée KG, εκπροσωπούμενη από τον M. Preisinger, Steuerberater,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma και F. Huschens, καθώς και από την C. Schulze-Bahr,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τον M. Massella Ducci Teri, avvocato dello Stato,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 11ης Ιανουαρίου 2007,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, 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 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991 (ΕΕ L 376, σ. 1, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του A. Collée, ως καθολικού δικαιοδόχου της Collée KG (στο εξής: Collée), και της Finanzamt Limburg an der Lahn (στο εξής: Finanzamt), όσον αφορά την άρνηση της εν λόγω φορολογικής αρχής να χορηγήσει απαλλαγή από τον φόρο επί του κύκλου εργασιών (στο εξής: ΦΠΑ) για ενδοκοινοτική παράδοση που πραγματοποιήθηκε κατά το οικονομικό έτος 1994.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο στο εσωτερικό της χώρας υπόκεινται στον ΦΠΑ.

4 Η οδηγία 91/680 εισήγαγε στην έκτη οδηγία τον τίτλο XVIα, ο οποίος φέρει την επικεφαλίδα «Μεταβατικό καθεστώς φορολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών».

5 Το δικαίωμα απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων από τον φόρο προβλέπεται στο άρθρο 28γ, Α, 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 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.

[...]»

6 Το άρθρο 22 της έκτης οδηγίας, όπως προκύπτει από το άρθρο 28η αυτής, προβλέπει τις υποχρεώσεις που υπέχει κάθε υποκείμενο σε ΦΠΑ πρόσωπο. Ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«[...]

2. α) Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί επαρκώς λεπτομερή λογιστικήν, ώστε να καθίσταται δυνατή η εφαρμογή του φόρου προστιθεμένης αξίας και ο έλεγχος της εφαρμογής αυτής από την φορολογική αρχή.

[...]

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 υποκείμενο 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. α) Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να καταθέτει δήλωση εντός προθεσμίας καθοριζομένης από τα κράτη μέλη. Η προθεσμία αυτή δεν δύναται να υπερβαίνει τους δύο μήνες από τη λήξη κάθε περιόδου δηλώσεως. Η περίοδος αυτή καθορίζεται από τα κράτη μέλη ως μηνιαία, δίμηνη ή τρίμηνη. Εντούτοις, τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν διαφορετικές περιόδους που δεν δύνανται, πάντως, να υπερβαίνουν το έτος.

β) Η δήλωση πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα αναγκαία στοιχεία για την εξακρίβωση του ποσού του απαιτητού φόρου και του ποσού των

εκπτώσεων, συμπεριλαμβανομένου, κατά περίπτωση, και κατά το μέτρο που είναι αναγκαίο για τη βεβαίωση της βάσεως επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και τις εκπτώσεις αυτές, καθώς και του ποσού των απαλλασσομένων πράξεων.

[...]

8. Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της [ορθής] 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 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.»

Η εθνική νομοθεσία

7 Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο b, του νόμου του 1993 για τον φόρο επί του κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, σ. 565, στο εξής: UStG), οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις που εμπίπτουν στις πράξεις του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του ίδιου αυτού νόμου απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

8 Το άρθρο 6a, παράγραφος 1, του UStG προβλέπει ότι μια ενδοκοινοτική παράδοση προϋποθέτει, μεταξύ άλλων, ότι ο επιχειρηματίας ή ο πελάτης του μεταφέρει ή αποστέλλει το αντικείμενο της παραδόσεως στο υπόλοιπο κοινοτικό έδαφος.

9 Σύμφωνα με το άρθρο 6a, παράγραφος 3, του UStG, στον επιχειρηματία απόκειται να αποδείξει ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου. Το ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών μπορεί, κατόπιν σύμφωνης γνώμης του Bundesrat, να καθορίζει με κανονιστικά διατάγματα τον τρόπο με τον οποίον ο επιχειρηματίας πρέπει να αποδεικνύει τη μεταφορά ή την αποστολή του αντικειμένου της ενδοκοινοτικής παραδόσεως.

10 Συναφώς, το άρθρο 17a, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονιστικού διατάγματος του 1993 περί του φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993, σ. 601) προβλέπει ότι, επί ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ο επιχειρηματίας πρέπει να αποδεικνύει μέσω παραστατικών εντός του πεδίου ισχύος του κανονιστικού αυτού διατάγματος ότι αυτός ή ο αγοραστής μετέφερε ή απέστειλε το αντικείμενο της παραδόσεως στο υπόλοιπο κοινοτικό έδαφος.

11 Επιπλέον, κατά το άρθρο 17c, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του εν λόγω εκτελεστικού κανονιστικού διατάγματος, στον επιχειρηματία απόκειται να αποδεικνύει, μέσω λογιστικών εγγράφων, τη συνδρομή των προϋποθέσεων απαλλαγής από τον φόρο. Η διάταξη αυτή διευκρινίζει, μεταξύ άλλων, ότι πρέπει «να προκύπτει ευχερώς και με σαφήνεια από τα λογιστικά βιβλία» ότι ο επιχειρηματίας πληροί τις προϋποθέσεις αυτές.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Η Collée ήταν η μητρική εταιρία μιας γερμανικού δικαίου εταιρίας περιορισμένης ευθύνης (στο εξής: GmbH), η οποία πωλούσε αυτοκίνητα οχήματα ως εξουσιοδοτημένος αντιπρόσωπος της ανώνυμης εταιρίας A (στο εξής: A-AG). Την άνοιξη του 1994 η GmbH συνήψε σύμβαση πωλήσεως 20 αυτοκινήτων επιδείξεως με τον Βέλγο έμπορο B, ο οποίος κατέθεσε στον λογαριασμό της GmbH το ποσό του τιμήματος άνευ φόρου και, κατόπιν της εισπράξεως του ποσού αυτού από την εν λόγω εταιρία, παρέλαβε τα οχήματα από την έδρα της εταιρίας με δικό του μεταφορέα.

13 Δεδομένου ότι η GmbH είχε, για λόγους αποκλειστικότητας, αξίωση εισπράξεως προμήθειας έναντι της A-AG μόνο για πωλήσεις σε πελάτες εντός των περιχώρων, χρησιμοποίησε ως μεσάζοντα τον έμπορο αυτοκινήτων S. Ο έμπορος αυτός αγόρασε και μεταπώλησε εικονικώς τα αυτοκίνητα επιδείξεως έναντι προμήθειας. Η GmbH απέστειλε στον S τα σχετικά με την εικονική πώληση τιμολόγια, στα οποία περιέλαβε τον ΦΠΑ. Ο S παρέδωσε στην GmbH λευκά έντυπα τιμολογίου, τα οποία στη συνέχεια χρησιμοποιήθηκαν επ' ονόματι του S για τις παραδόσεις των οχημάτων στον Β. Με τις δηλώσεις ΦΠΑ που κατέθεσε για την περίοδο από τον Ιούλιο έως τον Σεπτέμβριο του 1994, ο S ζήτησε την καταβολή του φόρου επί των εισροών που του είχε χρεώσει η GmbH.

14 Κατόπιν ειδικού ελέγχου που διενήργησε τον Οκτώβριο του 1994, το Finanzamt δεν αναγνώρισε στον S δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών από τα τιμολόγια, καθότι αποδείχθηκε ότι η σύμβαση πωλήσεως μεταξύ της GmbH και του S ήταν εικονική, καθόσον ο S παρενέβη απλώς για τους τύπους.

15 Αφού έλαβε γνώση του ελέγχου αυτού, η Collée ανακοίνωσε στον S ότι τα τιμολόγια για την περίοδο από τον Ιούλιο έως τον Σεπτέμβριο του 1994 κατέστησαν άνευ αντικειμένου, με αποτέλεσμα να ακυρώσει, στις 25 Νοεμβρίου 1994, τις σχετικές λογιστικές εγγραφές και να καταχωρίσει τα αντίστοιχα έσοδα στον λογαριασμό «απαλλασσόμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις», περιλαμβάνοντας την πράξη αυτή στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ που υπέβαλε τον Νοέμβριο του 1994.

16 Με τροποποιητική πράξη επιβολής ΦΠΑ της 12ης Φεβρουαρίου 1998 για το 1994, το Finanzamt αύξησε το ύψος του φόρου κύκλου εργασιών της Collée σε ποσό αντίστοιχο της τιμής πωλήσεως των οχημάτων που παραδόθηκαν στον Β, αλλά αρνήθηκε να χορηγήσει στον Β απαλλαγή φόρου για την παράδοση αυτή, με την αιτιολογία ότι οι αναγκαίες καταχωρίσεις δεν πραγματοποιήθηκαν κατά τρόπο συνεχή και αμέσως μετά την εκτέλεση της επίμαχης πράξεως.

17 Κατόπιν της απορρίψεως της διοικητικής ενστάσεως που υποβλήθηκε κατά της εν λόγω πράξεως επιβολής φόρου, καθώς και της προσφυγής που ασκήθηκε ενώπιον του Finanzgericht, ο A. Collée άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof. Προς στήριξη της αιτήσεώς του αναιρέσεως, επικαλείται την ύπαρξη αποδεικτικών λογιστικών στοιχείων σχετικών με τη σύμβαση πωλήσεως, τη μεταβίβαση του ποσού του τιμήματος και την απόδειξη παραλαβής προς τον Β, η οποία συμπληρώθηκε εν συνεχεία με τιμολόγια της GmbH προς τον Β. Ο A. Collée, έχοντας πειστεί ότι τα εν λόγω εμπορικά έγγραφα αποδεικνύουν την ύπαρξη ενδοκοινοτικής παραδόσεως, ζήτησε την τροποποίηση της πράξεως επιβολής φόρου ούτως ώστε η παράδοση αυτοκινήτων επιδείξεως που πραγματοποιήθηκε στις αρχές του 1994 να θεωρηθεί απαλλασσόμενη του φόρου πράξη.

18 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι από τη νομολογία του περί των απαιτήσεων αποδείξεως της παραδόσεως κατά την εξαγωγή σε τρίτο κράτος, η οποία έχει εφαρμογή και στη διαφορά που υποβλήθηκε στην κρίση του, προκύπτει ότι τα δικαιολογητικά έγγραφα αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα των λογιστικών αποδεικτικών στοιχείων και ότι οι απαιτούμενες για την απόδειξη αυτή καταχωρίσεις πρέπει να πραγματοποιούνται κατά τρόπο συνεχή και αμέσως μετά την εκτέλεση της επίμαχης πράξεως. Έχοντας διαπιστώσει ότι η τελευταία αυτή προϋπόθεση δεν πληρούται εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επί του τρόπου με τον οποίο πρέπει να επιλυθεί, στο πλαίσιο του κοινοτικού δικαίου, το πρόβλημα της συγκρούσεως μεταξύ της υποχρεώσεως αποδείξεως της ενδοκοινοτικής παραδόσεως και της αρχής της αναλογικότητας.

19 Ως εκ τούτου, το Bundesfinanzhof, κρίνοντας ότι η επίλυση της διαφοράς που υποβλήθηκε στην κρίση του απαιτεί την ερμηνεία της έκτης οδηγίας, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«1) Μπορούν οι φορολογικές αρχές να μην απαλλάξουν από τον φόρο μια ενδοκοινοτική παράδοση, η οποία έχει αναμφισβήτητα πραγματοποιηθεί, με το αιτιολογικό και μόνον ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν προσκόμισε εμπροθέσμως τα απαιτούμενα για την απόδειξή της λογιστικά στοιχεία;

2) Ασκεί επιρροή επί της απαντήσεως στο ανωτέρω ερώτημα το γεγονός ότι αρχικώς ο υποκείμενος στον φόρο απέκρυψε σκοπίμως την ύπαρξη ενδοκοινοτικής παραδόσεως;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

20 Με τα ερωτήματά του, που πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 2γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει στις φορολογικές αρχές ενός κράτους μέλους να αρνηθούν την απαλλαγή από τον ΦΠΑ μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως, η οποία έχει αναμφισβήτητα πραγματοποιηθεί, για τον μοναδικό λόγο ότι η παράδοση αυτή δεν αποδείχθηκε εμπροθέσμως. Το εν λόγω δικαστήριο διερωτάται επίσης επί του αν ασκεί, εν προκειμένω, επιρροή το γεγονός ότι αρχικώς ο υποκείμενος στον φόρο απέκρυψε σκοπίμως την ύπαρξη ενδοκοινοτικής παραδόσεως.

21 Υπενθυμίζεται, καταρχάς, ότι η υποχρέωση των κρατών μελών να απαλλάσσουν από φόρο τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις προβλέπεται στο άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι τα κράτη μέλη φοροαπαλλάσσουν τις παραδόσεις αγαθών αποστελλόμενων ή μεταφερόμενων από τον πωλητή ή τον αγοραστή ή για λογαριασμό τους εκτός του εδάφους κράτους μέλους αλλά εντός της Κοινότητας, οι οποίες πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο, ή για μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή σε άλλο κράτος μέλος πλην εκείνου στο οποίο βρίσκεται η αφετηρία της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.

22 Ως παρέκκλιση από την εγγενή στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ θεμελιώδη αρχή ότι ο φόρος αυτός επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 16, της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-354/03, C-355/03 και C-484/03,

Optigen κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-483, σκέψη 54, και της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling, Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκέψη 49), η εν λόγω απαλλαγή χορηγείται δυνάμει του μεταβατικού καθεστώτος του ΦΠΑ, το οποίο εφαρμόζεται στο ενδοκοινοτικό εμπόριο και στο πλαίσιο του οποίου η φορολόγηση των εμπορικών συναλλαγών μεταξύ κρατών μελών στηρίζεται στην αρχή της κατανομής των φορολογικών εσόδων στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιείται η τελική εμπορική πράξη (βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-184/05, Twoh International, Συλλογή 2007, σ. I-7897, σκέψη 22).

23 Συνεπώς, η απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως από τον φόρο στο κράτος μέλος αφετηρίας της ενδοκοινοτικής αποστολής ή μεταφοράς αγαθών, στην οποία αντιστοιχεί μια ενδοκοινοτική αγορά φορολογούμενη στο κράτος μέλος παραλαβής των αγαθών που απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν, αποτρέπει τη διπλή φορολόγηση και, ως εκ τούτου, την παραβίαση της εγγενούς στο κοινό σύστημα ΦΠΑ αρχής της φορολογικής ουδετερότητας (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-409/04, Teleos κ.λπ., Συλλογή 2007, σ. I-7797, σκέψεις 24 και 25).

24 Όσον αφορά τις αποδείξεις που οι υποκείμενοι στον φόρο πρέπει να παράσχουν προκειμένου να τους χορηγηθεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ, διαπιστώνεται ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν άπτεται άμεσα του ζητήματος αυτού. Η εν λόγω οδηγία ορίζει απλώς, στο άρθρο 28γ, Α, πρώτο σκέλος, ότι στα κράτη μέλη απόκειται να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσουν από τον φόρο τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών (προαναφερθείσα απόφαση Twoh International, σκέψη 25).

25 Βεβαίως, το άρθρο 22 της έκτης οδηγίας προβλέπει ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις για τους υποκειμένους στον φόρο όσον αφορά τη λογιστική καταχώριση, την τιμολόγηση, τη δήλωση και την παρουσίαση των συγκεντρωτικών στοιχείων στις φορολογικές αρχές. Η παράγραφος 8 του ίδιου άρθρου παρέχει, πάντως, στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να προβλέψουν άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου και την αποφυγή της φοροδιαφυγής.

26 Κατά πάγια νομολογία, τα μέτρα που τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν, δυνάμει του άρθρου 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, προς εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου και προς αποφυγή της φοροδιαφυγής δεν πρέπει να υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών (βλ. απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 52, και διάταξη της 3ης Μαρτίου 2004, C-395/02, Transport Service, Συλλογή 2004, σ. I-1991, σκέψη 29). Κατά συνέπεια, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ, η οποία αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη σχετική κοινοτική νομοθεσία (βλ. αποφάσεις της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-454/98, Schmeink & Cofreth και Strobel, Συλλογή 2000, σ. I-6973, σκέψη 59, και της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψη 92).

27 Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι οι απαιτήσεις σχετικά με την απόδειξη βάσει δικαιολογητικών και λογιστικών στοιχείων συνάδουν με την αρχή της αναλογικότητας, καθόσον δεν θίγουν συστηματικώς το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για μια ενδοκοινοτική παράδοση. Αφενός, με τις απαιτήσεις αυτές επιδιώκεται ένας ρητώς προβλεπόμενος από το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας σκοπός, ήτοι η κανονική και απλή είσπραξη φόρου, καθώς και η καταπολέμηση των καταχρήσεων, και, αφετέρου, οι απαιτήσεις αυτές είναι αναγκαίες για την αποφυγή της απάτης τύπου «γαϊτανάκι».

28 Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι η άρνηση χορηγήσεως απαλλαγής από τον ΦΠΑ στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν απορρέει, κατά την απόφαση περί παραπομπής, από την προβλεπόμενη από τη γερμανική νομοθεσία απαίτηση αποδείξεως της ενδοκοινοτικής παραδόσεως από τον υποκείμενο στον φόρο μέσω δικαιολογητικών και λογιστικών εγγράφων. Πράγματι, η άρνηση αυτή είναι συνέπεια της νομολογίας του Bundesfinanzhof, κατά την οποία οι απαιτούμενες για τη λογιστική απόδειξη καταχωρίσεις πρέπει να πραγματοποιούνται κατά τρόπο συνεχή και αμέσως μετά την εκτέλεση της επίμαχης πράξεως, προϋπόθεση που δεν πληρούται στην εν λόγω υπόθεση, ενώ η ύπαρξη της ενδοκοινοτικής παραδόσεως έχει σαφώς αποδειχθεί, όπως εξάλλου δέχθηκε και το Finanzamt.

29 Όσον αφορά, πρώτον, το ζήτημα αν οι φορολογικές αρχές μπορούν να αρνηθούν την απαλλαγή ενδοκοινοτικής παραδόσεως από τον ΦΠΑ για τον μοναδικό λόγο ότι η λογιστική απόδειξη της παραδόσεως αυτής παρασχέθηκε εκπροθέσμως, διαπιστώνεται ότι ένα εθνικό μέτρο που εξαρτά, κατά το ουσιώδες μέρος, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για ενδοκοινοτική παράδοση από την τήρηση τυπικών προϋποθέσεων, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις ουσιαστικές επιταγές και, ιδίως, το κατά πόσον οι επιταγές αυτές τηρήθηκαν, βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου.

30 Πράγματι, οι πράξεις αυτές πρέπει να φορολογούνται λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών χαρακτηριστικών τους (βλ., μεταξύ άλλων, προαναφερθείσες αποφάσεις Optigen κ.λπ., σκέψη 44, καθώς και Kittel και Recolta Recycling, σκέψη 41). Όσον αφορά τον καθορισμό του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα μιας παραδόσεως, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, αν μια παράδοση πληροί τις προβλεπόμενες στο άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προϋποθέσεις, δεν οφείλεται ΦΠΑ για την παράδοση αυτή (προαναφερθείσα διάταξη Transport Service, σκέψεις 18 και 19).

31 Συνεπώς, στην υπόθεση της κύριας δίκης, εφόσον από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι αναμφισβήτητα πραγματοποιήθηκε ενδοκοινοτική παράδοση, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί, όπως ορθώς υποστηρίζει και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν παραλείφθηκαν από τους υποκειμένους στον φόρο ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Τούτο δεν ισχύει όταν η μη τήρηση των εν λόγω τυπικών προϋποθέσεων είχε ως αποτέλεσμα να εμποδισθεί η απόδειξη της συνδρομής των ουσιαστικών προϋποθέσεων. Ωστόσο, η περίπτωση αυτή δεν συντρέχει στην υπόθεση της κύριας δίκης.

32 Πρέπει, εξάλλου, να τονιστεί ότι η επιταγή κατά την οποία οι απαιτούμενες εγγραφές πρέπει να πραγματοποιούνται αμέσως μετά την εκτέλεση της πράξεως, χωρίς ωστόσο να προβλέπεται συγκεκριμένη προθεσμία προς τούτο, είναι ικανή να θίξει την αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία αποτελεί τμήμα της κοινοτικής

έννομης τάξεως και πρέπει να τηρείται από τα κράτη μέλη κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμουν οι κοινοτικές οδηγίες (βλ. απόφαση της 11ης Μαΐου 2006, C-384/04, Federation of Technological Industries κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-4191, σκέψη 29).

33 Συγκεκριμένα, είναι σημαντικό, όπως ορθώς επισήμανε η γενική εισαγγελέας με το σημείο 35 των προτάσεών της, να μπορούν να ληφθούν υπόψη, κατά τον λογιστικό έλεγχο των φορολογουμένων, οι μεταβολές στον χαρακτηρισμό μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως που επήλθαν μετά την πραγματοποίηση της εν λόγω πράξεως. Αυτά ενδέχεται να αποδειχθούν αναγκαία όταν συντρέχουν περιστάσεις οι οποίες επήλθαν ανεξαρτήτως της βουλήσεως των προσώπων αυτών. Ως εκ τούτου, ο ενδοκοινοτικός χαρακτήρας μιας παραδόσεως πρέπει να αναγνωρίζεται στην περίπτωση μεταγενέστερης τακτοποιήσεως της λογιστικής καταστάσεως, εφόσον πληρούνται τα αντικειμενικά κριτήρια στα οποία στηρίζονται οι έννοιες που ορίζουν την πράξη αυτή.

34 Όσον αφορά, δεύτερον, το ζήτημα αν το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο απέκρυψε την ύπαρξη ενδοκοινοτικής παραδόσεως επηρεάζει την απάντηση που πρέπει να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο και, ως εκ τούτου, το αν η απαλλαγή από τον ΦΠΑ πρέπει να εξαρτηθεί από την καλή πίστη του υποκειμένου στον φόρο, διαπιστώνεται ότι η απάντηση στο ερώτημα αυτό εξαρτάται από το κατά πόσον υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων για το οικείο κράτος μέλος.

35 Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει κρίνει, με τη σκέψη 18 της αποφάσεως της 13ης Δεκεμβρίου 1989, C-342/87, Genius Holding (Συλλογή 1989, σ. 4227), ότι, προς διασφάλιση της ουδετερότητας του ΦΠΑ, στα κράτη μέλη απόκειται να προβλέπουν, στην εσωτερική έννομη τάξη τους, τη δυνατότητα διορθώσεως του αχρεωστήτως αναγραφέντος επί τιμολογίου φόρου, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδείξει την καλή πίστη του. Εντούτοις, με τις σκέψεις 60 και 63 της προαναφερθείσας αποφάσεως Schmeink & Cofreth και Strobel, διευκρίνισε ότι, οσάκις ο εκδότης του τιμολογίου εξαλείφει εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, ο πεπλανημένως αναγραφείς φόρος μπορεί να τακτοποιηθεί, χωρίς να μπορεί η τακτοποίηση αυτή να εξαρτηθεί από την καλή πίστη του εκδότη του εν λόγω τιμολογίου (βλ. απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-78/02 έως C-80/02, Καραγιώργου κ.λπ., Συλλογή 2003, σ. I-13295, σκέψη 50). Οι ίδιοι κανόνες έχουν επίσης εφαρμογή στην αναπροσαρμογή της λογιστικής καταστάσεως, προκειμένου να χορηγηθεί απαλλαγή φόρου για μια ενδοκοινοτική παράδοση.

36 Συνεπώς, στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να εξακριβώσει, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις κρίσιμες περιστάσεις της υποθέσεως που υποβλήθηκε στην κρίση του, αν η καθυστέρηση στην παροχή των λογιστικών αποδείξεων ήταν ικανή να προκαλέσει απώλεια φορολογικών εσόδων ή να υπονομεύσει την είσπραξη του ΦΠΑ.

37 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ως απώλεια φορολογικών εσόδων η μη είσπραξη του ΦΠΑ στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής παραδόσεως που αρχικώς χαρακτηρίσθηκε εσφαλμένα ως παράδοση η οποία πραγματοποιήθηκε στο εσωτερικό της χώρας και για την οποία καταρχήν οφείλεται ΦΠΑ. Πράγματι, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής εδαφικότητας, τα έσοδα αυτά περιέρχονται στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η τελευταία εμπορική πράξη.

38 Επιπλέον, στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να εξακριβώσει αν η απόκρυψη ενδοκοινοτικής πράξεως και η συνακόλουθη καθυστέρηση στην τακτοποίηση των σχετικών λογιστικών εγγραφών δεν συνιστούν απάτη στον τομέα της καταβολής ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, κατά πάγια νομολογία, οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κοινοτικούς κανόνες δολίως ή καταχρηστικώς (βλ., μεταξύ άλλων, προαναφερθείσα απόφαση Kittel και Recolta Recycling, σκέψη 54). Ομοίως, η εφαρμογή της κοινοτικής κανονιστικής ρυθμίσεως δεν μπορεί να επεκτείνεται μέχρι σημείου που να καλύπτει τις πράξεις που διενεργούνται με σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το κοινοτικό δίκαιο (βλ., υπό την έννοια αυτή, προαναφερθείσα απόφαση Halifax κ.λπ., σκέψη 69).

39 Υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, η προσφυγή σε μεσάζοντα για την είσπραξη συμβατικής προμήθειας δεν μπορεί να εξομοιωθεί με φορολογική απάτη ή με κατάχρηση των κοινοτικών κανόνων αν αποδεικνύεται ότι η πράξη αυτή δεν πραγματοποιήθηκε με σκοπό την αδικαιολόγητη απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος.

40 Τέλος, πρέπει να τονιστεί ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να θεωρούν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, την απόκρυψη της υπάρξεως ενδοκοινοτικής παραδόσεως ως απόπειρα απάτης στον τομέα του ΦΠΑ και να επιβάλλουν, σε τέτοιες περιπτώσεις, τα πρόστιμα ή τις χρηματικές κυρώσεις που προβλέπει η εσωτερική τους νομοθεσία (βλ., υπό την έννοια αυτή, προαναφερθείσα απόφαση Schmeink & Cofreth και Strobel, σκέψη 62). Ωστόσο, όπως ορθώς υποστηρίζει η Επιτροπή, οι εν λόγω κυρώσεις πρέπει πάντα να είναι ανάλογες προς τη σοβαρότητα της καταχρήσεως.

41 Συνεπώς, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπει στις φορολογικές αρχές κράτους μέλους να αρνηθούν την απαλλαγή από τον ΦΠΑ μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως που έχει αναμφισβήτητα πραγματοποιηθεί, για τον μοναδικό λόγο ότι η παράδοση αυτή δεν αποδείχθηκε εμπροθέσμως.

42 Κατά την εξέταση του δικαιώματος απαλλαγής της εν λόγω παραδόσεως από τον ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο οφείλει να λάβει υπόψη ότι ο υποκείμενος στον φόρο απέκρυψε αρχικώς και σκοπίμως την ύπαρξη ενδοκοινοτικής παραδόσεως μόνον αν υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων και αν ο κίνδυνος αυτός δεν εξαλείφθηκε πλήρως από τον υποκείμενο στον φόρο.

Επί των δικαστικών εξόδων

43 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 (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, 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 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπει στις φορολογικές αρχές κράτους μέλους να αρνηθούν την απαλλαγή από τον ΦΠΑ μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως που έχει αναμφισβήτητα πραγματοποιηθεί, για τον μοναδικό λόγο ότι η παράδοση αυτή δεν αποδείχθηκε εμπροθέσμως.

Κατά την εξέταση του δικαιώματος απαλλαγής της εν λόγω παραδόσεως από τον ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο οφείλει να λάβει υπόψη το ότι ο υποκείμενος στον φόρο απέκρυψε αρχικώς και σκοπίμως την ύπαρξη ενδοκοινοτικής παραδόσεως μόνον αν υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων και αν ο κίνδυνος αυτός δεν εξαλείφθηκε πλήρως από τον υποκείμενο στον φόρο.

(υπογραφές)