ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 6ης Απριλίου 2006 *

Στην υπόθεση C-245/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, την οποία υπέβαλε το Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία) με απόφαση της 26ης Μαΐου 2004, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 10 Ιουνίου 2004, στο πλαίσιο της δίκης

EMAG Handel Eder OHG

κατά

Finanzlandesdirektion für Kärnten,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešič (εισηγητή) και E. Levits, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: B. Fülöp, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της συνεδριάσεως της 27ης Οκτωβρίου 2005,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η EMAG Handel Eder OHG, εκπροσωπουμένη από τον W. Dellacher, Rechtsanwalt, επικουρούμενον από τον A. Breschan, Wirtschaftsprüfer,

— η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον H. Dossi,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενον από τους G. De Bellis και G. Fiengo, avvocati dello Stato,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, εκπροσωπουμένη από τις C. Jackson και S. Nwaokolo, επικουρούμενες από τον M. Angiolini, barrister,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπουμένη από τους Δ. Τριανταφύλλου και K. Gross,

αφού άκουσε την γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 10ης Νοεμβρίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία 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 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία), και ειδικότερα του άρθρου 8, παράγραφος 1, αυτής, σχετικά με τον τόπο των παραδόσεων αγαθών.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της EMAG Handel Eder OHG (στο εξής: EMAG), εταιρίας με έδρα την Αυστρία, και της Finanzlandesdirektion für Kärnten (δημοσιονομικής διευθύνσεως του Land του Kärnten) ως προς την έκπτωση από την EMAG του φόρου προστιθεμένης αξίας επί των εισροών (στο εξής: ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Η έκτη οδηγία

3 Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι «στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται [...] οι παραδόσεις αγαθών [...] που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένους στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».

4 Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, «[ω]ς "παράδοση αγαθού" θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος».

5 Το άρθρο 8 της έκτης οδηγίας, που περιλαμβάνεται στον τίτλο VI αυτής, ο οποίος τιτλοφορείται «Τόπος των φορολογητέων πράξεων», προβλέπει, στην παράγραφό του 1, στοιχεία α΄ και β΄:

«Ως τόπος παραδόσεων αγαθών θεωρείται:

α) στην περίπτωση αποστολής ή μεταφοράς αγαθού υπό του προμηθευτού ή του αγοραστού είτε υπό τρίτου προσώπου: ο τόπος όπου ευρίσκεται το αγαθό κατά τον χρόνο ενάρξεως της αποστολής ή της μεταφοράς με προορισμό τον παραλήπτη [...]·

β) εφόσον το αγαθό δεν αποστέλλεται ούτε μεταφέρεται: ο τόπος όπου ευρίσκεται το αγαθό κατά τον χρόνο της παραδόσεώς του».

6 Η έκτη οδηγία περιλαμβάνει τον τίτλο XVIα, με επικεφαλίδα «Μεταβατικό καθεστώς φορολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών», ο οποίος εισήχθη με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ L 376, σ. 1), και περιλαμβάνει τα άρθρα 28α έως 28ιγ.

7 Το άρθρο 28α της έκτης οδηγία ορίζει:

«1. Υπόκεινται επίσης στον ΦΠΑ:

α) Οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται εντός της χώρας από ένα υποκείμενο στον φόρο ενεργούντα υπό την ιδιότητά του αυτή, ή από ένα μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι ένα υποκείμενο στον φόρο, ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή και δεν δικαιούται της ατέλειας που προβλέπεται στο άρθρο 24 [...].

[...]

[...]

3. Θεωρείται ως "ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού", η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ως κύριος ενσώματο κινητό αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα ή από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο ανεχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.

[...]

7. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν μέτρα, προκειμένου να εξασφαλίζεται ότι χαρακτηρίζονται ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών οι πράξεις εκείνες οι οποίες, εάν είχαν πραγματοποιηθεί εντός της χώρας από υποκείμενο στον φόρο ενεργούντα υπ' αυτή του την ιδιότητα, θα είχαν χαρακτηριστεί ως παραδόσεις αγαθών κατά την έννοια [...] του άρθρου 5.»

8 Το άρθρο 28β, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας διευκρινίζει τα εξής:

«Ως τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών θεωρείται το μέρος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τη στιγμή της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα.»

9 Το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προβλέπει τα 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.»

10 Το άρθρο 17, παράγραφοι 2, στοιχείο α΄, και 3, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28στ΄, σημείο 1, της ιδίας οδηγίας, ορίζει τα εξής:

«2. Στον βαθμό που τα αγαθά [...] χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας για τα αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για τις υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο υπόχρεο για την καταβολή του φόρου στο εσωτερικό της χώρας·

[...]

δ) τον φόρο προστιθέμενης αξίας που οφείλεται, σύμφωνα με το άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄.

3. Τα κράτη μέλη παρέχουν επίσης σε κάθε υποκείμενο στον φόρο την προαναφερόμενη στην παράγραφο 2 έκπτωση ή επιστροφή του φόρου προστιθεμένης αξίας, στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες:

[...]

β) πράξεών του που απαλλάσσονται σύμφωνα με [...] το άρθρο 28γ, σημεία Α και Γ».

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

11 Το άρθρο 3, παράγραφοι 1, 7 και 8, του Umsatzsteuergesetz 1994 (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG 1994), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, ορίζει τα εξής:

«1. Παραδόσεις είναι οι παροχές με τις οποίες ο επιχειρηματίας δίνει στον παραλήπτη, ή σε τρίτο πρόσωπο κατ' εντολή του παραλήπτη, την εξουσία να διαθέτει αγαθό ιδίω ονόματι. Η εξουσία διαθέσεως αγαθού μπορεί να παρασχεθεί από τον ίδιο τον επιχειρηματία ή, κατ' εντολή του, από τρίτο πρόσωπο.

[...]

7. Η παράδοση συντελείται στον τόπο όπου βρίσκεται το αγαθό κατά τον χρόνο παροχής της εξουσίας διαθέσεώς του.

8. Εάν το αντικείμενο της παραδόσεως μεταφέρεται ή αποστέλλεται στον παραλήπτη ή, κατ' εντολή του, σε τρίτο πρόσωπο, θεωρείται ότι η παράδοση συντελείται με την έναρξη της μεταφοράς ή με την παράδοση του αγαθού στον παραγγελιοδόχο μεταφοράς, τον μεταφορέα ή τον εκναυλωτή. Αποστολή υπάρχει όταν ο επιχειρηματίας μεταφέρει το αγαθό σε τρίτο πρόσωπο, χρησιμοποιώντας μεταφορέα ή εκναυλωτή, ή αναθέτει τη μέριμνα τέτοιας μεταφοράς σε παραγγελιοδόχο μεταφοράς.»

12 Η παράγραφος 8 του άρθρου αυτού τροποποιήθηκε με τον Steuerreformgesetz 2000 (BGBl. I, 106/1999) προκειμένου, σύμφωνα με τις εξηγήσεις που έδωσε ο Αυστριακός νομοθέτης, να προσαρμοστεί στο άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, έκτοτε δε έχει ως εξής:

«Εάν το αντικείμενο της παραδόσεως μεταφέρεται ή αποστέλλεται από τον προμηθευτή ή τον παραλήπτη, θεωρείται ότι η παράδοση συντελείται στον τόπο όπου λαμβάνει χώρα η έναρξη της μεταφοράς ή της αποστολής στον παραλήπτη ή, κατ' εντολή του, σε τρίτο πρόσωπο. Αποστολή υπάρχει όταν το αγαθό μεταφέρεται από μεταφορέα ή εκναυλωτή, ή ανατίθεται η μέριμνα τέτοιας μεταφοράς σε παραγγελιοδόχο μεταφοράς. Η αποστολή αρχίζει με την παράδοση του αγαθού στον παραγγελιοδόχο μεταφοράς, τον μεταφορέα ή τον εκναυλωτή.»

13 Το άρθρο 12, παράγραφος 1, σημείο 1, του UStG 1994, που έχει εφαρμογή όσον αφορά την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, προβλέπει τα εξής:

«Ο επιχειρηματίας μπορεί να εκπέσει τα ακόλουθα ποσά φόρου επί των εισροών:

1) Τους φόρους που εμφανίζονται με ειδική καταχώρηση σε λογαριασμό (άρθρο 11) που του απηύθυναν άλλοι επιχειρηματίες για παραδόσεις ή λοιπές παροχές που πραγματοποιήθηκαν στην Αυστρία από την επιχείρησή του [...]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

14 Το 1996 και το 1997, η EMAG αγόρασε μη σιδηρούχα μέταλλα από την K GmbH (στο εξής: K), εγκατεστημένη επίσης στην Αυστρία.

15 Η ίδια η Κ απέκτησε τα οικεία εμπορεύματα από προμηθευτές εγκατεστημένους στην Ιταλία ή τις Κάτω Χώρες (στο εξής: προμηθευτές). Δεν αμφισβητείται ότι η EMAG δεν γνώριζε τους προμηθευτές της Κ. Μετά τη σύναψη κάθε μιας συμβάσεως, η Κ έδινε οδηγίες στους προμηθευτές της να παραδώσουν τα εν λόγω εμπορεύματα σε ένα παραγγελιοδόχο μεταφοράς στον οποίο είχε αναθέσει να τα μεταφέρει απ' ευθείας με φορτηγό στους χώρους είτε της EMAG στην Αυστρία, είτε των πελατών αυτής, ομοίως στην Αυστρία, ανάλογα με τις υποδείξεις της EMAG προς την Κ.

16 Η Κ χρέωσε στην EMAG τη συμφωνηθείσα μεταξύ τους τιμή αγοράς των εμπορευμάτων αυξημένη κατά 20 % λόγω του αυστριακού ΦΠΑ. Η EMAG ζήτησε στη συνέχεια να τύχει της εκπτώσεως του φόρου αυτού ως ΦΠΑ επί των εισροών.

17 Το αρμόδιο Finanzamt και ακολούθως η Finanzlandesdirektion für Kärnten αρνήθηκαν την έκπτωση αυτή για τον λόγο ότι η Κ καταλόγησε εσφαλμένα στην EMAG τον ΦΠΑ. Η τελευταία άσκησε τότε προσφυγή ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof.

18 Η EMAG ισχυρίζεται ότι το άρθρο 3, παράγραφος 8, του UStG 1994 δεν είχε εφαρμογή στις παραδόσεις που πραγματοποίησε η Κ υπέρ αυτής, διότι η εντολή αποστολής των εμπορευμάτων στην Αυστρία δεν δόθηκε από αυτήν, αλλά από την Κ. Συναφώς, τονίζει ότι δεν γνώριζε τους προμηθευτές της Κ, ότι η τελευταία είχε τη δυνατότητα μέχρι πέρατος της εκάστοτε παραδόσεως να μεταβάλει τον τόπο προορισμού ή τον παραλήπτη, μερικές δε φορές είχε κάνει χρήση της δυνατότητας αυτής, και ότι η Κ έφερε όλους τους κινδύνους απώλειας και βλάβης των εμπορευμάτων μέχρι της παραλαβής τους από την EMAG ή από τους πελάτες της.

19 Η EMAG θεωρεί, επομένως, ότι ο τόπος των παραδόσεων που πραγματοποιήθηκαν προς όφελός της από την Κ βρισκόταν στην Αυστρία, οπότε οι παραδόσεις αυτές

υπόκειντο στον αυστριακό ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρυνόταν η Κ. Επομένως, ορθώς η Κ της είχε χρεώσει τον εν λόγω ΦΠΑ και ζήτησε την έκπτωσή του ως ΦΠΑ επί των εισροών.

20 Κατά τη Finanzlandesdirektion, σε πρώτη φάση, η Κ πλήρωνε για τα εμπορεύματα τους προμηθευτές της, οι οποίοι τα έθεταν στη διάθεση της Κ στις Κάτω Χώρες ή την Ιταλία. Σε δεύτερη φάση, η Κ ανέθετε σε παραγγελιοδόχους μεταφοράς τη μεταφορά των εμπορευμάτων από την Ιταλία ή τις Κάτω Χώρες στην Αυστρία, όπου παραδίδονταν στην EMAG ή, κατ' εντολή της, στους πελάτες της. Η Finanzlandesdirektion τονίζει ότι η μεταφορά εμπορευμάτων γινόταν από την Κ με σκοπό να εκπληρώσει την υποχρέωσή της για παράδοση έναντι της EMAG και ότι αυτή ήταν συναφώς ενήμερη.

21 Λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων αυτών, η Finanzlandesdirektion θεωρεί ότι το άρθρο 3, παράγραφος 8, του UStG 1994 είχε εφαρμογή στις πραγματοποιούμενες από την Κ προς την EMAG παραδόσεις. Επειδή η παράδοση των εμπορευμάτων στους παραγγελιοδόχους μεταφοράς κατόπιν εντολής της Κ γινόταν στην Ιταλία ή στις Κάτω Χώρες, ο τόπος των παραδόσεων που πραγματοποίησε η Κ προς όφελος της EMAG βρισκόταν στο ένα ή το άλλο από τα δύο αυτά κράτη μέλη, σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη. Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 12, παράγραφος 1, σημείο 1, του UStG 1994, η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών ήταν δυνατή μόνον αν οι επιβαρυνθείσες πράξεις είχαν πραγματοποιηθεί στην Αυστρία. Εφόσον όλες οι πράξεις είχαν εκτελεστεί στην Ιταλία ή τις Κάτω Χώρες, εσφαλμένως η EMAG θα εξέπιπτε τον εν λόγω ΦΠΑ.

22 Το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει ότι, στην υπόθεση που εκκρεμεί ενώπιόν του, δύο ξεχωριστές παραδόσεις εκτελέστηκαν με φυσική απλώς διακίνηση αγαθών.

23 Θεωρεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, ο τόπος της πρώτης παραδόσεως, που πραγματοποιήθηκε από τους Ιταλούς ή Ολλανδούς προμηθευτές υπέρ της Κ, βρίσκεται στον τόπο ενάρξεως της αποστολής ή της μεταφοράς αγαθών, δηλαδή στην Ιταλία ή τις Κάτω Χώρες. Διερωτάται, αντιθέτως, ως προς τον τόπο της δευτέρας παραδόσεως που πραγματοποίησε η Κ υπέρ της EMAG.

24 Το αιτούν δικαστήριο κρίνει συναφώς ότι το γράμμα του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, πρώτη πρόταση, της έκτης οδηγίας δεν ρυθμίζει το ζήτημα αν η ενδοκοινοτική διακίνηση αγαθών πρέπει να καταλογιστεί μόνο στην πρώτη παράδοση, ή αν αυτό μπορεί να γίνει ταυτόχρονα και στις δύο παραδόσεις. Στη δεύτερη αυτή περίπτωση, διερωτάται αν ο τόπος της δευτέρας παραδόσεως, που πραγματοποίησε η Κ προς την EMAG, βρίσκεται στον πραγματικό τόπο αναχωρήσεως των αγαθών (στην υπόθεση της κύριας δίκης, στην Ιταλία ή τις Κάτω Χώρες) ή στον τόπο όπου τερματίζεται η πρώτη παράδοση (στην υπόθεση της κύριας δίκης, στην Αυστρία).

25 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Verwaltungsgerichtshof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας [...] την έννοια ότι ο τόπος ενάρξεως της αποστολής ή της μεταφοράς είναι κρίσιμος ακόμη και όταν περισσότεροι επιχειρηματίες συνάπτουν σύμβαση παραδόσεως για το ίδιο αγαθό και οι περισσότερες αυτές συμβάσεις παραδόσεως εκτελούνται με μία μοναδική διακίνηση εμπορεύματος;

2) Είναι δυνατόν περισσότερες παραδόσεις να θεωρηθούν ως απαλλασσόμενες από τον φόρο ενδοκοινοτικές παραδόσεις, όταν περισσότεροι επιχειρηματίες

συνάπτουν σύμβαση παραδόσεως για το ίδιο αγαθό και οι περισσότερες συμβάσεις παραδόσεως εκτελούνται με μία μοναδική διακίνηση εμπορεύματος;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, θεωρείται ως τόπος έναρξης της δεύτερης παράδοσης ο πραγματικός τόπος εκκίνησης του αγαθού ή ο τόπος όπου περατώθηκε η πρώτη παράδοση;

4) Έχει αποφασιστική σημασία, για την απάντηση στο πρώτο, δεύτερο και τρίτο ερώτημα, το σε ποιον ανήκει η εξουσία διαθέσεως του αγαθού κατά τη διάρκεια της διακινήσεως του εμπορεύματος;»

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

26 Πρέπει να υπομνηστεί προκαταρκτικώς ότι, με την οδηγία 91/680, ο κοινοτικός νομοθέτης, αποσκοπώντας στην κατάργηση των φορολογικών συνόρων μεταξύ των κρατών μελών, κατάργησε οριστικώς, από την 1η Ιανουαρίου 1993, τη φορολόγηση κατά την εισαγωγή και την αποφορολόγηση κατά την εξαγωγή στις μεταξύ των κρατών μελών συναλλαγές (δεύτερη και τρίτη αιτιολογική σκέψη της εν λόγω οδηγίας).

27 Πάντως, επειδή διαπίστωσε ότι δεν συνέτρεχαν κατά την ημερομηνία αυτή οι όροι που θα επέτρεπαν τη θέση σε εφαρμογή της αρχής της φορολογήσεως στο κράτος μέλος καταγωγής των παραδιδομένων αγαθών και παρεχομένων υπηρεσιών, χωρίς να θίγεται, όσον αφορά το κοινοτικό εμπόριο μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο, η

αρχή της αποδόσεως του φορολογικού εσόδου, που αντιστοιχεί στην επιβολή φόρου στο επίπεδο της τελικής καταναλώσεως, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η τελική αυτή κατανάλωση, ο κοινοτικός νομοθέτης θέσπισε, με τον τίτλο XVIα της έκτης οδηγίας, μεταβατικό καθεστώς φορολογήσεως των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών βασιζόμενο στην καθιέρωση μιας νέας γενεσιουργού αιτίας του φόρου, δηλαδή την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών (εβδόμη έως δεκάτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 91/680).

28 Το άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι υπόκεινται στον ΦΠΑ, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, «οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται εντός της χώρας από ένα υποκείμενο στον φόρο ενεργούντα υπό την ιδιότητά του αυτή, ή από ένα μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι ένα υποκείμενο στον φόρο, ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή». Η ενδοκοινοτική απόκτηση ορίζεται, στην παράγραφο 3, πρώτο εδάφιο, του ιδίου άρθρου, ως «η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ως κύριος ενσώματο κινητό αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα ή από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο ανεχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού».

29 Όπως παρατήρησε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 23 έως 25 των προτάσεών της, οποιαδήποτε ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογηθείσα εντός του κράτους μέλους προορισμού της αποστολής ή της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών δυνάμει του άρθρου 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει ως συνέπεια παράδοση απαλλασσομένη εντός του κράτους μέλους ενάρξεως της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της ιδίας οδηγίας.

30 Στο πλαίσιο της μεταβατικής ρυθμίσεως του τίτλου XVIα της έκτης οδηγίας, ο πωλητής, αφενός, πραγματοποιεί παράδοση απαλλασσομένη εντός του κράτους

μέλους ενάρξεως της αποστολής ή της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών κατ' εφαρμογήν των άρθρων 8, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, και 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής και, αφετέρου, λαμβάνει από το εν λόγω κράτος μέλος την έκπτωση ή την απόδοση του ΦΠΑ που οφείλεται ή εξοφλείται προηγουμένως στο εν λόγω κράτος μέλος για τα εν λόγω αγαθά δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της ίδιας οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28στ, σημείο 1, της εν λόγω οδηγίας. Όσον αφορά τον αγοραστή, αυτός πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογουμένη εντός του κράτους μέλους προορισμού της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω ενδοκοινοτικής μεταφοράς, σύμφωνα με τα άρθρα 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, και 28β, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

31 Ο μηχανισμός αυτός καθιστά δυνατή τη μεταφορά του φορολογικού εσόδου στο κράτος μέλος εντός του οποίου συντελείται η τελική κατανάλωση των παραδοθέντων αγαθών.

Επί του δευτέρου και τετάρτου ερωτήματος

32 Με το δεύτερο και τέταρτο ερώτημά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν μαζί, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν, οσάκις δύο διαδοχικές παραδόσεις, αφορώσες τα αυτά αγαθά και πραγματοποιηθείσες εξ επαχθούς αιτίας μεταξύ υποκειμένων στον φόρο ενεργούντων υπό την ιδιότητά τους αυτή, έχουν ως αποτέλεσμα μία μόνον ενδοκοινοτική αποστολή ή μία μόνον ενδοκοινοτική μεταφορά των αγαθών αυτών, οι εν λόγω παραδόσεις μπορούν αμφότερες να αποτελούν παραδόσεις απαλλασσόμενες κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και αν, προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, έχει σημασία να γνωρίζει κανείς ποιος μεταξύ του πρώτου πωλητή, του ενδιαμέσου αποκτώντος ή του δευτέρου αποκτώντος έχει την εξουσία διαθέσεως των αγαθών κατά την αποστολή ή τη μεταφορά.

33 Στο πλαίσιο καταστάσεως όπως είναι αυτή για την οποία πρόκειται στην κύρια δίκη, οι δύο διαδοχικές παραδόσεις μπορούν να απαλλάσσονται κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας μόνον αν η μία και μοναδική ενδοκοινοτική διακίνηση αγαθών καταλογίζεται ταυτόχρονα και στις δύο παραδόσεις.

34 Αν αυτό συνέβαινε, οι συνέπειες θα ήσαν οι ακόλουθες.

35 Αφενός, ο πρώτος πωλητής θα πραγματοποιούσε μια πρώτη παράδοση, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, εντός του κράτους μέλους ενάρξεως της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών. Η πρώτη αυτή παράδοση θα αντιστοιχούσε σε μια πρώτη ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιουμένη από τον ενδιάμεσο αποκτώντα και τοποθετουμένη, σύμφωνα με το άρθρο 28β, Α, παράγραφος 1, στο κράτος μέλος αφίξεως της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς.

36 Αφετέρου, ο ενδιάμεσος αποκτών θα διενεργούσε ο ίδιος μια δεύτερη παράδοση τοποθετουμένη ομοίως, δυνάμει του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, στο κράτος μέλος αναχωρήσεως, όπου η δεύτερη αυτή παράδοση, πάλι, αντιστοιχεί σε μια δεύτερη ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιουμένη από τον δεύτερο αποκτώντα και τοποθετουμένη στο κράτος μέλος αφίξεως.

37 Αυτή η αλληλουχία θα ήταν ταυτόχρονα παράλογη και αντίθετη προς την οικονομία του μεταβατικού καθεστώτος φορολογήσεως των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών, όπως περιγράφεται στις σκέψεις 26 έως 31 της παρούσας αποφάσεως.

38 Πρώτον, ακόμη και εάν δύο διαδοχικές παραδόσεις προκαλούν μία και μόνο διακίνηση αγαθών, αυτές πρέπει να θεωρούνται ως διαδεχόμενες η μία την άλλη χρονικώς. Πράγματι, ο ενδιάμεσος αποκτών δεν μπορεί να μεταβιβάσει στον δεύτερο αποκτώντα την εξουσία διαθέσεως του αγαθού ως ιδιοκτήτης παρά μόνον αν προηγουμένως το έχει λάβει από τον πρώτο πωλητή και, επομένως, η δεύτερη παράδοση μπορεί να λάβει χώρα μόνον αφού πραγματοποιηθεί η πρώτη παράδοση.

39 Εφόσον ο τόπος αποκτήσεως των αγαθών από τον ενδιάμεσο αποκτώντα θεωρείται ότι βρίσκεται εντός του κράτους μέλους αφίξεως της αποστολής ή της μεταφοράς των εν λόγω αγαθών, θα ήταν αντίθετο προς πάσα λογική ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο να θεωρείται ότι προέβη στην επακολουθούσα παράδοση των ιδίων αγαθών από το κράτος μέλος ενάρξεως της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς.

40 Δεύτερον, η ερμηνεία των συναφών διατάξεων της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με την οποία η μοναδική ενδοκοινοτική διακίνηση αγαθών καταλογίζεται σε μία μόνον από τις δύο διαδοχικές παραδόσεις, καθιστά δυνατή κατά τρόπο απλό την επίτευξη του στόχου που επιδιώκει το μεταβατικό καθεστώς του τίτλου XVIα της εν λόγω οδηγίας, δηλαδή τη μεταφορά του φορολογικού εσόδου στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η τελική κατανάλωση των παραδοθέντων αγαθών. Η μεταφορά αυτή διασφαλίζεται πράγματι, επ' ευκαιρία της μοναδικής πράξεως που έχει ως αποτέλεσμα ενδοκοινοτική διακίνηση αγαθών, με τη συνδυασμένη εφαρμογή των άρθρων 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο (απαλλαγή από το κράτος μέλος αναχωρήσεως της παραδόσεως που έχει ως αποτέλεσμα ενδοκοινοτική αποστολή ή μεταφορά), 17, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28στ, σημείο 1 (έκπτωση ή επιστροφή από το κράτος μέλος αναχωρήσεως του ΦΠΑ που οφείλεται ή εξοφλείται σε προηγούμενο στάδιο του φόρου στο εν λόγω κράτος μέλος), και 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο (φορολόγηση της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως από το κράτος μέλος αφίξεως), της έκτης οδηγίας. Ο μηχανισμός αυτός διασφαλίζει σαφή οριοθέτηση των φορολογικών εξουσιών των οικείων κρατών μελών.

41 Αντιθέτως, οι συναφείς διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν είναι δυνατόν να ερμηνεύονται υπό την έννοια ότι η μοναδική ενδοκοινοτική διακίνηση αγαθών πρέπει να καταλογίζεται ταυτόχρονα στις δύο διαδοχικές παραδόσεις.

42 Πράγματι, ο χαρακτηρισμός της δεύτερης πράξεως ως ενδοκοινοτικής, καταλογίζοντας σ' αυτήν ομοίως τη μοναδική ενδοκοινοτική μετακίνηση αγαθών, δεν είναι σκόπιμος προκειμένου να διασφαλιστεί η μεταφορά του φορολογικού εσόδου στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η τελική κατανάλωση των παραδοθέντων αγαθών, διότι η μεταφορά αυτή ήδη πραγματοποιήθηκε στο τέλος της πρώτης πράξεως, όπως τονίστηκε στη σκέψη 40 της παρούσας αποφάσεως.

43 Επιπλέον, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, αν η μοναδική ενδοκοινοτική διακίνηση αγαθών καταλογιζόταν και στις δύο διαδοχικές παραδόσεις, το άρθρο 17 παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, όπως προκύπτει από το άρθρο 28στ, σημείο 1, της ιδίας οδηγίας που αποτελεί ουσιώδη διάταξη του καθεστώτος αυτού για τη μεταφορά του φορολογικού εσόδου, θα εστερείτο αντικειμένου όσον αφορά τη δεύτερη παράδοση που διενήργησε ο ενδιάμεσος αποκτών, εφόσον, εξ υποθέσεως, ο τελευταίος δεν θα είχε εξοφλήσει τον ΦΠΑ επί των εισροών εντός του κράτους μέλους αναχωρήσεως της ενδοκοινοτικής αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών.

44 Εξάλλου, για να προληφθούν οι κίνδυνοι απώλειας φορολογικών εσόδων, ο κανονισμός (ΕΟΚ) 218/92 του Συμβουλίου, της 27ης Ιανουαρίου 1992, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα των έμμεσων φόρων (ΦΠΑ) (ΕΕ L 24, σ. 1) –που αντικαταστάθηκε, από την 1η Ιανουαρίου 2004, από τον κανονισμό (ΕΚ) 1798/2003, του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 218/92 (ΕΕ L 264, σ. 1)–, προέβλεψε κοινό σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών επί των ενδοκοινοτικών συναλλαγών μεταξύ των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών. Επομένως, η προβλεπομένη στη σκέψη 41 της παρούσας αποφάσεως ερμηνεία θα είχε ως αποτέλεσμα τον πολλαπλασιασμό του αριθμού των περιπτώσεων όπου απαιτείται αυτή η ανταλλαγή πληροφοριών και, συνεπώς, να δυσχερανθεί η εξέταση των οικείων πράξεων από τις αρμόδιες φορολογικής αρχές.

45 Επομένως, στο δεύτερο και τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί ως απάντηση ότι, οσάκις δύο διαδοχικές παραδόσεις αφορώσες τα ίδια αγαθά, πραγματοποιηθείσες

εξ επαχθούς αιτίας μεταξύ υποκειμένων στον φόρο ενεργούντων υπό την ιδιότητά τους αυτή, εκτελούνται με μία μοναδική ενδοκοινοτική αποστολή ή μία μοναδική ενδοκοινοτική μεταφορά των εν λόγω αγαθών, αυτή η αποστολή ή αυτή η μεταφορά μπορεί να καταλογιστεί μόνο σε μία από τις δύο παραδόσεις, η οποία θα είναι η μόνη απαλλασσομένη κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Αυτή η ερμηνεία ισχύει ανεξαρτήτως του ποιος από τους υποκειμένους στον φόρο –πρώτος πωλητής, ενδιάμεσος αποκτών ή δεύτερος αποκτών– είναι αυτός που έχει την εξουσία διαθέσεως των αγαθών κατά τη διάρκεια της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς.

Επί του πρώτου ερωτήματος

46 Προκαταρκτικώς, πρέπει να τονιστεί ότι, όσον αφορά τον καθορισμό του τόπου στον οποίο θεωρείται ότι διενεργείται μια παράδοση, η έκτη οδηγία δεν προβαίνει σε καμία διάκριση μεταξύ «ενδοκοινοτικών» παραδόσεων και «εσωτερικών» παραδόσεων. Το άρθρο 8, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής διακρίνει μόνον τις παραδόσεις που διενεργούνται με αποστολή ή μεταφορά αγαθών (στοιχείο α΄), από αυτές που δεν εκτελούνται με αποστολή ή μεταφορά αγαθών (στοιχείο β΄) και από αυτές που εκτελούνται επί πλοίου, αεροπλάνου ή τραίνου και κατά τη διάρκεια του τμήματος μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας (στοιχείο γ΄), όπου η τελευταία αυτή περίπτωση είναι αλυσιτελής για την υπόθεση της κύριας δίκης.

47 Από την απάντηση στο δεύτερο και τέταρτο ερώτημα προκύπτει ότι, σε μια κατάσταση όπως αυτή για την οποία πρόκειται στην κύρια δίκη, η μοναδική ενδοκοινοτική διακίνηση αγαθών μπορεί να καταλογιστεί μόνο σε μία από τις δύο διαδοχικές παραδόσεις.

48 Σύμφωνα με το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, ο τόπος της παραδόσεως αυτής θεωρείται ότι βρίσκεται εντός του κράτους μέλους αναχωρήσεως της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.

49 Επειδή η άλλη παράδοση δεν εκτελείται με αποστολή ή μεταφορά, ο τόπος αυτής της παραδόσεως θεωρείται ότι βρίσκεται, σύμφωνα με το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, στον τόπο όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο της εν λόγω παραδόσεως.

50 Αν η παράδοση η οποία εκτελείται με ενδοκοινοτική αποστολή ή μεταφορά αγαθών και η οποία, επομένως, έχει ως συνέπεια ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογουμένη εντός του κράτους μέλους αφίξεως της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς είναι η πρώτη από τις δύο διαδοχικές παραδόσεις, η δεύτερη παράδοση θεωρείται ότι βρίσκεται στον τόπο της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως η οποία προηγήθηκε αυτής, δηλαδή εντός του κράτους μέλους αφίξεως. Αντιθέτως, αν η παράδοση που εκτελείται με ενδοκοινοτική αποστολή ή μεταφορά αγαθών είναι η δεύτερη από τις δύο διαδοχικές παραδόσεις, η πρώτη παράδοση, επελθούσα εξ υποθέσεως πριν από την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, θεωρείται ότι βρίσκεται εντός του κράτους μέλους αναχωρήσεως της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς.

51 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί ως απάντηση ότι μόνον ο τόπος της παραδόσεως που εκτελείται με ενδοκοινοτική αποστολή ή μεταφορά αγαθών καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας· θεωρείται ότι βρίσκεται εντός του κράτους μέλους αναχωρήσεως της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς. Ο τόπος της άλλης παραδόσεως καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της ιδίας οδηγίας· θεωρείται ότι βρίσκεται είτε εντός του κράτους μέλους αναχωρήσεως είτε εντός του κράτους μέλους αφίξεως της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς, ανάλογα με το αν η παράδοση αυτή είναι η πρώτη ή η δεύτερη από τις δύο διαδοχικές παραδόσεις.

Επί του τρίτου ερωτήματος

52 Κατόπιν της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο τρίτο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

53 Επειδή 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 εξόδων. Τα έξοδα, στα οποία υποβλήθηκαν για να καταθέσουν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου άλλοι εκτός των εν λόγω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

1) Οσάκις δύο διαδοχικές παραδόσεις αφορώσες τα ίδια αγαθά, πραγματοποιηθείσες εξ επαχθούς αιτίας μεταξύ υποκειμένων στον φόρο ενεργούντων υπό την ιδιότητά τους αυτή, εκτελούνται με μία μοναδική ενδοκοινοτική αποστολή ή μία μοναδική ενδοκοινοτική μεταφορά των εν λόγω αγαθών, αυτή η αποστολή ή αυτή η μεταφορά μπορεί να καταλογιστεί μόνο σε μία από τις δύο παραδόσεις, η οποία θα είναι η μόνη απαλλασσομένη κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ **του Συμβουλίου, της 17 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 95/7/ΕΚ **του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995.**

Αυτή η ερμηνεία ισχύει ανεξαρτήτως του ποιος από τους υποκειμένους στον φόρο –πρώτος πωλητής, ενδιάμεσος αποκτών ή δεύτερος αποκτών– είναι αυτός που έχει την εξουσία διαθέσεως των αγαθών κατά τη διάρκεια της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς.

2) **Μόνον ο τόπος της παραδόσεως που εκτελείται με ενδοκοινοτική αποστολή ή μεταφορά αγαθών καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας** 77/388, **όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7· θεωρείται ότι βρίσκεται εντός του κράτους μέλους αναχωρήσεως της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς. Ο τόπος της άλλης παραδόσεως καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της ιδίας οδηγίας· θεωρείται ότι βρίσκεται είτε εντός του κράτους μέλους αναχωρήσεως είτε εντός του κράτους μέλους αφίξεως της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς, ανάλογα με το αν η παράδοση αυτή είναι η πρώτη ή η δεύτερη από τις δύο διαδοχικές παραδόσεις.**

(υπογραφές)