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

Στην υπόθεση C-184/05,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) με απόφαση της 22ας Απριλίου 2005, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 25 Απριλίου 2005, στο πλαίσιο της διαδικασίας

Twoh International BV

κατά

Staatssecretaris van Financiën,

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 ολλανδική.

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:

— η Twoh International BV, εκπροσωπούμενη από τον J. H. Sassen, advocaat,

— η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από τους H. G. Sevenster και M. de Mol καθώς και από τον P. van Ginneken,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον G. de Bergues και την C. Jurgensen-Mercier,

— η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τον D. O'Hagan, επικουρούμενο από τους E. Fitzsimons, SC, και B. Conway, BL,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τον G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Nowakowski,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Fernandes και τη C. Lança,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και A. Weimar,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση για την έκδοση 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 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία), σε συνδυασμό με την οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ L 336, σ. 15), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992 (ΕΕ L 76, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί της αμοιβαίας συνδρομής),

και με τον κανονισμό (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, στο εξής: κανονισμός περί της διοικητικής συνεργασίας).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Twoh International BV (στο εξής: Twoh) και του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργού Οικονομικών) σχετικά με τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που εκδόθηκε σε βάρος της εταιρίας αυτής για το έτος 1996 κατόπιν της πραγματοποιήσεως ενδοκοινοτικών παραδόσεων εμπορευμάτων.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

Η έκτη οδηγία

3 Σύμφωνα με το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, υπόκεινται σε ΦΠΑ οι παραδόσεις εμπορευμάτων και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν, καθώς και οι εισαγωγές εμπορευμάτων.

4 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 [...], 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.»

Η οδηγία περί της αμοιβαίας συνδρομής

5 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας περί της αμοιβαίας συνδρομής ορίζει τα εξής:

«Οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών ανταλλάσσουν, σύμφωνα με την παρούσα οδηγία, κάθε πληροφορία που ενδέχεται να τους επιτρέψει τον ορθό προσδιορισμό των φόρων εισοδήματος και περιουσίας καθώς και κάθε πληροφορία σχετικά με τη βεβαίωση των ακόλουθων έμμεσων φόρων:

— φόρων επί της προστιθεμένης αξίας,

[...]»

6 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας περί της αμοιβαίας συνδρομής προβλέπει τα εξής:

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

Ο κανονισμός περί της διοικητικής συνεργασίας

7 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 3, του κανονισμού περί της διοικητικής συνεργασίας:

«Με βάση τις πληροφορίες που συλλέγονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 και όπου το κρίνει απαραίτητο, για τον έλεγχο της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, αποκλειστικά δε και μόνο για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, η αρμόδια αρχή ενός κράτους μέλους [λαμβάνει], αυτομάτως και αμέσως, τις εξής πληροφορίες, στις οποίες μπορεί να έχει άμεση πρόσβαση:

— τους αριθμούς φορολογικού μητρώου ΦΠΑ των προσώπων που πραγματοποίησαν τις παραδόσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2, δεύτερη περίπτωση,

καθώς και

— τη συνολική αξία όλων των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών από όλους τους επιτηδευματίες που έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος που παρέχει τις πληροφορίες, προς τα πρόσωπα στα οποία έχουν χορηγηθεί οι αριθμοί αυτοί —η αξία εκφράζεται στο νόμισμα του κράτους μέλους που δίνει τις πληροφορίες και αφορά ημερολογιακά τρίμηνα.»

8 Το άρθρο 5 του κανονισμού περί της διοικητικής συνεργασίας έχει ως εξής:

«1. Εφόσον οι παρεχόμενες βάσει του άρθρου 4 πληροφορίες είναι ανεπαρκείς, η αρμόδια αρχή κράτους μέλους μπορεί οποτεδήποτε, και για συγκεκριμένες περιπτώσεις, να υποβάλει αίτηση για συμπληρωματικές πληροφορίες. Η αποδέκτρια αρχή παρέχει τις πληροφορίες το συντομότερο δυνατό και το αργότερο τρεις μήνες από την παραλαβή της αίτησης.

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

9 Το άρθρο 6, παράγραφος 4, του κανονισμού περί της διοικητικής συνεργασίας ορίζει ότι:

«Η αρμόδια αρχή κάθε κράτους μέλους μεριμνά ώστε τα πρόσωπα που αφορούν οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών να μπορούν να λαμβάνουν επιβεβαίωση της εγκυρότητας του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ οιουδήποτε συγκεκριμένου προσώπου.»

10 Οι όροι που διέπουν την ανταλλαγή πληροφοριών καθορίζονται στον τίτλο III του κανονισμού περί της διοικητικής συνεργασίας, του οποίου το άρθρο 7, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, έχει ως εξής:

«1. Η αποδέκτρια αρχή ενός κράτους μέλους παρέχει στην αιτούσα αρχή ενός άλλου κράτους μέλους τις πληροφορίες που αναφέρονται στο άρθρο 5, παράγραφος 2, υπό την προϋπόθεση ότι:

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

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

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

Η εθνική νομοθεσία

11 Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, του Wet op de omzetbelasting 1968 (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών), της 28ης Ιουνίου 1968 (*Staatsblad* 1968, αριθ. 329), ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών (στο εξής: νόμος του 1968), ο εφαρμοζόμενος στις παραδόσεις εμπορευμάτων και τις παροχές υπηρεσιών, κατά την έννοια του προσαρτώμενου στον νόμο αυτό πίνακα II, φορολογικός συντελεστής είναι μηδενικός, αν συντρέχουν οι προβλεπόμενες υπό μορφή γενικού διοικητικού μέτρου προϋποθέσεις.

12 Η ενότητα 6, στοιχείο a, του εν λόγω πίνακα II προβλέπει ότι φορολογούνται με μηδενικό συντελεστή «τα αγαθά που μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος, όταν υπόκεινται σε φόρο επί των ενδοκοινοτικών αγορών.»

13 Το άρθρο 12, παράγραφος 1, της αποφάσεως περί εκτελέσεως του νόμου του 1968 (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) ορίζει τα εξής:

«Το δικαίωμα εφαρμογής μηδενικού συντελεστή στις παραδόσεις που περιλαμβάνονται στον προσαρτώμενο στον νόμο [του 1968] πίνακα ισχύει μόνον όταν από τα δικαιολογητικά έγγραφα προκύπτει η συνδρομή των απαιτουμένων για την εφαρμογή του συντελεστή αυτού προϋποθέσεων.»

14 Το άρθρο 4, παράγραφος 3, της αποφάσεως του Υφυπουργού Οικονομικών περί της φορολογίας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων (Besluit van de Staatssecretaris van Financiën), της 20ής Ιουνίου 1995, προβλέπει τα εξής:

«Όταν εμπορεύματα παραδίδονται “ελεύθερα κατά την αναχώρηση” ή “ελεύθερα από την αποθήκη” (συναλλαγές παραλαβής προς μεταφορά) σε αλλοδαπούς πελάτες, ο ενδοκοινοτικός χαρακτήρας της παραδόσεως δεν μπορεί να προκύπτει από τη φορτωτική ή τη λογιστική μεταφοράς του ιδίου του προμηθευτή.

Παρά ταύτα, είναι νοητές περιστάσεις υπό τις οποίες ο προμηθευτής μπορεί και σ' αυτή την περίπτωση να είναι πεπεισμένος ότι ο αλλοδαπός πελάτης θα μεταφέρει τα εμπορεύματα σε άλλο κράτος μέλος. Επιπροσθέτως των συγκεντρωθέντων στη λογιστική εγγράφων και στοιχείων, πρέπει στην περίπτωση αυτή να πρόκειται για τακτικό πελάτη, εκτός αν ο προμηθευτής γνωρίζει ότι οι πραγματοποιηθείσες από αυτόν προς τον πελάτη ενδοκοινοτικές παραδόσεις δημιούργησαν προβλήματα, ο οποίος πελάτης έχει επιπλέον προβεί στην κατά τα κατωτέρω δήλωση.

Αυτή η γραπτή δήλωση, που πρέπει να υπογραφεί εκ μέρους αυτού που παραλαμβάνει τα παραδιδόμενα εμπορεύματα, πρέπει να περιέχει τουλάχιστον το όνομα του πελάτη και, αν ο πελάτης δεν παραλαμβάνει προσωπικώς τα εμπορεύματα, το όνομα αυτού που τα παραλαμβάνει εξ ονόματός του, τον αριθμό ταξινομήσεως του οχήματος με το οποίο θα μεταφερθούν τα εμπορεύματα, τον αριθμό του τιμολογίου στο οποίο αναφέρονται συγκεκριμένως τα παραδιδόμενα εμπορεύματα, τον τόπο στον οποίο θα μεταφερθούν τα εμπορεύματα, καθώς και τη δήλωση ότι ο πελάτης είναι πρόθυμος να παράσχει συναφώς, κατόπιν αιτήματος της φορολογικής υπηρεσίας, λεπτομερέστερα στοιχεία για τον προορισμό των εμπορευμάτων. Υπόδειγμα αυτής της δηλώσεως περιλαμβάνεται ως παράρτημα.

Σε περιπτώσεις συναλλαγών παραλαβής προς μεταφορά, όπου δεν υπάρχει τακτικός πελάτης και το τίμημα για τα εμπορεύματα καταβάλλεται τοις μετρητοίς, ενώ ο προμηθευτής δεν διαθέτει έγγραφα που αποτελούν έρεισμα για τον ενδοκοινοτικό χαρακτήρα της παραδόσεως, δηλαδή σε περιπτώσεις στις οποίες, εκτός από ένα εκδοθέν επ' ονόματι ενός αλλοδαπού πελάτη τιμολόγιο (στο οποίο αναφέρεται ο αλλοδαπός αριθμός μητρώου ΦΠΑ του αγοραστή), δεν υπάρχει κανένα άλλο έγγραφο από το οποίο να προκύπτει ο ενδοκοινοτικός χαρακτήρας της παραδόσεως, ο προμηθευτής δεν θα μπορεί άνευ ετέρου να αιτιολογήσει την αξίωση εφαρμογής του μηδενικού συντελεστή. Υπ' αυτές τις συνθήκες, ο προμηθευτής μπορεί να αποφύγει τον κίνδυνο της διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου χρεώνοντας τον ολλανδικό ΦΠΑ στον αγοραστή. Ο αγοραστής, όταν διακινεί τα εμπορεύματα προς άλλο κράτος μέλος, θα πρέπει να προβεί σε σχετική δήλωση προς την ολλανδική φορολογική υπηρεσία. Με τη δήλωση αυτή μπορεί να προβεί σε έκπτωση του χρεωθέντος ολλανδικού ΦΠΑ.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

15 Το 1996 η Twoh, εταιρία με έδρα τις Κάτω Χώρες, προμήθευσε με εξαρτήματα υπολογιστών επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην Ιταλία. Με τις συμβάσεις πωλήσεως, οι συμβαλλόμενοι συμφώνησαν να προσφύγουν σε μέθοδο παραδόσεως στηριζόμενη στην εμπορική ρήτρα «ελεύθερα κατά την αναχώρηση εμπορεύματα»

(«ex-works» ή EXW), η οποία περιλαμβάνεται στις ρήτρες του διεθνούς εμπορίου (επονομαζόμενες ρήτρες «Incoterms 2000») που καθιέρωσε το Διεθνές Εμπορικό Επιμελητήριο. Η χρήση της ρήτρας αυτής σήμαινε ότι η Twoh όφειλε απλώς να θέσει τα προϊόντα στη διάθεση των αγοραστών σε αποθήκη που βρισκόταν στις Κάτω Χώρες, ενώ την ευθύνη της μεταφοράς στην Ιταλία είχαν οι αγοραστές.

16 Η Twoh δεν έλαβε από τους Ιταλούς πελάτες της καμία δήλωση όσον αφορά τις εν λόγω παραδόσεις, όπως απαιτεί η ολλανδική φορολογική νομοθεσία προκειμένου να αποδειχθεί ο ενδοκοινοτικός χαρακτήρας των παραδόσεων εμπορευμάτων και, ως εκ τούτου, να απαλλαγούν τα εμπορεύματα αυτά από τον ΦΠΑ στις Κάτω Χώρες. Η εταιρία αυτή εξακολούθησε, ωστόσο, να θεωρεί ότι οι παραδόσεις που είχε πραγματοποιήσει αποτελούσαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις, στις οποίες έπρεπε να εφαρμόζεται μηδενικός συντελεστής ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, εξέδωσε τιμολόγια στα οποία δεν περιλαμβανόταν το ποσό του ΦΠΑ και, συνεπώς, δεν κατέβαλε ΦΠΑ για τις εν λόγω παραδόσεις.

17 Κατόπιν λογιστικού ελέγχου, οι ολλανδικές φορολογικές αρχές έκριναν ότι δεν είχε αποδειχθεί ότι τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν ή απεστάλησαν σε άλλο κράτος μέλος και, επομένως, κακώς δεν καταβλήθηκε ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, κοινοποίησε στην Twoh διορθωτική πράξη επιβολής ΦΠΑ για την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου έως 31ης Δεκεμβρίου 1996 για ποσό 1 466 629 ολλανδικών φιορινίων (NLG) ως κυρίως φόρο με προσαύξηση ίση με το 100 % του ποσού αυτού.

18 Η Twoh υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της διορθωτικής πράξεως επιβολής ΦΠΑ. Στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής, ζήτησε ρητώς από τις ολλανδικές φορολογικές αρχές να συλλέξουν πληροφορίες ικανές να αποδείξουν ενώπιον της αρμόδιας ιταλικής αρχής τον ενδοκοινοτικό χαρακτήρα των εν λόγω παραδόσεων βάσει της οδηγίας περί της αμοιβαίας συνδρομής και του κανονισμού περί της διοικητικής συνεργασίας. Οι ολλανδικές φορολογικές αρχές αποφάσισαν να μην δεχθούν το αίτημα αυτό και να εμμείνουν στη διορθωτική πράξη επιβολής ΦΠΑ.

19 Η Twoh άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Gerechtshof te Arnhem, το οποίο, κατόπιν της προσκομίσεως από την προσφεύγουσα ορισμένων αποδείξεων σχετικών με τις επίμαχες παραδόσεις, ακύρωσε την απόφαση κατά το μέρος που αφορά τρεις παραδόσεις και μείωσε το ποσό της διορθωτικής πράξεως επιβολής ΦΠΑ. Το δικαστήριο αυτό έκρινε, ωστόσο, ότι οι ολλανδικές φορολογικές αρχές δεν όφειλαν να ζητήσουν από την αρμόδια ιταλική αρχή να διενεργήσει έρευνα στο κράτος μέλος προορισμού προκειμένου να εξακριβωθεί αν τα επίμαχα εμπορεύματα είχαν πράγματι μεταφερθεί στο έδαφός του. Η Twoh άσκησε αναίρεση ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden κατά της αποφάσεως του Gerechtshof te Arnhem.

20 Το Hoge Raad der Nederlanden, κρίνοντας ότι η διαφορά που υποβλήθηκε στην κρίση του εγείρει ζήτημα ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου όσον αφορά την απόδειξη της αποστολής ή της μεταφοράς των εμπορευμάτων, κατά την έννοια του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

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

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

21 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με την οδηγία περί της αμοιβαίας συνδρομής και τον κανονισμό περί της διοικητικής συνεργασίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους

αναχωρήσεως της αποστολής ή της μεταφοράς εμπορευμάτων στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής παραδόσεως οφείλουν να ζητούν πληροφορίες από τις αρχές του φερόμενου από τον προμηθευτή ως κράτους μέλους αφίξεως και να τις χρησιμοποιούν προκειμένου να εξακριβώσουν αν τα εμπορεύματα αποτέλεσαν πράγματι αντικείμενο ενδοκοινοτικής παραδόσεως.

22 Καταρχάς, υπενθυμίζεται ότι, στο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος του ΦΠΑ που εφαρμόζεται στο ενδοκοινοτικό εμπόριο και καθιερώθηκε 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 (ΕΕ L 376, σ. 1), η φορολόγηση των εμπορικών συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών στηρίζεται στην αρχή της κατανομής των φορολογικών εσόδων στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιήθηκε η τελική εμπορική πράξη. Οποιαδήποτε ενδοκοινοτική αγορά φορολογηθείσα εντός του κράτους μέλους αφίξεως της ενδοκοινοτικής αποστολής ή μεταφοράς εμπορευμάτων βάσει του άρθρου 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει ως συνέπεια παράδοση απαλλασσομένη εντός του κράτους μέλους αναχωρήσεως της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας (βλ. αποφάσεις της 6ης Απριλίου 2006, C-245/04, EMAG Handel Eder, Συλλογή 2006, σ. I-3227, σκέψη 29, καθώς και της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-409/04, Teleos κ.λπ., Συλλογή 2007, σ. I-7797, σκέψεις 22 και 24).

23 Όσον αφορά τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορεί να χορηγηθεί απαλλαγή φόρου για ενδοκοινοτική παράδοση εμπορεύματος κατά την έννοια του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, επισημαίνεται ότι το Δικαστήριο έκρινε, με τη σκέψη 42 της προαναφερθείσας αποφάσεώς του Teleos κ.λπ., ότι είναι αναγκαίο προς τούτο να έχει εκχωρηθεί το δικαίωμα κυριότητας επί του εμπορεύματος στον αγοραστή, να έχει αποδειχθεί από τον προμηθευτή η αποστολή ή η μεταφορά του εμπορεύματος αυτού σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εμπόρευμα να έχει απομακρυνθεί από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως.

24 Το Δικαστήριο διαπίστωσε επίσης, με τη σκέψη 44 της προαναφερθείσας αποφάσεως Teleos κ.λπ., ότι, μετά την κατάργηση του ελέγχου στα σύνορα μεταξύ

κρατών μελών, οι φορολογικές αρχές εξακριβώνουν αν τα εμπορεύματα απομακρύνθηκαν από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως κυρίως βάσει των αποδείξεων που παρέχουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεων που υποβάλλουν.

25 Όσον αφορά τις αποδείξεις που οφείλουν να παρέχουν οι υποκείμενοι στον φόρο, διαπιστώνεται ότι καμία διάταξη της έκτης οδηγίας δεν άπτεται άμεσα του ζητήματος αυτού. Η οδηγία ορίζει απλώς, με το άρθρο 28γ, Α, πρώτο σκέλος, ότι στα κράτη μέλη απόκειται να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες χορηγούν απαλλαγή φόρου για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπορευμάτων. Ωστόσο, υπενθυμίζεται ότι, κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμουν οι κοινοτικές οδηγίες, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της κοινοτικής εννόμου τάξεως, ιδίως δε τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, Molenheide κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-7281, σκέψη 48, καθώς και της 11ης Μαΐου 2006, C-384/04, Federation of Technological Industries κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-4191, σκέψεις 29 και 30).

26 Συναφώς, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, όπως ορθώς υποστηρίζει η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, η αρχή κατά την οποία το βάρος αποδείξεως του δικαιώματος φορολογικής παρεκκλίσεως ή απαλλαγής φέρει όποιος ζητεί να του αναγνωρισθεί το δικαίωμα αυτό εμπίπτει στα όρια που επιβάλλει το κοινοτικό δίκαιο. Συνεπώς, προς εφαρμογή του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, στον προμηθευτή απόκειται να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής στις οποίες γίνεται μνεία στη σκέψη 23 της παρούσας αποφάσεως.

27 Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται ότι, με τη σκέψη 50 της προαναφερθείσας αποφάσεώς του Teleos κ.λπ., το Δικαστήριο έκρινε ότι θα αντέβαινε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου η ευχέρεια κράτους μέλους το οποίο προέβλεψε τις προϋποθέσεις χορηγήσεως απαλλαγής ενδοκοινοτικής παραδόσεως από τον φόρο, καταρτίζοντας μεταξύ άλλων κατάλογο των εγγράφων που πρέπει να προσκομίζονται στις αρμόδιες αρχές, και δέχθηκε αρχικώς τα έγγραφα που προσκόμισε ο προμηθευτής ως δικαιολογητικά στοιχεία του δικαιώματος απαλλαγής, να υποχρεώσει σε μεταγενέστερο στάδιο τον προμηθευτή να καταβάλει τον σχετικό

με την παράδοση αυτή ΦΠΑ, όταν αποδεικνύεται ότι, λόγω απάτης διαπραχθείσας από τον αγοραστή την οποία δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει ο προμηθευτής, τα οικεία εμπορεύματα δεν απομακρύνθηκαν στην πραγματικότητα από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως.

28 Βεβαίως, αντιθέτως προς την υπόθεση στο πλαίσιο της οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα απόφαση Teleos κ.λπ., η απόφαση περί παραπομπής δεν παρέχει καμία διευκρίνιση όσον αφορά την καλή πίστη της Twoh και δεν εξηγεί αν ο πελάτης της εταιρίας αυτής διέπραξε απάτη. Το σημαντικό, εν προκειμένω, στοιχείο, είναι ότι η Twoh, μη μπορώντας να παράσχει τις αποδείξεις που απαιτούνται για να αποδειχθεί ότι τα εμπορεύματα πράγματι μεταφέρθηκαν στο κράτος μέλος προορισμού, ζήτησε από τις ολλανδικές φορολογικές αρχές να συλλέξουν πληροφορίες δυνάμενες να αποδείξουν στην αρμόδια αρχή του κράτους μέλους προορισμού τον ενδοκοινοτικό χαρακτήρα των παραδόσεών της κατ' εφαρμογήν της οδηγίας περί της αμοιβαίας συνδρομής και του κανονισμού περί της διοικητικής συνεργασίας. Το ερώτημα που τίθεται, συνεπώς, είναι αν οι αρχές αυτές όφειλαν να δεχθούν το εν λόγω αίτημα.

29 Η απάντηση στο ερώτημα αυτό μπορεί να αντληθεί από τον σκοπό και το περιεχόμενο της οδηγίας περί της αμοιβαίας συνδρομής καθώς και του κανονισμού περί της διοικητικής συνεργασίας.

30 Πρώτον, όσον αφορά τον σκοπό των δύο αυτών κοινοτικών πράξεων, διαπιστώνεται ότι από την πρώτη και τη δεύτερη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας περί της αμοιβαίας συνδρομής, καθώς και από την τρίτη αιτιολογική σκέψη του κανονισμού περί της διοικητικής συνεργασίας, προκύπτει ότι σκοπός τους ήταν η καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής και η διευκόλυνση των κρατών μελών στον ακριβή καθορισμό του ποσού του απαιτητού φόρου [βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 13ης Απριλίου 2000, C-420/98, W. N., Συλλογή 2000, σ. I-2847, σκέψεις 15 και 22, καθώς και, όσον αφορά 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 218/92 (ΕΕ L 264, σ. 1), απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 2006, C-533/03, Επιτροπή κατά Συμβουλίου, Συλλογή 2006, σ. I-1025, σκέψεις 49 και 52].

31 Δεύτερον, όσον αφορά το περιεχόμενο των εν λόγω κοινοτικών πράξεων, από τον τίτλο της οδηγίας περί της αμοιβαίας συνδρομής και του κανονισμού περί της διοικητικής συνεργασίας προκύπτει ότι θεσπίστηκαν με σκοπό να ρυθμίσουν τη σύμπραξη των φορολογικών αρχών των κρατών μελών. Όπως ορθώς επισημαίνουν τόσο η Επιτροπή όσο και η γενική εισαγγελέας με το σημείο 23 των προτάσεών της, αυτές οι έννομες πράξεις δεν παρέχουν στους ιδιώτες άλλα δικαιώματα πέραν του δικαιώματος επιβεβαιώσεως της εγκυρότητας του «αριθμού φορολογικού μητρώου "ΦΠΑ" συγκεκριμένου προσώπου», σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 4, του κανονισμού περί της διοικητικής συνεργασίας.

32 Πράγματι, η οδηγία περί της αμοιβαίας συνδρομής προβλέπει υπέρ των εθνικών φορολογικών αρχών, προς αποφυγή της φοροδιαφυγής, τη δυνατότητα να ζητούν πληροφορίες τις οποίες δεν μπορούν να λάβουν ευθέως. Ως εκ τούτου, το γεγονός ότι στο άρθρο 2, παράγραφος 1, της ίδιας αυτής οδηγίας και στο άρθρο 5, παράγραφος 1, του κανονισμού περί της διοικητικής συνεργασίας ο κοινοτικός νομοθέτης χρησιμοποιεί τους όρους «δύναται» και «μπορεί», αντιστοίχως, αποδεικνύει ότι, μολονότι οι εν λόγω αρχές έχουν βεβαίως τη δυνατότητα να ζητούν πληροφορίες από την αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους, το αίτημα αυτό δεν συνεπάγεται κανενός είδους υποχρέωση. Σε κάθε κράτος μέλος απόκειται να εκτιμά τις συγκεκριμένες περιπτώσεις στις οποίες δεν υφίστανται πληροφορίες όσον αφορά συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από τους εγκατεστημένους στο έδαφός του φορολογουμένους και να αποφασίζει αν οι περιπτώσεις αυτές δικαιολογούν την υποβολή σε άλλο κράτος μέλος αιτήματος παροχής πληροφοριών.

33 Επιπλέον, οι εν λόγω κοινοτικές πράξεις προβλέπουν επίσης όρια στη συνεργασία μεταξύ κρατών μελών, καθόσον οι αρχές του κράτους στο οποίο υποβάλλεται το αίτημα δεν υποχρεούνται να παρέχουν τις εν λόγω πληροφορίες εν πάση περιπτώσει. Συγκεκριμένα, το άρθρο 7, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, πρώτη περίπτωση, του κανονισμού περί της διοικητικής συνεργασίας προβλέπει ότι ο αριθμός και η φύση των αιτημάτων παροχής πληροφοριών που υποβάλλονται κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης περιόδου δεν πρέπει να συνεπάγονται δυσανάλογες επιβαρύνσεις για τις εν λόγω αρχές. Επιπλέον, η δεύτερη περίπτωση της ίδιας διατάξεως καθώς και το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας περί της αμοιβαίας συνδρομής ορίζουν ότι οι αρχές αυτές δεν υποχρεούνται να παράσχουν πληροφορίες, όταν προκύπτει ότι η αρμόδια αρχή του κράτους που ζητεί τις εν λόγω πληροφορίες δεν εξάντλησε τις συνήθεις πηγές πληροφορήσεως που έχει στη διάθεσή της.

34 Συνεπώς, η οδηγία περί της αμοιβαίας συνδρομής και ο κανονισμός περί της διοικητικής συνεργασίας δεν εκδόθηκαν με σκοπό την καθιέρωση ενός συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών δυνάμει του οποίου θα αποδεικνύεται ο ενδοκοινοτικός χαρακτήρας των παραδόσεων που πραγματοποιεί υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν είναι σε θέση να παράσχει ευθέως τις αναγκαίες προς τούτο αποδείξεις.

35 Υπέρ της διαπιστώσεως αυτής συνηγορεί η σχετική με την αμοιβαία συνδρομή των εθνικών αρχών στον τομέα της άμεσης φορολογίας νομολογία του Δικαστηρίου, η οποία εφαρμόζεται κατ' αναλογία στην υπό κρίση υπόθεση. Κατά τη νομολογία αυτή, ένα κράτος μέλος μπορεί να επικαλεστεί την οδηγία περί της αμοιβαίας συνδρομής προκειμένου να λάβει από τις αρμόδιες αρχές άλλου κράτους μέλους όλες τις αναγκαίες για τον ορθό καθορισμό των φόρων πληροφορίες. Πάντως, τίποτα δεν εμποδίζει τις φορολογικές αρχές να απαιτήσουν από τον φορολογούμενο καθαυτό τα αποδεικτικά στοιχεία που κρίνουν απαραίτητα για να εκτιμήσουν αν πρέπει να γίνει δεκτή η ζητούμενη δυνατότητα απαλλαγής από τον φόρο (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 28ης Οκτωβρίου 1999, C-55/98, Vestergaard, Συλλογή 1999, σ. I-7641, σκέψη 26, καθώς και της 3ης Οκτωβρίου 2002, C-136/00, Danner, Συλλογή 2002, σ. I-8147, σκέψεις 49 και 50).

36 Επιπλέον, οι πληροφορίες, την κοινοποίηση των οποίων μπορούν να ζητήσουν οι αρμόδιες αρχές κράτους μέλους βάσει της οδηγίας περί της αμοιβαίας συνδρομής, είναι ακριβώς όλες εκείνες βάσει των οποίων θα μπορούσαν οι εν λόγω αρχές να προσδιορίσουν, σε σχέση με τη νομοθεσία που οφείλουν να εφαρμόσουν, το ορθό ύψος του φόρου. Η οδηγία αυτή ουδόλως θίγει την αρμοδιότητα των εν λόγω αρχών να εκτιμούν ιδίως αν πληρούνται οι προϋποθέσεις από τις οποίες η οικεία νομοθεσία εξαρτά την απαλλαγή ορισμένων πράξεων από φόρο (βλ., κατ' αναλογία, προαναφερθείσα απόφαση Vestergaard, σκέψη 28).

37 Σημειωτέον, τέλος, ότι, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία η φορολογική αρχή του κράτους μέλους παραδόσεως έλαβε από το κράτος μέλος προορισμού την πληροφορία ότι ο αγοραστής υπέβαλε στις φορολογικές αρχές του τελευταίου

αυτού κράτους δήλωση σχετική με ενδοκοινοτική αγορά, η δήλωση αυτή δεν αποτελεί καθοριστικό στοιχείο προς απόδειξη του ότι τα εμπορεύματα πράγματι απομακρύνθηκαν από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψεις 71 και 72).

38 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με την οδηγία περί της αμοιβαίας συνδρομής και τον κανονισμό περί της διοικητικής συνεργασίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους αναχωρήσεως της αποστολής ή της μεταφοράς εμπορευμάτων στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής παραδόσεως δεν υποχρεούνται να ζητούν πληροφορίες από τις αρχές του φερόμενου από τον προμηθευτή ως κράτους μέλους προορισμού.

Επί των δικαστικών εξόδων

39 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 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, σε συνδυασμό με την οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, και με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 218/92 του Συμβουλίου, της 27ης Ιανουαρίου 1992, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα των έμμεσων φόρων, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους αναχωρήσεως της αποστολής ή της μεταφοράς εμπορευμάτων στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής παραδόσεως δεν υποχρεούνται να ζητούν πληροφορίες από τις αρχές του φερόμενου από τον προμηθευτή ως κράτους μέλους προορισμού.

(υπογραφές)