

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

JULIANE ΚΟΚΟΤΤ

της 10ης Νοεμβρίου 2005¹**I — Εισαγωγή**

1. Στην υπό κρίση υπόθεση πρέπει να δοθούν απαντήσεις σε ερωτήματα ερμηνείας της έκτης οδηγίας 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, 77/388/ΕΟΚ² (στο εξής: έκτη οδηγία), τα οποία αφορούν τη φορολόγηση των καλουμένων αλυσιδωτών πράξεων. Στην περίπτωση πράξεων αυτού του είδους, πολλές επιχειρήσεις από δύο ή περισσότερα κράτη μέλη συνάπτουν διαδοχικά συμβάσεις πωλήσεως για το ίδιο αγαθό, οι οποίες στη συνέχεια εκτελούνται με μία μοναδική διακίνηση εμπορεύματος από τον πρώτο προμηθευτή στον τελευταίο παραλήπτη.

την αναγνώριση του φόρου προστιθεμένης αξίας, που καταβλήθηκε στον ενδιάμεσο επιχειρηματία, στο πλαίσιο της εκπτώσεως του επιβληθέντος σε προηγούμενο στάδιο φόρου. Η έκπτωση φόρου χορηγείται στην περίπτωση παραδόσεων στην ημεδαπή που υπόκεινται σε φορολογία, ενώ δεν χορηγείται στην περίπτωση ενδοκοινοτικών (διασυνοριακών) παραδόσεων που απαλλάσσονται του φόρου. Η δημοσιονομική διοίκηση υποστηρίζει την άποψη ότι οι ενδιαφερόμενοι αντιμετωπίσαν την παράδοση υπέρ του τελικού παραλήπτη εσφαλμένως ως εθνική παράδοση υποκείμενη στον φόρο.

II — Νομικό πλαίσιο*A — Κοινοτικό δίκαιο*

2. Στην κύρια δίκη ενώπιον του αυστριακού Verwaltungsgerichtshof, ο τελικός παραλήπτης στο πλαίσιο αλυσιδωτής πράξεως φιλονικεί με τη δημοσιονομική διοίκηση για

3. Κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών, όπου υποκείμενος στον φόρο, κατά το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, είναι ο ανεξάρτητος έμπορος, ο οποίος πραγματοποιεί την παράδοση.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

4. Για τον καθορισμό του τόπου της φορολογητέας πράξεως το άρθρο 8 προβλέπει τους ακόλουθους κανόνες:

μένων ενδεχομένως παραδόσεων, θεωρείται το εσωτερικό της χώρας εισαγωγής των αγαθών.»

«1. Ως τόπος παραδόσεως αγαθών θεωρείται:

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

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

5. Με την οδηγία 91/680 του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991³, προστέθηκε στην έκτη οδηγία νέος τίτλος XVIa (μεταβατικό καθεστώς φορολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών· άρθρα 28α έως 28ιγ). Οι διατάξεις αυτές εξακολουθούν να είναι κρίσιμες δεδομένου ότι μέχρι τούδε δεν θεσπίστηκε οριστική ρύθμιση της φορολόγησης της διακινήσεως εμπορευμάτων μεταξύ επιχειρήσεων διαφόρων κρατών μελών.

6. Το άρθρο 28α της έκτης οδηγίας έχει αποσπασματικά, ως εξής:

«1. Υπόκεινται επίσης στον ΦΠΑ:

[...]

2. Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, περίπτωση α' όταν ο τόπος ενάρξεως της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών δεν ευρίσκεται στην χώρα εισαγωγής, αλλά σε άλλη χώρα, ως τόπος της παραδόσεως της πραγματοποιούμενης από τον εισαγωγέα, όπως αυτός ορίζεται στο άρθρο 21 περίπτωση 2, καθώς και ως τόπος παρεπο-

α) Οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται εντός της χώρας από ένα υποκείμενο στο φόρο ενεργούντα υπό την ιδιότητά του αυτή, ή από ένα μη

3 — ΕΕ L 376, σ. 1.

υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι ένα υποκείμενο στο φόρο, ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή και δεν δικαιούται της ατέλειας που προβλέπεται στο άρθρο 24, ούτε υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη φράση ή στις διατάξεις του άρθρου 28β, σημείο Β, παράγραφος 1.

2. Πάντως, με την επιφύλαξη της παραγράφου 1, ο τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών που αναφέρεται στο άρθρο 28α παράγραφος 1, στοιχείο α', θεωρείται ότι βρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ βάσει του οποίου ο αποκτών διενήργησε την απόκτηση αυτή, εφόσον ο αποκτών δεν αποδεικνύει ότι η απόκτηση φορολογήθηκε σύμφωνα με την παράγραφο 1.

[...]

[...]»

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.»

8. Κατά το άρθρο 28γ, σημείο Α, της έκτης οδηγίας, οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις μεταξύ δύο κρατών μελών απαλλάσσονται του φόρου. Η διάταξη ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

7. Το άρθρο 28β, σημείο Α, της έκτης οδηγίας ρυθμίζει τον τόπο των πράξεων. Η διάταξη προβλέπει, μεταξύ άλλων, 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 προβλεπόμενων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από το φόρο:

«1. 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.

α) τις παραδόσεις αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5 και κατά την έννοια του άρθρου 28α, παράγραφος 5, στοιχεία α', τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, εκτός του εδά-

φους που αναφέρεται στο άρθρο 3 αλλά εντός της Κοινότητας, τις πραγματοποιούμενες προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί υπ' αυτή την ιδιότητά του, σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.

πη, 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.

[...]

[...]»

B — Εθνικό δίκαιο

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

9. Οι κρίσιμες για τη διαφορά της κύριας δίκης εθνικές διατάξεις είναι αυτές του αυστριακού Umsatzsteuergesetz (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών) 1994, όπως διατυπώθηκαν πριν από τον Steuerreformgesetz (νόμο περί φορολογικής μεταρρυθμίσεως) 2000⁴ (UStG).

10. Το άρθρο 3, παράγραφοι 1, 7 και 8, UStG 1994 έχει ως εξής:

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.»

«1. Παραδόσεις είναι οι παροχές, με τις οποίες ο επιχειρηματίας δίνει στον παραλή-

11. Με τον Steuerreformgesetz 2000 τροποποιήθηκε το άρθρο 3, παράγραφος 8, UStG 1994 —για να προσαρμοστεί η διάταξη αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεσή του

4 — BGBl. I αριθ. 106/1999.

νόμου, προς το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας— και έκτοτε 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.»

12. Η κρίσιμη για την έκδοση του φόρου διάταξη του άρθρου 12 UStG 1994 ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«1. Ο επιχειρηματίας μπορεί να εκπέσει τα ακόλουθα ποσά φόρου καταβληθέντα σε προγενέστερο στάδιο:

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...»

III — Πραγματικά περιστατικά και προδικαστικά ερωτήματα

13. Κατά τα έτη 1996 και 1997, η έχουσα την έδρα της στην Αυστρία K GmbH, πωλούσε, στο πλαίσιο ετησίων συμβάσεων, ορισμένη ποσότητα μεταλλεύματος μαλακού μολύβδου μηνιαίως «ελεύθερη βαρών, στο τελωνείο του Arnoldstein, παραδιδόμενη με φορτηγά αυτοκίνητα, κατόπιν εκτελωνισμού της με τήρηση των κοινοτικών διατυπώσεων και φορολογησέως της», στην καθής της κύριας δίκης, την EMAG Handel Eder OHG, η οποία επίσης έχει την έδρα της στην Αυστρία. Η K GmbH, από την πλευρά της, αγόραζε το μέταλλευμα μαλακού μολύβδου από εταιρίες που έχουν την έδρα τους στην Ιταλία και τις Κάτω Χώρες. Τα εμπορεύματα αποθηκεύονταν κάθε φορά σε αποθήκες στο τελωνείο του Ρότερνταμ ή της Τεργέστης. Από εκεί τα μετέφερε στον τόπο προορισμού, στις αποθήκες της EMAG ή στις αποθήκες των αγοραστών με τους οποίους συναλλασσόταν η EMAG, ένας παραγγελιοδόχος μεταφοράς στον οποίο είχε δώσει σχετική εντολή η K GmbH. Η K GmbH τιμολογούσε τις παραδόσεις της προς την EMAG με 20 % φόρο προστιθεμένης αξίας. Το Finanzamt αρνήθηκε όμως στην EMAG την έκπτωση του φόρου. Κατά την άποψη του Finanzamt, η K GmbH καταλόγισε εσφαλμένα στην EMAG τον φόρο προστιθεμένης αξίας, διότι η διαδικασία βάσει της μεταφοράς εμπορευμάτων από την Ιταλία ή τις Κάτω Χώρες στην EMAG πρέπει να θεωρείται ενδοκοινοτική παράδοση απαλλασσόμενη του φόρου.

14. Κατ' αυτού βάλλει η EMAG και υποστηρίζει την άποψη ότι η παράδοση από τον παραγγελιοδόχο μεταφοράς από τις Κάτω Χώρες ή την Ιταλία στην Αυστρία πραγματοποιείται μόνον κατόπιν πρωτοβουλίας της K GmbH. Επομένως, μόνο στη σχέση μεταξύ

της K GmbH και του προμηθευτή της υφίσταται παράδοση από άλλο κράτος μέλος. Ως προς την επακολουθούσα παράδοση από την K GmbH προς την EMAG πρόκειται, αντιθέτως, για φορολογούμενη ημεδαπή παράδοση οπότε πρέπει να παρέχεται η έκπτωση του προκαταβληθέντος φόρου.

περισσότεροι επιχειρηματίες συνάπτουν σύμβαση παραδόσεως για το ίδιο αγαθό, και οι περισσότερες αυτές συμβάσεις παραδόσεως εκτελούνται με μια μοναδική διακίνηση εμπορεύματος;

15. Η Finanzlandesdirektion Kärnten απέρριψε την ένσταση της EMAG ως αβάσιμη. Κατά την άποψή της, σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 8, UStG 1994 ο τόπος των απαλλασσομένων του φόρου ενδοκοινοτικών παραδόσεων βρισκόταν στις Κάτω Χώρες ή την Ιταλία, διότι τα εμπορεύματα παραδίδονταν εκάστοτε στους μεταφορείς στο Ρότερνταμ ή την Τεργέστη και μεταφέρονταν από αυτούς στην EMAG στην Αυστρία.

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 μια μοναδική διακίνηση εμπορεύματος;

16. Η εν λόγω απόφαση της Finanzlandesdirektion Kärnten αποτελεί αντικείμενο της ενώπιον του αυστριακού Verwaltungsgerichtshof δίκης. Το Verwaltungsgerichtshof υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

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;

«1) Έχει το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 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, 77/388/ΕΟΚ, την έννοια ότι ο τόπος έναρξεως της αποστολής ή της μεταφοράς είναι κρίσιμος ακόμη και όταν

4) Έχει αποφασιστική σημασία, για την απάντηση στα ερωτήματα 1 έως 3, το σε ποιον ανήκει η εξουσία διαθέσεως του αγαθού κατά τη διάρκεια της διακίνεσώς του εμπορεύματος;»

IV — Τα ενώπιον του Δικαστηρίου επιχειρήματα

17. Κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία, η EMAG, η Αυστριακή, η Βρετανική και η Ιταλική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή έλαβαν θέση. Όλοι οι μετέχοντες υποστηρίζουν την άποψη ότι στην περίπτωση των αλυσιδωτών πράξεων μόνο μία παράδοση μπορεί να θεωρείται ενδοκοινοτική παράδοση απαλλασσομένη του φόρου. Ομοίως, συμφωνούν εντέλει ότι εν προκειμένω, στο πλαίσιο της σχέσεως μεταξύ των Ολλανδών ή Ιταλών πρώτων προμηθευτών και της K GmbH, υφίσταται ενδοκοινοτική παράδοση υπό την έννοια της έκτης οδηγίας, επομένως, δεν υφίσταται ενδοκοινοτική παράδοση σε σχέση με την EMAG.

18. Εντούτοις, οι μετέχοντες στη δίκη διατυπώνουν διαφορετικές απόψεις ως προς την *in abstracto* απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα. Ενώ η EMAG και η Βρετανική Κυβέρνηση θεωρούν ότι, στην περίπτωση αλυσιδωτών πράξεων, η πρώτη παράδοση αποτελεί πάντοτε την απαλλασσομένη ενδοκοινοτική παράδοση, η Αυστριακή και η Ιταλική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή υποστηρίζουν την άποψη ότι οι περιστάσεις της συγκεκριμένης υποθέσεως είναι κρίσιμες για το ποια από τις παραδόσεις πρέπει να θεωρείται στην εκάστοτε περίπτωση ως απαλλασσομένη του φόρου ενδοκοινοτική παράδοση.

V — Νομική εκτίμηση

A — Προκαταρκτική παρατήρηση επί των διατάξεων περί της φορολογίας των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών

19. Στην ημεδαπή, η παράδοση ενός αντικειμένου υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 2, αριθ. 1, της έκτης οδηγίας). Στην περίπτωση εμπορευμάτων τα οποία παραδίδονται από τρίτες χώρες σε αγοραστές εντός της Κοινότητας δεν είναι η παράδοση αλλά η εισαγωγή στην Κοινότητα η κρίσιμη γενεσιουργός αιτία του φόρου (άρθρο 2, αριθ. 2, και άρθρο 7 της έκτης οδηγίας).

20. Για το διασυνοριακό ενδοκοινοτικό εμπόριο θεσπίστηκε, με τη μεταβατική ρύθμιση για τη φορολογία των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών (τίτλος XVIa) της οδηγίας 91/680, μία ακόμη γενεσιουργός αιτία του φόρου: η ενδοκοινοτική απόκτηση. Για τη καλύτερη κατανόηση αυτών των κανόνων, που εξακολουθούν να ισχύουν, μία σύντομη ανασκόπηση θα είναι διαφωτιστική.

21. Πριν από την εισαγωγή της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως, οι διασυνοριακές παραδόσεις εμπορευμάτων εντός της Κοινότητας φορολογούνταν όπως και οι λοιπές διεθνείς συναλλαγές. Μία παράδοση ήταν φορολογητέα, σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες, στον τόπο παραδόσεως υπό την έννοια άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της

έκτης οδηγίας, δηλαδή στον τόπο της αποστολής, εντούτοις, σε περίπτωση εξαγωγής απαλλασσόταν του φόρου. Ακολούθως, ο φόρος προστιθεμένης αξίας οφειλόταν κατά την εισαγωγή στο κράτος προορισμού. Για την είσπραξη του εισαγωγικού φόρου προστιθεμένης αξίας έπρεπε να διεξαχθούν έλεγχοι στα σύνορα.

22. Κατά την πορεία της υλοποίησης της εσωτερικής αγοράς, αυτή η μορφή της φορολογίας και, επομένως, οι έλεγχοι για φορολογικούς σκοπούς στα εσωτερικά σύνορα θα καταργούνταν⁵. Πάντως, η μεταρρύθμιση δεν προχώρησε τόσο, ώστε οι διατάξεις που ισχύουν για παραδόσεις εμπορευμάτων στην ημεδαπή να επεκταθούν στις συναλλαγές μεταξύ δύο κρατών μελών. Αυτό πράγματι θα σήμαινε ότι ο φόρος προστιθεμένης αξίας, διαφορετικά απ' ό,τι έως τώρα συνέβαινε, δεν θα ήταν αρμοδιότητα του κράτους στο οποίο εισήχθη το εμπόρευμα, αλλά του κράτους από το οποίο απεστάλη το εμπόρευμα. Στην περίπτωση των συναλλαγών στο εσωτερικό κράτους μέλους, πράγματι, η παράδοση αποτελεί εν γένει την πράξη που υπόκειται στον φόρο (άρθρο 2, αριθ. 1, της έκτης οδηγίας). Ο τόπος της φορολογητέας πράξεως είναι εδώ ο τόπος στον οποίο βρίσκεται το αντικείμενο κατά τον χρόνο της ενάρξεως της αποστολής προς τον αγοραστή (άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας).

23. Σύμφωνα με τη μεταβατική ρύθμιση, η έως τώρα κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ κρατών μελών θα παραμείνει

άθικτη. Ο φόρος προστιθεμένης αξίας θα εξακολουθήσει να καταβάλλεται ως φόρος κατανάλωσης στο κράτος μέλος εντός του οποίου πραγματοποιείται η τελική κατανάλωση. Για τη διασφάλιση του αποτελέσματος αυτού, η οδηγία 91/680 εισήγαγε, για το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών, μία νέα γενεσιουργό αιτία του φόρου, την ενδοκοινοτική απόκτηση (άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α'). Στην περίπτωση αυτή φορολογείται, επομένως, η παραλαβή του εμπορεύματος από τον αγοραστή στο κράτος μέλος της εισαγωγής. Η εν λόγω γενεσιουργός αιτία του φόρου αντικατέστησε την έως τώρα φορολογία κατά την εισαγωγή.

24. Για να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση στην περίπτωση αυτή, οι εξουσίες φορολόγησης συντονίζονται —όπως ο γενικός εισαγγελέας Ruiz-Jarabo Colomer ήδη ανέφερε στην υπόθεση *Lipjes*— κατά τέτοιο τρόπο ώστε, στην περίπτωση πράξεως στο εσωτερικό της Κοινότητας, εκεί, όπου μία εξουσία τελειώνει, μία άλλη εξουσία αρχίζει⁶.

25. Επειδή, σύμφωνα με την ισχύουσα μεταβατική ρύθμιση, η ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογείται στη χώρα προορισμού του εμπορεύματος, η αντίστοιχη ενδοκοινοτική παράδοση στην χώρα προελεύσεως πρέπει να απαλλάσσεται από τον φόρο (άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας). Ενώ η ενδοκοινοτική απόκτηση εμφανίζεται, επομένως, στη θέση της φορολόγησης κατά την

5 — Βλ. την δεύτερη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 91/680.

6 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer της 13ης Ιανουαρίου 2004 στην υπόθεση C-68/03, *Staatssecretaris van Financiën κατά D. Lipjes*, (Συλλογή 2004, σ. I-5879, σ. 35).

εισαγωγή, η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αντικαθιστά την απαλλαγή κατά την εξαγωγή.

ποιηθείσα μεταφορά εμπορευμάτων από τις Κάτω Χώρες/Ιταλία και στη δεύτερη παράδοση.

B — Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

26. Τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα συνδέονται στενά μεταξύ τους. Το δεύτερο όμως ερώτημα έχει θεμελιωδέστερο χαρακτήρα και πρέπει για τον λόγο αυτό να δοθεί απάντηση πρώτα σ' αυτό. Το περιεχόμενο του γίνεται κατανοητό μόνον αν συνειδητοποιήσει κανείς πώς θα ήθελε η αυστριακή Finanzverwaltung να χαρακτηρίσει προφανώς τα στοιχεία της αλυσιδωτής πράξεως.

27. Αυτή θεωρεί αμφότερα τα στοιχεία, τα οποία συνθέτουν την αλυσιδωτή πράξη, ως απαλλασσόμενες του φόρου ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Την πρώτη απαλλασσόμενη του φόρου ενδοκοινοτική παράδοση αποτελεί η συναλλαγή μεταξύ των ολλανδικών ή ιταλικών επιχειρήσεων και της K GmbH στην Αυστρία, τη δεύτερη απαλλασσόμενη του φόρου ενδοκοινοτική παράδοση αποτελεί η συναλλαγή μεταξύ της αυστριακής K GmbH και της αυστριακής EMAG. Με αυτές τις δύο –από νομική άποψη– αυτοτελείς παραδόσεις συνδέεται, εντούτοις, μόνο μία διακίνηση εμπορευμάτων από τις Κάτω Χώρες/Ιταλία προς την Αυστρία. Για να μπορέσει να χαρακτηρίσει και τη συναλλαγή μεταξύ της K GmbH και της EMAG, οι οποίες αμφότερες έχουν την έδρα τους στην Αυστρία, ως ενδοκοινοτική –δηλαδή διασυνοριακή– απαλλασσόμενη φόρου παράδοση, η Finanzverwaltung δεν καταλογίζει την πράγματι από την K GmbH πραγματο-

28. Ενόψει όλων αυτών, το Verwaltungsgerichtshof ερωτά με το δεύτερο ερώτημά του αν, στην περίπτωση αλυσιδωτής πράξεως, υπάρχουν πράγματι δύο απαλλασσόμενες του φόρου ενδοκοινοτικές παραδόσεις, παρ' όλον ότι πραγματοποιήθηκε μόνο μία διακίνηση μεταφοράς.

29. Η περιγραφείσα κατάταξη των στοιχείων της αλυσιδωτής πράξεως από την Finanzverwaltung δεν συμφωνεί με τους σκοπούς των ειδικών κανόνων για τη φορολόγηση ενδοκοινοτικών παραδόσεων του τίτλου XVIa της έκτης οδηγίας. Οι κανόνες αυτοί αποσκοπούν σε συντονισμό των αρμοδιοτήτων των κρατών μελών για τη φορολογία πράξεων ενδοκοινοτικής παραδόσεως. Διασυνοριακές παραδόσεις πρέπει να φορολογούνται μόνο μία φορά, και μάλιστα –κατά παρέκκλιση από τους κανόνες για τις ημεδαπές πράξεις– στη χώρα προορισμού.

30. Στον σκοπό αυτό ανταποκρίνεται κανείς μόνον αν, υπό την παρούσα συγκυρία, αντιμετωπίζει μόνο μία από τις παραδόσεις ως απαλλασσόμενη του φόρου ενδοκοινοτική παράδοση και μάλιστα εκείνην η οποία

οδήγησε σε ενδοκοινοτική απόκτηση. Αντιθέτως, όλες οι προηγηθείσες και οι επόμενες πράξεις αποτελούν ημεδαπές παραδόσεις, οι οποίες φορολογούνται σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες στο κράτος στο οποίο οι παραδόσεις αυτές εκτελέστηκαν.

31. Στην περίπτωση διασυνοριακών εμπορευματικών συναλλαγών, η ενδοκοινοτική παράδοση που απαλλάσσεται του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, αντικατοπτρίζει τη φορολογητέα ενδοκοινοτική απόκτηση. Αν πραγματοποιήθηκε μόνο μία διακίνηση εμπορευμάτων διά των συνόρων κράτους μέλους, τότε μπορεί να υπάρχει μόνο μία απαλλασσόμενη του φόρου παράδοση, αφενός, και μία φορολογητέα απόκτηση, αφετέρου. Αυτό εξασφαλίζει, αφενός, την απρόσκοπτη λειτουργία του συντονισμού των αρμοδιοτήτων των μετεχόντων κρατών μελών, στον οποίο αποσκοπούν οι ρυθμίσεις του τίτλου XVΙα της έκτης οδηγίας και, αφετέρου, την αποφυγή είτε της πολλαπλής είτε της μη φορολογήσεως ενδοκοινοτικών παραδόσεων (ουδετερότητα της φορολογίας). Υπό συνθήκες όπως αυτές της παρούσας υποθέσεως, όπου πολλά πρόσωπα εμπλέκονται και μπορούν να χαρακτηριστούν ως αποκτώντες, επομένως, η διασυνοριακή διακίνηση εμπορευμάτων πρέπει, προκειμένου να οριοθετηθούν οι φορολογικές εξουσίες των κρατών μελών, να καταλογιστεί σε μία διαδικασία παραδόσεως ή αποκτήσεως επακριβώς καθορισμένης.

32. Οι ακόλουθες σκέψεις δείχνουν ποιοι παραλογισμοί προκύπτουν αν δεχθεί κανείς, σε μία περίπτωση όπως αυτή της κύριας

δίκης, δύο απαλλασσόμενες του φόρου ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Θα υπήρχε τότε, κατ' αρχάς μία απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση του πρώτου Ολλανδού/Ιταλού προμηθευτή προς την K GmbH. Έναντι αυτής θα υπήρχε μία φορολογητέα ενδοκοινοτική απόκτηση της K GmbH στην Αυστρία. Ο τόπος αυτής της συναλλαγής είναι, σύμφωνα με το άρθρο 28β, Α, παράγραφος 1, πράγματι, ο τόπος στον οποίο βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο της περατώσεως της αποστολής ή της μεταφοράς με προορισμό τον αγοραστή.

33. Για να θεωρηθεί η παράδοση της K προς την EMAG ομοίως ως απαλλασσόμενη του φόρου ενδοκοινοτική παράδοση, ο τόπος αυτής της παραδόσεως θα έπρεπε κατ' ανάγκη να βρίσκεται πάλι σε άλλο κράτος μέλος εκτός της Αυστρίας. Εν προκειμένω, θα μπορούσαν να είναι μόνον οι Κάτω Χώρες ή η Ιταλία. Επομένως, στο πλαίσιο αυτής της αλυσίδας παραδόσεων, η K GmbH θα παρέδιδε ακόμα μια φορά τα ίδια αντικείμενα από τις Κάτω Χώρες ή την Ιταλία στην Αυστρία, αν και αυτή ήδη προηγουμένως τα απέκτησε στην Αυστρία ενδοκοινοτικώς, υπό την έννοια της έκτης οδηγίας.

34. Από την κατασκευασθείσα με τον τρόπο αυτό δεύτερη παράδοση, τελικώς, θα προέκυπτε μία περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, υποκειμένη σε φορολογία ενδοκοινοτική απόκτηση από την EMAG. Η πλασματική διπλή διαδικασία μεταφοράς δεν

είναι επομένως μόνον τεχνητή αλλά έχει επίσης ως αποτέλεσμα διπλή φορολογία, καθόσον τα ίδια εμπορεύματα προκαλούν δύο φορές φορολογούμενη ενδοκοινοτική απόκτηση στην Αυστρία.

35. Επομένως, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί ως απάντηση ότι μόνο μία από πολλές παραδόσεις πρέπει να θεωρείται ως απαλλασσομένη από τον φόρο ενδοκοινοτική παράδοση, οσάκις περισσότερες επιχειρήσεις συνάπτουν συμβάσεις για πράξεις παραδόσεως για το ίδιο αντικείμενο, αυτές δε οι πράξεις παραδόσεως εκτελούνται με μία μόνο διακίνηση εμπορευμάτων· η ενδοκοινοτική παράδοση είναι στην περίπτωση αυτή εκείνη η παράδοση η οποία αντιστοιχεί στην ενδοκοινοτική απόκτηση υπό την έννοια του άρθρου 28α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

Γ — *Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος*

36. Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα επιδιώκει την εξακρίβωση του τόπου αμφοτέρων των παραδόσεων σύμφωνα με το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Λαμβάνοντας υπόψη την υπόθεση της κύριας δίκης, το ερώτημα πρέπει να νοείται περιοριστικώς, υπό την έννοια ότι αφορά μόνο την περίπτωση της αλυσιδωτής πράξεως που αφορά δύο κράτη μέλη.

37. Σύμφωνα με τη λογική της Finanzverwaltung, πρέπει να γίνεται δεκτός ως τόπος παραδόσεως, εκάστοτε, ο τόπος της πραγματικής αποστολής στις Κάτω Χώρες και την Ιταλία. Κατά την άποψή της, αυτό έχει ως αποτέλεσμα ότι αμφοτέρως οι παραδόσεις αποτελούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαλλασσόμενες του φόρου. Αυτό το συμπέρασμα πρέπει να συναχθεί εν τέλει από την ερμηνεία του άρθρου 8, της έκτης οδηγίας.

38. Όπως ήδη διαπιστώθηκε με την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα, στην περίπτωση διασυνοριακής διακινήσεως εμπορευμάτων, όπως εν προκειμένω, υφίσταται εντούτοις μόνο μία απαλλασσομένη φόρου ενδοκοινοτική παράδοση. Εξ αυτού έπεται, για την απάντηση στο πρώτο ερώτημα, ότι ο τόπος της ενάρξεως της μεταφοράς υπό την έννοια του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας δεν είναι κρίσιμος για την εκτίμηση αμφοτέρων των σχέσεων παραδόσεως, αν περισσότερες επιχειρήσεις συνάπτουν σύμβαση παραδόσεως για το ίδιο αντικείμενο, οι περισσότερες δε αυτές συμβάσεις παραδόσεως εκτελούνται με μία και μοναδική διασυνοριακή διακίνηση εμπορευμάτων.

39. Σύμφωνα με το γράμμα του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, θα ήταν μεν δυνατό, τόσο για τη συμβατική σχέση μεταξύ του Ολλανδού ή του Ιταλού πρώτου προμηθευτή και της K GmbH όσο και γι' αυτή μεταξύ της K GmbH και της EMAG, να θεωρηθεί ως τόπος

παραδόσεως η Ολλανδία ή η Ιταλία, αντιστοίχως. Διότι το εμπόρευμα βρισκόταν πράγματι κατά την έναρξη της πράξεως μεταφοράς σ' αυτά τα κράτη μέλη. Αυτή η προσέγγιση, εντούτοις, δεν θα ήταν συμβιβασίμη με τις ρυθμίσεις της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως του τίτλου XVIα της έκτης οδηγίας.

κρίσιμη πράξη στην περίπτωση ενδοκοινοτικής συναλλαγής. Ο τόπος της πράξεως αυτής ρυθμίζεται από το άρθρο 28β, Α και Β, το οποίο επομένως παρεκκλίνει από τη γενική ρύθμιση του άρθρου 8 σχετικά με την παράδοση αγαθών στο εσωτερικό κράτους μέλους.

40. Επομένως, αποφασιστική σημασία για την εξακρίβωση της απαλλασσομένης φόρου ενδοκοινοτικής παραδόσεως δεν έχει το ποιος τόπος πράγματι ήταν το σημείο εκκινήσεως της μεταφοράς και επομένως ο τόπος παραδόσεως υπό την έννοια του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Αντιθέτως, σημασία έχει ποια παράδοση προκάλεσε ενδοκοινοτική απόκτηση υπό την έννοια του άρθρου 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α'. Η παράδοση αυτή είναι η απαλλασσομένη φόρου ενδοκοινοτική παράδοση.

43. Επομένως, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί ως απάντηση ότι ο τόπος της έναρξεως της αποστολής υπό την έννοια του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας δεν έχει αποφασιστική σημασία για το αν μία παράδοση, στο πλαίσιο αλυσιδωτής πράξεως του παρόντος είδους, πρέπει να θεωρηθεί ενδοκοινοτική παράδοση απαλλασσομένη του φόρου.

41. Αντιθέτως, οι παραδόσεις που πραγματοποιούνται, στο πλαίσιο των διαδοχικών παραδόσεων, πριν από την ενδοκοινοτική απόκτηση καθώς και αμέσως μετά από αυτήν, είναι εθνικές παραδόσεις πραγματοποιούμενες στο κράτος αποστολής ή στο κράτος προορισμού, των οποίων ο τόπος παραδόσεως πρέπει να οριστεί σύμφωνα με το άρθρο 8 της έκτης οδηγίας.

Δ — Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

42. Σύμφωνα προς τα προεκτεθέντα, το Δικαστήριο ανέφερε στην απόφαση *Lipjes*⁷ ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση αποτελεί την

44. Το τρίτο προδικαστικό ερώτημα τίθεται μόνο για την περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα. Από την απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα προκύπτει ότι το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, επί τη βάσει και μόνο του τόπου της πραγματικής παραδόσεως υπό την έννοια της διατάξεως αυτής, περισσότερες παραδόσεις

⁷ — Απόφαση της 27ης Μαΐου 2004 στην υπόθεση C-68/03, *Lipjes* (Συλλογή 2004, σ. I-5879, σκέψη 25).

που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο δια-συνοριακής αλυσιδωτής πράξεως μπορούν να χαρακτηριστούν ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

45. Εντούτοις, με τη διαπίστωση αυτή δεν χάνει η απάντηση στο τρίτο ερώτημα οποιαδήποτε σημασία για τη διαφορά της κύριας δίκης. Το άρθρο 8 παραμένει πράγματι εφαρμοστέο, καταρχήν, για τις εθνικές παραδόσεις, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν πριν και αμέσως μετά από την ενδοκοινοτική παράδοση.

46. Όσον αφορά τις παραδόσεις που πραγματοποιήθηκαν πριν από την ενδοκοινοτική απόκτηση μόνον εντός του κράτους αποστολής δεν υπάρχουν ιδιαίτερες δυσκολίες για την εφαρμογή του άρθρου 8.

47. Διαφορετικά εμφανίζονται τα πράγματα, αντιθέτως, στην περίπτωση εθνικής παραδόσεως, η οποία ακολουθεί αμέσως μετά την ενδοκοινοτική απόκτηση. Αν το αντικείμενο παραδίδεται από εκείνον υπέρ του οποίου συντελέστηκε ενδοκοινοτική απόκτηση (της K GmbH στην παρούσα υπόθεση), σε τρίτο εντός του ιδίου κράτους μέλους (στην EMAG στην παρούσα υπόθεση), τότε δεν μπορεί να γίνει δεκτός ως τόπος της παραδόσεως, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, ο τόπος στον οποίο πράγματι βρίσκεται το αντικείμενο κατά τον χρόνο της ενάρξεως της αποστολής ή της μεταφοράς (εν προκειμένω τις Κάτω Χώρες ή την Ιταλία).

48. Αντιθέτως, πρέπει να ληφθεί υπόψη, συναφώς, το γεγονός ότι υπήρξε ήδη στη χώρα προορισμού του εμπορεύματος (την Αυστρία εν προκειμένω) ενδοκοινοτική απόκτηση. Συνεπώς, η χώρα προορισμού πρέπει επίσης να θεωρηθεί ως ο τόπος της παραδόσεως που ακολούθησε μετά την απόκτηση αυτή.

49. Στο συμπέρασμα αυτό μπορεί να καταλήξει κανείς με δύο τρόπους. Αφενός, θα μπορούσε να θεωρηθεί η εθνική παράδοση, που ακολουθεί την απόκτηση, ως περίπτωση υπαγομένη στο άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας (καλουμένη «παράδοση χωρίς διακίνηση»). Η λύση αυτή μπορεί να γίνει δεκτή, δεδομένου ότι η διασυνοριακή μεταφορά έχει ήδη καταλογιστεί στην προηγούμενη ενδοκοινοτική παράδοση και δεν μπορεί πλέον να καταλογιστεί σε άλλη παράδοση.

50. Αφετέρου, θα μπορούσε να εφαρμοστεί κατ' αναλογία το άρθρο 8, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Η διάταξη αυτή προβλέπει ειδική ρύθμιση για τον καθορισμό του τόπου της παραδόσεως στην περίπτωση κατά την οποία ένα προϊόν αποστέλλεται, κατόπιν πρωτοβουλίας του εισαγωγέα, από τρίτη χώρα προς την Κοινότητα. Στην περίπτωση αυτή, ο τόπος παραδόσεως δεν είναι ο πραγματικός τόπος της αποστολής στην τρίτη χώρα αλλά το κράτος μέλος στο οποίο εισήχθησαν τα αντικείμενα. Επειδή η ενδοκοινοτική απόκτηση ουσιαστικά αντικαθιστά την εισαγωγή, η λύση αυτή φαίνεται επίσης υποστηρίξιμη.

51. Επειδή, εν τέλει, και οι δύο συλλογισμοί έχουν ως αποτέλεσμα να θεωρείται ότι ο τόπος της παραδόσεως βρίσκεται στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιήθηκε η προηγούμενη ενδοκοινοτική απόκτηση, δεν είναι αναγκαίο να αποφασιστεί ποιος τρόπος πρέπει να προτιμηθεί.

52. Επομένως, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί ως απάντηση ότι, στο πλαίσιο αλυσιδωτής συναλλαγής, όπως στην υπό κρίση υπόθεση, ως τόπος παραδόσεως, η οποία έπεται ενδοκοινοτικής αποκτήσεως, δεν πρέπει να θεωρείται ο τόπος από τον οποίο το αγαθό πράγματι απεστάλη. Ο τόπος της παραδόσεως θεωρείται, αντιθέτως, ότι βρίσκεται στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιήθηκε η ενδοκοινοτική απόκτηση.

Ε — Επί του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος

53. Με το τέταρτο ερώτημα, το οποίο έθεσε το Verwaltungsgerichtshof ανεξάρτητα από την απάντηση που θα δοθεί στα ερωτήματα 1 έως 3, ερωτάται αν για την απάντηση αυτών των ερωτημάτων έχει σημασία σε ποιον ανήκει η εξουσία διαθέσεως του αγαθού κατά τη διάρκεια της διακινήσεως των εμπορευμάτων.

54. Όπως αναφέρθηκε, σε περίπτωση αλυσιδωτής πράξεως όπως είναι αυτή της παρούσας υποθέσεως, πρέπει να θεωρηθεί ως απαλλασσομένη φόρου ενδοκοινοτική παράδοση εκείνη η παράδοση η οποία είχε άμεσα ως αποτέλεσμα ενδοκοινοτική απόκτηση.

55. Κατά το άρθρο 28α, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, ως ενδοκοινοτική απόκτηση θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας διαθέσεως, ως ιδιοκτήτη, ενός κινητού ενσώματου αγαθού που απεστάλη ή μεταφέρθηκε με προορισμό τον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή για λογαριασμό τους, προς άλλο κράτος μέλος εκτός αυτού της ενάρξεως της μεταφοράς του αγαθού.

56. Επειδή εδώ πρόκειται για πραγματικό στοιχείο, δηλαδή την απόκτηση της εξουσίας διαθέσεως του αγαθού, αποκλείεται οιαδήποτε γενική λύση. Έτσι, για παράδειγμα, δεν μπορεί πάντοτε η πρώτη σχέση παραδόσεως ή πάντοτε η τελευταία σχέση παραδόσεως να έχει καθοριστική σημασία. Αντιθέτως, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι περιστάσεις της συγκεκριμένης περιπτώσεως.

57. Η «μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως ενός ενσώματου αγαθού ως ιδιοκτήτη» συνιστά επίσης το βασικό στοιχείο του ορισμού της παραδόσεως στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Το Δικαστήριο διαπίστωσε ήδη συναφώς, με την απόφαση *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, ότι δεν πρόκειται κατ'

ανάγκη για τη μεταβίβαση της ιδιοκτησίας υπό την έννοια του εθνικού δικαίου⁸. Αντιθέτως, αρκεί η ικανότητα του αποκτώντος να διαθέτει το αγαθό αυτό στην πραγματικότητα κατά τέτοιο τρόπο ως αν ήταν ο ιδιοκτήτης του. Η συλλογιστική αυτή εφαρμόζεται *mutatis mutandis* για τον ορισμό της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως.

58. Η τυπική έκφραση των εξουσιών ενός ιδιοκτήτη είναι το δικαίωμα να μεταχειρίζεται ένα αγαθό κατά βούληση, ιδίως να ασκεί επ' αυτού την επί του πράγματος εξουσία και να το εκχωρεί σε άλλον.

59. Εκτός της αποκτήσεως των εξουσιών ενός ιδιοκτήτη, το καθοριστικό στοιχείο της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως είναι η διέλευση του εμπορεύματος από τα σύνορα. Επομένως, οδηγείται κανείς να αποδώσει ιδιαίτερη σημασία στη μεταφορά ή την πρωτοβουλία που την προκάλεσε. Εκείνος ο οποίος προκάλεσε τη μεταφορά αποφασίζει καταρχήν για τον χρόνο κατά τον οποίο ένα εμπόρευμα βρίσκεται σε ορισμένο τόπο. Καθόσον απευθύνεται σε τρίτους για τη μεταφορά, η εξουσία αυτών επί του πράγματος πρέπει να καταλογιστεί εν τέλει στον εντολέα τους. Ο καθορισμός της τύχης του εμπορεύματος αποτελεί έκφραση των εξουσιών του ιδιοκτήτη, συστατικό στοιχείο της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως.

60. Συνεπώς, μπορεί να δεχθεί κανείς ότι, ελλείψει άλλων ενδείξεων⁹, η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται από το πρόσωπο που παίρνει την πρωτοβουλία της μεταφοράς και το οποίο, επομένως, ασκεί άμεσα ή έμμεσα την εξουσία διαθέσεως του εμπορεύματος κατά τη διάρκεια της διασυνοριακής μετακίνησής. Άλλη συναφής προϋπόθεση είναι ότι αυτός που προκάλεσε τη μεταφορά δεν έχει την έδρα του στο κράτος μέλος αποστολής και δεν ενεργεί χρησιμοποιώντας αριθμό ΦΠΑ χορηγηθέντα από το κράτος αποστολής.

61. Η σύνδεση με την ευθύνη για τη μεταφορά φαίνεται εύλογη επίσης διότι εκείνος κατόπιν εντολής του οποίου μεταφέρεται το εμπόρευμα και ο οποίος έχει την εξουσία διαθέσεως του εμπορεύματος κατά τη διάρκεια της μεταφοράς είναι καλύτερα ενημερωμένος από όλες τις επιχειρήσεις που μετέχουν στην αλυσίδα παραδόσεως για τον τόπο εξαγωγής και τον τόπο προορισμού. Στο πλαίσιο της διασυνοριακής πράξεως παραδόσεως, το πρόσωπο αυτό έχει ιδιαίτερη ευθύνη για την ορθή φορολογική μεταχείριση της διασυνοριακής αυτής πράξεως.

62. Το κριτήριο της πρωτοβουλίας της μεταφοράς δεν μπορεί πάντως, κατ' εξαίρεση, να ληφθεί υπόψη, αν το εμπόρευμα μεταφέρεται από τον ίδιο τον πρώτο προ-

8 — Απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 1990 στην υπόθεση C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (Συλλογή 1990, σ. I-285, σκέψεις 7 και 8). Βλ. επίσης απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2003 στην υπόθεση C-185/01, *Auto Lease Holland* (Συλλογή 2003, σ. I-1317, σκέψη 32).

9 — Θα ήταν, για παράδειγμα, νοητό οι αντισυμβαλλόμενοι να αποδείξουν ως φορολογούμενο άλλον μετέχοντα εκτός εκείνου ο οποίος είχε την πρωτοβουλία της μεταφοράς. Έτσι, η K GmbH και η EMAG θα μπορούσαν να συμφωνήσουν ότι η EMAG θα είναι ο φορολογούμενος της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως στην Αυστρία. Ανάλογες συμφωνίες αναφέρονται ρητώς, για παράδειγμα, σύμφωνα με το άρθρο 28γ, στοιχείο Ε, παράγραφος 3, πέμπτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας (όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111 του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, ΕΕ L 384, σ. 47), στο πλαίσιο των καλουμένων τριγωνικών δικαιοπραξιών (περισσότερα για τις τριγωνικές δικαιοπραξίες βλ. κατωτέρω, παραγράφους 65 επ.).

μηθευτή της αλυσίδας (εδώ: τον πρώτο προμηθευτή της K GmbH στις Κάτω Χώρες ή την Ιταλία) ή κατόπιν δικής του εντολής. Εξυπακούεται ότι ο προμηθευτής/εκχωρών δεν μπορεί να είναι ταυτόχρονα ο αποκτών. Εξάλλου, ο πρώτος προμηθευτής δεν αποκτά με την πρωτοβουλία της μεταφοράς (νέες) εξουσίες ιδιοκτήτη, αλλά ασκεί μόνο τις ήδη υφιστάμενες εξουσίες του.

63. Σε μία τέτοια περίπτωση, η ενδοκοινοτική απόκτηση μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο στο πρόσωπο ενός των επόμενων αγοραστών. Για τη διασφάλιση της πραγματικής φορολογήσεως επιβάλλεται στην περίπτωση αυτή να θεωρηθεί ο άμεσος αγοραστής του πρώτου προμηθευτή ως φορολογούμενος λόγω της ενδοκοινοτικής απόκτησεως, ακόμη και αν το εμπόρευμα δεν μεταφέρθηκε σ' αυτόν στην πραγματικότητα αλλά στον τελευταίο αγοραστή της αλυσίδας παραδόσεως.

64. Πράγματι, μόνον ο πρώτος προμηθευτής γνωρίζει –ακριβώς λόγω της μεταφοράς για την οποία αυτός ανέλαβε την πρωτοβουλία– ότι συντρέχει ενδοκοινοτική παράδοση απαλλασσόμενη φόρου. Επομένως, ενόψει αυτού, δεν κοστολογεί φόρο προστιθεμένης αξίας στον αγοραστή του (εδώ την K GmbH), γεγονός από το οποίο κατ' ανάγκη απορρέει, για τον πρώτο αυτόν αγοραστή, η υποχρέωση να φορολογηθεί μία ενδοκοινοτική απόκτηση. Αντιθέτως, στο πλαίσιο όλων των σχέσεων παραδόσεως που έπονται, ο ΦΠΑ μπορεί, χωρίς πρόβλημα, να εμφανιστεί και να ληφθεί υπόψη

διά της εκπτώσεως του προκαταβληθέντος φόρου.

65. Το γεγονός ότι η προτεινομένη λύση συμφωνεί με την οικονομία του τίτλου XVIα της έκτης οδηγίας προκύπτει από μία σύγκριση με τις ειδικές ρυθμίσεις του άρθρου 28γ, στοιχείο Ε, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας για τις καλούμενες τριγωνικές συναλλαγές. Μία τριγωνική συναλλαγή είναι, εν τέλει, μία ειδική μορφή της αλυσιδωτής πράξεως, κατά την οποία, πάντως, επιχειρήσεις από τουλάχιστον τρία κράτη μέλη αποτελούν την αλυσίδα παραδόσεως.

66. Πιο απλά, η ειδική αυτή ρύθμιση προβλέπει ότι ένας ενδιάμεσος έμπορος, ο οποίος πραγματοποιεί συνήθως τη φορολογούμενη απόκτηση στον τόπο προορισμού, διότι αυτός έχει αναλάβει τη μεταφορά, μπορεί να απαλλαγεί της φορολογικής υποχρεώσεως αν δεν έχει την έδρα του στο εν λόγω κράτος προορισμού και αν ο εκεί εγκατεστημένος τελικός αγοραστής καθορίστηκε αντ' αυτού ως φορολογούμενος¹⁰. Η εν λόγω ειδική ρύθμιση επιβεβαιώνει την εδώ υποστηριζόμενη άποψη, για την περίπτωση (απλών) αλυσιδωτών πράξεων, δηλαδή ότι, εν γένει, εκείνος που παίρνει την πρωτοβουλία της μεταφοράς είναι αυτός που πραγματοποιεί την ενδοκοινοτική απόκτηση.

10 — Αυτό προλαμβάνει τις πρακτικές δυσχέρειες για την είσπραξη του φόρου, εφόσον, κατά κανόνα, ο μόνιμος κάτοικος αλλοδαπής δεν θα εγγραφεί ως υποκείμενος στον ΦΠΑ στη χώρα προορισμού.

VI — Πρόταση

67. Καταλήγοντας, προτείνω να δοθούν στα προδικαστικά ερωτήματα του Verwaltungsgerichtshof οι εξής απαντήσεις:

- 1) Μόνο μία από πολλές παραδόσεις πρέπει να θεωρείται ως απαλλασσομένη από τον φόρο ενδοκοινοτική παράδοση, οσάκις περισσότερες επιχειρήσεις συνάπτουν συμβάσεις για πράξεις παραδόσεως για το ίδιο αντικείμενο, αυτές δε οι πράξεις παραδόσεως εκτελούνται με μία μόνο διακίνηση εμπορευμάτων· η ενδοκοινοτική παράδοση είναι στην περίπτωση αυτή εκείνη η παράδοση η οποία αντιστοιχεί στην ενδοκοινοτική απόκτηση υπό την έννοια του άρθρου 28α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.
- 2) Ο τόπος της ενάρξεως της αποστολής υπό την έννοια του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας δεν έχει αποφασιστική σημασία για το αν μια παράδοση, στο πλαίσιο αλυσιδωτής πράξεως του παρόντος είδους, πρέπει να θεωρηθεί ενδοκοινοτική παράδοση απαλλασσομένη του φόραπαλλασσομένη φόρουου.
- 3) Σε μία περίπτωση όπως αυτή της διαφοράς της κύριας δίκης δεν πρέπει να θεωρείται ως τόπος παραδόσεως, η οποία έπεται ενδοκοινοτικής αποκτήσεως, ο τόπος από τον οποίο το προϊόν πράγματι απεστάλη. Ο τόπος της παραδόσεως θεωρείται, αντιθέτως, ότι βρίσκεται στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιήθηκε η ενδοκοινοτική απόκτηση.
- 4) Για τον καθορισμό του προσώπου το οποίο πραγματοποιεί στο πλαίσιο αυτών των αλυσιδωτών πράξεων την ενδοκοινοτική απόκτηση, ελλείψει άλλων ενδείξεων, έχει αποφασιστική σημασία ποιος μεταφέρει το αγαθό ή κατόπιν εντολής ποίου αυτό μεταφέρεται και ποιος έχει την εξουσία διαθέσεως του αγαθού κατά τη μεταφορά.