



## Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
JULIANE KOKOTT  
της 25ης Ιουλίου 2018<sup>1</sup>

**Υπόθεση C-414/17**

**AREX CZ a.s.**  
**κατά**  
**Odvolací finanční ředitelství**

[αίτηση του Nejvyšší správní soud  
(Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Τσεχική Δημοκρατία)  
για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως – Απαλλαγή της παραδόσεως αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται εντός της Ένωσης – Αλυσιδωτή πράξη – Καταλογισμός της διακινήσεως προϊόντων σε παράδοση στο πλαίσιο αλυσίδας εφοδιασμού – Μεταφορά υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του φόρου»

### I. Εισαγωγή

1. Η παρούσα διαδικασία αφορά εκ νέου το ζήτημα ποια από τις συναλλαγές στο πλαίσιο διασυνοριακής αλυσίδας πωλήσεων πρέπει να θεωρηθεί απαλλασσόμενη από τον φόρο ενδοκοινοτική παράδοση όταν υφίσταται μία μόνο υλική διακίνηση προϊόντων. Σε αντίθεση όμως με τις μέχρι τώρα κριθείσες περιπτώσεις, η παρούσα δεν αφορά απλώς μια διμερή αλυσίδα<sup>2</sup>. Συνεπώς, η διαδικασία θα παράσχει στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να αποσαφηνίσει περαιτέρω τα κριτήρια σχετικά με τον καταλογισμό της διακινήσεως προϊόντων σε μία συγκεκριμένη παράδοση στο πλαίσιο αλυσίδας πωλήσεων.

2. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, μια αυστριακή εταιρία πώλησε σε Τσέχους εμπόρους καύσιμα, ήτοι προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως. Μετά από μια σειρά πωλήσεων μεταξύ Τσέχων ενδιάμεσων προμηθευτών, τα καύσιμα πωλήθηκαν τελικά στην τσεχική εταιρία Arex CZ (στο εξής: Arex) η οποία τα παρέλαβε στην Αυστρία και τα μετέφερε στην Τσεχική Δημοκρατία με δικά της οχήματα.

<sup>1</sup> Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

<sup>2</sup> Το ζήτημα του καταλογισμού της διακινήσεως προϊόντων σε μία παράδοση στις περιπτώσεις της λεγόμενης ενδοκοινοτικής αλυσίδας συναλλαγών έχει ήδη απασχολήσει επανειλημμένως το Δικαστήριο: βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), της 26ης Ιουλίου 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), και της 21ης Φεβρουαρίου 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84).

3. Η Arex θεώρησε ότι, λόγω της συμβάσεως που συνήψε με έναν από τους Τσέχους ενδιάμεσους προμηθευτές, ήταν λήπτρια φορολογητέας στην Τσεχική Δημοκρατία παραδόσεως. Ως εκ τούτου, ζήτησε την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που κατέβαλε στον Τσέχο αντισυμβαλλόμενο της. Ωστόσο, η τσεχική φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι η Arex, ως λήπτρια απαλλασσόμενης από τον φόρο παραδόσεως, δεν έχει εν προκειμένω δικαίωμα εκπτώσεως από τον φόρο. Αντιθέτως, η Arex υποχρεούται να καταβάλει φόρο για ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιηθείσα στην Τσεχική Δημοκρατία.

4. Λόγω του μεγάλου αριθμού των πωλήσεων, στις οποίες αντιστοιχεί μία μοναδική διασυνοριακή διακίνηση προϊόντων, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ποια από τις παραδόσεις αποτελεί την απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση. Τίθεται, ειδικότερα, το ερώτημα αν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι η μεταφορά των εμπορευμάτων πραγματοποιήθηκε υπό ειδικό καθεστώς αναστολής της καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως<sup>3</sup>.

## II. Νομικό πλαίσιο

### A. Το δίκαιο της Ένωσης

5. Από απόψεως δικαίου της Ένωσης, το νομικό πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως οριοθετείται από τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ)<sup>4</sup> και της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (στο εξής: οδηγία για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως)<sup>5</sup>.

6. Όσον αφορά το ενδοκοινοτικό εμπόριο των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως, η αιτιολογική σκέψη 36 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Προς όφελος τόσο των υπόχρεων του φόρου όσο και των αρμόδιων διοικήσεων, οι μέθοδοι επιβολής του ΦΠΑ σε ορισμένες ενδοκοινοτικές παραδόσεις και αποκτήσεις προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης θα πρέπει να ευθυγραμμισθούν προς τις διαδικασίες και υποχρεώσεις δήλωσης στις περιπτώσεις αποστολής των προϊόντων αυτών με προορισμό άλλο κράτος μέλος, που ορίζονται στην οδηγία 92/12/ΕΟΚ [6] του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.»

7. Το άρθρο 2 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«1. τον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,

3 Πρόκειται για ειδικό καθεστώς μεταφοράς υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων κατά το οποίο ο ειδικός φόρος καταναλώσεως καθίσταται απαιτητός μόνο στο τέλος της μεταφοράς, διότι μόνο τότε μπορούν να τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία τα προϊόντα.

4 ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

5 ΕΕ 2009, L 9, σ. 12.

6 Καταργήθηκε με την οδηγία 2008/118.

β) Οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους:

i) από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή ή από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή και δεν δικαιούται της απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις που προβλέπεται στα άρθρα 282 έως 292 ούτε υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 33 ή του άρθρου 36,

[...]

iii) όταν πρόκειται για προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και εφόσον οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης είναι απαιτητοί στο έδαφος κράτους μέλους σύμφωνα με την οδηγία 92/12/ΕΟΚ, από υποκείμενο στον φόρο ή από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, οι λοιπές αποκτήσεις των οποίων δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1.»

8. Το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι ορισμένες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i, δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ, και ειδικότερα ορισμένες αποκτήσεις που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο ή από νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στον φόρο οι οποίες δεν υπερβαίνουν ένα ορισμένο όριο ανά ημερολογιακό έτος (το λεγόμενο «καθεστώς για τις μικρές επιχειρήσεις»).

9. Η «παράδοση αγαθών» ορίζεται στο άρθρο 14 της οδηγίας ως η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.

10. Κατά το άρθρο 20 της οδηγίας ΦΠΑ, ως «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών» νοείται η απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, κινητό ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή από τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.

11. Στο τέταρτο κεφάλαιο του τίτλου ΙΧ («Απαλλαγές»), το άρθρο 138 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους αλλά εντός της Κοινότητας από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.

2. Εκτός από τις παραδόσεις της παραγράφου 1, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

β) τις παραδόσεις προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους αλλά εντός της Κοινότητας προς τον αποκτώντα, από τον πωλητή, από τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, οι οποίες πραγματοποιούνται προς υποκείμενους στον φόρο ή προς νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στον φόρο, των οποίων οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών εκτός των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1, όταν η αποστολή ή η μεταφορά των εν λόγω αγαθών πραγματοποιείται σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφοι 4 και 5 ή με το άρθρο 16 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ.»

12. Κατά το άρθρο 139, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ:

«Η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 138, παράγραφος 1, δεν εφαρμόζεται στις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι υπάγονται στην απαλλαγή για τις μικρές επιχειρήσεις που προβλέπεται στα άρθρα 282 έως 292.

Η απαλλαγή δεν εφαρμόζεται ούτε στις παραδόσεις αγαθών προς υποκείμενους στον φόρο ή νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στον φόρο, των οποίων οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1.»

13. Μέχρι την κατάργησή τους από την οδηγία για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως, το άρθρο 7, παράγραφοι 4 και 5, και το άρθρο 16 της οδηγίας 92/12 περιείχαν κανόνες σχετικά με το καθεστώς αναστολής καταβολής του φόρου. Κατά το άρθρο 4, σημείο 7, της οδηγίας για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως, το «καθεστώς αναστολής» είναι φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στην παραγωγή, τη μεταποίηση, την κατοχή ή τη διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων τα οποία δεν καλύπτονται από τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής αλλά τελούν σε αναστολή του ειδικού φόρου καταναλώσεως.

14. Στο άρθρο 4, σημείο 9, της οδηγίας αυτής ορίζεται ως «εγγεγραμμένος παραλήπτης» το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που είναι εξουσιοδοτημένο από τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους προορισμού, στο πλαίσιο των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του, και υπό τους όρους που αυτές καθορίζουν, να παραλαμβάνει υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα προερχόμενα από άλλο κράτος μέλος τα οποία διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως.

15. Σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως, η διακίνηση προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο από αποθηκευτή ή εγγεγραμμένο αποστολέα προς φορολογική αποθήκη ή προς εγγεγραμμένο παραλήπτη. Σε συγκεκριμένες περιπτώσεις είναι δυνατή η άμεση παράδοση στη χώρα προορισμού όταν ο τόπος άμεσης παράδοσης έχει οριστεί από τον αποθηκευτή ή από τον εγγεγραμμένο παραλήπτη (άρθρο 17, παράγραφος 2, της οδηγίας για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως).

16. Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως, ο ειδικός φόρος καταναλώσεως καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο και στο κράτος μέλος θέσεως σε ανάλωση των προϊόντων. Ο χρόνος θέσεως σε ανάλωση είναι, μεταξύ άλλων, ο χρόνος παραλαβής των υποκείμενων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων από τον εγγεγραμμένο παραλήπτη· βλ. άρθρο 7, παράγραφος 3, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως.

## ***B. Το τσεχικό δίκαιο***

17. Όσον αφορά το εφαρμοστέο τσεχικό δίκαιο, πρέπει να επισημανθεί ιδίως το άρθρο 64 του νόμου για τον φόρο προστιθέμενης αξίας, με το οποίο μεταφέρθηκε στο εθνικό δίκαιο το άρθρο 138 της οδηγίας ΦΠΑ. Δυνάμει της διατάξεως αυτής, η ενδοκοινοτική παράδοση υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του φόρου απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ όταν πραγματοποιείται προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ή προς νομικό πρόσωπο που δεν υπόκειται στον φόρο, τα οποία δεν είναι καταχωρισμένα για τους σκοπούς εισπράξεως του ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος.

### III. Τα πραγματικά περιστατικά και η διαδικασία της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

18. Η διαφορά της κύριας δίκης έχει ως αντικείμενο σειρά πωλήσεων καυσίμων προερχόμενων αρχικώς από διυλιστήρια της Shell Austria GmbH στην Αυστρία. Το καύσιμα πωλήθηκαν από την αυστριακή Doppler Mineralöle GmbH (στο εξής: Doppler) σε τέσσερις διαφορετικές εταιρίες και, συγκεκριμένα, στην Burley s.r.o., στην Profikredit s.r.o., στην Bore s.r.o. και στην Top Ten Development s.r.o (στο εξής: πρώτοι Τσέχοι αγοραστές), όλες εδρεύουσες στην Τσεχική Δημοκρατία.

19. Οι πρώτοι Τσέχοι αγοραστές είχαν συνάψει σύμβαση με την Garantrans s.r.o. (στο εξής: Garantrans), η οποία ενεργούσε για λογαριασμό τους ως εγγεγραμμένος παραλήπτης κατά την έννοια της οδηγίας για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως, προκειμένου να καταστεί δυνατή η μεταφορά των καυσίμων υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως.

20. Οι πρώτοι Τσέχοι αγοραστές πώλησαν τα καύσιμα σε έναν επόμενο κρίκο της αλυσίδας, με έδρα επίσης στην Τσεχική Δημοκρατία. Ο κρίκος αυτός ήταν σε ορισμένες περιπτώσεις η TM Truck s.r.o., ενώ σε άλλες περιπτώσεις η Cllaruss Gall s.r.o. Αυτές με τη σειρά τους πώλησαν τα καύσιμα στην Kont Fuel Distribution s.r.o (στο εξής: Kont Fuel) ή σε άλλες περιπτώσεις στην Benaft s.r.o. (στο εξής: Benaft), τους άμεσους αντισυμβαλλόμενους της Arex. Κατά την πώληση των καυσίμων στην Arex, η Kont Fuel και η Benaft χρέωσαν τον τσεχικό ΦΠΑ, ο οποίος καταβλήθηκε από την Arex και αποδόθηκε από την Kont Fuel ή την Benaft. Η Arex ζήτησε την έκπτωση του φόρου εισροών που κατέβαλε στην Kont Fuel ή στην Benaft.

21. Τα καύσιμα μεταφέρθηκαν υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως από την Αυστρία στην Τσεχική Δημοκρατία με χρήση οχημάτων της Arex και δικές της δαπάνες. Υπό κανονικές συνθήκες, το υποκείμενο σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόν πρέπει, σε μια τέτοια περίπτωση, να μεταφερθεί πρώτα σε ένα μέρος μετά τα σύνορα που έχει οριστεί από τον εγγεγραμμένο παραλήπτη κατά την έννοια της οδηγίας για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως, όπου τίθεται σε ελεύθερη κυκλοφορία. Μόνον κατόπιν αυτού μπορεί να πραγματοποιηθεί η μεταφορά του στον τελικό τόπο προορισμού. Η Garantrans απέδωσε τον ειδικό φόρο καταναλώσεως στην Τσεχική Δημοκρατία για λογαριασμό των πρώτων Τσέχων αγοραστών.

22. Στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου της Arex, η φορολογική αρχή υποστήριξε ότι η Arex, ως λήπτρια απαλλασσόμενης από τον φόρο ενδοκοινοτικής παραδόσεως, υποχρεούται να καταβάλει φόρο για ενδοκοινοτική απόκτηση. Ως εκ τούτου, υπολόγισε εκ νέου τον καταβλητέο ΦΠΑ προβαίνοντας ταυτοχρόνως σε έκπτωση του φόρου εισροών. Αρνήθηκε όμως στην Arex την έκπτωση του ΦΠΑ εισφορών που είχε καταβάλει στην Kont Fuel ή στην Benaft. Σύμφωνα με τη φορολογική αρχή, ο εν λόγω φόρος δεν οφειλόταν καν διότι επρόκειτο για απαλλασσόμενη από τον φόρο ενδοκοινοτική παράδοση.

23. Η Arex, αντιθέτως, υποστηρίζει ότι οι πρώτοι Τσέχοι αγοραστές πραγματοποίησαν ενδοκοινοτική απόκτηση. Κατά την άποψή της, αυτό προκύπτει ήδη από το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, σύμφωνα με το οποίο η απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση είναι πάντα αυτή που σχετίζεται με τη μεταφορά υπό καθεστώς αναστολής της καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως. Κατά συνέπεια, η απόκτηση που αντιστοιχεί στην εν λόγω παράδοση πρέπει να υπαχθεί σε φόρο, ενώ όλες οι επόμενες παραδόσεις θα υπόκεινται στον ΦΠΑ στην Τσεχική Δημοκρατία.

24. Αρχικώς, η Arex προσέφυγε ανεπιτυχώς ενώπιον της Odvolací finanční ředitelství (φορολογικής διευθύνσεως αρμόδιας για θέματα προσφυγών, αναιρεσιβλητής της κύριας δίκης) κατά της αποφάσεως επανυπολογισμού της φορολογικής αρχής και της αρνήσεως χορηγήσεως εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου, και, στη συνέχεια, άσκησε ένδικη προσφυγή κατά της απορριπτικής αποφάσεως της φορολογικής διευθύνσεως. Το Krajský soud v Českých Budějovicích (Περιφερειακό Δικαστήριο, České Budějovice, Τσεχική Δημοκρατία) απέρριψε την προσφυγή. Κατά της αποφάσεως

αυτής εκκρεμεί αίτηση αναίρεσεως ενώπιον του Nejvyšší správní soud (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Τσεχική Δημοκρατία). Το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- 1) Πρέπει να θεωρείται υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ κάθε υποκείμενος στον φόρο; Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, σε ποιους υποκειμένους στον φόρο εφαρμόζεται η διάταξη αυτή;
- 2) Εάν το Δικαστήριο κρίνει ότι το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ εφαρμόζεται σε περιπτώσεις όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης (ήτοι, σε περίπτωση κατά την οποία ο αποκτών τα προϊόντα είναι εγγεγραμμένος στο φορολογικό μητρώο ως υποκείμενος σε ΦΠΑ), πρέπει η διάταξη αυτή να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, όταν η αποστολή ή η μεταφορά των προϊόντων αυτών γίνεται σύμφωνα με τις εφαρμοστέες διατάξεις της οδηγίας για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως, πρέπει η παράδοση προϊόντων που αφορά διαδικασία ρυθμιζόμενη από την οδηγία για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως να θεωρηθεί ως παράδοση απαλλασσόμενη από τον φόρο δυνάμει της προαναφερθείσας διατάξεως ακόμη και αν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, λαμβανομένου υπόψη του καταλογισμού της μεταφοράς των προϊόντων σε άλλη συναλλαγή;
- 3) Εάν το Δικαστήριο κρίνει ότι το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, είναι αποφασιστικής σημασίας το γεγονός ότι τα προϊόντα μεταφέρονται υπό καθεστώς αναστολής της καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως για να καθορισθεί σε ποια από τις διαδοχικές παραδόσεις των προϊόντων πρέπει να καταλογισθεί η μεταφορά τους για τους σκοπούς του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ;

25. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις η φορολογική αρχή, η Τσεχική Δημοκρατία και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Οι ανωτέρω μετέχοντες στη διαδικασία παρέστησαν επίσης στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 13ης Ιουνίου 2018. Η Arex δεν εκπροσωπήθηκε νομίμως στην επ' ακροατηρίου συζήτηση. Ως εκ τούτου, οι παρατηρήσεις που ανέπτυξε δεν ήταν δυνατόν να ληφθούν υπόψη.

#### IV. Νομική εκτίμηση

26. Όλα τα ερωτήματα αφορούν το άρθρο 138 της οδηγίας ΦΠΑ το οποίο ρυθμίζει την απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Από την ύπαρξη απαλλαγής θα εξαρτηθεί τελικά αν ορθώς δεν χορηγήθηκε η έκπτωση του φόρου που ζήτησε η Arex. Συγκεκριμένα, αν η παράδοση στην Arex συνιστούσε πράγματι απαλλασσόμενη παράδοση, η Arex δεν έπρεπε να καταβάλει ΦΠΑ στην Benaft ή στην Kont Fuel. Συνεπώς, δεν θα είχε, αντιστοίχως, ούτε δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών. Η Arex θα έπρεπε αντιθέτως να επιδιώξει, στο πλαίσιο αστικής δίκης, την επιστροφή του ΦΠΑ που κατέβαλε αχρεωστήτως στην Benaft ή στην Kont Fuel.

27. Όσον αφορά επίσης τη νομιμότητα της εκ των υστέρων φορολόγησεως της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως από τη φορολογική αρχή (η οποία αποβαίνει εν τέλει οικονομικώς ουδέτερη για την Arex λόγω της ταυτόχρονης εκπτώσεως του φόρου), το Δικαστήριο μπορεί, μέσω της ερμηνείας της διατάξεως που ζήτησε το αιτούν δικαστήριο, να του παράσχει χρήσιμα στοιχεία για την επίλυση της διαφοράς<sup>7</sup>. Και τούτο διότι, παρά το γεγονός ότι η φορολόγηση της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως

<sup>7</sup> Η μέριμνα του Δικαστηρίου να παρέχει στα εθνικά δικαστήρια χρήσιμα στοιχεία ως προς την ερμηνεία και την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης απηχεί πάγια νομολογία: βλ., ενδεικτικώς, αποφάσεις της 31ης Ιανουαρίου 2008, Centro Europa 7 (C-380/05, EU:C:2008:59, σκέψεις 49 έως 51), της 11ης Μαρτίου 2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, σκέψεις 17 και 19), της 13ης Ιουλίου 2017, Kleinsteuber (C-354/16, EU:C:2017:539, σκέψη 61), και της 26ης Ιουλίου 2017, Europa Way και Persidera (C-560/15, EU:C:2017:593, σκέψεις 35 και 36).

διέπεται από το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας, επιρροή εν προκειμένω ασκούν επίσης και οι διατάξεις για την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως. Συγκεκριμένα, η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθού και η ενδοκοινοτική απόκτησή του αποτελούν τις δύο όψεις του ίδιου νομίσματος.

28. Οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ που αφορούν τη διασυνοριακή αποστολή αγαθών αποσκοπούν στην εφαρμογή της αρχής της χώρας προορισμού. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, πρέπει να διασφαλιστεί ότι ο ΦΠΑ, ως φόρος επί της καταναλώσεως, καταβάλλεται στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιείται η τελική κατανάλωση. Για τον λόγο αυτό, σε περίπτωση διασυνοριακής παραδόσεως, η απόκτηση του αγαθού φορολογείται στη χώρα προορισμού δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', σημείο i, και του άρθρου 40 της οδηγίας ΦΠΑ. Η παράδοση του ίδιου αγαθού θα πρέπει ωστόσο να έχει προηγουμένως απαλλαχθεί από τον φόρο στη χώρα προελεύσεως προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση<sup>8</sup>. Η ενδοκοινοτική παράδοση και η ενδοκοινοτική απόκτηση συνιστούν, ως εκ τούτου, μια ενιαία οικονομική πράξη<sup>9</sup>.

29. Με τα δύο πρώτα ερωτήματα που υπέβαλε, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ περιέχει συναφώς ειδική ρύθμιση σχετικά με τον τρόπο καθορισμού της απαλλασσόμενης ενδοκοινοτικής παραδόσεως στις περιπτώσεις διασυνοριακής μεταφοράς προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως.

30. Προηγουμένως, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να μάθει κατά πόσον το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ τυγχάνει εφαρμογής σε περιπτώσεις όπως η επίμαχη της κύριας δίκης. Για τον λόγο αυτό, τα δύο πρώτα ερωτήματα πρέπει να συνεξεταστούν.

31. Το τρίτο ερώτημα τίθεται για την περίπτωση που το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας δεν έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης ή δεν προκύπτει από την εφαρμογή του καμία ιδιαιτερότητα ως προς τον καταλογισμό της απαλλασσόμενης διασυνοριακής διακινήσεως προϊόντων σε μια συγκεκριμένη συναλλαγή. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί επομένως, με το ερώτημα αυτό, να διευκρινιστεί με γνώμονα ποια κριτήρια πρέπει να πραγματοποιείται ο καταλογισμός. Συγκεκριμένα, επιθυμεί να πληροφορηθεί αν το γεγονός ότι η μεταφορά των προϊόντων πραγματοποιήθηκε υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως ασκεί επιρροή στον καταλογισμό. Θα εξετάσω το ζήτημα αυτό αφού δοθεί απάντηση στα δύο πρώτα ερωτήματα.

#### ***A. Επί των δύο πρώτων ερωτημάτων***

32. Το αιτούν δικαστήριο θέτει τα δύο πρώτα ερωτήματα διότι εκτιμά ότι το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας δεν προβλέπει απλώς φορολογική απαλλαγή για την ενδοκοινοτική παράδοση των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως. Αντιθέτως, φρονεί ότι από την εν λόγω διάταξη δύναται να συναχθεί επίσης κανόνας σχετικά με τον καταλογισμό της διακινήσεως προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως σε μία συγκεκριμένη παράδοση στο πλαίσιο αλυσίδας πωλήσεων. Συγκεκριμένα, θεωρεί ότι από το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας μπορεί να συναχθεί ότι ως απαλλασσόμενη από τον φόρο παράδοση πρέπει να θεωρείται πάντα εκείνη με την οποία συνδέεται η μεταφορά των προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως.

<sup>8</sup> Βλ. συναφώς, τις προτάσεις μου στην υπόθεση EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, σημεία 23 έως 25).

<sup>9</sup> Αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψεις 23 και 24), της 18ης Νοεμβρίου 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, σκέψη 28), και της 26ης Ιουλίου 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, σκέψη 31).

33. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με το αιτούν δικαστήριο, το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας είναι η κρίσιμη διάταξη για τον χαρακτηρισμό της παραδόσεως στην οποία προέβη η Doppler προς τους πρώτους Τσέχους αγοραστές ως απαλλασσόμενης ενδοκοινοτικής παραδόσεως. Όλες οι μεταγενέστερες παραδόσεις είναι, συνεπώς, φορολογητέες στην Τσεχική Δημοκρατία ως εσωτερικές παραδόσεις. Ορθώς, επομένως, ζήτησε η Arex την έκπτωση του φόρου για τον ΦΠΑ που κατέβαλε στην Benaft ή στην Kont Fuel.

34. Τούτο προϋποθέτει ωστόσο ότι το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας, με βάση τις προϋποθέσεις που προβλέπει, τυγχάνει εφαρμογής στην παράδοση στην οποία προέβη η Doppler προς τους πρώτους Τσέχους αγοραστές. Του ζητήματος αυτού άπτεται το πρώτο ερώτημα (βλ. κατωτέρω υπό 1). Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν από τη διάταξη προκύπτει πράγματι ότι η απαλλασσόμενη παράδοση στο πλαίσιο αλυσίδας εφοδιασμού είναι πάντα εκείνη στην οποία η μεταφορά πραγματοποιείται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως (βλ. κατωτέρω υπό 2).

*1. Πεδίο εφαρμογής του άρθρου 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ (πρώτο ερώτημα)*

35. Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο και τις παραδόσεις προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως, «τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται “ενδοκοινοτικά”, οι οποίες πραγματοποιούνται προς υποκείμενους στον φόρο ή προς νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στον φόρο, των οποίων οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών εκτός των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1, όταν η [...] μεταφορά των εν λόγω αγαθών πραγματοποιείται “υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως”». Το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας αφορά, μεταξύ άλλων, τις μικρές επιχειρήσεις.

36. Είναι προφανές ότι οι πρώτοι Τσέχοι αγοραστές δεν αποτελούν «υποκείμενους στον φόρο [...], των οποίων οι [λοιπές] ενδοκοινοτικές αποκτήσεις [...] δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1». Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται εάν το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας είναι παρά ταύτα εφαρμοστέο στους πρώτους Τσέχους αγοραστές, διότι, κατά την εκτίμησή του, η προσθήκη της φράσης «των οποίων οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις [...] δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1» αφορά αποκλειστικά τα μη υποκείμενα στον φόρο νομικά πρόσωπα που αναφέρονται αμέσως πριν.

37. Πράγματι, αυτό συνάγεται από την απόδοση του κειμένου στην τσεχική γλώσσα. Σε αυτήν την απόδοση γίνεται λόγος για έναν υποκείμενο στο φόρο και ένα μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο στον ενικό αριθμό, ενώ η προσθήκη της φράσης «των οποίων οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις [...]» εισάγεται με τη χρήση αναφορικής αντωνυμίας στον ενικό αριθμό (jejíž). Κατά συνέπεια, από γραμματικής απόψεως, η αντωνυμία αναφέρεται αποκλειστικά στο μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο απαριθμείται τελευταίο.

38. Αυτό όμως φαίνεται να αποτελεί μια ιδιαιτερότητα της αποδόσεως του κειμένου στην τσεχική γλώσσα. Στη πλειονότητα των άλλων γλωσσικών αποδόσεων γίνεται λόγος για υποκείμενους στον φόρο και μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα στον πληθυντικό αριθμό, με αποτέλεσμα η αναφορική αντωνυμία που ακολουθεί, και η οποία μπορεί να αναφέρεται σε περισσότερα πρόσωπα, να μη επιτρέπει τη γραμματική σύνδεση αποκλειστικά με μία από τις δύο ομάδες προσώπων<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> Αυτό ισχύει τουλάχιστον όσον αφορά την απόδοση στη γερμανική, στην αγγλική, στη γαλλική, στην ισπανική, στην πολωνική, στη βουλγαρική, στην πορτογαλική και στην ιταλική γλώσσα.



39. Βάσει της νομολογίας του Δικαστηρίου, όλες οι γλωσσικές αποδόσεις είναι καταρχήν ισότιμες<sup>11</sup>, με αποτέλεσμα να μην μπορούν να εξαχθούν συμπεράσματα από το γεγονός ότι η πλειονότητα των γλωσσικών αποδόσεων χρησιμοποιεί μια ορισμένη εκδοχή της ρυθμίσεως. Σε περίπτωση αποκλίσεως μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων ενός νομοθετήματος της Ένωσης, η επίμαχη διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται με κριτήριο το πλαίσιο και τον σκοπό της κανονιστικής ρυθμίσεως της οποίας αποτελεί στοιχείο<sup>12</sup>.

40. Από την ερμηνεία αυτή συνάγεται ότι το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', αναφέρεται αποκλειστικά στην ενδοκοινοτική παράδοση προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως στους υποκείμενους στον φόρο και στα μη υποκείμενα στον φόρο νομικά πρόσωπα, των οποίων *των μεν όπως και των δε*— οι λοιπές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών εμπίπτουν στο άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας. Συγκεκριμένα, η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως στους «κανονικά» υποκείμενους στον φόρο προκύπτει ήδη από το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ.

41. Από μια σφαιρική εξέταση της οδηγίας προκύπτει ότι, στο σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας, τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντα πρέπει να θεωρούνται καταρχήν ως «αγαθά» υπό την έννοια του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας. Από την παραδοχή αυτή εκκινεί άλλωστε και το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας, το οποίο προβλέπει εξαίρεση από τη φορολόγηση της αποκτήσεως «αγαθών, εκτός [...] των αποκτήσεων [...] προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως [...]».

42. Εάν, όμως, η παράδοση «αγαθών» στους υποκείμενους στον φόρο απαλλάσσεται από τον φόρο ήδη κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας, θα ήταν περιττό το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας στον βαθμό που θα προέβλεπε την απαλλαγή της παραδόσεως προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως στους «κανονικά» υποκείμενους στον φόρο.

43. Για να δοθεί στο άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ένα κανονιστικό περιεχόμενο που βαίνει πέρα από το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας (βλ. τη διατύπωση: «Εκτός από τις παραδόσεις της παραγράφου 1 [...]»), πρέπει αυτό να αναφέρεται στους υποκείμενους στον φόρο των οποίων οι λοιπές αποκτήσεις υπάγονται στο άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας. Και τούτο διότι, διαφορετικά, λόγω του άρθρου 139, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας, η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 138, παράγραφος 1, δεν ισχύει για την ομάδα αυτή.

44. Επομένως, το άρθρο 138, παράγραφος 1, το άρθρο 139, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, και το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', τελούν σε σχέση κανόνα-εξαιρέσεως-εξαιρέσεως από την εξαίρεση.

45. Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας, η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών σε υποκείμενους στον φόρο απαλλάσσεται κατά κανόνα από τον φόρο στη χώρα προελεύσεως. Η απαλλαγή όμως δικαιολογείται μόνο αν η απόκτηση φορολογείται στη χώρα προορισμού· βλ. άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i, της οδηγίας<sup>13</sup>. Δεδομένου, ωστόσο, ότι κατά το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ορισμένων υποκείμενων στον φόρο και μη υποκείμενων στον φόρο νομικών προσώπων δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ, το άρθρο 139,

11 Αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 1982, Cilfit κ.λπ. (283/81, EU:C:1982:335, σκέψη 18), της 2ας Απριλίου 1998, EMU Tabac κ.λπ. (C-296/95, EU:C:1998:152, σκέψη 36), της 9ης Ιανουαρίου 2003, Givane κ.λπ. (C-257/00, EU:C:2003:8, σκέψη 36), και της 20ής Νοεμβρίου 2003, Kyocera (C-152/01, EU:C:2003:623, σκέψη 32).

12 Αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2012, DR και TV2 Danmark (C-510/10, EU:C:2012:244, σκέψη 45), της 7ης Ιουνίου 2018, EP Agrarhandel (C-554/16, EU:C:2018:406, σκέψη 36), και της 5ης Ιουνίου 2018, Kolev και Kostadinov (C-612/15, EU:C:2018:392, σκέψη 87).

13 Βλ., συναφώς, ανωτέρω, σημείο 28 των παρούσων προτάσεων.

παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, ορίζει ότι η ενδοκοινοτική παράδοση σε αυτήν την ομάδα προσώπων δεν απαλλάσσεται από τον φόρο. Συνεπώς, η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στους εν λόγω παραλήπτες φορολογείται στη χώρα προελεύσεως, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας.

46. Εντούτοις, κάτι διαφορετικό ισχύει για την παράδοση υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως αγαθών στους ανωτέρω αναφερθέντες παραλήπτες που πραγματοποιείται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως: η ενδοκοινοτική παράδοση αυτών των αγαθών απαλλάσσεται από τον φόρο στη χώρα προελεύσεως –ως εξαίρεση από την εξαίρεση– σύμφωνα με το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας. Συνακόλουθα, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της οδηγίας, η απόκτηση των εν λόγω αγαθών φορολογείται στη χώρα προορισμού.

47. Όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 36 της οδηγίας, ο λόγος της εξαίρεσεως από την εξαίρεση έγκειται στη βούληση να επιτευχθεί μια ορισμένη αντιστοιχία μεταξύ του ΦΠΑ και του ειδικού φόρου καταναλώσεως. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μέσω της εξαίρεσεως από την εξαίρεση, ο ΦΠΑ –όπως ακριβώς ο ειδικός φόρος καταναλώσεως<sup>14</sup>– είναι απαιτητός στη χώρα προορισμού.

*2. Η σημασία της διατάξεως για τον καθορισμό της απαλλασσόμενης ενδοκοινοτικής παραδόσεως στην περίπτωση αλυσίδας εφοδιασμού (δεύτερο ερώτημα)*

48. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας δεν παρέχει καμία ένδειξη σχετικά με τον καταλογισμό της μεταφοράς υπό αναστολή καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως σε συγκεκριμένη παράδοση στο πλαίσιο αλυσίδας εφοδιασμού. Και τούτο διότι η διάταξη αποβλέπει στο να απαλλάσσεται από τον φόρο στη χώρα προελεύσεως η ενδοκοινοτική παράδοση προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως, κατ' αντιστοιχία προς τη φορολόγηση της αποκτήσεως στη χώρα προορισμού που προβλέπει το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της οδηγίας.

49. Ως εκ τούτου, η προσθήκη της φράσης «[...] όταν [...] η μεταφορά των εν λόγω αγαθών πραγματοποιείται σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφοι 4 και 5 ή με το άρθρο 16 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ», δηλαδή υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως, δεν σημαίνει ότι η παράδοση που συνδέεται με τη μεταφορά υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως είναι πάντα αυτή που απαλλάσσεται από τον φόρο. Η παράδοση υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως αποτελεί μάλλον μια πρόσθετη *προϋπόθεση* για την απαλλαγή από τον φόρο.

50. Πράγματι, στο διασυνοριακό εμπόριο προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως, ο ειδικός φόρος καταναλώσεως καθίσταται απαιτητός στη χώρα παραλαβής (χώρα προορισμού<sup>15</sup>) κατά κανόνα μόνον όταν το αγαθό που τελεί υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως εισέλθει στο έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους<sup>16</sup>. Διαφορετικά, ο φόρος θα καθίστατο απαιτητός ήδη προηγουμένως, στο έδαφος της χώρας προελεύσεως· βλ. άρθρο 7,

<sup>14</sup> Βλ., συναφώς, κατωτέρω, σημείο 50 των παρουσών προτάσεων.

<sup>15</sup> Στο απαιτητό του ειδικού φόρου καταναλώσεως στη χώρα παραλαβής στηρίζεται συνεπώς το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της οδηγίας το οποίο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατ' αντιστοιχία με το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β'.

<sup>16</sup> Η κατάσταση αυτή ρυθμιζόταν από το άρθρο 7, παράγραφος 4, της οδηγίας 92/12, στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ.

παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως. Συνεπώς, μόνο στην περίπτωση της αποστολής υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως μπορεί να επιτευχθεί η επιδιωκόμενη, σύμφωνα με την αιτιολογική σκέψη 36, αντιστοιχία μεταξύ του ΦΠΑ και του ειδικού φόρου καταναλώσεως<sup>17</sup>.

51. Αντιθέτως, αν τα αγαθά δεν μεταφέρονται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως, δεν απαιτείται καμία πρόσθετη απαλλαγή από τον φόρο και εξακολουθεί να ισχύει η ρύθμιση του άρθρου 139, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας: σε αυτή την περίπτωση ο ειδικός φόρος καταναλώσεως και ο ΦΠΑ καθίστανται απαιτητοί κατά ομοιόμορφο τρόπο στη χώρα προελεύσεως.

52. Εξάλλου, το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας δεν αφορά ειδικώς την περίπτωση αλυσίδας εφοδιασμού, και, επομένως, για αυτόν και μόνο τον λόγο θα ήταν παράδοξο η διάταξη αυτή να περιλαμβάνει ρύθμιση σχετικά με τον καταλογισμό της μεταφοράς σε συγκεκριμένη παράδοση προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως.

53. Επομένως, στα δύο πρώτα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ εφαρμόζεται αποκλειστικά στις παραδόσεις προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως οι οποίες πραγματοποιούνται προς υποκείμενους στον φόρο των οποίων οι λοιπές αποκτήσεις δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας. Το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας δεν περιλαμβάνει, πέραν της προβλεπόμενης σε αυτό φοροαπαλλαγής, καμία διάταξη σχετικά με τον καταλογισμό της διακινήσεως προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως σε συγκεκριμένη παράδοση στην περίπτωση διασυνοριακής αλυσίδας εφοδιασμού.

## ***B. Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος***

54. Κατά συνέπεια, το ποια από τις παραδόσεις της αλυσίδας εφοδιασμού στην υπόθεση της κύριας δίκης πρέπει να θεωρηθεί ως η απαλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση θα καθοριστεί σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες. Με το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η μεταφορά υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως συνηγορεί υπέρ της απόψεως ότι η διασυνοριακή μεταφορά πρέπει να καταλογιστεί στην παράδοση στην οποία προέβη η Dorpfer προς τους πρώτους Τσέχους αγοραστές, παρότι πραγματοποιήθηκε με χρήση οχημάτων της Arex και δικές της δαπάνες.

55. Με βάση την υφιστάμενη νομολογία του Δικαστηρίου, ισχύει και για την υπόθεση της κύριας δίκης ότι, στην περίπτωση αλυσίδας πωλήσεων που εκτελείται με μία μοναδική υλική διακίνηση προϊόντων, μόνο μία από τις παραδόσεις μπορεί να χαρακτηριστεί ως ενδοκοινοτική και, συνεπώς, απαλασσόμενη από τον φόρο παράδοση<sup>18</sup>.

56. Το ποια είναι αυτή η παράδοση εξαρτάται από την έννομη σχέση στην οποία πρέπει να καταλογιστεί η διασυνοριακή διακίνηση προϊόντων. Και τούτο διότι η διασυνοριακή αποστολή ή μεταφορά του αγαθού συνιστά την προϋπόθεση που διακρίνει την ενδοκοινοτική παράδοση (ή την ενδοκοινοτική απόκτηση<sup>19</sup>) από τη «συνήθη» παράδοση στο εσωτερικό της χώρας<sup>20</sup>.

<sup>17</sup> Όσον αφορά το εμπόριο μεταξύ υποκείμενων στον φόρο οι οποίοι δεν εμπίπτουν στο άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας, δηλαδή ιδίως όσων δεν είναι μικρές επιχειρήσεις, και των οποίων οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις υπόκεινται ούτως ή άλλως σε ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας, η οδηγία λαμβάνει ως δεδομένο ότι οι διασυνοριακές μεταφορές πραγματοποιούνται κατά κανόνα υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως και, ως εκ τούτου, δεν απαιτείται ειδική ρύθμιση.

<sup>18</sup> Αποφάσεις της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, σκέψη 45), και της 26ης Ιουλίου 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, σκέψη 34), καθώς και τις προτάσεις μου στην υπόθεση EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, σημείο 35).

<sup>19</sup> Η ενδοκοινοτική παράδοση και η ενδοκοινοτική απόκτηση έχουν τις ίδιες προϋποθέσεις εφαρμογής καθώς αποτελούν μία ενιαία οικονομική πράξη· βλ., συναφώς, ανωτέρω, σημείο 32 και υποσημείωση 9 των παρούσων προτάσεων.

<sup>20</sup> Βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 37), καθώς και τις προτάσεις μου στην υπόθεση EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, σημείο 41).

57. Κατά συνέπεια, όλες οι άλλες παραδόσεις στο πλαίσιο της αλυσίδας πωλήσεων οι οποίες δεν πληρούν την πρόσθετη προϋπόθεση της διασυνοριακής μεταφοράς πρέπει να θεωρηθούν ως παραδόσεις στο εσωτερικό της χώρας κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με το άρθρο 32 της οδηγίας ΦΠΑ, ο τόπος αυτών των παραδόσεων βρίσκεται στη χώρα προελεύσεως για όλες τις παραδόσεις που προηγούνται της απαλλασσόμενης από τον φόρο ενδοκοινοτικής παραδόσεως, και στη χώρα προορισμού για όλες τις παραδόσεις που έπονται αυτής<sup>21</sup>.

### *1. Καταλογισμός της διασυνοριακής μεταφοράς σε μία παράδοση στο πλαίσιο της αλυσίδας πωλήσεων*

58. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, προκειμένου να καταλογιστεί η διασυνοριακή μεταφορά σε μία παράδοση στο πλαίσιο της αλυσίδας πωλήσεων, απαιτείται σφαιρική εκτίμηση όλων των ειδικών περιστάσεων της συγκεκριμένης υποθέσεως<sup>22</sup>.

59. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι δεν ασκεί επιρροή το ποιος έχει την κυριότητα του αγαθού υπό την έννοια του εθνικού δικαίου κατά τη μεταφορά ή το ποιος έχει τη φυσική εξουσία επ' αυτού<sup>23</sup>. Ομοίως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι από το γεγονός και μόνον ότι το αγαθό έχει ήδη μεταπωληθεί δεν μπορεί να συναχθεί ότι η μεταφορά πρέπει να καταλογιστεί στην επακολουθούσα παράδοση<sup>24</sup>. Συνεπώς, το γεγονός και μόνον της μεταπωλήσεως δεν ασκεί επιρροή για τον καταλογισμό της διακινήσεως των προϊόντων σε μία από τις παραδόσεις.

60. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, πρέπει, εντούτοις, να λαμβάνεται υπόψη από ποιον ή για λογαριασμό ποιου γίνεται η μεταφορά<sup>25</sup>. Πιο συγκεκριμένα, το καθοριστικό κριτήριο είναι ποιος φέρει τον κίνδυνο της τυχαίας καταστροφής του αγαθού κατά τη μεταφορά.

61. Υπό το πρίσμα αυτό, σε σειρά υποθέσεων που αφορούσαν αλυσίδα δύο πωλήσεων (από τον πρώτο πωλητή στον ενδιάμεσο προμηθευτή και από αυτόν στον τελικό αποκτώντα), το Δικαστήριο έκρινε ότι η μεταφορά δεν μπορεί πλέον να καταλογιστεί στην «πρώτη» παράδοση όταν έχει ήδη μεταβιβαστεί πριν από τη μεταφορά στον τελικό αποκτώντα, ήτοι στον λήπτη της «δεύτερης» παραδόσεως, η εξουσία να διαθέτει το αγαθό ως κύριος<sup>26</sup>.

62. Συγκεκριμένα, όποιος διαθέτει ήδη το αγαθό «ως κύριος»<sup>27</sup> φέρει κατά κανόνα και τον κίνδυνο της τυχαίας καταστροφής του. Και τούτο διότι το δικαίωμα να μεταχειρίζεται ένα αγαθό κατά βούληση, για παράδειγμα να το καταστρέψει ή να το καταναλώσει, αποτελεί τυπική έκφραση των εξουσιών του κυρίου<sup>28</sup>. Η αντίστροφη πλευρά αυτού του δικαιώματος είναι ακριβώς ότι ο δικαιούχος φέρει τον κίνδυνο της τυχαίας καταστροφής του αγαθού. Μπορεί συνεπώς να υποστηριχθεί ότι αυτός που πρέπει να φέρει τον κίνδυνο της τυχαίας καταστροφής έχει επίσης την εξουσία να διαθέτει το αγαθό ως κύριος.

21 Απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, σκέψη 50).

22 Αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, σκέψη 27), της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 32), της 26ης Ιουλίου 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, σκέψη 35), και της 21ης Φεβρουαρίου 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, σκέψη 32), καθώς και τις προτάσεις μου στην υπόθεση EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, σημείο 56).

23 Είναι αναμφισβήτητο ότι, για παράδειγμα, ο παραγγελιοδόχος μεταφοράς, παρότι έχει τη φυσική εξουσία επί του αγαθού κατά τη μεταφορά, δεν ενεργεί ως προμηθευτής που συμμετέχει στη συναλλαγή αλλά ως μεταφορέας για λογαριασμό του προμηθευτή. Βλ., συναφώς, απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, σκέψη 40).

24 Απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψεις 36 και 37).

25 Απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, σκέψη 40).

26 Οι μέχρι τούδε κριθείσες υποθέσεις αφορούσαν πάντα αλυσίδες αποτελούμενες από δύο μόνο διαδοχικές παραδόσεις· βλ. αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, σκέψη 33), της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 34), και της 26ης Ιουλίου 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, σκέψη 36).

27 Μόνο αυτό θέτει ως ουσιαστική προϋπόθεση η έννοια της παραδόσεως ή της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως (βλ. άρθρο 14, παράγραφος 1, και άρθρο 20, παράγραφος 1, της οδηγίας) και όχι τη νομική ιδιότητα του κυρίου. Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 8ης Φεβρουαρίου 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, σκέψεις 7 και 8), και της 6ης Φεβρουαρίου 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, σκέψη 32).

28 Βλ., επίσης, τις προτάσεις μου στην υπόθεση EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, σημείο 58).

63. Αυτό ισχύει ανεξαρτήτως του ζητήματος ποιος εκτελεί στην πράξη τη μεταφορά στις περιπτώσεις αυτές (στις κριθείσες περιπτώσεις αυτός ήταν τις περισσότερες φορές ο ενδιάμεσος προμηθευτής)<sup>29</sup>, και ανεξαρτήτως του πώς πρέπει να χαρακτηριστεί από νομική άποψη η σχέση που έχει με το αγαθό το πρόσωπο που έχει την εξουσία διαθέσεώς του<sup>30</sup> (δηλαδή αν είναι ήδη κύριος ή έχει απλώς αξίωση να του μεταβιβαστεί η κυριότητα).

64. Για τον λόγο αυτό, στις μέχρι τούδε κριθείσες υποθέσεις, η μεταφορά έπρεπε να καταλογιστεί στην παράδοση στην οποία συμμετείχε ο παραλήπτης που έφερε τον κίνδυνο της τυχαίας καταστροφής κατά τη μεταφορά (στο μέτρο που αυτό διαπιστώθηκε από το εθνικό δικαστήριο).

65. Αυτό, όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, σημαίνει ότι καθοριστικής σημασίας είναι το αν η Agex είχε ήδη αποκτήσει την εξουσία διαθέσεως του καυσίμου κατά τη διασυνοριακή μεταφορά του, κατά τρόπο ώστε ο κίνδυνος της τυχαίας καταστροφής του καυσίμου να βαρύνει την ίδια. Τούτο δεν θα ισχύει αν κατά τη διασυνοριακή μεταφορά (δηλαδή από το διυλιστήριο έως τη θέση των καυσίμων σε ελεύθερη κυκλοφορία στην Τσεχική Δημοκρατία) η Agex ενήργησε απλώς ως παραγγελιοδόχος μεταφοράς<sup>31</sup>.

66. Η τελική εκτίμηση επί του συγκεκριμένου ζητήματος εναπόκειται, ωστόσο, στο αιτούν δικαστήριο<sup>32</sup>.

## *2. Η σημασία της μεταφοράς του καυσίμου υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως*

67. Όπως προκύπτει από το σκεπτικό της διατάξεως περί παραπομπής, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η διασυνοριακή μεταφορά υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως –παρότι έγινε με χρήση οχημάτων της Agex και δικές της δαπάνες– μπορεί να καταλογιστεί μόνο στην πρώτη συναλλαγή μεταξύ της Dorrpler και των πρώτων Τσέχων αγοραστών, διότι μόνο σε αυτή την περίπτωση συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτού του είδους μεταφοράς. Και τούτο διότι, σύμφωνα με την οδηγία για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως, αυτός ο τρόπος μεταφοράς μπορεί να χρησιμοποιείται μόνον από αποθηκευτές και εγγεγραμμένους αποστολείς και μπορεί να πραγματοποιείται μόνον προς εγγεγραμμένους παραλήπτες, όπως η Garantrans.

68. Ως εκ τούτου, η Agex δεν μπορεί να μετέφερε η ίδια το καύσιμο υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως σε έναν τόπο ελεύθερης επιλογής της. Αντιθέτως, κατά κανόνα καθορίζεται από τον εγγεγραμμένο παραλήπτη ένας τόπος μετά τα σύνορα όπου τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντα. Μόνο κατόπιν τούτου είναι δυνατή η μεταφορά των προϊόντων από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναφέρονται στην οδηγία για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως.

69. Η μεταφορά υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως μπορεί να αποτελέσει στοιχείο που πρέπει να λάβει υπόψη το εθνικό δικαστήριο στην απόφασή του για τον καταλογισμό. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την αιτιολογική σκέψη 36 της οδηγίας ΦΠΑ, *θα πρέπει να επιτευχθεί μια αντιστοιχία μεταξύ της επιβαρύνσεως με ΦΠΑ και της επιβαρύνσεως με ειδικό φόρο*

29 Ο μεταφορέας ή ο παραγγελιοδόχος μεταφοράς δεν έχει το δικαίωμα να διαθέτει το αγαθό ως κύριος· βλ. αποφάσεις της 3ης Ιουνίου 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, σκέψη 25), και της 20ής Ιουνίου 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, σκέψη 88).

30 Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 3ης Ιουνίου 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, σκέψη 24), και της 20ής Ιουνίου 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, σκέψη 86).

31 Ομοίως, απόφαση της 20ής Ιουνίου 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, σκέψη 89).

32 Βλ., επίσης, συναφώς, αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, σκέψη 45), και της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 37).

καταναλώσεως. Ωστόσο, σε αντίθεση προς την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου, από αυτό δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι το απαιτητό του ειδικού φόρου καταναλώσεως από ορισμένο πρόσωπο προδικάζει κατ' ανάγκην και την ύπαρξη μιας απαλλασσόμενης από τον φόρο παραδόσεως προς το εν λόγω πρόσωπο. Τούτο επισήμανε και η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

70. Όπως έχει κρίνει συναφώς το Δικαστήριο, η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ, με την οποία πληρούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις που είναι αναγκαίες για το απαιτητό του φόρου, είναι η παράδοση του προϊόντος και όχι η είσπραξη ειδικών φόρων καταναλώσεως για αυτό<sup>33</sup>. Εξάλλου, επιχείρημα κατά ενός τέτοιου συσχετισμού αποτελεί επίσης ο διαφορετικός χαρακτήρας του ΦΠΑ ως φόρου που επιβάλλεται σε όλα τα στάδια της αλυσίδας και του φόρου καταναλώσεως ως ενός είδους άπαξ επιβαλλόμενου φόρου.

71. Επομένως, η μεταφορά υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως είναι καθοριστικής σημασίας για την απόφαση περί καταλογισμού μόνον όταν ασκεί επιρροή στην κατανομή του κινδύνου κατά τη μεταφορά μεταξύ των μερών.

72. Ως εκ τούτου, αν το αιτούν δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η Doppler έφερε τον κίνδυνο της τυχαίας καταστροφής κατά τη μεταφορά υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως, η μεταφορά –την οποία, συνεπώς, πραγματοποίησε η Arex απλώς ως παραγγελιοδόχος μεταφοράς– πρέπει να καταλογιστεί στην πρώτη παράδοση.

73. Συγκεκριμένα, από την κατανομή του κινδύνου μπορεί, κατά τη γνώμη μου<sup>34</sup>, να συναχθεί ο ρόλος καθενός από τους συμμετέχοντες σε αλυσίδα εφοδιασμού. Και τούτο διότι τεκμαίρεται ότι το πρόσωπο που *παραδίδει σε άλλον* ένα αγαθό και φέρει τον κίνδυνο της τυχαίας καταστροφής του κατά την παράδοση ενεργεί ως προμηθευτής. Κατά συνέπεια, η παράδοση που πραγματοποιεί το εν λόγω πρόσωπο πρέπει να είναι η απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση.

74. Το τεκμήριο αυτό ισχύει τόσο για τις διμερείς («συνήθεις») ενδοκοινοτικές παραδόσεις όσο και για τις αλυσιδωτές πράξεις<sup>35</sup>. Ενδέχεται φυσικά να υπάρχουν περιπτώσεις –τόσο σε μια διμερή σχέση όσο και σε μια αλυσιδωτή πράξη– στις οποίες ο παραλήπτης του αγαθού φέρει τον κίνδυνο κατά τη μεταφορά. Ωστόσο, σε μια αλυσιδωτή πράξη ένας τέτοιος παραλήπτης βρίσκεται κατ' ανάγκη πάντα στο τέλος της αλυσίδας (διότι, σε αντίθετη περίπτωση, ενεργεί ως προμηθευτής). Αν όμως ο παραλήπτης βρίσκεται στο τέλος της αλυσίδας εφοδιασμού, δεν υπάρχει αμφιβολία σε ποια έννομη σχέση (ήτοι, στην τελευταία) πρέπει να καταλογιστεί η μεταφορά.

75. Ως εκ τούτου, αν ο πρώτος αγοραστής φέρει τον κίνδυνο για την τυχαία καταστροφή κατά τη μεταφορά, μπορεί να θεωρηθεί ότι η παράδοσή του απαλλάσσεται από τον φόρο. Αντιθέτως, σε περίπτωση που ο αντισυμβαλλόμενός του φέρει τον κίνδυνο, η ύπαρξη απαλλασσόμενης από τον φόρο ενδοκοινοτικής παραδόσεως εξαρτάται από το αν υφίσταται αλυσιδωτή πράξη.

33 Απόφαση της 14ης Ιουλίου 2005, *British American Tobacco International και Newman Shipping* (C-435/03, EU:C:2005:464, σκέψη 41).

34 Βλ., ανωτέρω, σημείο 62 των παρουσών προτάσεων.

35 Συγκεκριμένα, κατά κανόνα ο κίνδυνος της τυχαίας καταστροφής μετατίθεται στον παραλήπτη μόνο όταν αυτός μπορεί να διαθέτει το αγαθό. Τα πράγματα μπορεί να είναι διαφορετικά αν ο παραλήπτης επιθυμεί την παράδοση σε συγκεκριμένο τόπο.

76. Για τον λόγο αυτό, ο πρώτος αγοραστής πρέπει, όπως επιτάσσει η πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, να γνωρίζει ότι ο αντισυμβαλλόμενός του έχει ήδη μεταπωλήσει το αγαθό<sup>36</sup>. Διαφορετικά, μπορεί, ακόμη και αν δεν φέρει ο ίδιος τον κίνδυνο μεταφοράς, να θεωρήσει ότι η συναλλαγή απαλλάσσεται για αυτόν από τον φόρο, δεδομένου ότι σε μια διμερή σχέση τον κίνδυνο μπορεί να φέρει και ο παραλήπτης χωρίς να πάψει να υφίσταται απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση<sup>37</sup>.

77. Αν, ωστόσο, είναι ενήμερος ότι πρόκειται για αλυσιδωτή πράξη, από το γεγονός ότι τον κίνδυνο για την τυχαία καταστροφή του αγαθού φέρει άλλο πρόσωπο μπορεί να συναγάγει ότι το εν λόγω πρόσωπο πραγματοποιεί ως προμηθευτής τη διασυνοριακή και άρα απαλλασσόμενη παράδοση του αγαθού. Συνεπώς, η παράδοση που πραγματοποιεί ο ίδιος είναι φορολογητέα.

### 3. Κατανομή του κινδύνου σε ενδιάμεσο προμηθευτή

78. Αν, αντιθέτως, το αιτούν δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι πρώτοι Τσέχοι αγοραστές έφεραν τον κίνδυνο της τυχαίας καταστροφής κατά τη μεταφορά υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του φόρου, τότε ως απαλλασσόμενη από τον φόρο πρέπει να θεωρηθεί η δεύτερη παράδοση (από τους πρώτους Τσέχους αγοραστές στον επόμενο κρίκο της αλυσίδας)<sup>38</sup>.

79. Και τούτο διότι από τις ανωτέρω εκτιμήσεις προκύπτει επίσης ότι η μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως στον τελικό αποκτώντα αποτελεί απλώς το τελευταίο δυνατό χρονικό σημείο, μετά το οποίο δεν μπορεί πλέον μεταγενέστερη μεταφορά να καταλογιστεί σε μία από τις παραδόσεις που προηγήθηκαν.

80. Συγκεκριμένα, ουδόλως αποκλείεται το ενδεχόμενο, σε περιπτώσεις ενδοκοινοτικής απόκτησης, η μεταφορά να προηγείται χρονικά της μεταβίβασης της εξουσίας διαθέσεως. Αυτό εξάλλου είναι το συνήθως συμβαίνον πλην των περιπτώσεων των αλυσιδωτών πράξεων: σε μια συνήθη διασυνοριακή παράδοση, ο παραλήπτης αποκτά κατά κανόνα την εξουσία να διαθέτει το αγαθό ως κύριος το πρώτον από την παράδοση του αγαθού. Εντούτοις, δεν αμφισβητείται ότι πραγματοποιείται απαλλασσόμενη παράδοση προς τον παραλήπτη.

81. Στο πλαίσιο αυτό, δεν αποτελούσε μονόδρομο η *a contrario* συλλογιστική που ανέπτυξε το Δικαστήριο σε μία και μόνη απόφαση, ήτοι ότι αν η εξουσία διαθέσεως μεταβιβαστεί στον τελικό αποκτώντα το πρώτον στη χώρα προορισμού, η «πρώτη» παράδοση στο πλαίσιο διμερούς αλυσίδας πρέπει να είναι η απαλλασσόμενη από τον φόρο<sup>39</sup>. Τούτο αποδεικνύεται και στο παράδειγμα μιας αλυσίδας πωλήσεων με περισσότερες από δύο παραδόσεις, όπως αυτή της κύριας δίκης: πράγματι, αν το δικαίωμα διαθέσεως μεταβιβαστεί στον τελικό αποκτώντα το πρώτον στη χώρα προορισμού, προηγείται μια ολόκληρη σειρά άλλων παραδόσεων ως προς τις οποίες εξακολουθεί να είναι απαραίτητο να ληφθεί μια απόφαση για τον καταλογισμό. Από αυτό και μόνο το γεγονός (της μεταβίβασης της εξουσίας διαθέσεως στον τελικό αποκτώντα στη χώρα προορισμού) δεν μπορούν,

36 Βλ. αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, σκέψεις 34 και 35), της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 35), και της 26ης Ιουλίου 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, σκέψη 44).

37 Όσον αφορά τον πρώτο αγοραστή, για λόγους ασφάλειας δικαίου, πρέπει να προστατεύεται η εμπιστοσύνη του στις πληροφορίες του αντισυμβαλλομένου του, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να απαιτηθεί από αυτόν η καταβολή του φόρου. Αυτό όμως δεν συνεπάγεται ότι η παράδοση που πραγματοποιεί καθίσταται πράγματι απαλλασσόμενη από τον φόρο ενδοκοινοτική παράδοση· βλ. απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, σκέψη 37). Η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Kreuzmayr αφορούσε μόνον την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των μερών της δεύτερης παραδόσεως. Ορθώς κρίθηκε ότι αυτή δεν έρχετο προστασίας, καθόσον ήταν γνωστό στα μέρη της δεύτερης παραδόσεως ότι ένα από αυτά είχε αναλάβει τον κίνδυνο της μεταφοράς των αγαθών· βλ. απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, σκέψη 36).

38 Ως εκ τούτου, υπό αυτές τις συνθήκες, παρά το γεγονός ότι υπήρξε διέλευση των συνόρων κατά τη μεταφορά από την Agex, δεν υφίσταται ενδοκοινοτική απόκτηση. Όπως όμως επισήμανα ήδη σε διαφορετικό πλαίσιο, αποφασιστική σημασία για την εξακρίβωση της απαλλασσόμενης από τον φόρο ενδοκοινοτικής παραδόσεως δεν έχει το ποιος τόπος ήταν πράγματι το σημείο εκκινήσεως της μεταφοράς· βλ., συναφώς, τις προτάσεις μου στην υπόθεση EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, σημείο 40).

39 Βλ. απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, σκέψη 45).

συνεπώς, να συναχθούν συμπεράσματα ως προς το ζήτημα σε ποια από τις προηγηθείσες παραδόσεις θα πρέπει να καταλογιστεί η διακίνηση των προϊόντων. Αντιθέτως, πρέπει σε κάθε περίπτωση να καθοριστεί ποιος φέρει τον κίνδυνο της τυχαίας καταστροφής του αγαθού κατά τη διάρκεια της μεταφοράς.

## V. Πρόταση

82. Εν κατακλείδι, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Τσεχική Δημοκρατία):

1. Το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ εφαρμόζεται αποκλειστικά στις παραδόσεις προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως οι οποίες πραγματοποιούνται προς υποκείμενους στον φόρο, των οποίων οι λοιπές αποκτήσεις δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας. Το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112 δεν περιλαμβάνει, πέραν της προβλεπόμενης σε αυτό φοροαπαλλαγής, καμία διάταξη σχετικά με τον καταλογισμό της διακινήσεως προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως σε συγκεκριμένη παράδοση στην περίπτωση διασυνοριακής αλυσίδας εφοδιασμού.
2. Καθοριστικής σημασίας για τον καταλογισμό της μοναδικής διασυνοριακής διακινήσεως προϊόντων σε συγκεκριμένη παράδοση στο πλαίσιο αλυσίδας εφοδιασμού είναι το ποιος φέρει τον κίνδυνο της τυχαίας καταστροφής του προϊόντος κατά τη μεταφορά του σε άλλον κρίκο της αλυσίδας εφοδιασμού.