



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 23ης Απριλίου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β' – Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών – Άρθρο 20 – Απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, αγαθό – Αλυσιδωτές πράξεις αγοράς και μεταπωλήσεως αγαθών με ενιαία ενδοκοινοτική μεταφορά – Δυνατότητα λήψεως αποφάσεων ικανών να επηρεάσουν τη νομική κατάσταση του αγαθού – Καταλογισμός της μεταφοράς – Μεταφορά υπό καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης – Διαχρονικά αποτελέσματα των αποφάσεων περί ερμηνείας»

Στην υπόθεση C-401/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Krajský soud v Praze (περιφερειακό δικαστήριο Πράγας, Τσεχική Δημοκρατία) με απόφαση της 6ης Ιουνίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Ιουνίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

Herst s.r.o.

κατά

Odvolací finanční ředitelství,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Μ. Βηλαρά, πρόεδρο τμήματος, S. Rodin, D. Šváby, K. Jürimäe (εισηγήτρια) και N. Piçarra, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Herst s.r.o., εκπροσωπούμενη από τον J. Balada, advokát,
- η Odvolací finanční ředitelství, εκπροσωπούμενη από τον T. Rozehnal,
- η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Μ. Smolek, J. Vlácil και Ο. Serdula,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις Μ. Salyková και L. Lozano Palacios,

* Γλώσσα διαδικασίας: η τσεχική.

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 3ης Οκτωβρίου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά, κατά βάση, την ερμηνεία του άρθρου 20 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Herst s.r.o. και της Odvolací finanční ředitelství (φορολογικής διεύθυνσης αρμόδιας για θέματα προσφυγών, Τσεχική Δημοκρατία, στο εξής: φορολογική διεύθυνση) με αντικείμενο την εκ μέρους της Herst έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) σχετικά με τις αγορές καυσίμων τα οποία η εταιρία αυτή μετέφερε υπό καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης από ορισμένα κράτη μέλη προς την Τσεχική Δημοκρατία.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 2 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει στην παράγραφο 1, στοιχεία α' και β', τα εξής:
«Στον 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,
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,
[...].»
- 4 Κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής:
«Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.»
- 5 Το άρθρο 20, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:
«Νοείται ως “ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών” 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.»

- 6 Το άρθρο 138 της ίδιας οδηγίας ορίζει, στην παράγραφο 1, τα εξής:

«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.»

Το τσεχικό δίκαιο

- 7 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο a, του zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (νόμου 235/2004 περί φόρου προστιθέμενης αξίας), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης:

«Υπόκειται στον φόρο η εξ επαχθούς αιτίας πραγματοποιούμενη από υποκείμενο στον φόρο, στο πλαίσιο ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας, παράδοση αγαθών, ο τόπος εκτελέσεως της οποίας βρίσκεται στο εθνικό έδαφος.»

- 8 Το άρθρο 13, παράγραφος 1, του νόμου αυτού προβλέπει τα εξής:

«Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, ως παράδοση των αγαθών νοείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κανείς τα αγαθά ως κύριος.»

- 9 Το άρθρο 72 του εν λόγω νόμου ορίζει, στην παράγραφο 1, στοιχείο a, τα εξής:

«Ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών για τις αποκτηθείσες υπηρεσίες που χρησιμοποιεί στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του για την πραγματοποίηση φορολογητέων υπηρεσιών παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών των οποίων ο τόπος παροχής είναι το εθνικό έδαφος.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 10 Η Herst είναι εταιρία με έδρα στην Τσεχική Δημοκρατία, η οποία δραστηριοποιείται στον τομέα των οδικών μεταφορών. Είναι επίσης ιδιοκτήτρια ενός αριθμού πρατηρίων για τη διανομή καυσίμων.
- 11 Κατόπιν ελέγχου, η τσεχική φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η Herst, κατά τις περιόδους, αφενός, μεταξύ Νοεμβρίου 2010 και Μαΐου 2013 και, αφετέρου, μεταξύ Ιουλίου και Αυγούστου 2013, είχε αναλάβει, με δικά της μέσα και δικά της έξοδα, τη μεταφορά καυσίμων από διάφορα κράτη μέλη, και συγκεκριμένα από την Αυστρία, τη Γερμανία, τη Σλοβακία και τη Σλοβενία, με προορισμό την Τσεχική Δημοκρατία.
- 12 Στο πλαίσιο των μεταφορών αυτών, η Herst δεν ενήργησε αποκλειστικά ως μεταφορέας, αλλά και ως τελικός αγοραστής των καυσίμων αυτών, κατόπιν μιας αλυσίδας διαδοχικών πράξεων αγοράς και μεταπωλήσεως.
- 13 Από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι τα εν λόγω καύσιμα αγοράζονταν αρχικώς από επιχείρηση εγκατεστημένη και υποκείμενη στον ΦΠΑ στην Τσεχική Δημοκρατία και ότι η Herst διασφάλιζε τη μεταφορά τους από τα κράτη μέλη που μνημονεύονται στη σκέψη 11 της παρούσας αποφάσεως μέχρι το πρώτο αυτό κράτος μέλος. Ως εκ τούτου, η Herst προέβη σε ισάριθμες ενιαίες μεταφορές καυσίμων, πραγματοποιηθείσες υπό το καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, στη διάρκεια των οποίων τα προϊόντα αυτά

μεταπωλούνταν διαδοχικώς σε άλλες επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην Τσεχική Δημοκρατία. Η Herst δεν ελάμβανε αμοιβή για τη μεταφορά των καυσίμων αυτών, αλλά επωφελείτο ενός περιθωρίου κέρδους το οποίο συνίστατο στη διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πωλήσεως των εν λόγω καυσίμων.

- 14 Επιπλέον, βάσει συμβάσεως πωλήσεως μεταξύ της Herst και της επιχειρήσεως αυτής, οριζόταν, ήδη κατά την έναρξη της μεταφοράς, ότι η Herst θα καθίστατο νομικώς κυρία των καυσίμων μόλις αυτά ετίθεντο σε ελεύθερη κυκλοφορία στην Τσεχική Δημοκρατία.
- 15 Η Herst υποστήριξε ενώπιον της τσεχικής φορολογικής αρχής ότι οι αγορές καυσίμων που πραγματοποίησε στην Τσεχική Δημοκρατία συνιστούσαν εσωτερικές αποκτήσεις. Αντιθέτως, η φορολογική αρχή θεώρησε ότι επρόκειτο για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών
- 16 Κατά την εν λόγω αρχή, στην περίπτωση αλυσιδωτών πράξεων που συνδέονται με μία και μόνον ενδοκοινοτική μεταφορά, η μεταφορά αυτή μπορεί να καταλογισθεί σε μία μόνον από τις εν λόγω πράξεις.
- 17 Ως εκ τούτου, η ίδια αυτή αρχή θεώρησε ότι ο τόπος των αποκτήσεων στις οποίες προέβη η Herst δεν βρισκόταν στην Τσεχική Δημοκρατία, αλλά στα κράτη μέλη στα οποία βρίσκονταν τα καύσιμα κατά τον χρόνο της φορτώσεώς τους από την εν λόγω εταιρία με σκοπό τη μεταφορά τους, με δικά της έξοδα και δικά της μέσα, στην Τσεχική Δημοκρατία, για τους σκοπούς της δικής της οικονομικής δραστηριότητας.
- 18 Κατά συνέπεια, με διάφορες διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου, η τσεχική φορολογική αρχή αρνήθηκε στη Herst το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για τις εν λόγω αποκτήσεις και της επέβαλε πρόστιμο.
- 19 Η Herst άσκησε διοικητικές προσφυγές κατά των διορθωτικών αυτών πράξεων ενώπιον της φορολογικής διευθύνσεως, υποστηρίζοντας ότι τόπος των αποκτήσεων των καυσίμων ήταν η Τσεχική Δημοκρατία, στο μέτρο που οι μεταφορές είχαν πραγματοποιηθεί υπό καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης και τα αγαθά αυτά είχαν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία μόνον κατόπιν των εν λόγω μεταφορών.
- 20 Με μια πρώτη απόφαση, η φορολογική διεύθυνση ακύρωσε τις διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου για την περίοδο μεταξύ των μηνών Ιουλίου και Αυγούστου 2013, με την αιτιολογία ότι η Herst είχε προσκομίσει τιμολόγια από τα οποία προέκυπτε ότι οι λοιπές επιχειρήσεις, στις οποίες είχαν διαδοχικώς μεταπωληθεί τα καύσιμα, είχαν ενεργήσει ως διοργανωτές μεταφορών. Με μια δεύτερη απόφαση, η φορολογική διεύθυνση επικύρωσε τις διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου για την περίοδο μεταξύ των μηνών Φεβρουαρίου 2011 και Φεβρουαρίου 2013. Με μια τρίτη απόφαση, η εν λόγω αρχή τροποποίησε τις διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου για την περίοδο μεταξύ των μηνών Νοεμβρίου 2010 και Ιανουαρίου 2011 καθώς και για την περίοδο μεταξύ των μηνών Μαρτίου και Μαΐου 2013. Στη Herst επιδόθηκε διορθωτική πράξη επιβολής φόρου ύψους 145 381 137 τσεχικών κορωνών (CZK) (περίπου 5 664 520 ευρώ) και επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 30 476 215 CZK (περίπου 1 187 450 ευρώ).
- 21 Η Herst άσκησε προσφυγή κατά της δεύτερης και της τρίτης αποφάσεως της φορολογικής διευθύνσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Krajský soud v Praze (περιφερειακό δικαστήριο Πράγας, Τσεχική Δημοκρατία).
- 22 Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού η Herst υποστηρίζει ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη μεταφορές καυσίμων αποτελούνταν από δύο διακριτές μεταφορές. Η πρώτη ήταν μια διεθνής μεταφορά μεταξύ των οικείων κρατών μελών και της Τσεχικής Δημοκρατίας, κατά τη διάρκεια της οποίας η Herst

ενεργούσε αποκλειστικά ως μεταφορέας. Η δεύτερη ήταν μια εσωτερική μεταφορά μετά τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία των καυσίμων στην Τσεχική Δημοκρατία, κατά τη διάρκεια της οποίας η Herst απέκτησε το δικαίωμα να διαθέτει ελεύθερα τα εμπορεύματα αυτά.

- 23 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, στην υπόθεση της οποίας έχει επιληφθεί, είναι αναγκαίο να προβεί σε σφαιρική εκτίμηση όλων των περιστάσεων της υπό κρίση περίπτωσης, προκειμένου να προσδιοριστεί ποια από τις επίμαχες παραδόσεις πληροί το σύνολο των προϋποθέσεων που χαρακτηρίζουν ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών. Προκειμένου μια πράξη να μπορεί να χαρακτηριστεί ως «παράδοση αγαθών», κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η πράξη αυτή πρέπει να είχε ως αποτέλεσμα την παροχή στον ενδιαφερόμενο της εξουσίας να διαθέτει τα αγαθά που αποτελούν το αντικείμενο της πράξεως ως κύριος αυτών.
- 24 Όσον αφορά την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης περίπτωση, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η συμμετοχή άλλων επιχειρήσεων σε μια τόσο περίπλοκη αλυσίδα πράξεων αγοράς και μεταπωλήσεως δικαιολογείται, πέρα από οικονομικούς λόγους, από το γεγονός ότι η Herst δεν είχε δικαίωμα να εκμεταλλεύεται φορολογική αποθήκη ούτε να παραλαμβάνει προϊόντα υπό το καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο η Herst έπρεπε να προσφύγει στις υπηρεσίες ενός ενδιαμέσου, έχοντας την εκμετάλλευση τέτοιας αποθήκης, ώστε αυτός να αποκτήσει τα επίμαχα στην κύρια δίκη καύσιμα, προκειμένου να καταβάλει τον ειδικό φόρο κατανάλωσης και να διασφαλίσει τη θέση των καυσίμων αυτών σε ελεύθερη κυκλοφορία στο έδαφος της Τσεχικής Δημοκρατίας. Η φορολογική διεύθυνση υποστηρίζει ότι η συμμετοχή περισσότερων επιχειρήσεων στην αλυσίδα αυτή αποτελεί ένδειξη απάτης περί τον ΦΠΑ.
- 25 Το εν λόγω δικαστήριο εκτιμά ότι, καίτοι η Herst ασκούσε τον έλεγχο επί των επίμαχων στην κύρια δίκη καυσίμων καθ' όλη τη διάρκεια της μεταφοράς τους, δεν είχε, αντιθέτως, την εξουσία να διαθέτει τα καύσιμα αυτά ως κύριος, κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου, πριν από το χρονικό σημείο κατά το οποίο τα καύσιμα αυτά, μετά τη μεταφορά τους, τέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία στην Τσεχική Δημοκρατία. Συγκεκριμένα, μέχρι το χρονικό εκείνο σημείο, η Herst δεν μπορούσε να παραδώσει τα εν λόγω καύσιμα σε πρόσωπο διαφορετικό από εκείνο που οριζόταν ως παραλήπτης στα συνοδευτικά έγγραφα.
- 26 Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, το αιτούν δικαστήριο, μολοντί αναγνωρίζει τη μεγάλη ομοιότητα ως προς τα πραγματικά περιστατικά μεταξύ της υπό κρίση υποθέσεως και της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), διερωτάται, ωστόσο, ποιο είναι το χρονικό σημείο, στην εκκρεμή ενώπιόν του υπόθεση, κατά το οποίο η Herst απέκτησε την εξουσία να διαθέτει τα επίμαχα στην κύρια δίκη καύσιμα «ως κύριος», κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου.
- 27 Ειδικότερα, κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, στην υπόθεση της κύριας δίκης, μόνον οι επιχειρήσεις στις οποίες τα καύσιμα αυτά μεταπωλήθηκαν διαδοχικώς κατά τη διάρκεια της μεταφοράς τους απέκτησαν τέτοια εξουσία. Αντιθέτως, η Herst, μολοντί είχε τη φυσική κατοχή των εν λόγω καυσίμων κατά τη μεταφορά, δεν είχε, από νομικής απόψεως, εξουσία διαθέσεώς τους. Συναφώς, η εταιρία αυτή όφειλε, μεταξύ άλλων, να τηρεί τις οδηγίες των ενδιαμέσων επιχειρήσεων της αλυσίδας πράξεων αγοράς και μεταπωλήσεως.
- 28 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά, κατ' ουσίαν, ότι υφίσταται αμφιβολία ως προς το αν το γεγονός ότι η μεταφορά αγαθών πραγματοποιείται υπό το καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, σύμφωνα με την οδηγία 2008/118/EK του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12), επηρεάζει τους προβλεπόμενους από την οδηγία περί ΦΠΑ όρους που διέπουν τη μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, τα εν λόγω αγαθά. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, οσάκις υφίσταται αμφιβολία ως προς την ερμηνεία διατάξεως του εθνικού φορολογικού δικαίου στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της διοικήσεως και ιδιώτη,

η νομολογία του Ústavní soud České republiky (Συνταγματικού Δικαστηρίου, Τσεχική Δημοκρατία) έχει συναγάγει μια συνταγματική αρχή του εθνικού δικαίου δυνάμει της οποίας η αμφιβολία αυτή πρέπει να αποβαίνει υπέρ του ιδιώτη (τη λεγόμενη αρχή «in dubio mitius»). Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η καθοριστική για την έκδοση αποφάσεως επί της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί νομοθεσία δεν θα μπορούσε, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, να χαρακτηριστεί σαφής είτε από την άποψη του εσωτερικού δικαίου είτε από την άποψη του δικαίου της Ένωσης, οπότε διερωτάται εάν, σε περίπτωση που η ερμηνεία η οποία θα δοθεί από το Δικαστήριο με την εκδοθησόμενη απόφαση είναι δυσμενής για τον φορολογούμενο, θα πρέπει να συμμορφωθεί προς αυτήν, παρά την ως άνω συνταγματική αρχή του εθνικού δικαίου. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επίσης εάν, υπό το πρίσμα της εν λόγω αρχής, τα αποτελέσματα της αποφάσεως αυτής του Δικαστηρίου πρέπει ενδεχομένως να περιοριστούν στις μεταγενέστερες της εκδόσεως της έννομες καταστάσεις.

29 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Krajský soud v Praze (περιφερειακό δικαστήριο Πράγας), αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Πρέπει να θεωρείται υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της [οδηγίας περί 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 περί ΦΠΑ] εφαρμόζεται σε περιπτώσεις όπως αυτή της κύριας δίκης (ήτοι, σε περίπτωση κατά την οποία ο αποκτών τα αγαθά είναι εγγεγραμμένος ως υποκείμενος σε ΦΠΑ), πρέπει η διάταξη αυτή να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, όταν η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών αυτών γίνεται σύμφωνα με τις εφαρμοστέες διατάξεις της οδηγίας [2008/118], πρέπει η παράδοση αγαθών η οποία συνδέεται με διαδικασία προβλεπόμενη από την οδηγία [2008/118] να θεωρηθεί ως παράδοση απαλλασσόμενη από τον φόρο δυνάμει της προαναφερθείσας διατάξεως, ακόμη και εάν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, της [οδηγίας περί ΦΠΑ], λαμβανομένου υπόψη του καταλογισμού της μεταφοράς των αγαθών σε άλλη συναλλαγή;
- 3) Εάν το Δικαστήριο κρίνει ότι το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της [οδηγίας περί ΦΠΑ] δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση, όπως αυτή της κύριας δίκης, έχει το γεγονός ότι τα αγαθά μεταφέρονται υπό καθεστώς αναστολής της καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως αποφασιστική σημασία προκειμένου να καθορισθεί σε ποια από τις διαδοχικές παραδόσεις των αγαθών πρέπει να καταλογισθεί η μεταφορά τους για τους σκοπούς του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, της [οδηγίας περί ΦΠΑ];
- 4) Αποκτάται το “δικαίωμα να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, τα αγαθά” κατά την έννοια της [οδηγίας περί ΦΠΑ] από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος αγοράζει αγαθά από άλλον υποκείμενο στον φόρο απευθείας για συγκεκριμένο πελάτη προς εκπλήρωση ήδη υφιστάμενης παραγγελίας (στην οποία προσδιορίζεται το είδος των αγαθών, η ποσότητά τους, ο τόπος προελεύσεώς τους και ο χρόνος παραδόσεως), οσάκις δεν έχει ο ίδιος στη διάθεσή του τα αγαθά, καθόσον, κατά τη σύναψη της συμβάσεως πώλησεως, ο αντισυμβαλλόμενός του αγοραστής συμφωνεί να οργανώσει τη μεταφορά των αγαθών από τον τόπο προελεύσεώς τους, ούτως ώστε να παρέχει πρόσβαση στα παραγγελθέντα αγαθά μόνον μέσω των προμηθευτών του και να διαβιβάζει τις αναγκαίες πληροφορίες για την αποδοχή των αγαθών (επ' ονόματί του ή εξ ονόματος των υπό-προμηθευτών του στην αλυσίδα), το δε κέρδος του από τη συναλλαγή αποτελείται από τη διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πώλησεως των αγαθών αυτών χωρίς χρέωση του κόστους μεταφοράς στο πλαίσιο των αλυσιδωτών πράξεων;

- 5) Θεσπίζουν οι διατάξεις της οδηγίας [2008/118] (για παράδειγμα, το άρθρο 4, παράγραφος 1, το άρθρο 17 ή το άρθρο 19), είτε άμεσα είτε έμμεσα, μέσω περιορισμών της πραγματικής εξουσίας διαθέσεως τέτοιων αγαθών, επαρκείς προϋποθέσεις για τη μεταβίβαση του “δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, τα (υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως) αγαθά” κατά την έννοια της [οδηγίας περί ΦΠΑ], με αποτέλεσμα η παραλαβή των αγαθών υπό καθεστώς αναστολής της καταβολής του φόρου από ιδιοκτήτη εγκεκριμένης φορολογικής αποθήκης ή από εγγεγραμμένο παραλήπτη να αντιμετωπίζεται ως παράδοση αγαθών για τους σκοπούς επιβολής ΦΠΑ;
- 6) Πρέπει επίσης, σε αυτό το πλαίσιο, προκειμένου να προσδιοριστεί η παράδοση με την οποία συνδέεται η μεταφορά στο πλαίσιο αλυσιδωτών παραδόσεων υπό καθεστώς αναστολής της καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως οι οποίες πραγματοποιούνται με μια μόνον μεταφορά, να θεωρηθεί ότι η μεταφορά κατά την έννοια της [οδηγίας περί ΦΠΑ] αρχίζει και περατώνεται σύμφωνα με το άρθρο 20 της οδηγίας [2008/118];
- 7) Αποκλείει η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ ή οποιαδήποτε άλλη αρχή του δικαίου της Ένωσης την εφαρμογή της συνταγματικής αρχής *in dubio mitius* του εθνικού δικαίου, η οποία υποχρεώνει τις δημόσιες αρχές, σε περίπτωση κατά την οποία οι νομικοί κανόνες είναι ασαφείς και αντικειμενικά προσφέρονται για περισσότερες πιθανές ερμηνείες, να επιλέξουν την ερμηνεία η οποία ευνοεί τον αποδέκτη του κανόνα δικαίου (εν προκειμένω τον υποκείμενο στον ΦΠΑ); Συνάδει η εφαρμογή της αρχής αυτής με το δίκαιο της Ένωσης τουλάχιστον εάν περιορίζεται σε καταστάσεις όπου τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως είναι προγενέστερα της δεσμευτικής ερμηνείας του αμφισβητούμενου νομικού ζητήματος από το Δικαστήριο, το οποίο έκρινε ορθή διαφορετική ερμηνεία, λιγότερο ευνοϊκή για τη φορολογητέα οικονομική οντότητα;
- Εάν είναι εφαρμοστέα η αρχή *in dubio mitius*:
- 8) Λαμβανομένων υπόψη των περιορισμών που έθετε το δίκαιο της Ένωσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησε των φορολογητέων εν προκειμένω συναλλαγών (Νοέμβριος 2010-Μάιος 2013) μπορούσε να θεωρηθεί αντικειμενικά ότι το ζήτημα εάν η νομική έννοια της παραδόσεως αγαθών ή της μεταφοράς αγαθών έχει (ή δεν έχει) το ίδιο περιεχόμενο για τους σκοπούς της [οδηγίας περί ΦΠΑ] και για τους σκοπούς της οδηγίας [2008/118] ήταν ασαφές από νομικής απόψεως και ότι επιδεχόταν δύο ερμηνείες;»

Επί της διαδικασίας ενώπιον του Δικαστηρίου

- 30 Με έγγραφο της 21ης Δεκεμβρίου 2018, το Δικαστήριο διαβίβασε στο αιτούν δικαστήριο την απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), ζητώντας να πληροφορηθεί εάν, λαμβανομένης υπόψη της εν λόγω αποφάσεως, το δικαστήριο αυτό εμμένει στην αίτησή του προδικαστικής αποφάσεως και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν εμμένει σε όλα τα υποβληθέντα ερωτήματα.
- 31 Με την από 11 Ιανουαρίου 2019 απάντησή του, το αιτούν δικαστήριο δήλωσε ότι εμμένει στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, αλλά ότι δεν ζητεί πλέον να δοθεί απάντηση στο πρώτο, το δεύτερο, το τρίτο, το πέμπτο και το έκτο ερώτημα.
- 32 Επομένως, πρέπει να δοθεί απάντηση μόνο στο τέταρτο, το έβδομο και το όγδοο ερώτημα.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του τέταρτου ερωτήματος

- 33 Με το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν το άρθρο 20 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών υπό το καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, με την πρόθεση να αποκτήσει τα αγαθά αυτά για τους σκοπούς της οικονομικής του δραστηριότητας μετά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία στο κράτος μέλος προορισμού, αποκτά το δικαίωμα να διαθέτει τα εν λόγω αγαθά ως κύριος, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, καίτοι, κατά τη μεταφορά τους, τα ίδια αγαθά μεταπωλήθηκαν διαδοχικά σε άλλες επιχειρήσεις.
- 34 Πρέπει να υπομνησθεί, καταρχάς, ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού, κατά την έννοια του άρθρου 20 της οδηγίας περί ΦΠΑ, πραγματοποιείται όταν μεταβιβάζεται στον αποκτώντα το δικαίωμα να διαθέτει το αγαθό ως κύριος και ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς αυτής, έχει πράγματι εξαχθεί από το έδαφος του κράτους μέλους αναχωρήσεως (πρβλ. αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ., C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψεις 27 και 42, και της 19ης Δεκεμβρίου 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, σκέψη 61).
- 35 Το αιτούν δικαστήριο ζητεί διευκρινίσεις από το Δικαστήριο προκειμένου να καθορίσει, εν προκειμένω, εάν πληρούται η πρώτη από τις προϋποθέσεις αυτές, ήτοι εάν το δικαίωμα να διαθέτει το αγαθό ως κύριος μεταβιβάστηκε σε υποκείμενο στον φόρο όπως η Herst, ο οποίος, χωρίς να είναι κύριος κατά το στάδιο αυτό, μεταφέρει αγαθά υπό το καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης από ένα πρώτο κράτος μέλος προς ένα δεύτερο, με την πρόθεση να τα αποκτήσει μετά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία στο δεύτερο αυτό κράτος μέλος.
- 36 Πρώτον, υπενθυμίζεται ότι η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος δεν περιορίζεται, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, στη μεταβίβαση υπό τις μορφές που προβλέπει το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, αλλά περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβιβάσεως ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντισυμβαλλόμενο του να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως εάν ήταν κύριος αυτού (πρβλ. αποφάσεις της 3ης Ιουνίου 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 19ης Δεκεμβρίου 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, σκέψη 75).
- 37 Συγκεκριμένα, όπως επισήμανε, κατ' ουσίαν, η γενική εισαγγελέας με το σημείο 36 των προτάσεών της, η μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας σύμφωνα με τους τρόπους που προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο δεν συμπίπτει κατ' ανάγκη με τη μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς αγαθό ως κύριος.
- 38 Δεύτερον, υπενθυμίζεται ότι για τη μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος δεν απαιτείται ο συμβαλλόμενος στον οποίο μεταβιβάζεται το αγαθό αυτό να το έχει στη φυσική κατοχή του ούτε το εν λόγω αγαθό να έχει μεταφερθεί υλικώς στον συμβαλλόμενο αυτόν και/ή να έχει παραληφθεί υλικώς από αυτόν (διάταξη της 15ης Ιουλίου 2015, Itales, C-123/14, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2015:511, σκέψη 36, και απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, σκέψη 75).
- 39 Συναφώς, πράξη μεταφοράς καυσίμων, δηλαδή η μετακίνηση των προϊόντων αυτών από ένα πρώτο κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος, δεν μπορεί να θεωρηθεί καθοριστική προς εξακρίβωση του εάν μεταβιβάστηκε η εξουσία να διαθέτει κανείς αγαθό ως κύριος, ανεξάρτητα από οποιαδήποτε άλλη περίπτωση από την οποία θα μπορούσε να τεκμαρθεί ότι πραγματοποιήθηκε τέτοια μεταβίβαση κατά την ημερομηνία της μεταφοράς αυτής (πρβλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, σκέψη 78).

- 40 Κατά τα λοιπά, η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος σημαίνει ότι ο συμβαλλόμενος στον οποίο μεταβιβάστηκε η εξουσία αυτή έχει τη δυνατότητα να λαμβάνει αποφάσεις ικανές να επηρεάσουν τη νομική κατάσταση του οικείου αγαθού, μεταξύ των οποίων, ιδίως, την απόφαση πωλήσεως του αγαθού αυτού.
- 41 Τούτο ισχύει σε περίπτωση, όπως αυτή της κύριας δίκης, στην οποία τα καύσιμα, τόσο πριν όσο και κατά τη διάρκεια της μεταφοράς τους, αγοράστηκαν και στη συνέχεια μεταπωλήθηκαν από διάφορους επιχειρηματίες, οι οποίοι ενήργησαν ως κύριοι.
- 42 Συναφώς, πρέπει να διευκρινιστεί ότι, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης, όπως εκτίθενται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, δεν αποκλείεται το αιτούν δικαστήριο να οδηγηθεί στη διαπίστωση ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, πραγματοποιήθηκαν πλείονες διαδοχικές μεταβιβάσεις της εξουσίας διαθέσεως των αγαθών αυτών ως εάν οι διάφορες επιχειρήσεις ήταν κύριοι αυτών.
- 43 Υπό τις συνθήκες αυτές, προκειμένου να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο χρήσιμη απάντηση για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, πρέπει να προστεθεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, οσάκις πρόκειται για πράξεις που συνιστούν αλυσίδα πλειόνων διαδοχικών παραδόσεων συνεπαγόμενων μία μόνον ενδοκοινοτική μεταφορά, η ενδοκοινοτική μεταφορά μπορεί να καταλογιστεί μόνο σε μία από τις παραδόσεις αυτές, η οποία θα είναι, συνεπώς, και η μόνη απαλλασσόμενη κατ' εφαρμογήν της εν λόγω διατάξεως, και ότι, προκειμένου να καθοριστεί η παράδοση στην οποία πρέπει να καταλογιστεί η ενδοκοινοτική μεταφορά, απαιτείται σφαιρική εκτίμηση όλων των ιδιαίτερων περιστάσεων της συγκεκριμένης περίπτωσης. Η νομολογία αυτή εφαρμόζεται και στην εκτίμηση συναλλαγών οι οποίες, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, αποτελούν αλυσίδα διαδοχικών πράξεων αγοράς και μεταπωλήσεως προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, οι οποίες συνεπάγονται μία μόνον ενδοκοινοτική μεταφορά (πρβλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, σκέψεις 70 και 71).
- 44 Στο πλαίσιο της σφαιρικής αυτής εκτίμησης πρέπει, μεταξύ άλλων, να προσδιοριστεί ο χρόνος κατά τον οποίο διενεργήθηκε η μεταβίβαση, προς τον τελικό αποκτώντα, της εξουσίας να διαθέτει τα επίμαχα αγαθά ως κύριος. Πράγματι, εν προκειμένω, σε περίπτωση που η μεταβίβαση αυτή συντελέστηκε πριν διενεργηθεί η ενδοκοινοτική μεταφορά, η εν λόγω μεταβίβαση πρέπει να θεωρηθεί ως περίσταση ικανή να οδηγήσει στο να χαρακτηριστεί η απόκτηση αυτή ως ενδοκοινοτική απόκτηση (πρβλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, σκέψεις 70 και 72).
- 45 Εντούτοις, εάν το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι πραγματοποιήθηκαν πλείονες μεταβιβάσεις του δικαιώματος διαθέσεως των επίμαχων στην κύρια δίκη καυσίμων κατά τη μεταφορά τους, προς όφελος των διαφόρων ενδιάμεσων φορέων της αλυσίδας πράξεων αγοράς και μεταπωλήσεως, η εφαρμογή της νομολογίας του Δικαστηρίου που υπομνήσθηκε στην προηγούμενη σκέψη δεν του παρέχει τη δυνατότητα να προσδιορίσει σε ποια από τις πράξεις αποκτήσεως που αποτελούν την αλυσίδα πρέπει να καταλογιστεί η ενιαία μεταφορά των καυσίμων.
- 46 Συγκεκριμένα, η νομολογία αυτή στηρίζεται σε ένα χρονικό κριτήριο κατ' εφαρμογήν του οποίου πρέπει να εκτιμηθεί εάν η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς αγαθό ως κύριος πραγματοποιήθηκε πριν από τη μεταφορά του, προκειμένου να προσδιοριστεί εκείνη από τις πράξεις αποκτήσεως της επίμαχης αλυσίδας στην οποία πρέπει να καταλογιστεί η εν λόγω ενιαία ενδοκοινοτική μεταφορά και η οποία, επομένως, είναι η μόνη που πρέπει να χαρακτηριστεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση. Εν προκειμένω, η εφαρμογή του εν λόγω χρονικού κριτηρίου θα μπορούσε να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο τη δυνατότητα να καθορίσει αν η επίμαχη στην κύρια δίκη μεταφορά καυσίμων πρέπει να καταλογιστεί στην απόκτηση που πραγματοποίησε ο πρώτος επιχειρηματίας της αλυσίδας πράξεων αγοράς και μεταπωλήσεως πριν διενεργηθεί η ενιαία

ενδοκοινοτική μεταφορά των καυσίμων. Αντιθέτως, το εν λόγω κριτήριο δεν θα τυγχάνει εφαρμογής, εάν, στην υπόθεση της κύριας δίκης, πραγματοποιήθηκαν διαδοχικές μεταβιβάσεις της εξουσίας αυτής κατά τη διάρκεια της εν λόγω μεταφοράς.

- 47 Υπό τις συνθήκες αυτές, προκειμένου να καθοριστεί εκείνη από τις επίμαχες στην κύρια δίκη αποκτήσεις στην οποία πρέπει να καταλογισθεί η ενιαία ενδοκοινοτική μεταφορά και η οποία είναι, επομένως, η μόνη που πρέπει να χαρακτηριστεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση, στο αιτούν δικαστήριο απόκειται, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου που υπομνήσθηκε στη σκέψη 43 της παρούσας αποφάσεως, να προβεί σε σφαιρική εκτίμηση του συνόλου των ιδιαίτερων περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης.
- 48 Όπως υποστηρίζει η Τσεχική Δημοκρατία με τις γραπτές παρατηρήσεις της, το αιτούν δικαστήριο μπορεί, στο πλαίσιο της σφαιρικής εκτιμήσεώς του, να λάβει υπόψη το γεγονός ότι η Herst είχε την πρωτοβουλία ενάρξεως της επίμαχης στην κύρια δίκη ενδοκοινοτικής μεταφοράς προς τον σκοπό ασκήσεως της δικής της οικονομικής δραστηριότητας, ήτοι προκειμένου να αποκτήσει τα καύσιμα μετά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία στην Τσεχική Δημοκρατία και, εν συνεχεία, να τα μεταπωλήσει στους δικούς της πελάτες επωφελούμενη από περιθώριο κέρδους συνιστάμενο στη διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πωλήσεως των καυσίμων αυτών.
- 49 Συγκεκριμένα, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η ίδια η Herst είχε την πρωτοβουλία ενάρξεως της μεταφοράς των καυσίμων, καταβάλλοντας προκαταβολή στην πρώτη επιχείρηση της αλυσίδας πράξεων αγοράς και μεταπωλήσεως πριν ακόμη προβεί στη φόρτωση των καυσίμων αυτών σε χώρους ευρισκόμενους εντός των κρατών μελών αναχωρήσεως, ότι πραγματοποίησε τη μεταφορά τους με τα δικά της οχήματα και ότι δεν χρέωσε το κόστος μεταφοράς τους.
- 50 Αντιθέτως, στο πλαίσιο της σφαιρικής αυτής εκτίμησης, το γεγονός ότι η μεταφορά των επίμαχων στην κύρια δίκη καυσίμων πραγματοποιήθηκε υπό το καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης δεν μπορεί να αποτελέσει αποφασιστικό στοιχείο προκειμένου να προσδιοριστεί σε ποια από τις επίμαχες στην κύρια δίκη αποκτήσεις πρέπει να καταλογιστεί η εν λόγω μεταφορά (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, σκέψη 73).
- 51 Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η εξής απάντηση:
- το άρθρο 20 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί ενιαία ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών υπό το καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, με την πρόθεση να αποκτήσει τα αγαθά αυτά για τους σκοπούς της οικονομικής του δραστηριότητας μετά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία στο κράτος μέλος προορισμού, αποκτά το δικαίωμα να διαθέτει τα εν λόγω αγαθά ως κύριος, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, υπό την προϋπόθεση ότι έχει τη δυνατότητα να λαμβάνει αποφάσεις ικανές να επηρεάσουν τη νομική κατάσταση των αγαθών αυτών, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται η απόφαση πωλήσεώς τους·
 - το γεγονός ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο είχε εξαρχής την πρόθεση να αποκτήσει τα αγαθά αυτά για τους σκοπούς της οικονομικής του δραστηριότητας, μετά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία στο κράτος μέλος προορισμού, συνιστά περίσταση η οποία πρέπει να ληφθεί υπόψη από το εθνικό δικαστήριο στο πλαίσιο της σφαιρικής εκτιμήσεως όλων των ιδιαίτερων περιστάσεων της συγκεκριμένης υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί, προκειμένου να προσδιορίσει σε ποια από τις διαδοχικές αποκτήσεις πρέπει να καταλογιστεί η εν λόγω ενδοκοινοτική μεταφορά.

Επί του έβδομου ερωτήματος

- 52 Με το έβδομο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το δίκαιο της Ένωσης απαγορεύει σε εθνικό δικαστήριο το οποίο καλείται να εφαρμόσει διάταξη του εθνικού φορολογικού δικαίου με την οποία μεταφέρθηκε στην εσωτερική έννομη τάξη διάταξη της οδηγίας περί ΦΠΑ και η οποία επιδέχεται περισσότερες ερμηνείες να υιοθετήσει την ευνοϊκότερη για τον υποκείμενο στον φόρο ερμηνεία, στηριζόμενο, ακόμη και αφού το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μια τέτοια ερμηνεία είναι μη συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης, στην εθνική συνταγματική αρχή *in dubio mitius*.
- 53 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει, κατ' ουσίαν, ότι το τσεχικό δίκαιο δεν είναι σαφές όσον αφορά τις συνέπειες της νομοθετικής ρύθμισης σχετικά με τη μεταχείριση των αγαθών που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης για τον καθορισμό του χρονικού σημείου της μεταβίβασης του δικαιώματος να διαθέτει κανείς τέτοια αγαθά ως κύριος. Συγκεκριμένα, κατά το αιτούν δικαστήριο, η τσεχική νομοθετική ρύθμιση με την οποία μεταφέρθηκε στην εσωτερική έννομη τάξη η οδηγία περί ΦΠΑ αφήνει τους υποκειμένους στον φόρο να υποθέσουν ευλόγως ότι το γεγονός ότι τα αγαθά μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος υπό καθεστώς αναστολής της καταβολής ειδικών φόρων κατανάλωσης επηρεάζει τους όρους που διέπουν τη μεταβίβαση της εξουσίας να τα διαθέτει κανείς ως κύριος.
- 54 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η ερμηνεία που δίνει το Δικαστήριο σε κανόνα του δικαίου της Ένωσης, κατά την άσκηση της αρμοδιότητας που του παρέχει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, φωτίζει και διευκρινίζει τη σημασία και το περιεχόμενο του εν λόγω κανόνα, όπως αυτός πρέπει ή θα έπρεπε να νοείται και να εφαρμόζεται από τον χρόνο της θέσεώς του σε ισχύ. Συνεπώς, ο κανόνας που έχει ερμηνευθεί κατ' αυτόν τον τρόπο μπορεί και πρέπει να εφαρμόζεται από τα δικαστήρια ακόμη και επί εννόμων σχέσεων που γεννήθηκαν και συστάθηκαν πριν από την έκδοση της αποφάσεως επί της αιτήσεως ερμηνείας, εφόσον συντρέχουν, κατά τα λοιπά, οι προϋποθέσεις που επιτρέπουν να αχθεί ενώπιον των αρμοδίων δικαστηρίων η σχετική με την εφαρμογή του εν λόγω κανόνα διαφορά (αποφάσεις της 19ης Οκτωβρίου 1995, Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, σκέψη 31, και της 13ης Δεκεμβρίου 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, σκέψη 56).
- 55 Όσον αφορά το ζήτημα αν το δίκαιο της Ένωσης αποκλείει την εφαρμογή συνταγματικής αρχής του εθνικού δικαίου, δυνάμει της οποίας, οσάκις στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της διοικήσεως και ιδιώτη υφίσταται αμφιβολία ως προς την ερμηνεία διατάξεως του εθνικού φορολογικού δικαίου με την οποία μεταφέρθηκε στην εσωτερική έννομη τάξη διάταξη του δικαίου της Ένωσης, η διοίκηση πρέπει να δεχθεί την ευνοϊκότερη για τον υποκείμενο στον φόρο ερμηνεία, επισημαίνεται ότι η εφαρμογή της αρχής αυτής, την οποία εξετάζει ως ενδεχόμενο το αιτούν δικαστήριο, θα κατέληγε, στην πράξη, σε περιορισμό των διαχρονικών αποτελεσμάτων της ερμηνείας που το Δικαστήριο έχει δώσει στις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης των οποίων η μεταφορά στην εθνική έννομη τάξη διασφαλίστηκε με τις διατάξεις αυτές του εθνικού δικαίου, αφού, κατ' αυτόν τον τρόπο, η εν λόγω ερμηνεία δεν θα ίσχυε στην υπόθεση της κύριας δίκης (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 19ης Απριλίου 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, σκέψη 39, και της 13ης Δεκεμβρίου 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, σκέψη 61).
- 56 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι μόνον εντελώς κατ' εξαίρεση μπορεί το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν της συμφυούς με την έννομη τάξη της Ένωσης γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου, να αποφασίσει τον περιορισμό της δυνατότητας την οποία έχει κάθε ενδιαφερόμενος να επικαλεσθεί διάταξη την οποία έχει ερμηνεύσει το Δικαστήριο, προκειμένου να αμφισβητήσει έννομες σχέσεις που έχουν καλοπίστως συσταθεί. Για να αποφασισθεί ένας τέτοιος περιορισμός, είναι αναγκαία η συνδρομή δύο βασικών προϋποθέσεων, συγκεκριμένα δε της καλής πίστεως των ενδιαφερομένων και του κινδύνου σημαντικών διαταραχών (απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, σκέψη 57 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 57 Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι ο περιορισμός των διαχρονικών αποτελεσμάτων της ερμηνείας αυτής επιτρέπεται να προβλέπεται μόνο με την ίδια την απόφαση με την οποία το Δικαστήριο αποφαινεται επί της αιτηθείσας ερμηνείας. Η αρχή αυτή εγγυάται την ίση μεταχείριση των κρατών μελών και των πολιτών έναντι του δικαίου της Ένωσης και ανταποκρίνεται, συνακόλουθα, στις επιταγές που απορρέουν από την αρχή της ασφάλειας δικαίου (πρβλ. αποφάσεις της 6ης Μαρτίου 2007, Meilicke κ.λπ., C-292/04, EU:C:2007:132, σκέψη 37, και της 23ης Οκτωβρίου 2012, Nelson κ.λπ., C-581/10 και C-629/10, EU:C:2012:657, σκέψη 91).
- 58 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει αποφανθεί, με τη σκέψη 76 της αποφάσεως της 19ης Δεκεμβρίου 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), ότι η οδηγία 2008/118, η οποία προβλέπει, μεταξύ άλλων, απαιτήσεις για τη μεταφορά αγαθών υπό καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, ουδόλως θίγει τους προβλεπόμενους από την οδηγία περί ΦΠΑ όρους που διέπουν τη μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς τα αγαθά ως κύριος. Με την τελευταία αυτή απόφαση, ωστόσο, το Δικαστήριο δεν περιόρισε τα διαχρονικά αποτελέσματα της ερμηνείας της οδηγίας περί ΦΠΑ στην οποία προέβη.
- 59 Επομένως, εν προκειμένω, κατά την εφαρμογή του εθνικού δικαίου, το αιτούν δικαστήριο οφείλει να λάβει υπόψη όλους τους κανόνες του δικαίου αυτού και να εφαρμόσει τις αναγνωριζόμενες από αυτό μεθόδους ερμηνείας, προκειμένου να το ερμηνεύσει, στο μέτρο του δυνατού, σύμφωνα με το γράμμα και με τον σκοπό της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως έχει ερμηνευθεί από το Δικαστήριο, ώστε να επιτευχθεί το αποτέλεσμα που η ίδια ορίζει, και να συμμορφωθεί, συνακόλουθα, με το άρθρο 288, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ (πρβλ. απόφαση της 19ης Απριλίου 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 60 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι στο έβδομο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το δίκαιο της Ένωσης απαγορεύει σε εθνικό δικαστήριο το οποίο καλείται να εφαρμόσει διάταξη του εθνικού φορολογικού δικαίου με την οποία μεταφέρθηκε στην εσωτερική έννομη τάξη διάταξη της οδηγίας περί ΦΠΑ και η οποία επιδέχεται περισσότερες ερμηνείες να υιοθετήσει την ευνοϊκότερη για τον υποκείμενο στον φόρο ερμηνεία, στηριζόμενο, ακόμη και αφού το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μια τέτοια ερμηνεία είναι μη συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης, στην εθνική συνταγματική αρχή *in dubio mitius*.

Επί του όγδοου ερωτήματος

- 61 Κατόπιν της απαντήσεως που δόθηκε στο έβδομο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο όγδοο προδικαστικό ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 62 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 20 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί ενιαία ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών υπό το καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, με την πρόθεση να αποκτήσει τα αγαθά αυτά για τους σκοπούς της οικονομικής του δραστηριότητας μετά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία στο κράτος μέλος προορισμού, αποκτά το δικαίωμα να διαθέτει τα εν

λόγω αγαθά ως κύριος, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, υπό την προϋπόθεση ότι έχει τη δυνατότητα να λαμβάνει αποφάσεις ικανές να επηρεάσουν τη νομική κατάσταση των αγαθών αυτών, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται η απόφαση πωλήσεώς τους.

Το γεγονός ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο είχε εξαρχής την πρόθεση να αποκτήσει τα αγαθά αυτά για τους σκοπούς της οικονομικής του δραστηριότητας, μετά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία στο κράτος μέλος προορισμού, συνιστά περίπτωση η οποία πρέπει να ληφθεί υπόψη από το εθνικό δικαστήριο στο πλαίσιο της σφαιρικής εκτιμήσεως όλων των ιδιαίτερων περιστάσεων της συγκεκριμένης υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί, προκειμένου να προσδιορίσει σε ποια από τις διαδοχικές αποκτήσεις πρέπει να καταλογισθεί η εν λόγω ενδοκοινοτική μεταφορά.

- 2) Το δίκαιο της Ένωσης απαγορεύει σε εθνικό δικαστήριο το οποίο καλείται να εφαρμόσει διάταξη του εθνικού φορολογικού δικαίου με την οποία μεταφέρθηκε στην εσωτερική έννομη τάξη διάταξη της οδηγίας 2006/112 και η οποία επιδέχεται περισσότερες ερμηνείες να υιοθετήσει την ευνοϊκότερη για τον υποκείμενο στον φόρο ερμηνεία, στηριζόμενο, ακόμη και αφού το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μια τέτοια ερμηνεία είναι μη συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης, στην εθνική συνταγματική αρχή *in dubio mitius*.

(υπογραφές)