



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 19ης Δεκεμβρίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/EK – Άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημεία i και iii – Άρθρο 3, παράγραφος 1 – Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης – Άρθρο 138, παράγραφος 1 και παράγραφος 2, στοιχείο β' – Ενδοκοινοτικές παραδόσεις – Αλυσιδωτές συναλλαγές με ενιαία μεταφορά – Καταλογισμός της μεταφοράς – Μεταφορά υπό καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης – Επιρροή επί του χαρακτηρισμού ενδοκοινοτικής απόκτησης»

Στην υπόθεση C-414/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Nejnýšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Τσεχική Δημοκρατία) με απόφαση της 29ης Ιουνίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 10 Ιουλίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

AREX CZ a.s.

κατά

Odvolací finanční ředitelství,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, πρόεδρο του εβδόμου τμήματος, προεδρεύοντα του τετάρτου τμήματος, K. Jürimäe (εισηγήτρια), K. Λυκούργο, E. Juhász και C. Vajda, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: M. Aleksejev, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησεως της 13ης Ιουνίου 2018,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Odvolací finanční ředitelství, εκπροσωπούμενη από τους T. Rozehnal, D. Jeroušek και D. Švancara,
- η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Vlácil, O. Serdula και M. Smolek,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και Z. Malůšková καθώς και από τον R. Lyal,

* Γλώσσα διαδικασίας: η τσεχική.

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 25ης Ιουλίου 2018,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημεία i και iii, της οδηγίας 2006/112/EK 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 AREX CZ a.s. (στο εξής: Arex) και της Odvolací finanční ředitelství (φορολογικής διευθύνσεως αρμόδιας για θέματα προσφυγών, Τσεχική Δημοκρατία) (στο εξής: φορολογική διεύθυνση) σχετικά με την εκ μέρους της Arex έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) όσον αφορά αγορές, από Τσέχους προμηθευτές, καυσίμων τα οποία μεταφέρονται υπό καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης από την Αυστρία στην Τσεχική Δημοκρατία.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία περί ΦΠΑ

- 3 Στην αιτιολογική σκέψη 36 της οδηγίας περί ΦΠΑ διαλαμβάνονται τα 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 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 [(ΕΕ 1992, L 76, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε εσχάτως με την οδηγία 2004/106/EK του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2004 (ΕΕ 2004, L 359, σ. 30)].»
- 4 Κατά το άρθρο 2 της οδηγίας περί ΦΠΑ:

«1. Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[...]

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

 - ι) 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/106], 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,

[...]

3. Νοούνται ως “προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης” τα ενεργειακά προϊόντα, η αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά και τα βιομηχανοποιημένα καπνά, όπως καθορίζονται από τις ισχύουσες διατάξεις [του δικαίου της Ένωσης], εκτός από το αέριο που παραδίδεται μέσω του συστήματος διανομής φυσικού αερίου και την ηλεκτρική ενέργεια.»

- 5 Το άρθρο 3, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«1. Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i, οι ακόλουθες πράξεις δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ:

- α) οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών των οποίων η παράδοση απαλλάσσεται στο έδαφος του κράτους μέλους, σύμφωνα με τα άρθρα 148 και 151, και οι οποίες πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο ή από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο,
- β) οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, εκτός αυτών του στοιχείου α) και [του άρθρου] 4, και των αποκτήσεων καινούργιων μεταφορικών μέσων και προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, οι οποίες πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες της αγροτικής, δασικής ή αλιευτικής του εκμετάλλευσης, η οποία υπάγεται στο κοινό κατ' αποκοπή καθεστώς που ισχύει για τους αγρότες, από υποκείμενο στον φόρο που πραγματοποιεί μόνον παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που δεν παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης ή από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο.

2. Η διάταξη της παραγράφου 1, στοιχείο β), εφαρμόζεται μόνο εφόσον συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) το συνολικό ποσό των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών δεν υπερβαίνει, κατά τη διάρκεια του εκάστοτε ημερολογιακού έτους, ένα όριο που καθορίζεται από τα κράτη μέλη, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το ποσό των 10 000 EUR ή το αντίστοιχο ποσό σε εθνικό νόμισμα,
- β) το συνολικό ποσό των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών δεν έχει υπερβεί, κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, το όριο που προβλέπεται στο στοιχείο α).

Για το όριο που λειτουργεί ως όριο αναφοράς, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό ποσό των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών της παραγράφου 1, στοιχείο β), χωρίς τον ΦΠΑ, που οφείλεται ή έχει καταβληθεί στο κράτος μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.»

- 6 Το άρθρο 20, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής 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.»

7 Το άρθρο 138 της εν λόγω οδηγίας 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 [Ευρωπαϊκής Ένωσης], 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 [Ένωσης] 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/106],

[...]».

8 Το άρθρο 139, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Η απαλλαγή [που προβλέπεται στο άρθρο 138, παράγραφος 1,] δεν εφαρμόζεται [...] 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.»

Οι οδηγίες 92/12 και 2008/118/ΕΚ

9 Η οδηγία 92/12, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/106 (στο εξής: οδηγία 92/12), καταργήθηκε, με ισχύ από 1ης Απριλίου 2010, από την οδηγία 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12). Λαμβανομένων υπόψη των ημερομηνιών των επίμαχων στην κύρια δίκη πράξεων, πρέπει να ληφθούν υπόψη αμφότερες οι οδηγίες αυτές.

10 Σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/12 και το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2008/118, οι οδηγίες αυτές εφαρμόζονται, μεταξύ άλλων, στα καύσιμα.

11 Οι εν λόγω οδηγίες θεσπίζουν ειδικούς κανόνες σχετικά με τη διακίνηση στο έδαφος της Ένωσης των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και τελούν υπό καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης. Οι κανόνες αυτοί περιλαμβάνονται στα άρθρα 15 έως 21 της οδηγίας 92/12 και στα άρθρα 17 έως 31 της οδηγίας 2008/118.

12 Κατά το άρθρο 4, σημείο 7, της οδηγίας 2008/118, το «καθεστώς αναστολής» ορίζεται ως «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 κατανάλωσης». Το άρθρο 4, στοιχείο γ', της οδηγίας 92/12, που αφορούσε το «καθεστώς αναστολής», περιείχε παρόμοιο ορισμό.

- 13 Κατά το άρθρο 4, σημείο 9, της οδηγίας 2008/118, ως «εγγεγραμμένος παραλήπτης» νοείται «φυσικό ή νομικό πρόσωπο 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 κατανάλωσης». Η οδηγία 92/12, η οποία χρησιμοποιούσε τον όρο «εγγεγραμμένος επαγγελματίας», τον προσδιόριζε με παρόμοιο τρόπο στο άρθρο 4, στοιχείο δ'.

Το τσεχικό δίκαιο

- 14 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο c, του νόμου 235/2004 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ):

«Υπόκεινται στον φόρο:

[...]

c) η απόκτηση αγαθών από άλλο κράτος μέλος της [Ενωσης] εξ επαχθούς αιτίας η οποία πραγματοποιείται στο εθνικό έδαφος από υποκείμενο στον φόρο στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας ή από νομικό πρόσωπο που δεν έχει ιδρυθεί ή συσταθεί για εμπορικούς σκοπούς και η απόκτηση νέου μέσου μεταφοράς από άλλο κράτος μέλος εξ επαχθούς αιτίας από μη υποκείμενο στον φόρο.»

- 15 Το άρθρο 64 του εν λόγω νόμου, το οποίο μεταφέρει το άρθρο 138 της οδηγίας περί ΦΠΑ στην τσεχική έννομη τάξη, ορίζει τα εξής:

«(1) Η παράδοση σε άλλο κράτος μέλος αγαθών από τον υπόχρεο του φόρου σε πρόσωπο εγγεγραμμένο στα μητρώα ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος, όταν τα αγαθά αυτά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από το εθνικό έδαφος από τον υπόχρεο του φόρου ή τον αποκτώντα ή εξουσιοδοτημένο τρίτο πρόσωπο, απαλλάσσεται από τον φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, εξαιρουμένων των παραδόσεων αγαθών σε πρόσωπο για το οποίο η απόκτηση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος δεν υπόκειται σε φόρο.

[...]

(3) Η παράδοση σε άλλο κράτος μέλος αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης από τον υπόχρεο του φόρου σε υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγγεγραμμένος στα μητρώα ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος ή σε νομικό πρόσωπο που δεν είναι εγγεγραμμένο στα μητρώα ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος, όταν τα αγαθά αυτά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από το εθνικό έδαφος από τον υπόχρεο του φόρου ή τον αποκτώντα ή εξουσιοδοτημένο τρίτο πρόσωπο, απαλλάσσεται από τον φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, όταν η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών πραγματοποιείται σύμφωνα με τον νόμο περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, και ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός όσον αφορά τον αποκτώντα στο κράτος μέλος στο οποίο καταλήγει η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών.

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 16 Η Arex είναι εταιρία με έδρα στην Τσεχική Δημοκρατία, η οποία αγόρασε από δύο τσεχικές εταιρίες καύσιμα προερχόμενα από την Αυστρία.
- 17 Οι αγορές αυτές διενεργήθηκαν μετά από αλυσιδωτές συναλλαγές. Στο πλαίσιο αυτό, τα επίμαχα καύσιμα της κύριας δίκης πωλήθηκαν αρχικώς από την Doppler Mineralöl GmbH, εταιρία εγκατεστημένη στην Αυστρία, σε τέσσερις εταιρίες με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ εγκατεστημένες στην Τσεχική Δημοκρατία (στο εξής: πρώτοι Τσέχοι αγοραστές). Στη συνέχεια, τα εν λόγω καύσιμα αποτέλεσαν αντικείμενο πολλών διαδοχικών μεταπωλήσεων σε διάφορες τσεχικές εταιρίες, πριν πωληθούν τελικώς στην Arex.
- 18 Οι πρώτοι Τσέχοι αγοραστές συνήψαν σύμβαση με την εταιρία Garatrans s. r. o., η οποία ενεργούσε για τους εν λόγω αγοραστές ως εγγεγραμμένος παραλήπτης. Επομένως, η Garatrans κατέβαλλε τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης επί των καυσίμων εξ ονόματος των πρώτων Τσέχων αγοραστών. Οι αγοραστές αυτοί δεν κατέβαλαν τον ΦΠΑ όσον αφορά τις εν λόγω συναλλαγές στην Τσεχική Δημοκρατία.
- 19 Τα καύσιμα μεταφέρθηκαν από την Αυστρία στην Τσεχική Δημοκρατία, υπό καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης. Τη μεταφορά τους ανέλαβε η Arex με δικά της οχήματα.
- 20 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου, η Finanční úřad pro Jihočeský kraj (φορολογική αρχή της περιφέρειας της Νότιας Βοημίας, Τσεχική Δημοκρατία) (στο εξής: φορολογική αρχή) διαπίστωσε ότι, για τις φορολογικές περιόδους που αφορούν τους μήνες από Ιανουάριο έως Απρίλιο, τον Σεπτέμβριο, τον Νοέμβριο και τον Δεκέμβριο του 2010, οι αγορές της Arex αποτελούσαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Επικαλούμενη τις αποφάσεις της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), και της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), και παρατηρώντας ότι, σε περίπτωση αλυσιδωτών συναλλαγών που συνδέονται με μία μόνον ενδοκοινοτική μεταφορά, η μεταφορά αυτή μπορεί να καταλογιστεί σε μία μόνον πράξη, η αρχή αυτή έκρινε ότι ο τόπος διεξαγωγής των αγορών της Arex βρισκόταν στην Αυστρία και όχι στην Τσεχική Δημοκρατία. Συγκεκριμένα, η εταιρία αυτή απέκτησε το δικαίωμα να διαθέτει τα αγαθά ως κυρία στην Αυστρία, δεδομένου ότι έφερε τον κίνδυνο που συνδέεται με τα αγαθά αυτά, και πραγματοποίησε τη μεταφορά προς την Τσεχική Δημοκρατία για λογαριασμό της.
- 21 Με επτά συμπληρωματικές πράξεις επιβολής του φόρου, η φορολογική αρχή αρνήθηκε στην Arex το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εν λόγω αγορών που χαρακτηρίζονται από την Arex ως εσωτερικές αποκτήσεις, προέβη σε διακανονισμό του ΦΠΑ και επέβαλε στην εταιρία αυτή την καταβολή προστίμων.
- 22 Με απόφαση της 15ης Ιουλίου 2015, η φορολογική διεύθυνση απέρριψε την διοικητική προσφυγή της Arex κατά των ως άνω πράξεων καταλογισμού του φόρου. Καίτοι συντάχθηκε με τα συμπεράσματα της φορολογικής αρχής, η εν λόγω φορολογική διεύθυνση απέκλεισε, κατ' αρχάς, την εφαρμογή του άρθρου 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Εν συνεχεία, παραπέμποντας στην απόφαση της 14ης Ιουλίου 2005, British American Tobacco και Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464), τόνισε ότι το απαιτητό του ΦΠΑ δεν εξαρτάται από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Τέλος, η φορολογική διεύθυνση απέρριψε τα επιχειρήματα της Arex ότι, λόγω του καθεστώτος αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, η εταιρία αυτή δεν είχε το δικαίωμα να διαθέτει τα καύσιμα ως κυρία κατά τη μεταφορά και πριν από τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία στην Τσεχική Δημοκρατία. Επομένως, απέρριψε επίσης τη δυνατότητα, την οποία προέβλεπε η Arex, να διαχωριστεί η ενιαία ενδοκοινοτική μεταφορά σε επιμέρους μεταφορές όσον αφορά τον ΦΠΑ.

- 23 Μετά την απόρριψη της ένδικης προσφυγής της κατά της αποφάσεως αυτής από το Krajský soud v Českých Budějovicích (περιφερειακό δικαστήριο České Budějovice, Τσεχική Δημοκρατία), η Arex άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.
- 24 Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η Arex υποστηρίζει ότι το άρθρο 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν μεταφέρθηκε ορθώς στην τσεχική έννομη τάξη. Κατά τη διάταξη αυτή, κάθε παράδοση αγαθών που μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος υπό καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, η οποία πραγματοποιείται προς υποκείμενο στον φόρο, απαλλάσσεται ως ενδοκοινοτική παράδοση. Λαμβανομένης υπόψη της διατυπώσεως της διατάξεως αυτής στην τσεχική γλώσσα, η Arex είναι της γνώμης ότι οι λοιπές προϋποθέσεις που καθορίζονται στην εν λόγω διάταξη και αντανακλώνται στη δευτερεύουσα πρόταση, η οποία αρχίζει με την αναφορική αντωνυμία «των οποίων», εφαρμόζονται μόνο σε νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στον φόρο. Ως εκ τούτου, η Arex θεωρεί ότι, εφόσον η ίδια έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, οι προϋποθέσεις αυτές δεν ισχύουν.
- 25 Στην περίπτωση κατά την οποία ο ΦΠΑ δεν εξαρτάται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης και πρέπει να εφαρμοστεί το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η Arex τονίζει ότι δεν μπορεί να υπάρξει μεταβίβαση της υπό οικονομική έννοια κυριότητας σε περίπτωση μεταφοράς υπό το καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, εφόσον, ακόμη και σε περίπτωση μεταβιβάσεως της κυριότητας από απόψεως ιδιωτικού δικαίου, θα ήταν αδύνατο να διαθέτει τα επίμαχα αγαθά κατά τη διάρκεια της μεταφοράς. Προς στήριξη του επιχειρήματος αυτού, η Arex επικαλείται το συνοδευτικό διοικητικό έγγραφο το οποίο περιορίζει τη δυνατότητα διάθεσης των αγαθών κατά τη μεταφορά υπό το εν λόγω καθεστώς και θεωρεί ότι οι αποφάσεις της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), και της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), δεν εξέτασαν το ζήτημα της μεταφοράς αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.
- 26 Λαμβανομένων υπόψη των επιχειρημάτων αυτών, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται κατά πόσον οι αγορές από την Arex καυσίμων τα οποία μεταφέρονται υπό καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης πρέπει να χαρακτηριστούν ως εσωτερικές ή ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
- 27 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Τσεχική Δημοκρατία) 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 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 2008/118], πρέπει η παράδοση προϊόντων που αφορά διαδικασία ρυθμιζόμενη από την [οδηγία 2008/118] 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 περί 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 περί 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 κατανάλωσης για να καθορισθεί σε ποια από τις διαδοχικές παραδόσεις των προϊόντων πρέπει να καταλογιστεί η μεταφορά τους για τους σκοπούς του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, της [οδηγίας περί ΦΠΑ];»

Επί του αιτήματος επανάληψης της προφορικής διαδικασίας

- 28 Με έγγραφο που περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 31 Ιουλίου 2018, ο εκπρόσωπος της Arex ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου ζήτησε να διαταχθεί η επανάλληψη της προφορικής διαδικασίας, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 83 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου.
- 29 Το αίτημα αυτό αποτελεί συνέχεια της διαβίβασης, από τη Γραμματεία του Δικαστηρίου, επιστολής της 13ης Ιουλίου 2018 προς τον εκπρόσωπο της Arex ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, με την οποία, μεταξύ άλλων, τον πληροφορεί ότι, επειδή η Arex δεν εκπροσωπήθηκε νομίμως κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση στην υπό κρίση υπόθεση, οι προφορικές παρατηρήσεις της δεν μπορούσαν να ληφθούν υπόψη στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας.
- 30 Καίτοι εξέθεσε τους λόγους και τις περιστάσεις στις οποίες, κατά την άποψή του, οφείλεται η εν λόγω μη νόμιμη εκπροσώπηση, ο εκπρόσωπος της Arex ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου είναι της γνώμης ότι πρόκειται για πλημμέλεια που μπορεί να θεραπευτεί και ζητεί την επανάλληψη της προφορικής διαδικασίας προκειμένου να δοθεί στην Arex η δυνατότητα να υποβάλει τις παρατηρήσεις της.
- 31 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 83 του Κανονισμού Διαδικασίας, το Δικαστήριο μπορεί οποτεδήποτε, αφού ακούσει τον γενικό εισαγγελέα, να διατάξει την επανάλληψη της προφορικής διαδικασίας, ιδίως αν κρίνει ότι δεν έχει διαφωτιστεί επαρκώς ή όταν ένας διάδικος, μετά τη λήξη της διαδικασίας αυτής, επικαλείται νέο πραγματικό περιστατικό δυνάμενο να ασκήσει αποφασιστική επιρροή επί της απόφασης του Δικαστηρίου, ή ακόμη όταν, προς επίλυση της διαφοράς, το Δικαστήριο χρειάζεται να στηριχθεί σε επιχείρημα επί του οποίου δεν διεξήχθη συζήτηση μεταξύ των διαδίκων ή των κατά το άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης ενδιαφερομένων.
- 32 Εν προκειμένω, το Δικαστήριο, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, κρίνει ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις προς επανάλληψη της προφορικής διαδικασίας. Πράγματι, οι επικληθείσες από τον εκπρόσωπο της Arex ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου περιστάσεις δεν αντιστοιχούν στις προϋποθέσεις υπό τις οποίες προβλέπεται επανάλληψη της προφορικής διαδικασίας. Εν πάση περιπτώσει, το Δικαστήριο κρίνει ότι έχει στη διάθεσή του όλα τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να αποφανθεί επί της υποβληθείσας αιτήσεως προδικαστικής απόφασης και ότι δεν χρειάζεται να απαντήσει σε αυτή στηριζόμενο σε επιχείρημα επί του οποίου δεν διεξήχθη συζήτηση ενώπιόν του.
- 33 Ως εκ τούτου, δεν συντρέχει λόγος να διαταχθεί η επανάλληψη της προφορικής διαδικασίας.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

- 34 Στο πλαίσιο της κατά το άρθρο 267 ΣΛΕΕ διαδικασίας συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, στο Δικαστήριο εναπόκειται να δώσει στο εθνικό δικαστήριο χρήσιμη απάντηση που να του παρέχει τη δυνατότητα να επιλύσει τη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί. Υπό το πρίσμα αυτό, το Δικαστήριο μπορεί να αναδιατυπώσει, εφόσον είναι αναγκαίο, τα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί. Ειδικότερα, αποστολή του Δικαστηρίου είναι να ερμηνεύει όλες τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που έχουν ανάγκη τα εθνικά δικαστήρια προκειμένου να αποφανθούν επί των διαφορών των οποίων έχουν επιληφθεί, ακόμη και όταν οι διατάξεις αυτές δεν αναφέρονται ρητώς στα

ερωτήματα που του υποβάλλουν τα δικαστήρια αυτά (αποφάσεις της 14ης Οκτωβρίου 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 19ης Οκτωβρίου 2017, Otero Ramos, C-531/15, EU:C:2017:789, σκέψη 39).

- 35 Συνεπώς, μολονότι τυπικά το αιτούν δικαστήριο περιόρισε τα προδικαστικά ερωτήματα στην ερμηνεία του άρθρου 138, παράγραφος 1 και παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ και μόνον, το γεγονός αυτό δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να του παράσχει όλα τα στοιχεία ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που μπορεί να του είναι χρήσιμα για την εκδίκαση της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί, ανεξαρτήτως του αν το αιτούν δικαστήριο έχει κάνει σχετική μνεία κατά τη διατύπωση των ερωτημάτων του. Συναφώς, στο Δικαστήριο εναπόκειται να συναγάγει, από το σύνολο των στοιχείων που του έχει παράσχει το αιτούν δικαστήριο και ιδίως από το σκεπτικό της αποφάσεως περί παραπομπής, τα στοιχεία εκείνα του εν λόγω δικαίου που χρήζουν ερμηνείας, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου της διαφοράς της κύριας δίκης (πρβλ. αποφάσεις της 14ης Οκτωβρίου 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 19ης Οκτωβρίου 2017, Otero Ramos, C-531/15, EU:C:2017:789, σκέψη 40).
- 36 Εν προκειμένω, επισημαίνεται ότι, με τα προδικαστικά ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν αποκτήσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης υπόκεινται σε ΦΠΑ στην Τσεχική Δημοκρατία ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο κράτος μέλος.
- 37 Το άρθρο 138, παράγραφος 1 και παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει όμως τις προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών παραδόσεων και όχι τις προϋποθέσεις υπαγωγής των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στον φόρο αυτό, οι οποίες καθορίζονται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημεία i και iii, της εν λόγω οδηγίας.
- 38 Ως εκ τούτου, πρέπει να αναδιατυπωθούν τα προδικαστικά ερωτήματα υπό την έννοια ότι το πρώτο και το δεύτερο ερώτημα αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της οδηγίας περί ΦΠΑ και το τρίτο ερώτημα αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i, της οδηγίας αυτής.

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 39 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις προϊόντων υποκείμενων σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης απαιτητούς στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού της αποστολής ή της μεταφοράς των εν λόγω προϊόντων, οι οποίες πραγματοποιούνται από κάθε υποκείμενο στον φόρο ή εφαρμόζεται μόνο σε αποκτήσεις που πραγματοποιεί υποκείμενος στον φόρο, οι λοιπές αποκτήσεις του οποίου δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.
- 40 Κατά πάγια νομολογία, όταν ερμηνεύεται διάταξη του δικαίου της Ένωσης δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη μόνο το γράμμα της αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η διάταξη, καθώς και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος (πρβλ. αποφάσεις της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Γερμανία κατά Επιτροπής, C-156/98, EU:C:2000:467, σκέψη 50, και της 19ης Απριλίου 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, σκέψη 33).
- 41 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της οδηγίας περί ΦΠΑ, υπόκεινται σε ΦΠΑ οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος κράτους μέλους, εφόσον, όταν πρόκειται για προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης οι οποίοι είναι απαιτητοί στο έδαφος αυτού του κράτους μέλους, οι αποκτήσεις αυτές

πραγματοποιούνται 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, της οδηγίας αυτής.

- 42 Πρώτον, επισημαίνεται ότι με βάση το γράμμα του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν μπορεί να προσδιοριστεί με σαφή τρόπο εάν η δευτερεύουσα πρόταση «οι λοιπές αποκτήσεις των οποίων δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1[της οδηγίας αυτής]» αφορά τόσο τον υποκείμενο στο φόρο όσο και το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που μνημονεύονται στην πρώτη από τις διατάξεις αυτές ή αν αφορά μόνον το τελευταίο αυτό πρόσωπο.
- 43 Πράγματι, πολλές γλωσσικές αποδόσεις της διάταξης αυτής χρησιμοποιούν αόριστη αντωνυμία δυνάμενη να αντικατοπτρίζει τη χρήση τόσο ενικού όσο και πληθυντικού αριθμού. Αυτό συμβαίνει, ιδίως, στην απόδοση της διατάξεως αυτής στη γερμανική («deren»), στην εσθονική («kelle»), στην ισπανική («cuyas»), στη γαλλική («dont»), στην ιταλική («i cui») και στην αγγλική γλώσσα («whose»). Σε άλλες γλώσσες χρησιμοποιούνται αντωνυμίες στον πληθυντικό αριθμό. Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση της αποδόσεως της διατάξεως στην ελληνική («των οποίων»), στη λεττονική («kuru») και στην πολωνική γλώσσα («w przypadku których»). Εξάλλου, στο τσεχικό κείμενο της εν λόγω διατάξεως παρατίθεται αντωνυμία στον ενικό αριθμό, η οποία μπορεί να αφορά μόνον το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο («jejíž»).
- 44 Δεύτερον, όσον αφορά τους σκοπούς του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της οδηγίας περί ΦΠΑ, επισημαίνεται ότι η διάταξη αυτή εντάσσεται στο πλαίσιο του εφαρμοστέου στο ενδοκοινοτικό εμπόριο μεταβατικού καθεστώτος του ΦΠΑ, που θεσπίστηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ 1991, L 376, σ. 1). Το καθεστώς αυτό βασίζεται στην καθιέρωση μιας νέας γενεσιουργού αιτίας του ΦΠΑ, δηλαδή της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, που καθιστά δυνατή τη μεταφορά του φορολογικού εσόδου στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η τελική κατανάλωση των παραδοθέντων αγαθών. Το εν λόγω καθεστώς αποσκοπεί στη σαφή οριοθέτηση των φορολογικών εξουσιών των κρατών μελών (πρβλ. αποφάσεις της 18ης Νοεμβρίου 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, σκέψεις 22 και 23 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 14ης Ιουνίου 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, σκέψεις 37 και 38).
- 45 Επομένως, οποιαδήποτε ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογούμενη στο κράτος μέλος προορισμού της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών (στο εξής: κράτος μέλος προορισμού) έχει ως συνέπεια ενδοκοινοτική παράδοση απαλλασσόμενη στο κράτος μέλος αναχώρησης της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς (στο εξής: κράτος μέλος αναχώρησης). Ως εκ τούτου, στις διατάξεις σχετικά με την ενδοκοινοτική απόκτηση και την ενδοκοινοτική παράδοση πρέπει να αποδίδεται η ίδια έννοια και το ίδιο περιεχόμενο (πρβλ. αποφάσεις της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, σκέψη 29, καθώς και της 26ης Ιουλίου 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 46 Τρίτον, όσον αφορά το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της οδηγίας περί ΦΠΑ, επισημαίνεται ότι η διάταξη αυτή αποτελεί μέρος ενός συνόλου κανόνων που διέπουν την υπαγωγή των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στον ΦΠΑ και την απαλλαγή των αντίστοιχων ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Οι κανόνες αυτοί περιλαμβάνονται στα άρθρα 2 και 3 και στα άρθρα 138 και 139 της οδηγίας αυτής, αντιστοίχως.
- 47 Αφενός, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i, της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή ή από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο

υπόκεινται, υπό ορισμένες προϋποθέσεις αφορώσες τον πωλητή, σε ΦΠΑ στο κράτος μέλος προορισμού, ενώ, δυνάμει του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, οι αντίστοιχες ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος αναχώρησης.

- 48 Συναφώς, επιβάλλεται η διευκρίνιση ότι, λαμβανομένων υπόψη των παρατηρήσεων που διατυπώθηκαν από τη γενική εισαγγελέα στο σημείο 41 των προτάσεων της, το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής των διατάξεων αυτών καλύπτει όλα τα «αγαθά» και στην έννοια «αγαθά» εμπίπτουν τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Συνεπώς, εφόσον πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις σχετικά με τον πωλητή που προβλέπονται στις εν λόγω διατάξεις, οι ενδοκοινοτικές πράξεις που αφορούν προϊόντα υποκείμενα σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος αναχώρησης ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις και υπόκεινται στον φόρο αυτόν στο κράτος μέλος προορισμού ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σύμφωνα με το άρθρο 138, παράγραφος 1, και το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i, της οδηγίας περί ΦΠΑ, αντιστοίχως.
- 49 Δεδομένου όμως ότι σε ενδοκοινοτική απόκτηση «αγαθών» από υποκειμένους στον φόρο επιβάλλεται ήδη ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της οδηγίας αυτής υπαγωγή σε τέτοια φορολόγηση της αποκτήσεως, από τους ίδιους υποκειμένους στον φόρο, προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης θα ήταν περιττή, δεδομένου ότι η φορολογική αυτή επιβάρυνση απορρέει ήδη από την πρώτη διάταξη, λαμβανομένων επίσης υπόψη όσων εκτίθενται στην προηγούμενη σκέψη.
- 50 Εντούτοις, αφετέρου, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής αποκλείει την επιβολή ΦΠΑ σε ορισμένες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο ή από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο. Παράλληλα, το άρθρο 139, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας αυτής ορίζει ότι η κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, απαλλαγή δεν εφαρμόζεται στις παραδόσεις που αντιστοιχούν στις αποκτήσεις τις οποίες αφορά το άρθρο 3, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας.
- 51 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της οδηγίας περί ΦΠΑ εφαρμόζεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο ή από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο δεν υπόκεινται στον φόρο δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.
- 52 Συνεπώς, όταν η απόκτηση πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο, στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της εν λόγω οδηγίας δεν εμπίπτει κάθε υποκείμενος στον φόρο, αλλά μόνον ο υποκείμενος στον φόρο του οποίου οι λοιπές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ βάσει της προμνησθείσας διατάξεως του άρθρου 3, παράγραφος 1, της οδηγίας, προκειμένου να υπαχθούν στον ΦΠΑ οι ενδοκοινοτικές του αποκτήσεις που αφορούν προϊόντα υποκείμενα σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης οι οποίοι είναι απαιτητοί στο κράτος μέλος προορισμού.
- 53 Συναφώς, όπως παρατήρησε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 42 και 43 των προτάσεων της, η ερμηνεία αυτή ενισχύεται από το γράμμα του άρθρου 138, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, από το οποίο, κατ' ουσίαν, συνάγεται ότι «[ε]κτός από τις παραδόσεις της παραγράφου 1» του εν λόγω άρθρου 138, απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις που αντιστοιχούν στις αποκτήσεις τις οποίες αφορά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της εν λόγω οδηγίας, εφόσον πραγματοποιούνται σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που προβλέπονται σε αυτό, προς υποκειμένους 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, της εν λόγω οδηγίας. Πράγματι, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 43 των προτάσεων της, από την επιλογή των όρων αυτών που εισάγουν τις απαλλαγές του άρθρου 138, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ

προκύπτει ότι η προβλεπόμενη στο στοιχείο β' της διατάξεως αυτής απαλλαγή έχει κανονιστικό περιεχόμενο το οποίο βαίνει πέραν της προβλεπόμενης στο άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής απαλλαγής.

- 54 Η ερμηνεία που έγινε δεκτή στη σκέψη 52 της παρούσας αποφάσεως συνάδει επίσης με τον αναφερόμενο στην αιτιολογική σκέψη 36 της οδηγίας περί ΦΠΑ σκοπό περί ευθυγράμμισης των μεθόδων επιβολής του ΦΠΑ σε ορισμένες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης προς τις διαδικασίες και υποχρεώσεις δήλωσης στις περιπτώσεις αποστολής των προϊόντων αυτών με προορισμό άλλο κράτος μέλος όπως προβλέπονται στις οδηγίες 92/12 και 2008/118. Συγκεκριμένα, δεδομένου ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της οδηγίας περί ΦΠΑ εφαρμόζεται στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης οι οποίοι είναι απαιτητοί στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού, η ερμηνεία αυτή έχει ως συνέπεια οι εν λόγω αποκτήσεις να υπόκεινται σε ΦΠΑ στο ίδιο κράτος μέλος, ακόμη και αν οι λοιπές αποκτήσεις του αποκτώντος δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.
- 55 Εν προκειμένω, υπό την επιφύλαξη εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο, που είναι το μόνο αρμόδιο να διαπιστώσει και να εκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης, δεν προκύπτει από τα στοιχεία της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο ότι οι λοιπές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις τις οποίες πραγματοποίησε η Arex εμπίπτουν στις εξαιρέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Σε περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο, βάσει της δίκης του εκτίμησης όλων των περιστάσεων της διαφοράς της κύριας δίκης, καταλήξει σε τέτοιο συμπέρασμα, δεν πρέπει να εφαρμοσθούν οι διατάξεις του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της οδηγίας περί ΦΠΑ, αλλά οι διατάξεις του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i, της οδηγίας αυτής, προκειμένου να κριθεί αν οι εκ μέρους της Arex αγορές των επίμαχων στην κύρια δίκη καυσίμων πρέπει να υπόκεινται στον ΦΠΑ στο κράτος μέλος προορισμού ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
- 56 Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, η απάντηση που πρέπει να δοθεί στο πρώτο ερώτημα είναι ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις προϊόντων υποκειμένων σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης απαιτητούς στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού, οι οποίες πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο, οι λοιπές αποκτήσεις του οποίου δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 57 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, όταν πρόκειται για αλυσιδωτές διαδοχικές αποκτήσεις αφορώσες τα ίδια προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, οι οποίες συνεπάγονται μία μόνον ενδοκοινοτική μεταφορά των εν λόγω προϊόντων υπό το καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, η απόκτηση που πραγματοποιείται από τον επιχειρηματία που είναι υπόχρεος για την καταβολή των φόρων αυτών στο κράτος μέλος προορισμού πρέπει να χαρακτηριστεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση υποκείμενη στον ΦΠΑ δυνάμει της διατάξεως αυτής, ακόμη και όταν η εν λόγω μεταφορά δεν μπορεί να καταλογιστεί στην ως άνω απόκτηση.
- 58 Σύμφωνα με τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην απόφαση περί παραπομπής, φαίνεται ότι οι πρώτοι Τσέχοι αγοραστές και όχι η Arex είναι υπόχρεοι για την καταβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης επί των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης καυσίμων. Στο πλαίσιο αυτό, με το δεύτερο ερώτημα ζητείται να διευκρινιστεί εάν η επίμαχη στην κύρια δίκη ενδοκοινοτική μεταφορά

πρέπει οπωσδήποτε να καταλογιστεί στην απόκτηση που πραγματοποιήθηκε από τους αγοραστές αυτούς, εφόσον είναι υπόχρεοι για την καταβολή των εν λόγω ειδικών φόρων κατανάλωσης, και δεν μπορεί να καταλογιστεί σε άλλη απόκτηση, εν προκειμένω αυτήν που πραγματοποίησε η Arex.

- 59 Συναφώς, από το γράμμα του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως εκτέθηκε στη σκέψη 41 της παρούσας αποφάσεως, προκύπτει ότι η επιβολή ΦΠΑ, κατ' εφαρμογήν της διάταξης αυτής, σε ενδοκοινοτικές αγορές προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης στο κράτος μέλος προορισμού εξαρτάται από τρεις σωρευτικώς συντρέχουσες προϋποθέσεις.
- 60 Συγκεκριμένα, η επιβολή ΦΠΑ προϋποθέτει, πρώτον, ότι η πράξη συνιστά ενδοκοινοτική απόκτηση κατά την έννοια του άρθρου 20 της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεύτερον, ότι η πράξη αυτή αφορά αγαθά που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης οι οποίοι είναι απαιτητοί στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού και, τρίτον, ότι η εν λόγω πράξη πραγματοποιείται 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, της οδηγίας αυτής.
- 61 Όσον αφορά την πρώτη από τις προϋποθέσεις αυτές, υπενθυμίζεται ότι η κατά την έννοια του άρθρου 20 της οδηγίας περί ΦΠΑ ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού 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 ότι, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς αυτής, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κράτους μέλους αναχώρησης (πρβλ. αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ., C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψεις 27 και 42, καθώς και της 18ης Νοεμβρίου 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, σκέψη 27). Η σχετική με τη διέλευση των μεταξύ κρατών μελών συνόρων προϋπόθεση αποτελεί συστατικό στοιχείο της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως (πρβλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ., C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 37).
- 62 Μόνο μια απόκτηση πληρούσα το σύνολο των προϋποθέσεων αυτών μπορεί να χαρακτηριστεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση.
- 63 Ως εκ τούτου, όταν πολλές αποκτήσεις πραγματοποιηθείσες εξ επαχθούς αιτίας εκτελούνται με μία μοναδική ενδοκοινοτική αποστολή ή με μία μοναδική ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών, αυτή η αποστολή ή αυτή η μεταφορά μπορεί να καταλογιστεί μόνο σε μία από τις εν λόγω αποκτήσεις, η οποία και μόνον υπόκειται σε ΦΠΑ στο κράτος μέλος προορισμού ως ενδοκοινοτική απόκτηση υπό τον όρο ότι πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, σκέψη 45).
- 64 Η ερμηνεία αυτή επιβάλλεται για να επιτευχθεί κατά τρόπο απλό ο σκοπός τον οποίον επιδιώκει το μεταβατικό καθεστώς των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, δηλαδή η μεταφορά, όπως προκύπτει από τη σκέψη 44 της παρούσας αποφάσεως, του φορολογικού εσόδου στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η τελική κατανάλωση των παραδοθέντων αγαθών. Πράγματι, η μεταφορά αυτή διασφαλίζεται επ' ευκαιρία της μοναδικής πράξης που έχει ως αποτέλεσμα ενδοκοινοτική διακίνηση (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, σκέψη 40).
- 65 Όσον αφορά τη δεύτερη προϋπόθεση που μνημονεύεται στη σκέψη 60 της παρούσας αποφάσεως, πρέπει να διευκρινιστεί ότι το απαιτητό των ειδικών φόρων κατανάλωσης στο κράτος μέλος προορισμού προϋποθέτει την πραγματοποίηση της αποστολής ή της μεταφοράς των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης υπό καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης σύμφωνα με τις διατάξεις της οδηγίας 92/12 ή της οδηγίας 2008/118. Η

προϋπόθεση αυτή αντικατοπτρίζει τον σκοπό που αναφέρεται στην αιτιολογική σκέψη 36 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο οποίος συνίσταται στο να υπαχθούν τα υποκείμενα σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης προϊόντα και σε ΦΠΑ στο ίδιο κράτος μέλος.

- 66 Αντιθέτως, η εν λόγω προϋπόθεση ουδόλως σημαίνει ότι η απόκτηση, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο ή από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, τους οποίους αφορά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της οδηγίας περί ΦΠΑ και οι οποίοι είναι υπόχρεοι για την καταβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης, πρέπει να υπόκειται στον ΦΠΑ δυνάμει της διατάξεως αυτής στο κράτος μέλος προορισμού, ακόμη και αν η επίμαχη ενδοκοινοτική μεταφορά δεν μπορεί να καταλογιστεί στην εν λόγω απόκτηση.
- 67 Ερμηνεία σύμφωνα με την οποία η απόκτηση πρέπει να υπόκειται σε ΦΠΑ βάσει της εν λόγω διατάξεως ακόμη και αν η ενδοκοινοτική μεταφορά δεν μπορεί να της καταλογιστεί θα ήταν, εξάλλου, αντίθετη προς τον σωρευτικό χαρακτήρα των προϋποθέσεων που υπομνήσθηκαν στη σκέψη 60 της παρούσας αποφάσεως. Πράγματι, η ερμηνεία αυτή θα επέτρεπε να επιβάλλεται ΦΠΑ στο κράτος μέλος προορισμού σε απόκτηση μη συνδεδεμένη με ενδοκοινοτική μεταφορά και μη πληρούσα, ως εκ τούτου, το σύνολο των προϋποθέσεων που απαιτούνται για να χαρακτηριστεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση.
- 68 Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, όταν πρόκειται για αλυσιδωτές διαδοχικές συναλλαγές οι οποίες συνεπάγονται μία μόνον ενδοκοινοτική μεταφορά προϊόντων υποκείμενων σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης υπό καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, η απόκτηση που πραγματοποιείται από τον επιχειρηματία που είναι υπόχρεος για την καταβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης στο κράτος μέλος προορισμού δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση υποκείμενη στον ΦΠΑ δυνάμει της ως άνω διατάξεως, όταν η μεταφορά αυτή δεν μπορεί να καταλογιστεί στην εν λόγω απόκτηση.

Επί του τρίτου ερωτήματος

- 69 Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, όταν πρόκειται για αλυσίδα διαδοχικών αποκτήσεων οι οποίες αφορούν τα ίδια προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και οι οποίες συνεπάγονται μία μόνον ενδοκοινοτική μεταφορά των εν λόγω προϊόντων υπό το καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, το γεγονός ότι τα προϊόντα αυτά μεταφέρονται υπό το εν λόγω καθεστώς είναι καθοριστικό προκειμένου να διαπιστωθεί σε ποια απόκτηση πρέπει να καταλογιστεί η μεταφορά για την υπαγωγή στον ΦΠΑ δυνάμει της διατάξεως αυτής.
- 70 Συναφώς, από τη νομολογία σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι, όσον αφορά πράξεις που συνιστούν αλληλουχία δύο διαδοχικών παραδόσεων συνεπαγόμενων μία μόνον ενδοκοινοτική μεταφορά, η ενδοκοινοτική μεταφορά μπορεί να καταλογιστεί μόνο σε μία από τις δύο παραδόσεις, η οποία θα είναι συνεπώς και η μόνη απαλλασσόμενη κατ' εφαρμογήν της εν λόγω διατάξεως, και ότι, προκειμένου να καθοριστεί σε ποια από τις δύο παραδόσεις πρέπει να καταλογιστεί η ενδοκοινοτική μεταφορά, απαιτείται σφαιρική εκτίμηση όλων των ιδιαιτέρων περιστάσεων της συγκεκριμένης περίπτωσης. Στο πλαίσιο της εκτίμησης αυτής, πρέπει, μεταξύ άλλων, να προσδιοριστεί ο χρόνος κατά τον οποίο διενεργήθηκε η δεύτερη μεταβίβαση, προς τον τελικό αποκτώντα, της εξουσίας να διαθέτει το αγαθό ως κύριος. Πράγματι, στην περίπτωση που η δεύτερη μεταβίβαση της εξουσίας αυτής, δηλαδή η δεύτερη παράδοση, συντελέστηκε πριν από τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς, η τελευταία δεν μπορεί να καταλογιστεί στην πρώτη παράδοση προς τον πρώτο αποκτώντα (πρβλ. απόφαση της 26ης Ιουλίου 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, σκέψεις 34 έως 36 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 71 Λαμβανομένου υπόψη του σκοπού που αναφέρεται στη σκέψη 64 της παρούσας αποφάσεως, η μνημονευθείσα στην προηγούμενη σκέψη νομολογία εφαρμόζεται και στην εκτίμηση πράξεων οι οποίες, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, αποτελούν αλυσίδα διαδοχικών αποκτήσεων προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, οι οποίες συνεπάγονται μία μόνον ενδοκοινοτική μεταφορά.
- 72 Συνεπώς, για να προσδιοριστεί η απόκτηση της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης αλυσίδας στην οποία πρέπει να καταλογιστεί η μοναδική ενδοκοινοτική μεταφορά και η οποία θα είναι, συνεπώς, η μόνη που πρέπει να χαρακτηριστεί ενδοκοινοτική απόκτηση, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να προβεί σε συνολική εκτίμηση όλων των ιδιαίτερων περιστάσεων της συγκεκριμένης υπόθεσης και να καθορίσει, μεταξύ άλλων, σε ποιο χρονικό σημείο πραγματοποιήθηκε η μεταβίβαση στην Arex της εξουσίας να διαθέτει το αγαθό ως κύρια. Σε περίπτωση που η εν λόγω μεταβίβαση έλαβε χώρα πριν διενεργηθεί η ενδοκοινοτική μεταφορά, η μεταφορά αυτή πρέπει να καταλογιστεί στην απόκτηση που πραγματοποίησε η Arex και η απόκτηση αυτή πρέπει, ως εκ τούτου, να χαρακτηριστεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση.
- 73 Στο πλαίσιο της συνολικής 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 πάντως να αποτελέσει αποφασιστικό στοιχείο για να προσδιοριστεί σε ποια από τις αποκτήσεις της επίμαχης στην κύρια δίκη αλυσίδας πρέπει να καταλογιστεί η εν λόγω μεταφορά.
- 74 Πράγματι, από τη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 70 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι ο καταλογισμός της μεταφοράς στη μία ή την άλλη απόκτηση της αλυσίδας διαδοχικών αποκτήσεων εξαρτάται ουσιαστικά από ένα χρονικό κριτήριο, καθόσον τονίζεται η χρονική στιγμή κατά την οποία πληρούνται, αντιστοίχως, οι προϋποθέσεις που αφορούν την ενδοκοινοτική μεταφορά και αυτές που αφορούν τη μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, το αγαθό.
- 75 Όσον αφορά την τελευταία αυτή προϋπόθεση, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι αυτή δεν περιορίζεται 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 κύριος (πρβλ. απόφαση της 3ης Ιουνίου 2010, *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). 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).
- 76 Υπενθυμίζεται πάντως ότι οι οδηγίες 92/12 και 2008/118 θεσπίζουν ένα γενικό καθεστώς ειδικών φόρων κατανάλωσης επί των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Καίτοι οι εν λόγω οδηγίες προβλέπουν για τον σκοπό αυτόν, μεταξύ άλλων, απαιτήσεις για τη μεταφορά υπό καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, ουδόλως θίγουν τους όρους που διέπουν τη μεταβίβαση της κυριότητας των αγαθών ή της εξουσίας να τα διαθέτει κάποιος ως κύριος.
- 77 Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ, με την οποία πληρούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις που είναι αναγκαίες για το απαιτητό του φόρου, είναι η παράδοση ή η εισαγωγή του εμπορεύματος και όχι η είσπραξη ειδικών φόρων κατανάλωσης για το προϊόν αυτό (απόφαση της 14ης Ιουλίου 2005, *British American Tobacco και Newman Shipping*, C-435/03, EU:C:2005:464, σκέψη 41).

- 78 Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, αφού η Arex αγόρασε τα επίμαχα στην κύρια δίκη καύσιμα από τους Τσέχους αντισυμβαλλομένους της, τα καύσιμα αυτά περιήλθαν στη φυσική κατοχή της με τη φόρτωσή τους, στην Αυστρία, στις δεξαμενές της πριν μεταφερθούν, με δικά της μέσα μεταφοράς, από την Αυστρία στην Τσεχική Δημοκρατία. Εξάλλου, όπως προκύπτει από τα στοιχεία αυτά, φαίνεται ότι η κυριότητα των αγαθών αυτών μεταβιβάστηκε στην Arex σύμφωνα με το τσεχικό ιδιωτικό δίκαιο κατά την εν λόγω φόρτωση. Υπό την επιφύλαξη της εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο, από τα εν λόγω στοιχεία προκύπτει, συνεπώς, ότι η μοναδική ενδοκοινοτική μεταφορά συντελέστηκε μετά τη μεταβίβαση στην Arex της εξουσίας να διαθέτει το αγαθό ως κυρία, με αποτέλεσμα να είναι οι αποκτήσεις που πραγματοποιήθηκαν από την Arex εκείνες που πρέπει να χαρακτηριστούν ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
- 79 Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, όταν πρόκειται για αλυσίδα διαδοχικών αποκτήσεων οι οποίες αφορούν τα ίδια προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και οι οποίες συνεπάγονται μία μόνον ενδοκοινοτική μεταφορά των ως άνω προϊόντων υπό το καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, το γεγονός ότι τα εν λόγω προϊόντα μεταφέρονται υπό το καθεστώς αυτό δεν είναι καθοριστικό προκειμένου να διαπιστωθεί σε ποια απόκτηση πρέπει να καταλογιστεί η μεταφορά για την υπαγωγή στον ΦΠΑ δυνάμει της διατάξεως αυτής.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

- 1) Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις προϊόντων υποκείμενων σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης απαιτητούς στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού, οι οποίες πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο, οι λοιπές αποκτήσεις του οποίου δεν υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.
- 2) Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι, όταν πρόκειται για αλυσιδωτές διαδοχικές συναλλαγές οι οποίες συνεπάγονται μία μόνον ενδοκοινοτική μεταφορά προϊόντων υποκείμενων σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης υπό καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, η απόκτηση που πραγματοποιείται από τον επιχειρηματία που είναι υπόχρεος για την καταβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης στο κράτος μέλος προορισμού της αποστολής ή της μεταφοράς των προϊόντων αυτών δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση υποκείμενη στον φόρο προστιθέμενης αξίας δυνάμει της ως άνω διατάξεως, όταν η μεταφορά αυτή δεν μπορεί να καταλογιστεί στην εν λόγω απόκτηση.
- 3) Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι, όταν πρόκειται για αλυσίδα διαδοχικών αποκτήσεων οι οποίες αφορούν τα ίδια προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και οι οποίες συνεπάγονται μία μόνον ενδοκοινοτική μεταφορά των ως άνω προϊόντων υπό το καθεστώς αναστολής της καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, το γεγονός ότι τα εν λόγω προϊόντα μεταφέρονται υπό το

καθεστώς αυτό δεν είναι καθοριστικό προκειμένου να διαπιστωθεί σε ποια απόκτηση πρέπει να καταλογιστεί η μεταφορά για την υπαγωγή στον φόρο προστιθέμενης αξίας δυνάμει της διατάξεως αυτής.

(υπογραφές)