Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 3ης Οκτωβρίου 2019 [1]

Υπόθεση C-401/18

Herst, s.r.o.
κατά
Odvolací finanční ředitelství

[αίτηση του Krajský soud v Praze (περιφερειακού δικαστηρίου της Πράγας, Τσεχική Δημοκρατία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως – Απαλλαγή της παραδόσεως αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται εντός της Ένωσης – Αλυσιδωτή πράξη – Καταλογισμός της διακινήσεως προϊόντων σε παράδοση στο πλαίσιο αλυσίδας εφοδιασμού – Μεταφορά υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του φόρου – Υπεροχή του δικαίου της Ένωσης – Όρια ερμηνείας σύμφωνης προς το δίκαιο της Ένωσης – Αρχή in dubio mitius»

I. Εισαγωγή

1. Η παρούσα διαδικασία αφορά, κατ' ουσίαν, εκ νέου, ένα ζήτημα το οποίο έχει εξαιρετική σημασία στην πράξη, ήτοι ποια από τις συναλλαγές στο πλαίσιο διασυνοριακής αλυσίδας παραδόσεων που περιλαμβάνει *πλείονες* συναλλαγές πρέπει να θεωρηθεί απαλλασσόμενη από τον φόρο ενδοκοινοτική παράδοση όταν υφίσταται μόνο μία υλική διακίνηση προϊόντων. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης προβάλλει το δικαίωμα προς έκπτωση, *δεν* επιθυμεί να λάβει απαλλασσόμενες από τον φόρο ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

2. Μολονότι το Δικαστήριο έχει εξετάσει επανειλημμένως [2] τέτοιες περιπτώσεις, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι από τη μέχρι τούδε νομολογία του Δικαστηρίου δεν προκύπτουν σαφή κριτήρια για τον καθορισμό του τόπου και τον καταλογισμό της φοροαπαλλαγής σε μία από τις παραδόσεις της αλυσίδας εφοδιασμού. Συναφώς, καθοριστικό κριτήριο είναι η μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως. Στο πλαίσιο αυτό, η προκειμένη διαδικασία έχει την ιδιαιτερότητα ότι τα παρεχόμενα καύσιμα μεταφέρθηκαν υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του φόρου. Ωστόσο, το Δικαστήριο έκρινε ήδη, στην απόφαση Arex, ότι τούτο δεν έχει σημασία για τους σκοπούς του ΦΠΑ [3].

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 Το Δικαστήριο έχει εξετάσει ήδη σε αρκετές υποθέσεις το ζήτημα του καταλογισμού της διακινήσεως προϊόντων σε παράδοση στο πλαίσιο της κοινώς καλούμενης ενδοκοινοτικής αλυσιδωτής πράξης, βλ. για παράδειγμα τις αποφάσεις της 19ης Δεκεμβρίου 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), της 21ης Φεβρουαρίου 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84), της 26ης Ιουλίου 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), και της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

3 Απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

3. Επομένως, η προκειμένη διαδικασία παρέχει στο Δικαστήριο, εκ νέου, τη δυνατότητα να συγκεκριμενοποιήσει τα κριτήρια για τον καταλογισμό της διακινήσεως προϊόντων σε συγκεκριμένη παράδοση στο πλαίσιο της αλυσίδας πωλήσεων και να εξασφαλίσει μεγαλύτερη ασφάλεια δικαίου.

4. Επιπλέον, τίθενται ζητήματα σχετικά με τη συνταγματική αρχή in dubio mitius στην Τσεχική Δημοκρατία. Με βάση την αρχή αυτή, ένας φορολογικός κανόνας πρέπει να ερμηνεύεται πάντοτε υπέρ του υποκειμένου στον φόρο, εάν υφίστανται αντικειμενικά περισσότερες ερμηνευτικές επιλογές. Στο μέτρο που η ευνοϊκότερη επιλογή για τον υποκείμενο στον φόρο δεν συμπίπτει με την ερμηνεία η οποία συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης, ανακύπτει ζήτημα όσον αφορά τη σχέση μεταξύ του εθνικού συνταγματικού δικαίου και του δικαίου της Ένωσης.

II. Νομικό πλαίσιο

Α. Το δίκαιο της Ένωσης

5. Από απόψεως δικαίου της Ένωσης, το νομικό πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως οριοθετείται από τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ)[4].

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

«1. 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,

[…]»

7. Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας ορίζει ως «παράδοση αγαθών» τη μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.

8. Το άρθρο 32, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ρυθμίζει τον τόπο παραδόσεως και προβλέπει τα ακόλουθα:

«Στην περίπτωση αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών από τον προμηθευτή ή τον αποκτώντα ή από τρίτο πρόσωπο, ο τόπος παράδοσης θεωρείται ότι βρίσκεται στον τόπο όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς με προορισμό τον αποκτώντα.»

9. Στο τέταρτο κεφάλαιο του τίτλου IX («Απαλλαγές»), το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει 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.»

4 ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

Β. Το τσεχικό δίκαιο

10. Όσον αφορά το εφαρμοστέο τσεχικό δίκαιο, πρέπει να επισημανθεί ιδίως το άρθρο 64 του νόμου περί ΦΠΑ [5], με το οποίο η Τσεχική Δημοκρατία μετέφερε στην εθνική έννομη τάξη το άρθρο 138 της οδηγίας ΦΠΑ. Το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών που προβλέπουν τα άρθρα 167 επ. της οδηγίας ΦΠΑ μεταφέρθηκε στο εθνικό δίκαιο με τα άρθρα 72 επ. του νόμου περί ΦΠΑ.

11. Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο αναφέρει τη συνταγματική αρχή in dubio mitius (εν αμφιβολία υπερισχύει η ευνοϊκότερη επιλογή). Σκοπός της εν λόγω αρχής είναι να μειώσει τις επιπτώσεις της ανασφάλειας δικαίου όσον αφορά τους αποδέκτες αμφιλεγόμενων νομικών διατάξεων στις περιπτώσεις στις οποίες το Δημόσιο –ως υποκείμενο που έχει την ευθύνη για το περιεχόμενο και τη σαφήνεια του ισχύοντος καθεστώτος– επιβάλλει σε αυτούς υποχρεώσεις.

12. Στο τσεχικό φορολογικό δίκαιο, λοιπόν, ισχύει ότι όταν κανόνας δημοσίου δικαίου δύναται να ερμηνευθεί με διάφορους τρόπους, πρέπει να επιλέγεται εκείνος που δεν περιορίζει ή περιορίζει όσο το δυνατόν λιγότερο τα θεμελιώδη δικαιώματα και τις θεμελιώδεις ελευθερίες. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι το καθεστώς που είναι καθοριστικό για την εκτίμηση της προκειμένης υποθέσεως δεν είναι σαφές. Συνεπώς, το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών πρέπει να παρέχεται βάσει του εθνικού δικαίου λόγω της αρχής in dubio mitius.

III. Τα πραγματικά περιστατικά και η διαδικασία για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως

13. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης (Herst, s.r.o – στο εξής: Herst) ζητεί έκπτωση του φόρου εισροών ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου. Η Herst δραστηριοποιείται, μεταξύ άλλων, στον τομέα των οδικών μεταφορών και είναι ιδιοκτήτρια πλειόνων πρατηρίων καυσίμων. Χρησιμοποιώντας οχήματα ιδιοκτησίας της μεταφέρει καύσιμα από άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Αυστρία, Γερμανία, Σλοβακία, Σλοβενία) προς την Τσεχική Δημοκρατία. Στο πλαίσιο αυτό, τα αγαθά μεταπωλούνταν επανειλημμένως, αλλά μεταφέρονταν μόνο μία φορά (από την Herst) στον τελικό αγοραστή στην Τσεχική Δημοκρατία.

14. Η Herst ήταν, σε πολλές περιπτώσεις, ο τελικός αγοραστής των καυσίμων. Αγόραζε τα καύσιμα από προμηθευτές που υπέκειντο στον ΦΠΑ στην Τσεχική Δημοκρατία. Υπό αυτό το πρίσμα, η Herst βρισκόταν στο τέλος της αλυσίδας εφοδιασμού. Σε άλλες περιπτώσεις, μεταπωλούσε το καύσιμο σε δικούς της πελάτες. Σε εκείνο το πλαίσιο, βρισκόταν στο μέσον της αλυσίδας εφοδιασμού. Συναφώς, η Herst δεν χρέωνε στους προμηθευτές της τα έξοδα μεταφοράς, αλλά αγόραζε τα καύσιμα σε τιμές που δεν περιελάμβαναν τη μεταφορά.

15. Συνήθως, η Herst έδινε παραγγελίες σε Τσέχους προμηθευτές που είχαν αγοράσει ή εξακολουθούσαν να αγοράζουν καύσιμα από διυλιστήριο σε άλλο κράτος μέλος. Δήλωνε την εγκατάσταση του διυλιστηρίου από την οποία θα εφοδιαζόταν τα αγαθά, την ημερομηνία και, ανάλογα με την περίπτωση, την ώρα φορτώσεως, το όνομα του οδηγού, τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος και του ρυμουλκούμενου, τη ζητούμενη ποσότητα καυσίμου και τον τόπο εκφορτώσεως.

16. Μετά την πληρωμή του τιμολογίου προκαταβολής, η Herst μπορούσε να αναλάβει τα αγαθά βάσει οδηγιών των Τσέχων προμηθευτών. Παραλάμβανε τα καύσιμα απευθείας από τις εγκαταστάσεις διυλιστηρίων στα άλλα κράτη μέλη. Κανένας από τους εμπλεκόμενους στην αλυσίδα εφοδιασμού αντισυμβαλλόμενους δεν ήταν παρών κατά τον χρόνο παραλαβής. Στη συνέχεια η Herst εισήγε τα καύσιμα στην Τσεχική Δημοκρατία. Εκεί λάμβανε χώρα ο εκτελωνισμός μετά τη διέλευση των συνόρων. Τα καύσιμα διατίθεντο σε ελεύθερη κυκλοφορία από απόψεως ειδικού φόρου καταναλώσεως και η προσφεύγουσα συνέχιζε τη διαδρομή προς τον τόπο εκφορτώσεως, ήτοι τα πρατήρια καυσίμων ιδιοκτησίας της ή τα πρατήρια καυσίμων ιδιοκτησίας των πελατών της.

5 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (νόμος 235/2004 περί ΦΠΑ).

17. Κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου για τις φορολογικές περιόδους από τον Νοέμβριο του 2010 έως τον Μάιο του 2013 και τον Ιούλιο και τον Αύγουστο του 2013, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα είχε ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών για τις παραδόσεις καυσίμων σαν να επρόκειτο για εγχώριες παραδόσεις. Κατά τη φορολογική αρχή όμως η παράδοση των αγαθών δεν έλαβε χώρα εντός της Τσεχικής Δημοκρατίας, αλλά στα άλλα κράτη μέλη όπου βρίσκονταν τα καύσιμα κατά τον χρόνο έναρξης της αποστολής ή μεταφοράς τους. Συνεπώς, πρόκειται για απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση προς την Herst και στο πλαίσιο αυτό η Herst δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών.

18. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα φόρτωνε η ίδια τα αγορασθέντα σε άλλα κράτη μέλη καύσιμα και τα μετέφερε με δικά της έξοδα στην Τσεχική Δημοκρατία για τους σκοπούς της οικονομικής της δραστηριότητας, η φορολογική αρχή θεώρησε την παράδοση αγαθών μεταξύ των Τσέχων προμηθευτών και της προσφεύγουσας ως παράδοση που περιλαμβάνει και μεταφορά των αγαθών. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή ανέτρεψε την έκπτωση του φόρου εισροών η οποία είχε χορηγηθεί χωρίς να υφίσταται σχετικό δικαίωμα και καθόρισε εκ νέου τον οφειλόμενο εκ μέρους της προσφεύγουσας ΦΠΑ για τις ελεγχθείσες φορολογικές περιόδους με συμπληρωματικές πράξεις επιβολής φόρου. Συγχρόνως, επέβαλε πρόστιμο στην Herst.

19. Η προσφεύγουσα άσκησε ένσταση κατά των συμπληρωματικών πράξεων επιβολής φόρου, επισημαίνοντας ιδίως το γεγονός ότι τα καύσιμα μεταφέρθηκαν μεταξύ κρατών μελών υπό καθεστώς αναστολής της καταβολής ειδικού φόρου καταναλώσεως. Οι μεταφορές διενεργήθηκαν υπό τελωνειακό έλεγχο. Τα αγαθά διατέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία στο ίδιο κράτος μέλος μετά την ολοκλήρωση της μεταφοράς και ακολούθως πραγματοποιήθηκε η φορολογητέα παράδοσή τους. Για τον λόγο αυτόν, αποκλείεται η προσφεύγουσα να είχε αποκτήσει ήδη δικαιώματα επί των αγαθών στον τόπο έναρξης της μεταφοράς (δηλαδή στην αλλοδαπή).

20. Η φορολογική αρχή επιβεβαίωσε τις εν λόγω πράξεις με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις. Η Herst άσκησε προσφυγή κατά των προσβαλλόμενων αποφάσεων. Το Krajský soud v Praze (περιφερειακό δικαστήριο της Πράγας, Τσεχική Δημοκρατία) ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο διάφορα ερωτήματα στο πλαίσιο της διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ. Μετά την έκδοση της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Arex [6], το αιτούν δικαστήριο, κατόπιν σχετικού αιτήματος του Δικαστηρίου, περιόρισε την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως που είχε υποβάλει στα ακόλουθα τρία ερωτήματα:

«1. Αποκτάται το “δικαίωμα να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, τα αγαθά” κατά την έννοια της οδηγίας 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 πωλήσεως, 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 υπο-προμηθευτών του στην αλυσίδα), το δε κέρδος του από τη συναλλαγή αποτελείται από τη διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πωλήσεως των αγαθών αυτών χωρίς χρέωση του κόστους μεταφοράς στο πλαίσιο των αλυσιδωτών πράξεων;

2. 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

6 Απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

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;

3. Εάν είναι εφαρμοστέα η αρχή in dubio mitius: Λαμβανομένων υπόψη των περιορισμών που έθετε το δίκαιο της Ένωσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησης των φορολογητέων εν προκειμένω συναλλαγών (Νοέμβριος 2010 έως 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 ΦΠΑ και για τους σκοπούς της οδηγίας για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως ήταν ασαφές από νομικής απόψεως και ότι επιδεχόταν δύο ερμηνείες;»

21. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, η Τσεχική Δημοκρατία και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις.

IV. Νομική εκτίμηση

Α. Επί του πρώτου ερωτήματος

22. Το πρώτο ερώτημα αφορά το άρθρο 138 της οδηγίας ΦΠΑ το οποίο ρυθμίζει την απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Από την ύπαρξη απαλλαγής θα εξαρτηθεί εν τέλει αν ορθώς δεν χορηγήθηκε η έκπτωση του φόρου που ζήτησε η Herst. Συγκεκριμένα, αν η παράδοση στην Herst συνιστούσε πράγματι απαλλασσόμενη παράδοση, η Herst δεν θα είχε, αντιστοίχως, ούτε δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών. Η Herst θα έπρεπε αντιθέτως να επιδιώξει, στο πλαίσιο αστικής δίκης κατά των προμηθευτών της, την επιστροφή του ΦΠΑ που κατέβαλε αχρεωστήτως.

1. Αποσαφήνιση του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

23. Οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ σχετικά με τη διασυνοριακή παράδοση αγαθών σκοπούν στην εφαρμογή της αρχής της χώρας προορισμού. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, πρέπει να διασφαλιστεί ότι ο ΦΠΑ, ως φόρος επί της καταναλώσεως, καταβάλλεται στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιείται η τελική κατανάλωση. Για τον λόγο αυτόν, σε περίπτωση διασυνοριακής παραδόσεως, η απόκτηση του αγαθού φορολογείται στη χώρα προορισμού δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β′, σημείο i, και του άρθρου 40 της οδηγίας ΦΠΑ. Ωστόσο, η παράδοση του ίδιου αγαθού θα πρέπει να έχει απαλλαχθεί προηγουμένως από τον φόρο στη χώρα προελεύσεως, προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση [7]. Η ενδοκοινοτική παράδοση και η ενδοκοινοτική απόκτηση συνιστούν, ως εκ τούτου, μία ενιαία οικονομική πράξη [8].

24. Δυσχερής όμως είναι η περίπτωση στην οποία πραγματοποιούνται περισσότερες παραδόσεις (αλυσίδα εφοδιασμού), αλλά το προϊόν μεταφέρεται μόνο μία φορά (από τον πρώτο στον τελευταίο της αλυσίδας εφοδιασμού) (αλυσιδωτή πράξη). Πιο συγκεκριμένα, σε τέτοια περίπτωση, υφίστανται περισσότερες ενδοκοινοτικές παραδόσεις, ενώ το άρθρο 138 της οδηγίας ΦΠΑ μπορεί να εφαρμοσθεί μόνο σε μία παράδοση [9]. Συναφώς, η απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση καθορίζει τον τόπο των

7 Βλ., σχετικά, τις προτάσεις μου στην υπόθεση AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, σημείο 28) και στην υπόθεση EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, σημεία 23 έως 25).

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

9 Αποφάσεις της 26ης Ιουλίου 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, σκέψη 34), και της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, σκέψη 45), καθώς και προτάσεις μου στην υπόθεση AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, σημείο 55) και στην υπόθεση EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, σημείο 35).

μεταγενέστερων και των προηγούμενων παραδόσεων στην αλυσίδα εφοδιασμού[10]. Με βάση το άρθρο 32, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, ο τόπος αυτός βρίσκεται στη χώρα προελεύσεως για όλες τις παραδόσεις που προηγούνται της απαλλασσόμενης από τον φόρο ενδοκοινοτικής παραδόσεως και στη χώρα προορισμού για όλες τις παραδόσεις που έπονται αυτής[11]. Επομένως, είναι κρίσιμο να προσδιορισθεί σε ποια από τις παραδόσεις της αλυσίδας εφοδιασμού μπορεί να καταλογισθεί η διασυνοριακή μεταφορά.

25. Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθούν τα κριτήρια βάσει των οποίων μπορεί και πρέπει να πραγματοποιείται ο καταλογισμός.

26. Το γεγονός ότι η Herst μετέφερε και εκτελώνισε τα αγαθά υπό ειδικό τελωνειακό καθεστώς (υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του φόρου) δεν έχει, κατ' αρχήν, σημασία. Πράγματι, όπως έκρινε ήδη το Δικαστήριο, στην υπόθεση Arex[12], το ζήτημα του καταλογισμού της απαλλαγής από τον ΦΠΑ σε μία από τις παραδόσεις είναι ζήτημα το οποίο άπτεται αμιγώς του ΦΠΑ και οι προϋποθέσεις του δεν μεταβάλλονται λόγω του καθεστώτος αναστολής καταβολής του φόρου. Επομένως, ο καθορισμός της παραδόσεως που πρέπει να θεωρείται ως απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση στο πλαίσιο αλυσίδας εφοδιασμού οφείλει να στηρίζεται στους γενικούς κανόνες περί ΦΠΑ.

27. Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί αν ο πωλητής (Β) που βρίσκεται στο μέσον της διμερούς αλυσίδας εφοδιασμού (Α – Β – Herst) αποκτά την εξουσία διαθέσεως ακόμη και αν παρέχει στον πελάτη του (εν προκειμένω στην Herst) πρόσβαση στα προϊόντα –τα οποία βρίσκονται ακόμη στην Α (δηλαδή στον προμηθευτή του)– και η Herst εκτελεί την επακόλουθη μεταφορά με δικά της έξοδα.

28. Πάντως, όσον αφορά την έκπτωση του φόρου εισροών για την Herst υπό αυτές τις συνθήκες, έχει καθοριστική σημασία το αν ο τόπος όπου πραγματοποιείται η παράδοση από τη Β στην Herst βρίσκεται στην Τσεχική Δημοκρατία. Μόνο στην περίπτωση αυτή η παράδοση θα ήταν φορολογητέα και θα μπορούσε να φορολογηθεί στον συγκεκριμένο τόπο. Η αναγραφή του τσεχικού ΦΠΑ επί του τιμολογίου προς την Herst θα ήταν τότε έγκυρη και η Herst θα μπορούσε να τύχει της εκπτώσεως του ανάλογου φόρου εισροών.

29. Ωστόσο, τούτο προϋποθέτει ότι η πρώτη παράδοση (Α – Β) πρέπει να θεωρείται ως απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση. Μόνον εάν ισχύει αυτό, ο τόπος της πρώτης παραδόσεως κατά το άρθρο 32 της οδηγίας ΦΠΑ βρίσκεται στο κράτος μέλος έναρξης της μεταφοράς, ενώ ο τόπος της μεταγενέστερης παραδόσεως (Β – Herst) βρίσκεται στο κράτος μέλος τερματισμού της μεταφοράς (εν προκειμένω, στην Τσεχική Δημοκρατία)[13].

2. Καταλογισμός της διασυνοριακής μεταφοράς σε μία από τις παραδόσεις

30. Συνεπώς, επιβάλλεται να διευκρινισθεί αν η διασυνοριακή μεταφορά μπορεί να καταλογισθεί στην αρχική παράδοση (Α – Β), ακόμη και αν η Herst μετέφερε τα προϊόντα απευθείας από την Α προς την ίδια (ή προς τους πελάτες της).

10 Απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, σκέψη 50).

11 Απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, σκέψη 50).

12 Απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, σκέψεις 66 επ. καθώς και 73 και 74)· βλ. επίσης τις προτάσεις μου στην υπόθεση AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, σημεία 69 επ.).

13 Απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, σκέψεις 40, 42 και 50).

31. Με βάση την υφιστάμενη νομολογία του Δικαστηρίου, στην περίπτωση αλυσίδας πωλήσεων που εκτελείται με μία μοναδική υλική διακίνηση προϊόντων, μόνο μία από τις παραδόσεις μπορεί να χαρακτηριστεί ως ενδοκοινοτική και, συνεπώς, απαλλασσόμενη από τον φόρο παράδοση [14]. Ο προσδιορισμός της εν λόγω παραδόσεως εξαρτάται από την εξακρίβωση της παραδόσεως στην οποία πρέπει να καταλογισθεί η διασυνοριακή μεταφορά. Επομένως, όλες οι άλλες παραδόσεις της αλυσίδας πωλήσεων που δεν διαθέτουν αυτό το πρόσθετο χαρακτηριστικό της διασυνοριακής μεταφοράς πρέπει να θεωρούνται ως εγχώριες παραδόσεις.

α) Η σημασία της κυριότητας και της εξουσίας διαθέσεως

32. Εντούτοις, δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο θέτει το συγκεκριμένο ερώτημα σχετικά με την εξουσία διαθέσεως της ενδιάμεσης επιχειρήσεως (Β) στην αλυσίδα εφοδιασμού, πρέπει να διευκρινισθεί προκαταρκτικώς ότι, όταν επιχείρηση συμμετέχει σε αλυσίδα εφοδιασμού, έχει φυσικά και εξουσία διαθέσεως κατά την έννοια του δικαίου περί ΦΠΑ και μεταβιβάζει την εξουσία αυτή στους πελάτες της (εν προκειμένω στην Herst).

33. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει αναμφίβολα ότι, σε περίπτωση αλυσίδας εφοδιασμού με μία μοναδική μεταφορά υφίστανται πλείονες παραδόσεις, ο τόπος παραδόσεως των οποίων πρέπει να καθορίζεται με διαφορετικό τρόπο [15]. Εάν μια παράδοση σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι ο προμηθευτής μεταβιβάζει την εξουσία διαθέσεως στον λήπτη, η ενδιάμεση επιχείρηση πρέπει να έχει αποκτήσει επίσης την εξουσία διαθέσεως (τουλάχιστον για ένα λογικό δευτερόλεπτο). Ειδάλλως, δεν θα υπήρχαν δύο παραδόσεις, αλλά το πολύ μία παράδοση και μία παροχή υπηρεσίας. Αρκεί, λοιπόν, η ενδιάμεση επιχείρηση (Β) να παράσχει στον πελάτη της (Herst) «μόνον» την πρόσβαση στα αγαθά που αυτός πρόκειται να προμηθευτεί, τα οποία προηγουμένως έχει αποκτήσει η ίδια (αλλά δεν τα έχει παραλάβει ακόμη), προκειμένου να διαπιστωθεί μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως από την Α στη Β και στη συνέχεια από τη Β στην Herst.

34. Το συμπέρασμα αυτό (πλείονες παραδόσεις έχουν ως λογική συνέπεια και πλείονες μεταβιβάσεις της εξουσίας διαθέσεως) δεν θα μεταβαλλόταν ακόμη και αν το εθνικό αστικό δίκαιο επέτρεπε την άμεση μεταβίβαση της κυριότητας από την πρώτη (Α) στην τελευταία επιχείρηση μιας αλυσίδας εφοδιασμού (εν προκειμένω: στην Herst). Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ δεν κάνει λόγο, εν πάση περιπτώσει σε ορισμένες γλωσσικές αποδόσεις [16], για την περίπτωση που κάποιος απέκτησε το δικαίωμα κυριότητας, αλλά για την περίπτωση της μεταβιβάσεως του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, «ως κύριος», ενσώματο αγαθό. Ωστόσο, το να διαθέτει κάποιος κάτι «[σαν] κύριος» δεν συμπίπτει κατ' ανάγκη με την απόκτηση κυριότητας. Αφενός, εάν οι δύο καταστάσεις συνέπιπταν, δεν θα διέθετε κάποιος αγαθό «[σαν] κύριος», αλλά «ως κύριος». Αφετέρου, σε διαφορετική περίπτωση, η έννοια της παραδόσεως για τους σκοπούς του ΦΠΑ θα εξηρτάτο από την εκάστοτε εθνική αντίληψη περί κυριότητας. Εντούτοις, η έννοια της «παραδόσεως αγαθών» δεν αναφέρεται στη μεταβίβαση της κυριότητας υπό τις μορφές που προβλέπονται στο εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο [17].

14 Αποφάσεις της 26ης Ιουλίου 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, σκέψη 34), και της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, σκέψη 45), καθώς και προτάσεις μου στην υπόθεση AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, σημείο 55) και στην υπόθεση EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, σημείο 35).

15 Βλ. αποφάσεις της 19ης Δεκεμβρίου 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, σκέψη 70), της 26ης Ιουλίου 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, σκέψεις 34 έως 36), και της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, σκέψη 50).

16 Έτσι, στη γερμανική απόδοση («wie ein Eigentümer»), στη γαλλική απόδοση («comme un propriétaire»)· αντιθέτως, άλλως έχει η αγγλική («as owner») και η εσθονική απόδοση («"Kaubatarne" on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek»).

17 Αποφάσεις της 2ας Ιουλίου 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, σκέψη 29), της 16ης Φεβρουαρίου 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, σκέψη 39), της 6ης Φεβρουαρίου 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, σκέψη 32), και της 8ης Φεβρουαρίου 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, σκέψεις 7 και 8).

35. Από τα ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι δεν έχει σημασία, κατ' αρχήν, το αν και πότε πραγματοποιήθηκε μια *αστικού δικαίου μεταβίβαση της κυριότητας* στην ενδιάμεση επιχείρηση (B) ή στην τελευταία κατά σειρά επιχείρηση (Herst). Όπως ορθώς επισημαίνει η Επιτροπή, η τυπική κυριότητα δεν είναι καθοριστική. Η απόκτηση της κυριότητας μπορεί να έχει σημασία, στην καλύτερη περίπτωση, ως ένδειξη στο πλαίσιο συνολικής εκτιμήσεως, διότι στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων η απόκτηση της εξουσίας διαθέσεως συνδέεται με την απόκτηση της κυριότητας.

36. Με βάση την προσέγγιση αυτή καθίσταται αντιληπτό και το νόημα της επισημάνσεως του Δικαστηρίου σχετικά με την ενδεχόμενη απόκτηση της κυριότητας από την Arex κατά το τσεχικό δίκαιο στην απόφαση Arex[18]. Το Δικαστήριο έκρινε, συναφώς, ότι ήταν καθοριστικό αν η κυριότητα είχε αποκτηθεί ήδη κατά τη φόρτωση των καυσίμων από τον λήπτη της παροχής (Arex) που εκτέλεσε τη μεταφορά. Η απόκτηση της κυριότητας από τον μεταφορέα αποτελεί, λοιπόν, πολύ σημαντική ένδειξη για την παράδοση, αλλά δεν είναι κρίσιμη από μόνη της[19].

37. Το Δικαστήριο έχει επισημάνει, αντίστοιχα, ότι δεν ασκεί επιρροή το ποιος έχει την κυριότητα του αγαθού υπό την έννοια του εθνικού δικαίου κατά τη μεταφορά ή το ποιος έχει τη φυσική εξουσία επ' αυτού[20]. Ομοίως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι από το γεγονός και μόνον ότι το αγαθό έχει ήδη μεταπωληθεί δεν μπορεί να συναχθεί ότι η μεταφορά πρέπει να καταλογιστεί στην επακολουθούσα παράδοση[21]. Συνεπώς, το γεγονός και μόνον της μεταπωλήσεως δεν ασκεί επιρροή για τον καταλογισμό της διακινήσεως των προϊόντων σε μία από τις παραδόσεις.

38. Κατά συνέπεια, η εξουσία διαθέσεως κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχει ευρύτερο περιεχόμενο από την κυριότητα κατά το αστικό δίκαιο. Ωστόσο, η εξουσία διαθέσεως, όπως και η κυριότητα, δεν αποκλείεται λόγω νομικών περιορισμών. Κατά τον ίδιο τρόπο που τα υφιστάμενα δικαιώματα, παραδείγματος χάρη ενός μισθωτή, δεν αποκλείουν την εξουσία διαθέσεως του κυρίου, οι νομικοί περιορισμοί της διαθέσεως κατά τη διάρκεια καθεστώτος τελωνειακής διαμετακόμισης δεν παρακωλύουν την εξουσία διαθέσεως του αγοραστή κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ.

39. Ως ενδιάμεσο συμπέρασμα, λοιπόν, μπορεί να συναχθεί ότι ο χρόνος αποκτήσεως της κυριότητας με βάση το εθνικό δίκαιο δεν είναι καθοριστικός για τον καταλογισμό της μεταφοράς σε μία από τις εξεταζόμενες παραδόσεις και, κατ' επέκταση, για τον καθορισμό της απαλλασσόμενης ενδοκοινοτικής παραδόσεως.

β) Συγκεκριμένος καταλογισμός της διασυνοριακής μεταφοράς στο πλαίσιο αλυσίδας εφοδιασμού

40. Αντιθέτως, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο καταλογισμός της διασυνοριακής μεταφοράς σε μία παράδοση στο πλαίσιο αλυσίδας πωλήσεων –εν προκειμένω, σε μία από τις δύο παραδόσεις (A προς B ή B προς Herst– πρέπει να στηρίζεται σε συνολική εκτίμηση όλων των ιδιαίτερων περιστάσεων της συγκεκριμένης περιπτώσεως[22].

18 Βλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, σκέψη 78).

19 Πρβλ. απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, σκέψη 40), και της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψεις 32 επ.), όπου η μεταβίβαση της κυριότητας δεν έχει καμία σημασία και λαμβάνεται υπόψη κυρίως η γνωστοποίηση της βουλήσεως μεταπωλήσεως.

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

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

22 Αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, σκέψη 32), της 26ης Ιουλίου 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, σκέψη 35), της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 32), της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, σκέψη 27), καθώς και προτάσεις μου στην υπόθεση AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, σημεία 58 επ.) και στην υπόθεση EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, σημείο 56).

41. Στην περίπτωση αλυσιδωτών πράξεων, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη, ιδίως, από ποιον ή για λογαριασμό ποιου γίνεται η μεταφορά [23]. Κατά την εκτίμησή μου, το καθοριστικό κριτήριο είναι ποιος φέρει τον κίνδυνο της τυχαίας καταστροφής του αγαθού κατά τη μεταφορά [24].

42. Υπό το πρίσμα αυτό, σε σειρά υποθέσεων που αφορούσαν αλυσίδα δύο πωλήσεων (Α – Β – Γ), το Δικαστήριο έκρινε ότι η μεταφορά δεν μπορεί πλέον να καταλογιστεί στην «πρώτη» παράδοση όταν έχει ήδη μεταβιβαστεί πριν από τη μεταφορά στον τελικό αποκτώντα (Γ), ήτοι στον λήπτη της «δεύτερης» παραδόσεως (Β – Γ), η εξουσία να διαθέτει το αγαθό ως κύριος [25].

43. Συγκεκριμένα, όποιος διαθέτει ήδη το αγαθό «ως κύριος» φέρει κατά κανόνα και τον κίνδυνο της τυχαίας καταστροφής του. Και τούτο διότι το δικαίωμα να μεταχειρίζεται ένα αγαθό κατά βούληση, για παράδειγμα να το καταστρέψει ή να το καταναλώσει, αποτελεί τυπική έκφραση των εξουσιών του κυρίου [26]. Συναφώς και η Επιτροπή, στις παρατηρήσεις της, επισημαίνει ορθώς τη νομική εξουσία λήψεως αποφάσεων σχετικά με ένα αγαθό. Η αντίστροφη πλευρά αυτής της εξουσίας είναι ακριβώς ότι ο δικαιούχος φέρει τον κίνδυνο της τυχαίας καταστροφής του αγαθού (επί του οποίου ασκεί τη νομική εξουσία της λήψεως αποφάσεων).

44. Υπό αυτό το πρίσμα, λοιπόν, μπορεί να γίνει δεκτό ότι εκείνος που πρέπει να φέρει τον κίνδυνο της τυχαίας καταστροφής έχει επίσης την εξουσία να διαθέτει το αγαθό ως κύριος κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ [27].

45. Βεβαίως –όπως υποστηρίζει η Τσεχική Δημοκρατία–, το ποιος φέρει τον κίνδυνο τυχαίας καταστροφής δεν είναι πάντοτε εύκολο να απαντηθεί ως νομικό ζήτημα. Ωστόσο, η απάντηση είναι απλούστερη και οδηγεί σε μεγαλύτερη ασφάλεια δικαίου από μια συνολική εκτίμηση κατά την οποία δεν είναι σαφές ποια κριτήρια πρέπει να είναι καθοριστικά και πώς θα πρέπει να σταθμίζονται.

46. Αντιθέτως, από την κατανομή του κινδύνου μπορεί να συναχθεί ο ρόλος καθενός από τους συμμετέχοντες στην αλυσίδα εφοδιασμού [28]. Και τούτο διότι τεκμαίρεται ότι το πρόσωπο *που παραδίδει σε άλλον* ένα αγαθό και φέρει τον κίνδυνο της τυχαίας καταστροφής του κατά την παράδοση ενεργεί ως προμηθευτής και από νομικής απόψεως (και όχι απλώς ως παραγγελιοδόχος μεταφοράς για λογαριασμό άλλου). Εάν όμως το εν λόγω πρόσωπο είναι ο προμηθευτής της διασυνοριακής παραδόσεως, η παράδοση που πραγματοποιεί πρέπει να είναι η απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση.

47. Η ανάληψη των μεταφορικών εξόδων από την Herst, στην προκειμένη περίπτωση, μπορεί να θεωρηθεί μόνον ως ένδειξη ότι η Herst ενήργησε ως προμηθευτής για δικό της λογαριασμό. Πάντως, η ένδειξη αυτή δεν είναι οπωσδήποτε ορθή, δεδομένου ότι ο αγοραστής φέρει κατά κανόνα το οικονομικό κόστος της μεταφοράς (το οποίο περιλαμβάνεται στην τιμή ή χρεώνεται επιπλέον). Εάν ο πωλητής (εν προκειμένω η Β) επιτύχει να προσθέσει στην τιμή το κόστος μεταφοράς, αλλά η Herst φέρει τον κίνδυνο της τυχαίας καταστροφής κατά τη μεταφορά, η διασυνοριακή μεταφορά πρέπει να καταλογισθεί στην Herst.

23 Ομοίως και η απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, σκέψη 40 in fine).

24 Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, σημείο 60).

25 Βλ. αποφάσεις της 26ης Ιουλίου 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, σκέψη 36), της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 34), και της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, σκέψη 33).

26 Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, σημείο 62) και στην υπόθεση EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, σημείο 58).

27 Βλ., σχετικά, και τις προτάσεις μου στην υπόθεση AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, σημείο 62).

28 Βλ., σχετικά, και τις προτάσεις μου στην υπόθεση AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, σημείο 73).

48. Αυτό ισχύει ανεξαρτήτως του ζητήματος ποιος εκτελεί στην πράξη τη μεταφορά στις περιπτώσεις αυτές (στις κριθείσες περιπτώσεις αυτός ήταν τις περισσότερες φορές η ενδιάμεση επιχείρηση)[29] και ανεξαρτήτως του πώς πρέπει να χαρακτηριστεί από νομικής απόψεως η σχέση που έχει με το αγαθό το πρόσωπο που έχει την εξουσία διαθέσεώς του[30] (δηλαδή αν είναι ήδη κύριος ή έχει απλώς αξίωση να του μεταβιβαστεί η κυριότητα).

49. Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, τούτο σημαίνει ότι είναι κρίσιμο αν η Herst είχε αποκτήσει την εξουσία διαθέσεως επί των καυσίμων πριν από τη διασυνοριακή μεταφορά τους, καθόσον έφερε τον κίνδυνο τυχαίας καταστροφής τους. Δεν αποκλείεται αυτό να συνέβη με μεταβίβαση της κυριότητας κατά τη στιγμή της φόρτωσης στην εγκατάσταση του διυλιστηρίου, διότι ο κύριος ενός πράγματος φέρει κατά κανόνα και τον κίνδυνο απώλειάς του. Σε μια τέτοια περίπτωση, η δεύτερη παράδοση (Β – Herst) στο πλαίσιο διμερούς αλυσίδας εφοδιασμού θα ήταν η απαλλασσόμενη παράδοση και η Herst δεν θα είχε δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών.

50. Αντιθέτως, εάν τα αγαθά έχουν μεταπωληθεί πριν από τη μεταφορά και, ως εκ τούτου, υφίσταται τριμερής αλυσίδα εφοδιασμού (Α – Β – Herst – Δ), το αποτέλεσμα μεταβάλλεται ελαφρώς. Δηλαδή, η μεταφορά δεν θα εκτελείτο από την τελευταία, αλλά από ενδιάμεση επιχείρηση στην αλυσίδα εφοδιασμού. Στο εν λόγω πλαίσιο –εάν η Herst φέρει τον κίνδυνο τυχαίας καταστροφής κατά τη μεταφορά–, η παράδοσή της (δηλαδή η τρίτη παράδοση, Herst – Δ) θα ήταν η διασυνοριακή και απαλλασσόμενη παράδοση[31]. Στην περίπτωση αυτή, η Herst δεν θα είχε επίσης δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών ως προς την αρχική μεταφορά στην Τσεχική Δημοκρατία, αλλά μόνο στη χώρα ενάρξεως της μεταφοράς.

51. Ωστόσο, δεν αποκλείεται ο χρόνος μεταθέσεως του κινδύνου (με ή χωρίς ταυτόχρονη απόκτηση κυριότητας βάσει του αστικού δικαίου) να διαμορφώθηκε με διαφορετικό τρόπο. Για παράδειγμα, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, σύμφωνα με τις συμβάσεις που χρησιμοποιούνται συνήθως στον συγκεκριμένο κλάδο, η απόκτηση κυριότητας και ενδεχομένως η μετάθεση του κινδύνου στον αγοραστή που πραγματοποιεί τη μεταφορά λαμβάνουν χώρα μόνον κατά τη στιγμή κατά την οποία τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντα τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία.

52. Σε τέτοια περίπτωση, η Herst θα ενεργούσε μόνον ως παραγγελιοδόχος μεταφοράς κατά τη διάρκεια της διασυνοριακής μεταφοράς (δηλαδή από το διυλιστήριο έως τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία στην Τσεχική Δημοκρατία)[32]. Ασφαλώς, τούτο θα ήταν μάλλον ασυνήθιστο, αλλά δεν αποκλείεται. Το άρθρο 32, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ δεν αποκλείει επίσης το ενδεχόμενο αυτό, διότι προβλέπει ότι η μεταφορά των αγαθών μπορεί να πραγματοποιηθεί από τον προμηθευτή (εν προκειμένω Α και Β), από τον αγοραστή (εν προκειμένω, Β και Herst) ή από τρίτο πρόσωπο (δηλαδή από παραγγελιοδόχο μεταφοράς, εν προκειμένω, Herst για Α ή για Β). Στο πλαίσιο τούτο, η μεταφορά κατά την έννοια του άρθρου 32, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ θα έπρεπε να καταλογισθεί στην παράδοση είτε της Α προς τη Β είτε της Β προς την Herst.

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

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

31 Ο νομοθέτης της Ένωσης επιχειρεί να ρυθμίσει εκ νέου με μεγαλύτερο βαθμό ασφάλειας δικαίου την κατάσταση αυτή (μεταφορά από την ενδιάμεση επιχείρηση) μέσω ενός πλάσματος δικαίου στο νέο άρθρο 36α της οδηγίας ΦΠΑ (ΕΕ 2018, L 311, σ. 3) που πρέπει να μεταφερθεί στις εθνικές έννομες τάξεις έως την 1η Ιανουαρίου 2020.

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

53. Το αν η παράδοση από τη Β στην Herst θα πραγματοποιηθεί στην Τσεχική Δημοκρατία εξαρτάται από το αν η μεταφορά πρέπει να καταλογισθεί στην πρώτη παράδοση (Α προς Β), πράγμα που προϋποθέτει ότι η πρώτη επιχείρηση (Α) έφερε τον κίνδυνο απώλειας κατά τη διασυνοριακή παράδοση. Το τελευταίο θα ήταν ασύνηθες, δεδομένου ότι η Α επέτρεψε στη Β να παραλάβει τα προϊόντα και μέσω τρίτου προσώπου (εν προκειμένω, της Herst) που δεν γνωρίζει η Α. Εκ πρώτης όψεως, δεν είναι σαφές για ποιον λόγο θα έπρεπε η Α, υπό αυτές τις συνθήκες, να φέρει τον κίνδυνο τυχαίας καταστροφής ακόμη και μετά τον χρόνο παραλαβής.

54. Ωστόσο, το Δικαστήριο δεν μπορεί να προβεί στην εκτίμηση του ποιος έφερε τον κίνδυνο απώλειας κατά τη διάρκεια της διασυνοριακής μεταφοράς. Αντιθέτως, η εν λόγω εκτίμηση απόκειται στο αιτούν δικαστήριο [33].

3. Συμπέρασμα

55. Συνοψίζοντας, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι κατά τον καταλογισμό της μοναδικής διασυνοριακής διακινήσεως προϊόντων σε συγκεκριμένη παράδοση στο πλαίσιο αλυσιδωτής πράξεως, έχει καθοριστική σημασία το ποιος φέρει τον κίνδυνο τυχαίας καταστροφής των προϊόντων κατά τη διασυνοριακή μεταφορά τους. Η παράδοση αυτή είναι η αφορολόγητη ενδοκοινοτική παράδοση ο τόπος της οποίας είναι ο τόπος ενάρξεως της μεταφοράς. Αντιθέτως, δεν είναι κρίσιμο το ποιος ήταν κύριος βάσει του αστικού δικαίου κατά τη μεταφορά ή το αν η μεταφορά πραγματοποιείται υπό ειδικό τελωνειακό καθεστώς.

Β. Επί του δευτέρου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

1. Επί του παραδεκτού και επί της ερμηνείας των δύο ερωτημάτων

56. Το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα αφορούν, εν τέλει, τη σχέση μεταξύ οδηγίας και εθνικού δικαίου. Πιο συγκεκριμένα, η συνταγματική αρχή in dubio mitius επιτάσσει, στο πλαίσιο του φορολογικού δικαίου, να επιλέγεται πάντοτε η ερμηνεία εθνικού νόμου που είναι ευνοϊκότερη για τον υποκείμενο στον φόρο. Τούτο όμως προϋποθέτει ότι ο εξεταζόμενος κανόνας δικαίου επιδέχεται, αντικειμενικά, πλείονες ερμηνευτικές προσεγγίσεις.

57. Πάντως, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν προκύπτει σαφώς αν αυτό ισχύει στην υπό κρίση υπόθεση. Παραδόξως, η σημασία της αρχής αυτής δεν επισημάνθηκε στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στην υπόθεση AREX [34], μολονότι τα πραγματικά περιστατικά και η πλειονότητα των ερωτημάτων ήσαν σχεδόν πανομοιότυπα. Το τελευταίο είναι εν τινί μέτρω αντίθετο προς την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου ότι, αντικειμενικώς, βάσει του εθνικού δικαίου, υφίστανται διάφορες ερμηνευτικές δυνατότητες.

58. Ωστόσο, δεν μπορεί να γίνει δεκτή η άποψη της Τσεχικής Δημοκρατίας ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι απαράδεκτη για τον λόγο αυτόν. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ισχύει τεκμήριο λυσιτέλειας των προδικαστικών ερωτημάτων του αιτούντος δικαστηρίου. Αυτό καθορίζει, με δική του ευθύνη, το νομικό και πραγματικό πλαίσιο εντός του οποίου υποβάλλει τα ερωτήματά του σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης. Το Δικαστήριο μπορεί να αρνηθεί να δώσει απάντηση σε προδικαστικό ερώτημα εθνικού δικαστηρίου μόνον αν η ερμηνεία την οποία ζητεί

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

34 Απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

το εθνικό δικαστήριο προδήλως δεν έχει σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά ή νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του υποβλήθηκαν [35].

59. Ακόμη και αν υφίστανται αμφιβολίες –όπως ορθώς τονίζει η Επιτροπή– ως προς την εφαρμογή της αρχής in dubio mitius στην παρούσα υπόθεση, δεν μπορεί να γίνει δεκτή η ύπαρξη υποθετικής καταστάσεως. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο οφείλει να απαντήσει στο συναφές νομικό ζήτημα.

60. Η Τσεχική Δημοκρατία έχει μεταφέρει σε μεγάλο βαθμό την οδηγία ΦΠΑ στην εσωτερική έννομη τάξη. Οι έννοιες της οδηγίας ΦΠΑ και η ερμηνεία τους είναι αρκούντως σαφείς. Εντούτοις, ο καταλογισμός της φοροαπαλλαγής σε μία από τις παραδόσεις στο πλαίσιο της αλυσίδας εφοδιασμού και ο συνακόλουθος προσδιορισμός του τόπου των λοιπών παραδόσεων χαρακτηρίζονται από ορισμένο βαθμό ανασφάλειας δικαίου. Αυτό μαρτυρούν, άλλωστε, και οι πολυάριθμες σχετικές αποφάσεις που έχει εκδώσει το Δικαστήριο [36], καθώς και το νέο άρθρο 36α της οδηγίας ΦΠΑ το οποίο πρέπει να μεταφερθεί στις εθνικές έννομες τάξεις έως την 1η Ιανουαρίου 2020 [37].

61. Στην περίπτωση που το εθνικό καθεστώς παρέχει, αντικειμενικώς, τη δυνατότητα διαφορετικού καταλογισμού της φοροαπαλλαγής σε άλλη παράδοση δια της ερμηνευτικής οδού, με αποτέλεσμα να θεωρείται ως τόπος παροχής στην υπό κρίση υπόθεση, κατόπιν αντικειμενικής θεωρήσεως, η Τσεχική Δημοκρατία, τίθεται το ζήτημα της σχέσεως της συνταγματικής αρχής in dubio mitius με την οδηγία ΦΠΑ. Πρέπει να εξετασθεί, λοιπόν, αν η ευνοϊκότερη ερμηνεία του εθνικού δικαίου, την οποία προβλέπει το εθνικό συνταγματικό δίκαιο, δύναται να αποκλείσει ερμηνεία του εθνικού δικαίου σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης, αλλά δυσμενέστερη για τον υποκείμενο στον φόρο.

2. Δεν τίθεται ζήτημα υπεροχής του δικαίου της Ένωσης

62. Εκ πρώτης όψεως, θα μπορούσε να υποστηριχθεί η αρνητική απάντηση στο εν λόγω ερώτημα υπό το πρίσμα της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης [38]. Η προσέγγιση αυτή όμως δεν θα λάμβανε υπόψη ότι το ερώτημα που υποβάλλει το αιτούν δικαστήριο –εάν όντως τίθεται σχετικό ζήτημα– δεν αφορά την υπεροχή του δικαίου της Ένωσης. Πιο συγκεκριμένα, η υπεροχή του δικαίου της Ένωσης συνιστά κανόνα συγκρούσεως [39] που αφορά τη σχέση μεταξύ δύο εφαρμοστέων κανόνων. Ωστόσο, δεν υφίσταται τέτοια περίπτωση εν προκειμένω.

35 Αποφάσεις της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, σκέψη 32), της 30ής Απριλίου 2014, Pfleger κ.λπ. (C-390/12, EU:C:2014:281, σκέψη 26), της 22ας Ιουνίου 2010, Melki και Abdeli (C-188/10 και C-189/10, EU:C:2010:363, σκέψη 27), και της 22ας Ιανουαρίου 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, σκέψη 19).

36 Αποφάσεις της 19ης Δεκεμβρίου 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), της 21ης Φεβρουαρίου 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84), της 26ης Ιουλίου 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), και της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

37 Οδηγία (ΕΕ) 2018/1910 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά την εναρμόνιση και απλούστευση ορισμένων κανόνων στο σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας για τη φορολόγηση των συναλλαγών μεταξύ κρατών μελών (ΕΕ 2018, L 311, σ. 3).

38 Αποφάσεις της 9ης Μαρτίου 1978, Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, σκέψη 17/18), της 17ης Δεκεμβρίου 1970, Internationale Handelsgesellschaft (11/70, EU:C:1970:114, σκέψη 3), και της 15ης Ιουλίου 1964, Costa (6/64, EU:C:1964:66, σ. 1270).

39 Ως εκ τούτου, η υπεροχή του νόμου χαρακτηρίζεται ορθώς ως κανόνας επιλύσεως συγκρούσεων από τον Marc Desens, *Auslegungskonkurrenzen im europäischen Mehrebenensystem*, EuGRZ 2011, σ. 211 (212), τον Harald Schaumburg, σε Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, Κολωνία 2015, σημείο 4.19 επ., τους Claus Dieter Classen/Martin Nettesheim, σε Oppermann/Classen/Nettesheim, *Europarecht*, Μόναχο, 8η έκδοση 2018 § 10, σημείο 33.

63. Η οδηγία ΦΠΑ δεν είναι κανονισμός, αλλά οδηγία η οποία, σύμφωνα με το άρθρο 288 ΣΛΕΕ, απευθύνεται μόνο στο κράτος μέλος. Συνεπώς, δεν έχει κατ' αρχήν άμεση εφαρμογή. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου[40], άμεση εφαρμογή οδηγίας της Ένωσης είναι δυνατή μόνο σε περίπτωση που η οδηγία είναι απαλλαγμένη αιρέσεων και αρκούντως ακριβής.

64. Εντούτοις, τέτοια οδηγία –όπως ρητώς επισημαίνει το Δικαστήριο– δεν μπορεί, αφ' εαυτής, να δημιουργήσει υποχρεώσεις στους ιδιώτες και, επομένως, δεν μπορεί να προβάλλεται, αυτή καθ' εαυτήν, έναντι των ιδιωτών ενώπιον εθνικών δικαστηρίων[41]. Επομένως, οι υποχρεώσεις που απορρέουν από μια οδηγία πρέπει να μεταφέρονται στο εσωτερικό δίκαιο για να μπορεί να γίνει άμεση επίκλησή τους έναντι των ιδιωτών.

65. Κατ' αυτόν τον τρόπο, το Δικαστήριο δημιούργησε ένα αποτελεσματικό εργαλείο για την επιβολή του δικαίου της Ένωσης προς όφελος των ιδιωτών. Το κράτος μέλος δεν μπορεί, εν τέλει, να αντιτάξει στον ιδιώτη την παράλειψη εφαρμογής ή την εσφαλμένη εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης. Αποτρέπεται η δυνατότητα του κράτους να αντλεί όφελος από τη μη συμμόρφωσή του προς το δίκαιο της Ένωσης[42]. Εάν η σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης ερμηνεία του εθνικού δικαίου συνιστά την ευνοϊκότερη για τον φορολογούμενο ερμηνεία, τόσο η εθνική αρχή in dubio mitius όσο και η ενδεχόμενη άμεση εφαρμογή της οδηγίας έχουν το ίδιο αποτέλεσμα.

66. Κατά συνέπεια, η αρχή in dubio mitius δύναται να αναπτύξει αυτοτελές αποτέλεσμα στον τομέα του δικαίου περί ΦΠΑ μόνον εάν η ενδεχόμενη ερμηνεία σε εθνικό επίπεδο έχει ευνοϊκότερο αποτέλεσμα για τον φορολογούμενο από εκείνο που προβλέπει η οδηγία. Στις περιπτώσεις αυτές όμως αποκλείεται η άμεση εφαρμογή της οδηγίας ΦΠΑ. Δεν υφίσταται, λοιπόν, σύγκρουση μεταξύ δύο εφαρμοστέων κανόνων και, ως εκ τούτου, δεν τίθεται ζήτημα υπεροχής ενός από τους κανόνες.

3. Απόκλιση μεταξύ οδηγίας και εθνικού δικαίου

67. Αντιθέτως, πρόκειται για κλασική περίπτωση αποκλίσεως μεταξύ οδηγίας και εθνικού δικαίου. Η απόκλιση αυτή πρέπει να επιλύεται, κατ' αρχήν, βάσει της επιταγής περί ερμηνείας σύμφωνης με το δίκαιο της Ένωσης[43]. Η επιταγή αυτή παρέχει στο εθνικό δικαστήριο τη δυνατότητα να εξασφαλίζει, εντός των ορίων της δικαιοδοσίας του, την πλήρη αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης όταν αποφαίνεται επί της ενώπιόν του διαφοράς.

68. Η αρχή της σύμφωνης προς το δίκαιο της Ένωσης ερμηνείας επιβάλλει στα εθνικά δικαστήρια να πράττουν ό,τι εμπίπτει στην αρμοδιότητά τους, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο του εσωτερικού δικαίου και εφαρμόζοντας μεθόδους ερμηνείας που αναγνωρίζονται από το δίκαιο αυτό, προκειμένου να εξασφαλίζουν την πλήρη αποτελεσματικότητα της επίμαχης οδηγίας και να καταλήγουν σε λύση σύμφωνη προς τον σκοπό που επιδιώκει η οδηγία αυτή[44].

40 Αποφάσεις της 22ας Νοεμβρίου 2017, Cussens κ.λπ. (C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 26), της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψεις 48 και 49), της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, σκέψη 18), της 24ης Ιανουαρίου 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, σκέψη 33), και της 19ης Ιανουαρίου 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, σκέψη 25).

41 Αποφάσεις της 22ας Νοεμβρίου 2017, Cussens κ.λπ. (C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 26), της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, σκέψη 22), της 24ης Ιανουαρίου 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, σκέψεις 37 και 38), της 14ης Ιουλίου 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, σκέψη 20), και της 26ης Φεβρουαρίου 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, σκέψη 48).

42 Βλ. ρητώς υπ' αυτήν την έννοια αποφάσεις της 24ης Ιανουαρίου 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, σκέψη 38), της 14ης Ιουλίου 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, σκέψεις 22 και 23), και της 26ης Φεβρουαρίου 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, σκέψη 49).

43 Αποφάσεις της 4ης Ιουλίου 2006, Αδενέλερ κ.λπ. (C-212/04, EU:C:2006:443, σκέψεις 109 και 110), της 16ης Ιουνίου 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, σκέψεις 44 και 47), της 5ης Οκτωβρίου 2004, Pfeiffer κ.λπ. (C-397/01 έως C-403/01, EU:C:2004:584, σκέψη 114), της 14ης Ιουλίου 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, σκέψη 26), και της 13ης Νοεμβρίου 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395, σκέψη 8).

44 Αποφάσεις της 24ης Ιανουαρίου 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, σκέψη 24), της 4ης Ιουλίου 2006, Αδενέλερ κ.λπ. (C-212/04, EU:C:2006:443, σκέψη 111), της 5ης Οκτωβρίου 2004, Pfeiffer κ.λπ. (C-397/01 έως C-403/01, EU:C:2004:584, σκέψεις 115, 116, 118 και 119).

4. Όρια ερμηνείας σύμφωνης προς το δίκαιο της Ένωσης

69. Ωστόσο, η επιταγή περί ερμηνείας σύμφωνης προς το δίκαιο της Ένωσης δεν είναι απεριόριστη. Αντιθέτως, η υποχρέωση του εθνικού δικαστηρίου να αναφέρεται στο περιεχόμενο μιας οδηγίας όταν ερμηνεύει και εφαρμόζει τους σχετικούς κανόνες του εσωτερικού δικαίου έχει ως όρια τις γενικές αρχές του δικαίου, ιδίως τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της μη αναδρομικότητας, και δεν μπορεί να αποτελέσει έρεισμα για την contra legem ερμηνεία του εθνικού δικαίου [45].

70. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η γενική αρχή του δικαίου in dubio mitius στην Τσεχική Δημοκρατία σκοπεί στη διαφύλαξη της ασφάλειας δικαίου, καθόσον ρυθμίζει με σαφήνεια τις συνέπειες της ανασφάλειας δικαίου ενός ασαφούς νόμου σε βάρος του προκαλέσαντος την εν λόγω ανασφάλεια. Ως αρχή του τσεχικού δικαίου συνιστά επίσης όριο της σύμφωνης προς το δίκαιο της Ένωσης ερμηνείας, όπως το όριο που θέτει το γράμμα μιας διατάξεως.

71. Το γεγονός ότι δεν δύναται κάθε εθνικό δίκαιο να ερμηνεύεται σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης προκύπτει ήδη από την προαναφερθείσα νομολογία. Επιπλέον, το δίκαιο της Ένωσης υποχρεώνει τα κράτη μέλη να αποκαθιστούν τυχόν ζημίες που προκαλούνται όταν ο προβλεπόμενος σκοπός οδηγίας δεν μπορεί να επιτευχθεί διά της ερμηνευτικής οδού [46].

72. Συνεπώς, όταν δεν είναι δυνατή η ερμηνεία του εθνικού δικαίου σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης, υφίσταται εθνικό δίκαιο το οποίο αντιβαίνει μεν στο δίκαιο της Ένωσης, αλλά εφαρμόζεται προς όφελος του υποκειμένου στον φόρο. Η κατάσταση αυτή δεν ανακύπτει μόνον όταν το γράμμα του εθνικού δικαίου είναι σαφώς αντίθετο, αλλά και όταν οι αρχές του δικαίου –εν προκειμένω, η συνταγματική αρχή in dubio mitius– περιορίζουν τις ερμηνευτικές δυνατότητες μόνο σε μία δυνατή ερμηνεία. Η σχετική διαπίστωση όμως απόκειται στο αιτούν δικαστήριο.

73. Τέτοια δυσάρεστα, από απόψεως δικαίου της Ένωσης, αποτελέσματα λόγω αδυναμίας άμεσης εφαρμογής μιας οδηγίας εμφανίζονται και σε άλλους τομείς του δικαίου [47]. Σε τέτοιες περιπτώσεις, απόκειται στο κράτος μέλος να συμμορφωθεί με την υποχρέωση μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο και να διαμορφώσει το εθνικό του δίκαιο (με σαφήνεια) σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης, ώστε να αποφύγει την κίνηση διαδικασίας λόγω παραβάσεως εκ μέρους της Επιτροπής.

5. Συμπέρασμα

74. Η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ ή οποιαδήποτε άλλη αρχή του δικαίου της Ένωσης δεν αποκλείει την εφαρμογή εθνικού δικαίου με διαφορετικό περιεχόμενο, εφόσον ο ιδιώτης δεν επικαλείται ή δεν μπορεί να επικαλεσθεί ο ίδιος άμεσα τις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ ούτε είναι δυνατή η ερμηνεία του εθνικού δικαίου σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης (εν προκειμένω λόγω της αρχής in dubio mitius).

45 Αποφάσεις της 24ης Ιανουαρίου 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, σκέψη 25), της 4ης Ιουλίου 2006, Αδενέλερ κ.λπ. (C-212/04, EU:C:2006:443, σκέψη 110), της 16ης Ιουνίου 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, σκέψεις 44 και 47).

46 Πρβλ. αποφάσεις της 24ης Ιανουαρίου 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, σκέψεις 42 και 43), της 4ης Ιουλίου 2006, Αδενέλερ κ.λπ. (C-212/04, EU:C:2006:443, σκέψη 112), και της 14ης Ιουλίου 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, σκέψη 27).

47 Βλ., παραδείγματος χάρη, αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 52), της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, σκέψη 31, στο μέτρο που ο οργανισμός δεν είχε αρκούντως στενό δεσμό με το κράτος), και της 14ης Ιουλίου 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, σκέψη 30).

Γ. Επί του τρίτου ερωτήματος

75. Με το τρίτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί αν –σε περίπτωση που η αρχή in dubio mitius είναι «εφαρμοστέα»– πρέπει να θεωρηθεί κατ' αντικειμενική εκτίμηση ότι η νομική έννοια της παραδόσεως αγαθών και η νομική έννοια της μεταφοράς αγαθών η οποία έχει (ή δεν έχει) το ίδιο περιεχόμενο για τους σκοπούς της οδηγίας ΦΠΑ και για τους σκοπούς της οδηγίας για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως είναι ασαφής και επιδέχεται δύο ερμηνείες.

76. Όπως επισημάνθηκε ανωτέρω, για τον καθορισμό του τόπου παραδόσεως με βάση το άρθρο 32 της οδηγίας ΦΠΑ, είναι καθοριστικές μόνον οι έννοιες του δικαίου περί ΦΠΑ και οι έννοιες αυτές δεν πρέπει να θεωρούνται ως αντικειμενικώς αβέβαιες. «Μόνον» ο καταλογισμός της φοροαπαλλαγής σε μία από τις παραδόσεις στο πλαίσιο της αλυσίδας εφοδιασμού και ο συνακόλουθος προσδιορισμός του τόπου των λοιπών παραδόσεων χαρακτηρίζονται από ορισμένο βαθμό ανασφάλειας δικαίου.

77. Ωστόσο, αυτό δεν αποκλείει το ενδεχόμενο οι έννοιες του εθνικού δικαίου να χρήζουν διαφορετικής ερμηνείας εντός του συγκεκριμένου πλαισίου τους (συστηματική διάρθρωση, ιστορικό θεσπίσεως, πνεύμα και σκοπός) μολονότι έχουν πανομοιότυπο γράμμα. Η αρχή in dubio mitius αφορά μόνον το εθνικό δίκαιο και, επομένως, στο εν λόγω πλαίσιο έχει σημασία μόνον αν οι εθνικοί κανόνες επιδέχονται αντικειμενικώς περισσοτέρων ερμηνειών.

78. Η σχετική διαπίστωση συνιστά ζήτημα του εθνικού δικαίου και απόκειται αποκλειστικώς στο αιτούν δικαστήριο.

V. Πρόταση

79. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του Krajský soud v Praze (περιφερειακού δικαστηρίου της Πράγας, Τσεχική Δημοκρατία) ως εξής:

1) Κατά τον καταλογισμό της μοναδικής διασυνοριακής διακινήσεως προϊόντων σε συγκεκριμένη παράδοση στο πλαίσιο αλυσίδας πράξεως, έχει καθοριστική σημασία το ποιος φέρει τον κίνδυνο τυχαίας καταστροφής των προϊόντων κατά τη διασυνοριακή μεταφορά τους. Η παράδοση αυτή είναι η αφορολόγητη ενδοκοινοτική παράδοση της οποίας ο τόπος παραδόσεως είναι ο τόπος ενάρξεως της μεταφοράς.

2) Η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ ή οποιαδήποτε άλλη αρχή του δικαίου της Ένωσης δεν αποκλείει την εφαρμογή της εθνικής συνταγματικής αρχής in dubio mitius η οποία υποχρεώνει τις κρατικές αρχές, σε περίπτωση κατά την οποία οι νομικοί κανόνες είναι ασαφείς και επιδέχονται, αντικειμενικώς, περισσοτέρων ερμηνειών, να επιλέξουν την ερμηνεία η οποία είναι ευνοϊκότερη για τον υποκείμενο στον νομικό κανόνα (εν προκειμένω για τον υποκείμενο στον φόρο).