Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PRIIT PIKAMÄE
της 26ης Σεπτεμβρίου 2024[1]

Υπόθεση C-596/23 [Pohjanri][i]

B UG
παρισταμένης της:
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

[αίτηση του Helsingin hallinto-oikeus
(διοικητικού πρωτοδικείου Ελσίνκι, Φινλανδία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Ειδικοί φόροι κατανάλωσης – Οδηγία 2008/118/ΕΚ – Άρθρο 36 – Αγορά μέσω διαδικτύου προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης σε άλλο κράτος μέλος – Προϊόντα που αποστέλλονται ή μεταφέρονται άμεσα ή έμμεσα από τον πωλητή ή για λογαριασμό του –Μεταφορά από μεταφορική εταιρία προταθείσα από τον πωλητή – Εθνική ρύθμιση κατά την οποία ο πωλητής είναι υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης που καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος προορισμού»

1. Στην υπό κρίση υπόθεση, το Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικό πρωτοδικείο Ελσίνκι, Φινλανδία) υπέβαλε στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 36, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ[2].

2. Το Δικαστήριο θα έχει για πρώτη φορά την ευκαιρία να αποφανθεί επί του περιεχομένου της εν λόγω διάταξης της οδηγίας 2008/118, υποδεικνύοντας ποιος είναι ο βαθμός συμμετοχής του πωλητή στη μεταφορά των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων με γνώμονα τον οποίο μια πώληση μπορεί να χαρακτηρισθεί ως «πώληση εξ αποστάσεως» ώστε να συναχθεί κατ' αυτόν τον τρόπο ότι ο πωλητής είναι υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης στο κράτος μέλος προορισμού των συγκεκριμένων προϊόντων.

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

[i] Η ονομασία που έχει δοθεί στην παρούσα υπόθεση είναι πλασματική. Δεν αντιστοιχεί στο πραγματικό όνομα κανενός διαδίκου.

[2] ΕΕ 2009, L 9, σ. 12.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3. Κρίσιμα στην υπό κρίση υπόθεση είναι τα άρθρα 32, 33, 34 και 36 της οδηγίας 2008/118, καθώς και το άρθρο 33 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ[3].

Το φινλανδικό δίκαιο

Το νομικό πλαίσιο που ίσχυε το 2020

4. Η οδηγία 2008/118 μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο της Φινλανδίας με τον valmisteverotuslaki (182/2010) (νόμο περί ειδικού φόρου κατανάλωσης 182/2010, στο εξής: νόμος περί ειδικού φόρου κατανάλωσης). Στην υπό κρίση υπόθεση, ο νόμος αυτός εφαρμόζεται όπως ίσχυε το 2020.

5. Οι αρχές που διέπουν τον προσδιορισμό του φόρου επί της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών που οφείλεται στο Δημόσιο και το ύψος του φόρου αυτού καθορίζονται στον laki alkoholi-ja alkoholijuomaverosta (1471/1994) (νόμο περί φόρου επί της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών 1471/1994).

6. Κατά το άρθρο 1, δεύτερο εδάφιο, του νόμου περί ειδικού φόρου κατανάλωσης, ο νόμος διέπει την επιβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης, μεταξύ άλλων, επί της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών, εκτός αν ορίζεται άλλως σε σχετικό ειδικό νόμο.

7. Κατά το άρθρο 6, σημείο 11, του εν λόγω νόμου, ως «πώληση εξ αποστάσεως» για τους σκοπούς του ίδιου νόμου νοείται η πώληση στην οποία πρόσωπο που δεν έχει την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποθηκευτή ή του εγγεγραμμένου παραλήπτη ή του προσωρινού εγγεγραμμένου παραλήπτη, το οποίο είναι εγκατεστημένο στη Φινλανδία και δεν ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα, έχει αγοράσει σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται στη Φινλανδία άμεσα ή έμμεσα από τον εξ αποστάσεως πωλητή ή για λογαριασμό του.

8. Κατά το άρθρο 6, σημείο 12, του νόμου περί ειδικού φόρου κατανάλωσης, ως «πωλητής εξ αποστάσεως» νοείται ο πωλητής που πωλεί προϊόντα με προορισμό τη Φινλανδία σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο σημείο 11 του άρθρου αυτού.

9. Το άρθρο 72, πρώτο εδάφιο, του ίδιου νόμου προβλέπει ότι δεν επιβάλλεται ειδικός φόρος κατανάλωσης στα προϊόντα που έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σε άλλο κράτος μέλος, εφόσον τα αποκτά ιδιώτης για δική του χρήση και τα μεταφέρει ο ίδιος στη Φινλανδία.

10. Το άρθρο 74, πρώτο εδάφιο, του εν λόγω νόμου ορίζει ότι όταν ιδιώτης αποκτά για δική του χρήση υποκείμενα στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα προερχόμενα από άλλο κράτος μέλος, αλλά δεν το πράττει ούτε βάσει του άρθρου 72 του ίδιου νόμου ούτε μέσω πώλησης εξ αποστάσεως, και τα προϊόντα μεταφέρονται από άλλον ιδιώτη ή από επαγγελματία στη Φινλανδία, είναι υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Κάθε πρόσωπο

[3] Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

που συμμετείχε στη μεταφορά των εν λόγω προϊόντων ή που κατέχει τα προϊόντα αυτά στη Φινλανδία ευθύνεται επίσης για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης που οφείλει ο ιδιώτης που απέκτησε τα υποκείμενα στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, ως εάν επρόκειτο για δική του οφειλή.

11. Κατά το άρθρο 79, πρώτο εδάφιο, του νόμου περί ειδικού φόρου κατανάλωσης, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επιβάλλεται στα προϊόντα που πωλούνται στη Φινλανδία μέσω πώλησης εξ αποστάσεως. Το δεύτερο εδάφιο του εν λόγω άρθρου προβλέπει ότι ο πωλητής εξ αποστάσεως είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου αυτού. Εάν ο πωλητής εξ αποστάσεως έχει φορολογικό αντιπρόσωπο, υπόχρεος για την καταβολή του εν λόγω φόρου είναι ο φορολογικός αντιπρόσωπος και όχι ο πωλητής εξ αποστάσεως. Ο πωλητής εξ αποστάσεως ευθύνεται για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης που οφείλει ο φορολογικός αντιπρόσωπος ως εάν επρόκειτο για δική του οφειλή. Κατά το τρίτο εδάφιο του εν λόγω άρθρου, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά την παράδοση των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων στη Φινλανδία. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν κατά την ημέρα παράδοσης του προϊόντος στη Φινλανδία.

Τα προπαρασκευαστικά νομοθετικά έγγραφα σχετικά με το άρθρο 74 του νόμου περί ειδικού φόρου κατανάλωσης

12. Οι λόγοι που δικαιολογούν τη θέσπιση του άρθρου 74 του νόμου περί ειδικού φόρου κατανάλωσης, όπως προκύπτουν από το σχέδιο νόμου περί ειδικού φόρου κατανάλωσης (HE 263/2009 vp, σ. 46), έχουν ως εξής:

«Το άρθρο αυτό θα διέπει την περίπτωση κατά την οποία ιδιώτης αποκτά σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενα στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα για δική του χρήση, αλλά δεν το πράττει ούτε βάσει του άρθρου 72 ούτε μέσω πώλησης εξ αποστάσεως. Στην περίπτωση αυτή, ο ιδιώτης δεν εισάγει ο ίδιος τα προϊόντα στη Φινλανδία· τα συγκεκριμένα προϊόντα μεταφέρονται από άλλον ιδιώτη ή από επαγγελματία. Αυτό σημαίνει ότι ένας ιδιώτης μπορεί να αγοράσει, για παράδειγμα μέσω του διαδικτύου, προϊόντα προερχόμενα από άλλο κράτος μέλος και να μεριμνήσει ο ίδιος για τη μεταφορά των προϊόντων στη Φινλανδία, χωρίς ο πωλητής ή άλλο πρόσωπο το οποίο ενεργεί για λογαριασμό του τελευταίου να συμμετάσχει στην οργάνωση της μεταφοράς.

[…]

Τα προϊόντα θα φορολογηθούν ανεξαρτήτως του αν εισήχθησαν στη Φινλανδία από επαγγελματία, όπως μεταφορέα ή ταχυδρομική υπηρεσία, ή από άλλον ιδιώτη. Η ουσιώδης διαφορά από την πώληση εξ αποστάσεως συνίσταται στο γεγονός ότι ο πωλητής ή άλλο πρόσωπο το οποίο ενεργεί για λογαριασμό του δεν συμμετέχουν με κανέναν τρόπο στη μεταφορά των προϊόντων ή στην οργάνωση της μεταφοράς. Αντιθέτως, για παράδειγμα, η περίπτωση κατά την οποία ο πωλητής, στον ιστότοπό του, παρακινεί τον αγοραστή να απευθυνθεί σε συγκεκριμένες μεταφορικές εταιρίες, συνιστά πώληση εξ αποστάσεως, στο πλαίσιο της οποίας ο πωλητής εξ αποστάσεως ή ο φορολογικός αντιπρόσωπός του είναι υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης στο κράτος μέλος προορισμού.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

13. Η εταιρία B UG διαχειριζόταν ιστότοπο, διαθέσιμο και στη φινλανδική γλώσσα, μέσω του οποίου οι πελάτες είχαν τη δυνατότητα να αγοράζουν από ηλεκτρονικό κατάστημα διάφορες μάρκες ποτών χαμηλής και υψηλής περιεκτικότητας σε αλκοόλ.

14. Στις 20 Απριλίου 2020 οι τελωνειακές αρχές κατέσχεσαν στη Φινλανδία φορτίο το οποίο περιείχε διάφορα αλκοολούχα ποτά, είχε αποσταλεί από τη Γερμανία στη Φινλανδία από την B UG και προοριζόταν για ιδιώτη. Τα αποσταλέντα προϊόντα κατασχέθηκαν βάσει του άρθρου 103 του νόμου περί ειδικού φόρου κατανάλωσης, προκειμένου να διαπιστωθεί αν κατά την εισαγωγή των ποτών αυτών είχαν τηρηθεί οι διατάξεις του εν λόγω νόμου.

15. Η φορολογική αρχή ζήτησε από τον αγοραστή ο οποίος είχε παραγγείλει τα προϊόντα στον ιστότοπο της B UG να παράσχει διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία της παραγγελίας και την οργάνωση της μεταφοράς των προϊόντων.

16. Σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που παρέσχε ο εν λόγω ιδιώτης στις 25 Ιουνίου 2020, κατά την υποβολή της παραγγελίας στο ηλεκτρονικό κατάστημα της B UG, εμφανιζόταν η διαφήμιση των υπηρεσιών μεταφοράς των εταιριών X, Y και Z. Έτσι, κάθε φορά που προστίθεντο προϊόντα στο καλάθι αγορών, επικαιροποιούνταν το συνολικό βάρος της παραγγελίας και το κόστος μεταφοράς. Μετά την καταβολή του τιμήματος για την παραγγελία των αλκοολούχων ποτών, εμφανίστηκε στον ιστότοπο της B UG υπενθύμιση σχετικά με την οργάνωση της μεταφοράς. Κατά τον ως άνω ιδιώτη, η υπενθύμιση αυτή περιείχε συνδέσμους που παρέπεμπαν απευθείας στους ιστοτόπους των παρόχων υπηρεσιών μεταφοράς. Ο ιδιώτης επέλεξε την εταιρία X για τη μεταφορά της παραγγελίας του. Επιλέγοντας τον σύνδεσμο «X», ανακατευθύνθηκε στον ιστότοπο της εταιρίας X. Στον εν λόγω ιστότοπο, καταχώρισε τα στοιχεία επικοινωνίας του, αλλά δεν παρέσχε καμία πληροφορία σχετικά με την παραγγελία του, όπως παραδείγματος χάριν τον αριθμό της. Κατέβαλε δε απευθείας στην εταιρία X, μέσω του ιστοτόπου της, τα μεταφορικά.

17. Προς επίρρωση των επιχειρημάτων της, η φορολογική αρχή προσκόμισε στιγμιότυπο οθόνης από τον ιστότοπο της B UG με ημερομηνία 16 Ιουνίου 2020 το οποίο περιέχει οδηγίες σχετικά με τον τρόπο παράδοσης, καθώς και στιγμιότυπο οθόνης από τον ίδιο ιστότοπο, της 24ης Ιουνίου 2020, που περιέχει τους όρους παράδοσης. Από τα ως άνω στιγμιότυπα προκύπτει ότι η B UG δεν οργανώνει η ίδια τη μεταφορά των προϊόντων, αλλά παρέχει στους πελάτες της τη δυνατότητα να παραλάβουν οι ίδιοι την παραγγελία ή να επιλέξουν μεταφορέα, ορισμένοι δε μεταφορείς μνημονεύονταν στον ιστότοπο της B UG ως πιθανές επιλογές. Επιπλέον, από τα εν λόγω στιγμιότυπα προκύπτει ότι η ως άνω εταιρία έχει δηλώσει στους πελάτες της ότι οφείλουν να καταβάλουν φόρους στη Φινλανδία.

18. Με πράξη επιβολής φόρου της 21ης Αυγούστου 2020, η φορολογική αρχή επέβαλε στην B UG φόρο επί της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών για τα ποτά που είχαν κατασχεθεί την προηγούμενη ημέρα και φορολογικό πρόστιμο συνολικού ύψους 1 645,83 ευρώ. Η φορολογική αρχή έκρινε ότι η ως άνω εταιρία ή πρόσωπο που ενεργούσε για λογαριασμό της είχε αποστείλει ή μεταφέρει άμεσα ή έμμεσα τα επίμαχα αλκοολούχα ποτά στη Φινλανδία και ότι, κατά συνέπεια, η εν λόγω εταιρία είχε ενεργήσει ως πωλητής εξ αποστάσεως και ήταν υπόχρεη για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης στη Φινλανδία.

19. Η B UG υπέβαλε ενώπιον της φορολογικής αρχής διοικητική ένσταση κατά της πράξης επιβολής φόρου. Με απόφαση της 1ης Ιουνίου 2021, η φορολογική αρχή απέρριψε τη διοικητική αυτή ένσταση.

20. Η B UG προσέβαλε την απόφαση της φορολογικής αρχής της 1ης Ιουνίου 2021 ενώπιον του Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικού πρωτοδικείου Ελσίνκι). Ζήτησε την ακύρωση της αποφάσεως της φορολογικής αρχής και την ανάκληση όλων των φόρων επί της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών που της είχαν επιβληθεί.

21. Το Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικό πρωτοδικείο Ελσίνκι) διερωτάται κατά πόσον η B UG συμμετείχε στη μεταφορά των αλκοολούχων ποτών τα οποία πώλησε μέσω του ιστοτόπου της, οπότε πρέπει να θεωρηθεί ότι υπόκειται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης στη Φινλανδία ως πωλητής εξ αποστάσεως των εν λόγω αλκοολούχων ποτών. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι ο ιδιώτης που απέκτησε τα ως άνω προϊόντα στη Γερμανία τα αγόρασε από την B UG για δική του χρήση και κατέβαλε τα έξοδα μεταφοράς των εν λόγω προϊόντων απευθείας στη μεταφορική εταιρία.

22. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η νομολογία του Δικαστηρίου δεν παρέχει τη δυνατότητα να δοθεί απάντηση ως προς την ορθή ερμηνεία της φράσης «αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος άμεσα ή έμμεσα από τον πωλητή ή για λογαριασμό του» του άρθρου 36, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118.

23. Το εν λόγω δικαστήριο εκτιμά ότι η υπό κρίση υπόθεση προϋποθέτει, ειδικότερα, την εξέταση του ζητήματος αν η B UG συμμετείχε στη μεταφορά των προϊόντων σε άλλο κράτος μέλος άμεσα ή έμμεσα κατά την έννοια του άρθρου 36, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118, δεδομένου ότι στον ιστότοπό της μνημονεύονται διάφορες μεταφορικές εταιρίες και παρέχονται πληροφορίες σχετικά με τα έξοδα μεταφοράς που βαρύνουν τους αγοραστές. Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι ο ιστότοπος του πωλητή περιείχε συνδέσμους προς τους ιστοτόπους των μεταφορικών εταιριών και ότι, εφόσον επιλεγόταν ο αντίστοιχος σύνδεσμος, οι πληροφορίες σχετικά με τα προς μεταφορά προϊόντα διαβιβάζονταν αυτομάτως από τον ιστότοπο του πωλητή στον ιστότοπο της μεταφορικής.

24. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικό πρωτοδικείο Ελσίνκι) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντίκειται στην οδηγία 2008/118/ΕΚ, και ιδίως στο άρθρο 36 το οποίο αφορά τις πωλήσεις εξ αποστάσεως, ερμηνεία του εθνικού δικαίου κατά την οποία εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος πωλητής υποκείμενων στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων θεωρείται ότι συμμετέχει στη μεταφορά των προϊόντων στο κράτος μέλος προορισμού και υπόκειται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης στο κράτος μέλος προορισμού ως πωλητής εξ αποστάσεως, για τον λόγο και μόνον ότι στον ιστότοπό του παρακινεί τον αγοραστή να χρησιμοποιήσει συγκεκριμένη μεταφορική εταιρία;

2) Ο πωλητής υποκείμενων στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων έχει αποστείλει ή μεταφέρει άμεσα ή έμμεσα προϊόντα σε άλλο κράτος μέλος, κατά την έννοια του άρθρου 36, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ, και είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου λόγω πώλησης εξ αποστάσεως, κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, όταν στον ιστότοπό του προτείνονται συγκεκριμένες μεταφορικές εταιρίες και παρέχονται πληροφορίες για τα έξοδα μεταφοράς που βαρύνουν τον αγοραστή, τα δε έξοδα μεταφοράς έχουν χρεωθεί από μεταφορική εταιρία στην οποία έχουν διαβιβαστεί, χωρίς την παρέμβαση του αγοραστή, πληροφορίες για τα προς μεταφορά προϊόντα; Είναι κρίσιμο για την απάντηση του ερωτήματος αυτού το γεγονός ότι ο αγοραστής συνήψε χωριστή σύμβαση για τη μεταφορά των προϊόντων με τη μεταφορική εταιρία που μνημονεύεται στον ιστότοπο του πωλητή;»

Ανάλυση

Επί του περιεχομένου των προδικαστικών ερωτημάτων

25. Επισημαίνεται εκ προοιμίου ότι το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου αφορά την ερμηνεία του άρθρου 36, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστάσεων της υπό κρίση υπόθεσης, ενώ το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο έχει στενότερο περιεχόμενο, φαίνεται να αφορά τη συμβατότητα της ερμηνείας του άρθρου 74 του νόμου περί ειδικού φόρου κατανάλωσης, όπως διατυπώνεται στο σχέδιο νόμου της Φινλανδικής Κυβερνήσεως, με το ως άνω άρθρο 36, παράγραφος 1, του οποίου συνιστά μεταφορά στο εθνικό δίκαιο.

26. Δεδομένου ότι τα δύο αυτά προδικαστικά ερωτήματα θέτουν στην πραγματικότητα το ίδιο ζήτημα σχετικά με το περιεχόμενο του άρθρου 36, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118, ιδίως της φράσης «αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος άμεσα ή έμμεσα από τον πωλητή ή για λογαριασμό του», μπορούν, κατά τη γνώμη μου, να εξεταστούν από κοινού.

Επί της ουσίας

27. Η οδηγία 2008/118 αποσκοπεί στη διασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς μέσω της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Προς τον σκοπό αυτόν, η εν λόγω οδηγία επιβάλλει την εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών που διέπουν το συγκεκριμένο είδος φόρων, προκειμένου να διασφαλίζεται ότι η έννοια και οι προϋποθέσεις σχετικά με το «απαιτητό» των ειδικών φόρων κατανάλωσης ταυτίζονται σε όλα τα κράτη μέλη [4].

28. Το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης που θεσπίζει η οδηγία εφαρμόζεται αποκλειστικώς στα προϊόντα που απαριθμούνται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, αυτής, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται τα αλκοολούχα ποτά.

29. Η αποτελεσματικότητα του ως άνω καθεστώτος απαιτεί η υπαγωγή στον ειδικό φόρο κατανάλωσης να λαμβάνει χώρα κατά τον χρόνο της εμφάνισης ενός από τα προϊόντα αυτά στην εσωτερική αγορά, ενώ το απαιτητό του ειδικού φόρου κατανάλωσης πρέπει να συνδέεται όσο το δυνατόν στενότερα με τον τελικό καταναλωτή.

30. Ο νομοθέτης της Ένωσης έχει διαμορφώσει τις απαιτήσεις αυτές ως εξής. Το άρθρο 2, της οδηγίας 2008/118 προβλέπει ότι η γενεσιουργός αιτία του ειδικού φόρου κατανάλωσης συνίσταται στην παραγωγή ή στην εισαγωγή των εν λόγω προϊόντων στο έδαφος της Ένωσης. Το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής θεσπίζει τον γενικό κανόνα κατά τον οποίο ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο και στο κράτος μέλος θέσης σε ανάλωση των προϊόντων [5], το δε άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας διευκρινίζει ότι οι

[4] Βλ., μεταξύ άλλων, αιτιολογική σκέψη 8 της οδηγίας 2008/118.

[5] Το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/18 ορίζει την έννοια της «θέσης σε ανάλωση» ως εξής: «α) η έξοδος υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από ένα καθεστώς αναστολής, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εξόδου, β) η κατοχή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων εκτός καθεστώτος αναστολής, για τα οποία δεν έχει επιβληθεί ειδικός φόρος κατανάλωσης δυνάμει των εφαρμοστέων διατάξεων του κοινοτικού δικαίου και της εθνικής νομοθεσίας, γ) η παραγωγή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης παραγωγής, εκτός καθεστώτος αναστολής, δ) η εισαγωγή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εισαγωγής, εκτός εάν τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα υπαχθούν, αμέσως μετά την εισαγωγή, σε καθεστώς αναστολής».

όροι υπό τους οποίους ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός καθώς και ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι αυτοί που ισχύουν κατά την ημερομηνία κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος όπου το προϊόν τίθεται σε ανάλωση.

31. Οι διατάξεις του κεφαλαίου V της οδηγίας 2008/118 («Διακίνηση και φορολόγηση των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων μετά τη θέση τους σε ανάλωση») αφορούν τις περιπτώσεις στις οποίες, μετά τη θέση του προϊόντος σε ανάλωση και την καταβολή του σχετικού ειδικού φόρου κατανάλωσης, το προϊόν αυτό έχει διακινηθεί εντός της Ένωσης. Οι ως άνω διατάξεις ανταποκρίνονται στην απαίτηση διασφάλισης της τήρησης της αρχής της φορολογικής εδαφικότητας, κατά την οποία η καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης πρέπει να πραγματοποιείται στη χώρα πραγματικής κατανάλωσης, και στην απαίτηση αποφυγής της διπλής φορολόγησης του εν λόγω προϊόντος.

32. Ενώ το άρθρο 32 της οδηγίας 2008/118 ορίζει ότι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης οφείλονται μόνο στο κράτος μέλος όπου αποκτώνται τα προϊόντα όταν η αγορά πραγματοποιείται από ιδιώτη για δική του χρήση και τα προϊόντα μεταφέρονται από τον ίδιο σε άλλο κράτος μέλος, τα άρθρα 33 και 36 της οδηγίας αυτής περιέχουν εξαιρέσεις από τον γενικό κανόνα του άρθρου 7 της εν λόγω οδηγίας καθόσον ορίζουν ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επί προϊόντος που έχει ήδη τεθεί σε ανάλωση καθίσταται απαιτητός σε χρόνο *μεταγενέστερο* του χρόνου θέσης σε ανάλωση.

33. Το άρθρο 33 της οδηγίας 2008/118 προβλέπει ότι, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 36 αυτής, σε περίπτωση κατά την οποία υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, τα οποία έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σε ένα κράτος μέλος, κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς σε άλλο κράτος μέλος προκειμένου να παραδοθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτό, υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης ο οποίος καθίσταται απαιτητός στο εν λόγω άλλο κράτος μέλος. Στην περίπτωση αυτή, υπόχρεο για την καταβολή του εν λόγω φόρου είναι το πρόσωπο το οποίο εκτελεί την παράδοση ή το οποίο έχει στην κατοχή του τα παραδοτέα προϊόντα, ή το πρόσωπο στο οποίο παραδίδονται τα προϊόντα στο άλλο κράτος μέλος.

34. Το άρθρο 36 της οδηγίας αυτής, του οποίου η ερμηνεία ζητείται στην υπό κρίση υπόθεση, αφορά την πώληση εξ αποστάσεως και προβλέπει ότι τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σε ένα κράτος μέλος, τα οποία αγοράζονται από πρόσωπο που δεν έχει την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποθηκευτή ή του εγγεγραμμένου παραλήπτη, είναι εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος και δεν ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα, και τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος άμεσα ή έμμεσα από τον πωλητή ή για λογαριασμό του, υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης στο κράτος μέλος προορισμού. Στην περίπτωση αυτή, υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι ο πωλητής.

35. Το άρθρο 32 της οδηγίας 2008/118 δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω. Πράγματι, μολονότι δεν αμφισβητείται ότι ο ιδιώτης που αγόρασε τα επίμαχα προϊόντα τα απέκτησε για δική του χρήση, είναι εξίσου βέβαιο ότι τα προϊόντα αυτά δεν μεταφέρθηκαν από τον ίδιο από τη Γερμανία στη Φινλανδία[6].

36. Το αιτούν δικαστήριο καλείται να κρίνει αν το κατασχεθέν από τις φινλανδικές τελωνειακές αρχές φορτίο αλκοολούχων ποτών αποτελούσε αντικείμενο «πώλησης εξ αποστάσεως» κατά την έννοια του άρθρου 36, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118, οπότε η B UG θα είναι υπόχρεη

[6] Πρβλ. απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2006, Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733).

καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, καθώς και του φορολογικού προστίμου το οποίο προκύπτει από την πράξη επιβολής φόρου που εξέδωσε η φινλανδική φορολογική αρχή στις 21 Αυγούστου 2020. Σε αντίθετη περίπτωση, θα πρόκειται κατ' ανάγκην για αγορά εξ αποστάσεως εμπίπτουσα στο άρθρο 33 της εν λόγω οδηγίας, οπότε οι πελάτες της B UG, και όχι η ίδια η εταιρία, θα είναι υπόχρεοι για την καταβολή του επίμαχου ειδικού φόρου κατανάλωσης.

37. Επομένως, ποια έννοια έχει η φράση «αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος άμεσα ή έμμεσα από τον πωλητή ή για λογαριασμό του», και ιδίως η *έμμεση* παρέμβαση του πωλητή;

38. Το γράμμα του άρθρου 36 της οδηγίας 2008/118 δεν παρέχει στοιχεία ικανά να διαφωτίσουν το ζήτημα αυτό και το Δικαστήριο δεν έχει κληθεί να αποφανθεί επ' αυτού μέχρι σήμερα.

39. Ωστόσο, επισημαίνεται ότι, με την απόφαση της 2ας Απριλίου 1998, EMU Tabac κ.λπ. (C 296/95, EU:C:1998:152), το Δικαστήριο έθεσε τις θεμελιώδεις αρχές ερμηνείας της διάταξης αυτής[7].

40. Η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η ως άνω απόφαση αφορούσε μια πραγματική κατάσταση στην οποία η MLB, εταιρία εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο, δεχόταν και εκτελούσε παραγγελίες τσιγάρων και καπνού από ιδιώτες διαμένοντες στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η MLB αγόραζε τα προϊόντα αυτά από την EMU, εταιρία εγκατεστημένη στο Λουξεμβούργο και ανήκουσα στον ίδιο όμιλο, και μεριμνούσε για την εισαγωγή τους στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω ιδιώτη μεταφορέα επ' ονόματι και για λογαριασμό των ιδιωτών αυτών, με αντάλλαγμα την είσπραξη προμήθειας.

41. Με την απόφασή του, το Δικαστήριο έκρινε ότι μια τέτοια κατάσταση συνιστούσε πώληση εξ αποστάσεως και όχι αγορά από ιδιώτες, καθόσον, πρώτον, η MLB (και όχι οι ιδιώτες τους οποίους εκπροσωπούσε) αναλάμβανε την πρωτοβουλία όσον αφορά τις παραγγελίες που διαβιβάζονταν στον πωλητή και έφερε τους εγγενείς κινδύνους της διακύμανσης των συναλλαγματικών ισοτιμιών και, δεύτερον, η EMU και η MLB αποτελούσαν τμήμα της ίδιας οικονομικής οντότητας.

42. Κατά το Δικαστήριο, το συμπέρασμα αυτό εξηγείται από το γεγονός ότι το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12 «διατυπώθηκε κατά τρόπο που να καλύπτει όχι μόνον την περίπτωση μεταφοράς ή αποστολής από τον ίδιο τον πωλητή, αλλά και πολύ ευρύτερα όλες τις περιπτώσεις αποστολής ή μεταφοράς για λογαριασμό του πωλητή», και ότι «η διατύπωση που χρησιμοποιείται στη διάταξη αυτή δείχνει σαφώς ότι ο κοινοτικός νομοθέτης ενδιαφέρεται περισσότερο για την αντικειμενική φύση των συναλλαγών παρά για τη νομική μορφή που περιβάλλονται»[8].

[7] Στη συγκεκριμένη υπόθεση, το Δικαστήριο κλήθηκε να ερμηνεύσει το άρθρο 10, παράγραφος 1, της οδηγίας 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), και όχι το άρθρο 36, παράγραφος1, της οδηγίας 2008/118. Ωστόσο, μολονότι η τελευταία αυτή οδηγία, η οποία είναι η μόνη που έχει εφαρμογή ratione temporis στη διαφορά της κύριας δίκης, κατήργησε και αντικατέστησε την οδηγία 92/12 με ισχύ από 1ης Απριλίου 2010, από το γράμμα του άρθρου 36, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118 και του άρθρου 10, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12 προκύπτει ότι το περιεχόμενο των διατάξεων αυτών, κατ' ουσίαν, δεν διαφέρει. Εξ αυτού πρέπει να συναχθεί ότι η νομολογία του Δικαστηρίου που αφορούσε τη δεύτερη διάταξη εξακολουθεί να έχει εφαρμογή και ως προς το άρθρο 36, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118. Πρβλ. απόφαση της 5ης Μαρτίου 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, σκέψη 34).

[8] Απόφαση της 2ας Απριλίου 1998, EMU Tabac κ.λπ. (C-296/95, EU:C:1998:152, σκέψεις 45 και 46).

43. Τούτο συνεπάγεται ότι πρέπει να αποδίδεται ευρύ περιεχόμενο στη φράση «αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος άμεσα ή έμμεσα από τον πωλητή ή για λογαριασμό του» και ότι η ερμηνεία της πρέπει να αντανακλά την οικονομική πραγματικότητα της υπό εξέταση συναλλαγής, χωρίς τυπολατρία. Εντούτοις, η διαπίστωση αυτή αποτελεί απλώς την αφετηρία για την ερμηνεία στην οποία πρέπει να προβεί το αιτούν δικαστήριο.

44. Ως ερμηνευτικό βοήθημα, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή προτείνει, με τις γραπτές παρατηρήσεις της, την κατ' αναλογίαν εφαρμογή της απόφασης KrakVet Marek Batko [9].

45. Με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο αποφάνθηκε, στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), επί της ερμηνείας μιας διάταξης που παρουσιάζει σημαντική αναλογία προς το άρθρο 36, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118, ήτοι του άρθρου 33, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112. Το άρθρο αυτό προέβλεπε ότι τόπος παράδοσης αγαθών «που αποστέλλονται ή μεταφέρονται, από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του», από κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα, εφόσον συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις.

46. Το πραγματικό πλαίσιο που εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο αφορούσε προϊόντα τα οποία πωλήθηκαν από προμηθευτή εγκατεστημένο σε ένα κράτος μέλος σε αποκτώντες κατοίκους άλλου κράτους μέλους και τα οποία μεταφέρθηκαν στους τελευταίους από εταιρία την οποία είχε προτείνει ο εν λόγω προμηθευτής, αλλά με την οποία οι αποκτώντες ήταν ελεύθεροι να συμβληθούν για τους σκοπούς της μεταφοράς. Έπρεπε να θεωρηθεί ότι τα αγαθά αυτά απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν «από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργούσε για λογαριασμό του»;

47. Η συνεκτίμηση της οικονομικής και εμπορικής πραγματικότητας, η οποία αποτελεί θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, οδηγεί, κατά το Δικαστήριο, στο συμπέρασμα ότι τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται για λογαριασμό του προμηθευτή όταν αυτός, και όχι ο αποκτών, λαμβάνει πράγματι τις αποφάσεις που διέπουν τον τρόπο αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών. Επομένως, ο προμηθευτής πρέπει να διαδραματίζει «*πρωτεύοντα* ρόλο όσον αφορά την πρωτοβουλία και την οργάνωση των βασικών σταδίων της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών» [10].

48. Στη συνέχεια, το Δικαστήριο επισήμανε τέσσερα κριτήρια βάσει των οποίων μπορεί να εξακριβωθεί αν συντρέχει τέτοια περίπτωση.

49. Πρώτον, πρέπει να ληφθεί υπόψη η σημασία που έχει το ζήτημα της μεταφοράς των αγαθών αυτών προς τους αποκτώντες σε σχέση με τις εμπορικές πρακτικές που χαρακτηρίζουν τη δραστηριότητα που ασκεί ο οικείος προμηθευτής. Δεύτερον, πρέπει να προσδιοριστεί σε ποιον μπορούν να αποδοθούν οι επιλογές που αφορούν τον τρόπο αποστολής ή μεταφοράς των οικείων αγαθών. Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών μπορεί να θεωρηθεί ότι γίνεται για λογαριασμό του προμηθευτή τους όταν οι αποκτώντες απλώς αποδέχονται τις επιλογές στις οποίες έχει προβεί ο προμηθευτής, είτε αυτές αφορούν τον καθορισμό της εταιρίας που θα αναλάβει τη μεταφορά των οικείων αγαθών είτε τον τρόπο αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών αυτών. Το συμπέρασμα αυτό θα μπορούσε να στηριχθεί, μεταξύ άλλων, σε στοιχεία όπως η περιορισμένη επιλογή εταιριών τις οποίες προτείνει ο προμηθευτής για τους σκοπούς της εν λόγω μεταφοράς. Τρίτον, τίθεται το ερώτημα αν ο προμηθευτής ή ο αποκτών φέρει τον κίνδυνο που συνδέεται με

[9] Απόφαση της 18ης Ιουνίου 2020 (C-276/18, στο εξής: απόφαση KrakVet, EU:C:2020:485, σκέψεις 61 έως 63).

[10] Απόφαση Krak Vet (σκέψη 63). Η υπογράμμιση δική μου.

την αποστολή και την παράδοση των οικείων αγαθών. Τέταρτον, πρέπει να εξεταστούν οι σχετικές με την πληρωμή ρυθμίσεις που διέπουν τόσο την παράδοση των εν λόγω αγαθών όσο και την αποστολή ή τη μεταφορά τους. Η ενιαία οικονομική συναλλαγή για την απόκτηση καθώς και για την αποστολή και τη μεταφορά των εν λόγω αγαθών αποτελεί ένδειξη σημαντικής εμπλοκής του προμηθευτή στη μεταφορά τους [11].

50. Από την πλευρά μου, διαπιστώνω ότι δεν συντρέχουν οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την κατ' αναλογίαν εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση των κριτηρίων που διατυπώθηκαν στην απόφαση KrakVet, όπως υποστήριξε η Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της.

51. Μολονότι δέχομαι απερίφραστα την άποψη ότι οι διατάξεις του παράγωγου δικαίου σχετικά με τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και οι αντίστοιχες διατάξεις περί ΦΠΑ μπορούν να ερμηνευθούν κατά τον ίδιο τρόπο, φρονώ ότι τούτο δεν δικαιολογείται εν προκειμένω, λαμβανομένου υπόψη του περιεχομένου του άρθρου 33, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, στην εκδοχή που εξετάστηκε στην απόφαση KrakVet, και του άρθρου 36, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118. Συγκεκριμένα, ενώ από το τελευταίο αυτό άρθρο προκύπτει ότι η έμμεση παρέμβαση του πωλητή στην αποστολή ή τη μεταφορά των οικείων αγαθών αρκεί για να δοθεί ο χαρακτηρισμός της «πώλησης εξ αποστάσεως», η ίδια αυτή παρέμβαση δεν αποτελούσε αναγκαία προϋπόθεση για τη διαπίστωση της ύπαρξης «ενδοκοινοτικής εξ αποστάσεως πώλησης αγαθών» κατά την έννοια του άρθρου 33, παράγραφος 1, πριν από την τροποποίηση που επέφερε στην οδηγία 2006/112 το άρθρο 2 της οδηγίας (ΕΕ) 2017/2455 [12].

52. Όπως επισήμανε το Δικαστήριο στην απόφαση KrakVet, η τροποποίηση αυτή, κατά την οποία τα αγαθά πρέπει να θεωρείται ότι «αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του» ακόμη και στην περίπτωση όπου ο προμηθευτής παρεμβαίνει *έμμεσα* στη μεταφορά ή στην αποστολή τους, δεν είχε εφαρμογή ratione temporis στη διαφορά της κύριας δίκης [13].

53. Επομένως, τα κριτήρια που διατύπωσε το Δικαστήριο με την απόφαση αυτή δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν εν προκειμένω, καθόσον αποσκοπούν στην ερμηνεία του άρθρου 33, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, *ως είχε πριν από την τροποποίησή του με την οδηγία 2017/2455*.

54. Αντιθέτως, τα στοιχεία ερμηνείας του άρθρου 33, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, *ως έχει κατόπιν της ως άνω τροποποίησης*, μπορούν, κατά τη γνώμη μου, να χρησιμεύσουν για τον ορισμό του περιεχομένου του άρθρου 36 της οδηγίας 2008/118 βάσει μιας κατ' αναλογίαν συλλογιστικής.

[11] Απόφαση KrakVet (σκέψεις 69 έως 78).

[12] Οδηγία του Συμβουλίου, της 5ης Δεκεμβρίου 2017, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ και της οδηγίας 2009/132/ΕΚ όσον αφορά ορισμένες υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως (ΕΕ 2017, L 348, σ. 7).

[13] Απόφαση KrakVet (σκέψεις 55 και 56). Βλ. επίσης προτάσεις της γενικής εισαγγελέα E. Sharpston στην υπόθεση KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:81, σημείο 99), κατά τις οποίες το κείμενο που προστέθηκε με την οδηγία 2017/2455 «αποτελεί πράγματι τροποποίηση· και […] *δεν* αποτελεί την ερμηνεία η οποία θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να δίδεται στο υφιστάμενο κείμενο».

55. Μεταξύ των στοιχείων αυτών πρέπει να ληφθεί υπόψη το άρθρο 5α, πρώτο εδάφιο, του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας[14], το οποίο προστέθηκε στον εν λόγω εκτελεστικό κανονισμό ακριβώς για να αποσαφηνιστεί και να καθοριστεί το κριτήριο της έμμεσης παρέμβασης στο πλαίσιο του ΦΠΑ[15].

56. Η διάταξη αυτή ορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες θεωρείται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων κατά τις οποίες ο προμηθευτής παρεμβαίνει έμμεσα στην αποστολή ή στη μεταφορά των αγαθών αυτών. Οι τρεις πρώτες περιπτώσεις είναι αυτές στις οποίες (i) η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών ανατίθεται, στο πλαίσιο υπεργολαβίας, από τον προμηθευτή σε τρίτο που παραδίδει τα αγαθά στον λήπτη, (ii) η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών παρέχεται από τρίτο, αλλά ο προμηθευτής επιβαρύνεται είτε με το σύνολο είτε με μέρος της ευθύνης της παράδοσης των αγαθών στον λήπτη, και (iii) ο προμηθευτής εκδίδει το τιμολόγιο και εισπράττει τα τέλη μεταφοράς από τον λήπτη και τα αποστέλλει κατόπιν σε τρίτο ο οποίος διευθετεί την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών. Η τέταρτη περίπτωση, η οποία, κατά τη γνώμη μου, έχει ιδιαίτερη σημασία για την απάντηση στα ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο, είναι εκείνη στην οποία «ο προμηθευτής προωθεί με οποιονδήποτε τρόπο τις υπηρεσίες παράδοσης τρίτου προς τον λήπτη, φέρνει σε επαφή τον λήπτη και έναν τρίτο ή με άλλο τρόπο παρέχει σε τρίτο τις απαραίτητες πληροφορίες για την παράδοση των αγαθών στον πελάτη».

57. Επομένως, ο νομοθέτης της Ένωσης ενσωμάτωσε στον εν λόγω κανονισμό τις κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής ΦΠΑ σχετικά με την ερμηνεία της φράσης «αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του» για τους σκοπούς της εφαρμογής του άρθρου 33, της οδηγίας 2006/112. Όπως προκύπτει από το έγγραφο εργασίας 855 σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων περί ΦΠΑ στις πωλήσεις εξ αποστάσεως[16], οι εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές δόθηκαν κατόπιν αιτήματος των φορολογικών αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου και του Βελγίου, οι οποίες είχαν παρατηρήσει ότι ορισμένες εταιρίες είχαν καθιερώσει μια εμπορική πρακτική με σκοπό την κατάτμηση της προμήθειας των αγαθών από τη μεταφορά και την παράδοσή τους, προκειμένου να αποφευχθεί ο υπολογισμός και η καταβολή του ΦΠΑ στο κράτος μέλος προορισμού των αγαθών. Η ερμηνεία που πρότεινε η εν λόγω επιτροπή εκφράζει την ανάγκη καταπολέμησης των *καταχρηστικών πρακτικών* ή, ειδικότερα, των συναλλαγών που έχουν ως αποτέλεσμα την επίτευξη πλεονεκτήματος φορολογικής φύσης, όπως είναι η εφαρμογή του κατά πάσα πιθανότητα χαμηλότερου συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης του κράτους αποστολής των οικείων αγαθών ή η μη εφαρμογή ειδικού φόρου κατανάλωσης λόγω του χαρακτηρισμού της συναλλαγής ως αγοράς εξ αποστάσεως, και αντιβαίνουν στον σκοπό που επιδιώκουν οι σχετικές διατάξεις, ήτοι στον σκοπό της αποτροπής των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού που δημιουργούνται από την εφαρμογή της αρχής του κράτους προέλευσης στις διασυνοριακές συναλλαγές.

58. Υπαγορευόμενη από την ανάγκη καταπολέμησης των καταχρηστικών πρακτικών, η διασταλτική αυτή ερμηνεία επέφερε μετατόπιση προς τα κάτω του βαθμού συμμετοχής που απαιτείται προκειμένου να αποδοθεί στον προμηθευτή μια αποστολή ή μεταφορά αγαθών. Με

[14] ΕΕ 2011, L 77, σ. 1.

[15] Βλ. αιτιολογική σκέψη 4 του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 2019/2026 του Συμβουλίου, της 21ης Νοεμβρίου 2019, για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011 όσον αφορά παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που διευκολύνονται μέσω ηλεκτρονικών διεπαφών και τα ειδικά καθεστώτα για υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες σε μη υποκειμένους στον φόρο, πραγματοποιούν εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών και ορισμένες εγχώριες παραδόσεις αγαθών (ΕΕ 2019, L 313, σ. 14).

[16] Έγγραφο taxud.c.1 (2015) 2158321.

άλλα λόγια, η προώθηση με οποιοδήποτε μέσο των υπηρεσιών παράδοσης ενός τρίτου προς τον αποκτώντα, η διευκόλυνση της επικοινωνίας μεταξύ του αποκτώντος και τρίτου ή η γνωστοποίηση σε τρίτον των αναγκαίων πληροφοριών για την παράδοση των αγαθών στον αποκτώντα αρκούν για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

59. Το ίδιο περιεχόμενο πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να αποδοθεί στη φράση «αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος άμεσα ή έμμεσα από τον πωλητή ή για λογαριασμό του» του άρθρου 36, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118.

60. Η κατ' αναλογίαν ερμηνεία που προτείνω καθίσταται δυνατή από το γεγονός ότι το άρθρο 36, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118 εκφράζει τον *ίδιο κανόνα υπαγωγής στον φόρο* με εκείνον που απορρέει από το άρθρο 33, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 (ο πωλητής υποχρεούται να καταβάλει τον ειδικό φόρο κατανάλωσης στο κράτος μέλος προορισμού των αγαθών όταν πρόκειται για πώληση εξ αποστάσεως) και έχει το *ίδιο περιεχόμενο* με το άρθρο 33, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με την οδηγία 2017/2455. Επιπλέον, η ερμηνεία αυτή δικαιολογείται από το γεγονός ότι η οδηγία 2008/118 έχει τον ίδιο σκοπό με την οδηγία 2006/112, την καταπολέμηση των καταχρήσεων, δεδομένου ότι το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως αναγνωρίσει ότι η εν λόγω καταπολέμηση, μαζί με την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, εντάσσεται στην τελολογική διάσταση της οδηγίας 2008/118, όπως προκύπτει από το άρθρο 11, πρώτο εδάφιο, και το άρθρο 39, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, καθώς και από την αιτιολογική σκέψη 31 της οδηγίας αυτής[17].

61. Επομένως, υφίσταται έμμεση παρέμβαση κατά την έννοια του άρθρου 36, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118 ιδίως όταν ο πωλητής ενεργεί κατά τρόπον ώστε να *κατευθύνει* την επιλογή του αγοραστή όσον αφορά την εταιρία που θα αναλάβει την αποστολή και/ή τη μεταφορά των συγκεκριμένων προϊόντων. Σε μια τέτοια περίπτωση, θα πρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα ότι ο πωλητής είναι υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης στο κράτος μέλος προορισμού των εν λόγω προϊόντων.

62. Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ο ιστότοπος της B UG, μέσω του οποίου πωλήθηκαν αλκοολούχα ποτά σε αγοραστές εγκατεστημένους στη Φινλανδία, προτείνει συγκεκριμένες μεταφορικές εταιρίες. Επιπλέον, ο εν λόγω ιστότοπος παρέχει πληροφορίες σχετικά με τα έξοδα μεταφοράς τα οποία βαρύνουν τον αγοραστή που επιλέγει μία από τις εν λόγω εταιρίες και περιέχει σύνδεσμο προς τον ιστότοπο καθεμιάς από αυτές, στον οποίο, αφού ο αγοραστής επιλέξει τον αντίστοιχο σύνδεσμο, διαβιβάζονται χωρίς περαιτέρω παρέμβαση του αγοραστή πληροφορίες σχετικά με τα προς μεταφορά προϊόντα.

63. Λαμβανομένων υπόψη των πληροφοριών αυτών και υπό την επιφύλαξη εξακρίβωσης από το αιτούν δικαστήριο, θα μπορούσε, κατά τη γνώμη μου, να γίνει δεκτό ότι τα επίμαχα αλκοολούχα ποτά μεταφέρθηκαν έμμεσα στη Φινλανδία από την B UG, κατά την έννοια του άρθρου 36 της οδηγίας 2008/118, οπότε η B UG είναι υπόχρεη για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης στο εν λόγω κράτος μέλος.

[17] Όσον αφορά την οδηγία 2008/118, βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2023, CDIL (C-96/22, EU:C:2023:1025, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Όσον αφορά την οδηγία 2006/112, βλ. απόφαση της 7ης Μαρτίου 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole (C-341/22, EU:C:2024:210, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

64. Εξάλλου, πρόκειται για τη μόνη σύμφωνη προς την οικονομική και εμπορική πραγματικότητα ερμηνεία, δεδομένου ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπό κρίση υπόθεσης, η πιθανότητα να επιλέξουν οι πελάτες μεταφορική εταιρία διαφορετική από εκείνη που τους προτείνει ο πωλητής στον ιστότοπό του είναι, στην καλύτερη περίπτωση, αμελητέα και, στην πραγματικότητα, μάλλον καθαρά υποθετική.

65. Δεδομένου ότι η ερμηνεία αυτή συνεπάγεται κατ' ανάγκην την «άρση του πέπλου» ως προς τη νομική μορφή της συναλλαγής προκειμένου να αποφευχθεί κάθε ενδεχόμενη κατάχρηση δικαιώματος [18], είναι αυτονόητο ότι η σύναψη από τον αγοραστή δύο χωριστών συμβάσεων, με τον πωλητή και με τη μεταφορική εταιρία, δεν ασκεί επιρροή στο αν τα συγκεκριμένα προϊόντα πρέπει να θεωρηθεί ότι αποστέλλονται ή μεταφέρονται έμμεσα από τον πωλητή ή για λογαριασμό του.

66. Τέλος, πρέπει να διευκρινιστεί ότι το επιχείρημα που προέβαλε η B UG με τις γραπτές παρατηρήσεις της, το οποίο στηρίζεται στην πρόταση της Επιτροπής σχετικά με την οδηγία 2008/118 [19], δεν μπορεί να κλονίσει το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξα.

67. Ειδικότερα, η B UG επισήμανε ότι, σύμφωνα με την πρόταση οδηγίας για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, η διάταξη που αφορά τις πωλήσεις εξ αποστάσεως «προβλέπει τις διαδικασίες που εφαρμόζονται στις πωλήσεις που πραγματοποιούνται από επαγγελματία ο οποίος αναλαμβάνει την ευθύνη, άμεσα ή έμμεσα, για τη μεταφορά των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης σε ιδιώτη εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος». Η διατύπωση αυτή συνεπάγεται ότι ο πωλητής πρέπει να θεωρείται *υπεύθυνος* για τη μεταφορά των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προκειμένου να έχει εφαρμογή ο κανόνας του άρθρου 36, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118.

68. Στην πραγματικότητα, η διατύπωση αυτή εξηγείται, κατά τη γνώμη μου, αποκλειστικά από τη βούληση του νομοθέτη της Ένωσης να δώσει έμφαση σε ένα από τα στοιχεία που διακρίνουν την πώληση εξ αποστάσεως από την αγορά εξ αποστάσεως, όπως επιβεβαιώνεται σε έκθεση δημοσιευθείσα στο πλαίσιο της νομοθετικής διαδικασίας που κατέληξε στην έκδοση της οδηγίας 2008/118 [20], και όχι από τη βούληση να εξαρτηθεί η εφαρμογή του εν λόγω άρθρου 36, παράγραφος 1, από την ύπαρξη κάποιας μορφής ευθύνης, ιδίως αστικής ευθύνης, του πωλητή.

69. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, εκτιμώ ότι το άρθρο 36, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα πρέπει να θεωρούνται ότι «αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος άμεσα ή έμμεσα από τον πωλητή ή για λογαριασμό του», οπότε ο πωλητής είναι υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης σε αυτό το άλλο κράτος μέλος, ιδίως όταν ο πωλητής ενεργεί κατά τρόπον ώστε να κατευθύνει την επιλογή του αγοραστή όσον αφορά την εταιρία που θα αναλάβει τη μεταφορά των συγκεκριμένων προϊόντων, πράγμα που απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει. Συναφώς, κρίσιμα στοιχεία αποτελούν, μεταξύ άλλων, το γεγονός ότι ο ιστότοπος του πωλητή προτείνει μία ή περισσότερες συγκεκριμένες μεταφορικές εταιρίες, ότι παρέχει πληροφορίες σχετικά με τα έξοδα μεταφοράς που βαρύνουν τον αγοραστή που επιλέγει μία από τις εν λόγω εταιρίες και ότι περιέχει σύνδεσμο προς τον ιστότοπο καθεμιάς από αυτές, στον οποίο, μετά την επιλογή του αντίστοιχου συνδέσμου, διαβιβάζονται χωρίς περαιτέρω

[18] Πρβλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα D. Ruiz-Jarabo Colomer στην υπόθεση EMU Tabac κ.λπ. (C 296/95, EU:C:1997:203, σημείο 88).

[19] Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης (COM/2008/0078 τελικό).

[20] Έκθεση της Επιτροπής στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, στο Συμβούλιο και στην Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 7 έως 10 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (Υποβάλλεται κατ' εφαρμογήν του άρθρου 27 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ) (COM/2004/0227 τελικό).

παρέμβαση του αγοραστή πληροφορίες σχετικά με τα προς μεταφορά προϊόντα. Αντιθέτως, η σύναψη από τον αγοραστή δύο χωριστών συμβάσεων, με τον πωλητή και με τη μεταφορική εταιρία, αντιστοίχως, δεν αποτελεί κρίσιμο στοιχείο για τους σκοπούς της εν λόγω εκτίμησης.

Πρόταση

70. Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικό πρωτοδικείο Ελσίνκι, Φινλανδία) ως εξής:

Το άρθρο 36, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ

έχει την έννοια ότι:

τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα πρέπει να θεωρούνται ότι «αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος άμεσα ή έμμεσα από τον πωλητή ή για λογαριασμό του», οπότε ο πωλητής είναι υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης σε αυτό το άλλο κράτος μέλος, ιδίως όταν ο πωλητής ενεργεί κατά τρόπον ώστε να κατευθύνει την επιλογή του αγοραστή όσον αφορά την εταιρία που θα αναλάβει την αποστολή και/ή τη μεταφορά των συγκεκριμένων προϊόντων, πράγμα που απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων της διαφοράς της κύριας δίκης.