



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 4ης Οκτωβρίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Απαλλαγή από τον ΦΠΑ – Άρθρο 86, παράγραφος 1, στοιχείο β', και άρθρο 144 – Ατέλεια ως προς τους εισαγωγικούς δασμούς των εμπορευμάτων αμελητέας αξίας ή μη εμπορικού χαρακτήρα – Απαλλαγή της παροχής υπηρεσιών σε σχέση με την εισαγωγή αγαθών – Εθνική κανονιστική ρύθμιση κατά την οποία υπόκεινται στον ΦΠΑ τα έξοδα μεταφοράς εγγράφων και αγαθών αμελητέας αξίας παρά τον παρεπόμενο χαρακτήρα τους σε σχέση με αγαθά μη υποκείμενα στον φόρο»

Στην υπόθεση C-273/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Corte suprema di cassazione (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Ιταλία) με απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Μαΐου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Agenzia delle Entrate

κατά

Federal Express Europe Inc.,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta (εισηγήτρια), πρόεδρο τμήματος, E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund και S. Rodin, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: E. Tanchev,

γραμματέας: R. Schiano, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησεως της 18ης Μαΐου 2017,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Federal Express Europe Inc., εκπροσωπούμενη από τους G. Brocchieri, G. Di Garbo, G. Polacco και B. Bagnoli, avvocati, καθώς και από τον T. Scheer, advocaat,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τους S. Fiorentino και E. De Bonis, avvocati dello Stato,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal καθώς και από τις L. Lozano Palacios και F. Tomat,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 86, παράγραφος 1, στοιχείο β', και του άρθρου 144 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Agenzia delle Entrate (φορολογικής διοικητικής αρχής, Ιταλία) και της Federal Express Europe Inc. (στο εξής: FedEx), ιταλικής θυγατρικής εταιρίας του ομίλου FedEx Corporation, σχετικά με το ζήτημα της υπαγωγής στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) των εξόδων μεταφοράς που συνδέονται με την εισαγωγή αγαθών απαλλασσόμενων του ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Ο κανονισμός (ΕΟΚ) 918/83

- 3 Το άρθρο 27 του κανονισμού (ΕΟΚ) 918/83 του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, για τη θέσπιση του κοινοτικού καθεστώτος τελωνειακών ατελειών (ΕΕ 1983, L 105, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 3357/91 του Συμβουλίου, της 7ης Νοεμβρίου 1991 (ΕΕ 1991, L 318, σ. 3) (στο εξής: κανονισμός 918/83), έχει ως εξής:

«Με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 28, επιτρέπεται η ατελής εισαγωγή όλων των αποστελλομένων εμπορευμάτων αμελητέας αξίας, τα οποία αποστέλλονται απευθείας από μια τρίτη χώρα σε έναν παραλήπτη που βρίσκεται στην Κοινότητα.

Ως “εμπορεύματα αμελητέας αξίας” νοούνται τα εμπορεύματα των οποίων η πραγματική αξία δεν υπερβαίνει συνολικά τα 22 [ευρώ] ανά αποστολή.»

Η οδηγία 83/181/ΕΟΚ

- 4 Το άρθρο 22 της οδηγίας 83/181/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, για τον καθορισμό του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ για την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας ορισμένων οριστικών εισαγωγών αγαθών (ΕΕ 1983, L 105, σ. 38), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 88/331/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουνίου 1988 (ΕΕ 1988, L 151, σ. 79) (στο εξής: οδηγία 83/181), προέβλεπε τα εξής:

«Τα αγαθά των οποίων η συνολική αξία δεν υπερβαίνει [τα] 10 [ευρώ] εισάγονται ατελώς. Τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν απαλλαγή για τις εισαγωγές αγαθών των οποίων η συνολική αξία είναι μεγαλύτερη των 10 [ευρώ] αλλά δεν υπερβαίνει [τα] 22 [ευρώ].

Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να εξαιρούν από την απαλλαγή που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο πρώτη περίοδος, τα αγαθά που εισάγονται στα πλαίσια πωλήσεων δι' αλληλογραφίας.»

- 5 Η οδηγία 83/181 καταργήθηκε με την οδηγία 2009/132/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 2009, για καθορισμό του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 143, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας 2006/112 όσον αφορά την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας ορισμένων οριστικών εισαγωγών αγαθών (ΕΕ 2009, L 292, σ. 5). Το άρθρο 23 της οδηγίας 2009/132 επαναλαμβάνει κατ' ουσίαν το περιεχόμενο του άρθρου 22 της οδηγίας 83/181.

Η οδηγία 2006/79/ΕΚ

- 6 Οι αιτιολογικές σκέψεις 2 και 3 της οδηγίας 2006/79/ΕΚ του Συμβουλίου, της 5ης Οκτωβρίου 2006, περί των φορολογικών ατελειών των χορηγουμένων κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων υπό μορφή μικροδεμάτων μη εμπορικού χαρακτήρα, προελεύσεως τρίτων χωρών (ΕΕ 2006, L 286, σ. 15), διαλαμβάνουν τα εξής:

«(2) Η εισαγωγή μικροδεμάτων μη εμπορικού χαρακτήρα, προελεύσεως τρίτων χωρών, θα πρέπει να απαλλαγεί από τους φόρους κύκλου εργασιών και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

(3) Προς τον σκοπό αυτόν, για πρακτικούς λόγους, τα όρια εντός των οποίων θα εφαρμοσθεί η ατέλεια αυτή θα πρέπει, κατά το δυνατό, να είναι τα ίδια με εκείνα που προβλέπονται για το κοινοτικό καθεστώς τελωνειακής ατέλειας από τον [κανονισμό 918/83].»

- 7 Το άρθρο 1 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«1. Τα εμπορεύματα υπό μορφή μικροδεμάτων μη εμπορικού χαρακτήρα, προελεύσεως τρίτης χώρας, που αποστέλλονται από ιδιώτη με προορισμό άλλον ιδιώτη ευρισκόμενο σε κράτος μέλος, τυγχάνουν, κατά την εισαγωγή, ατελείας των φόρων κύκλου εργασιών και των ειδικών φόρων κατανάλωσης.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, νοούνται ως «μικροδέματα μη εμπορικού χαρακτήρα» τα δέματα τα οποία, συγχρόνως:

α) είναι ευκαιριακού χαρακτήρα·

β) περιέχουν, αποκλειστικά, εμπορεύματα προοριζόμενα για προσωπική ή οικογενειακή χρήση των παραληπτών, τα εμπορεύματα δε αυτά δεν δύνανται να υποδηλώνουν, ως εκ της φύσεως ή της ποσότητός τους, εμπορικούς σκοπούς·

γ) αποτελούνται από εμπορεύματα η συνολική αξία των οποίων δεν είναι ανώτερη των 45 [ευρώ]·

δ) αποστέλλονται από τον αποστολέα στον παραλήπτη χωρίς κανενός είδους πληρωμή.»

Η οδηγία περί ΦΠΑ

- 8 Το άρθρο 85 της οδηγίας περί ΦΠΑ, που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 4, σχετικά με τις εισαγωγές αγαθών, του τίτλου VII, ο οποίος επιγράφεται «Βάση επιβολής του φόρου», ορίζει τα εξής:

«Η βάση επιβολής του φόρου για τις εισαγωγές αγαθών συνίσταται στο ποσό που καθορίζεται ως δασμολογητέα αξία σύμφωνα με τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις.»

- 9 Το άρθρο 86 της οδηγίας αυτής, που περιλαμβάνεται επίσης σε αυτό το κεφάλαιο 4, ορίζει, στην παράγραφο 1, τα εξής:

«Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται, κατά τον βαθμό που δεν έχουν ήδη περιληφθεί σε αυτή, τα ακόλουθα:

- α) δασμοί, τέλη, δικαιώματα, εισφορές και άλλοι φόροι που οφείλονται εκτός του κράτους μέλους εισαγωγής καθώς και όσα οφείλονται λόγω της εισαγωγής, με εξαίρεση τον ΦΠΑ που πρόκειται να εισπραχθεί·
- β) παρεπόμενα έξοδα, όπως έξοδα προμήθειας, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφάλισης, τα οποία πραγματοποιούνται μέχρι τον πρώτο τόπο προορισμού των αγαθών στο έδαφος του κράτους μέλους εισαγωγής καθώς και εκείνα που προκύπτουν από τη μεταφορά σε άλλο τόπο προορισμού που βρίσκεται στο εσωτερικό της Κοινότητας, εφόσον αυτός ο τελευταίος τόπος είναι γνωστός κατά τον χρόνο κατά τον οποίο επέρχεται η γενεσιουργός αιτία του φόρου.»
- 10 Το άρθρο 143 της εν λόγω οδηγίας, που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 5, που επιγράφεται «Απαλλαγές κατά την εισαγωγή», του τίτλου ΙΧ, ο οποίος επιγράφεται «Απαλλαγές», προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

- α) τις οριστικές εισαγωγές αγαθών, των οποίων η παράδοση από υποκείμενους στον φόρο απαλλάσσεται οπωσδήποτε στο αντίστοιχο έδαφός τους,
- β) τις οριστικές εισαγωγές αγαθών που διέπονται από τις οδηγίες 69/169/ΕΟΚ [του Συμβουλίου, της 28ης **Μαΐου 1969**, περί εναρμόνισης των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων που αφορούν τις εκπτώσεις φόρου κύκλου εργασιών και τους δασμούς που καταβάλλονται κατά την εισαγωγή στα πλαίσια της διεθνούς διακίνησης επιβατών (**ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001**, σ. 17)], [83/181] και [2006/79],

[...].»

- 11 Δυνάμει του άρθρου 144 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνεται στο ίδιο κεφάλαιο:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις παροχές υπηρεσιών συναφών προς την εισαγωγή αγαθών, των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 86, παράγραφος 1, στοιχείο β'.»

- 12 Το άρθρο 413 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει:

«Η παρούσα οδηγία τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2007.»

Το ιταλικό δίκαιο

- 13 Το άρθρο 9 του decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (διατάγματος του Προέδρου της Ιταλικής Δημοκρατίας αριθ. 633, περί καθιέρωσης και ρυθμίσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας), της 26ης Οκτωβρίου 1972 (GURI αριθ. 292, της 11ης Νοεμβρίου 1972), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: διάταγμα 633/72), προβλέπει:

«1. Συνιστούν μη φορολογητέες διεθνείς υπηρεσίες, ή υπηρεσίες συναφείς με διεθνείς εμπορικές συναλλαγές:

[...]

2) οι μεταφορές σχετικά με αγαθά υπό εξαγωγή, διαμετακόμιση ή προσωρινή εισαγωγή, καθώς και οι μεταφορές σχετικά με αγαθά υπό εισαγωγή των οποίων το αντίτιμο υπόκειται σε φόρο δυνάμει της παραγράφου 1 του άρθρου 69 [...]

[...]»

- 14 Το άρθρο 69, παράγραφος 1, του εν λόγω διατάγματος ορίζει:

«Ο φόρος υπολογίζεται, με τους συντελεστές του άρθρου 16, επί της αξίας των εισαχθέντων αγαθών όπως καθορίζεται στις τελωνειακές διατάξεις, προσαυξημένης κατά το ποσό των οφειλομένων τελωνειακών δασμών, με εξαίρεση τον ΦΠΑ, καθώς και των εξόδων μεταφοράς μέχρι τον τόπο προορισμού εντός του εδάφους της [Ένωσης] ο οποίος αναγράφεται στο έγγραφο μεταφοράς βάσει του οποίου τα αγαθά εισάγονται στο έδαφος αυτό. [...]»

- 15 Κατά το άρθρο 12, παράγραφος 1, του legge n. 115– **Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea - Legge europea 2014** (νόμου 115 που περιέχει διατάξεις για τη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την ιδιότητα της Ιταλίας ως μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης — ευρωπαϊκός νόμος 2014), της 29ης Ιουλίου 2015 (GURI αριθ.178, της 3ης Αυγούστου 2015):

«1. Στο άρθρο 9, παράγραφος 1, του [διατάγματος 633/72] και στις μεταγενέστερες τροποποιήσεις του, προστίθεται το ακόλουθο σημείο μετά από το σημείο 4:

“4 bis)

οι παρεπόμενες υπηρεσίες σχετικά με τα μικροδέματα μη εμπορικού χαρακτήρα και τα δέματα αμελητέας αξίας υπό την έννοια των οδηγιών [2006/79] και [2009/132], υπό την προϋπόθεση ότι το αντίτιμο των παρεπόμενων υπηρεσιών περιελήφθη στη βάση επιβολής του φόρου κατά το άρθρο 69 του παρόντος διατάγματος και έστω και αν αυτή δεν έχει υπαχθεί σε φόρο.”»

Τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 16 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου ο οποίος διενεργήθηκε από την Guardia di Finanza (υπηρεσία δώξεως οικονομικού εγκλήματος, Ιταλία) και της συντάξεως διαπιστωτικής πράξεως η οποία κοινοποιήθηκε στις 18 Σεπτεμβρίου 2008, εξεδόθησαν τέσσερις βεβαιώσεις φόρου κατά της FedEx σε σχέση με τις διενεργηθείσες από την ίδια υπηρεσίες εσωτερικής μεταφοράς (inbound), οι οποίες συνίσταντο στην ανάληψη των προερχόμενων από το διεθνές δίκτυο δεμάτων και στην εν συνεχεία παράδοσή τους στους παραλήπτες στην ιταλική επικράτεια.

- 17 Ειδικότερα, με τη βεβαίωση φόρου για το οικονομικό έτος 2007, που αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι ο ΦΠΑ έπρεπε να προσαυξηθεί κατά 1 913 970 ευρώ και επέβαλε, περαιτέρω, πρόστιμο ύψους 5 167 719,01 ευρώ λόγω «μη τιμολογήσεως φορολογητέων πράξεων» και λόγω «δηλώσεως φόρου μικρότερου από τον οφειλόμενο».
- 18 Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή ερμήνευσε το άρθρο 9, παράγραφος 1, σημείο 2, του διατάγματος 633/72, σε συνδυασμό με το άρθρο 69, παράγραφος 1, του διατάγματος αυτού, υπό την έννοια ότι η μη επιβολή ΦΠΑ στο τελωνείο επί των εισαγωγών εμπορευμάτων υπό μορφή μικροδεμάτων δεν εμποδίζει την επιβολή ΦΠΑ επί του αντιτίμου που αντιστοιχεί στα έξοδα μεταφοράς των εμπορευμάτων αυτών, αυτά δε τα παρεπόμενα έξοδα απαλλάσσονται του ΦΠΑ μόνον εάν επί των εξόδων αυτών επιβλήθηκε ήδη ΦΠΑ στο τελωνείο.
- 19 Η FedEx άσκησε ενώπιον της Commissione tributaria provinciale di Milano (φορολογικού δικαστηρίου της επαρχίας του Μιλάνου, Ιταλία) προσφυγή κατ' αυτής της πράξεως βεβαίωσης, υποστηρίζοντας, ιδίως, ότι η δοθείσα από τη φορολογική αρχή ερμηνεία στο άρθρο 9, παράγραφος 1, σημείο 2, του διατάγματος 633/72 ήταν παντελώς ανεπείστη.
- 20 Με απόφαση της 27ης Μαρτίου 2013, η Commissione tributaria provinciale di Milano (φορολογικό δικαστήριο της επαρχίας του Μιλάνου) έκανε δεκτή την προσφυγή που άσκησε η FedEx.
- 21 Εν τω μεταξύ, η FedEx ζήτησε με καταγγελία της στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή να κινηθεί κατά της Ιταλικής Δημοκρατίας, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 258 ΣΛΕΕ, η διαδικασία επί παραβάσει, όσον αφορά την επιβολή ΦΠΑ επί των εξόδων μεταφοράς εισαγόμενων αγαθών αμελητέας αξίας, την οποία θεωρούσε ως αντιβαίνουσα στο άρθρο 86, παράγραφος 1, στοιχείο β', και στο άρθρο 144 της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 22 Μετά την έναρξη, στις 27 Σεπτεμβρίου 2012, της διαδικασίας επί παραβάσει, η Επιτροπή απέστειλε, την 1η Οκτωβρίου 2012, προειδοποιητική επιστολή, και εν συνεχεία, στις 21 Νοεμβρίου 2013, αιτιολογημένη γνώμη. Δεδομένου ότι η Ιταλική Δημοκρατία τροποποίησε, κατόπιν της γνώμης αυτής, το άρθρο 9, παράγραφος 1, του διατάγματος 633/72 προσθέτοντας τις προϋποθέσεις που εκτίθενται στη σκέψη 15 της παρούσας αποφάσεως, αυτή η διαδικασία επί παραβάσει περατώθηκε.
- 23 Η απόφαση της Commissione tributaria provinciale di Milano (φορολογικού δικαστηρίου της επαρχίας του Μιλάνου) της 27ης Μαρτίου 2013 επικυρώθηκε από την Commissione tributaria regionale della Lombardia (περιφερειακό φορολογικό δικαστήριο της Λομβαρδίας, Ιταλία), δεδομένου ότι αυτό το τελευταίο έκρινε ότι η θέση της φορολογικής αρχής «αντέβαινε προδήλως» στο άρθρο 144 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Αυτή άσκησε αναίρεση ενώπιον του Corte suprema di cassazione (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου, Ιταλία).
- 24 Με την αναίρεσή της, η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι η ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 1, σημείο 2, του διατάγματος 633/72, σε συνδυασμό με το άρθρο 69, παράγραφος 1, του ίδιου αυτού διατάγματος, δεν αντιβαίνει στην οδηγία περί ΦΠΑ, στον βαθμό που, αφενός, αυτή δεν ετέθη σε ισχύ παρά από την 1η Ιανουαρίου 2008 και, ως εκ τούτου, δεν έχει εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης και στον βαθμό που, αφετέρου, εν πάση περιπτώσει, η διαφορά αυτή δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής ούτε του άρθρου 86 ούτε του άρθρου 144 της οδηγίας αυτής, δεδομένου ότι τα επίμαχα στα πλαίσια της κύριας δίκης έξοδα δεν έχουν παρεπόμενο χαρακτήρα και δεν έγιναν στο πλαίσιο διεθνούς μεταφοράς.
- 25 Το αιτούν δικαστήριο διατυπώνει αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα του άρθρου 9, παράγραφος 1, σημείο 2, και του άρθρου 69 του διατάγματος 633/72 προς το άρθρο 86, παράγραφος 1, στοιχείο β', και προς το άρθρο 144 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

- 26 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Corte suprema di cassazione (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει οι συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 144 και του άρθρου 86, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ [που αντιστοιχούν στο άρθρο 14, παράγραφοι 1 και 2, και στο άρθρο 11, Β, παράγραφος 3, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη βάση επιβολής του φόρου (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49)], να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η μόνη προϋπόθεση για τη μη υποβολή σε ΦΠΑ των συναφών υπηρεσιών οι οποίες συνίστανται σε υπηρεσίες εσωτερικής μεταφοράς λεγόμενες «inbound» (εισερχόμενες) — από τους χώρους αερολιμένα μέχρι τον προορισμό, στο έδαφος του κράτους μέλους, με τη ρήτρα «ελεύθερο στον τόπο προορισμού» — είναι ότι η αξία τους έχει περιληφθεί στη βάση επιβολής του φόρου, ανεξαρτήτως της πραγματικής φορολογησεώς τους στο τελωνείο, κατά την εισαγωγή των αγαθών, και πρέπει, κατά συνέπεια, να θεωρηθεί ασύμβατη με τις εν λόγω διατάξεις [της Ένωσης] ερμηνεία των συνδυασμένων διατάξεων των εσωτερικών κανόνων του άρθρου 9, παράγραφος 1, σημείο 2, και του άρθρου 69, παράγραφος 1, του προεδρικού διατάγματος 633/72, όπως τότε είχαν εφαρμογή *ratione temporis*, δυνάμει της οποίας σε κάθε περίπτωση και, ως εκ τούτου, επίσης στην περίπτωση εισαγωγών μη υποκειμένων σε ΦΠΑ — όπως εν προκειμένω, για έγγραφα και αγαθά αμελητέας αξίας — πρέπει να πληρούνται η πρόσθετη προϋπόθεση οι πιο πάνω υπηρεσίες να υπήχθησαν πραγματικά σε ΦΠΑ (και να καταβλήθηκε ο φόρος στο τελωνείο) κατά την εισαγωγή των αγαθών αυτών, και τούτο, εν ανάγκη, λαμβανομένων υπόψη επίσης του παρεπόμενου χαρακτήρα των υπηρεσιών μεταφοράς σε σχέση με τις κύριες παροχές (εισαγωγές) και του σκοπού απλουστεύσεως που διέπει αμφοτέρως τις πράξεις αυτές;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 27 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν το άρθρο 144 της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο της 86, παράγραφος 1, στοιχείο β', πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντίκειται σε εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη η οποία απαιτεί, για την εφαρμογή της απαλλαγής από τον ΦΠΑ επί των παρεπόμενων παροχών, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών μεταφοράς, όχι μόνον να περιλαμβάνεται η αξία τους στη βάση επιβολής του φόρου, αλλά επίσης οι υπηρεσίες αυτές να έχουν όντως υπαχθεί στον ΦΠΑ στο τελωνείο κατά την εισαγωγή.
- 28 Λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η οδηγία περί ΦΠΑ δεν ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, πρέπει, κατ' αρχάς, να καθοριστεί το νομικό πλαίσιο που εφαρμόζεται εν προκειμένω.
- 29 Συναφώς, από το άρθρο 413 της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι αυτή ετέθη σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2007. Ως προς την προθεσμία μεταφοράς στην εσωτερική έννομη τάξη, η αιτιολογική σκέψη 66 της οδηγίας αυτής ορίζει ότι «[η] υποχρέωση μεταφοράς [της] στο εθνικό δίκαιο θα πρέπει να περιοριστεί στις διατάξεις που συνιστούν τροποποιήσεις ουσίας των προϋπαρχουσών οδηγιών» και ότι «[η] υποχρέωση μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο των διατάξεων που δεν τροποποιούνται απορρέει από τις προϋπάρχουσες οδηγίες».
- 30 Εν προκειμένω, τα άρθρα 86 και 144 της οδηγίας περί ΦΠΑ αντιστοιχούν, το μεν πρώτο, στο άρθρο 11, Β, παράγραφος 3, το δε δεύτερο, στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας 77/388, οπότε η υποχρέωση μεταφοράς απορρέει από προϋπάρχουσες οδηγίες. Πράγματι, οι τελευταίες αυτές διατάξεις εισήχθησαν στην έκτη οδηγία 77/388 με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388 (ΕΕ 1991, L 376, σ. 1), της οποίας το άρθρο 3, παράγραφος 1, όρισε την 1η Ιανουαρίου 1993 ως καταληκτική ημερομηνία για τη μεταφορά των εν λόγω διατάξεων.

- 31 Συνεπώς, στον βαθμό που, εν προκειμένω, το παρόν προδικαστικό ερώτημα αφορά πράξη βεβαιώσεως φόρου εκδοθείσα από τη φορολογική αρχή σε σχέση με το έτος 2007, η οδηγία περί ΦΠΑ έχει εφαρμογή *ratione temporis* στη διαφορά της κύριας δίκης.
- 32 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς το εάν η ιταλική νομοθεσία, εξαρτώντας την εφαρμογή της απαλλαγής από τον ΦΠΑ επί των εξόδων μεταφοράς όχι μόνον από τη συνεκτίμηση της αξίας τους στη βάση επιβολής του φόρου αλλά και από την πραγματική υπαγωγή τους στον ΦΠΑ στο τελωνείο κατά την εισαγωγή, συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης.
- 33 Ειδικότερα, το τεθέν ερώτημα αφορά τις αποστολές εμπορευμάτων αμελητέας αξίας ή χωρίς εμπορική αξία, οι οποίες, αφενός, συμφώνως προς το άρθρο 27 του κανονισμού 918/83, απολαύουν δασμολογικής ατέλειας κατά την εισαγωγή και, αφετέρου, συμφώνως προς το άρθρο 143, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, απαλλάσσονται του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.
- 34 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, δυνάμει του άρθρου 143, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη έχουν την υποχρέωση να απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τις οριστικές εισαγωγές αγαθών από τρίτες χώρες οι οποίες εμπίπτουν στις οδηγίες 83/181 και 2006/79. Εξάλλου, κατά το άρθρο 144 της οδηγίας περί ΦΠΑ τα κράτη μέλη υποχρεούνται να απαλλάσσουν τις παροχές υπηρεσιών συναφών προς την εισαγωγή αγαθών, των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου συμφώνως προς το άρθρο 86, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής.
- 35 Ως προς τη βάση επιβολής του φόρου σχετικά με τις εισαγωγές αγαθών, από το άρθρο 85 της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι αυτή συνίσταται στο ποσό που καθορίζεται ως δασμολογητέα αξία. Η αξία αυτή πρέπει, εν πάση περιπτώσει, να περιλαμβάνει τα στοιχεία που απαριθμεί το άρθρο 86, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής, μεταξύ των οποίων είναι, ως παρεπόμενα έξοδα, τα έξοδα μεταφοράς.
- 36 Εν προκειμένω, η ισχύουσα ιταλική νομοθεσία κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, ιδίως το άρθρο 9 του διατάγματος 633/72, απαιτούσε, για την εφαρμογή επί των παρεπόμενων παροχών της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, όχι μόνον να έχει περιληφθεί η αξία τους στη βάση επιβολής του φόρου, αλλά και να έχουν όντως υπαχθεί στον ΦΠΑ στο τελωνείο κατά την εισαγωγή. Κατά την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, σκοπός της τελευταίας αυτής απαιτήσεως ήταν να αποτρέψει τις καταστάσεις διπλής επιβολής ΦΠΑ.
- 37 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, κάθε πράξη πρέπει κατά κανόνα να λογίζεται ως χωριστή και αυτοτελής, όπως προκύπτει από το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ (βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2013, BGZ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 29).
- 38 Εντούτοις, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει επίσης ότι, υπό ορισμένες συνθήκες, περισσότερες, τυπικώς αυτοτελείς, υπηρεσίες, οι οποίες θα μπορούσαν να παρασχεθούν χωριστά και, ως εκ τούτου, να φορολογηθούν ή να απαλλαγούν του φόρου αυτοτελώς, πρέπει να θεωρούνται ως ενιαία πράξη αν δεν είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους. Πρόκειται δε για ενιαία πράξη ιδίως όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία ή πράξεις στο πλαίσιο της παρεχόμενης από τον υποκείμενο στον φόρο υπηρεσίας συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε να συνθέτουν, αντικειμενικώς, μία και μόνον αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Mapfre asistencia και Mapfre warranty, C-584/13, EU:C:2015:488, σκέψη 50).
- 39 Συναφώς, θα πρέπει να τονιστεί ότι το άρθρο 86, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ διασφαλίζει ότι η φορολόγηση της παρεπόμενης παροχής ακολουθεί τη φορολόγηση της κύριας παροχής. Πράγματι, κατά το άρθρο 144 της οδηγίας αυτής, αφενός, η απαλλασσόμενη κύρια πράξη αντιστοιχεί σε αυτήν της εισαγωγής αγαθών και, αφετέρου, οι παρεπόμενες παροχές είναι οι υπηρεσίες που απαριθμούνται στο άρθρο 86, παράγραφος 1, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας, αυτές

δε οι παροχές πρέπει, λόγω του παρεπόμενου χαρακτήρα τους, να ακολουθούν τη φορολογική τύχη της κύριας παροχής, υπό την προϋπόθεση ότι η αξία τους περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου.

- 40 Ως εκ τούτου, από τη συνδυασμένη ερμηνεία του άρθρου 86, παράγραφος 1, στοιχείο β', και του άρθρου 144 της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι, στον βαθμό που τα έξοδα μεταφοράς περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής φόρου επί της πράξεως της απαλλασσόμενης εισαγωγής, η παροχή παρεπόμενης υπηρεσίας πρέπει επίσης να απαλλάσσεται του ΦΠΑ.
- 41 Η απαίτηση να έχει όντως υπαχθεί αυτή η παροχή υπηρεσίας στον ΦΠΑ στο τελωνείο, όπως προβλέπει η επίμαχη στο πλαίσιο της κύριας δίκης νομοθεσία, θα καθιστούσε αναποτελεσματική την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 144 της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεδομένου ότι μια τέτοια απαίτηση θα είχε ως αποτέλεσμα ουδέποτε να είναι δυνατή η εφαρμογή της εν λόγω απαλλαγής στις περιπτώσεις εισαγωγών που συνίστανται σε αποστολές εμπορευμάτων αμελητέας αξίας ή μη εμπορικού χαρακτήρα, παρά το γεγονός ότι οι εισαγωγές αυτές πρέπει να απαλλάσσονται του ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 143, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής.
- 42 Πάντως, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η ερμηνεία των όρων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών πρέπει να είναι σύμφωνη προς τους επιδιωκόμενους από τις εν λόγω απαλλαγές σκοπούς, να διασφαλίζει τα αποτελέσματά τους και να συνάδει προς τις επιταγές της φορολογικής ουδετερότητας (βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 21ης Μαρτίου 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, σκέψη 23).
- 43 Τέλος, όσον αφορά τον σκοπό που επιδιώκει η επίμαχη στο πλαίσιο της κύριας δίκης απαλλαγή, η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η απαλλαγή αυτή σκοπεί να αποτρέψει τις καταστάσεις της διπλής φορολόγησης, διευκρινίζοντας ότι, στην περίπτωση που τα έξοδα μεταφοράς απηλλάγησαν του ΦΠΑ στο τελωνείο, θα πρέπει να υπάγονται στον ΦΠΑ, ακόμη και εάν το αντίτιμο περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής φόρου. Η FedEx και η Επιτροπή φρονούν, αντιθέτως, ότι ο σκοπός της απαλλαγής είναι η τεχνική απλούστευση και ότι, ως εκ τούτου, η εφαρμογή μιας τέτοιας απαλλαγής είναι ανεξάρτητη της υπαγωγής στον ΦΠΑ των εξόδων μεταφοράς στο τελωνείο. Κατά συνέπεια, κατά τη δική τους άποψη, τα έξοδα μεταφοράς για τις εισαγωγές απαλλάσσονται του ΦΠΑ επί τη βάση του άρθρου 144 της οδηγίας περί ΦΠΑ, εφόσον η αξία τους περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου.
- 44 Το Δικαστήριο έχει ήδη αναγνωρίσει, ως προς τις δασμολογικές ατέλειες εισαγόμενων εμπορευμάτων αμελητέας αξίας, ότι αυτές αποβλέπουν στη διοικητική απλούστευση των τελωνειακών διαδικασιών (βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 2ας Ιουλίου 2009, Har Vaessen Douane Service, C-7/08, EU:C:2009:417, σκέψη 33).
- 45 Δεδομένου ότι η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 144 της οδηγίας περί ΦΠΑ αφορά τα ίδια αγαθά με αυτά για τα οποία ισχύει η ατέλεια αυτή, η εν λόγω νομολογία πρέπει να εφαρμοσθεί και επί του άρθρου αυτού. Ως εκ τούτου, συνάγεται το συμπέρασμα ότι ο σκοπός της απαλλαγής αυτής δεν είναι η αποτροπή καταστάσεων διπλής φορολόγησης αλλά η απλούστευση της επιβολής του φόρου από αμιγώς τεχνικής απόψεως.
- 46 Επομένως, τα έξοδα μεταφοράς για την οριστική εισαγωγή αγαθών πρέπει να απαλλάσσονται του ΦΠΑ, εφόσον η αξία τους περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου, παρά το γεγονός ότι δεν υπήχθησαν στον ΦΠΑ στο τελωνείο κατά την εισαγωγή.
- 47 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο προδικαστικό ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι το άρθρο 144 της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 86, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντίκειται σε εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη η οποία απαιτεί, για την εφαρμογή της απαλλαγής από τον ΦΠΑ επί των παρεπόμενων

παροχών, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών μεταφοράς, όχι μόνον να περιλαμβάνεται η αξία τους στη βάση επιβολής του φόρου, αλλά και να έχουν όντως υπαχθεί οι παροχές αυτές στον ΦΠΑ στο τελωνείο κατά την εισαγωγή.

Επί των δικαστικών εξόδων

- ⁴⁸ Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

Το άρθρο 144 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 86, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντίκειται σε εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη η οποία απαιτεί, για την εφαρμογή της απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας επί των παρεπόμενων παροχών, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών μεταφοράς, όχι μόνον να περιλαμβάνεται η αξία τους στη βάση επιβολής του φόρου, αλλά και να έχουν όντως υπαχθεί οι παροχές αυτές στον φόρο προστιθέμενης αξίας στο τελωνείο κατά την εισαγωγή.

(υπογραφές)