



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 29ης Ιουνίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) — Άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε' — Απαλλαγές κατά την εξαγωγή — Παροχές υπηρεσιών άμεσα συνδεδεμένες με τις εξαγωγές ή με τις εισαγωγές αγαθών — Έννοια»

Στην υπόθεση C-288/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Augstākā tiesa (Ανώτατο Δικαστήριο, Λεττονία) με απόφαση της 17ης Μαΐου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 23 Μαΐου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

«L.Č.» ΙΚ

κατά

Valsts ieņēmumu dienests,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

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

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Λεττονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους I. Kalniņš καθώς και από τις D. Pelše και A. Bogdanova,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την M. Owsiany-Hornung και τον E. Kalniņš,

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

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η λεττονική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της «L.Č.» ΙΚ και της Valsts ieņēmumu dienests (φορολογικής αρχής, Λεττονία) με αντικείμενο την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί πράξεων εμπορευματικών μεταφορών που πραγματοποιήθηκαν κατά τα έτη 2008 έως 2010.

Το νομικό πλαίσιο

- 3 Το άρθρο 131 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει:

«Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.»

- 4 Το άρθρο 146 της οδηγίας αυτής, που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 6, το οποίο επιγράφεται «Απαλλαγές κατά την εξαγωγή», του τίτλου της ΙΧ, προβλέπει στην παράγραφο 1:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

- α) τις παραδόσεις αγαθών, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή για λογαριασμό του εκτός της Κοινότητας·

[...]

- ε) τις παροχές υπηρεσιών, περιλαμβανομένων των μεταφορών και των παρεπόμενων πράξεων, εκτός των παροχών που απαλλάσσονται σύμφωνα με τα άρθρα 132 και 135, όταν είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις εξαγωγές ή με τις εισαγωγές αγαθών που υπάγονται στις διατάξεις οι οποίες προβλέπονται στο άρθρο 61 και στο άρθρο 157, παράγραφος 1, στοιχείο α'».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 5 Δυνάμει συμβάσεων με διάφορους αποστολείς, η «Atek» SIA ανέλαβε τη μεταφορά εμπορευμάτων που είχαν υπαχθεί σε καθεστώς διαμετακομίσεως από το λιμάνι της Ρίγας (Λεττονία) στη Λευκορωσία.
- 6 Δυνάμει άλλης συμβάσεως, η «Atek» ανέθεσε στην «L.Č.» την πραγματική εκτέλεση αυτής της μεταφοράς εμπορευμάτων.
- 7 Η εν λόγω μεταφορά εκτελέστηκε με οχήματα ιδιοκτησίας της «Atek» τα οποία είχε εκμισθώσει στην «L.Č.», ενώ έναντι των αποστολέων των εμπορευμάτων αυτών η «Atek» ενήργησε ως μεταφορέας. Η δε «L.Č.» ανέλαβε την οδήγηση, τις επισκευές και τον εφοδιασμό με καύσιμα των οχημάτων αυτών καθώς και τις τελωνειακές διατυπώσεις στα σημεία διελεύσεως των συνόρων, τη φύλαξη των εμπορευμάτων, τη μεταφορά τους στον παραλήπτη και τις αναγκαίες εργασίες φορτώσεως και εκφορτώσεώς τους.
- 8 Εκτιμώντας ότι είχε παράσχει υπηρεσίες συνδεδεμένες με τη διαμετακόμιση, η «L.Č.» εφήρμοσε επ' αυτών συντελεστή ΦΠΑ 0%.

- 9 Στην «L.Č.» διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος για το διάστημα από τον Ιανουάριο 2008 έως τον Δεκέμβριο 2010. Κατόπιν του ελέγχου αυτού, η φορολογική αρχή εξέδωσε συμπληρωματική πράξη επιβολής ΦΠΑ καταβλητέου στον κρατικό προϋπολογισμό, προστίμου και τόκων υπερημερίας.
- 10 Με απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2011, η φορολογική αρχή επιβεβαίωσε τον υπολογισμό αυτόν, για τον λόγο ότι η «L.Č.» δεν δικαιούτο να εφαρμόσει συντελεστή ΦΠΑ 0% στις παρασχεθείσες υπηρεσίες στο πλαίσιο της συμβάσεως που είχε συνάψει με την «Atek», δεδομένου ότι, αφενός, ελλείπει νομικού δεσμού με τον αποστολέα ή τον παραλήπτη των μεταφερθέντων εμπορευμάτων, οι υπηρεσίες αυτές δεν μπορούσαν να εξομοιωθούν με υπηρεσίες αποστολέα ή παραγγελιοδόχου μεταφοράς και ότι, αφετέρου, η «L.Č.», μη κατέχοντας την απαιτούμενη από το λεττονικό δίκαιο άδεια, δεν μπορούσε να θεωρηθεί ως έχουσα την ιδιότητα του μεταφορέα και, κατά συνέπεια, δεν νομιμοποιείτο να πραγματοποιεί μεταφορές εμπορευμάτων.
- 11 Η «L.Č.» άσκησε προσφυγή κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του *administratīvā rajona tiesa* (πρωτοβάθμιου διοικητικού δικαστηρίου, Λεττονία), το οποίο, με απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2012, την απέρριψε.
- 12 Επιληφθέν της κατά της αποφάσεως αυτής ασκηθείσας εφέσεως, το *Administratīvā apgabaltiesa* (περιφερειακό διοικητικό εφετείο, Λεττονία), με απόφαση της 29ης Μαΐου 2014, την έκανε εν μέρει δεκτή και εν μέρει την απέρριψε. Ειδικότερα, το δικαστήριο αυτό απεφάνθη ότι, ελλείπει νομικού δεσμού μεταξύ του αποστολέα ή του παραλήπτη των εμπορευμάτων και της «L.Č.», οι υπηρεσίες τις οποίες αυτή η τελευταία παρέσχε δεν μπορούσαν να εξομοιωθούν με υπηρεσίες αποστολέα ή παραγγελιοδόχου μεταφοράς, αλλά αποτελούσαν παροχή υπηρεσιών οδηγού που συνίστατο στη διάθεση οδηγού για όχημα ιδιοκτησίας μεταφορέα ο οποίος ήταν κάτοχος αδειας διεθνών εμπορευματικών μεταφορών, εν προκειμένω της «Atek», και ότι η «L.Č.», καθόσον στερείτο μιας τέτοιας άδειας, δεν μπορούσε να θεωρηθεί ούτε ως έχουσα την ιδιότητα του μεταφορέα. Ως εκ τούτου, κατά το δικαστήριο αυτό, δεν μπορούσε να εφαρμοσθεί συντελεστής ΦΠΑ 0% στις υπηρεσίες τις οποίες παρέσχε η «L.Č.».
- 13 Η «L.Č.» άσκησε ενώπιον του *Augstākā tiesa* (Ανώτατου Δικαστηρίου, Λεττονία) αίτηση αναιρέσεως κατά της αποφάσεως του *Administratīvā apgabaltiesa* (περιφερειακό διοικητικό εφετείο), στον βαθμό που απέρριπτε την έφεσή της.
- 14 Το αιτούν δικαστήριο φρονεί ότι υπάρχουν αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 2006/112. Ειδικότερα, το εν λόγω δικαστήριο διερωτάται κατά πόσον, παρά το ότι οι υπηρεσίες τις οποίες παρέσχε η «L.Č.» συνδέονταν με τα εμπορεύματα που είχαν διαμετακομισθεί από το λεττονικό έδαφος, το γεγονός ότι οι υπηρεσίες αυτές δεν είχαν παρασχεθεί απευθείας στον παραλήπτη ή τον αποστολέα των εμπορευμάτων αυτών, με τους οποίους η «L.Č.» δεν είχε νομικό δεσμό, αλλά στον αντισυμβαλλόμενο τους στη Λεττονία, ήτοι στην «Atek», επηρεάζει την εφαρμογή της απαλλαγής την οποία προβλέπει η διάταξη αυτή, η οποία απαιτεί την ύπαρξη άμεσου δεσμού μεταξύ των παροχών υπηρεσιών και των εξαγωγών ή των εισαγωγών των οικείων αγαθών.
- 15 Στο πλαίσιο αυτό, το *Augstākās tiesa* (Ανώτατο Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχει το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας [2006/112] την έννοια ότι απαλλαγή από τον φόρο εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση που υφίσταται άμεσος νομικός δεσμός ή αμοιβαία συμβατική σχέση μεταξύ του παρόχου των υπηρεσιών και του παραλήπτη ή του αποστολέα των εμπορευμάτων;
- 2) Σε ποια κριτήρια πρέπει να ανταποκρίνεται η κατά τον ανωτέρω κανόνα άμεση σχέση, ούτως ώστε υπηρεσία συνδεδεμένη με την εισαγωγή ή εξαγωγή εμπορευμάτων να μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον φόρο;».

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 16 Με τα ερωτήματά του, των οποίων επιβάλλεται η από κοινού εξέταση, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η απαλλαγή την οποία προβλέπει η διάταξη αυτή εφαρμόζεται σε πράξη όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, ήτοι στην παροχή υπηρεσιών εμπορευματικών μεταφορών με προορισμό τρίτη χώρα, οσάκις οι υπηρεσίες αυτές δεν παρέχονται απευθείας στον αποστολέα ή στον παραλήπτη των εν λόγω αγαθών.
- 17 Ειδικότερα, το δικαστήριο αυτό ζητεί να διευκρινισθεί εάν η εφαρμογή της απαλλαγής αυτής, η οποία απαιτεί οι παροχές των οικείων υπηρεσιών να «είναι άμεσα συνδεδεμένες» με τις εξαγωγές ή με τις εισαγωγές αγαθών περί των οποίων διαλαμβάνει η εν λόγω διάταξη, εξαρτάται από την ύπαρξη άμεσου νομικού δεσμού, όπως είναι οι αμοιβαίες επιχειρηματικές σχέσεις, μεταξύ του παρόχου των υπηρεσιών και του αποστολέα ή του παραλήπτη των οικείων εμπορευμάτων.
- 18 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 146 της οδηγίας 2006/112 αφορά την απαλλαγή από τον ΦΠΑ πράξεων κατά την εξαγωγή εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Πράγματι, στο πλαίσιο του διεθνούς εμπορίου, μια τέτοια απαλλαγή αποβλέπει στην τήρηση της αρχής της φορολογίας των οικείων αγαθών ή των υπηρεσιών στον τόπο προορισμού τους. Κάθε πράξη εξαγωγής, καθώς και κάθε πράξη η οποία εξομοιώνεται με μια τέτοια πράξη, πρέπει έτσι να απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, προκειμένου να διασφαλίζεται ότι φορολογείται αποκλειστικά στον τόπο όπου καταναλώνονται τα οικεία προϊόντα [βλ., όσον αφορά το άρθρο 15 της έκτης 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 φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), αποφάσεις της 18ης Οκτωβρίου 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, σκέψη 29, καθώς και της 22ας Δεκεμβρίου 2010, Feltgen και Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, σκέψη 16].
- 19 Η απαλλαγή του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 2006/112 συμπληρώνει την απαλλαγή που προβλέπεται στο ίδιο αυτό άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο α', και σκοπεί, όπως και η τελευταία αυτή απαλλαγή, να διασφαλίσει τη φορολόγηση της παροχής των οικείων υπηρεσιών στον τόπο προορισμού τους, ήτοι στον τόπο καταναλώσεως των εξαγόμενων προϊόντων.
- 20 Προς τούτο, το εν λόγω άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', προβλέπει, μεταξύ άλλων, ότι οι υπηρεσίες μεταφορών που είναι άμεσα συνδεδεμένες με την εξαγωγή αγαθών εκτός της Ένωσης απαλλάσσονται του ΦΠΑ.
- 21 Τυχόν διασταλτική ερμηνεία της εν λόγω διατάξεως, η οποία θα περιελάμβανε υπηρεσίες οι οποίες δεν παρέχονται άμεσα στον εξαγωγέα, τον εισαγωγέα ή τον παραλήπτη τέτοιων αγαθών, θα μπορούσε να συνεπάγεται, για τα κράτη μέλη και για τους οικείους επιχειρηματίες, περιορισμούς ασυμβίβαστους με την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών την οποία επιτάσσει το άρθρο 131 της οδηγίας 2006/112.
- 22 Εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι απαλλαγές του ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς καθόσον αποτελούν εξαιρέσεις από τη γενική αρχή κατά την οποία ο φόρος αυτός εισπράττεται επί κάθε παραδόσεως αγαθών και επί κάθε παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, σκέψη 19· της 16ης Σεπτεμβρίου 2004, Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, σκέψη 25· της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, Elmeka, C-181/04 έως C-183/04, EU:C:2006:563, σκέψεις 15 και 20, καθώς και της 19ης Ιουλίου 2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, σκέψη 49).

- 23 Συνεπώς, από το γράμμα και τον σκοπό του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 2006/112 συνάγεται ότι η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η ύπαρξη άμεσου δεσμού προϋποθέτει όχι μόνον ότι, εκ του αντικειμένου τους, οι παροχές των οικείων υπηρεσιών συμβάλλουν στην πραγματική εκτέλεση της εξαγωγής ή της εισαγωγής, αλλά επίσης ότι οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται απευθείας, κατά περίπτωση, στον εξαγωγέα, τον εισαγωγέα ή τον παραλήπτη των αγαθών περί των οποίων διαλαμβάνει η εν λόγω διάταξη.
- 24 Εν προκειμένω, οι υπηρεσίες τις οποίες παρέσχε η «L.Č.» είναι, βεβαίως, αναγκαίες για την πραγματική εκτέλεση της επίμαχης στο πλαίσιο της κύριας δίκης πράξεως εξαγωγής. Εντούτοις, οι υπηρεσίες αυτές δεν παρέχονται απευθείας στον παραλήπτη ή τον εξαγωγέα των εμπορευμάτων αυτών, αλλά σε αντισυμβαλλόμενο αυτού του τελευταίου, ήτοι στην «Atek».
- 25 Περαιτέρω, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, οι εν λόγω υπηρεσίες παρασχέθηκαν διά της χρήσεως οχημάτων ιδιοκτησίας της «Atek», η οποία ενήργησε ως μεταφορέας έναντι των αποστολέων των εν λόγω εμπορευμάτων.
- 26 Ως εκ τούτου, οι υπηρεσίες τις οποίες παρέσχε η «L.Č.» δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 2006/112.
- 27 Υπό τις συνθήκες αυτές, στα τεθέντα ερωτήματα προσήκει η απάντηση ότι το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η απαλλαγή την οποία προβλέπει η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται στην παροχή υπηρεσιών, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία αφορά πράξη μεταφοράς αγαθών με προορισμό τρίτη χώρα, οσάκις οι υπηρεσίες αυτές δεν παρέχονται απευθείας στον αποστολέα ή στον παραλήπτη των αγαθών αυτών.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 28 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού 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 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η απαλλαγή την οποία προβλέπει η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται στην παροχή υπηρεσιών, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία αφορά πράξη μεταφοράς αγαθών με προορισμό τρίτη χώρα, οσάκις οι υπηρεσίες αυτές δεν παρέχονται απευθείας στον αποστολέα ή στον παραλήπτη των αγαθών αυτών.

(υπογραφές)