



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ELEANOR SHARPSTON
της 12ης Ιουλίου 2018¹

Υπόθεση C-495/17

Cartrans Spedition Srl
κατά

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești - Administrația Județeană a Finanțelor
Publice Prahova**

**Direcția Regională a Finanțelor Publice București - Administrația Fiscală pentru Contribuabili
Mijlocii**

[αίτηση του Tribunalul Prahova (πρωτοδικείου Prahova, Ρουμανία)
για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]

«Προδικαστική παραπομπή – ΦΠΑ – οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρα 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε',
και 153 – Απαλλαγές – Υπηρεσίες μεταφορών συνδεδεμένες με εξαγωγές αγαθών –
Απόδειξη εξαγωγής αγαθών εκτός του εδάφους της ΕΕ – Σύστημα που καθιερώθηκε με την
Τελωνειακή Σύμβαση περί της διεθνούς μεταφοράς εμπορευμάτων – δελτία TIR»

1. Με την υπό κρίση αίτηση προδικαστικής απόφασης, το Tribunalul Prahova (πρωτοδικείο Prahova, Ρουμανία) ζητεί την καθοδήγηση του Δικαστηρίου σχετικά με την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου². Το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί εάν είναι συμβατές με την οδηγία ΦΠΑ εθνικές ρυθμίσεις που επιβάλλουν στους φορολογουμένους την προσκόμιση ειδικών εγγράφων προκειμένου να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ για τις παροχές υπηρεσιών (περιλαμβανομένων των μεταφορών), οι οποίες συνδέονται άμεσα με τις εξαγωγές αγαθών εκτός του εδάφους της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Για την περίπτωση που τέτοια αγαθά μεταφέρονται υπό την κάλυψη δελτίου διεθνούς οδικής μεταφοράς σύμφωνα με το σύστημα που καθιερώθηκε με την Τελωνειακή Σύμβαση περί των διεθνών μεταφορών εμπορευμάτων υπό την κάλυψη δελτίων TIR, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί εάν τα εν λόγω έγγραφα αποτελούν δικαιολογητικά της εξαγωγής των μεταφερόμενων αγαθών.

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 Οδηγία της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ). Οι σχετικές συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ Μαρτίου του 2012 και Απριλίου του 2014, ως εκ τούτου θα αναφέρομαι στην περίοδο αυτή ως «το επίδικο χρονικό διάστημα». Βλ., κατωτέρω, σημείο 15 των παρουσών προτάσεων.

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία ΦΠΑ

2. Το άρθρο 131 περιλαμβάνεται στον τίτλο ΙΧ με τίτλο «Απαλλαγές» και ορίζει τα εξής: «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».

3. Το άρθρο 146 περιλαμβάνεται στον τίτλο ΙΧ, κεφάλαιο 6 («Απαλλαγές κατά την εξαγωγή»). Το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', απαριθμεί μεταξύ των εν λόγω απαλλαγών «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 [...]».

4. Κατά το άρθρο 153, «[τ]α κράτη μέλη απαλλάσσουν τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από μεσάζοντες που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό τρίτων, σχετικά με τις πράξεις που αναφέρονται στα κεφάλαια 6, 7 και 8 ή με πράξεις πραγματοποιούμενες εκτός της [Ευρωπαϊκής Ένωσης]».

Ο τελωνειακός κώδικας

5. Ο τελωνειακός κώδικας που θεσπίστηκε με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου³ καθόριζε το νομικό πλαίσιο για τους τελωνειακούς κανόνες και διαδικασίες στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης. Το άρθρο 4, παράγραφος 16, στοιχεία β' και θ', όριζε αντιστοίχως ότι ο όρος «τελωνειακό καθεστώς» καλύπτει τη διαμετακόμιση και την εξαγωγή. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 17, ως «διασάφηση» οριζόταν η πράξη με την οποία ένα πρόσωπο δηλώνει, με τους απαιτούμενους τύπους και διαδικασίες, τη βούλησή του να υπαγάγει ένα εμπόρευμα σε συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς. Κατά το άρθρο 59, κάθε εμπόρευμα που προοριζόταν να υπαχθεί σε τελωνειακό καθεστώς έπρεπε να αποτελέσει αντικείμενο διασάφησης για το τελωνειακό αυτό καθεστώς. Τα εμπορεύματα που αποτελούσαν αντικείμενο διασάφησης, μεταξύ άλλων, για το καθεστώς της εξαγωγής ή της διαμετακόμισης, βρίσκονταν υπό τελωνειακή επιτήρηση από τη στιγμή της αποδοχής της διασάφησης και «έως τη στιγμή που εξέρχονται από το τελωνειακό έδαφος της [Ευρωπαϊκής Ένωσης] ή καταστρέφονται ή μέχρις ότου ακυρωθεί η διασάφηση».

6. Το άρθρο 91, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', προέβλεπε, αντιστοίχως, ότι το καθεστώς της εξωτερικής διαμετακόμισης επέτρεπε την κυκλοφορία μεταξύ δύο σημείων του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης μη ενωσιακών και ενωσιακών εμπορευμάτων. Όταν επρόκειτο για κυκλοφορία εμπορευμάτων κατά το άρθρο 91, παράγραφος 1, βάσει δελτίων TIR, η κυκλοφορία αυτή επιτρεπόταν κατά το άρθρο 91, παράγραφος 2, στοιχείο β', υπό τον όρο ότι: i) η μεταφορά είχε αρχίσει ή επρόκειτο να περατωθεί εκτός της Ένωσης, ή ii) τα μεταφερόμενα εμπορεύματα έπρεπε να εκφορτωθούν εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης, αλλά μεταφέρονταν μαζί με εμπορεύματα που επρόκειτο να εκφορτωθούν σε τρίτη χώρα, ή iii) η μεταφορά πραγματοποιούνταν από ένα σημείο της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε άλλο διαμέσου τρίτης χώρας.

³ Κανονισμός της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 1992, L 302, σ. 1) (στο εξής: τελωνειακός κώδικας). Ο κανονισμός αυτός έχει τροποποιηθεί αρκετές φορές: η έκδοση που ίσχυε κατά το επίδικο χρονικό διάστημα είναι αυτή που τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 1791/2006 του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 363, σ. 1). Η τρέχουσα έκδοση περιέχεται στον κανονισμό (ΕΕ) 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 9ης Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 2013, L 269, σ. 1).

7. Το άρθρο 161 έφερε τον τίτλο «Εξαγωγή». Το άρθρο 161, παράγραφος 1, όριζε ότι το καθεστώς εξαγωγής επέτρεπε την έξοδο ενωσιακού εμπορεύματος από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης. Το άρθρο 161, παράγραφος 2, όριζε ότι με εξαίρεση τα εμπορεύματα που ετίθεντο υπό το καθεστώς τελειοποίησης προς επανεισαγωγή ή υπό καθεστώς εσωτερικής διαμετακόμισης κάθε ενωσιακό εμπόρευμα που προοριζόταν να εξαχθεί έπρεπε να τεθεί υπό το καθεστώς εξαγωγής.

8. Κατά το άρθρο 163, παράγραφος 1, το καθεστώς εσωτερικής διαμετακομίσεως επέτρεπε την κυκλοφορία ενωσιακών εμπορευμάτων από ένα σημείο του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης σε άλλο με προσωρινή είσοδο στο έδαφος τρίτης χώρας, χωρίς μεταβολή του τελωνειακού τους καθεστώτος. Η κυκλοφορία αυτή μπορούσε να πραγματοποιηθεί, μεταξύ άλλων, υπό την κάλυψη δελτίου TIR (άρθρο 163, παράγραφος 2).

9. Κατά το άρθρο 182α, παράγραφος 1, για τα εμπορεύματα που εξέρχονταν από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης έπρεπε να κατατίθεται τελωνειακή διασάφηση ή εάν δεν απαιτούνταν τέτοια διασάφηση, συνοπτική διασάφηση⁴. Κατά το άρθρο 182β, παράγραφος 1, όταν στα εν λόγω εμπορεύματα δινόταν τελωνειακός προορισμός για τους σκοπούς του οποίου απαιτούνταν τελωνειακή διασάφηση, αυτή έπρεπε να κατατίθεται στο τελωνείο εξαγωγής πριν από την έξοδο των σχετικών εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος. Το άρθρο 183 όριζε ότι κάθε εμπόρευμα που εξερχόταν από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης υπέκειτο σε τελωνειακή επιτήρηση.

Η Σύμβαση TIR

10. Το σύστημα διαμετακομίσεως TIR δημιουργήθηκε μετά τον Β' Παγκόσμιο Πόλεμο υπό την αιγίδα της Οικονομικής Επιτροπής των Ηνωμένων Εθνών για την Ευρώπη (UNECE) για να συμβάλλει στην αναζωογόνηση των οικονομιών της μεταπολεμικής Ευρώπης. Η τελωνειακή σύμβαση περί των διεθνών μεταφορών εμπορευμάτων υπό την κάλυψη δελτίων TIR, που υπεγράφη στη Γενεύη στις 14 Νοεμβρίου 1975 (στο εξής: Σύμβαση TIR), εγκρίθηκε εξ ονόματος της τότε Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 2112/78 του Συμβουλίου και εξ αυτού του λόγου είναι άμεσα εφαρμοστέα⁵. Η σύμβαση τέθηκε σε ισχύ όσον αφορά την νυν Ευρωπαϊκή Ένωση στις 20 Ιουνίου 1983⁶. Όλα τα κράτη μέλη της Ένωσης και η ίδια η Ευρωπαϊκή Ένωση είναι συμβαλλόμενα μέρη. Μια ενοποιημένη μορφή του κειμένου αυτής της συμβάσεως δημοσιεύθηκε στο παράρτημα της αποφάσεως 2009/477/ΕΚ του Συμβουλίου⁷.

11. Το άρθρο 1 της Συμβάσεως TIR όριζε ότι ως «μεταφορά TIR» νοείται η μεταφορά εμπορευμάτων από τελωνείο αναχώρησης σε τελωνείο προορισμού, στο πλαίσιο του καθεστώτος TIR. Με τον όρο «κάτοχος» δελτίου TIR νοείται το πρόσωπο στο οποίο χορηγείται δελτίο TIR σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις της συμβάσεως και εξ ονόματος του οποίου κατατίθεται τελωνειακή δήλωση με τη μορφή δελτίου TIR, η οποία καταδεικνύει την επιθυμία αυτού να υπαχθούν τα εμπορεύματα σε καθεστώς TIR στο τελωνείο αναχώρησεως⁸. Το άρθρο 2 όριζε ότι η σύμβαση εφαρμόζεται στη μεταφορά εμπορευμάτων χωρίς ενδιάμεση επαναφόρτωση, μέσω των συνόρων μιας ή περισσοτέρων χωρών μεταξύ του τελωνείου αναχώρησης συμβαλλομένου μέρους και του τελωνείου προορισμού άλλου ή του ίδιου συμβαλλομένου μέρους, υπό τον όρο ότι τμήμα της διαδρομής μεταξύ της ενάρξεως και της περατώσεως της μεταφοράς TIR πραγματοποιείται οδικώς.

4 Οι εξαιρέσεις από τον εν λόγω κανόνα δεν αφορούν τις παρούσες προτάσεις.

5 Κανονισμός της 25ης Ιουλίου 1978, περί συνάψεως της Τελωνειακής Συμβάσεως περί της διεθνούς μεταφοράς εμπορευμάτων βάσει των δελτίων TIR (Σύμβαση TIR) η οποία υπεγράφη στη Γενεύη στις 14 Νοεμβρίου 1975 (ΟJ 1978, L 252, σ. 1).

6 Η Σύμβαση TIR τέθηκε σε ισχύ όταν ολοκληρώθηκαν όλες οι απαραίτητες διατυπώσεις (βλ. άρθρο 2 του κανονισμού 2112/1978 και άρθρα 52 και 53 της Συμβάσεως TIR). Η ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της εν λόγω συμβάσεως στην Ευρωπαϊκή Ένωση περιλήφθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα υπό τον τίτλο «Έναρξη της ισχύος της Τελωνειακής Συμβάσεως περί της διεθνούς μεταφοράς εμπορευμάτων υπό την κάλυψη δελτίων TIR (Σύμβαση TIR)» (ΕΕ 1983, L 31, σ. 13).

7 Απόφαση της 28ης Μαΐου 2009, η οποία δημοσιεύει σε ενοποιημένη μορφή το κείμενο της Τελωνειακής Συμβάσεως περί της διεθνούς μεταφοράς εμπορευμάτων βάσει των δελτίων TIR (Σύμβαση TIR) που υπεγράφη στη Γενεύη στις 14 Νοεμβρίου 1975, όπως τροποποιήθηκε έκτοτε (ΕΕ 2009, L 165, σ. 1).

8 Άρθρο 1, στοιχεία α' και ιδ', αντιστοίχως.

12. Κατά το άρθρο 3, στοιχείο β', η μεταφορά επιβάλλεται να πραγματοποιείται με την εγγύηση οργανισμών που έχουν εγκριθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6⁹ και με την κάλυψη δελτίου TIR. Το άρθρο 4 της συμβάσεως TIR προβλέπει ότι τα εμπορεύματα που μεταφέρονται στο πλαίσιο του καθεστώτος TIR το οποίο αυτή θεσπίζει δεν υπόκεινται σε πληρωμή ή παρακαταθήκη των εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών και φόρων στα τελωνεία διελεύσεως.

Εγχειρίδιο Διαμετακόμισης σχετικά με το καθεστώς TIR

13. Το εγχειρίδιο διαμετακόμισης της Επιτροπής¹⁰ ορίζει ότι «το δελτίο TIR αποτελεί τελωνειακή διασάφηση για τη μεταφορά εμπορευμάτων. Αποτελεί απόδειξη ύπαρξης της εγγύησης. Τα δελτία TIR διανέμονται στους εθνικούς εγγυοδοτικούς οργανισμούς από τον διεθνή οργανισμό που έχει εξουσιοδοτηθεί προς τούτο από τη διοικητική επιτροπή TIR [επί του παρόντος τη Διεθνή Ένωση Οδικών Μεταφορών (IRU)]. Το δελτίο TIR ισχύει μόνο για μία μεταφορά TIR. Η χρήση του ξεκινά στη χώρα αναχώρησης και χρησιμεύει στον τελωνειακό έλεγχο στα συμβαλλόμενα μέρη αναχώρησης, διέλευσης και προορισμού» (βλ. τρίτη υποπαράγραφο της παραγράφου 1.2 στο Μέρος IX – διαδικασία TIR).

Η εθνική νομοθεσία

14. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει με τη διάταξη περί παραπομπής ότι, κατά το εθνικό δίκαιο, οι υπηρεσίες μεταφορών που συνδέονται άμεσα με τις εξαγωγές αγαθών απαλλάσσονται από την καταβολή ΦΠΑ. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η ισχύουσα νομοθεσία κατά το επίδικο χρονικό διάστημα προβλέπει ότι οι υπηρεσίες μεταφορών απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ μόνο εφόσον ο οικείος φορολογούμενος αποδείξει την εξαγωγή των μεταφερόμενων αγαθών βάσει των ακόλουθων εγγράφων προς στήριξη του αιτήματος περί απαλλαγής: του τιμολογίου που εκδίδεται από τον μεταφορέα, της συμβάσεως μεταφοράς που συνάπτεται με τον αποδέκτη της υπηρεσίας, των ειδικών εγγράφων μεταφοράς και των εγγράφων που αποδεικνύουν την εξαγωγή των μεταφερόμενων αγαθών.

Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και τα προδικαστικά ερωτήματα

15. Η Cartrans Spedition SRL (στο εξής: Cartrans), φορέας διαμεσολαβήσεως υπηρεσιών οδικών εμπορευματικών μεταφορών, με έδρα στη Ρουμανία, παρέσχε υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών σε τρεις περιπτώσεις στην Τουρκία, την περίοδο μεταξύ Μαρτίου και Μαΐου του 2012, σε δύο περιπτώσεις στη Γεωργία, τον Αύγουστο του 2012, σε μία περίπτωση στο Ιράκ, τον Φεβρουάριο του 2013, και σε μία περίπτωση στην Ουκρανία, τον Απρίλιο του 2014. Στις 13 Αυγούστου 2014 οι αρμόδιες ρουμανικές αρχές εξέδωσαν έκθεση φορολογικού ελέγχου και πράξη επιβολής φόρου υποχρεώνοντας την Cartrans να καταβάλει το ποσό των 16 203 ρουμανικών λεί (RON) (περίπου 3 650 ευρώ).

9 Το άρθρο 6 προβλέπει ότι κάθε συμβαλλόμενο μέρος δύναται να εξουσιοδοτεί οργανισμούς να εκδίδουν τα δελτία TIR και να παρέχουν εγγύηση εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στο παράρτημα 9, Μέρος I. Αυτές οι προϋποθέσεις περιλαμβάνουν: απόδειξη ότι ο οργανισμός αυτός δραστηριοποιείται επίσημα, τουλάχιστον για ένα έτος, ως οργανισμός που εκπροσωπεί συμφέροντα του τομέα μεταφορών, απόδειξη υπάρξεως υγιούς οικονομικής καταστάσεως και των οργανωτικών ικανοτήτων που τον καθιστούν ικανό να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις του που απορρέουν από τη σύμβαση. Λοιπές προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται είναι η απουσία σοβαρών ή επαναλαμβανόμενων παραβάσεων της τελωνειακής ή φορολογικής νομοθεσίας, ύπαρξη γραπτής συμφωνίας ή οποιασδήποτε άλλης νομικής πράξεως μεταξύ του οργανισμού και των αρμοδίων αρχών του συμβαλλόμενου μέρους στο οποίο είναι εγκατεστημένος και δέσμευση ότι, μεταξύ άλλων, ο οργανισμός πρόκειται να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις που ορίζονται στη σύμβαση.

10 Εγχειρίδιο Διαμετακόμισης (για το καθεστώς TIR) της 1ης Ιουλίου 2009 αριθ. TAXUD/1873/2007 – EL τελικό, δημοσιευμένο από την Επιτροπή τελωνειακού κώδικα – Τμήμα διαμετακομίσεως (TIR). Η διαδικασία ενημερώσεως του εγχειριδίου διαμετακόμισης από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή είναι σε εξέλιξη. Συνεπώς, η τρέχουσα έκδοση της 27ης Απριλίου 2016 (TAXUD/A2/TRA/003/2016-EL) περιγράφεται ως «έγγραφο εργασίας».

16. Οι αρμόδιες αρχές ισχυρίστηκαν ότι η Cartrans δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των εξαγωγών των μεταφερόμενων αγαθών, δεδομένου ότι η Cartrans δεν επέδειξε κάποιο από τα ακόλουθα έγγραφα: σύμβαση μεταφοράς που συνάπτεται με τον αποδέκτη της υπηρεσίας, ειδικά έγγραφα μεταφοράς και έγγραφα που αποδεικνύουν την εξαγωγή των μεταφερόμενων αγαθών, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία. Η Cartrans απέδειξε μόνο την παροχή ορισμένων υπηρεσιών μεταφοράς στο εξωτερικό προς τους εξαγωγείς.

17. Η Cartrans αμφισβήτησε την εν λόγω πράξη επιβολής φόρου. Προς στήριξη του αιτήματός της περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ επέδειξε δελτία TIR και φορτωτικές CMR θεωρημένες από τις τελωνειακές αρχές των χωρών όπου πραγματοποιήθηκαν οι εξαγωγές των μεταφερόμενων αγαθών που αντιστοιχούσαν σε επτά τιμολόγια υποκείμενα σε είσπραξη ΦΠΑ¹¹. Η Cartrans ισχυρίστηκε ότι τα δελτία TIR περιλάμβαναν ενδείξεις των μεταφερόμενων εμπορευμάτων και βεβαιώσεις από τις τελωνειακές αρχές σχετικά με την εξαγωγή των αγαθών στις αντίστοιχες χώρες και ότι, προφανώς, ως εκ τούτου το δελτίο TIR είχε αποδεικτική ισχύ, δεδομένου ότι αποτελούσε το έγγραφο που πιστοποιεί την πραγματοποίηση τελωνειακής διαμετακομίσεως από το τελωνείο αναχωρήσεως προς το τελωνείο προορισμού.

18. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης είναι αναγκαία ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ σχετικά με τις απαλλαγές κατά την εξαγωγή και τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από μεσάζοντες. Κατόπιν τούτου, υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Αποτελεί έγγραφο αποδεικτικό της εξαγωγής των μεταφερθέντων αγαθών, για τους σκοπούς απαλλαγής από τον ΦΠΑ για τις πράξεις και παροχές υπηρεσιών μεταφοράς σχετικών με την εξαγωγή αγαθών, σύμφωνα με την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, δελτίο TIR με θεώρηση από την τελωνειακή αρχή της χώρας προορισμού, λαμβανομένου υπόψη του καθεστώτος του εν λόγω εγγράφου τελωνειακής διαμετακομίσεως που καθορίζεται, μέσω του Εγχειριδίου Διαμετακόμισης για το καθεστώς TIR αριθ. TAXUD/1873/2007, από την Επιτροπή τελωνειακού κώδικα – Τμήμα διαμετακομίσεως, στο πλαίσιο της Γενικής Διευθύνσεως Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής;
- 2) Αντιβαίνει στο άρθρο 153 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, φορολογική πρακτική που υποχρεώνει τον φορολογούμενο να αποδείξει την εξαγωγή των μεταφερθέντων εμπορευμάτων αποκλειστικά μέσω τελωνειακής διασαφήσεως εξαγωγής, αποκλείοντας τη χορήγηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς των εξαχθέντων αγαθών ελλείψει της εν λόγω διασαφήσεως, μολονότι υπάρχει δελτίο TIR θεωρημένο από το τελωνείο της χώρας προορισμού;»

19. Η Cartrans, η Ρουμανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις. Δεν ζητήθηκε ούτε διεξήχθη επ' ακροατηρίου συζήτηση.

¹¹ Αντισταθμίζονται τη φορτωτική CMR ως έγγραφο που αποδεικνύει την ύπαρξη συμβάσεως για οδική μεταφορά εμπορευμάτων που βασίζεται στη σύμβαση περί του συμβολαίου για τη διεθνή οδική μεταφορά εμπορευμάτων που υπεγράφη στη Γενεύη στις 19 Μαΐου 1956. Δεδομένου ότι τα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου δεν αφορούν αυτά τα έγγραφα, δεν θα σχολιάσω τίποτα περαιτέρω επ' αυτών.

Ανάλυση

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

20. Τα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου εδράζονται στην παραδοχή ότι η Cartrans ζητεί την απαλλαγή από τον ΦΠΑ επειδή παρέσχε υπηρεσίες ως μεσάζων που ενεργεί για λογαριασμό τρίτων υπό την έννοια του άρθρου 153 της οδηγίας ΦΠΑ¹². Η διάταξη περί παραπομπής περιγράφει την Cartrans ως «φορέα διαμεσολαβήσεως υπηρεσιών οδικών εμπορευματικών μεταφορών». Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο δεν διευκρινίζει αν το αίτημα της Cartrans για απαλλαγή από τον ΦΠΑ βασίζεται στο ότι παρέσχε υπηρεσίες μεταφοράς και παρεπόμενες της μεταφοράς υπηρεσίες μόνη της κατά την έννοια του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ ή εάν απλώς ενήργησε ως μεσάζων κατά την έννοια του άρθρου 153 της εν λόγω οδηγίας.

21. Το άρθρο 153 της οδηγίας ΦΠΑ δεν περιλαμβάνει ορισμό για τη λέξη «μεσάζων». Η συνήθης σημασία ερμηνευόμενη σύμφωνα με τους σκοπούς της οδηγίας ΦΠΑ υποδεικνύει ότι μεσάζων είναι ένα πρόσωπο που ενεργεί μεταξύ συμβαλλομένων μερών¹³. Στο πλαίσιο των υπηρεσιών οδικών μεταφορών, σε αυτή (τη σημασία) μπορεί να περιλαμβάνεται η παροχή υλικοτεχνικής υποστηρίξεως για τον συντονισμό της μετακινήσεως των αγαθών από τον πωλητή στον αγοραστή, καθώς και, αλλά όχι απαραίτητως, η παροχή υπηρεσιών για τη διασφάλιση της υλικής διακινήσεως αγαθών από το σημείο αναχωρήσεως προς τον προορισμό. Η παροχή υπηρεσιών μεταφοράς από μεσάζοντες τυγχάνει ειδικής απαλλαγής από τον φόρο όταν μεταφέρονται αγαθά σε προορισμό εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης στο όνομα ή για λογαριασμό τρίτου κατά το άρθρο 153 της οδηγίας ΦΠΑ. Ελλείψει οποιασδήποτε πληροφορίας στη διάταξη περί παραπομπής όσον αφορά τον ακριβή ρόλο της Cartrans εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο, στο πλαίσιο της κύριας δίκης, να εξακριβώσει αν η Cartrans ενήργησε ως μεσάζων για λογαριασμό τρίτου ή αν μετέφερε η ίδια τα αγαθά.

22. Σε κάθε περίπτωση, το άρθρο 153 εφαρμόζεται όταν ο οικείος φορολογούμενος συμμετέχει σε πράξεις που αναφέρονται, μεταξύ άλλων, στο κεφάλαιο 6 της οδηγίας ΦΠΑ. Εν προκειμένω, η κρίσιμη διάταξη του κεφαλαίου 6 είναι το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε'. Κατά συνέπεια, θα εξετάσω τα προδικαστικά ερωτήματα υπό το πρίσμα της εν λόγω διατάξεως.

Επί του πρώτου και του δεύτερου ερωτήματος

23. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, σε περιπτώσεις κατά τις οποίες ο φορολογούμενος ζητεί την απαλλαγή από τον ΦΠΑ επειδή έχει παράσχει υπηρεσίες οι οποίες συνδέονται με την εξαγωγή αγαθών εκτός του εδάφους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν τα κράτη μέλη δύνανται να θεσπίσουν κανόνες που επιβάλλουν στους φορολογουμένους την προσκόμιση ειδικών εγγράφων προκειμένου να αποδείξουν την πραγματοποίηση της εξαγωγής των μεταφερόμενων αγαθών ή εάν τα δελτία TIR αποτελούν δικαιολογητικά της εξαγωγής έγγραφα. Δεδομένου ότι τα δύο προδικαστικά ερωτήματα αποτελούν πτυχές του ίδιου θέματος θα τα εξετάσω από κοινού.

24. Η Ρουμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η οδηγία ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να απορρίπτουν αιτήματα απαλλαγής από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης. Η Cartrans και η Επιτροπή αμφισβητούν αυτή την άποψη.

25. Ούτε εγώ συμμερίζομαι την άποψη της Ρουμανικής Κυβερνήσεως.

¹² Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα αναφέρεται στο δικαίωμα «εκπτώσεως» του ΦΠΑ για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς, το οποίο αντιλαμβάνομαι ως «δικαίωμα απαλλαγής από τον φόρο» για δύο λόγους. Πρώτον, οι επίμαχες διατάξεις δεν εμπίπτουν στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ που αφορά τις εκπτώσεις. Δεύτερον, στη διάταξη περί παραπομπής γίνεται σαφής μνεία στους κανόνες που διέπουν την απαλλαγή από τον φόρο: δεν γίνεται μνεία στους κανόνες περί εκπτώσεων.

¹³ Απόφαση της 2ας Απριλίου 1998, EMU Tabac κ.λπ. (C-296/95, EU:C:1998:152, σκέψη 30).

26. Υπάρχουν δύο μη αμφισβητούμενα σημεία μεταξύ των διαδίκων. Πρώτον, δεδομένου ότι είναι σαφές ότι το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ αφορά την απαλλαγή από τον φόρο για τις εξαγωγές εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, αυτό είναι σύμφωνο προς τη γενική αρχή του διεθνούς φορολογικού δικαίου ότι ο φόρος επί της καταναλώσεως αγαθών και επί των υπηρεσιών πρέπει να επιβάλλεται στον τόπο προορισμού. Κατά συνέπεια, όλες οι πράξεις που αφορούν εξαγωγές απαλλάσσονται γενικώς από τον φόρο. Δεύτερον, δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη επιτρέπει απαλλαγή από τον ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς¹⁴.

27. Οι απαλλαγές που προβλέπονται στο κεφάλαιο 6 της οδηγίας ΦΠΑ («Απαλλαγές κατά την εξαγωγή») είναι υποχρεωτικές. Ως εκ τούτου, όταν ο φορολογούμενος αποδεικνύει την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς και παρεπόμενων πράξεων κατά την έννοια του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', πρέπει να χορηγείται η προβλεπόμενη απαλλαγή. Ελλείψει ρητής διατάξεως, τα κράτη μέλη δεν διαθέτουν διακριτική ευχέρεια θεσπίσεως πρόσθετων ουσιαστικών προϋποθέσεων.

28. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι πρέπει να υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της μεταφοράς αγαθών προς προορισμό εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και των σχετικών υπηρεσιών, προκειμένου να τύχει εφαρμογής η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ. Με άλλα λόγια, οι υπηρεσίες αυτές πρέπει να παρέχονται απευθείας (κατά περίπτωση) στον εξαγωγέα, τον εισαγωγέα ή τον παραλήπτη των αγαθών περί των οποίων διαλαμβάνει η εν λόγω διάταξη¹⁵. Η εν λόγω εκτίμηση εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο κατά την εξέταση των πραγματικών περιστατικών και περιστάσεων της υπό κρίση υποθέσεως.

29. Η διάταξη περί παραπομπής καθίστα σαφές ότι, κατά την εθνική νομοθεσία, μεταφορά που σχετίζεται με εξαγωγή αγαθών συνιστά παροχή υπηρεσιών απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ μόνον εφόσον δικαιολογείται βάσει των ακόλουθων εγγράφων: του τιμολογίου που εκδίδεται από τον μεταφορέα, της συμβάσεως μεταφοράς που συνάπτεται με τον αποδέκτη της υπηρεσίας, των ειδικών εγγράφων μεταφοράς και των εγγράφων που αποδεικνύουν την εξαγωγή των μεταφερόμενων αγαθών (στο εξής: απαιτούμενα έγγραφα).

30. Φρονώ ότι εθνική πρακτική που υποχρεώνει τον φορολογούμενο να αποδείξει την πραγματοποίηση της εξαγωγής των μεταφερόμενων αγαθών δεν συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης. Το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ δεν περιέχει καμία τέτοια απαίτηση. Αντιθέτως, η εν λόγω διάταξη θέτει την προϋπόθεση ότι η παροχή υπηρεσιών, περιλαμβανομένων των μεταφορών, πρέπει να είναι άμεσα *συνδεδεμένη* με την εξαγωγή των αγαθών.

31. Περαιτέρω, συμεριζομαι την άποψη της Επιτροπής ότι η οδηγία ΦΠΑ δεν θεσπίζει υποχρέωση του φορολογούμενου να προσκομίσει συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία, προκειμένου να τύχει της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε'.

32. Από την περιγραφή του εθνικού νομικού πλαισίου από το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι οι επίμαχες διατάξεις του εθνικού δικαίου επιβάλλουν απλώς τυπικές απαιτήσεις. Ωστόσο, οι εν λόγω απαιτήσεις όσον αφορά τον τύπο με τον οποίο ο φορολογούμενος αποδεικνύει την επιλεξιμότητα για την απαλλαγή δεν μπορούν να διακυβεύσουν το δικαίωμα σε απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά το δίκαιο της Ένωσης καθόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για ενεργοποίηση του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ¹⁶.

14 Απόφαση της 29ης Ιουνίου 2017, L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, σκέψεις 18 και 22).

15 Απόφαση της 29ης Ιουνίου 2017, L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, σκέψη 23).

16 Απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 32).

33. Κατά το άρθρο 131 της οδηγίας ΦΠΑ, οι απαλλαγές που προβλέπονται, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων ενωσιακών 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. Εντούτοις, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που περιλαμβάνονται στην έννομη τάξη της Ένωσης και ειδικότερα τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας¹⁷.

34. Η αρχή της ασφάλειας δικαίου επιτάσσει ότι μια διάταξη νόμου πρέπει να είναι σαφής και προβλέψιμη για όσους υπόκεινται σε αυτή¹⁸. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η εν λόγω αρχή πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, οσάκις πρόκειται για διατάξεις που συνεπάγονται φορολογικές υποχρεώσεις¹⁹. Συναφώς το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι οι σχετικές με την απόδειξη υποχρεώσεις τις οποίες υπέχει ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να καθορίζονται βάσει προϋποθέσεων που έχουν καθοριστεί ρητώς από το εθνικό δίκαιο και τη συνήθη πρακτική που ακολουθείται για παρόμοιες συναλλαγές²⁰.

35. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει στη διάταξη περί παραπομπής ότι στη ρουμανική νομοθεσία δεν υπάρχει νομική βάση που να προβλέπει ρητώς το είδος του εγγράφου που αποδεικνύει την εξαγωγή των μεταφερόμενων αγαθών. Από την περιγραφή του εν λόγω δικαστηρίου προκύπτει ότι οι επίμαχες εθνικές ρυθμίσεις απορρέουν από τον συνδυασμό νομοθετικών διατάξεων και διοικητικής πρακτικής. Εναπόκειται στο εν λόγω δικαστήριο να εκτιμήσει αν οι εν λόγω ρυθμίσεις είναι αρκούντως σαφείς και ακριβείς ούτως ώστε να τηρείται η γενική αρχή της ασφάλειας δικαίου.

36. Όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία καθιστούν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του σκοπού τον οποίο επιδιώκει το εσωτερικό δίκαιο και συγχρόνως θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές που θέτει η επίμαχη νομοθεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης²¹. Συνεπώς, οι εθνικές ρυθμίσεις δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διατήρηση ή διασφάλιση του σκοπού αυτού²². Σε υπόθεση όπου οι φορολογικές αρχές αρνήθηκαν την απαλλαγή ενδοενωσιακής παραδόσεως από τον ΦΠΑ διότι η λογιστική απόδειξη της παραδόσεως αυτής παρασχέθηκε εκπροθέσμως, χωρίς να λάβουν υπόψη την τήρηση των ουσιαστικών προϋποθέσεων, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το σχετικό εθνικό μέτρο βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου²³. Κατά την άποψή μου, το εν λόγω σκεπτικό πρέπει να εφαρμοστεί στις περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως. Ως εκ τούτου, εάν ο φορολογούμενος πληροί τις ουσιαστικές προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ, οι εν λόγω προϋποθέσεις δεν μπορούν να αντικατασταθούν από απλές τυπικές επιταγές που θέτει η εθνική νομοθεσία.

37. Κατά συνέπεια, οι εν λόγω εθνικές επιταγές δεν πρέπει να χρησιμοποιούνται κατά τρόπο ώστε να υπονομεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ, η οποία αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη σχετική νομοθεσία της Ένωσης²⁴.

17 Απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, σκέψη 27).

18 Απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, σκέψη 34).

19 Απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 48).

20 Απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 38).

21 Απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, σκέψη 20).

22 Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψη 20).

23 Απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 29).

24 Απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 26).

38. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν οι υποκείμενοι στον φόρο δεν συμμορφώθηκαν προς ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις²⁵. Υφίστανται μόνον δύο περιπτώσεις κατά τις οποίες η μη τήρηση τυπικής απαιτήσεως μπορεί να συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ²⁶. Η πρώτη αφορά περιπτώσεις φοροδιαφυγής²⁷. Η δεύτερη περίπτωση δικαιολογημένης αρνήσεως απαλλαγής από τον ΦΠΑ υφίσταται όταν η παράβαση των επίμαχων ρυθμίσεων έχει ως αποτέλεσμα να μην επιτρέπει στις αρμόδιες αρχές να προσδιορίσουν κατά πόσον έχουν τηρηθεί ορισμένες ουσιαστικές προϋποθέσεις²⁸.

39. Δεν αμφισβητείται στην κύρια δίκη ότι η Cartrans παρέσχε υπηρεσίες υπό την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και ότι οι υπηρεσίες αυτές παρασχέθηκαν εκτός του εδάφους της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Εντός αυτού του πλαισίου, εθνική πρακτική βάσει της οποίας οι αρμόδιες αρχές δεν εξετάζουν στοιχεία που αποδεικνύουν ότι τα επίμαχα αγαθά παραδόθηκαν σε αγοραστή (ή αποδέκτη) ευρισκόμενο σε τρίτη χώρα καταλήγει στην παραδοχή ότι η απαλλαγή δεν μπορεί να χορηγηθεί.

40. Εκτιμώ ότι οι επίμαχες εθνικές ρυθμίσεις βαίνουν πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου για τους ακόλουθους λόγους. Πρώτον, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν προσκομίζει τα απαιτούμενα έγγραφα του αιτήματος περί απαλλαγής, το αίτημα αυτό απορρίπτεται. Το εν λόγω αποτέλεσμα δεν συνάδει με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, καθόσον ο ΦΠΑ δεν επιβάλλεται στον προορισμό των εμπορευμάτων, αλλά κατά τη διάρκεια της διαμετακομίσεως²⁹. Δεύτερον, οι επίμαχες εθνικές ρυθμίσεις εφαρμόζονται κατά τρόπο ώστε οι αρμόδιες αρχές να μην εξετάζουν καν αν *όντως πληρούνται* οι ουσιαστικές προϋποθέσεις περί απαλλαγής βάσει του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι τυπικές απαιτήσεις. Τρίτον, από τη διάταξη περί παραπομπής δεν προκύπτει ότι η μη τήρηση των τυπικών απαιτήσεων συνεπάγεται κατ' ανάγκην την ύπαρξη περιπτώσεως φοροδιαφυγής ή ότι η παράβαση των επίμαχων ρυθμίσεων έχει ως αποτέλεσμα να αδυνατούν οι αρμόδιες αρχές να προσδιορίσουν αν έχουν τηρηθεί οι ουσιαστικές προϋποθέσεις περί απαλλαγής.

41. Ως εκ τούτου, οι αρχές κράτους μέλους δεν δύνανται κατ' αρχήν να αρνηθούν την απαλλαγή από τον ΦΠΑ χωρίς να εξετάσουν αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που θέτουν οι εφαρμοστέες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης μόνο για τον λόγο ότι ο οικείος φορολογούμενος δεν προσκόμισε συγκεκριμένα έγγραφα που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της εξαγωγής των μεταφερόμενων αγαθών.

42. Πρέπει να θεωρηθεί ότι το δελτίο TIR αποδεικνύει πέραν πάσης αμφιβολίας την πραγματοποίηση της εξαγωγής των μεταφερόμενων αγαθών;

43. Εν προκειμένω, δεν τίθεται ζήτημα αμφισβητήσεως μεταξύ των τριών μετεχόντων στη διαδικασία ότι κατά τον τελωνειακό κώδικα τα καθεστώτα εξαγωγής και διαμετακομίσεως είναι διακριτά.

44. Η Cartrans ισχυρίζεται ότι φορολογούμενος που παρέχει υπηρεσίες μεταφορών δεν πρέπει να υποχρεώνεται να επιδείξει τελωνειακή διασάφηση εξαγωγής για να αποδείξει την εξαγωγή των μεταφερόμενων αγαθών. Και τούτο διότι όποιος παρέχει υπηρεσίες μεταφορών έχει τη δυνατότητα να αποδεικνύει τη διαμετακόμιση μόνο δυνάμει των δελτίων TIR. Η Ρουμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι το γεγονός ότι ένα τελωνείο έχει θεωρήσει δελτίο TIR δεν αποδεικνύει από μόνο του ότι τα οικεία εμπορεύματα μεταφέρθηκαν και εξήχθησαν εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η Επιτροπή επισημαίνει

25 Απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 36).

26 Απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 38).

27 Απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 39).

28 Απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 42).

29 Βλ., ανωτέρω, σημείο 37 των παρούσων προτάσεων.

ότι το σύστημα TIR επιβεβαιώνει ότι τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν στον προορισμό τους. Εντός αυτού του πλαισίου, το δελτίο TIR δεν μπορεί να αντικαταστήσει την τελωνειακή διασάφηση εξαγωγής, από την οποία προκύπτει ότι τα εν λόγω εμπορεύματα υπήχθησαν στο καθεστώς εξαγωγής.

45. Φρονώ ότι οι διάδικοι ορθώς επισημαίνουν ότι από τον τελωνειακό κώδικα προκύπτει ότι τα καθεστώτα εξαγωγής και διαμετακομίσεως είναι διακριτά³⁰.

46. Στις προτάσεις του στην υπόθεση BGL, ο γενικός εισαγγελέας P. Léger³¹ παρουσίασε μια χρήσιμη επισκόπηση της Συμβάσεως TIR, η οποία αποτελεί μέρος της έννομης τάξης της ΕΕ δυνάμει της αποφάσεως 2009/477. Όπως εξήγησε, στόχος της Συμβάσεως TIR είναι η διευκόλυνση των διεθνών μεταφορών εμπορευμάτων με αυτοκίνητα οχήματα: απλουστεύει και εναρμονίζει τις τελωνειακού χαρακτήρα διοικητικές διατυπώσεις κατά τη διέλευση των συνόρων. Η φόρτωση μεταφερόμενων εμπορευμάτων υπόκειται σε μία και μόνον επιθεώρηση, από το τελωνείο του τόπου αναχωρήσεως, αποκλειόμενης οποιασδήποτε άλλης επιθεωρήσεως από τα τελωνεία διελεύσεως ή προορισμού (εκτός αν τα τελευταία υποπτευθούν την ύπαρξη παρατυπίας). Είναι σημαντικό ότι τα εμπορεύματα αυτά δεν υπόκεινται σε καμιά πληρωμή ή παρακαταθήκη των εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών και φόρων. Τα εμπορεύματα αυτά πρέπει να συνοδεύονται, καθ' όλη τη διάρκεια της μεταφοράς, από ενιαίο έγγραφο αποστολής, το δελτίο TIR, το οποίο εκδίδεται από το τελωνείο αναχωρήσεως και χρησιμεύει ως στοιχείο αναφοράς για τον έλεγχο του νομότυπου χαρακτήρα της πράξεως. Η καταβολή των δασμών και φόρων που μπορούν οι τελωνειακές υπηρεσίες να απαιτήσουν από ένα μεταφορέα πρέπει να καλύπτεται μερικώς από την εγγύηση εξουσιοδοτημένου προς τούτο από τις αρχές των συμβαλλομένων μερών κρατικού οργανισμού. Η ίδια αυτή εγγύηση καλύπτεται από την IRU και από όμιλο ασφαλιστικών εταιριών με έδρα την Ελβετία³².

47. Τα δελτία TIR τυπώνονται από την IRU και διανέμονται από τους εγγυοδοτικούς οργανισμούς οι οποίοι μνημονεύουν σ' αυτά μια σειρά πληροφοριών, ιδίως αναφορικά με τα μεταφερόμενα εμπορεύματα. Κάθε δελτίο TIR αποτελείται από ένα δίφυλλο έντυπο που περιλαμβάνει ένα ζεύγος αντιτύπων (αριθ. 1 και 2). Κατά την έναρξη της πράξεως μεταφοράς, το τελωνείο του τόπου αναχωρήσεως ελέγχει το φορτίο, ιδίως το κατά πόσον αυτό συμπίπτει με τα δηλωθέντα στο δελτίο TIR εμπορεύματα, και στη συνέχεια προβαίνει στη σφράγιση του. Κατόπιν, προβαίνει σε σημειώσεις επί του πρώτου φύλλου του δελτίου TIR, που του εγχειρίζεται από τον χρήστη, αφαιρεί το αντίτυπο αριθ. 1, υπογράφει το αντίστοιχο στέλεχος και επιστρέφει στον χρήστη το δελτίο. Κατά την έξοδο από τη διανυθείσα επικράτεια, το τελωνείο διελεύσεως ελέγχει την κατάσταση των σφραγίδων, αφαιρεί το αντίτυπο αριθ. 2, υπογράφει το σχετικό στέλεχος και επιστρέφει το δελτίο TIR στον χρήστη του. Κατόπιν, το εν λόγω τελωνείο διαβιβάζει το αντίτυπο αριθ. 2 στο τελωνείο αναχωρήσεως, το οποίο εξακριβώνει τότε τη συμφωνία του προς το αντίτυπο αριθ. 1. Εφόσον στο αντίτυπο αριθ. 2 δεν μνημονεύεται καμιά επιφύλαξη σχετικά με τον νομότυπο χαρακτήρα της πράξεως TIR, η εν λόγω πράξη λογίζεται ως κανονικώς εκκαθαρισθείσα επί του διανυθέντος εδάφους. Αντιθέτως, όταν επί του αντιτύπου αριθ. 2 αναγράφονται επιφυλάξεις ή το εν λόγω δελτίο δεν έχει ληφθεί από το τελωνείο του τόπου αναχωρήσεως, η πράξη TIR θεωρείται ως παράτυπη στο εν λόγω έδαφος. Ως εκ τούτου, οι τελωνειακές αρχές του εδάφους αυτού δικαιούνται να απαιτήσουν την καταβολή των δασμών και φόρων που έχουν ήδη καταστεί απαιτητοί. Η διαδικασία αυτή επαναλαμβάνεται στο έδαφος κάθε χώρας που διανύεται, με εξαίρεση τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεδομένου ότι τα κράτη αυτά αποτελούν ένα μόνον και ενιαίο τελωνειακό έδαφος³³.

30 Βλ., ανωτέρω, σημεία 6 έως 8 των παρουσών προτάσεων.

31 C-78/01, EU:C:2003:14, σημεία 4 έως 7.

32 Βλ., ανωτέρω, σημεία 11 και 13 των παρουσών προτάσεων.

33 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Léger στην υπόθεση BGL (C-78/01, EU:C:2003:14, σημεία 7 και 8).

48. Η εν λόγω περιγραφή των κύριων χαρακτηριστικών του συστήματος TIR επιβεβαιώνει ότι ένα θεωρημένο δελτίο TIR δεν αποτελεί δικαιολογητικό έγγραφο της εξαγωγής των μεταφερόμενων αγαθών. Αντιθέτως, το εν λόγω σύστημα καταδεικνύει ότι «το δελτίο TIR αποτελεί τελωνειακή διασάφηση για τη μεταφορά εμπορευμάτων. Αποτελεί απόδειξη ύπαρξης της εγγύησης»³⁴.

49. Δεδομένου ότι τα καθεστώτα διαμετακομίσεως (μέρος των οποίων αποτελούν οι πράξεις TIR) και εξαγωγής είναι διακριτά³⁵, το δελτίο TIR δεν μπορεί να εξομοιωθεί με τελωνειακή διασάφηση που εκδίδεται όταν τα εμπορεύματα εγκαταλείπουν το τελωνειακό έδαφος της ΕΕ, όπως προβλέπεται στο άρθρο 182α του τελωνειακού κώδικα³⁶.

50. Όσον αφορά τη διαφορά της κύριας δίκης, προκειμένου φορολογούμενος να τύχει της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να αποδείξει τις *παροχές υπηρεσιών* (περιλαμβανομένων των μεταφορών) που είναι *άμεσα συνδεδεμένες με τις εξαγωγές ή με τις εισαγωγές αγαθών*.

51. Κατά την άποψή μου, φορολογούμενος όπως η Cartrans δεν χρειάζεται να αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η εξαγωγή των μεταφερόμενων αγαθών. Αυτό που πρέπει να αποδείξει είναι ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες μεταφοράς ήταν *άμεσα συνδεδεμένες με τις εξαγωγές αγαθών*. Η διαδικασία για την επαλήθευση αυτού του γεγονότος δεν διέπεται από τους κανόνες της ΕΕ και υπάγεται τελικώς στην αρμοδιότητα των εθνικών αρχών που υπόκεινται στον έλεγχο των εθνικών δικαστηρίων. Βάσει των ανωτέρω, ενώ το δελτίο TIR δεν αποδεικνύει πέραν πάσης αμφιβολίας την *εξαγωγή*, εκτιμώ ότι πρόκειται για έγγραφο το οποίο είναι πράγματι κρίσιμο στο πλαίσιο της αξιολόγησης του κατά πόσον οι παρεχόμενες υπηρεσίες μεταφοράς είναι άμεσα συνδεδεμένες με την εξαγωγή των μεταφερόμενων αγαθών από τον οικείο οδικό μεταφορέα. Ελλείψει στοιχείων που να αποδεικνύουν ότι δεν πραγματοποιήθηκε η εξαγωγή των αγαθών υπό την κάλυψη δελτίων TIR, φρονώ ότι αποτελεί ισχυρό αποδεικτικό στοιχείο προς στήριξη του αιτήματος περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ³⁷.

Πρόταση

52. Με βάση τα ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στα υποβληθέντα από το Tribunalul Prahova (πρωτοδικείο Prahova, Ρουμανία) προδικαστικά ερωτήματα την ακόλουθη απάντηση:

Τα άρθρα 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', και 131 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιβαίνουν σε αυτά εθνικές ρυθμίσεις που υποχρεώνουν φορολογούμενο, που παρέχει οδικές μεταφορές σε προορισμό εκτός του εδάφους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, να αποδείξει την πραγματοποίηση της εξαγωγής των μεταφερόμενων αγαθών βάσει συγκεκριμένων εγγράφων. Στις αρμόδιες αρχές, που υπόκεινται στον έλεγχο των εθνικών δικαστηρίων, εναπόκειται να εξετάζουν και να αξιολογούν τα αποδεικτικά στοιχεία σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση. Τα εν λόγω αποδεικτικά στοιχεία ενδέχεται να παραπέμπουν στα δελτία TIR όπως περιγράφονται στην Τελωνειακή Σύμβαση περί των διεθνών μεταφορών εμπορευμάτων υπό την κάλυψη δελτίων TIR, στο παράρτημα της αποφάσεως 2009/477/EK του Συμβουλίου, της 28ης Μαΐου 2009, η οποία δημοσιεύει σε ενοποιημένη μορφή το κείμενο της Τελωνειακής Σύμβασης περί της διεθνούς μεταφοράς εμπορευμάτων βάσει των δελτίων TIR (Σύμβαση TIR) που υπεγράφη στη Γενεύη στις 14 Νοεμβρίου 1975, όπως τροποποιήθηκε έκτοτε, προκειμένου να εξακριβωθεί η

34 Βλ. εγχειρίδιο διαμετακόμισης TIR, σ. 7.

35 Βλ., ανωτέρω, σημείο 45 των παρουσών προτάσεων.

36 Βλ., ανωτέρω, σημείο 9 των παρουσών προτάσεων.

37 Απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 37), όπου το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι ο χαρακτηρισμός μιας ενδοενοσιακής παραδόσεως ή αποκτήσεως πρέπει να πραγματοποιείται βάσει αντικειμενικών στοιχείων, όπως η ύπαρξη υλικής διακινήσεως των οικείων αγαθών μεταξύ κρατών μελών. Το εν λόγω σκεπτικό μπορεί να εφαρμοστεί εν προκειμένω εφόσον ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι υπήρξε υλική διακίνηση των οικείων αγαθών εκτός του εδάφους της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

ύπαρξη υλικής διακινήσεως των οικείων αγαθών εκτός του εδάφους της Ευρωπαϊκής Ένωσης και το κατά πόσον οι παρεχόμενες υπηρεσίες μεταφοράς είναι άμεσα συνδεδεμένες με την εξαγωγή των αγαθών.