ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 8ης Νοεμβρίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Απαλλαγές – Άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', και άρθρο 153 – Πράξεις οδικών μεταφορών άμεσα συνδεδεμένες με την εξαγωγή αγαθών – Παροχές υπηρεσιών από μεσάζοντες στο πλαίσιο τέτοιων πράξεων – Σύστημα απόδειξης για τις εξαγωγές αγαθών – Τελωνειακή διασάφηση – Δελτία TIR»

Στην υπόθεση C-495/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunalul Prahova (πρωτοδικείο Prahova, Ρουμανία) με απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Αυγούστου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

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,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Prechal (εισηγήτρια), πρόεδρο του τρίτου τμήματος, προεδρεύουσα του εβδόμου τμήματος, C. Toader και A. Rosas, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Cartrans Spedition SRL, εκπροσωπούμενη από την R. Ioniță και τον R. Popescu,

– η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη αρχικώς από τον R. H. Radu, στη συνέχεια από τον C.-R. Canțăr, καθώς και από τις C.-M. Florescu και O.-C. Ichim,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και L. Radu Bouyon,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 12ης Ιουλίου 2018,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, και του άρθρου 153 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 ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, της Cartrans Spedition SRL (στο εξής: Cartrans) και, αφετέρου, της Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (Γενικής Περιφερειακής Διεύθυνσης Δημοσίων Οικονομικών Ploiești – Νομαρχιακής Διοίκησης Δημοσίων Οικονομικών Prahova, Ρουμανία) και της Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii (Γενικής Περιφερειακής Διεύθυνσης Δημοσίων Οικονομικών Βουκουρεστίου – Φορολογικής Διοίκησης Μεσαίων Φορολογουμένων, Ρουμανία) σχετικά με την άρνηση των φορολογικών αρχών να απαλλάξουν από τον φόρο προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) πλείονες πράξεις μεταφοράς που πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την εξαγωγή αγαθών σε τρίτες χώρες, στις οποίες συμμετείχε η Cartrans.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία ΦΠΑ

3 Το άρθρο 131, που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 1 («Γενικές διατάξεις») του τίτλου IX («Απαλλαγές») της οδηγίας ΦΠΑ, 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.»

4 Το άρθρο 146, παράγραφος 1, που περιέχεται στο κεφάλαιο 6 («Απαλλαγές κατά την εξαγωγή») του τίτλου IX της οδηγίας ΦΠΑ, προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

α) τις παραδόσεις αγαθών, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή για λογαριασμό του εκτός της [Ευρωπαϊκής Ένωσης],

[…]

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 […]».

5 Το άρθρο 153, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, εντασσόμενο στο κεφάλαιο 9, το οποίο επιγράφεται «Απαλλαγές των παροχών υπηρεσιών που εκτελούνται από μεσάζοντες», του τίτλου IX της εν λόγω οδηγίας, ορίζει τα ακόλουθα:

«Τα 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 [Ένωσης].»

Ο τελωνειακός κώδικας

6 Κατά το άρθρο 4, σημεία 16 και 17, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 1992, L 302, σ. 1), όπως έχει τροποποιηθεί με τον κανονισμό (ΕΚ) 648/2005 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Απριλίου 2005 (ΕΕ 2005, L 117, σ. 13, στο εξής: τελωνειακός κώδικας):

«Κατά την έννοια του παρόντος κώδικα, νοούνται ως:

[…]

16) Τελωνειακό καθεστώς:

[…]
β) η διαμετακόμιση·

[…]
θ) η εξαγωγή.

17) Διασάφηση: πράξη με την οποία ένα πρόσωπο δηλώνει, με τους απαιτούμενους τύπους και διαδικασίες, τη βούλησή του να υπαγάγει ένα εμπόρευμα σε συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς».

7 Το άρθρο 59, το οποίο περιλαμβάνεται στο τμήμα 1 («Υπαγωγή των εμπορευμάτων σε τελωνειακό καθεστώς») του κεφαλαίου 2 («Τελωνειακά καθεστώτα») του τίτλου IV («Τελωνειακοί προορισμοί») του τελωνειακού κώδικα, προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Κάθε εμπόρευμα που προορίζεται να υπαχθεί σε τελωνειακό καθεστώς πρέπει να αποτελέσει αντικείμενο διασάφησης για το τελωνειακό αυτό καθεστώς.

2. Τα κοινοτικά εμπορεύματα που αποτελούν αντικείμενο διασάφησης για το καθεστώς της εξαγωγής, της τελειοποίησης προς επανεισαγωγή, της διαμετακόμισης ή της τελωνειακής αποταμίευσης βρίσκονται υπό τελωνειακή επιτήρηση από τη στιγμή της αποδοχής της διασάφησης και έως τη στιγμή που εξέρχονται από το τελωνειακό έδαφος της [Ένωσης] ή καταστρέφονται ή μέχρις ότου ακυρωθεί η διασάφηση.»

8 Το άρθρο 91 του τελωνειακού κώδικα, το οποίο περιλαμβάνεται στο σημείο Ι («Γενικές διατάξεις») του μέρους Β («Εξωτερική διαμετακόμιση») του τμήματος 3 («Καθεστώτα αναστολής και οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα») του ως άνω κεφαλαίου 2, ορίζει τα εξής:

«1. Το καθεστώς της εξωτερικής διαμετακόμισης επιτρέπει την κυκλοφορία μεταξύ δύο σημείων του τελωνειακού εδάφους της [Ένωσης]:

[…]

β) κοινοτικών εμπορευμάτων, στις περιπτώσεις και υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζονται με τη διαδικασία της επιτροπής, προκειμένου να αποφευχθεί τα προϊόντα που αποτελούν το αντικείμενο μέτρων κατά την εξαγωγή ή επωφελούνται από τέτοια μέτρα να μπορούν να μην υπάγονται στα μέτρα αυτά ή να επωφελούνται αντικανονικά απ' αυτά, ανάλογα με την περίπτωση.

2. Η κυκλοφορία που προβλέπεται στην παράγραφο 1 πραγματοποιείται:

[...]

β) είτε βάσει δελτίων TIR (σύμβασης TIR), υπό τον όρο ότι:
1) η μεταφορά έχει αρχίσει ή πρόκειται να περατωθεί εκτός της [Ένωσης]

[...]».

9 Το άρθρο 161, παράγραφοι 1 και 2, του τελωνειακού κώδικα, το οποίο περιλαμβάνεται στο τμήμα 4 («Εξαγωγή») του ως άνω κεφαλαίου 2, ορίζει:

«1. Το καθεστώς εξαγωγής επιτρέπει την έξοδο κοινοτικού εμπορεύματος από το τελωνειακό έδαφος της [Ένωσης].

Η εξαγωγή συνεπάγεται την επιβολή των εξαγωγικών δασμών και την εφαρμογή των μέτρων εμπορικής πολιτικής και των λοιπών διατυπώσεων που προβλέπονται για την έξοδο αυτή.

2. [...] κάθε κοινοτικό εμπόρευμα που προορίζεται να εξαχθεί πρέπει να τεθεί υπό το καθεστώς εξαγωγής.»

10 Το άρθρο 182α, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο V, επιγραφόμενο «Εμπορεύματα που εξέρχονται από το τελωνειακό έδαφος της [Ένωσης]», ορίζει:

«Τα εμπορεύματα που εξέρχονται από το τελωνειακό έδαφος της [Ένωσης], με εξαίρεση τα εμπορεύματα που μεταφέρονται από μεταφορικά μέσα τα οποία απλώς διέρχονται από τα χωρικά ύδατα ή τον εναέριο χώρο του τελωνειακού εδάφους της [Ένωσης] δίχως στάση εντός του εν λόγω εδάφους, καλύπτονται είτε από τελωνειακή διασάφηση είτε, οσάκις δεν απαιτείται τελωνειακή διασάφηση, από συνοπτική διασάφηση.»

11 Κατά το άρθρο 182β, παράγραφοι 1 και 2, του τελωνειακού κώδικα:

«1. Όταν τα εμπορεύματα που εξέρχονται από το τελωνειακό έδαφος της [Ένωσης] λαμβάνουν τελωνειακό προορισμό ή χρήση για τα οποία απαιτείται τελωνειακή διασάφηση βάσει των τελωνειακών κανόνων, η τελωνειακή αυτή διασάφηση κατατίθεται στο τελωνείο εξαγωγής πριν από την έξοδο των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της [Ένωσης].

2. Όταν το τελωνείο εξαγωγής είναι διαφορετικό από το τελωνείο εξόδου, το τελωνείο εξαγωγής κοινοποιεί πάραυτα, ή θέτει στη διάθεση του τελωνείου εξόδου ηλεκτρονικώς τα απαραίτητα στοιχεία.»

Η Σύμβαση TIR

12 Η τελωνειακή σύμβαση περί της διεθνούς μεταφοράς εμπορευμάτων βάσει των δελτίων TIR, που υπεγράφη στη Γενεύη στις 14 Νοεμβρίου 1975 και εγκρίθηκε εξ ονόματος της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 2112/78 του Συμβουλίου, της 25ης Ιουλίου 1978

(Ediție specială, 02/vol. 1, p. 197), άρχισε να ισχύει στην Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα στις 20 Ιουνίου 1983 (ΕΕ 1983, L 31, σ. 13). Όλα τα κράτη μέλη είναι επίσης συμβαλλόμενα στην εν λόγω σύμβαση.

13 Η Σύμβαση TIR, όπως τροποποιήθηκε και ενοποιήθηκε με την απόφαση 2009/477/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Μαΐου 2009 (ΕΕ 2009, L 165, σ. 1) (στο εξής: Σύμβαση TIR), προβλέπει στο άρθρο 1:

«Για τους σκοπούς της παρούσας σύμβασης:

α) Με τον όρο "μεταφορά TIR" νοείται η μεταφορά εμπορευμάτων από τελωνείο αναχώρησης σε τελωνείο προορισμού, στο πλαίσιο καθεστώτος που καθιερώνεται με την παρούσα σύμβαση και αποκαλείται "καθεστώς TIR"·

β) με τον όρο "πράξη μεταφοράς με δελτίο TIR" νοείται το τμήμα μεταφοράς TIR, το οποίο πραγματοποιείται σε συμβαλλόμενο μέρος από το τελωνείο αναχώρησης ή εισόδου (διέλευσης) στο τελωνείο προορισμού ή εξόδου (διέλευσης)·

[…]

ε) με τον όρο "εξόφληση πράξης μεταφοράς με δελτίο TIR" νοείται η βεβαίωση από τις τελωνειακές αρχές ότι η πράξη μεταφοράς με δελτίο TIR περατώθηκε ορθώς σε συμβαλλόμενο μέρος. Η βεβαίωση αυτή πραγματοποιείται από τις τελωνειακές αρχές μετά από σύγκριση των δεδομένων ή των πληροφοριών που διατίθενται στο τελωνείο προορισμού ή εξόδου (διέλευσης) και αυτών που διατίθενται στο τελωνείο αναχώρησης ή εισόδου (διέλευσης)·

[…]

ιδ) με τον όρο "κάτοχος" δελτίου TIR νοείται το πρόσωπο στο οποίο χορηγείται δελτίο TIR σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις της σύμβασης 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 αναχώρησης. Ο κάτοχος είναι υπεύθυνος για την προσκόμιση του οδικού οχήματος, του συνόλου οχημάτων ή του εμπορευματοκιβωτίου με το σχετικό φορτίο και το δελτίο TIR στο τελωνείο αναχώρησης, στο τελωνείο διέλευσης και στο τελωνείο προορισμού, τηρουμένων των σχετικών διατάξεων της σύμβασης·

[…]»

14 Το άρθρο 4 της Σύμβασης 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 διέλευσης.

15 Για την υλοποίηση των διευκολύνσεων αυτών, η Σύμβαση TIR επιβάλλει, όπως προκύπτει ιδίως από το άρθρο 3, στοιχείο β', να συνοδεύονται τα εμπορεύματα, καθ' όλη τη διάρκεια της μεταφοράς τους, από ομοιόμορφο έγγραφο, ήτοι το δελτίο TIR, που χρησιμεύει για τον έλεγχο του νομότυπου της πράξης μεταφοράς.

16 Το δελτίο TIR αποτελείται από σειρά φύλλων που περιλαμβάνουν το αντίτυπο υπ' αριθ. 1 και το αντίτυπο υπ' αριθ. 2, με τα αντίστοιχα στελέχη, επί των οποίων αναγράφονται όλες οι απαραίτητες πληροφορίες, χρησιμοποιείται δε ένα ζεύγος αντιτύπων για κάθε έδαφος από το οποίο διέρχεται το εμπόρευμα. Κατά την έναρξη της πράξης μεταφοράς, το στέλεχος υπ' αριθ. 1 κατατίθεται στο τελωνείο αναχώρησης. Η εξόφληση πραγματοποιείται μόλις επιστραφεί το στέλεχος υπ' αριθ. 2 από το τελωνείο

εξόδου που βρίσκεται στο ίδιο τελωνειακό έδαφος. Η διαδικασία αυτή επαναλαμβάνεται για κάθε έδαφος από το οποίο διέρχεται το εμπόρευμα, με τη χρησιμοποίηση των διαφόρων ζευγών φύλλων του ίδιου δελτίου.

Το εγχειρίδιο διαμετακόμισης (για το καθεστώς TIR)

17 Το εγχειρίδιο διαμετακόμισης για το καθεστώς TIR (έγγραφο TAXUD/1873/2007) εκπονήθηκε από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στο πλαίσιο της επιτροπής τελωνειακού κώδικα (τμήμα διαμετακόμισης – TIR). Στο μέρος IX του εγχειριδίου αυτού περιλαμβάνεται το άρθρο 1 που προβλέπει, στην παράγραφο 2, τα εξής:

«[…] το δελτίο TIR αποτελεί τελωνειακή διασάφηση για τη μεταφορά εμπορευμάτων. Αποτελεί απόδειξη ύπαρξης της εγγύησης. […] Η χρήση του ξεκινά στη χώρα αναχώρησης και χρησιμεύει στον τελωνειακό έλεγχο στα συμβαλλόμενα μέρη αναχώρησης, διέλευσης και προορισμού.»

Το ρουμανικό δίκαιο

18 Το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο c, του Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα), της 22ας Δεκεμβρίου 2003 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 927 της 23ης Δεκεμβρίου 2003), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: φορολογικός κώδικας), προβλέπει τα εξής:

«Από τον φόρο απαλλάσσονται:

[…]

c) οι παροχές υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων της μεταφοράς και των παρεπόμενων της μεταφοράς υπηρεσιών, πλην εκείνων που αφορά το άρθρο 141, οι οποίες συνδέονται άμεσα με την εξαγωγή αγαθών».

19 Κατά το άρθρο 144 του φορολογικού κώδικα:

«Απαλλάσσονται από τον φόρο οι υπηρεσίες που παρέχονται από μεσάζοντες οι οποίοι ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό τρίτων, όταν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται στο πλαίσιο των απαλλασσόμενων πράξεων που αναφέρονται στα άρθρα 143 και 144 […].»

20 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 2, της Ordinul nr. 2222/2006 al ministrului finanțelor publice privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la articolul 143 alineatul (1) literele a)-i), articolul 143 alineatul (2) și articolul 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (απόφασης αριθ. 2222/2006 του Υπουργού Οικονομικών σχετικά με την έγκριση των μέτρων εφαρμογής για την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας των πράξεων τις οποίες αφορούν το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχεία a έως i, το άρθρο 143, παράγραφος 2, και το άρθρο 144 bis του νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα, στο εξής: υπουργική απόφαση 2222/2006):

«Η απαλλαγή από τον φόρο που προβλέπει το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο c, του φορολογικού κώδικα, για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγή αγαθών, αποδεικνύεται από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες […]. Τα έγγραφα που δικαιολογούν την απαλλαγή από τον φόρο είναι:

a) το τιμολόγιο […] ή, κατά περίπτωση, όσον αφορά τα πρόσωπα που πράγματι παρέχουν την υπηρεσία μεταφοράς, το ειδικό έγγραφο μεταφοράς […]

b) η σύμβαση που συνάπτεται με τον αποδέκτη της υπηρεσίας·

c) τα κατά την παράγραφο 4 ειδικά έγγραφα μεταφοράς, αναλόγως του είδους μεταφοράς, ή, ενδεχομένως, αντίγραφα αυτών των εγγράφων·

d) έγγραφα από τα οποία προκύπτει η εξαγωγή των μεταφερομένων αγαθών.»

21 Με τις γραπτές παρατηρήσεις τους, τόσο η Ρουμανική Κυβέρνηση όσο και η Επιτροπή επισημαίνουν ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, της υπουργικής απόφασης 2222/2006, στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο c, αυτής, αναφέρει, μεταξύ άλλων, το «δελτίο TIR» ως το ειδικό έγγραφο μεταφοράς σε περίπτωση οδικής μεταφοράς.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

22 Η Cartrans, εταιρία με έδρα τη Ρουμανία, είναι μεσάζων για υπηρεσίες οδικών εμπορευματικών μεταφορών. Κατόπιν φορολογικού ελέγχου, της κοινοποιήθηκε πράξη επιβολής φόρου που εκδόθηκε στις 13 Αυγούστου 2014, για πρόσθετο ΦΠΑ ύψους 16 203 ρουμανικών λέι (RON) (περίπου 3 650 ευρώ) για επτά περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών οδικών μεταφορών που σχετίζονταν με εξαγωγές εμπορευμάτων, συνολικού ποσού 67 512 RON (περίπου 15 160 ευρώ), εκ των οποίων οι τρεις πραγματοποιήθηκαν κατά την περίοδο μεταξύ Μαρτίου και Μαΐου 2012 προς την Τουρκία, οι δύο τον Αύγουστο του 2012 προς τη Γεωργία, η έκτη τον Φεβρουάριο του 2013 προς το Ιράκ και η τελευταία τον Απρίλιο του 2014 προς την Ουκρανία.

23 Σύμφωνα με την έκθεση που συντάχθηκε μετά το πέρας αυτού του φορολογικού ελέγχου και την εν λόγω πράξη επιβολής φόρου, η Cartrans δεν μπορούσε να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ όσον αφορά τις επίμαχες υπηρεσίες μεταφοράς, καθόσον δεν ήταν σε θέση να προσκομίσει, κατά τον εν λόγω έλεγχο, τις τελωνειακές διασαφήσεις εξαγωγής που θα αποδείκνυαν ότι τα εμπορεύματα είχαν πράγματι εξαχθεί.

24 Η Cartrans άσκησε προσφυγή ενώπιον του Tribunalul Prahova (πρωτοδικείου Prahova, Ρουμανία) κατά της πράξης επιβολής φόρου. Προς στήριξη της προσφυγής της, υποστηρίζει ότι τα έγγραφα που κατέχει, εν προκειμένω τα δελτία TIR και οι φορτωτικές CMR (που καταρτίζονται βάσει της Σύμβασης περί του συμβολαίου για τη διεθνή οδική μεταφορά εμπορευμάτων, που υπεγράφη στη Γενεύη στις 19 Μαΐου 1956, όπως τροποποιήθηκε με το πρωτόκολλο της 5ης Ιουλίου 1978), τα οποία είχαν θεωρηθεί από τις τελωνειακές υπηρεσίες των τρίτων χωρών προς τις οποίες πραγματοποιήθηκαν οι εξαγωγές, αποδεικνύουν ότι όντως πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω εξαγωγές και δικαιολογούν, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο d, της υπουργικής απόφασης 2222/2006, την απαλλαγή τους από τον ΦΠΑ. Η Cartrans διευκρινίζει ειδικότερα ότι τα δελτία TIR περιλαμβάνουν συγχρόνως μνεία των οικείων εμπορευμάτων και πιστοποίηση τελωνειακής διαμετακόμισης από το τελωνείο αναχώρησης μέχρι το τελωνείο προορισμού.

25 Προς αντίκρουση των ισχυρισμών αυτών, η φορολογική αρχή ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη μεταφορές δεν αποτελούν παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, καθόσον, μολονότι τα έγγραφα που προσκόμισε η Cartrans παρέχουν τη δυνατότητα να αποδειχθεί η παροχή προς τους εξαγωγείς υπηρεσιών μεταφοράς στο εξωτερικό, δεν αποδεικνύουν ότι τα αγαθά όντως εξήχθησαν. Μια τέτοια απόδειξη θα απαιτούσε, βάσει της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, την προσκόμιση της τελωνειακής διασάφησης εξαγωγής.

26 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει εντούτοις, μεταξύ άλλων, ότι στο εθνικό δίκαιο δεν υπάρχει νομική διάταξη που να προβλέπει ρητώς ποιο είδος εγγράφου αποτελεί απόδειξη της εξαγωγής των μεταφερόμενων εμπορευμάτων.

27 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunalul Prahova (πρωτοδικείο Prahova) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει 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 ΦΠΑ], δελτίο TIR με θεώρηση από την τελωνειακή αρχή της χώρας προορισμού, λαμβανομένου υπόψη του καθεστώτος του εν λόγω εγγράφου τελωνειακής διαμετακόμισης που καθορίζεται μέσω του [Εγχειριδίου Διαμετακόμισης για το καθεστώς TIR] της Ευρωπαϊκής Επιτροπής;

2) Αντιβαίνει στο άρθρο 153 της [οδηγίας ΦΠΑ] φορολογική πρακτική που υποχρεώνει τον φορολογούμενο να αποδείξει την εξαγωγή των μεταφερθέντων εμπορευμάτων αποκλειστικά μέσω τελωνειακής διασάφησης εξαγωγής, αποκλείοντας τη χορήγηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς των εξαχθέντων αγαθών ελλείψει της εν λόγω διασάφησης, μολονότι υπάρχει δελτίο TIR θεωρημένο από το τελωνείο της χώρας προορισμού;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

28 Προκαταρκτικώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο 153, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να απαλλάσσουν τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται από μεσάζοντες που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό τρίτων σχετικά με τις πράξεις που αναφέρονται, μεταξύ άλλων, στο κεφάλαιο 6 του τίτλου IX της οδηγίας αυτής.

29 Κατά το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 6 του τίτλου IX αυτής, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τις παροχές υπηρεσιών, περιλαμβανομένων των μεταφορών και των παρεπόμενων πράξεων, όταν είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις εξαγωγές αγαθών εκτός Ένωσης (βλ., συναφώς, απόφαση της 29ης Ιουνίου 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, σκέψη 20).

30 Εν προκειμένω, μολονότι τα προδικαστικά ερωτήματα που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο αναφέρονται στο άρθρο 153 της οδηγίας ΦΠΑ, η απόφαση περί παραπομπής δεν περιέχει, πλην της διευκρίνισης ότι η Cartrans είναι μεσάζων για οδικές μεταφορές, καμία άλλη συγκεκριμένη ένδειξη βάσει της οποίας μπορεί να καθοριστεί ποιες παροχές υπηρεσιών πραγματοποιήθηκαν, εν προκειμένω, από την εταιρία αυτή που ενεργούσε υπό την ιδιότητα του μεσάζοντος στο όνομα και για λογαριασμό τρίτων. Επιπλέον, όπως φαίνεται να προκύπτει από το περιεχόμενο της ως άνω απόφασης, η επίμαχη στην κύρια δίκη πράξη επιβολής φόρου αφορά τον ΦΠΑ που οφείλεται άμεσα επί παροχών υπηρεσιών μεταφοράς για την εξαγωγή εμπορευμάτων.

31 Υπό τις συνθήκες αυτές, και λαμβάνοντας υπόψη την ανεπάρκεια των πληροφοριών που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει, βάσει των πραγματικών περιστατικών που χαρακτηρίζουν την επίμαχη στην κύρια δίκη περίπτωση, αν το άρθρο 153 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας αυτής, τυγχάνει πράγματι εφαρμογής στην εν λόγω περίπτωση, ή αν εφαρμόζεται μόνον η τελευταία αυτή διάταξη.

32 Εξάλλου, μολονότι το δεύτερο ερώτημα αναφέρεται στο ενδεχόμενο άρνησης της χορήγησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, από το σκεπτικό της απόφασης περί παραπομπής προκύπτει ότι, όπως άλλωστε επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 20 των προτάσεών της, τα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου αφορούν, κατ' ουσίαν, τις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για να χορηγηθεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ.

33 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με τα δύο ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ και, κατά περίπτωση, η εν λόγω διάταξη σε συνδυασμό με το άρθρο 153 της ίδιας οδηγίας αντιτίθενται σε φορολογική πρακτική κράτους μέλους δυνάμει της οποίας αποκλείεται η απαλλαγή από τον ΦΠΑ, αντιστοίχως, για τις παροχές υπηρεσιών μεταφοράς που είναι άμεσα συνδεδεμένες με εξαγωγές αγαθών και για τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από μεσάζοντες στο πλαίσιο των υπηρεσιών αυτών μεταφοράς, στην περίπτωση που ο υπόχρεος δεν είναι σε θέση να αποδείξει την εξαγωγή των οικείων αγαθών, συγκεκριμένα και αποκλειστικά μέσω τελωνειακής διασάφησης εξαγωγής. Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν οι ως άνω διατάξεις πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δελτίο TIR, θεωρημένο από τις τελωνειακές αρχές της τρίτης χώρας προς την οποία τα αγαθά έχουν μεταφερθεί, το οποίο προσκομίζει ο υπόχρεος, είναι ικανό, αφ' εαυτού και σε κάθε περίπτωση, να αποδείξει ότι πράγματι εξήχθησαν τα αγαθά αυτά.

34 Πρώτον, όσον αφορά την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να υπομνησθεί εξαρχής ότι η απαλλαγή αυτή λειτουργεί συμπληρωματικά προς εκείνη του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής και αποσκοπεί, όπως και η τελευταία αυτή απαλλαγή, στο να διασφαλίσει τη φορολόγηση της παροχής των οικείων υπηρεσιών στον τόπο προορισμού τους, ήτοι στον τόπο κατανάλωσης των εξαγόμενων προϊόντων (απόφαση της 29ης Ιουνίου 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, σκέψη 19).

35 Το Δικαστήριο, αναφερόμενο, συναφώς, στην πάγια νομολογία του, κατά την οποία οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται στενά, καθόσον αποτελούν εξαιρέσεις από τη γενική αρχή κατά την οποία ο φόρος αυτός εισπράττεται επί κάθε παράδοσης αγαθών και επί κάθε παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο, έχει κρίνει ότι, όπως προκύπτει από το γράμμα και τον σκοπό του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ, κατά το οποίο απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι παροχές υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των μεταφορών και των παρεπόμενων πράξεων, όταν είναι άμεσα συνδεδεμένες με την εξαγωγή αγαθών, η εν λόγω διάταξη 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 πράξης εξαγωγής, αλλά επίσης ότι οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται απευθείας, κατά περίπτωση, στον εξαγωγέα ή στον παραλήπτη των αγαθών τα οποία αφορά η ίδια αυτή διάταξη (βλ., συναφώς, απόφαση της 29ης Ιουνίου 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, σκέψεις 22 και 23).

36 Δεύτερον, εφόσον το αιτούν δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι ο άμεσος δεσμός που απαιτείται βάσει της νομολογίας που υπομνήσθηκε στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης όντως υφίσταται στην υπόθεση της κύριας δίκης, τίθεται το ζήτημα κατά πόσον οι φορολογικές αρχές μπορούν να μην χορηγήσουν την απαλλαγή αυτή με την αιτιολογία ότι ο μεταφορέας ή ο μεσάζων δεν είναι σε θέση να αποδείξει, συγκεκριμένα και αποκλειστικά μέσω τελωνειακής διασάφησης εξαγωγής, ότι τα εμπορεύματα έχουν πράγματι εξαχθεί εκτός της Ένωσης.

37 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, ελλείψει συγκεκριμένης διάταξης στην οδηγία για τον ΦΠΑ όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία που οι υποκείμενοι στον φόρο οφείλουν να προσκομίζουν προκειμένου να τους χορηγηθεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ, εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν, σύμφωνα με το άρθρο 131 της οδηγίας αυτής, τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσουν από τον φόρο τις πράξεις εξαγωγής, προς εξασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής των εν λόγω απαλλαγών και προς αποτροπή τυχόν περιπτώσεων φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και κατάχρησης. Εντούτοις, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου οι οποίες αποτελούν μέρος της έννομης τάξης της Ένωσης και μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας (βλ., συναφώς, απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

38 Όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, εθνικό μέτρο υπερβαίνει το όριο που είναι αναγκαίο για την εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του φόρου εφόσον εξαρτά, κατά το ουσιώδες μέρος, το δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ από την τήρηση τυπικών υποχρεώσεων, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι ουσιαστικές προϋποθέσεις και, ιδίως, χωρίς να εξετάζεται το κατά πόσον πληρούνταν οι προϋποθέσεις αυτές. Πράγματι, οι πράξεις πρέπει να φορολογούνται λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών χαρακτηριστικών τους (απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

39 Εφόσον πληρούνται οι εν λόγω ουσιαστικές προϋποθέσεις, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επιτάσσει τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ ακόμη και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (βλ., συναφώς, απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 35 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

40 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, υφίστανται μόνον δύο περιπτώσεις κατά τις οποίες η μη τήρηση τυπικής απαίτησης μπορεί να συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ (απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

41 Αφενός, δεν μπορεί να προβάλλεται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, με σκοπό τη απαλλαγή από τον ΦΠΑ, εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο ο οποίος εκ προθέσεως μετέσχε σε φοροδιαφυγή, διακυβεύοντας τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ (απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης το να απαιτείται από τον επιχειρηματία να ενεργεί καλόπιστα και να λαμβάνει κάθε μέτρο που μπορεί εύλογα να απαιτηθεί από αυτόν προκειμένου να βεβαιωθεί ότι η πράξη που πραγματοποιεί δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή. Σε περίπτωση που ο συγκεκριμένος υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη που διενήργησε αποτελούσε μέρος απάτης την οποία διέπραξε ο αποκτών και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει ώστε να την αποφύγει, δεν πρέπει να του αναγνωρισθεί το δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ (απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

42 Αφετέρου, η μη τήρηση μιας τυπικής προϋπόθεσης μπορεί να καταλήξει σε άρνηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ εάν έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη της τήρησης των ουσιαστικών προϋποθέσεων (απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

43 Όσον αφορά, όπως εν προκειμένω, τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά μιας παροχής υπηρεσιών μεταφοράς, όπως αυτής την οποία αφορά το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ, από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι η παροχή αυτή πρέπει να απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ όταν συνδέεται άμεσα με εξαγωγή αγαθών.

44 Μεταξύ των εν λόγω ουσιαστικών προϋποθέσεων περιλαμβάνονται επομένως, όπως υπομνήσθηκε και στη σκέψη 35 της παρούσας απόφασης, η ύπαρξη άμεσου δεσμού μεταξύ της οικείας παροχής και εξαγωγής αγαθών, η δε εξαγωγή αυτή νοείται ιδίως, όπως προκύπτει από το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ, ως παράδοση αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή για λογαριασμό του εκτός της Ένωσης.

45 Ασφαλώς, η παροχή υπηρεσιών μεταφοράς που απαλλάσσεται από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να διακρίνεται από την πράξη εξαγωγής αυτή καθεαυτήν, η οποία συνιστά άλλη φορολογητέα πράξη, υποκείμενη σε ειδικό φορολογικό και τελωνειακό καθεστώς, και στην οποία, ενδεχομένως, εμπλέκονται άλλοι υπόχρεοι, της οποίας η απαλλαγή εμπίπτει εξάλλου στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής.

46 Εντούτοις, δεν αμφισβητείται, όπως υπομνήσθηκε στις σκέψεις 34 και 35 της παρούσας απόφασης, ότι η παροχή υπηρεσιών μεταφοράς που απαλλάσσεται κατ' αυτόν τον τρόπο τυγχάνει ακριβώς απαλλαγής μόνον διότι είναι παρεπόμενη μιας τέτοιας πράξης εξαγωγής αγαθών την οποία συμπληρώνει και στης οποίας την πραγματική εκτέλεση συμβάλλει, αποσκοπώντας, όπως και η απαλλαγή που χορηγείται στην τελευταία αυτή πράξη, στη διασφάλιση της φορολόγησης των εν λόγω παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών στον τόπο προορισμού τους, ήτοι στον τόπο κατανάλωσης των εξαγόμενων προϊόντων.

47 Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι όλες οι απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ αποτελούν, όπως προκύπτει από τον τίτλο του εν λόγω άρθρου, «απαλλαγές κατά την εξαγωγή».

48 Υπό τις συνθήκες αυτές, προκειμένου μια παροχή υπηρεσίας μεταφοράς να μπορεί να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ καθώς και, στις περιπτώσεις που η παροχή αυτή πραγματοποιείται από μεσάζοντα που ενεργεί στο όνομα και για λογαριασμό τρίτων, βάσει του άρθρου 153 της εν λόγω οδηγίας, είναι κατ' αρχήν αναγκαίο τα επίμαχα αγαθά να έχουν πράγματι εξαχθεί, ήτοι παραδοθεί εκτός της Ένωσης, και η πραγματοποίηση αυτής της εξαγωγής πρέπει να αποδεικνύεται κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Μια τέτοια απαίτηση η οποία, ως εκ τούτου, αφορά τις ουσιαστικές προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται ώστε να χορηγηθεί η απαλλαγή δεν μπορεί, συνεπώς, να θεωρηθεί αμιγώς τυπική υποχρέωση κατά την έννοια της νομολογίας που υπομνήσθηκε στη σκέψη 38 της παρούσας απόφασης.

49 Εντούτοις, αυτό δεν σημαίνει ότι η χορήγηση μιας τέτοιας απαλλαγής υπόκειται στην αναγκαία προϋπόθεση ότι ο ενδιαφερόμενος μεταφορέας ή μεσάζων, προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση της εξαγωγής, πρέπει να προσκομίσει διασάφηση εξαγωγής, αποκλειομένου κατ' αυτόν τον τρόπο κάθε άλλου αποδεικτικού στοιχείου που παρέχει στην αρμόδια φορολογική αρχή το έρεισμα που απαιτείται για να διαμορφώσει τη θέση της συναφώς.

50 Πράγματι, η επιβολή μιας τέτοιας αποκλειστικής μεθόδου απόδειξης θα ισοδυναμούσε με την εξάρτηση του δικαιώματος απαλλαγής από την τήρηση τυπικών προϋποθέσεων, κατά την έννοια της νομολογίας που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 38 και 39 της παρούσας απόφασης, χωρίς να εξετάζεται το ζήτημα κατά πόσον πληρούνταν πράγματι οι ουσιαστικές απαιτήσεις που θέτει το δίκαιο της Ένωσης. Το γεγονός και μόνον ότι μεταφορέας ή μεσάζων που συμμετέχει σε πράξη μεταφοράς δεν είναι σε θέση να προσκομίσει διασάφηση εξαγωγής δεν συνεπάγεται ότι η εξαγωγή αυτή δεν πραγματοποιήθηκε όντως.

51 Συναφώς, η υποχρέωση κατάθεσης μιας τέτοιας διασάφησης εξαγωγής απορρέει, όπως προκύπτει ιδίως από τα άρθρα 59, 161 και 182α του τελωνειακού κώδικα, από το τελωνειακό καθεστώς που εφαρμόζεται ειδικά στην πράξη εξαγωγής αυτή καθεαυτήν και όχι στην παροχή υπηρεσιών μεταφοράς υπό την κάλυψη δελτίου TIR, η οποία άλλωστε υπάγεται σε καθεστώς διαμετακόμισης. Ειδικότερα, η υποχρέωση αυτή δεν βαρύνει, κατ' αρχήν, τον μεταφορέα ή τον μεσάζοντα που μνημονεύονται στο άρθρο 153 της οδηγίας ΦΠΑ, οι οποίοι, από την πλευρά τους, αναλαμβάνουν την ευθύνη της μεταφοράς των αγαθών μέσω της διέλευσης των εξωτερικών συνόρων της Ένωσης και της διακίνησης των αγαθών προς τον προορισμό τους σε τρίτη χώρα, και, κατά συνέπεια, δεν οφείλουν κατ' ανάγκη να διαθέτουν την εν λόγω διασάφηση.

52 Προκειμένου να προβούν στους οφειλόμενους ελέγχους για να διαπιστώσουν αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται η χορήγηση της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε', οι αρμόδιες φορολογικές αρχές πρέπει, όπως επισήμανε και η γενική εισαγγελέας στο σημείο 39 των προτάσεών της, να εξετάσουν το σύνολο των στοιχείων που διαθέτουν, για να προσδιορίσουν αν από τα στοιχεία αυτά μπορεί να συναχθεί ότι είναι αρκούντως

πιθανό ότι τα μεταφερθέντα προς τρίτη χώρα αγαθά παραδόθηκαν στη χώρα αυτή. Αντιθέτως, οι εν λόγω αρχές δεν μπορούν να συναγάγουν ότι δεν έγινε η παράδοση αυτή από το γεγονός και μόνον ότι ο μεταφορέας ή ο μεσάζων δεν μπορεί να προσκομίσει διασάφηση εξαγωγής για τα εν λόγω αγαθά.

53 Εξάλλου, όπως επίσης τόνισε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 40 των προτάσεών της, η δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν περιέχει καμία ένδειξη περί του ότι ο μεταφορέας ή ο μεσάζων μετέσχε εν προκειμένω εκ προθέσεως σε φοροδιαφυγή, διακυβεύοντας τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ, ή ότι, σε περίπτωση που αυτοί οι υποκείμενοι στον φόρο δεν πληρούσαν την εν λόγω τυπική προϋπόθεση, οι αρμόδιες αρχές θα αδυνατούσαν να προσδιορίσουν κατά πόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις απαλλαγής.

54 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι φορολογική πρακτική κράτους μέλους που αποκλείει τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ για τις υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών που είναι άμεσα συνδεδεμένες με την εξαγωγή αγαθών εκτός της Ένωσης, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ, ή για τις παροχές σχετικών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από μεσάζοντες, που μνημονεύονται στο άρθρο 153 της οδηγίας αυτής, για τον λόγο και μόνον ότι ο ενδιαφερόμενος μεταφορέας ή μεσάζων δεν είναι σε θέση να προσκομίσει τελωνειακή διασάφηση εξαγωγής των εν λόγω αγαθών δεν συνάδει με τη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 38 της παρούσας απόφασης.

55 Πρέπει να υπομνησθεί ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου, της οποίας αναγκαίο συμπλήρωμα συνιστά η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και την οποία οφείλουν να τηρούν, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 37 της παρούσας απόφασης, τα κράτη μέλη όταν καθορίζουν τις προϋποθέσεις απαλλαγής, επιτάσσει, αφενός, να είναι σαφείς και ακριβείς οι κανόνες δικαίου και, αφετέρου, να είναι η εφαρμογή τους προβλέψιμη για τους πολίτες (απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

56 Η αρχή αυτή πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, οσάκις πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν οικονομικές επιπτώσεις, ώστε να μπορούν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν με ακρίβεια την έκταση των υποχρεώσεων που τους επιβάλλουν. Επομένως, οι υποκείμενοι στον φόρο πρέπει να γνωρίζουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις προτού προβούν σε συναλλαγή (βλ. απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

57 Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι οι σχετικές με την απόδειξη υποχρεώσεις τις οποίες υπέχει ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να καθορίζονται βάσει των προϋποθέσεων που προβλέπονται ρητώς προς τούτο από το εθνικό δίκαιο και της συνήθους πρακτικής που ακολουθείται για παρόμοιες συναλλαγές (απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

58 Εν προκειμένω, όπως υπογραμμίζει το αιτούν δικαστήριο, η απαίτηση προσκόμισης τελωνειακής διασάφησης εξαγωγής δεν προκύπτει από το κείμενο της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής ρύθμισης, η οποία προβλέπει, στο πλαίσιο αυτό, μόνον την προσκόμιση εγγράφων τα οποία δεν εξειδικεύονται άλλως και τα οποία παρέχουν τη δυνατότητα να αποδειχθεί η εξαγωγή των μεταφερόμενων αγαθών.

59 Υπό τις συνθήκες αυτές, η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική πρακτική δεν είναι σύμφωνη προς τις απαιτήσεις που απορρέουν από την αρχή της ασφάλειας δικαίου οι οποίες υπομνήσθηκαν στις σκέψεις 55 έως 57 της παρούσας απόφασης.

60 Τρίτον, όσον αφορά την αποδεικτική αξία που μπορεί να διαθέτει το δελτίο TIR, προκειμένου να τεκμηριωθεί ότι πληρούται η προϋπόθεση που αφορά την εξαγωγή αγαθών με την οποία πρέπει να είναι άμεσα συνδεδεμένη μια παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προκειμένου να χορηγηθεί η απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει

να υπομνησθεί ότι το εν λόγω έγγραφο, που έχει ομοιόμορφο χαρακτήρα, εκδίδεται σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις της Σύμβασης TIR, στην οποία είναι συμβαλλόμενα μέρη τόσο η Ένωση όσο και τα κράτη μέλη της.

61 Το άρθρο 91, παράγραφοι 1, στοιχείο β′, και 2, στοιχείο β′, του τελωνειακού κώδικα διευκρινίζει ότι η κυκλοφορία εμπορευμάτων εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης η οποία πρόκειται να περατωθεί εκτός της Ένωσης εμπίπτει, σε ορισμένες περιπτώσεις που καθορίζονται σύμφωνα με τη διαδικασία της επιτροπής, στο καθεστώς της εξωτερικής διαμετακόμισης, ιδίως όταν η κυκλοφορία αυτή πραγματοποιείται υπό την κάλυψη ενός τέτοιου δελτίου TIR.

62 Το δελτίο TIR πρέπει, όπως προκύπτει από τις διατάξεις της Σύμβασης TIR, ιδίως από το άρθρο 1, στοιχεία ε′ και ιδ′, να προσκομίζεται μαζί με το όχημα που χρησιμοποιείται για τη μεταφορά των οικείων εμπορευμάτων στα τελωνεία αναχώρησης, διέλευσης και προορισμού, πρέπει δε να θεωρείται από τα τελωνεία αυτά, επί των φύλλων, αντιτύπων και στελεχών του μνεία των οποίων γίνεται στη σκέψη 16 της παρούσας απόφασης, προκειμένου να καταστεί δυνατή η εκκαθάριση των διαφόρων σχετικών πράξεων TIR εφόσον αποδειχθεί ότι ολοκληρώθηκαν σύμφωνα με τους κανόνες.

63 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι ένα δελτίο TIR δεόντως θεωρημένο, ιδίως από τις τελωνειακές αρχές της τρίτης χώρας προορισμού, αποτελεί επίσημο έγγραφο που καθιστά κατ' αρχήν δυνατό να βεβαιωθεί ότι τα εν λόγω αγαθά διακινήθηκαν υλικώς πέραν των εξωτερικών συνόρων της Ένωσης προς τρίτη χώρα και ότι έφτασαν στη χώρα αυτή.

64 Ειδικότερα, μια τέτοια διέλευση συνόρων και η άφιξη των αγαθών στην τρίτη χώρα προορισμού την οποία αποδεικνύει κατά τα ως άνω το σχετικό δελτίο TIR αποτελεί συστατικό στοιχείο της πράξεως εξαγωγής που τη διακρίνει από την πράξη που διενεργείται εντός της Ένωσης (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ., C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 37).

65 Επομένως, όταν μια τέτοια παροχή υπηρεσιών μεταφοράς πραγματοποιείται υπό την κάλυψη δελτίου TIR, το δελτίο αυτό δύναται, αν δεν υπάρχουν λόγοι που να εγείρουν αμφιβολίες ως προς την αυθεντικότητα ή την αξιοπιστία του εν λόγω δελτίου και των στοιχείων του, να έχει ιδιαίτερη σημασία στο συγκεκριμένο πλαίσιο της αναγνώρισης δικαιώματος απαλλαγής όσον αφορά την εν λόγω παροχή υπηρεσιών μεταφοράς.

66 Οι φορολογικές αρχές πρέπει επομένως να λαμβάνουν δεόντως υπόψη το εν λόγω έγγραφο, όπως εξάλλου, καθώς υπομνήσθηκε και στη σκέψη 52 της παρούσας απόφασης, και όλα τα άλλα στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους.

67 Συναφώς, εναπόκειται στις εν λόγω αρχές να λαμβάνουν επίσης υπόψη τα έγγραφα που εκδίδονται στο πλαίσιο της Σύμβασης CMR, όπως αυτά τα οποία αναφέρει το αιτούν δικαστήριο, προκειμένου να εξετάζουν αν τα έγγραφα αυτά μπορούν, κατά περίπτωση, να τεκμηριώσουν, κατά πιθανολόγηση, την πραγματική εξαγωγή των μεταφερθέντων εμπορευμάτων.

68 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, αφενός, το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ και, αφετέρου, η εν λόγω διάταξη σε συνδυασμό με το άρθρο 153 της ίδιας οδηγίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε φορολογική πρακτική κράτους μέλους δυνάμει της οποίας η απαλλαγή από τον ΦΠΑ, αντιστοίχως, για τις παροχές υπηρεσιών μεταφοράς που είναι άμεσα συνδεδεμένες με εξαγωγές αγαθών και για τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από μεσάζοντες στο πλαίσιο των υπηρεσιών αυτών μεταφοράς εξαρτάται από την προσκόμιση από τον υποκείμενο στον φόρο της τελωνειακής διασάφησης εξαγωγής των οικείων αγαθών. Συναφώς, στις αρμόδιες αρχές εναπόκειται, προκειμένου να χορηγήσουν τις εν λόγω απαλλαγές, να εξετάσουν κατά πόσον από το σύνολο των στοιχείων που διαθέτουν μπορεί να συναχθεί ότι είναι αρκούντως πιθανή η πλήρωση της προϋπόθεσης που αφορά την εξαγωγή των σχετικών αγαθών. Στο πλαίσιο αυτό, δελτίο TIR θεωρημένο από τις τελωνειακές αρχές της τρίτης χώρας προορισμού των αγαθών και

προσκομισθέν από τον υποκείμενο στον φόρο, συνιστά στοιχείο το οποίο οι εν λόγω αρχές οφείλουν κατ' αρχήν να λαμβάνουν δεόντως υπόψη, εκτός αν έχουν συγκεκριμένους λόγους να αμφιβάλλουν για την αυθεντικότητα ή την αξιοπιστία του εγγράφου αυτού.

Επί των δικαστικών εξόδων

69 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 (έβδομο τμήμα) αποφαίνεται:

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, αφενός, και η εν λόγω διάταξη σε συνδυασμό με το άρθρο 153 της ίδιας οδηγίας, αφετέρου, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε φορολογική πρακτική κράτους μέλους δυνάμει της οποίας η απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας, αντιστοίχως, για τις παροχές υπηρεσιών μεταφοράς που είναι άμεσα συνδεδεμένες με εξαγωγές αγαθών και για τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από μεσάζοντες στο πλαίσιο των υπηρεσιών αυτών μεταφοράς εξαρτάται από την προσκόμιση από τον υποκείμενο στον φόρο της τελωνειακής διασάφησης εξαγωγής των οικείων αγαθών. Συναφώς, στις αρμόδιες αρχές εναπόκειται, προκειμένου να χορηγήσουν τις εν λόγω απαλλαγές, να εξετάσουν κατά πόσον από το σύνολο των στοιχείων που διαθέτουν μπορεί να συναχθεί ότι είναι αρκούντως πιθανή η πλήρωση της προϋπόθεσης που αφορά την εξαγωγή των σχετικών αγαθών. Στο πλαίσιο αυτό, δελτίο TIR θεωρημένο από τις τελωνειακές αρχές της τρίτης χώρας προορισμού των αγαθών και προσκομισθέν από τον υποκείμενο στον φόρο συνιστά στοιχείο το οποίο οι εν λόγω αρχές οφείλουν κατ' αρχήν να λαμβάνουν δεόντως υπόψη, εκτός αν έχουν συγκεκριμένους λόγους να αμφιβάλλουν για την αυθεντικότητα ή την αξιοπιστία του εγγράφου αυτού.

(υπογραφές)