Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 8ης Μαΐου 2025 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο β΄ – Απαλλαγές κατά την εισαγωγή – Οδηγία 2006/79/ΕΚ – Εμπορεύματα υπό μορφή μικροδεμάτων μη εμπορικού χαρακτήρα, προελεύσεως τρίτων χωρών – Παραλήπτης που κατοικεί σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος εισαγωγής»

Στην υπόθεση C-405/24,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) με απόφαση της 26ης Μαρτίου 2024, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 11 Ιουνίου 2024, στο πλαίσιο της δίκης

L. s.c.

κατά

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

παρισταμένου του:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους S. Rodin, πρόεδρο τμήματος, O. Spineanu-Matei και N. Fenger (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– ο Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, εκπροσωπούμενος από τη M. Kowalewska, την K. Nowicka και τον T. Tratkiewicz,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

– η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους Ł. Habiak και M. Herold,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχείο β′, 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), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/69/ΕΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουνίου 2009 (ΕΕ 2009, L 175, σ. 12) (στο εξής: οδηγία 2006/112), και του άρθρου 1 της οδηγίας 2006/79/ΕΚ του Συμβουλίου, της 5ης Οκτωβρίου 2006, περί των φορολογικών ατελειών των χορηγουμένων κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων υπό μορφή μικροδεμάτων μη εμπορικού χαρακτήρα, προελεύσεως τρίτων χωρών (ΕΕ 2006, L 286, σ. 15).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της L. s.c. και του Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (διευθυντή της εθνικής υπηρεσίας φορολογικών πληροφοριών, Πολωνία) (στο εξής: φορολογική αρχή) σχετικά με τη νομιμότητα φορολογικής ερμηνευτικής απόφασης της 22ας Φεβρουαρίου 2019.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 78/1035/ΕΟΚ

3 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 78/1035/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1978, περί των φορολογικών ατελειών των χορηγουμένων κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων υπό μορφή μικροδεμάτων μη εμπορικού χαρακτήρος προελεύσεως τρίτων χωρών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 104), προέβλεπε τα εξής:

«Τα εμπορεύματα υπό μορφή μικροδεμάτων μη εμπορικού χαρακτήρος, που αποστέλλονται από τρίτη χώρα, από ιδιώτη με προορισμό άλλον ιδιώτη ευρισκόμενο σε Κράτος μέλος, τυγχάνουν κατά την εισαγωγή ατελείας των φόρων κύκλου εργασιών και των ειδικών φόρων καταναλώσεως.»

Ο κανονισμός (ΕΟΚ) 918/83

4 Το άρθρο 29, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του κανονισμού (ΕΟΚ) 918/83 του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, για τη θέσπιση του κοινοτικού καθεστώτος τελωνειακών ατελειών (ΕΕ 1983, L 105, σ. 1), όριζε τα εξής:

«Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 30 και 31, παρέχεται τελωνειακή ατέλεια για εμπορεύματα που περιέχονται σε μικροδέματα χωρίς εμπορικό χαρακτήρα, τα οποία αποστέλλει ένας ιδιώτης, από τρίτη χώρα, σε άλλον ιδιώτη ευρισκόμενο στο τελωνειακό έδαφος της [Ευρωπαϊκής Οικονομικής] Κοινότητας.»

Η οδηγία 2006/79

5 Η αιτιολογική σκέψη 3 της οδηγίας 2006/79 έχει ως εξής:

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

6 Το άρθρο 1 της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

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

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

α) είναι ευκαιριακού χαρακτήρα·

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

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

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

Η οδηγία 2006/112

7 Το άρθρο 32 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα ακόλουθα:

«Στην περίπτωση αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών από τον προμηθευτή ή τον αποκτώντα ή από τρίτο πρόσωπο, ο τόπος παράδοσης θεωρείται ότι βρίσκεται στον τόπο όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς με προορισμό τον αποκτώντα.

Όταν, ωστόσο, ο τόπος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών βρίσκεται σε τρίτο έδαφος ή τρίτη χώρα, ως τόπος της παράδοσης που πραγματοποιείται από τον εισαγωγέα, που καθορίζεται ή αναγνωρίζεται ως υπόχρεος του φόρου με βάση το άρθρο 201, καθώς και ως τόπος των

ενδεχόμενων μεταγενέστερων παραδόσεων, θεωρείται το εσωτερικό του κράτους μέλους εισαγωγής των αγαθών.»

8 Το άρθρο 86, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

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

[…]

β) παρεπόμενα έξοδα, όπως έξοδα προμήθειας, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφάλισης, τα οποία πραγματοποιούνται μέχρι τον πρώτο τόπο προορισμού των αγαθών στο έδαφος του κράτους μέλους εισαγωγής καθώς και εκείνα που προκύπτουν από τη μεταφορά σε άλλο τόπο προορισμού που βρίσκεται στο εσωτερικό της Κοινότητας, εφόσον αυτός ο τελευταίος τόπος είναι γνωστός κατά το χρόνο κατά τον οποίο επέρχεται η γενεσιουργός αιτία του φόρου.»

9 Το άρθρο 143, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

β) τις οριστικές εισαγωγές αγαθών που διέπονται από τις οδηγίες […] [2006/79]·

[…]».

10 Κατά το άρθρο 163 της οδηγίας 2006/112:

«Όταν η έξοδος των αγαθών από τα καθεστώτα ή τις καταστάσεις που εκτίθενται στο παρόν τμήμα καταλήγει σε εισαγωγή κατά την έννοια του άρθρου 61, το κράτος μέλος εισαγωγής λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα για την αποφυγή διπλής φορολόγησης.»

Ο κανονισμός (ΕΚ) 1186/2009

11 Το άρθρο 25, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του κανονισμού (ΕΚ) 1186/2009 του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2009, για τη θέσπιση του κοινοτικού καθεστώτος τελωνειακών ατελειών (ΕΕ 2009, L 324, σ. 23), έχει ως εξής:

«Με την επιφύλαξη των άρθρων 26 και 27, χορηγείται τελωνειακή ατέλεια από τους εισαγωγικούς δασμούς στα εμπορεύματα τα οποία περιέχονται σε αποστολές που πραγματοποιεί ιδιώτης από τρίτη χώρα προς άλλον ιδιώτη ο οποίος ευρίσκεται στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, εφόσον πρόκειται για εισαγωγές χωρίς εμπορικό χαρακτήρα.»

12 Κατά το άρθρο 133, παράγραφος 1, του κανονισμού αυτού:

«Ο κανονισμός (ΕΟΚ) αριθ. 918/83[, όπως τροποποιήθηκε με τις πράξεις που απαριθμούνται στο παράρτημα V,] καταργείται.»

Το πολωνικό δίκαιο

13 Το άρθρο 2, σημείο 1, του ustawa o podatku od towarów i usług (νόμου περί του φόρου επί των αγαθών και υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U του 2018, θέση 2174), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), προβλέπει τα εξής:

«Όπου, στις διατάξεις που ακολουθούν, γίνεται αναφορά στην “εθνική επικράτεια”, νοείται η επικράτεια της Δημοκρατίας της Πολωνίας, με την επιφύλαξη του άρθρου 2a.»

14 Το άρθρο 52, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη της παραγράφου 2, απαλλάσσεται από τον φόρο η εισαγωγή εμπορευμάτων που αποστέλλονται από το έδαφος τρίτης χώρας από ιδιώτη και προορίζονται για ιδιώτη ο οποίος κατοικεί στην εθνική επικράτεια, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

1. από την ποσότητα και τη φύση των εμπορευμάτων δεν προκύπτει πρόθεση εμπορικού χαρακτήρα·

2. ο παραλήπτης δεν υποχρεούται να πραγματοποιήσει πληρωμή προς τον αποστολέα για την παραλαβή της αποστολής·

3. οι αποστολές έχουν ευκαιριακό χαρακτήρα.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

15 Η L. είναι εταιρία που παρέχει υπηρεσίες αποστολής και εκτελωνισμού εμπορευμάτων.

16 Η εταιρία αυτή υπέβαλε στη φορολογική αρχή αίτηση για την έκδοση φορολογικής ερμηνευτικής απόφασης προκειμένου να διαπιστωθεί αν η εισαγωγή στην Πολωνία εμπορευμάτων που αποστέλλονται από ιδιώτη προς ιδιώτη μπορεί να απαλλαγεί από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) δυνάμει του άρθρου 52 του νόμου περί ΦΠΑ, όταν ο παραλήπτης της αποστολής αυτής βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος πλην της Δημοκρατίας της Πολωνίας.

17 Με φορολογική ερμηνευτική απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2019, η φορολογική αρχή έκρινε ότι η κατάσταση που περιέγραψε η L. στην αίτησή της δεν ενέπιπτε στην απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 52 του νόμου περί ΦΠΑ, για τον λόγο ότι η απαλλαγή αυτή δεν εφαρμόζεται στην εισαγωγή, στην Πολωνία, εμπορευμάτων προοριζόμενων για ιδιώτη ο οποίος βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος πλην της Δημοκρατίας της Πολωνίας.

18 Η L. άσκησε προσφυγή κατά της ανωτέρω φορολογικής ερμηνευτικής απόφασης ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικού πρωτοδικείου περιφέρειας Βαρσοβίας, Πολωνία).

19 Με απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2019, το εν λόγω δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή. Έκρινε ότι τόσο από το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112 όσο και από το άρθρο 52 του νόμου περί ΦΠΑ προκύπτει ότι η επίμαχη απαλλαγή από τον ΦΠΑ εφαρμόζεται μόνον όταν η αποστολή προορίζεται για ιδιώτη που κατοικεί στο κράτος μέλος στο οποίο εισάγονται τα εμπορεύματα.

20 Η L. άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου.

21 Το δικαστήριο αυτό εκτιμά ότι θα μπορούσε να θεωρηθεί, υπό το πρίσμα της απόφασης της 2ας Ιουλίου 2009, Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417), ότι το γεγονός ότι τα εισαχθέντα εμπορεύματα εισήλθαν στο έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο βρίσκεται ο παραλήπτης τους δεν ασκεί επιρροή όσον αφορά την απαλλαγή τους από τον ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, οι αποστολές εμπορευμάτων αμελητέας αξίας από τρίτη χώρα με προορισμό ιδιώτη ευρισκόμενο στην Ένωση θα πρέπει να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

22 Εντούτοις, από την πολωνική νομολογία προκύπτει ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 52 του νόμου περί ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται στην εισαγωγή εμπορευμάτων που προορίζονται για ιδιώτη ο οποίος κατοικεί στο έδαφος άλλου κράτους μέλους πλην της Δημοκρατίας της Πολωνίας. Κατά τη νομολογία αυτή, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι διατάξεις της οδηγίας 2006/79 κάνουν διάκριση ανάλογα με τον τόπο κατοικίας του τελικού παραλήπτη των εμπορευμάτων, εφόσον ο τόπος εισαγωγής είναι «κράτος μέλος». Επομένως, τόσο η υπαγωγή στον φόρο κατά την εισαγωγή των εμπορευμάτων όσο και η απαλλαγή από τον ΦΠΑ ως προς την εισαγωγή αυτή για τα μικροδέματα μη εμπορικού χαρακτήρα που αποστέλλονται από ιδιώτη προς ιδιώτη συνδέονται με τον τόπο κατοικίας του τελικού παραλήπτη των εμπορευμάτων.

23 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιτίθενται οι διατάξεις του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας [2006/112] και του άρθρου 1 της οδηγίας [2006/79], υπό το πρίσμα της αιτιολογικής σκέψης 3 της οδηγίας 2006/79 και του άρθρου 25 του κανονισμού [1186/2009], σε διάταξη όπως το άρθρο 52, παράγραφος 1, του [νόμου περί ΦΠΑ], κατά το οποίο δεν απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ η εισαγωγή εμπορευμάτων τα οποία αποστέλλει ιδιώτης από το έδαφος τρίτης χώρας και τα οποία προορίζονται για ιδιώτη που κατοικεί στο έδαφος κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης διαφορετικού από το κράτος [μέλος] όπου πραγματοποιείται η εισαγωγή;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

24 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112 και το άρθρο 1 της οδηγίας 2006/79 έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία αποκλείει από το ευεργέτημα της προβλεπόμενης στις διατάξεις αυτές απαλλαγής από τον ΦΠΑ τα μικροδέματα μη εμπορικού χαρακτήρα, προελεύσεως τρίτης χώρας, που αποστέλλονται από ιδιώτη και προορίζονται για ιδιώτη ο οποίος κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος.

25 Από το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις οριστικές εισαγωγές αγαθών που διέπονται, μεταξύ άλλων, από την οδηγία 2006/79.

26 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/79 προβλέπει ότι τα εμπορεύματα υπό μορφή μικροδεμάτων μη εμπορικού χαρακτήρα, προελεύσεως τρίτης χώρας, που αποστέλλονται από ιδιώτη με προορισμό άλλον ιδιώτη ευρισκόμενο σε κράτος μέλος, τυγχάνουν, κατά την εισαγωγή, ατελείας των φόρων κύκλου εργασιών και των ειδικών φόρων κατανάλωσης.

27 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα, πρέπει να κριθεί αν η απαλλαγή από τον ΦΠΑ την οποία προβλέπουν οι διατάξεις αυτές αφορά μόνον τις αποστολές που προορίζονται για ιδιώτες οι οποίοι κατοικούν στο κράτος μέλος εισαγωγής ή αν εφαρμόζεται στις αποστολές που προορίζονται για ιδιώτες οι οποίοι βρίσκονται σε οποιοδήποτε κράτος μέλος, ακόμη και διαφορετικό από το κράτος μέλος εισαγωγής.

28 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για την ερμηνεία διάταξης του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος (πρβλ. απόφαση της 14ης Μαΐου 2024, Stachev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, σκέψη 72 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

29 Όσον αφορά, πρώτον, το γράμμα των διατάξεων των οποίων την ερμηνεία ζητεί το αιτούν δικαστήριο, επισημαίνεται ότι το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112 παραπέμπει ρητώς στις απαλλαγές από τον ΦΠΑ που προβλέπονται, μεταξύ άλλων, στην οδηγία 2006/79.

30 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της τελευταίας αυτής οδηγίας διευκρινίζει ότι η απαλλαγή την οποία προβλέπει αφορά τα μικροδέματα μη εμπορικού χαρακτήρα με προορισμό ιδιώτη ευρισκόμενο σε κράτος μέλος.

31 Επ’ αυτού, επισημαίνεται ότι η απόδοση της ανωτέρω διάταξης στην πολωνική γλώσσα χρησιμοποιεί τον όρο «κράτος μέλος» χωρίς περαιτέρω διευκρινίσεις. Επιπλέον, στις αποδόσεις της εν λόγω διάταξης, μεταξύ άλλων, στην ισπανική, δανική, γερμανική, αγγλική, γαλλική, ιταλική, ολλανδική, ρουμανική και σουηδική γλώσσα, του όρου αυτού προηγείται αόριστο άρθρο.

32 Δεδομένου ότι το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/79 δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένο κράτος μέλος και δεν μνημονεύει, ειδικότερα, το κράτος μέλος εισαγωγής, από το γράμμα της εν λόγω διάταξης προκύπτει ότι η προβλεπόμενη σε αυτήν απαλλαγή από τον ΦΠΑ αφορά αποστολές με προορισμό ιδιώτη ευρισκόμενο σε οποιοδήποτε από τα κράτη μέλη.

33 Όσον αφορά, δεύτερον, το πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112 και το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/79, επισημαίνεται, κατ’ αρχάς, ότι η αναφορά στις αποστολές που προορίζονται για ιδιώτη ευρισκόμενο σε κράτος μέλος περιλαμβανόταν ήδη τόσο στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 78/1035, το οποίο αντιστοιχεί στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/79, όσο και στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της πρότασης οδηγίας του Συμβουλίου περί των φορολογικών ατελειών των χορηγουμένων κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων υπό μορφή μικροδεμάτων μη εμπορικού χαρακτήρος προελεύσεως τρίτων χωρών (JO 1975, C 18, σ. 6).

34 Από τις προπαρασκευαστικές εργασίες, όμως, της οδηγίας 78/1035, η οποία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2006/79 σύμφωνα με το άρθρο 6 της τελευταίας αυτής οδηγίας, προκύπτει ότι ο νομοθέτης της Ένωσης δεν θέλησε να εξαρτήσει την εφαρμογή της απαλλαγής από τον ΦΠΑ για τα μικροδέματα μη εμπορικού χαρακτήρα από προϋπόθεση σχετική με συγκεκριμένο τόπο προορισμού της οικείας αποστολής εντός της Ένωσης. Πράγματι,

από την αιτιολογική έκθεση της ανωτέρω πρότασης συνάγεται ότι σκοπός της ήταν να προβλεφθεί ότι τα δέματα μικρής αξίας που αποστέλλονται από ιδιώτη ευρισκόμενο σε τρίτη χώρα προς άλλον ιδιώτη ευρισκόμενο στην Ένωση θα τυγχάνουν φορολογικής ατέλειας κατά την εισαγωγή, εφόσον τα οικεία εμπορεύματα πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις.

35 Περαιτέρω, η αιτιολογική σκέψη 3 της οδηγίας 2006/79 διευκρινίζει ότι, για πρακτικούς λόγους, τα όρια εντός των οποίων θα εφαρμόζεται η απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή μικροδεμάτων μη εμπορικού χαρακτήρα προελεύσεως τρίτων χωρών θα πρέπει, κατά το δυνατόν, να είναι τα ίδια με εκείνα που προβλέπει για τις τελωνειακές ατέλειες ο κανονισμός 918/83.

36 Συναφώς, επισημαίνεται ότι το άρθρο 29, παράγραφος 1, του κανονισμού αυτού, το γράμμα του οποίου επαναλαμβάνεται, κατ' ουσίαν, στο άρθρο 25 του κανονισμού 1186/2009, προέβλεπε τελωνειακή ατέλεια για αποστολές με χαρακτηριστικά ανάλογα με εκείνα των αποστολών που μνημονεύονταν στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 78/1035 και διευκρίνιζε ότι η ατέλεια αυτή εφαρμοζόταν στις αποστολές προς ιδιώτη ευρισκόμενο στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, χωρίς να αναφέρεται σε συγκεκριμένο κράτος μέλος.

37 Τέλος, σε αντίθεση με το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/79, άλλες διατάξεις της οδηγίας 2006/112, όπως τα άρθρα 32, 86 και 163 της οδηγίας αυτής, αναφέρουν ρητώς το κράτος μέλος εισαγωγής.

38 Όσον αφορά, τρίτον, τον σκοπό της απαλλαγής από τον ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112 και στο άρθρο 1 της οδηγίας 2006/79, από την αιτιολογική έκθεση της πρότασης που μνημονεύεται στη σκέψη 34 της παρούσας απόφασης προκύπτει ότι η οδηγία 78/1035, η οποία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2006/79, είχε ως σκοπό να καταστήσει ελαστικότερο το καθεστώς που εφαρμόζεται στα μικροδέματα μη εμπορικού χαρακτήρα, προελεύσεως τρίτων χωρών, τα οποία αποστέλλονται από ιδιώτη προς ιδιώτη, δεδομένου ότι οι αποστολές αυτές πραγματοποιούνται κυρίως βάσει συναισθηματικών κινήτρων, έχουν μικρή αξία και, κατ' αρχήν, έχουν ήδη φορολογηθεί στη χώρα αποστολής. Υπό το πρίσμα αυτό, δεν υφίσταται καμία διαφορά μεταξύ των αποστολών εμπορευμάτων μη εμπορικού χαρακτήρα προελεύσεως τρίτων χωρών, από ιδιώτη με προορισμό άλλον ιδιώτη, ανάλογα με το κράτος μέλος κατοικίας του παραλήπτη της αποστολής.

39 Επομένως, όχι μόνον από τη γραμματική αλλά και από τη συστηματική και τελολογική ερμηνεία του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112 και του άρθρου 1 της οδηγίας 2006/79 συνάγεται ότι η προβλεπόμενη στις διατάξεις αυτές απαλλαγή από τον ΦΠΑ εφαρμόζεται ανεξαρτήτως του αν ο παραλήπτης της αποστολής κατοικεί στο κράτος μέλος εισαγωγής ή σε άλλο κράτος μέλος.

40 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112 και το άρθρο 1 της οδηγίας 2006/79 έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία αποκλείει από το ευεργέτημα της προβλεπόμενης στις διατάξεις αυτές απαλλαγής από τον ΦΠΑ τα μικροδέματα μη εμπορικού χαρακτήρα, προελεύσεως τρίτης χώρας, που αποστέλλονται από ιδιώτη και προορίζονται για ιδιώτη ο οποίος κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος.

Επί των δικαστικών εξόδων

41 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 (όγδοο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/69/ΕΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουνίου 2009, και το άρθρο 1 της οδηγίας 2006/79/ΕΚ του Συμβουλίου, της 5ης Οκτωβρίου 2006, περί των φορολογικών ατελειών των χορηγουμένων κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων υπό μορφή μικροδεμάτων μη εμπορικού χαρακτήρα, προελεύσεως τρίτων χωρών,

έχουν την έννοια ότι:

αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία αποκλείει από το ευεργέτημα της προβλεπόμενης στις διατάξεις αυτές απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας τα μικροδέματα μη εμπορικού χαρακτήρα, προελεύσεως τρίτης χώρας, που αποστέλλονται από ιδιώτη και προορίζονται για ιδιώτη ο οποίος κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος.

(υπογραφές)