ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)
της 18ης Οκτωβρίου 2007 *

Στην υπόθεση C-97/06,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Ισπανία), με απόφαση της 23 Ιανουαρίου 2006, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Φεβρουαρίου 2006, στο πλαίσιο της δίκης

Navicon SA

κατά

Administración del Estado,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, Γ. Αρέστη (εισηγητή), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský και T. von Danwitz, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mazák
γραμματέας: R. Grass

* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Muñoz Pérez,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Hubert,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Κ. Γεωργιάδη και τη Μ. Παπίδα,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από την M. Afonso και τον L. Escobar Guerrero,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 29 Μαρτίου 2007,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992 (ΕΕ L 384, σ. 47, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ Navicon SA (στο εξής: Navicon), προσφεύγουσα της κύριας δίκης, και της Administración del Estado σχετικά με άρνηση αυτής να την απαλλάξει από τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που αναλογεί στα καταβληθέντα δυνάμει συμβάσεως μερικής ναυλώσεως των πλοίων της Navicon ποσά.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Υπό τον τίτλο «Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός της Κοινότητας, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών», το άρθρο 15, σημεία 1, 4, 5 και 13, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

1. τις παραδόσεις αγαθών, αποστελλομένων ή μεταφερομένων από τον πωλητή ή για λογαριασμό του εκτός του εδάφους της Κοινότητας·

[...]

4. τις παραδόσεις αγαθών, τα οποία προορίζονται για εφοδιασμό:

α) πλοίων που χρησιμοποιούνται στην ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και εκτελούν μεταφορά επιβατών επί κομίστρω ή με τα οποία ασκείται εμπορική, βιομηχανική ή αλιευτική δραστηριότητα·

β) ναυαγοσωστικών και άλλων πλοίων επιθαλασσίας αρωγής, καθώς και πλοίων παρακτίου αλιείας, εξαιρουμένων των προμηθειών ταξιδίου των εν λόγω πλοίων παρακτίου αλιείας·

[...]

5. τις παραδόσεις, μετατροπές, επιδιορθώσεις, εργασίες συντηρήσεως, ναυλώσεις και μισθώσεις πλοίων θαλάσσης, αναφερομένων στην περίπτωση 4 υπό α) και β), καθώς και τις παραδόσεις, μισθώσεις, επισκευές και εργασίες συντηρήσεως αντικειμένων —περιλαμβανομένου και του αλιευτικού εξοπλισμού— τα οποία είναι ενσωματωμένα στα πλοία αυτά ή χρησιμεύουν για την εκμετάλλευσή τους·

[...]

13. οι παροχές υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των μεταφορών και των βοηθητικών πράξεων, εξαιρουμένων όμως των παροχών που απαλλάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 13, όταν είναι άμεσα συνδεδεμένες με την εξαγωγή αγαθών ή με τις εισαγωγές αγαθών που υπάγονται στις διατάξεις οι οποίες προβλέπονται στο άρθρο 7 παράγραφος 3 ή στο άρθρο 16 παράγραφος 1 τίτλος Α.»

Η εθνική νομοθεσία

4 Το άρθρο 22, παράγραφος 1, του νόμου 37/1992, περί του φόρου προστιθεμένης αξίας (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido), της 28ης Δεκεμβρίου 1992 (BOE αριθ. 312, της 29ης Δεκεμβρίου 1992, σ. 44247, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), έχει ως εξής:

«Απαλλαγές των πράξεων που εξομοιώνονται με εξαγωγές

Απαλλάσσονται του φόρου, υπό τους όρους και τις προϋποθέσεις που καθορίζονται με κανονιστική ρύθμιση, οι ακόλουθες πράξεις:

Πρώτον: Οι παραδόσεις, κατασκευές, μετατροπές, επιδιορθώσεις, η συντήρηση, η ολική ναύλωση και η μίσθωση των πλοίων που αναφέρονται κατωτέρω:

1) Των πλοίων που είναι κατάλληλα για ναυσιπλοΐα στην ανοιχτή θάλασσα τα οποία εντάσσονται στη διεθνή ναυσιπλοΐα προς άσκηση επ' αμοιβή εμπορικών δραστηριοτήτων μεταφοράς εμπορευμάτων ή επιβατών, περιλαμβανομένων των τουριστικών περιοδειών, ή προς άσκηση εμπορικών δραστηριοτήτων ή αλιείας.

Η απαλλαγή δεν ισχύει σε καμιά περίπτωση για τα πλοία τα οποία προορίζονται για αθλητικές ή ψυχαγωγικές δραστηριότητες ή, γενικώς, για ιδιωτική χρήση.»

Το ιστορικό της διαφοράς και τα προδικαστικά ερωτήματα

5 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, η Navicon και η εταιρία Compañía Transatlántica Española SA συνήψαν σύμβαση μερικής ναυλώσεως με την οποία η πρώτη έθετε στη διάθεση της δεύτερης, έναντι αμοιβής, μέρος του χώρου των πλοίων της για τη μεταφορά εμπορευματοκιβωτίων μεταξύ διαφόρων λιμένων της Ιβηρικής Χερσονήσου και των Καναρίων Νήσων, που αποτελούν εξωκοινοτικό έδαφος κατά το άρθρο 3, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Η Navicon δεν έκανε μνεία του ΦΠΑ στα αντίστοιχα τιμολόγια της εν λόγω συμβάσεως, διότι θεώρησε ότι η πράξη ναυλώσεως απαλλασσόταν.

6 Πάντως, η ισπανική φορολογική αρχή, θεωρώντας ότι δεν συνέτρεχε περίπτωση εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 22, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ στο μέτρο που επρόκειτο για μερική ναύλωση και όχι ολική, προέβη στην εκκαθάριση του ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στα καταβληθέντα ποσά βάσει της εν λόγω συμβάσεως ναυλώσεως.

7 Η Navicon προσέβαλε τότε την εν λόγω εκκαθάριση ενώπιον του Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, το οποίο απέρριψε την προσφυγή της. Κατόπιν της απορριπτικής αυτής αποφάσεως, η Navicon άσκησε έφεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

8 Το Tribunal Superior de Justicia de Madrid, θεωρώντας ότι η επίλυση της διαφοράς που υποβλήθηκε στην κρίση του επιβάλλει την ερμηνεία της έκτης οδηγίας, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει ο όρος ναύλωση που περιλαμβάνεται στις απαλλαγές που προβλέπει το άρθρο 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι σκοπεί

αποκλειστικά τη ναύλωση του συνολικού χώρου του πλοίου (ολική ναύλωση) ή σκοπεί επίσης τη ναύλωση ενός τμήματος ή ποσοστού του χώρου του πλοίου (μερική ναύλωση);

2) Αντίκειται στην έκτη οδηγία εθνική νομοθεσία η οποία επιτρέπει μόνο την απαλλαγή της ολικής ναυλώσεως;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

9 Με τα δύο του ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αφορά τόσο την ολική όσο και τη μερική ναύλωση των πλοίων που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης. Συναφώς, το δικαστήριο αυτό ερωτά επίσης αν η διάταξη αυτή απαγορεύει εθνική νομοθεσία, όπως η επίδικη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία παρέχει το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ μόνο στην περίπτωση ολικής ναυλώσεως των εν λόγω πλοίων.

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

10 Η Ισπανική και η Ελληνική Κυβέρνηση θεωρούν ότι η έννοια της ναυλώσεως που προβλέπει το άρθρο 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας αφορά αποκλειστικά τη ναύλωση του συνολικού χώρου των πλοίων και καταλήγουν, επομένως, ότι ο νόμος περί ΦΠΑ είναι σύμφωνος προς την εν λόγω διάταξη. Προβάλλουν συναφώς ότι, κατά την πάγια του νομολογία του Δικαστηρίου, οι απαλλαγές που προβλέπει η έκτη οδηγία πρέπει να ερμηνεύονται στενά αφού συνιστούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο υπόκεινται στον ΦΠΑ.

11 Η Ισπανική Κυβέρνηση προσθέτει ότι ο σκοπός της απαλλαγής που θεσπίζει η εν λόγω διάταξη είναι να διευκολύνει την εφαρμογή του ΦΠΑ σε περίπτωση εξωκοινοτικών παραδόσεων, πράγμα που συνεπάγεται την απαλλαγή της ναυλώσεως μόνο στις περιπτώσεις διεθνούς ναυσιπλοΐας. Σύμφωνα με την κυβέρνηση αυτή, η πλέον σύμφωνη προς τον στόχο αυτό ερμηνεία, η οποία είναι κατά το δυνατόν η πλέον στενή, συνίσταται στη χορήγηση μιας τέτοιας απαλλαγής αποκλειστικά όταν πρόκειται για την ολική ναύλωση του πλοίου, δηλαδή όταν ο αποδέκτης της παροχής υπηρεσιών θεωρείται ότι τη χρησιμοποιεί στο πλαίσιο της διεθνούς ναυσιπλοΐας.

12 Η Βελγική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων υποστηρίζουν, αντιθέτως, ότι ο όρος «ναυλώσεις» του άρθρου 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας αφορά τόσο την ολική όσο και τη μερική ναύλωση των πλοίων θαλάσσης.

13 Κατά την ίδια κυβέρνηση, από τη διατύπωση του άρθρου 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας προκύπτει σαφώς ότι σκοπός της διατάξεως αυτής είναι να απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τη ναύλωση των πλοίων που χρησιμοποιούνται στη διεθνή ναυσιπλοΐα και όχι να απαλλάσσει ορισμένα είδη ναυλώσεως πλοίων. Σε κάθε περίπτωση, η εν λόγω κυβέρνηση υπενθυμίζει ότι, όταν διάταξη του κοινοτικού δικαίου επιδέχεται περισσότερες ερμηνείες, προτεραιότητα πρέπει να δοθεί στην ερμηνεία εκείνη που διασφαλίζει την πρακτική αποτελεσματικότητα της διατάξεως. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, ερμηνεία της έννοιας της ναυλώσεως που περιορίζεται στην ολική ναύλωση θα έθετε σε κίνδυνο την πρακτική αποτελεσματικότητα του άρθρου 15, σημείο 5, υπό την έννοια ότι για το ίδιο ταξίδι και τον ίδιο τύπο πλοίου η μερική ναύλωση θα υπέκειτο στην καταβολή ΦΠΑ ενώ, στην περίπτωση ολικής ναυλώσεως η πράξη θα απαλλασσόταν.

14 Η Επιτροπή υποστηρίζει, ευθύς εξαρχής, ότι πρέπει να εφαρμοστεί το κριτήριο της στενής ερμηνείας των διατάξεων που αφορούν τις απαλλαγές από τον ΦΠΑ, δεδομένου ότι οι απαλλαγές οι οποίες αφορούν τα πλοία και τα αεροπλάνα, αποτελούν διττή εξαίρεση από τους γενικούς κανόνες της οδηγίας αυτής, στο μέτρο

που συνιστούν απαλλαγές και προϋποθέτουν παρέκκλιση από το κοινό σύστημα του ΦΠΑ στην ενιαία αγορά.

15 Πάντως, κατά την Επιτροπή, από τη διατύπωση του άρθρου 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η διάταξη αυτή αναφέρεται τόσο στην ολική όσο και στη μερική ναύλωση των πλοίων θαλάσσης. Συγκεκριμένα, η εν λόγω διάταξη ουδόλως διακρίνει μεταξύ αυτών των δύο ειδών ναυλώσεως και, επομένως, δεν φαίνεται δυνατό ένα κράτος μέλος να μπορεί να προσδίδει στην εν λόγω απαλλαγή διαφορετικό περιεχόμενο από εκείνη που προκύπτει κατά προφανή τρόπο από τη διατύπωση αυτής της οδηγίας (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2004, C-382/02, Cimber Air, Συλλογή 2004, σ. I-8379). Εξάλλου, η πρώτη περίοδος του άρθρου 15 της έκτης οδηγίας ουδόλως παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να επηρεάσουν το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής, όπως αυτό ορίζεται από την εν λόγω οδηγία.

16 Η Επιτροπή θεωρεί, εξάλλου, ότι τα αγαθά τα οποία εξάγονται προς τρίτο κράτος πρέπει να είναι ελεύθερα παντός φόρου όταν εγκαταλείπουν το έδαφος της Κοινότητας, πράγμα που επιβάλλει τη μη φορολόγηση της παρεχόμενης υπηρεσίας ναυλώσεως, ανεξαρτήτως του αν πρόκειται για ολική ή μερική ναύλωση. Τέλος, εφαρμογή της απαλλαγής περιοριζόμενη στην ολική ναύλωση θα είχε ως αποτέλεσμα να εξαρτάται από το μέγεθος του πλοίου το οποίο πραγματοποιεί την πράξη ναυλώσεως, αφού ο ίδιος όγκος φορτίου μπορεί να απαλλάσσεται ή όχι, ανάλογα με τη χωρητικότητα του εν λόγω πλοίου.

17 Πάντως, η Επιτροπή αναλύει επίσης τους ενδεχόμενους δικαιολογητικούς λόγους του νόμου περί ΦΠΑ. Συναφώς, εξετάζει τη δυνατότητα να επιφυλάσσεται στη σύμβαση ναυλώσεως το ίδιο φορολογικό καθεστώς με εκείνο που εφαρμόζεται στις συμβάσεις μεταφοράς αγαθών, που προβλέπει το άρθρο 15, σημείο 13, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, ο ουσιώδης σκοπός και ο λόγος της συμβάσεως είναι, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η μεταφορά αγαθών από ένα σημείο σε άλλο. Ωστόσο, θεωρεί ότι αυτή η εξομοίωση θα ήταν αντίθετη προς το περιεχόμενο και τον σκοπό της έκτης οδηγίας, η οποία προσέδωσε στις ναυλώσεις διαφορετικό νομικό καθεστώς από εκείνο που ισχύει για τις υπηρεσίες μεταφορών.

18 Τέλος, η Επιτροπή καταλήγει ότι εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να προσδιορίσει, λαμβάνοντας υπόψη τους όρους της συμβάσεως που υφίσταται μεταξύ των μερών καθώς και την ειδική φύση και το περιεχόμενο της παρασχεθείσας υπηρεσίας, αν η επίδικη στην υπόθεση της κύριας δίκης σύμβαση έχει τα χαρακτηριστικά συμβάσεως ναυλώσεως κατά την έννοια του άρθρου 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας.

Απάντηση του Δικαστηρίου

19 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το άρθρο 21, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ απαλλάσσει από τον φόρο την ολική ναύλωση πλοίων που χρησιμοποιούνται στη διεθνή θαλάσσια ναυσιπλοΐα και διασφαλίζουν την άσκηση επ' αμοιβή εμπορικών δραστηριοτήτων μεταφοράς εμπορευμάτων. Εξάλλου, δεν αμφισβητείται ότι, κατά το άρθρο 3, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, οι Κανάριοι Νήσοι συνιστούν εξωκοινοτικό έδαφος και, δυνάμει της διατάξεως αυτής σε συνδυασμό με το άρθρο 15, σημείο 1, της ίδιας οδηγίας, η μεταφορά αγαθών προς τα νησιά αυτά θεωρείται, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, ότι συνιστά εξαγωγή.

20 Επιβάλλεται η υπόμνηση ότι οι απαλλαγές που προβλέπει η έκτη οδηγία αποτελούν αυτόνομες έννοιες του κοινοτικού δικαίου, οι οποίες εντάσσονται στο γενικό πλαίσιο του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας που θεσπίστηκε με την έκτη οδηγία (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 26ης Μαρτίου 1987, 235/85, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 1987, σ. 1471, σκέψη 18· της 5ης Ιουνίου 1997, C-2/95, SDC, Συλλογή 1997, σ. I-3017, σκέψη 21 και Cimber Air, προπαρατεθείσα, σκέψη 23).

21 Το σύστημα αυτό βασίζεται ιδίως σε δύο αρχές. Αφενός, ο ΦΠΑ εισπράττεται επί κάθε παροχής υπηρεσιών και επί κάθε παραδόσεως αγαθών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο. Αφετέρου, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει τη διαφορετική μεταχείριση, όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ, των επιχειρηματιών που διενεργούν τις ίδιες πράξεις (απόφαση Cimber Air, προπαρατεθείσα, σκέψη 24).

22 Λαμβανομένων υπόψη των αρχών αυτών, οι εν λόγω απαλλαγές πρέπει, επομένως, να ερμηνευθούν στενά, δεδομένου ότι συνιστούν παρέκκλιση από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ εισπράττεται επί κάθε παραδόσεως αγαθών και επί κάθε παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προπαρατεθείσες αποφάσεις SDC, σκέψη 20, και Cimber Air, σκέψη 25, καθώς και απόφαση της 14ης Ιουνίου 2007, C-445/05, Haderer, Συλλογή 2007, σ. I-4841, σκέψη 18). Αυτός ο κανόνας περί στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ωστόσο ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό αυτών των απαλλαγών πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο που να στερεί τις απαλλαγές αυτές από τα αποτελέσματά τους (αποφάσεις της 18ης Νοεμβρίου 2004, C-284/03, Temco Europe, Συλλογή 2004, σ. I-11237, σκέψη 17, και Haderer, προπαρατεθείσα, σκέψη 18).

23 Η έννοια της ναυλώσεως του άρθρου 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό το φως των κριτηρίων ερμηνείας που συνήγαγε η νομολογία που παρατίθεται στις σκέψεις 20 έως 22 της παρούσας αποφάσεως.

24 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το εν λόγω άρθρο δεν περιλαμβάνει κανένα ορισμό της έννοιας της «ναυλώσεως». Κατά πάγια νομολογία, για την ερμηνεία διατάξεως του κοινοτικού δικαίου 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 (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 18ης Μαΐου 2000, C-301/98, KVS International, Συλλογή 2000, σ. I-3583, σκέψη 21, και της 6ης Ιουλίου 2006, C-53/05, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, Συλλογή 2006, σ. I-6215, σκέψη 20).

25 Από τη διατύπωση του άρθρου 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας προκύπτει, πρώτον, ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις παραδόσεις, μετατροπές, επιδιορθώσεις, εργασίες συντηρήσεως, ναυλώσεις και μισθώσεις πλοίων θαλάσσης που αναφέρονται στο σημείο 4, στοιχεία α΄ και β΄, του ίδιου άρθρου, ειδικότερα εκείνων που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και διασφαλίζουν την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας, καθώς και τις παραδόσεις, μισθώσεις, εργασίες συντηρήσεως αντικειμένων, περιλαμβανομένου και του αλιευτικού εξοπλισμού, τα οποία είναι ενσωματωμένα στα πλοία αυτά ή χρησιμεύουν για την εκμετάλλευσή τους.

26 Επιβάλλεται επίσης η διαπίστωση ότι το εν λόγω άρθρο 15, σημείο 5, ουδόλως διακρίνει μεταξύ ολικής και μερικής ναυλώσεως. Η διάταξη αυτή περιορίζεται να αναφέρει τις ναυλώσεις πλοίων που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοιχτής θαλάσσης μεταξύ των περιπτώσεων απαλλαγής από τον ΦΠΑ που προβλέπει αυτό το άρθρο 15, χωρίς να διευκρινίζει τον ολικό ή μερικό χαρακτήρα των ναυλώσεων αυτών.

27 Εξάλλου, στο μέτρο που το άρθρο 22, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ στηρίζεται σε συγκεκριμένη ερμηνεία της έννοιας της ναυλώσεως, πρέπει να υπομνηστεί ότι, κατά πάγια νομολογία, μολονότι, βάσει της εισαγωγικής φράσεως του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη καθορίζουν τις προϋποθέσεις των απαλλαγών για να διασφαλίσουν την ορθή και απλή εφαρμογή τους και να αποτρέψουν ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση, οι προϋποθέσεις αυτές ουδόλως αναφέρονται στον ορισμό του περιεχομένου των προβλεπόμενων απαλλαγών (βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-76/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-249, σκέψη 26, και της 26ης Μαΐου 2005, C-498/03, Kingscrest Associates και Montecello, Συλλογή 2005, σ. I-4427, σκέψη 24).

28 Υπό το πρίσμα αυτό, η υπαγωγή μιας συγκεκριμένης πράξεως στον ΦΠΑ ή η απαλλαγή της από αυτόν δεν μπορούν να εξαρτώνται από τον χαρακτηρισμό της πράξεως αυτής κατά το εθνικό δίκαιο (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες αποφάσεις Kingscrest Associates και Montecello, σκέψη 25, καθώς και Haderer, σκέψη 25).

29 Δεύτερον, όσον αφορά τον σκοπό που επιδιώκεται με το άρθρο 15 της έκτης οδηγίας, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι αυτό ρυθμίζει την απαλλαγή από τον ΦΠΑ πράξεων εξαγωγής εκτός της Κοινότητας, των εξομοιούμενων πράξεων και των διεθνών μεταφορών. Συγκεκριμένα, στο πλαίσιο του διεθνούς εμπορίου, μια τέτοια απαλλαγή αποβλέπει στον σεβασμό της αρχής της φορολογίας των οικείων αγαθών ή των υπηρεσιών στον τόπο προορισμού αυτών. Κάθε πράξη εξαγωγής, καθώς και κάθε πράξη η οποία εξομοιώνεται με μια τέτοια πράξη, πρέπει έτσι να απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, προκειμένου να διασφαλίζεται ότι η εν λόγω πράξη φορολογείται αποκλειστικά στον τόπο όπου καταναλώνονται τα οικεία προϊόντα.

30 Από τη διατύπωση του άρθρου 22, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ προκύπτει ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, μόνον η ολική ναύλωση των πλοίων που εντάσσονται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και χρησιμοποιούνται για τη διεθνή ναυσιπλοΐα απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ. Επομένως, παρά το γεγονός ότι πρόκειται για πράξεις εξομοιούμενες προς εξαγωγές, ο νόμος αυτός δεν επιτρέπει την απαλλαγή της μερικής ναυλώσεως αυτών των πλοίων. Ως εκ τούτου, η φορολόγηση αυτού του είδους της ναυλώσεως κατά τις εν λόγω πράξεις παραβιάζει την αρχή της φορολογίας των σχετικών αγαθών ή υπηρεσιών στον τόπο προορισμού αυτών και αντιβαίνει προς τον σκοπό του καθεστώτος των απαλλαγών που προβλέπει το άρθρο 15 της έκτης οδηγίας.

31 Εξάλλου, πρέπει να προστεθεί ότι, όπως παρατηρεί το αιτούν δικαστήριο, ο εν λόγω νόμος, περιορίζοντας την απαλλαγή από τον ΦΠΑ στην ολική ναύλωση, εξαρτά το ευεργέτημα αυτής από το μέγεθος του πλοίου που χρησιμοποιείται για την πράξη ναυλώσεως, αφού ο ίδιος όγκος φορτίου μπορεί να φορολογηθεί ή να τύχει απαλλαγής αναλόγως του αν το φορτίο αυτό καλύπτει το σύνολο ή μέρος μόνον της χωρητικότητας του πλοίου αυτού. Όμως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ένα τέτοιο γεγονός στερεί από την απαλλαγή της ναυλώσεως του άρθρου 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας την πρακτική της αποτελεσματικότητα.

32 Υπό τις προϋποθέσεις αυτές, ναι μεν είναι αληθές ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ωστόσο, αποδοχή μιας ερμηνείας εξαιρετικά στενής της έννοιας της ναυλώσεως θα έχει ως αποτέλεσμα τη μη τήρηση τόσο του γράμματος όσο και του σκοπού της διατάξεως αυτής.

33 Επομένως, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αφορά τόσο την ολική όσο και τη μερική ναύλωση των πλοίων που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης. Συνεπώς, η διάταξη αυτή απαγορεύει εθνική νομοθεσία, όπως η επίδικη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία παρέχει το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ μόνο στην περίπτωση ολικής ναυλώσεως των πλοίων αυτών.

34 Η Επιτροπή, ωστόσο, εξετάζει, με τις παρατηρήσεις της που υπέβαλε στο Δικαστήριο, τη δυνατότητα εξομοιώσεως της μερικής ναυλώσεως πλοίου με σύμβαση μεταφοράς αγαθών, πράγμα που επιτρέπει να τυγχάνει η εν λόγω ναύλωση της απαλλαγής που επιφυλάσσεται στις παροχές υπηρεσιών μεταφοράς που συνδέονται με εξαγόμενα αγαθά και που προβλέπει το άρθρο 15, σημείο 13, της έκτης οδηγίας, εφόσον τα αγαθά αυτά πληρούν τις προϋποθέσεις της διατάξεως αυτής. Στο πλαίσιο αυτό, και μέσω μιας τέτοιας εξομοιώσεως, θα μπορούσε να χορηγείται απαλλαγή στη μερική ναύλωση ενός πλοίου στο πλαίσιο πράξεως η οποία εξομοιώνεται με εξαγωγή.

35 Επιβάλλεται συναφώς η διαπίστωση ότι, όσον αφορά τις απαλλαγές σχετικά με τις εξαγωγές, η έκτη οδηγία επιφυλάσσει σ' αυτά τα δύο είδη συμβάσεων, δηλαδή στη σύμβαση ναυλώσεως και στη σύμβαση παροχής υπηρεσιών μεταφοράς, διαφορετικά νομικά καθεστώτα. Η απαλλαγή της ναυλώσεως πλοίων που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης προβλέπεται στο άρθρο 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας, ενώ εκείνη των υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών διέπεται από το σημείο 13 του ίδιου άρθρου. Επομένως, από τη διατύπωση του άρθρου αυτού προκύπτει ότι η εξομοίωση των συμβάσεων αυτών, προκειμένου να τους επιφυλάσσεται το ίδιο καθεστώς από πλευράς ΦΠΑ, ουδόλως θεμελιώνεται στο σύστημα των απαλλαγών που θεσπίζει η έκτη οδηγία.

36 Όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 27 των προτάσεών του, αν ο κοινοτικός νομοθέτης είχε την πρόθεση να περιορίσει την έννοια της ναυλώσεως των πλοίων που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης στην ολική ναύλωση αυτών και να εξομοιώσει τη μερική ναύλωση με μεταφορά εμπορευμάτων, θα το είχε διευκρινίσει σαφώς στο άρθρο 15 της έκτης οδηγίας.

37 Εναπόκειται, πάντως, στο αιτούν δικαστήριο να λάβει υπόψη τις ασκούσες επιρροή περιστάσεις υπό τις οποίες εξελίχθηκε η επίδικη στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξη ναυλώσεως, προκειμένου να αναζητήσει τα χαρακτηριστικά στοιχεία αυτής ώστε να μπορέσει να εκτιμήσει αν η πράξη αυτή πρέπει να χαρακτηρισθεί ναύλωση

ή παροχή υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών. Ειδικότερα, το εν λόγω δικαστήριο θα πρέπει να λάβει υπόψη τους όρους της συμβάσεως που συνήφθη μεταξύ των μερών καθώς και τον ειδικό χαρακτήρα και το περιεχόμενο της παρασχεθείσας υπηρεσίας, για να προσδιορίσει αν η σύμβαση συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις της συμβάσεως ναυλώσεως κατά την έννοια του άρθρου 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας.

38 Συναφώς, όπως υπογράμμισε η Επιτροπή, η σύμβαση ναυλώσεως διακρίνεται από τη σύμβαση μεταφοράς αγαθών από το γεγονός ότι αυτή συνεπάγεται την εκ μέρους ενός προσώπου, του εκναυλωτή, διάθεση σε άλλο πρόσωπο, του ναυλωτή, του συνόλου ή μέρους του πλοίου, ενώ, στην περίπτωση συμβάσεως μεταφοράς αγαθών, η υποχρέωση του μεταφορέα έναντι του πελάτη του αφορά αποκλειστικά τη μετακίνηση των αγαθών.

39 Μια τέτοια εξέταση του νομικού χαρακτήρα της επίδικης στην υπόθεση της κύριας δίκης συμβάσεως είναι εξάλλου αναγκαία για να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπόμενων από την έκτη οδηγία απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση κατά την εφαρμογή της οδηγίας αυτής.

40 Επομένως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να προσδιορίσει αν η επίδικη στην υπόθεση της κύριας δίκης σύμβαση συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις της συμβάσεως ναυλώσεως κατά την έννοια του άρθρου 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας.

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 εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι σκοπεί τόσο την ολική ναύλωση όσο και τη μερική ναύλωση των πλοίων που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης. Επομένως, η διάταξη αυτή απαγορεύει εθνική νομοθεσία, όπως η επίδικη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία παρέχει το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας μόνο στην περίπτωση ολικής ναυλώσεως των πλοίων αυτών.**

2) **Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να προσδιορίσει αν η επίδικη στην υπόθεση της κύριας δίκης σύμβαση συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις της συμβάσεως ναυλώσεως κατά την έννοια του άρθρου 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111.**

(υπογραφές)