ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)
της 14ης Σεπτεμβρίου 2006 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-181/04 έως C-183/04,

με αντικείμενο αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Συμβούλιο της Επικρατείας (Ελλάδα) με αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 2004, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 19 Απριλίου 2004, στις δίκες

ΕΛΜΕΚΑ ΝΕ

κατά

Υπουργού Οικονομικών,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. W. A. Timmermans, πρόεδρο τμήματος, J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, P. Kūris και Γ. Αρέστη (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: C. Stix-Hackl
γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ελληνική.

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 8ης Σεπτεμβρίου 2005,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Μ. Απέσσο, Σ. Σπυρόπουλο, Ι. Μπακόπουλο και τη Σ. Χαλά,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τον G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 1ης Δεκεμβρίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Οι αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 15, σημεία 4, στοιχείο α', 5 και 8, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου

προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992 (ΕΕ L 384, σ. 47, στο εξής: έκτη οδηγία), καθώς και τις αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου.

2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας ΕΛΜΕΚΑ ΝΕ (στο εξής: ΕΛΜΕΚΑ) και του Υπουργού Οικονομικών ως προς την άρνηση του δεύτερου να απαλλάξει από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) τις πράξεις που επισύρουν την επιβολή ναύλου για μεταφορές καυσίμων προοριζομένων για τον εφοδιασμό πλοίων θαλάσσης.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Το άρθρο 15 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:

[...]

4. τις παραδόσεις αγαθών τα οποία προορίζονται για εφοδιασμό:

α) πλοίων που χρησιμοποιούνται στη 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·

[...]

8. τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των προβλεπομένων στην περίπτωση 5, οι οποίες πραγματοποιούνται για τις άμεσες ανάγκες των αναφερομένων στην περίπτωση αυτή πλοίων θαλάσσης και του φορτίου τους·

[...]»

Η εθνική νομοθεσία

4 Το άρθρο 22, παράγραφος 1, του νόμου 1642/1986, για την εφαρμογή του ΦΠΑ και άλλες διατάξεις (*ΦΕΚ* Α΄ 125), με τον οποίο μεταφέρθηκαν οι διατάξεις της έκτης οδηγίας στην ελληνική έννομη τάξη, όπως ίσχυε τον κρίσιμο χρόνο, ορίζει:

«Απαλλάσσονται από τον φόρο:

α) η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία από υποκείμενους στον φόρο του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ ή για άλλη εκμετάλλευση ή για διάλυση ή για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο, γενικά, η παράδοση και η εισαγωγή ναυαγοσωστικών και πλωτών μέσων επιθαλάσσιας αρωγής, καθώς και αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στα πλοία, ναυαγοσωστικά και πλωτά μέσα της περίπτωσης αυτής. Εξαιρούνται τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό·

[...]

γ) η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α΄ και β΄. Προκειμένου για πλοία και πλωτά μέσα της εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού, καθώς και για αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα, η απαλλαγή περιορίζεται στα καύσιμα και λιπαντικά·

δ) η ναύλωση πλοίων και η μίσθωση αεροσκαφών, εφόσον προορίζονται για την περαιτέρω ενέργεια φορολογητέων πράξεων ή πράξεων απαλλασσομένων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Εξαιρείται η ναύλωση ή η μίσθωση σκαφών ή αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό. [...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

5 Η εταιρία ΕΛΜΕΚΑ έχει ως αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση δεξαμενοπλοίου, με το οποίο εκτελεί μεταφορές πετρελαιοειδών στο εσωτερικό της χώρας για λογαριασμό διαφόρων ναυλωτών-εμπόρων υγρών καυσίμων.

6 Κατά τον φορολογικό έλεγχο των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε η ΕΛΜΕΚΑ κατά τις φορολογικές χρήσεις 1994 έως 1996, διαπιστώθηκε ότι μεταξύ των ναυλωτών-προμηθευτών της εταιρίας αυτής περιλαμβανόταν και η εδρεύουσα στον Παναμά εταιρία Oceanic International Bunkering SA (στο εξής: Oceanic), με αντικείμενο εργασιών την εμπορία πετρελαιοειδών προϊόντων. Διαπιστώθηκε, επίσης, ότι η ΕΛΜΕΚΑ δεν χρέωνε ΦΠΑ επί του ακαθαρίστου ναύλου τον οποίο εισέπραττε κάθε φορά με βάση τις εκδιδόμενες φορτωτικές για τις μεταφορές πετρελαιοειδών προϊόντων τα οποία προορίζονταν για τον εφοδιασμό πλοίων εντός της Ελλάδας για λογαριασμό της εταιρίας Oceanic, για τον λόγο ότι επρόκειτο για πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου αυτού.

7 Η ΕΛΜΕΚΑ, με έγγραφο που απηύθυνε στη Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία Πλοίων Πειραιώς (στο εξής: ΔΟΥ Πειραιώς), ζήτησε πληροφορίες σχετικά με το ζήτημα αν, στο πλαίσιο του εφοδιασμού, με το δεξαμενόπλοιό της για λογαριασμό της εταιρίας Oceanic, πλοίων που εκτελούν πλόες εξωτερικού με καύσιμα προερχόμενα από τη ράδα του λιμένα Πειραιώς, είχε εκ του νόμου υποχρέωση να χρεώνει τον ΦΠΑ στη φορτωτική που εξέδιδε για την εν λόγω εταιρία ή αν απαλλασσόταν δυνάμει του

προαναφερθέντος νόμου 1642/1986 και, στην περίπτωση αυτή, με ποια διαδικασία. Η ΔΟΥ Πειραιώς απάντησε ότι οι φορτωτικές αυτές απαλλάσσονταν του ΦΠΑ.

8 Μετά την κατάργηση, από 1ης Ιανουαρίου 1993, της απαλλαγής από τον ΦΠΑ η οποία ίσχυε για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς πετρελαιοειδών προϊόντων, οι προσφερόμενες από την ΕΛΜΕΚΑ υπηρεσίες υποβλήθηκαν σε ΦΠΑ, για τον λόγο ότι παρέχονταν στο εσωτερικό της χώρας, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι ο αποδέκτης των υπηρεσιών αυτών είχε την έδρα του εκτός Κοινότητας. Υπό τις συνθήκες αυτές, η αρμόδια φορολογική αρχή καταλόγισε στην ΕΛΜΕΚΑ, με τρεις διαφορετικές αποφάσεις που αφορούν τις τρεις αντίστοιχες περιόδους, ήτοι τα έτη 1994 (C-183/04), 1995 (C-182/04) και 1996 (C-181/04), τη διαφορά για τον οφειλόμενο κύριο φόρο, προσαύξηση φόρου λόγω ανακριβούς δηλώσεως για εκάστη των οικείων περιόδων, καθώς και πρόστιμο.

9 Η ΕΛΜΕΚΑ προσέβαλε τις αποφάσεις αυτές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιώς. Κατόπιν της απορρίψεως της προσφυγής της, η εν λόγω εταιρία άσκησε έφεση ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Πειραιώς το οποίο, αφού εξαφάνισε την απόφαση του Πρωτοδικείου, δέχθηκε ότι, εν προκειμένω, εφόσον ενέργειες της διοικήσεως δημιούργησαν στον υποκείμενο στον φόρο τη σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση ότι δεν υπέκειτο στον ΦΠΑ, με συνέπεια αυτός να μην τον έχει μετακυλίσει στην κατανάλωση, δεν επιτρέπεται ο εκ των υστέρων καταλογισμός του φόρου αν αυτός θέτει σε κίνδυνο την οικονομική σταθερότητα της επιχειρήσεώς του. Εντούτοις, αυτός ο λόγος ακυρώσεως απορρίφθηκε, με το σκεπτικό ότι η ΕΛΜΕΚΑ δεν επικαλέστηκε συγκεκριμένα στοιχεία σχετικά με την οικονομική της κατάσταση και, επομένως, δεν απέδειξε ότι συντρέχει η μία από τις προϋποθέσεις εφαρμογής του κανόνα περί σταθερής και δικαιολογημένης πεποιθήσεως. Το Διοικητικό Εφετείο Πειραιώς έκρινε, επίσης, ότι οι μεταφορές καυσίμων που πραγματοποιεί η ΕΛΜΕΚΑ δεν εμπίπτουν στο άρθρο 22, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του νόμου 1642/1986, καθώς και ότι η υπ' αριθ. 6

απόφαση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, της 5ης Ιουνίου 1997, ορθώς επιβάλλει ΦΠΑ στην εταιρία αυτή. Κατά συνέπεια, η έφεση απορρίφθηκε ως προς το σημείο αυτό.

10 Η ΕΛΜΕΚΑ άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας το οποίο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα, ταυτόσημα για εκάστη των υποθέσεων C-181/04 έως C-183/04:

«1) Η περίπτωση α΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 15 της έκτης οδηγίας [...], στην οποία η διάταξη του άρθρου 15, παράγραφος 5, της οδηγίας αυτής παραπέμπει, αφορά ναύλωση τόσο πλοίων ανοικτής θαλάσσης τα οποία εκτελούν μεταφορά επιβατών επί κομίστρω όσο και πλοίων με τα οποία ασκείται εμπορική, βιομηχανική ή αλιευτική δραστηριότητα, ή αφορά ναύλωση πλοίων ανοικτής θαλάσσης και μόνον, οπότε, στη δεύτερη αυτή περίπτωση, η κατά το άρθρο 22, παράγραφος 1, περίπτωση δ΄, του Ν. 1642/1986 ρύθμιση παρίσταται ευρύτερη, ως προς την κατηγορία των πλοίων που αφορά η ναύλωση, εκείνης της οδηγίας;

2) Για την απαλλαγή από τον φόρο, κατά τη διάταξη του άρθρου 15, παράγραφος 8, της ως άνω έκτης οδηγίας, απαιτείται η παροχή υπηρεσίας στον ίδιο τον εφοπλιστή ή η απαλλαγή χορηγείται και επί υπηρεσίας παρεχομένης σε τρίτο με μόνη την προϋπόθεση ότι πραγματοποιείται για άμεση ανάγκη των αναφερομένων στην παράγραφο 5 του ιδίου άρθρου πλοίων, δηλαδή των υπό τις περιπτώσεις α΄ και β΄ της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού πλοίων;

3) Επιτρέπεται ή όχι και υπό ποιες προϋποθέσεις, κατά τους κοινοτικούς κανόνες και τις αρχές που διέπουν τη φορολογία προστιθεμένης αξίας, ο καταλογισμός

του φόρου για παρελθόντα χρόνο όταν η μη επίρριψή του, κατά τον χρόνο αυτό, στον αντισυμβαλλόμενο από τον υπόχρεο και, άρα, η μη απόδοσή του στο Δημόσιο οφείλεται στην πεποίθηση του υπόχρεου ότι δεν όφειλε να επιρρίψει τον φόρο και η πεποίθηση αυτή προκλήθηκε από συμπεριφορά της φορολογικής διοικήσεως;»

11 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 2ας Ιουνίου 2004, οι υποθέσεις C-181/04 έως C-183/04 ενώθηκαν προς διευκόλυνση της έγγραφης και προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

12 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, ουσιαστικώς, αν το κριτήριο της χρησιμοποιήσεως για τη «ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης», που θέτει το άρθρο 15, σημείο 4, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, στο οποίο παραπέμπει το σημείο 5 του ιδίου άρθρου, αφορά μόνον πλοία χρησιμοποιούμενα για την επί κομίστρω μεταφορά επιβατών ή αν, επίσης, αφορά πλοία χρησιμοποιούμενα για την άσκηση μιας εμπορικής, βιομηχανικής ή αλιευτικής δραστηριότητας.

13 Η Ελληνική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων υποστηρίζουν, αμφότερες, ότι οι διατάξεις του άρθρου 15, σημείο 4, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας αφορούν τα πλοία μόνον καθόσον αυτά χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα

ανοικτής θαλάσσης και την επί κομίστρω μεταφορά επιβατών ή για την άσκηση εμπορικής, βιομηχανικής ή αλιευτικής δραστηριότητας. Αντιθέτως, η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι οι διατάξεις αυτές πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η απαλλαγή που προβλέπουν αφορά, αφενός, τα πλοία που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και την επί κομίστρω μεταφορά επιβατών και, αφετέρου, πλοία που χρησιμοποιούνται για την άσκηση εμπορικής, βιομηχανικής ή αλιευτικής δραστηριότητας.

14 Ως προς το ζήτημα αυτό, μολονότι από την απόδοση του άρθρου 15, σημείο 4, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας σε ορισμένες γλώσσες μπορούν να συναχθούν αποκλίνουσες ερμηνείες, εντούτοις, η οικονομία και ο σκοπός της διατάξεως αυτής συνηγορούν υπέρ της εφαρμογής του κριτηρίου της χρησιμοποιήσεως για τη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης για όλα τα πλοία στα οποία αναφέρεται η διάταξη αυτή. Από τον τίτλο του άρθρου αυτού «Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός της Κοινότητας, των εξομοιουμένων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών» προκύπτει ότι με τις διατάξεις αυτού του άρθρου σκοπείται η απαλλαγή από τον ΦΠΑ του εφοδιασμού και, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, των παραδόσεων αγαθών πλοίων θαλάσσης. Η εφαρμογή του κριτηρίου της χρησιμοποιήσεως στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης εξαιρεί από την απαλλαγή πλοία που χρησιμοποιούνται στη θάλασσα και ασκούν εμπορική, βιομηχανική ή αλιευτική δραστηριότητα, όταν οι δραστηριότητες αυτές δεν ασκούνται στην ανοικτή θάλασσα. Αν η διάταξη αυτή δεν ερμηνευθεί παρά μόνον υπό την έννοια ότι αφορά πλοία χρησιμοποιούμενα στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης, θα περίττευε η διάταξη του σημείου 4, στοιχείο β', του άρθρου αυτού, που προβλέπει, επίσης, την απαλλαγή αυτή για πλοία που χρησιμοποιούνται στην παράκτια αλιεία.

15 Επίσης, ερμηνεία υπό την έννοια ότι το άρθρο 15, σημείο 4, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας εφαρμόζεται μόνο επί πλοίων που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης αντιστοιχεί στην πάγια νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς ως εξαιρέσεις από τη γενική αρχή κατά την οποία οι έναντι αμοιβής προσφερόμενες υπηρεσίες εκ μέρους φορολογουμένου υπόκεινται στον φόρο κύκλου εργασιών (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 1990, C-185/89, Velker International Oil Company, Συλλογή 1990, σ. I-2561, σκέψη 19, και της 16ης Σεπτεμβρίου 2004, C-382/02, Cimber Air, Συλλογή 2004, σ. I-8379, σκέψη 25).

16 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 15, σημείο 4, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, στο οποίο παραπέμπει το σημείο 5 του ιδίου άρθρου, έχει εφαρμογή όχι μόνον επί πλοίων χρησιμοποιουμένων στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και για την επί κομίστρω μεταφορά επιβατών, αλλά και επί πλοίων χρησιμοποιουμένων στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και για την άσκηση εμπορικής, βιομηχανικής ή αλιευτικής δραστηριότητας.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

17 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, ουσιαστικώς, αν η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 15, σημείο 8, της έκτης οδηγίας αφορά μόνον παροχή υπηρεσιών για την κάλυψη άμεσων αναγκών των πλοίων θαλάσσης στα οποία αναφέρεται το σημείο 5 του άρθρου αυτού και του φορτίου τους και οι οποίες παρέχονται προς τον ίδιο τον εφοπλιστή ή αν η απαλλαγή αυτή αφορά, επίσης, τέτοιου είδους υπηρεσίες παρεχόμενες σε τρίτο.

18 Πρέπει, σχετικώς, να υπομνησθεί ότι αντικείμενο των υποθέσεων που εκκρεμούν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου είναι πράξεις μεταφοράς καυσίμων εκ μέρους της ΕΛΜΕΚΑ για λογαριασμό της Oceanic η οποία πωλεί το καύσιμο στους εφοπλιστές των οικείων πλοίων. Πράγματι, η ΕΛΜΕΚΑ δεν παρέχει τις υπηρεσίες της απευθείας στους εφοπλιστές, αλλά στην Oceanic, η οποία παραδίδει τα αγαθά στους εφοπλιστές αυτούς.

19 Η Ελληνική και η Ιταλική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, υποστηρίζουν ότι οι υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται στον ίδιο τον εφοπλιστή για να τύχουν της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 15, σημείο 8, της έκτης οδηγίας.

20 Υπενθυμίζεται ότι οι απαλλαγές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου, οι οποίες εντάσσονται στο γενικό πλαίσιο του κοινού συστήματος του ΦΠΑ που θεσπίστηκε με την έκτη οδηγία (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 5ης Ιουνίου 1997, C-2/95, SDC, Συλλογή 1997, σ. I-3017, σκέψη 21· της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, Kügler, Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψη 25, και Cimber Air, προαναφερθείσα, σκέψη 23). Εξάλλου, όπως τονίστηκε στη σκέψη 15 της παρούσας αποφάσεως, οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς.

21 Όπως τονίστηκε στη σκέψη 15 της παρούσας αποφάσεως, οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς. Οι πράξεις οι σχετικές με τον εφοδιασμό πλοίων στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 15, σημείο 4, της έκτης οδηγίας απαλλάσσονται επειδή εξομοιώνονται με πράξεις κατά την εξαγωγή (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση Velker International Oil Company, προαναφερθείσα, σκέψη 21).

22 Όσον αφορά τις πράξεις κατά την εξαγωγή, όπως η αυτοδίκαιη απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 15, σημείο 1, της έκτης οδηγίας εφαρμόζεται αποκλειστικώς στις τελικές παραδόσεις αγαθών αποστελλομένων ή μεταφερομένων από τον πωλητή ή για λογαριασμό του εκτός της Κοινότητας, η απαλλαγή που προβλέπει το σημείο 4 του ιδίου άρθρου δεν μπορεί να εφαρμοστεί παρά μόνον επί παραδόσεων αγαθών στον εφοπλιστή ο οποίος θα χρησιμοποιήσει τα αγαθά αυτά για εφοδιασμό και, επομένως, δεν μπορεί να περιλάβει παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται σε προηγούμενο στάδιο της εμπορίας (βλ., υπ' αυτή την έννοια, την απόφαση Velker International Oil Company, προαναφερθείσα, σκέψη 22).

23 Πράγματι, η επέκταση της απαλλαγής σε στάδια προγενέστερα της τελικής παραδόσεως των αγαθών στον εφοπλιστή θα απαιτούσε τη θέσπιση, εκ μέρους των κρατών, μηχανισμών ελέγχου και επιβλέψεως με σκοπό την εξακρίβωση του τελικού προορισμού των αγαθών που απαλλάσσονται από τον φόρο. Οι μηχανισμοί αυτοί συνεπάγονται, τόσο για τα κράτη όσο και για τους οικείους επιχειρηματίες, υποχρεώσεις ασυμβίβαστες προς την «ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών» την οποία επιτάσσει το άρθρο 15, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας (βλ., υπ' αυτή την έννοια, την απόφαση Velker International Oil Company, προαναφερθείσα, σκέψη 24).

24 Όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 28 των προτάσεών της, οι σκέψεις αυτές ισχύουν, κατ' αναλογία, και για την απαλλαγή των κατά την έννοια του άρθρου 15, σημείο 8, της έκτης οδηγίας υπηρεσιών. Επομένως, προς διασφάλιση της συνεπούς εφαρμογής της έκτης οδηγίας στο σύνολό της, η προβλεπόμενη από τη διάταξη αυτή απαλλαγή εφαρμόζεται μόνον επί υπηρεσιών που παρέχονται απευθείας στον εφοπλιστή, χωρίς να περιλαμβάνει εκείνες που παρέχονται σε προγενέστερο στάδιο της εμπορίας.

25 Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 15, σημείο 8, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι η προβλεπόμενη από τη διάταξη αυτή απαλλαγή αφορά τις υπηρεσίες που παρέχονται απευθείας στον εφοπλιστή προς κάλυψη άμεσων αναγκών των πλοίων θαλάσσης.

Επί του τρίτου ερωτήματος

26 Με το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, ουσιαστικώς, αν, λαμβανομένων υπόψη των κανόνων και των αρχών του κοινοτικού δικαίου περί ΦΠΑ, πράξη της εθνικής φορολογικής αρχής που επιτρέπει σε υποκείμενο στον φόρο να μη μετακυλίσει τον ΦΠΑ στον αντισυμβαλλόμενό του μπορεί, μολονότι η πράξη αυτή είναι παράνομη, να δημιουργήσει στον υποκείμενο στον φόρο δικαιολογημένη εμπιστοσύνη αποκλείουσα την εκ των υστέρων καταβολή αυτού του φόρου.

27 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης δεν επιτρέπει να απαιτείται η εκ των υστέρων καταβολή του ΦΠΑ που ο υποκείμενος στον φόρο δεν μετακύλισε στον αντισυμβαλλόμενό του κατά τις αντίστοιχες φορολογικές χρήσεις και δεν κατέβαλε στη φορολογική αρχή, στην περίπτωση που η συμπεριφορά της εν λόγω αρχής επί σειρά ετών δημιούργησε στον

υποκείμενο στον φόρο τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι δεν είχε την υποχρέωση να μετακυλίσει τον φόρο αυτό. Πάντως, κατά την προφορική διαδικασία, η Επιτροπή προσέθεσε ότι το γεγονός ότι η αρμόδια φορολογική αρχή δεν γνωστοποίησε το στοιχείο αυτό μπορεί, ενδεχομένως, να οδηγήσει σε διαφορετική εκτίμηση.

28 Αντιθέτως, η Ελληνική Κυβέρνηση φρονεί ότι οι κανόνες του κοινοτικού δικαίου περί ΦΠΑ δεν αποκλείουν την εκ των υστέρων είσπραξη φόρου ο οποίος δεν καταβλήθηκε στη φορολογική αρχή επειδή ο υποκείμενος στον φόρο είχε την πεποίθηση ότι δεν υποχρεούται να μετακυλίσει τον φόρο αυτό, στην περίπτωση που η πεποίθηση αυτή οφείλεται σε ερμηνεία των σχετικών νομοθετικών διατάξεων δοθείσα, κατόπιν αιτήσεως του υποκειμένου στον φόρο, από φορολογική αρχή, ιδίως όταν η εν λόγω αρχή δεν είναι αρμόδια να αποφανθεί επί της αιτήσεως αυτής.

29 Η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η ισορροπία μεταξύ της διασφαλίσεως των αρχών της βεβαιότητας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, αφενός, και η ανάγκη τηρήσεως της κοινοτικής νομοθεσίας περί ΦΠΑ, αφετέρου, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι, στις υποθέσεις της κύριας δίκης, το Ελληνικό Δημόσιο δεν μπορεί να επιβάλει κυρώσεις ή να απαιτήσει την καταβολή τόκων, μολονότι ο φόρος αυτός έπρεπε, πάντως, να καταβληθεί.

30 Από τις αποφάσεις περί παραπομπής προκύπτει ότι πρόκειται για προσωρινές αποφάσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, της 5ης Ιουνίου 1997, περί προσδιορισμού του ΦΠΑ για τις φορολογικές χρήσεις 1994 (C-183/04), 1995 (C-182/04) και 1996 (C-181/04), που είχαν ως αποτέλεσμα την ανάκληση εγγράφου περί απαλλαγής από τον φόρο αυτό που είχε προηγουμένως εκδώσει η ΔΟΥ Πειραιώς.

31 Συναφώς, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου περιλαμβάνονται στην κοινοτική έννομη τάξη. Επομένως, τα κοινοτικά όργανα, αλλά και τα κράτη μέλη, πρέπει να τις τηρούν κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμουν οι κοινοτικές οδηγίες (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 3ης Δεκεμβρίου 1998, C-381/97, Belgocodex, Συλλογή 1998, σ. I-8153, σκέψη 26, και της 26ης Απριλίου 2005, C-376/02, «Goed Wonen», Συλλογή 2005, σ. I-3445, σκέψη 32). Κατά συνέπεια, οι εθνικές αρχές υποχρεούνται να τηρούν την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των επιχειρηματιών.

32 Όσον αφορά την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του αποδέκτη ευεργετικής πράξεως, επιβάλλεται, αρχικώς, να εξεταστεί αν οι πράξεις των διοικητικών αρχών δημιούργησαν στο πνεύμα ενός σώφρονος και ενημερωμένου επιχειρηματία δικαιολογημένη εμπιστοσύνη (βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 1975, 95/74 έως 98/74, 15/75 και 100/75, Union nationale des coopératives agricoles de céréales κ.λπ. κατά Επιτροπής και Συμβουλίου, Συλλογή τόμος 1975, σ. 503, σκέψεις 43 έως 45, και της 1ης Φεβρουαρίου 1978, 78/77, Lührs, Συλλογή τόμος 1978, σ. 71, σκέψη 6). Αν η απάντηση στο ζήτημα αυτό είναι καταφατική, πρέπει, στη συνέχεια, να αποδειχθεί ο δικαιολογημένος χαρακτήρας αυτής της εμπιστοσύνης.

33 Εν προκειμένω, όπως εκτίθεται στις αποφάσεις περί παραπομπής, η ΕΛΜΕΚΑ είχε απευθύνει προς τη ΔΟΥ Πειραιώς ερώτημα περί του αν, ενόψει του εφοδιασμού με καύσιμα πλοίων, απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ, δυνάμει του άρθρου 22 του νόμου 1642/1986, και με ποια διαδικασία. Η ως άνω ΔΟΥ της απάντησε ότι οι φορτωτικές απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 22, στοιχεία γ' και δ'.

34 Επισημαίνεται, επίσης, ότι η Ελληνική Κυβέρνηση τόνισε, τόσο στις γραπτές παρατηρήσεις της όσο και κατά την προφορική διαδικασία, ότι υφίσταται ρητή

διάταξη της εθνικής νομοθεσίας που ορίζει ποια είναι η εθνική αρχή που είναι αρμόδια να απαντά σε ερωτήματα που απευθύνουν οι πολίτες περί νομικών ζητημάτων που αφορούν τη φορολογία.

35 Απόκειται, σχετικώς, στο εθνικό δικαστήριο να εξετάσει αν η ΕΛΜΕΚΑ, που έχει ως αντικείμενο της επιχειρηματικής της δραστηριότητας την εκμετάλλευση δεξαμενοπλοίου με το οποίο εκτελεί μεταφορές πετρελαιοειδών για λογαριασμό διαφόρων ναυλωτών εμπόρων υγρών καυσίμων, μπορούσε ευλόγως να υποθέσει ότι η ΔΟΥ Πειραιώς ήταν αρμόδια να αποφανθεί σχετικά με την απαλλαγή αυτής της δραστηριότητας.

36 Βάσει των ανωτέρω παρατηρήσεων, στο τρίτο ερώτημα επιβάλλεται να δοθεί η απάντηση ότι, στο πλαίσιο του κοινού συστήματος ΦΠΑ, οι αρμόδιες εθνικές φορολογικές αρχές υποχρεούνται να τηρούν την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να κρίνει αν, υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης, ο υποκείμενος στον φόρο μπορούσε ευλόγως να υποθέσει ότι η σχετική απόφαση ελήφθη από την αρμόδια αρχή.

Επί των δικαστικών εξόδων

37 Δεδομένου ότι η 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 προκειμένου να υποβάλουν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο έτεροι πλην των εν λόγω διαδίκων δεν αποδίδονται.

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

1) **Το άρθρο 15, σημείο 4, στοιχείο α΄, 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, στο οποίο παραπέμπει το σημείο 5 του ιδίου άρθρου, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, έχει εφαρμογή όχι μόνον επί πλοίων χρησιμοποιουμένων στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και για την επί κομίστρω μεταφορά επιβατών, αλλά και επί πλοίων χρησιμοποιουμένων στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και για την άσκηση εμπορικής, βιομηχανικής ή αλιευτικής δραστηριότητας.**

2) **Το άρθρο 15, σημείο 8, της έκτης οδηγίας 77/388 έχει την έννοια ότι η προβλεπόμενη από τη διάταξη αυτή απαλλαγή αφορά τις υπηρεσίες που παρέχονται απευθείας στον εφοπλιστή προς κάλυψη άμεσων αναγκών των πλοίων θαλάσσης.**

3) **Στο πλαίσιο του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας, οι αρμόδιες εθνικές φορολογικές αρχές υποχρεούνται να τηρούν την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να κρίνει αν, υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης, ο υποκείμενος στον φόρο μπορούσε ευλόγως να υποθέσει ότι η σχετική απόφαση ελήφθη από την αρμόδια αρχή.**

(υπογραφές)