ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
CHRISTINE STIX-HACKL
της 1ης Δεκεμβρίου 2005 [1]

I — Εισαγωγή

1. Κατά την παρούσα διαδικασία εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Συμβούλιο της Επικρατείας ζητεί από το Δικαστήριο την ερμηνεία του άρθρου 15 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου [2] (στο εξής: έκτη οδηγία), που αφορά τις φορολογικές απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, των εξομοιουμένων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών, σε σχέση με ναύλους για μεταφορές καυσίμων προοριζομένων για τον εφοδιασμό πλοίων θαλάσσης. Επιπλέον, το εθνικό αυτό δικαστήριο ερωτά, για την περίπτωση που η φορολογική απαλλαγή δεν έχει εφαρμογή, κατά πόσον η συμπεριφορά της φορολογικής διοικήσεως μπορεί να δημιουργήσει στον φορολογούμενο, σύμφωνα με την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, προστατευόμενη εμπιστοσύνη, η οποία εμποδίζει τον καταλογισμό του φόρου προστιθεμένης αξίας για παρελθόντα χρόνο.

II — Νομικό πλαίσιο

A — *Το κοινοτικό δίκαιο*

2. Το άρθρο 15 της έκτης οδηγίας έχει, αποσπασματικώς, ως εξής:

«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 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — Έκτη οδηγία 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).

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.

[...]

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 [...].»

Β — *Το εθνικό δίκαιο*

3. Το άρθρο 22 του νόμου 1642/1986, περί μεταφοράς στην ελληνική έννομη τάξη των διατάξεων της έκτης οδηγίας, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, είχε, αποσπασματικώς, ως εξής:

«Απαλλάσσονται από τον φόρο:

α) Η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία από υποκείμενους στο φόρο του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. 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 ναύλωση επαγγελματικών τουριστικών σκαφών του ν. 438/1976 (ΦΕΚ 256 Α1) απαλλάσσεται, εφόσον αυτά προσεγγίζουν κατά την πραγματοποίηση των πλόων τους και σε λιμένες εκτός Ελλάδας [....]. Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης που αφορούν στα σκάφη του ν. 438/1976 εφαρμόζονται και για τα λοιπά επαγγελματικά σκάφη [...].»

III — Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

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

5. Κατά τον φορολογικό έλεγχο των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε η ΕΛΜΕΚΑ κατά τις χρήσεις 1994, 1995 και 1996, οι αρμόδιες εθνικές αρχές διαπίστωσαν ότι μεταξύ των ναυλωτών-προμηθευτών της εν λόγω εταιρίας περιλαμβανόταν και η εδρεύουσα στον Παναμά εταιρία Oceanic International Bunkering SA, με αντικείμενο εργασιών την εμπορία πετρελαιοειδών προϊόντων και λιπαντικών. Οι αρμόδιες αρχές διαπίστωσαν, επίσης, ότι η εταιρία ΕΛΜΕΚΑ δεν χρέωνε ΦΠΑ επί του ακαθαρίστου ναύλου τον οποίο εισέπραττε κάθε φορά με βάση τις εκδιδόμενες φορτωτικές για τις μεταφορές πετρελαιοειδών προϊόντων (καυσίμων), τα οποία προορίζονταν για τον εφοδιασμό πλοίων στο εσωτερικό της

χώρας για λογαριασμό της ως άνω αλλοδαπής εταιρίας, για τον λόγο ότι επρόκειτο για συναλλαγές που απαλλάσσονταν του φόρου αυτού.

6. Η ΕΛΜΕΚΑ, με έγγραφο που απηύθυνε στη ΔΟΥ Πλοίων Πειραιώς στις 21 Ιουνίου 1994, ζήτησε πληροφορίες σχετικά με το ζήτημα αν, στο πλαίσιο του εφοδιασμού, με το δεξαμενόπλοιό της και για λογαριασμό της εταιρίας Oceanic International Bunkering SA, 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. Με έγγραφο της 24ης Ιουνίου 1994, οι ως άνω αρχές ενημέρωσαν την εταιρία ότι οι εν λόγω φορτωτικές απαλλάσσονταν του ΦΠΑ.

7. Με την αιτιολογία ότι, μετά την κατάργηση, από 1ης Ιανουαρίου 1993, της απαλλαγής από τον ΦΠΑ η οποία ίσχυε για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς πετρελαιοειδών προϊόντων, οι υπηρεσίες της αναιρεσείουσας υποβλήθηκαν στον ΦΠΑ για τον λόγο ότι παρέχονταν στο εσωτερικό της χώρας, η αρμόδια φορολογική αρχή καταλόγισε στην αναιρεσείουσα, με τρεις αποφάσεις της 5ης Ιουνίου 1997, που αφορούν τις επίδικες χρήσεις, ήτοι τις περιόδους από 1ης Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 1994 (C-183/04), από 1ης Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 1995 (C-182/04) και από 1ης Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 1996 (C-181/04), τη διαφορά για τον οφειλόμενο κύριο φόρο, προσαύξηση φόρου λόγω ανακριβούς δηλώσεως για εκάστη των οικείων περιόδων, καθώς και πρόστιμο.

8. Η εταιρία ΕΛΜΕΚΑ προσέβαλε τις εν λόγω αποφάσεις ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιώς. Κατόπιν της απορρίψεως της προσφυγής της από το Διοικητικό Πρωτοδικείο, η ΕΛΜΕΚΑ άσκησε έφεση ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου, το οποίο εξαφάνισε εν μέρει την απόφαση του Πρωτοδικείου. Αυτό δέχθηκε βασικά ότι, εφόσον από συμπεριφορά της Διοικήσεως, εκδηλωθείσα με θετικές ενέργειες, δημιουργήθηκε στον υποκείμενο στον φόρο η σταθερή και δικαιολογημένη, κατά την κοινή πείρα, πεποίθηση ότι δεν υπέκειτο στον ΦΠΑ, με συνέπεια αυτός να μην τον επιρρίπτει στην κατανάλωση, δεν επιτρέπεται ο καταλογισμός του φόρου για παρελθόντα χρόνο, αν αυτός θέτει σε κίνδυνο την οικονομική σταθερότητα της οικείας επιχειρήσεως. Εντούτοις, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τον κίνδυνο της οικονομικής της καταρρεύσεως. Επιπλέον, το Διοικητικό Εφετείο αποφάσισε ότι η απαλλαγή από τον φόρο προστιθεμένης αξίας έχει εφαρμογή μόνο στις παραδόσεις καυσίμων που διενεργούνται απευθείας από τους ίδιους τους προμηθευτές και όχι στις μεταφορές που γίνονται για λογαριασμό των προμηθευτών από τους διαμεσολαβούντες μεταφορείς, όπως είναι η προσφεύγουσα. Επομένως, το Διοικητικό Εφετείο αποφάσισε ότι η προσφεύγουσα νομίμως υποχρεούται να καταβάλει το ποσό της κύριας φορολογικής οφειλής όχι όμως τον πρόσθετο φόρο και το πρόστιμο, διότι η προσφεύγουσα ακολούθησε αποκλειστικά τις υποδείξεις της φορολογικής αρχής.

9. Η προσφεύγουσα άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας. Στο πλαίσιο αυτής της δίκης, το Συμβούλιο της Επικρατείας ζητεί από το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, με απόφαση της 3ης Μαρτίου 2004, η οποία περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 19 Απριλίου 2004, την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί των ακολούθων ερωτημάτων:

«1) Η περίπτωση α΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 15 της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (οδηγία 77/388/ΕΟΚ) 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 την 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;

IV — Επί του πρώτου ερωτήματος

10. Για να διαπιστωθεί αν οι επίδικοι ναύλοι για μεταφορές καυσίμων εμπίπτουν στις φορολογικές απαλλαγές που προβλέπει το άρθρο 15, σημεία 5 ή 8, της έκτης οδηγίας, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' αρχάς, με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, αν το κριτήριο της χρησιμοποιήσεως «στην ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης», το οποίο ανα-

φέρεται υπό στοιχείο α' του σημείου 4 του άρθρου 15 της έκτης οδηγίας —στο οποίο παραπέμπουν αμφότερα τα προαναφερθέντα σημεία 5 και 8— αφορά μόνον εκείνα τα πλοία που χρησιμοποιούνται στις μεταφορές επιβατών επί κομίστρω ή αφορά επίσης τα αναφερόμενα στη διάταξη αυτή πλοία που χρησιμοποιούνται για την άσκηση εμπορικής, βιομηχανικής ή αλιευτικής δραστηριότητας.

Α — *Κύριοι ισχυρισμοί των μετεχόντων στη δίκη*

11. Η *Επιτροπή* υποστηρίζει ότι οι διατάξεις του άρθρου 15, σημείο 4, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας αφορούν τα πλοία μόνον καθόσον αυτά χρησιμοποιούνται στην ανοικτή θάλασσα για την επί κομίστρω εκτέλεση μεταφοράς επιβατών ή για εμπορικές, βιομηχανικές ή αλιευτικές δραστηριότητες. Επομένως, τα κριτήρια πρέπει να εφαρμόζονται σωρευτικώς σε όλα τα οικεία πλοία.

12. Η *Ελληνική Κυβέρνηση* συμφωνεί με την άποψη αυτή.

13. Η *Ιταλική Κυβέρνηση*, αντιθέτως, υποστηρίζει την άποψη ότι η διάταξη του άρθρου 15, σημείο 4, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η απαλλαγή αφορά τη ναύλωση, αφενός, πλοίων που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης για την εκτέλεση επί κομίστρω μεταφοράς επιβατών και αφετέρου, πλοίων που χρησιμοποιούνται για την άσκηση εμπορικής, βιομηχανικής ή αλιευτικής δραστηριότητας.

Β — *Εκτίμηση*

14. Όπως η Επιτροπή εξήγησε με τις παρατηρήσεις της, η πλειονότητα μεν των γλωσσικών αποδόσεων του άρθρου 15, σημείο 4, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας επιβεβαιώνει ότι, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, απαλλάσσονται του φόρου μόνον εκείνα τα πλοία τα οποία και χρησιμοποιούνται στην ανοικτή θάλασσα και προορίζονται για την επί κομίστρω εκτέλεση μεταφοράς επιβατών, για εμπορικές, βιομηχανικές ή αλιευτικές δραστηριότητες. Όμως, μερικά κείμενα επιτρέπουν, μεταξύ άλλων, και την ερμηνεία ότι μόνον τα εκτελούντα μεταφορές επιβατών πλοία πρέπει επίσης να χρησιμοποιούνται στην ανοικτή θάλασσα για να εμπίπτουν στην εν λόγω φορολογική απαλλαγή, ώστε η σύγκριση των διαφόρων γλωσσικών κειμένων και η ερμηνεία σύμφωνα με το γράμμα της διατάξεως δεν οδηγεί σε σαφές συμπέρασμα.

15. Το πλαίσιο και ο σκοπός της επίδικης διατάξεως[3] συνηγορούν, εντούτοις, υπέρ του ότι το κριτήριο της χρησιμοποιήσεως στην ανοικτή θάλασσα αφορά όλα τα είδη πλοίων που αναφέρονται στην εν λόγω διάταξη.

3 — Βλ. τις αποφάσεις της 24ης Φεβρουαρίου 2000, C-434/97, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2000, σ. I-1129, σκέψη 22), και της 27ης Μαρτίου 1990, C—372/88, Cricket St. Thomas (Συλλογή 1990, σ. I-1345, σκέψη 19).

16. Πρώτον, πρέπει πράγματι να επισημανθεί ότι, στο άρθρο 15, σημείο 4, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, προβλέπεται ιδιαιτέρως φορολογική απαλλαγή για πλοία τα οποία χρησιμοποιούνται για την παράκτια αλιεία. Όπως εύστοχα ανέφερε η Ελληνική Κυβέρνηση, η διάταξη αυτή θα ήταν περιττή αν το κριτήριο της χρησιμοποιήσεως «στην ανοικτή θάλασσα» αφορούσε αποκλειστικά πλοία που εκτελούν μεταφορά επιβατών και, επομένως, όλα τα πλοία τα οποία χρησιμοποιούνται για την αλιεία θα απαλλάσσονταν ήδη βάσει του άρθρου 15, σημείο 4, στοιχείο α', από τον ΦΠΑ.

17. Δεύτερον, η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται όμως και από τον σκοπό της επίδικης φοροαπαλλαγής. Από τον τίτλο του άρθρου 15 («Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών») φαίνεται πράγματι ότι οι διατάξεις του άρθρου 15 της έκτης οδηγίας αποσκοπούν εν γένει στην απαλλαγή από τον φόρο προστιθεμένης αξίας των παραδόσεων και υπηρεσιών προς πλοία και αεροπλάνα που χρησιμοποιούνται στις διεθνείς μεταφορές [4].

18. Αν το κριτήριο της χρησιμοποιήσεως «στην ανοικτή θάλασσα» αφορούσε μόνον τα πλοία μεταφοράς επιβατών, τότε, χωρίς αυτό το κριτήριο, η απαλλαγή θα κάλυπτε επιπλέον μεγάλο αριθμό πλοίων τα οποία ποτέ δεν εγκαταλείπουν τον εθνικό χώρο και μάλιστα, για παράδειγμα, τόσο τα πλοία που χρησιμοποιούνται στη θάλασσα αλλά μόνο για σκοπούς της παράκτιας ναυσιπλοΐας ή για την αλιεία στην οικονομική ζώνη του οικείου κράτους μέλους, όσο και πλοία τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά στις εθνικές μεταφορές για εμπορικούς σκοπούς ή για την αλιεία στα εσωτερικά ύδατα ή τους ποταμούς.

19. Μια ερμηνεία, σύμφωνα με την οποία το άρθρο 15, σημείο 4, στοιχείο α', δεν θα περιλάμβανε μόνον πλοία που χρησιμοποιούνται στην ανοικτή θάλασσα, δεν θα ήταν σύμφωνη εξάλλου, κατά τη γνώμη μου, με την πάγια νομολογία, σύμφωνα με την οποία οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι αποτελούν εξαιρέσεις από τη γενική βασική αρχή, σύμφωνα με την οποία κάθε υπηρεσία, την οποία ένας φορολογούμενος παρέχει έναντι αμοιβής, υπόκειται στον φόρο κύκλου εργασιών [5].

20. Κατόπιν όλων αυτών, προτείνω να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα ως απάντηση ότι το άρθρο 15, σημείο 4, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 15, σημείο 5, της εν λόγω οδηγίας, περιλαμβάνει μόνον πλοία χρησιμοποιού-

4 — Η Επιτροπή το επιβεβαίωσε με μεταγενέστερη πρόταση για ακριβέστερη, κοινοτικού δικαίου ρύθμιση του φόρου προστιθεμένης αξίας επί των τροφοεφοδίων που προορίζονται για τον εφοδιασμό αεροπλάνων και πλοίων, καθώς και τραίνων στο πλαίσιο διεθνών μεταφορών: βλ. την πρόταση της 23ης Ιανουαρίου 1980 για οδηγία του Συμβουλίου σχετικά με την κοινοτικού δικαίου ρύθμιση του φόρου προστιθεμένης αξίας και των καταναλωτικών φόρων επί των τροφοεφοδίων που προορίζονται για τον εφοδιασμό αεροπλάνων και πλοίων, καθώς και τραίνων στο πλαίσιο διεθνών μεταφορών (ΕΕ C 31, σ. 10). Η αιτιολογική έκθεση της προτάσεως αναφέρει ότι η έκτη οδηγία «στο άρθρο 15 [περιλαμβάνει] διατάξεις σύμφωνα με τις οποίες, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, οι παραδόσεις αγαθών για τον εφοδιασμό πλοίων και αεροπλάνων στον τομέα των διεθνών μεταφορών απαλλάσσονται του φόρου».

5 — Αποφάσεις της 20ής Νοεμβρίου 2003, C-212/01, Unterpertinger (Συλλογή 2003, σ. I-13859, σκέψη 34), της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler (Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψη 28), της 5ης Ιουνίου 1997, C-2/95, Sparekassernes Datacenter (Συλλογή 1997, σ. I-3017, σκέψη 20), και της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 13).

μενα στην ανοικτή θάλασσα, τα οποία χρησιμοποιούνται στις επί κομίστρω μεταφορές επιβατών, για την άσκηση εμπορικής, βιομηχανικής ή αλιευτικής δραστηριότητας.

21. Τελειώνοντας, ας παρατηρηθεί ακόμη ότι στο εθνικό δικαστήριο απόκειται, υπό το φως αυτής της απαντήσεως, να εξετάσει αν η ρύθμιση του ελληνικού δικαίου όσον αφορά την κατηγορία πλοίων, τα οποία αφορά η μίσθωση, ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις της έκτης οδηγίας.

V — Επί του δευτέρου ερωτήματος

22. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν η προβλεπόμενη από το άρθρο 15, σημείο 8, της έκτης οδηγίας φορολογική απαλλαγή προϋποθέτει ότι η υπηρεσία παρέχεται στον ίδιο τον εφοπλιστή τοιούτου πλοίου ανοικτής θαλάσσης ή αν η υπηρεσία μπορεί να παρασχεθεί και σε τρίτο, καθόσον η υπηρεσία τελικά προορίζεται για τις άμεσες ανάγκες του εν λόγω πλοίου.

Α — *Κύριοι ισχυρισμοί των μετεχόντων στη δίκη*

23. Η *Επιτροπή*, η *Ελληνική Κυβέρνηση* και η *Ιταλική Κυβέρνηση* εκτιμούν ότι, προκειμένου να χορηγηθεί απαλλαγή από τον φόρο, κατά το άρθρο 15, σημείο 8, της έκτης οδηγίας, αποδέκτης των παρεχόμενων υπηρεσιών πρέπει να είναι ο ίδιος ο εφοπλιστής.

Β — *Εκτίμηση*

24. Πρώτον, πρέπει να υπομνησθεί η ουσιώδης για την προκειμένη περίπτωση δραστηριότητα, δηλαδή η εκτέλεση της μεταφοράς καυσίμων για τον εφοδιασμό πλοίων από την ΕΛΜΕΚΑ για λογαριασμό της ναυλώτριας-προμηθεύτριας εταιρίας Oceanic International Bunkering, η οποία πωλεί τα καύσιμα στους εφοπλιστές των οικείων πλοίων. Επομένως, η ΕΛΜΕΚΑ δεν παρέχει τις υπηρεσίες της απευθείας στους τελευταίους, αλλά στον ναυλωτή-προμηθευτή, ο οποίος παραδίδει τα καύσιμα στο πλαίσιο απαλλασσομένης από τον ΦΠΑ παραδόσεως στους εφοπλιστές σύμφωνα με το άρθρο 15, σημείο 4, στοιχείο α', καθόσον πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις γι' αυτή την απαλλαγή.

25. Όπως ανέφεραν οι μετέχοντες στη δίκη αυτή, το Δικαστήριο αποφάσισε στην υπόθεση Velker ότι η προβλεπόμενη από το άρθρο 15, σημείο 4, απαλλαγή των παραδόσεων αγαθών τα οποία προορίζονται για εφοδιασμό πλοίων πρέπει να γίνεται αντιληπτή υπό την έννοια ότι μπορεί να ισχύει μόνο για παραδόσεις αγαθών σε εφοπλιστή πλοίων, ο οποίος χρησιμοποιεί τα αγαθά αυτά για τον εφοδιασμό των πλοίων, και επομένως δεν μπορεί να επεκταθεί σε παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται σε προηγούμενο στάδιο του εμπορίου [6].

6 — Απόφαση της 26ης Ιουνίου 1990, C-185/89, Velker (Συλλογή 1990, σ. I-2561, σκέψεις 22 και 30).

26. Στο σκεπτικό της αποφάσεως αυτής, το Δικαστήριο παραπέμπει κατ' αρχάς στη στενή ερμηνεία που επιβάλλεται ιδίως σε σχέση με απαλλαγές από τον φόρο, οι οποίες αποτελούν εξαίρεση από τον κανόνα της υπαγωγής στον φόρο των πράξεων που πραγματοποιούνται «στο εσωτερικό της χώρας» [7]. Επιπλέον αυτό διαπιστώνει ότι οι αναφερόμενες στο άρθρο 15, σημείο 4, πράξεις απαλλάσσονται του φόρου προστιθεμένης αξίας διότι εξομοιώνονται προς πράξεις κατά την εξαγωγή, ως προς τις οποίες η προβλεπομένη από το άρθρο 15, σημείο 1, απαλλαγή ισχύει μόνο για τις τελικές παραδόσεις αγαθών που εξάγονται από τον πωλητή ή για λογαριασμό του [8].

27. Τέλος, πρέπει να γίνει παραπομπή στις ακόλουθες εκτιμήσεις του Δικαστηρίου στην εν λόγω απόφαση: «Η επέκταση της απαλλαγής στα στάδια που προηγούνται της τελικής παραδόσεως των αγαθών στον εφοπλιστή απαιτεί 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 όχι μόνο δεν οδηγούν σε απλούστευση των διοικητικών διαδικασιών, αλλά προκαλούν περιορισμούς, για τα κράτη και τους ενδιαφερόμενους επιχειρηματίες, ασυμβίβαστους προς την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών, την οποία επιτάσσει η πρώτη περίοδος του άρθρου 15 της έκτης οδηγίας.» [9]

28. Κατά τη γνώμη μου, οι εκτιμήσεις στις οποίες βασίζεται η απόφαση αυτή μπορούν να ισχύσουν επίσης ως προς την απαλλαγή υπηρεσιών υπό την έννοια του άρθρου 15, σημείο 8. Δεν είναι προφανές επίσης γιατί στην υπό κρίση υπόθεση θα έπρεπε να γίνει διάκριση όσον αφορά την εφαρμογή απαλλαγών από τον ΦΠΑ μεταξύ της παραδόσεως αγαθών και της παροχής υπηρεσιών — εκάστοτε σε πλοία ανοικτής θαλάσσης.

29. Επομένως, υπό το φως της αποφάσεως Velker, έχω τη γνώμη ότι, κατ' αναλογία προς τη ρυθμιζομένη από το άρθρο 15, σημείο 4, περίπτωση της παραδόσεως αγαθών για τον εφοδιασμό πλοίων ανοικτής θαλάσσης, και οι υπηρεσίες που προορίζονται για τις άμεσες ανάγκες αντίστοιχου πλοίου ανοικτής θαλάσσης πρέπει να παρέχονται στον εφοπλιστή του πλοίου αυτού, προκειμένου να εμπίπτουν στην απαλλαγή του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 15, σημείο 8.

30. Κατόπιν όλων αυτών, προτείνω στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα να δοθεί ως απάντηση ότι η απαλλαγή από τον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 15, σημείο 8, της έκτης οδηγίας προϋποθέτει ότι η υπηρεσία παρέχεται στον ίδιο τον εφοπλιστή.

VI — Επί του τρίτου ερωτήματος

31. Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα ερωτάται κατ' ουσίαν κατά πόσον οι διατά-

7 — Βλ. σκέψεις 19 και 20 της αποφάσεως.
8 — Βλ. σκέψεις 21 και 22 της αποφάσεως.
9 — Βλ. σκέψη 24 της αποφάσεως.

ξεις και οι βασικές αρχές της Κοινότητας στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας, ειδικότερα οι αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου, απαγορεύουν καταλογισμό φόρου για παρελθόντα χρόνο, λαμβάνοντας υπόψη τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης.

Α — *Κύριοι ισχυρισμοί των μετεχόντων στη δίκη*

32. Η *Επιτροπή* αναφέρει συναφώς ότι η πάγια νομολογία του Δικαστηρίου στον τομέα της ανακλήσεως ευμενών βεβαιωτικών πράξεων, καθώς και η σχετική νομολογία για την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και την ασφάλεια δικαίου στο πλαίσιο του ΦΠΑ συνηγορούν υπέρ της εφαρμογής εν προκειμένω της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης για την προστασία του φορολογουμένου. Κατά την προφορική διαδικασία, η Επιτροπή προσέθεσε εντούτοις ότι το γεγονός, το οποίο η Ελληνική Κυβέρνηση εξέθεσε για πρώτη φορά με τις γραπτές της παρατηρήσεις επί της αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, ότι η πληροφορία σχετικά με τη φορολογική απαλλαγή δεν ανακοινώθηκε στην ΕΛΜΕΚΑ από την αρμόδια αρχή μπορεί ενδεχομένως να οδηγήσει σε άλλη εκτίμηση.

33. Η *Ελληνική Κυβέρνηση* εκτιμά ότι το ζήτημα εφαρμογής της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης πρέπει να εξετασθεί σε συνάρτηση με την ύπαρξη δικαιολογημένης εμπιστοσύνης άξιας προστασίας, αφενός, και την αρχή της νομιμότητας, αφετέρου. Οι κοινοτικοί κανόνες περί ΦΠΑ δεν απαγορεύουν στην υπό κρίση υπόθεση την αναδρομική είσπραξη του φόρου προστιθεμένης αξίας διότι η προβαλλόμενη εμπιστοσύνη του φορολογουμένου μεταξύ άλλων οφείλεται στο ότι, κατόπιν αιτήσεως της προσφεύγουσας, μια φορολογική αρχή, η οποία δεν ήταν αρμόδια κατά νόμο για να αποφανθεί επί της αιτήσεως αυτής, έδωσε την επίδικη πληροφορία.

34. Κατά την *Ιταλική Κυβέρνηση*, λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας του Δικαστηρίου, ειδικότερα της αποφάσεως Gemeente Leusden [10], η προσήκουσα ισορροπία μεταξύ της τηρήσεως των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, αφενός, και της ανάγκης τηρήσεως της κοινοτικής κανονιστικής ρυθμίσεως περί ΦΠΑ, αφετέρου, πρέπει να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι, στην προκειμένη περίπτωση, το κράτος μέλος δεν δύναται να επιβάλει καμία κύρωση ούτε να απαιτήσει την καταβολή τόκων, ο φόρος όμως θα πρέπει να εξακολουθεί να οφείλεται.

Β — *Εκτίμηση*

35. Εισαγωγικώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι η εφαρμογή κοινοτικών ρυθμίσεων πρέπει να ακολουθεί τις τυπικές και ουσιαστικές διατάξεις του εθνικού δικαίου, αυτό εντούτοις υπό την επιφύλαξη των ορίων που έχει

10 — Απόφαση της 29ης Απριλίου 2004 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-487/01 και C-7/02, Gemeente Leusden (Συλλογή 2004, σ. I-5337).

θέσει το κοινοτικό δίκαιο, περιλαμβανομένων των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου [11].

36. Αυτό ισχύει επίσης για τον καθορισμό και την είσπραξη του φόρου προστιθεμένης αξίας από τις εθνικές αρχές. Η έκτη οδηγία περί φόρου προστιθεμένης αξίας δεν ρυθμίζει ένα εκ των υστέρων καταλογισμό φόρου, αυτόν καθεαυτόν, όπως είναι αυτός που αποτελεί αντικείμενο της υπό κρίση υποθέσεως. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν ή κατά πόσον επιτρέπεται αυτός ο καταλογισμός φόρου, ειδικότερα λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι η πληροφορία της φορολογικής αρχής προκάλεσε στον φορολογούμενο τη δημιουργία εμπιστοσύνης περί της απαλλαγής της πράξεώς του από τον φόρο.

37. Κατ' αρχάς διαπιστώνεται συναφώς ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης περιλαμβάνεται στην κοινοτική έννομη τάξη και, επομένως, τόσο τα κοινοτικά όργανα όσο και τα κράτη μέλη —και οποιαδήποτε εθνική αρχή επιφορτισμένη με την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου— πρέπει κατά την εφαρμογή των κοινοτικών κανονιστικών ρυθμίσεων να την τηρούν [12].

38. Εξ αυτού, αφενός, το Δικαστήριο συνήγαγε ότι πρέπει να θεωρείται ότι επιτρέπεται εθνική νομοθεσία, για παράδειγμα, σε τομέα όπως αυτός της αναζήτησης κοινοτικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν παρανόμως, η οποία προστατεύει τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη και την ασφάλεια δικαίου. Πάντως, οι εθνικές διατάξεις δεν πρέπει να αποσκοπούν στο να καθίσταται πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής η υλοποίηση της κοινοτικής ρυθμίσεως, το δε εθνικό δίκαιο πρέπει να εφαρμόζεται χωρίς διακρίσεις σε σχέση με τις συνθήκες κατά τις οποίες κρίνονται ομοειδείς, καθαρά εθνικές διαφορές. Επιπλέον, το συμφέρον της Κοινότητας πρέπει να λαμβάνεται πλήρως υπόψη [13].

39. Αφετέρου, όμως, με σειρά αποφάσεών του, το Δικαστήριο έκρινε εθνικά μέτρα, ιδίως εθνικές ρυθμίσεις που θεσπίστηκαν στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας, επίσης απευθείας σε σχέση με τις αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου [14].

40. Έτσι διαπίστωσε, για παράδειγμα, ότι η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, άπαξ η ιδιότητα αυτή αναγνωριστεί, δεν μπορεί πλέον να ανακληθεί αναδρομικώς, εκτός των περιπτώσεων απάτης ή καταστρατηγήσεως, χωρίς να χωρήσει παραβίαση των

11 — Αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 2001 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-80/99, C-81/99 και C-82/99, Flemmer κ.λπ. (Συλλογή 2001, σ. I-7211, σκέψη 55), και της 21ης Σεπτεμβρίου 1983 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις 205/82 έως 215/82, Deutsche Milchkontor GmbH κ.λπ. (Συλλογή 1983, σ. 2633, σκέψη 17).

12 — Βλ., μεταξύ άλλων, υπό την έννοια αυτή, τις αποφάσεις της 26ης Απριλίου 1988, 316/86, Krücken (Συλλογή 1988, σ. 2213, σκέψη 22), της 1ης Απριλίου 1993, στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-31/91 έως C-44/91, Lageder κ.λπ. (Συλλογή 1993, σ. I-1761, σκέψη 33), της 3ης Δεκεμβρίου 1998, C-381/97, Belgocodex (Συλλογή 1998, σ. I-8153, σκέψη 26), και της 8ης Ιουνίου 2000, C-396/98, Schlossstraße (Συλλογή 2000, σ. I-4279, σκέψη 44).

13 — Βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 20ής Μαρτίου 1997, C-24/95, Alcan (Συλλογή 1997, σ. I-1591, σκέψεις 24 και 25), καθώς και αυτήν στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις 205/82 έως 215/82, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 11 (σκέψεις 30 έως 32).

14 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2005, C-376/02, Stichting „Goed Wonen (Συλλογή 2005, σ. I-3445, σκέψη 34), C-487/01 και C-7/02, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 10 (σκέψη 69), C-396/98, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 12 (σκέψη 44) και C-381/97, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 12 (σκέψη 26).

αρχών της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου, διότι διαφορετικά θα αφαιρείτο αναδρομικώς από τον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα να εκπέσει του φόρου όσον αφορά τις πραγματοποιηθείσες από αυτόν δαπάνες για επενδύσεις [15].

41. Στις υποθέσεις αυτές, εντούτοις, επρόκειτο για το ερώτημα αν εθνικές νομοθετικές διατάξεις ή η τροποποίησή τους μπορούν να δημιουργήσουν δικαιολογημένη εμπιστοσύνη η οποία πρέπει να προστατευθεί [16]. Στην υπό κρίση περίπτωση τίθεται όμως το ερώτημα αν και κατά πόσον μπορεί εσφαλμένη πληροφορία της φορολογικής αρχής να δημιουργήσει μια τέτοια εμπιστοσύνη.

42. Κατά τη γνώμη μου, κατ' αρχήν, τίποτε δεν απαγορεύει να μπορεί και μια διοικητική ενέργεια να δημιουργεί δικαιολογημένη εμπιστοσύνη που πρέπει να προστατευθεί σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο, διότι η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, όπως ήδη ανέφερα [17], πρέπει να τηρείται από οποιαδήποτε, επιφορτισμένη με την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου αρχή. Επίσης το Δικαστήριο δέχθηκε, όπως ομοίως ήδη διαπίστωσα [18], βάσει της εφαρμογής της κοινοτικού δικαίου αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης σε σχέση με ενισχύσεις που καταβλήθηκαν παρανόμως, το κατ' αρχήν επιτρεπτό εθνικών ρυθμίσεων περί της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Το γεγονός που δημιουργεί ενδεχομένως δικαιολογημένη εμπιστοσύνη, στις περιπτώσεις ενισχύσεων, συντελείται επίσης συνήθως με κρατικές διοικητικές ενέργειες.

43. Από την άλλη πλευρά, το Δικαστήριο διαπίστωσε με σειρά αποφάσεων, οι οποίες ομοίως αφορούν σφάλματα ή λάθη εθνικών υπηρεσιών ή αρχών κατά την εφαρμογή κοινοτικού δικαίου, ότι «πρακτική κράτους μέλους που αντιβαίνει προς την κοινοτική κανονιστική ρύθμιση δεν συνεπάγεται τη γένεση δικαιολογημένης εμπιστοσύνης υπέρ του επωφελουμένου από την ούτω δημιουργημένη κατάσταση επιχειρηματία» [19].

44. Πάντως, κατά τη γνώμη μου, ούτε από τη νομολογία αυτή μπορεί να συναχθεί ότι σε μια περίπτωση όπως η προκείμενη δεν μπορεί να υπάρξει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη που πρέπει να προστατευθεί.

45. Η νομολογία αυτή βασίζεται πράγματι μάλλον στη σκέψη ότι πρακτική κράτους μέλους η οποία αντιβαίνει σε «σαφή διάταξη του κοινοτικού δικαίου» [20] δεν επιτρέπεται να οδηγήσει μέσω της αρχής της προστασίας

15 — Απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-400/98, Breitsohl (Συλλογή 2000, σ. I-4321, σκέψεις 34 έως 38).

16 — Βλ. απόφαση C-396/98, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 12 (σκέψη 45).

17 — Βλ. ανωτέρω, σημείο 37.

18 — Βλ. ανωτέρω, σημείο 38.

19 — Βλ. αποφάσεις στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-31/91 έως C-44/91, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 12 (σκέψη 34), της 16ης Νοεμβρίου 1983, 188/82, Thyssen (Συλλογή 1983, σ. 3721), και της 15ης Δεκεμβρίου 1982, 5/82, Maizena (Συλλογή 1982, σ. 4601, σκέψη 22).

20 — Βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-31/91 έως C-44/91, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 12 (σκέψη 35), και 316/86, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 12 (σκέψη 24).

της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης τελικά στη μη εφαρμογή της επίδικης κοινοτικής κανονιστικής ρυθμίσεως. Εν προκειμένω πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη η γενική κατάσταση συμφερόντων σε τομείς όπως αυτός των ενισχύσεων ή της επιστροφής λόγω εξαγωγής ή των ιδίων πόρων της Κοινότητας, στο πλαίσιο των οποίων τα κράτη μέλη ενίοτε δεν έχουν εκ των πραγμάτων ίδιο συμφέρον για την ορθή εφαρμογή των οικείων κοινοτικών διατάξεων. Ενόψει αυτού, αυστηρή εφαρμογή της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης θα εμποδίζει τα κράτη μέλη να ματαιώνουν με την αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο συμπεριφορά τους την πλήρη εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου έναντι του επιχειρηματία.

46. Κάπως διαφορετικά μου φαίνεται ότι πρέπει να κριθεί η κατάσταση όσον αφορά την είσπραξη του φόρου προστιθεμένης αξίας, η οποία αρχικώς πραγματοποιείται προς το συμφέρον των κρατών μελών. Εδώ θα πρέπει να υπάρχει σε πολύ μικρότερο βαθμό ο κίνδυνος ένα κράτος μέλος να βλάψει, προς όφελος ενός επιχειρηματία και σε βάρος της Κοινότητας, με τη δική του αντίθετη προς την Κοινότητα πρακτική την πλήρη εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου. Στο πλαίσιο αυτό, αντιθέτως, προέχει το ερώτημα της έννομης προστασίας του επιχειρηματία έναντι της διοικητικής ενέργειας του κράτους μέλους κατά την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου και δεν είναι εμφανές γιατί δεν θα μπορεί ένας επιχειρηματίας να επικαλεστεί την κοινοτικού δικαίου αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης έναντι των αρχών του κράτους μέλους.

47. Επομένως, έχω τη γνώμη ότι η έκτη οδηγία, ερμηνευόμενη υπό το φως της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, μπορεί, κατ' αρχήν, να απαγορεύει απολύτως τον φορολογικό καταλογισμό για παρελθόντα χρόνο αν δημιουργήθηκε δικαιολογημένη εμπιστοσύνη στον φορολογούμενο λόγω εσφαλμένης απαντήσεως της εθνικής φορολογικής αρχής.

48. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου για την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οπωσδήποτε, για την εφαρμογής της προϋπόθεση είναι ότι ο φορολογούμενος ήταν καλόπιστος ως προς τη φορολογική απαλλαγή [21].

49. Κατά τη γνώμη μου, στην προκειμένη υπόθεση ιδιαίτερη σημασία έχουν συναφώς δύο πτυχές, δηλαδή, αφενός, η δυνατότητα αναγνωρίσεως της ανακρίβειας της πληροφορίας σχετικά με τον φόρο και, αφετέρου, το πρόσφορον της διοικητικής πράξεως αυτής καθεαυτής για τη γένεση της καλής πίστεως του φορολογουμένου όσον αφορά τη φορολογική απαλλαγή της πράξεώς του.

50. Ως προς το ζήτημα της δυνατότητας αναγνωρίσεως της ανακρίβειας της πληροφορίας για τον φόρο πρέπει να παρατηρηθεί ότι το Δικαστήριο, στο δίκαιο περί ενισχύσεων, καθορίζει αυστηρά κριτήρια σε σχέση με την προστασία της δικαιολογημένης

21 — Βλ. τις αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1998, C-298/96, Ölmühle Hamburg (Συλλογή 1998, σ. I-4767, σκέψη 29), και της 19ης Σεπτεμβρίου 2002, C-336/00, Huber (Συλλογή 2002, σ. I-7699, σκέψη 59).

εμπιστοσύνης θέτοντας μεγάλες απαιτήσεις στον εκάστοτε επιχειρηματία, καθόσον αυτός επιτρέπεται να εμπιστεύεται τη νομιμότητα της χορηγουμένης σ' αυτόν ενισχύσεως, μόνον αν η ενίσχυση χορηγήθηκε τηρουμένης της προβλεπομένης από το άρθρο 88 ΕΚ διαδικασίας. Το Δικαστήριο βασίζεται εν προκειμένω σε έναν «επιμελή επιχειρηματία», ο οποίος πρέπει «κανονικά να είναι σε θέση να βεβαιωθεί ότι τηρήθηκε η διαδικασία αυτή» [22]. Πάντως, το Δικαστήριο στην περίπτωση αυτή αναφέρεται σε μια πτυχή της διαδικασίας ενισχύσεως, η οποία είναι ακόμη σχετικά κατανοητή, ενώ στην υπό κρίση υπόθεση πρόκειται για τη νομιμότητα της φορολογικής απαλλαγής, δηλαδή για ουσιαστική πτυχή, ως προς την ορθότητα της οποίας, εν τέλει, η οικεία επιχείρηση δύσκολα μπορεί να «βεβαιωθεί» [23].

51. Στο πλαίσιο αυτό πρέπει εξάλλου να παρατηρηθεί ότι η επίμαχη απαλλαγή φόρου, όπως καθίσταται σαφές στην απάντηση στα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα, κατ' αρχήν, επιτρέπει περισσότερες ερμηνείες και οι αντίστοιχες διατάξεις της έκτης οδηγίας επομένως, κατά τη γνώμη μου, δεν είναι τόσο «σαφείς», ώστε ο υπόχρεος στον φόρο στην υπό κρίση υπόθεση δεν θα έπρεπε καλόπιστα να εμπιστευθεί την ορθότητα του περιεχομένου της πληροφορίας της φορολογικής αρχής.

52. Όσον αφορά ακολούθως τον συγκεκριμένο πρόσφορο χαρακτήρα της διοικητικής πράξεως, αυτής καθεαυτής, για τη γένεση της καλής πίστεως του φορολογουμένου όσον αφορά την απαλλαγή της πράξεώς του από τον φόρο, στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να εξετάσει αν η καλή πίστη του φορολογουμένου μπορεί να γίνει δεκτή υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως [24].

53. Το γεγονός που ανέφερε η Ελληνική Κυβέρνηση κατά την προφορική διαδικασία, ότι δηλαδή η πληροφορία δόθηκε από αναρμόδια υπηρεσία στο πλαίσιο της φορολογικής διοικήσεως, θα μπορούσε στην περίπτωση αυτή να χρησιμοποιηθεί σε βάρος της καλής πίστεως του φορολογουμένου μόνον καθόσον η εν λόγω αναρμοδιότητα είναι αναγνωρίσιμη από ένα μέσο επιμελή επιχειρηματία, πράγμα που πρέπει να κριθεί από το εθνικό δικαστήριο. Κατά τη γνώμη μου, ένα σφάλμα των αρχών όσον αφορά την εσωτερική κατανομή αρμοδιοτήτων δεν μπορεί άνευ ετέρου να επιβαρύνει τον επιχειρηματία.

54. Εξάλλου, και μια γρήγορη επανόρθωση του λάθους ή η διευκρίνιση της αναρμοδιότητας της υπηρεσίας που έδωσε την πληροφορία εκ μέρους της φορολογικής διοικήσεως θα αποτελεί επιχείρημα κατά της καλής πίστεως του φορολογουμένου.

55. Κατόπιν όλων αυτών, προτείνω επομένως να δοθεί ως απάντηση στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα ότι η έκτη οδηγία, ερμηνευόμενη υπό το φως της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστο-

22 — Βλ. τις αποφάσεις της 11ης Νοεμβρίου 2004 στις συνεκδικασθείσες αποφάσεις C-183/02 P και C-187/02 P, Daewoo Electronics και Territorio Histórico de Álava κατά Επιτροπής (Συλλογή 2004, σ. I-10609, σκέψη 44), της 20ής Σεπτεμβρίου 1990, C-5/89, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1990, σ. I-3437, σκέψη 14), και C-24/95, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 13 (σκέψη 25).

23 — Το Δικαστήριο φαίνεται επίσης να μην εφαρμόζει ενιαίο αυστηρό κριτήριο επιμέλειας, αλλά να λαμβάνει υπόψη του το συγκεκριμένο είδος της επιχειρήσεως, δηλαδή τον «μέσο επιμελή αγρότη»: Βλ., για παράδειγμα, την απόφαση C-336/00, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 21 (σκέψη 58, τελευταία παύλα)· βλ., επίσης, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Alber της 14ης Μαρτίου 2002 στην ίδια υπόθεση, σημείο 119: «η υποχρέωση ενός αγρότη να ενημερώνεται εξ ιδίας πρωτοβουλίας δεν μπορεί να έχει την ίδια έκταση με την αντίστοιχη υποχρέωση που έχουν οι μεγάλες επιχειρήσεις στο πλαίσιο του δικαίου περί ανταγωνισμού».

24 — Βλ., για παράδειγμα, την απόφαση C-381/97, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 12 (σκέψη 26).

σύνης, απαγορεύει καταλογισμό φόρου για παρελθόντα χρόνο, αν η πληροφορία της εθνικής φορολογικής διοικήσεως δημιούργησε δικαιολογημένη εμπιστοσύνη για την απαλλαγή από τον φόρο μιας πράξεως, όπως αυτή για την οποία πρόκειται στην υπόθεση της κύριας δίκης. Στο εθνικό δικαστήριο απόκειται, με τη βοήθεια των συγκεκριμένων περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης, να διαπιστώσει αν υφίσταται αυτή η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη, πράγμα το οποίο προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος ενήργησε καλοπίστως. Η καλή πίστη του φορολογουμένου μπορεί να αμφισβητηθεί λόγω της αναρμοδιότητας της υπηρεσίας της φορολογικής διοικήσεως, η οποία ανακοίνωσε την επίδικη εσφαλμένη πληροφορία, μόνον καθόσον η εν λόγω αναρμοδιότητα, σύμφωνα με την άποψη του εθνικού δικαστηρίου, μπορούσε να είναι αναγνωρίσιμη από ένα μέσο επιμελή επιχειρηματία. Η καλή πίστη του φορολογουμένου μπορεί επίσης να μη γίνει δεκτή λόγω περιστάσεων, όπως λόγω μιας γρήγορης επανορθώσεως του σφάλματος ή της διευκρινίσεως της αναρμοδιότητας της υπηρεσίας που έδωσε την πληροφορία εκ μέρους της φορολογικής διοικήσεως.

VII — Επί των δικαστικών εξόδων

56. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ελληνική και η Ιταλική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή δεν αποδίδονται. Η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου· επομένως, η απόδοση των εξόδων είναι ζήτημα του εν λόγω δικαστηρίου.

VIII — Πρόταση

57. Κατόπιν όλων αυτών προτείνω στα προδικαστικά ερωτήματα να δοθεί η εξής απάντηση:

«1) Το άρθρο 15, σημείο 4, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, περί του φόρου προστιθεμένης αξίας, στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 15, σημείο 5, της εν λόγω οδηγίας, περιλαμβάνει μόνον πλοία

χρησιμοποιούμενα στην ανοικτή θάλασσα, τα οποία χρησιμοποιούνται στις επί κομίστρω μεταφορές επιβατών, για την άσκηση εμπορικής, βιομηχανικής ή αλιευτικής δραστηριότητας.

2) Η απαλλαγή από τον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 15, σημείο 8, της έκτης οδηγίας προϋποθέτει ότι η υπηρεσία παρέχεται στον ίδιο τον εφοπλιστή.

3) Η έκτη οδηγία, ερμηνευόμενη υπό το φως της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, απαγορεύει καταλογισμό φόρου για παρελθόντα χρόνο, αν η πληροφορία της εθνικής φορολογικής διοικήσεως δημιούργησε δικαιολογημένη εμπιστοσύνη για την απαλλαγή από τον φόρο μιας πράξεως, όπως αυτή για την οποία πρόκειται στην υπόθεση της κύριας δίκης. Στο εθνικό δικαστήριο απόκειται, με τη βοήθεια των συγκεκριμένων περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης, να διαπιστώσει αν υφίσταται αυτή η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη, πράγμα το οποίο προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος ενήργησε καλοπίστως. Η καλή πίστη του φορολογουμένου μπορεί να αμφισβητηθεί λόγω της αναρμοδιότητας της υπηρεσίας της φορολογικής διοικήσεως, η οποία ανακοίνωσε την επίδικη εσφαλμένη πληροφορία, μόνον καθόσον η εν λόγω αναρμοδιότητα, σύμφωνα με την άποψη του εθνικού δικαστηρίου, μπορούσε να είναι αναγνωρίσιμη από ένα μέσο επιμελή επιχειρηματία. Η καλή πίστη του φορολογουμένου μπορεί επίσης να μη γίνει δεκτή λόγω περιστάσεων, όπως μιας γρήγορης επανορθώσεως του σφάλματος ή της διευκρινίσεως της αναρμοδιότητας της υπηρεσίας που έδωσε την πληροφορία εκ μέρους της φορολογικής διοικήσεως.»