Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 4ης Μαΐου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 148, στοιχείο δ' — Απαλλαγή — Παροχές υπηρεσιών πραγματοποιούμενες για τις άμεσες ανάγκες των πλοίων που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και του φορτίου τους — Φόρτωση και εκφόρτωση πραγματοποιούμενη από υπεργολάβο για λογαριασμό μεσάζοντος»

Στην υπόθεση C-33/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Korkein hallinto-oikeus (ανώτατο διοικητικό δικαστήριο, Φινλανδία) με απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Ιανουαρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης την οποία κίνησε η

A Oy

παρισταμένης της:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. Malenovský (εισηγητή), προεδρεύοντα του ογδόου τμήματος, M. Safjan και D. Šváby, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Y. Bot

γραμματέας: I. Illéssy, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 20ής Οκτωβρίου 2016,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η A Oy, εκπροσωπούμενη από τις R. Nyrhinen και M. Pokkinen,

— η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την H. Leppo,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Ε. Τσαούση και Κ. Νασοπούλου,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Bulterman και M. de Ree,

* Γλώσσα διαδικασίας: η φινλανδική.

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Kramarczyk-Szaładzińska και από τον B. Majczyna,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την M. Owsiany-Hornung και τον P. Aalto,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 7ης Δεκεμβρίου 2016,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 148, στοιχείο δ′, 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).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαδικασίας που κίνησε η A Oy σχετικά με το βάσιμο ερμηνευτικής αποφάσεως περί προεγκρίσεως την οποία εξέδωσε η Keskusverolautakunta (κεντρική φορολογική επιτροπή, Φινλανδία) και με την οποία κρίθηκε ότι οι υπηρεσίες φορτώσεως και εκφορτώσεως πλοίου που παρέχονται από υπεργολάβο ο οποίος τις χρεώνει στη συμβαλλόμενη με αυτόν επιχείρηση και όχι απευθείας στον εφοπλιστή δεν δύνανται να τύχουν της απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που προβλέπεται στο άρθρο 148, στοιχείο δ′, της οδηγίας 2006/112.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Η 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), όπως είχε τροποποιηθεί με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ, του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991 (ΕΕ 1991, L 376, σ. 1) (στο εξής: έκτη οδηγία), περιείχε άρθρο 15 το οποίο προέβλεπε τα 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. τις παραδόσεις αγαθών, αποστελλομένων ή μεταφερομένων από τον πωλητή ή για λογαριασμό του εκτός της Κοινότητας·

[…]

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·

[…]».

4 Η έκτη οδηγία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2006/112, η οποία τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2007.

5 Το άρθρο 28 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής:

«Όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες.»

6 Το άρθρο 131 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα ακόλουθα:

«Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 [του τίτλου IX] εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.»

7 Το κεφάλαιο 7 του τίτλου IX της οδηγίας φέρει τον τίτλο «Απαλλαγές συνδεόμενες με τις διεθνείς μεταφορές». Περιλαμβάνει το άρθρο 148 της εν λόγω οδηγίας το οποίο ορίζει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

α) τις παραδόσεις αγαθών, τα οποία προορίζονται για εφοδιασμό των πλοίων που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και εκτελούν μεταφορά επιβατών με κόμιστρο ή με τα οποία ασκείται εμπορική, βιομηχανική ή αλιευτική δραστηριότητα, καθώς και των ναυαγοσωστικών και άλλων πλοίων επιθαλάσσιας αρωγής και πλοίων παράκτιας αλιείας, εκτός από τα εφόδια των πλοίων που εξυπηρετούν την παράκτια αλιεία·

[…]

γ) τις παραδόσεις, μετατροπές, επισκευές, συντήρηση, ναυλώσεις και μισθώσεις πλοίων που προβλέπονται στο στοιχείο α′, καθώς και τις παραδόσεις, μισθώσεις, επισκευές και συντήρηση αντικειμένων –περιλαμβανομένου του αλιευτικού εξοπλισμού– τα οποία είναι ενσωματωμένα στα πλοία αυτά ή χρησιμεύουν για την εκμετάλλευσή τους·

δ) τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των προβλεπόμενων στο στοιχείο γ′, οι οποίες πραγματοποιούνται για τις άμεσες ανάγκες των πλοίων του στοιχείου α′ και του φορτίου τους·

[…]».

Το φινλανδικό δίκαιο

8 Το άρθρο 71, σημείο 3, του Arvonlisäverolaki 1501/1993 (νόμου 1501/1993 περί φόρου προστιθέμενης αξίας), της 30ής Δεκεμβρίου 1993, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (στο εξής: AVL), προβλέπει τα εξής:

«Δεν επιβάλλεται φόρος στις ακόλουθες πωλήσεις:

[…]

3) στην εντός πλοίων ή αεροσκαφών εκτελούντων διεθνείς μεταφορές παροχή υπηρεσιών στα πρόσωπα κατά τις μετακινήσεις τους στην αλλοδαπή, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται για τις άμεσες ανάγκες των ως άνω πλοίων ή του φορτίου τους».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9 Η A είναι θυγατρική εταιρία της B Oy. Ασκεί τις δραστηριότητές της σε δύο λιμάνια, όπου παρέχει υπηρεσίες φορτώσεως και εκφορτώσεως, αποθηκεύσεως, πρακτορεύσεως πλοίων και μεταφοράς εμπορευμάτων.

10 Μεταξύ των παρεχόμενων από την A υπηρεσιών περιλαμβάνονται υπηρεσίες φορτοεκφορτώσεως πλοίων τα οποία χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και με τα οποία ασκείται εμπορική δραστηριότητα. Οι υπηρεσίες φορτοεκφορτώσεως παρέχονται στην πράξη από υπεργολάβο ο οποίος τις χρεώνει στην A και, εν συνεχεία, η A τις χρεώνει στον εντολέα της, ήτοι, κατά περίπτωση, στην B Oy, στον κάτοχο των εμπορευμάτων, στον ναυλωτή, στην εταιρία διαμεταφοράς ή στον εφοπλιστή. Τα σχετικά με το εκάστοτε πλοίο και φορτίο λεπτομερή στοιχεία διαβιβάζονται στον υπεργολάβο και αναγράφονται τόσο στο τιμολόγιο που λαμβάνει η A όσο και στο τιμολόγιο που εκδίδει η εταιρία αυτή.

11 Η A υπέβαλε αίτηση για την έκδοση ερμηνευτικής αποφάσεως επί φορολογικών ενώπιον της κεντρικής φορολογικής επιτροπής, προκειμένου η δεύτερη να αποφανθεί επί του ερωτήματος αν, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 71, σημείο 3, του AVL, οι υπηρεσίες φορτοεκφορτώσεως που παρέχονται μέσω υπεργολαβίας για λογαριασμό των πελατών της δύνανται να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

12 Με απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2014, η κεντρική φορολογική επιτροπή επισήμανε στην A ότι οι υπηρεσίες φορτοεκφορτώσεως δεν πρέπει να χαρακτηρίζονται ως υπηρεσίες απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 71, σημείο 3, του AVL, με το οποίο μεταφέρεται στην εσωτερική έννομη τάξη το άρθρο 148, στοιχεία α', γ' και δ', της οδηγίας 2006/112, διότι οι παροχές υπηρεσιών για τις ανάγκες πλοίων της διεθνούς ναυτιλίας ή του φορτίου τους δύνανται να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ μόνον εφόσον πραγματοποιούνται κατά το τελικό στάδιο της εμπορίας των οικείων υπηρεσιών. Στην περίπτωση της υπό κρίση αιτήσεως, όμως, η παροχή υπηρεσιών φορτοεκφορτώσεως πραγματοποιείται σε προγενέστερο στάδιο.

13 Η A προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον του Korkein hallinto-oikeus (ανωτάτου διοικητικού δικαστηρίου, Φινλανδία), για τον λόγο ότι η ως άνω απόφαση αντιβαίνει στο άρθρο 148, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112, δεδομένου ότι η διάταξη αυτή έχει την έννοια ότι οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται, ως εκ της φύσεώς τους, με τις άμεσες ανάγκες πλοίου και του φορτίου του, όπως οι υπηρεσίες φορτοεκφορτώσεως, πρέπει να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, ανεξαρτήτως του προσώπου που παρέχει τις υπηρεσίες αυτές ή είναι αποδέκτης τους.

14 Προς αντίκρουση των ανωτέρω, η φινλανδική φορολογική αρχή στηρίχθηκε ιδίως στην απόφαση του Δικαστηρίου της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, ΕΛΜΕΚΑ (C-181/04 έως C-183/04, EU:C:2006:563), προκειμένου να υποστηρίξει ότι η προβλεπόμενη από την εν λόγω διάταξη απαλλαγή από τον ΦΠΑ έχει εφαρμογή μόνον κατά το τελικό στάδιο εμπορίας των επίμαχων υπηρεσιών.

15 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά, ωστόσο, ότι η εν λόγω απόφαση δεν καθιστά δυνατή την παροχή απαντήσεως στο ζήτημα αν, σε περίπτωση κατά την οποία προκύπτει από την ίδια τη φύση της οικείας υπηρεσίας ότι αυτή συνδέεται με τις άμεσες ανάγκες πλοίων που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και του φορτίου τους, εξακολουθεί να απαιτείται, για να τύχει εφαρμογής η απαλλαγή από τον ΦΠΑ, να χρεώνεται η παροχή της υπηρεσίας απευθείας στον εφοπλιστή.

16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Korkein hallinto-oikeus (ανώτατο διοικητικό δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 148, στοιχείο δ′, της οδηγίας 2006/112 την έννοια ότι η φόρτωση και η εκφόρτωση πλοίου αποτελούν υπηρεσίες κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως οι οποίες προορίζονται για τις άμεσες ανάγκες του φορτίου ενός πλοίου, κατά την έννοια του άρθρου 148, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής;

2) Λαμβανομένης υπόψη της σκέψεως 24 της αποφάσεως [της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, ΕΛΜΕΚΑ, C-181/04 έως C-183/04, EU:C:2006:563], κατά την οποία η προβλεπόμενη από την εν λόγω διάταξη απαλλαγή δεν περιλαμβάνει υπηρεσίες που παρέχονται σε προγενέστερο στάδιο εμπορίας, έχει το άρθρο 148, στοιχείο δ′, της οδηγίας 2006/112 την έννοια ότι αυτό ισχύει και σε σχέση με την υπό κρίση παροχή υπηρεσιών, όπου η υπηρεσία που παρέχεται στο πρώτο στάδιο από έναν υπεργολάβο της Α περιλαμβάνει μία υπηρεσία η οποία εκ της φύσεώς της αφορά άμεσα το φορτίο και την οποία χρεώνει περαιτέρω η Α στην εταιρία διαμεταφοράς ή τον μεταφορέα;

3) Λαμβανομένης υπόψη της σκέψεως 24 της [εν λόγω] αποφάσεως, κατά την οποία η απαλλαγή που προβλέπει η εν λόγω διάταξη εφαρμόζεται μόνον επί υπηρεσιών που παρέχονται απευθείας στον εφοπλιστή, έχει το άρθρο 148, στοιχείο δ′, της οδηγίας 2006/112 την έννοια ότι η προβλεπόμενη από αυτό απαλλαγή δεν εφαρμόζεται επί υπηρεσιών που παρέχονται στον κάτοχο του φορτίου, όπως για παράδειγμα στον εισαγωγέα ή τον εξαγωγέα των αγαθών;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

17 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 148, στοιχείο δ′, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι οι υπηρεσίες φορτώσεως ή εκφορτώσεως πλοίου καταλέγονται μεταξύ των διαλαμβανομένων στο άρθρο 148, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής υπηρεσιών οι οποίες παρέχονται για τις άμεσες ανάγκες του φορτίου πλοίων.

18 Καταρχάς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 148, στοιχείο δ′, της οδηγίας 2006/112, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι παροχές υπηρεσιών, εκτός των διαλαμβανομένων στο στοιχείο γ′ του άρθρου αυτού, οι οποίες πραγματοποιούνται για τις άμεσες ανάγκες των πλοίων που μνημονεύονται στο στοιχείο α′ και του φορτίου τους.

19 Επομένως, από το γράμμα του εν λόγω άρθρου 148, στοιχείο δ′, προκύπτει ότι, για να καταλέγονται μεταξύ αυτών των παροχών υπηρεσιών, η εν λόγω διάταξη απαιτεί, αφενός μεν, οι οικείες παροχές υπηρεσιών να πραγματοποιούνται για τις άμεσες ανάγκες πλοίου και του φορτίου του, αφετέρου δε το πλοίο αυτό να περιλαμβάνεται στα διαλαμβανόμενα στο άρθρο 148, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής.

20 Όσον αφορά τη δεύτερη εκ των δύο αυτών προϋποθέσεων, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά, κατά τα φαινόμενα, ότι πληρούται στην υπόθεση της κύριας δίκης, στοιχείο του οποίου η διακρίβωση απόκειται στο εθνικό δικαστήριο αυτό.

21 Όσον αφορά την πρώτη προϋπόθεση, επισημαίνεται ότι στο άρθρο 148, στοιχείο δ′, της οδηγίας 2006/112 δεν διευκρινίζεται πώς πρέπει να νοηθεί ο όρος «άμεσες ανάγκες πλοίου και του φορτίου του». Υπό τις συνθήκες αυτές, η εν λόγω έννοια πρέπει να ερμηνευθεί με γνώμονα το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το ως άνω άρθρο 148, στοιχείο δ′.

22 Επισημαίνεται συναφώς ότι το άρθρο 148, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112, στο οποίο παραπέμπει ρητώς το άρθρο 148, στοιχείο δ′, της οδηγίας αυτής, σκοπεί, όπως και η δεύτερη από τις εν λόγω διατάξεις, στην απαλλαγή των υπηρεσιών που συνδέονται με τις διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές και μνημονεύει, προκειμένου να καθορίσει τις υπηρεσίες αυτές, στα ίδια είδη πλοίων, δηλαδή αυτά που διαλαμβάνονται στο στοιχείο α′ του ιδίου άρθρου. Δεδομένου ότι οι δύο αυτές διατάξεις είναι, επομένως, παρεμφερείς και συμπληρωματικού χαρακτήρα, ο όρος «άμεσες ανάγκες πλοίου και του φορτίου του» πρέπει να ερμηνεύεται με γνώμονα την εν γένει οικονομία των διατάξεων του άρθρου 148, στοιχείο γ′, της εν λόγω οδηγίας.

23 Επισημαίνεται, όμως, ότι βάσει του άρθρου 148, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112 απαλλάσσονται, μεταξύ άλλων, οι μισθώσεις, οι επισκευές και η συντήρηση εφόσον αφορούν αντικείμενα τα οποία χρησιμεύουν για την εκμετάλλευση του πλοίου και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του στοιχείου α′ του άρθρου αυτού. Επομένως, το εν λόγω άρθρο 148, στοιχείο γ′, θέτει, κατ' ουσίαν, ως απαίτηση την ύπαρξη συνδέσμου μεταξύ της πραγματοποιούμενης παροχής υπηρεσιών και της εκμεταλλεύσεως του οικείου πλοίου (βλ., σχετικώς, απόφαση της 4ης Ιουλίου 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, σκέψη 21).

24 Οι υπηρεσίες φορτώσεως και εκφορτώσεως πληρούν την απαίτηση αυτή. Πράγματι, η μεταφορά φορτίου αποτελεί συνήθη μορφή εκμεταλλεύσεως πλοίων που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης. Για να καταστεί, όμως, δυνατή η μεταφορά φορτίου και, επομένως, η εκμετάλλευση πλοίου απαιτείται να φορτωθεί το εν λόγω φορτίο στο πλοίο αυτό στον λιμένα αναχωρήσεως και, εν συνεχεία, να εκφορτωθεί στον λιμένα αφίξεως.

25 Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι υπηρεσίες αυτές ανταποκρίνονται στις άμεσες ανάγκες του φορτίου πλοίου διαλαμβανομένου στο άρθρο 148, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 και, στο μέτρο που είναι απαραίτητες για την εκμετάλλευση του πλοίου το οποίο μεταφέρει το φορτίο αυτό, ότι ανταποκρίνονται και στις άμεσες ανάγκες του πλοίου αυτού.

26 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 148, στοιχείο δ′, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι οι υπηρεσίες φορτώσεως ή εκφορτώσεως πλοίου συνιστούν υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται για τις άμεσες ανάγκες του φορτίου των διαλαμβανομένων στο άρθρο 148, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής πλοίων.

Επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος

27 Με το δεύτερο και το τρίτο ερώτημά του, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 148, στοιχείο δ′, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι απαλλάσσονται αποκλειστικώς οι παροχές υπηρεσιών με αντικείμενο τη φόρτωση ή την εκφόρτωση του φορτίου πλοίου που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 148, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής οι οποίες πραγματοποιούνται στο τελικό στάδιο εμπορίας μιας τέτοιας υπηρεσίας ή αν απαλλάσσονται και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται σε προγενέστερο στάδιο, όπως είναι η παροχή υπηρεσιών από υπεργολάβο σε επιχείρηση η οποία χρεώνει περαιτέρω την παροχή σε επιχείρηση διαμεταφοράς ή σε μεταφορέα. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί επίσης να διευκρινισθεί αν το εν λόγω άρθρο 148, στοιχείο δ′, έχει την έννοια ότι απαλλάσσονται και οι υπηρεσίες φορτώσεως και εκφορτώσεως φορτίου που παρέχονται στον κάτοχο του φορτίου αυτού, όπως είναι ο εξαγωγέας ή ο εισαγωγέας του.

28 Πρώτον, επισημαίνεται ότι στο άρθρο 148, στοιχείο δ′, της οδηγίας 2006/112 δεν γίνεται μνεία, σχετικά με τις παροχές υπηρεσιών που αφορά η διάταξη αυτή, ειδικώς κάποιου από τα στάδια της εμπορικής αλυσίδας παροχής των υπηρεσιών αυτών ούτε του προσώπου στο οποίο θα έπρεπε να χρεώνονται οι εν λόγω παροχές υπηρεσιών. Κατά συνέπεια, το γράμμα της διατάξεως αυτής δεν

καθιστά αφεαυτού δυνατό να γίνει δεκτό ότι αποκλείονται από το προβλεπόμενο ευεργέτημα της απαλλαγής οι παροχές υπηρεσιών που δεν πραγματοποιούνται κατά το τελικό στάδιο εμπορίας ή εκείνες που χρεώνονται σε μεσάζοντα.

29 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να εξετασθεί το ενδεχόμενο ο αποκλεισμός αυτός να προκύπτει από το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 148, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112.

30 Συναφώς, σύμφωνα με το άρθρο 131 της οδηγίας 2006/112, στο οποίο παρατίθεται εκ νέου με παρεμφερή διατύπωση η πρώτη περίοδος του άρθρου 15 της έκτης οδηγίας, η προβλεπόμενη στο άρθρο 148, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112 απαλλαγή πρέπει να μπορεί να τίθεται σε εφαρμογή από τα κράτη μέλη κατά τρόπο που να καθιστά δυνατή την προσήκουσα και απλή εφαρμογή της και να προλαμβάνει οποιαδήποτε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.

31 Στο πλαίσιο αυτό, όμως, το Δικαστήριο έκρινε, στη σκέψη 24 της αποφάσεως της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, ΕΛΜΕΚΑ (C-181/04 έως C-183/04, EU:C:2006:563), στην οποία παραπέμπει το αιτούν δικαστήριο, ότι η απαλλαγή που προβλεπόταν στο άρθρο 15, σημείο 8, της έκτης οδηγίας, το γράμμα του οποίου είναι πανομοιότυπο εκείνου του άρθρου 148, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112, έχει εφαρμογή μόνο στην περίπτωση παροχών που πραγματοποιούνται κατά το τελικό στάδιο εμπορίας της οικείας υπηρεσίας.

32 Ωστόσο, υπενθυμίζεται ότι οι όλως ιδιαίτερου χαρακτήρα συνεκδικασθείσες υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκε η απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, ΕΛΜΕΚΑ (C-181/04 έως C-183/04, EU:C:2006:563), αφορούσαν την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς καυσίμου για λογαριασμό εντολέα ο οποίος μεταπωλούσε το καύσιμο αυτό σε εφοπλιστές. Επομένως, απαιτούνταν η πραγματοποίηση πλειόνων παροχών προκειμένου να διασφαλισθεί η χρήση των παροχών αυτών υπηρεσιών για τις ανάγκες που διαλαμβάνονται στο άρθρο 15, σημείο 8, της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι η χρήση αυτή καθίσταται βεβαία μόνον κατόπιν της παραδόσεως του καυσίμου στους εφοπλιστές οι οποίοι είναι κύριοι των πλοίων που θα το χρησιμοποιήσουν. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο διαπίστωσε, στην απόφαση εκείνη, ότι η διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής της προβλεπόμενης απαλλαγής ώστε να περιλαμβάνει και προγενέστερα στάδια της εμπορίας της υπηρεσίας αυτής θα απαιτούσε την καθιέρωση μηχανισμών ελέγχου και εποπτείας, προκειμένου να διακριβώνεται ο τελικός προορισμός του εν λόγω καυσίμου. Οι μηχανισμοί αυτοί, όμως, θα συνεπάγονταν περιορισμούς μη συμβατούς με την προσήκουσα και απλή εφαρμογή των απαλλαγών.

33 Η νομολογία αυτή, προσαρμοσμένη στις ιδιαιτερότητες των υποθέσεων επί των οποίων εκδόθηκε η προμνημονευθείσα απόφαση και οι οποίες αφορούσαν παροχές υπηρεσιών επιδεχόμενες καταστρατήγηση του σκοπού τους δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής σε περιπτώσεις κατά τις οποίες, λαμβανομένης υπόψη της φύσεώς του, ο σκοπός παροχής υπηρεσιών μπορεί να θεωρείται βέβαιος από της συμφωνίας για την παροχή των οικείων υπηρεσιών. Πράγματι, στις περιπτώσεις αυτές, η προσήκουσα και απλή εφαρμογή της προβλεπομένης στο άρθρο 148, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112 απαλλαγής διασφαλίζεται χωρίς να επιβάλλεται η καθιέρωση μηχανισμών ελέγχου και εποπτείας.

34 Τούτο συμβαίνει στην περίπτωση των υπηρεσιών φορτώσεως και εκφορτώσεως φορτίου, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης. Πράγματι, από την απάντηση στο πρώτο ερώτημα προκύπτει ότι η διακρίβωση του ζητήματος αν οι υπηρεσίες αυτές πληρούν τις προϋποθέσεις εφαρμογής της απαλλαγής την οποία προβλέπει το άρθρο 148, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112 εξαρτάται αποκλειστικώς από το είδος του πλοίου στο οποίο ή από το οποίο πρέπει να πραγματοποιηθεί η φόρτωση και η εκφόρτωση αυτή. Επομένως, η χρήση των υπηρεσιών αυτών μπορεί να θεωρείται βεβαία αφού συμφωνηθούν οι όροι εκτελέσεως της παροχής των οικείων υπηρεσιών.

35 Δεδομένου ότι κανένα άλλο ιδιαίτερο στοιχείο δεν δύναται να δικαιολογήσει τον περιορισμό της εφαρμογής της προβλεπομένης στο άρθρο 148, στοιχείο δ', της εν λόγω οδηγίας απαλλαγής μόνο στο τελικό στάδιο της αλυσίδας εμπορίας των οικείων υπηρεσιών, πρέπει να διαπιστωθεί ότι η απαλλαγή αυτή έχει εφαρμογή, όσον αφορά υπηρεσίες φορτώσεως και εκφορτώσεως φορτίου, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, όχι μόνον στις παροχές που πραγματοποιούνται κατά το τελικό στάδιο της εμπορίας των υπηρεσιών αυτών, αλλά και σε εκείνες που πραγματοποιούνται σε προγενέστερο στάδιο.

36 Η κρίση αυτή επιρρωννύεται, εξάλλου, από τον σκοπό που επιδιώκεται με το άρθρο 148 της οδηγίας 2006/112.

37 Πράγματι, όπως προκύπτει από τον τίτλο του κεφαλαίου 7 του τίτλου IX της οδηγίας αυτής, ο σκοπός του οποίου η επίτευξη επιδιώκεται με την ως άνω οδηγία συνίσταται στην ενίσχυση των διεθνών μεταφορών εμπορευμάτων και προσώπων. Ενδεχόμενη ερμηνεία, όμως, της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 148, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112 ως έχουσας την έννοια ότι τυγχάνει εφαρμογής μόνον κατά το τελευταίο στάδιο της αλυσίδας εμπορίας των υπηρεσιών φορτώσεως και εκφορτώσεως θα αντέβαινε στον σκοπό αυτό, δεδομένου ότι, καθόσον κάθε μεσάζων που μετέχει στην αλυσίδα αυτή καταλήγει να μετακυλίει στους πελάτες του το κόστος χρηματοδοτήσεως της ταμειακής προκαταβολής που συνιστά η πληρωμή του ΦΠΑ, η ερμηνεία αυτή θα συνεπαγόταν αύξηση των τιμών στις διεθνείς μεταφορές, χωρίς η αύξηση αυτή να δικαιολογείται από την ανάγκη διασφαλίσεως της προσήκουσας και απλής εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής.

38 Δεύτερον, όσον αφορά τις υπηρεσίες φορτώσεως και εκφορτώσεως φορτίου που παρέχονται σε μία επιχείρηση, αλλά χρεώνονται εν συνεχεία σε άλλη, όπως είναι η επιχείρηση διαμεταφοράς ή ο μεταφορέας, δεν αμφισβητείται ότι, αφενός, κάθε επιχείρηση ενεργεί κατά τεκμήριο για λογαριασμό της. Αφετέρου, οσάκις πρόσωπο δέχεται να εξοφλήσει, για λογαριασμό άλλου, τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, μπορεί να γίνει δεκτό ότι το πρόσωπο αυτό διαμεσολάβησε κατά την πραγματοποίηση της παροχής αυτής.

39 Βάσει, όμως, του άρθρου 28 της οδηγίας 2006/112, οσάκις υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος ενεργεί επ' ονόματί του αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικώς τις εν λόγω υπηρεσίες.

40 Ως εκ τούτου, οσάκις υπηρεσία φορτώσεως και εκφορτώσεως φορτίου παρεχόμενη σε επιχείρηση χρεώνεται περαιτέρω σε επιχείρηση διαμεταφοράς ή σε μεταφορέα, πρέπει να γίνει δεκτό, εκτός της περιπτώσεως κατά την οποία αποδεικνύεται ότι η επιχείρηση αυτή δεν ενήργησε επ' ονόματί της, ότι πραγματοποιήθηκε νέα παροχή υπηρεσιών, η οποία είχε ως αποτέλεσμα να μεταβάλει, στο πλαίσιο της αλυσίδας εμπορίας των υπηρεσιών αυτών, τη σειρά της προγενέστερα παρασχεθείσας υπηρεσίας.

41 Ωστόσο, το στοιχείο αυτό δεν δύναται αφεαυτού να θέσει εν αμφιβόλω την εφαρμογή, στην περίπτωση των υπηρεσιών φορτώσεως και εκφορτώσεως, της προβλεπομένης στο άρθρο 148, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112 απαλλαγής. Πράγματι, καθόσον, όπως προκύπτει από τη σκέψη 35 της παρούσας αποφάσεως, η προβλεπομένη από τη διάταξη αυτή απαλλαγή έχει εφαρμογή στην περίπτωση τέτοιων υπηρεσιών ανεξαρτήτως του σταδίου της αλυσίδας εμπορίας εντός της οποίας πραγματοποιείται η επίμαχη παροχή υπηρεσιών, η παρεμβολή πρόσθετης παροχής στην αλυσίδα αυτή στερείται σημασίας ως προς την εφαρμογή της εν λόγω απαλλαγής.

42 Τρίτον, όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής της προβλεπομένης στο άρθρο 148, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112 απαλλαγής στην περίπτωση της παροχής υπηρεσιών φορτώσεως και εκφορτώσεως στον κάτοχο των οικείων φορτίων, καθόσον, όπως μόλις υπενθυμίσθηκε, η απαλλαγή αυτή δύναται να τύχει εφαρμογής στην περίπτωση των υπηρεσιών φορτώσεως και εκφορτώσεως ανεξαρτήτως του σταδίου της αλυσίδας εμπορίας κατά το οποίο πραγματοποιείται η εν λόγω παροχή υπηρεσιών, οι παροχές αυτές δύνανται να τύχουν απαλλαγής από τον φόρο εφόσον αποτελούν μέρος της εν λόγω αλυσίδας εμπορίας.

43 Συναφώς, όμως, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, το Δικαστήριο έκρινε, στη σκέψη 24 της αποφάσεως της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, ΕΛΜΕΚΑ (C-181/04 έως C-183/04, EU:C:2006:563), ότι η αλυσίδα εμπορίας της επίμαχης στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκε η απόφαση εκείνη υπηρεσίας ολοκληρωνόταν με την παροχή της εν λόγω υπηρεσίας στον εφοπλιστή του οικείου πλοίου.

44 Τούτου δοθέντος, η λύση αυτή πρέπει να εξετασθεί εντός του πλαισίου της. Πράγματι, οι υποθέσεις εκείνες αφορούσαν παροχές υπηρεσιών μεταφοράς καυσίμου εφοδιασμού. Δεδομένου ότι οι παροχές αυτές είχαν ως σκοπό να ανταποκριθούν στις ανάγκες των οικείων πλοίων, χωρίς να σχετίζονται άμεσα με τα μεταφερόμενα φορτία τους, το κόστος τους δεν μπορούσε να μετακυλιθεί, αυτό καθαυτό, στους κατόχους των φορτίων αυτών.

45 Αντιθέτως, στην περίπτωση της παροχής υπηρεσιών φορτώσεως και εκφορτώσεως, δεδομένου ότι οι παροχές αυτές σχετίζονται άμεσα με τα μεταφερόμενα φορτία, το δε κόστος τους δύναται, επομένως, να μετακυλιθεί, αυτό καθαυτό, στους κατόχους των φορτίων αυτών, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η παροχή των υπηρεσιών αυτών στους κατόχους των εν λόγω φορτίων αποτελεί πάντοτε μέρος της αλυσίδας εμπορίας των οικείων παροχών υπηρεσιών. Ως εκ τούτου, οι παροχές αυτές υπηρεσιών δύνανται να απαλλαγούν βάσει του άρθρου 148, στοιχείο δ′, της οδηγίας 2006/112.

46 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο δεύτερο και το τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 148, στοιχείο δ′, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια, αφενός, ότι δύνανται να τύχουν απαλλαγής όχι μόνον οι παροχές υπηρεσιών με αντικείμενο τη φόρτωση ή την εκφόρτωση του φορτίου πλοίου που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 148, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής, οι οποίες πραγματοποιούνται κατά το τελικό στάδιο εμπορίας μιας τέτοιας υπηρεσίας, αλλά και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται σε προγενέστερο στάδιο, όπως είναι η παροχή υπηρεσιών από υπεργολάβο σε επιχείρηση η οποία χρεώνει περαιτέρω την παροχή σε επιχείρηση διαμεταφοράς ή σε μεταφορέα, και, αφετέρου, ότι δύνανται να τύχουν απαλλαγής και οι υπηρεσίες φορτώσεως και εκφορτώσεως φορτίου που παρέχονται στον κάτοχο του φορτίου αυτού, όπως είναι ο εξαγωγέας ή ο εισαγωγέας του.

Επί των δικαστικών εξόδων

47 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 (όγδοο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 148, στοιχείο δ′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι οι υπηρεσίες φορτώσεως ή εκφορτώσεως πλοίου συνιστούν υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται για τις άμεσες ανάγκες του φορτίου των διαλαμβανομένων στο άρθρο 148, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής πλοίων.**

2) **Το άρθρο 148, στοιχείο δ′, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια, αφενός, ότι δύνανται να τύχουν απαλλαγής όχι μόνον οι παροχές υπηρεσιών με αντικείμενο τη φόρτωση ή την εκφόρτωση του φορτίου πλοίου που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 148, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής, οι οποίες πραγματοποιούνται κατά το τελικό στάδιο εμπορίας μιας τέτοιας υπηρεσίας, αλλά και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται σε προγενέστερο στάδιο, όπως είναι η παροχή υπηρεσιών από υπεργολάβο σε επιχείρηση η οποία χρεώνει περαιτέρω την παροχή σε επιχείρηση διαμεταφοράς ή σε μεταφορέα, και,**

αφετέρου, ότι δύνανται να τύχουν απαλλαγής και οι υπηρεσίες φορτώσεως και εκφορτώσεως φορτίου που παρέχονται στον κάτοχο του φορτίου αυτού, όπως είναι ο εξαγωγέας ή ο εισαγωγέας του.

(υπογραφές)