# ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 10ης Νοεμβρίου 2011 *

Στην υπόθεση C-505/10,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Højesteret (Δανία) με απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Οκτωβρίου 2010, στο πλαίσιο της δίκης

**Partrederiet Sea Fighter**

κατά

**Skatteministeriet,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

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

* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

γενικός εισαγγελέας: Y. Bot
γραμματέας: K. Sztranc-Sławiczek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 13ης Σεπτεμβρίου 2011,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Partrederiet Sea Fighter, εκπροσωπούμενη από τον N. Bjørnholm, advokat,

— η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους S. Juul Jørgensen και K. Lundgaard Hansen,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze και J. Möller,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Mölls και P. Dyrberg,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2011,

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

1 Η αίτηση για έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 8 της οδηγίας 92/81/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα πετρελαιοειδή (ΕΕ L 316, σ. 12), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 94/74/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 1994 (ΕΕ L 365, σ. 46, στο εξής: οδηγία 92/81).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της επιχειρήσεως Partrederiet Sea Fighter (στο εξής: Sea Fighter) και του Skatteministeriet σχετικά με την άρνηση του Skatteministeriet να απαλλάξει από τον φόρο επί των πετρελαιοειδών τα καύσιμα που καταναλώνει εκσκαφέας εγκατεστημένος σε πλοίο που ανήκει στη Sea Fighter.

### Το νομικό πλαίσιο

*Η κανονιστική ρύθμιση της Ένωσης*

3 Το άρθρο 8 της οδηγίας 92/81 ορίζει:

«1. Εκτός από τις γενικές διατάξεις της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ σχετικά με τις απαλλασσόμενες χρήσεις των προϊόντων που υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης και

με την επιφύλαξη τυχόν άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τα κατωτέρω προϊόντα από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης, υπό τους όρους τους οποίους αυτά καθορίζουν, προκειμένου να εξασφαλίσουν την ορθή και καθαρή εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και να προλάβουν την φοροδιαφυγή, τη φοροαποφυγή ή τις καταχρήσεις:

[...]

γ) τα πετρελαιοειδή που παραδίδονται για να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμο για την ναυσιπλοΐα στα ύδατα της Κοινότητας (συμπεριλαμβανομένης της αλιείας), εκτός από την περίπτωση της χρησιμοποίησής τους σε ιδιωτικά σκάφη αναψυχής.

Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, η έκφραση "ιδιωτικό σκάφος αναψυχής" αναφέρεται σε οποιοδήποτε σκάφος χρησιμοποιείται από τον ιδιοκτήτη του ή από το φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο έχει τη χρήση του δυνάμει μισθώσεως ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, για μη εμπορικούς σκοπούς και ειδικότερα όταν δεν πρόκειται για τη μεταφορά επιβατών ή εμπορευμάτων ή για την παροχή υπηρεσιών επ' ανταλλάγματι, ή για τις ανάγκες των δημόσιων αρχών.

[...]

2. Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγούν πλήρεις ή μερικές απαλλαγές ή μειώσεις των συντελεστών του ειδικού φόρου κατανάλωσης για τα πετρελαιοειδή ή άλλα προϊόντα που προορίζονται για τις ίδιες χρήσεις τα οποία [και τελούν] υπό φορολογικό έλεγχο:

[...]

β) για την εσωτερική ναυσιπλοΐα, εξαιρουμένων των ιδιωτικών σκαφών,

[...]

ζ) για τη βυθοκόρηση εσωτερικών πλωτών οδών και λιμένων.»

*Η εθνική νομοθεσία*

4 Το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 92/81 έχει μεταφερθεί στο δανικό δίκαιο με το άρθρο 9, παράγραφος 4, του νόμου περί φορολογίας των πετρελαιοειδών (Mineralolieafgiftsloven) και με το άρθρο 7, παράγραφος 4, του νόμου περί φορολογίας του διοξειδίου του άνθρακα (Kuldioxidafgifsloven).

5 Ο Δανός νομοθέτης δεν έκανε χρήση της ευχέρειας που προβλέπεται στο άρθρο 8, παράγραφος 2, στοιχείο ζ΄, της οδηγίας 92/81.

6 Το άρθρο 9, παράγραφος 4, σημείο 1, του νόμου περί φορολογίας των πετρελαιοειδών έχει ως εξής:

«Επιστρέφεται ο φόρος για [...] προϊόντα που χρησιμοποιούνται για σιδηροδρομικές ή θαλάσσιες μεταφορές και για εμπορική ναυσιπλοΐα με σκάφη πλην των αναφερομένων στην παράγραφο 1, σημείο 3, εκτός από ιδιωτικά σκάφη αναψυχής [...]».

7 Το άρθρο 7, παράγραφος 4, σκέψη 1, του νόμου περί φορολογίας του διοξειδίου του άνθρακα ορίζει:

«Επιστρέφεται ο φόρος για [...] υποκείμενα στον φόρο προϊόντα [...] που χρησιμοποιούνται από επιχείρηση καταχωρισμένη βάσει του νόμου περί ΦΠΑ για ναυσιπλοΐα με σκάφη και αλιευτικά.»

**Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

8 Το M/S Grethe Fighter, το οποίο εκμεταλλεύεται η εταιρία Sea Fighter, έχει κατασκευαστεί για την εκτέλεση εργασιών εκσκαφής και κατασκευαστικών εργασιών στο νερό. Το πλοίο διαθέτει μόνιμο εξοπλισμό εκσκαφής στο κατάστρωμα, ο οποίος λειτουργεί με δικό του κινητήρα και έχει τη δική του δεξαμενή καυσίμων. Ο εκσκαφέας λειτουργεί ανεξάρτητα από τον κινητήρα προώσεως του πλοίου. Η δεξαμενή καυσίμου του εκσκαφέα ανεφοδιάζεται από την κύρια δεξαμενή καυσίμου του πλοίου. Το πλοίο είναι αγκυροβολημένο όταν χρησιμοποιείται ο εκσκαφέας για βυθοκόρηση και κινείται όταν εκφορτώνεται υλικό στο σημείο απορρίψεως. Η Sea Fighter ζήτησε

επιστροφή του φόρου επί των πετρελαιοειδών που αναλώθηκαν επί του M/S Grethe Fighter κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2001 και 30ής Σεπτεμβρίου 2003.

9 Με απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 2004 το Toldskat Østjylland (περιφερειακή φορολογική τελωνειακή και φορολογική υπηρεσία του Østjylland) εκτίμησε ότι, για το εν λόγω χρονικό διάστημα, η Sea Fighter δεν δικαιούται επιστροφή των φόρων επί των πετρελαιοειδών και επί του διοξειδίου του άνθρακα για το πετρέλαιο που χρησιμοποιήθηκε για τον εκσκαφέα. Η εν λόγω υπηρεσία έλαβε ιδίως υπόψη ότι ο εκσκαφέας λειτουργεί ανεξάρτητα από τον κινητήρα προώσεως του πλοίου.

10 Η Landskatteretten (ανώτατη διοικητική φορολογική αρχή) επιβεβαίωσε την απόφαση αυτή στις 4 Μαρτίου 2005.

11 Η Sea Fighter άσκησε προσφυγή κατά της εν λόγω αποφάσεως ενώπιον του Vestre Landsret, το οποίο αποφάνθηκε υπέρ της φορολογικής αρχής με απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 2008.

12 Κατά της αποφάσεως του Vestre Landsret ασκήθηκε αναίρεση ενώπιον του Højesteret, το οποίο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το εξής προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 92/81 [...] την έννοια ότι τα πετρελαιοειδή που παραδίδονται για να χρησιμοποιηθούν για τη λειτουργία εκσκαφέα ο οποίος είναι εγκατεστημένος μόνιμα επί πλοίου, πλην όμως, δεδομένου ότι διαθέτει χωριστό κινητήρα και δεξαμενή καυσίμου, λειτουργεί αυτοτελώς σε σχέση με τον κινητήρα του πλοίου, απαλλάσσονται, υπό τις συνθήκες της παρούσας υποθέσεως, από τον φόρο;»

**Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

13 Επισημαίνεται, καταρχάς, ότι, όπως προκύπτει από την τρίτη και την πέμπτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/81, η οδηγία αυτή έχει ως σκοπό, αφενός, να παράσχει κοινούς για τα κράτη μέλη ορισμούς των προϊόντων τα οποία εμπίπτουν στην κατηγορία των πετρελαιοειδών και υπόκεινται στο γενικό σύστημα των ειδικών φόρων καταναλώσεως, και, αφετέρου, να θεσπίσει απαλλαγές ως προς τα προϊόντα αυτά, οι οποίες είναι υποχρεωτικές σε επίπεδο Ένωσης (βλ. αποφάσεις της 1ης Απριλίου 2004, C-389/02, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, Συλλογή 2004, σ. I-3537, σκέψη 17, και της 1ης Μαρτίου 2007, C-391/05, Jan De Nul, Συλλογή 2007, σ. I-1793, σκέψη 21).

14 Κατά συνέπεια, οι ορισμοί που αφορούν τα διεπόμενα από την οδηγία 92/81 προϊόντα και οι επ' αυτών εφαρμοστέες εξαιρέσεις πρέπει να ερμηνεύονται αυτοτελώς, βάσει του γράμματος των σχετικών διατάξεων καθώς και των επιδιωκομένων με την οδηγία αυτή σκοπών (βλ. την προαναφερθείσα απόφαση Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, σκέψη 19, και Jan De Nul, σκέψη 22).

15 Όσον αφορά το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 92/81, κατά το οποίο τα πετρελαιοειδή που χρησιμοποιούνται ως καύσιμο στα ύδατα της Ένωσης απαλλάσσονται από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης, επισημαίνεται ότι η διάταξη αυτή προβλέπει μία μόνον εξαίρεση, ορίζοντας, συγκεκριμένα, ότι η απαλλαγή δεν ισχύει για πετρελαιοειδή που χρησιμοποιούνται σε «ιδιωτικά σκάφη αναψυχής». Κατά το δεύτερο εδάφιο της εν λόγω διατάξεως, η φράση «ιδιωτικά σκάφη αναψυχής» καλύπτει κάθε σκάφος που χρησιμοποιείται «για μη εμπορικούς σκοπούς» (βλ προπαρατεθείσα απόφαση Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, σκέψη 22).

16 Κατά συνέπεια, με τις σκέψεις 23 και 25 της εν λόγω αποφάσεως το Δικαστήριο έκρινε ότι η απαλλαγή από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως, η οποία προβλέπεται από το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 92/81, καλύπτει κάθε μορφή εμπορικής ναυσιπλοΐας, ανεξαρτήτως του σκοπού της.

17 Επομένως, ο σκοπός του πραγματοποιούμενου εντός των υδάτων της Ένωσης πλου δεν ασκεί επιρροή, όσον αφορά την απαλλαγή των πετρελαιοειδών που αναλώθηκαν κατά τη ναυσιπλοΐα από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, εφόσον πρόκειται για ναυσιπλοΐα που συνεπάγεται παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας.

18 Όσον αφορά τα τεχνικά χαρακτηριστικά της συγκεκριμένης ναυσιπλοΐας, το Δικαστήριο διευκρίνισε με τη σκέψη 40 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Jan De Nul ότι οι μετακινήσεις βυθοκόρου σκάφους στο πλαίσιο της εκτελέσεως εργασιών απορροφήσεως και εναποθέσεως των προερχομένων από τον βυθό υλικών, δηλαδή οι μετακινήσεις που είναι συνυφασμένες με τη βυθοκόρηση, εμπίπτουν στην έννοια της «ναυσιπλοΐας», κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 92/81. Επομένως, απαιτείται η εξ επαχθούς αιτίας παροχή υπηρεσιών να είναι συνυφασμένη με τη μετακίνηση του πλοίου.

19 Αντιθέτως, η διάταξη αυτή δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εφαρμόζεται σε κάθε υπηρεσία παρεχόμενη από σκάφος εντός των υδάτων της Ένωσης, δηλαδή στην περίπτωση αναλώσεως πετρελαιοειδών μη σχετιζόμενης με τη μετακίνηση πλοίου.

20 Συγκεκριμένα, από το γράμμα της διατάξεως αυτής προκύπτει ότι προϋπόθεση της εφαρμογής της επίμαχης απαλλαγής είναι τα πετρελαιοειδή να έχουν χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο για ναυσιπλοΐα εντός των υδάτων της Ένωσης.

21 Εξάλλου, από τον σκοπό της οδηγίας 92/81, δυνάμει της οποίας τα κράτη μέλη επιβάλλουν στα πετρελαιοειδή εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης, προκύπτει ότι η οδηγία δεν αποσκοπεί στη θέσπιση απαλλαγών γενικού χαρακτήρα.

22 Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, δεν αμφισβητείται ότι η ανάλωση πετρελαιοειδών από εκσκαφέα μονίμως εγκατεστημένο επί του συγκεκριμένου πλοίου δεν έχει σχέση με την πρόωση του πλοίου.

23 Υπό τις συνθήκες αυτές, η ανάλωση πετρελαιοειδών στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν είναι συνυφασμένη με τη μετακίνηση του πλοίου επί του οποίου είναι εγκατεστημένος ο εκσκαφέας.

24 Επομένως, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 92/81 έχει την έννοια ότι δεν απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης τα πετρελαιοειδή που παραδίδονται για να χρησιμοποιηθούν για τη λειτουργία εκσκαφέα μονίμως εγκατεστημένου επί πλοίου, ο οποίος, όμως, δεδομένου ότι διαθέτει χωριστό κινητήρα και δεξαμενή καυσίμου, λειτουργεί αυτοτελώς σε σχέση με τον κινητήρα προώσεως του πλοίου.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

25 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 (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

**Το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας 92/81/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών**

**φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα πετρελαιοειδή, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 94/74/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 1994, έχει την έννοια ότι δεν απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης τα πετρελαιοειδή που παραδίδονται για να χρησιμοποιηθούν για τη λειτουργία εκσκαφέα μονίμως εγκατεστημένου επί πλοίου, ο οποίος, όμως, δεδομένου ότι διαθέτει χωριστό κινητήρα και δεξαμενή καυσίμου, λειτουργεί αυτοτελώς σε σχέση με τον κινητήρα προώσεως του πλοίου.**

(υπογραφές)