ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 2ας Μαρτίου 2017 [1]

Υπόθεση C-151/16

«Vakarų Baltijos laivų statykla» UAB
κατά
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[αίτηση του Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas
(Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Λιθουανία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως)

«Προδικαστική παραπομπή – Νομοθεσία περί ειδικών φόρων καταναλώσεως – Φοροαπαλλαγή της παραδόσεως ενεργειακών προϊόντων – Χρήση των προϊόντων αυτών ως καυσίμων για τη ναυσιπλοΐα – Θεσπιζόμενες από τα κράτη μέλη απαιτήσεις για τη διασφάλιση της ορθής και απρόσκοπτης εφαρμογής των απαλλαγών – Έλλειψη αποδεικτικών στοιχείων – Αναλογικότητα – Εφαρμογή των αρχών που διέπουν τη νομοθεσία περί ΦΠΑ»

I. Εισαγωγή

1. Στην υπό κρίση υπόθεση, το Δικαστήριο πρέπει να εξετάσει μια ειδική απαλλαγή από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως την οποία προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης και η οποία έχει ως σκοπό να απαλλάξει την εμπορική ναυσιπλοΐα στα ύδατα της Ένωσης από την επιβάρυνση του ειδικού φόρου καταναλώσεως επί των καυσίμων. Ωστόσο, εν προκειμένω, δεν ζητεί την απαλλαγή μια επιχείρηση ναυσιπλοΐας, αλλά ένας κατασκευαστής πλοίων. Ο εν λόγω κατασκευαστής πώλησε πλοίο με ορισμένη ποσότητα καυσίμου σε επιχείρηση ναυσιπλοΐας. Στο πλαίσιο αυτό όμως δεν διέθετε τις αναγκαίες, κατά το εθνικό δίκαιο, άδειες, προκειμένου να τύχει φοροαπαλλαγής για την παράδοση καυσίμου.

2. Συναφώς, ανακύπτουν δύο θεμελιώδη ζητήματα. Αφενός, πρέπει να διευκρινισθεί το προσωπικό πεδίο εφαρμογής της φοροαπαλλαγής. Συγκεκριμένα, πρέπει να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αν ο κατασκευαστής ή προμηθευτής πλοίου καλύπτεται από την ευνοϊκή μεταχείριση της ναυσιπλοΐας που προβλέπει το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96/ΕΚ. Αφετέρου, πρέπει να συγκεκριμενοποιηθεί τι σημαίνουν οι απαιτήσεις προσκομίσεως αποδεικτικών στοιχείων στο πλαίσιο ευνοϊκής φορολογικής διατάξεως της νομοθεσίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως. Συναφώς, σε δύο αποφάσεις του ένατου τμήματος του Δικαστηρίου [2] διακρίνεται η τάση εφαρμογής της νομολογίας που αφορά τον ΦΠΑ και στη νομοθεσία περί ειδικών φόρων καταναλώσεως.

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 Αποφάσεις της 2ας Ιουνίου 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, σκέψεις 59 επ.), και ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, σκέψεις 20 και 21, καθώς και 35 και 36).

II. Το νομικό πλαίσιο

Α. Το δίκαιο της Ένωσης

3. Το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (στο εξής: οδηγία 2008/118), ορίζει τα εξής:

«Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο και στο κράτος μέλος θέσης σε ανάλωση των προϊόντων.»

4. Το άρθρο 41 της οδηγίας 2008/118 περιέχει την ακόλουθη ρύθμιση:

«Μέχρις ότου το Συμβούλιο εκδώσει κοινοτικές διατάξεις για τον εφοδιασμό των πλοίων και αεροσκαφών, τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρούν σε ισχύ τις εθνικές διατάξεις τους όσον αφορά τις απαλλαγές για τον εν λόγω εφοδιασμό.»

5. Το άρθρο 6 της οδηγίας 2003/96/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, όπως τροποποιήθηκε τελευταία με την οδηγία 2004/75/ΕΚ του Συμβουλίου της 29ης Απριλίου 2004 (στο εξής: οδηγία 2003/96), παρέχει στα κράτη μέλη την ακόλουθη δυνατότητα:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν τις απαλλαγές ή μειώσεις του επιπέδου φορολογίας που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία είτε:

– α) άμεσα·

– β) με την εφαρμογή διαφοροποιημένου φορολογικού συντελεστή· ή

– γ) με την επιστροφή του συνόλου ή μέρους του φόρου που καταβλήθηκε.»

6. Το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 ορίζει τα εξής:

«1. Εκτός από τις γενικές διατάξεις που προβλέπονται στην οδηγία 92/12/ΕΟΚ σχετικά με τις απαλλασσόμενες χρήσεις των φορολογητέων προϊόντων και με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τα ακόλουθα προϊόντα από τη φορολογία, υπό τις προϋποθέσεις που θα ορίσουν προκειμένου να διασφαλισθεί η ορθή και απρόσκοπτη εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και να αποφευχθεί η φοροδιαφυγή, η φοροαποφυγή ή η κατάχρηση:

[…]

γ) ενεργειακά προϊόντα που διατίθενται προκειμένου να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα για τη ναυσιπλοΐα στα ύδατα της Κοινότητας (συμπεριλαμβανομένης της αλιείας), εκτός από την περίπτωση χρησιμοποίησής τους σε ιδιωτικά σκάφη αναψυχής, και ηλεκτρική ενέργεια που παράγεται επί ενός σκάφους αναψυχής. Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, ως "ιδιωτικά σκάφη αναψυχής" νοούνται οποιαδήποτε σκάφη που χρησιμοποιούνται από τον ιδιοκτήτη τους ή από το φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο τα χρησιμοποιεί βάσει 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 έναντι αμοιβής ή για τις ανάγκες των δημόσιων αρχών. […]»

Β. Το εθνικό δίκαιο

7. Τα αγαθά τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως, η επιβολή ειδικού φόρου καταναλώσεως στα αγαθά αυτά, καθώς και τα ειδικότερα ζητήματα του ελέγχου και της μεταφοράς αυτών, ρυθμίζονται από τον λιθουανικό νόμο περί ειδικών φόρων καταναλώσεως (Akcizų įstatymas) όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο αριθ. XI-722 της 1ης Απριλίου 2010. Κατά το άρθρο 19, παράγραφος 1, σημείο 5, του νόμου περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, «προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως [...] απαλλάσσονται αυτού εφόσον [...] παραδίδονται για τον εφοδιασμό επιβατηγών και/ή φορτηγών πλοίων [...] σε διεθνείς διαδρομές». Επιπλέον, το άρθρο 43, παράγραφος 1, σημείο 2, του νόμου αυτού προβλέπει ότι η απαλλαγή από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως ισχύει επίσης για «καύσιμα πλοίου παραδιδόμενα για ναυσιπλοΐα εντός των υδάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (συμπεριλαμβανομένης της αλιείας), εξαιρουμένων των καυσίμων πλοίων που διατίθενται σε ιδιωτικά σκάφη αναψυχής».

ΙΙΙ. Η διαφορά της κύριας δίκης

8. Η εκκαλούσα είναι επιχείρηση εδρεύουσα στη Λιθουανία δραστηριοποιούμενη, μεταξύ άλλων, στον τομέα της κατασκευής διαφόρων τύπων ποντοπόρων πλοίων. Στις 7 Οκτωβρίου 2009, συνήψε σύμβαση για τη ναυπήγηση φορτηγού πλοίου (στο εξής: πλοίο) για λογαριασμό πελάτιδος.

9. Κατά την κατασκευή του πλοίου, η εκκαλούσα αγόρασε από προμηθεύτρια 80 600 λίτρα καυσίμου. Η προμηθεύτρια παρέδωσε το καύσιμο απευθείας στις αποθήκες καυσίμου του πλοίου. Υπολόγισε τον αντιστοιχούντα στο παραδοθέν καύσιμο ειδικό φόρο καταναλώσεως, τον οποίο η εκκαλούσα κατέβαλε εξοφλώντας τα τιμολόγια ΦΠΑ τα οποία εκδόθηκαν στο όνομά της. Η εκκαλούσα κατανάλωσε ένα μέρος της εν λόγω ποσότητας καυσίμου κατά την πραγματοποίηση δοκιμών στο πλοίο.

10. Στις 6 Ιουνίου 2013, η εκκαλούσα μεταβίβασε στην πελάτιδα την κυριότητα καθώς και όλα τα δικαιώματα και συμφέροντα επί του πλοίου. Το πλοίο μεταβιβάστηκε στην πελάτιδα μαζί με τα υλικά εφοδιασμού που βρίσκονταν επ' αυτού, συμπεριλαμβανομένων 73 030 λίτρων καυσίμου που είχαν απομείνει μετά την ολοκλήρωση των δοκιμών που πραγματοποιήθηκαν στο πλοίο. Η πελάτις είχε υποχρέωση, βάσει της σχετικής συμβάσεως, να αγοράσει το καύσιμο αυτό στην τιμή κόστους του, η οποία περιελήφθη στο συνολικό τίμημα.

11. Μετά τη μεταβίβαση του πλοίου στην πελάτιδα, η τελευταία φρόντισε να αποπλεύσει το πλοίο, με ίδια μέσα και χωρίς (εμπορικό) φορτίο, από το ναυπηγείο προς τον λιμένα του Stralsund (Γερμανία). Εκεί το πλοίο παρέλαβε το πρώτο του φορτίο, προκειμένου να το μεταφέρει έναντι ναύλου στη Santander (Ισπανία).

12. Λίγο μετά την πώληση του πλοίου (συγκεκριμένα στις 22 Ιουλίου 2013), η εκκαλούσα υπέβαλε αίτηση επιστροφής του ειδικού φόρου καταναλώσεως που αφορούσε το καύσιμο το οποίο είχε πωληθεί μαζί με το πλοίο στην πελάτιδα. Με την προσβαλλόμενη απόφαση της 21ης Αυγούστου 2013, η φορολογική αρχή (εφεσίβλητη) απέρριψε την αίτηση επιστροφής. Η εφεσίβλητη στήριξε την απόφαση αυτή, κυρίως, στο γεγονός ότι η εκκαλούσα δεν συμπλήρωσε δεόντως τα έγγραφα καταγραφής στοιχείων. Εκτός αυτού, η εκκαλούσα δεν διέθετε άδεια για την προμήθεια καυσίμων σε πλοία εκδοθείσα σύμφωνα με την ισχύουσα εθνική νομοθεσία.

13. Κατόπιν εξετάσεως της διοικητικής ενστάσεως που ασκήθηκε κατά της ανωτέρω αποφάσεως, η επιτροπή για την επίλυση φορολογικών διαφορών ακύρωσε με την υπ' αριθ. S-185 (7-195/2013) απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2013 την απόφαση της φορολογικής αρχής. Προς στήριξη της εν λόγω αποφάσεως, επισήμανε, μεταξύ άλλων, ότι η μη πλήρωση των προϋποθέσεων είχε τυπικό χαρακτήρα και δεν μπορούσε να οδηγήσει σε απώλεια του δικαιώματος της εκκαλούσας για επιστροφή του ειδικού φόρου καταναλώσεως.

14. Η εφεσίβλητη προσέφυγε κατά της ανωτέρω αποφάσεως ενώπιον του περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου του Βίλνιους, το οποίο, με την απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2014, έκανε δεκτή την προσφυγή, καθόσον η εκκαλούσα δεν είχε έγκυρη άδεια για την εκτέλεση της εν λόγω παραδόσεως. Η εκκαλούσα άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής.

IV. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

15. Το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο ενώπιον του οποίου εκκρεμεί πλέον η διαφορά υπέβαλε στο Δικαστήριο, στις 14 Μαρτίου 2016, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1. Έχει το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, όπως τροποποιήθηκε τελευταία με την οδηγία 2004/75/ΕΚ του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004, την έννοια ότι δεν μπορεί να εισπράττεται ειδικός φόρος καταναλώσεως επί της παραδόσεως ενεργειακών προϊόντων οσάκις, όπως εν προκειμένω, τα εν λόγω προϊόντα παραδίδονται ως καύσιμα πλοίου προκειμένου αυτά να χρησιμοποιηθούν από πλοίο για ναυσιπλοΐα εντός των υδάτων της Ένωσης με σκοπό, άνευ αμέσου ανταλλάγματος, το πλοίο αυτό να πλεύσει με ίδια μέσα από τον τόπο ναυπηγήσεώς του προς λιμένα άλλου κράτους μέλους προκειμένου να παραλάβει το πρώτο εμπορικό του φορτίο;

2. Αποκλείει το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 την εφαρμογή διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας των κρατών μελών, όπως οι εν προκειμένω εφαρμοστέες, οι οποίες δεν επιτρέπουν να επωφεληθεί ο ενδιαφερόμενος της φοροαπαλλαγής την οποία προβλέπει η εν λόγω διάταξη, όταν η παράδοση ενεργειακών προϊόντων πραγματοποιήθηκε κατά παράβαση των προϋποθέσεων που έχει θέσει το κράτος μέλος, μολονότι η παράδοση αυτή πληροί τις ουσιώδεις προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απαλλαγής που καθορίζονται στην εν λόγω διάταξη της οδηγίας 2003/96;

16. Στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις επί των ερωτημάτων αυτών η Λιθουανία, η Πολωνική Δημοκρατία και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

V. Νομική εκτίμηση

Α. Επί του πρώτου ερωτήματος

17. Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί πώς πρέπει να ερμηνευθεί το άρθρο 14 της οδηγίας 2003/96 στην υπό κρίση περίπτωση που αφορά μια κοινώς καλούμενη άνευ φορτίου μετακίνηση εμπορικού πλοίου. Δεδομένου, πάντως, ότι στην κύρια δίκη ο πωλητής του πλοίου ζητεί επιστροφή του ειδικού φόρου καταναλώσεως, το προδικαστικό ερώτημα χρήζει συγκεκριμενοποιήσεως. Δηλαδή, το αιτούν δικαστήριο ζητεί εν τέλει να αποσαφηνισθεί αν ο πωλητής πλοίου δύναται να αξιώσει επιστροφή του ειδικού φόρου καταναλώσεως. Συναφώς, το ερώτημα αφορά την επιστροφή σε σχέση με καύσιμο το οποίο χρησιμοποίησε ο αγοραστής του πλοίου προκειμένου να το κατευθύνει σε λιμένα όπου το πλοίο παρέλαβε το πρώτο του φορτίο.

18. Στην εξεταζόμενη περίπτωση είναι, συνεπώς, κρίσιμο μόνον το αν, σε περίπτωση πωλήσεως πλοίου, συμπεριλαμβανομένου του καυσίμου, από τον κατασκευαστή του πλοίου (πωλητή), απαιτείται η επιστροφή του ειδικού φόρου καταναλώσεως στον πωλητή, όταν «μόνον» ο αγοραστής του πλοίου χρησιμοποιεί ενδεχομένως το καύσιμο για τη ναυσιπλοΐα (εν προκειμένω, υπό τη μορφή της κοινώς καλούμενης άνευ φορτίου μετακινήσεως).

19. Το εθνικό δίκαιο δεν μπορεί, βεβαίως, να αποκλείσει τέτοια επιστροφή βάσει του άρθρου 41 της οδηγίας 2008/118 (συναφώς, υπό σημείο 1.). Ωστόσο, ο κατασκευαστής πλοίων ο οποίος παραδίδει ένα πλοίο, συμπεριλαμβανομένου του καυσίμου που έχει τεθεί ήδη σε ανάλωση, δεν εμπίπτει ούτε στο προσωπικό (α) ούτε στο καθ' ύλην (β) πεδίο εφαρμογής της φοροαπαλλαγής του άρθρου 14 της οδηγίας 2003/96 (συναφώς, υπό σημείο 2.).

1. Η σχέση του άρθρου 41 της οδηγίας 2008/118 με το άρθρο 14 της οδηγίας 2003/96

20. Η Λιθουανική Κυβέρνηση υποστηρίζει στις παρατηρήσεις της ότι ενδεχομένως μπορεί να εφαρμοσθεί το άρθρο 41 της οδηγίας 2008/118 και για τον λόγο αυτόν η απαλλαγή δύναται να αποκλεισθεί βάσει των επιταγών του εθνικού δικαίου. Αντιθέτως, το άρθρο 14 της οδηγίας 2003/96 προβλέπει υποχρεωτική απαλλαγή. Επομένως, πρέπει κατ' αρχάς να διευκρινισθεί η σχέση μεταξύ των δύο αυτών διατάξεων.

21. Ωστόσο, το άρθρο 41 της οδηγίας 2008/118 περιέχει «μόνον» ένα είδος μεταβατικής διατάξεως για την απαλλαγή του «εφοδιασμού πλοίων και αεροσκαφών» κατά το εθνικό δίκαιο μέχρις ότου το Συμβούλιο εκδώσει κοινοτικές διατάξεις για τον εν λόγω τομέα.

22. Μπορεί να υπάρχουν τομείς για τους οποίους δεν υφίστανται ακόμη κανόνες της Ένωσης. Εντούτοις, η απαλλαγή του «εφοδιασμού» με ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα για τη ναυσιπλοΐα ρυθμίζεται κατά τρόπο ρητό και δεσμευτικό με το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96, που μνημονεύεται μάλιστα στο άρθρο 1 της οδηγίας 2008/118. Για τον λόγο αυτόν, το άρθρο 41 της οδηγίας 2008/118 δεν μπορεί (πλέον) να αφορά την περίπτωση της απαλλασσόμενης παραδόσεως καυσίμων για να χρησιμοποιηθούν για τη ναυσιπλοΐα.

23. Αντιθέτως, το άρθρο 14 της οδηγίας 2003/96 –όπως ορθώς τονίζει και η Λιθουανική Κυβέρνηση– συνιστά ειδικότερη διάταξη. Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση –σύμφωνα και με την Επιτροπή– δεν είναι εφαρμοστέο το άρθρο 41 της οδηγίας 2008/118, αλλά μόνον το άρθρο 14 της οδηγίας 2003/96.

2. Το πεδίο εφαρμογής της φοροαπαλλαγής του άρθρου 14 της οδηγίας 2003/96

24. Για να χορηγηθεί η αιτούμενη επιστροφή, ο κατασκευαστής πλοίου θα έπρεπε να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της φοροαπαλλαγής του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96. Τούτο δεν συμβαίνει.

α) Το προσωπικό πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής

25. Όπως προκύπτει από το άρθρο 7 της οδηγίας 2008/118, ο ειδικός φόρος καταναλώσεως –σε αντίθεση, παραδείγματος χάρη, προς ό,τι ισχύει στη νομοθεσία περί ΦΠΑ– δεν καθίσταται απαιτητός σε κάθε συναλλακτικό στάδιο, αλλά μόνον άπαξ κατά τη θέση των προϊόντων σε ανάλωση.

26. Συναφώς, το άρθρο 6 της οδηγίας 2003/96 διευκρινίζει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν τις φοροαπαλλαγές που προβλέπονται στην εν λόγω οδηγία είτε άμεσα (στοιχείο α') είτε έμμεσα, με την επιστροφή του συνόλου ή μέρους του φόρου που καταβλήθηκε (στοιχείο γ'). Εάν συνεκτιμηθούν τα στοιχεία γ' και α' της οδηγίας 2003/96, η τελευταία περίπτωση έχει την έννοια της επιστροφής

(ακριβέστερα: της αποζημιώσεως[3]) φόρου που επιβαρύνει τρίτο ο οποίος δεν είναι ο ίδιος υπόχρεος για την καταβολή του[4].

27. Εάν το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 απαλλάσσει τη *διάθεση* ενεργειακών προϊόντων *προκειμένου να χρησιμοποιηθούν* ως καύσιμα, υφίστανται επομένως, λαμβανομένου υπόψη του άρθρου 6 της οδηγίας 2003/96, δύο δυνατότητες φοροαπαλλαγής. Είτε πρόκειται για (άμεση) απαλλαγή του προμηθευτή λόγω της θέσεως σε ανάλωση (*διάθεση*), είτε για (έμμεση) απαλλαγή της επακόλουθης *χρησιμοποιήσεως* των ενεργειακών προϊόντων.

28. Στην κύρια δίκη, η εκκαλούσα ζητεί την «επιστροφή» του ειδικού φόρου καταναλώσεως για την καταβολή του οποίου ήταν υπόχρεη η προμηθεύτρια. Επομένως, μπορεί να γίνει λόγος μόνον για τη δεύτερη δυνατότητα έμμεσης απαλλαγής.

29. Βεβαίως, από τη διάταξη περί παραπομπής δεν προκύπτει αν η Λιθουανία έχει εν γένει κάνει χρήση της δυνατότητας έμμεσης απαλλαγής που παρέχει το άρθρο 6, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96. Η παρατιθέμενη στη διάταξη περί παραπομπής ρύθμιση που διέπει την παράδοση φαίνεται να καλύπτει καταρχήν μόνον τη θέση σε ανάλωση. Τούτο υποδηλώνουν, εν πάση περιπτώσει, οι προβλεπόμενες στο πλαίσιο αυτό απαιτήσεις αδείας.

30. Εντούτοις, στο εξής θα ληφθεί ως δεδομένο, για την απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα, ότι η απαλλαγή που προβλέπει το εθνικό δίκαιο καλύπτει και την περίπτωση έμμεσης απαλλαγής (επιστροφή του ειδικού φόρου καταναλώσεως στον χρήστη των ενεργειακών προϊόντων). Ειδάλλως, το προδικαστικό ερώτημα θα στερούνταν νοήματος. Η απαλλαγή αυτή, λοιπόν, θα έπρεπε να προβλέπει ότι για τον φόρο που καταβλήθηκε από τον προμηθευτή χωρεί αποζημίωση (επιστροφή κατά την έννοια του άρθρου 6, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96) και προς τρίτο, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της απαλλαγής που ορίζει το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96.

31. Στην υπό κρίση περίπτωση, η παράδοση του καυσίμου από τον προμηθευτή στον κατασκευαστή του πλοίου αντιμετωπίσθηκε ως φορολογητέα. Τούτο ήταν ορθό από απόψεως δικαίου της Ένωσης, όπως προκύπτει από τη σύγκριση του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της οδηγίας 2003/96. Βάσει των διατάξεων αυτών, η παράδοση καυσίμου που χρησιμοποιείται στον τομέα της κατασκευής και της δοκιμής πλοίων δεν εμπίπτει στη χρησιμοποίηση καυσίμου για την εμπορική ναυσιπλοΐα στα ύδατα της Κοινότητας κατά το άρθρο 14, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96. Αντιθέτως, τα κράτη μέλη μπορούν, αλλά δεν οφείλουν, να απαλλάξουν την παράδοση καυσίμου που χρησιμοποιείται στον τομέα της κατασκευής και της δοκιμής πλοίων, δυνάμει του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της οδηγίας 2003/96. Είναι προφανές ότι η Λιθουανία δεν έκανε χρήση αυτής της δυνατότητας φοροαπαλλαγής.

32. Με βάση τα γνωστοποιηθέντα πραγματικά περιστατικά, κατά την πώληση του ολοκληρωμένου πλοίου, συμπεριλαμβανομένου και του υπόλοιπου καυσίμου, η παράδοση του καυσίμου δεν φορολογήθηκε (άλλη μια φορά). Τούτο είναι επίσης εύλογο: το καύσιμο είχε τεθεί ήδη προς ανάλωση. Επομένως, την απαλλαγή δεν επικαλείται ο υπόχρεος για την καταβολή του φόρου, αλλά τρίτος.

33. Ωστόσο, η φοροαπαλλαγή της παραδόσεως του καυσίμου δεν έχει νόημα εάν δεν υφίσταται ίδια φορολογική οφειλή του κατασκευαστή του πλοίου κατά τον χρόνο της παραδόσεως του καυσίμου στον αγοραστή. Υπό το πρίσμα αυτό, η προκειμένη περίπτωση δεν αφορά τη φοροαπαλλαγή *παραδόσεως* καυσίμου.

3 Συναφώς, η ορολογία στο πλαίσιο της γερμανικής φορολογικής νομοθεσίας είναι ακριβέστερη: με τον όρο « Erstattung» [επιστροφή] νοείται συνήθως η επιστροφή του καταβληθέντος φόρου στον υπόχρεο για την καταβολή του φόρου (σχέση μεταξύ δύο προσώπων), ενώ ως «Vergütung» [αποζημίωση] λογίζεται η καταβολή του ποσού του φόρου σε τρίτο ο οποίος έφερε την οικονομική επιβάρυνση του φόρου, χωρίς να είναι υπόχρεος για την καταβολή του (σχέση μεταξύ τριών προσώπων).

4 Η επιστροφή του φόρου για την καταβολή του οποίου είναι υπόχρεος ο υποκείμενος στον φόρο (εν προκειμένω ο προμηθευτής του καυσίμου) καλύπτεται ήδη, ως άμεση απαλλαγή, από το άρθρο 6, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96.

β) Το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής

34. Επιπλέον, ο πωλητής ενός πλοίου που περιέχει καύσιμα δεν χρησιμοποιεί τα καύσιμα για τη ναυσιπλοΐα η οποία υπάγεται σε ευνοϊκό καθεστώς.

35. Το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 απαλλάσσει, υπό μορφή έμμεσης απαλλαγής, την παράδοση ενεργειακών προϊόντων μόνον *προκειμένου να χρησιμοποιηθούν* ως καύσιμα για τη ναυσιπλοΐα στα ύδατα της Κοινότητας (συμπεριλαμβανομένης της αλιείας), εκτός από την περίπτωση χρησιμοποιήσεώς τους σε ιδιωτικά σκάφη αναψυχής. Η ρύθμιση αυτή έχει ως σκοπό την εξασφάλιση της ανταγωνιστικότητας εντός της Ένωσης της θαλάσσιας ναυσιπλοΐας για εμπορικούς σκοπούς που έχει αυξημένες απαιτήσεις καταναλώσεως καυσίμου[5] και της ανταγωνιστικής θέσεως των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων έναντι επιχειρήσεων από τρίτες χώρες[6]. Επιπλέον, επιδιώκει να ενισχύσει και την ενδοκοινοτική κυκλοφορία εμπορευμάτων[7]. Πρέπει, συνεπώς, να γίνει δεκτό ότι, σε περίπτωση έμμεσης απαλλαγής, αποζημίωση για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως δύναται να δικαιούται μόνον όποιος δραστηριοποιείται στη ναυσιπλοΐα, την οποία αφορά το ευνοϊκό καθεστώς.

36. Συνεπώς, στην υπό κρίση υπόθεση, μπορεί να μείνει ανοιχτό το ζήτημα κατά πόσον εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 και η κοινώς καλούμενη άνευ φορτίου μετακίνηση που πραγματοποιεί επιχείρηση ναυσιπλοΐας με φορτηγό πλοίο από τον τόπο κατασκευής του προς τον τόπο της πρώτης φορτώσεώς του. Αυτό γίνεται ευλόγως δεκτό από την Επιτροπή, τη Δημοκρατία της Πολωνίας και, εν τέλει, και από τη Λιθουανία[8]. Το ζήτημα όμως αυτό θα μπορούσε να τεθεί μόνο σε σχέση με την επιχείρηση ναυσιπλοΐας η οποία χρησιμοποίησε το καύσιμο για αυτή την κοινώς καλούμενη άνευ φορτίου μετακίνηση. Εν προκειμένω όμως την επιστροφή του ειδικού φόρου καταναλώσεως ζητεί ο πωλητής του εν λόγω πλοίου.

37. Το άρθρο 14 της οδηγίας 2003/96 δεν θεσπίζει όμως φοροαπαλλαγή γενικού χαρακτήρα[9] και για τον λόγο αυτόν απαλλάσσει μόνον τα καύσιμα που χρησιμοποιούνται για τη ναυσιπλοΐα.

38. Στην έννοια της ναυσιπλοΐας εμπίπτουν ωστόσο μόνον οι εξ επαχθούς αιτίας παροχές υπηρεσιών που είναι άμεσα συνυφασμένες με τη μετακίνηση του πλοίου[10]. Η πώληση του πλοίου όμως δεν συνιστά εξ επαχθούς αιτίας παροχή υπηρεσίας άμεσα συνυφασμένη με τη μετακίνηση του πλοίου. Με την πώληση του πλοίου πραγματοποιείται παράδοση η οποία επιτρέπει το πρώτον στον αγοραστή να παρέχει εξ επαχθούς αιτίας υπηρεσίες ναυσιπλοΐας στους πελάτες του. Στο μέτρο αυτό, η παράδοση του πλοίου συνδέεται, το πολύ, προπαρασκευαστικά (έμμεσα) με την απαλλασσόμενη δραστηριότητα του αγοραστή. Τούτο όμως δεν συνεπάγεται ότι ο πωλητής ασκεί επίσης απαλλασσόμενη δραστηριότητα.

5 Βλ. την αιτιολογική σκέψη 23 της οδηγίας 2003/96, καθώς και τη νομολογία του Δικαστηρίου σε σχέση με την παρόμοιας διατυπώσεως απαλλαγή του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2003/96· βλ. απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, σκέψεις 24 και 26)· βλ., επίσης, αποφάσεις της 1ης Μαρτίου 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, σκέψη 28), και της 29ης Απριλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-240/01, EU:C:2004:251, σκέψεις 39 και 44).

6 Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων της 12ης Μαρτίου 1997 –COM(97) 30 τελικό, 97/0111(CNS)–, σ. 7.

7 Ως προς το τελευταίο ζήτημα, βλ. ρητή αναφορά στην απόφαση της 1ης Μαρτίου 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, σκέψεις 24 και 25).

8 Συναφώς, θα μπορούσε και η πρώτη μετακίνηση με σκοπό τη φόρτωση να εμπίπτει στην έννοια της (εμπορικής) ναυσιπλοΐας, μολονότι η μετακίνηση αυτή δεν πραγματοποιείται άμεσα έναντι ανταλλάγματος. Το κόστος της εν λόγω μετακινήσεως βαρύνει την επιχείρηση ναυσιπλοΐας η οποία θα το μετακυλίσει στην πρώτη ή σε κάθε επόμενη (έναντι ανταλλάγματος) μετακίνηση. Το πνεύμα και ο σκοπός της φοροαπαλλαγής του άρθρου 14 της οδηγίας 2003/96 είναι κρίσιμα τόσο σε περίπτωση μετακινήσεως προς τον τόπο φορτώσεως όσο και σε περίπτωση μετακινήσεως προς τον τόπο εκφορτώσεως (με το φορτίο). Και στις δύο περιπτώσεις, ο ιδιοκτήτης του πλοίου δραστηριοποιείται αναμφίβολα στο πλαίσιο της (εμπορικής) ναυσιπλοΐας.

9 Βλ., ρητώς, απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, σκέψη 23), στο πνεύμα δε αυτό και οι αποφάσεις της 10ης Νοεμβρίου 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, σκέψη 21), και της 29ης Απριλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-240/01, EU:C:2004:251, σκέψη 23).

10 Αποφάσεις της 10ης Νοεμβρίου 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, σκέψη 18), της 1ης Μαρτίου 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, σκέψη 37), και της 1ης Απριλίου 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, σκέψη 28). Το ίδιο επισημαίνει το Δικαστήριο και σε σχέση με την παρόμοια φοροαπαλλαγή για την αεροπλοΐα –απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, σκέψη 21).

39. Τέλος, από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι σκοπό του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 συνιστά και η διατήρηση της ανταγωνιστικότητας των κατασκευαστών πλοίων. Αντιθέτως, η ευνοϊκή μεταχείριση των κατασκευαστών πλοίων μνημονεύεται μόνον ως επιλογή –την οποία προφανώς δεν εκμεταλλεύτηκε η Λιθουανία– στο άρθρο 15 της οδηγίας 2003/96.

40. Εύλογα, λοιπόν, το Δικαστήριο έχει πάντοτε αναγνωρίσει το δικαίωμα της απαλλαγής του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας 2003/96 μόνο σε εκείνους που χρησιμοποιούν οι ίδιοι μνημονευόμενο στην εν λόγω διάταξη μέσο μεταφοράς προκειμένου να παράσχουν υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας [11].

41. Επομένως, η εκ των υστέρων αναγνώριση του δικαιώματος απαλλαγής από τον φόρο ειδικής καταναλώσεως σε πωλητή πλοίου θα αντέβαινε στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96. Ο πωλητής δεν ανήκει στον υποκείμενο σε ευνοϊκή μεταχείριση κύκλο προσώπων (της εμπορικής ναυσιπλοΐας) ούτε επιβαρύνεται με τον ειδικό φόρο καταναλώσεως. Στην προκειμένη περίπτωση επιβαρύνεται μόνον ο αγοραστής του πλοίου, διότι ανέλαβε το βάρος του ειδικού φόρου καταναλώσεως μέσω του τιμήματος αγοράς.

42. Κατά συνέπεια, το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 δεν αποκλείει εθνική ρύθμιση που δεν χορηγεί σε πωλητή πλοίου απαλλαγή υπό μορφή επιστροφής/αποζημιώσεως του ειδικού φόρου καταναλώσεως που αφορά τα καύσιμα τα οποία πωλήθηκαν μαζί με το πλοίο.

Β. Επί του δευτέρου ερωτήματος

43. Εντούτοις, εάν το Δικαστήριο κρίνει ότι και ο πωλητής πλοίου πρέπει να απαλλάσσεται από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως με βάση το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96, όταν ο αντισυμβαλλόμενός του χρησιμοποιεί το αντικείμενο της πωλήσεως στο πλαίσιο της ναυσιπλοΐας, θα πρέπει να δοθεί απάντηση και στο δεύτερο ερώτημα. Με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί, εν τέλει, αν κράτος μέλος δύναται να εξαρτά την απαλλαγή του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96 από την τήρηση ορισμένων τυπικών κανόνων.

44. Κατ' αρχάς το γράμμα του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96 ορίζει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τη φορολογία τα ενεργειακά προϊόντα που διατίθενται προκειμένου να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα για τη ναυσιπλοΐα στα ύδατα της Κοινότητας «υπό τις προϋποθέσεις που θα ορίσουν προκειμένου να διασφαλισθεί η ορθή και απρόσκοπτη εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και να αποφευχθεί η φοροδιαφυγή, η φοροαποφυγή ή η κατάχρηση». Κατ' αυτόν τον τρόπο, το δίκαιο της Ένωσης επιτρέπει ρητώς στα κράτη μέλη να ορίσουν επιπλέον προϋποθέσεις για την απαλλαγή.

45. Εντούτοις, το Δικαστήριο έχει διαμορφώσει πάγια νομολογία όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Σύμφωνα με αυτήν, ο αποκλεισμός της απαλλαγής (ενδοκοινοτικής παραδόσεως ή παραδόσεως προς εξαγωγή) απλώς και μόνον λόγω ελλείψεως τυπικών αποδεικτικών στοιχείων αντιβαίνει κατά κανόνα στην αρχή της αναλογικότητας [12].

11 Βλ., ενδεικτικώς, αποφάσεις της 1ης Μαρτίου 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, σκέψεις 33 επ.), και της 1ης Απριλίου 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, σκέψη 28) –στις υποθέσεις αυτές, τα καύσιμα για τα οποία ζητήθηκε απαλλαγή χρησιμοποιήθηκαν από τον αιτούντα για τη «λειτουργία πλοίων με σκοπό την παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας»– που επιβεβαιώνονται και από την απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, σκέψη 30)· ομοίως, απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2011, Haltergemeinschaft (C-250/10, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2011:862, σκέψη 24).

12 Βλ., ενδεικτικώς: αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψεις 45 επ.), της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψεις 29 επ.), και της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψεις 45 επ.)· σχετικά με την αρχή της αναλογικότητας στη νομοθεσία περί ΦΠΑ: αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Molenheide κ.λπ. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, EU:C:1997:623, σκέψη 48), και της 11ης Μαΐου 2006, Federation of Technological Industries κ.λπ. (C-384/04, EU:C:2006:309, σκέψεις 29 και 30).

1. Εφαρμογή της νομολογίας που αφορά τη νομοθεσία περί ΦΠΑ επί άμεσης απαλλαγής στο πλαίσιο της νομοθεσίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως

46. Ο ΦΠΑ είναι γενικός φόρος καταναλώσεως. Οι ανωτέρω αρχές που διέπουν τη νομοθεσία περί ΦΠΑ είναι εύλογο, συνεπώς, να μεταφερθούν και στο πλαίσιο της νομοθεσίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως και, επομένως, να ισχύσουν για την εφαρμογή του άρθρου 14 της οδηγίας 2003/96. Τούτο έπραξε και το ένατο τμήμα του Δικαστηρίου σε δύο πρόσφατες αποφάσεις του[13]. Η Επιτροπή τείνει επίσης προς την άποψη αυτή στις παρατηρήσεις της. Η εν λόγω προσέγγιση σε σχέση με την *άμεση* απαλλαγή παραδόσεως καυσίμων είναι συνεπής, από συστηματικής απόψεως, και εύλογη δεδομένης της υφιστάμενης ομοιότητας με το σύστημα του ΦΠΑ.

47. Η επιβολή του ΦΠΑ πραγματοποιείται βάσει φορολογήσεως σε όλα τα στάδια, ενώ η πολλαπλή φορολόγηση (σώρευση των φόρων) αποφεύγεται διά της εκπτώσεως του φόρου εισροών. Η έκπτωση του φόρου εισροών εξασφαλίζει ότι ο ΦΠΑ επιβαρύνει μόνον τον τελικό καταναλωτή[14] και όχι τον υποκείμενο στον φόρο (τον επιχειρηματία) (αρχή της ουδετερότητας). Στο πλαίσιο αυτό, ο υποκείμενος στον φόρο λειτουργεί σε όλα τα στάδια μόνον ως φοροεισπράκτορας για λογαριασμό του κράτους[15]. Αυτό δεν συνιστά ευνοϊκή μεταχείριση του υποκειμένου στον φόρο.

48. Από αυτόν τον ρόλο του υποκειμένου στον φόρο ως κατ' ανάγκη υπεύθυνου να συγκεντρώνει τον φόρο, σε συνδυασμό με την αρχή της αναλογικότητας, απορρέουν ιδιαίτερες απαιτήσεις έναντι του παρεμβαίνοντος κράτους. Συνεπώς, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν μπορεί να αποκλεισθεί άνευ ετέρου απλώς και μόνον λόγω ελλείψεως (τυπικών) αποδεικτικών στοιχείων, εφόσον διαπιστώνεται αντικειμενικώς ότι συντρέχουν όλες οι ουσιαστικές προϋποθέσεις της απαλλαγής. Ειδάλλως, η χρησιμοποίηση ιδιώτη για την εξυπηρέτηση των σκοπών του κράτους θα αντέβαινε στην αρχή της αναλογικότητας.

49. Στο πλαίσιο της νομοθεσίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, η γενεσιουργός αιτία του φόρου (άρθρο 7 της οδηγίας 2008/118) επέρχεται άπαξ με τη θέση των προϊόντων σε ανάλωση. Υπόχρεος για την καταβολή του φόρου, κατά το άρθρο 8 της οδηγίας 2008/118, είναι όποιος θέτει τα προϊόντα σε ανάλωση, μολονότι την επιβάρυνση πρέπει να φέρει ο καταναλωτής (στόχος του φόρου). Και στην περίπτωση αυτή, ο προμηθευτής ενεργεί, επίσης, μόνον ως φοροεισπράκτορας για λογαριασμό του κράτους. Στο πλαίσιο αυτό πρέπει, συνεπώς, να ισχύουν οι ίδιες αυστηρές απαιτήσεις αναλογικότητας όπως και στη νομοθεσία περί ΦΠΑ[16].

2. Μη εφαρμογή της νομολογίας που αφορά τη νομοθεσία περί ΦΠΑ επί έμμεσης απαλλαγής στο πλαίσιο της νομοθεσίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως

50. Εντούτοις, σε αντίθεση προς την άποψη της Επιτροπής, η νομολογία που αφορά τη νομοθεσία περί ΦΠΑ δεν μπορεί να εφαρμοσθεί επί της κρίσιμης, εν προκειμένω, *έμμεσης* απαλλαγής στο πλαίσιο της νομοθεσίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως. Τούτο οφείλεται στην έλλειψη, στο μέτρο αυτό, ομοιότητας με το σύστημα του ΦΠΑ. Το ίδιο το Δικαστήριο, ορθώς, δεν δέχθηκε τη μεταφορά της νομολογίας του, επισημαίνοντας τη διαφορετική διαμόρφωση τη νομοθεσίας περί δασμών και ΦΠΑ[17].

13 Αποφάσεις της 2ας Ιουνίου 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, σκέψεις 59 επ.), και ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, σκέψεις 20 και 21, καθώς και 35 και 36).

14 Αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, σκέψη 19), και της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin (C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 34), καθώς και διάταξη της 9ης Δεκεμβρίου 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2011:825, σκέψη 21).

15 Αποφάσεις της 20ής Οκτωβρίου 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, σκέψη 25), και της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψη 21).

16 Στο μέτρο αυτό είναι, συνεπώς, ορθές οι δύο αποφάσεις του ένατου τμήματος του Δικαστηρίου: αποφάσεις της 2ας Ιουνίου 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, σκέψεις 59 επ.), και ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, σκέψεις 20 και 21, καθώς και 35 και 36).

17 Απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 57).

51. Αντιθέτως, μια *έμμεση απαλλαγή* υπό μορφή επιστροφής/αποζημιώσεως προς τρίτο –όπως προβλέπει το άρθρο 6, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2003/96– απαιτεί κατ' ανάγκη την προσκόμιση ορισμένων αποδεικτικών στοιχείων, προκειμένου να κριθεί αν και ποιος δικαιούται πράγματι την επιστροφή. Ειδάλλως, θα υφίστατο κίνδυνος πολλαπλής επιστροφής ή αποζημιώσεως για τον ίδιο φόρο. Συναφώς, η ανάγκη προσκομίσεως ορισμένων τυπικών αποδεικτικών στοιχείων απορρέει από το διαφορετικά διαμορφωμένο, στο μέτρο αυτό, σύστημα επιβολής ειδικών φόρων καταναλώσεως.

52. Πιο συγκεκριμένα, σε περίπτωση *έμμεσης απαλλαγής*, υφίσταται πάντοτε μια γνήσια ευνοϊκή μεταχείριση του ενδιαφερομένου. Εν προκειμένω, ο χρήστης του καυσίμου τυγχάνει ευνοϊκής μεταχειρίσεως για χάρη αυτού του ιδίου. Στην πραγματικότητα υφίσταται ανάλωση αγαθού η οποία πρέπει να φορολογηθεί. Ωστόσο, η ανάλωση αυτή δεν φορολογείται για συγκεκριμένους λόγους (εν προκειμένω, για λόγους οικονομικής πολιτικής) προς όφελος του καταναλωτή. Ο δικαιούχος της επιστροφής δεν ενεργεί στη συγκεκριμένη περίπτωση ως φοροεισπράκτορας για λογαριασμό του κράτους, αλλά για δικό του λογαριασμό.

53. Σε τέτοια περίπτωση, δεν αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας το να εξασφαλίζεται η ευνοϊκή μεταχείριση, στο πλαίσιο αποτελεσματικού ελέγχου, μόνον όταν υφίστανται τα αντίστοιχα –αναγκαία για τον έλεγχο– αποδεικτικά στοιχεία. Σε αντίθεση προς τον κατ' ανάγκη εμπλεκόμενο φοροεισπράκτορα, ο υπαγόμενος σε ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς (εν προκειμένω, ο χρήστης του καυσίμου) μπορεί να έχει αυξημένες υποχρεώσεις συνεργασίας. Υπέρβαση ορίου θα υφίσταται μόνον εάν αποκλείεται per se, κατά το εθνικό δίκαιο, η διόρθωση εσφαλμένων αποδεικτικών στοιχείων ή η μεταγενέστερη προσκόμισή τους. Κάτι τέτοιο όμως δεν διαφαίνεται εν προκειμένω.

3. Συμπέρασμα

54. Η αρχή της αναλογικότητας δεν αποκλείει τη γένεση δικαιώματος επιστροφής ή αποζημιώσεως μόνον όταν ο υπαγόμενος στο ευνοϊκό καθεστώς προσκομίζει τα αναγκαία για τον έλεγχο αποδεικτικά στοιχεία.

VI. Πρόταση

55. Κατά συνέπεια, προτείνω να δοθούν στα προδικαστικά ερωτήματα του ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου οι εξής απαντήσεις:

1. Το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2003/96 προϋποθέτει, προκειμένου να χορηγηθεί έμμεση απαλλαγή, ότι ο δικαιούχος της επιστροφής έχει χρησιμοποιήσει τα καύσιμα για τη ναυσιπλοΐα. Τούτο δεν ισχύει, εάν έχει παραδώσει απλώς ένα πλοίο με καύσιμα σε επιχείρηση ναυσιπλοΐας. Ο κατασκευαστής πλοίου, πωλώντας πλοίο με τα περιεχόμενα σε αυτό καύσιμα, δεν παρέχει υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας στο πλαίσιο της (εμπορικής) ναυσιπλοΐας.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν τις προϋποθέσεις απαλλαγής κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, σε συνδυασμό με το άρθρο 6, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2003/96. Η αρχή της αναλογικότητας δεν αποκλείει ρύθμιση βάσει της οποίας το δικαίωμα τρίτου προς επιστροφή ή αποζημίωση που αφορά ειδικό φόρο καταναλώσεως εξαρτάται από την προσκόμιση ορισμένων αποδεικτικών στοιχείων, προκειμένου να καταστεί δυνατός ο αποτελεσματικός έλεγχος και να αποτραπεί τυχόν διπλή απαλλαγή ή αδικαιολόγητη αποφυγή φορολογήσεως.