



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

YVES BOT

της 7ης Δεκεμβρίου 2016¹

Υπόθεση C-33/16

A Oy

[αίτηση του Korkein hallinto-oikeus (ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου, Φινλανδία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) — Οδηγία 2006/112/EK — Άρθρο 148, στοιχείο δ' — Παροχές υπηρεσιών — Έννοια — Απαλλαγή — Παροχές υπηρεσιών πραγματοποιούμενες για τις άμεσες ανάγκες των πλοίων που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και του φορτίου τους — Παροχές υπηρεσιών φορτώσεως και εκφορτώσεως πραγματοποιούμενες από υπεργολάβους για λογαριασμό μεσαζόντων»

1. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 148, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας².

2. Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της A Oy³ και της Keskusverolautakunta (κεντρικής φορολογικής επιτροπής, Φινλανδία) με αντικείμενο ερμηνευτική απόφαση περί προεγκρίσεως με την οποία η εν λόγω επιτροπή έκρινε ότι οι υπηρεσίες φορτώσεως και εκφορτώσεως πλοίου πραγματοποιούμενες από υπεργολάβο ο οποίος τις χρεώνει στη συμβαλλόμενη με αυτόν εταιρία, και όχι απευθείας στον εφοπλιστή, δεν δύνανται να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ η οποία προβλέπεται στο άρθρο 148, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ.

3. Με τις παρούσες προτάσεις θα επισημάνω ότι η έννοια της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιείται για τις άμεσες ανάγκες των κατά το άρθρο 148, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας πλοίων ή του φορτίου τους περιλαμβάνει τις υπηρεσίες φορτώσεως και εκφορτώσεως πλοίου.

4. Θα υποστηρίξω, επιπροσθέτως, ότι στην προβλεπόμενη από το άρθρο 148, στοιχείο δ', της ως άνω οδηγίας απαλλαγή εμπίπτουν οι υπηρεσίες φορτώσεως και εκφορτώσεως πλοίου, όταν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από υπεργολάβο ενεργούντα για λογαριασμό επιχειρήσεως η οποία δεν συνδέεται με τον εφοπλιστή, αλλά με διαμεταφορέα, μεταφορέα, παραγγελιοδόχο μεταφοράς ή τον κάτοχο του οικείου φορτίου.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ.

3 — Στο εξής: A.

I – Το νομικό πλαίσιο

A – Το δίκαιο της Ένωσης

5. Το άρθρο 148, στοιχεία α', γ' και δ', της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει:

«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.»

6. Το εν λόγω άρθρο 148, στοιχεία α', γ' και δ', αντιστοιχεί στο άρθρο 15, σημείο 4, στοιχείο α' και β', καθώς και σημεία 5 και 8, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση⁴, το οποίο αντικατέστησε.

B – Το φινλανδικό δίκαιο

7. Κατά το άρθρο 71, παράγραφος 3, του Arvonlisäverolaki 1501/1993 (νόμου 1501/1993 περί φόρου προστιθέμενης αξίας), της 30ής Δεκεμβρίου 1993⁵, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης:

«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».

II – Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

8. Η Α, η οποία είναι θυγατρική εταιρία της Β Ογ, ασκεί τις δραστηριότητές της σε δύο λιμάνια, όπου παρέχει υπηρεσίες φορτώσεως και εκφορτώσεως, αποθηκεύσεως, πρακτορεύσεως πλοίων και μεταφοράς εμπορευμάτων.

4 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία.

5 — Στο εξής: AVL.

9. Στο σύνολο των παρεχόμενων από την Α υπηρεσιών περιλαμβάνονται υπηρεσίες φορτοεκφορτώσεως πλοίων τα οποία χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και με τα οποία ασκείται εμπορική δραστηριότητα. Οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχονται από υπεργολάβο ο οποίος τις χρεώνει στην Α και, εν συνεχεία, η Α τις χρεώνει στον εντολέα της, ήτοι, κατά περίπτωση, στην Β Ου, στον κάτοχο των εμπορευμάτων, στον ναυλωτή, στην εταιρία διαμεταφοράς ή στον εφοπλιστή. Τα σχετικά με το εκάστοτε πλοίο και φορτίο λεπτομερή στοιχεία γνωστοποιούνται στον υπεργολάβο και αναγράφονται τόσο στο τιμολόγιο που εκδίδει ο υπεργολάβος όσο και στο τιμολόγιο που εκδίδει η Α.

10. Κατόπιν αιτήσεως της Α περί ερμηνευτικής αποφάσεως επί του ερωτήματος αν, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 71, παράγραφος 3, του AVL, οι υπηρεσίες φορτοεκφορτώσεως που παρέχονται μέσω υπεργολαβίας για λογαριασμό των πελατών της δύνανται να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ, η Keskusverolautakunta (κεντρική φορολογική επιτροπή) έκρινε, με απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2014, ότι οι υπηρεσίες φορτοεκφορτώσεως δεν πρέπει να θεωρηθούν ως απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 71, παράγραφος 3, του AVL –το οποίο μεταφέρει το άρθρο 148, στοιχεία α', γ' και δ', της οδηγίας ΦΠΑ στη φινλανδική έννομη τάξη– επειδή, δεδομένου ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι παροχές υπηρεσιών για τις ανάγκες πλοίων της διεθνούς ναυτιλίας ή του φορτίου αυτών δύνανται να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ μόνον εάν πραγματοποιούνται κατά το τελικό στάδιο της εμπορίας τους, στην περίπτωση της εν λόγω αιτήσεως οι υπηρεσίες φορτοεκφορτώσεως παρέχονται σε στάδιο προγενέστερο του τελικού σταδίου της εμπορίας τους.

11. Κατόπιν της ενώπιόν του ασκήσεως προσφυγής, εκ μέρους της Α, κατά της ως άνω αποφάσεως, το Korkein hallinto-oikeus (ανώτατο διοικητικό δικαστήριο, Φινλανδία) 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 ΦΠΑ] 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, ΕΛΜΕΚΑ⁶], 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 ΦΠΑ] 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 αποφάσεως [της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, ΕΛΜΕΚΑ⁷], 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 ΦΠΑ] 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;»

III – Εκτίμηση

Α – Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

12. Υπενθυμίζεται εισαγωγικώς ότι το Δικαστήριο εφαρμόζει τις ακόλουθες αρχές επί της ερμηνείας των κατ' άρθρο 148 της οδηγίας ΦΠΑ απαλλαγών από τον ΦΠΑ.

6 — C-181/04 έως C-183/04, EU:C:2006:563.

7 — C-181/04 έως C-183/04, EU:C:2006:563.

13. Πρώτον, οι εν λόγω απαλλαγές συνιστούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης και πρέπει, ως εκ τούτου, να ερμηνεύονται και να εφαρμόζονται ομοιόμορφα σε ολόκληρη την Ένωση⁸.

14. Δεύτερον, οι εν λόγω απαλλαγές πρέπει να εντάσσονται στο γενικό πλαίσιο του κοινού συστήματος του ΦΠΑ που θεσπίστηκε με την οδηγία ΦΠΑ⁹. Το σύστημα αυτό βασίζεται ιδίως σε δύο αρχές: αφενός, στην αρχή κατά την οποία ο ΦΠΑ εισπράττεται επί κάθε παροχής υπηρεσιών και επί κάθε παραδόσεως αγαθών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο¹⁰ και, αφετέρου, στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία απαγορεύει τη διαφορετική μεταχείριση, όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ, των επιχειρήσεων που διενεργούν τις ίδιες πράξεις¹¹.

15. Τρίτον, οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 148 της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, δεδομένου ότι οι εν λόγω απαλλαγές συνιστούν παρεκκλίσεις από την αρχή κατά την οποία ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο. Εντούτοις, αυτός ο ερμηνευτικός κανόνας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των εν λόγω απαλλαγών πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο που θα καθιστούσε τις απαλλαγές αυτές άνευ αποτελέσματος¹².

16. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω ερμηνευτικών κριτηρίων πρέπει να δοθεί απάντηση στην υποβληθείσα από το Korkein hallinto-oikeus (ανώτατο διοικητικό δικαστήριο) αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.

B – Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

17. Με το πρώτο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν, κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 148, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ, η έννοια των παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται για τις άμεσες ανάγκες του φορτίου ενός πλοίου περιλαμβάνει τις υπηρεσίες φορτώσεως και εκφορτώσεως πλοίου.

18. Φρονώ ότι το εν λόγω ερώτημα, στο οποίο, κατά την ομόφωνη άποψη των μερών που υπέβαλαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου, θα έπρεπε να δοθεί καταφατική απάντηση, δεν παρουσιάζει κάποια ιδιαίτερη δυσχέρεια.

19. Επισημαίνεται ότι το άρθρο 148, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ δεν απαριθμεί εξαντλητικώς τις απαλλασσόμενες υπηρεσίες, αλλά δίδει έναν γενικό ορισμό αυτών επί τη βάση κριτηρίου αναγόμενου στον επιδιωκόμενο σκοπό, ο οποίος συνίσταται στην κάλυψη των άμεσων αναγκών των πλοίων και του φορτίου τους. Κατά το Δικαστήριο, οι απαλλασσόμενες παροχές είναι «εκείνες που έχουν άμεση σχέση με τις ανάγκες των πλοίων θαλάσσης και του φορτίου τους, δηλαδή οι παροχές που είναι αναγκαίες για την εκμετάλλευση των εν λόγω πλοίων»¹³.

20. Συναφώς, όπως οι δραστηριότητες πλοηγείας, ρυμουλκήσεως ή ελλιμενισμού πλοίου συνιστούν το αρχέτυπο των παροχών που εκτελούνται για τις άμεσες ανάγκες του πλοίου, οι δραστηριότητες φορτώσεως και εκφορτώσεως πλοίου, εκ της φύσεώς τους, αποτελούν αναμφισβήτητα χαρακτηριστική περίπτωση παροχών που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες του φορτίου.

8 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 3ης Σεπτεμβρίου 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

9 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

10 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

11 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, σκέψεις 32, 33 και 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

12 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, σκέψη 49 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

13 — Βλ. απόφαση της 4ης Ιουλίου 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, σκέψη 21, με την οποία εξαιρείται από την κατηγορία των απαλλασσόμενων παροχών η εγκατάσταση, επί πλοίων, κερματοδοκτών για τυχερά παιχνίδια, οι οποίοι «δεν έχουν καμία εγγενή σχέση με τις ανάγκες της ναυσιπλοΐας»).

21. Στην πραγματικότητα, η προκύπτουσα από το γράμμα του άρθρου 148, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ αμφιβολία δεν αφορά τόσο την ένταξη των δραστηριοτήτων φορτώσεως και εκφορτώσεως πλοίου στην έννοια των παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται για τις άμεσες ανάγκες του φορτίου όσο τον τρόπο με τον οποίο νοείται η απαίτηση περί του ότι οι δραστηριότητες πρέπει να πραγματοποιούνται «για τις άμεσες ανάγκες των πλοίων [...] και του φορτίου τους»¹⁴.

22. Διαπιστώνεται συναφώς ότι οι γλωσσικές αποδόσεις του άρθρου 148, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ διαφέρουν ως προς τον σύνδεσμο που τίθεται μεταξύ των φράσεων «πλοίων του στοιχείου α'» και «του φορτίου τους». Πράγματι, μολονότι στις αποδόσεις, μεταξύ άλλων, στη γερμανική, την ελληνική, την ισπανική, τη γαλλική και την ιταλική γλώσσα η εν λόγω διάταξη ορίζει ότι απαλλάσσονται οι «παροχές υπηρεσιών [...] οι οποίες πραγματοποιούνται για τις άμεσες ανάγκες των πλοίων του στοιχείου α' και του φορτίου τους», στις αποδόσεις της, μεταξύ άλλων, στη βουλγαρική, τη ρουμανική, τη φινλανδική και την αγγλική γλώσσα η ίδια διάταξη προβλέπει ότι απαλλάσσονται οι «παροχές υπηρεσιών [...] οι οποίες πραγματοποιούνται για τις άμεσες ανάγκες των πλοίων του στοιχείου α' ή του φορτίου τους»¹⁵. Αυτή η διαφορά ως προς τη διατύπωση γεννά αμφιβολίες ως προς το αν η απαλλαγή από τον ΦΠΑ αφορά μόνον τις παροχές υπηρεσιών που δύνανται να καλύπτουν σωρευτικώς τις ανάγκες των πλοίων και του φορτίου τους ή περιλαμβάνει όλες τις παροχές υπηρεσιών που ανταποκρίνονται στις άμεσες ανάγκες των πλοίων, καθώς και όλες όσες καλύπτουν τις ανάγκες του φορτίου τους.

23. Κατά πάγια νομολογία, καθόσον οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης πρέπει να ερμηνεύονται και να εφαρμόζονται κατά τρόπο ομοιόμορφο, λαμβανομένων υπόψη των αποδόσεών τους σε όλες τις γλώσσες της Ένωσης, η διατύπωση που χρησιμοποιείται σε μία από τις γλωσσικές αποδόσεις διατάξεως του εν λόγω δικαίου δεν μπορεί να αποτελεί τη μοναδική βάση για την ερμηνεία της διατάξεως αυτής ούτε μπορεί να χαρακτηρίζεται ως υπερέχουσα έναντι των λοιπών γλωσσικών αποδόσεων. Σε περίπτωση αποκλίσεως μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων πράξεως του δικαίου της Ένωσης, η επίμαχη διάταξη θα πρέπει να ερμηνευθεί με γνώμονα την όλη οικονομία και τον σκοπό της ρυθμίσεως της οποίας αποτελεί στοιχείο¹⁶.

24. Εν προκειμένω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ερμηνευτική εκδοχή εντάσσουσα στην προβλεπόμενη από το άρθρο 148, στοιχείο δ', της αποφάσεως ΦΠΑ απαλλαγή μόνον τις υπηρεσίες οι οποίες αφορούν σωρευτικώς τα πλοία και το φορτίο θα περιορίζε ουσιωδώς το εύρος της εν λόγω απαλλαγής, καθόσον θα απέκλειε τις πλέον χαρακτηριστικές εκ των πράξεων που πραγματοποιούνται εντός των λιμενικών ζωνών για τις ανάγκες των κατά το στοιχείο α' του ως άνω άρθρου πλοίων.

25. Κατά τα ανωτέρω, η δραστηριότητα της πλοηγήσεως και της ρυμουλκήσεως θα μπορούσε να θεωρηθεί ως πραγματοποιούμενη για τις άμεσες ανάγκες αποκλειστικώς του πλοίου, ανταποκρινόμενη κατ' έμμεσο μόνον τρόπο στις ανάγκες του φορτίου, και, ως εκ τούτου, θα εξαιρείτο από την απαλλαγή· ομοίως, η δραστηριότητα της φορτώσεως του πλοίου θα μπορούσε επίσης να εξαιρεθεί, με το πρόσχημα ότι συνεπάγεται άμεση ωφέλεια αποκλειστικώς για το φορτίο, έμμεση, δε, μόνον ωφέλεια για το πλοίο.

26. Εν τέλει, στο πλαίσιο της ανωτέρω αντιλήψεως, μόνον δραστηριότητες όπως υπηρεσίες φυλάξεως και επιβλέψεως παρεχόμενες επί του πλοίου θα μπορούσαν να θεωρηθούν ότι καλύπτουν σωρευτικώς και συγχρόνως τις άμεσες ανάγκες του πλοίου και του φορτίου του.

14 — Η υπογράμμιση δική μου.

15 — Η υπογράμμιση δική μου.

16 — Βλ., μεταξύ άλλων, σχετικώς, απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Edilizia Mastrodonato (C-147/15, EU:C:2016:606, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

27. Περαιτέρω, η ερμηνεία αυτή αντιβαίνει επίσης στον σκοπό του άρθρου 148 της οδηγίας ΦΠΑ, ο οποίος αφορά την ενίσχυση των διεθνών εναέριων και θαλάσσιων μεταφορών εμπορευμάτων και επιβατών μέσω της χορηγήσεως, στις δραστηριοποιούμενες στον εν λόγω τομέα επιχειρήσεις, ενός ταμειακού πλεονεκτήματος που συνίσταται σε απαλλαγή από την προκαταβολή του ΦΠΑ. Για την επίτευξη του σκοπού αυτού, η απαλλαγή, η οποία εφαρμόζεται επί όλων των πράξεων εφοδιασμού πλοίων, πρέπει, κατά τον ίδιο τρόπο, να εφαρμόζεται επί όλων των παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται για τις άμεσες ανάγκες των πλοίων ή του φορτίου τους.

28. Για τους προεκτεθέντες λόγους προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει επί του πρώτου ερωτήματος την απάντηση ότι, κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 148, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ, η έννοια των παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται για τις άμεσες ανάγκες των κατά το στοιχείο α' του εν λόγω άρθρου πλοίων ή του φορτίου τους περιλαμβάνει τις υπηρεσίες φορτώσεως και εκφορτώσεως πλοίου.

Γ – Επί του δευτέρου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

29. Με το δεύτερο και το τρίτο ερώτημά του, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 148, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι στην προβλεπόμενη από την εν λόγω διάταξη απαλλαγή εμπίπτουν οι υπηρεσίες φορτώσεως και εκφορτώσεως πλοίου, όταν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από υπεργολάβο ενεργούντα για λογαριασμό επιχειρήσεως η οποία δεν συνδέεται με τον εφοπλιστή, αλλά με διαμεταφορέα, μεταφορέα, παραγγελιοδόχο μεταφοράς ή τον κάτοχο του οικείου φορτίου.

30. Δεδομένου ότι η διάταξη που αποτελεί αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος επαναλαμβάνει αυτούσια τη διατύπωση του άρθρου 15, σημείο 8, της έκτης οδηγίας, η οποία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία ΦΠΑ, η σχετική με την ερμηνεία του εν λόγω άρθρου νομολογία πρέπει να θεωρηθεί κρίσιμη για την ερμηνεία του άρθρου 148, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ.

31. Η νομολογία του Δικαστηρίου έχει καθορισθεί από τις αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 1990, *Velker International Oil Company*¹⁷, της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, *ΕΛΜΕΚΑ*¹⁸, και της 3ης Σεπτεμβρίου 2015, *Fast Bunkering Klairéda*¹⁹.

32. Η απόφαση της 26ης Ιουνίου 1990, *Velker International Oil Company*²⁰, αφορά την ερμηνεία του άρθρου 15, σημείο 4, της έκτης οδηγίας, το οποίο αναφέρεται στις πράξεις εφοδιασμού πλοίων. Η εταιρία *Velker International Oil Company Ltd NV* του Ρότερνταμ²¹ μεταπώλησε δύο φορτία μαζούτ, τα οποία είχε προμηθευθεί, στην εταιρία *Forsythe International BV* της Χάγης²², με εντολή της οποίας τα φορτία αυτά παραδόθηκαν σε δεξαμενές τις οποίες μίσθωνε και, εν συνεχεία, φορτώθηκαν σε πλοία ανοικτής θαλάσσης, τα οποία δεν εκμεταλλευόταν η ίδια. Με το ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζήτησε να διευκρινισθεί αν οι παραδόσεις μαζούτ από τη *Velker* προς τη *Forsythe* μπορούσαν να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ ή όχι. Ειδικότερα, τέθηκε το ζήτημα αν η έννοια «παραδόσεις αγαθών, τα οποία προορίζονται για εφοδιασμό [...] πλοίων» μπορούσε να αφορά όχι μόνον τις παραδόσεις εμπορευμάτων στο πλοίο οι οποίες προορίζονται απευθείας για τον εφοδιασμό και τις οποίες ακολουθεί η εξαγωγή, αλλά και τις παραδόσεις που πραγματοποιούνται σε προγενέστερα εμπορικά στάδια.

17 — C-185/89, EU:C:1990:262.

18 — C-181/04 έως C-183/04, EU:C:2006:563.

19 — C-526/13, EU:C:2015:536.

20 — C-185/89, EU:C:1990:262.

21 — Στο εξής: *Velker*.

22 — Στο εξής: *Forsythe*.

33. Το Δικαστήριο έδωσε την απάντηση ότι «ως παραδόσεις αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων μπορούν να θεωρηθούν μόνον οι παραδόσεις που γίνονται προς τον εφοπλιστή ο οποίος θα χρησιμοποιήσει τα αγαθά για εφοδιασμό». Προς τούτο στηρίχθηκε σε δύο σκέψεις: την εξομίωση των πράξεων εφοδιασμού πλοίων προς πράξεις κατά την εξαγωγή και τους περιορισμούς που θα προκαλούσε η επέκταση της απαλλαγής στα προγενέστερα της τελικής παραδόσεως των αγαθών στάδια.

34. Αφενός, κατά το Δικαστήριο, «[ό]πως στην περίπτωση των πράξεων κατά την εξαγωγή η παρεχόμενη αυτοδικαίως κατά [το άρθρο 15, σημείο 1,] απαλλαγή ισχύει αποκλειστικά για τις τελικές παραδόσεις αγαθών που εξάγονται από τον πωλητή ή για λογαριασμό του, έτσι και η προβλεπόμενη [στο άρθρο 15, σημείο 4,] απαλλαγή ισχύει μόνο για τις παραδόσεις αγαθών στον εφοπλιστή ο οποίος θα χρησιμοποιήσει τα αγαθά αυτά για εφοδιασμό και επομένως δεν μπορεί να καλύψει τις παραδόσεις των αγαθών αυτών που πραγματοποιούνται σε προηγούμενο στάδιο της εμπορίας»²³.

35. Αφετέρου, το Δικαστήριο επισήμανε ότι «η επέκταση της απαλλαγής στα στάδια που προηγούνται της τελικής παραδόσεως των αγαθών στον εφοπλιστή απαιτεί τη θέσπιση, εκ μέρους των κρατών [μελών], μηχανισμών ελέγχου και επιβλέψεως με σκοπό την εξακρίβωση του τελικού προορισμού των αγαθών που απαλλάσσονται από τον φόρο» και ότι «[ο]ι μηχανισμοί αυτοί [...] προκαλούν περιορισμούς, για τα κράτη [μέλη] και τους ενδιαφερόμενους επιχειρηματίες, ασυμβίβαστους προς την “ορθή και απλή εφαρμογή των... απαλλαγών”, την οποία επιτάσσει η πρώτη φράση του άρθρου 15 της έκτης οδηγίας»²⁴.

36. Η απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, ΕΛΜΕΚΑ²⁵, εφαρμόζει την ανωτέρω κρίση περί απαλλαγής των παραδόσεων αγαθών τα οποία προορίζονται για εφοδιασμό πλοίων επί της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 15, σημείο 8, της έκτης οδηγίας και αφορά τις παροχές υπηρεσιών. Η υπόθεση της κύριας δίκης αφορούσε πράξεις μεταφοράς καυσίμων εκ μέρους της εταιρίας ΕΛΜΕΚΑ ΝΕ, έχουσας ως αντικείμενο της επιχειρηματικής της δραστηριότητας την εκμετάλλευση δεξαμενοπλοίου, για λογαριασμό της εταιρίας εμπορίας πετρελαιοειδών προϊόντων Oceanic International Bunkering SA, η οποία παρέδιδε τα αγαθά στους εφοπλιστές των οικείων πλοίων.

37. Το Δικαστήριο έκρινε ότι, «προς διασφάλιση της συνεπούς εφαρμογής της έκτης οδηγίας στο σύνολό της», η προβλεπόμενη στο άρθρο 15, σημείο 8, της εν λόγω οδηγίας απαλλαγή «εφαρμόζεται μόνον επί υπηρεσιών που παρέχονται απευθείας στον εφοπλιστή, χωρίς να περιλαμβάνει εκείνες που παρέχονται σε προγενέστερο στάδιο της εμπορίας»²⁶. Αιτιολόγησε την κρίση του εφαρμόζοντας, επί της κατά την εν λόγω διάταξη απαλλαγής των παροχών υπηρεσιών, τους λόγους που εκτέθηκαν στις σκέψεις 22 και 24 της αποφάσεως Velker International Oil Company²⁷ αναφορικά με τις κατά το άρθρο 15, σημείο 4, της έκτης οδηγίας πράξεις εφοδιασμού πλοίων.

38. Με την απόφαση της 3ης Σεπτεμβρίου 2015, Fast Bunkering Klaipėda²⁸, δεν αναιρείται η αρχή κατά την οποία η απαλλαγή δεν δύναται να επεκταθεί σε παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται σε προγενέστερα στάδια της εμπορίας, μολονότι, για λόγους αναλύσεως της κατ’ άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έννοιας της παραδόσεως αγαθών σε κάποιον, γίνεται δεκτό ότι η απαλλαγή θα μπορούσε να τύχει εφαρμογής υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης, στο πλαίσιο της οποίας εταιρία παρέδιδε καύσιμα σε πλοία ανοικτής θαλάσσης διά της συνάψεως συμβάσεων όχι με τους εφοπλιστές, αλλά με μεσάζοντες οι οποίοι ενεργούσαν επ’ ονόματί τους.

23 — Απόφαση της 26ης Ιουνίου 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, σκέψη 22).

24 — Απόφαση της 26ης Ιουνίου 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, σκέψη 24).

25 — C-181/04 έως C-183/04, EU:C:2006:563.

26 — Απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, ΕΛΜΕΚΑ (C-181/04 έως C-183/04, EU:C:2006:563, σκέψη 24).

27 — C-185/89, EU:C:1990:262.

28 — C-526/13, EU:C:2015:536.

39. Λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι η εταιρία φόρτωνε η ίδια τα καύσιμα απευθείας στις δεξαμενές των πλοίων για τα οποία προορίζονταν και ότι μόνον κατόπιν της φορτώσεως του καυσίμου ήταν δυνατόν να προσδιορισθεί επακριβώς η παραδοθείσα ποσότητά του, το Δικαστήριο έκρινε ότι, μολονότι, σύμφωνα με τους σχετικούς κανόνες του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου, η κυριότητα των καυσίμων είχε μεταβιβασθεί στους μεσάζοντες, οι τελευταίοι ουδέποτε είχαν εξουσία διαθέσεως των παραδοθέντων ποσοτήτων, δεδομένου ότι, ήδη από τη στιγμή της φορτώσεως των καυσίμων στις δεξαμενές των πλοίων, η εξουσία αυτή ανήκε στους εφοπλιστές, καθώς θεωρείται, κατά κανόνα, ότι, από τη στιγμή της φορτώσεως των καυσίμων, οι εφοπλιστές έχουν την εξουσία να τα διαθέτουν, στην πράξη, ως κύριοι²⁹.

40. Το Δικαστήριο συνήγαγε εκ των ανωτέρω ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη παραδόσεις δεν μπορούσαν να χαρακτηρισθούν ως παραδόσεις προς μεσάζοντες που ενεργούσαν επ' ονόματί τους, αλλά έπρεπε να θεωρηθούν ως παραδόσεις οι οποίες πραγματοποιούνταν απευθείας προς τους εφοπλιστές και μπορούσαν, ως εκ τούτου, να τύχουν της απαλλαγής του άρθρου 148, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ³⁰. Η ως άνω κρίση του Δικαστηρίου καταλήγει, επομένως, στην παραδοχή ότι οι παραδόσεις καυσίμων δύνανται να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, έστω και εάν δεν χρεώνονται απευθείας στους εφοπλιστές, αλλά σε μεσάζοντες.

41. Συμμερίζομαι την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, το οποίο εκτιμά ότι από τη νομολογία δεν συνάγεται σαφής απάντηση στο ερώτημα αν η απαλλαγή εφαρμόζεται επί των υπηρεσιών φορτώσεως και εκφορτώσεως πλοίου εκ του γεγονότος και μόνον ότι οι υπηρεσίες αυτές, λόγω της ίδιας της φύσεώς τους, συνδέονται άμεσα με τις ανάγκες του φορτίου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο πάροχος ή ο αποδέκτης των υπηρεσιών, ή αν, αντιθέτως, οι υπηρεσίες αυτές δύνανται να απαλλάσσονται μόνον όταν χρεώνονται στην επιχείρηση που δραστηριοποιείται κατά το τελευταίο στάδιο της εμπορικής αλυσίδας.

42. Η απάντηση στο ανωτέρω ερώτημα προϋποθέτει την ανίχνευση της λογικής βάσει της οποίας εφαρμόζεται η απαλλαγή του άρθρου 148, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, η εν λόγω διάταξη, όπως έχει ερμηνευθεί από το Δικαστήριο, το οποίο έχει κρίνει ότι η απαλλαγή εφαρμόζεται μόνον στο στάδιο «της τελικής παραδόσεως των αγαθών στον εφοπλιστή»³¹ και ως προς «τις υπηρεσίες που παρέχονται απευθείας στον εφοπλιστή προς κάλυψη άμεσων αναγκών των πλοίων θαλάσσης»³², μπορεί να νοηθεί με δύο τρόπους.

43. Κατά την πρώτη αντίληψη, την οποία υιοθετούν η Α και η Ολλανδική, η Πολωνική και η Φινλανδική Κυβέρνηση, το άρθρο 148, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ θέτει ως μοναδικό κριτήριο της απαλλαγής τη φύση της παροχής υπηρεσιών, ανεξαρτήτως αν οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχονται από υπεργολάβο ή αν χρεώνονται στον κάτοχο του φορτίου ή σε τρίτο, και όχι απευθείας στον εφοπλιστή. Κατά την Πολωνική Κυβέρνηση, η εν λόγω αντίληψη είναι απολύτως σύμφωνη με τη νομολογία του Δικαστηρίου, λαμβανομένων υπόψη των διαφορών που υφίστανται μεταξύ των παλαιότερων υποθέσεων, οι οποίες αφορούσαν παραδόσεις καυσίμων σε πλοία και τις συναφείς υπηρεσίες μεταφοράς, και της υπό κρίση υποθέσεως, η οποία αφορά υπηρεσίες φορτώσεως και εκφορτώσεως πλοίου.

44. Κατά τη δεύτερη αντίληψη, την οποία υποστηρίζουν η Ελληνική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, οι υπηρεσίες φορτώσεως και εκφορτώσεως δύνανται να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ μόνον όταν παρέχονται, αφενός, κατά το τελικό στάδιο της εμπορίας και, αφετέρου, απευθείας στον εφοπλιστή. Η Ελληνική Κυβέρνηση προβάλλει, συναφώς, ότι οι εν λόγω υπηρεσίες δεν δύνανται να απαλλάσσονται παρά μόνον υπό την προϋπόθεση ότι το φορτίο εμπεριέχει αγαθά αναγκαία για την λειτουργία και τη συντήρηση του πλοίου. Ως εκ τούτου, κατά την εν λόγω κυβέρνηση, οι υπηρεσίες

29 — Απόφαση της 3ης Σεπτεμβρίου 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, σκέψη 47).

30 — Απόφαση της 3ης Σεπτεμβρίου 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, σκέψη 52).

31 — Απόφαση της 26ης Ιουνίου 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, σκέψη 24).

32 — Απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, *ΕΛΜΕΚΑ* (C-181/04 έως C-183/04, EU:C:2006:563, σκέψη 25).

που μπορούν να τύχουν απαλλαγής είναι αποκλειστικώς εκείνες οι οποίες συνδέονται με το ίδιο το πλοίο και παρέχονται προς τον ίδιο τον εφοπλιστή. Προς στήριξη της ερμηνείας της, κατά την οποία μόνον η τελική πράξη, ήτοι η υπηρεσία που παρέχεται στον εφοπλιστή, δύναται να απαλλάσσεται βάσει του άρθρου 148, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ, η Επιτροπή διατείνεται ότι με την ερμηνεία αυτή δεν τίγεται κανένας κρίκος της εμπορικής αλυσίδας, δεδομένου ότι το πρόσωπο που εκτελεί την πράξη μπορεί να τύχει του δικαιώματος εκπτώσεως. Επομένως, στην περίπτωση της υπεργολαβίας, οι υπηρεσίες τις οποίες παρέχει η κύρια επιχείρηση στον εφοπλιστή δύναται να απαλλάσσονται βάσει του άρθρου 148, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ, ενώ οι υπηρεσίες τις οποίες παρέχει ο υπεργολάβος στην κύρια επιχείρηση δεν δύναται να απαλλάσσονται, δεδομένου ότι η παροχή των υπηρεσιών αυτών δεν λαμβάνει χώρα στο τελευταίο στάδιο της εμπορίας, χωρίς, ωστόσο, τούτο να εμποδίζει την κύρια επιχείρηση να επωφεληθεί μεταγενέστερα από την έκπτωση του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε στον υπεργολάβο ή να εισπράξει την επιστροφή του ΦΠΑ. Η Επιτροπή φρονεί ότι η προτεινόμενη ερμηνεία είναι η μόνη σύμφωνη με τη νομολογία του Δικαστηρίου και την αρχή κατά την οποία οι απαλλαγές του άρθρου 148 της οδηγίας ΦΠΑ εξομοιώνονται προς εξαγωγές. Εξάλλου, η εν λόγω ερμηνεία επιτρέπει την εξασφάλιση της απλής εφαρμογής της απαλλαγής, της οποίας η επέκταση σε προγενέστερα στάδια της εμπορίας θα συνεπαγόταν πρακτικές δυσκολίες.

45. Καθεμία εκ των δύο ανωτέρω αντιλήψεων βασίζεται σε ισχυρά επιχειρήματα.

46. Προκειμένου να γίνει δεκτή η ερμηνεία κατά την οποία η απαλλαγή εφαρμόζεται μόνον επί υπηρεσιών που παρέχονται απευθείας στον εφοπλιστή, φρονώ ότι μπορούν να προβληθούν δύο κυρίως λόγοι.

47. Ο πρώτος λόγος άπτεται της εξομοιώσεως των κατ' άρθρο 148, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ παροχών υπηρεσιών προς πράξεις κατά την εξαγωγή, αναφορικά με τις οποίες η αυτοδίκαιη απαλλαγή ισχύει αποκλειστικώς για τις τελικές παραδόσεις αγαθών που εξάγονται από τον πωλητή ή για λογαριασμό του. Οι παροχές, ωστόσο, που πραγματοποιούνται από υπεργολάβο και χρεώνονται σε κύρια επιχείρηση, η οποία τις χρεώνει περαιτέρω σε άλλο εντολέα εκτός του εφοπλιστή, αφορούν προγενέστερα οικονομικά στάδια, με αποτέλεσμα να καθίσταται αδύνατη οποιαδήποτε σύγκριση με πράξη εξαγωγής.

48. Ο δεύτερος λόγος άπτεται του σκοπού του άρθρου 148 της οδηγίας ΦΠΑ, ο οποίος, όπως έχω ήδη τονίσει, αφορά την ενίσχυση των διεθνών εναέριων και θαλάσσιων μεταφορών εμπορευμάτων και επιβατών μέσω της χορηγήσεως, στις επιχειρήσεις του τομέα αυτού, ενός ταμειακού πλεονεκτήματος που συνίσταται σε απαλλαγή από την προκαταβολή του ΦΠΑ³³. Υπό το πρίσμα αυτό, είναι εύλογο να περιορίζεται η απαλλαγή σε εκείνες τις επιχειρήσεις μόνον οι οποίες πράγματι δραστηριοποιούνται στις διεθνείς εναέριες και θαλάσσιες μεταφορές εμπορευμάτων και να μην επεκτείνεται σε επιχειρήσεις άλλων τομέων, έστω και εάν εκτελούν πράξεις που συνδέονται άμεσα με τις μεταφορές. Συνεπώς, η απαλλαγή πρέπει να εξαρτάται από την ιδιότητα του προσώπου στο οποίο χρεώνεται η παροχή υπηρεσιών.

49. Εντούτοις, φρονώ ότι μπορούν να προβληθούν άλλοι, αποφασιστικότερης σημασίας λόγοι προς στήριξη της δεύτερης ερμηνείας, κατά την οποία πρέπει να εξετάζεται η φύση της πράξεως, δίχως να εξαρτάται η εφαρμογή της απαλλαγής από την προϋπόθεση της εκτελέσεως της πράξεως από τον ίδιο τον πάροχο, ενεργούντα απευθείας για λογαριασμό του εφοπλιστή.

50. Ο πρώτος λόγος αντλείται από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 148, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο καθορίζει τις απαλλασσόμενες πράξεις με γνώμονα τη φύση των παρεχόμενων υπηρεσιών, και όχι με γνώμονα τον πάροχο ή τον αποδέκτη των υπηρεσιών, οι οποίοι ουδόλως μνημονεύονται στην εν λόγω διάταξη. Ως εκ τούτου, τα σχετικά με τα πρόσωπα στοιχεία δεν ασκούν, κατ' αρχήν, επιρροή στον καθορισμό των απαλλασσόμενων πράξεων.

33 — Βλ. σημείο 27 των παρούσων προτάσεων.

51. Ο δεύτερος λόγος αντλείται από την εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, κατά την οποία οι επιχειρήσεις που διενεργούν τις ίδιες πράξεις δεν πρέπει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισεως όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ. Φρονώ ότι αντίκειται στην εν λόγω αρχή ενδεχομένως διαφορετική μεταχείριση επιχειρήσεως παρέχουσας υπηρεσίες για τις άμεσες ανάγκες των πλοίων ή του φορτίου τους αναλόγως του αν παρέχει τις υπηρεσίες αυτές απευθείας ή εμμέσως και αναλόγως της ιδιότητας του προσώπου προς το οποίο τις παρέχει.

52. Ο τρίτος λόγος, τον οποίο θεωρώ ουσιώδους σημασίας, συνίσταται στο ότι η νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία, στο πλαίσιο μιας εμπορικής αλυσίδας, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ πρέπει να περιορίζεται στον τελευταίο κρίκο της εν λόγω αλυσίδας, δεν δύναται, κατά την άποψή μου, να τύχει εφαρμογής στη συγκεκριμένη περίπτωση, στην οποία έχει διενεργηθεί ενιαία παροχή υπηρεσιών, άμεσα συνδεδεμένη με τις ανάγκες του πλοίου ή του φορτίου. Οι υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 1990, *Velker International Oil Company*³⁴, και της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, *ΕΛΜΕΚΑ*³⁵, αφορούσαν, αμφοτέρως, περιπτώσεις στις οποίες της πράξεως εφοδιασμού του πλοίου είχε προηγηθεί χωριστή πράξη, ήτοι, όσον αφορά την πρώτη υπόθεση, παράδοση του μαζούτ σε δεξαμενές πριν από τη φόρτωσή του στα πλοία και, όσον αφορά τη δεύτερη υπόθεση, πράξη μεταφοράς των καυσίμων πριν από την παράδοσή τους στους εφοπλιστές.

53. Στην υπόθεση της κύριας δίκης αντιθέτως, όπως ορθώς επισημαίνουν η Α και η Πολωνική Κυβέρνηση, μία και μόνον παροχή υπηρεσιών φορτώσεως και εκφορτώσεως, άμεσα συνδεδεμένη με τις ανάγκες του πλοίου και του φορτίου του, διενεργήθηκε και τιμολογήθηκε από τον υπεργολάβο προτού η Α τη χρεώσει περαιτέρω στον εντολέα της.

54. Το Δικαστήριο έχει αιτιολογήσει την απόρριψη της επεκτάσεως της απαλλαγής σε στάδια προγενέστερα της τελικής παραδόσεως των αγαθών στον εφοπλιστή μνημονεύοντας τον κίνδυνο μεταβολής του προορισμού των επίμαχων αγαθών ή υπηρεσιών και την υποχρέωση που τούτο θα συνεπαγόταν για τα κράτη μέλη να θεσπίσουν μηχανισμούς ελέγχου και επιβλέψεως με σκοπό την εξακρίβωση του τελικού προορισμού των αγαθών και υπηρεσιών αυτών. Τέτοιοι μηχανισμοί θα προκαλούσαν, τόσο για τα κράτη μέλη όσο και για τις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις, περιορισμούς μη συμβατούς με την προσήκουσα και απλή εφαρμογή των απαλλαγών, την οποία επιτάσσει το άρθρο 131 της οδηγίας ΦΠΑ³⁶.

55. Ωστόσο, ο ανωτέρω κίνδυνος προκύπτει από τη διενέργεια πράξεων προγενέστερων του πραγματικού εφοδιασμού του πλοίου, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα τη δημιουργία, στο πλαίσιο της εμπορικής αλυσίδας, δυνατοτήτων μεταβολής του προορισμού των πετρελαιοειδών προϊόντων. Ο κίνδυνος αυτός δεν υφίσταται, επομένως, στην περίπτωση υπηρεσιών φορτώσεως ή εκφορτώσεως παρεχόμενων απευθείας επί του πλοίου.

56. Βεβαίως, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Επιτροπή επικαλέστηκε έναν άλλο κίνδυνο, οφειλόμενο στην πιθανότητα να διενεργείται η πράξη φορτώσεως ή εκφορτώσεως επί πλοίου το οποίο δεν πληροί τα κριτήρια του άρθρου 148, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, λαμβανομένου ιδίως υπόψη του ότι δεν διαθέτουν όλα τα κράτη μέλη ηλεκτρονικό μητρώο για την εξακρίβωση των χαρακτηριστικών του πλοίου που φορτώνεται ή εκφορτώνεται. Μολονότι δύναται να υφίσταται ο κίνδυνος διενέργειας της πράξεως φορτώσεως ή εκφορτώσεως επί πλοίου ή από πλοίο το οποίο, μεταξύ άλλων, δεν χρησιμοποιείται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης, διαπιστώνεται ότι ο εν λόγω κίνδυνος δεν αφορά αποκλειστικώς τις πράξεις που διενεργούνται μέσω υπεργολαβίας και τις οποίες η κύρια επιχείρηση χρεώνει περαιτέρω σε εντολέα. Πράγματι, είναι εξίσου πιθανό μια πράξη την

34 — C-185/89, EU:C:1990:262.

35 — C-181/04 έως C-183/04, EU:C:2006:563.

36 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 3ης Σεπτεμβρίου 2015, *Fast Bunkering Klaipeða* (C-526/13, EU:C:2015:536, σκέψη 28).

οποία ο πάροχος χρεώνει απευθείας στον εφοπλιστή να αφορά, στην πραγματικότητα, πλοίο μη διαλαμβανόμενο στο άρθρο 148, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ. Επομένως, ο γενικός κίνδυνος στον οποίο αναφέρεται η Επιτροπή θα έπρεπε, κατά λογική συνέπεια, να θέσει εν αμφιβόλω την ίδια την αρχή περί απαλλαγής των πράξεων του άρθρου 148 της εν λόγω οδηγίας.

57. Υπό τις συνθήκες αυτές, φρονώ ότι η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με πράξεις προγενέστερες του εφοδιασμού πλοίου δεν δύναται να τύχει εφαρμογής επί παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται για τις άμεσες ανάγκες του φορτίου. Εκτιμώ ότι η κατ' άρθρο 148, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ απαλλαγή πρέπει να εφαρμόζεται με γνώμονα τη φύση των εν λόγω παροχών, και όχι με γνώμονα τον πάροχο ή τον αποδέκτη αυτών.

IV – Πρόταση

58. Συνεπώς, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στα προδικαστικά ερωτήματα του *Korkein hallinto-oikeus* (ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου, Φινλανδία) την απάντηση ότι:

Κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 148, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112/EΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, η έννοια των παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται για τις άμεσες ανάγκες των κατ' άρθρο 148, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας πλοίων ή του φορτίου τους περιλαμβάνει τις υπηρεσίες φορτώσεως και εκφορτώσεως πλοίου.

Το άρθρο 148, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι στην προβλεπόμενη από την εν λόγω διάταξη απαλλαγή εμπίπτουν οι υπηρεσίες φορτώσεως και εκφορτώσεως πλοίου, σε περίπτωση κατά την οποία οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από υπεργολάβο ενεργούντα για λογαριασμό επιχειρήσεως η οποία δεν συνδέεται με τον εφοπλιστή, αλλά με διαμεταφορέα, μεταφορέα, παραγγελιοδόχο μεταφοράς ή τον κάτοχο του οικείου φορτίου.