

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

ΓΆΝ ΜΑΖΆΚ

της 29ης Μαρτίου 2007¹

1. Τα δύο υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 15, σημείο 5, 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 βάση², όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992³ (στο εξής: έκτη οδηγία).

3. Ζητείται, επομένως, από το Δικαστήριο να ορίσει την έννοια της ναυλώσεως που αναφέρει το άρθρο 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας και, ειδικότερα, να προσδιορίσει αν η έννοια εφαρμόζεται αποκλειστικά στην ναύλωση ολόκληρου του πλοίου («πλήρης» ναύλωση) ή και στη μερική ναύλωση αυτού («μερική» ναύλωση).

I — Η σχετική νομοθεσία

2. Τα ερωτήματα ανέκυψαν στο πλαίσιο προσφυγής της εταιρίας Navicon (στο εξής: Navicon) κατά της αρμόδιας ισπανικής φορολογικής αρχής σχετικά με την άρνηση της τελευταίας να απαλλάξει από τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) τις πράξεις μερικής ναυλώσεως ενός πλοίου για τη μεταφορά εμπορευματοκιβωτίων. Συναφώς, πρέπει να σημειωθεί ότι η ισπανική νομοθεσία που ενσωματώνει την έκτη οδηγία προβλέπει αποκλειστικά την απαλλαγή της πλήρους ναυλώσεως.

A — Η κοινοτική νομοθεσία

4. Το άρθρο 15 της έκτης οδηγίας ορίζει:

«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

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

3 — ΕΕ L 384, σ. 47.

και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

νηρήσεως αντικειμένων —περιλαμβανομένου και του αλιευτικού εξοπλισμού — τα οποία είναι ενσωματωμένα στα πλοία αυτά ή χρησιμεύουν για την εκμετάλλευσή τους [...]

[...]

B — Η εθνική νομοθεσία

4. τις παραδόσεις αγαθών, τα οποία προορίζονται για εφοδιασμό:

5. Το άρθρο 22, παράγραφος 1, του νόμου 37, της 28ης Δεκεμβρίου 1992, περί του φόρου προστιθεμένης αξίας ορίζει:

α) πλοίων που χρησιμοποιούνται στην ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και εκτελούν μεταφορά επιβατών επί κομίστρω ή με τα οποία ασκείται εμπορική, βιομηχανική ή αλιευτική δραστηριότητα.

«Απαλλαγές των πράξεων που εξομοιούνται με εξαγωγές

β) ναυαγοσωστικών και άλλων πλοίων επιθαλασσίας αρωγής, καθώς και πλοίων παρακτίου αλιείας, εξαιρουμένων των προμηθειών ταξιδιού των εν λόγω πλοίων παρακτίου αλιείας [...]

Απαλλάσσονται του φόρου, υπό τους όρους και τις προϋποθέσεις που καθορίζονται με κανονιστική ρύθμιση, οι ακόλουθες πράξεις:

Πρώτον: Οι παραδόσεις, κατασκευές, μετατροπές, επιδιορθώσεις, η συντήρηση, η ολική ναύλωση και η μίσθωση των πλοίων που αναφέρονται κατωτέρω:

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 συ-

1^ο Των πλοίων που είναι κατάλληλα για ναυσιπλοΐα στην ανοιχτή θάλασσα τα οποία εντάσσονται στη διεθνή ναυσιπλοΐα προς άσκηση εμπορικών δραστηριοτήτων μεταφοράς επ' αμοιβή εμπο-

ρευμάτων ή επιβατών, περιλαμβανομένων των τουριστικών περιοδευμάτων, ή προς άσκηση εμπορικών δραστηριοτήτων ή αλιείας [...].

mico-Administrativo de Madrid (διοικητικού δικαστηρίου, Μαδρίτης), η προσφυγή όμως δεν ευδοκίμησε. Κατά της αποφάσεως αυτής, άσκησε έφεση ενώπιον του Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Μαδρίτη), το οποίο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

II — Περιστατικά, διαδικασία και υποβληθέντα ερωτήματα

6. Η Navicon και η εταιρία Compañía Transatlántica Española SA συνήψαν σύμβαση μερικής ναυλώσεως με την οποία η πρώτη ανέλαβε, έναντι αμοιβής, να θέσει στη διάθεση της δεύτερης μέρος του χώρου των πλοίων της για τη μεταφορά εμπορευματοκιβωτίων μεταξύ διαφόρων λιμένων της Ιβηρικής Χερσονήσου και εδάφους που δεν υπόκειται στην εφαρμογή του φόρου προστιθεμένης αξίας (Κανάριοι Νήσοι).

7. Η Navicon δεν ανέφερε το ποσό του φόρου προστιθεμένης αξίας στα αντίστοιχα τιμολόγια διότι θεώρησε ότι η πράξη απαλλασσόταν του ΦΠΑ. Η αρμόδια ισπανική φορολογική αρχή προέβη σε αναπροσαρμογή των καταβληθέντων ποσών βάσει της συμφωνίας ναυλώσεως σε συνάρτηση με το ποσό του ΦΠΑ, διότι θεώρησε ότι η απαλλαγή δεν είχε εφαρμογή σε περίπτωση μερικής ναυλώσεως και όχι ολικής.

8. Η Navicon αμφισβήτησε αυτή την αναπροσαρμογή ενώπιον του Tribunal Económico-Administrativo de Madrid (διοικητικού δικαστηρίου, Μαδρίτης), η προσφυγή όμως δεν ευδοκίμησε. Κατά της αποφάσεως αυτής, άσκησε έφεση ενώπιον του Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Μαδρίτη), το οποίο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει ο όρος ναύλωση που περιλαμβάνεται στις απαλλαγές που προβλέπει το άρθρο 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι σκοπεύει αποκλειστικά τη ναύλωση του συνολικού χώρου του πλοίου (ολική ναύλωση) ή σκοπεύει επίσης τη ναύλωση ενός τμήματος ή ποσοστού του χώρου του πλοίου (μερική ναύλωση);

2) Αντίκειται στην έκτη οδηγία εθνική νομοθεσία η οποία επιτρέπει μόνο την απαλλαγή της ολικής ναυλώσεως;

III — Κυριότερες παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

9. Η Ελληνική και η Ισπανική Κυβέρνηση φρονούν ότι η έννοια της «ναυλώσεως» του άρθρου 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας

αναφέρεται αποκλειστικά στη ναύλωση ολόκληρου του χώρου του πλοίου και, επομένως, συνάγουν ότι η εθνική νομοθεσία είναι σύμφωνη προς την οδηγία. Οι απαλλαγές που προβλέπει η έκτη οδηγία πρέπει να ερμηνευθούν στενά αφού συνιστούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο υπόκεινται στον ΦΠΑ.

10. Η *Βελγική Κυβέρνηση* και η *Επιτροπή* φρονούν ότι η έννοια της ναυλώσεως αναφέρεται τόσο στη μερική όσο και στην ολική ναύλωση.

11. Κατά τη *Βελγική Κυβέρνηση*, ο κατά το γράμμα αυτού σκοπός του άρθρου 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας είναι να απαλλάξει τη ναύλωση ορισμένων πλοίων, ειδικότερα των πλοίων θαλάσσης που αναφέρει η παράγραφος 4, στοιχεία α' και β', και όχι να απαλλάξει ορισμένα είδη ναυλώσεως. Σε κάθε περίπτωση, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, όταν διάταξη του κοινοτικού δικαίου επιδέχεται περισσότερες ερμηνείες, προτεραιότητα πρέπει να δοθεί σε εκείνη την ερμηνεία που διασφαλίζει την πρακτική αποτελεσματικότητα της διάταξης. Στην προκειμένη περίπτωση, πάντως, ερμηνεία της έννοιας της ναυλώσεως η οποία περιορίζεται στην ολική ναύλωση θα έθετε σε κίνδυνο την πρακτική αποτελεσματικότητα του άρθρου 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας, διότι, για το ίδιο ταξίδι και τον ίδιο τύπο πλοίου, η μερική ναύλωση θα υπέκειτο

στην καταβολή ΦΠΑ ενώ η ολική ναύλωση θα απαλλασσόταν.

12. Η *Επιτροπή* παρατηρεί κατ' αρχάς ότι το Δικαστήριο επανειλημμένως έκρινε ότι η πρώτη περίοδος του άρθρου 15 της έκτης οδηγίας δεν παρείχε στα κράτη μέλη την εξουσία να επηρεάσουν το καθ' ύλη πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας, όπως αυτό ορίζεται στην οδηγία αυτή. Επιπροσθέτως, τα αγαθά που εξάγονται προς τρίτες χώρες πρέπει να είναι ελεύθερα οποιουδήποτε φόρου όταν εγκαταλείπουν το έδαφος της Κοινότητας, ενώ οι υπηρεσίες ναυλώσεως, ανεξαρτήτως του αν η ναύλωση είναι μερική ή ολική, δεν πρέπει να φορολογούνται. Τέλος, αν η έννοια της ναυλώσεως έπρεπε να περιοριστεί στην πλήρη ναύλωση, τούτο θα σήμαινε ότι το δικαίωμα απαλλαγής θα εξηρτάτο από το μέγεθος του πλοίου, διότι ο ίδιος όγκος εμπορεύματος θα απαλλασσόταν, ή δεν θα απαλλασσόταν, ανάλογα με το μέγεθος του οικείου πλοίου.

13. Ωστόσο, η *Επιτροπή* προβάλλει ένα επιχειρήμα το οποίο μπορούσε να στηρίξει την άποψη ότι η ισπανική νομοθεσία είναι συμβατή με το κοινοτικό δίκαιο. Είναι δυνατό να προβληθεί ο ισχυρισμός, κατ' αναλογία, ότι η μερική ναύλωση πρέπει να αντιμετωπιστεί ως μεταφορά αγαθών και, επομένως, να εμπίπτει στο άρθρο 15, σημείο 13, της έκτης οδηγίας⁴ που προβλέπει,

4 — Το άρθρο 15, σημείο 13, της έκτης οδηγίας ορίζει:
«[Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις] παροχές υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των μεταφορών και των βοηθητικών πράξεων, εξαιρουμένων όμως των παροχών που απαλλάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 13, όταν είναι άμεσα συνδεδεμένες με την εξαγωγή αγαθών, ή με τις εισαγωγές αγαθών που υπάγονται στις διατάξεις οι οποίες προβλέπονται στο άρθρο 7, παράγραφος 3 ή στο άρθρο 16, παράγραφος 1, τίτλος Α.»

ειδικότερα, απαλλαγή για τις υπηρεσίες μεταφορών που συνδέονται με τα εξαγόμενα αγαθά. Η Επιτροπή φρονεί ωστόσο ότι το επιχείρημα αυτό δεν πρέπει να γίνει δεκτό. Πρώτον, κατά τους όρους της έκτης οδηγίας, η ναύλωση και η μεταφορά εμπορευμάτων υπόκεινται σε διαφορετικά καθεστώτα και, δεύτερον, τα δύο είδη συμβάσεων είναι πολύ διαφορετικά.

14. Η Επιτροπή παρατηρεί ότι εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο, βάσει των όρων της συμφωνίας μεταξύ των μερών καθώς και της φύσεως και του περιεχομένου της παρεχόμενης υπηρεσίας, να προσδιορίσει αν η επίμαχη σύμβαση είναι συμφωνία ναυλώσεως κατά την έννοια του άρθρου 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας.

IV — Νομική εκτίμηση

15. Κατά το άρθρο 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας, η ναύλωση πλοίων θαλάσσης απαλλάσσεται του ΦΠΑ. Η διάταξη αυτή δεν ορίζει περισσότερο συγκεκριμένα την έννοια της ναυλώσεως.

16. Στην πράξη, η ναύλωση μπορεί να αφορά ένα ολόκληρο πλοίο, στην περίπτωση

αυτή η πράξη καλείται «πλήρης» ναύλωση, ή μπορεί να αφορά μέρος μόνον του πλοίου, τότε δε γίνεται λόγος για «μερική» ναύλωση.

17. Από τις παρατηρήσεις που διατύπωσαν τα κράτη μέλη τα οποία παρενέβησαν στην παρούσα υπόθεση, προκύπτει ότι η έννοια της ναυλώσεως δεν έχει ερμηνευθεί ομοιόμορφα εντός της Κοινότητας, όπως αποδεικνύει τούτο η νομοθεσία μεταφοράς της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο ορισμένων κρατών μελών, περιλαμβανομένης και της Ισπανίας, από όπου προέρχεται η παρούσα αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, που περιορίζει την έννοια της ναυλώσεως στην «πλήρη» ναύλωση, ενώ άλλες εθνικές νομοθεσίες, όπως η βελγική νομοθεσία, φαίνεται να υιοθετούν ευρύτερη ερμηνεία, σύμφωνα με την οποία οποιοδήποτε είδος ναυλώσεως, «πλήρους» ή «μερικής», απαλλάσσεται. Έτσι, τίθεται το ζήτημα του περιεχομένου που πρέπει να αποδοθεί στην έννοια της ναυλώσεως στο πλαίσιο της απαλλαγής από τον ΦΠΑ που αναφέρει το άρθρο 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας.

18. Το Δικαστήριο παγίως έκρινε ότι οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται στενά αφού συνιστούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι οι παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο υπόκεινται στον φόρο κύκλου εργασιών⁵. Το Δικαστήριο επανέλα-

⁵ — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2004, C-382/02, Cimber Air (Συλλογή 2004, σ. I-8379, σκέψη 25).

βε την αρχή αυτή, ειδικότερα όσον αφορά τις απαλλαγές που έχουν εφαρμογή στα πλοία θαλάσσης.⁶

19. Πάντως, αυτή η αρχή στενής ερμηνείας δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να προσδώσει στο άρθρο αυτό διαφορετική έννοια από εκείνη που προκύπτει σαφώς από το γράμμα του⁷.

20. Τίποτε στη διάταξη αυτή ή οτιδήποτε στο γράμμα της έκτης οδηγίας δεν μπορεί να στηρίξει περιορισμό της έννοιας της «ναυλώσεως» μόνο στην «ολική» ναύλωση. Συγκεκριμένα, αντίθετα προς ό,τι προβλέπεται στην έκτη οδηγία σχετικά με την απαλλαγή βάσει του άρθρου 15, σημείο 4⁸, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να περιορίσουν την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 15, σημείο 5, της οδηγίας εφόσον οι κοινοτικοί φορολογικοί κανόνες που διευκρινίζουν το πεδίο εφαρμογής αυτής της απαλλαγής δεν έχουν τεθεί σε ισχύ. Έτσι, ο περιορισμός της έννοιας του όρου «ναύλωση», στο πλαίσιο των απαλλαγών από τον ΦΠΑ που προβλέπει η έκτη οδηγία, στην «ολική ναύλωση» φαίνεται να υπερβαίνει το περιθώριο ερμηνείας που αφήνεται στα κράτη μέλη όταν αυτά μεταφέρουν την οδηγία αυτή στο εθνικό δίκαιο. Πράγματι, ο ορισμός του

πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ εμπίπτει κατ' αρχήν στις αρμοδιότητες του κοινοτικού νομοθέτη και περιορισμός του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ, ειδικότερα μέσω της εθνικής νομοθεσίας ενσωματώσεως, πρέπει να μπορεί να συνάγεται από τη διατύπωση, το σκοπό ή τη γενική οικονομία της έκτης οδηγίας.

21. Συναφώς, πρέπει επίσης να τεθεί το ερώτημα αν περιοριστική προσέγγιση, όπως αυτή που υιοθέτησε ο Ισπανός νομοθέτης, μπορεί να είναι σύμφωνη με το σύστημα και τον στόχο της έκτης οδηγίας. Πρέπει επίσης να υπομνησθεί συναφώς ότι οι απαλλαγές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου, οι οποίες εντάσσονται στο γενικό πλαίσιο του κοινού συστήματος του ΦΠΑ που θεσπίστηκε με την έκτη οδηγία⁹.

22. Όπως προέβλεπε η Βελγική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, το να ερμηνεύεται ο όρος «ναύλωση» του άρθρου 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας ως αναφερόμενος αποκλειστικά στην ολική ναύλωση θα δημιουργούσε σοβαρές αντιφάσεις στην αντιμετώπιση των πράξεων ναυλώσεως σχετικά με τον ΦΠΑ. Σύμφωνα με την προσέγγιση αυτή, η απαλλαγή μιας πράξεως ναυλώσεως θα εξηρτάτο από το μέγεθος του πλοίου, διότι πράξη ναυλώσεως που απέβλεπε στη μεταφορά ενός ιδίου όγκου εμπορευμάτων θα απαλ-

6 — Βλ. απόφαση της 26ης Ιουνίου 1990, C-185/89, *Velker International Oil Company* (Συλλογή 1990, σ. I-2561, σκέψη 19), καθώς και αποφάσεις της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-181/04 έως C-183/04, *Elmeke* (Συλλογή 2006, σ. I-8167, σκέψη 15).

7 — Βλ., συναφώς, απόφαση *Cimber Air*, προπαρατεθείσα, σκέψη 29.

8 — Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 15, σημείο 4, ορίζει τα εξής: «Η Επιτροπή υποβάλλει το συντομότερο δυνατόν στο Συμβούλιο προτάσεις κοινοτικών φορολογικών κανόνων, ορίζοντας σαφώς το πεδίο εφαρμογής και τις πρακτικές λεπτομέρειες της εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής καθώς και των απαλλαγών που προβλέπονται στα σημεία 5 έως 9. Μέχρι την έναρξη ισχύος των κανόνων αυτών, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να περιορίσουν την έκταση της προβλεπόμενης στο υνν σημείο 4 απαλλαγής.»

9 — Βλ., ειδικότερα, απόφαση της 5ης Ιουνίου 1997, C-2/95, *SDC* (Συλλογή 1997, σ. I-3017, σκέψη 21)· απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, *Kügler* (Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψη 25)· απόφαση *Cimber Air*, προπαρατεθείσα, σκέψη 23, καθώς και *Elmeke*, προπαρατεθείσα, σκέψη 20.

λασσόταν στην περίπτωση ενός μικρού πλοίου, εφόσον όλος ο χώρος φορτίου του πλοίου αυτού θα ήταν κατειλημμένος και, επομένως, θεωρείται ως συνολική ναύλωση, ενώ, στην περίπτωση ενός μεγάλου πλοίου, ο ίδιος όγκος εμπορευμάτων θα καταλάμβανε μέρος μόνον του συνολικού χώρου φορτίου, και έτσι θα εθεωρείτο μερική ναύλωση του πλοίου. Τέτοιες αντιφάσεις θα έθιγαν την πρακτική αποτελεσματικότητα του άρθρου 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας.

θίγει κατ' ανάγκην την αρχή της χώρας προορισμού. Συγκεκριμένα, η αρχή αυτή μπορεί να διαφυλαχθεί, όσον αφορά τα εξαγόμενα αγαθά στο πλαίσιο μιας «μερικής» ναυλώσεως, με εφαρμογή του άρθρου 15, σημείο 13, της έκτης οδηγίας, το οποίο προβλέπει, ειδικότερα, απαλλαγή για τις υπηρεσίες μεταφοράς που συνδέονται με τα εξαγόμενα αγαθά, εφόσον τα αγαθά αυτά πληρούν τις προϋποθέσεις που προβλέπει η διάταξη αυτή. Όπως σημειώνει η Επιτροπή, πρέπει να τεθεί το ερώτημα ως προς τη λογική συνοχή μιας τέτοιας εφαρμογής του άρθρου αυτού προς το σύστημα και τη λογική της έκτης οδηγίας.

23. Επιπροσθέτως, αν μια συμφωνία σχετικά με τη «μερική» ναύλωση πλοίων θαλάσσης δεν μπορούσε να τύχει απαλλαγής, θα υπήρχαν περιπτώσεις στις οποίες το κόστος μεταφοράς ορισμένων εξαγόμενων αγαθών, δηλαδή των αγαθών τα οποία μεταφέρονται στο πλαίσιο μιας μερικής ναυλώσεως, δεν θα μπορούσαν να τύχουν απαλλαγής. Ένα τέτοιο αποτέλεσμα είναι σαφώς αντίθετο προς την αρχή της χώρας προορισμού, βάσει της οποίας τα αγαθά φορολογούνται εντός της χώρας στην οποία θα καταναλωθούν από τον τελικό καταναλωτή. Προκύπτει, ειδικότερα, ότι τα αγαθά τα οποία προορίζονται να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας πρέπει να είναι ελεύθερα παντός φόρου, περιλαμβανομένων των φόρων του κόστους μεταφοράς εκτός της Κοινότητας, διότι το κόστος αυτό θα περιλαμβάνεται στην τιμή των εξαγόμενων αγαθών.

24. Μπορεί να αντιταχθεί ότι ο αποκλεισμός της «μερικής» ναυλώσεως από το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας σχετικά με τη «ναύλωση» των πλοίων δεν

25. Πρώτον, φαίνεται ότι συμφωνία ναυλώσεως και συμφωνία μεταφοράς των εμπορευμάτων είναι αρκετά διαφορετικές τόσο ως προς το αντικείμενο όσο και ως προς το νομικό καθεστώς. Όταν ένα πλοίο —ή μέρος αυτού, στην περίπτωση μερικής ναυλώσεως— αποτελεί αντικείμενο συμφωνίας ναυλώσεως και μισθώσεως, το πλοίο διατίθεται με συγκεκριμένο σκοπό, για παράδειγμα τη μεταφορά, ενώ η συμφωνία μεταφοράς εμπορευμάτων είναι σύμβαση με την οποία ο μεταφορέας αναλαμβάνει την υποχρέωση να παραδώσει τα αγαθά σε ορισμένο προορισμό. Με άλλα λόγια, ενώ οι συμβάσεις ναυλώσεως ή μισθώσεως αφορούν το ίδιο το μέσο μεταφοράς, η μεταφορική σύμβαση αφορά το περιεχόμενο το οποίο πρέπει να μεταφερθεί χάρη στο μέσο μεταφοράς. Συνέπεται ότι ο ναυλωτής και ο μισθωτής έχουν το δικαίωμα της χρήσεως του πλοίου

που αποτελεί το αντικείμενο της συμφωνίας —μέρος αυτού, στην περίπτωση μερικής ναυλώσεως— ενώ ο κύριος των αγαθών που μεταφέρονται με πλοίο στο πλαίσιο μεταφορικής συμβάσεως εμπορευμάτων δεν έχει τέτοιο δικαίωμα, αλλά μπορεί μόνο να υπολογίζει στο γεγονός ότι τα αγαθά θα παραδοθούν σε συγκεκριμένο προορισμό. Οι διαφορές αυτές φαίνεται να στηρίζουν το επιχείρημα ότι το σχετικό καθεστώς βάσει της έκτης οδηγίας πρέπει να είναι διαφορετικό.

26. Η εξομοίωση της μερικής ναυλώσεως με τη μεταφορά εμπορευμάτων θα έθετα πιθανόν επίσης υπό αμφισβήτηση την ανάγκη να υπάρχει χωριστή απαλλαγή για τη συνολική ναύλωση. Αν η μερική ναύλωση ομοιάζει με μεταφορά εμπορευμάτων σε σημείο που θα πρέπει αυτές να θεωρηθούν παρόμοιες, παρά τις ουσιώδεις διαφορές όσον αφορά τη νομική φύση των συμφωνιών, μπορεί να τεθεί το ερώτημα αν αυτή η ίδια η χωριστή απαλλαγή για τη ναύλωση πρέπει να υπάρχει και αν δεν θα έπρεπε μάλλον να εξομοιωθεί επίσης με μεταφορά εμπορευμάτων. Η εξομοίωση της μερικής ναυλώσεως με τη μεταφορά εμπορευμάτων θα ήταν επομένως δύσκολο να συμβιβαστεί με το γράμμα της έκτης οδηγίας.

27. Τέλος, εφόσον αυτά τα δύο είδη συμφωνιών είναι σαφώς διαφορετικά από την άποψη της νομικής τους φύσεως, μπορεί ευλόγως να θεωρηθεί ότι, αν ο κοινοτικός νομοθέτης είχε την πρόθεση να περιορίσει την έννοια της ναυλώσεως στην ολική ναύλωση και να εξομοιώσει τη μερική ναύλωση με μεταφορά εμπορευμάτων, θα είχε διευκρινίσει τούτο στην έκτη οδηγία.

28. Βάσει των προεκτεθέντων, δεν υπάρχει μάλλον κανένας επιτακτικός λόγος να εξομοιωθεί η «μερική» ναύλωση με τη μεταφορά εμπορευμάτων για τους σκοπούς εφαρμογής των απαλλαγών από τον ΦΠΑ βάσει της έκτης οδηγίας, παρά να θεωρηθεί ότι η μερική ναύλωση εμπίπτει στην απαλλαγή της ναυλώσεως που προβλέπει το άρθρο 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας¹⁰.

29. Για τους λόγους αυτούς, η απάντηση στο πρώτο ερώτημα πρέπει να είναι ότι για την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας, ο όρος ναύλωση πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι σκοπεύει όχι μόνον τη ναύλωση του συνόλου του χώρου του πλοίου (ολική ναύλωση) αλλά και τη ναύλωση μέρους ή ποσοστού του χώρου του πλοίου (μερική ναύλωση).

30. Έπεται επίσης ότι η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να είναι ότι η έκτη οδηγία απαγορεύει εθνική νομοθεσία επιτρέπουσα μόνον την απαλλαγή της συνολικής ναυλώσεως.

10 — Τούτου λεχθέντος, προκειμένου να λαμβάνεται μέριμνα όπως η έκτη οδηγία εφαρμόζεται προσηκόντως, τίποτε δεν εμποδίζει ένα εθνικό δικαστήριο να αναχαρακτηρίσει μια συμφωνία «μερικής» ναυλώσεως αν καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η συμφωνία αυτή ήταν, στην πράξη, στη συγκεκριμένη περίπτωση και, εν όψει των συμβατικών ρητών της οικείας συμφωνίας, σύμβαση μεταφοράς εμπορευμάτων και, επομένως, κακώς χαρακτηρίστηκε ως «ναύλωση» προκειμένου να υπαχθεί στους όρους σχετικά με την απαλλαγή των πράξεων ναυλώσεως που αναφέρει το άρθρο 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας.

V — Πρόταση

31. Υπό το φως των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής στα ερωτήματα:

- «1) Ο όρος “ναύλωση” που περιλαμβάνεται στην απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 15, σημείο 5, 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 βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι περιλαμβάνει τόσο τη ναύλωση του συνόλου του χώρου του πλοίου (ολική ναύλωση) όσο και τη ναύλωση μέρους ή ποσοστού του χώρου του πλοίου (μερική ναύλωση).

- 2) Η έκτη οδηγία απαγορεύει εθνική νομοθεσία επιτρέπουσα μόνο την απαλλαγή της ολικής ναυλώσεως.»