

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 22ας Δεκεμβρίου 2010*

Στην υπόθεση C-116/10,

με αντικείμενο την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, την οποία υπέβαλε το Cour de cassation (Λουξεμβούργο) με απόφαση της 18ης Φεβρουαρίου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Μαρτίου 2010, στο πλαίσιο της δίκης

État du Grand-Duché de Luxembourg,

Administration de l'enregistrement et des domaines

κατά

Pierre Feltgen, συνδίκου πτωχεύσεως της ανώνυμης εταιρίας Bacino Charter Company SA,

Bacino Charter Company SA,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Κ. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász και Γ. Αρέστη (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Jääskinen
γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- το État du Grand-Duché de Luxembourg και η administration de l'enregistrement et des domaines, εκπροσωπούμενοι από τους F. Kremer και P.-E. Partsch, avocats,
- ο P. Feltgen, σύνδικος πτωχεύσεως της ανώνυμης εταιρίας Bacino Charter Company SA, και η Bacino Charter Company SA, εκπροσωπούμενοι από τον B. Felten, avocat,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze, C. Blaschke και B. Klein,
- η Κυπριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τη Δ. Καλλή,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την M. Afonso,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά 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 βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991 (ΕΕ L 376, σ. 41, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ αφενός του État du Grand-Duché de Luxembourg και της Administration de l'enregistrement et des domaines (στο εξής: φορολογική αρχή) και, αφετέρου, του P. Feltgen, συνδίκου πτωχεύσεως της ανώνυμης εταιρίας Bacino Charter Company SA, εταιρίας λουξεμβουργιανού δικαίου (στο εξής: Bacino), και της εταιρίας αυτής, ως προς την καταβολή εκ μέρους της του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), ο οποίος περιλαμβάνεται στα εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου των ετών 1998 και 1999.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Με τον τίτλο «Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός της Κοινότητας, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών», 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 και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

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

- α) πλοίων που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και εκτελούν μεταφορά επιβατών επί κομίστρω ή με τα οποία ασκείται εμπορική, βιομηχανική ή αλιευτική δραστηριότητα.
- β) ναυαγοσωστικών και άλλων πλοίων επιθαλασσίας αρωγής, καθώς και πλοίων παρακτίου αλιείας, εξαιρουμένων των προμηθειών ταξιδιού των εν λόγω πλοίων παρακτίου αλιείας.

[...]

5. τις παραδόσεις, μετατροπές, επιδιορθώσεις, εργασίες συντηρήσεως, ναυλώσεις και μισθώσεις πλοίων θαλάσσης, αναφερομένων στην περίπτωση 4, υπό α' και β', καθώς και τις παραδόσεις, μισθώσεις, επισκευές και εργασίες συντηρήσεως αντικειμένων –περιλαμβανομένου και του αλιευτικού εξοπλισμού– τα οποία είναι ενσωματωμένα στα πλοία αυτά ή χρησιμεύουν για την εκμετάλλευσή τους.

[...]»

Η εθνική νομοθεσία

- 4 Η έκτη οδηγία μεταφέρθηκε στη λουξεμβουργιανή έννομη τάξη με τον νόμο της 12ης Φεβρουαρίου 1979, περί του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: λουξεμβουργιανός νόμος). Το άρθρο 43, παράγραφος 1, στοιχείο i, δεύτερη περίπτωση, του νόμου αυτού, ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, προβλέπει ότι οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες της ναυσιπλοΐας απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ εντός των ορίων και υπό τις προϋποθέσεις που θα καθορισθούν με διάταγμα του Μεγάλου Δούκα.
- 5 Το άρθρο 7, παράγραφος 2, στοιχείο a, πρώτη περίπτωση, του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα, της 16ης Ιουνίου 1999, περί της απαλλαγής από τον φόρο προστιθεμένης αξίας των πράξεων εξαγωγής εκτός της Κοινότητας, των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και άλλων πράξεων, διευκρινίζει ότι, ως παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες της ναυσιπλοΐας για τις οποίες γίνεται λόγος στο άρθρο 43, νοούνται οι ναυλώσεις και εκμισθώσεις σκαφών, εκτός των θαλαμηγών και των σκαφών αναψυχής, τα οποία χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα και εκτελούν επί κομίστρω μεταφορά προσώπων ή αγαθών ή με τα οποία ασκείται εμπορική, βιομηχανική ή αλιευτική δραστηριότητα.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 6 Μεταξύ 10ης Ιουλίου 1998 και 8ης Αυγούστου 1999, η εταιρία *Bacino* διέθετε τακτικά, έναντι αμοιβής, σκάφος ιδιοκτησίας της καθώς και πλήρωμα σε φυσικά πρόσωπα τα οποία πραγματοποιούσαν πλόες αναψυχής στην ανοικτή θάλασσα. Θεωρώντας ότι η πράξη αυτή απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, η εταιρία *Bacino* δεν τον κατέβαλε.
- 7 Η φορολογική αρχή, εκτιμώντας ότι δεν πρέπει να εφαρμοσθεί η απαλλαγή από τον ΦΠΑ του άρθρου 43, παράγραφος 1, στοιχείο i, δεύτερη περίπτωση, του λουξεμβουργιανού νόμου, καθόσον το εν λόγω σκάφος δεν αποτελούσε εμπορικό πλοίο, αλλά θαλαμηγό κατά την έννοια του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα, που παρατίθεται στη σκέψη 5 της παρούσας αποφάσεως, κοινοποίησε στην εταιρία *Bacino*, κατά τη διάρκεια του 2001, εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου για τα οικονομικά έτη 1998 και 1999, επί των οποίων αναφέρονται τα ποσά τα οποία οφείλει η εταιρία αυτή ως ΦΠΑ.
- 8 Κατόπιν ενστάσεως η οποία δεν ευδοκίμησε, η εταιρία *Bacino* αμφισβήτησε τη φορολογία αυτή ενώπιον του *tribunal d'arrondissement* του Λουξεμβούργου, υποστηρίζοντας ότι η εν λόγω πράξη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 43, παράγραφος 1, στοιχείο i, δεύτερη περίπτωση, του λουξεμβουργιανού νόμου.
- 9 Επειδή η προσφυγή αυτή απορρίφθηκε, η εταιρία *Bacino* άσκησε έφεση ενώπιον του *cour d'appel*, το οποίο δέχθηκε την έφεση. Το δικαστήριο αυτό, μεταξύ άλλων, έκρινε ότι υπάρχει κύρια παροχή εκμισθώσεως σκάφους με πλήρωμα και παρεπόμενη παροχή μεταφοράς. Το εν λόγω δικαστήριο, αφού επισήμανε ότι το σκάφος, το οποίο ανήκε στην εταιρία *Bacino*, χρησιμοποιούνταν στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και η μεταφορά επιβατών πραγματοποιούνταν έναντι αμοιβής, οπότε η εκμίσθωση του σκάφους αυτού αποτελεί εμπορική δραστηριότητα, έκρινε ότι πληρούνται οι δύο προϋποθέσεις που τίθενται στο άρθρο 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας.

- 10 Η φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση ενώπιον του Cour de cassation, το οποίο, κρίνοντας ότι η επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης απαιτεί την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Μπορούν οι υπηρεσίες που παρέχει ο κύριος σκάφος ο οποίος θέτει το σκάφος και το πλήρωμά του, έναντι αμοιβής, στη διάθεση φυσικών προσώπων τα οποία πραγματοποιούν πλόες αναψυχής στην ανοικτή θάλασσα, να απαλλαγούν δυνάμει του άρθρου 15, [σημείο] 5, της έκτης οδηγίας [...], αν οι υπηρεσίες αυτές θεωρούνται ταυτόχρονα εκμίσθωση σκάφους και μεταφορά;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 11 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν το άρθρο 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ την οποία προβλέπει η διάταξη αυτή έχει εφαρμογή στις παροχές υπηρεσιών που συνίστανται στη διάθεση σκάφους με πλήρωμα, έναντι αμοιβής, σε φυσικά πρόσωπα για πλόες αναψυχής στην ανοικτή θάλασσα.
- 12 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί η πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία για την ερμηνεία διατάξεως του κοινοτικού δικαίου, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 17ης Νοεμβρίου 1983, 292/82, Merck, Συλλογή 1983, σ. 3781, σκέψη 12· της 1ης Μαρτίου 2007, C-34/05, Schouten, Συλλογή 2007, σ. I-1687, σκέψη 25, και της 3ης Δεκεμβρίου 2009, C-433/08, Yaesu Europe, Συλλογή 2009, σ. I-11487, σκέψη 24).

- 13 Επιβάλλεται συναφώς η διαπίστωση ότι η κατά γράμμα διατύπωση του άρθρου 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας, η οποία παραπέμπει στο άρθρο 15, σημείο 4, στοιχείο α', αφορά τις εκμισθώσεις σκαφών που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης, τα οποία εκτελούν έναντι αμοιβής μεταφορά επιβατών ή με τα οποία ασκείται εμπορική, βιομηχανική ή αλιευτική δραστηριότητα. Για να απαλλάσσεται του φόρου, βάσει της διατάξεως αυτής, η παροχή εκμισθώσεως, ο μισθωτής του οικείου σκάφους πρέπει να το χρησιμοποιεί για την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας.
- 14 Επομένως, αν, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, το σκάφος εκμισθώνεται σε πρόσωπα τα οποία το χρησιμοποιούν αποκλειστικώς για σκοπούς αναψυχής και όχι για κερδοσκοπικούς σκοπούς, εκτός κάθε οικονομικής δραστηριότητας, η παροχή των υπηρεσιών εκμισθώσεως δεν πληροί τις ρητές προϋποθέσεις απαλλαγής από τον ΦΠΑ, τις οποίες θέτει το άρθρο 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας.
- 15 Κατά τα λοιπά, πρέπει να διευκρινισθεί ότι το άρθρο 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας απαλλάσσει επίσης, παραπέμποντας στο άρθρο 15, σημείο 4, στοιχείο β', τη μίσθωση ναυαγοσωστικών και άλλων πλοίων επιθαλάσσιας αρωγής, καθώς και πλοίων παρακτίου αλιείας, εξαιρουμένων των προμηθειών ταξιδιού των εν λόγω πλοίων παρακτίου αλιείας. Πάντως, οι υποθετικές περιπτώσεις για τις οποίες γίνεται λόγος στις διατάξεις αυτές δεν έχουν προφανώς σχέση με τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης.
- 16 Η ερμηνεία η οποία περιλαμβάνεται στις σκέψεις 13 και 14 της παρούσας αποφάσεως επιρρωννύεται, εξάλλου, από τον σκοπό του καθεστώτος των απαλλαγών τις οποίες προβλέπει το άρθρο 15 της έκτης οδηγίας, ο οποίος, όσον αφορά τις πράξεις κατά την εξαγωγή, τις εξομοιούμενες προς αυτές πράξεις και τις διεθνείς μεταφορές, έγκειται στην τήρηση της αρχής της φορολογήσεως των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών στον τόπο προορισμού τους (βλ. απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2007, C-97/06, Navicon, Συλλογή 2007, σ. I-8755, σκέψη 29).
- 17 Υπό τις συνθήκες αυτές, η προβλεπόμενη στο άρθρο 15, [σημείο] 5, της έκτης οδηγίας απαλλαγή δεν ισχύει για υπηρεσίες εκμισθώσεως σκάφους οι οποίες παρέχονται σε πρόσωπα τα οποία προτίθενται να το χρησιμοποιήσουν για αποκλειστικώς ιδιωτικούς σκοπούς, ως τελικοί καταναλωτές.

- 18 Σημειωτέον επίσης ότι η αιτιολογική έκθεση η οποία επισυνάπτεται στην πρόταση της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, την οποία υπέβαλε η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στο Συμβούλιο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στις 29 Ιουνίου 1973, αναφέρει ρητώς ότι τα σκάφη αναψυχής αποκλείονται της προβλεπόμενης στο άρθρο 15, σημείο 5, της οδηγίας αυτής απαλλαγής και, όταν οι παρεχόμενες στους τελικούς καταναλωτές υπηρεσίες αφορούν τα σκάφη αυτά, πρέπει να υπόκεινται στον ΦΠΑ. Η αιτιολογική αυτή έκθεση επιβεβαιώνει ότι η παροχή υπηρεσιών εκμισθώσεως σκαφών που παρέχονται στους τελικούς καταναλωτές, οι οποίοι τις προορίζουν για σκοπούς αναψυχής, αποκλείονται του πεδίου εφαρμογής της απαλλαγής αυτής.
- 19 Εξάλλου, κατά πάγια νομολογία, οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς ως εξαιρέσεις από τη γενική αρχή κατά την οποία οι έναντι αμοιβής προσφερόμενες υπηρεσίες εκ μέρους φορολογουμένου υπόκεινται στον φόρο αυτόν (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 1990, C-185/89, *Velker International Oil Company*, Συλλογή 1990, σ. I-2561, σκέψη 19, και της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-181/04 έως C-183/04, *Elmeka*, Συλλογή 2006, σ. I-8167, σκέψη 15).
- 20 Περαιτέρω, η ερμηνεία η οποία περιλαμβάνεται στις σκέψεις 13 και 14 της παρούσας αποφάσεως δεν διακυβεύεται από τον χαρακτηρισμό των παροχών της κύριας δίκης κατά το εθνικό δίκαιο, η οποία δεν ασκεί επιρροή στην απάντηση που πρέπει να δοθεί στο υποβληθέν από το αιτούν δικαστήριο ερώτημα. Συγκεκριμένα, από τη νομολογία του Δικαστηρίου και, ειδικότερα, από τις σκέψεις 27 και 28 της προπαρατεθείσας αποφάσεως *Navicon*, η οποία είχε ακριβώς ως αντικείμενο την ερμηνεία του άρθρου 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας, προκύπτει ότι η υπαγωγή μιας συγκεκριμένης πράξεως στον ΦΠΑ ή η απαλλαγή της από αυτόν δεν μπορούν να εξαρτώνται από τον χαρακτηρισμό της πράξεως αυτής κατά το εθνικό δίκαιο, εφόσον, κατά πάγια νομολογία, μολονότι, βάσει της εισαγωγικής φράσεως του άρθρου 15, τα κράτη μέλη καθορίζουν τις προϋποθέσεις των απαλλαγών για να διασφαλίσουν την ορθή και απλή εφαρμογή τους και να αποτρέψουν ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση, οι προϋποθέσεις αυτές ουδόλως αναφέρονται στον ορισμό του περιεχομένου των προβλεπόμενων απαλλαγών.
- 21 Κατόπιν των ανωτέρω, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 15, σημείο 5, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι

η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται σε παροχή υπηρεσιών οι οποίες συνίστανται στη διάθεση σκάφους με πλήρωμα, έναντι αμοιβής, σε φυσικά πρόσωπα για πλόες αναψυχής στην ανοικτή θάλασσα.

Επί των δικαστικών εξόδων

- ²² Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται σε παροχή υπηρεσιών οι οποίες συνίστανται στη διάθεση σκάφους με πλήρωμα, έναντι αμοιβής, σε φυσικά πρόσωπα για πλόες αναψυχής στην ανοικτή θάλασσα.

(υπογραφές)