



## Συλλογή της Νομολογίας

Υπόθεση C-526/13

«Fast Bunkering Klaipėda» UAB  
κατά

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(αίτηση του Mokestiniių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės  
για την έκδοση προδικαστικής απόφασεως)

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 148, στοιχείο α' — Παράδοση αγαθών — Έννοια — Απαλλαγή — Παραδόσεις αγαθών προοριζόμενων για τον εφοδιασμό πλοίων που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης — Παραδόσεις σε μεσάζοντες οι οποίοι ενεργούν επ' ονόματί τους»

Περίληψη — Απόφαση του Δικαστηρίου (τέταρτο τμήμα) της 3ης Σεπτεμβρίου 2015

1. Φορολογικές διατάξεις — Εναρμόνιση των νομοθεσιών — Φόροι κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Απαλλαγές — Παραδόσεις αγαθών προοριζόμενων για εφοδιασμό πλοίων — Προϋποθέσεις — Παράδοση κατά το τελευταίο στάδιο της εμπορίας

(Οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, άρθρα 131 και 148, στοιχείο α')

2. Φορολογικές διατάξεις — Εναρμόνιση των νομοθεσιών — Φόροι κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Απαλλαγές — Παραδόσεις αγαθών προοριζόμενων για τον εφοδιασμό πλοίων, προς μεσάζοντες που ενεργούν επ' ονόματί τους — Δεν γίνονται δεκτές προς απαλλαγή — Όρια — Μεταβίβαση της κυριότητας των αγαθών στους μεσάζοντες ταυτόχρονα με τη στιγμή κατά την οποία οι εφοπλιστές μπορούν πλέον να διαθέτουν, στην πράξη, τα αγαθά αυτά ως κύριοι

(Οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, άρθρο 148, στοιχείο α')

3. Φορολογικές διατάξεις — Εναρμόνιση των νομοθεσιών — Φόροι κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Απαλλαγές προβλεπόμενες από την έκτη οδηγία — Παραδόσεις αγαθών προοριζόμενων για τον εφοδιασμό πλοίων και για πράξεις σχετικές με αεροσκάφη — Έννοιες — Αυτοτελής ερμηνεία

(Οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, άρθρο 148, στοιχεία α' και στ')

1. Οι πράξεις οι οποίες αφορούν τον εφοδιασμό πλοίων που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθέμενης αξίας δυνάμει του άρθρου 148, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, επειδή εξομοιώνονται με πράξεις κατά την εξαγωγή. Κατά συνέπεια, όπως η απαλλαγή που προβλέπεται για τις πράξεις κατά την εξαγωγή ισχύει αποκλειστικώς και μόνον ως προς τις τελικές παραδόσεις αγαθών τα οποία εξάγονται από την πωλητή ή για λογαριασμό του, έτσι και η απαλλαγή του άρθρου 148, στοιχείο α', δεν επιτρέπεται να καλύπτει παραδόσεις τέτοιων αγαθών πραγματοποιούμενες σε

προηγούμενο στάδιο της εμπορίας. Εξάλλου, αν η απαλλαγή επεκτεινόταν και σε στάδια προγενέστερα της τελικής παραδόσεως, τα κράτη μέλη θα όφειλαν να θεσπίσουν μηχανισμούς ελέγχου και παρακολουθήσεως προκειμένου να διασφαλίζεται ότι τα παραδιδόμενα αγαθά, για τα οποία θα ίσχυε η απαλλαγή, θα χρησιμοποιούνταν πράγματι εν τέλει για τον συγκεκριμένο σκοπό, τέτοιοι μηχανισμοί όχι μόνο δεν θα σήμαιναν απλούστευση των διοικητικών διαδικασιών, αλλά θα συνεπάγονταν, τόσο για τα κράτη μέλη όσο και για τους ενδιαφερόμενους φορολογουμένους, υποχρεώσεις ασυμβίβαστες προς την επιταγή του άρθρου 131 της οδηγίας 2006/112 για ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών.

Εξ αυτού συνάγεται ότι, για να ισχύει η απαλλαγή της προαναφερθείσας διατάξεως, πρέπει τα αγαθά που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων ανοικτής θαλάσσης να παραδίδονται στον εφοπλιστή ο οποίος θα τα χρησιμοποιήσει και, ως εκ τούτου, να πρόκειται για παράδοση πραγματοποιούμενη κατά το τελικό στάδιο της εμπορικής αλυσίδας.

(βλ. σκέψεις 26-29)

2. Η παράδοση εφοδίων σε μεσάζοντες που ενεργούν επ' ονόματί τους, ακόμη και αν είναι για λογαριασμό των εφοπλιστών οι οποίοι θα τα χρησιμοποιήσουν, πρέπει να διακρίνεται, για τους σκοπούς του άρθρου 148, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, από την παράδοση στους ίδιους τους εφοπλιστές. Έτσι, η παράδοση αγαθών σε μεσάζοντα που ενεργεί επ' ονόματί του δεν πραγματοποιείται κατά το τελευταίο στάδιο της εμπορικής αλυσίδας, δεδομένου ότι αυτός θεωρείται ότι τα αγοράζει όχι για να τα χρησιμοποιήσει, αλλά για να τα μεταπωλήσει σε τρίτο.

Επομένως, η παράδοση εφοδίων σε μεσάζοντες που ενεργούν επ' ονόματί τους δεν πρέπει κατ' αρχήν να λογίζεται ως παράδοση κατά την έννοια του άρθρου 148, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, ούτε επομένως να τυγχάνει της προβλεπόμενης στην εν λόγω διάταξη απαλλαγής. Ως εκ τούτου, η συγκεκριμένη απαλλαγή δεν ισχύει κατ' αρχήν στις περιπτώσεις παραδόσεων, προς μεσάζοντες που ενεργούν επ' ονόματί τους, εφοδίων για πλοία ανοικτής θαλάσσης τα οποία χρησιμοποιούνται είτε για τη μεταφορά επιβατών με κόμιστρο είτε για την άσκηση εμπορικής, βιομηχανικής ή αλιευτικής δραστηριότητας. Είναι δε άνευ σημασίας το γεγονός ότι, κατά τον χρόνο της παραδόσεως, η τελική χρήση για την οποία προορίζονται τα οικεία αγαθά είναι γνωστή, δεόντως πιστοποιημένη και όλα τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία έχουν υποβληθεί στις φορολογικές αρχές, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία.

Εξάλλου, επ' ουδενί επιβάλλεται ο παραλληλισμός μιας τέτοιας παραδόσεως καυσίμου με το καθεστώς απαλλαγής το οποίο προβλέπεται από το άρθρο 148, στοιχείο στ', της ίδιας οδηγίας για την παράδοση αεροσκάφους σε φορέα που δεν είναι ο ίδιος αεροπορική εταιρία, αφού πρόκειται για εντελώς διαφορετικά προϊόντα. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο εφόσον η ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου 148, στοιχείο α', της οδηγίας θα ήταν αδύνατο να εξασφαλιστεί χωρίς να θιγεί ο σκοπός της διοικητικής απλουστεύσεως.

Πάντως, η επίμαχη απαλλαγή μπορεί να τυγχάνει εφαρμογής, αν η μεταβίβαση στους ως άνω μεσάζοντες της κυριότητας αγαθών που προορίζονται για τα πλοία ανοικτής θαλάσσης, σύμφωνα με τους σχετικούς κανόνες του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου, επέρχεται το νωρίτερο ταυτόχρονα με τη στιγμή κατά την οποία οι εφοπλιστές μπορούν πλέον να διαθέτουν, στην πράξη, τα αγαθά αυτά ως κύριοι, όπερ πρέπει να ελεγχθεί από το αιτούν δικαστήριο. Συγκεκριμένα, από τη στιγμή που το καύσιμο φορτώνεται στη δεξαμενή του πλοίου, ο εφοπλιστής θεωρείται κανονικά ότι έχει την εξουσία να το διαθέτει, στην πράξη, ως αν είχε την κυριότητά του. Κατά συνέπεια, υπό τις συνθήκες αυτές, μολονότι σύμφωνα με τους σχετικούς κανόνες του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου, η κυριότητα του καυσίμου έχει μεταβιβαστεί τυπικά στους μεσάζοντες και αυτοί θεωρείται ότι έχουν ενεργήσει επ' ονόματί τους, εντούτοις, στην πραγματικότητα, οι τελευταίοι ουδέποτε είχαν εξουσία διαθέσεως των ποσοτήτων που παραδόθηκαν, δεδομένου ότι ήδη από τη στιγμή της φορτώσεως του καυσίμου στις δεξαμενές των πλοίων από την εταιρία η οποία έφερε τη σχετική υποχρέωση, η εξουσία αυτή ανήκε

στους εφοπλιστές. Σε μια τέτοια περίπτωση, οι πράξεις της εταιρίας δεν θα πρέπει να χαρακτηριστούν ως παραδόσεις προς μεσάζοντες που ενεργούν επ' ονόματί τους, αλλά ως παραδόσεις οι οποίες πραγματοποιούνται απευθείας προς τους εφοπλιστές και μπορούν, ως εκ τούτου, να τύχουν της απαλλαγής του άρθρου 148, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112.

(βλ. σκέψεις 34-37, 40, 44, 46, 48-50, 52, 53 και διατακτ.)

3. Βλ. το κείμενο της αποφάσεως.

(βλ. σκέψη 41)