

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

JULIANE KOKOTT

της 14ης Οκτωβρίου 2004¹

I — Εισαγωγή

II — Νομικό πλαίσιο

A — Κοινωνικό δίκαιο

1. Αντικείμενο της παρούσας διατάξεως περί παραπομπής του Vestre Landsret (Δανία) είναι το καθεστώς, από απόψευς δικαίου περί φόρου προστιθεμένης αξίας, της μισθώσεως θέσεων ελλιμενισμού εντός λιμένα για σκάφη ψυχαγωγίας, καθώς και χώρων εναποθέσεως στη στεριά για φύλαξη σκαφών που χρησιμοποιούνται για την άσκηση αθλημάτων κατά τη χειμερινή περίοδο. Οι παροχές αυτές θα μπορούσαν να απαλλάσσονται του ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοίμορφη φορολογική βάση (στο εξής: έκτη οδηγία)², υπό την προϋπόθεση ότι πρόκειται για μίσθωση ακινήτων. Αντιθέτως, η απαλλαγή δεν θα μπορεί να εφαρμοστεί αν οι θέσεις ελλιμενισμού και εναποθέσεως στη στεριά πρέπει να χαρακτηρισθούν «χώροι για τη στάθμευση αυτοκινήτων».

2. Δυνάμει του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας, υπόκεινται καταρχήν στον φόρο προστιθεμένης αξίας. Όπως προκύπτει από το άρθρο 4, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της ίδιας αυτής οδηγίας, «η εκμετάλλευση ενσωμάτου [...] αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος» επίσης αποτελεί οικονομική δραστηριότητα υποκειμένη στον ΦΠΑ.

3. Υπό ορισμένες προϋποθέσεις απαλλάσσονται του ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, οι:

«μισθώσεις ακινήτων, εξαιρέσει:

1. των πράξεων παροχής καταλύματος, όπως ορίζεται από τη νομοθεσία των

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

κρατών μελών, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του ξενοδοχειακού τομέως ή άλλων τομέων παρεμφερούς χαρακτήρος, περιλαμβανομένης της μισθώσεως κατασκηνώσεων διακοπών ή γηπέδων, διαρρυθμισμένων καταλλήλως για κατασκήνωση·

2. των μισθώσεων χώρων για τη στάθμευση αυτοκινήτων·

3. των μισθώσεων εργαλείων και μηχανημάτων μόνιμωσ εγκατεστημένων·

4. των μισθώσεων χρηματοθυρίδων.

Τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν περαιτέρω εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής·.

B — Δανέζικο δίκαιο

4. Δυνάμει του άρθρου 13, παράγραφος 1, αριθ. 8, του δανέζικου νόμου περί ΦΠΑ, τα ακόλουθα αγαθά και οι υπηρεσίες απαλλάσσονται του ΦΠΑ:

«η διαχείριση και μίσθωση ακινήτων, περιλαμβανομένης της παροχής φωταερίου,

νερού, ηλεκτρικού ρεύματος και θερμάνσεως στο πλαίσιο της μισθώσεως. Η απαλλαγή δεν περιλαμβάνει, εντούτοις, την εκμίσθωση δωματίων εντός ξενοδοχείων κ.λπ., τη μίσθωση δωματίων εντός επιχειρήσεων, τα οποία μισθώνονται για χρονικό διάστημα βραχύτερο του ενός μήνα, τη μίσθωση χώρων κάμπινγκ, σταθμεύσεως και διαφημίσεων, καθώς και τη μίσθωση θυρίδων φυλάξεως αντικειμένων.»

5. Επιπλέον, οι οδηγίες ΦΠΑ 2001, σημείο D.11.8, σχετικά με την δανέζικη διοικητική πρακτική, διευκρινίζουν τα εξής:

«Η εκ μέρους ιστιοπλοϊκών ομίλων εκμίσθωση θέσεων ελλιμενισμού, χώρων εναποθέσεως στη στεριά, λιμενικών χώρων και χώρων συντηρήσεως και επισκευής σκαφών υπόκειται στον ΦΠΑ, έστω και αν η εκμίσθωση πραγματοποιείται μόνο προς μέλη του σωματείου.

Επομένως, πρέπει να καταβάλλεται ΦΠΑ για μίσθωμα χώρων, περιλαμβανομένων ενδεχομένων εισφορών ή εγγυήσεων, που απαιτούνται κατά την εκμίσθωση προς μόνιμους μισθωτές, καθώς και λιμενικά δικαιώματα που απαιτούνται για τη χρησιμοποίηση του λιμένα από επισκέπτες ιστιοπλόους.»

6. Δυνάμει του άρθρου 39, παράγραφος 5, του νόμου περί του ΦΠΑ, ο φόρος που

αφορά κατασκευή, επισκευή και συντήρηση λιμενικών εγκαταστάσεων, εξαιρέσει των κτιρίων, μπορεί να εκπίπτει ως φόρος καταβληθείς στο προηγούμενο στάδιο.

III — Πραγματικά περιστατικά, προδικαστικά ερωτήματα και διαδικασία

7. Το Fonden Marselisborg Lystbådehavn (ίδρυμα του λιμένα για σκάφη ψυχαγωγίας του Marselisborg, στο εξής: FML) είναι ένα ίδρυμα που συντηρεί και διαχειρίζεται έναν λιμένα για σκάφη ψυχαγωγίας (μαρίνα). Το FML μισθώνει θέσεις ελλιμενισμού σκαφών, εντός του λιμένα, και χώρους εναποθέσεως στη στεριά, στον λιμένα, για τη φύλαξη των σκαφών κατά τη χειμερινή περίοδο. Οι παροχές αυτές μπορούν να συνδυάζονται ή να παρέχονται μεμονωμένες. Οι θέσεις ελλιμενισμού μπορούν να μισθώνονται μακροπρόθεσμα αλλά επίσης και βραχυπρόθεσμα, δηλαδή επί μηνιαίας και ημερησίας βάσεως.

8. Σε περίπτωση συνδυασμένης μισθώσεως μακράς διάρκειας θέσεως ελλιμενισμού και χώρου εναποθέσεως στη στεριά, ο μισθωτής οφείλει να καταβάλει, εκτός του μισθώματος, και εγγύηση. Το ύψος των δύο αυτών ποσών εξαρτάται από το μέγεθος του αναγκαίου για το σκάφος χώρου.

9. Σε αντάλλαγμα, ο κύριος του σκάφους δικαιούται για ένα έτος συγκεκριμένη σταθερή θέση σε προκυμιαία ή σε πλωτή εξέδρα,

ανάλογα με το μέγεθος του σκάφους του. Αν ο κύριος του σκάφους δεν επιθυμεί να χρησιμοποιήσει τη θέση του για χρονικό διάστημα πέραν των 24 ωρών, η θέση αυτή τίθεται άνευ αποζημιώσεως στη διάθεση επισκεπτών. Εξάλλου, ο μισθωτής δικαιούται χώρο στη στεριά, που συνίσταται σε ένα αριθμημένο στήριγμα που είναι τοποθετημένο σε χωριστό μέρος στην περιοχή ιδιοκτησίας του λιμένα, όπου ο κύριος του σκάφους μπορεί να φυλάξει το σκάφος του και έχει ελεύθερη πρόσβαση. Τέλος, ο μισθωτής έχει δικαίωμα χρησιμοποίησης των κοινών διευκολύνσεων του λιμένα, όπως τουαλέτας και λουτρού.

10. Οι κύριοι σκαφών που μισθώνουν μόνο μία θέση ελλιμενισμού για μακρά διάρκεια ή επί μηνιαίας βάσεως δεν οφείλουν να καταβάλουν εγγύηση, απλά οφείλουν αντ' αυτής να καταβάλουν υψηλότερο μίσθωμα. Δικαιούνται επίσης για τη διάρκεια της μισθώσεως μιας σταθεράς θέσεως. Στους επισκέπτες που παραμένουν μόνο μία ή μερικές ημέρες, παρέχονται ελεύθερες θέσεις.

11. Οι θέσεις στη στεριά μπορούν επίσης να μισθώνονται ανεξαρτήτως οποιασδήποτε θέσεως ελλιμενισμού.

12. Η φορολογική διοικητική αρχή γνωστοποίησε στο FML ότι όλη του η δραστηριότητα υπόκειται στον ΦΠΑ. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο (Landsskatteret) επιβεβαίωσε,

κατόπιν προσφυγής του FML κατά της γνωστοποίησης αυτής, την άποψη της φορολογικής διοικητικής αρχής ως προς τις θέσεις ελλιμενισμού για σκάφη, δεδομένου ότι η μίσθωσή τους δεν καλύπτεται από την απαλλαγή που εφαρμόζεται στη μίσθωση ακινήτων. Αντιθέτως, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι η μίσθωση θέσεων στη στεριά απαλλάσσεται. Τόσο το FML όσο και το Skatteministeriet (Υπουργείο Οικονομικών) προσέβαλαν την απόφαση αυτή ενώπιον του Vestre Landsret, το οποίο, με διάταξη της 22ας Νοεμβρίου 2002 υπέβαλε στο Δικαστήριο τα επόμενα ερωτήματα για να εκδοθεί προδικαστική απόφαση σύμφωνα με το άρθρο 234 ΕΚ:

όλοι οι ενδιαφερόμενοι θεωρούν ότι η μίσθωση θέσεων ελλιμενισμού και θέσεων στη στεριά υπόκειται στον ΦΠΑ. Ενώ τα κράτη μέλη θεωρούν ότι οι θέσεις ελλιμενισμού δεν αποτελούν οπωσδήποτε ακίνητα υπό την έννοια της οδηγίας, η Επιτροπή έχει ως προς το σημείο αυτό άλλη γνώμη. Η Επιτροπή και οι κυβερνήσεις συμφωνούν, πάντως, ως προς το γεγονός ότι πρέπει να εφαρμοσθεί η εξαίρεση από τη φορολογική απαλλαγή που αφορά τις θέσεις σταθμεύσεως των οχημάτων. Κατά το FML, αντιθέτως, ο κανόνας που αφορά τις θέσεις σταθμεύσεως των οχημάτων δεν μπορεί να εφαρμοσθεί στις θέσεις σκαφών.

«1) Έχει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ (οδηγία 77/388 του Συμβουλίου) την έννοια ότι ο όρος "μίσθωση ακινήτων" περιλαμβάνει τη μίσθωση θέσεως ελλιμενισμού, η οποία αποτελείται από τμήμα λιμενικού χώρου στη στεριά, καθώς και ένα οριοθετημένο και συγκεκριμένο μέρος στο νερό;

2) Έχει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', σημείο 2, της εν λόγω οδηγίας την έννοια ότι ο όρος "køretøjer" (οχήματα) καλύπτει τα σκάφη;»

13. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, το FML, η Δανέζικη και η Ελληνική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή κατέθεσαν παρατηρήσεις. Με εξαίρεση το FML,

IV — Νομική εκτίμηση

14. Τα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του κανόνα σχετικά με τη φορολογική απαλλαγή που εφαρμόζεται στη μίσθωση ακινήτων, του άρθρου 13, Β, στοιχείο β'. Με το πρώτο ερώτημα ερωτάται αν μία θέση ελλιμενισμού σκάφους σε έναν λιμένα ή μία θέση εναποθέσεως σκάφους στη στεριά πρέπει να χαρακτηρίζεται ως ακίνητο. Για να δοθεί απάντηση στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να διευκρινισθεί αν η εξαίρεση της μισθώσεως χώρων σταθμεύσεως οχημάτων από τον κανόνα περί απαλλαγής εφαρμόζεται επίσης σε αυτές τις θέσεις για σκάφη.

Α — Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

15. Πριν από την περισσότερο εμπεριστατωμένη εξέταση των υποβληθέντων ερωτημάτων, πρέπει να υπομνηστεί ότι οι απαλλαγές που προβλέπονται από το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας συνιστούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου και επιβάλλεται, επομένως, να τους δοθεί κοινοτικός ορισμός³.

16. Από την οικονομία της οδηγίας προκύπτουν οι επόμενοι ερμηνευτικοί κανόνες για τις διατάξεις που πρέπει εν προκειμένω να εξεταστούν: Δεδομένου ότι οι φορολογικές απαλλαγές συνιστούν εξαιρέσεις από τη γενική αρχή σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ επιβάλλεται για κάθε παροχή υπηρεσιών πραγματοποιούμενη εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενον στον φόρο, η έννοια της μισθώσεως ακινήτων πρέπει να ερμηνεύεται στενά⁴. Η εξαίρεση από τη φορολογική απαλλαγή προκειμένου για θέσεις σταθμεύσεως οχημάτων, που προβλέπεται από το σημείο 2 του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, έχει ως αποτέλεσμα να υπάγονται οι πράξεις τις οποίες αφορά στο γενικό καθεστώς της οδηγίας: συνεπώς, η διάταξη αυτή δεν μπορεί να ερμηνεύεται στενά⁵.

17. Η ερμηνεία της οδηγίας θα μπορούσε, εντούτοις, να αποδειχθεί περιττή, αν η Δανία είχε κάνει χρήση της δυνατότητας προβλέψεως πρόσθετων εξαιρέσεων από το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής, πέραν των περιπτώσεων που προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', σημεία 1 έως 4, της έκτης οδηγίας. Πράγματι, η οδηγία αυτή παρέχει συναφώς στα κράτη μέλη σημαντικό περιθώριο χειρισμού, όπως ορθώς εξέθεσε η Επιτροπή αναφερόμενη στην απόφαση Far⁶. Η Δανία θα μπορούσε επομένως να χαρακτηρίσει ρητώς τη μίσθωση θέσεων ελλιμενισμού σκαφών ως δραστηριότητα που επίσης υπόκειται στον ΦΠΑ, πέραν της μισθώσεως θέσεων σταθμεύσεως.

18. Πάντως, αν ένα κράτος μέλος θέλει να κάνει χρήση της δυνατότητας αυτής, πρέπει να διαμορφώσει ανάλογα τις περί φόρου προστιθεμένης αξίας νομοθετικές διατάξεις. Δεν αρκεί ως προς το σημείο αυτό, οι κατ' ουσίαν αντιστοιχούσες στην έκτη οδηγία εθνικές διατάξεις να συμπληρώνονται με τη διοικητική πρακτική ή με διοικητικές οδηγίες, που έχουν δεσμευτικό χαρακτήρα μόνο στο εσωτερικό της διοικήσεως και προβλέπουν ότι και άλλες περιπτώσεις υπόκεινται στον φόρο⁷.

3 — Αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, C-358/97, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (Συλλογή 2000, σ. I-6301, σκέψη 51), της 16ης Ιανουαρίου 2003, C-315/00, Maierhofer (Συλλογή 2003, I-563, σκέψη 25), και της 12ης Ιουνίου 2003, C-275/01, Sinclair Collis (Συλλογή 2003, σ. I-5965, σκέψη 22).

4 — Απόφαση Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 3, σκέψη 52), απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-150/99, Stockholm Lindöpark (Συλλογή 2001, σ. I-493, σκέψη 25), και απόφαση Sinclair Collis (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 3, σκέψη 23).

5 — Απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 1998, C-346/95, Blasi (Συλλογή 1998, σ. I-481, σκέψη 19).

6 — Απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 2000, C-12/98, Far (Συλλογή 2000, σ. I-527). Βλ., επίσης, την απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2001, C-326/99, «Goed Wonen» (Συλλογή 2001, σ. I-6831, σκέψη 45).

7 — Βλ. τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jacobs, της 6ης Ιουνίου 2002, στην υπόθεση C-315/00, Maierhofer (Συλλογή 2003, σ. I-565, σημεία 27 και 28), και της 17ης Μαΐου 1989 στην υπόθεση 173/88, Henriksen (Συλλογή 1989, σ. I-2763, σ. I-2770, σημείο 22).

19. Η διατυπωθείσα στις κατευθυντήριες οδηγίες ΦΠΑ 2001⁸ διοικητική πρακτική, σύμφωνα με την οποία οι θέσεις ελλιμενισμού σκαφών υπόκεινται στον ΦΠΑ, δεν μπορεί επομένως να χαρακτηριστεί εθνική εξαίρεση —βαίνουσα πέραν αυτού που προβλέπει η οδηγία— από τις περιπτώσεις απαλλαγής της μισθώσεως ακινήτων.

20. Σύμφωνα με τις εθνικές διατάξεις, οι φορολογούμενοι μπορούν να εκπέσουν τις δαπάνες που αφορούν την κατασκευή, την επιδιόρθωση και τη διατήρηση των λιμενικών εγκαταστάσεων, εκτός των κτιρίων. Αυτό δείχνει ότι, κατά τον Δανό νομοθέτη, οι δαπάνες αυτές περιλαμβάνονται σε φορολογούμενη δραστηριότητα. Πάντως, ούτε και οι έμμεση αυτή μεία δεν συνιστά σαφή επιπλέον εξαίρεση από την απαλλαγή που εφαρμόζεται στη μίσθωση ακινήτων.

21. Ελλείψει ειδικού κανόνα, στη δανέζικη νομοθεσία περί ΦΠΑ, σχετικά με το φορολογικό καθεστώς της μισθώσεως των θέσεων ελλιμενισμού σκαφών, πρέπει να καθορισθεί αν αυτή η δραστηριότητα μπορεί να χαρακτηριστεί ως μίσθωση ακινήτου και, ενδεχομένως, ως μίσθωση θέσεως σταθμεύσεως οχημάτων υπό την έννοια της έκτης οδηγίας.

Β — *Μίσθωση ακινήτου (πρώτο προδικαστικό ερώτημα)*

22. Το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δεν ορίζει την έννοια της «μισθώσεως ακινήτων» ούτε παραπέμπει στον ορισμό της στις νομοθεσίες των κρατών μελών⁹.

23. Πάντως, από πάγια νομολογία προκύπτει, αφενός, ότι η μίσθωση ακινήτων υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έχει ως βασικό χαρακτηριστικό ότι παρέχει στον ενδιαφερόμενο, για ορισμένη χρονική διάρκεια και έναντι αντιπαροχής, το δικαίωμα να κατέχει ένα ακίνητο ως κύριος και να αποκλείει κάθε άλλο πρόσωπο από την απόλαυση του δικαιώματος αυτού¹⁰.

24. Αφετέρου, όσον αφορά το ζήτημα του χαρακτηρισμού μιας φορολογουμένης πράξεως, πρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι περιστάσεις υπό τις οποίες πραγματοποιείται η επίμαχη πράξη¹¹.

9 — Αποφάσεις «Goed Wonen» (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 6, σκέψη 44) και Sinclair Collis (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 3, σκέψη 24).

10 — Αποφάσεις «Goed Wonen» (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 6, σκέψη 55) και Sinclair Collis (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 3, σκέψη 25), και απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2001, C-108/99, Cantor Fitzgerald International (Συλλογή 2001, σ. I-7257, σκέψη 21).

11 — Αποφάσεις της 2ας Μαΐου 1996, C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (Συλλογή 1996, σ. I-2395, σκέψη 12), Stockholm Lindöpark (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 4, σκέψη 26) και Sinclair Collis (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 3, σκέψη 26).

25. Το FML προτείνει ταυτόχρονα τη μίσθωση θέσεων ελλιμενισμού εντός του λιμένα και θέσεων εναποθέσεως στη στεριά για τη φύλαξη των σκαφών κατά τη χειμερινή περίοδο. Αν και οι παροχές αυτές προτείνονται επίσης σε συνδυασμό, το ερώτημα αν πρόκειται για μίσθωση ακινήτου πρέπει να εξετασθεί χωριστά για κάθε είδους θέση.

26. Πράγματι, το γεγονός ότι υπολογίζεται συνολική τιμή για τη συνδυασμένη μίσθωση θέσεων ελλιμενισμού και θέσεων εναποθέσεως στην ξηρά δεν έχει αποφασιστική σημασία¹².

27. Αντιθέτως, έχει σημασία η δυνατότητα μισθώσεως —ανεξαρτήτως της μιας από την άλλη— μιας θέσεως ελλιμενισμού και μιας θέσεως εναποθέσεως στη στεριά, ώστε στην πραγματικότητα υπάρχουν δύο κύριες, ανεξάρτητες παροχές, δυνάμενες να χωριστούν η μία από την άλλη και όχι μία ενιαία, αυτοτελής οικονομική παροχή¹³. Καμία από τις δύο μορφές μισθώσεως θέσεων για σκάφη δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως κυρία παροχή όπου η άλλη να αποτελεί την παρεπόμενη παροχή που ακολουθεί τη φορολογική τύχη της κύριας παροχής¹⁴.

28. Όσον αφορά τις θέσεις εναποθέσεως στη στεριά, από τα στοιχεία της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι οι εν λόγω επιφάνειες οριοθετούνται και αναγνωρίζονται σαφώς. Ο μισθωτής διαθέτει για ορισμένη χρονική περίοδο αποκλειστικό δικαίωμα χρήσεως της θέσεως. Έχει απεριόριστη πρόσβαση σ' αυτή. Κατά τη διάρκεια της μισθώσεως, κανένας άλλος ιδιοκτήτης σκάφους δεν μπορεί να την κατέχει χωρίς τη σύμφωνη γνώμη του μισθωτή της θέσεως. Πρόκειται επομένως για τη μίσθωση ακινήτου υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

29. Ο χαρακτηρισμός των θέσεων ελλιμενισμού εντός των υδάτων του λιμένα, αντιθέτως, είναι πηγή μεγαλύτερων δυσχερειών. Στην περίπτωση αυτή επίσης διαπιστώνεται ότι οι θέσεις οριοθετούνται σαφώς με κοντάρια και πασσάλους από το υπόλοιπο υδάτινο τμήμα του λιμένα. Η Δανέζικη και η Ελληνική Κυβέρνηση αμφισβάλουν, πάντως, ότι πρόκειται για ακίνητα.

30. Ένα ακίνητο μπορεί να οριστεί ως συγκεκριμένο τμήμα της επιφάνειας του εδάφους, συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων που έχουν κατασκευαστεί επ' αυτού κατά τρόπο μόνιμο, στο οποίο μπορούν να θεμελιωθούν δικαιώματα κυριότητας και κατοχής. Αντίθετα προς την περίπτωση της ανοικτής θάλασσας, ένας ιδιώτης μπορεί να έχει δικαίωμα κυριότητας ή κατοχής στα εσωτερικά ύδατα. Έτσι, το FML είναι κύριος του εδάφους του λιμένα, όπως προκύπτει από τη διάταξη περί παραπομπής. Το γεγονός ότι ένα εμβαδόν καλύπτεται εξ ολοκλήρου ή μερικώς από τα νερά δεν απαγορεύει να χαρακτηρίζεται αυτό ως ακίνητο δυνάμενο να αποτελέσει αντικεί-

12 — Βλ. την απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CRP (Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 31).

13 — Απόφαση CCP (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 12, σκέψη 29).

14 — Απόφαση CCP (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 12, σκέψη 30) και απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96 και C-94/97, Madgett και Baldwin (Συλλογή 1998, σ. I-6229, σκέψη 24) βλ., επίσης, μεταξύ άλλων, την απόφαση της 13ης Ιουλίου 1989, 173/88, Henriksen (Συλλογή 1989, σ. I-2763, σκέψεις 14 έως 16), με την οποία το Δικαστήριο έκρινε τη μίσθωση ενός γκαράζ ως παρεπόμενη παροχή της μισθώσεως διημέρηματος, στην οποία επίσης εφαρμόζεται η απαλλαγή που εφαρμόζεται στη μίσθωση ακινήτων.

μενο μισθώσεως. Όπως το FML μπόρεσε να γίνει κύριος του εδάφους του λιμένα και του υδάτινου τμήματος αυτού, θα μπορούσε επίσης να εκχωρήσει το έδαφος αυτό. Αυτό που ισχύει πάντως για το έδαφος στο σύνολό του, πρέπει να ισχύει επίσης για τα οριοθετημένα τμήματα αυτού.

31. Εξάλλου, πρέπει να διακρίνονται τα ακίνητα από τα κινητά αγαθά. Είναι αληθές ότι το νερό επί του οποίου επιπλέουν απευθείας τα σκάφη είναι ένα κινητό αγαθό. Βασιζόμενη στη σκέψη αυτή, η Δανέζικη Κυβέρνηση φαίνεται επίσης να θεωρεί ως ακίνητα μόνο τους συνδεδεμένους με το έδαφος πασσάλους ή τις σκάλες, όπου στερεώνονται τα σκάφη, τη διάθεση των οποίων θεωρεί εντούτοις ως απλή παρεπόμενη παροχή. Εντούτοις, η μίσθωση δεν αφορά μια οποιαδήποτε κινητή ποσότητα νερού, αλλά καθορισμένο τμήμα της υδάτινης περιοχής του λιμένα. Η επιφάνεια αυτή, καλυμμένη από νερό, καθορίζεται κατά τρόπο μόνιμο και δεν μπορεί να μετακινηθεί.

32. Συνεπώς, ακόμη και βάσει στενής ερμηνείας του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, μία θέση εντός της υδάτινης περιοχής του λιμένα ανταποκρίνεται στον ορισμό του ακινήτου υπό την έννοια της διατάξεως αυτής.

33. Η ύπαρξη σχέσεως μισθώσεως, εξάλλου, δεν αποκλείεται για τον λόγο ότι το FML μπορεί να διαθέσει τη θέση σε επισκέπτες σε περίπτωση προσωρινής απουσίας του δικαιούχου.

34. Η μίσθωση ακινήτου ασφαλώς χαρακτηρίζεται καταρχήν από το γεγονός ότι ο μισθωτής του αγαθού το παίρνει στην κατοχή του και μπορεί να αποκλείσει από αυτό τρίτους ανά πάσα στιγμή. Μπορεί πάντως να υφίστανται σχέσεις μισθώσεως, στο πλαίσιο των οποίων πολλοί μισθωτές έχουν τη χρήση του μισθίου, όπου ο ένας από τους μισθωτές έχει δικαίωμα χρήσεως κατά προτεραιότητα.

35. Αυτό συμβαίνει εν προκειμένω. Ο μισθωτής μακράς διάρκειας μπορεί να αποφασίζει ελεύθερα αν θα αφήνει ή όχι το σκάφος του στη θέση του. Ούτε το FML ούτε άλλος ιδιοκτήτης σκάφους μπορεί να απαιτήσει από τον μισθωτή να παραχωρεί τη θέση του κατά η διάρκεια της μισθώσεως. Μόνον αν αποφασίζει να μην χρησιμοποιήσει τη θέση του για διάστημα πέραν των 24 ωρών, μπορεί η λιμενική διοικητική αρχή να τη θέσει προσωρινά στη διάθεση άλλου ιδιοκτήτη σκάφους.

36. Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί ως απάντηση ότι ο όρος «μίσθωση ακινήτων» υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β' της έκτης οδηγίας αφορά εξίσου τη μίσθωση ορισμένου οριοθετημένου εμβადου υδάτινου τμήματος του λιμένα, ως θέσεως ελλιμενισμού ενός σκάφους, και μιας οριοθετημένης θέσεως εναποθέσεως σκάφους στη στεριά.

Γ — Μίσθωση θέσεων για τη στάθμευση οχημάτων (δεύτερο προδικαστικό ερώτημα)

39. Στην περίπτωση αυτή, κατά την οποία οι διάφορες γλωσσικές αποδόσεις διαφέρουν, η επίμαχη διάταξη πρέπει, σύμφωνα με πάγια νομολογία, να ερμηνεύεται λαμβανομένου υπόψη του πλαισίου και του σκοπού της ρυθμίσεως στην οποία ανήκει¹⁶.

37. Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', σημείο 2, αποκλείει από τη φορολογική απαλλαγή της μισθώσεως ακινήτων τις θέσεις σταθμεύσεως για σκάφη. Οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου εξηγούνται κυρίως από το γεγονός ότι, στο δανέζικο κείμενο της διατάξεως, χρησιμοποιείται ο όρος «køretøjer», του οποίου η έννοια καλύπτει μόνο τα οχήματα με τροχούς. Επομένως, δεν συμβιβάζεται με το γράμμα του δανέζικου κειμένου να χαρακτηρίζονται τα σκάφη ως οχήματα υπό την έννοια της διατάξεως αυτής.

40. Πάντως, ακόμη και σε άλλα κείμενα εκτός του δανέζικου κειμένου, το ερώτημα αν η έννοια των θέσεων για τη στάθμευση οχημάτων αφορά επίσης τις θέσεις ελλιμενισμού ή τις θέσεις εναποθέσεως στη στεριά των σκαφών δεν είναι εντελώς σαφής. Αν η έννοια μιας εκφράσεως δεν μπορεί να προσδιορισθεί αποκλειστικά βάσει μιας κατά λέξη ερμηνείας, πρέπει, για να καθορισθεί ακριβέστερα η σημασία της, να εξετασθεί το πλαίσιο στο οποίο η έκφραση εντάσσεται, λαμβάνοντας υπόψη την οικονομία της έκτης οδηγίας¹⁷.

38. Πάντως, όπως ορθώς τονίζουν το αιτούν δικαστήριο, η Επιτροπή και οι ενδιαφερόμενες κυβερνήσεις, το πρόβλημα αυτό δεν τίθεται κατά τον ίδιο τρόπο στις άλλες γλωσσικές αποδόσεις της οδηγίας, διότι σ' αυτές χρησιμοποιούνται περισσότερο ουδέτερες έννοιες που μπορούν επίσης να εφαρμόζονται στα σκάφη¹⁵.

41. Το FML προσπαθεί να αποδείξει ότι, στην έκτη οδηγία, η έννοια του μεταφορικού μέσου χρησιμοποιείται ως γενική έννοια για τα χερσαία, θαλάσσια και αεροπορικά οχήματα, ενώ ο όρος «όχημα» αφορά μόνο τα χερσαία οχήματα.

42. Πάντως, εξετάζοντας το γερμανικό κείμενο της έκτης οδηγίας, φαίνεται αμφίβολο

15 — Το αγγλικό κείμενο χρησιμοποιεί τον όρο «vehicles», το γαλλικό κείμενο «véhicules», το ισπανικό κείμενο «vehículos», το πορτογαλικό κείμενο «veículos», το ιταλικό κείμενο «veicoli», το ολλανδικό κείμενο «voertuigen» και το σουηδικό κείμενο «fordon».

16 — Αποφάσεις της 27ης Μαρτίου 1990, C-372/88, Cricket St. Thomas (Συλλογή 1990, σ. I-1345, σκέψη 19), και της 14ης Σεπτεμβρίου 2000, C-384/98, D. (Συλλογή 2000, σ. I-6795, σκέψη 16).

17 — Απόφαση της 5ης Ιουνίου 1997, C-2/95, SDC (Συλλογή 1997, σ. I-3017, σκέψη 22) και απόφαση Henriksen (προπαρατέθηκε στην υποσημείωση 14, σκέψεις 10 και 11).

ότι η οδηγία βασίζεται σε μία τέτοια ορολογία. Έτσι, το άρθρο 15, παράγραφος 1, σημείο 2, που αναφέρει το FML ασφαλώς χρησιμοποιεί την έννοια του μεταφορικού μέσου, αλλά σε άλλες διατάξεις που αναφέρει το FML (το άρθρο 28α, παράγραφος 2, στοιχείο α', το άρθρο 28ιδ', παράγραφος 4, στοιχεία β' και γ', το άρθρο 28ιε', παράγραφος 1, στοιχείο β', και 28ιστ', παράγραφος 7, στοιχεία β' και γ' της έκτης οδηγίας) χρησιμοποιείται ο όρος «Fahrzeug» (όχημα) και όχι ο γενικότερος όρος «Transportmittel» (μεταφορικό μέσον).

λόγους. Αφενός, ένα ήδη χρησιμοποιούμενο ακίνητο δεν είναι αποτέλεσμα διαδικασίας παραγωγής, όπως εξήγησε ο γενικός εισαγγελέας Jacobs με τις προτάσεις του στην υπόθεση Blasi¹⁸. Μετά τις αρχικές φάσεις για να καταστεί οικοδομήσιμο ένα οικοπέδο και την κατασκευή ενός κτιρίου, το ακίνητο αποτελεί εν γένει αντικείμενο μάλλον παθητικής χρήσεως, χωρίς προστιθέμενη αξία¹⁹. Συνεπώς, μόνον η αρχική παράδοση ενός οικοδομήσιμου οικοπέδου και η παράδοση ενός κτιρίου πριν από την πρώτη αγορά υπόκεινται στον ΦΠΑ²⁰, ενώ η μεταγενέστερη μεταβίβαση ενός κτιρίου ήδη προηγουμένως αγορασθέντος, όπως επίσης και η μίσθωσή του, απαλλάσσονται του ΦΠΑ.

43. Επιπλέον, η Επιτροπή ορθώς αναφέρει ως αντιπαράδειγμα το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιστ', της έκτης οδηγίας, το οποίο αφορά την απαλλαγή των ειδικώς διαρρυθμισμένων οχημάτων για τη μεταφορά ασθενών. Στην περίπτωση αυτή επίσης, η έννοια του οχήματος εφαρμόζεται στα σκάφη και τα αεροπλάνα.

44. Επειδή η εξέταση των εννοιών του οχήματος και του μεταφορικού μέσου, που χρησιμοποιούνται σε διάφορες διατάξεις της οδηγίας, δεν μας βοηθούν περαιτέρω, πρέπει να εξετασθεί, λαμβάνοντας υπόψη την έννοια και τον σκοπό της φορολογικής απαλλαγής της μισθώσεως ακινήτων και των εξαιρέσεων αυτής της απαλλαγής, αν τα σκάφη εμπίπτουν στην έννοια του οχήματος του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', σημείο 2, της έκτης οδηγίας.

45. Η απαλλαγή που εφαρμόζεται στη μίσθωση ακινήτων οφείλεται κυρίως σε δύο

46. Αφετέρου, στα περισσότερα κράτη μέλη, η μίσθωση κατοικιών εν πάση περιπτώσει δεν εφορολογείται με τον ΦΠΑ για κοινωνικούς λόγους πριν από την εναρμόνιση σύμφωνα με την οδηγία²¹. Η έκτη οδηγία δεν έπρεπε να παρεκκλίνει από αυτό προκειμένου να αποφευχθεί η αύξηση του κόστους των μισθώσεων κατοικιών.

47. Οι δύο αυτοί λόγοι φορολογικής απαλλαγής δεν ισχύουν στις περιπτώσεις του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', σημεία 1 έως 4,

18 — Προτάσεις της 25ης Σεπτεμβρίου 1997 στην υπόθεση C-346/95, Blasi (Συλλογή 1998, σ. I-483, σκέψεις 15 και 16).

19 — Μπορεί να ισχύει κάτι άλλο, αν τα εργαστήρια μιας επιχειρήσεως κτίστηκαν επί του ακινήτου και το ακίνητο εμφανίζεται, επομένως, ως συντελεστής παραγωγής.

20 — Βλ. το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχεία α' και β', της έκτης οδηγίας.

21 — Βλ. την πρόταση της Επιτροπής για την έκτη οδηγία (Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, Συμπληρωματικό τεύχος 11/73, σ. 17).

ώστε οι ειδικές αυτές περιπτώσεις μισθώσεως ακινήτων αποκλείστηκαν της απαλλαγής και υπήχθησαν στις πράξεις που φορολογούνται με τον ΦΠΑ.

χρήση ακινήτου, πράγμα το οποίο εν γένει αποτελεί χαρακτηριστικό των περιπτώσεων εξαιρέσεως που απαριθμούνται στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β', σκέψεις 1 έως 4, της έκτης οδηγίας. Έτσι —όπως συμβαίνει με μία θέση κάμπινγκ— εκτός της απλής θέσεως ή του απλού χώρου σταθμεύσεως, διατίθενται και άλλες εγκαταστάσεις, όπως είναι οι υγειονομικές εγκαταστάσεις. Εξάλλου, είναι αναγκαίο οι θέσεις να είναι εξοπλισμένες με σκάλες και ειδικά κατασκευάσματα που να καθιστούν δυνατό το δέσιμο των σκαφών, τα οποία πρέπει να ελέγχονται τακτικά και να επισκευάζονται, λόγω των επιδράσεων του νερού.

48. Πράγματι, οι παροχές αυτές χαρακτηρίζονται, αφενός, κατά γενικό κανόνα, από μια πιο ενεργητική χρήση του ακινήτου. Έτσι, για παράδειγμα, η μίσθωση δωματίων ξενοδοχείου ή θέσεων κάμπινγκ, υπό την έννοια του σημείου 1, περιλαμβάνει πολλές άλλες παροχές υπηρεσιών, οι οποίες βαίνουν πέραν της απλής διαθέσεως των χώρων ή των θέσεων.

51. Οι κοινωνικοί λόγοι, οι οποίοι αρχικά έπαιξαν κάποιο ρόλο για την εξαίρεση της μισθώσεως των ακινήτων, επίσης δεν εφαρμόζονται *a priori* στη μίσθωση θέσεων ελλιμενισμού των σκαφών αναψυχής.

49. Το επιχείρημα αυτό ασφαλώς έχει μικρότερη βαρύτητα προκειμένου για τη μίσθωση θέσεων για τη στάθμευση οχημάτων υπό την έννοια του σημείου 2, παρ' όλον ότι και στην περίπτωση αυτή μπορούν να υπάρχουν επιπλέον πρόσθετες παροχές, όπως για παράδειγμα η φύλαξη των θέσεων. Στο πλαίσιο αυτό, η δεύτερη πτυχή είναι πάντως αυτή που έχει ιδιαίτερη σημασία, δηλαδή η απουσία εκτιμήσεων κοινωνικής πολιτικής ώστε να δικαιολογείται η απαλλαγή.

52. Αν ληφθούν υπόψη οι στόχοι του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, φαίνεται λογικό να ερμηνευθεί το σημείο 2 της διατάξεως αυτής υπό την έννοια ότι εφαρμόζεται επίσης στη μίσθωση θέσεων ελλιμενισμού και θέσεων εναποθέσεως στη στεριά πλοίων αναψυχής. Η ερμηνεία αυτή συμβιβάζεται επίσης με τον αποκλεισμό οποιασδήποτε στενής ερμηνείας της διατάξεως αυτής

50. Η μίσθωση θέσεων ελλιμενισμού σκαφών περιλαμβάνει επίσης μία εντονότερη

V — Πρόταση

53. Καταλήγοντας, προτείνω να δοθούν στα υποβληθέντα από το Vestre Landsret ερωτήματα οι ακόλουθες απαντήσεις:

- «1. Ο όρος “μίσθωση ακινήτων” υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β’, 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, αφορά εξίσου τη μίσθωση ορισμένου οριοθετημένου εμβαδού υδάτινου τμήματος του λιμένα, ως θέσεως ελλιμενισμού ενός σκάφους, και μιας οριοθετημένης θέσεως εναποθέσεως σκάφους στη στεριά.
2. Το άρθρο 13, Β, στοιχείο β’, σημείο 2, της έκτης οδηγίας εφαρμόζεται επίσης στη μίσθωση θέσεων ελλιμενισμού σκαφών και θέσεων εναποθέσεως σκαφών στη στεριά.»