ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 3ης Μαρτίου 2005 *

Στην υπόθεση C-428/02,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, την οποία υπέβαλε το Vestre Landsret (Δανία), με απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2002, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Νοεμβρίου 2002, στο πλαίσιο της δίκης

Fonden Marselisborg Lystbådehavn

κατά

Skatteministeriet,

και

Skatteministeriet

κατά

Fonden Marselisborg Lystbådehavn,

* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, A. Borg Barthet, J.-P. Puissochet, J. Malenovský και U. Lõhmus (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της συνεδριάσεως της 23ης Σεπτεμβρίου 2004,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— το Fonden Marselisborg Lystbådehavn, εκπροσωπούμενο από τους L. Henriksen και M. Andersen, advokaterne,

— το Skatteministeriet και η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενοι από τον J. Molde, επικουρούμενον από τον P. Biering, advokat,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Μ. Απέσο και Κ. Γεωργιάδη,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και T. Fich,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 14ης Οκτωβρίου 2004,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992 (ΕΕ L 384, σ. 47, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο δύο διαφορών, αντιστοίχως, μεταξύ του Fonden Marselisborg Lystbådehavn [ιδρύματος του λιμένα για σκάφη αναψυχής του Marselisborg (Δανία), στο εξής: FML] και του Skatteministeriet (δανικού Υπουργείου Οικονομικών), και μεταξύ αυτού του τελευταίου και του FML σχετικά με την επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) σε πράξεις μισθώσεως, εντός λιμένα για σκάφη αναψυχής (μαρίνας), θέσεων ελλιμενισμού καθώς και θέσεων για τη διαχείμαση στη στεριά των σκαφών αναψυχής.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

3 Σύμφωνα με την ενδέκατη αιτιολογική σκέψη, η έκτη οδηγία αποσκοπεί, μεταξύ άλλων, στην κατάρτιση κοινού πίνακα απαλλαγών από τον ΦΠΑ, με σκοπό την ομοιόμορφη είσπραξη των ιδίων πόρων σε όλα τα κράτη μέλη.

4 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, στον ΦΠΑ υπόκεινται «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».

5 Το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«1. Θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής.

2. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελμάτων ή των εξομοιουμένων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότης θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.»

6 Το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο Χ αυτής, με επικεφαλίδα «Απαλλαγές», ορίζει τα εξής:

«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 ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

β) τις μισθώσεις ακινήτων, εξαιρέσει:

1. των πράξεων παροχής καταλύματος, όπως ορίζονται από την νομοθεσία των Κρατών μελών, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του ξενοδοχειακού τομέως ή άλλων τομέων παρεμφερούς χαρακτήρος, περιλαμβανομένης και της μισθώσεως κατασκηνώσεων διακοπών ή γηπέδων, διαρρυθμισμένων καταλλήλως για κατασκήνωση·

2. των μισθώσεων χώρων για την στάθμευση αυτοκινήτων·

3. των μισθώσεων εργαλείων και μηχανημάτων μονίμως εγκατεστημένων·

4. των μισθώσεων χρηματοθυρίδων.

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

[...]»

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

7 Το άρθρο 13, παράγραφος 1, σημείο 8, του momsloven (νόμου περί ΦΠΑ) ορίζει τα εξής:

«Τα ακόλουθα αγαθά και υπηρεσίες απαλλάσσονται του ΦΠΑ:

[...]

8) Η διαχείριση, η μίσθωση ακινήτων, καθώς και η παροχή φωταερίου, νερού, ηλεκτρικού ρεύματος και θερμάνσεως στο πλαίσιο της μισθώσεως. Η απαλλαγή δεν περιλαμβάνει, εντούτοις, τη μίσθωση δωματίων εντός ξενοδοχείων ή παρόμοιων εγκαταστάσεων, τη μίσθωση δωματίων εντός εγκαταστάσεων τα οποία μισθώνονται για χρονικό διάστημα βραχύτερο του ενός μήνα, τη μίσθωση χώρων κάμπινγκ, σταθμεύσεως ή διαφημίσεων, καθώς και τη μίσθωση θυρίδων φυλάξεως αντικειμένων.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

8 Η διαχείριση της μαρίνας του Marselisborg έχει ανατεθεί στο FML. Το αυτόνομο αυτό ίδρυμα έχει ως δραστηριότητα, μεταξύ άλλων, τη μίσθωση θέσεων ελλιμενισμού και θέσεων για σκάφη στη στεριά, για τη διαχείμαση αυτών.

9 Μία θέση ελλιμενισμού σκαφών μπορεί να μισθώνεται είτε για ένα έτος, είτε επί μηνιαίας βάσεως, είτε ακόμη για βραχύτερη περίοδο, δηλαδή για μία ή περισσότερες ημέρες.

10 Σε περίπτωση ετήσιας μισθώσεως, ο μισθωτής αποκτά το δικαίωμα χρήσεως σταθερής και οριοθετημένης θέσεως καθώς και το δικαίωμα χρήσεως των κοινών διευκολύνσεων του λιμένα, όπως είναι οι τουαλέτες και τα λουτρά. Οι θέσεις είναι προσαρμοσμένες στο μέγεθος των σκαφών. Καθεμία από τις θέσεις αυτές έχει ατομικό αριθμό και οριοθετείται με καγκελωτούς φράκτες ή μπάρες που σχηματίζουν το γράμμα Υ ή με μία πλωτή εξέδρα με μπάρες σχήματος Υ. Αν ο μισθωτής μιας τέτοιας θέσεως δεν επιθυμεί να τη χρησιμοποιήσει για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 24 ωρών, η θέση αυτή τίθεται στη διάθεση επισκεπτών άνευ αποζημιώσεως.

11 Οι μισθωτές μακράς διάρκειας θέσεων ελλιμενισμού σκαφών με δικαίωμα θέσεως στη στεριά πρέπει να καταβάλουν ετήσιο μίσθωμα και εγγύηση που υπολογίζεται ανάλογα, μεταξύ άλλων, με το μέγεθος του σκάφους. Αντιθέτως, δεν απαιτείται εγγύηση σε περίπτωση μισθώσεως θέσεως ελλιμενισμού χωρίς δικαίωμα θέσεως στη στεριά. Εντούτοις, το ετήσιο μίσθωμα είναι υψηλότερο στην τελευταία αυτή περίπτωση.

12 Σε περίπτωση μισθώσεως επί μηνιαίας βάσεως, το μίσθωμα εισπράττεται κάθε μήνα, αλλά δεν απαιτείται η καταβολή εγγυήσεως. Ο μισθωτής εξασφαλίζει, καταρχήν, αριθμημένη θέση, καθορισμένη και προσαρμοσμένη στο σκάφος του.

13 Η μίσθωση για βραχύ χρονικό διάστημα προβλέπεται για τους επισκέπτες που λαμβάνουν μόνο θέσεις εντός του λιμένα για μία ή περισσότερες ημέρες. Γι' αυτό το είδος μισθώσεως δεν απαιτείται εγγύηση.

14 Όσον αφορά τη μίσθωση θέσεων στη στεριά, αυτή καθιστά δυνατό στον χρήστη να αποκτά το δικαίωμα χρήσεως ορισμένης θέσεως διαχειμάσεως του σκάφους του. Η θέση αυτή συνίσταται σε ένα στήριγμα, δηλαδή σε μια κατασκευή επί της οποίας τοποθετείται το σκάφος, το οποίο είναι αριθμημένο, ο δε μισθωτής έχει ελεύθερη πρόσβαση εκεί για να επιτηρεί και να ετοιμάζει το σκάφος του.

15 Η διαφορά της κύριας δίκης οφείλεται στο γεγονός ότι, απαντώντας σε αίτηση που απηύθυνε το 1999 το FML στην περιφερειακή φορολογική αρχή του Århus (Δανία), αυτή η τελευταία έκρινε ότι τα έσοδα από τη δραστηριότητα μισθώσεως θέσεων για σκάφη υπόκεινται στον ΦΠΑ. Το FML αμφισβήτησε την απόφαση αυτή ενώπιον του Landsskatteret (Δανία).

16 Με τη διάταξή του της 6ης Δεκεμβρίου 2000, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι η μίσθωση θέσεων ελλιμενισμού των σκαφών δεν μπορούσε να τύχει της απαλλαγής του ΦΠΑ που προβλέπεται από το άρθρο 13, παράγραφος 1, σημείο 8, του momsloven, για τον λόγο ότι η δραστηριότητα αυτή δεν μπορεί να θεωρηθεί μίσθωση ακινήτων. Το Landsskatteret έκρινε ότι ο ιδιοκτήτης του σκάφους δεν μισθώνει καθορισμένη και αναγνωρίσιμη επιφάνεια, ή ένα τμήμα ακινήτου, αλλά αποκτά μόνο δικαίωμα χρήσεως που συνίσταται στη διάθεση θέσεως ελλιμενισμού για το σκάφος του εντός του λιμένα.

17 Αντιθέτως, όσον αφορά την εναπόθεση του σκάφους για τον χειμώνα, το Landsskatteret έκρινε ότι η δραστηριότητα αυτή δεν υπόκειται στον ΦΠΑ, διότι μπορεί να χαρακτηρισθεί ως «μίσθωση ακινήτων» υπό την έννοια του άρθρου 13, παράγραφος 1, σημείο 8, του momsloven. Συγκεκριμένα, έκρινε ότι ο ιδιοκτήτης σκάφους μισθώνει, για ορισμένη τιμή ανάλογη προς την καταλαμβανόμενη επιφάνεια, καθορισμένο και αναγνωρίσιμο χώρο, όπου μπορεί ελεύθερα να έρχεται κατά τη χειμερινή περίοδο. Σύμφωνα με το δικαστήριο αυτό, μία τέτοια μίσθωση δεν καλύπτεται από την εισάγουσα εξαίρεση διάταξη περί των «μισθώσεων χώρων για τη στάθμευση αυτοκινήτων», διότι τα σκάφη δεν εμπίπτουν στην έννοια των «αυτοκινήτων» υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', σημείο 2, της έκτης οδηγίας.

18 Τόσο το FML όσο και το Skatteministeriet άσκησαν έφεση κατά της εν λόγω διατάξεως του Landsskatteret ενώπιον του Vestre Landsret. Εκτιμώντας ότι η επίλυση της διαφοράς, της οποίας επελήφθη, χρήζει της ερμηνείας του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, το Vestre Landsret αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ [...] την έννοια ότι ο όρος "μίσθωση ακινήτων" περιλαμβάνει τη μίσθωση θέσεως ελλιμενισμού, η

οποία αποτελείται από τμήμα λιμενικού χώρου στη στεριά, καθώς και από ένα οριοθετημένο και συγκεκριμένο μέρος στο νερό;

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

Επί του πρώτου ερωτήματος

19 Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι ο όρος «μίσθωση ακινήτων» περιλαμβάνει τη μίσθωση θέσεων που προβλέπονται για το δέσιμο σκαφών στο νερό καθώς και θέσεων για την τοποθέτηση των σκαφών αυτών στη στεριά, εντός του λιμενικού χώρου.

Παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο

20 Το FML υποστηρίζει ότι η δραστηριότητά του, που συνίσταται στην εκμίσθωση θέσεων ελλιμενισμού σκαφών καθώς και θέσεων στη στεριά για τη διαχείμαση αυτών, πληροί τις προϋποθέσεις που καθορίστηκαν με τη νομολογία του Δικαστηρίου για τη σύσταση μισθώσεως ακινήτων υπό την έννοια της έκτης οδηγίας. Πράγματι, κατ' αυτό, η δραστηριότητά του δίνει αφορμή για την πληρωμή μισθώματος, η θέση μισθώνεται για συγκεκριμένη συμβατική περίοδο, η μίσθωση δε αυτή συνεπάγεται τη μεταβίβαση στον μισθωτή δικαιωμάτων χρήσεως του ακινήτου καθώς και αποκλεισμού κάθε τρίτου από τα δικαιώματα αυτά.

21 Όσον αφορά τη φύση του μισθίου, ισχυρίζεται ότι οι λιμενικές εγκαταστάσεις συνιστούν σταθερές εγκαταστάσεις που δεν μπορούν εύκολα να αποσυναρμολογηθούν ή να μετατοπισθούν.

22 Η Δανική Κυβέρνηση θεωρεί ότι η μίσθωση θέσεων ελλιμενισμού δεν μπορεί να θεωρείται ως μίσθωση ακινήτων υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, διότι οι προβλεπόμενες από το άρθρο αυτό εξαιρέσεις πρέπει να ερμηνεύονται στενά.

23 Κατά την κυβέρνηση αυτή, ακόμη και αν οι λιμενικές εγκαταστάσεις μπορούν να χαρακτηρισθούν ως «ακίνητα», όρος που συνιστά το ουσιώδες στοιχείο για την ανάλυση της εννοίας των «ακινήτων» υπό την έννοια της έκτης οδηγίας, η χρήση των εγκαταστάσεων αυτών κατά το δέσιμο των σκαφών δεν συνιστά παρά μόνο παρεπόμενη παροχή η οποία, σε φορολογικό επίπεδο, πρέπει να αντιμετωπισθεί κατά τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζεται η κύρια παροχή, δηλαδή η απονομή στους ιδιοκτήτες σκαφών μιας θέσεως στο νερό εντός του λιμένα. Όμως, η τελευταία δεν πληροί τις προϋποθέσεις για να εμπίπτει στην έννοια των ακινήτων.

24 Αντιθέτως, η μίσθωση χώρου στην ξηρά, σαφώς οριοθετημένου, σε ιδιοκτήτη σκάφους, για να εναποθέτει εκεί το σκάφος του κατά τη διάρκεια του χειμώνα, πρέπει να χαρακτηρίζεται ως μίσθωση ακινήτου υπό την έννοια της έκτης οδηγίας.

25 Η Ελληνική Κυβέρνηση θεωρεί, όπως και η Δανική Κυβέρνηση, ότι η έννοια της «μισθώσεως ακινήτων» δεν αφορά μια οριοθετημένη και αναγνωρίσιμη θέση στο νερό, αλλά καλύπτει τη μίσθωση θέσεων στην ξηρά για τη διαχείμαση των σκαφών.

26 Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ισχυρίζεται ότι από την πολύ ευρεία ερμηνεία του όρου «μίσθωση ακινήτων», στην οποία προέβη το Δικαστήριο, προκύπτει ότι η μίσθωση ενός τμήματος λιμενικού χώρου στην ξηρά, που προορίζεται για τη διαχείμαση των σκαφών, συνιστά αναμφισβήτητα μίσθωση ακινήτων υπό την έννοια της έκτης οδηγίας. Εξάλλου, η μίσθωση θέσεως στο νερό δεν μπορεί να αντιμετωπισθεί διαφορετικά ανάλογα με την ύπαρξη τεχνικών ιδιαιτεροτήτων, όπως είναι το δέσιμο του σκάφους σε σημαδούρα ή σε πλωτή εξέδρα αντί του αγκυροβολήματος στον βυθό της θάλασσας ή του δεσίματος σε έναν μπηγμένο στο έδαφος πάσσαλο.

Απάντηση του Δικαστηρίου

27 Κατά πάγια νομολογία, οι προβλεπόμενες από το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας απαλλαγές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου, στις οποίες επομένως επιβάλλεται να δοθεί κοινοτικός ορισμός (βλ. 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, σ. I-563, σκέψη 25· της 12ης Ιουνίου 2003, C-275/01, Sinclair Collis, Συλλογή 2003, σ. I-5965, σκέψη 22, και της 18ης Νοεμβρίου 2004, C-284/03, Temco Europe, Συλλογή 2004, σ. I-11237, σκέψη 16).

28 Ελλείψει ορισμού της εννοίας «μίσθωση ακινήτων» του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνευθεί υπό το φως του πλαισίου εντός του οποίου εντάσσεται, των σκοπών και της οικονομίας της οδηγίας αυτής, λαμβάνοντας ειδικότερα υπόψη την ratio legis της απαλλαγής την οποία η διάταξη αυτή προβλέπει (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Temco Europe, σκέψη 18).

29 Συναφώς, δεδομένου ότι οι απαλλαγές που προβλέπονται από το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ επιβάλλεται για κάθε παροχή υπηρεσιών πραγματοποιούμενη εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενον στον φόρο, πρέπει να ερμηνεύονται στενά (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, προπαρατέθηκε, σκέψη 52· της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, C-359/97, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, Συλλογή 2000, σ. I-6355, σκέψη 64, και Sinclair Collis, προπαρατέθηκε, σκέψη 23).

30 Σε πολλές αποφάσεις, το Δικαστήριο όρισε τη μίσθωση ακινήτων, υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, ως το δικαίωμα που παρέχει ο ιδιοκτήτης ακινήτου στον μισθωτή, έναντι αντιπαροχής και για συμφωνηθείσα χρονική διάρκεια, να κατέχει το ακίνητο αυτό και να αποκλείει οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο από την απόλαυση του δικαιώματος αυτού (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, προπαρατέθηκε, σκέψεις 52 έως 57· της 9ης Οκτωβρίου 2001, C-409/98, Mirror Group, Συλλογή 2001, σ. I-7175, σκέψη 31· της 4ης Οκτωβρίου 2001, C-326/99, «Goed Wonen», Συλλογή 2001, σ. I-6831, σκέψη 55, και Temco Europe, προπαρατέθηκε, σκέψη 19).

31 Δεν αμφισβητείται ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι σχέσεις μεταξύ του FML και των χρηστών των θέσεων στη στεριά, οι οποίοι έχουν για ορισμένη χρονική διάρκεια την αποκλειστική χρήση των θέσεων που τους έχουν δοθεί, εμπίπτουν στην έννοια της μισθώσεως υπό την έννοια της εν λόγω διατάξεως. Το ίδιο ισχύει ως προς τις σχέσεις μεταξύ του FML και των χρηστών των θέσεων ελλιμενισμού ακόμη και αν περιστασιακά, μια τέτοια θέση μπορεί προσωρινά να καταλαμβάνεται από άλλο σκάφος εκτός αυτού του δικαιούχου της εν λόγω θέσεως, οσάκις ο τελευταίος δεν κάνει χρήση αυτής για το δικό του σκάφος. Δεδομένου ότι μία τέτοια περιστασιακή χρήση δεν βλάπτει τον δικαιούχο, δεν μπορεί πράγματι να θεωρηθεί ως αλλοιώνουσα τη σχέση αυτού με τον διαχειριστή του λιμένα.

32 Επομένως, για να δοθεί απάντηση στο πρώτο ερώτημα πρέπει να διαπιστωθεί ακόμη αν, αντιστοίχως, οι θέσεις για σκάφη στη στεριά και οι θέσεις για σκάφη στο νερό πρέπει να θεωρούνται ακίνητα.

33 Ως προς τις θέσεις στη στεριά, διαπιστώνεται ότι το χρησιμοποιούμενο έδαφος για την εναπόθεση των σκαφών αποτελεί ακίνητο.

34 Ως προς τις θέσεις στο νερό, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το FML είναι ιδιοκτήτης του λιμενικού χώρου στη στεριά και της λιμενικής δεξαμενής. Το γεγονός ότι ο χώρος αυτός ποντίζεται εξ ολοκλήρου ή εν μέρει δεν εμποδίζει τον χαρακτηρισμό του ως ακινήτου που μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο μισθώσεως. Ως ιδιοκτήτης, το FML μπορεί να εκχωρεί τον χώρο αυτό στο σύνολό του, περιλαμβανομένων των οριοθετημένων τμημάτων αυτού. Η μίσθωση πάντως δεν αφορά οιαδήποτε ποσότητα νερού αλλά συγκεκριμένο τμήμα της εν λόγω δεξαμενής. Η εν λόγω, καλυπτόμενη από νερό, επιφάνεια οριοθετείται κατά τρόπο διαρκή και δεν μπορεί να μετατοπισθεί.

35 Συνεπώς, όπως επίσης παρατηρεί η γενική εισαγγελέας στην παράγραφο 32 των προτάσεών της, 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.

36 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί ως απάντηση ότι το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι ο όρος «μίσθωση ακινήτων» περιλαμβάνει τη μίσθωση θέσεων που προβλέπονται για το δέσιμο σκαφών στο νερό καθώς και θέσεων για την εναπόθεση των σκαφών αυτών στη στεριά εντός του λιμενικού χώρου.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

37 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν ο όρος «køretøjer», που περιλαμβάνεται στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β', σημείο 2, της έκτης οδηγίας, περιλαμβάνει τα σκάφη.

Παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο

38 Το FML ισχυρίζεται ότι από τα άρθρα 15, σημείο 2, 28α, σημείο 2, στοιχείο α', και 28ιδ, σημείο 4, στοιχεία β' και γ' της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι ο κοινοτικός νομοθέτης προβαίνει σε διάκριση μεταξύ των όρων «μεταφορικά μέσα» και «αυτοκίνητα». Οσάκις μία διάταξη καλύπτει οποιαδήποτε μορφή μεταφορικών μέσων, δηλαδή τα αεροσκάφη, τα μηχανοκίνητα οχήματα, τα σκάφη κ.λπ., χρησιμοποιείται ο όρος «μεταφορικά μέσα». Αντιθέτως, ο όρος «αυτοκίνητα» χρησιμοποιείται μόνο για να καλύπτει τα τροχοφόρα χερσαία μεταφορικά μέσα. Ο όρος «køretøjer» («αυτοκίνητα») του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας καλύπτει, επομένως, μόνον τα χερσαία μεταφορικά μέσα και, συνεπώς, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση.

39 Η Δανική και η Ελληνική Κυβέρνηση θεωρούν ότι ο όρος «køretøjer» («αυτοκίνητα») δεν πρέπει να ερμηνεύεται στενώς. Ο όρος αυτός πρέπει, επομένως, να καλύπτει οτιδήποτε μπορεί να μεταφέρει ένα πρόσωπο από ένα σημείο σε ένα άλλο, συμπεριλαμβανομένων των σκαφών.

40 Η Επιτροπή υποστηρίζει επίσης ότι, παρά τις διαφορές ορολογίας μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', σημείο 2, της έκτης οδηγίας, ο όρος «køretøjer» («αυτοκίνητα») στην πραγματικότητα χρησιμοποιείται κατά τρόπο ομοιογενή στο σύνολο αυτής και περιλαμβάνει τα μεταφορικά μέσα υπό ευρεία έννοια, συμπεριλαμβανομένων των σκαφών. Αντίθετη ερμηνεία θα είχε παράλογες συνέπειες, που θα ήσαν ασύμβατες με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

Απάντηση του Δικαστηρίου

41 Οι χρησιμοποιούμενοι στα διάφορα γλωσσικά κείμενα όροι του εν λόγω άρθρου 13, Β, στοιχείο β', σημείο 2, προκειμένου να αποδοθεί ο όρος «køretøjer» («αυτοκίνητα»), δεν είναι ομοιογενείς. Όπως ορθώς παρατηρεί η Επιτροπή, ορισμένα γλωσσικά κείμενα, μεταξύ των οποίων είναι το γαλλικό, το αγγλικό, το ιταλικό, το ισπανικό, το πορτογαλικό, το γερμανικό και το φινλανδικό κείμενο, περιλαμβάνουν στην έννοια αυτή τα μεταφορικά μέσα εν γένει, συμπεριλαμβανομένων των αεροσκαφών και των σκαφών. Αντιθέτως, άλλα κείμενα, όπως το δανικό, το σουηδικό, το ολλανδικό και το ελληνικό κείμενο, επέλεξαν έναν ακριβέστερο όρο με στενότερη σημασία, ο οποίος χρησιμεύει για να δηλώνει κυρίως τα «χερσαία μεταφορικά μέσα». Ειδικότερα, ο δανικός όρος «køretøjer» αναφέρεται στα τροχοφόρα χερσαία μεταφορικά μέσα.

42 Συναφώς, έχει σημασία να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, σε περίπτωση διαφοράς μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων κοινοτικής διατάξεως, αυτή πρέπει να ερμηνεύεται με βάση τη γενική οικονομία και τον σκοπό της κανονιστικής ρυθμίσεως της οποίας αποτελεί στοιχείο (βλ., μεταξύ άλλων, 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).

43 Όσον αφορά τη μίσθωση χώρων για τη στάθμευση αυτοκινήτων, το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', σημείο 2, της έκτης οδηγίας εισάγει εξαίρεση από την απαλλαγή που προβλέπεται από το εν λόγω άρθρο για τη μίσθωση ακινήτων. Θέτει, επομένως, τις πράξεις που αφορά υπό το γενικό καθεστώς της οδηγίας αυτής, το οποίο τείνει στην υπαγωγή στον ΦΠΑ όλων των φορολογητέων πράξεων, εκτός των ρητώς

προβλεπομένων εξαιρέσεων. Η διάταξη αυτή δεν μπορεί επομένως να ερμηνεύεται στενώς (βλ. απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 1998, C-346/95, Blasi, Συλλογή 1998, σ. I-481, σκέψη 19).

44 Επομένως, ο όρος «køretøjer» («αυτοκίνητα») που χρησιμοποιείται στην εν λόγω διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται ως αφορών όλα τα μεταφορικά μέσα, συμπεριλαμβανομένων των σκαφών.

45 Πράγματι, η μίσθωση χώρων για σκάφη δεν περιορίζεται μόνο στο δικαίωμα ιδιωτικής καταλήψεως της επιφανείας του νερού, αλλά συνεπάγεται επίσης τη διάθεση διαφόρων λιμενικών εξοπλισμών που καθιστούν δυνατό μεταξύ άλλων το δέσιμο του σκάφους, διευκολύνσεων αποβιβάσεως και επιβιβάσεως του πληρώματος, της ενδεχομένης χρησιμοποιήσεως από αυτό διαφόρων υγειονομικών ή άλλων εγκαταστάσεων. Όπως παρατηρεί η γενική εισαγγελέας στην παράγραφο 51 των προτάσεών της, καμία από τις εκτιμήσεις, ιδίως κοινωνικού χαρακτήρα, που έπαιξαν κάποιο ρόλο για να δικαιολογηθεί η απαλλαγή από τον ΦΠΑ που θεσπίσθηκε για τη μίσθωση ακινήτων, δεν μπορεί να εφαρμοσθεί στη μίσθωση χώρων για σκάφη που πραγματοποιείται υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης.

46 Υπό τις συνθήκες αυτές, ενόψει των στόχων του άρθρου 13, Β, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, η σημείο 2 της διατάξεως αυτής, που αποκλείει από την εξαίρεση της υπαγωγής στον ΦΠΑ τη μίσθωση «χώρων για την στάθμευση αυτοκινήτων», πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι εφαρμόζεται, εν γένει, στη μίσθωση χώρων για τη στάθμευση μεταφορικών μέσων, συμπεριλαμβανομένων των σκαφών.

47 Ενόψει των προεκτεθέντων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί ως απάντηση ότι το άρθρο 13, Β, στοιχείο β΄, σημείο 2, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι ο όρος «køretøjer» («αυτοκίνητα») περιλαμβάνει τα σκάφη.

Επί των δικαστικών εξόδων

48 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 για να καταθέσουν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο άλλοι εκτός των εν λόγω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

1) **Το άρθρο 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι ο όρος μίσθωση ακινήτων περιλαμβάνει τη μίσθωση θέσεων που προβλέπονται για το δέσιμο σκαφών στο νερό, καθώς και θέσεων για την εναπόθεση των εν λόγω σκαφών στη στεριά εντός του λιμενικού χώρου.**

2) **Το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', σημείο 2, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111, πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι ο όρος «køretøjer» («αυτοκίνητα») περιλαμβάνει τα σκάφη.**

(υπογραφές)