ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 15ης Νοεμβρίου 2012*

«Οδηγία 77/388/ΕΟΚ — ΦΠΑ — Απαλλαγές — Άρθρο 13, Β, στοιχείο β' — Μισθώσεις ακινήτων — Πλωτό οίκημα το οποίο δεν διαθέτει σύστημα πρόωσης και είναι μονίμως ακινητοποιημένο κατά μήκος της όχθης ποταμού — Εκμίσθωση του πλωτού οικήματος, περιλαμβανομένων τόσο της προβλήτας του όσο και της οικείας χερσαίας και υδάτινης επιφάνειας — Οίκημα το οποίο προορίζεται αποκλειστικώς για μόνιμη χρήση ως εστιατόριο-ντισκοτέκ — Ενιαία παροχή»

Στην υπόθεση C-532/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Oberlandesgericht Köln (Γερμανία) με απόφαση της 22ας Σεπτεμβρίου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 19 Οκτωβρίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

Susanne Leichenich

κατά

Ansbert Peffekoven,

Ingo Horeis,

παρισταμένων των:

Dr. Leyh, Dr. Kossow & Dr. Ott KG, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, προεδρεύουσα του τρίτου τμήματος, K. Lenaerts, E. Juhász (εισηγητή), Γ. Αρέστη και J. Malenovský, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mazák

γραμματέας: A. Impellizzeri, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 6ης Σεπτεμβρίου 2012,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η S. Leichenich, εκπροσωπούμενη από τον H. Bister, Rechtsanwalt,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

— οι A. Peffekoven και I. Horeis, εκπροσωπούμενοι από τους A. Funke και R. Lenzen, Rechtsanwälte,

— οι Dr. Leyh, Dr. Kossow & Dr. Ott KG, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft, εκπροσωπούμενοι από τους T. Wahlen και S. Schneider, Rechtsanwälte,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την C. Soulay και τον B.-R. Killmann,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης 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, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της S. Leichenich, που έχει την κυριότητα πλωτού οικήματος, και των A. Peffekoven και I. Horeis, φορολογικών της συμβούλων, με αντικείμενο την επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για την εκμίσθωση του πλωτού αυτού οικήματος, το οποίο είναι μονίμως ακινητοποιημένο κατά μήκος της όχθης ποταμού και προορίζεται για χρήση ως εστιατόριο-ντισκοτέκ.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο ΙΙ που επιγράφεται «Πεδίο εφαρμογής», ορίζει τα κάτωθι:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1. 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.

[...]»

4 Το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας», και συγκεκριμένα το σημείο Β, υπό τον τίτλο «Λοιπές απαλλαγές», προβλέπει τα ακόλουθα:

«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 τομέος 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.

[...]»

5 Η ως άνω διάταξη της έκτης οδηγίας επαναλαμβάνεται, σχεδόν απαράλλακτη, στο άρθρο 135 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), η οποία συνιστά αναδιατύπωση της έκτης οδηγίας και των διαδοχικών της τροποποιήσεων.

6 Το άρθρο 38 του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 77, σ. 1), το οποίο περιλαμβάνεται στο τιτλοφορούμενο «Μίσθωση μεταφορικών μέσων» υποτμήμα 10 του κανονισμού αυτού, έχει ως εξής:

«1. Τα "μεταφορικά μέσα" που αναφέρονται στο άρθρο 56 και στο άρθρο 59, πρώτο εδάφιο, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ περιλαμβάνουν οχήματα, μηχανοκίνητα ή μη, και άλλον εξοπλισμό και διατάξεις πέδησης που προορίζονται για τη μεταφορά προσώπων ή αντικειμένων από έναν τόπο σε άλλο […], μπορεί να σύρονται, να έλκονται ή να ωθούνται από οχήματα [και] κατά κανόνα έχουν σχεδιαστεί και είναι πράγματι κατάλληλα για μεταφορά.

[...]

3. Δεν είναι μέσα μεταφοράς που αναφέρονται στην παράγραφο 1 τα εμπορευματοκιβώτια και τα μονίμως ακινητοποιημένα οχήματα.»

Το γερμανικό δίκαιο

7 Το άρθρο 4 του γερμανικού νόμου για τον φόρο κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz) προβλέπει τα ακόλουθα:

«Μεταξύ των πράξεων στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του παρόντος νόμου, απαλλάσσονται

[...]

12.

a)

η εκμίσθωση των αστικών και γεωργικών ακινήτων, των τίτλων επί των οποίων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του αστικού δικαίου περί ακινήτων, καθώς και των πάσης φύσεως ακινήτων του Δημοσίου·

b) η παραχώρηση της χρήσης ακινήτων ή τμημάτων τους, βάσει σύμβασης ή προσυμφώνου που προβλέπει μεταβίβαση της κυριότητας·

c) η σύσταση, η μεταβίβαση και η παραχώρηση εμπραγμάτων δικαιωμάτων χρήσης επί ακινήτων.

Δεν απαλλάσσονται από τον φόρο η εκμίσθωση χώρων κατοικίας ή υπνοδωματίων τα οποία εκμεταλλεύεται επιχείρηση για την παροχή προσωρινού καταλύματος, η εκμίσθωση θέσεων στάθμευσης για αυτοκίνητα, η προσωρινή εκμίσθωση θέσεων σε χώρους κατασκήνωσης παραθεριστών, καθώς και η εκμίσθωση γεωργικών και άλλων μηχανημάτων ή εξοπλισμού που συνιστούν τμήμα των εγκαταστάσεων μιας επιχείρησης, ακόμη και αν πρόκειται για κύρια συστατικά μέρη ενός ακινήτου.»

8 Στο γερμανικό δίκαιο, το ακίνητο, ανεξαρτήτως του τρόπου με τον οποίο χρησιμοποιείται, είναι οριοθετημένο οικόπεδο εγγεγραμμένο υπό συγκεκριμένο αριθμό στο Κτηματολόγιο ή καταχωρισμένο σύμφωνα με τον νόμο για την τήρηση στοιχείων στα Υποθηκοφυλακεία και τις δημοσιεύσεις που απαιτούνται για τα ακίνητα. Το ζήτημα αν ένα κτίσμα αποτελεί μέρος ακινήτου εκτιμάται κατ' αρχήν, σύμφωνα με τη νομολογία των εθνικών δικαστηρίων επί φορολογικών υποθέσεων, βάσει των γενικών διατάξεων του αστικού δικαίου, ειδικότερα δε του άρθρου 94, παράγραφος 1, του Αστικού Κώδικα, το οποίο τιτλοφορείται «Κύρια συστατικά μέρη ακινήτου ή κτίρια» και ορίζει ότι:

«Νοούνται ως κύρια συστατικά μέρη ακινήτου τα πράγματα που συνέχονται με το έδαφος, ιδίως τα κτίρια [...]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9 Από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι το 1999 η S. Leichenich συνήψε με το Γερμανικό Δημόσιο, εκπροσωπούμενο από την Υπηρεσία διαχείρισης υδάτων και ναυσιπλοΐας (Wasser und Schifffahrtsverwaltung, στο εξής: WSV), σύμβαση για την παραχώρηση της χρήσης ενός οικοπέδου ευρισκόμενου στην αριστερή όχθη του Ρήνου, στην περιοχή της Κολωνίας, και μιας υδάτινης επιφάνειας, ήτοι του όμορου με το ως άνω γεωτεμάχιο τμήματος του εν λόγω ποταμού. Σύμφωνα με τη σύμβαση αυτή, η WSV παραχώρησε τη χρήση τους με σκοπό την εκμετάλλευση πλωτού οικήματος με προβλήτα ως εστιατορίου. Το εν λόγω πλωτό οίκημα είναι δεμένο στο ίδιο σημείο από μακρού χρόνου, δεν έχει μετακινηθεί ποτέ και διατηρείται ακινητοποιημένο με σχοινιά, αλυσίδες και άγκυρες. Δεν διαθέτει κινητήρα ούτε σύστημα πρόωσης. Επιπλέον, είναι συνδεδεμένο με τα δίκτυα υδροδότησης και ηλεκτροδότησης και έχει δική του διεύθυνση, γραμμή τηλεφώνου και αποχετευτικό αγωγό.

10 Με σύμβαση που συνήφθη την 1η Φεβρουαρίου 2000, η S. Leichenich εκμίσθωσε το όλο πλωτό οίκημα, περιλαμβανομένων τόσο της προβλήτας του όσο και της οικείας χερσαίας και υδάτινης επιφάνειας, σε εταιρία αστικού δικαίου, η οποία το εκμεταλλεύθηκε για επιχειρηματικούς σκοπούς, αρχικώς, ως καφέ-εστιατόριο και, στη συνέχεια, ως ντισκοτέκ. Για το μίσθωμα δεν καταβλήθηκε ΦΠΑ, δεδομένου ότι κατά την άποψη των φορολογικών συμβούλων της S. Leichenich, επρόκειτο για εκμίσθωση ακινήτου. Εντούτοις, το Finanzamt Köln-Altstadt, κατά τόπον αρμόδια φορολογική υπηρεσία, κατέληξε, κατόπιν ελέγχου που πραγματοποίησε για τα έτη 2000 έως 2003, περίοδο κατά την οποία η S. Leichenich ήταν μοναδική κύριος των μισθωμένων πραγμάτων, ότι η μίσθωση αφορούσε κινητό πράγμα, με αποτέλεσμα να υπόκειται στον ΦΠΑ.

11 Κατόπιν τούτου, η S. Leichenich άσκησε ενώπιον του Landgericht Köln αγωγή αποζημίωσης κατά των φορολογικών της συμβούλων, σε σχέση με τα ποσά που αυτή κατέβαλε ως ΦΠΑ. Το ως άνω δικαστήριο έκρινε, με απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, με την οποία παρέπεμψε στην απόφαση του Δικαστηρίου της 16ης Ιανουαρίου 2003, C-315/00, Maierhofer (Συλλογή 2003, σ. I-563), ότι το πλωτό οίκημα δεν αποτελεί ακίνητο ούτε βασικό συστατικό μέρος ακινήτου, δεδομένου ότι δεν συνέχεται με το έδαφος. Συγκεκριμένα, μπορεί να μετακινηθεί εντός μερικών ωρών, έστω και αν αυτό απαιτεί ορισμένη προετοιμασία και συνδρομή ειδικευμένου προσωπικού. Κατά συνέπεια, συνιστά κινητό πράγμα το οποίο δεν εμπίπτει στην εξαίρεση που προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

12 Το Oberlandesgericht Köln, ενώπιον του οποίου ασκήθηκε έφεση, επισημαίνει ότι από την ίδια τη σύμβαση μίσθωσης [στο εξής: μισθωτήριο] προκύπτει ότι δεν εκμισθώνονται μόνον το πλωτό οίκημα και η προβλήτα, αλλά και η οικεία υδάτινη και χερσαία επιφάνεια. Επομένως, η μόνιμη εκμετάλλευση του πλωτού οικήματος και της προβλήτας αποκλειστικώς για τον προβλεπόμενο σκοπό είναι αναπόσπαστα συνδεδεμένη με την κατοχή της οικείας παρόχθιας και υδάτινης έκτασης. Πράγματι, η προδιαγεγραμμένη χρήση του πλωτού οικήματος αποκλείει οποιαδήποτε άλλη μελλοντική χρήση των υδάτων που αυτό καλύπτει, ιδίως προς εξυπηρέτηση δημόσιων συγκοινωνιών. Με άλλα λόγια, σύμφωνα με το μισθωτήριο, η μίσθωση αφορά και τμήμα του ποταμού, επομένως δε και του εδάφους. Ως εκ τούτου, η μίσθωση του πλωτού οικήματος με την προβλήτα του, όπως προβλέπεται από τη σύμβαση, περιλαμβάνει την κατοχή και το δικαίωμα χρήσης της υδάτινης και της χερσαίας επιφάνειας οι οποίες είχαν προηγουμένως περιέλθει στην S. Leichenich με τη σύμβαση που είχε συνάψει με τη WSV.

13 Επιπλέον, όπως διευκρινίζει το αιτούν δικαστήριο, η σύμβαση ορίζει ότι το πλωτό οίκημα επιτρέπεται να χρησιμοποιηθεί μόνο στη συγκεκριμένη θέση και δεν είναι δυνατό να μετατοπιστεί. Βρίσκεται, άλλωστε, στο ίδιο σημείο εδώ και πολλά έτη. Το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει επίσης ότι, δεδομένου ότι με το μισθωτήριο παραχωρήθηκε στους μισθωτές το οικείο γεωτεμάχιο για μια προδιαγεγραμμένη χρήση του πλωτού οικήματος και το οίκημα αυτό διαθέτει τηλεφωνική γραμμή, σύνδεση με δίκτυα, ακόμη δε και αποχετευτικό αγωγό, θα μπορούσε να θεωρηθεί, βάσει μιας λειτουργικής προσέγγισης, ότι το πλωτό οίκημα συνιστά κτίριο κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, έστω και αν εξυπακούεται ότι ένα τέτοιο κτίριο δεν είναι δυνατό, φυσικά, να προσαρτηθεί σε μια υδάτινη επιφάνεια το ίδιο στέρεα όπως σε μια χερσαία έκταση.

14 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται εξάλλου αν χωρεί διάκριση, από πλευράς ΦΠΑ, μεταξύ της εκμισθώσεως, αφενός, του τμήματος του ακινήτου που καταλαμβάνει το πλωτό οίκημα και, αφετέρου, του τμήματος που καταλαμβάνει η προβλήτα, η οποία, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης, τέθηκε στη διάθεση των ενδιαφερομένων προκειμένου να τη χρησιμοποιήσουν για τη δημιουργία θέσεων ελλιμενισμού σκαφών. Ζητεί, ειδικότερα, απάντηση στο ερώτημα αν η τελευταία αυτή παροχή θα έπρεπε να θεωρηθεί ως παρεπόμενη στο πλαίσιο μιας ενιαίας σύμβασης, καθόσον η παραχώρηση της προβλήτας έγινε με αποκλειστικό ή βασικό σκοπό την εξασφάλιση πρόσβασης στο πλωτό οίκημα.

15 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Oberlandesgericht Köln αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας […] την έννοια ότι ο όρος "μισθώσεις ακινήτων" καταλαμβάνει και την περίπτωση εκμισθώσεως πλωτού οικήματος, μαζί με τις ανήκουσες σε αυτό θέσεις ελλιμενισμού και εγκαταστάσεις προβλήτας, όταν το πλωτό οίκημα προορίζεται αποκλειστικώς για μόνιμη χρήση ως εστιατόριο ή ντισκοτέκ, στο ίδιο πάντοτε σημείο, σε οριοθετημένη και ταυτοποιήσιμη θέση στο νερό; Έχουν σημασία, συναφώς, ο τρόπος συνδέσεως του πλωτού οικήματος με το έδαφος ή το κόστος αφαιρέσεως των μέσων στερέωσής του;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στην πρώτη περίοδο του πρώτου ερωτήματος: έχει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας [...] την έννοια ότι ο όρος "αυτοκίνητα", ο οποίος με βάση την απόφαση του Δικαστηρίου της 3ης Μαρτίου 2005, C-428/02, [Fonden Marselisborg Lystbådehavn (Συλλογή 2005, σ. I-1527] καλύπτει και τα σκάφη, δεν καταλαμβάνει την περίπτωση εκμισθωμένου πλωτού οικήματος, το οποίο δεν είναι αυτοκινούμενο (δεν διαθέτει μηχανή) και έχει εκμισθωθεί αποκλειστικά για το σκοπό της διαρκούς χρήσης του στο συγκεκριμένο σημείο και όχι για σκοπούς μετακινήσεως; Αποτελεί η εκμίσθωση του πλωτού οικήματος και της προβλήτας, συμπεριλαμβανομένων των οικείων υδάτινων επιφανειών και εκτάσεων στην ξηρά, ενιαία παροχή απαλλασσόμενη από τον φόρο, ή πρέπει για τους σκοπούς της επιβολής του ΦΠΑ να γίνει διάκριση μεταξύ της εκμισθώσεως του πλωτού οικήματος και της εκμισθώσεως της προβλήτας;»

Επί του πρώτου ερωτήματος και του δεύτερου σκέλους του δεύτερου ερωτήματος

16 Με το πρώτο ερώτημά του και με το δεύτερο σκέλος του δεύτερου ερωτήματός του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσία να διευκρινιστεί αν το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο όρος «μισθώσεις ακινήτων» καλύπτει την εκμίσθωση πλωτού οικήματος, μαζί με τη συνδεόμενη με αυτό προβλήτα και τον περιβάλλοντα χώρο, όταν το οίκημα είναι ακινητοποιημένο με τη βοήθεια δυσχερώς αφαιρέσιμων μέσων στερέωσης τα οποία το κρατούν δεμένο τόσο στην όχθη όσο και στην κοίτη ενός ποταμού, βρίσκεται σε οριοθετημένο και ταυτοποιήσιμο σημείο επί των ποτάμιων υδάτων και χρησιμοποιείται αποκλειστικώς, σύμφωνα με τους όρους του μισθωτηρίου, για τη μόνιμη λειτουργία εστιατορίου-ντισκοτέκ στην ίδια πάντοτε θέση. Ερωτά επίσης αν, υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις, η εκμίσθωση του πλωτού οικήματος και η εκμίσθωση της προβλήτας συνιστούν μια ενιαία απαλλασσόμενη παροχή.

17 Επ' αυτού υπογραμμίζεται εισαγωγικώς ότι, κατά πάγια νομολογία, οι προβλεπόμενες στο άρθρο 13 της έκτης οδηγίας απαλλαγές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης και πρέπει, επομένως, να ορίζονται σε επίπεδο Ένωσης, η δε ερμηνεία του όρου μισθώσεις ακινήτων, όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, δεν εξαρτάται από εκείνη που δίνει το αστικό δίκαιο ενός κράτους μέλους (προαναφερθείσα απόφαση Maierhofer, σκέψεις 25 και 26 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

18 Επιπροσθέτως πρέπει να υπομνησθεί ότι, στο πλαίσιο της κατανομής αρμοδιοτήτων μεταξύ των δικαιοδοτικών οργάνων της Ένωσης και των εθνικών δικαστηρίων, απόκειται στο Δικαστήριο να λαμβάνει υπόψη το πραγματικό και ρυθμιστικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το προδικαστικό ερώτημα, όπως το πλαίσιο αυτό προσδιορίζεται με την απόφαση περί παραπομπής (απόφαση της 20ής Μαΐου 2010, C-434/08, Harms, Συλλογή 2010, σ. I-4431, σκέψη 33).

19 Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου περί τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης, το αντικείμενο του μισθωτηρίου δεν περιορίζεται στην εκμίσθωση του πλωτού οικήματος και της προβλήτας, αλλά αφορά και την οικεία υδάτινη και χερσαία επιφάνεια, δεδομένου ότι η χρήση του πλωτού οικήματος και της προβλήτας είναι αδιαχώριστη από την κατοχή των άλλων αυτών στοιχείων. Επιπλέον, αποκλειστικός σκοπός της μίσθωσης είναι η εκμετάλλευση του πλωτού οικήματος, μαζί με την προβλήτα, ως εστιατορίου-ντισκοτέκ.

20 Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων του αιτούντος δικαστηρίου, η κατάσταση του πλωτού οικήματος δεν πρέπει να εξεταστεί μεμονωμένα, αλλά σε συνδυασμό με τον τρόπο με τον οποίο ενσωματώνεται στη γεωγραφική του θέση.

21 Λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών αυτών στοιχείων, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το ευρισκόμενο πάνω από τη στάθμη των υδάτων τμήμα του εδάφους, το οποίο αντιστοιχεί, στην υπόθεση της κύριας δίκης, στο οικόπεδο που είναι όμορο με το τμήμα του ποταμού το οποίο καταλαμβάνει το πλωτό οίκημα, συνιστά ακίνητο. Ομοίως, ακίνητο συνιστά και το οριοθετημένο

τμήμα της κοίτης του ποταμού που βρίσκεται κάτω από τη στάθμη του νερού και καλύπτεται από τα ποτάμια ύδατα επί των οποίων είναι αραγμένο το πλωτό οίκημα (βλ. υπ' αυτή την έννοια, προαναφερθείσα απόφαση Fonden Marselisborg Lystbådehavn, σκέψη 34, και απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2007, C-451/06, Walderdorff, Συλλογή 2007, σ. I-10637, σκέψη 19). Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η χρήση του πλωτού οικήματος αποκλείει οποιαδήποτε άλλη μελλοντική χρήση των υδάτων που σκεπάζονται από αυτό.

22 Το πλωτό οίκημα, το τμήμα του εδάφους πάνω από τη στάθμη του νερού και το καλυμμένο από τα ποτάμια ύδατα τμήμα της κοίτης απαρτίζουν ένα σύνολο το οποίο αποτελεί το αντικείμενο του μισθωτηρίου.

23 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το πλωτό οίκημα, το οποίο δεν είναι εξοπλισμένο με σύστημα πρόωσης, βρίσκεται ακινητοποιημένο πάνω από το συγκεκριμένο τμήμα της υδάτινης επιφάνειας από μακρού χρόνου. Είναι αγκυροβολημένο στο οριοθετημένο τμήμα της κοίτης του ποταμού και δεμένο στην όχθη με αλυσίδες και σχοινιά. Τα ως άνω μέσα ακινητοποίησης του πλωτού οικήματος μπορούν μεν να αφαιρεθούν, πλην όμως δυσχερώς, ήτοι με κόπο και μη αμελητέα έξοδα. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν είναι απαραίτητο μια κατασκευή να είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με το έδαφος προκειμένου να θεωρηθεί ως ακίνητο στο πλαίσιο της εφαρμογής των κανόνων που ρυθμίζουν τον ΦΠΑ (προαναφερθείσα απόφαση Maierhofer, σκέψη 33).

24 Σύμφωνα με τους όρους του συναφθέντος για πέντε έτη μισθωτηρίου, από το οποίο ουδαμώς προκύπτει ότι η βούληση των μερών ήταν να χρησιμοποιείται το πλωτό οίκημα περιστασιακά και προσωρινά, το οίκημα αυτό προορίζεται αποκλειστικώς για τη μόνιμη λειτουργία εστιατορίου-ντισκοτέκ. Επιπλέον, διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση, τηλεφωνική γραμμή και είναι συνδεδεμένο με τα δίκτυα υδροδότησης και ηλεκτροδότησης.

25 Δεδομένων, αφενός, του συνδέσμου που υφίσταται μεταξύ του πλωτού οικήματος και των στοιχείων τα οποία συνθέτουν τη γεωγραφική του θέση και, αφετέρου, του γεγονότος ότι το ως άνω οίκημα έχει προσαρτηθεί στα εν λόγω στοιχεία με συνέπεια να αποτελεί, στην πράξη, τμήμα του περιβάλλοντος χώρου στο σύνολό του, δεδομένου επίσης ότι, σύμφωνα με τη σύμβαση, σκοπός του πλωτού οικήματος είναι να χρησιμοποιείται αποκλειστικώς και μονίμως για την εκμετάλλευση εστιατορίου-ντισκοτέκ στην ίδια πάντοτε θέση και, τέλος, δεδομένου ότι το ως άνω οίκημα είναι συνδεδεμένο με διάφορα δίκτυα, πρέπει να θεωρηθεί ότι το σύνολο το οποίο απαρτίζουν το πλωτό οίκημα και τα στοιχεία που χαρακτηρίζουν τη γεωγραφική θέση όπου αυτό είναι αγκυροβολημένο συνιστά ακίνητο για τους σκοπούς της εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

26 Ορθώς παρατηρεί η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ότι, λαμβανομένων υπόψη τόσο του σκοπού που επιδιώκουν τα συμβαλλόμενα μέρη όσο και της χρήσης την οποία προβλέπουν για το πλωτό οίκημα, θα ήταν αδιάφορο, για τα συμβαλλόμενα αυτά μέρη, από οικονομικής άποψης, αν επρόκειτο για κτίσμα σταθερά συνδεδεμένο με το έδαφος, παραδείγματος χάρη με τη βοήθεια ξύλινης εξέδρας με πασσάλους, ή απλώς για ένα πλωτό οίκημα όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης.

27 Ούτε μπορεί να γίνει δεκτό το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβέρνησης, ότι βασικό αντικείμενο της σύμβασης είναι η εκμίσθωση του πλωτού οικήματος ανεξαρτήτως της θέσης όπου αυτό είναι αγκυροβολημένο, εφόσον η τοποθεσία έχει μεγάλη σημασία προς εξασφάλιση της βέλτιστης απόδοσης μιας επένδυσης σε εστιατόριο. Η μίσθωση και το μίσθωμα συμφωνήθηκαν εν προκειμένω βάσει της τοποθεσίας του πλωτού οικήματος, ιδίως καθόσον αυτό βρίσκεται κοντά σε μεγάλο οικισμό, με αποτέλεσμα να διευκολύνεται η πρόσβαση στο εστιατόριο.

28 Πρέπει επίσης να υπογραμμιστεί ότι, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, η παραχώρηση της προβλήτας αφορά κατά βάση την παροχή πρόσβασης στο πλωτό οίκημα. Συνάγεται λοιπόν το συμπέρασμα ότι το πλωτό οίκημα συνιστά, από κοινού με τα στοιχεία που συνθέτουν τη γεωγραφική του θέση, ήτοι το τμήμα του εδάφους πάνω από τη στάθμη του νερού, το τμήμα του

εδάφους κάτω από τη στάθμη του νερού, την υδάτινη επιφάνεια και την οικεία προβλήτα, μια λειτουργική και οικονομική ενότητα και ότι το μισθωτήριο, στο μέτρο που καλύπτει όλα αυτά τα στοιχεία, αναφέρεται σε μία και μοναδική παροχή, στο πλαίσιο της οποίας η εκμίσθωση της προβλήτας είναι παρεπόμενο της εκμίσθωσης του πλωτού οικήματος. Κατά συνέπεια, η εκμίσθωση της εν λόγω προβλήτας δεν πρέπει να θεωρηθεί, από πλευράς ΦΠΑ, ως χωριστή παροχή.

29 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα και στο δεύτερο σκέλος του δεύτερου ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι ο όρος «μισθώσεις ακινήτων» καλύπτει την εκμίσθωση πλωτού οικήματος, μαζί με τη συνδεόμενη με αυτό προβλήτα και τον περιβάλλοντα χώρο, όταν το οίκημα είναι ακινητοποιημένο με τη βοήθεια δυσχερώς αφαιρέσιμων μέσων στερέωσης τα οποία το κρατούν δεμένο τόσο στην όχθη όσο και στην κοίτη ενός ποταμού, βρίσκεται σε οριοθετημένο και ταυτοποιήσιμο σημείο επί των ποτάμιων υδάτων και χρησιμοποιείται αποκλειστικώς, σύμφωνα με τους όρους του μισθωτηρίου, για τη μόνιμη λειτουργία εστιατορίου-ντισκοτέκ στην ίδια πάντοτε θέση. Η εκμίσθωση αυτή συνιστά μια ενιαία απαλλασσόμενη παροχή και δεν χωρεί διάκριση μεταξύ της μίσθωσης, αφενός, του πλωτού οικήματος και, αφετέρου, της προβλήτας.

Επί του πρώτου σκέλους του δεύτερου ερωτήματος

30 Με το πρώτο σκέλος του ερωτήματος αυτού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσία να διευκρινιστεί αν ένα πλωτό οίκημα όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης συνιστά «όχημα» για τους σκοπούς της εφαρμογής της εξαίρεσης που προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', σημείο 2, της έκτης οδηγίας.

31 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο όρος «αυτοκίνητα» που χρησιμοποιείται στην ως άνω διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι αφορά «όλα τα μεταφορικά μέσα», περιλαμβανομένων των σκαφών (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Fonden Marselisborg Lystbådehavn, σκέψη 44). Κατά τη συνήθη έννοια του όρου, πρόκειται για μέσα τα οποία μεταφέρουν είτε πρόσωπα είτε εμπορεύματα, δηλαδή για μέσα που χρησιμοποιούνται συγκεκριμένα προς τον σκοπό αυτό.

32 Η εν λόγω ερμηνεία του όρου «όχημα», η οποία στηρίζεται στη συγκεκριμένη χρήση και λειτουργία του υπό εξέταση μέσου, επιβεβαιώνεται από το άρθρο 38, παράγραφοι 1 και 3, του κανονισμού 282/2011, το οποίο δίνει ακριβώς έμφαση, στο πλαίσιο του χαρακτηρισμού ενός οχήματος ως «μεταφορικού μέσου», στο γεγονός ότι αυτό χρησιμοποιείται για τη μεταφορά προσώπων ή αγαθών, αποκλείοντας τον ως άνω χαρακτηρισμό για τα οχήματα που είναι μονίμως ακινητοποιημένα. Ο κανονισμός αυτός δεν έχει μεν εφαρμογή ratione temporis στην υπόθεση της κύριας δίκης, πλην όμως εξηγεί και αποσαφηνίζει ορισμένους όρους οι οποίοι περιέχονται στη σχετική με τον ΦΠΑ ρύθμιση του δικαίου της Ένωσης και χρησιμοποιούνται από τότε που θεσπίστηκε η εν λόγω ρύθμιση.

33 Κατά συνέπεια, σημασία δεν έχει η λειτουργία για την οποία προοριζόταν αρχικώς το πράγμα, αλλά η συγκεκριμένη και τρέχουσα χρήση του. Πράγματι, η λειτουργία για την οποία προοριζόταν αρχικώς το πράγμα δεν μπορεί να του εξασφαλίσει επ' αόριστον μια ορισμένη μεταχείριση από πλευράς της εφαρμογής των κανόνων για τον ΦΠΑ, εφόσον έχει αλλάξει η χρήση που του γίνεται στην πράξη.

34 Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο, το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης πλωτό όχημα, που είχε σχεδιαστεί κατά πάσα πιθανότητα, αρχικώς, ως μέσο μεταφοράς, δεν έχει χρησιμοποιηθεί ως τέτοιο κατά τα τελευταία τριάντα έτη, διάστημα στο οποίο βρίσκεται ακινητοποιημένο στο ίδιο σημείο, κατά μήκος της αριστερής όχθης του Ρήνου. Επιπλέον, όπως προκύπτει από τους όρους του μισθωτηρίου, τα συμβαλλόμενα μέρη ουδεμία βούληση εξέφρασαν να χρησιμοποιηθεί το πλωτό οίκημα ως μέσο μεταφοράς κατά τη διάρκεια ισχύος της οικείας σύμβασης, αντιθέτως μάλιστα προέβλεψαν μιαν εντελώς διαφορετική λειτουργία του. Ως εκ τούτου, το πλωτό οίκημα δεν μπορεί να θεωρηθεί, από πλευράς των κανόνων για τον ΦΠΑ, ως όχημα.

35 Ούτε μπορεί να γίνει δεκτό το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβέρνησης, ότι η λειτουργία του επίμαχου στην υπόθεση της κύριας δίκης πλωτού οικήματος-εστιατορίου είναι παρεμφερής με εκείνη των σκαφών-πλωτών εστιατορίων, τα οποία εκτελούν σύντομες κρουαζιέρες, παραδείγματος χάρη στον Ρήνο ή τον Μοζέλα, και αδιαμφισβήτητα συνιστούν μέσα μεταφοράς. Πράγματι, ένα σύνολο όπως αυτό στην υπόθεση της κύριας δίκης, το οποίο αποτελείται από το πλωτό οίκημα μαζί με την προβλήτα του και τον περιβάλλοντα χώρο, είναι ακίνητο που έχει ως αποκλειστικό σκοπό την παροχή υπηρεσιών εστίασης και ψυχαγωγίας σε ένα συγκεκριμένο πλαίσιο, ενώ τα σκάφη-πλωτά εστιατόρια που εκτελούν σύντομες κρουαζιέρες συνιστούν οχήματα τα οποία έχουν ως σκοπό την παροχή τόσο υπηρεσιών εστίασης όσο και τουριστικών υπηρεσιών. Συνεπώς, η περίπτωση των τελευταίων δεν είναι συγκρίσιμη με εκείνη του επίμαχου στην υπόθεση της κύριας δίκης πλωτού οικήματος-εστιατορίου.

36 Όπως ορθώς παρατηρεί η Επιτροπή, βάσει της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, η λειτουργία του επίμαχου στην υπόθεση της κύριας δίκης πλωτού οικήματος είναι παραπλήσια με αυτή που θα επιτελούσε ένα ακίνητο χρησιμοποιούμενο ως εστιατόριο και ευρισκόμενο στην ίδια περιοχή με το ως άνω πλωτό οίκημα, αλλά στην ξηρά. Επομένως, το εστιατόριο-ντισκοτέκ που λειτουργεί επί του πλωτού αυτού οικήματος βρίσκεται, από οικονομικής άποψης, σε ανταγωνισμό με ανάλογες επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε κτίρια που συνέχονται με το έδαφος.

37 Κατόπιν των ανωτέρω, στο πρώτο σκέλος του δεύτερου ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ένα πλωτό οίκημα όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν συνιστά όχημα κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β′, σημείο 2, της έκτης οδηγίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

38 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) 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, έχει την έννοια ότι ο όρος «μισθώσεις ακινήτων» καλύπτει την εκμίσθωση πλωτού οικήματος, μαζί με τη συνδεόμενη με αυτό προβλήτα και τον περιβάλλοντα χώρο, όταν το οίκημα είναι ακινητοποιημένο με τη βοήθεια δυσχερώς αφαιρέσιμων μέσων στερέωσης τα οποία το κρατούν δεμένο τόσο στην όχθη όσο και στην κοίτη ενός ποταμού, βρίσκεται σε οριοθετημένο και ταυτοποιήσιμο σημείο επί των ποτάμιων υδάτων και χρησιμοποιείται αποκλειστικώς, σύμφωνα με τους όρους του μισθωτηρίου, για τη μόνιμη λειτουργία εστιατορίου-ντισκοτέκ στην ίδια πάντοτε θέση. Η εκμίσθωση αυτή συνιστά μια ενιαία απαλλασσόμενη παροχή και δεν χωρεί διάκριση μεταξύ της μίσθωσης, αφενός, του πλωτού οικήματος και, αφετέρου, της προβλήτας.

2) Το ως άνω πλωτό οίκημα δεν αποτελεί όχημα κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β′, σημείο 2, της έκτης οδηγίας.

(υπογραφές)