ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)
της 15ης Μαρτίου 1989 *

Στην υπόθεση 51/88,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Finanzgericht του Αμβούργου προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του παραπέμποντος δικαστηρίου μεταξύ

Knut Hamann, κατοίκου Αμβούργου, αφενός,

και

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, αφετέρου,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο δ), 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα)

συγκείμενο από τους T. F. O'Higgins, πρόεδρο τμήματος, G. F. Mancini και F. A. Schockweiler, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs
γραμματέας: D. Louterman, υπάλληλος διοικήσεως

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— ο Knut Hamann, προσφεύγων της κύριας δίκης, εκπροσωπούμενος από τον P. Müller-Kemler, δικηγόρου Αννοβέρου,

— το Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, καθού της κύριας δίκης, εκπροσωπούμενο κατά την έγγραφη διαδικασία από το διευθυντή του,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

— η κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, εκπροσωπούμενη από τον M. Seidel, Ministerialrat im Bundesministerium für Wirtschaft (σύμβουλο του Ομποσπονδιακού Υπουργείου Οικονομικών), επικουρούμενο από τον J. Sedemund, δικηγόρο Κολωνίας,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπρποσωπούμενη από τον D. Calleja, μέλος της νομικής της υπηρεσίας, επικουρούμενο από τον R. Wagner, υπάλληλο αποσπασμένο στην Επιτροπή στο πλαίσιο του προγράμματος ανταλλαγών κοινοτικών και εθνικών υπαλλήλων,

έχοντας υπόψη την έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση και κατόπιν της προφορικής διαδικασίας της 14ης Φεβρουαρίου 1989,

αφού άκουσε το γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 21ης Φεβρουαρίου 1989,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με Διάταξη της 22ας Δεκεμβρίου 1987, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Φεβρουαρίου 1988, το Finanzgericht του Αμβούργου υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, ένα προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο δ), 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 Το ερώτημα αυτό υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Knut Hamann (στο εξής: Hamann) και του Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel (στο εξής: Finanzamt) αναφορικά με το ζήτημα αν η εκναύλωση από μια επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ιστιοφόρων θαλαμηγών ανοικτής θαλάσσης με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την άθληση των ναυλωτών υπόκειται, στο κράτος αυτό, στο φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

3 Από τη δικογραφία της υποθέσεως της κύριας δίκης προκύπτει ότι ο Hamann είναι κύριος επιχειρήσεως εκμισθώσεως θαλαμηγών, εγκατεστημένης στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας. Οι θαλαμηγοί εκμισθώνονταν με σκοπό την ιστιοπλοΐα στα χωρικά ύδατα κυρίως της Δανίας και της Σουηδίας, αλλά και μέχρι τη Νορβηγία και τη Φινλανδία και, επομένως, χρησιμοποιούνταν από τους μισθωτές κατά κύριο λόγο εκτός του γεωγραφικού πεδίου εφαρμογής της γερμανικής φορολογικής νομοθεσίας.

4 Ο Hamann δήλωσε, για τις χρήσεις 1980 και 1981, αφορολόγητο κύκλο εργασιών και η δήλωσή του έγινε δεκτή από το Finanzamt, με την επιφύλαξη μεταγενέστερου ελέγχου.

5 Κατά τη διάρκεια ελέγχου που πραγματοποιήθηκε το 1983, ο φορολογικός ελεγκτής θεώρησε ότι η εκμίσθωση από τον Hamann ιστιοφόρων θαλαμηγών ανοικτής θαλάσσης συνιστά εκμίσθωση μεταφορικών μέσων, η οποία πρέπει να θεωρηθεί ως φορολογήσιμη παροχή στο εσωτερικό της χώρας, και, κατόπιν αυτών, υπολόγισε τον ΦΠΑ για τις χρήσεις 1980 και 1981. Το Finanzamt συμφώνησε προς την ερμηνεία του ελεγκτή και εξέδωσε διορθωτικές αποφάσεις για το 1980 και το 1981.

6 Μετά από την απόρριψη της ενστάσεώς του, ο Hamann άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht του Αμβούργου. Ο Hamann ισχυρίστηκε ότι η ναύλωση θαλαμηγών ανοικτής θαλάσσης δεν υπόκειται στον ΦΠΑ, σύμφωνα με τη γερμανική νομοθεσία, επειδή ο κύκλος εργασιών του είχε πραγματοποιηθεί στον τόπο χρησιμοποιήσεως των εκμισθωθέντων αγαθών και, επομένως, εκτός του γεωγραφικού πεδίου εφαρμογής της γερμανικής φορολογικής νομοθεσίας. Κατά τον Hamann, στην προκειμένη περίπτωση δεν πρέπει να εφαρμοστεί ο προβλεπόμενος από τη γερμανική νομοθεσία κανόνας για τη μίσθωση μεταφορικών μέσων, βάσει του οποίου η μίσθωση αυτή θεωρείται ότι πραγματοποιείται στον τόπο όπου ο εκμισθωτής ασκεί τη δραστηριότητά του, δεδομένου ότι οι ιστιοφόρες θαλαμηγοί ανοικτής θαλάσσης δεν επιτρέπεται να θεωρούνται ως μεταφορικά μέσα.

7 Αντίθετα το Finanzamt θεώρησε ότι οι ιστιοφόρες θαλαμηγοί ανοικτής θαλάσσης είναι μεταφορικά μέσα κατά την έννοια της γερμανικής νομοθεσίας και ότι, επομένως, η μίσθωση αυτών των αγαθών υπόκειται στον ΦΠΑ στον τόπο όπου ο εκμισθωτής έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, συνεπώς στο έδαφος της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.

8 Το Finanzgericht του Αμβούργου έκρινε ότι ο κανόνας που διέπει τη μίσθωση μεταφορικών μέσων θεσπίστηκε στη γερμανική νομοθεσία με σκοπό τη μεταφορά στο εθνικό δίκαιο της έκτης οδηγίας.

9 Εκτιμώντας ότι η διαφορά αφορά και τον έλεγχο της ερμηνείας της εν λόγω κοινοτικής κανονιστικής ρυθμίσεως, το Finanzgericht του Αμβούργου αποφάσισε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, να αναστείλει τη διαδικασία μέχρις ότου το Δικαστήριο εκδώσει προδικαστική απόφαση επί του ακόλουθου ερωτήματος:

« Πρέπει το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο δ), της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι ιστιοφόρες θαλαμηγοί ανοικτής θαλάσσης, οι μισθωτές των οποίων τις χρησιμοποιούν για να αθλούνται στην ιστιοπλοΐα, πρέπει να θεωρούνται ως μεταφορικά μέσα κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας; »

10 Στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση αναπτύσσονται διεξοδικώς τα πραγματικά περιστατικά και το νομικό πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, η εξέλιξη της διαδικασίας και οι παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο. Τα στοιχεία αυτά της δικογραφίας δεν επαναλαμβάνονται κατωτέρω παρά μόνο καθόσον απαιτείται για τη συλλογιστική του Δικαστηρίου.

11 Καταρχάς πρέπει να υπομνηστεί ότι, βάσει του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, « ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητος του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, ελλείψει δε τούτων, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του ».

12 Πρέπει να υπογραμμιστεί στη συνέχεια ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προβλέπει ορισμένες εξαιρέσεις από αυτή τη γενική αρχή. Ειδικότερα, το στοιχείο δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 9 ορίζει ότι « τόπος παροχής υπηρεσιών μισθώσεως ενσωμάτων κινητών αγαθών — εξαιρέσει όλων των μεταφορικών μέσων — τα οποία εξάγονται από τον εκμισθωτή ενός κράτους μέλους για να χρησιμοποιηθούν σε άλλο κράτος μέλος, είναι ο τόπος της χρησιμοποιήσεως αυτής ».

13 Από αυτό προκύπτει ότι αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής της εξαιρέσεως που προβλέπεται για τη μίσθωση των ενσώματων κινητών αγαθών όλα τα μεταφορικά μέσα, τα οποία επομένως εξακολουθούν να υπόκεινται στο γενικό κανόνα του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

14 Για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα που υπέβαλε το παραπέμπον δικαστήριο, πρέπει να διευκρινιστεί αν οι ιστιοφόρες θαλαμηγοί ανοικτής θαλάσσης, οι οποίες ναυλώνονται με σκοπό την άθληση στην ιστιοπλοΐα, είναι μεταφορικά μέσα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο δ), της έκτης οδηγίας.

15 Σχετικά ο Hamann παρατηρεί ότι ο ορισμός της έννοιας « μεταφορικό μέσο » εξαρτάται από τη βασική λειτουργία του αντικειμένου. Ο κύριος όμως σκοπός της ναυλώσεως μιας ιστιοφόρου θαλαμηγού ανοικτής θαλάσσης δεν είναι η μεταφορά προσώπων και πραγμάτων από ένα μέρος σε άλλο, αλλά η άθληση ή η ναυσιπλοΐα χάριν αναψυχής. Κατά συνέπεια, οι θαλαμηγοί της υποθέσεως της κύριας δίκης δεν πρέπει να θεωρηθούν ως μεταφορικά μέσα κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 2, στοιχείο δ), της έκτης οδηγίας.

16 Αντίθετα η Επιτροπή έχει τη γνώμη ότι ο όρος « μεταφορικό μέσο » πρέπει να ερμηνευθεί ευρέως και ότι περιλαμβάνει κάθε όχημα ή σκάφος το οποίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη μετακίνηση από έναν τόπο σε έναν άλλο. Έτσι, κατά την Επιτροπή, κάθε ιστιοφόρο σκάφος κατάλληλο για θαλάσσια ναυσιπλοΐα είναι μεταφορικό μέσο, κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, έστω και αν ο κύριος σκοπός της χρήσεώς του είναι η άθληση.

17 Η άποψη της Επιτροπής πρέπει να γίνει δεκτή. Πράγματι, από την έβδομη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι ένας από τους σκοπούς της είναι η ορθολογική οριοθέτηση του πεδίου εφαρμογής των νομοθεσιών των κρατών μελών, ιδίως όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών. Έτσι, ως τόπος της παροχής θεωρείται καταρχήν, για λόγους απλοποιήσεως, ο τόπος όπου ο παρέχων την υπηρεσία έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Εντούτοις, σύμφωνα με την προαναφερθείσα αιτιολογική σκέψη, σε ορισμένες ιδιαίτερες περιπτώσεις πρέπει να γίνονται εξαιρέσεις από τη γενική αυτή αρχή: έτσι, σε περίπτωση μισθώσεως ενσώματων κινητών αγαθών, ως τόπος της παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος χρησιμοποιήσεως του μισθωθέντος αγαθού, ώστε να αποφεύγονται οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού που θα μπορούσαν να προκύψουν από τις διαφορές των συντελεστών του ΦΠΑ μεταξύ των κρατών μελών.

18 Εντούτοις, αυτές οι παρατηρήσεις δεν ισχύουν για τη μίσθωση μεταφορικών μέσων. Πράγματι, δεδομένου ότι τα μεταφορικά μέσα μπορούν εύκολα να διασχίζουν τα σύνορα, είναι δύσκολο, αν όχι αδύνατο, να καθοριστεί ο τόπος της χρησιμοποιήσεώς τους. Όμως είναι απαραίτητο να καθοριστεί σε κάθε περίπτωση ένα εφαρμόσιμο κριτήριο για την είσπραξη του ΦΠΑ. Έτσι η έκτη οδηγία καθιέρωσε ως κριτήριο, για την μίσθωση όλων των μεταφορικών μέσων, όχι τον τόπο χρησιμοποιήσεως του μισθωθέντος αγαθού, αλλά, σύμφωνα με τη γενική αρχή, τον τόπο όπου ο παρέχων την υπηρεσία έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας.

19 Έτσι, λαμβανομένων υπόψη, αφενός, του σκοπού υπάρξεως του αποκλεισμού όλων των μεταφορικών μέσων από την εξαίρεση που προβλέπει το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο δ), της έκτης οδηγίας και, αφετέρου, του ότι οι εξαιρέσεις από το γενικό σύστημα της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά, οι ιστιοφόρες θαλαμηγοί ανοικτής θαλάσσης, ακόμη και όταν οι μισθωτές τους τις χρησιμοποιούν για να αθλούνται στην ιστιοπλοΐα, πρέπει να θεωρούνται ως μεταφορικά μέσα κατά την έννοια της ανωτέρω διατάξεως της έκτης οδηγίας. Πράγματι, οι θαλαμηγοί του τύπου αυτού παρέχουν τη δυνατότητα μετακινήσεως προσώπων και πραγμάτων σε μεγάλες αποστάσεις, με συνέπεια να είναι δύσκολος ο καθορισμός του τόπου χρησιμοποιήσεώς τους, και επομένως, εάν προετιμάτο ως κριτήριο ο τόπος χρησιμοποιήσεως, θα υπήρχε κίνδυνος να μην επιβάλλεται καθόλου ΦΠΑ για τη μίσθωση των σκαφών αυτών, με αποτέλεσμα την καταστρατήγηση του σκοπού της έκτης οδηγίας.

20 Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται από το άρθρο 15, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με το οποίο τα « σκάφη αναψυχής » — κατηγορία στην οποία ανήκουν οι ιστιοφόρες θαλαμηγοί ανοικτής θαλάσσης — περιλαμβάνονται στα « μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσεως ».

21 Εξάλλου η ίδια ερμηνεία έχει γίνει δεκτή και στην οδηγία 83/182/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, για τις φορολογικές ατέλειες που εφαρμόζονται στο εσωτερικό της Κοινότητας στις προσωρινές εισαγωγές ορισμένων μεταφορικών μέσων (ΕΕ L 105, σ. 59), το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οποίας ορίζει ότι τα « σκάφη αναψυχής » εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτής της οδηγίας και, επομένως, στην έννοια « ορισμένα μεταφορικά μέσα ».

22 Υπό τις συνθήκες αυτές πρέπει να δοθεί στο ερώτημα που υπέβαλε το παραπέμπον δικαστήριο η απάντηση ότι οι ιστιοφόρες θαλαμηγοί ανοικτής θαλάσσης, οι μισθωτές

των οποίων τις χρησιμοποιούν για να αθλούνται στην ιστιοπλοΐα, είναι μεταφορικά μέσα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο δ), της έκτης οδηγίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

23 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι οποίες κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης το χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε το Finanzgericht του Αμβούργου με Διάταξη της 22ας Δεκεμβρίου 1987, αποφαίνεται:

Οι ιστιοφόρες θαλαμηγοί ανοικτής θαλάσσης, οι μισθωτές των οποίων τις χρησιμοποιούν για να αθλούνται στην ιστιοπλοΐα, είναι μεταφορικά μέσα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο δ), 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.

O'Higgins Mancini Schockweiler

Δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 15 Μαρτίου 1989.

Ο γραμματέας

J.-G. Giraud

Ο πρόεδρος του δευτέρου τμήματος

T. F. O'Higgins