ΕΚΘΕΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠ' ΑΚΡΟΑΤΗΡΙΟΥ ΣΥΖΗΤΗΣΗ
στην υπόθεση 51/88 *

I — Πραγματικά περιστατικά και έγγραφη διαδικασία

1. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, 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»), ορίζει ότι ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας 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. Εντούτοις, σύμφωνα με την παράγραφο 2, στοιχείο δ), του ίδιου άρθρου, 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.

2. Η έκτη οδηγία τροποποιήθηκε από τη δέκατη οδηγία 84/386/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 31ης Ιουλίου 1984, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, η οποία τροποποιεί την οδηγία 77/388/ΕΟΚ — Επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας στις μισθώσεις ενσωμάτων κινητών αγαθών (ΕΕ L 208, σ. 58) (στο εξής: «δέκατη οδηγία»). Η οδηγία αυτή επρόκειτο να τεθεί σε ισχύ το αργότερο την 1η Ιουλίου 1985. Η τέταρτη αιτιολογική σκέψη της προαναφερθείσας οδηγίας ορίζει ότι, όσον αφορά τη μίσθωση μεταφορικών μέσων, πρέπει, για λόγους ελέγχου, να εφαρμόζεται αυστηρά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και να καθορίζεται ως τόπος παροχής αυτών των υπηρεσιών ο τόπος του παρέχοντος την υπηρεσία.

3. Ο προσφεύγων της κύριας δίκης Knut Hamann εκναύλωνε κατ' επάγγελμα, κατά τα επίμαχα έτη 1980 και 1981, ιστιοφόρες θαλαμηγούς ανοικτής θαλάσσης χωρίς πλήρωμα.

4. Οι ναυλωτές παρελάμβαναν τις θαλαμηγούς στο λιμένα νηολογήσεως, το Κίελο (Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας), και εγκατέλειπαν κατά κανόνα τα γερμανικά χωρικά ύδατα για να σκηθούν στην ιστιοπλοΐα, κυρίως στα ύδατα της Δανίας και της Σουηδίας, αλλά φθάνοντας και μέχρι τη Νορβηγία και τη Φινλανδία. Επέστρεφαν λίγο πριν από τη λήξη της περιόδου ναυλώσεως για την παράδοση των θαλαμηγών, οι οποίες επομένως χρησιμοποιούνταν κυρίως εκτός του γεωγραφικού πεδίου εφαρμογής της γερμανικής φορολογικής νομοθεσίας.

5. Ο Hamann δήλωσε, για τις χρήσεις 1980 και 1981, αφορολόγητο κύκλο εργασιών, που έγινε δεκτός από το Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel (στο εξής: Finanzamt), με την επιφύλαξη της επαληθεύσεως που προβλέπεται από τη γερμανική φορολογική νομοθεσία.

6. Κατά τη διάρκεια ελέγχου που διεξήχθη το 1983, ο ελεγκτής έκρινε ότι η ναύλωση θαλαμηγών ανοικτής θαλάσσης συνιστά μίσθωση

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

μεταφορικών μέσων, η οποία πρέπει να θεωρηθεί ως φορολογήσιμη παροχή στο εσωτερικό της χώρας. Συνεπώς υπολόγισε το φόρο κύκλου εργασιών που αντιστοιχούσε στις χρήσεις 1980 και 1981. Το Finanzamt συμφώνησε προς την ερμηνεία του ελεγκτή και εξέδωσε διορθωτικές πράξεις για το 1980 και το 1981.

7. Ο Hamann άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht του Αμβούργου κατά της αποφάσεως του Finanzamt η οποία είχε απορρίψει τις ενστάσεις του. Ισχυρίστηκε ότι η ναύλωση θαλαμηγών ανοικτής θαλάσσης δεν υπόκειται στο φόρο κύκλου εργασιών, σύμφωνα με το άρθρο 1 του γερμανικού νόμου του 1980 περί φόρου κύκλου εργασιών, επειδή ο κύκλος εργασιών του δεν φορολογείται εκτός του πεδίου εφαρμογής της γερμανικής φορολογικής νομοθεσίας, καθότι η μίσθωση των ενσώματων κινητών αγαθών πραγματοποιείται εκεί όπου χρησιμοποιούνται τα αγαθά. Δεν τίθεται θέμα εφαρμογής της εξαιρέσεως που προβλέπεται για τα μεταφορικά μέσα, δεδομένου ότι οι θαλαμηγοί ανοικτής θαλάσσης δεν αποτελούν μεταφορικά μέσα.

8. Αντίθετα το Finanzamt θεώρησε ότι οι θαλαμηγοί ανοικτής θαλάσσης αποτελούν μεταφορικά μέσα, κατά την έννοια της γερμανικής νομοθεσίας, και ότι, συνεπώς, η μίσθωση αυτών των αγαθών αποτελεί δραστηριότητα που πρέπει να φορολογηθεί εκεί όπου ο εκμισθωτής έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του, δηλαδή στη γερμανική επικράτεια.

9. Το Finanzgericht του Αμβούργου έκρινε ότι ο ειδικός κανόνας για την εκμίσθωση μεταφορικών μέσων προστέθηκε στο γερμανικό νόμο του 1980 περί φόρου κύκλου εργασιών με σκοπό την πιστή μεταφορά στο εθνικό δίκαιο της έκτης ευρωπαϊκής οδηγίας.

10. Εκτιμώντας ότι η διαφορά περιλαμβάνει την εκτίμηση της ερμηνείας της εν λόγω κοινοτικής κανονιστικής ρυθμίσεως, το Finanzgericht του Αμβούργου, με Διάταξη της 22ας Δεκεμβρίου 1987, ανέστειλε τη διαδικασία, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, μέχρις ότου το Δικαστήριο εκδώσει προδικαστική απόφαση επί του εξής ερωτήματος:

« Πρέπει το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο δ), της έκτης οδηγίας, να ερμηνευθεί υπο 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; »

11. Η Διάταξη του Finanzgericht του Αμβούργου πρωτοκολλήθηκε στη γραμματεία του Δικαστηρίου στις 17 Φεβρουαρίου 1988.

12. Έγγραφες παρατηρήσεις κατά το άρθρο 20 του πρωτοκόλλου περί του οργανισμού του Δικαστηρίου της ΕΟΚ κατέθεσαν στις 6 Μαΐου 1988 η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Daniel Calleja, μέλος της νομικής της υπηρεσίας, επικουρούμενο από τον Reinhard Wagner, γερμανό δικαστή αποσπασμένο στην Επιτροπή στο πλαίσιο του προγράμματος ανταλλαγής εθνικών και κοινοτικών υπαλλήλων, στις 11 και στις 17 Μαΐου 1988 ο διευθυντής του Finanzamt, στις 13 Μαΐου 1988 ο Knut Hamann, προσφεύγων της κύριας δίκης, εκπροσωπούμενος από τον P. Müller-Kemler, δικηγόρο Αννοβέρου, και στις 16 Μαΐου 1988 η κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, εκπροσωπούμενη από τον Martin Seidel, Ministerialrat im Bundesministerium für Wirtschaft, επικουρούμενο από τον Jochim Sedemund, δικηγόρο Κολωνίας.

13. Κατόπιν εκθέσεως του εισηγητή δικαστή και μετά από ακρόαση του γενικού εισαγ-

γελέα, το Δικαστήριο αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία χωρίς προηγούμενη διεξαγωγή αποδείξεων.

14. Κατ' εφαρμογή του άρθρου 95, παράγραφοι 1 και 2, του κανονισμού διαδικασίας, το Δικαστήριο αποφάσισε στις 27 Οκτωβρίου 1988 να αναθέσει την εκδίκαση της υποθέσεως στο δεύτερο τμήμα.

II — Έγγραφες παρατηρήσεις που κατατέθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου

1. Ο *Knut Hamann* υπογραμμίζει καταρχάς ότι η ερμηνεία της έννοιας « μεταφορικό μέσο » ερίζεται στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας. Στη συνέχεια υποστηρίζει ότι η πιο προωθημένη μέχρι τώρα απόπειρα προσδιορισμού της έγινε με απόφαση του Finanzgericht του Σλέσβιχ-Χολστάιν της 29ης Σεπτεμβρίου 1983. Σύμφωνα με την απόφαση αυτή, για την κατάταξη των αντικειμένων που μπορούν να χρησιμοποιηθούν τόσο ως « αθλητικά μέσα μεταφοράς », όσο και ως « μέσα αθλήσεως τα οποία μεταφέρουν », στη μία ή στην άλλη κατηγορία, πρέπει να ληφθούν κυρίως ως βάση οι ιδιότητες και η λειτουργία που προσδίδουν στο μέσο αυτό τον ουσιώδη χαρακτήρα του, σύμφωνα με την κρατούσα γνώμη και τις πραγματικές περιστάσεις. Το Finanzgericht δέχτηκε ότι τα ιστιοφόρα δεν αποτελούν, καταρχήν, μεταφορικά μέσα. Η μεταφορά των ιστιοπλόων — και ενδεχομένως του εξοπλισμού και του φορτίου τους — προς έναν οποιοδήποτε τόπο είναι καταρχήν μόνο το αποτέλεσμα στην πράξη και όχι ο σκοπός, οπωσδήποτε δε όχι ο κύριος σκοπός, της ιστιοπλοΐας. Ο κύριος σκοπός της ναυλώσεως μιας ιστιοφόρου θαλαμηγού κατασκευασμένης για την ανοικτή θάλασσα είναι η άθληση και η αναψυχή. Η μετακίνηση προσώπων και πραγμάτων έχει δευτερεύοντα μόνο χαρακτήρα και είναι ένα παρεπόμενο απλώς φαινόμενο, το οποίο γίνεται αναγκαστικά αποδεκτό, διότι χωρίς αυτό δεν θα ήταν δυνατή η πραγματοποίηση της ίδιας της ιστιοπλοΐας. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο το ιστιοφόρο είναι, σύμφωνα με την αναφερθείσα απόφαση, κατά κύριο λόγο όργανο αθλήσεως και ψυχαγωγίας και όχι μεταφορικό μέσο κατά την έννοια της φορολογικής νομοθεσίας.

Ο Hamann ομολογεί ότι το Bundesfinanzhof εξέφρασε διαφορετική άποψη στην απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 1983, αποφαινόμενο ότι η μεταφορά προκύπτει από τη μετακίνηση του μέσου μετακινήσεως και ότι υφίσταται μεταφορά από μέσο μετακινήσεως (κατασκευασμένο για το σκοπό αυτό) ακόμα και όταν το κίνητρο για τη ναυσιπλοΐα δεν είναι η οικονομική εκμετάλλευση της μεταφοράς διά θαλάσσης, αλλά η άθληση ή άλλοι λόγοι που αφορούν την οργάνωση του ελεύθερου χρόνου. Εντούτοις ο Hamann θεωρεί ότι, εάν εφαρμοστεί αυτή η απόφαση με όλες της τις συνέπειες, τούτο θα κατέληγε σε απαράδεκτα αποτελέσματα, παρέθεσε δε το παράδειγμα της ενοικιαζόμενης ιστιοσανίδας και του ενοικιαζόμενου αγωνιστικού ποδηλάτου ή αυτοκινήτου. Παραπέμπει επίσης σε μια κανονιστική απόφαση, της 7ης Απριλίου 1981, του ομοσπονδιακού Υπουργού Μεταφορών περί της εμπορικής μισθώσεως και χρησιμοποιήσεως σκαφών αναψυχής στην παράκτια ζώνη (BGBl. 1981, σ. 343), η οποία ανάγει σε κριτήριο το γεγονός ότι με το σκάφος αναψυχής επιδιώκεται η άθληση ή η ψυχαγωγία.

Καταλήγοντας, ο Hamann θεωρεί ότι ένα μεταφορικό μέσο, κατά την έννοια του δικαίου του φόρου κύκλου εργασιών, δεν μπορεί να είναι παρά μόνο ένα αντικείμενο, η κύρια λειτουργία του οποίου συνίσταται στη μεταφορά προσώπων ή πραγμάτων από ένα μέρος σε άλλο, δηλαδή στην παροχή υπηρεσίας μεταφορών. Αντίθετα, εάν αναχθεί σε κριτήριο το γεγονός και μόνο ότι το αντικείμενο και, μαζί με αυτό, τα ευρισκόμενα σ' αυτό πρόσωπα και πράγματα μετακινούνται, απομακρυνόμαστε ανεπίτρεπτα από την έννοια του « μεταφορικού μέσου ». Η κύρια λειτουργία μιας ιστιοφόρου θαλαμηγού, ιδιαίτερα μιας θαλαμηγού ανοικτής θαλάσσης, δεν είναι να μεταφέρει πρόσωπα ή πράγματα από ένα μέρος στο άλλο, αλλά αποκλειστικά η άσκηση του αθλήματος της ιστιοπλοΐας. Όποιος αναζητεί ένα μεταφορικό μέσο, για παράδειγμα από το

Κίελο προς την Κοπεγχάγη, δεν επιλέγει ασφαλώς μια ιστιοφόρο θαλαμηγό.

Ο προσφεύγων της κύριας δίκης προτείνει επομένως να δοθεί η εξής απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα:

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

2. Το *Finanzamt* ισχυρίζεται ότι η ειδική διάταξη της έκτης οδηγίας για τα μέσα μεταφοράς θεσπίστηκε χάριν της απλοποιήσεως της φορολογίας και προς αποφυγή ανυπέρβλητων προβλημάτων οριοθετήσεως και αποδείξεως στην πράξη. Η πρόθεση απλοποιήσεως, που αποτελεί τη βάση αυτής της κανονιστικής ρυθμίσεως, επιβάλλει να δοθεί ευρεία ερμηνεία στην έννοια « μεταφορικό μέσο », έτσι ώστε να εφαρμόζεται για όλα τα αντικείμενα τα οποία χρησιμεύουν για τη μεταφορά προσώπων και πραγμάτων, για τα οποία ακριβώς υφίστανται πρακτικές δυσκολίες όσον αφορά τον καθορισμό του τόπου χρησιμοποιήσεως. Προς στήριξη της απόψεώς του, το Finanzamt παραθέτει τη γνώμη της συμβουλευτικής επιτροπής του φόρου προστιθεμένης αξίας, της 22ας Σεπτεμβρίου 1983. Στη γνώμη αυτή αναφέρονται ως μεταφορικά μέσα, εκτός των χρησιμοποιούμενων για άθληση σκαφών και των σκαφών αναψυχής, και τα ποδήλατα και τα άλογα ιππασίας, που κανονικά εκμισθώνονται επίσης σχεδόν αποκλειστικά για αθλητικούς σκοπούς ή για την οργάνωση εκδηλώσεων αναψυχής ή ψυχαγωγίας. Το Finanzamt παρατηρεί ότι η υποστηριζόμενη από τον Hamann ερμηνεία του όρου « μεταφορικό μέσο » παραβλέπει το γεγονός ότι κάθε μεταφορά, όποιο και αν είναι το χρησιμοποιούμενο μέσο, δεν χρησιμεύει απλώς για τη μετακίνηση, αλλά έχει αναπόφευκτα άλλους κυρίως σκοπούς και επομένως δεν είναι δυνατή ή πραγματοποιήσιμη καμία οριοθέτηση ανάλογα με τον κύριο ή το δευτερεύοντα σκοπό της μετακινήσεως.

3. Η *κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας* θεωρεί ότι πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα. Αυτή η ερμηνεία προκύπτει από τη γενικά παραδεκτή σημασία της έννοιας « μεταφορικό μέσο », καθώς και από το νόημα και το σκοπό του κανόνα που θεσπίζεται με το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας. Αφού ο κοινοτικός νομοθέτης δεν θέλησε να προβεί στον ορισμό της υπό εξέταση έννοιας, είναι προφανές ότι βασίστηκε σχετικά στην πάγια γλωσσική συνήθεια και στην ομοιόμορφη διοικητική πρακτική που ακολουθείται ήδη από μακρού στα κράτη μέλη. Σύμφωνα με αυτή τη γλωσσική συνήθεια, είναι ουσιώδες για ένα μεταφορικό μέσο να χρησιμεύει για τη μετακίνηση προσώπων και εμπορευμάτων, η δε μετακίνηση πρέπει να είναι αυτοσκοπός ή ο κύριος σκοπός της δραστηριότητας. Επομένως, υπάρχουν δύο ουσιώδεις προϋποθέσεις για την έννοια του « μεταφορικού μέσου »: το εν λόγω μεταφορικό μέσο πρέπει να είναι άμεσα πρόσφορο για την πραγματοποίηση μετακινήσεων στο χώρο και πρέπει να χρησιμοποιείται, σύμφωνα με τον προορισμό του, για τη μεταφορά προσώπων ή πραγμάτων. Κατά την κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, η ιστιοφόρος θαλαμηγός πληροί και τις δύο προϋποθέσεις για το χαρακτηρισμό της ως μεταφορικού μέσου, έστω και αν χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την άθληση στην ιστιοπλοΐα. Ο σκοπός της μεταφοράς είναι άνευ σημασίας. Σύμφωνα με την έκτη οδηγία, η μίσθωση ενός αντικειμένου φορολογείται ως παροχή υπηρεσιών, ανεξάρτητα από το βαθμό και τον τρόπο χρησιμοποιήσεώς του. Η όλη ρύθμιση του άρθρου 9 της οδηγίας δεν αφορά το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι χρησιμοποίηση, αλλά περιορίζεται να καθορίσει τον τόπο όπου επιβάλλεται ο φόρος.

Την ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνει το άρθρο 15, σημείο 2, της έκτης οδηγίας, το οποίο κατα-

τάσσει ρητά τα σκάφη αναψυχής μεταξύ των μεταφορικών μέσων. Υποστηρίζεται επίσης από τη συμβουλευτική επιτροπή του φόρου προστιθεμένης αξίας, η οποία έλαβε θέση κατά τη 12η σύνοδό της (30 Ιουνίου έως 1η Ιουλίου 1987) υπέρ της κατατάξεως των χρησιμοποιούμενων για αθλητικές δραστηριότητες σκαφών και των σκαφών αναψυχής στα μεταφορικά μέσα.

4. Η *Επιτροπή* υποστηρίζει ότι, για να αποφευχθούν οι συγκρούσεις αρμοδιότητας στην περίπτωση που η παροχή υπηρεσιών μπορεί να εμπίπτει στη νομοθεσία περισσοτέρων του ενός κρατών μελών, η παράγραφος 1 του άρθρου 9, παρεκκλίνοντας από την αυστηρή αρχή της εδαφικότητας, θέτει το γενικό κανόνα ότι η υπηρεσία θεωρείται ότι παρέχεται στον τόπο όπου ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή τη μόνιμη εγκατάσταση από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες. Απ' αυτό το γενικό κανόνα η παράγραφος 2 θεσπίζει ορισμένες παρεκκλίσεις για ειδικές παροχές, για τις οποίες θα ήταν απρόσφορος ο πλασματικός χαρακτηρισμός του τόπου της έδρας του παρέχοντος ως του τόπου όπου παρέχονται οι υπηρεσίες και για τις οποίες ορίζει άλλα κριτήρια. Κατά την Επιτροπή, η εξ αντιδιαστολής ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο δ), έχει ως αποτέλεσμα ότι ο τόπος της παροχής υπηρεσιών που συνίσταται στην εκμίσθωση μεταφορικών μέσων είναι πάντοτε εκείνος στον οποίο βρίσκεται η έδρα του παρέχοντος τις υπηρεσίες, κατ' εφαρμογή της αρχής που θεσπίζεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1.

Στο ερώτημα δε αν ο όρος «μεταφορικό μέσο» περιλαμβάνει και τα ιστιοφόρα σκάφη η Επιτροπή θεωρεί ότι πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση. Η Επιτροπή ομολογεί ότι η έννοια «μεταφορικό μέσο» δεν ορίζεται ρητά στην έκτη οδηγία, υποστηρίζει εντούτοις ότι πρόκειται για κοινοτική έννοια, στην οποία πρέπει να δοθεί ευρεία ερμηνεία. Η ερμηνεία αυτή, η οποία θα μπορούσε να συναχθεί από τη γενικότητα της έννοιας που χρησιμοποιείται στο γερμανικό κείμενο της οδηγίας («außer Beförderungsmitteln»), επιβεβαιώνεται από τα κείμενα στις άλλες γλώσσες, όπου γίνεται λόγος για μεταφορικά μέσα κάθε τύπου. Το άρθρο 15, σημείο 2, της οδηγίας επιβεβαιώνει αυτή την ερμηνεία. Η έκφραση «ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου» σημαίνει σαφώς ότι τα σκάφη αναψυχής είναι μεταφορικά μέσα κατά την έννοια της έκτης οδηγίας. Κατά την Επιτροπή, στα κείμενα σε όλες τις γλώσσες ο κοινοτικός νομοθέτης προτίμησε να χρησιμοποιήσει ευρεία και γενική διατύπωση, η οποία πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με τις τρέχουσες γλωσσικές συνήθειες. Χρησιμοποιώντας την έκφραση «οποιουδήποτε μεταφορικού μέσου», ο κοινοτικός νομοθέτης θέλησε να επεκτείνει αυτή τη διάταξη σε όλα τα οχήματα τα οποία θα μπορούσαν να επιτελέσουν μια τέτοια λειτουργία, η δε έκφραση «οποιουδήποτε μεταφορικού μέσου» συμπεριλαμβάνει τα ιστιοφόρα σκάφη που είναι κατάλληλα για θαλάσσια ναυσιπλοΐα εκτός των εθνικών χωρικών υδάτων, ακόμα και αν ο πρωταρχικός σκοπός της χρησιμοποιήσεώς τους είναι η ναυσιπλοΐα για άθληση. Ένα ιστιοφόρο σκάφος, επομένως, είναι πάντοτε μεταφορικό μέσο, εφόσον χρησιμοποιείται για τη μετακίνηση από ένα μέρος σε άλλο. Αυτό όμως συμβαίνει πάντοτε με τις ιστιοφόρες θαλαμηγούς που είναι κατάλληλες για ναυσιπλοΐα στην ανοικτή θάλασσα.

Η Επιτροπή επισημαίνει ότι η συμβουλευτική επιτροπή του φόρου προστιθεμένης αξίας έλαβε θέση ομόφωνα το 1981 υπέρ της ευρείας ερμηνείας της έννοιας «μεταφορικό μέσο» και ότι η πλειοψηφία των αντιπροσωπειών θεώρησε ότι αυτή η έκφραση καλύπτει και τα σκάφη αναψυχής.

Η Επιτροπή αναφέρεται επίσης 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 μεταφο-

ρικών μέσων (ΕΕ L 105, σ. 59), η οποία προβλέπει τη χορήγηση ατέλειας από το φόρο κύκλου εργασιών και κάθε άλλο φόρο καταναλώσεως κατά την εισαγωγή ορισμένων μεταφορικών μέσων, μεταξύ των οποίων τα σκάφη αναψυχής. Η Επιτροπή θεωρεί ότι η έννοια « σκάφος αναψυχής » περιλαμβάνει τα σκάφη της υπό κρίση υποθέσεως.

Κατά την Επιτροπή, η ερμηνεία αυτή είναι επίσης σύμφωνη προς το πνεύμα της οδηγίας. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση της προτάσεως της Επιτροπής αναφορικά με την έκτη οδηγία, το γεγονός ότι το άρθρο 9, παράγραφος 1, όρισε ότι ο τόπος παροχής υπηρεσιών καθορίζεται βάσει της επαγγελματικής δραστηριότητας ή της κατοικίας του παρέχοντος τις υπηρεσίες οφείλεται κυρίως σε λόγους απλουστεύσεως και έγινε προς το σκοπό αποφυγής όλων των ερμηνευτικών δυσχερειών που προέκυπταν από την έννοια του « τόπου όπου γίνεται η χρήση ή η αξιοποίηση μιας υπηρεσίας ». Αντίθετα, στην περίπτωση μισθώσεως ενσώματων κινητών αγαθών, εξαιρέσει όλων των μεταφορικών μέσων τα οποία εξάγονται από τον εκμισθωτή ενός κράτους μέλους για να χρησιμοποιηθούν σε άλλο κράτος μέλος, ως τόπος παροχής της υπηρεσίας θεωρείται ότι είναι ο τόπος της χρησιμοποιήσεως αυτής. Αυτό κρίθηκε απαραίτητο για να αποφευχθούν οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού που θα μπορούσαν να προκύψουν από τις διαφορές των συντελεστών του φόρου προστιθεμένης αξίας. Αυτοί όμως οι λόγοι δεν ισχύουν για τα μεταφορικά μέσα. Πράγματι, θα ανέκυπταν προβλήματα ελέγχου, δεδομένου ότι τα αγαθά αυτά είναι εξ ορισμού κινητά και μπορούν να διασχίζουν εύκολα τα σύνορα. Αυτό το πρόβλημα ελέγχου τίθεται για τα αναφερόμενα στην υπό κρίση υπόθεση σκάφη αναψυχής, όπως ακριβώς και για τα άλλα μεταφορικά μέσα. Μια ερμηνεία διαφορετική από αυτήν που προτείνει η Επιτροπή θα δημιουργούσε ακριβώς τα προβλήματα, την αποφυγή των οποίων αποσκοπούσε η θέσπιση της απλουστευμένης ρυθμίσεως του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας.

Τέλος η Επιτροπή υπογραμίζει ότι στην υπό κρίση περίπτωση τα σκάφη δεν « εξάγονται από τον εκμισθωτή ενός κράτους μέλους για να χρησιμοποιηθούν σε άλλο κράτος μέλος«, όπως προβλέπει το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο δ). Αντίθετα, οι μισθωτές παραλαμβάνουν τα σκάφη στο λιμένα νηολογήσεως του Κιέλου. Επομένως δεν μπορεί να υπάρξει παρέκκλιση από την αρχή του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας, ακόμα και αν δεν θεωρηθούν οι εν λόγω θαλαμηγοί ως μεταφορικά μέσα κατά την έννοια της διατάξεως αυτής.

Κατόπιν όλων αυτών των παρατηρήσεων, η Επιτροπή προτείνει να δοθεί η εξής απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα:

« Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο δ), της έκτης οδηγίας πρέπει 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 διατάξεως αυτής της οδηγίας. »

F. A. Schockweiler
εισηγητής δικαστής