ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MARCO DARMON
της 30ής Ιουνίου 1993 *

Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Η αποζημίωση που οφείλει να καταβάλει ο εκμισθωτής στον μισθωτή κατόπιν της πρόωρης συμβατικής λύσεως (surrender) μισθώσεως υπόκειται σε ΦΠΑ, εξαιρούμενη από την απαλλαγή που αφορά τις μισθώσεις ακινήτων, την οποία προβλέπει το άρθρο 13 Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ [1]; Αυτό κατ' ουσίαν είναι το ζήτημα που έθεσε το Value Added Tax Tribunal, London Tribunal Centre.

2. Με σύμβαση της 14ης Απριλίου 1971 η Esso Pension Trust Ltd εκμίσθωσε στο γραφείο ορκωτών λογιστών Lubbock Fine and Company (στο εξής: Lubbock) γραφεία κείμενα στο Λονδίνο για διάρκεια είκοσι πέντε ετών και τριών μηνών, αρχόμενη από 29ης Σεπτεμβρίου 1970, με αρχικό μέσο μίσθωμα 35 300 λίρες στερλίνες (στο εξής: UK£) ετησίως [2].

3. Στις 14 Φεβρουαρίου 1990 η Guildhall Properties Ltd, η οποία κατέστη κύριος του ακινήτου, συνήψε με τη μισθώτρια εταιρία συμφωνία με τον τίτλο agreement to surrender [3], βάσει της οποίας η Lubbock παραιτήθηκε, υπέρ του κυρίου του ακινήτου, από την υπόλοιπη διάρκεια της μισθώσεως και δέχθηκε να αποδώσει το μίσθιο (the tenant agrees that on 1st June 1990 it will surrender all its estate interests and rights in the Premises to the Landlord), έναντι ανταλλάγματος ύψους 850 000 UK£, περιλαμβανομένου ΦΠΑ ύψους 110 869,56 UK£.

4. Η συμφωνία εκτελέστηκε και ο κύριος του ακινήτου κατέβαλε το ποσό αυτό. Με πράξη της 1ης Ιουνίου 1990 απήλαξε τη Lubbock από όλες τις υποχρεώσεις και απαιτήσεις τις συνδεόμενες με τη μίσθωση.

5. Οι φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου ζήτησαν από τη Lubbock να καταβάλει τον ΦΠΑ, ύψους 110 869,56 UK£, τον οποίο όμως η τελευταία αμφισβητεί ότι υποχρεούται να καταβάλει, με προσφυγή της ενώπιον του Value Added Tax Tribunal, επικαλούμενη το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας.

6. Το άρθρο αυτό, υπό τον τίτλο «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας», ορίζει συγκεκριμένα:

«(...)

Β. Λοιπές απαλλαγές

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:

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

1 — Έκτη οδηγία 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 — Βλ. παρατηρήσεις της προσφεύγουσας, παράρτημα Γ.

3 — Όπ.π.

α)(...)

β) τις μισθώσεις ακινήτων, εξαιρέσει:

1. των πράξεων παροχής καταλύματος, όπως ορίζονται από τη 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 τη 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·

(...)

ζ) τις παραδόσεις κτιρίων ή μέρους κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους, πλην των προβλεπομένων στο άρθρο 4, παράγραφος 3, περίπτωση α'·

(...)

Γ. Δικαίωμα επιλογής

Τα κράτη μέλη δύνανται να χορηγούν στους υποκειμένους στο φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως στις περιπτώσεις:

α) μισθώσεως ακινήτων·

β) των αναφερομένων πράξεων υπό Β (...) ζ' (...).

Τα κράτη μέλη δύνανται να περιορίζουν την έκταση του δικαιώματος επιλογής, καθορίζουν δε τον τρόπο ασκήσεως αυτού του δικαιώματος.»

7. Πριν από το 1989 οι απαλλασσόμενες από ΦΠΑ πράξεις απαριθμούντο στο σημείο 1 της ομάδας 1 του παραρτήματος 6 του βρετανικού νόμου Value Added Taxes Act του 1983 ο οποίος, υπό την επιφύλαξη εξαιρέσεων, προέβλεπε ιδίως ότι απαλλάσσεται «η παροχή, η μεταβίβαση, η απόδοση οποιουδήποτε τίτλου ή δικαιώματος επί ακινήτου ή οποιασδήποτε αδείας κατοχής ακινήτου». Συνεπώς, μέχρι της ημερομηνίας αυτής, η καταβαλλόμενη λόγω λύσεως μισθώσεως αποζημίωση δεν υπόκειτο σε ΦΠΑ.

8. Κατόπιν της αποφάσεως του Δικαστηρίου, της 21ης Ιουνίου 1988, στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου [4], που διαπίστωσε παράβαση του εν λόγω κράτους επειδή διατήρησε σε ισχύ την εφαρμογή μηδενικού συντελεστή ΦΠΑ για ορισμένες παραδόσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, η βρετανική νομοθεσία τροποποιήθηκε με τον Finance Act 1989.

9. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι κατόπιν της τροποποιήσεως αυτής επιβλήθηκε ΦΠΑ επί της λύσεως μισθώσεως υπέρ

4 — Υπόθεση 416/85, Συλλογή σ. 3127.

του κυρίου του ακινήτου, δηλαδή επί πράξεως όπως αυτή της κύριας δίκης, πράγμα που δεν αμφισβητεί η Lubbock. Ανακύπτει όμως το ζήτημα αν η νέα αυτή νομοθετική ρύθμιση, είναι, ως προς το θέμα αυτό, σύμφωνη με τις προαναφερθείσες κοινοτικές διατάξεις. Το αιτούν δικαστήριο υπέβαλε, προς τούτο, τρία ερωτήματα [5], τα οποία συνοπτικά έχουν ως εξής:

1) Η έννοια της «μισθώσεως ακινήτων» του άρθρου 13 Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, περιλαμβάνει την πρόωρη λύση μισθώσεως έναντι αποζημιώσεως του μισθωτή;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, μπορεί ένα κράτος μέλος να εξαιρέσει αυτή την πράξη λύσεως μισθώσεως, υποβάλοντάς την σε φόρο, δυνάμει της τελευταίας φράσεως του άρθρου 13 Β, στοιχείο β';

3) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, η λύση μισθώσεως έναντι καταβολής αποζημιώσεως είναι παράδοση κατά την έννοια του άρθρου 13 Β, στοιχείο ζ';

10. Νομίζω ότι επιβάλλεται να γίνουν τρεις προκαταρκτικές παρατηρήσεις.

11. Δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας «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 αυτή».

5 — Το κείμενό τους περιλαμβάνεται στο σημείο Γ-4 της έκθεσης ακροατηρίου.

12. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, μια οικονομική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

13. Συνεπώς, η έκτη οδηγία διαγράφει ευρύ πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, καθόσον περιλαμβάνονται σ' αυτό όλες οι οικονομικές δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες [6]. Στην πέμπτη αιτιολογική σκέψη της πρώτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967 περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών [7] τονιζόταν ήδη ότι:

«Το σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας φθάνει στη μεγαλύτερη απλούστευση και στη μεγαλύτερη ουδετερότητα, όταν ο φόρος *εισπράττεται κατά τρόπο όσο το δυνατό γενικότερο* και όταν το πεδίο εφαρμογής του περιλαμβάνει όλα τα στάδια της παραγωγής και διανομής, όπως επίσης και τον τομέα παροχής υπηρεσιών (...)» [8].

14. Συνεπώς, ο ΦΠΑ επιβάλλεται επί των παντός είδους παραδόσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας, υπό την μόνη επιφύλαξη των εξαιρέσεων που προβλέπει η ίδια η έκτη οδηγία. Οι εξαιρέσεις αυτές είναι, εξάλλου, περιορισμένες «για να καταστεί δυνατή η εφαρμογή του συστήματος κατά τρόπο απλό και ουδέτερο και να διατηρηθεί ο κανονικός συντελεστής του φόρου σε λογικά όρια» [9].

6 — Άρθρο 4, παράγραφος 2. Βλ. απόφαση της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiele Acties κατά Staatssecretaris van Financiën (Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 10).

7 — Οδηγία 67/227/ΕΟΚ, ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3.

8 — Η υπογραμμίσεις δικές μου.

9 — Τέταρτη αιτιολογική σκέψη της δεύτερης οδηγίας (οδηγία 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5).

15. Το Δικαστήριο ερμηνεύει συσταλτικώς τις απαλλαγές αυτές. Έχει, για παράδειγμα, υπογραμμίσει, αναφορικά με την άσκηση δημοσίου χαρακτήρα καθηκόντων, έναντι αμοιβής, εκ μέρους των συμβολαιογράφων και των δικαστικών επιμελητών, ότι:

«Οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ που ρητώς προβλέπει το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας, μεταξύ άλλων, υπέρ των δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος και η ευχέρεια που παρέχεται στα κράτη από το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', σε συνδυασμό με το παράρτημα ΣΤ (...) καθιστούν εμφανές ότι όλες οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται επ' ανταλλάγματι από τους ασκούντες ελευθέρια επαγγέλματα και επαγγέλματα εξομοιούμενα προς αυτά υπόκεινται, κατ' αρχήν, στον ΦΠΑ» [10].

16. Το Δικαστήριο έχει αρνηθεί διασταλτική ερμηνεία των απαλλαγών που προβλέπει η οδηγία, στην περίπτωση που δεν έχει αποδειχθεί η ύπαρξη στοιχείων ερμηνείας που να επιτρέπουν επέκταση της απαλλαγής που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις, ειδικότερα δε το άρθρο 13 [11].

17. Σχετικά με την απαλλαγή υπέρ οργανισμών δημοσίου δικαίου, που προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 5, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι:

«(...) χαρακτηριστικό της έκτης οδηγίας είναι ο γενικός χαρακτήρας του πεδίου εφαρμογής της και το γεγονός ότι όλες οι απαλλαγές πρέπει να είναι ρητές και ακριβείς» [12].

18. Στην απόφαση Stichting Uitvoering Financiele Acties [13], το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι:

«(...) οι όροι που χρησιμοποιούνται για τις απαλλαγές που αναφέρονται στο άρθρο 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή σύμφωνα με την οποία ο φόρος κύκλου εργασιών επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στο φόρο» [14].

19. Ευλόγως λοιπόν κρίνοντας επί εξαιρέσεως από την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 13 Β, στοιχείο β', της οδηγίας για τη μίσθωση ακινήτων — η οποία συνίστατο στην υπαγωγή των πράξεων τις οποίες αφορούσε υπό το γενικό καθεστώς της οδηγίας — το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η εξαίρεση αυτή δεν μπορούσε να ερμηνευθεί συσταλτικώς [15].

20. Οι απαλλαγές πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς για τον πρόσθετο λόγο ότι μπορούν να διασπάσουν την αλυσίδα εκπτώσεων μεταξύ υποκειμένων στο φόρο και να προκαλέσουν φορολογική επιβάρυνση λόγω αδυναμίας εκπτώσεως προκαταβληθέντος φόρου [16]. Αυτά τα υπολείμματα φόρου μπορούν να προκαλέσουν στρεβλώσεις στο οικονομικό κύκλωμα εκτός αν οι υποκείμενοι στο φόρο έχουν δικαίωμα επιλογής.

10 — Απόφαση της 26ης Μαρτίου 1987, 235/85, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 1987, σ. 1471, σκέψη 11).

11 — Απόφαση της 11ης Ιουλίου 1985, 107/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1985, σ. 2655, σκέψη 20).

12 — Απόφαση της 26ης Μαρτίου 1987, προαναφερθείσα, σκέψη 19.

13 — Βλ. παραπομπή ανωτέρω υποσημείωση 6.

14 — Σκέψη 13. Βλ., επίσης, τις αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 1989, 51/88, Hamann (Συλλογή 1989, σ. 767, σκέψη 19), της 21ης Φεβρουαρίου 1989, 203/87, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1989, σ. 371, σκέψη 9), της 26ης Ιουνίου 1990, C-185/89, Velker International Oil Company (Συλλογή 1990, σ. I-2561, σκέψη 19), και της 25ης Μαΐου 1993, C-193/91, Mohsche (που δεν έχει ακόμα δημοσιευθεί στη Συλλογή, σκέψεις 13 και 14).

15 — Απόφαση της 13ης Ιουλίου 1989, 173/88, Skatteministeriet κατά Morten Henriksen (Συλλογή 1989, σ. 2763, σκέψη 12).

16 — Βλ. κατωτέρω, παράγραφοι 29 επ.

21. Μία δεύτερη προκαταρκτική παρατήρηση. Κατά την ενδέκατη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας, «πρέπει να καταρτισθεί *κοινός πίνακας* απαλλαγών με σκοπό την ομοιόμορφη είσπραξη των ιδίων πόρων σε όλα τα κράτη μέλη» [17]. Συνεπώς, μολονότι το άρθρο 13 Β της έκτης οδηγίας παραπέμπει στις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη («τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν»), οι προβλεπόμενες στο άρθρο αυτό απαλλαγές πρέπει να εκληφθούν ως ανταποκρινόμενες σε αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου [18] ώστε να καταστεί δυνατός «ο καθορισμός κατά τρόπο ομοιόμορφο και σύμφωνα με κοινοτικούς κανόνες της βάσεως επιβολής του φόρου προστιθεμένης αξίας» [19].

22. Τέλος, μία τρίτη παρατήρηση.

23. Σχετικά με τον ΦΠΑ επί ακινήτων ανακύπτουν ορισμένα ειδικά προβλήματα [20]. Εμπίπτουν στις διατάξεις της έκτης οδηγίας διττώς [21]:

1) ως τελικό προϊόν παραδιδόμενο, στο τέλος του οικονομικού κύκλου παραγωγής, στον τελικό καταναλωτή·

2) ως μέσο που συμβάλλει στην παραγωγή και του οποίου το κόστος μετακυλίεται στην τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών.

17 — Η υπογράμμιση δική μου.

18 — Βλ. σκέψη 11 της αποφάσεως Stichting Uitvoering Financiele Actics, προαναφερθείσα.

19 — Απόφαση της 14ης Μαΐου 1985, 139/84, Van Dijk's (Συλλογή 1985, σ. 1405, σκέψη 19). Βλ., επίσης, στο ίδιο πνεύμα, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Da Cruz Vilaça στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 24ης Μαΐου 1988, 122/87, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1988, σ. 2685).

20 — Όπως για παράδειγμα το πρόβλημα της σωρεύσεως των φόρων.

21 — Βλ. σχετικώς το παράρτημα 1 των παρατηρήσεων της Επιτροπής: επεξηγηματικό υπόμνημα επισυναπτόμενο στην πρόταση έκτης οδηγίας του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως της νομοθεσίας των κρατών μελών.

24. Από την πρώτη άποψη, ο κύκλος παραγωγής ενός ακινήτου, από την αγορά του έως την πρώτη πώλησή του, με ενδιαμέσως τις πράξεις που αφορούν την κατασκευή του, εξομοιούται συνήθως με τον κύκλο παραγωγής ενός εμπορεύματος και, συνεπώς, υπόκειται σε ΦΠΑ.

25. Ειδικότερα, μπορεί να υποβληθεί σε ΦΠΑ με αφορμή μία μεμονωμένη πράξη. Στο άρθρο 4, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας ορίζεται ότι «τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεωρούν επίσης ως υποκείμενο στον φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί επ' ευκαιρία (...)

α) παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους, που πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά (...)·

β) παράδοση γηπέδων προς οικοδόμηση».

26. Στην περίπτωση αυτή ο ΦΠΑ επιβάλλεται επί της τελικής τιμής του ακινήτου, οποιεσδήποτε και αν είναι οι συνιστώσες αυτής της τιμής. Με το κριτήριο της «πρώτης εγκαταστάσεως» προσδιορίζεται ο χρόνος κατά τον οποίο το ακίνητο εξέρχεται από τον κύκλο της παραγωγής και καθίσταται αντικείμενο καταναλώσεως, με την εγκατάσταση σ' αυτό του κυρίου ή ενός μισθωτή.

27. Από την άλλη άποψη, όταν πρόκειται για κτίρια μετά την πρώτη παράδοσή τους, επιβάλλεται να γίνει μία διάκριση.

28. Κτίριο προοριζόμενο για κατοικία εξαιρείται του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ,

καθόσον έχει ήδη «καταναλωθεί», αν μπορεί να χρησιμοποιηθεί αυτός ο όρος, με την πρώτη εγκατάσταση σ' αυτό. Συνεπώς, οι σχετικές με αυτό πράξεις απαλλάσσονται, κατ' αρχήν.

29. Εάν προορίζεται προς πώληση ή διάθεση σε πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, το οποίο ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, το ακίνητο επιστρέφει στο οικονομικό κύκλωμα και οι σχετικές με αυτό πράξεις υπόκεινται στο φόρο. Πράγματι, όπως τονίστηκε, εάν έχει απαλλαγεί για μια συγκεκριμένη πράξη, ο υποκείμενος στο φόρο δεν οφείλει να καταβάλει φόρο για τη συγκεκριμένη πράξη, αλλά ούτε μπορεί να εκπέσει προκαταβληθέντες φόρους, ούτε να μετακυλήσει τυχόν επιβάρυνση σε μετέπειτα στάδια [22]. Συνεπώς, απαλλαγή του από τον ΦΠΑ συνεπάγεται αύξηση της φορολογικής του επιβαρύνσεως. Μπορεί, επομένως, το συμφέρον του φορολογουμένου να είναι η υπαγωγή του σε ΦΠΑ.

30. Τί συμβαίνει στον τομέα των μισθώσεων; Είναι η πράξη αυτή φορολογικώς «ουδέτερη»;

31. Η υπαγωγή στον ΦΠΑ μπορεί να έχει σημαντικές επιπτώσεις στην κατάσταση τόσο του μισθωτή όσο και του εκμισθωτή.

32. Ο καταβαλλόμενος επί των μισθωμάτων ΦΠΑ μπορεί να εκπέσει αν η μίσθωση σχετίζεται με υποκείμενες στο φόρο πράξεις [23], όπως στην περίπτωση εμπορικής δραστηριότητας.

33. Αυτός ο δυνάμενος να εκπέσει ΦΠΑ μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, να αντικαταστήσει φόρους των οποίων είναι αδύνατη η ανάκτηση, όπως το τέλος καταχωρήσεως [24].

34. Ο εκμισθωτής μπορεί, ενδεχομένως, να εκπέσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε στο πλαίσιο δαπανών σχετιζομένων με τη μίσθωση, όπως για εργασίες επισκευής ενόψει της εκμισθώσεως [25]. Ομοίως, σε ορισμένες περιπτώσεις, ο ΦΠΑ που αναλογεί στις δαπάνες αγοράς του εκμισθωθέντος ακινήτου μπορεί να εκπέσει από τον φόρο που επιβάλλεται επί των μισθωμάτων.

35. Διαπνεόμενη από αυτές τις αρχές η έκτη οδηγία ορίζει ότι 1) οι μισθώσεις ακινήτων απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ (άρθρο 13 Β, στοιχείο β')· 2) για τις πράξεις αυτές τα κράτη μέλη δύνανται να παρέχουν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως (άρθρο 13 Γ): γι' αυτό τον λόγο, ενώ επί ορισμένων μισθώσεων επιβάλλεται φόρος επί άλλων δεν επιβάλλεται.

36. Τί συμβαίνει στην περίπτωση που ο εκμισθωτής και ο μισθωτής συμφωνούν την πρόωρη λύση της μισθώσεως;

37. Η λύση μισθώσεως έναντι ανταλλάγματος μπορεί να θεωρηθεί ως «μίσθωση ακινήτων», κατά την έννοια του άρθρου 13 Β, στοιχείο β';

38. Όπως ήδη ανέφερα, στους χρησιμοποιούμενους στις κοινοτικές οδηγίες περί ΦΠΑ όρους πρέπει να δίδεται ορισμός κοινοτικός [26].

22 — Αποφάσεις της 19ης Ιανουαρίου 1982, 8/91, Becker (Συλλογή 1982, σ. 53, σκέψη 44), και της 14ης Ιουλίου 1988, 207/87, Weissgerber (Συλλογή 1988, σ. 4433, σκέψη 13).

23 — Βλ. άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

24 — Βλ. E. Bours, «Rapport sur l'application de la TVA aux opérations immobilières au sein de la Communauté», Μελέτες της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, σειρά «ανταγωνισμός», 1971, σ. 138.

25 — Όπ.π., σ. 135.

26 — Βλ. ανωτέρω, σκέψη 21.

39. Δεν αμφισβητείται ότι μίσθωση είναι η σύμβαση με την οποία ο κύριος παραχωρεί, έναντι μισθώματος, ορισμένα δικαιώματα επί του ακινήτου, όπως το δικαίωμα κατοχής, παρά τις κάποιες σχετικές αποκλίσεις των εθνικών νομοθεσιών [27].

40. Είναι, εξάλλου, σαφές ότι με την λύση της παύει να ισχύει η σύμβαση, απαλλάσσονται οι συμβαλλόμενοι από τις υποχρεώσεις τους και επανακτά ο κύριος το σύνολο των δικαιωμάτων του επί του ακινήτου.

41. Συνεπώς, ο εκμισθωτής δεν αποκτά από τον μισθωτή δικαίωμα κατοχής επί του ακινήτου: απλώς επανακτά τα δικαιώματά του. Εξάλλου, η καταβαλλόμενη αποζημίωση δεν έχει καμία ομοιότητα με το μίσθωμα.

42. Ωστόσο, δεν συμμερίζομαι την άποψη της Βρετανικής Κυβερνήσεως ότι συνέπεια της λύσεως της μισθώσεως είναι ότι «ούτε δημιουργεί ούτε παρέχει τίποτα» [28]. Πράγματι, θα κατέβαλε ο κύριος αποζημίωση — η οποία μάλιστα μπορεί να είναι σημαντική — αν δεν αποκόμιζε κανένα όφελος από την πράξη αυτή;

43. Προκειμένου να καθορισθεί αν η συμβατική πρόωρη λύση μισθώσεως περιλαμβάνεται στην έννοια του όρου «μίσθωση ακινήτων», πρέπει ο όρος αυτός να ερμηνευθεί λαμβανομένου υπόψη «του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται, καθώς και του σκοπού και της οικονομίας της έκτης οδηγίας» [29].

44. Η προσέγγιση πρέπει να είναι τελολογική και οι συνέπειες του ΦΠΑ επί της λύσεως της μισθώσεως πρέπει να εκτιμηθούν υπό το φως του κοινού συστήματος σκοπός του οποίου είναι η θέσπιση,

«επί βάσεων κοινών για όλα τα κράτη μέλη, ενός γενικού φόρου καταναλώσεως επί των παραδόσεων αγαθών, της παροχής υπηρεσιών και της εισαγωγής αγαθών, ανάλογου προς την τιμή τους, *ανεξάρτητα από τον αριθμό των συναλλαγών που πραγματοποιούνται μέχρι τον τελικό καταναλωτή, φόρο ο οποίος σε κάθε στάδιο πλήττει μόνο την προστιθέμενη αξία και, σε τελική ανάλυση, επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή*» [30].

45. Στον τομέα των μισθώσεων, τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται σε φόρο και δεν εμπίπτουν σε καμία από τις περιπτώσεις επιβολής ΦΠΑ, απαλλάσσονται κανονικώς από τον ΦΠΑ επί των μισθωμάτων. Αντιθέτως, πρέπει να αναγνωρισθεί στα κράτη μέλη η δυνατότητα να παρέχουν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής του ΦΠΑ, διότι άλλως η φορολογική επιβάρυνση των εν λόγω φορολογουμένων θα είναι μεγαλύτερη, καθόσον η απαλλαγή κωλύει την έκπτωση προκαταβληθέντων φόρων [31].

46. Όταν εκμισθώνεται ένα ακίνητο, το μίσθωμα αντιπροσωπεύει την αντιπαροχή για την χορήγηση του δικαιώματος κατοχής στον μισθωτή.

27 — Κατά την άποψή μου, μισθώσεις κατά την έννοια του κοινοτικού δικαίου είναι οι θεσμοί που εκφράζουν οι γαλλικοί όροι lease, licence, bail και convention d'occupation précaire.

28 — Παρατηρήσεις της Βρετανικής Κυβερνήσεως, σημείο 21.

29 — Σκέψη 17 της αποφάσεως της 26ης Ιουνίου 1990, Velker International Oil Company, προαναφερθείσα.

30 — Απόφαση της 3ης Μαρτίου 1988, 252/86, Bergandi, η υπογράμμιση είναι δική μου (Συλλογή 1988, σ. 1343, σκέψη 8).

31 — Βλ. ανωτέρω, σημείο 30 επ.

47. Στην περίπτωση που οι συμβαλλόμενοι λύουν την μίσθωση προώρως, ο μισθωτής παραιτείται από την κατοχή του ακινήτου για την εναπομένουσα περίοδο της μισθώσεως παρέχοντας στον κύριο τη δυνατότητα είτε να εγκατασταθεί ο ίδιος στο ακίνητο είτε να το εκμισθώσει σε άλλον μισθωτή είτε να το πωλήσει. Η αποζημίωση που καταβάλλει στην περίπτωση αυτή ο εκμισθωτής είναι το αντάλλαγμα για την απόδοση του ακινήτου, το δε ύψος της εξαρτάται από την εναπομένουσα διάρκεια της μισθώσεως.

48. Δεν χωρεί αμφιβολία ότι ο μισθωτής παρέχει υπηρεσία — δυνάμενη να μετρηθεί οικονομικώς — στον εκμισθωτή και ότι αυτό που του αποδίδει είναι ακριβώς της ίδιας φύσεως με εκείνο που ο ίδιος θα μπορούσε να υπομισθώσει σε τρίτον: δηλαδή κατοχή του ακινήτου για την εναπομένουσα διάρκεια της μισθώσεως, μολονότι ο εκμισθωτής έχει την εξουσία, την οποία ουδέποτε απώλεσε, να πωλήσει το ακίνητο.

49. Μπορεί, επομένως, η πράξη της λύσεως της μισθώσεως να υπαχθεί σε φορολογικό καθεστώς διαφορετικό από την ίδια τη μίσθωση;

50. Θα αναφερθώ σε δύο παραδείγματα.

51. Ας υποθεθεί υποκείμενος σε φόρο κύριος ο οποίος συνάπτει σύμβαση εμπορικής μισθώσεως με έναν έμπορο. Κατ' εφαρμογή του άρθρου 13 Γ, στοιχείο α', η μίσθωση αυτή μπορεί να υπαχθεί σε ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να υπόκεινται επίσης στο φόρο και τα μισθώματα.

52. Μπορεί να απαλλαγεί η λύση της μισθώσεως ενώ 1) έχει συνέπειες όμοιες με εκείνες της αρχικής μισθώσεως: τη διάθεση δηλαδή του ακινήτου σε έναν από τους συμβαλλόμενους και 2) η απαλλαγή αυτή διασπά την αλυσίδα των εκπτώσεων και προκαλεί στρεβλώσεις στο οικονομικό κύκλωμα;

53. Πράγματι, πώς θα μπορούσε ο μισθωτής να αναζητήσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε επ' ευκαιρία σημαντικών επισκευών ή βελτιώσεων που πραγματοποίησε κατά τη διάρκεια της μισθώσεως αν η καταβαλλόμενη λόγω της λύσεως της μισθώσεως αποζημίωση δεν υπόκειται σε φόρο; Εξάλλου, πώς μια τέτοια απαλλαγή μπορεί να συμβιβαστεί με το γεγονός ότι, σε περίπτωση που δεν υπήρχε λύση της μισθώσεως, ο δε μισθωτής υπομίσθωνε το ακίνητο στον κύριο, η πράξη αυτή θα υπόκειτο σε ΦΠΑ [32];

54. Αντιθέτως, ας υποτεθεί υποκείμενος σε φόρο κύριος ο οποίος εκμισθώνει ακίνητο σε επίσης υποκείμενο σε φόρο μισθωτή, χωρίς όμως δικαίωμα εκπτώσεως: το άρθρο 13 Β, στοιχείο β', απαλλάσσει τη μίσθωση από ΦΠΑ. Αν υπαχθεί σε ΦΠΑ η πρόωρη λύση μισθώσεως, οπόταν ο κύριος θα έχει τη δυνατότητα να διαθέσει ελεύθερα το μίσθιο για τον εναπομένοντα χρόνο — ο εκμισθωτής δεν θα έχει τη δυνατότητα να αναζητήσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ. Πρέπει, επίσης, να σημειωθεί ότι η υπομίσθωση του ακινήτου από τον μισθωτή στον κύριο — πράξη που θα είχε την ίδια συνέπεια — δεν θα υπόκειτο σε φόρο.

55. Θεωρώ προς τούτο ότι το φορολογικό καθεστώς της λύσεως μισθώσεως πρέπει να είναι όμοιο με εκείνο που διέπει τη μίσθωση: αυτό επιβάλλει η συνεπής εφαρμογή της έκτης οδηγίας και η τήρηση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

56. Γι' αυτό τον λόγο η πράξη λύσεως μισθώσεως εμπίπτει, κατά τη γνώμη μου, στο άρθρο 13 Β, στοιχείο β', ή, ενδεχομένως, στο άρθρο 13 Γ, στοιχείο α'.

32 — Πράγματι, δεν χωρεί αμφιβολία ότι η υπομίσθωση υπάγεται στο ίδιο φορολογικό καθεστώς με τη μίσθωση.

57. Ας μου επιτραπεί να προσθέσω ότι, αντιθέτως προς την άποψη της Επιτροπής, θεωρώ ότι η απόφαση Henriksen [33] δεν μπορεί λυσιτελώς να προβληθεί στην παρούσα υπόθεση.

58. Καλούμενο στην υπόθεση εκείνη να ερμηνεύσει την προβλεπόμενη στο άρθρο 13 Β, στοιχείο β', περίπτωση 2, εξαίρεση από την απαλλαγή, το Δικαστήριο έλαβε υπόψη του το ουσιαστικό αντικείμενο της μισθώσεως και έκρινε ότι, όσον αφορά το εφαρμοστέο φορολογικό καθεστώς, η μίσθωση χώρου σταθμεύσεως συνεχόμενου με οικία δεν μπορεί να αποχωρισθεί από τη μίσθωση της ίδιας της οικίας, δεδομένου ότι οι δύο μισθώσεις *«αποτελούν ενιαία οικονομική πράξη»* [34].

59. Η μίσθωση ακινήτου και η παραίτηση του μισθωτή από τα δικαιώματά του αποτελούν *δύο πράξεις οικονομικώς και νομικώς χωριστές*. Δεν αντιλαμβάνομαι, συνεπώς, πώς η αρχή του accessorium sequitur principale, που η απόφαση Henriksen εφάρμοσε στο αντικείμενο της μισθώσεως, μπορεί να επεκταθεί σε διαδοχικές πράξεις, η αρχή των οποίων ανάγεται στη μίσθωση.

60. Θεωρώ ότι η προτεινόμενη λύση ενισχύεται από δύο ακόμη σκέψεις.

61. Πρώτον, είναι αξιοσημείωτο ότι κατά τη νομοθεσία πολλών κρατών μελών υφίσταται σύνδεσμος μεταξύ της φορολογήσεως της μισθώσεως και της φορολογήσεως της αποζημιώσεως που καταβάλλει εκμισθωτής. Αυτό συμβαίνει στο ιταλικό δίκαιο το οποίο υπάγει ρητώς τη λύση μισθώσεως στο ίδιο φορολογικό καθεστώς που ισχύει για την ίδια τη μίσθωση, καθώς και στο γαλλικό δίκαιο, το οποίο προβλέπει ότι η αποζημίωση υπόκειται σε φόρο όταν καταβάλλεται σε υποκείμενο στον ΦΠΑ, ότι συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα και, ιδίως, ότι καταβάλλεται στο πλαίσιο των συνηθισμένων κινδύνων του επαγγέλματος.

62. Δεύτερον, θεωρώ ότι υπαγωγή της πρόωρης λύσεως μισθώσεως στην έννοια της μισθώσεως ακινήτων συνάδει με τον σκοπό της έκτης οδηγίας: η θέσπιση κανόνων *απλών* [35].

63. Προχωρώ λοιπόν στην εξέταση του δευτέρου ερωτήματος.

64. Όπως προανέφερα, το άρθρο 13 Β, στοιχείο β', απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τη μίσθωση ακινήτων υπό την επιφύλαξη τεσσάρων εξαιρέσεων και διευκρινίζει, στο τελευταίο του εδάφιο, ότι «τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν περαιτέρω εξαιρέσεις από *το πεδίο εφαρμογής* της εν λόγω απαλλαγής» [36].

65. Έχει τη δυνατότητα ένα κράτος μέλος να εξαιρέσει από το πεδίο εφαρμογής της απαλλακτικής διατάξεως του άρθρου 13 Β, στοιχείο β', την πρόωρη λύση μισθώσεως έναντι καταβολής ανταλλάγματος, επιβάλλοντας επ' αυτής ΦΠΑ;

66. Οι εξαιρέσεις από την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 13 Β, στοιχείο β', είναι εξαιρετικά περιορισμένες. Η πρώτη εξηγείται από το γεγονός ότι η κατάλυση σε ξενοδοχείο δεν χαρακτηρίζεται μίσθωση από τη νομοθεσία πολλών χωρών, αλλά προσομοιάζεται με απλή παροχή αδείας. Η δεύτερη αφορά τη μίσθωση ακινήτου για

33 — Βλ. παραπομπή ανωτέρω στην υποσημείωση 15.

34 — Σκέψη 15, η υπογράμμιση δική μου.

35 — Βλ. σχετικώς το άρθρο 13 Α, σημείο 1.

36 — Η υπογράμμιση δική μου.

ειδικό σκοπό (στάθμευση αυτοκινήτου). Οι δύο τελευταίες αφορούν τη μίσθωση αγαθών συνδεομένων με ακίνητα.

67. Δε νομίζω, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, ότι η ερμηνευτική αρχή ejusdem generis περιορίζει τη δυνατότητα των κρατών μελών να θεσπίζουν πρόσθετες εξαιρέσεις από την απαλλαγή που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 13 Β, στοιχείο β', σε ορισμένες συναφείς ή παρόμοιες περιπτώσεις με τις τέσσερις εξαιρέσεις που απαριθμούνται στην εν λόγω διάταξη [37]. Εξάλλου, όπως υπογραμμίστηκε κατά την προφορική διαδικασία ποιό θα μπορούσε να είναι το genus;

68. Στο πλαίσιο του άρθρου 13 παρέχεται ευρεία ευχέρεια στα κράτη μέλη, τα οποία μπορούν να καθορίζουν τις προϋποθέσεις απαλλαγής, μπορούν να παρέχουν στους φορολογουμένους τους το δικαίωμα επιλογής υπέρ της φορολογήσεως της μισθώσεως ακινήτων και μπορούν να περιορίζουν την έκταση αυτού του δικαιώματος επιλογής (άρθρο 13 Γ).

69. Ωστόσο, πιστεύω ότι αυτοτελώς εξεταζόμενη, η συμβατική πρόωρη λύση μισθώσεως δεν πρέπει να εξαιρεθεί από την απαλλαγή.

70. Η πράξη αυτή, όπως και η ίδια η μίσθωση, παράγει, όπως έχω ήδη υπογραμμίσει, ανάλογα αποτελέσματα. Οι μισθώσεις ακινήτων υπάγονται, κατ' αρχήν και υπό την επιφύλαξη ασκήσεως δικαιώματος επιλογής, στο απαλλακτικό καθεστώς. Θα μπορούσε, λοιπόν, να επιτραπεί στα κράτη μέλη να υπαγάγουν την συμβατική λύση μισθώσεως σε σύστημα φόρου ενώ 1) αν δεν είναι υποκείμενος σε φόρο ο καταβάλλων τον ΦΠΑ εκμισθωτής δεν έχει τη δυνατότητα να τον αναζητήσει και 2) ενδεχόμενη υπομίσθωση εκ μέρους του μισθωτή κατ' αρχήν απαλλάσσεται;

71. Η διάκριση που υφίσταται σχετικά με τις μισθώσεις (απαλλαγή/δικαίωμα επιλογής) πρέπει επίσης να εφαρμόζεται και στην περίπτωση της συμβατικής λύσεως μισθώσεως.

72. Για το λόγο αυτό προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει αρνητικά στο δεύτερο ερώτημα.

73. Ενόψει των απαντήσεων που προτείνω στα δύο πρώτα ερωτήματα, θεωρώ ότι το τρίτο καθίσταται άνευ αντικειμένου. Θα το εξετάσω, κατά συνέπεια, εκ του περισσού.

74. Η συμβατική πρόωρη λύση μισθώσεως εμπίπτει στο περιεχόμενο του όρου «παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους, πλην των προβλεπομένων στο άρθρο 4, παράγραφος 3, περίπτωση α'»;

75. Δεν χωρεί αμφιβολία ότι η τελευταία αυτή διάταξη — η οποία αφορά την παράδοση κτιρίου πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτό — δεν αφορά την παρούσα υπόθεση.

76. Το άρθρο 13 Β, στοιχείο ζ', προβλέπει εξαίρεση από τη γενική αρχή που θέτει το

37 — Βλ. παρατηρήσεις της Επιτροπής, σημείο 6.6.

άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, κατά το οποίο οι παραδόσεις αγαθών υπόκεινται σε ΦΠΑ.

77. Συνεπώς, μια συγκεκριμένη πράξη μπορεί να υπαχθεί στην εξαίρεση του άρθρου 13 Β, στοιχείο ζ', μόνον εφόσον θα μπορούσε να θεωρηθεί παράδοση αγαθών κατά τη γενική έννοια του άρθρου 2.

78. Κατά το άρθρο 5 της οδηγίας, «ως "παράδοση αγαθού" θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος».

79. Στην απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 1990, Staatssecretaris van Financiën κατά SAFE [38], το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι στην έννοια αυτή πρέπει να δοθεί κοινοτικός ορισμός, κρίνοντας ότι:

«Από τη διατύπωση της διατάξεως αυτής προκύπτει ότι η έννοια της παραδόσεως αγαθού δεν αναφέρεται στην μεταβίβαση της κυριότητας υπό τις μορφές που προβλέπονται στο εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο αλλ' ό,τι περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβιβάσεως ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντισυμβαλλόμενό του να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό *ως κύριος*.» [39]

80. Με τη λύση της μισθώσεως, όμως, ο μισθωτής δεν μεταβιβάζει στον κύριο την εξουσία διαθέσεως του ακινήτου, την οποία ο πρώτος ουδέποτε είχε και ο δεύτερος ουδέποτε απώλεσε [40].

81. Συνεπώς, η λύση μισθώσεως δεν μπορεί να αναλυθεί ως «παράδοση αγαθού», κατά την έννοια του άρθρου 2. Πολύ περισσότερο δεν μπορεί αυτή να υπαχθεί στον ορισμό του άρθρου 13 Β, στοιχείο ζ'.

82. Πράγματι, ο κοινοτικός ορισμός της «παραδόσεως αγαθού» δεν μπορεί να ποικίλλει ανάλογα με τα άρθρα της έκτης οδηγίας.

83. Θα ήταν μήπως αναγκαίο να υπογραμμισθεί ότι η λύση μισθώσεως δεν μπορεί να εξομοιωθεί με «παραδόσεις κτιρίων ή μέρους κτιρίων *και* του συνεχομένου με αυτά εδάφους»;

84. Όπως ορθώς υπογραμμίζει η Βρετανική Κυβέρνηση οι όροι «έδαφος» ή «μη οικοδομημένα γήπεδα» υποδηλούν «φυσικές» έννοιες και όχι *δικαιώματα* επί του εδάφους ή επί μη οικοδομημένων γηπέδων [41].

85. Συνεπώς, η συμβατική πρόωρη λύση μισθώσεως δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13 Β, στοιχείο ζ'.

38 — Απόφαση C-320/88, Συλλογή 1990, σ. I-285.

39 — Σκέψη 7, η υπογράμμιση δική μου.

40 — Ο κύριος δύναται να πωλήσει το ακίνητο έστω και αν αυτό είναι μισθωμένο.

41 — Παρατηρήσεις της Βρετανικής Κυβερνήσεως, σημείο 37.

86. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ότι:

1) Η συμβατική πρόωρη λύση μισθώσεως έναντι ανταλλάγματος καταβαλλομένου στον μισθωτή περιλαμβάνεται στην έννοια του όρου «μίσθωση ακινήτων» του άρθρου 13 Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

2) Το τελευταίο εδάφιο αυτής της διατάξεως δεν παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εξαιρούν την πράξη αυτή από την απαλλαγή που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο της εν λόγω διατάξεως, υπό την επιφύλαξη πάντως του δικαιώματος επιλογής που προβλέπει το άρθρο 13 Γ, στοιχείο α', της ιδίας οδηγίας.