# ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ WALTER VAN GERVEN

της 9ης Νοεμβρίου 1989 *

*Κύριε πρόεδρε,*
*Κύριοι δικαστές,*

1. Το Hoge Raad των Κάτω Χωρών υπέβαλε στο Δικαστήριο δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους *φόρους κύκλου εργασιών*[1]. Η διάταξη αυτή έχει ως εξής:

«Ως "παράδοση αγαθού" θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.»

**Περίληψη των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης**

2. Τα ερωτήματα ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς σχετικής με πράξεις επί ακινήτων μεταξύ τριών επιχειρήσεων: της Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (στο εξής: Safe), της Kats Bouwgroep NV (στο εξής: Kats) και της Abreka BV (στο εξής: Abreka). Με συμβολαιογραφική πράξη της 19ης Ιουνίου 1979 — επιγραφόμενη «οικονομική μεταβίβαση» —, η Safe πώλησε στην Kats τα δικαιώματά της επί επαύλεως και του υποκειμένου οικοπέδου αντί τιμήματος 2 250 000 ολλανδικών φιορινίων (HFL), χωρίς ΦΠΑ.

Θεωρώ σημαντικές τις εξής ρήτρες της εν λόγω συμβάσεως:

— Η Safe υποχρεούται να μεταβιβάσει στην Kats δικαίωμα κυριότητας μη υποκείμενο σε αίρεση·

— από την ημερομηνία συνάψεως της συμβάσεως όλα τα ωφελήματα και βάρη του πωλουμένου ωφελούν και βαρύνουν την Kats·

— από της συνάψεως της συμβάσεως η Kats φέρει τον κίνδυνο ως προς το πωλούμενο·

— η Safe υποχρεούται να πραγματοποιήσει τη νομική παράδοση του αγαθού στην Kats, όποτε θελήσει η τελευταία, το αργότερο όμως μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1982·

— από της συνάψεως της συμβάσεως η εκμετάλλευση του πωλουμένου πραγματοποιείται για λογαριασμό και με κίνδυνο της Kats· από το χρονικό αυτό σημείο η Kats έχει επίσης την εξουσία να καταρτίζει όλες τις δικαιοπραξίες σχετικά με το πωλούμενο· η Safe υποχρεούται να απέχει από την κατάρτιση κάθε δικαιοπραξίας σχετικής με το πωλούμενο·

— η Safe παρέχει αμετακλήτως πληρεξουσιότητα στην Kats για να πραγματοποιήσει τη νομική παράδοση.

3. Το 1980, η έπαυλη κατεδαφίστηκε κατ' εντολή της Kats και το ακίνητο κατέστη οικοδομήσιμο. Το 1982, δηλαδή προ της νομικής παραδόσεως, η Kats κηρύχθηκε σε πτώχευση. Με συμβολαιογραφική πράξη της 11ης Αυγούστου 1983 οι σύνδικοι πτωχεύσεως της Kats

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ολλανδική.

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).

πώλησαν στην Abreka όλα τα δικαιώματα της Kats επί του ακινήτου. Το τίμημα ανερχόταν σε 425 000 HFL προσαυξημένο κατά τον αναλογούντα ΦΠΑ, ύψους 76 500 HFL. Ταυτόχρονα, η υπό νομική έννοια κυριότητα του ακινήτου μεταβιβάστηκε από τη Safe στην Abreka.

4. Το 1984 ο έφορος του Leyde με πράξη διορθώσεως φόρου επέβαλε στη Safe φόρο κύκλου εργασιών ύψους 343 125 HFL, με την αιτιολογία ότι το ποσό των 2 250 000 HFL που κατέβαλε το 1979 η Kats στη Safe έπρεπε να θεωρηθεί ως προκαταβολή σχετική με παράδοση υποκείμενη σε ΦΠΑ. Η Safe άσκησε προσφυγή κατά της εν λόγω πράξεως διορθώσεως. Το Gerechtshof της Χάγης ακύρωσε την πράξη διορθώσεως. Ο Staatssecretaris van Financiën άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής. Στο πλαίσιο της αναιρετικής δίκης το Hoge Raad υπέβαλε στο Δικαστήριο τα εξής ερωτήματα:

« 1) Πρέπει το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ως παράδοση αγαθού κατά την εν λόγω διάταξη νοείται μόνον η μεταβίβαση της υπό νομική έννοια κυριότητας του εν λόγω αγαθού;

2) Σε περίπτωση αποφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, μπορεί να γίνεται επίσης λόγος για παράδοση αγαθού υπό την ανωτέρω έννοια, όταν ο κύριος του εν λόγω αγαθού:

— ανέλαβε με σύμβαση έναντι του αντισυμβαλλομένου του υποχρεώσεις τέτοιες, ώστε όλες οι μεταβολές της αξίας καθώς και όλα τα ωφελήματα και βάρη του αγαθού να ωφελούν και να βαρύνουν αντίστοιχα τον εν λόγω αντισυμβαλλόμενο;

— ανέλαβε δυνάμει της εν λόγω συμβάσεως την υποχρέωση να μεταβιβάσει στον αντισυμβαλλόμενό του την υπό νομική έννοια κυριότητα του αγαθού σε μελλοντικό χρονικό σημείο;

— παρέσχε αμετακλήτως με την εν λόγω σύμβαση πληρεξουσιότητα στον αντισυμβαλλόμενό του να προβεί στις απαιτούμενες για τη μεταβίβαση αυτή πράξεις;

— έθεσε πράγματι το αγαθό στη διάθεση του αντισυμβαλλομένου του, σύμφωνα με την εν λόγω σύμβαση; »

5. Για την ορθή κατανόηση των προδικαστικών ερωτημάτων θεωρώ χρήσιμο να εξηγήσω την έννοια της « κυριότητας υπό οικονομική έννοια » κατά το ολλανδικό δίκαιο, να εκθέσω το πλαίσιο στο οποίο ο εν λόγω όρος χρησιμοποιείται στην πράξη στις Κάτω Χώρες και να συνοψίσω την ολλανδική νομολογία τη σχετική με τις συνέπειες της έννοιας αυτής ως προς την εφαρμογή του ολλανδικού νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών.

**Η νομοθεσία, η νομολογία και η πρακτική των Κάτω Χωρών**

6. Η έννοια της « κυριότητας υπό οικονομική έννοια » αναπτύχθηκε στη νομολογία των ολλανδικών φορολογικών δικαστηρίων. Σε απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 1955 [2] το Hoge Raad ανέφερε ρητά για πρώτη φορά τον όρο αυτό:

« το γεγονός ότι ένα πρόσωπο είναι κύριος αγαθού και, υπό την ιδιότητά του αυτή, έχει εμπράγματο δικαίωμα επί του αγαθού αυτού δεν αποκλείει τη δυνατότητα ενός άλλου προσώπου να απολαύει του οικονομικού οφέλους που συνδέεται προς το εν λόγω αγαθό, το δε όφελος αυτό, που θα μπορούσε να ονομαστεί κυριότητα υπό οικονομική έννοια, να συνιστά

2 — BNB (Beslissingen Nederlandse Belastingsrechtspraak — αποφάσεις της ολλανδικής φορολογικής νομολογίας) 1955, 377.

τμήμα της περιουσίας της επιχειρήσεως του άλλου αυτού προσώπου ».

Στην άφθονη βιβλιογραφία τη σχετική με την απόφαση αυτή και με άλλες μεταγενέστερες αποφάσεις απαντώνται πολλοί ορισμοί της έννοιας της « κυριότητας υπό οικονομική έννοια ». Σε όλους τους ορισμούς τονίζεται το γεγονός ότι το όφελος αρύεται πρόσωπο διαφορετικό του κατά το αστικό δίκαιο κυρίου, πράγμα που προϋποθέτει τη συνδρομή δύο κυρίως κριτηρίων:

— ότι όλες οι μεταβολές της αξίας και όλα τα ωφελήματα και βάρη του αγαθού ωφελούν και βαρύνουν το άλλο αυτό πρόσωπο·

— ότι η πραγματική εξουσία διαθέσεως του αγαθού αυτού βρίσκεται επίσης στα χέρια του άλλου αυτού προσώπου.

7. Στην περίπτωση των κινητών πραγμάτων, η μεταβίβαση της υπό οικονομική έννοια κυριότητας συμπίπτει συνήθως με τη μεταβίβαση της κατά το αστικό δίκαιο κυριότητας, δηλαδή, κατά το ολλανδικό δίκαιο (αντιθέτως προς τα προβλεπόμενα, μεταξύ άλλων, στο γαλλικό δίκαιο, κατά το οποίο στα μη αναλωτά πράγματα εφαρμόζεται η αρχή του « ατύπου » της δικαιοπραξίας), με την παράδοση. Στην περίπτωση των ακινήτων, η κατάσταση είναι διαφορετική. Κατά το άρθρο 671 του « Nederlands Burgerlijk Wetboek » (ολλανδικού αστικού κώδικα), η υπό νομική έννοια κυριότητα ακινήτου μεταβιβάζεται, τόσο όσον αφορά τα μέρη όσο και έναντι τρίτων, με τη μεταγραφή της συμβολαιογραφικής πράξεως μεταβιβάσεως στα προς τούτο δημόσια βιβλία. Αντίθετα, η μεταβίβαση της υπό οικονομική έννοια κυριότητας ακινήτου, όταν αυτή αποχωρίζεται από τη μεταβίβαση της κυριότητας υπό νομική έννοια, πραγματοποιείται όταν το ακίνητο τίθεται πράγματι στη διάθεση του αγοραστή.

8. Στις Κάτω Χώρες, και ειδικότερα στον τομέα των ακινήτων, η μεταβίβαση της υπό οικονομική έννοια κυριότητας — το νομικό κύρος της οποίας αναγνωρίστηκε, όπως προαναφέρεται, από το Hoge Raad — χρησιμοποιείται στην πράξη ως νομική κατασκευή για την αποφυγή του φόρου *μεταβιβάσεως*. Το άρθρο 2 του Wet op belastingen van rechtsverkeer (νόμου περί φορολογήσεως των δικαιοπραξιών)[3] προβλέπει ιδίως την είσπραξη φόρου μεταβιβάσεως κατά την κτήση ακινήτων κειμένων στο Βασίλειο. Κατά πάγια νομολογία ο όρος « κτήση » αναφέρεται στη μεταβίβαση της κυριότητας κατά το αστικό δίκαιο. Όταν ακίνητο που δεν απηλλάγη του φόρου μεταβιβάσεως αγοράζεται από αγοραστή με πρόθεση μεταπωλήσεως σε τρίτο, τα μέρη, υπό τις συνθήκες αυτές, έχουν συμφέρον να μεταβιβασθεί στον αρχικό αγοραστή μόνο η υπό οικονομική έννοια κυριότητα, έτσι ώστε η υπό νομική έννοια κυριότητα να μπορέσει να μεταβιβαστεί απευθείας από τον αρχικό πωλητή στον τελικό αγοραστή. Πράγματι, κατά τη διαδικασία αυτή η οφειλή του φόρου μεταβιβάσεως γεννάται μόνον άπαξ.

9. Στην πραγματικότητα, η κατάσταση είναι κατά κανόνα πολυπλοκότερη. Έτσι, σε περίπτωση μεταβιβάσεως ακινήτου, πρέπει να ληφθεί υπόψη η αλληλεπίδραση του φόρου *μεταβιβάσεως* και του φόρου *κύκλου εργασιών*. Πράγματι τα ακίνητα, ακόμη και αν δεν είναι δεκτικά « καταναλώσεως », δεν εκφεύγουν, λόγω της φύσεώς τους, του πεδίου εφαρμογής του φόρου κύκλου εργασιών, μολονότι θέτουν ειδικά προβλήματα. Η ολλανδική νομοθεσία εκκινεί σχετικά από την αρχή ότι πρέπει να αποφεύγεται, κατά το δυνατόν, η σώρευση των

3 — Wet houdende vervanging van de wetgeving betreffende de registratie- en de zegelbelasting door een nieuve wettelijke regeling (Wet op belastingen van rechtsverkeer) [νόμος αντικαθιστών τη νομοθεσία περί των τελών μεταγραφής και χαρτοσήμου με νέο νομικό καθεστώς (νόμος περί φορολογήσεως των δικαιοπραξιών)], της 24ης Δεκεμβρίου 1970 (*Staatsblad*. 1970, 611).

δύο αυτών φόρων. Έτσι, το άρθρο 15 του νόμου περί φορολογήσεως των δικαιοπραξιών, που διέπει τον φόρο μεταβιβάσεως, προβλέπει ότι η παράδοση ακινήτου επί της οποίας επιβλήθηκε φόρος κύκλου εργασιών απαλλάσσεται, καταρχήν, του φόρου μεταβιβάσεως.

Πρέπει, εξάλλου, να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι η φύση του ακινήτου μεταβάλλεται συχνά κατά τη διαδικασία της μεταβιβάσεως και ότι η μεταβολή αυτή μπορεί να έχει σημαντικές φορολογικές συνέπειες, όπως δείχνει η παρούσα υπόθεση, στην οποία μια έπαυλη μεταβλήθηκε σε οικοδομήσιμο οικόπεδο. Σύμφωνα με το καθεστώς απαλλαγών του άρθρου 11 του Wet op de omzetbelasting 1968 (νόμου του 1968 περί του φόρου κύκλου εργασιών), η μεταβίβαση «παλαιάς» κατοικίας απαλλάσσεται, καταρχήν, του φόρου κύκλου εργασιών (όχι όμως απαραίτητα και του φόρου μεταβιβάσεως). Αντίθετα, η μεταβίβαση οικοδομησίμου οικοπέδου υπόκειται σε φόρο κύκλου εργασιών (όχι όμως σε φόρο μεταβιβάσεως).

10. Η έννοια της παραδόσεως, όπως καθορίστηκε με το άρθρο 3 του ολλανδικού νόμου του 1968 περί του φόρου *κύκλου εργασιών* (στο εξής: νόμος), βρίσκεται στο επίκεντρο της παρούσας διαφοράς. Η έννοια αυτή περιλαμβάνει ιδίως:

«1) α) τη μεταβίβαση της κυριότητας του αγαθού δυνάμει συμβάσεως·

...

1) ε) τη μεταβίβαση αγαθού που έχει ως αποτέλεσμα την απόσπαση του αγαθού από την περιουσία του οικείου επιχειρηματία.»

Στις προτάσεις που ανέπτυξε στα πλαίσια της δίκης που εκκρεμεί ενώπιον του Hoge Raad, ο γενικός εισαγγελέας Van Soest παρατήρησε ότι η διάταξη του άρθρου 3, παράγραφος 1, στοιχείο ε), προστέθηκε το 1954 στη νομοθεσία για να συμπληρώσει ένα «κενό» που υφίστατο εκείνη την εποχή και όχι για να υπαγάγει τη μεταβίβαση της υπό οικονομική έννοια κυριότητας στην εν λόγω διάταξη. Μέχρι σήμερα η νομολογία[4] συνήγε από το ιστορικό θεσπίσεως και την οικονομία του εν λόγω άρθρου (όπως και στην περίπτωση του φόρου μεταβιβάσεως, βλέπε ανωτέρω παράγραφο 8) ότι η μεταβίβαση της κατά το αστικό δίκαιο κυριότητας, στην οποία αναφέρεται το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο α), πρέπει να χρησιμεύει ως θεμέλιο για την ερμηνεία της εννοίας της παραδόσεως, ενώ το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο ε), επιτελεί μόνο συμπληρωματική λειτουργία. Η νομολογία αυτή συνάγει το συμπέρασμα ότι ο φόρος κύκλου εργασιών επιβάλλεται μόνο κατά τον χρόνο της νομικής παραδόσεως, εκτός αν οι περιστάσεις υπό τις οποίες συνήφθη η σύμβαση, ή μεταγενέστερα στοιχεία, δείχνουν ότι η νομική μεταβίβαση δεν θα πραγματοποιηθεί (δεν θα πραγματοποιηθεί πλέον) ή θα πραγματοποιηθεί πολύ αργότερα, περίπτωση κατά την οποία πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η οικονομική παράδοση. Οι παρατηρήσεις που διατύπωσε σχετικά στο Δικαστήριο η ολλανδική κυβέρνηση ακολουθούν κατά βάση αυτή τη νομολογία.

11. Η άποψη της Safe που έγινε δεκτή από το Gerechtshof της Χάγης είναι διαφορετική. Κατά την άποψη αυτή, η έννοια της παραδόσεως κατά την εθνική νομοθεσία πρέπει να ερμηνευθεί σύμφωνα με την έννοια της παραδόσεως κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Η διάταξη του άρθρου 3, παράγραφος 1, στοιχείο ε), του νόμου αντιστοιχεί περισσότερο στην κοινοτική αυτή έννοια της παραδόσεως. Πρέπει, επομένως, να θεωρηθεί ότι η εν λόγω νομική διάταξη επιτελεί αυτο-

4 — Βλέπε, ιδίως, την απόφαση του Gerechtshof του Hertogenbosch της 8ης Δεκεμβρίου 1978, BNB 1980/208.

τελή και, άρα, όχι μόνο συμπληρωματική λειτουργία.

Η υιοθέτηση της απόψεως αυτής θα οδηγούσε, υπό περιστάσεις όπως εκείνες της υποθέσεως της κύριας δίκης, σε ευνοϊκή για τη Safe επιβολή φόρου. Πράγματι, η μεταβίβαση της υπό οικονομική έννοια κυριότητας μιας κατά τον χρόνο εκείνο παλαιάς κατοικίας απαλλάσσεται του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου κατά τον οποίο η υπό νομική έννοια κυριότητα του εν λόγω αγαθού μεταβιβάζεται στη συνέχεια και ανεξαρτήτως της (φορολογητέας) φύσεώς του κατά τον μεταγενέστερο αυτό χρόνο. Εντούτοις, η άποψη αυτή, εξεταζόμενη υπό το γενικότερο πρίσμα της οικονομίας της σχετικής νομοθεσίας, συνεπάγεται ότι το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο ε), του νόμου πρέπει να θεωρηθεί ως η κεντρική διάταξη, επειδή αφορά την έννοια της παραδόσεως και ότι επομένως, στην περίπτωση που η κυριότητα υπό οικονομική έννοια και η κυριότητα υπό νομική έννοια μεταβιβάζονται χωριστά, άλλες διατάξεις, όπως το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο α), πρέπει να θεωρηθούν περιττές ή, τουλάχιστον, επικουρικές. Η υιοθέτηση της απόψεως της Safe θα μπορούσε επομένως να υποχρεώσει τον ολλανδό νομοθέτη να αναθεωρήσει την οικονομία του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών και, ενδεχομένως, ακόμη και τη σχέση που υφίσταται μεταξύ του εν λόγω φόρου και του φόρου μεταβιβάσεως. Στο πλαίσιο αυτό πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να εξεταστούν τα ερωτήματα που υπέβαλε το Hoge Raad.

**Επί του πρώτου ερωτήματος**

12. Με το πρώτο ερώτημα το Hoge Raad θέτει το ζήτημα αν οι παραδόσεις που περιλαμβάνουν τη μεταβίβαση της υπό νομική έννοια κυριότητας αγαθού είναι οι μόνες παραδόσεις που εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό δεν αμφισβητείται μεταξύ των διαδίκων. Τόσο η ολλανδική κυβέρνηση όσο και η Safe και η Επιτροπή θεωρούν ότι στο ερώτημα αυτό προσήκει αρνητική απάντηση. Αυτή είναι και η γνώμη μου για τους εξής λόγους.

13. Ο πρώτος λόγος αναφέρεται στο γράμμα του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Το άρθρο αυτό θεωρεί ως παράδοση αγαθού τη « μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος ». Η διάταξη αυτή δίνει έμφαση στη μεταβίβαση της *εξουσίας* διαθέσεως, που πρέπει να έχει τόση έκταση, ώστε ο αγοραστής να μπορεί να διαθέτει το αγαθό « ως κύριος ». Κατά τη γνώμη μου, αυτό το σκέλος της προτάσεως έχει ως σκοπό να δείξει ότι ο αγοραστής δεν χρειάζεται να γίνει τυπικά κύριος υπό νομική έννοια, αλλ' ότι αρκεί να αποκτήσει εξουσία διαθέσεως, εφόσον εξ αυτού του γεγονότος ο αντισυμβαλλόμενος βρίσκεται σε θέση de facto ανάλογη προς εκείνη του τυπικού κυρίου υπό νομική έννοια.

14. Ένας δεύτερος λόγος που συνηγορεί υπέρ της αρνητικής απαντήσεως στο εν λόγω ερώτημα αφορά την υποχρέωση προσδόσεως κοινοτικού περιεχομένου στους όρους που χρησιμοποιούνται από τις οδηγίες σχετικά με τον ΦΠΑ, εκτός εάν οι οδηγίες αυτές αφήνουν οι ίδιες στα κράτη μέλη τη μέριμνα για τον καθορισμό του περιεχομένου μιας έννοιας[5]. Έτσι εξασφαλίζεται η ενιαία εφαρμογή του κοινοτικού συστήματος του φόρου κύκλου εργασιών. Η έννοια της « παραδόσεως αγαθού » δεν μπορεί για τον λόγο αυτό να εξομοιωθεί προς την έννοια της « τυπικής, κατά το αστικό δίκαιο, παραδόσεως της υπό νομική έννοια κυριότητας αγαθού ». Πράγματι, η τελευταία αυτή έννοια δεν καθορίζεται στις οδηγίες για τον ΦΠΑ, και επομένως, για τον καθορισμό

5 — Βλέπε απόφαση του Δικαστηρίου της 1ης Φεβρουαρίου 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, σκέψεις 10 και 11 (51/76, Jurispr. 1977, σ. 113).

του περιεχομένου της, πρέπει να ληφθούν υπόψη οι, καθόσον γνωρίζω, ποικίλες ρυθμίσεις που ισχύουν για τη μεταβίβαση, την παράδοση και το αντιτάξιμο της υπό νομική έννοια κυριότητας στα κράτη μέλη και που ενδεχομένως διαφέρουν από τις ρυθμίσεις που ισχύουν για την υπό οικονομική έννοια κυριότητα.

**Επί του δευτέρου ερωτήματος**

15. Το δεύτερο ερώτημα του Hoge Raad είναι πολυπλοκότερο: ενώ το πρώτο ερώτημα έχει ως αντικείμενο το ζήτημα *αν* μεταβιβάσεις άλλες, εκτός των μεταβιβάσεων της τυπικής υπό νομική έννοια κυριότητας εμπίπτουν στην κοινοτική έννοια της παραδόσεως, το παρόν ερώτημα αφορά το ζήτημα *ποιες* είναι οι άλλες αυτές μεταβιβάσεις που μπορούν να υπαχθούν στην έννοια αυτή. Το Hoge Raad ερωτά, ακριβέστερα, αν πρόκειται για τέτοιου είδους μεταβίβαση, όταν τα μέρη συνάπτουν σύμβαση με την οποία, συνοπτικώς, συμφωνούν τα εξής:

α) Δυνάμει της συμβάσεως όλες οι μεταβολές της αξίας, καθώς και τα ωφελήματα και τα βάρη του αγαθού ωφελούν και βαρύνουν τον αντισυμβαλλόμενο του υπό νομική έννοια κυρίου· εξάλλου, ο αντισυμβαλλόμενος αυτός αποκτά την εξουσία διαθέσεως του αγαθού·

β) ο υπό νομική έννοια κύριος υποχρεούται να μεταβιβάσει στον αντισυμβαλλόμενό του την υπό νομική έννοια κυριότητα του αγαθού σε μεταγενέστερο χρόνο· παρέχει στον αντισυμβαλλόμενο αμετάκλητη πληρεξουσιότητα να καταρτίζει τις δικαιοπραξίες που είναι απαραίτητες για τη μεταβίβαση της υπό νομική έννοια κυριότητας.

Κατά τη γνώμη μου οι ρήτρες υπό α) πρέπει να διακριθούν από τις ρήτρες υπό β). Οι πρώτες πληρούν τα κριτήρια βάσει των οποίων το Hoge Raad καθορίζει την έννοια της υπό οικονομική έννοια κυριότητας. Οι τελευταίες αναφέρονται στον τρόπο μεταβιβάσεως της υπό νομική έννοια κυριότητας.

16. Προσωπικά δεν θα ήθελα να δηλώσω κατά γενικό τρόπο — ακόμη λιγότερο δε χρησιμοποιώντας όρους που έχουν αντληθεί από την έννομη τάξη ενός μόνο κράτους μέλους — ότι υφίσταται παράδοση κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια που προαναφέρθηκαν υπό α). Όπως προανέφερα, για την οριοθέτηση της κοινοτικής έννοιας της παραδόσεως, ο κοινοτικός νομοθέτης έδωσε έμφαση στην εξουσία διαθέσεως που είναι ανάλογη προς εκείνη του τυπικού κυρίου υπό νομική έννοια. Συμμερίζομαι, επομένως, την άποψη της Επιτροπής ότι ο εθνικός δικαστής πρέπει, κατά περίπτωση, στηριζόμενος στις ιδιομορφίες της υποθέσεως, να διαπιστώνει αν ο αντισυμβαλλόμενος αποκτά την εξουσία να διαθέτει το αγαθό « ως κύριος ». Θεωρώ ότι αυτό ασφαλώς συμβαίνει, όταν το δικαίωμα της κυριότητας που διατηρεί ο αρχικός πωλητής καθίσταται τόσο κενό περιεχομένου, ώστε να συρρικνούται στην απλή κατοχή του νομίμου τίτλου κυριότητας.

17. Απομένει ακόμη να εξεταστούν οι επιπτώσεις των προβλεπομένων υπό στοιχείο β) ρητρών. Στο σημείο αυτό ανακύπτει κατ' ουσία το ζήτημα αν το γεγονός ότι, σε σύμβαση αμέσου μεταβιβάσεως μόνο της υπό οικονομική έννοια κυριότητας, τα μέρη ανέλαβαν υποχρεώσεις σχετικά με τον τρόπο της μεταγενεστέρας μεταβιβάσεως της υπό νομική έννοια κυριότητας ασκεί επιρροή στην κατά περίπτωση εκτίμηση της εξουσίας διαθέσεως κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

Η ολλανδική κυβέρνηση απαντά στο ερώτημα αυτό καταφατικά. Όπως προαναφέρθηκε (βλέπε ανωτέρω παράγραφο 10) φρονεί ότι στο πλαίσιο του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης

οδηγίας προέχει η νομική μεταβίβαση της κυριότητας. Η ολλανδική κυβέρνηση θεωρεί επομένως ότι, όταν σε σύμβαση μεταβιβάσεως της υπό οικονομική έννοια κυριότητας αγαθού τα μέρη συμφωνούν ότι η μεταβίβαση της υπό νομική έννοια κυριότητας θα πραγματοποιηθεί σε μεταγενέστερο στάδιο, η τελευταία αυτή μεταβίβαση της κυριότητας συνιστά παράδοση κατά την έννοια της οδηγίας. Η ολλανδική κυβέρνηση αναγνωρίζει εντούτοις ότι η μεταβίβαση της υπό οικονομική έννοια κυριότητας μπορεί επίσης, σε ορισμένες περιπτώσεις, να είναι καθοριστική, όταν δηλαδή δεν συμφωνήθηκε καμιά προθεσμία για τη μεταβίβαση της υπό νομική έννοια κυριότητας ή όταν η τελευταία αυτή μεταβίβαση πραγματοποιείται πολύ μετά από τη μεταβίβαση της υπό οικονομική έννοια κυριότητας.

18. Συμμερίζομαι τη γνώμη της Επιτροπής ότι η άποψη αυτή δεν βρίσκει έρεισμα στο πλαίσιο της κοινοτικής νομοθεσίας. Ενόψει επομένως των ειδικών περιστάσεων της υποθέσεως, μια μεταβίβαση της υπό οικονομική έννοια κυριότητας αγαθού πρέπει να θεωρηθεί ως μεταβίβαση « της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος » και συνιστά, κατά τη γνώμη μου, παράδοση κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Το γεγονός ότι τα μέρη ανέλαβαν υποχρεώσεις σχετικά με τη μεταγενέστερη μεταβίβαση της υπό νομική έννοια κυριότητας δεν αναιρεί αυτή τη διαπίστωση. Διαφορετική άποψη θα σήμαινε ότι στην προϋπόθεση επιβολής φόρου του άρθρου 5, παράγραφος 1, προσδίδεται περιεχόμενο εξαρτώμενο από τις ιδιαίτερες συμβάσεις των μερών, πράγμα που πλήττει την ασφάλεια δικαίου και διακυβεύει την ενιαία εφαρμογή των προϋποθέσεων επιβολής φόρου που προβλέπονται στο κοινοτικό δίκαιο.

## Συμπέρασμα

19. Συνοψίζοντας προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα ως εξής:

« 1) Η παράδοση κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας δεν περιλαμβάνει μόνο τη μεταβίβαση της υπό νομική έννοια κυριότητας αγαθού.

2) Η παράδοση, κατά το προαναφερθέν άρθρο, περιλαμβάνει κάθε μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως αγαθού με την οποία ο αντισυμβαλλόμενος αποκτά δικαίωμα de facto ανάλογο προς εκείνο του τυπικού κυρίου υπό νομική έννοια. Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να κρίνει, σε συνάρτηση με τις ειδικές περιστάσεις της υποθέσεως, αν μεταβιβάστηκε μια τέτοια εξουσία διαθέσεως. Δεν έχει συναφώς σημασία ότι σε σύμβαση μεταβιβάσεως αυτής της εξουσίας διαθέσεως αγαθού τα μέρη ανέλαβαν υποχρεώσεις σχετικά με τη μεταγενέστερη μεταβίβαση της υπό νομική έννοια κυριότητας. »