ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ELEANOR SHARPSTON
της 18ης Ιουλίου 2007 [1]

1. Με την παρούσα αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης που προέρχεται από την Αυστρία, το Τμήμα της Βιέννης του Unabhängiger Finanzsenat επιθυμεί να μάθει εάν η έννοια της «μίσθωσης ακινήτου» στο κοινοτικό δίκαιο του ΦΠΑ περιλαμβάνει την παραχώρηση δικαιώματος αλιείας σε μια συγκεκριμένη υδάτινη επιφάνεια, υπό τη μορφή δεκαετούς σύμβασης μίσθωσης που συνάπτει ο κύριος του ακινήτου επί του οποίου βρίσκεται η υδάτινη επιφάνεια ή ο κάτοχος των δικαιωμάτων αλιείας σχετικά με υδάτινη επιφάνεια ευρισκόμενη σε δημόσια έκταση.

Κοινοτική νομοθεσία

2. Κατά τον κρίσιμο στην κύρια δίκη χρόνο, ο ΦΠΑ είχε εναρμονιστεί με την έκτη οδηγία [2], το άρθρο 13, Β, της οποίας προέβλεπε, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«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 κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

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,

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — 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, επανειλημμένως τροποποιηθείσα αλλά όχι αναφορικά με τις κρίσιμες εδώ διατάξεις). Την 1η Ιανουαρίου 2007 η έκτη οδηγία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).

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.

[...]» [3].

3. Το άρθρο 13, Γ, στοιχείο α΄, επέτρεψε στα κράτη μέλη να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο —υπό τον όρο περιορισμών και λεπτομερών κανόνων καθοριζομένων από το κράτος— το δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως σε περιπτώσεις μίσθωσης ακινήτου [4].

Αυστριακό δίκαιο

4. Το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 16, του Umsatzsteuergesetz του 1994 (νόμος του 1994 για τον φόρο κύκλου εργασιών, στο εξής UStG) απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τη μίσθωση ακινήτου, «συμπεριλαμβανομένων των δικαιωμάτων επί των οποίων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του αστικού δικαίου περί ακινήτων και των κυριαρχικών δικαιωμάτων του Δημοσίου που αφορούν τις χρήσεις οικοπέδων», με την επιφύλαξη των ίδιων εξαιρέσεων με αυτές του άρθρου 13, Β, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας.

5. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι η έννοια του ακινήτου, όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 16, του UStG, είναι αυτή που χρησιμοποιείται στο αστικό δίκαιο. Ο αυστριακός Αστικός Κώδικας συγκαταλέγει τα δικαιώματα στα κινητά πράγματα, εκτός εάν είναι συνδεδεμένα με την κυριότητα ή κατοχή ακινήτου, ήτοι εάν υφίστανται λόγω αυτής της κυριότητας ή κατοχής, όπως συμβαίνει στις περιπτώσεις των προσωπικών δουλειών. Η προσωπική δουλεία αποτελεί εμπράγματο δικαίωμα, για τη σύσταση του οποίου είναι εν γένει αναγκαία η μεταγραφή [5]. Τα δικαιώματα αλιείας σε ιδιωτικά ύδατα αποτελούν κανονικά μια προέκταση του δικαιώματος κυριότητας επί

3 — Βλ. νυν άρθρα 131 και 135, παράγραφος 1, σημείο 1, και 2, της οδηγίας 2006/112.

4 — Βλ. νυν άρθρο 137, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, και παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112.

5 — Δεν υπάρχει ένδειξη ότι η Αυστρία έχει κάνει χρήση της ευχέρειας του άρθρου 5, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας (πλέον προβλεπόμενης στο άρθρο 15, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112), προκειμένου να μεταχειρισθεί ως ενσώματα αγαθά τα εμπράγματα δικαιώματα που παρέχουν στον κάτοχό τους δικαίωμα χρήσης ακινήτου. Βλ. απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, C-166/05, Heger (Συλλογή 2006, σ. I-7749, σκέψη 19), καθώς και τη σκέψη 28 των προτάσεών μου σε εκείνη την υπόθεση.

των υδάτων. Όπου υφίστανται δυνάμει κυριότητας επί διαφορετικού ακινήτου, τότε αποτελούν πραγματικές δουλείες. Εξάλλου, μπορούν να παραχωρηθούν ως ασυνεχείς προσωπικές δουλείες και αυτοτελή εμπράγματα δικαιώματα, τα οποία είναι ελεύθερα μεταβιβάσιμα λόγω πώλησης ή κληρονομίας (τα δικαιώματα θήρευσης, ωστόσο, δεν μπορούν πλέον να συσταθούν ως αυτοτελή εμπράγματα δικαιώματα, αλλά αποτελούν πάντοτε παρακολούθημα της κυριότητας επί του ακινήτου). Τα θηράματα και τα αλιεύματα που ζουν ελεύθερα στη φύση [6] είναι αδέσποτα και δεν αποτελούν συστατικό μέρος ή παράρτημα του εδάφους. Ο Αστικός Κώδικας τα συγκαταλέγει στα ακίνητα, έως ότου αιχμαλωτισθούν ή θανατωθούν, καθιστώντας με αυτόν τον τρόπο σαφές ότι το δικαίωμα σύλληψης ή αλίευσής τους απορρέει από την κυριότητα επί του εδάφους και όχι από προϋφιστάμενο δικαίωμα επ' αυτών ως αυτοτελών κινητών πραγμάτων. Συστατικό της κυριότητας επί του εδάφους δεν είναι το ζώο, αλλά το δικαίωμα θήρευσης ή αλίευσης.

6. Το άρθρο 4 του NÖ Fischereigesetz 2001 (νόμος της Κάτω Αυστρίας περί των αλιευμάτων) ορίζει τα αλιευτικά δικαιώματα ως συνιστάμενα στο δικαίωμα φροντίδας, αιχμαλωσίας, οικειοποίησης και θανάτωσης υδροβίων ζώων, καθώς και στη χορήγηση αδείας αλιείας ή οικειοποιήσεως σε άλλα πρόσωπα· τα δικαιώματα αυτά συνδέονται άρρηκτα με την υποχρέωση διαχείρισης των υδάτων εντός των οποίων ζουν τα αλιεύματα κατά τρόπο ορθό και διαρκή βάσει των φυσικών κριτηρίων αναπαραγωγής· πρόκειται για αυτοτελή δικαιώματα μη συνδεδεμένα με το έδαφος, τα οποία μπορούν να αποκτώνται και να κατέχονται σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες του ιδιωτικού δικαίου, υποκείμενα στη δικαιοδοσία των τακτικών δικαστηρίων.

6 — «In freier Natur»: αυτό το στοιχείο δεν αναφέρεται στην υπό κρίση υπόθεση, αλλά είναι εύλογο το ερώτημα, εάν ο όρος θα περιλάμβανε, λόγου χάριν, τους εκτρεφόμενους ιχθύς σε μικρές λίμνες, οι οποίοι προορίζονται ειδικά προς αλίευση.

Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

7. Η Gabriele Walderdorff έχει την κυριότητα και τη διαχείριση μιας γεωργικής και δασοκομικής εκμετάλλευσης στο Zwettl της Κάτω Αυστρίας, για την οποία υπόκειται στον ΦΠΑ με κανονικό συντελεστή. Τα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν καταχωρισμένα δικαιώματα αλιείας σε ορισμένα ύδατα ιδιοκτησίας του Δημοσίου. Επιπλέον, υπάρχουν μικρές λίμνες στην εκμετάλλευση, αναφορικά με τις οποίες έχει δικαιώματα αλιείας ως κυρία του ακινήτου.

8. Η G. Walderdorff εκμίσθωσε και τις δύο αυτές δέσμες δικαιωμάτων αλιείας σε έναν τοπικό αλιευτικό σύλλογο για μια περίοδο 10 ετών από την 1η Ιανουαρίου 1996. Σύμφωνα με τη σύμβαση, το ετήσιο μίσθωμα ορίσθηκε σε 60 000 αυστριακά σελίνια (ATS). Αν η G. Walderdorff επέλεγε να φορολογηθεί για τον ΦΠΑ, το ποσό αυτό θα αναλυόταν σε 50 000 ATS καθαρά, συν ΦΠΑ με συντελεστή 20 %. Εν τέλει, επέλεξε να μη φορολογηθεί και ως εκ τούτου δεν χρέωσε ΦΠΑ στον σύλλογο.

9. Κατόπιν ελέγχου, οι φορολογικές αρχές αποφάσισαν ότι το μίσθωμα υπέκειτο σε ΦΠΑ με κανονικό συντελεστή, καθώς δεν σχετιζόταν με απαλλασσόμενη μίσθωση δικαιώματος επί ακινήτου κατά τον UStG. Ως εκ τούτου, εξέδωσε πράξεις επιβολής ΦΠΑ της τάξεως του 20 %.

10. Η G. Walderdorff προσέφυγε κατ' αυτών των πράξεων επιβολής φόρου και υπέβαλε αίτηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 1, σημείο 16, του UStG. Η προσφυγή εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

11. Οι φορολογικές αρχές στηρίζονται στην άποψη του Ομοσπονδιακού Υπουργείου Οικονομικών ότι τα δικαιώματα αλιείας είναι ανεξάρτητα από το έδαφος και δεν μπορούν να εξομοιωθούν με εκμετάλλευση του εδάφους. Η εκμίσθωσή τους από άτομο υποκείμενο στον φόρο δεν απαλλάσσεται επομένως κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 16, του UStG, αλλά φορολογείται με κανονικό συντελεστή.

12. Η G. Walderdorff υποστηρίζει ότι το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 16, του UStG καλύπτει δικαιώματα που δεν αποτελούν μεν συστατικά ακινήτου, πλην όμως μπορούν να αποτελούν καθεαυτά αντικείμενο μίσθωσης. Τα δικαιώματα θήρευσης δεν εμπίπτουν σε αυτόν τον ορισμό, καθόσον δεν μπορούν πλέον να συσταθούν ως αυτοτελή εμπράγματα δικαιώματα που πρέπει να μεταγράφονται. Τα δικαιώματα αλιείας όμως μπορούν να μην ανήκουν στον κύριο του ακινήτου, αλλά σε τρίτο πρόσωπο, οπότε πρόκειται για δουλείες που πρέπει να μεταγράφονται. Αποτελούν επομένως δικαιώματα επί ακινήτου υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, σημείο 16, του UStG.

13. Το Unabhängiger Finanzsenat, έχοντας αμφιβολίες για το τι ισχύει σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο, υπέβαλε στο Δικαστήριο αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης επί του εξής ερωτήματος:

«Πρέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της [έκτης οδηγίας] να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η εξ επαχθούς αιτίας παραχώρηση του δικαιώματος ασκήσεως αλιείας, βάσει συμβάσεως μισθώσεως η οποία συνάπτεται για 10 έτη,

(1) από τον κύριο του ακινήτου στο οποίο βρίσκεται η υδάτινη επιφάνεια την οποία αφορά η παραχώρηση,

(2) από τον κάτοχο του δικαιώματος αλιείας σε υδάτινες επιφάνειες που βρίσκονται σε δημόσια έκταση

αποτελεί "μίσθωση ακινήτων";»

14. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλε μόνο η Επιτροπή, ενώ δεν ζητήθηκε η διεξαγωγή επ' ακροατηρίου συζήτησης ούτε διεξήχθη τέτοια συζήτηση.

Νομική αξιολόγηση

15. Η αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης παρέχει εκτενή πληροφόρηση για τη φύση και την κατηγοριοποίηση στο αυστριακό δίκαιο των δικαιωμάτων που αναφέρονται σε ακίνητα, και ιδιαίτερα των δικαιωμάτων θήρευσης και αλιείας. Επίσης τα επιχειρήματα που αναπτύχθηκαν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου στηρίζονται σε μεγάλο βαθμό σε αυτήν την κατηγοριοποίηση.

16. Εντούτοις, το προδικαστικό ερώτημα αφορά την ερμηνεία της «μίσθωσης ακινήτου» στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, κατά πάγια δε νομολογία του Δικαστηρίου οι απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 13 της έκτης οδηγίας αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου, οι οποίες αποσκοπούν στην αποφυγή των παρεκκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από ένα κράτος μέλος σε άλλο [7].

17. Συνεπώς, η κατηγοριοποίηση των δικαιωμάτων αλιείας στο αυστριακό δίκαιο — ή η διαφοροποίησή τους από τα δικαιώματα θήρευσης— δεν έχει αποφασιστική σημασία για την εξακρίβωση του εάν η παραχώρησή τους δύναται να συνιστά «μίσθωση ακινήτου» για τον σκοπό της απαλλαγής του άρθρου 13, Β, στοιχείο β΄. Ούτε είναι καθοριστικής σημασίας το γεγονός ότι η εν λόγω σύμβαση χαρακτηρίζεται ως μίσθωση (Pachtvertrag) στο αυστριακό δίκαιο.

18. Το ερώτημα το οποίο ενδέχεται να λανθάνει στην αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης έγκειται ωστόσο στο εάν τα δικαιώματα αλιείας μπορούν καθεαυτά να αποτελούν ακίνητα ικανά να εκμισθωθούν υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β΄, δεδομένου ότι το αυστριακό δίκαιο —και ενδεχομένως και άλλα νομικά συστήματα— τα συγκαταλέγει στα ακίνητα.

7 — Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 14ης Ιουνίου 2007, C-434/05, Horizon College, (Συλλογή 2007, σ. I-4793, σκέψη 15 καθώς και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία)· για δε την περίπτωση κατηγοριοποίησης των δικαιωμάτων αλιείας αναφορικά με τον ΦΠΑ, απόφαση της 26ης Μαΐου 2005, C-43/04, Stadt Sundern (Συλλογή 2005, σ. I-4491, σκέψη 24).

19. Κατά την άποψή μου, μια τέτοια ερμηνεία θα αποτελούσε τεχνητή ερμηνεία της έννοιας του ακινήτου στο κοινοτικό δίκαιο. Η έννοια της μίσθωσης ακινήτου προσιδιάζει μόνο σε υλικά πράγματα και όχι στα δικαιώματα, που είναι από τη φύση τους άυλα, με οποιοδήποτε πράγμα και αν αυτά συνδέονται. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η έννοια του ακινήτου περιορίζεται σε οτιδήποτε δεν είναι κινητό ή δεν μπορεί να μετακινηθεί εύκολα [8]. Ένας τέτοιος περιορισμός πρέπει, a fortiori, να αποκλείει τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Αυτή η άποψη φαίνεται να επιβεβαιώνεται από τη διαπίστωση του Δικαστηρίου ότι ένα από τα ουσιώδη στοιχεία του ακινήτου είναι ότι αυτό είναι συνδεδεμένο σταθερά με συγκεκριμένο τμήμα επιφάνειας γης [9].

20. Η πεποίθησή μου αυτή δεν κλονίζεται ουδόλως από την αναφορά που κάνει το αιτούν δικαστήριο σε μία δήλωση που περιέχεται στα πρακτικά του Συμβουλίου σχετικά με την έκδοση της έκτης οδηγίας και σύμφωνα με την οποία η δυνατότητα περιορισμού του πεδίου εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου 13, Β, στοιχείο β΄, εισήχθη κατά κύριο λόγο προκειμένου να δώσει στα κράτη μέλη την επιλογή να υποβάλουν, μεταξύ άλλων, τη θήρευση και την αλιεία σε ΦΠΑ, με την ενδεχόμενη συνέπεια —κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου— η θήρευση και η αλιεία να συγκαταλέγονται κανονικά στα ακίνητα. Οποιαδήποτε και αν είναι η συνέπεια, αποτελεί πάγια νομολογία ότι οι δηλώσεις αυτές, εφόσον δεν γίνεται αναφορά στο περιεχόμενο της διάταξης με την οποία σχετίζονται, δεν έχουν νομική σημασία και δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την ερμηνεία μιας οδηγίας [10].

21. Το Δικαστήριο έχει ορίσει τη μίσθωση ακινήτου, υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, ως μία συμφωνία κατά την οποία ο κύριος παραχωρεί στον μισθωτή, με αντάλλαγμα το μίσθωμα και για συμφωνημένη διάρκεια, το δικαίωμα να κατέχει το ακίνητό του και να αποκλείει οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο από την απόλαυση του δικαιώματος αυτού [11]. Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι το έδαφος το οποίο ποντίζεται εξ ολοκλήρου ή εν μέρει μπορεί επίσης να χαρακτηριστεί ως ακίνητο που μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο μίσθωσης [12].

22. Μια υδάτινη επιφάνεια μπορεί επομένως να αποτελέσει αντικείμενο μίσθωσης υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, ενώ έχει αποδειχθεί στην υπό κρίση υπόθεση ότι η επίμαχη σύμβαση

8 — Απόφαση της 16ης Ιανουαρίου 2003, C-315/00, Maierhofer (Συλλογή 2003, σ. I-563, σκέψεις 30 επ.).

9 — Απόφαση Heger, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 20.

10 — Βλ., για παράδειγμα, στον τομέα της φορολογίας, αποφάσεις της 13ης Φεβρουαρίου 1996, C-197/94 και C-252/94, Bautiaa και Société française maritime (Συλλογή 1996, σ. I-505, σκέψη 51), και της 8ης Ιουνίου 2000, C-375/98, Epson Europe (Συλλογή 2000, σ. I-4243, σκέψη 26, καθώς και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

11 — Απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (Συλλογή 2005, σ. I-1527, σκέψη 30, καθώς και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

12 — Όπ.π., σκέψη 34. Βλ. επίσης, αναφορικά με τον χαρακτηρισμό ως ακινήτου μιας υδάτινης έκτασης για την οποία μπορούν να εκδοθούν άδειες αλιείας, απόφαση Heger, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψεις 20 έως 22.

παραχωρεί δικαιώματα επί συγκεκριμένων υδάτινων επιφανειών για συμφωνημένη διάρκεια και με αντάλλαγμα ετήσιο μίσθωμα. Αυτά τα στοιχεία συνάδουν με τα κριτήρια που έχει θέσει η νομολογία του Δικαστηρίου. Επιπλέον σημειώνεται ότι το δικαίωμα αλίευσης ιχθύων από τα ύδατα αυτά καθώς και η υποχρέωση διαχείρισης των υδάτων αυτών κατά τρόπο ορθό και διαρκή βάσει των φυσικών κριτηρίων αναπαραγωγής αποτελούν τυπικά χαρακτηριστικά της μίσθωσης που αναφέρεται στο γερμανικό κείμενο του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ως «Verpachtung» [13].

23. Ωστόσο, δεν αρκεί μια σύμβαση να περιλαμβάνει ορισμένα στοιχεία τα οποία αποτελούν τυπικά χαρακτηριστικά της μίσθωσης ακινήτου, εάν δεν ικανοποιεί όλα τα ουσιώδη κριτήρια της μίσθωσης σύμφωνα με τον ορισμό της στο κοινοτικό δίκαιο. Ένα τέτοιο κριτήριο είναι η έκταση στην οποία η σύμβαση παραχωρεί το δικαίωμα κατοχής του ακινήτου και αποκλεισμού των άλλων προσώπων από την απόλαυση του δικαιώματος αυτού.

24. Το πρώτο ερώτημα είναι εάν μια σύμβαση που επιτρέπει την πρόσβαση σε ακίνητο και την κάρπωση αυτού με μοναδικό σκοπό την αλιεία μπορεί να θεωρηθεί μίσθωση.

13 — Ο διαχωρισμός μεταξύ «Vermietung» και «Verpachtung» γίνεται σε ορισμένες αλλά όχι σε όλες τις γλώσσες και αντικατοπτρίζει τον διαχωρισμό που γίνεται συνήθως στα εθνικά νομικά συστήματα. Βλ. σημείο 75 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Jacobs στην υπόθεση C-326/99, Stichting Goed Wonen, επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2001 (Συλλογή 2001, σ. I-6831).

25. Δεν είναι βεβαίως ασυνήθιστο μια μίσθωση να προσδιορίζει ότι το μίσθιο πρέπει ή δεν πρέπει να χρησιμοποιείται για έναν ή περισσότερους συγκεκριμένους σκοπούς. Ούτε φαίνεται να ενυπάρχει στη δραστηριότητα της αλιείας κάποιο εγγενές στοιχείο που να αποκλείει τον χαρακτηρισμό ως μίσθωσης μιας σύμβασης που επιτρέπει την πρόσβαση και κάρπωση με σκοπό την αλιεία.

26. Κάθε σύμβαση πρέπει ωστόσο να εξετάζεται προκειμένου να εξακριβώνεται εάν παραχωρεί δικαίωμα κατοχής ακινήτου και αποκλεισμού των τρίτων από την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

27. Στην υπό κρίση υπόθεση, η σύμβαση —αντίγραφο της οποίας περιλαμβάνεται στο φάκελο που έχει αποστείλει στο Δικαστήριο το αιτούν δικαστήριο— δεν αναφέρει άλλο σκοπό παρά μόνο αυτόν της αλιείας, για την οποία ο αλιευτικός σύλλογος μπορεί να έχει πρόσβαση στο έδαφος ή στα ύδατα. Δεν περιέχει τίποτα που να υποδηλώνει ότι η G. Walderdorff δεν μπορεί η ίδια να χρησιμοποιεί τις λίμνες στη γη της ή να επιτρέπει σε άλλους τη χρήση τους, για σκοπούς άλλους από την αλιεία (μολονότι μπορεί να συνάγεται ότι η χρήση αυτή δεν πρέπει να παρεμποδίζει την άσκηση των δικαιωμάτων αλιείας). Ομοίως (και υπό την ίδια επιφύλαξη), δεν υπάρχει ένδειξη ότι τα δικαιώματα αλιείας της G. Walderdorff στα δημόσια ύδατα, που έχουν παραχωρηθεί στον αλιευ-

τικό σύλλογο για τη διάρκεια ισχύος της σύμβασης, παρέχουν σε αυτήν ή στον αλιευτικό σύλλογο το δικαίωμα να εμποδίζουν άλλους από την ενασχόληση με άλλες δραστηριότητες στα ύδατα αυτά.

28. Για αυτόν τον λόγο μου φαίνεται δύσκολο να συγκερασθεί η περιγραφείσα κατάσταση με τον πάγιο ορισμό της μίσθωσης από το Δικαστήριο ως ενέχουσας παραχώρηση δικαιώματος για κατοχή ακινήτου και αποκλεισμού των τρίτων από την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

30. Στην υπό κρίση υπόθεση, η σύμβαση δεν περιέχει καμία ένδειξη ότι τα παραχωρούμενα δικαιώματα είναι αποκλειστικά, υπό την έννοια ότι ο αλιευτικός σύλλογος θα μπορούσε να αποφασίζει ποιος μπορεί να αλιεύει και ποιος όχι στα εν λόγω ύδατα. Ορίζει ωστόσο ότι η G. Walderdorff επιφυλάσσεται του δικαιώματός της να αλιεύει ελεύθερα στα ύδατα για ίδιο λογαριασμό ή να επιτρέπει την αλιεία σε έναν ανά ημέρα προσκεκλημένο της. Επιπλέον ορίζει ότι η G. Walderdorff αποκτά δικαίωμα να γίνει μέλος του αλιευτικού συλλόγου χωρίς οικονομική επιβάρυνση για τη διάρκεια της σύμβασης και προβλέπει ότι, σε περίπτωση διάλυσης του συλλόγου αυτού, η G. Walderdorff θα παραχωρήσει στα 12 μέλη του δικαίωμα προτίμησης για σύναψη νέων ατομικών συμβάσεων με αυτήν για τον ίδιο σκοπό.

29. Επιπλέον, μπορεί να γίνει διάκριση μεταξύ αφενός της παραχώρησης αποκλειστικού δικαιώματος αλιείας σε μια συγκεκριμένη υδάτινη επιφάνεια, με παρακολουθηματικό δικαίωμα παρεμπόδισης των τρίτων από την άσκηση εκεί αλιευτικής δραστηριότητας, και αφετέρου της έκδοσης αλιευτικών αδειών, που επιτρέπουν σε μεμονωμένα άτομα να αλιεύουν μαζί με άλλους κατόχους άδειας. Οι άδειες αυτές, μολονότι παρέχουν δικαίωμα χρήσης του σχετικού ακινήτου [14], υπό κανονικές συνθήκες δεν επιτρέπουν στον κάτοχό τους να αποκλείει τους τρίτους και γι' αυτόν το λόγο, κατά την άποψή μου, δεν ανταποκρίνονται στο κριτήριο του Δικαστηρίου για τον ορισμό της μίσθωσης [15].

31. Είναι αληθές ότι το δικαίωμα απρόσκοπτης πρόσβασης όπως αυτό που παρέχεται στην υπό κρίση υπόθεση είναι ένα χαρακτηριστικό, και ενδεχομένως ουσιώδες, στοιχείο της μίσθωσης. Εδώ, όμως, η δικαιοπάροχος όχι μόνο επιφυλάσσεται ρητά του δικαιώματός της να έχει και η ίδια πρόσβαση στα ύδατα και στη χρήση αυτών για σκοπό ίδιο με αυτόν για τον οποίο παραχωρείται η πρόσβαση στον σύλλογο —σε αντιδιαστολή με σκοπό διαφορετικό της χρήσης ή κάρπωσης, όπως, για παράδειγμα, θα ήταν η συντήρηση, για την οποία παραμένει υπόχρεος [16] ο κύριος του εδάφους— αλλά επιφυλάσσεται επίσης του δικαιώματός της να επιτρέπει την ίδια πρόσβαση σε τρίτους.

14 — Απόφαση Heger, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 25.

15 — Βλ., επίσης, σημεία 34 και 35 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Jacobs στην υπόθεση C-150/99, Stockholm Lindöpark, επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2001 (Συλλογή 2001, σ. I-493).

16 — Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2004, C-284/03, Temco Europe (Συλλογή 2004, σ. I-11237, σκέψεις 24 και 25), με την οποία έγινε δεκτό ότι ορισμένοι περιορισμοί του δικαιώματος αποκλειστικής κατοχής (όπως το δικαίωμα επίσκεψης του κυρίου ή η από κοινού χρήση ορισμένων τμημάτων του ακινήτου με άλλους μισθωτές) δεν είναι ασυμβίβαστοι με τον χαρακτηρισμό μιας πράξης ως μίσθωσης.

32. Επιπροσθέτως, σε περίπτωση που ο σύλλογος διαλυόταν και συνάπτονταν χωριστές συμβάσεις με καθένα από τα πρώην μέλη του, αυτές οι συμβάσεις (μολονότι θα αναφέρονταν ακόμη ως Pachtverträge) δεν θα συνιστούσαν τίποτε περισσότερο από μακράς διαρκείας ατομικές άδειες αλιείας —και δεν υπάρχει τίποτα που να υποδηλώνει σε αυτήν την περίπτωση ότι η G. Walderdorff δεν θα μπορούσε να συνάψει περαιτέρω συμβάσεις ίδιας μορφής.

33. Αυτά είναι βεβαίως ζητήματα που θα κρίνει το αιτούν δικαστήριο, αλλά, κατά την άποψή μου, η έννοια της μίσθωσης ακινήτου, όπως ορίζεται στη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το άρθρο 13, Β, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, πρέπει να καλύπτει μόνο τις συμβάσεις κατά τις οποίες το δικαίωμα πρόσβασης σε ακίνητο, χρήσης και κάρπωσης αυτού είναι αποκλειστικό, υπό την έννοια ότι ο μισθωτής δεν είναι υποχρεωμένος να ανέχεται όμοια πρόσβαση και κάρπωση εκ μέρους του εκμισθωτή ή άλλων ατόμων που έλκουν δικαίωμα από τον τελευταίο.

34. Οι παραπάνω σκέψεις οδηγούν σε ένα αποτέλεσμα —αποκλεισμό από την απαλλαγή— το οποίο είναι σύμφωνο με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου ότι οι έννοιες που χρησιμοποιούνται για να προσδιορίσουν τις απαλλαγές πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο [17].

35. Τέλος, έχοντας καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η παραχώρηση δικαιωμάτων αλιείας υπό την περιγραφείσα μορφή δεν εμπίπτει στην έννοια της μίσθωσης ακινήτου του άρθρου 13, Β, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, φρονώ ότι δεν ωφελεί η προσπάθεια περαιτέρω κατηγοριοποίησής της. Αποτελεί σαφώς παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή στα πλαίσια μιας οικονομικής δραστηριότητας [18]. Αυτές οι παροχές υπόκεινται στον ΦΠΑ με τον κανονικό συντελεστή, εκτός εάν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής μιας συγκεκριμένης απαλλαγής, μειωμένου συντελεστή ή ειδικού καθεστώτος. Εν προκειμένω όμως ούτε έχει προβληθεί ο ισχυρισμός ότι έχει εφαρμογή ούτε φαίνεται να έχει εφαρμογή κάποιος μειωμένος συντελεστής, κάποιο ειδικό καθεστώς ή κάποια απαλλαγή άλλη από το άρθρο 13, Β, στοιχείο β΄.

17 — Βλ., για παράδειγμα, απόφαση Horizon College, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 16, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία. Παρόλ' αυτά, η έννοια της μίσθωσης κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας μπορεί να είναι ευρύτερη από αυτήν που απαντά στα διάφορα εθνικά δίκαια —μπορεί να περιλαμβάνει, για παράδειγμα, την κατάλυση σε ξενοδοχείο και την επικαρπία. Βλ. αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, C-358/97, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (Συλλογή 2000, σ. I-6301, σκέψη 54), και Goed Wonen, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 13, σκέψη 49.

18 — Βλ. άρθρα 2, παράγραφος 2, 4, παράγραφοι 1 και 2, 5, παράγραφοι 1 και 3, και 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Μπορεί να πρόκειται για παράδοση αγαθών, εάν η Αυστρία έχει κάνει χρήση της ευχέρειας που παρέχει το άρθρο 5, παράγραφος 3 —βλ. υποσημείωση 5 παραπάνω.

Πρόταση

36. Για αυτούς τους λόγους προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα ως ακολούθως:

«Η έννοια της μίσθωσης ακινήτου, όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, περιλαμβάνει την παραχώρηση του δικαιώματος κατοχής του ακινήτου και αποκλεισμού των τρίτων από την απόλαυση του δικαιώματος αυτού. Δεν καλύπτει και τις καταστάσεις στις οποίες ο κύριος του ακινήτου παραχωρεί το δικαίωμα χρήσης του για συγκεκριμένο σκοπό, αλλά διατηρεί το δικαίωμα να το χρησιμοποιεί ο ίδιος, ή να επιτρέπει σε άλλους τη χρήση του, για τον ίδιο ή για άλλους σκοπούς.»