ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 16ης Ιανουαρίου 2003 *

Στην υπόθεση C-315/00,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Rudolf Maierhofer

και

Finanzamt Augsburg-Land,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', 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),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Wathelet, πρόεδρο τμήματος, C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, P. Jann και S. von Bahr (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— ο R. Maierhofer, εκπροσωπούμενος από τον C. Theil, Rechtsanwalt,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον W.-D. Plessing και την B. Muttelsee-Schön,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και K. Gross, επικουρούμενους από τον A. Böhlke, Rechtsanwalt,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του R. Maierhofer, εκπροσωπούμενου από τον C. Theil, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από την

B. Muttelsee-Schön και τον F. Huschens, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενης από την P. Whipple, barrister, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον K. Gross, επικουρούμενο από τον A. Böhlke, κατά τη συνεδρίαση της 7ης Φεβρουαρίου 2002,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 6ης Ιουνίου 2002,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 25ης Μαΐου 2000, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Αυγούστου 2000, το Bundesfinanzhof υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του R. Maierhofer και του Finanzamt Augsburg-Land, μιας φορολογικής αρχής (στο εξής: Finanzamt), σχετικά με την επιβολή στον R. Maierhofer φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για μισθώσεις προκατασκευασμένων κτιρίων.

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1. 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 αυτήν».

4 Το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής.

2. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελμάτων ή των εξομοιουμένων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότης θεωρείται επίσης η εκμε-

τάλλευση ενσωμάτου ή άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.

3. Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεωρούν επίσης ως υποκείμενο στον φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί επ' ευκαιρία πράξη αναγομένη στις προβλεπόμενες στην παράγραφο 2 δραστηριότητες, και ιδίως μία από τις κατωτέρω πράξεις:

α) Παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους, που πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά· τα κράτη μέλη δύνανται να καθορίσουν τις λεπτομέρειες εφαρμογής αυτού του κριτηρίου επί των μετατροπών ακινήτων καθώς και την έννοια του συνεχομένου εδάφους.

Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να εφαρμόζουν άλλα κριτήρια, εκτός του κριτηρίου της πρώτης εγκαταστάσεως, όπως το κριτήριο του διαρρεύσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου αποπερατώσεως του ακινήτου και του χρόνου της πρώτης παραδόσεως ή το κριτήριο του διαρρεύσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου της πρώτης εγκαταστάσεως και του χρόνου της μεταγενέστερης παραδόσεως, εφόσον τα χρονικά αυτά διαστήματα δεν υπερβαίνουν τα πέντε ή τα δύο έτη αντιστοίχως.

Ως κτίριο νοείται κάθε κατασκευή που συνδέεται αρρήκτως με το έδαφος.

[...]»

5 Το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας προβλέπει 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 ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

β) τις μισθώσεις ακινήτων, εξαιρέσει:

1. των πράξεων παροχής καταλύματος, όπως ορίζονται από την νομοθεσία των κρατών μελών, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του ξενοδοχειακού τομέα ή άλλων τομέων παρεμφερούς χαρακτήρος, περιλαμβανομένης και της μισθώσεως κατασκηνώσεων διακοπών ή γηπέδων, διαρρυθμισμένων καταλλήλως για κατασκήνωση,

2. των μισθώσεων χώρων για την 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.»

Η εθνική νομοθεσία

6 Το άρθρο 1 του Umsatzsteuergesetz 1993 (γερμανικού νόμου του 1993 περί φόρου κύκλου εργασιών, BGBl. I 1993, σ. 565, στο εξής: UStG), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, προβλέπει ότι υπόκεινται στον φόρο κύκλου εργασιών οι παραδόσεις και άλλες παροχές που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας εντός από επιχειρηματία στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του.

7 Το άρθρο 4 του UStG προβλέπει ορισμένες απαλλαγές. Κατά το σημείο 12, πρώτο εδάφιο, στοιχείο a, του άρθρου αυτού, απαλλάσσονται από τον φόρο, μεταξύ άλλων, οι μισθώσεις ακινήτων.

8 Κατά το άρθρο 4, σημείο 12, δεύτερο εδάφιο, του UStG, η απαλλαγή αυτή δεν ισχύει για ορισμένες πράξεις:

«Δεν απαλλάσσονται από τον φόρο η μίσθωση χώρων κατοικίας ή υπνοδωματίων που χρησιμοποιεί μια επιχείρηση ως προσωρινό κατάλυμα αλλοδαπών, η προσωρινή μίσθωση χώρων για τη στάθμευση αυτοκινήτων, η προσωρινή μίσθωση χώρων κατασκηνώσεως και η μίσθωση μηχανών ή οποιουδήποτε άλλου εξοπλισμού που

ανήκουν στις εγκαταστάσεις μιας επιχειρήσεως, ακόμη και αν αποτελούν ουσιώδη συστατικά ακινήτου.»

9 Το άρθρο 94, παράγραφος 1, του Bürgerliches Gesetzbuch (γερμανικού Αστικού Κώδικα, στο εξής: BGB) ορίζει τα εξής:

«Συστατικά του ακινήτου είναι τα πράγματα που έχουν συνδεθεί σταθερά με το έδαφος, ιδίως οικοδομήματα [...].»

10 Το άρθρο 95, παράγραφος 1, του BGB προβλέπει τα εξής:

«Δεν θεωρούνται συστατικά του ακινήτου τα πράγματα που έχουν συνδεθεί με το έδαφος για παροδικό μόνο σκοπό. [...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11 Ο R. Maierhofer εκμίσθωσε στο Freistaat Bayern (Βαυαρικό Δημόσιο) ορισμένα ομαδικά καταλύματα, «μαζί με τα αναγκαία οικόπεδα», τα οποία επρόκειτο να χρησιμοποιηθούν για την προσωρινή παραμονή ατόμων που είχαν ζητήσει πολιτικό άσυλο. Η διάρκεια της ισχύος της συμβάσεως είχε οριστεί σε πέντε έτη, ενώ είχε προβλεφθεί η δυνατότητα παρατάσεως της ισχύος της.

12 Ορισμένα από τα κτίσματα βρίσκονταν σε οικόπεδο που είχε εκμισθώσει στον R. Maierhofer ένας οργανισμός τοπικής αυτοδιοικήσεως και ορισμένα άλλα βρίσκονταν σε οικόπεδα που είχε μισθώσει ο ίδιος ο μισθωτής των κτιρίων, το Βαυαρικό Δημόσιο. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις προβλεπόταν ότι μετά τη λήξη της μισθώσεως τα οικόπεδα θα αποδίδονταν στον εκμισθωτή στην αρχική τους κατάσταση.

13 Ο R. Maierhofer ανήγειρε στα εν λόγω οικόπεδα μονώροφα και διώροφα κτίρια, παρόμοια με προκατασκευασμένες οικίες, χρησιμοποιώντας προκατασκευασμένα στοιχεία. Τα κτίρια στηρίζονταν σε βάσεις από σκυρόδεμα, οι οποίες είχαν κατασκευαστεί επί θεμελίου από σκυρόδεμα, το οποίο είχε πακτωθεί εντός τους εδάφους. Οι τοίχοι συνίσταντο σε χωρίσματα, που ήταν στερεωμένα με κοχλίες πακτωμένους στα θεμέλια. Ο ξύλινος σκελετός της στέγης ήταν καλυμμένος από κεραμίδια. Τα πατώματα και οι τοίχοι των αποχωρητηρίων, των λουτρών και της κουζίνας ήταν καλυμμένα με πλακάκια. Χάρη στο σύστημα κατασκευής, ήταν δυνατή οποτεδήποτε η αποσυναρμολόγηση των κτιρίων από οχτώ άτομα εντός δέκα ημερών, οπότε μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν εκ νέου.

14 Ο R. Maierhofer δεν ζήτησε την έκπτωση του φόρου επί των εισροών σχετικά με την κατασκευή των κτιρίων το 1992. Για τα έτη 1993 έως 1995 δήλωσε κύκλο εργασιών από μίσθωση ακινήτων, απαλλασσόμενο από τον φόρο, κατά το άρθρο 4, σημείο 12, πρώτο εδάφιο, στοιχείο a, του UStG.

15 Το Finanzamt όμως φορολόγησε τον εκ των μισθώσεων κύκλο εργασιών του R. Maierhofer με τον συνήθη φορολογικό συντελεστή, με το αιτιολογικό ότι δεν είχε εκμισθώσει ακίνητα, αλλ' απλώς και μόνο κτίρια, τα οποία αποτελούσαν κατά τα φαινόμενα μόνο συστατικά ακινήτου, κατά το άρθρο 95 του BGB. Το Finanzamt έλαβε υπόψη του, κατά τον προσδιορισμό του φόρου, τα ποσά των φόρων που έπρεπε να εκπέσουν.

16 Το Finanzgericht (Γερμανία) απέρριψε την προσφυγή που ασκήθηκε από τον R. Maierhofer κατά των αποφάσεων του Finanzamt περί επιβολής φόρου.

17 Κατόπιν αυτού, ο R. Maierhofer άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof. Ως λόγο αναιρέσεως προβάλλει την εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 4, σημείο 12, πρώτο εδάφιο, στοιχείο a, του UStG, ερμηνευόμενου σε συσχετισμό με την έκτη οδηγία.

18 Το Bundesfinanzhof εκθέτει ότι το άρθρο 4 του UStG, με το οποίο εφαρμόζεται το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, δεν αποκλείει ρητά τη δυνατότητα απαλλαγής από τον φόρο κύκλου εργασιών ορισμένων πράξεων, όπως αυτές στις οποίες προέβη ο R. Maierhofer και οι οποίες συνίσταντο στη μίσθωση κτιρίων που είχαν ανεγερθεί για την εξυπηρέτηση παροδικού σκοπού. Κατά τη νομολογία όμως των γερμανικών δικαστηρίων, το άρθρο 4, σημείο 12, πρώτη περίοδος, στοιχείο a, του UStG πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με το γερμανικό αστικό δίκαιο, και συγκεκριμένα με το άρθρο 95, παράγραφος 1, πρώτη και δεύτερη περίοδος, του BGB, κατά το οποίο δεν αποτελούν συστατικά του ακινήτου τα πράγματα — ακόμη και τα κτίρια — τα οποία έχουν συνδεθεί με το έδαφος για παροδικό μόνο σκοπό. Με βάση αυτή την ερμηνεία, η μίσθωση τέτοιου είδους κτιρίων συνιστά φορολογητέα πράξη.

19 Το Bundesfinanzhof έχει όμως αμφιβολίες για το αν συμβιβάζονται με το κοινοτικό δίκαιο οι λύσεις που δίδει η γερμανική νομολογία και κρίνει επομένως αναγκαίο να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα δύο προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Καλύπτει η έννοια "μίσθωση ακινήτων" του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ την εξ επαχθούς αιτίας παραχώρηση της χρήσεως ενός κτιρίου για την ανέγερση του οποίου έχουν χρησιμοποιηθεί προκατατασκευασμένα στοιχεία και το οποίο μετά τη λήξη της συμβάσεως μισθώσεως πρέπει να αφαιρεθεί και μπορεί να χρησιμοποιηθεί εκ νέου σε άλλο οικόπεδο;

2) Έχει συναφώς σημασία αν ο εκμισθωτής παραχωρεί στον μισθωτή τη χρήση τόσο του οικοπέδου όσο και του κτιρίου ή μόνο του κτιρίου, το οποίο έχει ανεγερθεί από τον εκμισθωτή επί οικοπέδου του μισθωτή;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

20 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει στο Δικαστήριο το ζήτημα του περιεχομένου της έννοιας «μίσθωση ακινήτων» του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

21 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, δεν είναι αναγκαίο να δοθεί ακριβής ορισμός της έννοιας «μίσθωση ακινήτων», καθόσον το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν περαιτέρω εξαιρέσεις, πέρα από αυτές που προβλέπει η διάταξη αυτή, ο δε Γερμανός νομοθέτης έχει κάνει χρήση της δυνατότητας αυτής. Συγκεκριμένα, από τις διοικητικές οδηγίες που έχει εγκρίνει το Bundesrat (η γερμανική Άνω Βουλή) προκύπτει ότι η μίσθωση κτιρίων που έχουν κατασκευαστεί με προκατασκευασμένα στοιχεία και έχουν συνδεθεί με το έδαφος παροδικά δεν αποτελεί μίσθωση ακινήτων, υπό την έννοια του BGB, και επομένως δεν ισχύει γι' αυτήν η απαλλαγή από τον φόρο κύκλου εργασιών η οποία προβλέπεται για τη μίσθωση ακινήτων.

22 Επιβάλλεται πάντως να τονιστεί ότι το άρθρο 4 του UStG, με το οποίο μεταφέρθηκε στο γερμανικό δίκαιο το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, προβλέπει ότι η μίσθωση ακινήτων απαλλάσσεται καταρχήν από τον φόρο και δεν εξαιρεί από την απαλλαγή αυτή παρά μόνο ορισμένες ειδικές πράξεις μισθώσεως, οι οποίες αντιστοιχούν, σε γενικές γραμμές, στις προβλεπόμενες από το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', πρώτο εδάφιο, σημεία 1 έως 4, της οδηγίας αυτής. Οι διατάξεις του άρθρου 4 του UStG δεν περιλαμβάνουν καμία πρόσθετη εξαίρεση και, ειδικοτερα, δεν εξαιρούν ρητά τα κτίρια που έχουν κατασκευαστεί με προκατασκευασμένα στοιχεία.

23 Εξάλλου, όσον αφορά τις διοικητικές οδηγίες στις οποίες αναφέρεται η Γερμανική Κυβέρνηση, επισημαίνεται ότι το Bundesfinanzhof ούτε καν τις αναφέρει στην αίτησή του για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως. Όπως άλλωστε προέκυψε από την επ' ακροατηρίου συζήτηση, οι οδηγίες αυτές, μολονότι έχουν εγκριθεί από το Bundesrat, δεν έχουν δεσμευτικό χαρακτήρα και δεν αποτελούν διατάξεις νόμου, όπως το άρθρο 4 του UStG. Επομένως, δεν μπορούν να θεσπίζουν περαιτέρω εξαίρεση, υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

24 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, κατά τη μεταφορά της έκτης οδηγίας στη γερμανική νομοθεσία, δεν έκανε χρήση της ευχέρειας που της παρείχε το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής να προβλέψει και άλλες εξαιρέσεις, πέρα από τις προβλεπόμενες ρητά από τη διάταξη αυτή.

25 Στη συνέχεια, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι, κατά πάγια νομολογία, οι προβλεπόμενες στο άρθρο 13 της έκτης οδηγίας απαλλαγές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου και επιβάλλεται επομένως να τους δοθεί κοινοτικός ορισμός (βλ. απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, C-358/97, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, Συλλογή 2000, σ. I-6301, σκέψη 51).

26 Κατά συνέπεια, η ερμηνεία της έννοιας «μίσθωση ακινήτων» του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δεν μπορεί να εξαρτάται από την ερμηνεία που δίδεται από το αστικό δίκαιο κράτους μέλους. Είναι επομένως αναγκαίο, αντίθετα από ό,τι υποστηρίζει η Γερμανική Κυβέρνηση, να εξεταστεί το περιεχόμενο της έννοιας «μίσθωση ακινήτων».

27 Για την ερμηνεία διατάξεως του κοινοτικού δικαίου πρέπει να λαμβάνονται υπόψη το γράμμα της, το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος (βλ. αποφάσεις της 14ης Οκτωβρίου 1999, C-223/98, Adidas, Συλλογή 1999, σ. I-7081, σκέψη 23, και της 14ης Ιουνίου 2001, C-191/99, Kvaerner, Συλλογή 2001, σ. I-4447, σκέψη 30).

28 Από το γράμμα του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δεν προκύπτει ορισμός του περιεχομένου της έννοιας «μίσθωση ακινήτων». Κατά συνέπεια, επιβάλλεται η ανάλυση του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται η διάταξη αυτή και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος.

29 Από το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η βούληση του κοινοτικού νομοθέτη ήταν να φορολογείται η μίσθωση των κινητών αγαθών σε αντίθεση με τη μίσθωση ακινήτων, η οποία πρέπει καταρχήν να απαλλάσσεται.

30 Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί, για παράδειγμα, ότι μια εθνική διάταξη η οποία επέκτεινε και στη μίσθωση ορισμένων κινητών την απαλλαγή από τον ΦΠΑ που το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας προβλέπει αποκλειστικά για τη μίσθωση ακινήτων αντέβαινε στις διατάξεις της οδηγίας αυτής (βλ. απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, C-60/96, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1997, σ. I-3827, σκέψη 16).

31 Τα επίμαχα αγαθά στην υπόθεση στην οποία εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας ήταν τροχόσπιτα, σκηνές, τροχοβίλες και ελαφράς κατασκευής κατοικίες αναψυχής. Τα αγαθά αυτά, που χαρακτηρίζονταν κινητά, είτε

μπορούσαν να κινούνται, όπως τα τροχόσπιτα και οι τροχοβίλες, είτε μπορούσαν να μετακινούνται εύκολα, όπως οι σκηνές και οι ελαφράς κατασκευής κατοικίες αναψυχής.

32 Αντίθετα, τα επίμαχα στην κύρια δίκη κτίρια, τα οποία περιγράφονται στη σκέψη 13 της παρούσας αποφάσεως, δεν μπορούν ούτε να κινούνται ούτε να μετακινούνται εύκολα. Πρόκειται για κτίρια που στηρίζονται σε βάσεις από σκυρόδεμα, οι οποίες έχουν κατασκευαστεί επί θεμελίου από σκυρόδεμα, το οποίο έχει πακτωθεί εντός του εδάφους. Τα κτίρια αυτά μπορούν να αποσυναρμολογηθούν μετά τη λήξη της ισχύος της συμβάσεως μισθώσεως, προκειμένου να χρησιμοποιηθούν εκ νέου, αλλά για την αποσυναρμολόγηση χρειάζονται οχτώ άτομα επί δέκα ημέρες.

33 Πρέπει να γίνει δεκτό ότι τα κτίρια αυτά, που συνίστανται σε οικοδομήματα που συνδέονται με το έδαφος, αποτελούν ακίνητα. Σημασία συναφώς έχει τα οικοδομήματα αυτά να μην αποσυναρμολογούνται και μετακινούνται εύκολα, αλλά, αντίθετα από ό,τι υποστηρίζει η Γερμανική Κυβέρνηση, δεν είναι αναγκαίο να είναι άρρηκτα συνδεδεμένα με το έδαφος. Για να εξακριβωθεί αν τα επίμαχα κτίρια είναι κινητά ή ακίνητα, δεν έχει αποφασιστική σημασία ούτε η διάρκεια της ισχύος της συμβάσεως μισθώσεως.

34 Η ορισθείσα ανωτέρω έννοια του κτιρίου ανταποκρίνεται στον ορισμό που δίδεται στην έννοια αυτή με το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, το οποίο αφορά την παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων. Δεν υπάρχει πράγματι κανείς λόγος διαφοροποιήσεως της έννοιας αυτής ανάλογα με το αν πρόκειται για μίσθωση, την οποία αφορά το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της οδηγίας, ή για παράδοση, την οποία αφορά το προαναφερθέν άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας.

35 Στο πρώτο ερώτημα πρέπει επομένως να δοθεί η απάντηση ότι η μίσθωση κτιρίου που έχει κατασκευαστεί με προκατασκευασμένα στοιχεία, τα οποία έχουν συνδεθεί με το έδαφος κατά τρόπο ώστε ούτε να αποσυναρμολογούνται εύκολα ούτε να

μετακινούνται εύκολα, αποτελεί μίσθωση ακινήτου, υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, έστω και αν το κτίριο αυτό πρόκειται να αφαιρεθεί κατά τη λήξη της ισχύος της συμβάσεως μισθώσεως και να χρησιμοποιηθεί εκ νέου σε άλλο οικόπεδο.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

36 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το γεγονός ότι ο εκμισθωτής παραχωρεί στον μισθωτή τη χρήση τόσο του οικοπέδου όσο και του κτιρίου ή μόνο του κτιρίου, το οποίο έχει ανεγερθεί από τον εκμισθωτή επί οικοπέδου του μισθωτή, έχει σημασία για να καθοριστεί αν μια μίσθωση συνιστά μίσθωση ακινήτου υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

37 Κατά τον R. Maierhofer και την Επιτροπή, ο χαρακτηρισμός μιας πράξεως ως μισθώσεως ακινήτου δεν εξαρτάται σε καμία περίπτωση από το ανωτέρω αναφερθέν στοιχείο.

38 Αντίθετα, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου φρονεί ότι έχει σημασία το αν ο εκμισθωτής παραχωρεί στον μισθωτή τη χρήση όχι μόνο του ίδιου του κτιρίου, αλλά και του οικοπέδου στο οποίο έχει ανεγερθεί το κτίριο. Ειδάλλως, θα υπήρχε ο κίνδυνος να εμφανίζεται ως απαλλασσόμενη από τον φόρο μίσθωση ακινήτου η φορολογητέα παροχή ορισμένων υπηρεσιών, που θα συνίσταντο π.χ. σε εργασίες κατασκευής ή επισκευής κτιρίου.

39 Συναφώς επισημαίνεται ότι το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ορίζει τις απαλλασσόμενες πράξεις σε συνάρτηση με τη φύση τους. Για να εξακριβώνεται αν μια πράξη αποτελεί μίσθωση ή εργασία κατασκευής ή επισκευής, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα χαρακτηριστικά στοιχεία της (βλ., όσον αφορά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, την απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP, Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 29), ανεξάρτητα από τον ενδεχομένως τεχνητό τρόπο παρουσιάσεώς της.

40 Εξάλλου, όπως προκύπτει από την απάντηση στο πρώτο ερώτημα, η μίσθωση ακινήτου μπορεί να αφορά μόνο κτίρια. Για να μπορεί η μίσθωση να χαρακτηριστεί ως μίσθωση ακινήτου, υπό την έννοια άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, δεν είναι αναγκαίο να καλύπτει τόσο το κτίριο όσο και το οικόπεδο στο οποίο έχει ανεγερθεί το κτίριο αυτό.

41 Στο δεύτερο ερώτημα πρέπει επομένως να δοθεί η απάντηση ότι το γεγονός ότι ο εκμισθωτής παραχωρεί στον μισθωτή τη χρήση τόσο του οικοπέδου όσο και του κτιρίου ή μόνο του κτιρίου, το οποίο έχει ανεγερθεί από τον εκμισθωτή επί οικοπέδου του μισθωτή, δεν έχει σημασία για να καθοριστεί αν μια μίσθωση συνιστά μίσθωση ακινήτου υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

42 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Γερμανική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 25ης Μαΐου 2000 το Bundesfinanzhof, αποφαίνεται:

1) **Η μίσθωση κτιρίου που έχει κατασκευαστεί με προκατασκευασμένα στοιχεία, τα οποία έχουν συνδεθεί με το έδαφος κατά τρόπο ώστε ούτε να αποσυναρμολογούνται εύκολα ούτε να μετακινούνται εύκολα, αποτελεί μίσθωση ακινήτου, υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', 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, έστω και αν το κτίριο αυτό πρόκειται να αφαιρεθεί κατά τη λήξη της ισχύος της συμβάσεως μισθώσεως και να χρησιμοποιηθεί εκ νέου σε άλλο οικόπεδο.**

2) **Το γεγονός ότι ο εκμισθωτής παραχωρεί στον μισθωτή τη χρήση τόσο του οικοπέδου όσο και του κτιρίου ή μόνο του κτιρίου, το οποίο έχει ανεγερθεί από τον εκμισθωτή επί οικοπέδου του μισθωτή, δεν έχει σημασία για να καθοριστεί αν μια μίσθωση συνιστά μίσθωση ακινήτου υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.**

Wathelet Timmermans Edward

Jann von Bahr

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 16 Ιανουαρίου 2003.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

M. Wathelet