ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ F. G. JACOBS της 27ης Φεβρουαρίου 1992 *

Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Το Hoge Raad der Nederlanden ζητεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί επί της ερμηνείας της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ (οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών ως προς τον φόρο κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση· ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), ιδίως των διατάξεων των άρθρων 5, παράγραφος 6 και 11, τμήμα Α, παράγραφος 1, περίπτωση β, που αφορούν την ανάληψη περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως για ίδιες ανάγκες του επιχειρηματία. Το κεντρικό ερώτημα είναι αν επιχειρηματίας οικοδομικών εργασιών που αποκτά ένα οικόπεδο για ιδία χρήση και οικοδομεί επ' αυτού οικία στο πλαίσιο της επιχειρηματικής του δραστηριότητας πρέπει να υποβληθεί σε φορολογία, για την ιδιωτική αυτή χρήση, με φόρο υπολογιζόμενο βάσει της αξίας τόσο του οικοπέδου όσο και του κτίσματος, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία έτυχε εκπτώσεως του ΦΠΑ μόνο κατά την αγορά των αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν για την ανέγερση του κτιρίου και όχι κατά την αγορά του οικοπέδου.

Το ιστορικό της υποθέσεως και τα ερωτήματα που υποβλήθηκαν από το εθνικό δικαστήριο

2. Το ιστορικό της υποθέσεως είναι το εξής: Στις 15 Αυγούστου 1978 ο de Jong, επιχειρηματίας οικοδομικών εργασιών, αγόρασε οικόπεδο επί του οποίου υπήρχε κτίσμα. Δεν κατέβαλε ΦΠΑ για το οικόπεδο. Στη συνέχεια του χορηγήθηκε άδεια οικοδομήσεως δύο οικιών επί του εν λόγω οικοπέδου. Στις 30 Ιουλίου 1979, πώλησε περίπου το ήμισυ του οικοπέδου σε τρίτον, τον Dolfing. Κατά την πώληση αυτή δεν εισέπραξε ΦΠΑ. Στη συνέχεια, ο de Jong κατεδάφισε το υφιστάμενο κτίσμα και ανήγειρε δύο οικίες επί του όλου ακινήτου, μία για τον Dolfing και μία για τον εαυτό του. Οι εργασίες περατώθηκαν το 1980 και το 1981 αντιστοίχως. Καθότι ο de Jong είχε εκπέσει τον ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή των οικιών, περιέλαβε στη δήλωσή του για τον ΦΠΑ ως οφειλόμενο φόρο ποσό ίσο προς τον εκπεσθέντα φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή των οικιών που θα εχρησιμοποιούντο για ιδιωτικές ανάγκες. Ωστόσο, ο αρμόδιος για την επιβολή του ΦΠΑ ελεγκτής θεώρησε ότι στο πλαίσιο των ολλανδικών διατάξεων περί χρήσεως για ίδιες ανάγκες του επιχειρηματία περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως (άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο g, του ολλανδικού νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών), έπρεπε να θεωρηθεί ότι ο de Jong προέβη σε μία και μόνη παράδοση αγαθών στον εαυτό του συνισταμένων στο οικόπεδο και στην οικία· κατά συνέπεια, ο ελεγκτής έκρινε ότι έπρεπε να συμπεριλάβει την αξία του οικοπέδου κατά τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου. Η προσφυγή του de Jong στηρίζεται στο επιχείρημα ότι, αφότου αγόρασε το οικόπεδο ως ιδιώτης, ουδέποτε αυτό αποτέλεσε περιουσιακό στοιχείο της επιχειρήσεώς του και, κατά συνέπεια, δεν περιήλθε από την επαγγελματική στην ιδιωτική χρήση για

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

τους σκοπούς εφαρμογής των ολλανδικών διατάξεων.

3. Κατόπιν απορρίψεως της προσφυγής του από το Gerechtshof, ο de Jong άσκησε αναίρεση ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden. Το τελευταίο έκρινε ότι οι ολλανδικές διατάξεις αποσκοπούσαν στο ίδιο αποτέλεσμα με τις αντίστοιχες διατάξεις της έκτης οδηγίας και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

« 1) Έχει το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας την έννοια ότι ένας φορολογούμενος — εν προκειμένω πρόσωπο ασχολούμενο με οικοδομικές επιχειρήσεις — ο οποίος αποκτά οικόπεδο με μοναδικό σκοπό να το χρησιμοποιήσει για ιδιωτική του χρήση και οικοδομεί στη συνέχεια επ' αυτού κτίσμα — εν προκειμένω κατοικία — στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας και, τέλος, χρησιμοποιεί για ιδιωτικούς σκοπούς τόσο το κτίσμα όσο και το οικόπεδο επί του οποίου αυτό κείται καθώς και ενδεχομένως το συνεχόμενο οικόπεδο, αποχώρισε από την επιχείρησή του, κατά την έννοια της προαναφερθείσας διατάξεως της έκτης οδηγίας, όχι μόνο το κτίριο αλλά το σύνολο στο οποίο εντάσσεται το εν λόγω κτίσμα, το οικόπεδο επί του οποίου κείται το τελευταίο και ενδεχομένως το συνεχόμενο με αυτό οικόπεδο;

2) Συνεπάγεται η προϋπόθεση από την οποία το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας εξαρτά την εξομοίωση του αποχωρισμού αγαθού από την επιχειρηματική περιουσία προς παράδοση και στο πλαίσιο της οποίας το εν λόγω αγαθό ή τα συστατικά του στοιχεία πρέπει να έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας ότι, αν ορισμένο ακίνητο, απαρτιζόμενο από κτίσμα, από το οικόπεδο επί του οποίου αυτό κείται και ενδεχομένως από το συνεχόμενο οικόπεδο αποχωρίστηκε από την επιχείρηση, χωρίς να γεννηθεί δικαίωμα εκπτώσεως από τον φόρο ως προς το οικόπεδο, δεν υφίσταται παράδοση ούτε ως προς το οικείο ακίνητο στο σύνολό του ούτε ως προς μέρος αυτού, ήτοι το κτίσμα;

3) Εάν στο δεύτερο ερώτημα δοθεί η απάντηση ότι υπήρξε παράδοση κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας όσον αφορά το οικείο ακίνητο στο σύνολό του, έχει η διάταξη του άρθρου 11, τμήμα Α, παράγραφος 1, περίπτωση β, της έκτης οδηγίας την έννοια ότι η βάση επιβολής του φόρου στην οποία αναφέρεται η εν λόγω διάταξη αντιστοιχεί στο κόστος του οικοπέδου ή μήπως ότι η εν λόγω βάση επιβολής πρέπει να περιορίζεται στο μέρος εκείνο του κόστους για το οποίο γεννήθηκε δικαίωμα εκπτώσεως από τον φόρο προστιθεμένης αξίας; »

Οι κοινοτικές διατάξεις

4. Οι διατάξεις της έκτης οδηγίας που αφορούν την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών επί ιδιωτικής βάσεως περιέχονται στα άρθρα 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, σε συνδυασμό με το άρθρο 11, τμήμα Α, παράγραφος 1, περιπτώσεις β και γ.

Στο άρθρο 5, παράγραφος 6, προβλέπεται ότι:

« Εξομοιούται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη υπό του υποκειμένου στον

φόρο αγαθού της επιχειρήσεώς του για ίδιες ανάγκες (...) όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον φόρο προστιθεμένης αξίας (...)».

Το άρθρο 6, παράγραφος 2, εξομοιώνει προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

«α) τη χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο (...) εφόσον το αγαθό αυτό δημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση φόρου προστιθεμένης αξίας·

β) την άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών υπό του υποκειμένου σε φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού (...)».

Στο άρθρο 11, τμήμα Α, παράγραφος 1, περίπτωση β, προβλέπεται ότι ως βάση επιβολής του φόρου για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 5, παράγραφος 6, λαμβάνεται η «τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρομοίων αγαθών ή, ελλείψει τιμής αγοράς, το κόστος των αγαθών κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως των εν λόγω πράξεων».

Ομοίως, στο άρθρο 11, τμήμα Α, παράγραφος 1, περίπτωση γ, ορίζεται ότι για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 6, παράγραφος 2, ως βάση επιβολής του φόρου λαμβάνεται «το πλήρες κόστος της παροχής υπηρεσιών για το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο».

5. Επομένως, σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο που χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες αγαθά ανήκοντα στην περιουσία της επιχειρήσεώς του θεωρείται ότι παραδίδει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας που ισοδυναμούν με την τιμή αγοράς ή το κόστος των αγαθών ή με το κόστος των υπηρεσιών. Σκοπός των διατάξεων αυτών είναι να αποτρέψουν τη φοροδιαφυγή ως προς αγαθά ανήκοντα σε επιχειρήσεις που χρησιμοποιούνται για ίδιες ανάγκες από υποκείμενα στη φορολογία πρόσωπα με βάση τους κανόνες του άρθρου 17 της οδηγίας που επιτρέπουν στους υποκειμένους στον φόρο να εκπίπτουν τον ΦΠΑ που καταβάλλεται κατά την αγορά των εν λόγω αγαθών (δηλαδή, να τους επιστρέφεται ο εν λόγω φόρος προστιθεμένης αξίας συμψηφιζόμενος με τον ΦΠΑ που οφείλουν επί των παραδιδομένων από αυτούς αγαθών). Το άρθρο 5, παράγραφος 6, δημιουργεί μια κατά πλάσμα παράδοση αγαθών, ενώ το άρθρο 6, παράγραφος 2, περίπτωση α, μια κατά πλάσμα παροχή υπηρεσιών. Επομένως, το άρθρο 5, παράγραφος 6, προφανώς αναφέρεται στην οριστική αποξένωση αγαθών από την περιουσία της επιχειρήσεως, ενώ το άρθρο 6, παράγραφος 2, περίπτωση α, αφορά την για ίδιες ανάγκες χρησιμοποίηση αγαθών τα οποία εξακολουθούν να ανήκουν στην επιχείρηση. Κατά τα άλλα, οι δύο διατάξεις φαίνονται να ταυτίζονται σε μεγάλο βαθμό τόσον ως προς τη διατύπωση όσον και ως προς τα αποτελέσματα.

6. Στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας ως παράδοση αγαθών ορίζεται η μεταβίβαση στον αποκτώντα της εξουσίας να διαθέτει «ενσώματο αγαθό» ως κύριος. Ως ενσώματο αγαθό, επομένως, η γη μπορεί να συγκαταλεγεί μεταξύ των «αγαθών» για τους σκοπούς του άρθρου 5 και μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο πλασματικής παραδόσεως υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6.

Το πρώτο ερώτημα

7. Το πρώτο ερώτημα του Hoge Raad der Nederlanden αφορά κατ' ουσία το ζήτημα αν ένα πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο (επιχειρηματίας οικοδομικών εργασιών) που αγοράζει οικόπεδο αποκλειστικά για ίδιες ανάγκες αλλά, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας, ανεγείρει επί του οικοπέδου οικία για ιδία χρήση λαμβάνει ακίνητο ανήκον στην περιουσία της επιχειρήσεώς του για ιδιωτική χρήση κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6.

8. Κατά την άποψή μου, είναι σαφές ότι το άρθρο 5, παράγραφος 6, δεν έχει εφαρμογή υπό τις περιστάσεις αυτές, καθότι το οικόπεδο βρίσκεται στην ατομική χρήση του επιχειρηματία και δεν αποτελεί μέρος της περιουσίας της επιχειρήσεως κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως. Η άποψη αυτή συνάδει με άλλες διατάξεις της οδηγίας και με την απόφαση του Δικαστηρίου της 11ης Ιουλίου 1991 στην υπόθεση C-97/90, Lennartz κατά Finanzamt München III (Συλλογή 1991, σ. I-3795· βλ. ιδίως σκέψεις 8 έως 12 της αποφάσεως και σημεία 23 και 24 των προτάσεών μου). Οσάκις πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο αποκτά αγαθά αποκλειστικά για ιδία χρήση ενεργεί ως ιδιώτης και όχι ως πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο κατά την έννοια της έκτης οδηγίας. Κατά συνέπεια, δεν εφαρμόζονται οι διάφορες διατάξεις της οδηγίας που αφορούν την απόκτηση αγαθών της επιχειρήσεως. Ειδικότερα, η διάταξη του άρθρου 17, παράγραφος 2, που παρέχει στα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα το δικαίωμα για έκπτωση του ΦΠΑ επί των αγορών τους και οι διοικητικής και λογιστικής φύσεως κανόνες των άρθρων 18 και 22 της οδηγίας δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση αγοράς των εν λόγω αγαθών. Εφόσον υπό τις συνθήκες αυτές τα αγαθά δεν περιέρχονται στην περιουσία της επιχειρήσεως του υποκειμένου στον φόρο προσώπου, το τελευταίο δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι προβαίνει στην παράδοση των εν λόγω αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6.

9. Τόσο η Επιτροπή όσο και η Γερμανική Κυβέρνηση συμμερίζονται την άποψη αυτή. Ωστόσο, στις γραπτές παρατηρήσεις της η Ολλανδική Κυβέρνηση ισχυρίστηκε ότι η ανέγερση οικίας επί οικοπέδου τεθέντος στη διάθεση της επιχειρήσεως για τον σκοπό αυτό δημιούργησε από απόψεως επιβολής ΦΠΑ ένα νέο ακίνητο απαρτιζόμενο από το οικόπεδο και το συνεχόμενο μετ' αυτού κτίσμα. Η νέα αυτή ενότητα προήλθε από την οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο προσώπου. Κατά συνέπεια, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι στο πρώτο ερώτημα θα έπρεπε να δοθεί καταφατική απάντηση, ήτοι ότι στην περιγραφόμενη από το εθνικό δικαστήριο περίπτωση το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο έλαβε από την επιχειρηματική περιουσία προς χρησιμοποίηση για ιδίους σκοπούς τόσο το οικόπεδο όσο και το κτίσμα. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Ολλανδική Κυβέρνηση τροποποίησε κατά τι τη θέση της. Αναγνώρισε ότι, με βάση τη διατύπωση του πρώτου ερωτήματος από το εθνικό δικαστήριο, εξυπονοείτο ότι το οικόπεδο εχρησιμοποιείτο για ίδιες ανάγκες, προσέθεσε όμως ότι δεν ήταν σαφές αν αυτό είχε αποδειχθεί στο πλαίσιο της κυρίας δίκης (βλ. σημείο 16 κατωτέρω).

10. Στο πρώτο ερώτημα του Hoge Raad αναφέρεται ρητώς ότι το οικόπεδο αποκτάται αποκλειστικά για ιδία χρήση και δεν χρειάζεται καμία περαιτέρω σχετική διευκρίνιση. Φρονώ — και επ' αυτού θα συμφωνήσω με την Επιτροπή — ότι το γεγονός ότι επιχειρηματίας οικοδομικών εργασιών, ενεργών ως πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, κατασκευάζει οικία για ιδία χρήση επί του οικοπέδου του το οποίο νέμεται ως ιδιώτης δεν μετατρέπει το οικόπεδο αυτό σε περιουσιακό στοιχείο της επιχειρήσεως. Ασχέτως του αν τα δικαιώματα επί του εδάφους και των συνεχομένων μετ' αυτού κτιρίων μπορούν ή όχι να διαχωριστούν κατά το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο περί ακινήτων, είναι κατά την άποψή μου αναγκαίο για τους σκοπούς του άρθρου 5, παράγραφος 6, να γίνει διάκριση μεταξύ της φορολογήσεως οικοπέδου κατεχομένου από υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο επί μη επαγγελματικής βάσεως και της φορολογήσεως οποιουδήποτε κτιρίου ανεγειρομένου επί του οικοπέδου αυτού στο πλαίσιο

της επαγγελματικής δραστηριότητας του ιδιοκτήτη. Η αντίθετη άποψη θα έβαινε πέραν του σκοπού της διατάξεως, που είναι η αποτροπή της φοροδιαφυγής ως προς την ιδιωτική κατανάλωση υποκειμένων στη φορολογία προσώπων. Αν ο de Jong ανέθετε σε τρίτον την ανέγερση κτιρίου επί του οικοπέδου του, ουδείς θα ισχυριζόταν ότι ο τρίτος παρέδιδε όχι μόνο το κτίριο αλλά και το οικόπεδο. Ο ΦΠΑ θα οφείλετο μόνον επί της καταβληθείσας για το κτίριο τιμής. Επομένως, επιβολή φόρου λόγω ιδιοχρήσεως περιουσιακού στοιχείου της επιχειρήσεως για το οικόπεδο θα οδηγούσε εν προκειμένω σε μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση απ' ό,τι αν ο de Jong ενεργούσε ως κοινός καταναλωτής.

11. Το αβάσιμο της απόψεως που υποστηρίζει η Ολλανδική Κυβέρνηση στις γραπτές παρατηρήσεις της μπορεί να καταδειχθεί με τη βοήθεια του παραδείγματος ιδιοκτήτη συνεργείου αυτοκινήτων που προβαίνει στην επισκευή του ιδιωτικού του αυτοκινήτου στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Στην περίπτωση αυτή το αυτοκίνητο δεν περιέρχεται στην περιουσία της επιχειρήσεως. Θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι ο ιδιοκτήτης του συνεργείου παρέχει στον εαυτό του υπηρεσία κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, περίπτωση β, της οδηγίας ή ότι χρησιμοποιεί περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως (ήτοι το συνεργείο και τον εξοπλισμό του αλλά όχι το αυτοκίνητο) για ίδιες ανάγκες κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, περίπτωση α, και ότι παραδίδει στον εαυτό του, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, ανταλλακτικά που τυχόν παίρνει από την επιχείρηση για τις ανάγκες της επισκευής. Θα ήταν ωστόσο παράλογο να υποστηριχθεί ότι παραδίδει στον εαυτό του το αυτοκίνητο. Απλώς προβαίνει στην παροχή υπηρεσιών και προσθέτει αγαθά στο ατομικό περιουσιακό του στοιχείο στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

12. Εν προκειμένω είναι αμφίβολο κατά πόσον είναι σωστό να θεωρηθεί ότι το υποκείμενο στη φορολογία πρόσωπο προβαίνει στην παράδοση αγαθών συνισταμένων στο περατωμένο κτίριο. Η ανέγερση οικίας από οικοδομική επιχείρηση επί οικοπέδου πελάτη της θα μπορούσε επίσης να θεωρηθεί ως παροχή υπηρεσιών συνισταμένων στην πραγματοποίηση οικοδομικών εργασιών επί του οικοπέδου του πελάτη ή ως συνδυασμός παροχής εργασίας, χρήσεως εξοπλισμού και υλικών. Η εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο προσώπου ανέγερση κτιρίου για ιδία χρήση επί κατεχομένου επί ιδιωτικής βάσεως οικοπέδου θα μπορούσε να φορολογηθεί τόσο με βάση το άρθρο 6, παράγραφος 2, όσο και με βάση το άρθρο 5, παράγραφος 6. Στο πλαίσιο της συλλογιστικής αυτής, δεν θα ετίθετο καν θέμα μιας και μόνο, ενιαίας παραδόσεως ακινήτου απαρτιζομένου από το οικόπεδο και το περατωθέν κτίσμα.

13. Ωστόσο, το ζήτημα αυτό δεν χρειάζεται να επιλυθεί στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως. Κατά τη γνώμη μου, στο πρώτο ερώτημα πρέπει οπωσδήποτε να δοθεί αρνητική απάντηση, ότι δηλαδή, υπό τις περιγραφόμενες σ' αυτό συνθήκες, το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο δεν λαμβάνει οικόπεδο ανήκον στην περιουσία της επιχειρήσεώς του προς χρησιμοποίηση για ίδιες ανάγκες κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6.

Το δεύτερο ερώτημα

14. Το δεύτερο ερώτημα του Hoge Raad αφορά κατ' ουσία το ζήτημα αν, στην περίπτωση που περιουσιακό στοιχείο της επιχειρήσεως απαρτιζόμενο από οικόπεδο και κτίσμα λαμβάνεται για ιδία χρήση, η τιθέμενη στο άρθρο 5, παράγραφος 6, προϋπόθεση σύμφωνα με την οποία ως προς το αγαθό ή τα συστατικά του στοιχεία πρέπει να έχει υπάρξει

δικαίωμα ολικής ή μερικής εκπτώσεως σημαίνει ότι, σε περίπτωση που δεν υπήρξε δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ως προς το οικόπεδο, δεν υπάρχει παράδοση ούτε ως προς το ακίνητο στο σύνολό του ούτε ως προς το κτίσμα.

15. Στο διατακτικό της αποφάσεώς του, το Hoge Raad δεν αναφέρει ρητώς ότι το δεύτερο ερώτημα τίθεται μόνο για την περίπτωση κατά την οποία θα δινόταν καταφατική απάντηση στο πρώτο. Είναι ωστόσο σαφές ότι συμβαίνει κάτι τέτοιο. Το δεύτερο ερώτημα αποτελεί καταφανώς λογική συνέχεια του πρώτου, αφού εκκινεί ρητά από την υπόθεση ότι οικόπεδο ανήκον στην περιουσία της επιχειρήσεως διατίθεται για ιδιωτική χρήση — που είναι ακριβώς το ζητούμενο στο πλαίσιο του πρώτου ερωτήματος — και στη συνέχεια θέτει ένα χωριστό ερώτημα που αφορά τις συνέπειες της προϋποθέσεως περί εκπτώσεως του φόρου που τίθεται στο άρθρο 5, παράγραφος 6. Το γεγονός ότι το δεύτερο ερώτημα προϋποθέτει καταφατική απάντηση στο πρώτο επιβεβαιώνεται περαιτέρω από το περιεχόμενο του σκεπτικού της Διατάξεως περί παραπομπής (ιδίως σκέψεις 4.3 έως 4.7), όπου το Hoge Raad αρχίζει την ανάλυση των ζητημάτων που τίθενται στο πλαίσιο του δεύτερου και τρίτου ερωτήματος με τη φράση: «Αν στο πρώτο αυτό ερώτημα δοθεί καταφατική απάντηση» (σκέψη 4.3). Δεδομένου ότι κατά την άποψή μου στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση, παρέλκει η εξέταση του δευτέρου.

16. Λαμβάνω τη θέση αυτή παρά την προταθείσα προφανώς από την Ολλανδική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση προσέγγιση. Μολονότι δέχθηκε ότι στο πρώτο ερώτημα θα έπρεπε να δοθεί αρνητική απάντηση, η Ολλανδική Κυβέρνηση φάνηκε να υποστηρίζει ότι, ενόψει της αβεβαιότητας ως προς τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως, το Δικαστήριο θα έπρεπε να απαντήσει και στο δεύτερο ερώτημα μη αποκλείοντας έτσι το ενδεχόμενο το οικόπεδο να αγοράστηκε για ιδία χρήση αλλά στη συνέχεια να του προσδόθηκε κάποιος επαγγελματικός προορισμός· δεν νομίζω ότι αυτό είναι αναγκαίο. Από το κείμενο της Διατάξεως περί παραπομπής προκύπτει ότι η υποβολή του δευτέρου ερωτήματος δεν υπαγορεύθηκε από κάποια αβεβαιότητα ως προς τα πραγματικά περιστατικά· υποβλήθηκε μάλλον με βάση την υπόθεση ότι, κατά νομική αναγκαιότητα, ο επιχειρηματίας οικοδομικών εργασιών μετατρέπει οικόπεδο το οποίο νέμεται ως ιδιώτης σε περιουσιακό στοιχείο της επιχειρήσεώς του με το να ανεγείρει επ' αυτού κτίσμα προοριζόμενο για ατομική του χρήση, άποψη που απέρριψα ανωτέρω (βλ. σημεία 10 έως 12 ανωτέρω). Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι με το δεύτερο ερώτημα τίθενται μάλλον γενικότερα ζητήματα αφορώντα τον σκοπό και τα αποτελέσματα των διατάξεων περί φορολογίας της ιδιοχρήσεως, μεταξύ των οποίων ορισμένα τίθενται κατά πιο άμεσο τρόπο στο πλαίσιο μιας άλλης υποθέσεως που εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου, ήτοι της υποθέσεως C-193/91, Mohsche.

Το τρίτο ερώτημα

17. Το τρίτο ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου αφορά το ζήτημα αν, εφόσον υπάρχει παράδοση του ακινήτου ως συνόλου, ως βάση επιβολής του φόρου στα πλαίσια του άρθρου 11, τμήμα Α, παράγραφος 1, περίπτωση β, πρέπει να ληφθεί η τιμή του ακινήτου ως συνόλου ή μόνο το τμήμα του ποσού αυτού ως προς το οποίο υπήρξε δικαίωμα εκπτώσεως από τον ΦΠΑ. Καθότι θεωρώ ότι υπό τις περιγραφόμενες στην απόφαση περί παραπομπής συνθήκες δεν υπάρχει παράδοση του οικοπέδου, το ζήτημα δεν τίθεται.

Συμπέρασμα

18. Επομένως, φρονώ ότι το Δικαστήριο θα πρέπει να απαντήσει στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα του Hoge Raad ως εξής:

« Το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου έχει την έννοια ότι, στην περίπτωση που πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο (επιχειρηματίας οικοδομικών εργασιών) αποκτά οικόπεδο αποκλειστικά για ιδία χρήση και, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας, ανεγείρει κτίσμα επί του εν λόγω οικοπέδου το οποίο χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες, μόνο το κτίριο και όχι το υποκείμενο οικόπεδο πρέπει να θεωρηθεί ως ιδίας χρήσεως κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως. »