ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 15ης Δεκεμβρίου 1993 *

Στην υπόθεση C-63/92,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Value Added Tax Tribunal, London Tribunal Centre, προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Lubbock Fine & Co.

και

Commissioners of customs & excise,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 13, ενότητα Β, στοιχεία β' και ζ', 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),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους O. Due, Πρόεδρο, J. C. Moitinho de Almeida, M. Díez de Velasco και D. A. O. Edward, προέδρους τμήματος, K. N. Κακούρη, R. Joliet, F. Grévisse, M. Zuleeg και P. J. G. Kapteyn, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Darmon
γραμματέας: H. v. Holstein, βοηθός γραμματέας,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Lubbock Fine & Co, εκπροσωπούμενη από τον David Goy, QC,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον John E. Collins, assistant Treasury Solicitor, και τον A. W. H. Charles, barrister,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Φωκίωνα Π. Γεωργακόπουλο, πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Thomas F. Cusack, νομικό σύμβουλο,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Lubbock Fine & Co, της Κυβέρνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor, της Ελληνικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής, κατά τη συνεδρίαση της 28ης Απριλίου 1993,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 30ής Ιουνίου 1993,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διατάξεις της 30ής Ιουλίου 1991 και 26ης Φεβρουαρίου 1992, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 3 Μαρτίου 1992, το Value Added Tax Tribunal, London Tribunal Centre, υπέβαλε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 13, ενότητα Β, στοιχεία β' και ζ', 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 της εταιρίας ορκωτών λογιστών Lubbock Fine & Co (στο εξής: Lubbock Fine) και των Commissioners of customs & excise (διοικητική υπηρεσία εμμέσων φόρων, στο εξής: φορολογική αρχή), αναφορικά με την επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί αποζημιώσεως που καταβλήθηκε στη Lubbock Fine λόγω πρόωρης λύσεως μισθώσεως. Το 1971 η Lubbock Fine μίσθωσε, για διάρκεια 25 ετών και τριών μηνών, ακίνητο η κυριότητα του οποίου ανήκε στην Esso Pension Trust Ltd. Η κυριότητα του κτιρίου μεταβιβάστηκε κατόπιν στην Guildhall Properties Ltd. Το 1990 η Guildhall Properties Ltd και η Lubbock Fine συνήψαν συμφωνία κατά την οποία από 1ης Ιουνίου του εν λόγω έτους, η Lubbock Fine παραιτήθηκε από την εναπομένουσα διάρκεια της μισθώσεως και απέδωσε το μίσθιο στην Guildhall Properties Ltd. Ως αντάλλαγμα η εν λόγω εταιρία κατέβαλε στη Lubbock Fine αποζημίωση ύψους 850 000 λιρών στερλινών (στο εξής: UK£).

3 Η φορολογική αρχή έκρινε ότι κατά τη βρετανική νομοθεσία, και συγκεκριμένα κατά τον Value Added Tax Act 1983, όπως τροποποιήθηκε με τον Finance Act 1989, έπρεπε να επιβληθεί ΦΠΑ επί της αποζημιώσεως αυτής και ζήτησε, κατά συνέπεια, την καταβολή από τη Lubbock Fine ποσού 110 869,56 UK£. Ο Value Added Tax Act του 1983, όπως τροποποιήθηκε, εξαιρεί από τον ΦΠΑ κατά τη διάταξη του σημείου 1, της ομάδας 1, του παραρτήματος 6, «την παροχή οποιουδήποτε τίτλου ή δικαιώματος επί ακινήτου ή την άδεια κατοχής ακινήτου (...)». Από τη διάταξη αυτή, σε συνδυασμό με σχετική υποσημείωση, προκύπτει ότι στο Ηνωμένο Βασίλειο η μίσθωση, η υπομίσθωση και η εκχώρηση μισθωτικών δικαιωμάτων επί ακινήτου απαλλάσσονται, κατ' αρχήν από τον ΦΠΑ. Αντιθέτως, η παραίτηση από μισθωτικά δικαιώματα υπέρ του προσώπου, από το οποίο ο μισθωτής έλκει τα δικαιώματα αυτά, εξαιρείται αυτής της απαλλαγής.

4 Προς στήριξη της προσφυγής της ενώπιον του Value Added Tax Tribunal, η Lubbock Fine ισχυρίστηκε ότι η διάταξη που εξαιρεί την παραίτηση από την απαλλαγή αντιβαίνει προς το άρθρο 13, ενότητα Β, της έκτης οδηγίας.

5 Το άρθρο αυτό ορίζει:

«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:

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'·

(...)»

6 Το άρθρο 4, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι:

«Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεωρούν επίσης ως υποκείμενο στον φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί επ' ευκαιρία πράξη αναγόμενη στις προβλεπόμενες στην παράγραφο 2 δραστηριότητες, και ιδίως μια 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 (...).

Ως "κτίριο" νοείται κάθε κατασκευή που συνδέεται αρρήκτως με το έδαφος· (...)».

7 Κρίνοντας ότι η φορολόγηση της αποζημιώσεως που καταβλήθηκε στη Lubbock Fine εξαρτάται από την ερμηνεία του άρθρου 13, ενότητα Β, της έκτης οδηγίας, το Value Added Tax Tribunal αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο τρία προδικαστικά ερωτήματα που έχουν ως εξής:

«1. Αποτελεί η έναντι καταβολής ανταλλάγματος από τον εκμισθωτή στον μισθωτή λύση της μισθώσεως ακινήτου "παράδοση" περιλαμβανόμενη στην έννοια του όρου "μίσθωση ακινήτου", όπως αυτός χρησιμοποιείται στο άρθρο 13, ενότητα Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας;

2. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο υπ' αριθ. 1 ερώτημα, μπορεί ένα κράτος μέλος να εξαιρεί μια τέτοια λύση μισθώσεως από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ και να επιβάλει, κατά συνέπεια, επ' αυτής φόρο, δυνάμει της τελευταίας διατάξεως του άρθρου 13, ενότητα Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, που ορίζει ότι "τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν περαιτέρω εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής";

3. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο υπ' αριθ. 1 ερώτημα, αποτελεί η έναντι καταβολής ανταλλάγματος από τον εκμισθωτή στον μισθωτή λύση της μισθώσεως κτιρίων ή μέρους κτιρίων παράδοση, κατά την έννοια της φράσεως "παραδόσεις κτιρίων ή μέρους κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους, πλην των προβλεπομένων στο άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο β' [1]", του άρθρου 13, ενότητα Β, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας;»

Επί της έννοιας της «μισθώσεως ακινήτων»

8 Το πρώτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου αναφέρεται, κατ' ουσία, στο αν η εκ μέρους του μισθωτή, ο οποίος παραιτείται από τα μισθωτικά του δικαιώματα, απόδοση του ακινήτου, έναντι αποζημιώσεως, στη διάθεση εκείνου από τον οποίο έλκει τα δικαιώματα αυτά, εμπίπτει στο περιεχόμενο της έννοιας «μίσθωση ακινήτων», όπως αυτή χρησιμοποιείται στο άρθρο 13, ενότητα Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, προς περιγραφή μιας απαλλασσόμενης πράξεως.

9 Ως προς το ζήτημα αυτό, εφόσον μια συγκεκριμένη πράξη, όπως η μίσθωση ακινήτου, η οποία φορολογείται βάσει των καταβαλλομένων μισθωμάτων, εμπίπτει στο πεδίο απαλλαγής προβλεπόμενης από την έκτη οδηγία, τροποποίηση αυτής της συμβάσεως, όπως η συμβατική λύση της έναντι καταβολής αποζημιώσεως, πρέπει να θεωρηθεί ως επίσης εμπίπτουσα στο πεδίο της εν λόγω απαλλαγής.

10 Συνεπώς, στο εθνικό δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η εκ μέρους του μισθωτή, ο οποίος παραιτείται από τα μισθωτικά του δικαιώματα, από-

1 — Όλα τα εμπλεκόμενα στη διαδικασία μέρη συμφωνούν ότι η παραπομπή στο «άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο β'», συνιστά αβλεψία και ότι πρέπει να διαβαστεί: «άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α'».

δοση του ακινήτου στη διάθεση εκείνου από τον οποίο έλκει τα δικαιώματα αυτά, εμπίπτει στην έννοια της «μισθώσεως ακινήτων», όπως αυτή χρησιμοποιείται στο άρθρο 13, ενότητα Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, προς περιγραφή μιας απαλλασσόμενης πράξεως.

Επί της δυνατότητας φορολογήσεως ορισμένων πράξεων κατ' αρχήν απαλλασσομένων

11 Το δεύτερο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου αναφέρεται, κατ' ουσίαν, στο αν το άρθρο 13, ενότητα Β, στοιχείο β', το οποίο επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεσπίζουν πρόσθετες εξαιρέσεις από το καθορισμένο πεδίο απαλλαγής των μισθώσεων ακινήτων, τους δίνει τη δυνατότητα να φορολογούν την αποζημίωση που καταβάλλει ένας συμβαλλόμενος σε αντισυμβαλλόμενό του λόγω συμβατικής λύσεως της μισθώσεως, μολονότι τα καταβαλλόμενα στο πλαίσιο αυτής της μισθώσεως μισθώματα απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ.

12 Επιβάλλεται σχετικώς να τονισθεί ότι το άρθρο 13, ενότητα Β, επιτρέπει στα κράτη μέλη να αποκλείουν από το πεδίο της απαλλαγής και, επομένως, να επιβάλλουν φόρο επί ορισμένων τύπων μισθώσεως. Αντιθέτως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επιτρέπει την επιβολή ΦΠΑ επί πράξεως με την οποία λύεται η σύμβαση, εφόσον απαλλάσσεται υποχρεωτικά η σύναψη αυτής της συμβάσεως. Πράγματι, δεν μπορεί να γίνει κατάτμηση του καθεστώτος που διέπει μία και την αυτή μίσθωση.

13 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 13, ενότητα Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, το οποίο επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεσπίζουν πρόσθετες εξαιρέσεις από το καθορισμένο πεδίο απαλλαγής μισθώσεων ακινήτων, δεν τους παρέχει τη δυνατότητα να φορολογούν την αποζημίωση που καταβάλλει ένας συμβαλλόμενος στον αντισυμβαλλόμενό του λόγω συμβατικής λύσεως της μισθώσεως, ενώ τα καταβαλλόμενα προς εκτέλεση αυτής της μισθώσεως μισθώματα απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ.

Επί της έννοιας των «παραδόσεων κτιρίων ή μέρους κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους»

14 Δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο υπέβαλε το τρίτο του ερώτημα για την περίπτωση κατά την οποία η καταβαλλόμενη από συμβαλλόμενο στον αντισυμβαλλόμενό του αποζημίωση λόγω συμβατικής πρόωρης λύσεως της μισθώσεως δεν θα μπορούσε να υπαχθεί στο πεδίο της προβλεπόμενης υπέρ της «μισθώσεως ακινήτων» απαλλαγής, παρέλκει η απάντηση στο εν λόγω ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

15 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν οι Κυβερνήσεις της Γερμανίας, της Ελλάδας και του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι οποίες 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,

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε το Value Added Tax Tribunal, London Tribunal Centre, με διατάξεις της 30ής Ιουλίου 1991 και 26ης Φεβρουαρίου 1992, αποφαίνεται:

1) Η εκ μέρους του μισθωτή, ο οποίος παραιτείται από τα μισθωτικά του δικαιώματα, απόδοση του ακινήτου στη διάθεση εκείνου από τον οποίο έλκει τα δικαιώματα αυτά εμπίπτει στην έννοια της «μισθώσεως ακινήτων», όπως αυτή χρησιμοποιείται στο άρθρο 13, ενότητα 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.

2) Το άρθρο 13, ενότητα Β, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388, το οποίο επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεσπίζουν πρόσθετες εξαιρέσεις από το καθορισμένο

πεδίο απαλλαγής μισθώσεων ακινήτων, δεν τους παρέχει τη δυνατότητα να φορολογούν την αποζημίωση που καταβάλλει ένας συμβαλλόμενος στον αντισυμβαλλόμενό του λόγω της συμβατικής λύσεως της μισθώσεως, ενώ τα καταβαλλόμενα προς εκτέλεση αυτής της μισθώσεως μισθώματα απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ.

Due Moitinho de Almeida Díez de Velasco Edward

Κακούρης Joliet Grévisse Zuleeg Kapteyn

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 15 Δεκεμβρίου 1993.

Ο Γραμματέας

J.-G. Giraud

Ο Πρόεδρος

O. Due