ανωτέρω εξαιρέσεων, πρόσθετες εξαιρέσεις από το πεδίο της απαλλαγής από τον φόρο της μισθώσεως ακινήτων, δεν τους παρέχει τη δυνατότητα να φορολογούν την εν λόγω αποζημίωση, εφόσον τα καταβαλλόμενα προς εκτέλεση της μισθώσεως μισθώματα απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ, δυνάμει του προαναφερθέντος κανόνα. Πράγματι, δεν μπορεί να γίνει κατάτμηση του καθεστώτος που διέπει μια και την αυτή μίσθωση.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΚΡΟΑΤΗΡΙΟΥ
στην υπόθεση C-63/92 *

Περιεχόμενα

I — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία ..... I - 6668

A — Τα πραγματικά περιστατικά ..... I - 6668

B — Η εφαρμοστέα κανονιστική ρύθμιση ..... I - 6669

1. Η έκτη οδηγία ..... I - 6669

2. Η βρετανική νομοθεσία ..... I - 6671

α) Η κατάσταση πριν από το 1989 ..... I - 6671

β) Η Finance Act του 1989 ..... I - 6671

Γ — Η διαδικασία ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου ..... I - 6672

1. Η άποψη της Lubbock Fine ..... I - 6672

2. Η άποψη της φορολογικής αρχής ..... I - 6672

3. Σκεπτικό της διατάξεως παραπομπής ..... I - 6672

4. Τα προδικαστικά ερωτήματα ..... I - 6673

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

Δ — Η ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία ..... I - 6673

II — Γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο ..... I - 6674

Α — Επί του ερωτήματος αν στην έννοια του όρου «μίσθωση ακινήτων» περιλαμβάνεται η λύση μισθώσεως με την καταβολή αποζημιώσεως από τον εκμισθωτή στον μισθωτή ..... I - 6674

1. Παρατηρήσεις της Lubbock Fine ..... I - 6674

α) Η κύρια άποψη ..... I - 6674

β) Επικουρική άποψη ..... I - 6675

2. Παρατηρήσεις της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου ..... I - 6675

3. Παρατηρήσεις της Ελληνικής Κυβερνήσεως ..... I - 6676

4. Παρατηρήσεις της Επιτροπής ..... I - 6677

Β — Επί του ζητήματος αν τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να φορολογούν τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται κατά τη λύση μισθώσεων ..... I - 6678

1. Παρατηρήσεις της Lubbock Fine ..... I - 6678

2. Παρατηρήσεις της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου ..... I - 6679

α) Κύρια παρατήρηση ..... I - 6679

β) Επικουρική παρατήρηση ..... I - 6679

3. Παρατηρήσεις της Ελληνικής Κυβερνήσεως ..... I - 6679

4. Παρατηρήσεις της Επιτροπής ..... I - 6679

Γ — Επί του ζητήματος αν στην έννοια της φράσεως «παραδόσεις κτιρίων ή μέρους κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους» περιλαμβάνεται και η απόδοση ακινήτου στον εκμισθωτή κατόπιν παραιτήσεως του μισθωτή από το δικαίωμα κατοχής του ακινήτου ..... I - 6680

1. Παρατηρήσεις της Lubbock Fine ..... I - 6680

2. Παρατηρήσεις της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου ..... I - 6681

3. Παρατηρήσεις της Ελληνικής Κυβερνήσεως ..... I - 6682

4. Παρατηρήσεις της Επιτροπής ..... I - 6682

III — Απαντήσεις στις ερωτήσεις του Δικαστηρίου ..... I - 6683

A — Ερωτήσεις στην Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ..... I - 6683

B — Ερώτηση προς την Lubbock Fine, την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και την Επιτροπή ..... I - 6683

I — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

A — Τα πραγματικά περιστατικά

Η Lubbock Fine & Co. (στο εξής: Lubbock Fine), προσφεύγουσα της κύριας δίκης, είναι βρετανική εταιρία ορκωτών λογιστών.

Με μισθωτήρια σύμβαση της 14ης Απριλίου 1971, η εταιρία αυτή μίσθωσε γραφεία κείμενα στα ακίνητα των αριθ. 3, 4 και 5 της Bedford Row και 3, 4 και 5 της Jockey's Fields στο Λονδίνο WC1, για 25 έτη και ένα τρίμηνο από 29ης Σεπτεμβρίου 1970, δηλαδή μέχρι τις 24 Δεκεμβρίου 1995, με αρχικό μίσθωμα 35 300 λίρες στερλίνες (UK£) ετησίως.

Την κυριότητα των γραφείων είχε τότε η Esso Pension Trust Ltd, η οποία ήταν και η εκμισθώτρια.

Το 1989, η Esso Pension Trust Ltd. πώλησε το ακίνητο στην Guildhall Properties Ltd.

Στις 14 Φεβρουαρίου 1990 η Guildhall Properties Ltd. και η Lubbock Fine συνήψαν συμφωνία κατά την οποία η Lubbock Fine παραιτήθηκε από την εναπομένουσα διάρκεια της μισθωτηρίου συμβάσεως από 1ης Ιουνίου 1990, και παρέδωσε το μίσθιο στην Guildhall Properties Ltd. Ως αντάλλαγμα, η Guildhall Properties Ltd. ανέλαβε την υποχρέωση να καταβάλει στην Lubbock Fine το ποσό των 850 000 UK£.

Η λύση της συμβάσεως πραγματοποιήθηκε στην προβλεφθείσα ημερομηνία και η αποζημίωση καταβλήθηκε.

Οι Commissioners of customs & excise (υπηρεσία εμμέσων φόρων, στο εξής: φορολογική αρχή), καθών της κύριας δίκης, ζήτησαν από την Lubbock Fine να καταβάλει ποσό 110 869,56 UK£ ως ΦΠΑ.

Θεωρώντας ότι η πράξη αυτή δεν υπόκειται σε ΦΠΑ, η Lubbock Fine προσέφυγε ενώπιον του Value Added Tax Tribunal (δικαστήριο αρμόδιο για ζητήματα ΦΠΑ).

Β — Η εφαρμοστέα κανονιστική ρύθμιση

1. *Η έκτη οδηγία*

Καθόσον αφορά την παρούσα υπόθεση, ο ΦΠΑ διέπεται από την 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, στο εξής: έκτη οδηγία).

Κατά το άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας,

«στο 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 αυτή· (...)»

Κατά το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας,

«1. Θεωρείται ως "υποκείμενος στο φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μια από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας 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 δραστηριότητα θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή άλου αγαθού, προς το σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.

3. 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·

β) παράδοση γηπέδων προς οικοδόμηση.

Ως γήπεδο προς οικοδόμηση νοείται η ακάλυπτη ή διαρρυθμισμένη έκταση γης, όπως ορίζεται από τα κράτη μέλη (...).»

Το άρθρο 5 προβλέπει:

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

2. (...)

3. Τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ως ενσώματα αγαθά:

α) ορισμένα δικαιώματα επί ακινήτων· (...).

4. Επίσης θεωρείται ως παράδοση κατά την έννοια της παραγράφου 1:

α) (...)

β) η υλική παράδοση αγαθού δυνάμει συμβάσεως, η οποία προβλέπει την εκμίσθωση αγαθού για ορισμένη περίοδο ή την πώληση αγαθού με δόσεις, με την επιφύλαξη της κυριότητος το αργότερο μέχρις αποπληρωμής του τιμήματος (...)».

Στο άρθρο 6, ορίζεται, ειδικότερα:

«1. Ως "παροχή υπηρεσιών" θεωρείται κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5. (...)».

Το άρθρο 13 ορίζει, στην ενότητα Β:

«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'·

η) τις παραδόσεις μη οικοδομημένων γηπέδων, πλην των προβλεπομένων στο άρθρο 4, παράγραφος 3, περίπτωση β', γηπέδων προς οικοδόμηση».

Κατά την ενότητα Γ του ιδίου άρθρου 13,

«τα κράτη μέλη δύνανται να χορηγούν στους υποκειμένους στο φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως στις περιπτώσεις:

α) μισθώσεως ακινήτων·

β) των αναφερομένων πράξεων υπό Β (...) ζ' και η'.

Τα κράτη μέλη δύνανται να περιορίζουν την έκταση του δικαιώματος επιλογής, καθορίζουν δε τον τρόπο ασκήσεως αυτού του δικαιώματος».

2. *Η βρετανική νομοθεσία*

α) Η κατάσταση πριν από το 1989

Πριν από το 1989 οι απαλλασσόμενες στο Ηνωμένο Βασίλειο από ΦΠΑ πράξεις απαριθμούντο στο σημείο 1 της ομάδας 1 του παραρτήματος 6 του Value Added Tax Act 1983 (νόμου περί ΦΠΑ). Βάσει αυτής της διατάξεως απαλλασσόταν κυρίως «η παροχή, η μεταβίβαση, η απόδοση οποιουδήποτε τίτλου ή δικαιώματος επί ακινήτου ή οποιασδήποτε αδείας κατοχής ακινήτου».

Μέχρι το 1989 δεν επιβαλόταν ΦΠΑ επί της αποζημιώσεως της καταβαλομένης σε περίπτωση λύσεως μισθωτηρίου συμβάσεως.

β) Η Finance Act του 1989

Μετά την απόφαση του Δικαστηρίου, της 21ης Ιουνίου 1988, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (416/85, Συλλογή σ. 3127), η νομοθεσία αυτή τροποποιήθηκε με τον Finance Act 1989, ο οποίος τέθηκε σε ισχύ την 1η Απριλίου 1989.

Ιδίως, τροποποιήθηκαν τα σχετικά με τις απαλλαγές. Βεβαίως, κατά το σημείο 1, της ομάδας 1, του παραρτήματος 6, περιλαμβάνονται μεταξύ των απαλλασσομένων πράξεων «η παροχή οποιουδήποτε τίτλου ή δικαιώματος επί ακινήτου ή οποιαδήποτε άδεια κατοχής ακινήτου (...).» Ωστόσο, σε σχετική υποσημείωση διευκρινίζεται:

«"Η παροχή" περιλαμβάνει την μεταβίβαση, πλην της μεταβιβάσεως τίτλου προς πρόσωπο το οποίο θα μπορούσε να ανακτήσει τον εν λόγω τίτλο.»

Αποτέλεσμα αυτής της τροποποιήσεως ήταν να υπαχθεί σε ΦΠΑ η αποζημίωση που καταβάλλει ο εκμισθωτής προκειμένου ο μισθωτής να παραιτηθεί από τη μισθωτήρια σύμβαση και να αποδώσει το μίσθιο στον εκμισθωτή.

Γ — Η διαδικασία ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου

1. Η άποψη της Lubbock Fine

Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου η Lubbock Fine δέχθηκε ότι σκοπός του Finance Act του 1989 είναι να επιβάλει ΦΠΑ επί της πράξεως παραιτήσεως από μισθωτήρια σύμβαση. Υποστήριξε, όμως, ότι η νομοθετική αυτή ρύθμιση αντιβαίνει προς τις διατάξεις της έκτης οδηγίας, οι οποίες εφαρμόζονται απευθείας.

Η Lubbock Fine υποστήριξε, πράγματι, ότι παραιτούμενη από τη μισθωτήρια σύμβαση προέβη υπέρ του κυρίου του ακινήτου, σε «παράδοση κτιρίου», κατά την έννοια του άρθρου 13, ενότητα Β, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας. Υποστήριξε σχετικώς ότι κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, θεωρείται ως «παράδοση αγαθού» η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος. Η παράδοση στην οποία προέβη η ίδια αφορούσε το δικαίωμα κατοχής του κτιρίου δυνάμει μισθωτηρίου συμβάσεως.

Επικουρικώς, η Lubbock Fine υποστήριξε ότι η λύση της συμβάσεως εμπίπτει στην έννοια της «μισθώσεως ακινήτων» κατά την έννοια του άρθρου 13, ενότητα Β, στοιχείο β'.

Αναφέρει σχετικώς ότι αντί να παραιτηθεί από τη μισθωτήρια σύμβαση, θα μπορούσε να υπομισθώσει ή να μεταβιβάσει τη μισθωτήρια σύμβαση για το υπόλοιπο της διάρκειάς της. Και στις δύο αυτές περιπτώσεις η παράδοση θα απαλλασσόταν από τον φόρο. Πρόθεση, όμως, του κοινοτικού νομοθέτη δεν ήταν η διαφορετική μεταχείριση πράξεων που έχουν το ίδιο οικονομικό αποτέλεσμα, δηλαδή την απώλεια της κατοχής ακινήτου, ώστε μια μεν πράξη, η παραίτηση από μισθωτήρια σύμβαση, να υπόκειται σε φόρο, οι δε άλλες όχι.

2. Η άποψη της φορολογικής αρχής

Κατά την φορολογική αρχή, οι προβλεπόμενες στο άρθρο 13, ενότητα Β, στοιχεία ζ' και η', απαλλαγές δεν αφορούν την παρούσα υπόθεση, καθόσον εφαρμόζονται επί της παραδόσεως γηπέδων, στην μεν πρώτη περίπτωση οικοδομημένων, στη δε δεύτερη μη οικοδομημένων.

Εξάλλου, δεχόμενη ότι το άρθρο 13, ενότητα Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας απαλλάσσει τη μεταβίβαση μισθωτηρίου συμβάσεως, υποστήριξε ότι η απαλλαγή αυτή δεν περιλαμβάνει την παραίτηση από μισθωτήρια σύμβαση. Κατά την άποψή της, η παραίτηση διαφέρει από την μεταβίβαση, καθόσον συνεπάγεται την εκπνοή του αρχικώς χορηγηθέντος τίτλου. Τέλος, η φορολογική αρχή υποστήριξε ότι η γενική διατύπωση του άρθρου 13, ενότητα Β, στοιχείο β', επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν φόρο επί της πράξεως παραιτήσεως.

3. Σκεπτικό της διατάξεως παραπομπής

Το αιτούν δικαστήριο φρονεί ότι η ισχύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο φορολογική ρύθμιση κατά την οποία υπόκεινται σε φόρο οι παραδόσεις που πραγματοποιούνται υπό μορφή παραιτήσεως από μισθωτήρια σύμβαση υπέρ του κυρίου του ακινήτου, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13, ενότητα Β, στοιχείο ζ', το οποίο αφορά μόνο την απαλλαγή της παραδόσεως γηπέδων.

Ωστόσο, δεδομένου ότι το άρθρο 13, ενότητα Β, αφορά όλες τις παραδόσεις ακινήτων, οι δε δύο κατηγορίες στις οποίες αναφέρεται, δηλαδή, πρώτον, «οι μισθώσεις ακινήτων» (στοιχείο β'), δεύτερον, η παράδοση γηπέδων οικοδομημένων ή μη οικοδομημένων (στοιχεία ζ' και η'), αποκλείονται αμοιβαίως, εφαρμόζεται η διάταξη του σημείου β'.

Το αιτούν δικαστήριο τονίζει, σχετικώς, ότι η παραίτηση από μισθωτήρια σύμβαση ισοδυναμεί με παράδοση από τον μισθωτή στον εκμισθωτή ενός τίτλου επί του ακινήτου. Θεωρώντας ότι ο ΦΠΑ είναι φόρος που πλήττει τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, διατυπώνει την άποψη ότι, στην παρούσα υπόθεση, ο παραδίδων, δηλαδή ο μισθωτής, παραδίδει στον εκμισθωτή τα δικαιώματα που αρύεται από τη μισθωτήρια σύμβαση.

Ως προς το αν έχουν τα κράτη μέλη τη δυνατότητα να αποκλείουν μια τέτοια παραίτηση από το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως περί απαλλαγών και, κατά συνέπεια, να επιβάλλουν επί της πράξεως αυτής φόρο, το εθνικό δικαστήριο επικαλείται τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jacobs στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 13ης Ιουλίου 1989, Henriksen (173/88, Συλλογή σ. 2763), όπου τονίζεται ότι η εξουσία εκτιμήσεως που έχει παρασχεθεί στα κράτη μέλη υπόκειται σε ορισμένα όρια. Το αιτούν δικαστήριο φρονεί ότι τα όρια αυτά δεν επιτρέπουν στα κράτη μέλη να αποκλείουν την παραίτηση από μισθωτήρια σύμβαση από το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως περί απαλλαγών, διότι το οικονομικό αποτέλεσμα της πράξεως αυτής είναι όμοιο με την μεταβίβαση δικαιωμάτων που απορρέουν από μισθωτήρια σύμβαση, πράξη η οποία απαλλάσσεται από τον φόρο.

Προκειμένου να βεβαιωθεί για την ορθότητα της απόψεώς του, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε, με διατάξεις της 30ής Ιουλίου 1991 και 26ης Φεβρουαρίου 1992, να υποβάλει στο Δικαστήριο τρία προδικαστικά ερωτήματα.

4. Τα προδικαστικά ερωτήματα

Τα ερωτήματα αυτά είναι τα ακόλουθα:

«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' [2]", του άρθρου 13, ενότητα Β, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας;»

Δ — Η ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία

Η διάταξη του Value Added Tax Tribunal πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 3 Μαρτίου 1992.

Κατά το άρθρο 20 του πρωτοκόλλου περί του οργανισμού του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις:

— στις 21 Μαΐου 1992 η Lubbock Fine & Co, προσφεύγουσα της κύριας δίκης, εκπροσωπούμενη από τον David Goy, QC,

2 — 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'».

— στις 24 Ιουνίου 1992 η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Thomas F. Cusak, νομικό σύμβουλο,

— στις 30 Ιουνίου 1992 η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον E. Collins, assistant Treasury Solicitor, και τον A. W. H. Charles, barrister,

— στις 13 Ιουλίου 1992 η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Φωκίωνα Π. Γεωργακόπουλο, πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Κατόπιν εκθέσεως του εισηγητή δικαστή και αφού άκουσε το γενικό εισαγγελέα, το Δικαστήριο, κατά το άρθρο 104, παράγραφος 4, του Κανονισμού Διαδικασίας, αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία, δεδομένου ότι η Lubbock Fine και οι Κυβερνήσεις της Ελλάδος και του Ηνωμένου Βασιλείου ζήτησαν να αναπτύξουν προφορικώς τις παρατηρήσεις τους. Αποφάσισε, πάντως, να υποβάλει ερωτήσεις στην Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου.

II — Γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο

Α — Επί του ερωτήματος αν στην έννοια του όρου «μίσθωση ακινήτων» περιλαμβάνεται η λύση μισθώσεως με την καταβολή αποζημιώσεως από τον εκμισθωτή στον μισθωτή

1. *Παρατηρήσεις της Lubbock Fine*

Στηριζόμενη στην απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 1982, Becker (8/81, Συλλογή σ. 53), η Lubbock Fine θεωρεί ότι το άρθρο 13, ενότητα Β, της έκτης οδηγίας, εφαρμόζεται απευθείας, καθόσον περιλαμβάνει διάταξη σαφή και απαλλαγμένη αιρέσεων. Υπογραμμίζει, κατόπιν, ότι στην απόφασή του της 15ης Μαρτίου 1989, Hamann (51/88, Συλλογή σ. 767) το Δικαστήριο έκρινε ότι οι φορολογικές απαλλαγές πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς.

α) Η κύρια άποψη

Η Lubbock Fine υποστηρίζει ότι η λύση μισθώσεως δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί ως «μίσθωση ακινήτων».

Κατά την άποψή της πρέπει να εξετασθούν σφαιρικώς οι διατάξεις των εδαφίων β', ζ' και η', του άρθρου 13, ενότητα Β, προκειμένου να προσδιοριστεί ο σκοπός τους. Αποκλείεται, πράγματι, να μην εφαρμόζεται στην παρούσα υπόθεση καμία από τις διατάξεις των εν λόγω εδαφίων. Οι διατάξεις αυτές εκφράζουν την πρόθεση του κοινοτικού νομοθέτη να απαλλάξει όλες τις πράξεις μεταβιβάσεως δικαιωμάτων ή τίτλων επί γηπέδων και κτιρίων, πλην δύο περιπτώσεων, πρώτον, όταν προβλέπεται ρητή εξαίρεση από την εν λόγω απαλλαγή και, δεύτερον, όταν υποκείμενος σε φόρο άσκησε το δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως, που προβλέπεται στο άρθρο 13, ενότητα Γ. Δεδομένου ότι είναι αδύνατον να δικαιολογηθεί η απαλλαγή πράξεων μεταβιβάσεως ορισμένου τύπου δικαιωμάτων επί του εδάφους ή των κτιρίων, κατ' αποκλεισμό των υπολοίπων, δεν πρέπει να αποδοθεί ιδιαίτερη σημασία στην ακριβή φύση του δικαιώματος ή τις ειδικές προϋποθέσεις ασκήσεώς του.

Κατά την βρετανική νομοθεσία περί ΦΠΑ αντιμετωπίζονται διαφορετικά δύο όμοιοι τρόποι ασκήσεως δικαιωμάτων: μισθωτής ο οποίος προβαίνει σε υπομίσθωση ή εκχωρεί τα εκ της μισθωτηρίου συμβάσεως δικαιώ-

ματά του σε τρίτο απαλλάσσεται από ΦΠΑ· αντιθέτως, μισθωτής ο οποίος λύνει τη μίσθωση υπέρ του εκμισθωτή, υπόκειται σε ΦΠΑ. Κατά την άποψη της Lubbock Fine, η διάκριση που προβλέπει η νομοθετική αυτή ρύθμιση μεταξύ πράξεων οι οποίες είναι κατ' ουσίαν όμοιες, είναι ασυμβίβαστη με το άρθρο 13, ενότητα Β, της έκτης οδηγίας.

Ωστόσο, υποχρεωμένη να επιλέξει μεταξύ του αν η παραίτηση από μίσθωση εμπίπτει στη διάταξη του εδαφίου ζ', κατά την οποία απαλλάσσονται όλες οι «παραδόσεις κτιρίων» άνευ εξαιρέσεως, ή στη διάταξη του εδαφίου β', κατά την οποία απαλλάσσονται οι «μισθώσεις ακινήτων» με ορισμένες εξαιρέσεις, η Lubbock Fine υποστηρίζει ότι πρέπει να εφαρμοστεί η διάταξη του εδαφίου ζ'. Πράγματι, η λύση της μισθώσεως δεν μπορεί να εμπίπτει στην έννοια της «μισθώσεως ακινήτων», καθόσον αντικείμενό της είναι ακριβώς η λύση μισθωτηρίου συμβάσεως.

β) Επικουρική άποψη

Επικουρικώς, η Lubbock Fine υποστηρίζει ότι ο όρος «μίσθωση ακινήτων» περιλαμβάνει και τη λύση μισθώσεως.

Η Lubbock Fine υποστηρίζει, σχετικώς, ότι ο όρος «μίσθωση ακινήτων» περιλαμβάνει, ιδίως, την αρχική σύναψη μισθώσεως και τις διαδοχικές εκχωρήσεις των εξ αυτής δικαιωμάτων. Διευκρινίζει, σχετικώς, ότι αν δεν περιληφθούν οι εκχωρήσεις της μισθώσεως στην έννοια του όρου «μίσθωση ακινήτων», θα προκύψουν καταστάσεις παράλογες: για παράδειγμα, η μίσθωση αγαθού υπαγομένου στις κατηγορίες που εξαιρούνται της απαλλαγής (π.χ. χώρου σταθμεύσεως αυτοκινήτων) θα υπόκειται σε φόρο, όχι όμως και η εκχώρηση της μισθώσεως αυτής.

Η παραίτηση, όμως, από τα μισθωτικά δικαιώματα, έχει τις ίδιες συνέπειες με την εκχώρηση μισθωτικών δικαιωμάτων. Και οι δύο πράξεις συνεπάγονται την απώλεια των δικαιωμάτων που αρύεται ο μισθωτής από τη μισθωτήρια σύμβαση και παρέχουν τη δυνατότητα στον κύριο ή στον υπέρ ού η εκχώρηση να ανακτήσουν τη χρήση του αγαθού για την εναπομένουσα διάρκεια της συμβάσεως. Συνεπώς, δεδομένου ότι η εκχώρηση μισθωτικών δικαιωμάτων εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως του εδαφίου β', είναι εσφαλμένη η διαφορετική αντιμετώπιση της λύσεως της μισθώσεως.

2. *Παρατηρήσεις της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου*

Κατά την *Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου*, τα ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο συγκλίνουν στο ζήτημα αν το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να απαλλάσσουν από φόρο την λύση μισθώσεως.

Στηριζόμενη στις προαναφερθείσες αποφάσεις Hamann και Henriksen, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι μια διάταξη περί απαλλαγής πρέπει πάντοτε να ερμηνεύεται συσταλτικώς, δεδομένου ότι ο γενικός κανόνας είναι η επιβολή φόρου. Υποστηρίζει, επίσης, ότι για τον προσδιορισμό της ακριβούς εκτάσεως των προβλεπομένων στο άρθρο 13 απαλλαγών, απαιτείται κάποια αποστασιοποίηση από το γράμμα της διατάξεως αυτής και η συνολική της ερμηνεία, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι διακρίσεις που χαρακτηρίζουν την αγγλική νομοθεσία περί ακινήτων.

Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου θεωρεί ότι ο όρος «μίσθωση ακινήτων» περιλαμβάνει, πρώτον, όλες τις πράξεις μεταβιβάσεως που λαμβάνουν τη μορφή συστάσεως ή παροχής μισθωτικών δικαιωμάτων, δεύτερον, τις άδειες χρήσεως ενός αγαθού και, τρίτον, τις εκχωρήσεις μισθωτικών δικαιωμάτων ή αδειών χρήσεως.

Κατά τη Βρετανική Κυβέρνηση ο ΦΠΑ είναι φόρος που πλήττει την παράδοση αγαθών. Η παροχή μισθωτικών δικαιωμάτων στον μισθωτή συνίσταται, κατ' ουσίαν, στην μεταβίβαση προς αυτόν ορισμένων δικαιωμάτων, ιδίως του δικαιώματος κατοχής, το οποίο διαθέτει ο κύριος.

Μισθωτής εκχωρών τα μισθωτικά του δικαιώματα μεταβιβάζει, επίσης, δικαιώματα στον υπέρ ού η εκχώρηση και, επομένως, προβαίνει σε παράδοση. Από της πλευράς του υπέρ ού η παράδοση, δεν υφίσταται καμία διαφορά μεταξύ της αρχικής συνάψεως μισθωτικής συμβάσεως και της εκχωρήσεως μισθωτικών δικαιωμάτων. Είναι, συνεπώς, θεμιτό η εκχώρηση μισθωτικών δικαιωμάτων να απαλλάσσεται όπως και η αρχική παροχή μισθωτικών δικαιωμάτων.

Αντιθέτως, σε περίπτωση παραιτήσεως το αποτέλεσμα διαφέρει από εκείνο της εκχωρήσεως. Εφόσον λύεται η μίσθωση παύει να υφίσταται, τερματιζομένης επομένως της παραδόσεως. Η Βρετανική Κυβέρνηση αδυνατεί να αντιληφθεί πώς η πράξη παραιτήσεως που συνίσταται στην απόδοση των μισθωτικών δικαιωμάτων στον κύριο και, επομένως, στην λύση της μισθώσεως μπορεί να περιληφθεί στην έννοια του όρου «μίσθωση ακινήτων». Επομένως, η διάταξη του άρθρου 13, ενότητα Β, στοιχείο β', δεν αφορά την περίπτωση αυτή.

3. *Παρατηρήσεις της Ελληνικής Κυβερνήσεως*

Η *Ελληνική Κυβέρνηση* παρατηρεί κατ' αρχάς ότι ως επιβάλοντες φορολογικές υποχρεώσεις οι κανόνες της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς. Κατά μείζονα λόγο αυτό ισχύει για τις απαλλαγές, καθόσον αυτές αποτελούν εξαίρεση από τις βασικές αρχές της οδηγίας, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο πλαίσιο της προαναφερθείσας υπόθεσης Henriksen.

Η ένταξη, όμως, της πρόωρης λύσεως μισθώσεως στο περιεχόμενο του όρου «μίσθωση ακινήτων» προϋποθέτει διασταλτική ερμηνεία του όρου αυτού.

Η Ελληνική Κυβέρνηση επισημαίνει σειρά χαρακτηριστικών μιας μισθωτηρίου συμβάσεως τα οποία δεν απαντώνται στην πράξη που τέλεσε η Lubbock Fine.

Υπογραμμίζει, σχετικώς, ότι η μίσθωση είναι διαρκής σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής υποχρεούται να παραχωρήσει στο μισθωτή για κάποιο χρονικό διάστημα τη χρήση ενός πράγματος, έναντι καταβολής από τον τελευταίο του συμφωνηθέντος μισθώματος.

Η συμφωνία περί προώρου λύσεως μισθώσεως, πρώτον, δεν έχει σε καμία περίπτωση διαρκή χαρακτήρα. Είναι στιγμιαία και τα αποτελέσματά της επέρχονται ευθύς ως καταρτισθεί και εκτελεσθεί.

Δεύτερον, με τη συμφωνία αυτή ο μισθωτής δεν εκχωρεί στον εκμισθωτή το δικαίωμα χρήσεως του αγαθού, αλλά τον απαλλάσσει από τις υποχρεώσεις του.

Τρίτον, ο εκμισθωτής ανακτά το αγαθό του όχι για ορισμένο μόνο χρόνο αλλά για το διηνεκές.

Τέλος, από την ίδια τη μισθωτήρια σύμβαση δεν προκύπτει υποχρέωση του εκμισθωτή να καταβάλει αποζημίωση ως αντάλλαγμα για την απόδοση του μισθίου. Το γεγονός ότι οι συνάπτοντες μια τέτοια σύμβαση συμφωνούν ότι κατά τη λήξη της θα προκύψουν νέα δικαιώματα και υποχρεώσεις, δεν

έχει σχέση με την ίδια τη μισθωτήρια σύμβαση. Η τυχόν συμφωνία μεταξύ εκμισθωτή και μισθωτή περί καταβολής ανταλλάγματος σε περίπτωση προώρου λύσεως της μισθώσεως δεν προσδίδει στο αντάλλαγμα αυτό τον χαρακτήρα μισθώματος.

Για το λόγο αυτό η Ελληνική Κυβέρνηση φρονεί ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο φόρος δεν έχει επιβληθεί επί της «μισθώσεως ακινήτου», αλλά επί της παροχής πράγματος, η οποία, κατά την άποψή της, συνιστά «παροχή υπηρεσιών», κατά την έννοια του άρθρου 6 της έκτης οδηγίας.

Η Ελληνική Κυβέρνηση προτείνει, κατά συνέπεια, στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση:

«Η κατόπιν κοινής συμφωνίας του εκμισθωτή και του μισθωτή πρόωρη λύση της μισθώσεως ακινήτου, έναντι ανταλλάγματος καταβαλλομένου από τον πρώτο στο δεύτερο, δεν εμπίπτει στην έννοια των απαλλασσομένων από τον ΦΠΑ μισθώσεων ακινήτων που περιέχεται στο άρθρο 13, ενότητα Β, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ».

4. *Παρατηρήσεις της Επιτροπής*

Η *Επιτροπή* παρατηρεί ότι η έκτη οδηγία θέτει την αρχή της ίσης μεταχείρισης όλων των κτιρίων της αυτής φύσεως. Η γενική αρχή είναι η φορολόγηση της παραδόσεως καινουργών κτιρίων ή υπό διαμόρφωση γηπέδων και η απαλλαγή όλων των υπολοίπων πράξεων. Ειδικότερα, η οδηγία θέτει την αρχή της γενικής απαλλαγής των παντός είδους μισθώσεων ακινήτου. Η διαπίστωση αυτή επιρρωννύεται, κατά την άποψή της, από την περιορισμένη έκταση των εξαιρέσεως εκ της αρχής αυτής.

Συνεπώς, κατά την άποψή της, το άρθρο 13, ενότητα Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, καλύπτει όλες τις πράξεις που συνδέονται με την «μίσθωση ακινήτων», πλην εκείνων για τις οποίες υφίστανται ειδικές διατάξεις, όπως αυτές των άρθρων 4, παράγραφος 3, 5, παράγραφος 3, στοιχεία α' και β', και 13, ενότητα Β, στοιχεία ζ' και η'. Ο όρος δηλαδή «μίσθωση ακινήτων» περιλαμβάνει τις μεταγενέστερες πράξεις που σχετίζονται με τα εν λόγω αγαθά, τις πράξεις των οποίων ο μόνος λόγος υπάρξεως είναι η ύπαρξη της αρχικής μισθώσεως.

Η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι όσον αφορά την αρχική μίσθωση, η Lubbock Fine θα είχε απαλλαγεί εάν η οδηγία είχε τότε τεθεί σε ισχύ. Προσθέτει ακόμη ότι η εξεταζόμενη στην παρούσα υπόθεση πράξη έχει ως αποτέλεσμα την πρόωρη λύση μισθώσεως, κατόπιν κοινής συμφωνίας. Κατά την Επιτροπή το στοιχείο αυτό αρκεί προκειμένου η πράξη αυτή να περιληφθεί στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 13, ενότητα Β, στοιχείο β'.

Υποστηρίζοντας την άποψη αυτή η Επιτροπή θεωρεί ότι συντάσσεται με την άποψη που διατύπωσε το Δικαστήριο στην προαναφερθείσα απόφασή του της 13ης Ιουλίου 1989, στην υπόθεση Henriksen. Συνεπώς, το Δικαστήριο οφείλει να αποδεχθεί ότι ο όρος «μίσθωση ακινήτων» περιλαμβάνει αναγκαστικώς, πλην της αρχικής μισθώσεως, όλες τις συναφείς επιγενόμενες πράξεις, όπως την μεταβίβαση των μισθωτικών δικαιωμάτων ή την υπομίσθωση καθώς και, στην προκειμένη περίπτωση, την παραίτηση του μισθωτή από τα μισθωτικά του δικαιώματα.

Επομένως, η Επιτροπή προτείνει στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση:

«Η λύση μισθώσεως ακινήτου συνιστά παράδοση κατά την έννοια του όρου "μίσθωση ακινήτων", όπως αυτός χρησιμοποιείται στο άρθρο 13, ενότητα Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ είτε καταβάλλεται αποζημίωση εκ μέρους του ενός των συμβαλλομένων είτε όχι».

Β — Επί του ζητήματος αν τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να φορολογούν τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται κατά τη λύση μισθώσεων

1. Παρατηρήσεις της Lubbock Fine

Η *Lubbock Fine* εξετάζει το ζήτημα αυτό μόνο υπό την προϋπόθεση ότι το Δικαστήριο θα έκρινε ότι στον όρο «μίσθωση ακινήτων» περιλαμβάνεται και η λύση της μισθώσεως.

Αναφέρει, κατ' αρχάς, ότι κατά τις προπαρασκευαστικές εργασίες του Finance Act 1989, η Βρετανική Κυβέρνηση, προκειμένου να δικαιολογήσει την επιβολή φόρου επί της παραιτήσεως, ουδέποτε επικαλέστηκε τη δυνατότητα που της παρέχει το άρθρο 13, ενότητα Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας να παρεκκλίνει από την αρχή της απαλλαγής. Ο μόνος λόγος που προβλήθηκε ήταν ότι αν δεν επιβληθεί ο φόρος αυτός θα δημιουργηθεί «μια ακόμη δυσχέρεια σε σχέση με το δικαίωμα επιλογής που παρέχεται στους κυρίους σχετικά με τη φορολόγηση».

Προκειμένου να κριθεί αν τα κράτη μέλη μπορούν να φορολογούν τις παραιτήσεις από μισθωτικά δικαιώματα, πρέπει προηγουμένως να καθορισθεί αν η οδηγία περιορίζει τη δυνατότητα των κρατών μελών να προβλέπουν πρόσθετες εξαιρέσεις και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, μέχρι ποιού ορίου.

Επικαλούμενη και πάλι τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα στην προαναφερθείσα υπόθεση Henriksen, η Lubbock Fine υποστηρίζει ότι η εξουσία εκτιμήσεως των κρατών μελών υπόκειται σε ορισμένα όρια. Πράγματι, αν η εξουσία αυτή ήταν απεριόριστη, τα κράτη μέλη θα είχαν τη δυνατότητα να φορολογούν όλες τις μισθώσεις ακινήτων, κατ' αντίθεση προς την αρχή της απαλλαγής που προβλέπει η οδηγία.

Ως προς το πού πρέπει να τοποθετηθεί το όριο αυτό, η Lubbock Fine υποστηρίζει ότι οι πρόσθετες εξαιρέσεις που μπορούν να θεσπίζουν τα κράτη μέλη πρέπει να είναι της ιδίας φύσεως με τις εξαιρέσεις από τον κανόνα της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 13, ενότητα Β, στοιχείο β'. Οι εξαιρέσεις αυτές πρέπει να αφορούν είτε τη μίσθωση ακινήτου που προορίζεται για ειδική χρήση (όπως στην περίπτωση των ξενοδοχείων και των χώρων σταθμεύσεως που προβλέπεται στα σημεία 1 και 2 του εδαφίου β'), είτε τη μίσθωση ορισμένου τύπου ακινήτων (όπως στην περίπτωση μισθώσεως εργαλείων και μηχανημάτων μονίμως εγκατεστημένων ή χρηματοθυρίδων, των σημείων 3 και 4). Κατά συνέπεια, ορθώς αποφάνθηκε το Δικαστήριο στην προαναφερθείσα απόφαση Henriksen ότι εφόσον το άρθρο 13, ενότητα Β, στοιχείο β', σημείο 2, προβλέπει την επιβολή ΦΠΑ επί των ανοικτών χώρων σταθμεύσεως, τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να πράξουν το ίδιο για τους στεγασμένους κλειστούς χώρους σταθμεύσεως.

Η Lubbock Fine προσθέτει ότι ακόμα και στην περίπτωση που η παρεχόμενη στα κράτη μέλη εξουσία εκτιμήσεως ήταν απεριόριστη, πάλι τα κράτη μέλη δεν θα μπορούσαν να την ασκήσουν κατά τρόπο που να αποκλείει την λύση μισθώσεως, δεδομένου ότι το οικονομικό αποτέλεσμα αυτής είναι το ίδιο με την πράξη εκχωρήσεως μισθωτικών δικαιωμάτων, η οποία εν πάση περιπτώσει απαλλάσσεται.

2. Παρατηρήσεις της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου

α) Κύρια παρατήρηση

Η *Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου* υποστηρίζει ότι η παρεχόμενη με το άρθρο 13, ενότητα Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας εξουσία στα κράτη μέλη να προβλέπουν εξαιρέσεις από την αρχή της συμπληρωματικής απαλλαγής διατυπώνεται κατά τρόπο γενικό και είναι, επομένως, απεριόριστη.

Υποστηρίζει, σχετικώς, ότι στην προαναφερθείσα απόφασή του Henriksen το Δικαστήριο δεν ακολούθησε τη γνώμη του γενικού εισαγγελέα ο οποίος υποστήριξε ότι η σχετική εξουσία εκτιμήσεως των κρατών μελών υπόκειται σε ορισμένα όρια. Αντιθέτως μάλιστα, η απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, Επιτροπή κατά Γαλλίας (50/87, Συλλογή σ. 4797), βαίνει προς την κατεύθυνση μιας απεριόριστης εξουσίας.

Εξάλλου, μια τέτοια εξουσία θεσπίσεως προσθέτων εξαιρέσεων θα είχε ως αποτέλεσμα τον περιορισμό της εκτάσεως των απαλλαγών, οι οποίες πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, και την συμμόρφωση προς τον γενικό κανόνα της επιβολής φόρου επί όλων των παραδόσεων.

β) Επικουρική παρατήρηση

Αν, αντιθέτως προς την άποψη αυτή, επιβεβαιωνόταν η ύπαρξη ορίων στην εξουσία των κρατών μελών να θεσπίζουν πρόσθετες εξαιρέσεις, τα όρια αυτά δεν θα μπορούσαν να νοηθούν παρά μόνο ως επιβάλοντα στα κράτη μέλη την υποχρέωση να μην εξαιρούν από την απαλλαγή όλες τις μισθώσεις ακινήτων αλλά να προβαίνουν στην κατά περίπτωση εξαίρεση.

Εν πάση περιπτώσει, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου παρατηρεί ότι τα όρια αυτά δεν μπορούν να εμποδίζουν κράτος μέλος να εξαιρεί τις λύσεις μισθώσεων από το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής, δεδομένου ότι, όπως έχει ήδη υπογραμμίσει στο πλαίσιο της απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, η λύση είναι πράξη διαφορετική από τη σύσταση μισθώσεως.

3. *Παρατηρήσεις της Ελληνικής Κυβερνήσεως*

Η *Ελληνική Κυβέρνηση* φρονεί ότι, δεδομένου ότι η πρόωρη λύση της μισθώσεως δεν εμπίπτει στην έννοια της «μισθώσεως ακινήτων», οι προβλεπόμενες στο τελευταίο εδάφιο του άρθρου 13, ενότητα Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας εξαιρέσεις από την απαλλαγή δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση αυτή.

4. *Παρατηρήσεις της Επιτροπής*

Η *Επιτροπή* φρονεί ότι το άρθρο 13, ενότητα Β, της έκτης οδηγίας δεν παρέχει σε κράτος μέλος τη δυνατότητα να εξαιρεί τη λύση συμβάσεως μισθώσεως από την απαλλαγή που προβλέπεται, επιβάλλοντας ΦΠΑ. Συμφωνεί επί του ζητήματος αυτού με την άποψη του γενικού εισαγγελέα στην προαναφερθείσα υπόθεση Henriksen, ο οποίος υποστήριξε ότι η εξουσία εκτιμήσεως των κρατών μελών υπόκειται σε όρια.

Προς καθορισμό αυτών των ορίων η Επιτροπή χρησιμοποιεί δύο κριτήρια.

Τονίζει, κατ' αρχάς, ότι η πρόθεση του κοινοτικού νομοθέτη ήταν να απαλλάξει γενικώς την «μίσθωση ακινήτων». Οι προβλεπόμενες στα σημεία 1 έως 4 του στοιχείου β' της ενότητας Β του άρθρου 13 εξαιρέσεις από την αρχή αυτή, οι οποίες αφορούν παραδόσεις οι οποίες στην πραγματικότητα δεν είναι της ιδίας φύσεως με τη μίσθωση (όπως για παράδειγμα τα ξενοδοχεία και η μίσθωση μηχανημάτων) ή τείνουν να καταλάβουν μια ενδιάμεση ζώνη μεταξύ της μισθώσεως και της αδείας χρήσεως (χώροι σταθμεύσεως και χρηματοθυρίδες). Κατά συνέπεια, οι πρόσθετες εξαιρέσεις που έχουν την ευχέρεια να θεσπίζουν τα κράτη μέλη πρέπει να είναι της ιδίας φύσεως με αυτές που ήδη προβλέπονται στα προαναφερθέντα σημεία (για παράδειγμα η μίσθωση υποστέγων αεροπλάνων ή θέσεων ελλιμενισμού πλοίων). Η άποψη αυτή επιβεβαιώνεται από τις προπαρασκευαστικές εργασίες.

Η Επιτροπή τονίζει επίσης ότι η έκταση των εξαιρέσεων πρέπει να καθορίζεται κατ' εφαρμογή των κριτηρίων που προκύπτουν από την εισαγωγική φράση του άρθρου 13, ότι δηλαδή τα κράτη μέλη πρέπει να αποδεικνύουν ότι με την επιβολή φόρου «εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση». Η Επιτροπή δεν έχει στη διάθεσή της στοιχεία βάσει των οποίων θα μπορούσε να εκτιμήσει αν συντρέχουν στην παρούσα υπόθεση οι δύο αυτές προϋποθέσεις. Υπογραμμίζει ότι δεν αντιλαμβάνεται τί είδους δυσχέρειες θα μπορούσαν να προκύψουν αν απαλλασσόταν από ΦΠΑ η παραίτηση του μισθωτή από τα μισθωτικά του δικαιώματα. Εναπόκειται, συνεπώς, στις βρετανικές αρχές να αποδείξουν ότι η επιβολή φόρου πληροί τις προϋποθέσεις αυτές. Αν μπορούσε να προσκομισθεί η απόδειξη αυτή, η σημασία της θα ήταν καθοριστική. Αν δεν προσκομισθεί, πρέπει να εφαρμοστεί το κριτήριο κατά το οποίο δεν επιτρέπονται εξαιρέσεις παρά μόνον εφόσον είναι όμοιες με εκείνες που ήδη προβλέπει το άρθρο 13.

Κατά συνέπεια, η Επιτροπή προτείνει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση:

«Κατ' εφαρμογή της τελευταίας φράσεως του άρθρου 13, ενότητα Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, κατά την οποία "τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν περαιτέρω εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής", τα κράτη μέλη δεν έχουν, κατ' αρχήν, το δικαίωμα να εξαιρούν λύση μισθώσεως όπως η επίμαχη από το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής, επιβάλλοντας φόρο επ' αυτής, εκτός αν αποδείξουν ότι η εξαίρεση πληροί τα κριτήρια της πρώτης φράσεως του άρθρου 13, ενότητα Β, (...), ότι δηλαδή θεσπίστηκε προκειμένου να εξασφαλισθεί η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων απαλλαγών και η αποτροπή κάθε ενδεχόμενης φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και κατάχρησης».

Γ — Επί του ζητήματος αν στην έννοια της φράσεως «παραδόσεις κτιρίων ή μέρους κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους» περιλαμβάνεται και η απόδοση ακινήτου στον εκμισθωτή κατόπιν παραιτήσεως του μισθωτή από το δικαίωμα κατοχής του ακινήτου

1. Παρατηρήσεις της Lubbock Fine

Η *Lubbock Fine* υποστηρίζει ότι στην έννοια της φράσεως «παραδόσεις κτιρίων ή μέρους κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους», του άρθρου 13, ενότητα Β, στοιχείο ζ', περιλαμβάνεται η λύση μισθώσεως, με καταβολή αποζημιώσεως από τον κύριο στον μισθωτή.

Πράγματι, το σύνολο του άρθρου 13, ενότητα Β, εκφράζει την πρόθεση του κοινοτικού νομοθέτη να απαλλάξει όλες τις

πράξεις μεταβιβάσεως δικαιωμάτων ή τίτλων επί γηπέδων και κτιρίων, πλην ρητής εξαιρέσεως ή ασκήσεως εκ μέρους υποκειμένου σε φόρο του δικαιώματος επιλογής υπέρ της φορολογήσεως, που προβλέπει το άρθρο 13, ενότητα Γ. Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι η λύση συμβάσεως δεν περιλαμβάνεται, κατ' αρχήν, στο περιεχόμενο του όρου «μίσθωση ακινήτων» του στοιχείου β' του εν λόγω άρθρου, εμπίπτει αναγκαστικά στο εννοιολογικό περιεχόμενο του όρου «παραδόσεις κτιρίων» του στοιχείου ζ'. Σε εναντία περίπτωση, δεν θα μπορούσε να χορηγηθεί καμία απαλλαγή, μολονότι η λύση μισθώσεως έχει τις ίδιες οικονομικές συνέπειες με πράξεις απαλλασσόμενες όπως η εκχώρηση μισθωτικών δικαιωμάτων και η υπομίσθωση.

Θα αποφευγόταν έτσι η ανάγκη διευρύνσεως του όρου «μίσθωση ακινήτων».

Εξάλλου, μολονότι το άρθρο 5, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, αναγνωρίζει την ύπαρξη διαφόρων κατηγοριών δικαιωμάτων επί ακινήτων, στο στοιχείο ζ' δεν γίνεται καμία διάκριση μεταξύ δικαιωμάτων επί κτιρίων των οποίων η παράδοση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής.

Τέλος, η Lubbock Fine αντιτάσσει στην Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η οποία υποστηρίζει ότι οι «παραδόσεις» στις οποίες αναφέρεται η διάταξη του στοιχείου ζ' πρέπει να αφορούν τόσο τα «κτίρια» όσο και το «συνεχόμενο με αυτά έδαφος», συνάγοντας το συμπέρασμα ότι η διάταξη του στοιχείου αυτού αφορά μόνο τη μεταβίβαση κυριότητος, ότι η ερμηνεία αυτή είναι παράλογη από οικονομικής απόψεως: σε περίπτωση μακροχρονίου μισθώσεως ενός ακινήτου, η μεταβίβαση της κυριότητος του εν λόγω ακινήτου, η οποία έχει μικρή οικονομική σημασία, απαλλάσσεται, όχι όμως και η λύση της μισθώσεως, η οποία αποδίδει και πάλι στο ακίνητο αυτό την πλήρη εμπορική του αξία. Από την ανάλυση αυτή προκύπτει ότι η διάταξη του στοιχείου ζ' περιλαμβάνει όλες εκείνες τις περιπτώσεις που δεν εμπίπτουν στην «μίσθωση ακινήτων», στην οποία αναφέρεται η διάταξη του στοιχείου β'.

2. Παρατηρήσεις της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου

Κατά την *Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου*, στο εννοιολογικό περιεχόμενο της φράσεως «παραδόσεις κτιρίων ή μέρους κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους», του άρθρου 13, ενότητα Β, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας δεν περιλαμβάνεται η λύση μισθώσεως.

Υπογραμμίζει, σχετικώς, ότι η απαλλαγή ισχύει μόνο εφόσον αφορά παραδόσεις τόσο κτιρίων όσο και εδάφους. Συνεπώς, η απαλλαγή δεν αφορά παράδοση μόνο κτιρίων ή μέρους κτιρίων.

Επεξηγεί, κατόπιν, ότι στα εδάφια ζ' και η' οι όροι «έδαφος» και «μη οικοδομημένα γήπεδα», οι οποίοι είναι παραπλήσιοι, υποδηλούν γήπεδα, δεδομένου ότι οι όροι αυτοί χρησιμοποιούνται αναφορικά με κτίρια, τα οποία μπορούν να κατασκευασθούν μόνο επί εδάφους γης. Η άποψη αυτή επιρρωνύεται από την ανάλυση του ευρύτερου πλαισίου του άρθρου 13, ενότητες Β και Γ. Δεδομένου ότι το άρθρο 13 ρυθμίζει χωριστά την «παράδοση (...) εδάφους» και την «μίσθωση ακινήτων» συμπεραίνεται ότι ως «παράδοση (...) εδάφους» πρέπει να νοηθεί η μεταβίβαση της κυριότητος ή του «ιεραρχικά υψηλότερου τίτλου» επί του εδάφους και όχι η μεταβίβαση παραγώγων δικαιωμάτων, καθόσον τα δικαιώματα που ιεραρχικώς υπολείπονται της κυριότητος υπονοούνται με τον όρο «μίσθωση ακινήτων».

Κατά συνέπεια, οι παντός είδους παραδόσεις για τις οποίες γίνεται λόγος στο άρθρο 13, ενότητα Β, στοιχείο ζ', δεν περιλαμβάνουν παρά τις πράξεις μεταβιβάσεως κυριότητος ή «του ιεραρχικά υψηλότερου τίτλου» που μπορεί να διαθέτει ένα πρόσωπο. Την ερμηνεία αυτή επιβάλλει η γενικότερη θεώρηση της οδηγίας, κατά την οποία η απαλλαγή πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς.

Η λύση μισθώσεως ουδέποτε συνεπάγεται παράδοση εδάφους. Εξάλλου, δεν παρέχει αναγκαστικά στον ωφελούμενο από την πράξη αυτή δικαίωμα κυριότητας ή «τον ιεραρχικά υψηλότερο τίτλο» επί του ακινήτου, δεδομένου ότι ο εκμισθωτής προς τον οποίο αποδίδεται το ακίνητο μπορεί να έχει απλώς δικαίωμα νομής επ' αυτού ή να είναι και ο ίδιος μισθωτής του εν λόγω ακινήτου.

3. Παρατηρήσεις της Ελληνικής Κυβερνήσεως

Η *Ελληνική Κυβέρνηση* τονίζει ότι, δεδομένου ότι κατά την ανάλυση του πρώτου ερωτήματος υπογραμμίστηκε ότι η έναντι ανταλλάγματος πρόωρη λύση της μισθώσεως ακινήτου δεν συνιστά «παράδοση αγαθού», αποκλείεται η πράξη αυτή να θεωρηθεί ως «παράδοση κτιρίου ή μέρους κτιρίου και του συνεχομένου με αυτά εδάφους» απαλλασσόμενη από το φόρο δυνάμει του άρθρου 13, ενότητα Β, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας. Η άποψη αυτή επιρρωννύεται από τον ορισμό της έννοιας της «παραδόσεως αγαθού» που δίδεται στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας.

4. Παρατηρήσεις της Επιτροπής

Η *Επιτροπή* θεωρεί ότι, αν το Δικαστήριο κρίνει ότι η λύση μισθώσεως δεν εμπίπτει στο εννοιολογικό περιεχόμενο του όρου «μίσθωση ακινήτου», τότε αυτή πρέπει να περιληφθεί στο περιεχόμενο του όρου «παραδόσεις κτιρίων ή μέρους κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους» του άρθρου 13, ενότητα Β, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας.

Το συμπέρασμα αυτό στηρίζεται στη γενική αρχή της απαλλαγής των ακινήτων, την οποία καθιερώνει η έκτη οδηγία. Από την αρχή αυτή εξαιρούνται μόνο οι παραδόσεις ακινήτων που εμπίπτουν στον ορισμό του άρθρου 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας, δηλαδή κτιρίων προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά. Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να ελέγξει αν αυτό συμβαίνει στην παρούσα υπόθεση.

Κατά συνέπεια, προτείνει στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση:

«Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, η λύση μισθώσεως κτιρίων ή μέρους κτιρίων συνιστά παράδοση, κατά την έννοια του όρου "παραδόσεις κτιρίων ή μέρους κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους, πλην των προβλεπομένων στο άρθρο 4, παράγραφος 3, περίπτωση α'" του άρθρου 13, ενότητα Β, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

Ωστόσο, το ζήτημα αν σε μια συγκεκριμένη περίπτωση η παράδοση εμπίπτει στον ορισμό του άρθρου 4, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ και αποτελεί, επομένως, παράδοση πραγματοποιούμενη πριν από την πρώτη εγκατάσταση στο κτίριο, κατά τα προβλεπόμενα στο εν λόγω άρθρο, αποτελεί πραγματικό και νομικό ζήτημα η λύση του οποίου εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο.»

III — Απαντήσεις στις ερωτήσεις του Δικαστηρίου

Α — Ερωτήσεις στην Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου

Ερώτημα 1. Το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται στη διάταξή του σε υπόμνημα της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, το οποίο δημοσιεύτηκε πριν από τη θέσπιση του Finance Act 1989 και στο οποίο υπογραμμίζεται ότι σε περίπτωση μη καταργήσεως της απαλλαγής της λύσεως μισθώσεως, «θα ανέκυπτε πρόσθετη δυσχέρεια αναφορικά με το δικαίωμα επιλογής που έχει παρασχεθεί τους κυρίους ακινήτων ως προς την φορολόγησή τους». Καλείται η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου να διευκρινίσει σε τί ακριβώς συνίσταται η πρόσθετη αυτή δυσχέρεια.

Απάντηση: Η *Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου* υπογραμμίζει ότι η άσκηση της παρεχομένης από το άρθρο 13, ενότητα Γ, της έκτης οδηγίας δυνατότητας επιλογής υπέρ της φορολογήσεως της μισθώσεως ακινήτων, θα καθίστατο δυσχερέστερη για τους κυρίους ακινήτων, αν αυτοί δεν είχαν τη βεβαιότητα ότι οι καταβαλλόμενες σε περίπτωση λύσεως της μισθώσεως αποζημιώσεις υπόκεινται σε φόρο. Σε περίπτωση απαλλαγής από τον φόρο της λύσεως μισθώσεως θα ανέκυπτε μια αβεβαιότητα, καθόσον, στην περίπτωση αυτή, ορισμένοι μισθωτές θα μπορούσαν να είχαν επιλέξει την φορολόγηση.

Ερώτηση 2: Καλείται η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου να εξηγήσει στο Δικαστήριο την εκ πρώτης όψεως αντίφαση μεταξύ του ισχυρισμού της ότι η λύση μισθώσεως δεν εμπίπτει στο αιτιολογικό περιεχόμενο του όρου «μίσθωση ακινήτων», η οποία απαλλάσσεται από φόρο δυνάμει του άρθρου 13, ενότητα Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας και του ισχυρισμού ότι δυνάμει του ιδίου αυτού άρθρου 13, ενότητα Β, στοιχείο β', τελευταία φράση, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να εξαιρούν την λύση μισθώσεως από το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής που προβλέπει απαλλαγή από τον φόρο; Άλλως πώς, πώς η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου εξετάζει το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, ενώ έχει δώσει αρνητική απάντηση στο πρώτο;

Απάντηση: Η *Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου* τονίζει ότι η απάντηση που πρότεινε στο δεύτερο ερώτημα αφορά, ιδίως, την περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο θα απαντήσει καταφατικά στο πρώτο ερώτημα, κρίνοντας ότι η λύση μισθώσεως εμπίπτει στο περιεχόμενο του όρου «μίσθωση ακινήτων». Το Ηνωμένο Βασίλειο φρονεί ότι, στην περίπτωση αυτή, μπορεί να εξαιρέσει τη λύση μισθώσεως από την προβλεπόμενη στο άρθρο 13, ενότητα Β, στοιχείο β', απαλλαγή.

Β — Ερώτηση προς την Lubbock Fine, την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και την Επιτροπή

Ερώτηση: Το αιτούν δικαστήριο συνδέει τη λύση της μισθώσεως με το άρθρο 13, ενότητα Β, της έκτης οδηγίας. Ωστόσο, η Ελληνική Κυβέρνηση φρονεί ότι ο φόρος επιβλήθηκε επί παροχής υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 6 της εν λόγω οδηγίας. Καλούνται η Lubbock Fine, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή να διατυπώσουν την άποψή τους σχετικά με την ερμηνεία αυτή, αναφέροντας στο Δικαστήριο αν μπορεί στην παρούσα υπόθεση να γίνει επίκληση άλλων διατάξεων της έκτης οδηγίας.

Απάντηση: Η *Lubbock Fine* δεν συμφωνεί με την άποψη της Ελληνικής Κυβερνήσεως. Κατά την εν λόγω επιχείρηση, μια μίσθωση μπορεί, κατ' επιλογή των κρατών μελών, να περιληφθεί είτε στον όρο «παράδοση αγαθού», κατά την έννοια του

άρθρου 5 της έκτης οδηγίας, είτε στον όρο «παροχή υπηρεσιών» κατά την έννοια του άρθρου 6. Η επιλογή, όμως, αυτή δεν έχει μεγάλη πρακτική σημασία. Πράγματι, το άρθρο 13, ενότητα Β, στοιχείο β', ρυθμίζει και τις δύο περιπτώσεις.

Εξάλλου, η Lubbock Fine φρονεί ότι το άρθρο 5, παράγραφος 4, στοιχείο β', στο οποίο αναφέρεται η Ελληνική Κυβέρνηση, δεν αφορά την παρούσα υπόθεση. Το άρθρο αυτό αφορά εκείνες μόνο τις μισθωτήριες συμβάσεις κατά τις οποίες η κυριότητα του μισθίου μεταβιβάζεται στο μισθωτή κατά την καταβολή του τελευταίου μισθώματος. Η περίπτωση αυτή δεν έχει καμία σχέση με μίσθωση ακινήτου στο πλαίσιο της οποίας δεν εκδηλώθηκε καμία πρόθεση μεταβιβάσεως της κυριότητας του ακινήτου στο μισθωτή.

Η *Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου* συμφωνεί, βεβαίως, με την Ελληνική Κυβέρνηση ότι η πρόωρη λύση μισθώσεως δεν περιλαμβάνεται στο περιεχόμενο του όρου «μίσθωση ακινήτων».

Αντιθέτως, διαφωνώντας με την εν λόγω Κυβέρνηση, φρονεί ότι, δεδομένου ότι το άρθρο 5, παράγραφοι 1 και 3, στοιχεία α' και β', της έκτης οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη το δικαίωμα να επιλέξουν αν θα περιλάβουν ή όχι ορισμένα επί ακινήτων δικαιώματα στο περιεχόμενο του όρου «παράδοση αγαθών», ούτε η διάταξη αυτή ούτε το άρθρο 6 επιτρέπουν τον προσδιορισμό του περιεχομένου της προβλεπόμενης στο άρθρο 13, ενότητα Β, στοιχείο β', απαλλαγής.

Εκτός από το άρθρο 5, παράγραφοι 1 και 3, καθώς και τις διατάξεις της έκτης οδηγίας που παρέθεσε στις γραπτές της παρατηρήσεις, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου δεν θεωρεί άλλες διατάξεις κρίσιμες για την παρούσα υπόθεση.

Η *Επιτροπή* θεωρεί ότι η Ελληνική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι η λύση μισθώσεως είναι «παροχή υπηρεσιών», κατά την έννοια του άρθρου 6 της έκτης οδηγίας, επειδή θεωρεί ότι η λύση μισθώσεως δεν εμπίπτει στο περιεχόμενο του όρου «παράδοση αγαθού», κατά το άρθρο 5, παράγραφος 4, στοιχείο β'. Ωστόσο, η τελευταία αυτή διάταξη δεν αφορά την παρούσα υπόθεση. Μόνος σκοπός του άρθρου αυτού είναι να περιλάβει τις αγορές με δόσεις, χωρίς να έχει εφαρμογή επί πράξεων «μισθώσεως ακινήτων».

Κατά την άποψη της Επιτροπής, η σχετική με τη λύση μισθώσεως ανάλυση της Ελληνικής Κυβερνήσεως είναι πεπλανημένη, καθόσον λαμβάνει αποκλειστικά ως βάση την κατάσταση κυρίου ακινήτου ο οποίος χορηγεί αποζημίωση. Μπορούν όμως να παρουσιασθούν πολλές άλλες περιπτώσεις, είτε δεν καταβάλλεται καμία αποζημίωση για τη λύση της μισθώσεως, είτε καταβάλλεται αποζημίωση από τον μισθωτή, είτε η λύση της μισθώσεως οφείλεται στην εκ μέρους των συμβαλλομένων σύναψη νέας μισθώσεως, με νέους όρους. Συνεπώς, η ύπαρξη αποζημιώσεως δεν αρκεί για τον προσδιορισμό της νομικής φύσεως της λύσεως μισθώσεως.

Η Επιτροπή δεν έχει υπόψη της αν υπάρχουν άλλες διατάξεις της έκτης οδηγίας που θα μπορούσαν να έχουν εφαρμογή στην παρούσα υπόθεση.

R. Joliet
εισηγητής δικαστής