

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
F. G. JACOBS

της 22ας Φεβρουαρίου 2001<sup>1</sup>

1. Η παρούσα προδικαστική παραπομπή του Hoge Raad der Nederlanden (Ανωτάτου Δικαστηρίου των Κάτω Χωρών) αφορά την ερμηνεία των άρθρων 5, παράγραφος 3, και 13, μέρος Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ<sup>2</sup>. Πρόκειται για την επιβολή φόρου προστιθεμένης αξίας, σε πράξη περί παροχής δικαιώματος επικαρπίας επί ακινήτου για περίοδο δέκα (10) ετών. Ένα από τα ερωτήματα είναι αν κράτος μέλος μπορεί να θεωρήσει ότι τέτοια πράξη δεν αποτελεί «μίσθωση ακινήτου» κατά την έννοια του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

**Κρίσιμες διατάξεις της έκτης οδηγίας**

2. Σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας.

3. Τρεις από τις έννοιες που περιέχει το άρθρο 2, παράγραφος 1, ορίζονται στα άρθρα 4, 5 και 6 της οδηγίας, δηλαδή οι έννοιες «υποκείμενος στον φόρο», «παράδοση αγαθών» και «παροχή υπηρεσιών».

4. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, «υποκείμενος στον φόρο» θεωρείται οποιοσδήποτε ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του ιδίου άρθρου.

5. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 2, «[ω]ς οικονομική δραστηριότητα θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή αλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος».

6. Το άρθρο 5, που αποτελεί την πρώτη διάταξη του τίτλου V «φορολογητέες πράξεις» ορίζει:

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

<sup>1</sup> — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

<sup>2</sup> — Έκτη οδηγία του Συμβουλίου 77/388/ΕΟΚ, 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. εκδ. 01/009, σ. 49).

(...)

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

α) ορισμένα δικαιώματα επί ακινήτων

β) τα εμπράγματα δικαιώματα, τα οποία παρέχουν στον δικαιούχο εξουσία χρήσεως επί ακινήτων

γ) τα μερίδια και τις μετοχές, των οποίων η κατοχή εξασφαλίζει νομικά ή πραγματικά, την περιέλευση κατά κυριότητα ή κατά επικαρπία, ακινήτου ή τμήματος ακινήτου.

8. Το άρθρο 13 της οδηγίας αφορά απαλλαγές από τον ΦΠΑ. Το άρθρο 13, μέρος Α, απαριθμεί δραστηριότητες που απαλλάσσονται λόγω «γενικού συμφέροντος». Το άρθρο 13, μέρος Β, περιέχει κατάσταση «λοιπών απαλλαγών». Το άρθρο 13, μέρος Γ, παρέχει στα κράτη μέλη το δικαίωμα να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως σε ορισμένες από τις περιπτώσεις του άρθρου 13, μέρος Β. Πρέπει να σημειωθεί ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να είναι συμφέρον για τον υποκείμενο στον φόρο να επιλέξει τη φορολόγηση μιας παροχής, προκειμένου να ζητήσει αργότερα την επιστροφή του φόρου επί των εισροών.

9. Η παρούσα υπόθεση αφορά την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', κατά το οποίο δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ «οι μισθώσεις ακινήτων». Τα κράτη μέλη μπορούν να εξαρτούν την απαλλαγή αυτή από προϋποθέσεις και να εξαιρούν ορισμένες δικαιιοπραξίες από το πεδίο εφαρμογής της. Το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', ορίζει:

«Β. Λοιπές απαλλαγές

(...).»

7. Σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 1, «παροχή υπηρεσιών» θεωρείται κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5.

Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπόμενων κατωτέρω απαλλαγών και

να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

Τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν περαιτέρω εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής.»

(...)

10. Το άρθρο 13, μέρος Γ, παρέχει συναφές δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως:

β) τις μισθώσεις ακινήτων, εξαιρέσει:

«Γ. Δικαίωμα επιλογής

1. των πράξεων παροχής καταλύματος, όπως ορίζονται από την 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·

Τα κράτη μέλη δύνανται να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως στις περιπτώσεις:

α) μισθώσεως ακινήτων·

2. των μισθώσεων χώρων για την στάθμευση αυτοκινήτων·

β) (...).

3. των μισθώσεων εργαλείων και μηχανημάτων μονίμως εγκατεστημένων·

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

4. των μισθώσεων χρηματοθυρίδων.

11. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να θεωρηθεί επιβεβλημένο να επιτραπεί στα

κράτη μέλη να λάβουν ή να διατηρήσουν σε ισχύ ορισμένα μέτρα παρεκκλίνοντα από την οδηγία προκειμένου να απλοποιηθεί η εισπράξη του φόρου ή να αποφευχθεί η απάτη ή η φοροδιαφυγή. Το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, συνεπώς, ορίζει:

«Το Συμβούλιο δύναται προτάσει της Επιτροπής, να επιτρέπει ομοφώνως, σε κάθε κράτος μέλος τη λήψη ειδικών μέτρων, κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής (...).»

## Η νομοθεσία των Κάτω Χωρών

12. Στις Κάτω Χώρες, τον ΦΠΑ διέπει ο Wet op de omzetbelasting 1968<sup>3</sup> (νόμος για τον φόρο κύκλου εργασιών 1968, στο εξής: Νόμος), όπως αυτός τροποποιήθηκε<sup>4</sup>.

13. Η παρούσα διαφορά επικεντρώνεται ουσιαστικά σε δύο τροποποιήσεις του Νόμου

αυτού με τον νόμο της 18ης Δεκεμβρίου 1995<sup>5</sup>. Οι εν λόγω τροποποιήσεις σκοπούσαν ειδικώς την καταπολέμηση των φορολογικών τεχνασμάτων των σχετικών με τα ακίνητα. Σ' αυτές προσεδόθη αναδρομική ισχύς από τις 31 Μαρτίου 1996, ώρα 18.00.

14. Προς διευκόλυνση της αναλύσεως, είναι ίσως καλύτερο να παρατεθεί ολόκληρο το κείμενο των δύο τροποποιημένων διατάξεων. Τα νεο-εισαχθέντα χωρία επισημαίνονται με *πλάγια στοιχεία*. Άλλες κρίσιμες διατάξεις του Νόμου παρουσιάζονται συνοπτικά.

15. Το άρθρο 1, στοιχείο α, του Νόμου ορίζει το περίο εφάρμογής του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά τρόπο σχεδόν ταυτόσημο με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας.

16. Το άρθρο 3 του Νόμου διευκρινίζει την έννοια της παραδόσεως αγαθών. Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο ε, η παράδοση αγαθών συνίσταται, για παράδειγμα, σε μεταβίβαση αγαθών συνεπεία της οποίας τα εν λόγω αγαθά παύουν να αποτελούν τμήμα των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως του υποκειμένου στον φόρο.

3 — Staatsblad 1968, α. 329.

4 — Ο Νόμος συγκεκριμένα τροποποιήθηκε με νόμο της 28ης Δεκεμβρίου 1978 (Staatsblad 1978, α. 677) προκειμένου να εφαρμοσθεί η έκτη οδηγία.

5 — Wet van 18 december 1995 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken, Staatsblad 1995, α. 659.

17. Η πρώτη από τις δύο τροποποιηθείσες διατάξεις οι οποίες αφορούν την παρούσα υπόθεση είναι το άρθρο 3, παράγραφος 2, του Νόμου. Ορίζει την έννοια της παραδόσεως αγαθών και αποσκοπεί στο να κάνει χρήση της δυνατότητας που παρέχει το άρθρο 5, παράγραφος 3, της οδηγίας<sup>6</sup>. Στην τροποποιημένη του μορφή ορίζει:

β', και 13, μέρος Γ, στοιχείο α', της οδηγίας<sup>7</sup> και ορίζει:

«1. Υπό τις προϋποθέσεις που θα καθοριστούν με κανονιστική απόφαση της αρμόδιας διοικητικής αρχής απαλλάσσονται από τον φόρο:

(...)

«2. Ως παράδοση αγαθού θεωρείται και η σύσταση, η μεταβίβαση, η τροποποίηση, η παραίτηση και η λόγω καταγγελίας απώλεια δικαιωμάτων που αφορούν αγαθά, με εξαίρεση την υποθήκη και τις έγγιες προσόδους, εκτός αν η αντιπαροχή, προσανξημένη κατά τον φόρο κύκλου εργασιών, είναι μικρότερη από την οικονομική αξία των δικαιωμάτων αυτών. Η οικονομική αξία είναι το λιγότερο ίση με το κόστος, συμπεριλαμβανομένου του φόρου κύκλου εργασιών, του ακινήτου στο οποίο αναφέρεται το δικαίωμα, όπως το κόστος αυτό θα είχε διαμορφωθεί αν το αγαθό είχε κατασκευαστεί από ανεξάρτητο τρίτο κατά το χρόνο της πράξεως.»

β) οι μισθώσεις (περιλαμβανομένης της αγραμισθώσεως) ακινήτων με εξαίρεση:

1) (...)

(...)

5) τη μίσθωση ακινήτων, πλην κτιρίων και τμημάτων τους τα οποία χρησιμοποιούνται ως κατοικία, σε πρόσωπα που χρησιμοποιούν τα ακίνητα για σκοπούς για τους οποίους υφίσταται πλήρης ή σχεδόν πλήρης δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου βάσει του άρθρου 15, υπό την προϋπόθεση ότι ο εκμισθωτής και ο μισθωτής υποβάλλουν από κοινού σχετική αίτηση στον έφορο και επιπλέον πληρούν τις προϋποθέσεις

18. Το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο β, όπως τροποποιήθηκε, αποτελεί τη δεύτερη υπό αμφισβήτηση διάταξη. Σκοπεί στην εφαρμογή του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο

6 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 6.

7 — Βλ., ανωτέρω, σημεία 9 και 10.

που θα καθορισθούν με υπουργική απόφαση·

*ως “μίσθωση ακινήτων” νοείται επίσης κάθε άλλη μορφή διαθέσεως ακινήτων προς χρήση, η οποία δεν συνιστά παράδοση.»*

### **Πραγματικά περιστατικά και κύρια διαδίκασία**

19. Κατά τον κρίσιμο χρόνο, δηλαδή κατά το έτος 1995, η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη αποτελούσε ένωση με αντικείμενο την κατασκευή κατοικιών και με επωνυμία Woningbouwvereniging «Goed Wonen». Το 1997, άλλαξε νομική μορφή και έγινε ίδρυμα με την επωνυμία Stichting «Goed Wonen». Δεδομένου ότι η αλλαγή αυτή δεν επηρεάζει την παρούσα υπόθεση και για να αποφευχθεί η σύγχυση με το διαφορετικό Stichting «De Goede Woning», για το οποίο γίνεται λόγος κατωτέρω<sup>8</sup>, θα αναφέρομαι στην ως άνω ένωση και το ίδρυμα που τη διαδέχτηκε νομικώς χρησιμοποιώντας απλώς τον όρο «η προσφεύγουσα».

20. Κατά το δεύτερο τρίμηνο του 1995, τρία νεόδμητα συγκροτήματα κατοικιών προς μίσθωση (στο εξής: νέες κατοικίες) παραδόθηκαν στην προσφεύγουσα.

21. Με συμβολαιογραφική πράξη της 28ης Απριλίου 1995, η προσφεύγουσα συνέστησε το Stichting «Goed Wonen» (στο εξής: Stichting).

22. Με άλλη συμβολαιογραφική πράξη της ίδιας ημερομηνίας, η προσφεύγουσα παραχώρησε στο Stichting δικαίωμα επικαρπίας<sup>9</sup> για δέκα έτη επί των νέων κατοικιών έναντι αντιπαροχής μικρότερης του κόστους αυτών.

23. Η πράξη περί παροχής του δικαιώματος επικαρπίας προέβλεπε επίσης ότι το Stichting εξουσιοδοτούσε την προσφεύγουσα:

— να διαχειρίζεται τις κατοικίες και να εκτελεί ή να αναθέτει την εκτέλεση μικρών και μεγάλων εργασιών συντηρήσεως,

— να εισπράττει και να διαχειρίζεται τα μισθώματα, να δίνει αποδείξεις για την είσπραξη των μισθωμάτων, να συνάπτει, τροποποιεί και να καταγγέλει συμβάσεις μισθώσεως ακινήτων και να υπολογίζει τις αυξήσεις των μισθωμάτων,

8 — Βλ., κατωτέρω, σημείο 21.

9 — Βλ., κατωτέρω, σημεία 53 έως 60.

- να προβαίνει επ'ονόματι του επικαρπωτή σε όλες τις δικαιοπραξίες που το Stichting θα έκρινε δικαιολογημένες σε σχέση με την εν λόγω διαχείριση.

τους. Με απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1997, όμως, μείωσαν τον διορθωτικό φόρο κατά 639 992 NLG, ποσό που αντιστοιχούσε στον φόρο που είχε επιστραφεί στην προσφεύγουσα βάσει της φορολογικής δηλώσεως.

24. Με τη φορολογική της δήλωση για την περίοδο από 1ης Απριλίου έως 30 Ιουνίου 1995, η προσφεύγουσα δήλωσε, αφενός, τον ΦΠΑ τον καταλογιστέο στο Stichting για την παροχή της επικαρπίας [645 067 NLG] και, αφετέρου, το ποσό του ΦΠΑ που της είχε καταλογιστεί για τη κατασκευή των νέων κατοικιών (1 285 059 NLG), τον οποίο εξέπεσε ως φόρο επί των εισροών. Βάσει της δηλώσεως αυτής, το ποσό των 639 992 NLG επεστράφη στην προσφεύγουσα.

27. Με απόφαση της 20ής Μαΐου 1998, το Gerechtshof te Arnhem (Περιφερειακό Εφετείο, Arnhem) ακύρωσε την αρχική πράξη καταλογισμού του φόρου που είχαν εκδώσει οι φορολογικές αρχές, αλλά επιβεβαίωσε τη διορθωτική πράξη στην τροποποιημένη της μορφή της 14ης Φεβρουαρίου 1997. Το Gerechtshof έκρινε ότι η σύσταση του Stichting και η παροχή του δικαιώματος επικαρπίας δεν επηρέαζαν τον ΦΠΑ και διατύπωσε το ακόλουθο σκεπτικό.

25. Η σύσταση του Stichting και η παροχή του δικαιώματος επικαρπίας ωφέλησε την προσφεύγουσα, ιδίως επειδή ο ισχύων νόμος, πριν τροποποιηθεί, της παρείχε τη δυνατότητα να εκπέσει τον φόρο επί των εισροών.

28. Πρώτον, το Stichting πρέπει να εξομοιωθεί με την προσφεύγουσα, λόγω του πρωτεύοντος ρόλου που έχει η δεύτερη στη μεταξύ τους σχέση. Η παροχή του δικαιώματος επικαρπίας δεν αποτελεί, συνεπώς, πράξη μεταξύ δύο διαφορετικών υποκειμένων στον φόρο.

26. Προφανώς μετά τη θέση σε ισχύ (αναδρομικώς) των τροποποιήσεων που εισήγαγε ο νόμος της 18ης Δεκεμβρίου 1995, οι φορολογικές αρχές των Κάτω Χωρών εξέδωσαν πράξη διορθωτική του φόρου για το ποσό των 1 285 059 NLG που αντιστοιχούσε στο ποσό που είχε εκπέσει η προσφεύγουσα ως φόρο επί των εισροών. Η προσφεύγουσα υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της διορθωτικής αυτής πράξεως. Οι αρχές των Κάτω Χωρών αρχικά ενέμεναν στην απόφασή

29. Δεύτερον, ακόμη και αν δεν είναι δυνατή αυτή η εξομείωση, η παροχή του δικαιώματος επικαρπίας δεν μπορεί να θεωρηθεί ως δημιουργούσα υποχρέωση φορολογήσεως

και το συναφές δικαίωμα εκπώσεως του φόρου επί των εισροών:

- δεν μπορεί να θεωρηθεί μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς το εν λόγω αγαθό ως κύριος υπό την έννοια των άρθρων 5, παράγραφος 1, της οδηγίας και 3, παράγραφος 1, στοιχείο ε', του Νόμου, δεδομένου ότι αποτελεί απλώς σύσταση περιορισμένου δικαιώματος·
- δεν μπορεί να θεωρηθεί ούτε ως παράδοση αγαθών υπό την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 2, του Νόμου, όπως τροποποιήθηκε, δεδομένου ότι η καταβληθείσα αντιπαροχή είναι μικρότερη από το κόστος των εν λόγω κατοικιών·
- δεδομένου ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ως παράδοση αγαθών, πρέπει να θεωρηθεί ως παροχή υπηρεσιών, καταρχήν φορολογιτέα· η παροχή αυτή, όμως, πρέπει να θεωρηθεί ως «μίσθωση ακινήτου» που απαλλάσσεται από τον φόρο, υπό την έννοια του νέου ορισμού που περιέχει το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο β, του τροποποιηθέντος Νόμου, δεδομένου ότι αποτελεί «μορφή διαθέσεως ακινήτων προς χρήση, η οποία δεν συνιστά παράδοση».

30. Η προσφεύγουσα άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Hoge Raad.

31. Το Hoge Raad δεν αμφιβάλλει ως προς τρία ζητήματα. Κατά την άποψη του Hoge Raad, το Gerechtshof έσφαλε εξομοιώνοντας την προσφεύγουσα με το Stichting, επειδή οι εν λόγω δικαιοπραξίες κατέληξαν στη δημιουργία μιας χωριστής νομικής οντότητας, με τη μορφή ιδρύματος, διαφορετικής από την προσφεύγουσα. Εντούτοις, το Gerechtshof ορθώς έκρινε ότι δεν επρόκειτο για μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων ως κύριος υπό την έννοια των άρθρων 5, παράγραφος 1 της έκτης οδηγίας και 3, παράγραφος 1, στοιχείο ε, του Νόμου. Το Stichting διαθέτει μόνο περιορισμένο δικαίωμα, το οποίο δεν περιλαμβάνει την εξουσία να διαθέτει ελεύθερα τις εν λόγω κατοικίες. Τέλος, στην παρούσα υπόθεση, δεν εναπόκειται στα δικαστήρια να αποφανθούν επί της αναδρομικής ισχύος του Νόμου της 19ης Δεκεμβρίου 1995.

32. Το Hoge Raad φρονεί εντούτοις ότι πολλά από τα επιχειρήματα της προσφεύγουσας δημιουργούν ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία της έκτης οδηγίας.

33. Η προσφεύγουσα υποστήριξε κατ'ουσία ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, πρώτον, ότι το άρθρο 3, παράγραφος 2, του Νόμου αντιβαίνει στο άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της οδηγίας. Κατά την άποψή της, ο Ολλανδός νομοθέτης εσφαλμένως συνέδεσε το ποσό της αντιπαροχής που κατα-



βλήθηκε έναντι της παραχωρήσεως εμπραγμάτου δικαιώματος με το ζήτημα αν η παραχώρηση αυτή πρέπει να θεωρηθεί ως παράδοση υποκείμενη σε φόρο. Δεύτερον, οι Κάτω Χώρες, πριν τροποποιήσουν το άρθρο 3, παράγραφος 2, του Νόμου, έπρεπε να είχαν επιδιώξει να λάβουν την άδεια του άρθρου 27 της οδηγίας. Τρίτον, το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο b, του Νόμου αντίκειται στο άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', και μέρος Γ, στοιχείο α', της οδηγίας, καθόσον απαλλάσσει από τον ΦΠΑ δικαιοπραξίες, όπως η παροχή δικαιώματος επικαρπίας, που δεν μπορούν να θεωρηθούν μισθώσεις ακινήτων υπό την έννοια της οδηγίας.

είναι ελεύθερος να συμπεριλάβει στην έννοια “μισθώσεις ακινήτων”, πέραν της μισθώσεως κατά το αστικό δίκαιο, κάθε άλλη μορφή διαθέσεως, πλην παραδόσεως, ακινήτων προς χρήση;»

35. Η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις. Η προσφεύγουσα, η Ολλανδική και η Γερμανική Κυβέρνηση, και η Επιτροπή εκπροσωπήθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

34. Υπό το πρίσμα των επιχειρημάτων αυτών, το Hoge Raad υπέβαλε τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

**Πρώτο ερώτημα: Άρθρο 5, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας**

«1) Έχει το άρθρο 5, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας την έννοια ότι ο εθνικός νομοθέτης είναι ελεύθερος να θεωρεί ότι τα εμπράγματα δικαιώματα που παρέχουν στον δικαιούχο την εξουσία χρήσεως ακινήτου αποτελούν ενσώματα αγαθά μόνον όταν η αμοιβή που συνολογείται για τη σύσταση, τη μεταβίβαση, την τροποποίηση, την παραίτηση ή τη λόγω καταγγελίας απώλεια τέτοιων δικαιωμάτων είναι το λιγότερο ίση με την οικονομική αξία του περι ου πρόκειται ακινήτου;

2) Έχει το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', και μέρος Γ, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας την έννοια ότι ο εθνικός νομοθέτης

36. Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί να βεβαιωθεί αν το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπει εθνική διάταξη, όπως το άρθρο 3, παράγραφος 2, του Νόμου, η οποία εξαρτά τον χαρακτηρισμό της «παραδόσεως αγαθού» για τις πράξεις συστάσεως, μεταβίβασεως, τροποποιήσεως, παραίτησεως ή λόγω καταγγελίας απώλειας εμπραγμάτου δικαιώματος που αφορά ακίνητα από την προϋπόθεση ότι το ποσό που καταβάλλεται ως αντιπαροχή για τις πράξεις αυτές, προσυνημένο κατά το ποσό του φόρου κύκλου εργασιών, είναι τουλάχιστον ίσο με την οικονομική αξία του ακινήτου, επί του οποίου συστήνονται τέτοια δικαιώματα.

37. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η τροποποίηση του άρθρου 3, παράγραφος 2, του Νόμου δεν συνάδει με το άρθρο 5, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας. Κατά την άποψή της, η οδηγία επιτρέπει στα κράτη μέλη μόνο να επιλέγουν, από την πλειάδα των εμπραγμάτων δικαιωμάτων που αναγνωρίζονται από τα οικεία εθνικά δίκαια, αυτά που πρέπει να εξομοιωθούν με ενσώματα αγαθά. Αντιθέτως, η διάταξη αυτή δεν επιτρέπει στα εν λόγω κράτη να διακρίνουν βάσει του ποσού που καταβάλλεται για πράξη που αφορά τέτοια δικαιώματα. Η συνέπεια του κριτηρίου που επέλεξε η Ολλανδική Κυβέρνηση είναι ότι, ανάλογα με το καταβληθέν ποσό, το ίδιο εμπράγματο δικαίωμα μπορεί να θεωρηθεί ως ενσώματο αγαθό σε ορισμένες περιπτώσεις, αλλά όχι σε άλλες. Συνεπώς, πριν τροποποιηθούν το άρθρο 3, παράγραφος 2, του Νόμου, οι Κάτω Χώρες έπρεπε να είχαν ζητήσει την άδεια που προβλέπεται στο άρθρο 27 της έκτης οδηγίας. Οι Κάτω Χώρες, όμως, δεν διέθεταν τέτοια άδεια ούτε κατά τον χρόνο παροχής του δικαιώματος επικαρπίας ούτε κατά τη θέσπιση των τροποποιήσεων της εν λόγω εθνικής διατάξεως από τον νομοθέτη. Η άδεια που χορηγήθηκε το 1996<sup>10</sup>, ελήφθη καθυστερημένα, αφορούσε παρέκκλιση από άλλη διάταξη της έκτης οδηγίας και, εν πάση περιπτώσει, δεν χρησιμοποιήθηκε ποτέ από τις Κάτω Χώρες.

ήθηκε, συνάδει με το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

39. Κατά με το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, «παράδοση αγαθών» θεωρείται «η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος». Τα δύο βασικά στοιχεία του ορισμού είναι ότι η διάθεση πρέπει να συνεπάγεται την «μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς [το] ενσώματο αγαθό ως κύριος» και ότι η διάθεση πρέπει να αφορά «ενσώματο αγαθό».

40. Όσον αφορά το πρώτο στοιχείο, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η «παράδοση αγαθού» δεν αναφέρεται στη μεταβίβαση της κυριότητας υπό τις μορφές που προβλέπονται στο εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, αλλ' ότι περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβίβασης ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντισυμβαλλόμενο του να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος<sup>11</sup>.

41. Όσον αφορά το δεύτερο στοιχείο, το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', ορίζει ότι τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ως ενσώματα αγαθά «τα εμπράγματα δικαιώματα, τα οποία παρέχουν στον δικαιούχο εξουσία χρήσεως επί ακινήτων». Η διάταξη αυτή εξηγείται από την ύπαρξη στα αστικά δίκαια πολλών κρατών μελών περιορισμένων εμπραγμάτων δικαιωμάτων, όπως η «επικαρπία» (usufruct), η «εμφύτευση» (emphyteusis) και το «δικαίωμα επιφανείας»

38. Η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή ισχυρίζονται — και συμφωνώ μαζί τους — ότι εθνική διάταξη όπως αυτή του άρθρου 3, παράγραφος 2, όπως τροποποι-

10 — Απόφαση 96/432/ΕΚ του Συμβουλίου, της 8ης Ιουλίου 1996, που επιτρέπει στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών να εφαρμόσει παρέκκλιση από το άρθρο 11 της οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 179, σ. 51).

11 — Απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (Συλλογή 1990, σ. I-285, σκέλη 7).

(superficie), τα οποία παρέχουν στον δικαιούχο ορισμένα δικαιώματα οικονομικής χρήσεως επί ακινήτου ιδιοκτησίας<sup>12</sup>.

42. Σύμφωνα με τη γραμματική ερμηνεία των άρθρων 5, παράγραφος 1, και 3, στοιχείο β', τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν «διάθεση αγαθών» υπό την έννοια της οδηγίας μόνο τη μεταβίβαση των εμπραγμάτων δικαιωμάτων που αναφέρονται στο άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β'. Από την υπόθεση Van Tiem<sup>13</sup> συνάγεται, εντούτοις, ότι, εφόσον κράτος μέλος κάνει χρήση της δυνατότητας που παρέχεται με το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', να θεωρεί ως ενσώματα αγαθά τα εμπράγματα δικαιώματα που παρέχουν εξουσία χρήσεως επί ακινήτων, ο όρος της «μεταβιβάσεως» στο άρθρο 5, παράγραφος 1, έχει την έννοια ότι καλύπτει επίσης τη σύσταση τέτοιου δικαιώματος.

43. Όσον αφορά το κύριο επιχείρημα της προσφεύγουσας, ότι τα κράτη μέλη δεν δικαιούνται να διακρίνουν βάσει του ποσού που καταβλήθηκε για πράξη που αφορά συγκεκριμένο δικαίωμα, το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', ορίζει ρητώς ότι τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ενσώματα αγαθά εμπράγματα δικαιώματα τα οποία παρέχουν στον δικαιούχο εξουσία χρήσεως επί ακινήτων. Καμία διάταξη της έκτης οδηγίας δεν περιορίζει ρητώς τη διακριτική ευχέρεια που η διάταξη αυτή παρέχει στα κράτη μέλη. Δεδομένου ότι τα κράτη μέλη

είναι ελεύθερα να θεωρούν ότι τα εμπράγματα δικαιώματα στα οποία αναφέρεται το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', ουδόλως αποτελούν ενσώματα αγαθά, μπορούν, κατά μείζονα λόγο, να θέτουν περιοριστικούς όρους στον χαρακτηρισμό δικαιωμάτων ως εμπραγμάτων αγαθών στη θεώρησή τους ως τέτοια. Ο μόνος περιορισμός που βαρύνει τα κράτη μέλη είναι οι προϋποθέσεις που θέτουν να μην αλλοιώνουν ουσιαστικά τη φύση της δυνατότητας επιλογής που προσφέρει το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β'.

44. Υπενθυμίζεται ότι το διαφοροποιητικό κριτήριο που επέλεξε ο Ολλανδός νομοθέτης είναι η αντιπαροχή που καταβλήθηκε για τη σχετική με το εμπράγματο δικαίωμα πράξη. Αυτό, κατά τη γνώμη μου, δεν αντιβαίνει στον σκοπό του άρθρου 5, παράγραφος 3, και δεν αλλοιώνει ουσιαστικά τη φύση της δυνατότητας επιλογής που η διάταξη αυτή προσφέρει. Ο σκοπός του άρθρου 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', είναι να επιτρέψει στα κράτη μέλη να θεωρούν ως παράδοξη αγαθών ορισμένες δικαιοπραξίες, οι οποίες παράγουν οικονομικά αποτελέσματα παρεμφερή με αυτά των παραδόσεων τις οποίες ρυθμίζει το άρθρο 5, παράγραφος 1. Η ομοιότητα αυτή, στην πράξη, θα είναι εντονότερη όταν η αντιπαροχή για τη σχετική με το εμπράγματο δικαίωμα πράξη αντιστοιχεί στην οικονομική αξία του οικείου ακινήτου και λιγότερο έντονη όταν δεν υπάρχει αντιπαροχή ή όταν η καταβαλλόμενη αντιπαροχή είναι μικρότερη από την οικονομική αξία του εν λόγω ακινήτου.

45. Η περίοδος για την οποία συστήνεται περιορισμένο εμπράγματο δικαίωμα θα μπορούσε να αποτελεί εναλλακτικό κριτήριο. Αυτό τονίζεται με απόφαση του Συμβουλίου

12 — Βλ. επεξηγηματικό υπόμνημα στην πρώτη πρόταση της Επιτροπής για την έκτη οδηγία, δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, Συμπλήρωμα 11/73, σ. 10.

13 — Απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 1990, C-186/89 (Συλλογή 1990, σ. I-4363).

με την οποία εξουσιοδοτείται η Ιρλανδία να εφαρμόσει μέτρο παρέκκλισης από την έκτη οδηγία<sup>14</sup>. Από την απόφαση αυτή προκύπτει παρρησιαστικώς ότι η Ιρλανδία θεωρεί την παροχή ορισμένων δικαιωμάτων επί ακινήτου περιουσίας (για παράδειγμα, μίσθωση δεκαετούς ή μεγαλύτερης διάρκειας) ως παράδοση αγαθών. Το Συμβούλιο έκρινε στο πλαίσιο αυτό ότι το κοινοτικό δίκαιο παρέχει στα κράτη μέλη μεγάλη διακριτική ευχέρεια για τον καθορισμό του ΦΠΑ που εφαρμόζεται στα ακίνητα και για το λόγο αυτό η μεταφορά του στο εσωτερικό δίκαιο οδήγησε σε σημαντικές αποκλίσεις μεταξύ των σχετικών εθνικών νομοθεσιών.

46. Δεδομένου ότι το άρθρο 5, παράγραφος 3, της οδηγίας επιτρέπει την επίμαχη τροποποίηση, οι Κάτω Χώρες δεν χρειάζονταν εξουσιοδότηση σύμφωνα με το άρθρο 27 της οδηγίας. Συνεπώς, παρέλκει να εξετασθούν τα επιχειρήματα της προσφύγουσας σχετικά με την εξουσιοδότηση του 1996.

47. Είναι ίσως δυνατόν να παρατεθούν παραδείγματα πράξεων με τις οποίες ορισμένα εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτου περιουσίας παρέχονται έναντι αντιπαροχής μικρότερης της οικονομικής αξίας του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου και οι οποίες παρέχουν ταυτόχρονα την εξουσία στον αντισυμβαλλόμενο να διαθέτει το οικείο αγαθό ως κύριος. Αν το άρθρο 3, παράγραφος 2, ερμηνευόταν κατά τρόπο ώστε οι πράξεις αυτές να θεωρούνται παροχή υπηρεσιών, θα μπορούσε ίσως να προκύψει σύγκρουση με το άρθρο 5, παράγραφος 1,

όπως αυτό έχει ερμηνευτεί από το Δικαστήριο<sup>15</sup>. Δεδομένου ότι η παρούσα υπόθεση δεν αφορά πράξη αυτού του τύπου και δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο δεν έθεσε ερώτημα σχετικό με την ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 1, το Δικαστήριο παρέλκει να εξετάσει περαιτέρω την περίπτωση αυτή.

48. Συμπεραίνω, συνεπώς, ότι το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να εξαρτά τον χαρακτηρισμό ως «παράδοσεων αγαθών» πράξεων που αφορούν περιορισμένο δικαίωμα επί ακινήτου περιουσίας από την προϋπόθεση ότι η καταβληθείσα αντιπαροχή για τις πράξεις αυτές, προσαυξημένη κατά το ποσό του φόρου κύκλου εργασιών, είναι τουλάχιστον ίση προς την οικονομική αξία του ακινήτου, το οποίο αφορά το εν λόγω δικαίωμα.

**Δεύτερο ερώτημα: Άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας**

*Η αμφισβητούμενη τροποποίηση και η διατύπωση του ερωτήματος*

49. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά:

«Έχει το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', και μέρος Γ, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας την

14 — Απόφαση 97/510/ΕΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουλίου 1997, με την οποία εξουσιοδοτείται η Ιρλανδία να εφαρμόσει μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 21 της έκτης οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 214, σ. 37).

15 — Βλ. απόφαση *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, όπως συνοψίζεται στο σημείο 40 και αναφέρεται στην υποσημείωση 11.

έννοια ότι ο εθνικός νομοθέτης είναι ελεύθερος να συμπεριλάβει στην έννοια “μισθώσεις ακινήτων”, πέραν της μισθώσεως κατά το αστικό δίκαιο, κάθε άλλη μορφή διαθέσεως, πλην παραδόσεως, ακινήτων προς χρήση»

50. Το ερώτημα διατυπώνεται κατά τρόπο γενικό σε σχέση με το γράμμα της επίμαχης τροποποίησης του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο b, του Νόμου<sup>16</sup>, το οποίο ορίζει τη «μισθώση ακινήτου» ως «μεταξύ άλλων, κάθε άλλη μορφή διαθέσεως, πλην παραδόσεως, ακινήτων προς χρήση».

51. Παρά το ευρύ περιεχόμενο του ερωτήματος που θέτει το αιτούν δικαστήριο, τα επιχειρήματα των διαδίκων στην κυρία δίκη και οι παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο επικεντρώθηκαν σχεδόν αποκλειστικά στο συγκεκριμένο πρόβλημα που αποτελεί αντικείμενο της κυρίας δίκης, δηλαδή στην παροχή δικαιώματος επικαρπίας και τον χαρακτηρισμό της για το σκοπό επιβολής ΦΠΑ. Επιπλέον, θα ήταν δύσκολο να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο γενική απάντηση, η οποία να λαμβάνει υπόψη της όλες τις νομικές μορφές που μπορεί να λάβει η διάθεση ακινήτου προς χρήση στις εσωτερικές νομοθεσίες των κρατών μελών.

52. Προτείνω, συνεπώς, την επαναδιατύπωση του δεύτερου ερωτήματος υπό το πρό-

σμα των δεδομένων της κυρίας δίκης και την εξέταση του ζητήματος αν κράτος μέλος δύναται να θεωρεί την παροχή δικαιώματος επικαρπίας επί ακινήτου περιουσίας για ορισμένο χρονικό διάστημα (για παράδειγμα, δέκα χρόνια) ως «μισθώση ακινήτου» υπό την έννοια του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο β', και μέρος 13, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

### *Η φύση της επικαρπίας*

53. Κατά το άρθρο 3:021 του ολλανδικού Αστικού Κώδικα, το δικαίωμα επικαρπίας παρέχει στον δικαιούχο το δικαίωμα να χρησιμοποιεί το ακίνητο τρίτου και να απολαμβάνει τους καρπούς του ακινήτου αυτού.

54. Η επικαρπία πηγάζει από το ρωμαϊκό δίκαιο<sup>17</sup>, όπου οριζόταν ως το δικαίωμα κάποιου να χρησιμοποιεί και να απολαμβάνει πράγματα τρίτου χωρίς να αλλοιώνει τη φύση τους. Ο αρχικός σκοπός της ήταν κυρίως η κάλυψη αναγκών «διατροφής»: για παράδειγμα, ως παροχή για χήρες. Αρχικά, οι ρωμαίοι νομικοί δεν ήταν βέβαιοι για τον χαρακτηρισμό της και υποστηρίχθηκε ότι, από πολλές απόψεις, η επικαρπία αποτελεί κλάσμα της κυριότητας. Μόνο μεταγενέστερα θεωρήθηκε περιορισμένο εμπράγματο δικαίωμα, το οποίο χαρακτηρίστηκε προσωπική δουλεία. Η δουλεία αποτελούσε δικαίωμα επί ακινήτου τρίτου και μπορούσε να είναι είτε εμπράγματο είτε προσωπικό. Οι

16 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 18.

17 — Βλ. τη χρήση σύνθεσης του A. Borkowski, *Textbook on Roman Law*, Blackstone Press, Λονδίνο, 1994, σ. 163 επ.

εμπράγματα δουλείας, όπως η δουλεία διόδου, συνδέονταν με την κυριότητα γηπέδου: αποτελούσαν το δικαίωμα που είχε ο κύριος του εν λόγω ακινήτου επί ενός άλλου γηπέδου. Οι προσωπικές δουλείες, όπως η επικαρπία, συνδέονταν με συγκεκριμένο πρόσωπο και απεσβέννυντο με τον θάνατό του<sup>18</sup>.

- ο επικαρπωτής δεν δικαιούται να αλλοιώσει ουσιωδώς τα γνωρίσματα ή τη φύση του ακινήτου·

55. Σήμερα, εντός της Κοινότητας, η επικαρπία προβλέπεται στην Αυστρία, το Βέλγιο, τη Γαλλία, τη Γερμανία, την Ελλάδα, την Ιταλία, το Λουξεμβούργο, τις Κάτω Χώρες, την Πορτογαλία και την Ισπανία<sup>19</sup>. Σ' αυτές τις έννομες τάξεις εξακολουθεί να χαρακτηρίζεται προσωπική δουλεία. Χρησιμοποιείται ιδίως για οικογενειακές διευθετήσεις και/ή για φορολογικούς λόγους.

- το δικαίωμα επικαρπίας συστήνεται διά βίου ή για ορισμένο χρόνο· αν συστήνεται υπέρ νομικού προσώπου, σε πολλές έννομες τάξεις δεν μπορεί να υπερβαίνει το χρονικό διάστημα που ορίζεται με νόμο (για παράδειγμα, τριάντα έτη)·

- ως προσωπική δουλεία, δεν μπορεί να ισχύσει πέραν του θανάτου του αρχικού επικαρπωτή ή της διαλύσεώς του, εάν πρόκειται για νομικό πρόσωπο·

56. Τα βασικά χαρακτηριστικά της επικαρπίας στις οικείες έννομες τάξεις είναι τα εξής:

- αποτελεί το αποκλειστικό εμπράγματο δικαίωμα του επικαρπωτή να χρησιμοποιεί και να απολαμβάνει τους καρπούς του ακινήτου τρίτου ως κύριος·

- η επικαρπία συστήνεται μεταξύ άλλων με σύμβαση, διαθήκη, νόμο (για παράδειγμα, επικαρπία επί της οικογενειακής κατοικίας υπέρ του επιζώντος συζύγου) ή δικαστική απόφαση·

18 – Βλ. επίσης W. W. Buckland και A. D. McNair, *Roman Law and Common Law: A Comparison in Outline*, δεύτερη έκδοση αναθεωρημένη από τον F. H. Lawson, Cambridge University Press, Κέμπριτζ, 1965, σ. 127 επ.

19 – Οι συγχρίσεις μεταξύ των διαφόρων εθνικών εννόμων τάξεων που ακολουθούν στηρίζονται στη χρήση ανάλυσης του A. Humdall (επιμελητής έκδοσης), *Property in Europe: Law and Practice*, Butterworths, Λονδίνο, Δουβλίνο, Εδιμβούργο, 1998.

- σε πολλές έννομες τάξεις, η μεταβίβαση του δικαιώματος επικαρπίας απαγορεύεται εκ του νόμου ή, τουλάχιστον, εξαρτάται από την συναίνεση του κυρίου.

57. Η επικαρπία αυτή καθ'αυτή δεν προβλέπεται στη Δανία, τη Φινλανδία, τη Σουηδία, την Ιρλανδία ή το Ηνωμένο Βασίλειο.

*Η παροχή δικαιώματος επικαρπίας ως «μίσθωση» υπό την έννοια του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας*

58. Στη Δανία, τη Φινλανδία, τη Σουηδία και την Ιρλανδία προβλέπονται παρόμοια, αλλά πολύ πιο περιορισμένα δικαιώματα απολεύσεως των καρπών από ακίνητο τρίτου για ορισμένο χρονικό διάστημα (για παράδειγμα, δικαίωμα ξυλεύσεως, δικαίωμα βοσκής).

61. Η προσφεύγουσα και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι η παροχή δικαιώματος επικαρπίας δεν μπορεί να θεωρηθεί ως απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ «μίσθωση» κατά την έννοια του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

59. Πλησιέστερες προς την επικαρπία έννοιες στην Αγγλία και την Ουαλία, την Ιρλανδία και τη Βόρειο Ιρλανδία αποτελούν ίσως η ισόβια παραχώρηση εκμεταλλεύσεως του ακινήτου (life estate) και η μακροχρόνια μίσθωση (long lease), η οποία τερματίζεται με τον θάνατο [του μισθωτή] ώστε να προσομοιάζει με ισόβια επικαρπία. Στη Σκωτία, η ισόβια επικαρπία περιουσίας (lifereit) εξυπηρετεί προφανώς παρόμοιο σκοπό.

62. Πρώτον, υπενθυμίζουν την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου σύμφωνα με την οποία οι απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 13 πρέπει να ερμηνεύονται συστατικά, επειδή αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή του άρθρου 2 της οδηγίας αυτής, σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ επιβάλλεται για κάθε παροχή υπηρεσιών πραγματοποιούμενη εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο<sup>20</sup>.

60. Στην Αγγλία και την Ουαλία, τη Βόρειο Ιρλανδία, την Ιρλανδία και τη Σκωτία δεν υπήρξε ιστορικά ανάγκη για το νομικό θεσμό της επικαρπίας. Στις έννοιες αυτές τάξεις η «μίσθωση» (lease) μπορεί να χρησιμοποιηθεί με παρόμοια αποτελέσματα, ιδίως για την παροχή στον μισθωτή αποκλειστικού δικαιώματος (παρόμοιου με την περιορισμένη κυριότητα) καταλήψεως ή εκμεταλλεύσεως γηπέδου ή κτισμάτων για ορισμένο χρόνο. Στο αγγλικό δίκαιο υπάρχει επίσης η έννοια του εμπιστεύματος (trust) — κυρίως προς ικανοποίηση αναγκών «διατροφής».

63. Επιπλέον, από την ορολογία της έκτης οδηγίας προκύπτει, κατά τη γνώμη τους, ότι η έννοια της «μισθώσεως» στο άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', πρέπει να ερμηνεύεται σε συνάρτηση με τις κοινές αρχές των αστικών

20 — Βλ. για παράδειγμα, την απόφαση C-216/97, Gregg (Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψη 12), και, σχετικά με το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', τις αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, C-358/97, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (Συλλογή 2000, σ. I-6301), και C-359/97, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 2000, σ. I-6355), σκέψεις 52 και 64 των αποφάσεων, που περιέχουν περαιτέρω παραπομπές.

δικαίων των κρατών μελών όπως αυτές πηγάζουν από το ρωμαϊκό δίκαιο.

64. Παραπέμπουν στην έκτη οδηγία, η οποία χρησιμοποιεί, μεταξύ άλλων, τις ακόλουθες έννοιες:

— «εμπράγματα δικαιώματα, τα οποία παρέχουν στον δικαιούχο εξουσία χρήσεως επί ακινήτων», στο άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β'<sup>21</sup>.

— «μίσθωση ακινήτων» (στα Ολλανδικά «verpachting en verhuur»), στο άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β'.

— «εκμετάλλευση [ενσωμάτου ή άυλου] αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος», στο άρθρο 4, παράγραφος 2<sup>22</sup>.

«μισθώσεως ακινήτων» (στα Ολλανδικά «verpachting en verhuur»). Η δεύτερη έννοια πρέπει να εννοηθεί ως αφορώσα μόνο προσωπικές συμβάσεις μισθώσεως, οι οποίες δεν παρέχουν εμπράγματα δικαιώματα. Αν ο Κοινοτικός νομοθέτης επιθυμούσε να εντάξει την παροχή εμπραγμάτων δικαιωμάτων στο πεδίο εφαρμογής των απαλλαγών από τον ΦΠΑ, θα είχε διατυπώσει το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', με πιο ουδέτερο τρόπο, παρόμοιο με τη διατύπωση του άρθρου 4, παράγραφος 2.

66. Κατά την προσφεύγουσα και την Επιτροπή, οι κύριες διαφορές μεταξύ, αφενός, μισθωτηρίου συμβάσεως που δημιουργεί ενοχικά δικαιώματα, η οποία πρέπει να θεωρηθεί απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ «μίσθωση ακινήτου», και, αφετέρου, παροχής δικαιώματος επικαρπίας, που δεν απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, είναι οι εξής:

— η επικαρπία παρέχει στον δικαιούχο εμπράγματο δικαίωμα, ενώ η μισθωτήρια σύμβαση δημιουργεί μόνο ενοχικό δικαίωμα·

— η επικαρπία συνήθως αποσβέννεται με τον θάνατο του αρχικού επικαρπωτή, ενώ η σύμβαση μισθώσεως [ακινήτου] συνεχίζει, καταρχήν, με τους κληρονόμους του μισθωτή·

21 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 6.

22 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 5.



- η επικαρπία μπορεί να συσταθεί δωρεάν, ενώ η έννοια της συμβάσεως μισθώσεως προϋποθέτει την καταβολή αντιτίμου·
- ο επικαρπωτής έχει το δικαίωμα πλήρους χρήσεως του ακινήτου και, άρα, επίσης το δικαίωμα υπεκμισθώσεως· η μισθωτήρια σύμβαση αποκλείει καταρχήν την υπεκμίσθωση εκτός αν ο κύριος την επιτρέπει εξαιρετικά.

67. Δεν θεωρώ τα επιχειρήματα αυτά πειστικά. Νομίζω ότι η Ολλανδική και η Γερμανική Κυβέρνηση ορθώς ισχυρίζονται ότι κράτος μέλος μπορεί να θεωρεί την παροχή δικαιώματος επικαρπίας ως απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ «μίσθωση ακινήτου», κατά την έννοια του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

68. Η έκτη οδηγία δεν ορίζει ρητώς την έννοια της «μισθώσεως ακινήτου». Ούτε αναθέτει τον ορισμό της έννοιας αυτής στις εσωτερικές νομοθεσίες των κρατών μελών<sup>23</sup>.

69. Από την ενδέκατη αιτιολογική σκέψη του προοιμίου της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι ο

κοινός πίνακας απαλλαγών του άρθρου 13 στοχεύει στην ομοιόμορφη είσπραξη του ΦΠΑ σε όλα τα κράτη μέλη. Συνεπώς, αποτελεί πάγια νομολογία ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για την εξειδίκευση των απαλλαγών του άρθρου 13 πρέπει να αντιστοιχούν σε αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου οι οποίες πρέπει να ορίζονται σε κοινοτικό επίπεδο<sup>24</sup>.

70. Η διατύπωση του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο β', της οδηγίας ουδόλως διαφωτίζει το περιεχόμενο της έννοιας της «μισθώσεως ακινήτων»<sup>25</sup>.

71. Η προσφεύγουσα και η Επιτροπή υποστηρίζουν, αν αντιλαμβάνομαι ορθώς τα επιχειρήματά τους, ότι η «μίσθωση ακινήτων» (στην Ολλανδική «verpachting en verhuur») πρέπει να εκληφθεί ότι αναφέρεται μόνο στις ενοχικές συμβάσεις μισθώσεως, που δε γεννούν εμπράγματα δικαιώματα, όπως αυτές είναι γνωστές στα αστικά δίκαια των κρατών μελών που έχουν επηρεαστεί ιδιαίτερα από το ρωμαϊκό δίκαιο.

72. Θεωρώ, εντούτοις, ότι ο κοινοτικός ορισμός της «μισθώσεως ακινήτων» δεν μπορεί να ευρεθεί με απλή παραπομπή σε νομικές έννοιες που χρησιμοποιούνται από ορισμένα μόνο εθνικά δίκαια.

23 — Βλ. αντιθέτως την έννοια του «γηπέδου προς οικοδόμηση» στο άρθρο 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, που είναι «η ακάλυπτη ή διαρρυθμισμένη έκταση γης, όπως ορίζεται από τα κράτη μέλη».

24 — Προαναφερθείσες, στην υποσημείωση 20, αποφάσεις C-358/97, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, και C-359/97, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψεις 51 και 63.

25 — Ibidem, σημεία 53 και 65 αντιστοίχως.

73. Αυτό συμβαίνει, πρώτον, επειδή υπάρχουν ουσιαστικές διαφορές μεταξύ των νομικών θεσμών που ισχύουν στα διάφορα κράτη μέλη.

74. Για παράδειγμα, η «μίσθωση» (lease) για την οποία γίνεται λόγος στο αγγλικό κείμενο της οδηγίας είναι ιδιαίτερος θεσμός του αγγλοσαξωνικού δικαίου. Η leasehold (μίσθωση αγροτικών κτημάτων) θεωρείται ένας από τους δύο κυρίους τύπους αγροτικών συμβάσεων (interests in land), ενώ ο έτερος είναι η freehold (που προσδιάζει στην πλήρη κυριότητα). Η leasehold θεωρείται παραδοσιακά ως τύπος περιορισμένης κυριότητας και μπορεί να είναι έτσι ισχυρότερη από περιορισμένα εμπράγματα δικαιώματα. Η μίσθωση μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την παροχή δικαιώματος καταλήψεως ή λήψεως των καρπών από γη ή κτίρια είτε για ορισμένο χρόνο, συνήθως 999 χρόνια, είτε ως περιοδική μίσθωση, για παράδειγμα, σε μηνιαία ή ετήσια βάση μέχρι τερματισμού με καταγγελία.

75. Για να παράξουν παρόμοια οικονομικά αποτελέσματα, τα συστήματα του ηπειρωτικού αστικού δικαίου χρησιμοποιούν διάφορα χωριστά νομικά εργαλεία, όπως μισθωτήριες συμβάσεις και εμπράγματα δικαιώματα (για παράδειγμα, επικαρπία ή δικαιώματα επιφανείας). Υπό την έννοια αυτή, η γερμανική και οι επηρεασμένες από το ρωμαϊκό δίκαιο έννομες τάξεις δίνουν έμφαση στη συστηματική διάκριση μεταξύ συμβάσεων επί ακινήτων, οι οποίες δημιουργούν εμπράγματα δικαιώματα, όπως είναι οι συμβάσεις μισθώσεως, και συμφωνιών που δημιουργούν ενοχικά δικαιώματα. Οι σκανδιναβικές έννομες τάξεις δεν εμμέ-

νουν ιδιαίτερος σ' αυτές τις συστηματικές διαφορές<sup>26</sup>.

76. Δεύτερον, τις ουσιαστικές αυτές διαφορές αντικατοπτρίζουν οι σημαντικές γλωσσικές διαφορές στην ορολογία του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο β', ως προς την έκφραση «μίσθωση ακινήτου» (leasing or letting). Η διατύπωση στη δανική, ολλανδική, γαλλική, γερμανική, ιταλική και σουηδική γλώσσα αναφέρεται σε δύο χωριστούς τύπους συμβάσεων. Ο ένας από τους τύπους αυτούς (udlejning, location, Vermietung, locazione, verhuur, uthyrning) αναφέρεται στην παροχή στον μισθωτή του δικαιώματος χρήσεως ακινήτου τρίτου. Ο δεύτερος τύπος συμβάσεως (bortforpagtning, affermage, Verpachtung, affitto, verpachting, utarrendering) αναφέρεται στην εξουσία του μισθωτή να απολαμβάνει τους καρπούς του ακινήτου. Η Αγγλική και η Ισπανική έκδοση επίσης χρησιμοποιούν δύο διαφορετικούς όρους (leasing or letting, arrendiamento y alquiler), αλλά οι όροι αυτοί δεν αντιστοιχούν σε δύο τεχνικά διαφορετικούς τύπους συμβάσεως. Στη διατύπωση στη φινλανδική, ελληνική και πορτογαλική έκδοση χρησιμοποιείται ένας μόνον όρος που αναφέρεται σε έναν τύπο συμβάσεως.

77. Τέλος, από το πρώτο εδάφιο του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο β', προκύπτει ότι οι συντάκτες της οδηγίας δεν προσέγγισαν την έννοια της «μισθώσεως ακινήτων» κατά τρόπο αμυγώς τυπικό. Η διάταξη αυτή εξαιρεί από τις απαλλαγές, μεταξύ άλλων, «[τις πράξεις] παροχής καταλύματος, όπως ορίζονται από την νομοθεσία των κρατών μελών, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο

26 — Για τους διάφορους τρόπους νομικής σκέψης στα διαφορετικά νομικά συστήματα, βλ. K. Zweigert και H. Kötz, *Introduction to Comparative Law*, τρίτη αναθεωρημένη έκδοση, μεταφρασμένη από τα γερμανικά από τον T. Weir, Clarendon Press, Οξφόρδη, 1998, σ. 69.

του ξενοδοχειακού τομέως ή άλλων τομέων παρεμφερούς χαρακτήρος, περιλαμβανομένης και της μισθώσεως κατασκήνωσεων διακοπών ή γηπέδων, διαρρυθμισμένων καταλλήλως για κατασκήνωση». Μπορεί να υποστηριχτεί ότι η ύπαρξη της εν λόγω απαλλαγής λογικά προϋποθέτει ότι η σύμβαση ξενοδόχου εμπίπτει στην έννοια της «μισθώσεως ακινήτων» κατά την έννοια του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο β'. Οι συντάκτες της οδηγίας είχαν σαφώς συνείδηση ότι τέτοια σύμβαση — ενόψει της μεγάλης σημασίας που ενέχουν οι υπηρεσίες που παρέχει ο ξενοδόχος και του ελέγχου που αυτός ασκεί επί της χρήσεως του ακινήτου — σε ορισμένα εθνικά δίκαια δεν θεωρείται σύμβαση μισθώσεως.

78. Δεν αποτελεί έκπληξη συνεπώς ότι η πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, αντί να παραπέμψει σε νομικές κατηγορίες εθνικών δικαίων σε σχέση με την έννοια της «μισθώσεως», την προσεγγίζει λειτουργικά, λαμβάνοντας υπόψη το πλαίσιο εντός του οποίου αυτή χρησιμοποιείται και τη γενική δομή της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

79. Το Δικαστήριο έκρινε, για παράδειγμα, σε δύο από τις υποθέσεις σχετικά με «ιδιόδια», ότι «ασφαλώς, η έννοια “μισθώση ακινήτων”, κατά την ως άνω διάταξη, είναι από ορισμένες απόψεις ευρύτερη εκείνης των διαφόρων εθνικών δικαίων»<sup>27</sup>. Στις ίδιες υποθέσεις, το Δικαστήριο δεν επιχείρησε να κατατάξει τις συμβάσεις διαθέσεως προς

χρήση οδικής υποδομής αντί καταβολής διόδων βάσει [νομικών] κατηγοριών που ισχύουν στα εθνικά δίκαια. Έκρινε, αντιθέτως, ότι στην έννοια της «μισθώσεως ακινήτου» δεν περιλαμβάνονται συμβάσεις χαρτακιριζόμενες από το γεγονός ότι δεν λαμβάνεται υπόψη η διάρκεια της χρήσεως του ακινήτου, ουσιώδες στοιχείο της μισθώσεως, στο πλαίσιο της εκφράσεως της βουλήσεως των συμβαλλομένων μερών. Στην περίπτωση της διαθέσεως προς χρήση οδικής υποδομής, η διάρκεια χρήσεως της οδικής υποδομής δεν λαμβάνεται υπόψη από τους συμβαλλομένους, ιδίως προς τον σκοπό του καθορισμού της τιμής<sup>28</sup>. Πιο πρόσφατα, στην υπόθεση Stockholm Lindöpark, η οποία αφορούσε τη διάθεση ενός γηπέδου γκολφ, το Δικαστήριο επανέλαβε ότι η συμφωνία ως προς τη διάρκεια της περιόδου χρήσεως ενός ακινήτου συνιστά ουσιώδες στοιχείο της «μισθώσεως»<sup>29</sup>. Στις προτάσεις μου επί της ίδιας υποθέσεως, τόνισα επίσης ένα άλλο ουσιώδες στοιχείο: ότι η σύμβαση αυτή αναγκαστικά προϋποθέτει την παροχή προς τον αντισυμβαλλόμενο ενός δικαιώματος κατοχής του ακινήτου ως κύριος και αποκλεισμού ή αποδοχής της προοβλέσεως τρίτων, δικαιώματος το οποίο, επιπλέον, συνδέεται με συγκεκριμένο ακίνητο ή τμήμα ακινήτου<sup>30</sup>.

80. Η λειτουργική ερμηνεία της έννοιας της «μισθώσεως ακινήτων» διασφαλίζει επίσης την ίση μεταχείριση των υποκειμένων στον φόρο<sup>31</sup>, οι οποίοι πραγματοποιούν αντίστοιχες, με οικονομικούς όρους, πράξεις, και διευκολύνει την ομοιομορφία εφαρμογής των

28 — Ibidem, σκέψεις 56, 57 και 68, 69 των αποφάσεων αντιστοίχως.

29 — Απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-150/99 (Σύλλογή 2001, σ. I-493, σκέψη 27).

30 — Σημείο 38 των προτάσεων που κατέθεσα στις 26 Σεπτεμβρίου 2000.

31 — Απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 1993, C-281/91, Muis en De Winter's Bouw en Aannemingsbedrijf (Σύλλογή 1993, σ. I-5405, σκέψη 14).

27 — C-358/97, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, και C-359/97, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, στις οποίες παραπέμπει η υποσημείωση 20, σκέψεις 54 και 66.

απαλλαγών εντός της Κοινότητας, όπως υπαγορεύει η 11η αιτιολογική σκέψη του προοιμίου της έκτης οδηγίας. Συνάδει επίσης με τη λειτουργική ερμηνεία στην οποία προβαίνει το Δικαστήριο σε σχέση με την έννοια της «μεταβιβάσεως της εξουσίας διαθέσεως ενσώματου αγαθού ως κύριος», κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1<sup>32</sup>.

81. Ποια είναι λοιπόν τα ουσιώδη στοιχεία της έννοιας της «μισθώσεως ακινήτου»;

82. Στις προτάσεις του στην υπόθεση Lubbock Fine, ο γενικός εισαγγελέας Darmon χρησιμοποίησε έναν ορισμό κοινό για τους διαδίκους, δηλαδή ότι μίσθωση είναι η σύμβαση με την οποία ο κύριος παραχωρεί, έναντι μισθώματος, ορισμένα δικαιώματα επί του ακινήτου, όπως το δικαίωμα κατοχής, παρά τις κάποιες σχετικές αποκλίσεις των εθνικών νομοθεσιών. Σε υποσημείωση προσέθεσε ότι μισθώσεις κατά την έννοια του κοινοτικού δικαίου είναι οι θεσμοί της «lease», «licence», «bail», και της «convention d'occupation précaire»<sup>33</sup>.

83. Υπό το πρίσμα της μεταγενέστερης νομολογίας του Δικαστηρίου, προτείνω ειδικότερη ερμηνεία, η οποία λαμβάνει υπόψη

της τις διαφορετικές γλωσσικές αποδόσεις του άρθρου 13, μέρους Β, στοιχείο β', και τις διαφοροποιήσεις μεταξύ των νομοθεσιών των κρατών μελών.

84. Η «μίσθωση ακινήτου» κατά την έννοια του άρθρου 13, μέρους Β, στοιχείο β', περιλαμβάνει, κατά τη γνώμη μου, συμφωνίες με τις οποίες το ένα συμβαλλόμενο μέρος παρέχει στο έτερο την εξουσία κατοχής ορισμένου ακινήτου ως κύριος, και χρήσεως ή ακόμη αποκομίσεως των κερδών από το ακίνητο αυτό για συμπεφωνημένη (αόριστη ή ορισμένη) χρονική διάρκεια έναντι αντιπαροχής ανάλογης προς τη χρονική αυτή διάρκεια.

85. Αν εφαρμοσθεί η ερμηνεία αυτή στην παρούσα υπόθεση, η σύσταση του δικαιώματος επικαρπίας, την οποία αφορά η κύρια δίκη, μπορεί πράγματι να θεωρηθεί ως απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ «μίσθωση ακινήτου».

86. Πρέπει να σημειωθεί ότι η προσφεύγουσα παρέσχε στο Stichting δικαίωμα επικαρπίας επί των νέων κατοικιών για δέκα έτη. Υπήρξε, λοιπόν, πράγματι συμφωνία με την οποία το ένα συμβαλλόμενο μέρος παρέσχε στο έτερο την εξουσία κατοχής, χρήσεως και ακόμη αποκομίσεως των κερδών από ορισμένο ακίνητο. Το δικαίωμα αυτό παρασχεθήκε έναντι αντιπαροχής και για ορισμένο χρόνο.

32 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 40 και υποσημείωση 11.

33 — Απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 1993, C-63/92 (Σύλλογος 1993, σ. I-6665, σκέψη 39 και υποσημείωση 27 των προτάσεων). Δεν είναι αιφές εάν ο όρος «licence» που αναφέρεται στην υποσημείωση είναι ο γαλλικός ή ο αγγλικός.

87. Οι ιδιαιτερότητες της επικαρπίας, όπως τονίστηκαν από την προσφεύγουσα και την Επιτροπή<sup>34</sup>, δεν επηρεάζουν το αποτέλεσμα αυτό.

88. Το γεγονός ότι η επικαρπία παρέχει στον δικαιούχο εμπράγματο δικαίωμα, ενώ η μίσθωση παρέχει μόνο ενοχικό δικαίωμα δεν είναι κρίσιμο. Ακόμα και στα συστήματα του ηπειρωτικού αστικού δικαίου οι πρακτικές διαφορές μεταξύ επικαρπίας και μισθώσεως είναι πολύ λιγότερες απ'όσες αφήνει να εννοηθεί η αφαιρετική και θεωρητική διάκριση μεταξύ εμπραγμάτων και ενοχικών δικαιωμάτων. Στα περισσότερα συστήματα ηπειρωτικού αστικού δικαίου, για παράδειγμα, ο μισθωτής δεν χάνει τα δικαιώματα που απορρέουν από τη μίσθωση — τα οποία, θεωρητικώς, είναι μόνο ενοχικά — όταν ο κύριος πωλήσει το ακίνητο σε τρίτον<sup>35</sup>. Αντιστρόφως, η επικαρπία (που αποτελεί *προσωπική* δουλεία) σπανίως δύναται να μεταβιβαστεί ελεύθερα σε τρίτον και δεν μπορεί να συνεχιστεί μετά τον θάνατο του αρχικού επικαρπωτή. Αυτοί είναι, πιθανώς, οι κύριοι λόγοι για τους οποίους ο χαρακτηρισμός τόσο των δικαιωμάτων που απορρέουν από μίσθωση, ως ενοχικών, όσο και αυτών που απορρέουν από την επικαρπία, ως εμπραγμάτων, αμφισβητήθηκε ιστορικά<sup>36</sup>. Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι στα συστήματα αγγλοσαξωνικού δικαίου η «lease» εξυπηρετεί τόσο τους σκοπούς της μισθώσεως όσο και της επικαρπίας και μπορεί να παράσχει στον μισθωτή ισχυρότερα δικαιώματα από περιορισμένα εμπράγματα δικαιώματα.

89. Το στοιχείο που επισημαίνει η Επιτροπή, ότι η επικαρπία δεν συνεχίζεται μετά τον θάνατο του αρχικού επικαρπωτή, ενώ η μίσθωση συνεχίζεται καταρχήν με τους κληρονόμους του μισθωτή, επιβεβαιώνει τη θέση μου σχετικά με την αλυσιτέλεια της αφηρημένης διακρίσεως μεταξύ των νομικών αποτελεσμάτων που παράγουν η μίσθωση και η επικαρπία. Η θεωρητική διάκριση μεταξύ εμπραγμάτων και ενοχικών δικαιωμάτων δημιουργεί την αντίθετη εντύπωση.

90. Ούτε, επίσης, είναι κρίσιμο το γεγονός ότι η επικαρπία μπορεί να συσταθεί δωρεάν. Είναι αληθές ότι επικαρπία που συνίσταται δωρεάν, για παράδειγμα στο πλαίσιο οικογενειακής διευθετήσεως, δεν μπορεί να εξομοιωθεί με μίσθωση. Πρέπει όμως να σημειωθεί ότι η παράδοση [αγαθών] που πραγματοποιείται άνευ αντιπαροχής δεν εμπίπτει σε καμία περίπτωση στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας.

91. Τέλος, δεν είμαι πεπεισμένος για την ορθότητα του ισχυρισμού της Επιτροπής, ότι ο επικαρπωτής δύναται πάντα να υπεκμισθώνει το ακίνητο ενώ ο εκμισθωτής σε σύμβαση μισθώσεως χρειάζεται την εξουσιοδότηση του κυρίου. Το δικαίωμα του επικαρπωτή να υπεκμισθώσει το ακίνητο μπορεί επίσης να περιοριστεί συμβατικώς. Σε κάθε περίπτωση, το αν επιτρέπεται η υπεκμισθωση υπό την επιφύλαξη συμβατικών περιορισμών ή απαγορεύεται πλην συμβατικής εξουσιοδοτήσεως δεν μπορεί να είναι

34 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 66.

35 — H. Coing, *Europäisches Privatrecht Bd II. 19. Jahrhundert: Überblick über die Entwicklung des Privatrechts in den ehemals gemeinrechtlichen Ländern*, C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1989, σ. 482.

36 — Όσον αφορά τη μίσθωση, βλ. H. Coing, στον οποίο παραπέμπει η προηγούμενη υποσημείωση, στη σ. 482 και όσον αφορά την επικαρπία, βλ., ανωτέρω, σημείο 54 και υποσημειώσεις 17 και 18.

κρίσιμο για τον χαρακτηρισμό της επικαρπίας ως «μισθώσεως».

ρεί τη σύσταση επικαρπίας επί ακινήτου για ορισμένο χρόνο (για παράδειγμα, δέκα έτη) ως μίσθωση ακινήτου κατά την έννοια του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο β', και μέρος Γ, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

92. Υπό το φως των ανωτέρω, συμπεραίνω ότι κράτος μέλος δύναται πράγματι να θεω-

## Προτάσεις

93. Για τους ανωτέρω λόγους, στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθούν οι εξής απαντήσεις:

- «1) Το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτος μέλος να εξαιρέσει τον χαρακτηρισμό ως “παραδόσεως αγαθού” των πράξεων που αφορούν περιορισμένα δικαιώματα επί ακινήτου από την προϋπόθεση ότι το ποσό που καταβάλλεται ως αντιπαροχή για τις πράξεις αυτές, προσαναυξημένο κατά το ποσό του φόρου κύκλου εργασιών, είναι τουλάχιστον ίσο με την οικονομική αξία του ακινήτου, επί του οποίου συστήνονται τέτοια δικαιώματα.
- 2) Το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', και μέρος Γ, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτος μέλος να θεωρεί τη σύσταση δικαιώματος επικαρπίας επί ακινήτου περιουσίας για ορισμένο χρονικό διάστημα (για παράδειγμα, δέκα έτη) “μίσθωση ακινήτου” υπό την έννοια των διατάξεων αυτών.»