

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 15ης Δεκεμβρίου 2005 *

Στην υπόθεση C-63/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Ηνωμένο Βασίλειο), με απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2003, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Φεβρουαρίου 2004, στο πλαίσιο της δίκης

Centralan Property Ltd

κατά

Commissioners of Customs & Excise,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Α. Rosas, πρόεδρο τμήματος, Α. La Pergola, J.-P. Puissochet, U. Lõhmus και Α. Ó Caoimh (εισηγητή), δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησεως της 16ης Φεβρουαρίου 2005,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Centralan Property Ltd, εκπροσωπούμενη από τους R. Cordara, QC, και P. Key, barrister, που ενεργούν κατ' εντολή του δικηγορικού γραφείου Landwell,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον K. Manji, επικουρούμενο από τον N. Pleming, QC,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 17ης Μαρτίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία του άρθρου 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Centralan Property Ltd (στο εξής: Centralan) και των Commissioners of Customs & Excise (στο εξής: Commissioners), οι οποίοι είναι η αρμόδια αρχή στο Ηνωμένο Βασίλειο σχετικά με την είσπραξη του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), αντικείμενο δε της διαφοράς αυτής είναι ο διακανονισμός των εκπτώσεων του καταβληθέντος από την εταιρία αυτή ΦΠΑ εισροών.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

- 3 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, στον ΦΠΑ υπόκεινται «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».

- 4 Το άρθρο 4, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

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

- α) παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους, που πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά [...]

Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να εφαρμόζουν άλλα κριτήρια, εκτός του κριτηρίου της πρώτης εγκαταστάσεως, όπως το κριτήριο του διαρρεύσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου αποπερατώσεως του ακινήτου και του χρόνου της πρώτης παραδόσεως [...]

- 5 Το άρθρο 5 της ίδιας οδηγίας, που επιγράφεται: «Παράδοση αγαθών», ορίζει τα εξής:

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

[...]

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 κατ' επικαρπία ακινήτου ή τμήματος ακινήτου.

[...]»

6 Το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Α. Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος

1. 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 κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

- θ) την αγωγή των παιδιών ή των νέων, τη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση [...] καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου που επιδιώκουν τους ανωτέρω σκοπούς ή από οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι έχουν παρεμφερείς σκοπούς,

[...]

B. Λοιπές απαλλαγές

Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

- β) τις μισθώσεις ακινήτων [...]

[...]

- ζ) τις παραδόσεις κτιρίων ή μέρους κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, πλην των προβλεπομένων στο άρθρο 4, παράγραφος 3, περίπτωση α'.

[...].

Γ. Δικαίωμα επιλογής

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

α) μισθώσεως ακινήτων,

β) των αναφερομένων πράξεων υπό Β, περιπτώσεις δ', ζ' και η'.

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

7 Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.

[...]

5. Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενον στον φόρο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων αναφερομένων στις παραγράφους 2 και 3, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, όσο και πράξεων οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του φόρου προστιθεμένης αξίας το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

Η αναλογία αυτή καθορίζεται για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 19.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη δύνανται:

[...]

- γ) να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο ή να τον υποχρεώνουν να ενεργεί την έκπτωση ανάλογα με την χρησιμοποίηση του όλου ή μέρους των αγαθών και υπηρεσιών·

[...]»

- 8 Το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας προβλέπει τους τρόπους υπολογισμού της αναλογίας της έκπτωσης στην οποία αναφέρεται το άρθρο 17, παράγραφος 5, της εν λόγω οδηγίας.
- 9 Ο διακανονισμός των εκπτώσεων διέπεται από το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας, το οποίο έχει ως εξής:

«[...]

2. Σχετικά με τα αγαθά επενδύσεως, ο διακανονισμός ενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, περιλαμβανομένου και του έτους κατά την διάρκεια του οποίου απεκτήθη ή κατεσκευάσθη το αγαθό. Κατ' έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο του φόρου με τον οποίον επεβαρύνθησαν τα αγαθά. Ο διακανονισμός αυτός πραγματοποιείται ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος προς έκπτωση, οι οποίες επέρχονται κατά τη διάρκεια των επομένων ετών εν σχέσει προς το δικαίωμα εκπτώσεως το ισχύον κατά το έτος αποκτήσεως ή κατασκευής του αγαθού.

Κατά παρέκκλιση από το εδάφιο 1, τα κράτη μέλη δύνανται να χρησιμοποιούν ως βάση για τον διακανονισμό μία περίοδο πέντε ακεραίων ετών από την έναρξη της χρησιμοποίησεως του αγαθού.

Σχετικά με τα ακίνητα αγαθά επενδύσεως, η διάρκεια της περιόδου που χρησιμεύει ως βάση υπολογισμού των διακανονισμών μπορεί να επεκτείνεται μέχρι 20 έτη.

3. Σε περίπτωση παραδόσεώς του κατά τη διάρκεια της περιόδου του διακανονισμού, το αγαθό επενδύσεως θεωρείται σαν να είχε χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο για οικονομική δραστηριότητά του, μέχρι τη λήξη της περιόδου διακανονισμού. Η οικονομική δραστηριότης αυτή θεωρείται ως εξ ολοκλήρου μεν φορολογουμένη, στην περίπτωση κατά την οποία η παράδοση του εν λόγω είδους φορολογείται, ως εξ ολοκλήρου δε απαλλασσομένη στην περίπτωση κατά την οποία η παράδοση αυτή απαλλάσσεται. Ο διακανονισμός γίνεται μία φορά μόνο για όλον τον εναπομένοντα χρόνο της περιόδου διακανονισμού.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη δύνανται, στην τελευταία αυτή περίπτωση, να μην απαιτούν διακανονισμό όταν ο αποκτών είναι υποκείμενος στον φόρο και χρησιμοποιεί το εν λόγω αγαθό επενδύσεως αποκλειστικά για πράξεις για τις οποίες δύναται να εκπεσθεί φόρος προστιθεμένης αξίας.

[...]

Η εθνική νομοθεσία

Η νομοθεσία περί ΦΠΑ

- 10 Στο Ηνωμένο Βασίλειο οι κρίσιμες διατάξεις της έκτης οδηγίας τέθηκαν σε εφαρμογή με τον νόμο του 1994 σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (Value Added Tax Act 1994, στο εξής: VATA 1994) και την κανονιστική απόφαση του 1995 για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (Value Added Tax Regulations 1995, στο εξής: κανονιστική απόφαση περί ΦΠΑ).
- 11 Κατά το άρθρο 101, παράγραφος 1, της κανονιστικής απόφασης περί ΦΠΑ, η έκπτωση του φόρου εισροών αφορά μόνο το «μέρος του φόρου που έχει σχέση με τις φορολογητέες πράξεις».
- 12 Το τμήμα του άρθρου 114 της κανονιστικής απόφασης περί ΦΠΑ το οποίο έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης προβλέπει τη δυνατότητα διακανονισμών σε δεκαετή περίοδο, σύμφωνα με τη μέθοδο που καθορίζει το άρθρο 115 της ίδιας αυτής κανονιστικής απόφασης. Για κάθε «διάστημα» («interval») ενός έτους, ο κύριος αγαθού επένδυσης μπορεί να προβεί σε διακανονισμό για το ένα δέκατο του φόρου εισροών, σύμφωνα με τις μεθόδους που προβλέπει η κανονιστική απόφαση περί ΦΠΑ.
- 13 Το άρθρο 115, παράγραφος 3, της κανονιστικής απόφασης περί ΦΠΑ θέτει σε εφαρμογή το άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας. Η διάταξη αυτή προβλέπει ότι εφαρμόζεται «όταν ο κύριος ενός αγαθού επένδυσης μεταβιβάζει το σύνολο των δικαιωμάτων του επί του αγαθού αυτού [...] κατά τη διάρκεια άλλου χρονικού διαστήματος και όχι του τελευταίου διαστήματος που αφορά το αγαθό επένδυσης [...]».

- 14 Κατά το παράρτημα 9, τμήμα 1, στοιχείο α, σημείο ii, του VATA 1994, η μεταβίβαση καινούριων κτιρίων που δεν προορίζονται να χρησιμοποιηθούν ως κατοικίες δεν καλύπτεται από τον ορισμό των απαλλασσόμενων από τον φόρο παραδόσεων. Σύμφωνα με τις σημειώσεις του παραρτήματος αυτού, ως καινούρια λογίζονται τα κτίρια που έχουν κατασκευαστεί κατά την τελευταία τριετία.
- 15 Από τις 30 Νοεμβρίου 1994 έχει προστεθεί στο παράρτημα 10, άρθρο 2, του VATA 1994 μια νέα παράγραφος, η 3 Α, η οποία προβλέπει ότι, σε περίπτωση που ένα νομικό πρόσωπο επιλέξει —κατ' εφαρμογή του άρθρου 13, Γ, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας— τη φορολόγηση της μίσθωσης ακινήτου, η επιλογή αυτή δεν έχει εφαρμογή για τις πράξεις που συνάπτει με τα συνδεδεμένα με αυτό νομικά πρόσωπα, κατά την έννοια του VATA 1994, αν κανένα από τα πρόσωπα αυτά δεν είναι «πρόσωπο πλήρως υποκείμενο στον φόρο». Η παράγραφος αυτή καταργήθηκε στη συνέχεια από τις 26 Νοεμβρίου 1996.

Η νομοθεσία σχετικά με την κυριότητα ακινήτων

- 16 Από τη δικογραφία προκύπτει ότι, κατά το αγγλικό και ουαλικό δίκαιο, θεωρείται ότι υπάρχει δικαίωμα πλήρους κυριότητας («freehold»), όταν το δικαίωμα αυτό δεν βαρύνεται από τα λεγόμενα «ήσσονα» δικαιώματα, όπως είναι το δικαίωμα χρήσης ακινήτου για απεριόριστο χρονικό διάστημα. Η μίσθωση («lease») αποτελεί δικαίωμα «leasehold», που ισοδυναμεί με το δικαίωμα χρήσης ακινήτου για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Δεν υπάρχει χρονικός περιορισμός για τη διάρκεια της μίσθωσης και συχνά συνάπτονται μισθώσεις για 999 έτη. Ο έχων την πλήρη κυριότητα «freehold» μπορεί να συνάψει μίσθωση για 999 έτη έναντι της καταβολής ορισμένου σημαντικού ποσού («premium») από τον μισθωτή, ο οποίος στη συνέχεια δεν έχει την υποχρέωση να καταβάλλει μίσθωμα ή οφείλει να καταβάλλει πολύ χαμηλό μίσθωμα.
- 17 Εφόσον ο έχων την πλήρη κυριότητα έχει συνάψει σύμβαση μίσθωσης, δεν έχει πλέον πλήρη και απαλλαγμένη βαρών κυριότητα («unencumbered freehold»), αλλά

απλώς «freehold reversion», δηλαδή ένα υπολειμματικό δικαίωμα κυριότητας που ισοδυναμεί με το δικαίωμα να αποκτήσει την κατοχή του μισθίου ακινήτου κατά τη λήξη της μίσθωσης και να εισπράττει το προβλεπόμενο ενδεχομένως μίσθωμα κατά τη διάρκεια της ισχύος της μίσθωσης αυτής (στο εξής: υπολειμματικό δικαίωμα κυριότητας). Αν το μίσθωμα είναι πολύ χαμηλό και η διάρκεια της μίσθωσης πολύ μεγάλη, η αξία του υπολειμματικού δικαιώματος κυριότητας είναι πολύ μικρή.

- 18 Αυτός που έχει πλήρη και απαλλαγμένη βαρών κυριότητα έχει τη δυνατότητα να συνάψει διάφορες πράξεις για να μεταβιβάσει τα δικαιώματα που έχει σε σχέση με ορισμένο κτίριο. Πρώτον, μπορεί, συνάπτοντας σύμβαση μίσθωσης, να μεταβιβάσει το δικαίωμα χρήσης του ακινήτου για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (έναντι της καταβολής μισθώματος, κατ' αποκοπή ποσού ή συνδυασμού των δύο αυτών). Δεύτερον, μπορεί, μεταβιβάζοντας το υπολειμματικό δικαίωμα κυριότητας, να μεταβιβάσει το δικαίωμα απόκτησης της κατοχής του ακινήτου κατά τη λήξη της μίσθωσης μαζί με το δικαίωμα εισπραχθείς όλων των μισθωμάτων που οφείλονται λόγω της μίσθωσης.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 19 Η Centralan είναι κατά 100 % θυγατρική της Centralan Holdings Ltd, η οποία ανήκει πλήρως στο University of Central Lancashire Higher Education Corporation (στο εξής: Πανεπιστήμιο). Η Centralan επέλεξε τη φορολόγηση κατ' εφαρμογή του άρθρου 13, Γ, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.
- 20 Η Inhoco 546 Ltd (στο εξής: Inhoco) είναι, όπως και η Centralan, κατά 100 % θυγατρική της Centralan Holdings Ltd. Αντίθετα από τη Centralan, η Inhoco δεν επέλεξε τη φορολόγηση κατ' εφαρμογή της εν λόγω διάταξης.
- 21 Το 1994 το Πανεπιστήμιο, το οποίο έχει περιορισμένη δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών, ανήγειρε ένα κτίριο που είναι γνωστό ως Harrington Building (στο εξής: κτίριο Harrington).

- 22 Στις 14 Σεπτεμβρίου 1994 η Centralan αγόρασε το κτίριο Harrington από το Πανεπιστήμιο αντί ποσού 6 500 000 λιρών στερλινών (GBP), το οποίο προσαυξήθηκε κατά τον ΦΠΑ, ύψους 1 370 500 GBP, και εκμίσθωσε το κτίριο αυτό στο Πανεπιστήμιο για 20 έτη αντί ετήσιου μισθώματος 300 000 GBP, προσαυξανόμενου κατά τον ΦΠΑ (στο εξής: εικοσαετής μίσθωση). Η συναλλαγή αυτή έδωσε τη δυνατότητα στη Centralan να εκπέσει τον ΦΠΑ που είχε καταβάλει κατά την αγορά του κτιρίου Harrington.
- 23 Όσον αφορά το Πανεπιστήμιο, οι δικαιοπραξίες που περιγράφονται στην προηγούμενη σκέψη είχαν ως αποτέλεσμα να αντικατασταθεί ο ΦΠΑ που είχε καταβληθεί κατά την κατασκευή του κτιρίου Harrington, για τον οποίο δεν υπήρχε η δυνατότητα έκπτωσης, από τον ΦΠΑ για τα μισθώματα που θα καταβάλλονταν καθ' όλη τη διάρκεια της εικοσαετούς μίσθωσης και για τον οποίο επίσης δεν υπήρχε η δυνατότητα έκπτωσης. Η ορθότητα της αντικατάστασης αυτής δεν αμφισβητήθηκε από τους Commissioners.
- 24 Κατά τη διάρκεια του τρίτου χρονικού διαστήματος που παρήλθε μετά την αγορά του κτιρίου Harrington, δηλαδή μετά την τροποποίηση του VATA 1994 που αναφέρεται στη σκέψη 15 της παρούσας απόφασης, η Centralan μεταβίβασε όλα τα δικαιώματά της επί του κτιρίου αυτού, οπότε έπρεπε να εφαρμοστεί το άρθρο 115, παράγραφος 3, της κανονιστικής απόφασης περί ΦΠΑ.
- 25 Η μεταβίβαση αυτή πραγματοποιήθηκε με δύο διαδοχικές πράξεις.
- 26 Η πρώτη πράξη ήταν η σύναψη στις 22 Νοεμβρίου 1996 σύμβασης μίσθωσης για 999 έτη (στο εξής: μίσθωση για 999 έτη), χωρίς να θίγεται η εικοσαετής μίσθωση που ίσχυε για το Πανεπιστήμιο, με την Inhoco αντί ποσού 6 370 000 GBP και ασήμαντου μισθώματος, αν υποτεθεί ότι απαιτήθηκε η καταβολή μισθώματος.
- 27 Με τη δεύτερη πράξη, που πραγματοποιήθηκε στις 25 Νοεμβρίου 1996, το υπολειμματικό δικαίωμα κυριότητας επί του κτιρίου Harrington μεταβιβάστηκε στο Πανεπιστήμιο αντί ποσού 1 000 GBP (στο εξής: μεταβίβαση του υπολειμματικού δικαιώματος κυριότητας).

- 28 Η σύναψη της μίσθωσης για 999 έτη αποτελούσε απαλλασσόμενη από τον φόρο πράξη, διότι η Centralan, μολονότι είχε επιλέξει τη φορολόγηση της μίσθωσης των ακινήτων, είναι νομικό πρόσωπο συνδεδεμένο με την Inhoco κατά την έννοια του παραρτήματος 10, άρθρο 2, παράγραφος 3 Α, του VATA 1994.
- 29 Η μεταβίβαση του υπολειμματικού δικαιώματος κυριότητας αποτελούσε φορολογούμενη πράξη, διότι, μολονότι το Πανεπιστήμιο και η Centralan είναι συνδεδεμένα νομικά πρόσωπα κατά την έννοια του εν λόγω παραρτήματος 10, οι διατάξεις του παραρτήματος 9, τμήμα 1, στοιχείο α, σημείο ii, του VATA 1994 απέκλειαν, κατ' εφαρμογή των άρθρων 4, παράγραφος 3, και 13, Β, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, τη φορολογική απαλλαγή της παράδοσης κτιρίων που είχαν κατασκευαστεί πριν από λιγότερα από τρία έτη.
- 30 Σε σχέση με τις πράξεις αυτές τέθηκε το ζήτημα του τρόπου διακανονισμού της έκπτωσης του ΦΠΑ που είχε καταβληθεί κατά την αγορά του κτιρίου Harrington από τη Centralan, κατ' εφαρμογή του άρθρου 115, παράγραφος 3, της κανονιστικής απόφασης περί ΦΠΑ. Οι Commissioners υποστήριξαν ότι η παράδοση που έπρεπε να ληφθεί υπόψη ήταν η μίσθωση των 999 ετών και ότι δεν χρειαζόταν να ληφθεί καθόλου υπόψη η μεταβίβαση του υπολειμματικού δικαιώματος κυριότητας, διότι ήταν αμελητέα. Επικουρικά υποστήριξαν ότι έπρεπε να γίνει επιμερισμός μεταξύ της πράξης της σύναψης της μίσθωσης για 999 έτη και της πράξης της μεταβίβασης του υπολειμματικού δικαιώματος κυριότητας, ανάλογα με την αξία καθεμιάς από τις πράξεις αυτές. Σύμφωνα με την πρώτη ερμηνεία, η Centralan θα όφειλε να καταβάλει το ποσό των 796 250 GBP ως ΦΠΑ, ενώ, σύμφωνα με τη δεύτερη ερμηνεία, το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ θα ανερχόταν σε 796 090 GBP.
- 31 Η Centralan αμφισβήτησε την ορθότητα της άποψης αυτής ενώπιον του VAT and Duties Tribunal. Η Centralan υποστήριξε ότι είχε μεταβιβάσει το σύνολο των δικαιωμάτων που είχε σε σχέση με το κτίριο Harrington μεταβιβάζοντας απλώς το υπολειμματικό δικαίωμα κυριότητας, οπότε όφειλε για ΦΠΑ, δυνάμει του άρθρου 115 της κανονιστικής απόφασης περί ΦΠΑ, το πολύ 943,93 GBP.

- 32 Το VAT and Duties Tribunal, ενώ απέρριψε την αξίωση της Centralan και την πρώτη ερμηνεία των Commissioners, διαπίστωσε ότι η εν λόγω εταιρία είχε μεταβιβάσει το σύνολο των δικαιωμάτων της επί του κτιρίου Harrington με δύο παραδόσεις, και συγκεκριμένα με τη μίσθωση για 999 έτη και με τη μεταβίβαση του υπολειμματικού δικαιώματος κυριότητας. Κατά το Tribunal, οι δύο αυτές παραδόσεις πραγματοποιήθηκαν κατά το ίδιο διάστημα και επιπλέον ήσαν άρρηκτα συνδεδεμένες και προκαθορισμένες, υπό την έννοια ότι ήταν απίθανο να μην πραγματοποιηθεί η μεταβίβαση του υπολειμματικού δικαιώματος κυριότητας εφόσον είχε συναφθεί η μίσθωση για τα 999 έτη.
- 33 Υπό τις συνθήκες αυτές, το VAT and Duties Tribunal κατέληξε ότι το άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, άρα κατ' ανάγκη και το άρθρο 115, παράγραφος 3, της κανονιστικής απόφασης περί ΦΠΑ, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι προβλέπουν σιωπηρά τον επιμερισμό, εφόσον το σύνολο των δικαιωμάτων που απορρέουν από την κυριότητα ενός αγαθού επένδυσης μεταβιβάζεται σε δύο στάδια, που περιλαμβάνουν δύο παραδόσεις, από τις οποίες η μία απαλλάσσεται από τον φόρο και η άλλη φορολογείται. Με βάση τον συλλογισμό αυτό, το εν λόγω δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η Centralan όφειλε για ΦΠΑ το ποσό των 796 090 GBP.
- 34 Οι Commissioners δεν άσκησαν έφεση κατά της απόρριψης της ερμηνείας τους, κατά την οποία η μεταβίβαση του υπολειμματικού δικαιώματος κυριότητας δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη, διότι είναι ασήμαντη.
- 35 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ενώπιον του οποίου ασκήθηκε έφεση, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και, προκειμένου να βεβαιωθεί για την ορθή εφαρμογή του άρθρου 115, παράγραφος 3, της κανονιστικής απόφασης περί ΦΠΑ σε σχέση με τα περιστατικά της διαφοράς, υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Όταν κατά την περίοδο διακανονισμού, που προβλέπεται στο άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο εκποιεί ένα κτίριο το οποίο αντιμετωπίζεται ως αγαθό επενδύσεως και η εκποίηση του

κτιρίου πραγματοποιείται με δύο παραδόσεις, ήτοι i) με την εκμίσθωση του κτιρίου για 999 έτη [πράξη που απαλλάσσεται από τον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της [έκτης] οδηγίας] αντί 6 εκατομμυρίων [GBP] και, έπειτα από τρεις ημέρες, ii) με την πώληση της βεβαρημένης με τη μίσθωση κυριότητας ("freehold reversion") [του υπολειμματικού δικαιώματος κυριότητας] [πράξη που υπόκειται στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο ζ', και το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', της [έκτης] οδηγίας] αντί 1000 [GBP], πλέον ΦΠΑ, οι οποίες παραδόσεις μπορεί να είναι αλλά και να μην είναι προκαθορισμένες, υπό την έννοια ότι, άπαξ και πραγματοποιηθεί η πρώτη, δεν υπάρχει περίπτωση να μην πραγματοποιηθεί η δεύτερη,

πρέπει το άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι:

- α) αυτό το αγαθό επενδύσεως θεωρείται, μέχρι τη λήξη της περιόδου διακανονισμού, σαν να χρησιμοποιήθηκε για οικονομική δραστηριότητα η οποία τεκμαίρεται ότι είναι εξ ολοκλήρου φορολογητέα,
- β) το αγαθό επενδύσεως θεωρείται, μέχρι τη λήξη της περιόδου διακανονισμού, σαν να χρησιμοποιήθηκε για οικονομική δραστηριότητα η οποία τεκμαίρεται ότι είναι εξ ολοκλήρου απαλλασσόμενη, ή
- γ) αυτό το αγαθό επενδύσεως θεωρείται, μέχρι τη λήξη της περιόδου διακανονισμού, σαν να χρησιμοποιήθηκε για οικονομική δραστηριότητα η οποία τεκμαίρεται ότι είναι εν μέρει φορολογητέα και εν μέρει απαλλασσόμενη, κατ' αναλογία της αξίας αφενός της φορολογούμενης πώλησης της "freehold reversion" και αφετέρου της απαλλασσόμενης από τον φόρο μίσθωσης για 999 έτη;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 36 Το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσία αν, κατ' εφαρμογή του άρθρου 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, το ακίνητο αγαθό επένδυσης πρέπει, εφόσον συντρέχουν περιστάσεις ανάλογες με τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, να θεωρηθεί μέχρι τη λήξη της περιόδου διακανονισμού που προβλέπει η παραπάνω διάταξη ότι χρησιμοποιήθηκε για οικονομική δραστηριότητα η οποία τεκμαίρεται ότι είναι εξ ολοκλήρου φορολογητέα ή εξ ολοκλήρου απαλλασσόμενη ή πρέπει να θεωρηθεί ότι χρησιμοποιήθηκε για οικονομική δραστηριότητα η οποία είναι εν μέρει φορολογητέα και εν μέρει απαλλασσόμενη, κατ' αναλογία της αξίας καθεμιάς από τις δύο πράξεις που είχαν ως αντικείμενο το αγαθό αυτό, δηλαδή αφενός της μίσθωσης για 999 έτη και αφετέρου της μεταβίβασης του υπολειμματικού δικαιώματος κυριότητας, η οποία πραγματοποιήθηκε τρεις ημέρες αργότερα.
- 37 Από το σκεπτικό της απόφασης περί παραπομπής προκύπτει ότι το ερώτημα αυτό υποβλήθηκε με σκοπό να διασαφηνιστεί η μέθοδος κατά την οποία πρέπει να πραγματοποιείται, όταν συντρέχουν περιστάσεις ανάλογες με τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, ο διακανονισμός της έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών.
- 38 Συναφώς τονίζεται ότι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 32 της παρούσας απόφασης, το VAT and Duties Tribunal διαπίστωσε ότι οι δύο πράξεις που μνημονεύονται στην εν λόγω σκέψη ήσαν άρρηκτα συνδεδεμένες και προκαθορισμένες. Το εθνικό δικαστήριο δεν αμφισβητεί με την απόφαση περί παραπομπής την ορθότητα της διαπίστωσης αυτής. Κατά συνέπεια, το ερώτημα του δικαστηρίου αυτού πρέπει να εξεταστεί μόνο καθόσον αφορά την περίπτωση που, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, έχουν πραγματοποιηθεί δύο άρρηκτα συνδεδεμένες μεταξύ τους πράξεις.
- 39 Για να δοθεί απάντηση, κατόπιν των παραπάνω διευκρινίσεων, στο ερώτημα αυτό, επιβάλλεται επομένως να προσδιοριστεί ποια από τις πράξεις αυτές πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή του άρθρου 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας ή ενδεχομένως σε ποιο βαθμό πρέπει να λαμβάνεται υπόψη προς τούτο καθεμία από τις πράξεις αυτές.

Παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο

- 40 Κατά την Centralan, κατά τη διάρκεια του υπολοίπου της περιόδου διακανονισμού την οποία αφορά το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας υπάρχει το τεκμήριο ότι τα αγαθά επένδυσης είτε «φορολογούνται πλήρως» με ΦΠΑ είτε «απαλλάσσονται πλήρως» από τον φόρο αυτό, ανάλογα με το αν φορολογείται ή απαλλάσσεται η τελευταία παράδοση με την οποία ο φορολογούμενος μεταβιβάζει τα δικαιώματα που έχει επί του αγαθού επενδύσεως. Η παράγραφος 3 του άρθρου αυτού δεν παρέχει έρεισμα για να λαμβάνονται υπόψη περισσότερες της μιας πράξεις ανάλογα με τη σημασία της καθεμιάς, καθόσον η διάταξη αυτή δεν μπορεί να αφορά τη σταδιακή μεταβίβαση ολόκληρου ακινήτου ή του συνόλου των δικαιωμάτων επί του αγαθού αυτού, ιδιαίτερα όταν οι διάφορες πράξεις μεταβίβασης αφορούν διαφορετικά δικαιώματα, τα οποία μεταβιβάζονται σε διαφορετικά πρόσωπα και σε διαφορετικό χρόνο. Επιπλέον, το γράμμα της διάταξης αυτής αποκλείει κάθε ερμηνεία που θα λάμβανε υπόψη την οικονομική σπουδαιότητα κάθε συναλλαγής, σε περίπτωση διαδοχικών μεταβιβάσεων σε διαφορετικούς επιχειρηματίες, και δεν θα λάμβανε καθόλου υπόψη μια πράξη για τον λόγο ότι αφορά ασήμαντο ποσό.
- 41 Η Centralan φρονεί συνεπώς ότι μόνο η μεταβίβαση του υπολειμματικού δικαιώματος κυριότητας έχει σημασία από την άποψη του διακανονισμού.
- 42 Το Ηνωμένο Βασίλειο ισχυρίζεται ότι ο σκοπός των διατάξεων περί εκπτώσεων του ΦΠΑ επί των εισροών, στις οποίες καταλέγεται και το άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, είναι ο κατά το δυνατόν ακριβέστερος προσδιορισμός της αναλογίας του ΦΠΑ που μπορεί να εκπίπτει, ώστε η αναλογία αυτή να αντιστοιχεί στο πώς χρησιμοποιήθηκαν οι εισροές για να πραγματοποιηθούν φορολογούμενες πράξεις. Κατά το Ηνωμένο Βασίλειο, η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, όταν το αγαθό επένδυσης παραδίδεται με δύο προκαθορισμένες πράξεις, από τις οποίες η μία φορολογείται και η άλλη απαλλάσσεται, ο φορολογούμενος τεκμαίρεται ότι χρησιμοποιεί το αγαθό αυτό, κατά την υπόλοιπη περίοδο διακανονισμού, εν μέρει για φορολογητέες δραστηριότητες και εν μέρει για απαλλασσόμενες δραστηριότητες, ανάλογα με την αξία αφενός των φορολογητέων και αφετέρου των απαλλασσόμενων παραδόσεων με τις οποίες πραγματοποιήθηκε η πώληση του αγαθού επένδυσης.

- 43 Κατά συνέπεια, πρέπει, κατά το Ηνωμένο Βασίλειο, να γίνεται επιμερισμός, όταν η παράδοση ενός αγαθού κατά την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας πραγματοποιείται με δύο προκαθορισμένες πράξεις από τις οποίες η μία φορολογείται και η άλλη απαλλάσσεται από τον φόρο. Το Ηνωμένο Βασίλειο τονίζει ότι η ερμηνεία την οποία προτείνει η Centralan θα είχε ως συνέπεια την πλήρη φορολόγηση της μεταβίβασης του κτιρίου Harrington, μολονότι η μεταβίβαση του υπολειμματικού δικαιώματος κυριότητας αντιπροσωπεύει λιγότερο από 0,02 % της αξίας του αγαθού αυτού.
- 44 Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ισχυρίζεται ότι το άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας αφορά μια ενιαία συναλλαγή, η οποία καθορίζει τη φορολογική κατάσταση του αγαθού κατά την υπόλοιπη περίοδο διακανονισμού. Υπενθυμίζει ότι, σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, ως «παράδοση αγαθού» νοείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος. Κατά την Επιτροπή, η μίσθωση για 999 έτη δεν αποτελεί, κατά το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, μεταβίβαση κυριότητας, διότι παραμένει το υπολειμματικό δικαίωμα κυριότητας. Κατά συνέπεια, η σύναψη τέτοιας μίσθωσης δεν αποτελεί, καθαυτή, παράδοση αγαθού επένδυσης κατά την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 3.
- 45 Η Επιτροπή υποστηρίζει συνεπώς, όπως και η Centralan, ότι μόνο η μεταβίβαση του υπολειμματικού δικαιώματος κυριότητας πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον διακανονισμό.
- 46 Η Επιτροπή υποστήριξε επίσης, με τις γραπτές παρατηρήσεις της, ότι, αν το Δικαστήριο δεχτεί ότι σε μια υπόθεση όπως η υπό εξέταση μπορεί να εφαρμοστεί η έννοια της κατάχρησης δικαιώματος, πρέπει να προστεθεί στην απάντηση που θα δοθεί στο αιτούν δικαστήριο ότι, όταν ο φορολογούμενος ή μια ομάδα φορολογουμένων που συνδέονται μεταξύ τους πραγματοποιούν μία ή περισσότερες πράξεις που δεν είναι οικονομικά εύλογες, αλλά δημιουργούν μια τεχνητή κατάσταση με μόνο σκοπό τη δημιουργία των αναγκών προϋποθέσεων για να τους αποδοθεί ο ΦΠΑ που έχουν καταβάλει επί των εισροών, οι πράξεις αυτές δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη.

- 47 Εντούτοις, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή ομολόγησε ότι η ενδεχόμενη εφαρμογή της έννοιας της κατάχρησης δικαιώματος δεν είχε συζητηθεί ενώπιον των εθνικών αρχών και ότι κακώς είχε θεωρήσει, λόγω του πολύ μικρού χρονικού διαστήματος που είχε παρέλθει μεταξύ αφενός της κατασκευής του κτιρίου Harrington και της μεταπώλησής του, που συνοδευόταν από την εικοσαετή μίσθωση, και αφετέρου της σύναψης των δύο επίμαχων στην κύρια δίκη πράξεων, ότι όλα τα στοιχεία αυτά συνέθεταν ένα προσχεδιασμένο σύστημα.
- 48 Επίσης κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση το Ηνωμένο Βασίλειο δήλωσε, επικουρικά, ότι συμφωνεί με το τμήμα των γραπτών παρατηρήσεων της Επιτροπής που αφορούν την έννοια της κατάχρησης δικαιώματος.

Απάντηση του Δικαστηρίου

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

- 49 Πριν δοθεί απάντηση στο υποβαλλόμενο ερώτημα, πρέπει καταρχάς να υπενθυμιστούν το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, δηλαδή το σύστημα εκπτώσεων που προβλέπουν τα άρθρα της 17 έως 20, και ο σκοπός που επιδιώκεται με το σύστημα αυτό.
- 50 Κατά πάγια νομολογία, το προβλεπόμενο στα άρθρα 17 έως 20 της έκτης οδηγίας δικαίωμα έκπτωσης αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται. Το δικαίωμα αυτό ασκείται αμέσως για το σύνολο των φόρων που έχουν πλήξει τις πράξεις εισροών (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Σουπεργκάζ, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18, και της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 43).

- 51 Όπως έχει διαπιστώσει επανειλημμένα το Δικαστήριο, σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος των οφειλομένου ή καταβληθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ασχέτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, *Rompelman*, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19, της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, *Επιτροπή κατά Γαλλίας*, Συλλογή 1998, σ. I-4797, σκέψη 15, της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 15, και της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03, *Kretztechnik*, Συλλογή 2005, σ. I-4357, σκέψη 34).
- 52 Από το γράμμα του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι, για να έχει ο ενδιαφερόμενος δικαίωμα έκπτωσης, πρέπει αφενός να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας αυτής και αφετέρου τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες να έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του (βλ. συναφώς την απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-137/02, *Faxworld*, Συλλογή 2004, σ. I-5547, σκέψη 24).
- 53 Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο για την πραγματοποίηση τόσο των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, όσο και των πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, η έκπτωση επιτρέπεται, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, μόνο για το μέρος του ΦΠΑ το οποίο αναλογεί στις φορολογούμενες πράξεις. Η αναλογία αυτή υπολογίζεται σύμφωνα με τους τρόπους που προβλέπει το άρθρο 19 της οδηγίας αυτής (βλ. συναφώς τις αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1996, C-306/94, *Régie Dauphinoise*, Συλλογή 1996, σ. I-3695, σκέψεις 3 και 4, καθώς και της 13ης Ιουλίου 2000, C-136/99, *Monte Dei Paschi Di Siena*, Συλλογή 2000, σ. I-6109, σκέψη 24).
- 54 Επομένως, το αποφασιστικό κριτήριο για τη δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών είναι η χρήση των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών για φορολογούμενες πράξεις. Όπως έχει ήδη αποφανθεί το Δικαστήριο, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπέσει από τον ΦΠΑ για τον οποίο είναι υπόχρεος τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα για ορισμένο αγαθό ΦΠΑ, μόνο στο μέτρο που το αγαθό αυτό χρησιμοποιείται για την πραγματοποίηση φορολογουμένων πράξεων (απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 1995, C-291/92, *Armbrrecht*, Συλλογή 1995, σ. I-2775, σκέψη 27).

Από τη νομολογία προκύπτει επομένως ότι η παρούσα ή μελλοντική χρήση των αγαθών ή των υπηρεσιών καθορίζει την έκταση της αρχικής έκπτωσης που δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο δυνάμει του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας και την έκταση των ενδεχόμενων διακανονισμών κατά τις επόμενες περιόδους, οι οποίοι πρόκειται να πραγματοποιηθούν υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 20 της εν λόγω οδηγίας (βλ. συναφώς τις αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz, Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 15, και της 8ης Ιουνίου 2000, C-396/98, Schloßstraße, Συλλογή 2000, σ. I-4279, σκέψη 37).

55 Όσον αφορά τα αγαθά επένδυσης, το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας προβλέπει ένα ειδικό καθεστώς διακανονισμού. Συναφώς επιβάλλεται να τονιστεί ότι, στο πλαίσιο της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5), το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι ο δικαιολογητικός λόγος για την ύπαρξη του ειδικού καθεστώτος που πρόβλεπε η οδηγία αυτή για τα αγαθά επένδυσης ήταν η διαρκής χρήση των αγαθών αυτών και η παράλληλη προς τη χρήση αυτή απόσβεση του κόστους της απόκτησής τους (βλ. συναφώς την απόφαση της 1ης Φεβρουαρίου 1977, 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Συλλογή τόμος 1977, σ. 55, σκέψεις 12 και 13). Ο συλλογισμός αυτός ισχύει, τηρουμένων των αναλογιών, και για το ειδικό καθεστώς διακανονισμού των εκπτώσεων για τα αγαθά επένδυσης το οποίο προβλέπει το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας.

56 Το άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας ρυθμίζει την ιδιαίτερη περίπτωση της παράδοσης ενός αγαθού επένδυσης πριν από τη λήξη της περιόδου διακανονισμού. Στην περίπτωση αυτή ο ετήσιος διακανονισμός αντικαθίσταται από ένα μόνο διακανονισμό, ο οποίος βασίζεται στην τεκμαιρόμενη χρήση του αγαθού επένδυσης κατά τον εναπομένοντα χρόνο της περιόδου διακανονισμού. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, η δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών εξαρτάται από το ζήτημα αν η πραγματοποιούμενη παράδοση υπόκειται στον εν λόγω φόρο.

57 Από τα παραπάνω προκύπτει ότι σκοπός των κανόνων που περιλαμβάνει η έκτη οδηγία σχετικά με τον διακανονισμό είναι ο ακριβέστερος υπολογισμός των εκπτώσεων, ώστε να διασφαλιστεί η ουδετερότητα του ΦΠΑ, πράγμα που σημαίνει ότι οι πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί σε προγενέστερο στάδιο εξακολουθούν

να παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση μόνο αν εξυπηρετούν την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών που υπόκεινται στον φόρο αυτό. Επομένως, σκοπός της οδηγίας αυτής είναι να συσχετιστεί στενά και άμεσα, μέσω των κανόνων αυτών, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών με τη χρήση των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών για φορολογούμενες πράξεις.

- 58 Με βάση ακριβώς τις σκέψεις αυτές πρέπει να εξεταστεί η εφαρμογή του κανόνα που περιλαμβάνει το άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας σχετικά με τον διακανονισμό σε μια κατάσταση όπως αυτή την οποία αφορά η υπόθεση της κύριας δίκης.

Επί της εφαρμογής του άρθρου 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας

- 59 Συναφώς πρέπει να εξακριβωθεί καταρχάς ποια ή ποιες από τις επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις μπορούν να αποτελούν «περίπτωση παραδόσεως [...] κατά τη διάρκεια της περιόδου του διακανονισμού» κατά την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας.
- 60 Υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, «ως “παράδοση αγαθού” θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος».

- 61 Με το υποβαλλόμενο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι η πώληση του κτιρίου Harrington πραγματοποιήθηκε με δύο παραδόσεις. Η Centralan όμως ισχυρίζεται ότι η σταδιακή μεταβίβαση ενός ολόκληρου ακινήτου είναι ασυμβίβαστη με το άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, ενώ η Επιτροπή θεωρεί ότι η διάταξη αυτή αφορά, όπως προκύπτει από το γράμμα της, μια ενιαία συναλλαγή. Συναφώς η Επιτροπή παραπέμπει στο εθνικό δίκαιο που ρυθμίζει την κυριότητα και ισχυρίζεται ότι μόνο η μεταβίβαση του υπολειμματικού δικαιώματος κυριότητας φαίνεται να συνιστά τη μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς το εν λόγω κτίριο ως κύριος.

- 62 Εντούτοις, μολοντί δεν χρειάζεται να εξεταστεί το βάσιμο του τελευταίου αυτού ισχυρισμού, αφού το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να ερμηνεύει το εσωτερικό δίκαιο των κρατών μελών, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι από το γράμμα του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η έννοια της παράδοσης αγαθού δεν αναφέρεται στη μεταβίβαση της κυριότητας υπό τις μορφές που προβλέπονται στο εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, αλλά περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβίβασης ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντισυμβαλλόμενο του να διαθέτει, στην πράξη, το εν λόγω αγαθό ως κύριος (αποφάσεις της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Συλλογή 1990, σ. I-285, σκέψη 7, και της 6ης Φεβρουαρίου 2003, C-185/01, *Auto Lease Holland*, Συλλογή 2003, σ. I-1317, σκέψη 32).
- 63 Επομένως, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να προσδιορίζει κατά περίπτωση, ανάλογα με τα περιστατικά της υπόθεσης, αν η συγκεκριμένη πράξη συνιστά μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος, υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας (βλ. συναφώς την προπαρατεθείσα απόφαση *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, σκέψη 13).
- 64 Κατά συνέπεια, αν στην υπόθεση της κύριας δίκης το αιτούν δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι, υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις, καθεμία από τις δύο στενά συνδεδεμένες μεταξύ τους πράξεις που συνήψε η Centralan αφενός με την *Inhoco* και αφετέρου με το Πανεπιστήμιο τους μεταβίβασε την εξουσία να διαθέτουν το κτίριο *Harrington* ως κύριοι, καθεμία από τις πράξεις αυτές θα μπορούσε να θεωρηθεί ως «παράδοση» κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και, επομένως, του άρθρου 20, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής.
- 65 Η ορθότητα της ερμηνείας αυτής δεν αναιρείται από το επιχείρημα της Επιτροπής ότι είναι δύσκολο να γίνει δεκτό ότι καθένα από τα δύο διαφορετικά πρόσωπα που έχουν διαφορετικά δικαιώματα επί ενός αγαθού έχει το δικαίωμα να το διαθέτει ως κύριος.

66 Συγκεκριμένα, αν ληφθούν υπόψη οι διαφορές που υπάρχουν σε σχέση με τη χρήση της έννοιας της συγκυριότητας στις έννομες τάξεις των κρατών μελών, καθίσταται σαφές ότι είναι δυνατόν να ανήκει σε περισσότερα του ενός πρόσωπα το δικαίωμα να διαθέτει κανείς ορισμένο αγαθό ως κύριος. Κατά συνέπεια, η ορθότητα της ερμηνείας που εκτίθεται στη σκέψη 64 της παρούσας απόφασης δεν αναιρείται από το γεγονός ότι η Centralan, αμέσως μετά τη σύναψη της μίσθωσης για 999 έτη, κατείχε ακόμη το υπολειμματικό δικαίωμα κυριότητας ούτε από το γεγονός ότι η σύναψη αυτής της μίσθωσης αποτελούσε βάρος για την πλήρη κυριότητα, οπότε μπορούσε να μεταβιβαστεί μόνο το υπολειμματικό δικαίωμα κυριότητας και όχι η απαλλαγμένη βαρών πλήρης κυριότητα.

67 Από τα παραπάνω προκύπτει ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης τόσο η πρώτη πράξη, δηλαδή η σύναψη της μίσθωσης για 999 έτη, όσο και η δεύτερη πράξη, δηλαδή η μεταβίβαση του υπολειμματικού δικαιώματος κυριότητας, μπορούν να αποτελούν «παράδοση» κατά την έννοια της έκτης οδηγίας.

68 Σε περίπτωση που καθεμία από τις πράξεις αυτές αποτελεί παράδοση, πρέπει να προσδιοριστεί ποια από αυτές πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον διακανονισμό που προβλέπεται στο άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας ή, ενδεχομένως, σε ποιο βαθμό πρέπει να ληφθεί υπόψη καθεμία τους για τον σκοπό αυτό.

69 Όπως τόνισε το αιτούν δικαστήριο, συναφώς μπορούν να ληφθούν υπόψη:

- είτε η πράξη με την οποία η Centralan παραιτήθηκε οριστικά από το δικαίωμα που είχε επί του κτιρίου Harrington, δηλαδή η μεταβίβαση του υπολειμματικού δικαιώματος κυριότητας, η οποία αποτελεί φορολογούμενη πράξη,

— είτε η από οικονομική άποψη σημαντικότερη πράξη, δηλαδή η σύναψη της μίσθωσης για 999 έτη, η οποία αποτελεί απαλλασσόμενη πράξη,

— είτε αμφότερες οι πράξεις αυτές.

70 Δυνάμει του άρθρου 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, σε περίπτωση παράδοσης κατά τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού, το αγαθό επένδυσης θεωρείται σαν να είχε χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο για οικονομική δραστηριότητά του μέχρι τη λήξη της περιόδου διακανονισμού. Η οικονομική αυτή δραστηριότητα θεωρείται ως εξ ολοκλήρου μεν φορολογούμενη, στην περίπτωση κατά την οποία η παράδοση του εν λόγω είδους φορολογείται, ως εξ ολοκλήρου δε απαλλασσόμενη στην περίπτωση κατά την οποία η παράδοση του αγαθού αυτού απαλλάσσεται.

71 Η Centralan, στηριζόμενη στο γεγονός ότι η διάταξη αυτή ρυθμίζει εκ πρώτης όψεως, όπως προκύπτει από το γράμμα της, την περίπτωση απλώς κατά την οποία η «παράδοση [...] κατά τη διάρκεια της περιόδου του διακανονισμού» συνίσταται σε μία μόνο παράδοση, τονίζει ότι το κτίριο Harrington δεν εξήλθε πλήρως από την περιουσία της παρά μόνο αφού μεταβιβάστηκε το υπολειμματικό δικαίωμα κυριότητας. Η Centralan ισχυρίζεται ότι ο διακανονισμός της έκπτωσης πρέπει να πραγματοποιηθεί κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης αυτής.

72 Από το γράμμα του άρθρου 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας δεν μπορεί πάντως να συναχθεί ότι, σε περίπτωση κατά την οποία η «παράδοση» συνίσταται σε δύο άρρηκτα συνδεδεμένες μεταξύ τους πράξεις, καθεμία από τις οποίες μπορεί να χαρακτηριστεί καθαυτή ως παράδοση, μόνο μία από τις πράξεις αυτές πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον προβλεπόμενο από την εν λόγω διάταξη διακανονισμό.

- 73 Όπως προκύπτει από τις σκέψεις 50 έως 57 της παρούσας απόφασης, σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων και διακανονισμών το οποίο προβλέπεται στα άρθρα 17 έως 20 της έκτης οδηγίας είναι η καθιέρωση μιας στενής και άμεσης σχέσης μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών και της χρησιμοποίησης των οικείων αγαθών και υπηρεσιών για φορολογούμενες πράξεις.
- 74 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, υπό τις ιδιαίτερες περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, ο σκοπός αυτός θα επιτυχανόταν κατά τον ικανοποιητικότερο δυνατό τρόπο, αν καθεμία από τις δύο επίμαχες παραδόσεις λαμβανόταν υπόψη αναλογικά προς την αξία της. Συγκεκριμένα, ο διακανονισμός της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών αντανakλά τη φορολογούμενη ή απαλλασσόμενη χρησιμοποίηση του κτιρίου Harrington πιστότερα, αν έχει γίνει επιμερισμός σύμφωνα με τις αξίες αυτές.
- 75 Αντίθετα, υπό περιστάσεις σαν αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, ο σκοπός αυτός δεν θα επιτυχανόταν, αν λαμβανόταν υπόψη η τελευταία μόνο πράξη, αφού αυτό θα είχε ως αποτέλεσμα να αγνοηθεί πλήρως το γεγονός ότι το επίμαχο αγαθό επένδυσης αποτέλεσε επίσης αντικείμενο παράδοσης στο πλαίσιο απαλλασσόμενης πράξης.
- 76 Ο επιδιωκόμενος σκοπός δεν θα επιτυχανόταν ούτε αν λαμβανόταν υπόψη η οικονομικά σημαντικότερη πράξη, αφού αυτό θα είχε ως αποτέλεσμα να παραλειφθεί το γεγονός ότι το αγαθό αυτό αποτέλεσε επίσης αντικείμενο παράδοσης στο πλαίσιο φορολογούμενης πράξης. Όσο μάλιστα οι αξίες των δύο διαδοχικών παραδόσεων είναι παραπλήσιες, τόσο πιο παράλογα θα είναι τα αποτελέσματα της λύσης αυτής.
- 77 Η ορθότητα της ερμηνείας αυτής δεν αναιρείται από το γεγονός ότι το άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει ρητά κανένα μηχανισμό επιμερισμού, ενώ τέτοιος μηχανισμός προβλέπεται σαφώς από άλλες διατάξεις

της οδηγίας, π.χ. από το άρθρο 17, παράγραφος 5. Συγκεκριμένα, οι κανόνες για τον διακανονισμό σχετικά με τα αγαθά επένδυσης, στους οποίους εντάσσεται το εν λόγω άρθρο 20, παράγραφος 3, πρέπει να ερμηνεύονται σύμφωνα με τον σκοπό τους, ο οποίος συνίσταται στη διασφάλιση του ότι οι εκπτώσεις του φόρου εισροών ανταποκρίνονται σαφώς στη διαρκή χρησιμοποίηση των εισροών για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων.

- 78 Επιπλέον, η ορθότητα της ερμηνείας αυτής επιβεβαιώνεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου. Το Δικαστήριο δηλαδή έχει δεχτεί ότι η αναλογική προσέγγιση επιβάλλεται ακόμη και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η οικεία διάταξη της έκτης οδηγίας δεν το προβλέπει ρητά (προπαρατεθείσα απόφαση *Atmbrecht*, σκέψεις 29 και 32, και απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-230/94, *Enkler*, Συλλογή 1996, σ. I-4517, σκέψη 38).
- 79 Η Centralan και η Επιτροπή τονίζουν πάντως τις πρακτικές δυσκολίες που ενδέχεται να ανακύψουν, κατ' αυτές, αν ληφθούν υπόψη και οι δύο παραδόσεις προς τον σκοπό της εφαρμογής του άρθρου 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας. Συναφώς επισημαίνουν κυρίως την περίπτωση κατά την οποία οι δύο παραδόσεις πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια διαφορετικών χρονικών διαστημάτων.
- 80 Πέρα από το ότι δεν είναι αναγκαία εν προκειμένω η εξέταση της περίπτωσης αυτής, η οποία είναι υποθετική, αρκεί η παρατήρηση ότι οι πρακτικές δυσκολίες που ανακύπτουν οπωσδήποτε σε περίπτωση που λαμβάνονται υπόψη περισσότερες από μία παραδόσεις κατά την περίοδο διακανονισμού δεν αποτελούν ανυπέρβλητες δυσκολίες που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ. Πράγματι, όπως πρότεινε η γενική εισαγγελέας με τα σημεία 56 και 58 των προτάσεών της, στην περίπτωση αυτή θα ήταν π.χ. δυνατόν, κατ' εφαρμογή του άρθρου 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, να πραγματοποιείται ο διακανονισμός του τμήματος της αρχικής έκπτωσης που αφορά το δικαίωμα κυριότητας που εξακολουθεί να περιλαμβάνεται στην περιουσία του φορολογουμένου μέχρι τη μεταβίβαση του δικαιώματος αυτού ή, ανάλογα με την περίπτωση, μέχρι το τέλος της περιόδου διακανονισμού.

81 Τέλος, δεδομένου ότι για τον διακανονισμό που προβλέπεται στο άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας πρέπει, υπό περιστάσεις ανάλογες με τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, εφόσον το αιτούν δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα που παρατίθεται στη σκέψη 64 της παρούσας απόφασης, ότι δηλαδή καθεμία από τις επίμαχες πράξεις μεταβίβασε την εξουσία να διαθέτει ο αποδέκτης της μεταβίβασης το αγαθό επένδυσης ως κύριος, να λαμβάνονται υπόψη οι επίμαχες δύο παραδόσεις ανάλογα με την αξία καθεμιάς, δεν χρειάζεται να εξεταστεί το ζήτημα της ενδεχόμενης εφαρμογής της αρχής της κατάχρησης δικαιώματος υπό τις περιστάσεις αυτές.

82 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, όταν συνάπτεται με ένα πρόσωπο μίσθωση αγαθού επένδυσης για 999 έτη έναντι της καταβολής ορισμένου σημαντικού ποσού και το υπολειμματικό δικαίωμα κυριότητας επί του αγαθού αυτού μεταβιβάζεται τρεις ημέρες αργότερα σε άλλο πρόσωπο αντί πολύ χαμηλότερου τιμήματος, μολοντί οι δύο αυτές πράξεις

— είναι άρρηκτα συνδεδεμένες και

— συνίστανται σε μια πρώτη, απαλλασσόμενη, πράξη και σε μια δεύτερη, φορολογούμενη, πράξη

— και εφόσον οι πράξεις αυτές αποτελούν, λόγω της μεταβίβασης της εξουσίας να διαθέτει ο αποδέκτης της μεταβίβασης το εν λόγω αγαθό επένδυσης ως κύριος, παραδόσεις κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της ίδιας αυτής οδηγίας,

το εν λόγω αγαθό θεωρείται μέχρι τη λήξη της περιόδου διακανονισμού ότι χρησιμοποιήθηκε για οικονομική δραστηριότητα η οποία τεκμαίρεται ότι είναι εν μέρει φορολογητέα και εν μέρει απαλλασσόμενη, κατ' αναλογία της αξίας καθεμιάς από τις δύο αυτές πράξεις.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 83 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει, ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης, τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, έχει την έννοια ότι, όταν συνάπτεται με ένα πρόσωπο μίσθωση αγαθού επένδυσης για 999 έτη έναντι της καταβολής ορισμένου σημαντικού ποσού και το υπολειμματικό

δικαίωμα κυριότητας («freehold reversion») επί του αγαθού αυτού μεταβιβάζεται τρεις ημέρες αργότερα σε άλλο πρόσωπο αντί πολύ χαμηλότερου τιμήματος, μολονότι οι δύο αυτές πράξεις

- είναι άρρηκτα συνδεδεμένες και
- συνίστανται σε μια πρώτη, απαλλασσόμενη, πράξη και σε μια δεύτερη, φορολογούμενη, πράξη
- και εφόσον οι πράξεις αυτές αποτελούν, λόγω της μεταβίβασης της εξουσίας να διαθέτει ο αποδέκτης της μεταβίβασης το εν λόγω αγαθό επένδυσης ως κύριος, παραδόσεις κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της ίδιας αυτής οδηγίας,

το εν λόγω αγαθό θεωρείται μέχρι τη λήξη της περιόδου διακανονισμού ότι χρησιμοποιήθηκε για οικονομική δραστηριότητα η οποία τεκμαίρεται ότι είναι εν μέρει φορολογητέα και εν μέρει απαλλασσόμενη, κατ' αναλογία της αξίας καθεμιάς από τις δύο αυτές πράξεις.

(υπογραφές)