



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PAOLO MENGOLZI
της 15ης Οκτωβρίου 2015¹

Υπόθεση C-128/14

Staatssecretaris van Financiën
κατά
Het Oudeland Beheer BV
[αίτηση του Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Έκτη οδηγία ΦΠΑ — Άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α' — Φορολογητέες πράξεις — Διάθεση για τις ανάγκες της επιχειρήσεως αγαθών που αποκτήθηκαν στο πλαίσιο της επιχειρήσεως — Εξομοίωση με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας — Βάση επιβολής του φόρου — Άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β' — Κόστος — Καταβληθείς και εκπεσθείς φόρος προστιθέμενης αξίας — Δικαίωμα επιφανείας — Ετήσιο εδαφονόμιο»

1. Στην υπό κρίση υπόθεση, η οποία αφορά αίτηση προδικαστικής αποφάσεως που υποβλήθηκε από το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) σχετικά με την ερμηνεία της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ², το Δικαστήριο καλείται εκ νέου να παράσχει διευκρινίσεις σχετικές με τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής φόρου για τις πράξεις που καλούνται «εσωτερικές παραδόσεις».

2. Πρόκειται για πράξεις με τις οποίες οι υποκείμενοι στον φόρο διαθέτουν για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς τους αγαθά για την απόκτηση των οποίων δεν κατέβαλαν φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), διότι τα παρήγαγαν οι ίδιοι ή, ευρύτερα, τα απέκτησαν «εσωτερικώς» στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς τους³. Προκειμένου να αποτρέψει τη δημιουργία φορολογικών πλεονεκτημάτων για τους ως άνω υποκείμενους στον φόρο, η έκτη οδηγία παρείχε στα κράτη μέλη τη δυνατότητα — η οποία προβλέφθηκε και στην οδηγία 2006/112/ΕΚ⁴ — να εξομοιώνουν τις εσωτερικές παραδόσεις, όταν το αγαθό διετίθετο για την άσκηση δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ, με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας και να υπάγουν συνεπώς την εν λόγω διάθεση στον ΦΠΑ. Το Δικαστήριο είχε ήδη πολλές φορές την ευκαιρία να ασχοληθεί με ζητήματα σχετικά με το καθεστώς ΦΠΑ τέτοιου είδους πράξεων⁵.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49) (στο εξής: έκτη οδηγία).

3 — Για τις πράξεις αυτού του είδους χρησιμοποιούνται διάφοροι όροι, όπως «αυτοπαραδόσεις», «εξομοιούμενες παραδόσεις», «ενσωματούμενες παραδόσεις» ή «παραδόσεις για τις ανάγκες της επιχειρήσεως». Ωστόσο, επειδή η απόκτηση και η διάθεση του αγαθού λαμβάνει χώρα στο εσωτερικό της επιχειρήσεως, προτιμώ την έκφραση «εσωτερική παράδοση».

4 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), η οποία κατήργησε και αντικατέστησε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, την έκτη οδηγία ΦΠΑ (βλ. ιδίως άρθρο 18, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112).

5 — Βλ. αποφάσεις Gemeente Leusden και Holin Groep (C-487/01 και C-7/02, ΕU:C:2004:263, σκέψεις 90 επ.), Gemeente Vlaardingen (C-299/11, ΕU:C:2012:698), Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, ΕU:C:2014:2188), καθώς και Property Development Company (C-16/14, ΕU:C:2015:265).

3. Τα εν προκειμένω υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ μιας επιχειρήσεως, της Het Oudeland Beheer BV (στο εξής Oudeland), και της Staatssecretaris van Financiën (ολλανδική φορολογική αρχή), η οποία αφορά βεβαίωση ΦΠΑ σχετικά με τη φορολόγηση μιας σύνθετης κτηματικής συναλλαγής που περιλαμβάνει τη σύσταση δικαιώματος επιφανείας σε οικοπέδο και σε υπό ανέγερση κτίσμα ευρισκόμενο επί του οικοπέδου αυτού, την αποπεράτωση του κτίσματος και την εκμίσθωσή του.

4. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να πληροφορηθεί αν η σύσταση του δικαιώματος επιφανείας και το κόστος αποπερατώσεως του κτίσματος, για τα οποία η Oudeland κατέβαλε ήδη ΦΠΑ, κάνοντας ωστόσο χρήση του δικαιώματος εκπτώσεως, μπορούν να περιληφθούν στη βάση επιβολής φόρου της εσωτερικής παραδόσεως η οποία συνίσταται στην εκμίσθωση του κτίσματος ως κτιρίου γραφείων. Αν όντως είναι έτσι, το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί επίσης να πληροφορηθεί με ποιον τρόπο πρέπει να προσδιοριστεί η αξία του δικαιώματος επιφανείας ενόψει της ανωτέρω φορολογήσεως.

I – Το νομικό πλαίσιο

A — Το δίκαιο της Ένωσης

5. Μολονότι η οδηγία 2006/112 κατήργησε και αντικατέστησε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, την έκτη οδηγία, αυτή η τελευταία οδηγία εξακολουθεί, με βάση τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, να διέπει τη διαφορά της κύριας δίκης.

6. Εν γένει, οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή υπάγονται στον ΦΠΑ⁶.

7. Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ως παράδοση αγαθού τη «μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος». Το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της ίδιας οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να θεωρούν ως ενσώματα αγαθά «τα εμπράγματα δικαιώματα τα οποία παρέχουν στον δικαιούχο εξουσία χρήσεως επί ακινήτων». Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου, τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ως παράδοση την εκτέλεση ορισμένων εργασιών επί ακινήτων.

8. Το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, δηλαδή η διάταξη που αφορά τη φορολόγηση των εσωτερικών παραδόσεων, ορίζει ότι τα κράτη μέλη δύνανται να εξομοιώνουν προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας «τη διάθεση υπό υποκείμενου στον φόρο, για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, αγαθού παραχθέντος, κατασκευασθέντος, εξορυχθέντος, μεταποιηθέντος, αγορασθέντος ή εισαχθέντος στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του, στην περίπτωση που η απόκτηση ενός τέτοιου αγαθού από άλλον υποκείμενο στον φόρο δεν θα του δημιουργούσε δικαίωμα προς ολική έκπτωση του [ΦΠΑ]».

9. Το άρθρο 10, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι οι παραδόσεις αγαθών πέραν των αναφερομένων στο άρθρο 5, παράγραφος 4, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, οι οποίες συνεπάγονται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές, θεωρείται ότι πραγματοποιούνται κατά τη λήξη των χρονικών περιόδων στις οποίες αναφέρονται οι τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή οι διαδοχικές πληρωμές.

6 — Βλ. άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, καθώς και άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112.

10. Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας αφορά τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής ΦΠΑ για τις πράξεις οι οποίες μνημονεύονται, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας. Κατά τη διάταξη αυτή, βάση επιβολής του φόρου για τις πράξεις αυτές είναι «η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρομοίων αγαθών ή, ελλείψει τιμής αγοράς, το κόστος των αγαθών κατά τον χρόνο πραγματοποίησεως των εν λόγω πράξεων».

11. Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός. Η παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου διευκρινίζει ότι, κατά το μέτρο που τα αγαθά χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο για τον οποίον είναι υπόχρεος, μεταξύ άλλων, τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο (άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α'), καθώς και τον ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α' (άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο γ'). Όσον αφορά τα αγαθά που χρησιμοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο για την ταυτόχρονη διενέργεια τόσο των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ όσο και εκείνων που δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι «η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του φόρου προστιθεμένης αξίας το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας».

12. Το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας προβλέπει διακανονισμό των εκπτώσεων, κατά περίπτωση, μεταξύ άλλων όταν η έκπτωση είναι ανώτερη ή κατώτερη από εκείνη την οποία δικαιούνταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο ή όταν έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της εκπτώσεως φόρου. Όσον αφορά τα επενδυτικά αγαθά, κατά την παράγραφο 2 του εν λόγω άρθρου 20, ο διακανονισμός διενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών. Όσον αφορά τα ακίνητα, η διάρκεια της ως άνω περιόδου μπορεί να επεκτείνεται μέχρι τα 20 έτη.

B — Το ολλανδικό δίκαιο

13. Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 1, του νόμου του 1968 περί του φόρου κύκλου εργασιών (*Wet op de omzetbelasting 1968*), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για την υπόθεση της κύριας δίκης χρόνο (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ως παραδόσεις αγαθών νοούνται, μεταξύ άλλων, «η παράδοση ακινήτων από τον κατασκευαστή τους, με εξαίρεση τις μη οικοδομημένες εκτάσεις γης πλην όσων είναι οικοδομήσιμες» (στοιχείο c) και «η διάθεση, για τις ανάγκες της επιχειρήσεως, αγαθών που παρήχθησαν εντός της οικείας επιχειρήσεως, στις περιπτώσεις όπου, αν τα αγαθά είχαν αποκτηθεί από κάποιον επιχειρηματία, ο φόρος επί των αγαθών αυτών δεν θα μπορούσε να εκπέσει ή δεν θα μπορούσε να εκπέσει πλήρως με αγαθά που παρήχθησαν εντός της επιχειρήσεως εξομοιώνονται τα αγαθά τα οποία παρήχθησαν κατόπιν παραγγελίας της επιχειρήσεως και διαθέσεως, από την τελευταία, των σχετικών υλικών, συμπεριλαμβανομένου του εδάφους» (στοιχείο h).

14. Κατά την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου 3, παράδοση αγαθών συνιστά, μεταξύ άλλων, και η σύσταση δικαιωμάτων επί ακινήτων, «εκτός αν η αντιπαροχή, προσαυξημένη κατά τον φόρο κύκλου εργασιών, είναι μικρότερη από την οικονομική αξία των εν λόγω δικαιωμάτων. Η οικονομική αξία είναι το λιγότερο ίση με το κόστος, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, του ακινήτου το οποίο αφορά το δικαίωμα, όπως το κόστος αυτό θα είχε διαμορφωθεί αν το ακίνητο είχε κατασκευαστεί από ανεξάρτητο τρίτο κατά τον χρόνο της πράξεως».

15. Κατά το άρθρο 8, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ, όσον αφορά τις παραδόσεις οι οποίες αναφέρονται, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο h, «η αντιπαροχή καθορίζεται στο ποσό, μη συμπεριλαμβανομένου του φόρου κύκλου εργασιών, που θα έπρεπε να καταβληθεί για τα οικεία αγαθά αν αυτά, κατά τον χρόνο της παραδόσεώς τους, είχαν αποκτηθεί ή παραχθεί στην κατάσταση στην οποία βρίσκονται κατά το χρονικό αυτό σημείο».

16. Όσον αφορά τη βάση επιβολής του φόρου, το άρθρο 8, παράγραφος 5, στοιχείο b, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει ότι με κανονιστική διοικητική πράξη δύναται να καθοριστεί, σε περίπτωση ιδιοκτησίας επί της οποίας έχουν συσταθεί, μεταξύ άλλων, δικαιώματα επιφανείας, σε ποιο μέτρο περιλαμβάνονται στην αντιπαροχή τα σχετικά βάρη.

17. Η διάταξη αυτή τέθηκε σε εφαρμογή με την εκτελεστική απόφαση του 1968 περί του φόρου κύκλου εργασιών (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, στο εξής: εκτελεστική απόφαση), το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οποίας ορίζει ότι, «σε περίπτωση συστάσεως, μεταβιβάσεως, παραιτήσεως ή καταγγελίας δικαιώματος επιφανείας [...], η αξία του εδαφονομίου [...] περιλαμβάνεται στην αντιπαροχή, νοουμένου ότι αυτή δεν μπορεί να υπερβαίνει την οικονομική αξία του πράγματος το οποίο αφορά το δικαίωμα». Η παράγραφος 5 του ίδιου άρθρου ορίζει ότι η αξία, μεταξύ άλλων, του εδαφονομίου καθορίζεται σύμφωνα με το παράρτημα Α της εκτελεστικής αποφάσεως. Το παράρτημα Α, στοιχείο b, της εκτελεστικής αποφάσεως ορίζει ότι η αξία του εδαφονομίου «που λήγει έπειτα από ορισμένο χρονικό διάστημα καθορίζεται στο ετήσιο ποσό, πολλαπλασιαζόμενο με τον αριθμό των ετών κατά τη διάρκεια των οποίων πρέπει να πραγματοποιηθούν οι καταβολές», εξυπακουμένου ότι κάθε ευρώ υπολογίζεται σύμφωνα με ένα ποσοστό που προβλέπεται στο ίδιο παράρτημα.

II – Τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης, η εθνική διαδικασία και τα προδικαστικά ερωτήματα

18. Στις 8 Μαρτίου 2004, η Oudeland απέκτησε δικαίωμα επιφανείας επί οικοπέδου, καθώς και επί ενός υπό ανέγερση κτίσματος ευρισκομένου στο οικοπέδο αυτό, έναντι ετήσιας προκαταβαλλόμενης προσόδου (στο εξής: ετήσιο εδαφονόμιο). Η διάρκεια ισχύος του δικαιώματος επιφανείας ορίστηκε εικοσαετής. Το ετήσιο εδαφονόμιο ανερχόταν σε 330 000 ευρώ.

19. Δεδομένου ότι, στις Κάτω Χώρες, η σύσταση δικαιώματος επιφανείας εξομοιώθηκε, από απόψεως ΦΠΑ, με την παράδοση ακινήτου⁷ και συνεπώς υπόκειται στον φόρο αυτό, επιβλήθηκε στην Oudeland, για τη σύσταση του δικαιώματος επιφανείας, ΦΠΑ ύψους 730 455 ευρώ. Το ποσό αυτό υπολογίστηκε, σύμφωνα με το παράρτημα Α, στοιχείο b, της εκτελεστικής αποφάσεως, με εφαρμογή του συναφώς ισχύοντος ποσοστού 19% επί της κεφαλαιοποιημένης αξίας (αντιστοιχούσης σε 3 844 550 ευρώ) της συνολικής αντιπαροχής η οποία είχε συμφωνηθεί για τη σύσταση του δικαιώματος επιφανείας και καταβαλλόταν υπό μορφή ετήσιου εδαφονομίου. Η Oudeland κατέβαλε το ανωτέρω ποσό στον επιχειρηματία που συνέστησε το δικαίωμα επιφανείας, και, στη συνέχεια, προέβη σε έκπτωση του ποσού αυτού στη δήλωσή της περί ΦΠΑ για τον μήνα Μάρτιο του 2004.

20. Μετά τη σύσταση του δικαιώματος επιφανείας, η Oudeland προέβη στην αποπεράτωση του κτίσματος, το οποίο ακολούθως παρέλαβε ως έτοιμο προς χρήση κτίριο γραφείων. Το κόστος αποπερατώσεως του κτιρίου γραφείων ανερχόταν σε 1 571 749 ευρώ. Η Oudeland κατέβαλε 298 632 ευρώ ως ΦΠΑ και προέβη αμέσως σε ολική έκπτωση του ποσού αυτού από τον ΦΠΑ. Κατά την αποπεράτωση του κτίσματος, κατέστη απαιτητό και καταβλήθηκε από την Oudeland το πρώτο ετήσιο εδαφονόμιο για το δικαίωμα επιφανείας.

21. Μετά την παραλαβή του κτιρίου, η Oudeland προέβη στην εκμίσθωσή του από 1ης Ιουνίου 2004. Για ένα μέρος του κτιρίου (το οποίο, κατά τις πληροφορίες που παρασχέθηκαν από το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, αντιστοιχούσε στο 12,5% του εμβαδού του κτιρίου), η Oudeland επέλεξε, σε συμφωνία με τους μισθωτές, να μην κάνει χρήση της προβλεπόμενης για την εκμίσθωση ακινήτων απαλλαγής από τον ΦΠΑ⁸. Το υπόλοιπο μέρος του κτιρίου, το οποίο αντιστοιχούσε στο 87,5% του εμβαδού του κτιρίου, εκμισθώθηκε με απαλλαγή από τον ΦΠΑ.

7 — Βλ. άρθρο 3, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ (το οποίο μνημονεύεται στο σημείο 14 των παρουσών προτάσεων). Η διάταξη αυτή θεμελιώνεται στο άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

8 — Με βάση το άρθρο 11, παράγραφος 5, του νόμου περί ΦΠΑ, το οποίο θεμελιώνεται στο άρθρο 13, Γ, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

22. Η Oudeland εκτίμησε ότι η εκμίσθωση του κτιρίου πρέπει να θεωρηθεί ως εσωτερική παράδοση κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 1, στοιχείο η, του νόμου περί ΦΠΑ, διατάξεως η οποία θεμελιώνεται στο άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Κατέβαλε συνεπώς τον ΦΠΑ για την εκμίσθωση του μέρους του κτιρίου γραφείων για την οποία έκανε χρήση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ και για την οποία επομένως δεν είχε δικαίωμα εκπτώσεως. Η Oudeland έλαβε ως βάση επιβολής του φόρου το συνολικό κόστος, χωρίς ΦΠΑ, της αποπερατώσεως της κατασκευής, προσαυξημένο κατά το ποσό του ετήσιου εδαφονομίου που είχε ήδη καταστεί απαιτητό κατά τον χρόνο της παραδόσεως, δηλαδή κατά 330 000 ευρώ.

23. Ωστόσο, η φορολογική αρχή απέρριψε την προσέγγιση αυτή και εκτίμησε ότι ως βάση επιβολής του φόρου για την εκμίσθωση του κτιρίου πρέπει να ληφθεί το κόστος της αποπερατώσεως της κατασκευής προσαυξημένο κατά την κεφαλαιοποιημένη αξία του συνόλου των εδαφονομιών, δηλαδή κατά το ποσό των 3 844 500 ευρώ, το οποίο υπολογίζεται σύμφωνα με το παράρτημα Α, στοιχείο β, της εκτελεστικής αποφάσεως. Κατά συνέπεια, κοινοποίησε στην Oudeland βεβαίωση φόρου για ποσό που αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ της βάσεως επιβολής φόρου που υπολογίστηκε από την Oudeland και εκείνης που υπολογίστηκε από τη φορολογική αρχή. Ακολούθως, η τελευταία απέρριψε με απόφασή της την ένσταση την οποία υπέβαλε η Oudeland κατά της βεβαίωσης φόρου.

24. Η Oudeland άσκησε κατά της αποφάσεως αυτής προσφυγή ενώπιον του Rechtbank te 's-Gravenhage (πρωτοβάθμιο δικαστήριο Χάγης), η οποία απορρίφθηκε. Στη συνέχεια, η Oudeland άσκησε έφεση κατά της απορριπτικής αυτής αποφάσεως ενώπιον του Gerechtshof te 's-Gravenhage (εφετείο Χάγης), το οποίο, δεχόμενο την έφεση, εξαφάνισε την απόφαση του Rechtbank te 's-Gravenhage και ακύρωσε την απόφαση της φορολογικής αρχής καθώς και τη βεβαίωση φόρου. Το εφετείο εκτίμησε ότι, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 8, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ, η βάση επιβολής φόρου της εσωτερικής παραδόσεως περιλαμβάνει το κόστος του οικοπέδου που κατείχε η Oudeland βάσει του δικαιώματος επιφανείας και ότι, συναφώς, ως βάση πρέπει να ληφθεί η αξία που είχε για την Oudeland το οικόπεδο κατά τον χρόνο της εσωτερικής παραδόσεως. Η αξία αυτή δεν δύναται να εξομοιωθεί με την αξία που θα είχε εκείνη τη χρονική στιγμή το οικόπεδο για έναν ιδιοκτήτη, αλλά πρέπει να περιοριστεί στο εδαφονόμιο που καταβλήθηκε πριν την αποπεράτωση του κτίσματος.

25. Η φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

26. Η διαφορά που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αφορά τον τρόπο προσδιορισμού της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ για την επίμαχη εσωτερική παράδοση. Αφορά, συγκεκριμένα, το ζήτημα αν η εν λόγω βάση πρέπει να περιλαμβάνει μόνο τα σχετικά με τη σύσταση του δικαιώματος επιφανείας ετήσια εδαφονόμια που είχαν καταβληθεί κατά τον χρόνο της εσωτερικής παραδόσεως ή, αντιθέτως, τη συνολική αξία της συστάσεως του εν λόγω δικαιώματος, η οποία αντιστοιχεί προς την κεφαλαιοποιημένη αξία των εδαφονομιών.

27. Σε αυτό το πλαίσιο, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί, αφενός, ότι, κατά την απόφαση Gemeente Vlaardingen⁹, σε μια υπόθεση όπως η επίμαχη, βάση επιβολής του ΦΠΑ είναι το συνολικό ύψος της αξίας του οικοπέδου, της αξίας του κτιρίου που τυχόν ευρίσκεται επί του οικοπέδου αυτού και του κόστους κατασκευής, στο μέτρο που ο υποκείμενος στον φόρο δεν κατέβαλε ακόμα ΦΠΑ επί των εν λόγω αξιών και επί του εν λόγω κόστους. Διερωτάται, ωστόσο, αν η απόφαση αυτή έχει την έννοια ότι δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου στοιχεία του κόστους επί των οποίων καταβλήθηκε ΦΠΑ, ακόμα κι αν ο υποκείμενος στον φόρο προέβη στη συνέχεια, με βάση τις διατάξεις του εθνικού δικαίου, σε ολική έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για τα στοιχεία αυτά.

9 — C-299/11, EU:C:2012:698.

28. Αφετέρου, αν τα εν λόγω στοιχεία του κόστους πρέπει να περιληφθούν στη βάση επιβολής του φόρου, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται με ποιον τρόπο πρέπει να προσδιοριστεί η βάση αυτή σε σχέση με τον προσδιορισμό της αξίας του δικαιώματος επιφανείας. Ιδίως, επιθυμεί να πληροφορηθεί με ποιον τρόπο ενσωματώνεται στη βάση επιβολής του φόρου μιας εσωτερικής παραδόσεως η αξία των διαδοχικώς οφειλόμενων εδαφονομιών.

29. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Έχει το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας την έννοια ότι στη βάση επιβολής του φόρου σχετικά με παράδοση κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας δεν περιλαμβάνεται το κόστος του οικοπέδου ή άλλων υλών ή υλικών για τα οποία ο υποκείμενος στον φόρο κατέβαλε ΦΠΑ σχετικά με την απόκτησή τους, η οποία πραγματοποιήθηκε εν προκειμένω με τη σύσταση εμπραγμάτου δικαιώματος το οποίο παρέχει εξουσία χρήσεως ενός ακινήτου; Είναι τα πράγματα διαφορετικά αν ο υποκείμενος στον φόρο προέβη δυνάμει εθνικών διατάξεων –είτε αυτές αντιβαίνουν στο σημείο αυτό προς την έκτη οδηγία είτε όχι– σε έκπτωση του εν λόγω ΦΠΑ σχετικά με την απόκτηση;
- 2) Μήπως σε μια περίπτωση όπως η επίμαχη, όπου το οικόπεδο με το υπό ανέγερση κτίσμα αποκτήθηκε με τη σύσταση εμπραγμάτου δικαιώματος κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι στη βάση επιβολής του φόρου επί παραδόσεως κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας περιλαμβάνεται η αξία του εδαφονομίου, δηλαδή η αξία των από έτος σε έτος οφειλομένων ποσών κατά τη διάρκεια ισχύος ή άλλως κατά την εναπομένουσα διάρκεια ισχύος του εμπραγμάτου δικαιώματος;»

III – Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

30. Η απόφαση περί παραπομπής περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Μαρτίου 2014. Η Oudeland, η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν παρατηρήσεις και έλαβαν μέρος στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 16ης Ιουλίου 2015.

IV – Νομική ανάλυση

A — Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

31. Πριν δοθεί απάντηση στα ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο, πρέπει, προκαταρκτικώς, να εκτεθεί συνοπτικά το εφαρμοστέο επί των εσωτερικών παραδόσεων καθεστώς ΦΠΑ καθώς και ο λόγος υπάρξεως και ο σκοπός του καθεστώτος αυτού, όπως προκύπτουν από τη νομολογία του Δικαστηρίου.

32. Από το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, νυν άρθρο 18, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, προκύπτει ότι τα κράτη μέλη δύνανται να εξομοιώνουν με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας, και άρα να υπάγουν στον ΦΠΑ, τις επονομαζόμενες «πράξεις εσωτερικής παραδόσεως», όταν ο υποκείμενος στον φόρο διαθέτει για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του ένα αγαθό παραχθέν, κατασκευασθέν, εξορυχθέν, μεταποιηθέν, αγορασθέν ή εισαχθέν στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του, στην περίπτωση που η απόκτηση ενός τέτοιου αγαθού από άλλον υποκείμενο στον φόρο δεν θα του δημιουργούσε δικαίωμα προς ολική έκπτωση του ΦΠΑ.

33. Στην περίπτωση αυτή, κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, νυν άρθρο 74 της οδηγίας 2006/112, βάση επιβολής του φόρου για τις πράξεις αυτές είναι είτε η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρομοίων αγαθών είτε, ελλείψει τιμής αγοράς, το κόστος των αγαθών κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως των εν λόγω πράξεων. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει με βεβαιότητα ότι στην προκειμένη περίπτωση βάση επιβολής του φόρου είναι το κόστος. Επίσης, δεν αμφισβητείται ότι το κόστος αυτό περιλαμβάνει το κόστος της συστάσεως του δικαιώματος επιφανείας και το κόστος των εργασιών αποπερατώσεως του κτίσματος.

34. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας αφορά περιπτώσεις στις οποίες δεν μπορεί να έχει εφαρμογή ο μηχανισμός εκπτώσεως τον οποίο προβλέπουν, ως γενικό κανόνα, τόσο η έκτη οδηγία όσο και η οδηγία 2006/112. Κατά τον μηχανισμό αυτό, όταν αγαθά χρησιμοποιούνται για οικονομική δραστηριότητα στο πλαίσιο της οποίας επιβλήθηκε φόρος επί των εκροών των αγαθών αυτών, επιβάλλεται η έκπτωση του φόρου επί των εισροών των αγαθών αυτών προκειμένου να αποφεύγεται η διπλή φορολόγησή τους. Όταν, αντιθέτως, αγαθά που αποκτά ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιούνται για φοροαπαλλασσόμενες δραστηριότητες, δεν είναι δυνατή η έκπτωση του φόρου επί των εισροών των αγαθών αυτών. Η επίμαχη διάταξη αφορά ιδίως την τελευταία αυτή περίπτωση, στην οποία, προκειμένου περί των εκροών αγαθών, αποκλείεται η έκπτωση ΦΠΑ καταβληθέντος επί των εισροών, διότι η ασκηθείσα σε προηγούμενο στάδιο οικονομική δραστηριότητα απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ¹⁰.

35. Ειδικότερα, η εν λόγω διάταξη παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να διαρρυθμίζουν τη φορολογική τους νομοθεσία κατά τρόπον ώστε οι επιχειρήσεις οι οποίες, επειδή ασκούν απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ δραστηριότητα, δεν είναι σε θέση να εκπέσουν τον ΦΠΑ που κατέβαλαν κατά την απόκτηση των αγαθών της επιχειρήσεως να μην περιάγονται σε μειονεκτική θέση σε σχέση με τους ανταγωνιστές τους που ασκούν την ίδια δραστηριότητα με αγαθά που αποκτούν χωρίς καταβολή ΦΠΑ, παράγοντας τα αγαθά αυτά οι ίδιοι ή, ευρύτερα, αποκτώντας τα στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς τους. Για να επιβάλλεται στους ανταγωνιστές αυτούς η ίδια φορολογική επιβάρυνση με εκείνη που φέρουν οι επιχειρήσεις που αποκτούν τα αγαθά τους από τρίτον, η εν λόγω διάταξη παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εξομοιώνουν τη χρησιμοποίηση, για τις ανάγκες της ασκήσεως φοροαπαλλασσόμενων δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως, αγαθών αποκτώμενων στο πλαίσιο της επιχειρήσεως προς παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας και να υπάγουν, επομένως, την εν λόγω χρησιμοποίηση στον ΦΠΑ¹¹.

36. Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι σκοπός της διατάξεως η οποία επιτρέπει στα κράτη μέλη να υπάγουν τις εσωτερικές παραδόσεις στον ΦΠΑ είναι να αποτρέψει τις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού εξασφαλίζοντας την ίση μεταχείριση των φορολογουμένων, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, αρχή η οποία είναι σύμφυτη προς το σύστημα του ΦΠΑ¹². Η διάταξη αυτή επιδιώκει, ειδικότερα, να άρει όντως κάθε άνιση μεταχείριση από απόψεως ΦΠΑ μεταξύ υποκειμένων στον φόρο που αποκτούν τα αγαθά τους από άλλον υποκείμενο στον φόρο και εκείνων που τα αποκτούν στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς τους. Σκοπεί να επιβαρύνει τον υποκείμενο στον φόρο που χρησιμοποιεί για τις ανάγκες απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ δραστηριότητας αγαθά τα οποία αποκτήθηκαν στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του με τον ίδιο φόρο όπως και οι ανταγωνιστές του που ασκούν την ίδια φοροαπαλλασσόμενη δραστηριότητα με αγαθά τα οποία αποκτούν στο σύνολό τους από τρίτον¹³.

37. Στα προδικαστικά ερωτήματα τα οποία υποβλήθηκαν από το αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί απάντηση με βάση τις ανωτέρω νομολογιακές αρχές.

10 — Απόφαση *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, σκέψη 25).

11 — Όπ.π. (σκέψη 26).

12 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Mazák στην υπόθεση *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:561, σημεία 45 και 47 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

13 — Απόφαση *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, σκέψεις 27 και 28).

B — Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

38. Με το πρώτο προδικαστικό του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', και 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, έχουν την έννοια ότι η διάθεση από έναν υποκείμενο στον φόρο, για τις ανάγκες οικονομικής δραστηριότητας απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ, κτιρίου που έχει ανεγερθεί σε οικόπεδο επί των οποίων ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε εμπράγματο δικαίωμα που του παρέχει εξουσία χρήσεως του εν λόγω οικοπέδου και του εν λόγω κτιρίου που αποπερατώθηκε με εργασίες που ανατέθηκαν σε τρίτον μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο ΦΠΑ με βάση επιβολής την αξία του αποκτηθέντος εμπραγμάτου δικαιώματος και το κόστος αποπερατώσεως του κτιρίου, όταν ο υποκείμενος στον φόρο κατέβαλε ήδη ΦΠΑ επί της εν λόγω αξίας και επί του εν λόγω κόστους, αλλά προέβη ήδη και σε ολική έκπτωση του ΦΠΑ.

39. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, με το συγκεκριμένο προδικαστικό ερώτημα, το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) επιθυμεί κατ' ουσίαν να λάβει διευκρινίσεις επί του περιεχομένου της αποφάσεως Gemeente Vlaardingen¹⁴. Η απόφαση αυτή αφορούσε μια περίπτωση ανάλογη με την προκείμενη, στην οποία ένας δήμος είχε αναθέσει σε τρίτον τη μετατροπή γηπέδων αθλοπαιδιών τα οποία είχε στην κυριότητά του και τα οποία εκμίσθωσε στη συνέχεια, πράξη που απαλλάσσεται του ΦΠΑ. Στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι δύο προαναφερθείσες διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν απαγορεύουν, σε περίπτωση χρησιμοποίησης από υποκείμενο στον φόρο, για τις ανάγκες μιας οικονομικής δραστηριότητας απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ, εκτάσεων γης των οποίων αυτός έχει την κυριότητα και τις οποίες μετατρέπει αναθέτοντας τις σχετικές εργασίες σε τρίτον, να βαρύνεται η χρησιμοποίηση αυτή με ΦΠΑ έχοντα ως βάση επιβολής το άθροισμα της αξίας της γης και των εξόδων μετατροπής των εκτάσεων αυτών, υπό την προϋπόθεση όμως ότι ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο δεν έχει ακόμη καταβάλει ΦΠΑ επί της ως άνω αξίας και επί των εν λόγω εξόδων¹⁵.

40. Με το ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου επιδιώκεται, κατ' ουσίαν, να αποσαφηνιστεί το περιεχόμενο της φράσεως «δεν έχει ακόμη καταβάλει ΦΠΑ επί της ως άνω αξίας και επί των εν λόγω εξόδων», την οποία χρησιμοποίησε το Δικαστήριο στην εν λόγω απόφαση και, ειδικότερα, να διευκρινιστεί αν από τη βάση επιβολής του ΦΠΑ πρέπει να αποκλειστούν στοιχεία του κόστους —εν προκειμένω η αξία του δικαιώματος επιφανείας και το κόστος των εργασιών αποπερατώσεως του κτιρίου— για τα οποία ο υποκείμενος στον φόρο κατέβαλε ΦΠΑ, αλλά προέβη και στην ολική έκπτωσή του.

41. Ενώ η Oudeland και η Ολλανδική Κυβέρνηση συμφωνούν ότι, αν έχει εκπεσθεί ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε για τα στοιχεία κόστους της εσωτερικής παραδόσεως, δεν υφίσταται διπλή ουσιαστικά φορολόγηση ούτε επαναλαμβανόμενη φορολόγηση και άρα τα εν λόγω στοιχεία μπορούν να περιληφθούν στη βάση επιβολής φόρου της ως άνω παραδόσεως, αντιθέτως, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι τα άρθρα 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', και 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δεν έχουν καν εφαρμογή στα πραγματικά περιστατικά της προκείμενης υποθέσεως, στο μέτρο που η Oudeland είχε ήδη καταβάλει ΦΠΑ επί της παραδόσεως αυτής και επί των εργασιών αποπερατώσεως του κτιρίου. Κατά την Επιτροπή, προκειμένου να τακτοποιηθεί η κατάσταση της Oudeland από απόψεως ΦΠΑ, πρέπει να εφαρμοστεί ο μηχανισμός διακανονισμού των εκπτώσεων που προβλέπεται στο άρθρο 20 της έκτης οδηγίας.

42. Επιβάλλεται, προκαταρκτικώς, να εξεταστεί το ζήτημα της εφαρμογής, την οποία αμφισβητεί η Επιτροπή, των διατάξεων που αφορούν τη φορολόγηση των εσωτερικών παραδόσεων σε μια περίπτωση όπως η επίμαχη. Με βάση το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας και τη σχετική νομολογία, η εφαρμογή των διατάξεων αυτών εξαρτάται από την πλήρωση τριών

14 — Όπ.π.

15 — Όπ.π. (σκέψη 37 και διατακτικό της αποφάσεως).

σωρευτικών προϋποθέσεων¹⁶. Πρώτον, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει αποκτήσει το αγαθό στο πλαίσιο της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, συμπεριλαμβανομένης της περιπτώσεως κατά την οποία διέθεσε τα υλικά ή το έδαφος για την κατασκευή ακινήτου από τρίτον. Δεύτερον, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει χρησιμοποιήσει το εν λόγω αγαθό για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του. Τρίτον, η απόκτηση του αγαθού αυτού εξ ολοκλήρου από άλλον υποκείμενο στον φόρο δεν θα είχε δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική έκπτωση του ΦΠΑ. Εφόσον πληρούνται οι τρεις αυτές προϋποθέσεις, τότε η χρησιμοποίηση του αγαθού για τις ανάγκες της επιχειρήσεως πρέπει να αντιμετωπισθεί ως φορολογητέα παροχή¹⁷.

43. Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει, συγκεκριμένα, αν, εν προκειμένω, πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις. Ωστόσο, κανένα στοιχείο της δικογραφίας δεν φαίνεται να αντιμάχεται το συμπέρασμα αυτό, ενώ τόσο το αιτούν δικαστήριο όσο και οι διάδικοι της κύριας δίκης αποδέχονται την εφαρμογή, στην προκείμενη περίπτωση, της επίμαχης διατάξεως. Καταρχάς, το κτίριο αποκτήθηκε στο πλαίσιο της επιχειρήσεως, καθώς αποπερατώθηκε από τρίτον σε οικόπεδο και με υλικά που διέθεσε η Oudeland¹⁸. Έπειτα, με την εκμίσθωσή του, το αγαθό αυτό διατέθηκε για τις ανάγκες της επιχειρήσεως. Επιπλέον, δεδομένου ότι το κτίριο χρησιμοποιήθηκε και για άλλους, πέρα από φορολογητέες πράξεις, σκοπούς, δεν θα ήταν δυνατή η ολική έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών αν το κτίριο είχε αποκτηθεί εξ ολοκλήρου από άλλον υποκείμενο στον φόρο.

44. Εφόσον η πράξη μπορεί να υπαχθεί στις σχετικές με τη φορολόγηση των εσωτερικών παραδόσεων διατάξεις, η επιβολή ΦΠΑ επί της πράξεως αυτής πρέπει κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου να χωρήσει ως εξής.

45. Καταρχάς, ο καταβληθείς από τον υποκείμενο στον φόρο ΦΠΑ επί των εισροών λόγω της αποκτήσεως αγαθών για τις ανάγκες της εκροής, η οποία συνίσταται στη χρησιμοποίηση του ακινήτου, πρέπει να γεννά, στο σύνολό του, δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου αυτού κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας¹⁹. Ως εκ τούτου, ορθώς η Oudeland κατέβαλε και στη συνέχεια εξέπεσε τον ΦΠΑ επί του κόστους της συστάσεως του δικαιώματος επιφανείας και της αποπερατώσεως του κτιρίου.

46. Έπειτα, η χρησιμοποίηση του αγαθού συνιστά πράξη που επίσης υπόκειται στον ΦΠΑ και το ποσό του ΦΠΑ το οποίο οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο λόγω αυτής πρέπει να υπολογιστεί, σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, βάσει της συνολικής αξίας εκάστου στοιχείου, με δεδομένο ότι δεν επιτρέπεται να έχει ήδη εισπραχθεί ΦΠΑ επί των ως άνω στοιχείων²⁰.

47. Σε αυτό ακριβώς το σημείο ανακύπτει το ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου. Στο μέτρο που η Oudeland κατέβαλε ήδη ΦΠΑ επί της συστάσεως του δικαιώματος επιφανείας και επί των εργασιών αποπερατώσεως του κτιρίου, αλλά προέβη και στην έκπτωσή του, μπορούν αυτά τα στοιχεία του κόστους του διατεθέντος αγαθού να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής ΦΠΑ για τη διάθεση του εν λόγω αγαθού, το οποίο αποτελεί αντικείμενο εσωτερικής παραδόσεως;

48. Στην απόφαση Gemeente Vlaardingen, το Δικαστήριο υπογράμμισε ότι η δυνατότητα εξομοιώσεως μιας εσωτερικής παραδόσεως προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας δεν μπορεί να χρησιμοποιείται για να επιβάλλεται ΦΠΑ επί της αξίας αγαθών τα οποία ο υποκείμενος στον φόρο έθεσε στη διάθεση τρίτου που τους προσδίδει την τελική τους μορφή ή τα βελτιώνει, εφόσον ο εν λόγω υποκείμενος

16 — Βλ., συναφώς, τις προτάσεις της γενικής εισαγγελέα E. Sharpston στην υπόθεση Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:267, σημεία 60 έως 62), τις οποίες το Δικαστήριο μνημόνευσε ρητώς στη σκέψη 32 της αποφάσεώς του Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

17 — Όπ.π. (σημείο 61).

18 — Πρόκειται για περίπτωση παρόμοια με αυτήν την οποία αφορούσαν οι υποθέσεις Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) και Gemeente 's Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

19 — Απόφαση Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, σκέψη 34).

20 — Απόφαση Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, σκέψη 35), η οποία μνημονεύει την απόφαση Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, σκέψεις 28 έως 33).

στον φόρο είχε ήδη καταβάλει ΦΠΑ επί της ως άνω αξίας, στο πλαίσιο προηγούμενης φορολογήσεως²¹. Το Δικαστήριο εξήγησε ότι μια τέτοια φορολόγηση θα ήταν ασυμβίβαστη, καταρχάς, προς το ουσιώδες χαρακτηριστικό του ΦΠΑ κατά το οποίο ο φόρος αυτός επιβάλλεται επί της προστιθεμένης αξίας των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών, ο δε οφειλόμενος για κάθε εμπορική συναλλαγή φόρος υπολογίζεται μετά την έκπτωση εκείνου που καταβλήθηκε κατά την προηγούμενη συναλλαγή. Επιπλέον, μια τέτοια φορολόγηση θα ήταν ασυμβίβαστη και προς τον σκοπό της εν λόγω δυνατότητας εξομοίωσης, που είναι, ασφαλώς, να παράσχει τη δυνατότητα στα κράτη μέλη να επιβάλλουν ΦΠΑ επί της χρησιμοποιήσεως αγαθών για δραστηριότητες που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, όχι όμως να επιτρέψει στα κράτη αυτά να επιβάλλουν επανειλημμένως ΦΠΑ επί του ίδιου μέρους της αξίας των αγαθών αυτών²².

49. Όπως υποστηρίζουν, κατ' ουσίαν, η Oudeland και η Ολλανδική Κυβέρνηση, από το ανωτέρω σκεπτικό προκύπτει ότι μέλημα του Δικαστηρίου ήταν η αποτροπή της σωρευτικής φορολογήσεως, δηλαδή της διπλής ουσιαστικής, και όχι απλώς τυπικής, φορολογήσεως. Ωστόσο, δεν υφίσταται επαναλαμβανόμενη φορολόγηση αν, σύμφωνα με το ουσιώδες χαρακτηριστικό του συστήματος ΦΠΑ, το οποίο μνημονεύει το Δικαστήριο, έχει εκπεσθεί ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των στοιχείων κόστους τα οποία περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής φόρου της εσωτερικής παραδόσεως. Μόνον όταν ο ΦΠΑ επί των στοιχείων αυτών εξακολουθεί να βαρύνει, ελλείψει εκπτώσεως, τον υποκείμενο στον φόρο πρέπει τα στοιχεία αυτά να μην λαμβάνονται υπόψη στη βάση επιβολής φόρου της εσωτερικής παραδόσεως.

50. Η ορθότητα της ερμηνείας αυτής επιβεβαιώνεται, εξάλλου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου. Ειδικότερα, αφενός, στην εν λόγω απόφαση *Gemeente 's-Hertogenbosch*, το Δικαστήριο δεν χρησιμοποίησε πλέον τον όρο «καταβλήθηκε», αλλά διευκρίνισε ότι δεν επιτρέπεται να έχει ήδη «εισπραχθεί» ΦΠΑ επί των στοιχείων που πρόκειται να περιληφθούν στη βάση επιβολής του φόρου²³. Αφετέρου δε, πιο πρόσφατα, στην απόφαση *Property Development Company*²⁴, το Δικαστήριο τόνισε ότι, «σε καμία περίπτωση, στη βάση επιβολής του φόρου την οποία αφορά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δεν περιλαμβάνεται αξία επί της οποίας ο υποκείμενος στον φόρο κατέβαλε ήδη τον ΦΠΑ χωρίς να μπορέσει να τον εκπέσει στη συνέχεια»²⁵. Εκ τούτων έπεται ότι οι αξίες επί των οποίων ο υποκείμενος στον φόρο κατέβαλε ήδη ΦΠΑ, αλλά τον εξέπεσε, μπορούν όντως να περιληφθούν στην εν λόγω βάση επιβολής φόρου.

51. Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, έχει καταβληθεί ΦΠΑ επί της συστάσεως του δικαιώματος επιφανείας καθώς και επί της αποπερατώσεως του κτιρίου δεν εμποδίζει τα εν λόγω στοιχεία κόστους να περιληφθούν στη βάση επιβολής φόρου της παραδόσεως κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, στο μέτρο που ο ΦΠΑ επί των στοιχείων αυτών έχει εκπεσθεί.

52. Πρέπει ακόμα να επισημανθεί ότι, δεδομένου ότι το ακίνητο διατίθεται μόνον εν μέρει (στην επίμαχη στην κύρια δίκη περίπτωση, σε ποσοστό 87,5 % του εμβαδού του κτιρίου) για δραστηριότητες απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ, η έκπτωση του ΦΠΑ αποκλείεται μόνο κατά το αντίστοιχο ποσοστό. Κατά τα λοιπά, στον βαθμό που τα οικεία αγαθά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες φορολογητέων πράξεων, δηλαδή σε ποσοστό 12,5 % του εμβαδού του εν λόγω κτιρίου, η Oudeland επιτρέπεται καταρχήν, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 17, παράγραφοι 2 και 5, της έκτης οδηγίας, να εκπέσει από τον οφειλόμενο φόρο τον ΦΠΑ που κατέβαλε για την εσωτερική παράδοση²⁶.

21 — C-299/11, EU:C:2012:698, σκέψη 32. Η υπογράμμιση δική μου.

22 — Όπ.π.

23 — Απόφαση *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, σκέψη 35, η οποία μνημονεύεται και αναπαράγεται στο σημείο 46 των παρουσών προτάσεων).

24 — C-16/14, EU:C:2015:265.

25 — Όπ.π. (σκέψη 42).

26 — Απόφαση *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, σκέψη 36).

53. Πρέπει περαιτέρω να απορριφθεί το επιχείρημα με το οποίο η Επιτροπή, μνημονεύοντας ρητώς την απόφαση Gemeente Leusden και Holin Groep²⁷, υποστηρίζει ότι, προκειμένου να τακτοποιηθεί η κατάσταση της Oudeland από απόψεως ΦΠΑ, πρέπει να εφαρμοστεί ο μηχανισμός διακανονισμού των εκπτώσεων που προβλέπεται στο άρθρο 20 της έκτης οδηγίας και, ιδίως, στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού.

54. Στην απόφαση Gemeente Leusden και Holin Groep, το Δικαστήριο επισήμανε ότι η κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας εξομοίωση με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας και ο κατά το άρθρο 20, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας διακανονισμός του ΦΠΑ για τα επενδυτικά αγαθά είναι δύο μηχανισμοί που έχουν το ίδιο *οικονομικό αποτέλεσμα*, δηλαδή το να αναγκάσουν τον υποκείμενο στον φόρο να πληρώσει τα ποσά που αντιστοιχούν σε εκπτώσεις στις οποίες δεν είχε δικαίωμα να προβεί, αλλά για τα οποία ο τρόπος πληρωμής είναι διαφορετικός. Συγκεκριμένα, ενώ το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προϋποθέτει μια εφάπαξ πληρωμή, το άρθρο 20, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας προβλέπει, όσον αφορά τα επενδυτικά αγαθά, διακανονισμούς που επιμερίζονται σε πολλά έτη²⁸.

55. Ωστόσο, από την ίδια απόφαση προκύπτει ότι οι δύο μηχανισμοί, μολοντί έχουν το ίδιο οικονομικό αποτέλεσμα, δεν επιδιώκουν τον ίδιο σκοπό. Ειδικότερα, μόνον η διάταξη του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας αφορά τη διάθεση, από τον υποκείμενο στον φόρο, ενός αγαθού για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του. Επομένως, σε περίπτωση που έχει εφαρμογή η διάταξη αυτή, μόνον το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας δύναται να χρησιμεύσει ως βάση για να απαιτηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο να πληρώσει ποσά που αρχικώς είχαν εκπέσει για ένα ακίνητο το οποίο αποτελούσε το αντικείμενο απαλλασσομένης μισθώσεως²⁹.

56. Υπό το φως όλων των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα ότι τα άρθρα 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', και 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι η διάθεση από έναν υποκείμενο στον φόρο, για τις ανάγκες οικονομικής δραστηριότητας απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ, κτιρίου που έχει ανεγερθεί σε οικοπέδο επί των οποίων ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε εμπράγματο δικαίωμα που του παρέχει εξουσία χρήσεως του εν λόγω οικοπέδου και του εν λόγω κτιρίου που αποπερατώθηκε με εργασίες που ανατέθηκαν σε τρίτον μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο ΦΠΑ με βάση επιβολής την αξία του αποκτηθέντος εμπραγμάτου δικαιώματος και το κόστος αποπερατώσεως του κτιρίου, όταν ο υποκείμενος στον φόρο κατέβαλε ήδη ΦΠΑ επί της εν λόγω αξίας και επί του εν λόγω κόστους, αλλά προέβη ήδη και σε ολική έκπτωση του ΦΠΑ.

Γ — Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

57. Με το δεύτερο προδικαστικό του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, το Δικαστήριο αν σε μια περίπτωση όπως η επίμαχη, όπου ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε το οικοπέδο με το υπό ανέγερση κτίσμα με τη σύσταση εμπραγμάτου δικαιώματος, το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι η αξία του εν λόγω εμπραγμάτου δικαιώματος, η οποία πρέπει να περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου παραδόσεως κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας, πρέπει να αντιστοιχεί στη συνολική αξία των ετήσιων εδαφονομιών —δηλαδή στη συνολική αξία των από έτος σε έτος οφειλόμενων ποσών καθ' όλη τη διάρκεια ισχύος του εμπραγμάτου δικαιώματος— ή άλλως στην αξία των οφειλόμενων με βάση το ετήσιο εδαφονόμιο ποσών για την εναπομένουσα διάρκεια ισχύος του δικαιώματος επιφανείας ή άλλως στην αξία των ήδη απαιτητών ετήσιων εδαφονομιών.

27 — C-487/01 και C-7/02 (EU:C:2004:263, μεταξύ άλλων, σκέψεις 90 επ.).

28 — Όπ.π. (σκέψεις 90 και 91). Η υπογράμμιση δική μου.

29 — Όπ.π. (σκέψη 92 και, a contrario, σκέψη 93).

58. Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί, καταρχάς, ότι η έκτη οδηγία δεν περιέχει κανόνα σχετικά με τη βάση επιβολής φόρου επί των αναφερόμενων στο άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', εμπραγμάτων δικαιωμάτων. Εκτιμά, αφενός, ότι μπορεί να γίνει δεκτό ότι η αξία των διαδοχικώς οφειλόμενων ποσών για την απόκτηση δικαιώματος επιφανείας δεν εμπίπτει στο κόστος του ακινήτου, διότι τα εν λόγω ποσά αποτελούν την αντιπαροχή ενός προσωρινού δικαιώματος χρήσεως και οφείλονται από τον αποκτώντα όχι εφάπαξ κατά τον χρόνο απόκτησεως του δικαιώματος αυτού, αλλά τμηματικά επί σειρά ετών.

59. Ωστόσο, αφετέρου, όταν το κράτος μέλος, όπως το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, έκανε χρήση της δυνατότητας εξομοιώσεως ενός εμπραγμάτου δικαιώματος με ενσώματο αγαθό και όταν, δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας, η σύσταση τέτοιου εμπραγμάτου δικαιώματος και η μεταβίβασή του κατά τη διάρκεια ισχύος του δεν συνεπάγονται φόρο που οφείλεται με βάση το χρονικό διάστημα χρήσεως του ακινήτου και τις καταβλητέες περιοδικές πληρωμές, αλλά άπαξ οφειλόμενο φόρο επί του συνόλου των ποσών που συμφωνήθηκαν για όλο το χρονικό διάστημα ή για το εναπομένον χρονικό διάστημα (υπό μορφή «κεφαλαιοποιημένου εδαφονομίου»), αυτό ενδέχεται να έχει ως συνέπεια ότι, κατά τον χρόνο της παραδόσεως στην οποία αναφέρεται το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο η, του νόμου περί ΦΠΑ, το κόστος πρέπει να περιλαμβάνει την αξία των οφειλόμενων βάσει του εδαφονομίου ποσών. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επίσης σχετικά με τη συμβατότητα μιας τέτοιας εθνικής ρυθμίσεως προς το άρθρο 10, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

60. Η Oudeland εκτιμά ότι τα μελλοντικά εδαφονόμια δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό του κόστους με το οποίο επιβαρύνθηκε ο υποκείμενος στον φόρο, στο μέτρο που το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ορίζει ρητώς ότι το κόστος πρέπει να προσδιορίζεται κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της εσωτερικής παραδόσεως. Αντιθέτως, η Ολλανδική Κυβέρνηση εκτιμά ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη η κεφαλαιοποιημένη αξία των εδαφονομιών για όλη τη διάρκεια ισχύος του δικαιώματος επιφανείας, η οποία αποτελεί την αξία της συνολικής αντιπαροχής του δικαιώματος επιφανείας, όπως συμφωνήθηκε μεταξύ των μερών κατά τη σύσταση του δικαιώματος αυτού.

61. Καταρχάς, πρέπει να υπομνησθεί ότι ο κανόνας τον οποίο θέτει το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, κατά τον οποίο η βάση επιβολής του φόρου για τις πράξεις τις οποίες αφορά, μεταξύ άλλων, το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής αποτελείται από «την τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρομοίων αγαθών ή, ελλείψει τιμής αγοράς, το κόστος των αγαθών κατά τον χρόνο πραγματοποίησεως των εν λόγω πράξεων», παρεκκλίνει από τον γενικό κανόνα του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής, κατά τον οποίο η βάση επιβολής του φόρου για τις υποκείμενες σε ΦΠΑ πράξεις αποτελείται από την αντιπαροχή για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των οικείων πράξεων³⁰.

62. Επιπλέον, από το εν λόγω άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι, μόνον ελλείψει τιμής αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών, η βάση επιβολής του φόρου για διάθεση κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας αποτελείται από την «τιμή κόστους», η οποία προσδιορίζεται κατά τον χρόνο πραγματοποίησεως της πράξεως³¹.

30 — Βλ. απόφαση *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, σκέψεις 33 και 34) καθώς και, κατ' αναλογία, όσον αφορά τα άρθρα 73 και 74 της οδηγίας 2006/112, απόφαση *Marinov* (C-142/12, EU:C:2013:292, σκέψη 31). Ειδικότερα, οι πράξεις τις οποίες αφορά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας συνίστανται, μεταξύ άλλων, σε διαθέσεις αγαθών που αποκτήθηκαν στο πλαίσιο της επιχειρήσεως για οικονομική δραστηριότητα απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ. Σε όλες τις περιπτώσεις εξομοιώσεως με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας, ο υποκείμενος στον φόρο δεν λαμβάνει καμία πραγματική αντιπαροχή ικανή να αποτελέσει βάση επιβολής φόρου για τον υπολογισμό ΦΠΑ, με συνέπεια να είναι αδύνατη η εφαρμογή του γενικού κανόνα που θέτει το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας.

31 — Απόφαση *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, σκέψη 37).

Το κριτήριο του κόστους είναι συνεπώς ένα κριτήριο προσδιορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου το οποίο θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως «διπλά επικουρικό», διότι έχει εφαρμογή μόνον όταν δεν εφαρμόζεται ούτε το γενικό κριτήριο της αντιπαροχής ούτε το επικουρικό κριτήριο της τιμής αγοράς του αγαθού ή ανάλογων αγαθών³².

63. Όπως επισήμανα στο σημείο 33 των παρουσών προτάσεων, κατά το αιτούν δικαστήριο, στο μέτρο που δεν αμφισβητείται ότι, εν προκειμένω, δεν υφίσταται τιμή αγοράς αγαθού ανάλογου με το ακίνητο, το εφαρμοστέο κριτήριο για τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής φόρου για την επίμαχη διάθεση είναι το κόστος.

64. Η νομολογία παρέχει ορισμένα διευκρινιστικά στοιχεία όσον αφορά την εφαρμογή του κριτηρίου αυτού. Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό του κόστους, πρέπει να εξεταστούν λεπτομερώς όλα τα στοιχεία της αξίας που διαμόρφωσαν το κόστος αυτό³³. Επιπλέον, ο προσδιορισμός της βάσεως επιβολής του φόρου κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, πρέπει να στηριχθεί στη συνολική αξία εκάστου των στοιχείων που λαμβάνονται υπόψη³⁴. Έπειτα, από το ίδιο το γράμμα της διατάξεως προκύπτει ότι το κόστος προσδιορίζεται κατά τον χρόνο πραγματοποίησεως της φορολογητέας πράξεως, δηλαδή κατά τον χρόνο της χρησιμοποιήσεως του αγαθού για την φοροαπαλλασσόμενη δραστηριότητα³⁵.

65. Επιπλέον, όπως επισημαίνει ορθώς η Ολλανδική Κυβέρνηση, η διάταξη του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, όταν εφαρμόζεται ενόψει του προσδιορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου για μια διάθεση κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας, πρέπει να ερμηνεύεται υπό το φως του ειδικού σκοπού τον οποίο επιδιώκει η τελευταία διάταξη, όπως αυτός αναλύεται στα σημεία 34 έως 36 των παρουσών προτάσεων, δηλαδή του σκοπού αποτροπής των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού με την εξασφάλιση της ίσης μεταχειρίσεως των φορολογουμένων, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

66. Τέλος, πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι, εν προκειμένω, δυνάμει της εθνικής διατάξεως που θεμελιώνεται στο άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας³⁶, η σύσταση του δικαιώματος επιφανείας εξομοιώθηκε με παράδοση αγαθού.

67. Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι, προκειμένου να εξασφαλιστεί η ίση μεταχείριση των φορολογουμένων, ο προσδιορισμός του συνολικού κόστους για τη φορολόγηση της διαθέσεως του αγαθού που αποκτήθηκε στο πλαίσιο της επιχειρήσεως για φοροαπαλλασσόμενη δραστηριότητα πρέπει να επιδιώκει την υπαγωγή του ενδιαφερομένου, εν προκειμένω της Oudeland, στην ίδια φορολογική επιβάρυνση με αυτήν την οποία θα υφίστατο και ο κύριος ανταγωνιστής που τυχόν ασκεί την ίδια φοροαπαλλασσόμενη δραστηριότητα με αγαθό (εν προκειμένω το οικόπεδο και το αποπερατωθέν κτίριο) επί του οποίου απέκτησε δικαίωμα επιφανείας και για το οποίο κατέβαλε ΦΠΑ που όμως δεν δύναται να εκπέσει, διότι η δραστηριότητα για την οποία χρησιμοποιεί το εν λόγω αγαθό είναι φοροαπαλλασσόμενη.

68. Σε μια περίπτωση όπως η επίμαχη, το συνολικό κόστος απαρτίζεται, αφενός, από τη συνολική αξία του κόστους των εργασιών αποπερατώσεως του κτίσματος και, αφετέρου, από τη συνολική αξία του κόστους συστάσεως του δικαιώματος επιφανείας (επί του οικοπέδου και επί του υπό ανέγερση κτίσματος) η οποία προσδιορίζεται κατά τον χρόνο διαθέσεως του κτίσματος για την φοροαπαλλασσόμενη δραστηριότητα. Ωστόσο, κατά τη γνώμη μου, η τελευταία αυτή αξία αντιστοιχεί

32 — Βλ., όσον αφορά το κριτήριο του κόστους, σκέψεις που περιλαμβάνονται στο σημείο 39 των προτάσεων της γενικής εισαγγελέα E. Sharpston στην υπόθεση Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:152).

33 — Απόφαση Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, σκέψη 40 in fine).

34 — Βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, σκέψη 28), και Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, σκέψη 35).

35 — Βλ. απόφαση Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, σκέψη 30).

36 — Δηλαδή του άρθρου 3, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ (βλ. σημείο 14 των παρουσών προτάσεων).

προς την (κεφαλαιοποιημένη) αξία των έτι οφειλόμενων, κατά τον χρόνο της διαθέσεως του αγαθού, ποσών με βάση το ετήσιο εδαφονόμιο. Ειδικότερα, η αξία αυτή αντιστοιχεί προς το κόστος με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο κύριος ανταγωνιστής —ενόψει της ασκήσεως της ίδιας φοροαπαλλασσόμενης δραστηριότητας— προκειμένου να μπορέσει να συστήσει επί του ακινήτου δικαίωμα επιφανείας με διάρκεια αντίστοιχη προς αυτήν του εμπραγμάτου δικαιώματος που έχει ο ενδιαφερόμενος επί του ακινήτου κατά τον χρόνο της διαθέσεως του τελευταίου για την φοροαπαλλασσόμενη δραστηριότητα.

69. Συναφώς, επιβάλλεται να υπομνησθεί ότι χαρακτηριστικό της συστάσεως δικαιώματος επιφανείας, εμπραγμάτου δικαιώματος με προέλευση από το ρωμαϊκό δίκαιο, είναι ότι παρέχει στον δικαιούχο, για ορισμένη χρονική διάρκεια και έναντι αντιπαροχής, δικαίωμα απολάυσεως του πράγματος ίδιο με αυτό του κυρίου, κατ' αποκλεισμό κάθε άλλου προσώπου από την απόλαυση του δικαιώματος αυτού, καθώς και ότι ο πάροχος καθίσταται κύριος των βελτιώσεων και των κατασκευών που πραγματοποιήσει ο δικαιούχος κατά τη διάρκεια ισχύος του δικαιώματος³⁷. Ο τρόπος πληρωμής της αντιπαροχής συμφωνείται μεταξύ των μερών και μπορεί να συνίσταται σε εφάπαξ καταβολή ή σε τμηματική ανά διαστήματα καταβολή (όπως εν προκειμένω υπό μορφή ετήσιων εδαφονομίων).

70. Δεδομένου ότι ουσιώδες στοιχείο του δικαιώματος επιφανείας είναι η περιορισμένη χρονική διάρκεια ισχύος του δικαιώματος, είναι σαφές ότι η συνολική αξία της συστάσεως ενός τέτοιου δικαιώματος είναι ανάλογη με τη διάρκεια ισχύος του οικείου δικαιώματος. Κατά συνέπεια, η αξία αυτή μειώνεται με την πάροδο του χρόνου.

71. Επομένως, αν για παράδειγμα η Oudeland είχε διαθέσει το αποπερατωθέν κτίσμα για την φοροαπαλλασσόμενη δραστηριότητα δέκα χρόνια μετά τη σύσταση του εικοσαετούς διάρκειας δικαιώματος επιφανείας, ο κύριος ανταγωνιστής, για τον οποίο έγινε λόγος στο σημείο 67 των παρουσών προτάσεων, θα ήταν ένας υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, προκειμένου να ασκήσει τη φοροαπαλλασσόμενη δραστηριότητα της εκμισθώσεως, θα έπρεπε να αποκτήσει δικαίωμα επιφανείας (επί του οποίου θα κατέβαλλε ΦΠΑ χωρίς δυνατότητα εκπτώσεως στη συνέχεια) μόνο για χρονικό διάστημα δέκα ετών. Σε μια τέτοια περίπτωση, θα ήταν αδικαιολόγητο να υποχρεωθεί ο ενδιαφερόμενος που προβαίνει σε διάθεση κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας (στο παράδειγμά μας, η Oudeland) να καταβάλει ΦΠΑ επί της αξίας του συνόλου των εδαφονομίων που συμφωνήθηκαν για τη συνολική διάρκεια ισχύος του δικαιώματος επιφανείας. Πράγματι, η αξία αυτή δεν θα αντιστοιχούσε προς το κόστος του δικαιώματος επιφανείας *κατά τον χρόνο της διαθέσεως*.

72. Με βάση τις σκέψεις αυτές, φρονώ, αφενός, αντίθετα προς όσα υποστηρίζει η Ολλανδική Κυβέρνηση, ότι η κεφαλαιοποιημένη αξία των εδαφονομίων για όλη τη διάρκεια ισχύος του δικαιώματος επιφανείας δεν δύναται να αντιστοιχεί προς τη συνολική αξία του κόστους του δικαιώματος επιφανείας κατά τον χρόνο της διαθέσεως του ακινήτου³⁸. Αυτό συμβαίνει μόνον όταν η διάθεση του ακινήτου πραγματοποιείται κατά τον χρόνο συστάσεως του δικαιώματος επιφανείας.

37 — Βλ. απόφαση «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:506, σκέψη 55), η οποία αφορούσε το δικαίωμα επικαρπίας, το οποίο είναι επίσης εμπράγματο δικαίωμα όπως και το δικαίωμα επιφανείας. Μολονότι δεν είναι απαραίτητο, κατά τη γνώμη μου, να αναλύσω τις διαφορές ή τις ομοιότητες μεταξύ του δικαιώματος επιφανείας και της εκμισθώσεως ακινήτων, αρκούμε στην επισήμανση ότι μια θεμελιώδης διαφορά μεταξύ αυτών των δύο εννόμων καταστάσεων, η οποία μπορεί να δικαιολογήσει τη διαφορετική φορολογική τους μεταχείριση, έγκειται στο γεγονός ότι η σύσταση δικαιώματος επιφανείας ως εμπραγμάτου δικαιώματος δύναται κατά το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας να εξομοιωθεί με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας, ενώ αυτό δεν είναι δυνατόν για την εκμίσθωση.

38 — Σύμφωνα με όσα επισήμανα στο σημείο 67 των παρουσών προτάσεων, δεν μπορώ να συμπεριστώ την προσέγγιση της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, κατά την οποία ο κύριος ανταγωνιστής είναι υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί την ίδια φοροαπαλλασσόμενη δραστηριότητα έχοντας αποκτήσει την κυριότητα του ακινήτου εξ ολοκλήρου από τρίτον. Ειδικότερα, η αξία αποκτήσεως δικαιώματος επιφανείας επί ενός πράγματος είναι αναγκαστικά κατώτερη από την αξία αποκτήσεως κυριότητας επί του ίδιου πράγματος. Συνεπώς, οι εν λόγω αξίες δεν είναι συγκρίσιμες.

73. Αφετέρου, με βάση τις ίδιες σκέψεις, είμαι της γνώμης ότι, αντίθετα προς όσα προβάλλει η Oudeland, το κόστος του δικαιώματος επιφανείας δεν μπορεί να αντιστοιχεί αποκλειστικά προς την αξία των ήδη καταβληθέντων εδαφονομιών. Ειδικότερα, η αξία αυτή δεν αντιστοιχεί προς την αξία του δικαιώματος επιφανείας κατά τον χρόνο της διαθέσεως του ακινήτου. Συναφώς, αντίθετα προς όσα υποστηρίζει η Oudeland, το γεγονός ότι το τίμημα του κόστους δεν καταβλήθηκε ακόμα στο σύνολό του δεν είναι κρίσιμο για τον προσδιορισμό του κόστους αυτού, το οποίο πρέπει να νοηθεί ως το κόστος με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο κύριος ανταγωνιστής που μνημονεύθηκε στο σημείο 67 των παρουσών προτάσεων.

74. Όσον αφορά, τέλος, τις αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου σχετικά με τη συμβατότητα προς το άρθρο 10, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας της ολλανδικής ρυθμίσεως που προβλέπει ότι η σύσταση ή η μεταβίβαση του εμπραγμάτου δικαιώματος συνεπάγεται την εφάπαξ καταβολή ΦΠΑ επί του συνόλου των ποσών που συμφωνήθηκαν για όλο το χρονικό διάστημα, επισημαίνω ότι το ίδιο το αιτούν δικαστήριο βεβαιώνει ότι το ζήτημα αυτό δεν αφορά ευθέως την υπόθεση η οποία εκκρεμεί ενώπιόν του. Συνεπώς, εκτιμώ ότι το Δικαστήριο δεν χρειάζεται να ασχοληθεί οπωσδήποτε με το ζήτημα αυτό στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως. Συναφώς, περιορίζομαι στην επισημάνση ότι, εν πάση περιπτώσει, το κριτήριο που προβλέπεται από τη διάταξη στην ερμηνεία της οποίας κατατείνει το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, δηλαδή το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, είναι το κριτήριο του κόστους, οπότε η αξία που πρέπει να περιλαμβάνεται στην προβλεπόμενη από την εν λόγω διάταξη βάση επιβολής του φόρου είναι η συνολική αξία των στοιχείων του κόστους ανεξαρτήτως του συμφωνηθέντος τρόπου πληρωμής.

75. Συμπερασματικώς, φρονώ ότι στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, σε μια περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, όπου ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε το οικόπεδο με το υπό ανέγερση κτίσμα με τη σύσταση εμπραγμάτου δικαιώματος, το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι η αξία του εν λόγω εμπραγμάτου δικαιώματος, η οποία πρέπει να περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου παραδόσεως κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας, πρέπει να αντιστοιχεί προς τη συνολική αξία των ποσών που εξακολουθούν να οφείλονται, με βάση το ετήσιο εδαφονόμιο, κατά τον χρόνο της διαθέσεως του ακινήτου.

V – Πρόταση

76. Με βάση τις προεκτεθείσες σκέψεις, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υποβλήθηκαν από το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) ως ακολούθως:

- 1) Τα άρθρα 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', και 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχουν την έννοια ότι η διάθεση από έναν υποκείμενο στον φόρο, για τις ανάγκες οικονομικής δραστηριότητας απαλλασσόμενης από τον φόρο προστιθέμενης αξίας, κτιρίου που έχει ανεγερθεί σε οικόπεδο επί των οποίων ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε εμπράγματο δικαίωμα που του παρέχει εξουσία χρήσεως του εν λόγω οικοπέδου και του εν λόγω κτιρίου που αποπερατώθηκε με εργασίες που ανατέθηκαν σε τρίτον μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο φόρο προστιθέμενης αξίας με βάση επιβολής την αξία του αποκτηθέντος εμπραγμάτου δικαιώματος και το κόστος αποπερατώσεως του κτιρίου, όταν ο υποκείμενος στον φόρο κατέβαλε ήδη φόρο προστιθέμενης αξίας επί της εν λόγω αξίας και επί του εν λόγω κόστους, αλλά προέβη ήδη και σε ολική έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας.
- 2) Σε μια περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, όπου ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε το οικόπεδο με το υπό ανέγερση κτίσμα με τη σύσταση εμπραγμάτου δικαιώματος, το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388 έχει την έννοια ότι η αξία του εν λόγω

εμπραγμάτου δικαιώματος, η οποία πρέπει να περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου παραδόσεως κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας, πρέπει να αντιστοιχεί προς τη συνολική αξία των ποσών που εξακολουθούν να οφείλονται, με βάση το ετήσιο εδαφονόμιο, κατά τον χρόνο της διαθέσεως του ακινήτου.