ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 4ης Οκτωβρίου 2001 *

Στην υπόθεση C-326/99,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Stichting «Goed Wonen»

και

Staatssecretaris van Financiën,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 5, παράγραφος 3, καθώς και 13, μέρος Β, στοιχείο β', και μέρος Γ, στοιχείο α', 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. εκδ. 09/001, σ. 49),

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. La Pergola (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, M. Wathelet, D. A. O. Edward, P. Jann και C. W. A. Timmermans, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs
γραμματέας: D. Louterman-Hubeau, προϊσταμένη τμήματος

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από τον M. A. Fierstra,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και H. M. H. Speyart,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του Stichting «Goed Wonen», εκπροσωπούμενου από τον G. Vos, gemachtigde, της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον J. S. van den Oosterkamp, της Γερμανικής Κυβερνήσεως,

εκπροσωπούμενης από τον W.-D. Plessing, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον H. Speyart, κατά τη συνεδρίαση της 7ης Δεκεμβρίου 2000,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 22ας Φεβρουαρίου 2001,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με απόφαση της 24ης Αυγούστου 1999, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 31 Αυγούστου, το Hoge Raad der Nederlanden υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία των άρθρων 5, παράγραφος 3, καθώς και 13, μέρος Β, στοιχείο β', και μέρος Γ, στοιχείο α', 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. εκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Τα ερωτήματα αυτά προέκυψαν στα πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Stichting «Goed Wonen», ολλανδικού ιδρύματος, και του Staatssecretaris van Financiën σχετικής με διορθωτική πράξη του επιθεωρητή, η οποία αφορούσε τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που το εν λόγω ίδρυμα είχε δηλώσει κατά την περίοδο από 1ης Απριλίου έως 30 Ιουνίου 1995.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική ρύθμιση

3 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας ορίζει το πεδίο εφαρμογής της ως εξής:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1. Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν.

2. Οι εισαγωγές αγαθών.»

4 Υπό τον τίτλο V, «Φορολογητέες πράξεις», το άρθρο 5 της έκτης οδηγίας, το οποίο τιτλοφορείται «Παράδοση αγαθών», ορίζει ότι:

«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 άγαθά:

[...]

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

[...]».

5 Κατά το άρθρο 6 της έκτης οδηγίας, το οποίο υπάγεται επίσης στον τίτλο V αυτής και το οποίο τιτλοφορείται «Παροχή υπηρεσιών»:

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

[...]»

6 Υπό τον τίτλο Χ, «Απαλλαγές», το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας, το οποίο τιτλοφορείται «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας», περιλαμβάνει τις ακόλουθες διατάξεις, οι οποίες είναι κρίσιμες για την παρούσα υπόθεση:

«[...]

Β. *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, εξαιρέσει:

1. των πράξεων παροχής καταλύματος, όπως ορίζονται από την νομοθεσία των κρατών μελών, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του ξενοδοχειακού τομέως ή άλλων τομέων παρεμφερούς χαρακτήρος, περιλαμβανομένης και της μισθώσεως κατασκηνώσεων διακοπών ή γηπέδων, διαρρυθμισμένων καταλλήλως για κατασκήνωση·

2. των μισθώσεων χώρων για την στάθμευση αυτοκινήτων·

3. των μισθώσεων εργαλείων και μηχανημάτων μονίμως εγκατεστημένων·

4. των μισθώσεων χρηματοθυρίδων.

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

[...]

Γ. *Δικαίωμα επιλογής*

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

α) μισθώσεως ακινήτων·

[...]

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, με τίτλιο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», ορίζει στην παράγραφο 2, στοιχείο α':

«Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει 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».

8 Υπό τον τίτλο XV, με τον τίτλο «Μέτρα απλοποιήσεως», το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας ορίζει:

«1. Το Συμβούλιο δύναται, προτάσει της Επιτροπής, να επιτρέπει ομοφώνως, σε κάθε κράτος μέλος τη λήψη ειδικών μέτρων, κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Τα προοριζόμενα για απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου μέτρα δεν επιτρέπεται να επηρεάζουν, παρά μόνο κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του οφειλομένου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως.

2. Το κράτος μέλος που επιθυμεί να λάβει τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 μέτρα, φέρει το ζήτημα στην Επιτροπή και παρέχει σε αυτήν κάθε στοιχείο χρήσιμο για την εκτίμηση του θέματος.

3. Η Επιτροπή ενημερώνει σχετικώς τα λοιπά κράτη μέλη εντός προθεσμίας ενός μηνός.

4. Η απόφαση του Συμβουλίου θεωρείται ότι έχει ληφθεί, εφόσον εντός διμήνου από της αναφερομένης στην παράγραφο 3 ενημερώσεως, ούτε η Επιτροπή, ούτε κράτος μέλος, ζητήσει να επιληφθεί της υποθέσεως το Συμβούλιο.

[...]»

Η εθνική νομοθεσία

9 Το άρθρο 3 του Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (νόμου περί αντικαταστάσεως του υπάρχοντος φόρου κύκλου εργασιών με φόρο κύκλου εργασιών κατά το σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας, Stbl. 1968, σ. 329), της 28ης Ιουνίου 1968, όπως τροποποιήθηκε από τον Wet ter bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (νόμο περί μέτρων καταπολεμήσεως των τεχνασμάτων των σχετικών με τα ακίνητα, Stbl. 1995, σ. 659, στο εξής: νόμος ΦΠΑ), της 18ης Δεκεμβρίου 1995, που τέθηκε σε ισχύ αναδρομικώς στις 31 Μαρτίου 1995, σκοπεί στη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο των διατάξεων του άρθρου 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Το άρθρο 3, παράγραφος 2, εδάφιο πρώτο, του νόμου ΦΠΑ ορίζει:

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

10 Το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο 5, του νόμου ΦΠΑ σκοπεί στη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο των διατάξεων του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο β', και μέρος Γ, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Ορίζει:

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

[...]

β. οι μισθώσεις (περιλαμβανομένης της αγρομισθώσεως) ακινήτων με εξαίρεση:

[...]

5. τη μίσθωση ακινήτων, πλην από κτιρίων και τμημάτων τους τα οποία χρησιμοποιούνται ως κατοικία, σε πρόσωπα που χρησιμοποιούν τα ακίνητα για σκοπούς για τους οποίους υφίσταται πλήρες ή σχεδόν πλήρες δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου βάσει του άρθρου 15, υπό την προϋπόθεση ότι ο εκμισθωτής και ο μισθωτής υποβάλλουν από κοινού σχετική αίτηση στον έφορο και επιπλέον πληρούν τις προϋποθέσεις που θα καθορισθούν με υπουργική απόφαση· ως μίσθωση ακινήτων νοείται επίσης κάθε άλλη μορφή διαθέσεως ακινήτων προς χρήση, η οποία δεν συνιστά παράδοση.»

11 Η αιτιολογική έκθεση της προτάσεως νόμου που κατέληξε στον νόμο της 18ης Δεκεμβρίου 1995 διευκρινίζει ως προς το σημείο αυτό:

«Η σχετική με τον φόρο κύκλου εργασιών νομοθεσία που εφαρμόζεται στα ακίνητα χρησιμοποιείται συνεχώς περισσότερο κατά τρόπο που δεν προέβλεψε ο νομοθέτης. Οι επιχειρήσεις που απαλάσσονται από τον φόρο κύκλου εργασιών, όπως τα νοσοκομεία, οι τράπεζες και οι ασφαλιστικές εταιρίες, καθώς επίσης και οι οντότητες που δεν αποτελούν επιχειρήσεις, όπως οι κοινότητες, προσφεύγουν — συνηθέστερα με τη βοήθεια ενός ιδρύματος ή εταιρίας που δημιουργείται επί τούτου — στο αποκαλούμενο προαιρετικό σύστημα για τις φορολογητέες μισθώσεις ακινήτων ή στα συστήματα φορολογητέας παραδόσεως ακινήτων (υπονοούνται οι δυνατότητες επιλογής του άρθρου 13, μέρος Γ, της έκτης οδηγίας, εφαρμοζόμενες σε εθνικό επίπεδο). Το αποτέλεσμα είναι ότι ο φόρος που πλήττει τα ακίνητα είναι μικρότερος — και, σε ορισμένες περιπτώσεις, πολύ μικρότερος — από αυτόν που προβλέπει [ο νόμος] [...].

Η οδηγία παρέχει τη δυνατότητα ορισμένα δικαιώματα επί ακινήτων να θεωρούνται ενσώματα αγαθά (άρθρο 5, παράγραφος 3). Δεν είναι όμως υποχρεωτικό. Κατ' αρχήν, η οδηγία θεωρεί τη σύσταση δικαιώματος, τη μεταβίβασή του κ.λπ. ως παροχή υπηρεσιών. Προκειμένου να περιοριστούν [τα καταχρηστικά τεχνάσματα σχετικά με ακίνητα] επιβάλλεται η εξαίρεση αυτών των παροχών υπηρεσιών, έτσι ώστε να μην υφίσταται δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών και η κατάργηση του ευεργετήματος ΦΠΑ. Ως προς το θέμα που μας απασχολεί εν προκειμένω, το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', της οδηγίας προβλέπει την εξαίρεση της αγρομισθώσεως και της μισθώσεως ακινήτων, χωρίς να τις συνδέει με τις αντίστοιχες έννοιες αστικού δικαίου στα κράτη μέλη. Η αναλογία με τη μίσθωση ακινήτων, όπως αυτή προτείνεται [στο τελευταίο εδάφιο του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο β', του νόμου ΦΠΑ] αντιστοιχεί στην οικονομία της οδηγίας, ιδίως διότι τα επί μέρους δικαιώματα [όπως το δικαίωμα επικαρπίας, το δικαίωμα χρήσεως κ.λπ.] για τα οποία πρόκειται εν προκειμένω παρουσιάζουν κατ' ουσίαν μία ισχυρή ομοιότητα με την αγρομίσθωση και τη μίσθωση. Τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να ορίζουν την έννοια της μισθώσεως ακινήτων που χρησιμοποιεί η οδηγία και δύνανται να απομακρύνονται από το περιεχόμενο που έχει η έννοια αυτή στο αστικό τους δίκαιο, εφόσον η οδηγία δεν παραπέμπει σε αυτό».

Η κύρια δίκη και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Το Stichting «Goed Wonen», προσφεύγον στην κύρια δίκη, διαδέχτηκε νομικώς τη Woningbouwvereniging «Goed Wonen» (ένωση με αντικείμενο την κατασκευή κατοικιών «Goed Wonen», στο εξής: ένωση GW).

13 Κατά το πρώτο τρίμηνο του 1995, τρία νέα συγκροτήματα κατοικιών προς μίσθωση παραδόθηκαν στην ένωση GW.

14 Με συμβολαιογραφικές πράξεις της 28ης Απριλίου 1995, η ένωση GW συνέστησε το ίδρυμα «De Goede Wonen» (στο εξής: ίδρυμα GW) και συνέστησε υπέρ αυτού δικαίωμα επικαρπίας για δέκα έτη επί των νέων κατοικιών αντί αντιπαροχής χαμηλότερης από το κόστος αυτών. Εξάλλου, το ίδρυμα GW, ως επικαρπωτής, εξουσιοδότησε την ένωση GW να διαχειρίζεται τις κατοικίες, να εκτελεί ή να αναθέτει την εκτέλεση μικρών και μεγάλων εργασιών συντηρήσεως, να εισπράττει και να διαχειρίζεται τα μισθώματα, να δίνει αποδείξεις για την είσπραξη των μισθωμάτων, να συνάπτει, να τροποποιεί και να καταγγέλει συμβάσεις μισθώσεως ακινήτων, να υπολογίζει τις αυξήσεις των μισθωμάτων, καθώς και να προβαίνει επ' ονόματι του επικαρπωτή σε όλες τις δικαιοπραξίες που η ένωση GW θα έκρινε δικαιολογημένες σε σχέση με την εν λόγω διαχείριση.

15 Με τη φορολογική της δήλωση για την περίοδο από 1ης Απριλίου έως 30 Ιουνίου 1995, η ένωση GW δήλωσε, αφενός, τον ΦΠΑ τον καταλογιστέο στο πρώτο ίδρυμα GW για την παροχή της επικαρπίας, ήτοι το ποσό των 645 067 ολλανδικά φιορίνια (NLG) και, αφετέρου, το ποσό του ΦΠΑ που της είχε καταλογιστεί για την κατασκευή των κατοικιών, ήτοι το ποσό των 1 285 059 NLG, το οποίο εξέπεσε ως φόρος επί των εισροών. Βάσει της δηλώσεως αυτής, το ποσό των 639 992 NLG επεστράφη στην ένωση GW.

16 Στη συνέχεια, ο έφορος επέβαλε με διορθωτική πράξη φόρο ισόποσο με το ποσό που είχε εκπέσει από την ένωση GW. Η διόρθωση αυτή επιβεβαιώθηκε με απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 1996, την οποία προσέβαλε η ένωση GW ενώπιον του Gerechtshof te Arnhem (Κάτω Χώρες). Εντούτοις, ο εν λόγω έφορος με απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1997 μείωσε αυτεπαγγέλτως τον διορθωτικό φόρο κατά 639 992 NLG, το οποίο αντιστοιχούσε στο ποσό που η εφορία είχε επιστρέψει στην ένωση GW βάσει της φορολογικής της δηλώσεως.

17 Στις 21 Αυγούστου 1997, η ένωση GW έλαβε τη νομική μορφή ιδρύματος και κατέστη το Stichting «Goed Wonen».

18 Με απόφαση της 20ής Μαΐου 1998, το Gerechtshof te Arnhem επιβεβαίωσε το νομότυπο της διορθωτικής πράξης, όπως αυτή είχε τροποποιηθεί στο μεταξύ από τον έφορο. Το Stichting «Goed Wonen» άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου κατά αυτής της αποφάσεως.

19 Όπως παρατηρεί το Hoge Raad der Nederlanden, το Gerechtshof te Arnhem έκρινε ότι η ένωση GW, δημιουργώντας το ίδρυμα GW και συστήνοντας υπέρ αυτού το δικαίωμα επικαρπίας επί των κατοικιών, δεν δημιούργησε διαφορετική κατάσταση από αυτήν στο πλαίσιο της οποίας θα εκμίσθωνε τις νεόδμητες κατοικίες η ίδια. Το ίδρυμα GW λόγω της περιορισμένης ελευθερίας δράσεως που διαθέτει, πρέπει να εξομοιωθεί με την ένωση GW, τόσο λόγω του εντελώς πρωταρχικού της ρόλου, όπως αυτός εκφράζεται με την κατά τη σύσταση του δικαιώματος επικαρπίας παρασχεθείσα στο αναιρεσείον εξουσιοδότηση, όσο και λόγω της στενής διοικητικής διαπλοκής των δύο οντοτήτων. Συνεπώς, η σύσταση της επικαρπίας δεν μπορεί να αποτελέσει οικονομική ενέργεια υποκείμενη σε επιβολή φόρου υπό την έννοια του ΦΠΑ.

20 Το Gerechtshof, εξάλλου, έκρινε ότι, ακόμη και αν το ίδρυμα GW δεν μπορούσε να εξομοιωθεί με την ένωση GW, η εκ των υστέρων επιβολή του φόρου έπρεπε να διατηρηθεί για τους ακόλουθους λόγους:

— η σύσταση ενός περιορισμένου δικαιώματος, όπως αυτό της επικαρπίας δεν αποτελεί παράδοση αγαθών υπό την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 1, στοιχείο e, του νόμου ΦΠΑ ή του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι η έννοια αυτή καλύπτει μόνο την εκχώρηση του δικαιώματος να διαθέτει κανείς αγαθό ως κύριος·

— η έκτη οδηγία δεν αποκλείει τον χαρακτηρισμό της εκχωρήσεως περιορισμένου εμπραγμάτου δικαιώματος ως παραδόσεως αγαθού, υπό τη μοναδική προϋπόθεση που θέτει το άρθρο 3, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, του νόμου ΦΠΑ·

— η σύσταση δικαιώματος επικαρπίας υπό τις προϋποθέσεις της κυρίας δίκης πρέπει να χαρακτηρισθεί «μίσθωση» κατά την έννοια του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, έτσι ώστε η απαλλαγή που προβλέπει η διάταξη αυτή να είναι εφαρμοστέα.

21 Το αιτούν δικαστήριο έκρινε ότι, κατά το μέτρο που ο πρώτος λόγος αναιρέσεως που προβάλλει το Stichting «Goed Wonen» αντικρούει την ερμηνεία του Gerechtshof te Arnhem, κατά την οποία αυτή [το Stichting «Goed Wonen»] πρέπει να εξομοιωθεί με το ίδρυμα GW, ο λόγος αυτός είναι βάσιμος. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το Hoge Raad der Nederlanden, είναι βέβαιο ότι οι νομικές πράξεις που τελέσθηκαν στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης οδήγησαν στη δημιουργία από το Stichting «Goed Wonen» ενός νέου νομικού προσώπου, διαφορετικού απ' αυτήν.

22 Ως προς το ζήτημα αν ο εθνικός νομοθέτης μπορεί να εφαρμόσει τη διάταξη του άρθρου 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας κατά τρόπον ώστε τα εμπράγματα δικαιώματα, τα οποία παρέχουν στον δικαιούχο την εξουσία χρήσεως ενός ακινήτου, να θεωρούνται ή όχι ως ενσώματα αγαθά αναλόγως με την αντιπαροχή για την εκχώρηση των δικαιωμάτων αυτών, το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται στις αρχές που προκύπτουν από την απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (Συλλογή 1990, σ. I-285, σκέψεις 8 και 9). Σύμφωνα με το αιτούν δικαστήριο, το Δικαστήριο έκρινε ότι η ανάγκη θεσπίσεως ενός κοινού συστήματος ΦΠΑ βάσει ενιαίου καθορισμού των φορολογητέων πράξεων δικαιολογεί τη λύση να θεωρείται ως «παράδοση αγαθού» η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος, ακόμη κι αν δεν συνοδεύεται από μεταβίβαση της υπό νομική έννοια κυριότητας του αγαθού.

23 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί επίσης ότι, επειδή η έκτη οδηγία δεν καθορίζει τις έννοιες της «μισθώσεως ακινήτων» και της «αγρομισθώσεως», η διαφορά στην κύρια δίκη θέτει το ζήτημα αν, το Συμβούλιο, με το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας εξέφρασε τη βούληση περιορισμού του περιεχομένου των εννοιών αυτών στα όρια που έχουν στο αστικό δίκαιο του οικείου κράτους μέλους.

24 Θεωρώντας, υπό τις συνθήκες αυτές, ότι η επίλυση της διαφοράς απαιτεί την ερμηνεία της έκτης οδηγίας, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα δύο προδικαστικά ερωτήματα:

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

2) Έχει το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', και μέρος Γ, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας την έννοια ότι ο εθνικός νομοθέτης είναι ελεύθερος να συμπεριλάβει στην έννοια "μισθώσεις ακινήτων", πέραν της μισθώσεως κατά το αστικό δίκαιο, κάθε άλλη μορφή διαθέσεως, πλην παραδόσεως, ακινήτων προς χρήση;»

Προκαταρκτική παρατήρηση

25 Επιβάλλεται, προκαταρκτικώς, η διευκρίνιση ότι τα ερωτήματα αυτά τίθενται σε σχέση με δικαιοπραξία με την οποία ο κύριος ενός ενσώματου εμπράγματου αγαθού, συνισταμένου σε ακίνητο διαιρούμενο σε περισσότερες κατοικίες, εκχωρεί σε νομικό πρόσωπο, για ορισμένο χρόνο και έναντι αντιπαροχής, το δικαίωμα κατοχής του ακινήτου ως κύριος και αποκλεισμού οποιουδήποτε άλλου προσώπου από την απόλαυση του δικαιώματος αυτού. Είναι σαφές ότι η συνομολογηθείσα αντιπαροχή για την εκχώρηση του δικαιώματος, που αφορά η κύρια δίκη, υπολείπεται του κόστους του εν λόγω ακινήτου.

Επί του πρώτου ερωτήματος

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

27 Το Stichting «Goed Wonen» υποστηρίζει ότι η σύσταση επικαρπίας υπέρ του ιδρύματος GW αποτελεί παράδοση αγαθού υποκείμενη σε ΦΠΑ, καθόσον το ίδρυμα αυτό απέκτησε την εξουσία να διαθέτει τις εν λόγω κατοικίες ως κύριος.

28 Ισχυρίζεται επίσης ότι το άρθρο 3, παράγραφος 2, του νόμου ΦΠΑ δεν συνάδει με το άρθρο 5, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας. Κατά τη γνώμη της, η διάταξη αυτή απλώς επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιλέγουν, από την πλειάδα των εμπραγμάτων δικαιωμάτων που αναγνωρίζονται από τα οικεία εθνικά δίκαια, αυτά που πρέπει να εξομοιωθούν με ενσώματα αγαθά. Αντιθέτως, η διάταξη αυτή δεν επιτρέπει στα εν λόγω κράτη να διακρίνουν βάσει του ποσού που καταβάλλεται για πράξη που αφορά τέτοια δικαιώματα.

29 Σύμφωνα με το Stichting «Goed Wonen», το κριτήριο που επέλεξε η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών συνεπάγεται ότι, ανάλογα με την καταβληθείσα αντιπαροχή, το ίδιο εμπράγματο δικαίωμα μπορεί να θεωρηθεί ως ενσώματο αγαθό σε ορισμένες περιπτώσεις, αλλά όχι σε άλλες. Εξάλλου, η καταβληθείσα αντιπαροχή, που αντιστοιχεί στο αντάλλαγμα για τη σύσταση δικαιώματος επικαρπίας ορισμένου χρόνου, είναι αναπόφευκτα κατώτερη της οικονομικής αξίας του εν λόγω ακινήτου.

30 Το Stichting «Goed Wonen» υποστηρίζει εξάλλου ότι, πριν τροποποιήσει το άρθρο 3, παράγραφος 2, του νόμου ΦΠΑ, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών έπρεπε να είχε ζητήσει την άδεια που προβλέπεται στο άρθρο 27 της έκτης οδηγίας. Το κράτος μέλος αυτό, όμως, δεν διέθετε τέτοια άδεια κατά τη θέσπιση των τροποποιήσεων της εν λόγω εθνικής διατάξεως από τον νομοθέτη. Συγκεκριμένα, η απόφαση 96/432/ΕΚ του Συμβουλίου, της 8ης Ιουλίου 1996, που επιτρέπει στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών να εφαρμόσει παρέκκλιση από το άρθρο 11 της οδηγίας 77/388 (ΕΕ ειδ. έκδ. 01/009, σ. 49), ελήφθη καθυστερημένα, αφορούσε παρέκκλιση από άλλη διάταξη της έκτης οδηγίας και, εν πάση περιπτώσει, δεν χρησιμοποιήθηκε ποτέ από το εν λόγω κράτος μέλος.

31 Η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή ισχυρίζονται ότι, συνεπεία του τεχνάσματος που αποτελεί το αντικείμενο της κυρίας δίκης, το συνολικό ποσό του ΦΠΑ που καταβλήθηκε από την ένωση GW και το ίδρυμα GW ήταν σημαντικά μικρότερο από αυτό που η εν λόγω ένωση έπρεπε να είχε καταβάλει εάν είχε ενεργήσει η ίδια ως εκμισθώτρια των κατοικιών. Στην περίπτωση αυτή, επειδή η πλειονότητα των μισθωτών ήταν αναμφίβολα ιδιώτες μη υποκείμενοι σε ΦΠΑ, η ένωση GW δεν θα μπορούσε να καταθέσει, από κοινού με αυτούς, κοινή αίτηση επιβολής φόρου σύμφωνα με τη δυνατότητα που προβλέπει το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο b, σημείο 5, του νόμου ΦΠΑ. Θα ήταν τότε εφαρμοστέα η απαλλαγή των μισθώσεων ακινήτων και η ένωση GW δεν θα μπορούσε να είχε εκπέσει τον προκαταβληθέντα κατά την κτήση των κατοικιών ΦΠΑ.

32 Συνεπώς, σύμφωνα με την Ολλανδική Κυβέρνηση και την Επιτροπή, η κατάσταση από την οποία προέκυψε η υπόθεση της κύριας δίκης εντάσσεται στην κατηγορία των τεχνασμάτων που αποσκοπούν στην τεχνητή μείωση του ΦΠΑ σε περιπτώσεις μεταβιβάσεως ακινήτων, τεχνάσματα τα οποία προσπάθησε συγκεκριμένα να αποτρέψει ο Ολλανδός νομοθέτης διά της τροποποιήσεως του νόμου ΦΠΑ που έλαβε χώρα το 1995.

33 Συναφώς, πρέπει να σημειωθεί εκ προοιμίου ότι, σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφοι 1 και 3, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ως ενσώματα αγαθά που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο «παραδόσεως» μόνο τη μεταβίβαση των εμπραγμάτων δικαιωμάτων που παρέχουν στον δικαιούχο εξουσία χρήσεως των ακινήτων. Εντούτοις, το Δικαστήριο έκρινε, με την απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 1990, C-186/89, Van Tiem (Συλλογή 1990, σ. I-4363), ότι εφόσον κράτος μέλος κάνει χρήση τέτοιας δυνατότητας, η έννοια της μεταβιβάσεως που χρησιμοποιείται στην παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου 5 πρέπει να ερμηνεύεται ως συμπεριλαμβάνουσα και τη σύσταση ενός εκ των εμπραγμάτων δικαιωμάτων που αναφέρονται στο άρθρο 3, στοιχείο β', της διατάξεως αυτής.

34 Εξάλλου, όπως ορθώς παρατηρούν η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να ασκούν το δικαίωμα επιλογής που τους παρέχει το άρθρο 5, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, ακόμη και επιβάλλοντας ορισμένες προϋποθέσεις, εφόσον αυτές δεν αλλοιώνουν ουσιωδώς τη φύση της εν λόγω επιλογής, δεδομένου ότι καμία διάταξη της έκτης οδηγίας δεν περιορίζει, με οποι-

οδήποτε τρόπο, τη σχετική διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών. Συνεπώς, αν το άρθρο 5, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας επιτρέπει την εξομοίωση προς ενσώματα αγαθά όλων των εξεταζομένων δικαιωμάτων, ή την εξομοίωση προς τέτοια αγαθά μόνο ενός ή ορισμένων από τα δικαιώματα αυτά, η εν λόγω διάταξη επιτρέπει εξίσου τον περιορισμό της εξομοιώσεως αυτής μόνο στα δικαιώματα που πληρούν τα συγκεκριμένα κριτήρια, τα οποία θέτει το οικείο κράτος μέλος.

35 Η προϋπόθεση, όμως, που θέτει το άρθρο 3, παράγραφος 2, του νόμου ΦΠΑ, σύμφωνα με την οποία η συνομολογηθείσα αντιπαροχή για τη σύσταση των δικαιωμάτων, τα οποία αφορά η εν λόγω διάταξη, προσαυξημένη κατά το φόρο κύκλου εργασιών, πρέπει να είναι τουλάχιστον ίση προς το κόστος του σχετικού ακινήτου, συνάδει με τον στόχο που θέτει η έκτη οδηγία, της διασφάλισης της πραγματικής και ακριβούς εισπράξεως του ΦΠΑ, τούτο δε ανεξαρτήτως του ότι η εν λόγω προϋπόθεση σπανίως πληρούται στην πράξη.

36 Συνεπώς, μια τέτοια προϋπόθεση δεν είναι αντίθετη προς τις διατάξεις του άρθρου 5, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας.

37 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν υφίσταται λόγος εξετάσεως της επιχειρηματολογίας του Stichting «Goed Wonen», σύμφωνα με την οποία η τροποποίηση του νόμου ΦΠΑ το 1995 συνιστά ειδικό μέτρο παρεκκλίσεως, υπό την έννοια του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας, για το οποίο χρειάζεται άδεια του Συμβουλίου.

38 Συνεπώς, στο πρώτο ερώτημα επιβάλλεται η απάντηση ότι το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε διάταξη εθνικού δικαίου, όπως το άρθρο 3, παράγραφος 2, του νόμου ΦΠΑ, η οποία εξαρτά τον χαρακτηρισμό της «παραδόσεως αγαθών» για τις πράξεις συστάσεως, μεταβιβάσεως, τροποποιήσεως, παραιτήσεως ή λόγω καταγγελίας απώλειας εμπραγμάτων δικαιωμάτων που αφορούν ακίνητα από την προϋπόθεση ότι η καταβληθείσα αντιπαροχή για τις πράξεις αυτές, προσαυξημένη κατά το ποσό του φόρου κύκλου εργασιών, είναι τουλάχιστον ίση προς την οικονομική αξία του ακινήτου, το οποίο αφορούν τα εν λόγω δικαιώματα.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

39 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ'ουσία εάν το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', και μέρος Γ, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει διάταξη εθνικού δικαίου, όπως το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο b, του νόμου ΦΠΑ, η οποία, προς τον σκοπό της εφαρμογής της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, επιτρέπει την εξομοίωση της συστάσεως, για ορισμένο χρόνο, δικαιώματος επικαρπίας επί ακινήτων με τη μίσθωση ή την αγορμίσθωση αυτών.

40 Το Stichting «Goed Wonen» και η Επιτροπή ισχυρίζονται ότι η σύσταση εμπραγμάτων δικαιωμάτων, με τα οποία ένα ακίνητο διατίθεται προς χρήση με τρόπο διαφορετικό από παράδοση, δεν εμπίπτει στις έννοιες της «μισθώσεως ακινήτων» και της «αγορμισθώσεως». Συνεπώς, κατ' αυτές, η απαλλαγή που θεσπίζει ο νόμος ΦΠΑ σε περίπτωση εκχωρήσεως δικαιώματος επικαρπίας αντιβαίνει στην έκτη οδηγία.

41 Υποστηρίζουν ότι οι περί απαλλαγής διατάξεις της έκτης οδηγίας, οι οποίες δύνανται να διακόψουν τη διαδοχική σειρά εκπτώσεων μεταξύ υποκειμένων στον φόρο, η οποία προκύπτει από το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας και, έτσι, να προκαλέσουν φορολογική επιβάρυνση λόγω αδυναμίας εκπτώσεως προκαταβληθέντος φόρου, πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς.

42 Η Επιτροπή ισχυρίζεται ιδίως ότι οι έννοιες της μισθώσεως ακινήτων και της αγορμισθώσεως, αφενός, καθώς και της επικαρπίας, αφετέρου, διαφέρουν αισθητά στα διάφορα συστήματα αστικού δικαίου που πηγάζουν από το ρωμαϊκό δίκαιο, όπως αυτά που ισχύουν στην πλειονότητα των κρατών μελών. Κατ' αρχάς, ο επικαρπωτής, πλην του δικαιώματος χρήσεως του εν λόγω αγαθού, αποκτά επίσης και το δικαίωμα να απολαμβάνει τους καρπούς του. Εξάλλου, η επικαρπία ακινήτου αποτελεί εμπράγματο δικαίωμα, ενώ η μίσθωση και η αγορμίσθωση αποτελούν ενοχικά δικαιώματα. Εξάλλου, η επικαρπία αποσβέννυται αυτοδικαίως με τον θάνατο του επικαρπωτή, ενώ η σύμβαση μισθώσεως ακινήτου συνεχίζεται, κατ' αρχήν, με τους κληρονόμους του μισθωτού. Τέλος, αντιθέτως προς την επικαρπία, το

μισθωτήριο συμβόλαιο θέτει γενικά το μίσθιο στη διάθεση του μισθωτή, προκειμένου αυτός να μπορέσει να το κατοικήσει. Συνεπώς, αποκλείεται κατ' αρχήν η υπενοικίαση του αγαθού από τον μισθωτή, εκτός αν ο κύριος την επιτρέψει εξαιρετικά, ενώ ο επικαρπωτής έχει το δικαίωμα πλήρους χρήσεως του εν λόγω αγαθού, στην οποία (χρήση) συμπεριλαμβάνεται επίσης το δικαίωμα εκμισθώσεως. Εξάλλου, μόνον η επικαρπία μπορεί να συσταθεί δωρεάν.

43 Εξάλλου, κατά την Επιτροπή, αν ο κοινοτικός νομοθέτης επιθυμούσε να απαλλάξει από τον ΦΠΑ τη σύσταση εμπραγμάτων δικαιωμάτων, τα οποία παρέχουν στον δικαιούχο εξουσία χρήσεως επί ακινήτων, θα είχε αναφερθεί ρητώς σε τέτοια δικαιώματα, όπως έπραξε με το άρθρο 4, παράγραφος 2, ή με το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, αντί να περιοριστεί στην αναφορά της μισθώσεως και της αγρομισθώσεως στο άρθρο 13 της οδηγίας αυτής.

44 Προκειμένου να κριθεί το βάσιμο της επιχειρηματολογίας αυτής, πρέπει να σημειωθεί, κατ' αρχάς, ότι η έκτη οδηγία δεν ορίζει τις έννοιες της «μισθώσεως ακινήτων» και της «αγρομισθώσεως», ούτε παραπέμπει στους αντίστοιχους ορισμούς που υπάρχουν στις εσωτερικές νομοθεσίες των κρατών μελών, όπως κάνει, για παράδειγμα, σχετικώς με τα «γήπεδα προς οικοδόμηση» (βλ. άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με το οποίο «[ω]ς γήπεδο προς οικοδόμηση νοείται η ακάλυπτη ή διαρρυθμισμένη έκταση γης, όπως ορίζεται από τα κράτη μέλη»).

45 Επιπλέον, όπως προκύπτει από τη διατύπωση του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο β', και μέρος Γ, της έκτης οδηγίας, η τελευταία αφήνει ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως στα κράτη μέλη ως προς την απαλλαγή ή τη φορολόγηση των συγκεκριμένων πράξεων (βλ. απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 2000, C-12/98, Amengual Far, Συλλογή 2000, σ. I-527, σκέψη 13).

46 Στη συνέχεια, από πράγια νομολογία προκύπτει ότι, εφόσον οι απαλλαγές που προβλέπονται με την έκτη οδηγία, ιδίως στο άρθρο 13, αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή του άρθρου 2 της οδηγίας αυτής, σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ

επιβάλλεται για κάθε παροχή υπηρεσιών πραγματοποιούμενη εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο, οι απαλλαγές αυτές πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς (βλ., ιδίως σχετικά με τις απαλλαγές για πράξεις αγορομισθώσεως και μισθώσεως ακινήτων, αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, C-358/97, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, Συλλογή 2000, σ. I-6301, σκέψη 55, και της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-150/99, Stockholm Lindöpark, Συλλογή 2001, σ. I-493, σκέψη 25).

47 Τέλος, πρέπει να σημειωθεί ότι, σύμφωνα με την ενδέκατη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας, σκοπός του Συμβουλίου κατά την κατάρτιση του κοινού πίνακα απαλλαγών ήταν η ομοιόμορφη είσπραξη των ιδίων πόρων σε όλα τα κράτη μέλη. Επομένως, ακόμη κι αν το άρθρο 13, μέρος Β, της εν λόγω οδηγίας παραπέμπει στις προϋποθέσεις απαλλαγής που θέτουν τα κράτη μέλη, οι προβλεπόμενες από το άρθρο αυτό απαλλαγές πρέπει να αντιστοιχούν σε αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου, προκειμένου να μπορεί να καθοριστεί η βάση επιβολής του ΦΠΑ κατά τρόπο ομοιόμορφο και σύμφωνα με τους κοινοτικούς κανόνες (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, σκέψη 51, και απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, C-240/99, Skandia, Συλλογή 2001, σ. I-1951, σκέψη 23).

48 Υπό την έννοια αυτή, η επιχειρηματολογία του Stichting «Goed Wonen» και της Επιτροπής, ότι ο κοινοτικός ορισμός της αγορομισθώσεως και της μισθώσεως ακινήτων πρέπει να στηρίζεται στις υπάρχουσες ομοιότητες μεταξύ των συναφών νομικών εννοιών που ισχύουν στα αστικά δίκαια των κρατών μελών που έχουν επηρεαστεί ιδιαίτερα από το ρωμαϊκό δίκαιο, δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

49 Πράγματι, όπως παρατηρεί ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 71 έως 75 των προτάσεών του, μια τέτοια προσέγγιση θα οδηγούσε στην αγνόηση των σημαντικών διαφορών που υφίστανται μεταξύ των εννόμων τάξεων των κρατών μελών στο θέμα των εμπραγμάτων δικαιωμάτων, τα οποία παρέχουν στον δικαιούχο δικαίωμα χρήσεως επί ακινήτων. Κατά τα λοιπά, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι η έννοια της «αγορομισθώσεως» και της «μισθώσεως ακινήτων», κατά τη διάταξη του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, είναι ευρύτερη εκείνης των διαφόρων εθνικών δικαίων (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, σκέψη 54).

50 Επομένως, για να απαντηθεί λυσιτελώς το δεύτερο ερώτημα, όπως επαναδιατυπώνεται στη σκέψη 39 της παρούσας αποφάσεως, πρέπει, πρώτον, να αναλυθεί η ratio legis της απαλλαγής που θεσπίζει το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας σχετικά με τις μισθώσεις ακινήτων και τις αγρομισθώσεις. Δεύτερον, επιβάλλεται να εξεταστεί εάν αυτή η ratio legis επιτρέπει την επέκταση της απαλλαγής στη σύσταση εμπράγματου δικαιώματος, το οποίο παρέχει στον δικαιούχο εξουσία χρήσεως επί ακινήτου, όπως η επικαρπία, έτσι ώστε η τελευταία αυτή πράξη να μπορεί να θεωρείται ως εμπίπτουσα επίσης στην κοινοτική έννοια της μισθώσεως ακινήτων ή της αγρομισθώσεως, όπως αυτή ερμηνεύεται με βάση τα συμφραζόμενα, τον σκοπό και την οικονομία της έκτης οδηγίας.

51 Συναφώς, το επεξηγηματικό υπόμνημα που επισυνάπτεται στην πρόταση για την έκτη οδηγία, που υπέβαλαν η Επιτροπή και το Συμβούλιο στις 29 Ιουνίου 1973, διευκρινίζει, σχετικά με τον τίτλο Χ της έκτης οδηγίας, που αφορά τις απαλλαγές, ότι «[η]κατάσταση των απαλλαγών καταρτίστηκε λαμβανομένων υπόψη, αφενός, των ήδη υφισταμένων στα κράτη μέλη απαλλαγών και, αφετέρου, της ανάγκης να περιοριστεί όσο το δυνατόν περισσότερο, ο αριθμός των απαλλαγών [...]. [Σ]τα κράτη μέλη, οι μισθώσεις ακινήτων εξαιρούνται γενικώς, για τεχνικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς λόγους. Αλλά οι λόγοι που λειτουργούν ευνοϊκά για την απαλλαγή των κατοικιών [...] δεν βρίσκουν εφαρμογή στις περιπτώσεις μισθώσεως ακινήτων στα πλαίσια του ξενοδοχειακού τομέα και στις περιπτώσεις μισθώσεων ακινήτων που παρουσιάζουν βιομηχανικό και εμπορικό χαρακτήρα.»

52 Συγκεκριμένα, καίτοι η μίσθωση ακινήτων εμπίπτει κατ' αρχήν στην έννοια της οικονομικής δραστηριότητας του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας, αποτελεί συνήθως δραστηριότητα σχετικώς παθητική, που δεν παράγει σημαντική προστιθέμενη αξία. Όπως οι πωλήσεις ενός ακινήτου που έπονται της πρώτης παραδόσεως στον τελικό καταναλωτή, η οποία σηματοδοτεί το πέρας της διαδικασίας παραγωγής, η μίσθωση ενός ακινήτου πρέπει, λοιπόν, κατ' αρχήν, να απαλλάσσεται της επιβολής φόρου, χωρίς να θίγεται το δικαίωμα επιλογής της φορολογήσεως που τα κράτη μέλη δύνανται να αναγνωρίσουν στους υποκειμένους σε φόρο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 13, μέρος Γ, της έκτης οδηγίας.

53 Εντούτοις, συνάδει επίσης με τη γενική σκοπιμότητα της έκτης οδηγίας η περίπτωση κατά την οποία ένα ακίνητο, εφόσον τίθεται, με μίσθωση ή αγρομίσθωση, στη διά-

θεση ενός υποκειμένου σε φόρο, ως μέσο που συμβάλλει στην παραγωγή αγαθών ή υπηρεσιών των οποίων το κόστος αντανακλάται στην τιμή τους, παραμένει ή επιστρέφει στο οικονομικό κύκλωμα και πρέπει να βαρύνεται με φορολογία. Το κοινό χαρακτηριστικό των πράξεων που το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας, εξαιρεί από το πεδίο εφαρμογής των απαλλαγών είναι, συγκεκριμένα, ακριβώς ότι συνεπάγονται την ενεργότερη εκμετάλλευση των ακινήτων, δικαιολογώντας έτσι την επιβολή συμπληρωματικού φόρου, ο οποίος προστίθεται σ' αυτόν που βάρυνε την αρχική πώληση του αγαθού.

54 Οι ανωτέρω εκτιμήσεις ισχύουν, αναλόγως, και για τη σύσταση ενός εμπράγματου δικαιώματος, το οποίο παρέχει στον δικαιούχο του εξουσία χρήσεως επί ακινήτου, όπως είναι το δικαίωμα επικαρπίας για το οποίο πρόκειται στην κύρια δίκη.

55 Συγκεκριμένα, το βασικό χαρακτηριστικό τέτοιας πράξεως, που είναι κοινό με τη μίσθωση, είναι ότι παρέχει στον ενδιαφερόμενο, για ορισμένη χρονική διάρκεια και έναντι αντιπαροχής, το δικαίωμα κατοχής ενός ακινήτου ως κύριος και αποκλεισμού κάθε άλλου προσώπου από την απόλαυση του δικαιώματος αυτού.

56 Συνεπώς, ο σεβασμός της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ, όπως και η επιταγή της συνεπούς εφαρμογής των διατάξεων της έκτης οδηγίας, ιδίως η ορθή, απλή και ομοιόμορφη εφαρμογή των προβλεπομένων απαλλαγών (βλ. απόφαση της 11ης Ιουνίου 1998, C-283/95, Fischer, Συλλογή 1998, σ. I-3369, σκέψη 28), οδηγούν στην εξομοίωση της συστάσεως ενός δικαιώματος, όπως είναι το προσβαλλόμενο με την κύρια δίκη δικαίωμα επικαρπίας, με τη μίσθωση και την αγρομίσθωση, προς τον σκοπό της εφαρμογής του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο β', και μέρος Γ, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

57 Συγκεκριμένα, όπως ορθώς επεσήμανε η Ολλανδική Κυβέρνηση, η εξομοίωση ενός τέτοιου τρόπου χρήσεως των ακινήτων με μίσθωση επιτρέπει την αποφυγή της καταχρηστικής συστάσεως δικαιώματος για έκπτωση από τον προκαταβληθέντα φόρο επί ακινήτων, σκοπός στον οποίο αποβλέπει ρητώς το άρθρο 13 της οδηγίας.

58 Η ερμηνεία αυτή δεν αποδυναμώνεται από το στοιχείο που επισημαίνουν το Stichting «Goed Wonen» και η Επιτροπή, ότι η επικαρπία παρουσιάζει, στα αστικά δίκαια των περισσοτέρων κρατών μελών, χαρακτηριστικά που τη διακρίνουν από τη μίσθωση και την αγρομίσθωση. Όπως παρατηρεί ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 87 έως 91 των προτάσεών του, πρόκειται για στοιχεία αλυσιτελή προς επίλυση της διαφοράς στην κύρια δίκη. Συγκεκριμένα, οι εν λόγω ιδιαιτερότητες, που προκύπτουν από την υπαγωγή των θεσμών αυτών σε διαφορετικές νομικές κατηγορίες, είναι δευτερεύουσες σε σχέση με το γεγονός ότι, σε οικονομικό επίπεδο, ένα δικαίωμα όπως το δικαίωμα επικαρπίας για το οποίο πρόκειται στην κύρια δίκη και η μίσθωση ή η αγρομίσθωση παρουσιάζουν το ουσιώδες κοινό χαρακτηριστικό που αναφέρεται στη σκέψη 55 της παρούσας αποφάσεως.

59 Από τις ανωτέρω εκτιμήσεις προκύπτει ότι στο δεύτερο ερώτημα επιβάλλεται η απάντηση ότι το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', και μέρος Γ, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε διάταξη εθνικού δικαίου, όπως το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο 5, του νόμου ΦΠΑ, η οποία, προς τον σκοπό της εφαρμογής της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, επιτρέπει την εξομοίωση της συστάσεως, για ορισμένο χρόνο και έναντι αντιπαροχής, εμπραγμάτου δικαιώματος που παρέχει στον δικαιούχο του εξουσία χρήσεως ενός ακινήτου, όπως είναι το δικαίωμα επικαρπίας για το οποίο πρόκειται στην κύρια δίκη με τη μίσθωση ή την αγρομίσθωση αυτού.

Επί των δικαστικών εξόδων

60 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ολλανδική και η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, οι οποίες κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κυρίας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με απόφαση της 24ης Αυγούστου 1999 το Hoge Raad der Nederlanden, αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε διάταξη εθνικού δικαίου, όπως το άρθρο 3, παράγραφος 2, του Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (νόμου περί αντικαταστάσεως του υπάρχοντος φόρου κύκλου εργασιών με φόρο κύκλου εργασιών κατά το σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας), της 28ης Ιουνίου 1968, όπως τροποποιήθηκε από τον Wet ter bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (νόμο περί μέτρων καταπολεμήσεως των τεχνασμάτων των σχετικών με τα ακίνητα), της 18ης Δεκεμβρίου 1995, ο οποίος εξαρτά τον χαρακτηρισμό της «παραδόσεως αγαθών» για τις πράξεις συστάσεως, μεταβιβάσεως, τροποποιήσεως, παραιτήσεως ή λόγω καταγγελίας απώλειας εμπραγμάτων δικαιωμάτων που αφορούν ακίνητα από την προϋπόθεση ότι η καταβληθείσα αντιπαροχή για τις πράξεις αυτές, προσαυξημένη κατά το ποσό του φόρου κύκλου εργασιών, είναι τουλάχιστον ίση προς την οικονομική αξία του ακινήτου, το οποίο αφορούν τα εν λόγω δικαιώματα.**

2) Το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', και μέρος Γ, στοιχείο α', της οδηγίας 77/388 έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε διάταξη εθνικού δικαίου, όπως το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο b, σημείο 5, του εν λόγω νόμου της 28ης Ιουνίου 1968, όπως τροποποιήθηκε από τον νόμο της 18ης Δεκεμβρίου 1995, η οποία, προκειμένου να εφαρμόσει την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας, επιτρέπει την εξομοίωση της συστάσεως, για ορισμένο χρόνο και έναντι αντιπαροχής, εμπραγμάτου δικαιώματος που παρέχει στον δικαιούχο του εξουσία χρήσεως ενός ακινήτου, όπως είναι το δικαίωμα επικαρπίας για το οποίο πρόκειται στην κύρια δίκη, με τη μίσθωση ή την αγρομίσθωση αυτού.

La Pergola Wathelet Edward

Jann Timmermans

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 4 Οκτωβρίου 2001.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

A. La Pergola