ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
F. G. JACOBS
της 6ης Ιουνίου 2002 [1]

1. Με την παρούσα αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως το Bundesfinanzhof (Γερμανία) υποβάλλει στο Δικαστήριο ερωτήματα ως προς την ερμηνεία της έννοιας «μίσθωση ακινήτων» του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ [2].

Η εφαρμοστέα κοινοτική νομοθεσία

2. Κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, υπόκεινται στον ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας υπό υποκείμενου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.

3. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, θεωρείται ως «υποκείμενος στον φόρο» οποιοσδήποτε ασκεί οικονομική δραστηριότητα. Κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 4, οι οικονομικές δραστηριότητες περιλαμβάνουν την εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. Η παράγραφος 3 του ίδιου άρθρου επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεωρούν επίσης ως υποκείμενο στον φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί επ' ευκαιρία πράξη αναγομένη στις προβλεπόμενες στην παράγραφο 2 δραστηριότητες, και ιδίως μία από τις κατωτέρω πράξεις:

«α) Παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους, που πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά· τα κράτη μέλη δύνανται να καθορίσουν τις λεπτομέρειες εφαρμογής αυτού του κριτηρίου επί των μετατροπών ακινήτων καθώς και την έννοια του συνεχομένου εδάφους. [...]

Ως κτίριο νοείται κάθε κατασκευή που συνδέεται αρρήκτως με το έδαφος.

β) Παράδοση γηπέδων προς οικοδόμηση.

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

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

4. Το άρθρο 5, παράγραφος 1, ορίζει την παράδοση αγαθού ως τη «μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος». Το άρθρο 6, παράγραφος 1, ορίζει την παροχή υπηρεσιών ως «κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών».

5. Το άρθρο 13, Β, απαριθμεί ορισμένες απαλλαγές από τον ΦΠΑ, μεταξύ των οποίων:

«β) τις μισθώσεις ακινήτων, εξαιρέσει:

1. των πράξεων παροχής καταλύματος, όπως ορίζονται από την νομοθεσία των κρατών μελών, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του ξενοδοχειακού τομέα 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.

[...]

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

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

6. Κατά το άρθρο 13, Γ, «τα κράτη μέλη δύνανται να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως στις περιπτώσεις:

α) μισθώσεως ακινήτων,

β) των αναφερομένων πράξεων υπό Β, περιπτώσεις [...] ζ' και η'.»

Η εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία

7. Το άρθρο 4, σημείο 12, στοιχείο a, του Umsatzsteuergesetz (γερμανικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG)[3] προβλέπει την απαλλαγή από τον φόρο κύκλου εργασιών των «μισθώσεων ακινήτων». Στη συνέχεια προβλέπονται διάφορες εξαιρέσεις από την απαλλαγή αυτή, οι οποίες ανταποκρίνονται, σε γενικές γραμμές, στις εξαιρέσεις που απαριθμούνται στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β', σημεία 1 έως 3, της έκτης οδηγίας.

8. Το άρθρο 94, παράγραφος 1, του Bürgerliches Gesetzbuch (γερμανικού Αστικού Κώδικα, στο εξής: BGB) ορίζει τα εξής:

«Συστατικά του ακινήτου είναι τα πράγματα που έχουν συνδεθεί σταθερά με το έδαφος, ιδίως οικοδομήματα [...].»

9. Το άρθρο 95, παράγραφος 1, του BGB προβλέπει τα εξής:

«Δεν θεωρούνται συστατικά του ακινήτου τα πράγματα που έχουν συνδεθεί με το έδαφος για παροδικό μόνο σκοπό. [...]»

Τα πραγματικά περιστατικά και η διαφορά της κύριας δίκης

10. Αντικείμενο της υποθέσεως είναι η φορολογική μεταχείριση, από την άποψη της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, δύο συμβάσεων μεταξύ του R. Maierhofer και του Freistaat Bayern (Βαυαρικού Δημοσίου). Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει, στην αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, τα πραγματικά περιστατικά ως εξής.

11. Ο R. Maierhofer εκμίσθωσε στο Βαυαρικό Δημόσιο διάφορα κτίρια, τα οποία επρόκειτο να χρησιμοποιηθούν για την παροχή ομαδικού προσωρινού καταλύματος σε άτομα που είχαν ζητήσει πολιτικό άσυλο. Η διάρκεια της ισχύος των δύο συμβάσεων μισθώσεως είχε οριστεί σε πέντε έτη, ενώ είχε προβλεφθεί η δυνατότητα παρατάσεως της ισχύος τους, καθώς και ότι κατά τη λήξη της μισθώσεως τα οικόπεδα θα αποδίδονταν από τον R. Maierhofer μετά την πλήρη εκκένωσή τους.

12. Ορισμένα από τα κτίρια βρίσκονταν σε οικόπεδο που είχε μισθώσει ο R. Maierhofer

3 — BHBμ. I 1993, σ. 565.

από τον δήμο Bamberg, ενώ ορισμένα άλλα βρίσκονταν σε οικόπεδα που είχε μισθώσει το Βαυαρικό Δημόσιο από τον δήμο Bayreuth. Στην τελευταία αυτή περίπτωση δεν είναι σαφές τι ακριβώς είχε συμφωνηθεί. Από τη διάταξη περί παραπομπής και τους ισχυρισμούς που ανέπτυξε ο δικηγόρος του R. Maierhofer κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση προκύπτει ότι η χρήση του οικοπέδου παραχωρήθηκε στον R. Maierhofer χωρίς να συναφθεί ρητά μίσθωση ή να συμφωνηθεί η καταβολή αντιπαροχής. Στη διάταξη περί παραπομπής πάντως, αναφέρεται ότι ο R. Maierhofer εκμίσθωσε τα καταλύματα «μαζί με τα αναγκαία οικόπεδα».

13. Ο R. Maierhofer είχε ανεγείρει τα μονώροφα και διώροφα κτίρια χρησιμοποιώντας προκατασκευασμένα στοιχεία. Τα κτίρια στηρίζονταν σε βάσεις από σκυρόδεμα, οι οποίες είχαν κατασκευαστεί επί θεμελίου από σκυρόδεμα, το οποίο είχε πακτωθεί εντός του εδάφους. Οι τοίχοι συνίσταντο σε χωρίσματα, που ήταν στερεωμένα με κοχλίες πακτωμένους στα θεμέλια. Ο ξύλινος σκελετός της στέγης ήταν καλυμμένος από κεραμίδια. Τα πατώματα και οι τοίχοι των αποχωρητηρίων, των λουτρών και της κουζίνας ήταν καλυμμένα με πλακάκια. Χάρη στο σύστημα κατασκευής, ήταν δυνατή οποτεδήποτε η αποσυναρμολόγηση των κτιρίων από οχτώ άτομα εντός δέκα ημερών και η εκ νέου χρησιμοποίησή τους αλλού.

14. Ο R. Maierhofer δεν ζήτησε την έκπτωση του φόρου επί των εισροών σχετικά με την κατασκευή των κτιρίων το 1992. Για τα επίμαχα έτη 1993 έως 1995 δήλωσε κύκλο εργασιών απαλλασσόμενο από τον φόρο, προερχόμενο από τη μίσθωση ακινήτων (συγκεκριμένα, τα μισθώματα που του είχε καταβάλει το Βαυαρικό Δημόσιο). Το Finanzamt (η γερμανική Δ.Ο.Υ.) φορολόγησε όμως τον κύκλο εργασιών του R. Maierhofer, με το αιτιολογικό ότι δεν είχε εκμισθώσει ακίνητα, αλλ' απλώς και μόνο κτίρια, τα οποία αποτελούσαν κατά τα φαινόμενα μόνο συστατικά ακινήτου. Το Finanzamt έλαβε επίσης υπόψη του, κατά τον προσδιορισμό του φόρου, τα ποσά του φόρου επί των εισροών που έπρεπε να εκπέσουν.

15. Η διαπίστωση του Finanzamt αποτελεί απόρροια της μέχρι τούδε νομολογίας του Bundesfinanzhof, κατά το οποίο η έννοια «ακίνητο» του άρθρου 4 του UStG πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με το αστικό δίκαιο, άρα βάσει των κανόνων του BGB. Για την έννοια αυτή γίνεται επομένως δεκτό ότι καλύπτει επίσης τα κτίρια και τα μέρη κτιρίων, διότι, κατά το άρθρο 94, παράγραφος 1, του BGB, αποτελούν ουσιώδη συστατικά του ακινήτου, εφόσον είναι σταθερά συνδεδεμένα με το έδαφος. Εντούτοις, κατά το άρθρο 95, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του BGB, ακόμη και τα κτίρια και τα μέρη κτιρίων μπορούν να μην αποτελούν συστατικά του ακινήτου, εφόσον έχουν συνδεθεί με το έδαφος για παροδικό μόνο σκοπό. Η μίσθωση αυτών των λεγόμενων «κατά τα φαινόμενα μόνο συστατικών» δεν θεωρείται επομένως μίσθωση ακινήτου, εμπίπτουσα στην απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 4 του UStG.

16. Το Finanzgericht, ενώπιον του οποίου ασκήθηκε προσφυγή, έκρινε νόμιμες τις πράξεις επιβολής φόρου του Finanzamt, με το σκεπτικό ότι τα εκμισθωθέντα κτίρια δεν ήσαν συστατικά ακινήτου, διότι είχαν συνδεθεί με το έδαφος για παροδικό μόνο σκοπό. Ο R. Maierhofer ήταν υποχρεωμένος, βάσει των συμφωνιών που ίσχυαν για την παραχώρηση της χρήσεως των οικοπέδων, να εκκενώσει πλήρως τα οικόπεδα πριν τα αποδώσει. Ούτε άλλωστε οι κύριοι των οικοπέδων είχαν το δικαίωμα να επιλέξουν την αγορά των κτιρίων. Επειδή τα κτίρια έπρεπε να θεωρηθούν ότι αποτελούν

συστατικά κατά τα φαινόμενα μόνο, ο R. Maierhofer είχε εκμισθώσει κινητά πράγματα και δεν μπορούσε να επικαλεστεί τη σχετική φορολογική απαλλαγή.

17. Κατόπιν αυτού ο R. Maierhofer άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof. Στη διάταξη περί παραπομπής το δικαστήριο αυτό, επανεξετάζοντας προφανώς τη νομολογία του, εκθέτει ότι η έννοια «μίσθωση ακινήτων» του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας συνιστά αυτοτελή έννοια του κοινοτικού δικαίου. Έστω και αν το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας αφήνει ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως στα κράτη μέλη ως προς την απαλλαγή ή τη φορολόγηση των συγκεκριμένων πράξεων [4], η ερμηνεία της έννοιας «μίσθωση ακινήτων» δεν μπορεί να εξαρτάται από τα αστικά δίκαια των κρατών μελών, διότι δεν θα μπορούσε να διασφαλιστεί η ομοιόμορφη εφαρμογή της διατάξεως αυτής σε όλα τα κράτη μέλη.

18. Το Bundesfinanzhof παρατηρεί επίσης ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια «μίσθωση ακινήτων» καλύπτει τη μίσθωση κτιρίων [5], αλλά όχι τη μίσθωση σκηνών, τροχόσπιτων ή τροχοβιλών [6]. Επομένως, τα κριτήρια στα οποία πρέπει να ανταποκρίνεται μια «μίσθωση ακινήτων» δεν έχουν ακόμη διασαφηνιστεί. Κατά συνέπεια, δεν αποκλείεται η έννοια «μίσθωση ακινήτων», που χρησιμοποιείται στα άρθρα 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', και 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, να καλύπτει, σύμφωνα με το γράμμα της, ένα ακίνητο πράγμα που έχει συνδεθεί σταθερά ή άρρηκτα με το έδαφος και επομένως να οριοθετεί το πράγμα αυτό έναντι των κινητών πραγμάτων. Αν γίνει δεκτή η εκδοχή αυτή, η μίσθωση των κτιρίων που ανεγείρονται για την εξυπηρέτηση παροδικών σκοπών θα πρέπει να χαρακτηρίζεται ως μίσθωση ακινήτων, διότι η οικεία διάταξη δεν προϋποθέτει ορισμένη διάρκεια της σταθερής συνδέσεως με το έδαφος.

19. Αν τα ανωτέρω ευσταθούν, τότε τίθεται, κατά το Bundesfinanzhof, το περαιτέρω ζήτημα αν τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση που ο εκμισθωτής εκμισθώνει μόνο το κτίριο και όχι το οικόπεδο επί του οποίου έχει ανεγερθεί το κτίριο. Στο πλαίσιο της εκμισθώσεως από τον R. Maierhofer του κτιρίου που είχε ανεγερθεί σε οικόπεδο που ανήκε στον Δήμο Bayreuth, το Βαυαρικό Δημόσιο είχε μισθώσει το οικόπεδο αυτό και απλώς επέτρεψε στον R. Maierhofer να ανεγείρει το κτίριο επ' αυτού. Δεν μπορεί συνεπώς να αποκλειστεί το ενδεχόμενο ότι στην περίπτωση εκείνη δεν επρόκειτο για μίσθωση ακινήτου.

20. Κατόπιν αυτών, το Bundesfinanzhof υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Καλύπτει η έννοια "μίσθωση ακινήτων" του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ την εξ επαχθούς αιτίας παραχώρηση της χρήσεως ενός κτιρίου για την ανέγερση του οποίου έχουν χρησιμοποιηθεί προκατασκευασμένα στοιχεία και το οποίο μετά τη λήξη της συμβάσεως μισθώσεως πρέπει να αφαιρεθεί και μπορεί να χρησιμοποιηθεί εκ νέου σε άλλο οικόπεδο;

4 — Απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 2000, C-12/98, Amengual Far (Συλλογή 2000, σ. I-527).

5 — Απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 1998, C-346/95, Blasi (Συλλογή 1998, σ. I-481).

6 — Απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, C-60/96, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1997, σ. I-3827).

2) Έχει συναφώς σημασία αν ο εκμισθωτής παραχωρεί στον μισθωτή τη χρήση τόσο του οικοπέδου όσο και του κτιρίου ή μόνο του κτιρίου, το οποίο έχει ανεγερθεί από τον εκμισθωτή επί οικοπέδου του μισθωτή;»

21. Ο R. Maierhofer, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις στο Δικαστήριο και εκπροσωπήθηκαν, όπως και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

Επί του πρώτου ερωτήματος

22. Το Bundesfinanzhof ερωτά αν η έννοια «μίσθωση ακινήτων» του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας καλύπτει την εξ επαχθούς αιτίας παραχώρηση της χρήσεως ενός κτιρίου για την ανέγερση του οποίου έχουν χρησιμοποιηθεί προκατασκευασμένα στοιχεία και το οποίο μετά τη λήξη της συμβάσεως μισθώσεως πρέπει να αφαιρεθεί και μπορεί να χρησιμοποιηθεί εκ νέου σε άλλο οικόπεδο.

23. Από την όλη διάταξη περί παραπομπής και από τα πραγματικά περιστατικά συνάγεται ότι οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου αφορούν περισσότερο την ερμηνεία της έννοιας «ακίνητο» παρά τον χαρακτηρισμό των συναλλαγών μεταξύ του R. Maierhofer και του Βαυαρικού Δημοσίου ως «μισθώσεων». Το κύριο ζήτημα είναι επομένως αν ο όρος «ακίνητο», όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, καλύπτει τα κτίρια που είναι συγκρίσιμα με τα επίμαχα στην κύρια δίκη.

24. Ο R. Maierhofer, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Επιτροπή φρονούν ότι τα κτίρια αυτά αποτελούν ακίνητα, υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται κυρίως ότι το ερώτημα δεν είναι λυσιτελές και, επικουρικά, ότι τα κτίρια αυτά δεν αποτελούν ακίνητα υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

Λυσιτέλεια του ερωτήματος

25. Η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται κυρίως ότι το πρώτο ερώτημα είναι αλυσιτελές, διότι ο Γερμανός νομοθέτης έχει προβλέψει, σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', δεύτερη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, μια επιπλέον εξαίρεση από τις απαλλαγές από τον ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, εξέδωσε διοικητικές οδηγίες που εκπόνησε το Bundesfinanzministerium (Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών) και ενέκρινε το Bundesrat, η γερμανική Άνω Βουλή. Οι οδηγίες αυτές είναι προφανώς σύμφωνες με τη νομολογία του Bundesfinanzhof, για την οποία έγινε λόγος ανωτέρω στο σημείο 15, οπότε η έννοια «ακίνητα» του άρθρου 4, σημείο 12, στοιχείο a, του UStG πρέπει να

ερμηνευθεί σύμφωνα με το αστικό δίκαιο, άρα με βάση τον BGB, περιλαμβανομένων και των διατάξεων που διέπουν τα κατά τα φαινόμενα μόνο συστατικά ακινήτου. Σύμφωνα με τις οδηγίες αυτές, δεν υπάρχει μίσθωση ακινήτων, όταν τα μισθωμένα κτίρια έχουν συνδεθεί με το έδαφος για παροδικό μόνο σκοπό, πράγμα που σημαίνει επομένως ότι η μίσθωση προκατασκευασμένων οικιών υπόκειται σε ΦΠΑ.

26. Δεν μπορώ να συμφωνήσω με το επιχείρημα αυτό.

27. Με τις προτάσεις που ανέπτυξα στην υπόθεση Henriksen [7] εξέτασα την έκταση της ευχέρειας που παρέχει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας και εξέφρασα την άποψη ότι, μολονότι αφενός η εξουσία εκτιμήσεως που έχει παρασχεθεί με τη διάταξη αυτή είναι ευρεία και αφετέρου το ερώτημα αν η εξαίρεση έχει επεκταθεί με ορισμένο συγκεκριμένο τρόπο αποτελεί ζήτημα ερμηνείας της εθνικής νομοθεσίας που υπόκειται στην αρμοδιότητα των εθνικών δικαστηρίων, είναι «σαφές, [αν ληφθεί] υπόψη η οικονομία της οδηγίας, ότι, βάσει μιας ορθής ερμηνείας των διατάξεών της, η εθνική νομοθεσία δεν μπορεί να έχει αυτό το αποτέλεσμα, εκτός αν περιέχει η ίδια ειδικές διατάξεις προς την κατεύθυνση αυτή. Οσάκις η εθνική νομοθεσία περιορίζεται στην επανάληψη των διατάξεων της οδηγίας, με τις ειδικές της απαλλαγές και εξαιρέσεις, η εν λόγω νομοθεσία πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές και οι εθνικές φορολογικές αρχές δεν έχουν το δικαίωμα να προβλέπουν περαιτέρω εξαιρέσεις, εκτός εάν το κράτος μέλος έχει θεσπίσει συμπληρωματικά νομοθετικά μέτρα αποβλέποντα στην επέκταση της επιβολής του ΦΠΑ στις εν λόγω μισθώσεις.»

28. Όπως ισχυρίζονται ο R. Maierhofer και η Επιτροπή, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι ο Γερμανός νομοθέτης προέβλεψε εξαίρεση για τα κατά τα φαινόμενα μόνο συστατικά ακινήτου και ότι επομένως η Γερμανία έκανε χρήση της ευχέρειάς της να περιορίσει την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Η εξαίρεση αυτή βασίζεται σε αρχές που διατυπώθηκαν νομολογιακά και περιελήφθησαν σε ορισμένες διοικητικές οδηγίες. Από την επ' ακροατηρίου συζήτηση προέκυψε ότι οι οδηγίες αυτές δεν δεσμεύουν ούτε τα δικαστήρια ούτε την κυβέρνηση: αποτελούν απλώς κριτήρια που καλείται να εφαρμόζει η διοίκηση. Δεν θεσπίζονται από το Bundesrat, μολονότι υπόκεινται στην έγκρισή του. Οι διοικητικής φύσεως οδηγίες δεν μπορούν να τροποποιούν την πρωτογενή νομοθεσία, όπως είναι οι νόμοι [8]. Υπέρ της ερμηνείας αυτής συνηγορεί το γεγονός ότι το Bundesfinanzhof δεν έκανε μνεία των οδηγιών στη διάταξη περί παραπομπής.

7 — Απόφαση της 13ης Ιουλίου 1989, 173/88 (Συλλογή 1989, σ. 2763, σημείο 22).

8 — Βλ. κατ' αναλογία απόφαση της 4ης Απριλίου 1974, 167/73, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή τόμος 1974, σ. 179, σκέψεις 41 και 42), και απόφαση της 3ης Μαρτίου 1988, 116/86, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1988, σ. 1323, σκέψη 14).

Η έννοια «ακίνητο» κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο β'

29. Θα ήθελα να υπενθυμίσω ότι τα επίμαχα κτίρια:

— ανεγέρθηκαν ως μονώροφα και διώροφα κτίρια, με τη χρησιμοποίηση προκατασκευασμένων στοιχείων,

— στηρίζονταν σε βάσεις από σκυρόδεμα, οι οποίες είχαν κατασκευαστεί επί θεμελίων από σκυρόδεμα, που είχαν πακτωθεί εντός τους εδάφους, και ήταν στερεωμένα με κοχλίες πακτωμένους στα θεμέλια αυτά,

— είχαν τους τοίχους των αποχωρητηρίων, των λουτρών και της κουζίνας καλυμμένους με πλακάκια και τον ξύλινο σκελετό της στέγης καλυμμένο με κεραμίδια,

— μπορούσαν να αποσυναρμολογηθούν από ομάδα οχτώ ατόμων εντός δέκα ημερών και να χρησιμοποιηθούν εκ νέου αλλού,

— εκμισθώθηκαν τουλάχιστον για μια πενταετία, με δυνατότητα παρατάσεως της μισθώσεως, και έπρεπε να αφαιρεθούν κατά τη λήξη της μισθώσεως.

30. Η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι η παραχώρηση της χρήσης προκατασκευασμένων κτιρίων δεν αποτελεί «μίσθωση ακινήτων» υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Πρώτον, επισημαίνει ότι, σύμφωνα με το κείμενο του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', στις περισσότερες γλώσσες, αλλά όχι στα γερμανικά, αποδίδεται ιδιαίτερη σημασία στη μη ύπαρξη δυνατότητας μετακινήσεως: τα προκατασκευασμένα κτίρια όμως που παρέσχε ο R. Maierhofer μπορούν να αποσυναρμολογηθούν και να ανεγερθούν εκ νέου αλλού. Επιπλέον, τα επίμαχα εν προκειμένω κτίρια είναι συγκρίσιμα με τις σκηνές, τα τροχόσπιτα, τις τροχοβίλες και τις ελαφράς κατασκευής κατοικίες αναψυχής που αφορούσε η απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας [9]: μολονότι είναι σταθερά συνδεδεμένα με το έδαφος, μπορούν οποτεδήποτε να αποσυναρμολογηθούν, χωρίς να υποστούν ζημία, και να χρησιμοποιηθούν σε άλλο οικόπεδο. Τέλος, το κοινό χαρακτηριστικό των πράξεων που εξαιρούνται ρητά από την κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', απαλλαγή είναι ότι συνεπάγονται περισσότερο ενεργό εκμετάλλευση του ακινήτου, δικαιολογούσα πρόσθετη φορολόγηση, πέραν της επιβληθείσας κατά την αρχική του πώληση [10]. Με βάση τα ανωτέρω, η εκμίσθωση προκατασκευασμένων οικιών δεν μπορεί να απαλλάσσεται από τον φόρο κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας: τα κτίρια που ανεγείρονται προς εξυπηρέτηση παροδικού μόνο σκοπού και μπορούν να αποσυναρμολογηθούν χωρίς να υποστούν ζημία μπορούν να χρησιμοποιηθούν σε πλείονα άλλα οικόπεδα· επομένως, η πράξη δημιουργεί προστιθέμενη

9 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6.

10 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5 υπόθεση Blasi, σημείο 16 των προτάσεών μου.

αξία, που υπερβαίνει κατά πολύ την απλή εκμίσθωση ακινήτου, και μπορεί συνεπώς να συγκριθεί με τις εξαιρέσεις από την φοροαπαλλαγή τις οποίες προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

31. Δεν θεωρώ τα επιχειρήματα αυτά πειστικά και συμφωνώ με την άποψη του R. Maierhofer, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου και της Επιτροπής ότι τα κτίρια που είναι συγκρίσιμα με τα επίμαχα στην κύρια δίκη πρέπει να θεωρούνται «ακίνητα» προς τον σκοπό της εφαρμογής του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

32. Το μόνο εγγενώς ακίνητο πράγμα είναι η ίδια η γη: ακόμη και τα κτισμένα με παραδοσιακό τρόπο κτίρια, που προορίζονται να παραμείνουν μονίμως συνδεδεμένα με το έδαφος, μπορούν, σε πολλές περιπτώσεις, να αφαιρεθούν και ανεγερθούν εκ νέου, εφόσον καταβληθεί η δέουσα προσοχή. Εξάλλου, είναι προφανές ότι υπάρχουν διάφοροι βαθμοί «μετακινησιμότητας» των λοιπών πραγμάτων, πλην της γης: ένα πραγματικό κτίριο, που έχει τοίχους και θεμέλια, ενδέχεται να μετακινηθεί τελείως κατ' εξαίρεση (λόγω των δαπανών της μετακινήσεως), ενώ η πρωταρχική λειτουργία μιας σκηνής τσίρκου συνίσταται ακριβώς στη δυνατότητα μετακινήσεώς της.

33. Στο ερώτημα αν τα κτίρια ή άλλα πράγματα που θα μπορούσαν, από άποψη κυριολεξίας, να χαρακτηριστούν κινητά αποτελούν, από νομική άποψη, ακίνητα μπορεί καταρχήν να δοθεί απάντηση με την εφαρμογή είτε αντικειμενικών κριτηρίων σχετικών με την ποιότητα του δεσμού του οικείου πράγματος προς το έδαφος επί του οποίου βρίσκεται, π.χ. αν το πράγμα «έχει συνδεθεί σταθερά» ή «συνδέεται αρρήκτως» με το έδαφος, είτε υποκειμενικών κριτηρίων, όπως είναι η προβλεπόμενη διάρκεια του δεσμού αυτού.

34. Η έκτη οδηγία δεν ορίζει ρητά την έννοια του ακινήτου [11]. Ο ορισμός αυτός δεν επαφίεται άλλωστε ούτε στις νομοθεσίες των κρατών μελών [12]. Δεδομένου ότι, κατά πάγια νομολογία, από την ενδέκατη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι οι προβλεπόμενες στο άρθρο 13 της οδηγίας απαλλαγές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου, οι οποίες πρέπει καταρχήν να μην εξαρτώνται από τις έννοιες των αστικών δικαίων των διαφόρων κρατών μελών, επιβάλλεται ο κοινοτικός ορισμός των εννοιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της απαλλαγής στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας [13].

35. Φρονώ ότι την αφετηρία και τη βάση για την ανάλυση της ουσιαστικοποιημένης λέξης «ακίνητο» αποτελεί το επίθετο «ακίνητος». Ενώ στο γερμανικό κείμενο χρησιμοποιείται

11 — Βλ. π.χ. τον ρητό ορισμό του «κτιρίου» στο άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

12 — Βλ. αντίθετα την έννοια «γήπεδο προς οικοδόμηση», το οποίο ορίζεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο β', ως «η ακάλυπτη ή διαρρυθμισμένη έκταση γης, όπως ορίζεται από τα κράτη μέλη,» και την έννοια του «συνεχομένου εδάφους» του άρθρου 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', του οποίου τα κράτη μέλη μπορούν «να καθορίσουν τις λεπτομέρειες εφαρμογής».

13 — Βλ. π.χ. τις αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, C-358/97, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (Συλλογή 2000, σ. I-6301, σκέψη 51), και C-359/97, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 2000, σ. I-6355, σκέψη 63), καθώς και την παρατιθέμενη εκεί νομολογία.

ο όρος «Grundstück», που σημαίνει κατά κυριολεξία «οικόπεδο», σε όλες τις άλλες γλώσσες χρησιμοποιούνται όροι που αντιστοιχούν στον όρο «ακίνητο».

36. Από τη νομολογία προκύπτει ότι η «μίσθωση ακινήτων», υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, καλύπτει όχι μόνο τη μίσθωση γης, αλλά και τη μίσθωση των κτισμένων με παραδοσιακό τρόπο κτιρίων και των τμημάτων τους. Τούτο απορρέει από την πληθώρα των αποφάσεων [14] που αφορούσαν άλλα ζητήματα ερμηνείας του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας και στις οποίες ούτε το Δικαστήριο ούτε οι διάδικοι είχαν εκφράσει αμφιβολίες ως προς τον χαρακτηρισμό των κτισμένων με παραδοσιακό τρόπο κτιρίων ως ακινήτων. Εντούτοις, δεν έχει διαμορφωθεί ακόμη νομολογία του Δικαστηρίου ως προς τα κριτήρια που πρέπει να εφαρμόζονται στις ακραίες περιπτώσεις: μολονότι η απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας [15] αφορούσε έμμεσα το ζήτημα αν οι σκηνές, τα τροχόσπιτα, οι τροχοβίλες και οι ελαφράς κατασκευής κατοικίες αναψυχής αποτελούσαν «ακίνητα» υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, η αξία της ως νομολογιακού προηγουμένου είναι περιορισμένη, διότι η Γαλλία δεν αμφισβήτησε το βάσιμο της προσφυγής της Επιτροπής και επομένως δεν έγινε ανάλυση της παραβάσεως.

37. Για να προσδιοριστεί η έννοια του «ακινήτου» του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, φρονώ ότι δεν πρέπει να ληφθούν υπόψη υποκειμενικά κριτήρια, όπως είναι η προβλεπόμενη διάρκεια του δεσμού με το έδαφος. Θα ήθελα να υπενθυμίσω ότι η γερμανική νομοθεσία αποδίδει ιδιαίτερη βαρύτητα στον ηθελημένα παροδικό χαρακτήρα του δεσμού του κτιρίου με το έδαφος, από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει δε σαφώς ότι αυτό είναι το ζήτημα που δημιουργεί τα περισσότερα προβλήματα στο αιτούν δικαστήριο. Η πρόθεση όμως αποτελεί, ως γνωστόν, ένα ρευστό κριτήριο, διότι τα υποκειμενικά κριτήρια δημιουργούν προβλήματα εξακριβώσεως. Δεν μπορεί να τεκμαίρεται ότι, αν κατά την ανέγερση του κτιρίου υπάρχει η πρόθεση να μην παραμείνει το κτίριο μόνιμα στον χώρο της ανεγέρσεώς του, είναι βέβαιο ότι το κτίριο αυτό θα αφαιρεθεί στη συνέχεια από τον χώρο αυτό: πολλά από τα προκατασκευασμένα κτίρια που ανεγέρθηκαν αμέσως μετά τον Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο, με τη ρητή πρόθεση να αντιμετωπιστεί προσωρινά η επικρατούσα τότε κρίση στέγης, εξακολουθούν να υπάρχουν και σήμερα. Επιπλέον, κανένα στοιχείο της έκτης οδηγίας δεν συνηγορεί υπέρ της χρησιμοποιήσεως υποκειμενικών κριτηρίων για την οριοθέτηση των ακίνητων έναντι των κινητών ενσώματων αντικειμένων. Αντίθετα, το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ορίζει το κτίριο ως «κάθε κατασκευή που συνδέεται αρρήκτως με το έδαφος». Τέλος, η ασφάλεια δικαίου έχει πρωταρχική σημασία, ιδίως στον φορολογικό τομέα, και τα υποκειμενικά κριτήρια ενέχουν τον κίνδυνο υπονομεύσεως της ασφάλειας δικαίου.

38. Κατά συνέπεια, είναι ευκταίο να υπάρχουν αντικειμενικά κριτήρια για να εξακριβώνεται αν ένα κτίριο ή κάθε παρόμοια κατασκευή αποτελεί «ακίνητο», υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Κατά τη γνώμη μου, το ορθό κριτήριο είναι — όπως υποστήριξαν ιδιαίτερα η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή — το αν η κατα-

14 — Βλ. π.χ. την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5 απόφαση Blasi, τις αποφάσεις της 4ης Οκτωβρίου 2001, C-326/99, «Goed Woenen» (Συλλογή 2001, σ. I-6831), της 9ης Οκτωβρίου 2001, C-108/99, Cantor Fitzgerald International (Συλλογή 2001, σ. I-7257), της 9ης Οκτωβρίου 2001, C-409/98, Mirror Group (Συλλογή 2001, σ. I-7175), της 15ης Δεκεμβρίου 1993, C-63/92, Lubbock Fine (Συλλογή 1993, σ. I-6665), και την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 4 απόφαση Amengual Far.

15 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6.

σκευή συνδέεται σταθερά ή άρρηκτα με το έδαφος. Καταλήγω στο συμπέρασμα αυτό, επειδή φρονώ ότι για την ερμηνεία της έννοιας «ακίνητο» του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', πρέπει να ληφθούν υπόψη οι έννοιες που χρησιμοποιούνται στο άρθρο 4, παράγραφος 3.

39. Το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τις μισθώσεις ακινήτων· το άρθρο 13, Β, στοιχείο ζ', απαλλάσσει από τον φόρο τις παραδόσεις κτιρίων ή μερών κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους, πλην των προβλεπομένων στο άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α' (δηλαδή όσων πραγματοποιούνται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά). Το άρθρο 13, Β, στοιχείο ζ', απαλλάσσει επομένως από τον φόρο τις πωλήσεις «μεταχειρισμένων» κτιρίων ή μερών κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους· παράλληλα, το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', απαλλάσσει από τον φόρο τις μισθώσεις ακινήτων. Από το γράμμα του άρθρου 13, Β, στοιχείο ζ', προκύπτει σαφώς ότι οι έννοιες που χρησιμοποιούνται στη διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύονται σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 3, στο οποίο χρησιμοποιούνται οι έννοιες «έδαφος» και «κτίριο» και ορίζεται η έννοια του κτιρίου ως «κάθε κατασκευή που συνδέεται αρρήκτως με το έδαφος». Συνεπώς, οι έννοιες του εδάφους και του κτιρίου, όπως περιγράφονται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, αποτελούν, κατά τη γνώμη μου, τα δύο βασικά στοιχεία της έννοιας «ακίνητο» του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Αν ο κοινοτικός νομοθέτης ήθελε να μην καλύπτονται ορισμένα «κτίρια», υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, από τον όρο «ακίνητα» του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής — και ταυτόχρονα να απαλλάσσονται επομένως από τον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο ζ', οι παραδόσεις ορισμένων κατασκευών που συνδέονται αρρήκτως με το έδαφος, οι οποίες όμως δεν θα ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής της παράλληλης απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β' — θεωρώ απίθανο να μην είχαν προστεθεί στην οδηγία διατάξεις που να προβλέπουν τα ανωτέρω ρητώς[16].

40. Κατά συνέπεια, δεν συμφωνώ με την πρόταση της Γερμανικής Κυβερνήσεως να γίνει δεκτό το αυστηρότερο κριτήριο της άρρηκτης συνδέσεως με το έδαφος. Όπως εξήγησα ήδη παραπάνω, ακόμη και τα κτισμένα με παραδοσιακό τρόπο κτίρια μπορούν να αποσυναρμολογούνται και να ανεγείρονται σε άλλο χώρο. Φρονώ επομένως ότι δεν ενδείκνυται να ερμηνευθεί η έννοια «ακίνητο» ως σημαίνουσα «άρρηκτα συνδεδεμένο με το έδαφος»: το κριτήριο αυτό όχι μόνο θα είχε ως αποτέλεσμα να μην καλύπτει η εν λόγω έννοια ουσιαστικά κανένα κτίριο, αλλά θα απαιτούσε επίσης να διαπιστώνεται, πράγμα ιδιαίτερα περίπλοκο, κατά πόσον το συγκεκριμένο κτίριο μπορεί πράγματι να αφαιρεθεί και να ανεγερθεί εκ νέου.

41. Δεν θεωρώ εξάλλου ούτε ότι πρέπει να γίνει δεκτό ότι η μίσθωση κατασκευών που είναι σταθερά ή άρρηκτα συνδεδεμένες με το έδαφος, αλλά μπορούν να αφαιρεθούν και να ανεγερθούν εκ νέου αλλού, συνεπάγεται περισσότερο ενεργό εκμετάλλευση του ακινήτου, συγκρίσιμη με τις πράξεις που απαριθμούνται στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β', σημεία 1 έως 4, της έκτης οδηγίας. Για παράδειγμα, στην προκειμένη υπόθεση ο R. Maierhofer απλώς εκμισθώνει τα επίμαχα κτίρια στο Βαυαρικό Δημόσιο: η εκμίσθωση αυτή δεν σημαίνει ότι ο R. Maierhofer εκμεταλλεύεται το ακίνητο περισσότερο από ό,τι αν είχε εκμισθώσει ακίνητο που θα είχε ανεγείρει χρησιμοποιώντας παραδοσιακό τρόπο

16 — Υπέρ της ερμηνείας αυτής θα ήθελα να επισημάνω ότι στο γαλλικό, στο πορτογαλλικό και στο ισπανικό κείμενο του άρθρου 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', χρησιμοποιούνται αδιακρίτως, στην ίδια παράγραφο, δύο όροι, από τους οποίους ο ένας αντιστοιχεί στην έννοια του κτιρίου και ο άλλος είναι πλησιέστερος στην έννοια του ακινήτου.

κατασκευής. Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι τα επίμαχα εν προκειμένω κτίρια μπορούσαν να αποσυναρμολογούνται κατά τη λήξη κάθε μισθώσεως και να ανεγείρονται σε άλλα οικόπεδα και να εκμισθώνονται εκ νέου: η Γερμανική Κυβέρνηση εκφράζει την ανησυχία της για το ενδεχόμενο να μην υπόκειται στον ΦΠΑ — όπως κανονικά θα έπρεπε — η προστιθέμενη αξία που θα αποκτούσε το συγκεκριμένο οικόπεδο λόγω καθεμιάς από τις μισθώσεις αυτές. Εντούτοις, η πιθανότητα επελεύσεως όλων αυτών των γεγονότων είναι, κατά τη γνώμη μου, απλώς και μόνο υποθετική, πράγμα που σημαίνει ότι, αν ασκούσε επιρροή επί του ορθού χαρακτηρισμού των κτιρίων ως «ακινήτων» από την άποψη του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', θα υπονομευόταν η ασφάλεια δικαίου.

42. Φρονώ ότι τα κτίρια που είναι συγκρίσιμα με τα επίμαχα στην κύρια δίκη πρέπει να θεωρούνται ως σταθερά ή άρρηκτα συνδεδεμένα με το έδαφος, υπό την έννοια του κριτηρίου που πρότεινα ανωτέρω. Τα κτίρια στηρίζονται σε βάσεις από σκυρόδεμα, οι οποίες έχουν κατασκευαστεί επί θεμελίων από σκυρόδεμα, που έχουν πακτωθεί εντός τους εδάφους, και είναι στερεωμένα με κοχλίες πακτωμένους στα θεμέλια αυτά. Τα κτίρια αυτά προφανώς ήταν εκ κατασκευής αρκετά στέρεα, ώστε να διαρκέσουν τουλάχιστον πέντε χρόνια. Για να αποσυναρμολογηθούν, χρειαζόταν να εργαστεί ομάδα οχτώ ατόμων επί δέκα ημέρες. Επομένως, τα κτίρια αυτά διαφέρουν από τις σκηνές, τα τροχόσπιτα και τις τροχοβίλες, που μπορούν να μετακινούνται εξ ορισμού και συνδέονται με το έδαφος λιγότερο σταθερά.

43. Κατόπιν των ανωτέρω, καταλήγω ότι η έννοια «ακίνητο» του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας καλύπτει τα κτίρια για την ανέγερση των οποίων έχουν χρησιμοποιηθεί προκατασκευασμένα στοιχεία, όπως είναι τα επίμαχα στην κύρια δίκη, εφόσον είναι σταθερά ή άρρηκτα συνδεδεμένα με το έδαφος.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

44. Με το δεύτερο ερώτημα το Bundesfinanzhof ερωτά κατ' ουσία αν έχει σημασία για την ανωτέρω ανάλυση το αν ο εκμισθωτής παραχωρεί στον μισθωτή τη χρήση τόσο του κτιρίου όσο και του οικοπέδου επί του οποίου βρίσκεται το κτίριο ή μόνο του κτιρίου, το οποίο έχει ανεγερθεί από τον εκμισθωτή επί οικοπέδου του μισθωτή.

45. Κατά τον R. Maierhofer και την Επιτροπή, το ανωτέρω στοιχείο δεν έχει καμία σημασία: η κυριότητα του οικοπέδου επί του οποίου βρίσκεται το κτίριο δεν καταλέγεται μεταξύ των κριτηρίων που εφαρμόζονται για να διαπιστωθεί αν το συγκεκριμένο κτίριο αποτελεί «ακίνητο» και αν επομένως η μίσθωσή του απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

46. Η Γερμανική Κυβέρνηση δεν διατυπώνει παρατηρήσεις επί του δεύτερου ερωτήματος. Το Ηνωμένο Βασίλειο ισχυρίζεται όμως ότι η κυριότητα επί της γης επί της οποίας έχουν κατασκευαστεί τα κτίρια είναι πολύ σημαντικό στοιχείο για την υπαγωγή ή μη της πράξης στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Ουσιαστικά δηλαδή, αν ο R. Maierhofer δεν ήταν σε θέση να παραχωρήσει στο Βαυαρικό Δημόσιο τη χρήση τόσο του εδάφους όσο και των κτιρίων, οι οικείες πράξεις δεν θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν ως «μίσθωση ακινήτων» και θα έπρεπε να γίνει δεκτό ότι ο R. Maierhofer απλώς ανήγειρε τα κτίρια και συνεπώς προέβη σε

φορολογητέα παροχή υπηρεσιών κατασκευής κτιρίου.

47. Κατά τη γνώμη μου όμως, από κανένα στοιχείο του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δεν προκύπτει ότι η κυριότητα του εδάφους και των υπερκειμένων κτιρίων καταλέγεται μεταξύ των κριτηρίων βάσει των οποίων προσδιορίζεται τι αποτελεί «μίσθωση ακινήτων» υπό την έννοια της εν λόγω διατάξεως.

48. Δεν θεωρώ πειστικό ούτε το επιχείρημα του Ηνωμένου Βασιλείου ότι θα υπάρξουν «ακραίες συνέπειες», αν η μίσθωση κτιρίου επί οικοπέδου μη ανήκοντος στον εκμισθωτή μπορεί να απαλλάσσεται από τον φόρο βάσει του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Κατά το Ηνωμένο Βασίλειο, στην περίπτωση αυτή ο επιχειρηματίας στον οποίο ο κάτοχος του κτιρίου θα ανέθετε την αντικατάσταση της στέγης της οικίας του — ή ακόμη και ενός μόνο κεραμιδιού — θα μπορούσε να υποστηρίξει ότι για τις υπηρεσίες του ισχύει η απαλλαγή, διότι η ίδια η οικία αποτελεί ακίνητο. Το Ηνωμένο Βασίλειο ομολογεί ότι οι συμβαλλόμενοι στο ανωτέρω παράδειγμα θα έπρεπε να διαμορφώσουν τη συμφωνία τους ως προς τις πληρωμές κατά τρόπο ώστε να φαίνεται ότι πρόκειται για μίσθωση, αλλά ισχυρίζεται ότι δεν θα υπήρχε συναφώς καμία δυσκολία, αν η καταβολή της αμοιβής κλιμακωνόταν σε μακρό χρονικό διάστημα. Το Ηνωμένο Βασίλειο καταλήγει στο συμπέρασμα ότι έτσι θα ενέπιπτε στη φοροαπαλλαγή του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', ένα μεγάλο μέρος των κατασκευαστικών εργασιών.

49. Εντούτοις, όπως ισχυρίστηκε άλλωστε το ίδιο το Ηνωμένο Βασίλειο κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση σε κάπως διαφορετικό πλαίσιο, αποτελεί πάγια νομολογία ότι η φορολογική μεταχείριση μιας πράξης εξαρτάται από την εγγενή φύση της και όχι από τις συμφωνίες που έχουν συνάψει οι ενδιαφερόμενοι. Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί πρόσφατα επί της έννοιας «μίσθωση». Πρώτον, έχει αποφανθεί ότι η ως άνω έννοια δεν καλύπτει τις συμβάσεις με τις οποίες οι συμβαλλόμενοι δεν έχουν συμφωνήσει για τη διάρκεια της χρήσεως του ακινήτου, η οποία αποτελεί ουσιώδες στοιχείο της συμβάσεως μισθώσεως [17]. Δεύτερον, έχει αποφανθεί ότι η μίσθωση ακινήτων κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας συνίσταται κατ' ουσίαν στην εκ μέρους του κυρίου του ακινήτου εκχώρηση στον μισθωτή, έναντι μισθώματος και για συμφωνημένη διάρκεια, του δικαιώματος χρήσεως του ακινήτου και αποκλεισμού άλλων προσώπων από τη χρήση αυτή [18]. Κατά συνέπεια, δεν αντιλαμβάνομαι πώς θα μπορούσε να υπάρχει ο κίνδυνος να ερμηνευθούν οι εργασίες κατασκευής ή επισκευής κτιρίων ως μίσθωση ακινήτων υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

50. Κατόπιν των ανωτέρω καταλήγω, όσον αφορά το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, ότι δεν έχει σημασία για το ζήτημα της υπαγωγής μιας μισθώσεως ακινήτου στην απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας το αν ο εκμισθωτής παραχωρεί στον μισθωτή τη χρήση τόσο του κτιρίου όσο και του οικοπέδου επί του οποίου βρίσκεται το κτίριο ή μόνο του κτιρίου, το οποίο έχει ανεγερθεί από τον εκμισθωτή επί οικοπέδου του μισθωτή.

17 — Προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 13 αποφάσεις Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, σκέψη 56, και Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 68.

18 — Προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 14 αποφάσεις Mirror Group, σκέψη 31, και Cantor Fitzgerald International, σκέψη 21, καθώς και την παραπεθέμενη εκεί νομολογία.

Πρόταση

51. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την εξής απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα του Bundesfinanzhof:

«1) Η "μίσθωση ακινήτων", υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, 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, καλύπτει τη μίσθωση κτιρίων για την ανέγερση των οποίων έχουν χρησιμοποιηθεί προκατασκευασμένα στοιχεία, όπως είναι τα επίμαχα στην κύρια δίκη, εφόσον είναι σταθερά ή άρρηκτα συνδεδεμένα με το έδαφος.

2) Δεν έχει σημασία για το ζήτημα της υπαγωγής μιας μισθώσεως ακινήτου στην απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας το αν ο εκμισθωτής παραχωρεί στον μισθωτή τη χρήση τόσο του κτιρίου όσο και του οικοπέδου επί του οποίου βρίσκεται το κτίριο ή μόνο του κτιρίου, το οποίο έχει ανεγερθεί από τον εκμισθωτή επί οικοπέδου του μισθωτή.»