



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JÁN MAZÁK
της 11ης Σεπτεμβρίου 2012¹

Υπόθεση C-299/11

**Staatssecretaris van Financiën
κατά
Gemeente Vlaardingen**

[αίτηση του Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«ΦΠΑ — Πράξεις υποκείμενες στον φόρο — Χρησιμοποίηση από υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του αγαθού παραχθέντος “στο πλαίσιο της επιχειρήσεως”»

1. «Δεν υπάρχει καλός φόρος». Ο φοβερός αυτός αφορισμός αποδίδεται ευρέως στον Winston Churchill. Στην υπό κρίση υπόθεση ανακύπτει το ζήτημα αν, στο πλαίσιο μιας λεγόμενης «εξομοιούμενης» παραδόσεως, η εκ μέρους των ολλανδικών αρχών φορολόγηση εκτάσεως γης ήταν (από πλευράς υποκειμένου στον φόρο), αν όχι «καλός φόρος», τουλάχιστον «νόμιμος φόρος» υπό την έννοια της έκτης οδηγίας ΦΠΑ².

2. Φαίνεται ότι υφίσταται μια μεγάλη αβεβαιότητα στις Κάτω Χώρες όσον αφορά την ερμηνεία και την εφαρμογή των ολλανδικών διατάξεων περί μεταφοράς στην εθνική έννομη τάξη (τμημάτων) των διατάξεων που αφορούν πράξεις ικανές να εξομοιωθούν προς παραδόσεις εξ επαχθούς αιτίας. Πράγματι, η απάντηση στο παρόν προδικαστικό ερώτημα του Hoge Raad der Nederlanden (ανωτάτου δικαστηρίου των Κάτω Χωρών) μπορεί να έχει ως συνέπεια το ότι ορισμένες επιχειρήσεις κατέβαλαν υπέρ το δέον ΦΠΑ στο παρελθόν επειδή η αξία των εκτάσεων γης που τους ανήκαν κατά κυριότητα περιελήφθη στη βάση επιβολής του φόρου επί της εξομοιούμενης παραδόσεως³. Κατά συνέπεια, το Hoge Raad ζήτησε να διαφωτιστεί επί της ερμηνείας της εφαρμοστέας διατάξεως της έκτης οδηγίας, ήτοι του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α'. Το σχετικό ζήτημα ανέκυψε στο πλαίσιο δίκης μεταξύ του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργού Οικονομικών) και του Gemeente Vlaardingen (Δήμου του Vlaardingen, στο εξής: Δήμος).

3. Ειδικότερα, το ανακύπτει ζήτημα είναι αν η έκτη οδηγία επιτρέπει στις φορολογικές αρχές να χαρακτηρίσουν ορισμένες πράξεις ως παραδόσεις εξ επαχθούς αιτίας (εξομοιούμενες παραδόσεις), εξομοιώνοντας προς «παραδοση αγαθού» τη δημιουργία, από τρίτον, ακινήτου ως αποτέλεσμα (κατασκευαστικού) έργου πραγματοποιούμενου επί εκτάσεως γης ανήκουσας κατά κυριότητα στον υποκείμενο στον φόρο (τον Δήμο), και να λάβουν υπόψη την αξία της εκτάσεως γης στο πλαίσιο της

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), όπως τροποποιήθηκε.

3 — Βλ. PricewaterhouseCoopers, *Should own land be included in the taxable amount?* [Πρέπει να περιλαμβάνεται η ιδιόκτητη γη στη βάση επιβολής του φόρου;], 20 Οκτωβρίου 2011.

επιβολής του ΦΠΑ, έστω και αν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιούσε προηγουμένως την έκταση γης αυτή για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του με σχετική φοροαπαλλαγή (εκμίσθωση εκτάσεων γης σε αθλητικούς ομίλους) και δεν προέβη σε καμία έκπτωση του ΦΠΑ όσον αφορά την έκταση αυτή⁴.

I – Το νομικό πλαίσιο

A – Το δίκαιο της Ένωσης

4. Το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι:

«Τα κράτη μέλη δύνανται να εξομοιώνουν προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας:

α) τη διάθεση υπό υποκειμένου 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].»

5. Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα όσον αφορά τη βάση επιβολής του φόρου:

«Α. Στο εσωτερικό της χώρας

1. Βάση επιβολής του φόρου είναι:

β) για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 5, παράγραφοι 6 και 7, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρομοίων αγαθών ή, ελλείψει τιμής αγοράς, το κόστος των αγαθών κατά τον χρόνο πραγματοποίησής των εν λόγω πράξεων.»

6. Από 1ης Ιανουαρίου 2007 η έκτη οδηγία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε με την οδηγία 2006/112⁵. Το άρθρο 18 της οδηγίας 2006/112 αντιστοιχεί κατ' ουσίαν προς το άρθρο 5, παράγραφος 7, της έκτης οδηγίας.

B – Το εθνικό δίκαιο

7. Το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο h, του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών του 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968· στο εξής: ολλανδικός νόμος), ήταν αρχικώς διατυπωμένο ως ακολούθως κατά την έναρξη της ισχύος του την 1η Ιανουαρίου 1969:

«1. Παραδόσεις αγαθών είναι:

[...]

4 — Για περισσότερες λεπτομέρειες, βλ. την έκθεση των πραγματικών περιστατικών και το πλήρες κείμενο του ερωτήματος στα σημεία 11 επ. κατωτέρω.

5 — Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1). Η οδηγία αυτή αντικατέστησε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, το δίκαιο της Ένωσης περί ΦΠΑ, περιλαμβανομένης της έκτης οδηγίας.

h) η διάθεση, για τις ανάγκες της επιχειρήσεως, αγαθών που παρήχθησαν στην οικεία επιχείρηση, στις περιπτώσεις που, αν επρόκειτο για αγαθά ενός επιχειρηματία, ο βαρύνων τα αγαθά αυτά φόρος δεν θα μπορούσε να εκπέσει ή δεν θα μπορούσε να εκπέσει εξ ολοκλήρου· προς αγαθά που παρήχθησαν στην οικεία επιχείρηση εξομοιώνονται τα αγαθά που παρήχθησαν κατόπιν σχετικής εντολής με διάθεση υλικών στον εντολοδόχο.»

8. Το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο h, του νόμου συμπληρώθηκε μεταγενέστερα και, κατά τον κρίσιμο χρόνο, είχε ως ακολούθως⁶:

«1. Παραδόσεις αγαθών είναι:

[...]

h) η διάθεση, για τις ανάγκες της επιχειρήσεως, αγαθών που παρήχθησαν στην οικεία επιχείρηση, στις περιπτώσεις που, αν επρόκειτο για αγαθά ενός επιχειρηματία, ο βαρύνων τα αγαθά αυτά φόρος δεν θα μπορούσε να εκπέσει ή δεν θα μπορούσε να εκπέσει εξ ολοκλήρου· προς αγαθά που παρήχθησαν στην οικεία επιχείρηση εξομοιώνονται τα αγαθά που παρήχθησαν κατόπιν σχετικής εντολής με διάθεση υλικών στον εντολοδόχο, *στα οποία περιλαμβάνεται και το έδαφος· από την εφαρμογή του παρόντος στοιχείου h εξαιρούνται οι μη οικοδομημένες εκτάσεις, πλην των οικοδομήσιμων οικοπέδων υπό την έννοια του άρθρου 11, παράγραφος 4.»*

9. Στις Κάτω Χώρες τούτο καλείται «ενοποιημένος φόρος».

10. Κατά το άρθρο 8, παράγραφος 3, του ολλανδικού νόμου:

«Όσον αφορά τις παραδόσεις κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 1, στοιχεία g και h, και του άρθρου 3a, παράγραφος 1, η αντιπαροχή καθορίζεται στο ποσό, μη περιλαμβανομένου του φόρου κύκλου εργασιών, που θα έπρεπε να καταβληθεί για τα αγαθά αν αυτά, κατά το χρονικό σημείο της παραδόσεώς τους, είχαν αποκτηθεί ή παραχθεί στην κατάσταση στην οποία βρίσκονται κατά το χρονικό αυτό σημείο.»

II – Τα πραγματικά περιστατικά και το υποβληθέν ερώτημα

11. Ο Δήμος είναι «επιχειρηματίας» υπό την έννοια του ολλανδικού νόμου και έχει στην κυριότητά του διάφορες αθλητικές εγκαταστάσεις, περιλαμβανομένων ορισμένων γηπέδων αθλοπαιδιών. Για πολλά έτη εκμίσθωνε τα εν λόγω γήπεδα με χλοοτάπητα σε αθλητικούς ομίλους απαλλασσόμενος από τον ΦΠΑ.

12. Το 2003 ο Δήμος ανέθεσε σε επιχειρήσεις να αντικαταστήσουν αυτά τα γήπεδα με γήπεδα κόρφμπολ και με γήπεδα ποδοσφαίρου με τεχνητό χλοοτάπητα, καθώς και με ασφαλτοστρωμένα γήπεδα χειροσφαίρισης (στο εξής: γήπεδα).

13. Μετά την αποπεράτωση των εργασιών το 2004, ο Δήμος εκμίσθωσε εκ νέου τα γήπεδα με απαλλαγή από τον ΦΠΑ στους ίδιους αθλητικούς ομίλους που τα μίσθωναν και προηγουμένως.

14. Το ποσό που χρέωσαν στον Δήμο οι εργολήπτριες επιχειρήσεις για τις εργασίες που πραγματοποίησαν ανερχόταν συνολικά σε 1 547 440 ευρώ, εκ των οποίων ποσό 293 993 ευρώ αφορούσε τον ΦΠΑ. Ο Δήμος δεν προέβη αμέσως σε έκπτωση του εν λόγω ποσού ΦΠΑ στη δήλωσή του περί φόρου κύκλου εργασιών.

⁶ — Οι τροποποιήσεις παρατίθενται με πλάγια τυπογραφικά στοιχεία.

15. Ο αρμόδιος οικονομικός έφορος θεώρησε την εκμίσθωση των γηπέδων από τον Δήμο (παροχή απαλλασσόμενη από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο β', του ολλανδικού νόμου) ως χρησιμοποίηση για τις ανάγκες της επιχειρήσεως αγαθών παραχθέντων κατόπιν εντολής «με διάθεση» των υλικών, ειδικότερα του (υπ)εδάφους, κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 1, στοιχείο η, του ολλανδικού νόμου. Τούτο είχε ως συνέπεια, κατά τον οικονομικό έφορο, ο Δήμος να λογίζεται ότι προέβη σε παράδοση των γηπέδων, παράδοση για την οποία οφείλεται ΦΠΑ, μετά από έκπτωση του ΦΠΑ τον οποίο είχαν χρεώσει οι εργολήπτριες επιχειρήσεις στον Δήμο. Ακολούθως, ο έφορος απέστειλε στον Δήμο πράξη επιβολής πρόσθετου φόρου αφορώσα την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου 2004 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2004. Ο Δήμος υπέβαλε ένσταση κατά της πράξεως αυτής, αλλά ο έφορος την απέρριψε.

16. Το Rechtbank te's-Gravenhage [πρωτοβάθμιο δικαστήριο της Χάγης] έκρινε αβάσιμη την προσφυγή που άσκησε ο Δήμος κατά της αποφάσεως αυτής. Στη συνέχεια, ο Δήμος άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως του Rechtbank ενώπιον του Gerechtshof te's-Gravenhage (εφετείου της Χάγης).

17. Ενώπιον του Gerechtshof ο έφορος ανέφερε ότι ο οριζόμενος με την επίμαχη πράξη πρόσθετος φόρος προσδιορίστηκε σε υπέρ το δέον υψηλό επίπεδο. Ως εκ τούτου, στη διαδικασία της εφέσεως ελήφθη ως βάση ότι επρόκειτο για πράξη πρόσθετου ΦΠΑ ύψους 116 099 ευρώ, υπολογιζόμενου ως εξής:

κόστος εργασιών επί των γηπέδων	1 547 440 EUR
αξία του εδάφους	+ 610 940 EUR
φορολογητέα βάση	2 158 380 EUR
ΦΠΑ 19 % επί 2 158 380 ευρώ	410 092 EUR
έκπτωση φόρου επί του κόστους των εργασιών	– 293 993 EUR
οφειλόμενος ΦΠΑ	116 099 EUR

18. Στις 26 Ιουνίου 2009 το Gerechtshof εξαφάνισε την απόφαση του Rechtbank, έκρινε βάσιμη την προσφυγή κατά της αποφάσεως του οικονομικού εφόρου και ακύρωσε την απόφαση αυτή, καθώς και την πράξη επιβολής πρόσθετου φόρου. Ειδικότερα, το Gerechtshof έκρινε ότι το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο η, του ολλανδικού νόμου αντιβαίνει προς το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, καθόσον για την επιβολή ΦΠΑ η διάταξη αυτή εκλαμβάνει ως παράδοση επίσης τη διάθεση αγαθών που ο επιχειρηματίας παρήγαγε μέσω τρίτων, διαθέτοντας σε αυτούς τα υλικά, στα οποία περιλαμβάνεται το έδαφος. Ο Staatssecretaris van Financiën άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden.

19. Στο πλαίσιο αυτό, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 5, παράγραφος 5, και το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, την έννοια ότι κράτος μέλος, στην περίπτωση που υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί ακίνητο για απαλλασσόμενες ανάγκες της επιχειρήσεώς του, δύναται να επιβάλει ΦΠΑ όταν:

- το ακίνητο αυτό συνίσταται σε (κατασκευαστικό) έργο που πραγματοποιήθηκε έναντι αμοιβής από τρίτον σε έκταση γης του υποκειμένου στον φόρο και κατόπιν εντολής του και

— ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιούσε παλαιότερα την έκταση αυτή για τις (ίδιες) απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ ανάγκες της επιχειρήσεώς του, και δεν είχε προηγουμένως προβεί σε έκπτωση του ΦΠΑ για την έκτασή του αυτή,

με συνέπεια τον συνυπολογισμό (της αξίας) του εδάφους στη βάση επιβολής του ΦΠΑ;»

III – Εκτίμηση

A– Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων

20. Ο Δήμος υποστηρίζει ότι στο υποβληθέν ερώτημα προσήκει αρνητική απάντηση. Διατείνεται ότι, όταν υποκείμενος στον φόρο (εν προκειμένω, ο εργολήπτης) παράγει αγαθό μέσω υλικών που του παρέχει ο πελάτης του (ο Δήμος), η παραγωγή αυτή πρέπει να λογίζεται ότι έλαβε χώρα «στο πλαίσιο της επιχειρήσεως [του υποκειμένου στον φόρο]» και όχι στο πλαίσιο της επιχειρήσεως του πελάτη. Επειδή η παραγωγή του αγαθού αυτού υπόκειται σε ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας [που μεταφέρθηκε στην εθνική έννομη τάξη με το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο c, του ολλανδικού νόμου], το ίδιο αγαθό δεν μπορεί να λογίζεται ταυτόχρονα⁷ ως παραχθέν στο πλαίσιο της επιχειρήσεως του πελάτη.

21. Ο Δήμος υπογραμμίζει επίσης ότι το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έχει ως σκοπό να εξασφαλίζει ίση φορολογική μεταχείριση μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο που αποκτούν αγαθά από άλλον υποκείμενο στον φόρο («αποκτηθέντα αγαθά») και εκείνων που παράγουν τα αγαθά στο πλαίσιο της δικής τους επιχειρήσεως («παραχθέντα αγαθά»). Προς εξασφάλιση της ως άνω ίσης μεταχειρίσεως, αρκεί η επιστροφή του εκπεσθέντος ΦΠΑ. Αντιθέτως, δεν είναι αναγκαία η ίση κατανομή της φορολογικής επιβαρύνσεως μεταξύ αποκτώμενων και παραγόμενων αγαθών. Προς στήριξη της επιχειρηματολογίας του ο Δήμος επικαλείται τις προπαρασκευαστικές εργασίες της εκδόσεως τόσο της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ⁸ όσο και της έκτης οδηγίας.

22. Εν πάση περιπτώσει, επιβολή ΦΠΑ όπως η εν προκειμένω επί της αξίας των ιδίων των γηπέδων τα οποία ανήκουν στον υποκείμενο στον φόρο και τα οποία αυτός χρησιμοποιεί για μια φοροαπαλλασσόμενη δραστηριότητα επιχειρήσεως αυξάνει σημαντικά τη φορολογική επιβάρυνση του ως άνω υποκειμένου στον φόρο και συνιστά προσβολή της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, αρχής η οποία είναι εγγενής προς το σύστημα του ΦΠΑ.

23. Η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι ο νομοθέτης της Ένωσης, χρησιμοποιώντας, στο άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, τους όρους «παραχθέντος, κατασκευασθέντος, εξορυχθέντος, μεταποιηθέντος, αγορασθέντος ή εισαχθέντος», προτίμησε μια πολύ ευρεία διατύπωση. Επιπλέον, η έκφραση «στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του» αποτελεί ένδειξη ότι επιτρέπεται να εξομοιώνεται i) η «παράδοση αγαθού» προς ii) «παραγωγή αγαθού» από τρίτον με διάθεση σε αυτόν των σχετικών υλικών όταν προκύπτει ότι το αγαθό αυτό παραγγέλθηκε από τον υποκείμενο στον φόρο στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του.

24. Η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας αντικατέστησε το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της δεύτερης οδηγίας, που όριζε ότι «εξομοιούνται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας [...] η χρησιμοποίηση υπό υποκείμενου στον φόρο, για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, αγαθού παραχθέντος ή εξορυχθέντος υπ' αυτού ή υπό τρίτου

⁷ — Βάσει του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, που μεταφέρθηκε στην εθνική έννομη τάξη με το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο h, του ολλανδικού νόμου.

⁸ — Οδηγία της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5).

για λογαριασμό του». Οι όροι «παραχθέντος ή εξορυχθέντος υπ' αυτού ή υπό τρίτου για λογαριασμό του» αντικαταστάθηκαν, στην έκτη οδηγία, με ευρύτερους όρους. Συνεπώς δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι η έκτη οδηγία παρέχει τη δυνατότητα εξομοίωσης ορισμένων πράξεων προς παραδόσεις εξ επαχθούς αιτίας, όπως συμβαίνει εν προκειμένω.

25. Επιπροσθέτως, παρά το γεγονός ότι το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας δεν περιλαμβάνει, σε αντίθεση με το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της δεύτερης οδηγίας, τους όρους «υπ' αυτού ή υπό τρίτου για λογαριασμό του», είναι προφανές ότι το εν λόγω άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', καλύπτει όλες τις καταστάσεις στο πλαίσιο των οποίων υποκείμενος στον φόρο αποκτά αγαθά, ήτοι περιλαμβανομένης της περιπτώσεως εκτελέσεως εργασιών για λογαριασμό του υποκειμένου στον φόρο επί γηπέδων ανηκόντων σε αυτόν. Αντιθέτως, αποκλείεται από το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής η περίπτωση στην οποία ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο αναθέτει σε τρίτον την παραγωγή αγαθού μέσω υλικών τα οποία διέθετε ήδη ο τρίτος.

26. Στη συνέχεια, η Ολλανδική Κυβέρνηση εκθέτει ότι, σε περιπτώσεις όπως η υπό κρίση, η εξομοίωση της επίμαχης πράξεως προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας είναι σύμφωνη προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ: όταν τρίτος παράγει αγαθά για λογαριασμό υποκειμένου στον φόρο μέσω υλικών που ανήκουν στον τελευταίο, η εν λόγω «εξομοίωση» εξασφαλίζει ότι η αξία των αγαθών αυτών⁹ θα ληφθεί υπόψη στον υπολογισμό του ΦΠΑ. Βάσει της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, ο συνυπολογισμός αυτός είναι αναγκαίος ώστε η φορολογική επιβάρυνση να είναι η ίδια τόσο όταν ο υποκείμενος στον φόρο παράγει αγαθά με δικά του υλικά όσο και όταν τρίτος παράγει αγαθά μέσω δικών του υλικών και τα πωλεί στον υποκείμενο στον φόρο.

27. Τέλος, η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η εξομοίωση της εν λόγω πράξεως προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας είναι δυνατή ακόμα και αν η έκταση γης του υποκειμένου στον φόρο η οποία τίθεται στη διάθεση του τρίτου προς εκτέλεση των εργασιών που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του υποκειμένου στον φόρο χρησιμοποιείται προηγουμένως για φοροαπαλλασσόμενες δραστηριότητες του υποκειμένου στον φόρο.

28. Κατά συνέπεια, η Ολλανδική Κυβέρνηση ζητεί να δοθεί στο υποβληθέν ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι παρέχει σε κράτος μέλος τη δυνατότητα να χαρακτηρίζει ως εξομοιούμενη παράδοση αγαθού την εκτέλεση εργασιών και την παράδοση από τρίτο, για λογαριασμό του υποκειμένου στον φόρο σε έκταση γης ανήκουσα στον τελευταίο, ακινήτου που συνίσταται σε (κατασκευαστικό) έργο και, κατά συνέπεια, να τη λαμβάνει υπόψη προς υπολογισμό του ΦΠΑ. Συναφώς, δεν ασκεί επιρροή το αν ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιούσε προηγουμένως την έκταση αυτή για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του και το ότι δεν προέβαινε προηγουμένως σε έκπτωση ΦΠΑ για την έκταση αυτή.

29. Η Επιτροπή καλεί κατ' ουσίαν το Δικαστήριο να απαντήσει ότι το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να εξομοιώνουν προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας τη χρησιμοποίηση από υποκείμενο στον φόρο, για φοροαπαλλασσόμενες πράξεις, αγαθού που παρήχθη στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του από τρίτον με διάθεση των σχετικών υλικών αν τα εν λόγω υλικά χρησιμοποιούνταν ήδη προηγουμένως για τις φοροαπαλλασσόμενες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο.

B – Ανάλυση

30. Με το ερώτημά του, το Hoge Raad ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 5, παράγραφος 5, και το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', αυτής έχει την έννοια ότι, όταν υποκείμενος στον φόρο (ο Δήμος) χρησιμοποιεί ακίνητο (γήπεδα αθλοπαιδιών) για φοροαπαλλασσόμενες πράξεις (ήτοι για εκμίσθωση

⁹ — Εν προκειμένω, η αξία του εδάφους/των γηπέδων αθλοπαιδιών.

των εν λόγω γηπέδων σε αθλητικούς ομίλους), οι ολλανδικές φορολογικές αρχές μπορούν να επιβάλλουν ΦΠΑ αν τα εν λόγω γήπεδα αθλοπαιδιών αποτελούνται από έργο εκτελεσθέν από τρίτον έναντι αμοιβής για λογαριασμό του Δήμου επί εκτάσεως γης ανήκουσας κατά κυριότητα στον τελευταίο, ακόμα και αν ο Δήμος χρησιμοποιούσε προηγουμένως την έκταση αυτή για τις ίδιες φοροαπαλλασσόμενες ανάγκες της επιχειρήσεώς του και δεν είχε προηγουμένως προβεί σε καμία έκπτωση του ΦΠΑ για την ως άνω έκταση, με συνέπεια να συνυπολογίζεται η αξία της εκτάσεως κατά την επιβολή του ΦΠΑ¹⁰.

31. Καταρχάς, θα ήθελα να υπενθυμίσω προεισαγωγικώς ότι, σύμφωνα με τη λογική του συστήματος που προβλέπει η έκτη οδηγία, πρέπει να είναι δυνατή η έκπτωση των φόρων επί των εισροών οι οποίοι επιβάρυναν τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που χρησιμοποίησε ο φορολογούμενος για τις υπαγόμενες στον φόρο δραστηριότητές του. Η έκπτωση του φόρου επί των εισροών συναρτάται προς την είσπραξη του φόρου επί των εκροών¹¹. Όταν αγαθά ή υπηρεσίες που παρέχονται σε υποκείμενο στον φόρο χρησιμοποιούνται για ανάγκες απαλλασσόμενων από τον φόρο πράξεων ή πράξεων που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν μπορεί να υπάρξει ούτε επιβολή φόρου επί των εκροών, ούτε έκπτωση του φόρου επί των εισροών¹².

32. Στην περίπτωση αυτή, είναι προφανές ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να ανακτήσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο πλαίσιο της κτήσεως αγαθών που χρησιμοποιεί.

33. Εξάλλου, ορισμένοι υποκείμενοι στον φόρο δεν αποκτούν τα αγαθά που χρησιμοποιούν στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς τους από άλλους υποκειμένους στον φόρο (εναλλακτική περίπτωση 1)· αντ' αυτού προτιμούν να τα παραγάγουν οι ίδιοι (εναλλακτική περίπτωση 2) ή επιλέγουν να προσφύγουν στις υπηρεσίες τρίτου ώστε να τα παραγάγει αυτός στον δικό τους χώρο (εναλλακτική περίπτωση 3, περί της οποίας πρόκειται εν προκειμένω).

34. Ενίοτε αγαθά αποκτώμενα στο πλαίσιο της περιπτώσεως 3 χρησιμοποιούνται για φοροαπαλλασσόμενες δραστηριότητες. Τούτο ακριβώς συμβαίνει στην υπό κρίση υπόθεση.

10 — Μεταξύ των εθνικών αποφάσεων που αφορούν το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', η πλησιέστερη προς την παρούσα υπόθεση που μπόρεσα να προσδιορίσω είναι αυτή που εξέδωσε το House of Lords στην υπόθεση Robert Gordon's College/Customs and Excise Commissioners [1996] 1 W.L.R. 201 (HL) [ΦΠΑ – Παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών – Υποκείμενος στον φόρο που παρέχει φοροαπαλλασσόμενες εκπαιδευτικές υπηρεσίες – Χωροταξική ανάπτυξη εκτάσεως γης προοριζόμενη να καταστεί γήπεδο σχολικών αθλοπαιδιών – Φόρος βαρύνων τον εργολήπτη για την εκτέλεση των εργασιών – Εκμίσθωση από υποκείμενο στον φόρο σε κατά 100 % θυγατρική του – Χορήγηση στον υποκείμενο στον φόρο μη αποκλειστικής αδειας χρησιμοποίησεως των γηπέδων αθλοπαιδιών – Ζήτημα αν υφίσταται παράδοση εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο προς εαυτόν – Δυνατότητα εκπτώσεως των σχετικών φόρων στο πλαίσιο του φόρου που καταβλήθηκε επί των εισροών – Άρθρα 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', και 6, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας]. Συναφώς, βλ. επίσης McKay, H., «Back to College», *British Tax Review B.T.R.* 321, 1996, διαθέσιμο μέσω του Westlaw UK: όπως έκρινε ο δικαστής Λόρδος Hoffmann, τα άρθρα 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', και 6, παράγραφος 3, επιτρέπουν την εξομοίωση προς φορολογούμενη πράξη της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών από υποκείμενο στον φόρο προς εαυτόν στην περίπτωση όπου, αν τρίτος προσέφερε τα αγαθά ή παρείχε τις υπηρεσίες, δεν θα υφίστατο δυνατότητα πλήρους εκπτώσεως του σχετικού ΦΠΑ. Η παρατιθέμενη με πλάγια τυπογραφικά στοιχεία περίπτωση θα μπορούσε να υφίσταται μόνον αν πράγματι τα αγαθά δεν είχαν παρασχεθεί από τρίτον, αλλά είχαν δοθεί από τον ίδιο τον υποκείμενο στον φόρο (όπως όταν πρόκειται για κτίριο ανεγερθέν επί ιδιοκτήτου γηπέδου). Σε περίπτωση που τρίτος παραδίδει τα αγαθά ή παρέχει τις υπηρεσίες, το ζήτημα της δυνατότητας εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών πρέπει να επιλύεται με τον συνήθη τρόπο, ήτοι με προσδιορισμό του αν συνδέεται με φορολογούμενη πράξη. Δεν υπάρχει ανάγκη να προσδιοριστεί υποθετικά ποια θα ήταν η κατάσταση αν τρίτος είχε παραδώσει τα αγαθά ή παράσχει τις υπηρεσίες. Τα άρθρα 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', και 6, παράγραφος 3, έχουν ως σκοπό να παράσχουν τη δυνατότητα στη νομοθεσία των κρατών μελών να εμποδίζει τις στρεβλώσεις της αγοράς που θα εμφανίζονταν αν υποκείμενος στον φόρο μπορούσε να αποκομίζει φορολογικό πλεονέκτημα αποκτώντας αγαθά και υπηρεσίες με έναν συγκεκριμένο τρόπο και όχι με κάποιον άλλο, δηλαδή παραδίδοντας τα αγαθά και παρέχοντας τις υπηρεσίες προς εαυτόν και όχι με την απόκτησή τους από τρίτο. Στην υπόθεση Robert Gordon's college, η εκ μέρους σχολείου χρήση νέων γηπέδων αθλοπαιδιών ελάμβανε χώρα στο πλαίσιο υπηρεσιών (σχετικής αδειας) που παρείχε τρίτος (η κοινοπραξία Countesswells). Κατά την άποψη του Λόρδου Hoffmann, αποκλείεται η δυνατότητα φορολογήσεως της παραδόσεως αγαθού από υποκείμενο στον φόρο προς εαυτόν υπό την έννοια της έκτης οδηγίας. Κατά συνέπεια, η παρατιθέμενη με πλάγια τυπογραφικά στοιχεία περίπτωση δεν μπορούσε να έχει εφαρμογή.

11 — Συνοπτικά, ο φόρος επί των εκροών βαρύνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που παραδίδει ή παρέχει αντιστοίχως επιχειρηματίας και ο φόρος επί των εισροών βαρύνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που παραδίδονται ή παρέχονται στον επιχειρηματία αυτόν για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του.

12 — Βλ. αποφάσεις της 30ής Μαρτίου 2006, C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki (Συλλογή 2006, σ. I-3039, σκέψη 24), της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-72/05, Wollny (Συλλογή 2006, σ. I-8297, σκέψη 20), και της 8ης Φεβρουαρίου 2007, C-435/05, Investrand (Συλλογή 2007, σ. I-315).

35. Κατά την εξέταση του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου, από το ιστορικό της θεσπίσεως του άρθρου 3, παράγραφος 1, στοιχείο η, του ολλανδικού νόμου μπορεί να συναχθεί ότι ο Ολλανδός νομοθέτης, θεσπίζοντας τη διάταξη αυτή το 1969, επιδίωκε να μεταφέρει με τον εν λόγω νόμο το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της δεύτερης οδηγίας.

36. Το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', προέβλεπε ότι «εξομοιούνται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας [...] η χρησιμοποίηση υπό υποκειμένου στον φόρο, για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, αγαθού παραχθέντος ή εξορυχθέντος υπ' αυτού ή υπό τρίτου για λογαριασμό του».

37. Το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της δεύτερης οδηγίας επανελήφθη στην έκτη οδηγία. Εντούτοις, πρέπει να σημειωθεί ότι η διατύπωση των δύο αυτών διατάξεων δεν είναι απολύτως ίδια.

38. Το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας¹³ προβλέπει ότι «τα κράτη μέλη δύνανται να εξομοιώνουν προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας τη διάθεση υπό υποκειμένου 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». Με άλλα λόγια, το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', αφορά μόνον τις πράξεις που πραγματοποιούνται «για τις ανάγκες της επιχειρήσεως του υποκειμένου στον φόρο», ενώ παρελείφθη το τμήμα της περιόδου που περιλαμβάνεται στο άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της δεύτερης οδηγίας κατά το οποίο τα αγαθά μπορούν να παράγονται ή να εξορύσσονται «υπό τρίτου για λογαριασμό του [υποκειμένου στον φόρο]». Προσθέτω ότι το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', έχει εφαρμογή και επί αγαθού «παραχθέντος, κατασκευασθέντος, εξορυχθέντος, μεταποιηθέντος, αγορασθέντος ή εισαχθέντος» στο πλαίσιο της επιχειρήσεως του υποκειμένου στον φόρο.

39. Συναφώς, αρκεί να σημειωθεί ότι, παρά την ελαφρά αυτή διαφορά στη διατύπωση, δεν μπορώ να αντιληφθώ γιατί και πώς το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας πρέπει να έχει διαφορετικό αντικείμενο ή αποτέλεσμα σε σχέση με το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της δεύτερης οδηγίας. Πράγματι, κανένα στοιχείο στην έκτη οδηγία δεν συνηγορεί υπέρ μιας τέτοιας απόψεως.

40. Από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι, στην προκείμενη υπόθεση, ο έφορος έκρινε ότι η πρώτη χρησιμοποίηση των εκτάσεων γης (δηλαδή η εκμίσθωσή τους) από τον Δήμο είναι παράδοση αγαθού, κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 1, στοιχείο η, του ολλανδικού νόμου, διότι αφορά χρησιμοποίηση εκ μέρους του ενδιαφερομένου, για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, εκτάσεων γης που έχουν παραχθεί από τρίτους για λογαριασμό του Δήμου, κατόπιν διαθέσεως εκ μέρους του τελευταίου των ιδιόκτητων εκτάσεων του με φυσικό χλοοτάπητα. Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο η, του ολλανδικού νόμου, ως «παραγόμενα αγαθά» νοούνται και οι κατασκευαστικές εργασίες επί του εδάφους.

41. Ακόμη, για τους σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 3, παράγραφος 1, στοιχείο η, του νόμου, ένα κατασκευαστικό έργο λογίζεται ότι αποτελεί, μαζί με το έδαφος, ενιαίο με το έδαφος (ακίνητο) περιουσιακό στοιχείο. Βάσει αυτού, ο έφορος περιέλαβε στη βάση επιβολής του φόρου επί των γηπέδων και την αξία του εδάφους, με αποτέλεσμα να επιβληθεί τελικά ΦΠΑ επί της αξίας των παλαιών εκτάσεων του Δήμου με φυσικό χλοοτάπητα.

42. Κατά συνέπεια, το ζήτημα που ανακύπτει είναι αν το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο η, του ολλανδικού νόμου, εφαρμοζόμενο στην υπό κρίση κατάσταση, είναι σύμφωνο προς τις εξουσίες τις οποίες παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

¹³ — Νυν άρθρο 18, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112.

43. Ειδικότερα, όπως σαφώς εκθέτει το αιτούν δικαστήριο, ανακύπτουν ορισμένα ζητήματα όσον αφορά τη σημασία και το συγκεκριμένο περιεχόμενο του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

44. Εκ πρώτης όψεως, φαίνεται ότι το Δικαστήριο έχει κληθεί μία μόνο φορά να αποφανθεί επί του κανόνα που διέπει την εξομίωση, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, ορισμένων πράξεων προς παραδόσεις εξ επαχθούς αιτίας, ήτοι με την απόφασή του *Gemeente Leusden και Holin Groep*¹⁴. Στην απόφαση εκείνη το Δικαστήριο εστίασε την προσοχή του, ωστόσο, σε άλλους κανόνες της έκτης οδηγίας. Όσον αφορά τη διάταξη που μας απασχολεί εν προκειμένω, περιορίστηκε να δεχθεί ότι, όπως και το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', αυτής έχει ως «οικονομικό αποτέλεσμα» να υποχρεώνει τον υποκείμενο στον φόρο να καταβάλει ποσά που αντιστοιχούν σε εκπτώσεις στις οποίες δεν είχε δικαίωμα να προβεί (σκέψη 90).

45. Όσον αφορά τον σκοπό του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, που αφορά την παράδοση «αγαθών», πιστεύω ότι, όπως και ο σκοπός τον οποίο επιδιώκει η ανάλογη διάταξη σχετικά με την παροχή «υπηρεσιών» εκ μέρους του ενδιαφερομένου προς εαυτόν, ήτοι το άρθρο 6, παράγραφος 3¹⁵, η διάταξη αυτή σκοπεί την αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού¹⁶. Ο υποκείμενος στον φόρο που ασκεί δραστηριότητες απαλλασσόμενες από τον φόρο μπορεί είτε να αποκτήσει τα αγαθά που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των δραστηριοτήτων αυτών από τρίτον και να καταβάλει για την απόκτηση αυτή μη εκπεστέο ΦΠΑ, είτε να παραγάγει ο ίδιος τα αγαθά αυτά, περίπτωση στην οποία το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας τον υποχρεώνει να καταβάλει ΦΠΑ, επίσης μη εκπεστέο, επί της αξίας των εν λόγω αγαθών. Όπως ορθώς τονίζουν η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί μια απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ δραστηριότητα και ο οποίος, επομένως, δεν μπορεί να εκπέσει τον καταβληθέντα σε προηγούμενο στάδιο φόρο επί των αγαθών που προμηθεύτηκε για τις ανάγκες της δραστηριότητάς του αυτής, διαθέτει, παράγοντας τα ως άνω αγαθά στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του, συγκεκριμένο οικονομικό πλεονέκτημα έναντι του επιχειρηματία που ασκεί την ίδια φοροαπαλλασσόμενη δραστηριότητα αλλά ο οποίος δεν μπορεί (ή δεν επιθυμεί) να παραγάγει ο ίδιος τα αναγκαία προς τον σκοπό αυτόν αγαθά. Για τον λόγο αυτό, προβλέφθηκε η δυνατότητα υπαγωγής στον ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο που παράγει αγαθά στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του.

46. Στο σημείο 7 του παραρτήματος Α της δεύτερης οδηγίας αποσαφηνίζεται ότι το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής (και, επομένως, επίσης το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας) αποσκοπεί στην εξασφάλιση της φορολογικής ισότητας των αγαθών που αγοράζονται και προορίζονται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και δεν παρέχουν δικαίωμα άμεσης ή πλήρους εκπτώσεως, αφενός, και των αγαθών που παράγει ή εξορύσσει ο υποκείμενος στον φόρο ή παράγονται ή εξορύσσονται για λογαριασμό του από τρίτον και χρησιμοποιούνται επίσης για τις ίδιες ανάγκες, αφετέρου (όπως συμβαίνει στην περίπτωση της κύριας δίκης).

14 — Απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-487/01 και C-7/02 (Συλλογή 2004, σ. I-5337). Βλ. επίσης αποφάσεις της 17ης Μαΐου 2001, C-322/99 και C-323/99, *Fischer και Brandenstein* (Συλλογή 2001, σ. I-4049, σκέψη 56 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία) (όσον αφορά το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας), και *Uudenkaupungin kaupunki*, παρατεθείσα στην υποσημείωση 12, σκέψη 30 (όσον αφορά τα άρθρα 5, 6 και 20 της έκτης οδηγίας).

15 — Κατά τη διάταξη αυτή της έκτης οδηγίας, «προς αποτροπή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού και υπό την επιφύλαξη της προβλεπόμενης στο άρθρο 29 διαβουλεύσεως, τα κράτη μέλη δύνανται να εξομιώσουν προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας την εκτέλεση υπό του υποκειμένου στον φόρο υπηρεσίας για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, στην περίπτωση όπου η εκτέλεση μιας τέτοιας υπηρεσίας υπό άλλου υποκειμένου στον φόρο δεν θα του δημιουργούσε δικαίωμα προς ολική έκπτωση του [ΦΠΑ]».

16 — Όσον αφορά την αποτροπή των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, βλ. ιδίως απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, C-288/07, *Isle of Wight Council* κ.λπ. (Συλλογή 2008, σ. I-7203).

47. Πράγματι, τούτο συνιστά προδήλως εφαρμογή της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, αρχή η οποία είναι σύμφυτη προς το σύστημα του ΦΠΑ¹⁷ και η οποία δεν αποτελεί τίποτα λιγότερο από μια θεμελιώδη αρχή του συστήματος αυτού¹⁸. Κύριος σκοπός της αρχής αυτής είναι η εξασφάλιση της ίσης μεταχειρίσεως των φορολογουμένων¹⁹.

48. Το επόμενο ζήτημα που θα ήθελα να υπογραμμίσω στην υπό κρίση υπόθεση είναι το αν τα επίμαχα γήπεδα αθλοπαιδιών, μετά την αντικατάσταση της επιφάνειάς τους με τεχνητό χλοοτάπητα ή με άσφαλτο, μπορούν να λογίζονται ως νέα «παραχθέντα» αγαθά κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας (πράγμα το οποίο φαίνεται να είναι η άποψη των ολλανδικών φορολογικών αρχών, της Ολλανδικής Κυβερνήσεως και του αιτούντος δικαστηρίου), ή αν πρέπει να λογίζονται ότι είναι τα ίδια αγαθά τα οποία απλώς βελτιώθηκαν ή αποτέλεσαν αντικείμενο περαιτέρω χωροταξικών μετατροπών.

49. Πιστεύω ότι κάθε άλλο παρά πρόδηλο είναι ότι τα γήπεδα αθλοπαιδιών συνιστούν νέα «παραχθέντα» αγαθά. Δεν είμαι καθόλου πεπεισμένος γι' αυτό.

50. Συναφώς, η διάταξη στην υπόθεση V.O.F. Dressuurstal Jespers²⁰ υπενθυμίζει ότι στην υπόθεση Van Dijk's Boekhuis²¹ το Δικαστήριο, αφού τόνισε ότι, «στην κοινή γλώσσα, η παραγωγή συνεπάγεται τη δημιουργία αγαθού που δεν υφίστατο προηγουμένως», δέχθηκε ότι δεν υφίσταται εργασία «φασόν» παρά μόνον αν ο επιχειρηματίας παράγει ένα νέο αγαθό από υλικά που του παρέσχε ο πελάτης του.

51. Προσθέτω ότι το Δικαστήριο αποσαφήνισε επίσης, με την απόφασή του Van Dijk's Boekhuis²², ότι νέο αγαθό παράγεται όταν από την εργασία του επιχειρηματία προκύπτει αγαθό «του οποίου η λειτουργία, στα μάτια του κοινού που το χρησιμοποιεί, είναι διαφορετική από τη λειτουργία που είχαν τα υλικά τα οποία χορηγήθηκαν. Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο, με γνώμονα τη χρήση στην οποία μπορεί να τεθεί το αγαθό, να κρίνει αν παρήχθη ή όχι νέο αγαθό».

52. Εκ πρώτης όψεως δεν συμβαίνει κάτι τέτοιο εν προκειμένω, καθόσον δύσκολα μπορεί να γίνει αντιληπτό πώς η κάλυψη των γηπέδων αθλοπαιδιών με χλοοτάπητα ή με άσφαλτο τα καθιστά αγαθά που δεν υφίσταντο προηγουμένως.

53. Πράγματι, πρέπει να προστεθεί ότι στην υπόθεση Van Dijk's Boekhuis²³ το Δικαστήριο έκρινε ότι επιδιορθώσεις (περί των οποίων επρόκειτο στην υπόθεση εκείνη) οι οποίες, όσο σημαντικές και αν είναι, προσδίδουν απλώς στο χορηγηθέν αγαθό τη λειτουργία την οποία είχε προηγουμένως, χωρίς να καταλήγουν στη δημιουργία νέου αγαθού, δεν συνιστούν παραγωγή αγαθού από υλικά που διαθέτει ο πελάτης («εργασία “φασόν”»).

54. Παρά το γεγονός ότι οι εργασίες επί των επίμαχων γηπέδων αθλοπαιδιών είχαν πολύ μεγαλύτερες επιπτώσεις έναντι των απλών εργασιών επισκευής ή βελτιώσεως, κατά τη γνώμη μου εξακολουθεί να πρόκειται για τα γήπεδα αθλοπαιδιών που εκμισθώνονταν στους ίδιους αθλητικούς ομίλους, οπότε αυτά διατηρούν την ίδια λειτουργία υπό την έννοια της προαναφερθείσας νομολογίας²⁴.

17 — Βλ. ιδίως αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 1998, C-283/95, Fischer (Συλλογή 1998, σ. I-3369, σκέψη 27), και της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg (Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψη 19).

18 — Απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-29/08, SKF (Συλλογή 2009, σ. I-10413, σκέψη 67 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

19 — Βλ. ιδίως αποφάσεις της 7ης Δεκεμβρίου 2006, C-240/05, Eurodental (Συλλογή 2006, σ. I-11479, σκέψη 55)· της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-174/08, NCC Construction Danmark (Συλλογή 2009, σ. I-10567, σκέψη 41)· της 10ης Ιουνίου 2010, C-262/08, CopyGene A/S (Συλλογή 2010, σ. I-5053, σκέψη 64), και της 10ης Νοεμβρίου 2011, C-259/10 και C-260/10, Rank Group (Συλλογή 2011, σ. I-10947, σκέψη 61).

20 — Διάταξη της 1ης Ιουνίου 2006, C-233/05 (Συλλογή 2006, σ. I-72, σκέψη 27).

21 — Απόφαση της 14ης Μαΐου 1985, 139/84 (Συλλογή 1985, σ. 1405, σκέψεις 20 και 21).

22 — Όπ.π. (σκέψη 22).

23 — Όπ.π. (σκέψη 23).

24 — Βλ. υποσημειώσεις 20 και 21.

55. Όπως και αν έχει η κατάσταση, δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο αλλά στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει λεπτομερώς το ζήτημα αυτό, σε συνάρτηση ιδίως με τη χρήση των νέων γηπέδων, και να αποφανθεί επί των πραγματικών περιστατικών. Κατά συνέπεια, οι παρούσες προτάσεις πρέπει να στηριχθούν στα πραγματικά περιστατικά που διαπίστωσε το αιτούν δικαστήριο και που εκθέτει με την απόφασή του και να περιοριστούν σε αυτά και μόνον.

56. Από την ως άνω απόφαση προκύπτει ότι το Hoge Raad έκρινε ότι επρόκειτο για νέα αγαθά.

57. Πιστεύω ότι το αιτούν δικαστήριο ενδέχεται να κατέληξε στο συμπέρασμα αυτό λόγω της εκτάσεως των εργασιών που εκτελέστηκαν στα γήπεδα αθλοπαιδιών. Συναφώς, πρέπει να σημειωθεί ότι το κόστος της τοποθετήσεως τεχνητού χλοοτάπητα και ασφαλοστρώσεως είναι σχεδόν δύομισι φορές μεγαλύτερο από την αξία του εδάφους.

58. Ορθώς η Επιτροπή παρατηρεί επί του σημείου αυτού ότι το αιτούν δικαστήριο θα έπρεπε ίσως να επανεξετάσει το ως άνω ζήτημα, ιδίως διότι, αν το εν λόγω δικαστήριο έπρεπε να δεχθεί τουλάχιστον ότι, σε τελική ανάλυση, τα επίμαχα στην κύρια δίκη γήπεδα αθλοπαιδιών δεν συνιστούν νέα αγαθά, τότε θα είναι αδύνατη σε κάθε περίπτωση η επίκληση του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

59. Κατά συνέπεια, οι ακόλουθες παρατηρήσεις έχουν σημασία μόνον αν το εθνικό δικαστήριο επιβεβαιώσει ότι τα βελτιωμένα γήπεδα αθλοπαιδιών πρέπει όντως να λογίζονται ως νέα αγαθά κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

60. Όπως ορθώς πρότεινε η Επιτροπή, το επόμενο ζήτημα που ανακύπτει είναι το αν το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έχει εφαρμογή και στα αγαθά περί των οποίων γίνεται λόγος στο δεύτερο μέρος του άρθρου 3, παράγραφος 1, στοιχείο h, του ολλανδικού νόμου, δηλαδή στα «αγαθά που παρήχθησαν κατόπιν σχετικής εντολής με διάθεση υλικών στον εντολοδόχο, στα οποία περιλαμβάνεται και το έδαφος [...]»²⁵.

61. Κατά την άποψή μου, στο ζήτημα αυτό αρμόζει καταρχήν καταφατική απάντηση. Η έκφραση «στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας δεν αφορά οπωσδήποτε μόνον τα αγαθά που παράγει η ίδια η επιχείρηση. Δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι η έκφραση αυτή μπορεί επίσης να καλύπτει τα αγαθά τα οποία παράγει τρίτος μέσω υλικών που θέτει στη διάθεσή του ο υποκείμενος στον φόρο.

62. Εντούτοις, προς αποφυγήν της διπλής φορολογήσεως, πρέπει να ληφθεί υπόψη, στο στάδιο του υπολογισμού του οφειλόμενου ποσού, το γεγονός ότι ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο θα έχει ήδη καταβάλει ΦΠΑ με το τιμολόγιο που έχει εκδώσει ο τρίτος λόγω της παραγωγής των αγαθών αυτών. Προφανώς, αυτό ακριβώς έπραξαν οι ολλανδικές φορολογικές αρχές στην υπόθεση της οποίας έχει επιληφθεί το αιτούν δικαστήριο: έλαβαν υπόψη το γεγονός ότι είχε ήδη εξοφληθεί ένα τιμολόγιο με ΦΠΑ.

63. Όσον αφορά τη, σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφοι 6 και 7, της έκτης οδηγίας, εξομοίωση ορισμένων πράξεων προς παραδόσεις εξ επαχθούς αιτίας, η εξομοίωση αυτή λαμβάνει χώρα σε χρόνο κατά τον οποίο το αγαθό (ή η υπηρεσία) που παράγεται (ή παρέχεται) στο πλαίσιο μιας επιχειρήσεως χρησιμοποιείται από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φοροαπαλλασσόμενων δραστηριοτήτων του.

25 — Η υπογράμμιση δική μου.

64. Είμαι πεπεισμένος ότι, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Ολλανδική Κυβέρνηση, σε περιπτώσεις όπως αυτή, όπου τα σχετικά υλικά, πριν από τη μεταποίησή τους ή την ενσωμάτωσή τους σε νέο αγαθό, χρησιμοποιούνταν ήδη από τον υποκείμενο στον φόρο (τον Δήμο) για τις ανάγκες των δραστηριοτήτων του που φοροαπαλλάσσονται, οι φορολογικές αρχές πρέπει να λαμβάνουν υπόψη το στοιχείο αυτό στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Με άλλα λόγια, η αξία των υλικών αυτών (του εδάφους καθαυτού) δεν μπορεί να περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου για τον υπολογισμό του ΦΠΑ.

65. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή παρέθεσε ένα χρήσιμο παράδειγμα επ' αυτού. Ας υποθεθεί ότι ο Δήμος δεν είναι κύριος των γηπέδων αθλοπαιδιών, αλλά επιθυμεί να τα αποκτήσει για να μπορέσει να τα εκμισθώσει. Σε μια τέτοια περίπτωση, δύο είναι οι πιθανότητες: α) αποκτά γήπεδα αθλοπαιδιών έτοιμα να χρησιμοποιηθούν και, επομένως, καταβάλλει ΦΠΑ επί της τιμής κτήσεως που θα περιελάμβανε την αξία του εδάφους και το κόστος των εργασιών διαρρυθμίσεως· ή β) ο Δήμος έχει στην κυριότητά του διαθέσιμη έκταση. Στην περίπτωση β', ας υποθεθεί ότι ο Δήμος είναι κύριος δασικής εκτάσεως. Μπορεί να προετοιμάσει και να αναπτύξει χωροταξικώς την έκταση αυτή προκειμένου να μετατραπεί σε γήπεδα αθλοπαιδιών. Όταν τα γήπεδα αυτά αθλοπαιδιών εκμισθωθούν, δηλαδή χρησιμοποιηθούν από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, θα οφείλεται ΦΠΑ, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, επί του σχετικού συνόλου, περιλαμβανομένης της αξίας του εδάφους.

66. Κατά την άποψή μου, τούτο συνεπάγεται μια απολύτως όμοια φορολογική μεταχείριση των δύο καταστάσεων: αφενός, της κτήσεως των έτοιμων προς χρήση γηπέδων αθλοπαιδιών και, αφετέρου, της χωροταξικής αναπτύξεως της ιδιόκτητης εκτάσεως γης.

67. Όμως, στην ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου υπόθεση, η επίμαχη έκταση δεν χρησιμοποιείται απλώς σήμερα ως γήπεδο αθλοπαιδιών, καθόσον εχρησιμοποιείτο ήδη στο παρελθόν για τον σκοπό αυτόν. Από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι τα επίμαχα γήπεδα αθλοπαιδιών εκμισθώνονταν επί πολλά έτη στους (ίδιους) αθλητικούς ομίλους.

68. Επομένως, οι εκτάσεις αυτές χρησιμοποιούνταν ήδη από τον Δήμο για τις ανάγκες των δραστηριοτήτων του. Το κρίσιμο στοιχείο συναφώς είναι ότι η χρήση της εκτάσεως γης από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δραστηριοτήτων του δύναται να εκληφθεί άπαξ και μόνον ως παράδοση εξ επαχθούς αιτίας.

69. Διαφορετικά, υφίσταται κίνδυνος διπλής φορολογήσεως και προσβολής της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας. Όπως ορθώς τόνισε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, αν σε μια πρώτη φάση ο Δήμος είχε αποψιλώσει το δάσος του και είχε αναπτύξει χωροταξικώς τη σχετική έκταση γης με φυσικό χλοοτάπητα προς δημιουργία γηπέδου αθλοπαιδιών, πριν αποφασίσει, μερικά έτη αργότερα, να τοποθετήσει τεχνητό χλοοτάπητα, τότε, κατά την Ολλανδική Κυβέρνηση, και οι δύο αυτές πράξεις θα οδηγούσαν στην επιβολή ΦΠΑ. Επομένως, κατά την κυβέρνηση αυτή, θα έπρεπε να εισπραχθεί δύο φορές ΦΠΑ επί της αξίας του εδάφους.

70. Κατά τη γνώμη μου, συνεπώς, στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, δεν πρέπει να επιτρέπεται στα κράτη μέλη να λαμβάνουν υπόψη την αξία των υλικών αν αυτά χρησιμοποιούνταν ήδη προηγουμένως από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του.

71. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι, εν πάση περιπτώσει, το σύστημα του ΦΠΑ δεν είναι ιδανικό²⁶. Εκτιμώ, εντούτοις, όπως και η Επιτροπή, ότι σε περίπτωση αμφιβολίας, αν είναι δυνατές διάφορες ερμηνείες, πρέπει να προτιμάται εκείνη που προσφέρει καλύτερα τη δυνατότητα αποφυγής της διπλής φορολογήσεως.

26 — Η Ολλανδική Κυβέρνηση προσθέτει ότι, κυρίως λόγω των φοροαπαλλαγών, το σύστημα δεν είναι ιδανικό και καταλήγει ενίοτε σε διπλή φορολογία ορισμένων στοιχείων της τιμής κόστους.

72. Ομοίως, η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστήριξε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι, εν πάση περιπτώσει, η άποψη που προτείνω με τις παρούσες προτάσεις δεν ασκεί επιρροή εν προκειμένω, καθόσον δεν υφίσταται διπλή φορολόγηση στην υπόθεση της οποίας έχει επιληφθεί το αιτούν δικαστήριο, διότι ουδέποτε καταβλήθηκε ΦΠΑ επί των εν λόγω γηπέδων αθλοπαιδιών.

73. Ο Δήμος προσπάθησε να αντικρούσει όσα προέβαλε η Ολλανδική Κυβέρνηση σχετικά με τη μη καταβολή ΦΠΑ επί της αξίας του εδάφους. Υποστήριξε ότι, παρά το ότι τα γήπεδα αθλοπαιδιών είχαν ήδη αναπτυχθεί χωροταξικώς πριν από πολύ χρόνο, δυνάμει του εφαρμοστέου την περίοδο εκείνη συστήματος, ο Δήμος είχε καταβάλει τον ενοποιημένο φόρο. Μολονότι το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο h, του ολλανδικού νόμου, όπως ισχύει σήμερα, προβλέπει παρέκκλιση για τις εκτάσεις γης που δεν είναι οικοδομήσιμα οικόπεδα, η παρέκκλιση αυτή δεν ήταν δυνατή την επίμαχη περίοδο. Κατά συνέπεια, ο Δήμος επιμένει κατηγορηματικά ότι κατέβαλε ΦΠΑ επί της αξίας του εδάφους καθώς και επί των δαπανών που αφορούν τη χωροταξική ανάπτυξη του και τη μετατροπή της σχετικής εκτάσεως γης σε γήπεδο αθλοπαιδιών.

74. Αρκεί να σημειωθεί ότι, κατά τη γνώμη μου, το κρίσιμο κριτήριο είναι διαφορετικό. Το καίριο ζήτημα δεν είναι αν ο ΦΠΑ είχε ή όχι καταβληθεί επί συγκεκριμένων εκτάσεων γης, αλλά το αν αυτές (τα υλικά) χρησιμοποιούνταν ήδη από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του.

75. Καθώς τα εν λόγω γήπεδα αθλοπαιδιών εκμισθώνονταν «επί πολλά έτη» πριν από τη βελτίωσή τους, η κατάσταση της οποίας έχει επιληφθεί το αιτούν δικαστήριο είναι, από οικονομικής απόψεως, εντελώς διαφορετική από την κατάσταση που θα υφίστατο αν σήμερα ο Δήμος αποκτούσε νέες εκτάσεις γης. Κατά συνέπεια, πιστεύω ότι η κατάσταση της κύριας δίκης δεν πρέπει να λογίζεται ως παράδοση εξ επαχθούς αιτίας. Όπως ορθώς τόνισε η Επιτροπή, το συμπέρασμα αυτό συνάδει πλήρως προς το σύστημα του ΦΠΑ.

76. Πράγματι, η μόνη οικονομική δραστηριότητα που ασκήθηκε είναι η τοποθέτηση τεχνητού χλοοτάπητα και η ασφαλτόστρωση για λογαριασμό του Δήμου. Η εν λόγω δραστηριότητα επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ, τον οποίο ο Δήμος δεν μπορούσε να εκπέσει, καθόσον η δική του δραστηριότητα (η εκμίσθωση των εκτάσεων γης σε αθλητικούς ομίλους) απαλλάσσεται από τον φόρο. Κατά συνέπεια, δεν παρήχθη κανένα άλλο αγαθό ούτε παρασχέθηκε κάποια υπηρεσία που να υπόκειται σε ΦΠΑ.

77. Πριν ολοκληρώσω τις προτάσεις μου, πρέπει να παρατηρήσω, πρώτον, ότι το ως άνω συμπέρασμα δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση βάσει του άρθρου 5, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας στο οποίο αναφέρεται επίσης το προδικαστικό ερώτημα. Δυνάμει της διατάξεως αυτής, «τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ως παράδοση, κατά την έννοια της παραγράφου 1, την παράδοση ορισμένων εργασιών επί ακινήτων».

78. Κατά την άποψή μου, ωστόσο, ορθώς η Επιτροπή επισημαίνει ότι το άρθρο 5, παράγραφος 5, δεν ασκεί επιρροή επί των ζητημάτων που ανακύπτουν στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως. Προσθέτω ότι, εν πάση περιπτώσει, το αιτούν δικαστήριο δεν εξήγησε τους λόγους για τους οποίους αποφάσισε να προβεί στη σχετική αναφορά.

79. Δεύτερον, η εκτίμησή μου δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση λόγω του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, στο οποίο επίσης αναφέρεται το προδικαστικό ερώτημα. Η διάταξη αυτή ορίζει απλώς τι πρέπει να νοείται ως «βάση επιβολής του φόρου» υπό την έννοια της έκτης οδηγίας. Πράγματι, προβλέπει ότι, για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 5, παράγραφοι 6 και 7, βάση επιβολής του φόρου είναι η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρομοίων αγαθών ή, ελλείψει τιμής αγοράς, το κόστος των αγαθών κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως των εν λόγω πράξεων.

80. Αρκεί συναφώς να σημειωθεί ότι, για την εφαρμογή του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, προαπαιτούμενο είναι να συντρέχει η περίπτωση περί της οποίας γίνεται λόγος στο άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α'.

81. Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων απορρέει ότι το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, όταν υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί ακίνητο για φοροαπαλλασσόμενες πράξεις, κάθε κράτος μέλος μπορεί να επιβάλει ΦΠΑ όταν το εν λόγω ακίνητο αγαθό αποτελείται από ένα (κατασκευαστικό) έργο εκτελεσθέν από τρίτον έναντι αμοιβής για λογαριασμό του υποκειμένου στον φόρο επί εκτάσεως γης ανήκουσας κατά κυριότητα στον τελευταίο, με συνέπεια τον συνυπολογισμό (της αξίας) της συγκεκριμένης εκτάσεως γης προκειμένου περί της επιβολής ΦΠΑ, εκτός αν η εν λόγω έκταση γης εχρησιμοποιείτο ήδη προηγουμένως από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ίδιες φοροαπαλλασσόμενες ανάγκες της επιχειρήσεώς του.

IV – Πρόταση

82. Για τους λόγους που προεξέθεσα, προτείνω να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα του Hoge Raad der Nederlanden:

Το άρθρο 5, παράγραφος 7, 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, έχει την έννοια ότι, όταν υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί ακίνητο για φοροαπαλλασσόμενες πράξεις, κάθε κράτος μέλος μπορεί να επιβάλει ΦΠΑ όταν το εν λόγω ακίνητο αγαθό αποτελείται από ένα (κατασκευαστικό) έργο εκτελεσθέν από τρίτον έναντι αμοιβής για λογαριασμό του υποκειμένου στον φόρο επί εκτάσεως γης ανήκουσας κατά κυριότητα στον τελευταίο, με συνέπεια τον συνυπολογισμό (της αξίας) της προκειμένου περί της επιβολής ΦΠΑ, εκτός αν η εν λόγω έκταση γης εχρησιμοποιείτο ήδη προηγουμένως από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ίδιες φοροαπαλλασσόμενες ανάγκες της επιχειρήσεώς του.