

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
VERICA TRSTENJAK
της 9ης Δεκεμβρίου 2008¹

I — Εισαγωγή

1. Το Krajský soud (περιφερειακό δικαστήριο) v Ústí nad Labem (στο εξής: αιτούν δικαστήριο) υποβάλλει στο Δικαστήριο, με την κατά το άρθρο 234 ΕΚ αίτησή του για την έκδοση προδικαστικής απόφασης, δύο ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία των άρθρων 6 και 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 (στο εξής: έκτη οδηγία)².

2. Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας RLRE Tellmer Property s.r.o. (στο εξής: προσφεύγουσα) και της εθνικής εφορίας (Finanční ředitelství, στο εξής: καθής), που αφορά την έκταση της απαλλαγής από τον φόρο προστιθεμένης αξίας επί του μισθώματος διαμερισμάτων. Οι διάδικοι της κύριας δίκης διαφωνούν ιδίως ως προς το κατά πόσον ο συνδεδεμένος με τη μίσθωση καθαρισμός των κοινοχρήστων χώρων του μισθίου αποτελεί οικονομική δραστηριότητα υπαγόμενη σε φόρο προστιθεμένης αξίας.

II — Το κανονιστικό πλαίσιο

A — Το κοινοτικό δίκαιο

3. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, στον ΦΠΑ υπόκεινται, κατ' αρχήν, οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας.

4. Το άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

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

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.
2 — ΕΕ ειδ. εκδ. 09/001, σ. 49.

Η πράξη αυτή δύναται να συνιστάται, μεταξύ άλλων, σε:

— εκχώρηση άυλου αγαθού, το οποίο αντι- β) τις μισθώσεις ακινήτων, εξαιρέσει: προσωπύεται ή όχι από τίτλο,

— υποχρέωση προς παράλειψη ή ανοχή πράξεως ή καταστάσεως,

— εκτέλεση υπηρεσίας κατ' επιταγήν της δημοσίας αρχής ή επ' ονόματί της ή εις εκτέλεση νόμου.»

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 τη στάθμευση αυτοκινήτων

5. Το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ρυθμίζει ως εξής την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των μισθώσεων διαμερισμάτων:

3. των μισθώσεων εργαλείων και μηχανμάτων μονίμως εγκατεστημένων

«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:

4. των μισθώσεων χρηματοθυρίδων.

[...]

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

B — Το εθνικό δίκαιο

6. Στην Τσεχική Δημοκρατία η επιβολή του ΦΠΑ μετά την προσχώρησή της στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα ρυθμίζεται από τον νόμο 235/2004 περί φόρου προστιθεμένης αξίας. Το άρθρο 56, παράγραφος 4, του νόμου αυτού, που φέρει τον τίτλο «Πώληση και μίσθωση γηπέδων, κτηρίων, διαμερισμάτων και χώρων άλλης χρήσεως, μίσθωση λοιπών εγκαταστάσεων», ρυθμίζει ως εξής την απαλλαγή της μίσθωσης περιουσιακών στοιχείων από τον ΦΠΑ:

«Η μίσθωση γηπέδων, κτηρίων, διαμερισμάτων και χώρων άλλης χρήσεως απαλλάσσεται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας. Η απαλλαγή δεν καλύπτει τη βραχυπρόθεσμη μίσθωση ακινήτων, τη μίσθωση χώρων για τη στάθμευση αυτοκινήτων, τη μίσθωση χρηματοθυρίδων, ή εργαλείων ή μηχανημάτων μονίμως εγκατεστημένων. Βραχυπρόθεσμη μίσθωση κτηρίου είναι η μίσθωση που περιλαμβάνει την εσωτερική επίπλωση, ενδεχομένως την παροχή ηλεκτρικού ρεύματος, τη θέρμανση, τον κλιματισμό και την παροχή αερίου ή νερού για μια συνεχή περίοδο που δεν υπερβαίνει τις 48 ώρες.»

III — Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

7. Η προσφεύγουσα είναι ιδιοκτήτρια πολυκατοικιών με διαμερίσματα που εκμισθώνονται. Πέραν του τακτικού μισθώματος,

λαμβάνει από τους μισθωτές της αντιπαροχή για τον καθαρισμό των κοινοχρήστων χώρων, που πραγματοποιείται από δικούς της θυρωρούς και χρεώνεται χωριστά.

8. Οι φορολογικές αρχές, αφού διαπίστωσαν ότι είχε επιβληθεί υπερβολικά χαμηλός ΦΠΑ, αποφάσισαν να αυξήσουν κατά 155 911 τσεχικές κορώνες (CZK) τον επιβαλλόμενο στην προσφεύγουσα ΦΠΑ για τον Μάιο του 2006, για τις αμοιβές που εισέπραξε από τη δραστηριότητα καθαρισμού. Κατόπιν της επικυρώσεως, στις 5 Φεβρουαρίου 2007, της αποφάσεως του Finanzamt (εφορίας) του Litvínov της 20ής Σεπτεμβρίου 2006 από τη Finanzdirektion (φορολογική Διεύθυνση) του Ústí nad Labem, η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

9. Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι αυτή η οικονομική δραστηριότητα απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ. Θεωρεί ότι η μίσθωση και οι υπηρεσίες που συνδέονται με τη χρήση του μισθωμένου διαμερίσματος είναι αδιαίρετες. Η προσφεύγουσα παραπέμπει, συναφώς, στο κοινοτικό δίκαιο και επικαλείται, ιδίως, τη νομολογία του Δικαστηρίου, από την οποία προκύπτει ότι οι αδιαίρετες παροχές υπάγονται σε ενιαίο καθεστώς ΦΠΑ, εν προκειμένω στο της μίσθωσης, που απαλλάσσεται του ΦΠΑ.

10. Το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία των εφαρμοστέων διατάξεων, οι αμφιβολίες δε αυτές δεν αφορούν

μόνον το δίκαιο της Τσεχίας, αλλά και το κοινοτικό δίκαιο. Αποφάσισε, συνεπώς, να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα, ζητώντας την έκδοση προδικαστικής απόφασεως:

- «1) Μπορούν οι διατάξεις του άρθρου 6 [...] και του άρθρου 13 [...] της έκτης οδηγίας [...] να ερμηνευθούν κατά την έννοια ότι η μίσθωση διαμερίσματος (ή και χώρων για άλλη χρήση πλην της κατοικίας), αφενός και ο καθαρισμός των κοινοχρήστων χώρων αφετέρου μπορούν να θεωρηθούν ως ανεξάρτητες η μία της άλλης διακριτές φορολογητέες συναλλαγές[;]
- 2) Αν, η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι αρνητική, [...] το άρθρο [13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας] επιβάλλει, αποκλείει ή αφήνει στην κρίση του κράτους μέλους την επιβολή ΦΠΑ επί των εξόδων καθαρισμού των κοινοχρήστων χώρων μισθωμένης κατοικίας[;]»

IV — Η ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία

11. Η από 18 Δεκεμβρίου 2007 διάταξη περί παραπομπής πρωτοκολλήθηκε στη Γραμμα-

τεία του Δικαστηρίου στις 24 Δεκεμβρίου 2007.

12. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν, εντός της προθεσμίας που ορίζει το άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου, η καθής της κύριας δίκης, οι Κυβερνήσεις της Τσεχίας και της Ελλάδας καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

13. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 6ης Νοεμβρίου 2008 παρέστησαν οι πληρεξούσιοι της προσφεύγουσας της κύριας δίκης, των Κυβερνήσεων της Τσεχίας και της Ελλάδας καθώς και της Επιτροπής, για να αναπτύξουν τις παρατηρήσεις τους.

V — Τα κύρια επιχειρήματα των διαδίκων

14. Η *προσφεύγουσα* της κύριας δίκης εξήγησε, στο πλαίσιο της επ' ακροατηρίου συζήτησεως, την ισχύουσα στην Τσεχική Δημοκρατία πρακτική για τον υπολογισμό της χρέωσης των παροχών καθαρισμού. Υποστήριξε, εξάλλου, ότι η εκμίσθωση χώρων και ο καθαρισμός κοινοχρήστων χώρων αποτελούν συνολική παροχή, που δεν υπόκειται σε φόρο προστιθεμένης αξίας.

Επισημάνει, περαιτέρω, την ανάγκη ενιαίας ερμηνείας της έννοιας της «μισθώσεως ακινήτων» από το Δικαστήριο, για να αποφευχθεί η ύπαρξη στα κράτη μέλη ερμηνειών που διαφέρουν μεταξύ τους.

15. Η *καθής* της κύριας δίκης εξηγεί, παραπέμποντας στη ρύθμιση της μισθώσεως του τσεχικού Αστικού Κώδικα, ότι μια κατοικία, ως αντικείμενο συμβάσεως μισθώσεως, συντίθεται από ένα σύνολο χώρων, που πληροί όλες τις προϋποθέσεις για να κατοικηθεί, λόγω των τεχνικών και λειτουργικών του στοιχείων καθώς και λόγω της διαμορφώσεώς του. Υποστηρίζει ότι οι κοινόχρηστοι χώροι δεν θα μπορούσαν, από νομική και πρακτική άποψη, να εκμισθωθούν για κατοικία. Για τον λόγο αυτόν, η *καθής* προτείνει να δοθεί καταφατική απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα.

16. Σε σχέση με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, η *καθής* αμφισβητεί την ανάγκη ερμηνείας της έκτης οδηγίας στο πλαίσιο της προκείμενης διαφοράς, διότι η θεσπισθείσα σε συμφωνία με το κοινοτικό δίκαιο εθνική νομοθεσία δίνει ως προς αυτό σαφή απάντηση, υπό την έννοια ότι η μίσθωση ακινήτων απαλλάσσεται του ΦΠΑ, αυτό όμως δεν ισχύει για τις υπηρεσίες που παρέχονται ως ανεξάρτητες υπηρεσίες, έστω και αν συνδέονται με την απαλλασσόμενη του φόρου παροχή.

17. Η *Τσεχική Κυβέρνηση* υποστηρίζει ότι τα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου έχουν την έννοια ότι ζητείται από το Δικαστήριο να αποφανθεί κατά πόσον, στην περίπτωση που ο εκμισθωτής προσφέρει στον μισθωτή, πέραν της κατά κυριολεξία εκμισθώσεως, μια υπηρεσία με τη μορφή του καθαρισμού των κοινοχρήστων χώρων του μισθίου, η επίμαχη παροχή καθαρισμού και η εκμίσθωση αποτελούν από κοινού μία σύνθετη υπηρεσία και κατά πόσον η υπηρεσία αυτή εμπίπτει στην προβλεπόμενη στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας φοροαπαλλαγής.

18. Η *Τσεχική Κυβέρνηση* υπενθυμίζει, περαιτέρω, τον κύριο σκοπό της έννοιας της συνολικής παροχής, που συνίσταται στην αποφυγή μιας περιττής επιβάρυνσης του συστήματος ΦΠΑ, δυνάμενη να προκύψει από τεχνητό κερματισμό μιας από οικονομικής απόψεως ενιαίας υπηρεσίας. Ο σκοπός αυτός δεν θα εξυπηρετείτο αν στη διαφορά της κύριας δίκης γινόταν δεκτό ότι υφίσταται τέτοια συνολική παροχή.

19. Κατά συνέπεια, η *Τσεχική Κυβέρνηση* προτείνει να δοθεί στα προδικαστικά ερωτήματα η απάντηση ότι εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να αποφανθεί κατά πόσο μια υπηρεσία, συνιστάμενη σε παροχές καθαρισμού, και μια υπηρεσία, συνιστάμενη στην εκμίσθωση διαμερισμάτων, πληρούν συνολικά τις προϋποθέσεις της συνολικής παροχής κατά την έννοια της νομολογίας

του Δικαστηρίου. Ανεξαρτήτως αυτού, υποστηρίζει, λαμβάνοντας υπόψη τις συγκεκριμένες περιστάσεις, την άποψη ότι στη διαφορά της κύριας δίκης μόνον αρνητική απάντηση μπορεί να δοθεί στο ερώτημα αυτό.

20. Εάν, παρ' όλ' αυτά, το εθνικό δικαστήριο καταλήξει σε διαφορετικό συμπέρασμα, η Τσεχική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η μεταφορά της έννοιας της συνολικής παροχής στη διαφορά της κύριας δίκης αντίκειται στις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της στενής ερμηνείας των εξαιρέσεων που περιέχει η έκτη οδηγία.

21. Η *Επιτροπή* υποστηρίζει, αφενός, ότι οι απαλλαγές του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας αποτελούν αυτόνομες έννοιες του κοινοτικού δικαίου, που θα έπρεπε να ερμηνεύονται κατά τρόπο αυτόνομο. Δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές έχουν, επιπλέον, τον χαρακτήρα εξαιρέσεων, θα έπρεπε επίσης να ερμηνεύονται στενά. Η *Επιτροπή* διερωτάται, περαιτέρω, επικαλούμενη την απόφαση *Faalborg-Gelting Linien*³, κατά πόσον ο καθαρισμός των κοινοχρήστων χώρων του μισθίου θα μπορούσε να θεωρηθεί ως παρεπόμενη

παροχή σε σχέση με την κύρια παροχή της εκμισθώσεως.

22. Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, η *Επιτροπή* προτείνει στο Δικαστήριο να δώσει στα προδικαστικά ερωτήματα την απάντηση ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τη μίσθωση διαμερισμάτων, σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, εφαρμόζεται βέβαια αποκλειστικά στην οικονομική δραστηριότητα της εκμισθώσεως, μία υπηρεσία όμως συνιστάμενη στον καθαρισμό των κοινοχρήστων χώρων θα μπορούσε να εμπίπτει στην προαναφερθείσα απαλλαγή στο μέτρο που θα αποτελούσε, ως παρεπόμενη παροχή, στοιχείο της μισθωτικής συμβάσεως. Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να διαπιστώσει κατά πόσον ο καθαρισμός των κοινοχρήστων χώρων αποτελεί στοιχείο της μισθώσεως, εκτιμώντας ενδεχομένως τόσο τη διατύπωση της μισθωτικής συμβάσεως, όσο και την καθιερωμένη πρακτική.

23. Η *Ελληνική Κυβέρνηση* αρνείται την ευρεία ερμηνεία του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Κατά την άποψή της, η αποδοχή της νομικής απόψεως της προσφεύγουσας θα είχε ως συνέπεια να εμπίπτει κάθε δαπάνη που αποσκοπεί στη βελτίωση των συνθηκών χρήσεως του μισθίου στο πεδίο εφαρμογής της προαναφερθείσας διατάξεως. Κατά συνέπεια, η *Ελληνική Κυβέρνηση* προτείνει να δοθεί στα προδικαστικά ερωτήματα η απάντηση ότι η εκμίσθωση διαμερίσματος ή χώρου για άλλη χρήση πλην της κατοικίας πρέπει να θεωρηθεί ως υπηρεσία διαφορετική από τον καθαρισμό των κοινο-

3 — Απόφαση της 2ας Μαΐου 1996, C-231/94, *Faalborg-Gelting Linien* (Σύλλογη 1996, σ. I-2395).

χρήστων χώρων. Πρόκειται για δύο διακριτές παροχές, εκ των οποίων η μία –η εκμίσθωση– απαλλάσσεται του ΦΠΑ, ενώ η άλλη –ο καθαρισμός των κοινοχρήστων χώρων– υπόκειται σε ΦΠΑ.

VI — Νομική εκτίμηση

A — Εισαγωγικές παρατηρήσεις

24. Οι διευρύνσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης με δέκα νέα κράτη μέλη από 1ης Μαΐου 2004 και με δύο ακόμη κράτη μέλη από 1ης Ιανουαρίου 2007 αποτελούν σημαντικά γεγονότα στην ιστορία αυτού του συστήματος ολοκληρώσεως με εκτεταμένες γεωπολιτικές συνέπειες. Εκτός από την απόκτηση του καθεστώτος του κράτους μέλους με τα συνακόλουθα δικαιώματα, οι διευρύνσεις συνεπάγονταν όμως για τα νέα κράτη μέλη και την υποχρέωση να ενσωματώσουν το κοινοτικό κεκτημένο («*acquis communautaire*»), συμπεριλαμβανομένης της ρυθμίσεως του ΦΠΑ, στις εθνικές έννομες τάξεις⁴. Η προσχώρηση στην Ευρωπαϊκή Ένωση σήμανε, επομένως, συγχρόνως προσχώρηση στο κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, ενός εναρμονισμένου συστήματος φορολογήσεως συναλλαγών, που επιδιώκει, κατ' ουσίαν, ένα φορολογικό και, συγχρόνως, οικονομικοπολιτικό σκοπό.

4 — Βλ., συναφώς, Albert, J.-L., *L'IVA nella prospettiva dell'ampliamento dell'Unione Europea, Fiscalità e globalizzazione*, Torino, 2007, σ. 53 επ., που επισμαίνει τις δυσκολίες προσαρμογής των κρατών που προσχώρησαν, λόγω της ποικιλίας των παλαιών εθνικών ρυθμίσεων στον τομέα του ΦΠΑ, που κατέστησε απαραίτητη τη θέσπιση μεταβατικών ρυθμίσεων για συγκεκριμένους τομείς της αγοράς των υπηρεσιών.

25. Ενώ η πρώτη πτυχή συνδέεται με τον οικονομικό εφοδιασμό της Κοινότητας με ίδιους πόρους⁵, ο οικονομικοπολιτικός σκοπός της εναρμονίσεως συνίσταται στην απάλειψη των παραγόντων που διαμορφώνονται από τα διαφορετικά συστήματα φόρου προστιθεμένης αξίας και είναι ικανοί να οδηγήσουν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού τόσο σε εθνικό, όσο και σε κοινοτικό επίπεδο⁶. Για να εξασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα του κοινού αυτού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας είναι, συνεπώς, αναγκαία η ενιαία μεταφορά

5 — Οι Terra, B. και Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives — Introduction to European VAT 2008*, τόμος 1, κεφάλαιο 3, 3.1.1., σ. 87, και Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Βρυξέλλες, 2001, σ. 194 επ., θεωρούν ως κύρια αιτία για την περαιτέρω εναρμόνιση στον τομέα του ΦΠΑ την απόφαση 70/293/ΕΚΑΧ, ΕΟΚ, Ευρατόμ του Συμβουλίου, της 21ης Απριλίου 1970, περί αντικαταστάσεως των χρηματικών συνεισφορών των κρατών μελών από ίδιους πόρους των Κοινοτήτων. Η απόφαση αυτή προέβλεπε ότι, από το έτος 1975, ο προϋπολογισμός της Κοινότητας θα εχρηματοδοτείτο, εκτός από τους δασμούς και τις γεωργικές εισφορές, από ένα τμήμα του ΦΠΑ. Η απόφαση περί ιδίων πόρων καθορίζει τους κύριους όρους της χρηματοδοτήσεως του προϋπολογισμού των Κοινοτήτων. Η απόφαση, όπως τροποποιήθηκε τελευταία με την απόφαση 2007/436/ΕΚ, Ευρατόμ του Συμβουλίου, της 7ης Ιουνίου 2007, για το σύστημα των ιδίων πόρων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΕΕ L 163, σ. 17-21), υιοθετείται, κατά κανόνα, ομόφωνα στο Συμβούλιο και κυρώνεται από όλα τα κράτη μέλη. Η απόφαση 2007/436 ορίζει, στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', ότι συνιστά ο ίδιος πόρος εγγραφόμενος στον γενικό προϋπολογισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μεταξύ άλλων, τα έσοδα από την εφαρμογή ενιαίου συντελεστή για όλα τα κράτη μέλη στην εναρμονισμένη βάση ΦΠΑ, η οποία καθορίζεται σύμφωνα με τους κοινοτικούς κανόνες. Η βάση υπολογισμού η οποία λαμβάνεται υπόψη προς τούτο δεν υπερβαίνει το 50 % του ακαθάριστου εθνικού εισοδήματος κάθε κράτους μέλους, όπως αυτό ορίζεται στην παράγραφο 7. Βλ., σχετικά με τη λειτουργία του συστήματος ιδίων πόρων, έκθεση της Επιτροπής «Χρηματοδότηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης» της 6ης Σεπτεμβρίου 2004, COM(2004) 505 τελικό.

6 — Βλ., στο πνεύμα αυτό, Voß, R., «Steuerrecht», Dausen (επιμέλεια), *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts*, τόμος 2, κεφάλαιο J, σημεία 184 και 185 Communier, J.-M., ό.π., σ. 192 Pinheira, G., *A fiscalidade directa na União Europeia*, Coimbra, 1998, σ. 22, όπου ο τελευταίος θεωρεί ως οικονομικοπολιτικό σκοπό της εναρμονίσεως, αφενός, την πραγμάτωση της εσωτερικής αγοράς με την κατάργηση των διακρίσεων και των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού κατά την εφαρμογή των εθνικών φορολογικών συστημάτων και, αφετέρου, την ολοκλήρωση των εθνικών οικονομιών. Οι Reich, M. και König, B., *Europäisches Steuerrecht*, Zurich, 2006, σ. 16, επισμαίνουν ότι η ερεδιδόμενη στο άρθρο 93 ΕΚ αντίληψη περί εναρμονίσεως είναι προανατολισμένη, κατά κύριο λόγο, στην εξάλειψη των στοιχείων της κυκλοφορίας των εμπορευμάτων που επιδιώκουν τον ανταγωνισμό.

στο εσωτερικό δίκαιο και ερμηνεία των οδηγιών που αφορούν τον ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένων των απαλλαγών που περιέχονται στην έκτη οδηγία⁷, τις οποίες αφορά η υπό κρίση υπόθεση.

B — Επί του πρώτου ερωτήματος

26. Τα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία της ρυθμίσεως περί της απαλλαγής της μισθώσεως ακινήτων από τον ΦΠΑ που προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β'. Με το πρώτο ερώτημα ερωτάται, κατ' ουσίαν, κατά πόσον ο καθαρισμός των κοινοχρήστων χώρων της μισθωμένης κατοικίας καλύπτεται από την έννοια της «μισθώσεως», με συνέπεια να πρέπει να θεωρηθεί ότι το αντάλλαγμα που λαμβάνει ο εκμισθωτής από τον μισθωτή για τη δραστηριότητα αυτή απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, όπως ακριβώς και το μίσθωμα. Το δεύτερο ερώτημα τίθεται μόνο για την περίπτωση που το Δικαστήριο αρνηθεί την ύπαρξη αντίστοιχης εννοιολογικής σχέσεως μεταξύ των δύο υπηρεσιών και αφορά το βασικό ερώτημα κατά πόσον μπορεί να συναχθεί από το κοινοτικό ή από το εθνικό δίκαιο υποχρέωση φορολογητέας.

1. Η έννοια της «μισθώσεως» του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας

27. Η απάντηση στο ερώτημα κατά πόσον ο καθαρισμός των κοινοχρήστων χώρων καλύπτεται από την έννοια της «μισθώσεως» προϋποθέτει, κατ' αρχάς, την ερμηνεία της έκτης οδηγίας, και ιδίως του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής, με αναγωγή όχι μόνο στις συνήθεις στη νομολογία των κοινοτικών δικαστηρίων ερμηνευτικές μεθόδους, αλλά και στους ερμηνευτικούς κανόνες που είναι χαρακτηριστικοί για το δίκαιο του ΦΠΑ της Κοινότητας⁸. Αφετέρου, για να καθοριστει ο χαρακτήρας μιας φορολογητέας

7 — Το Δικαστήριο τόνισε επανειλημμένα την ανάγκη ενιαίας ερμηνείας των απαλλαγών από τον ΦΠΑ, επικαλούμενο την ενδέκατη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας, από την οποία προκύπτει ότι «πρέπει να καταρτισθεί κοινός πίνακας απαλλαγών με σκοπό την ομοιομορφία είσπραξης των ιδίων πόρων σε όλα τα κράτη μέλη». Από αυτό, το Δικαστήριο συνήγαγε ότι, ακόμη κι αν το άρθρο 13, μέρος Β, της έκτης 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 καθοριστει η βάση επιβολής του ΦΠΑ κατά τρόπο ομοιόμορφο και σύμφωνα με τους κοινοτικούς κανόνες (βλ. αποφάσεις της 4ης Οκτωβρίου 2001, C-326/99, «Goed Wonen», Συλλογή 2001, σ. I-6831, σκέψη 47, της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, C-358/97, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, Συλλογή 2000, σ. I-6301, σκέψη 51, και της 8ης Μαρτίου 2001, C-240/99, Försäkringaktiebolaget Skandia, Συλλογή 2001, σ. I-1951, σκέψη 23). Ο Cornia, C., «Le locazioni di immobili ai fini Iva tra interpretazione della norma e riqualificazione della fattispecie», *Rassegna tributaria*, 2005, τεύχος 2, σ. 647, επισημαίνει επίσης την ανάγκη ενιαίας εφαρμογής των απαλλαγών από τον ΦΠΑ.

8 — Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Ruiz-Jarabo Colomer της 4ης Μαΐου 2004, C-284/03, Temco Europe (απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2004, Συλλογή 2004, σ. I-11237, σημείο 1) και της γενικής εισαγγελέα J. Kokott της 14ης Οκτωβρίου 2004, C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, Συλλογή 2005, σ. I-1527, σημείο 16). Ο Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen — Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Βιέννη, 1997, σ. 47 και 49, επισημαίνει ότι το Δικαστήριο χρησιμοποιεί, κατά την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου, όλες τις κλασικές ερμηνευτικές μεθόδους (γραμματική, συστηματική, τελολογική και ιστορική ερμηνεία). Μια ιδιαίτερη της ερμηνείας των οδηγιών που αφορούν τον ΦΠΑ από το Δικαστήριο συνίσταται στο γεγονός ότι οι εξαιρέσεις πρέπει, κατ' αρχήν, να ερμηνεύονται στενά, διότι αποτελούν εξαίρεση από τη γενική φορολόγηση της καταναλώσεως και μπορούν, συνεπώς, να οδηγήσουν σε στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Αυτό ισχύει ιδίως κατά την εφαρμογή των φορολογικών απαλλαγών που προβλέπει η έκτη οδηγία, αλλά και κατά την ερμηνεία άλλων ρυθμίσεων που αφορούν τον ΦΠΑ, που προβλέπουν εξαίρεσεις από ορισμένες αρχές. Κατά την άποψη του συγγραφέα, η κατ' αρχήν στενή ερμηνεία των διατάξεων που θεσπίζουν εξαίρεσεις αποτελεί όμως απλώς υποκατηγορία της συστηματικής και τελολογικής ερμηνείας.

πράξεως, πρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι περιστάσεις υπό τις οποίες διενεργείται η επίμαχη πράξη⁹.

28. Από το σύστημα της έκτης οδηγίας προκύπτει, αφενός, ότι αυτή προσδίδει ευρύτατο πεδίο εφαρμογής στον φόρο προστιθεμένης αξίας, αναφέροντας στο άρθρο 2, που αφορά τις φορολογητέες πράξεις, εκτός από τις εισαγωγές αγαθών, τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας και καθορίζοντας, στο άρθρο 4, παράγραφος 1, ως υποκείμενο στον φόρο οποιονδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής¹⁰. Η έννοια των οικονομικών δραστηριοτήτων καλύπτει, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, όλες τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες.

9 — Αποφάσεις Faaborg-Gelting Linien, προπαρατεθείσα (σκέψη 12), της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-150/99, Stockholm Lindöpark (Συλλογή 2001, σ. I-493, σκέψη 26), και της 12ης Ιουνίου 2003, C-275/01, Sinclair Collins (Συλλογή 2003, σ. I-5965, σκέψη 26).

10 — Βλ. αποφάσεις της 26ης Μαρτίου 1987, 235/85, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 1987, σ. 1471, σκέψη 6), της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties κατά Staatssecretaris van Financiën (Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 10), της 4ης Δεκεμβρίου 1990, C-186/89, van Tiem (Συλλογή 1990, σ. I-4363, σκέψη 17), της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, προπαρατεθείσα (σκέψη 27), και της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, C-288/07, Isle of Wight Council κ.λπ. (Συλλογή 2008, σ. I-7203, σκέψη 28). Στις προτάσεις του της 15ης Μαρτίου 1988 στην υπόθεση 122/87, Επιτροπή κατά Ιταλίας (απόφαση της 24ης Μαΐου 1988, Συλλογή 1988, σ. 2685), ο γενικός εισαγγελέας J. L. Vilaça επισήμανε το ευρύ πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας. Όπως ορθά εξέθεσε, τα άρθρα 2 και 4 της έκτης οδηγίας αποτελούν έκφραση της γενικής αρχής που διέπει τη δομή του κοινοτικού ΦΠΑ, η οποία διατυπώνεται στις αιτιολογικές σκέψεις της πρώτης και της έκτης οδηγίας. Σύμφωνα με την πέμπτη αιτιολογική σκέψη της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, «το σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας φθάνει στη μεγαλύτερη απλούτευση και στη μεγαλύτερη ομοιογένεια, όταν ο φόρος εισπράττεται κατά τρόπο όσο το δυνατό γενικότερο και όταν το πεδίο εφαρμογής του περιλαμβάνει όλα τα στάδια της παραγωγής και διανομής, όπως επίσης και τον τομέα παροχής υπηρεσιών».

29. Αφετέρου, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι όροι που χρησιμοποιούνται για τις απαλλαγές του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή σύμφωνα με την οποία ο φόρος προστιθεμένης αξίας επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο¹¹.

30. Πέραν αυτού, το Δικαστήριο έχει κρίνει, κατά πάγια νομολογία, όσον αφορά τις προβλεπόμενες από το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας απαλλαγές, ότι αυτές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου, στις οποίες επομένως επιβάλλεται να δοθεί κοινοτικός ορισμός¹².

31. Το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δεν ορίζει, βέβαια, την έννοια της «μισθώσεως ακινήτων» ούτε παραπέμπει στους αντίστοιχους ορισμούς που υπάρχουν στις νομοθεσίες των κρατών μελών¹³. Με πολλές αποφάσεις, το Δικαστήριο έχει ορίσει

11 — Αποφάσεις Stichting Uitvoering Financiële Acties, προπαρατεθείσα (σκέψη 13), της 11ης Αυγούστου 1995, C-453/93, Bulthuis-Griffioen (Συλλογή 1995, σ. I-2341, σκέψη 19), της 5ης Ιουνίου 1997, C-2/95, SDC (Συλλογή 1997, σ. I-3017, σκέψη 20), της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg (Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψη 12), Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, προπαρατεθείσα (σκέψη 52), Stockholm Lindöpark, προπαρατεθείσα (σκέψη 25), «Goed Wonen», προπαρατεθείσα (σκέψη 46), και της 8ης Δεκεμβρίου 2005, C-280/04, Jyske Finans (Συλλογή 2005, σ. I-10683, σκέψη 21).

12 — Αποφάσεις Stichting Uitvoering Financiële Acties, προπαρατεθείσα (σκέψη 11), Bulthuis-Griffioen, προπαρατεθείσα (σκέψη 18), SDC, προπαρατεθείσα (σκέψη 21), Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, προπαρατεθείσα (σκέψη 51), της 16ης Ιανουαρίου 2003, C-315/00, Maierhofer (Συλλογή 2003, σ. I-563, σκέψη 25), Sinclair Collins, προπαρατεθείσα (σκέψη 22), της 18ης Νοεμβρίου 2004, C-284/03, Temco Europe (Συλλογή 2004, σ. I-11237, σκέψη 16), και της 3ης Μαρτίου 2005, C-428/02, Fonden Marselisborg Lydstådehavn (Συλλογή 2005, σ. I-1527, σκέψη 27).

13 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις «Goed Wonen» (σκέψη 44) και Sinclair Collins (σκέψη 24).

την έννοια αυτή, με βάση τα συμφραζόμενα, τον σκοπό και την οικονομία της οδηγίας αυτής¹⁴, ως συνισταμένη στο γεγονός ότι «ο εκμισθωτής παραχωρεί στον μισθωτή, για ορισμένη διάρκεια και έναντι αντιπαροχής, το δικαίωμα κατοχής ενός ακινήτου ως εάν ήταν κύριος αυτού και αποκλεισμού κάθε άλλου προσώπου από την άσκηση του δικαιώματος αυτού»¹⁵. Συγχρόνως όμως το Δικαστήριο έχει τονίσει ότι ο όρος «μισθώσεις» στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας έχει, από πλευράς κοινοτικού δικαίου, ευρύτερη έννοια από τους αντίστοιχους όρους των εθνικών δικαίων¹⁶.

προαναφερθέντων ερμηνευτικών κανόνων— στον ανωτέρω ορισμό της «μισθώσεως», κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας. Η δραστηριότητα του καθαρισμού κοινοχρήστων χώρων που παρέχεται έναντι αντιπαροχής υπερβαίνει προφανώς την απλή παραχώρηση χώρων προς χρήση έναντι ανταλλάγματος. Πράγματι, προϋποθέτει μια ενεργητική δραστηριότητα, στην προκειμένη περίπτωση του ίδιου του εκμισθωτή, που διακρίνεται, κατ' αρχήν, από τη δραστηριότητα της εκμισθώσεως ακινήτων, την οποία το Δικαστήριο, με τις αποφάσεις «Goed Wonen»¹⁷ και Temco Eurore¹⁸, χαρακτηρίζει ως «παθητική».

32. Οι υπηρεσίες καθαρισμού που παρέχει η ενάγουσα στους μισθωτές της δεν ανταποκρίνονται —θεωρούμενες στενά και βάσει των

2. Συνδεδεμένες υπηρεσίες κατά την έννοια της νομολογίας

14 — Βλ., στο πνεύμα αυτό, προπαρατεθείσες αποφάσεις Temco Eurore (σκέψη 18) και Fonden Marselisborg Lystbådehavn (σκέψη 28).

15 — Βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, προπαρατεθείσα (σκέψεις 52 έως 57), της 9ης Οκτωβρίου 2001, C-409/98, Mirror Group (Συλλογή 2001, σ. I-7175, σκέψη 31), «Goed Wonen», προπαρατεθείσα (σκέψη 55), της 9ης Οκτωβρίου 2001, C-108/99, Cantor Fitzgerald International (Συλλογή 2001, σ. I-7257, σκέψη 21) και Temco Eurore, προπαρατεθείσα (σκέψη 19). Ο γενικός εισαγγελέας Ruiz-Jarabo Colomer συνόψισε, στα σημεία 20 και 21 των προτάσεων του της 4ης Μαΐου 2004 επί της υποθέσεως Temco Eurore, τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τον ορισμό της απαλλασσόμενης του ΦΠΑ μισθώσεως ακινήτων ως εξής: «1) η παραχώρηση, από τον κύριο ενός ακινήτου σε άλλο πρόσωπο, 2) κατ' αποκλεισμό παντός τρίτου, 3) της χρήσεως του εν λόγω ακινήτου 4) για συμφωνημένη διάρκεια 5) και έναντι καταβολής μισθώματος. Προκειμένου να καθορισθεί αν μια συγκεκριμένη σύμβαση εμπίπτει στον ως άνω ορισμό, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι συνθήκες υπό τις οποίες πραγματοποιείται η πράξη, το αντικειμενικό περιεχόμενο της συμβάσεως που έχει καθοριστική σημασία, ανεξάρτητα από τον χαρακτηρισμό που της έδωσαν τα μέρη».

16 — Για τον λόγο αυτόν, το Δικαστήριο έκρινε, με την προπαρατεθείσα απόφαση «Goed Wonen» (σκέψη 59), 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, η οποία, προς τον σκοπό της εφαρμογής της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, επιτρέπει την εξομίωση της συστάσεως, για ορισμένο χρόνο και έναντι αντιπαροχής, εμπραγμάτως δικαιώματος που παρέχει στον δικαιούχο του εξουσία χρήσεως ενός ακινήτου (στην κύρια δική επρόκειτο για δικαίωμα επικαρπίας) με τη μίσθωση ή την αγρομισθωση αυτού.

33. Ανεξαρτήτως αυτού, από πλευράς κοινοτικού δικαίου θα ήταν, κατ' αρχήν, νοητό να υπαχθούν και αυτού του είδους οι υπηρεσίες καθαρισμού στη «μισθωση», κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, υπό την προϋπόθεση ότι πρόκειται

17 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση «Goed Wonen» (σκέψη 52), στην οποία το Δικαστήριο δέχθηκε ότι, καιτοι η μίσθωση ακινήτων εμπίπτει κατ' αρχήν στην έννοια της οικονομικής δραστηριότητας του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας, αποτελεί συνήθως δραστηριότητα σχετικής παθητική, που δεν παράγει σημαντική προστιθέμενη αξία.

18 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Temco Eurore (σκέψη 27). Ο γενικός εισαγγελέας F. Jacobs, στις προτάσεις του της 25ης Σεπτεμβρίου 1997, C-346/95, Blasi (απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 1998, Συλλογή 1998, σ. I-481, σημείο 15), χαρακτήρισε επίσης την εκμίσθωση ακινήτων ως «σχετικής παθητική δραστηριότητα».

για παρεπόμενη παροχή στο πλαίσιο συνολικής παροχής αποτελούμενης από περισσότερες παροχές, ώστε να θεωρούνται ως ενιαία πράξη οι πράξεις στις οποίες αποσκοπούν και οι δύο δραστηριότητες.

34. Όπως διευκρίνισε, εκ νέου, το Δικαστήριο, το ζήτημα κατά πόσο μια πράξη περιλαμβάνουσα περισσότερες παροχές πρέπει να θεωρηθεί ως ενιαία πράξη ή ως περισσότερες αυτοτελείς και ανεξάρτητες παροχές, οι οποίες πρέπει να εξεταστούν χωριστά η κάθε μία έχει ιδιαίτερη σημασία εξ απόψεως ΦΠΑ, ιδίως, για την εφαρμογή του φορολογικού συντελεστή ή των περιεχομένων στην έκτη οδηγία διατάξεων περί απαλλαγής¹⁹.

35. Η έκτη οδηγία δεν περιέχει ιδιαίτερη διάταξη σχετική με τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες περισσότερες συνδεδεμένες παροχές πρέπει να αντιμετωπίζονται ως μια συνολική παροχή. Αντιθέτως, τα κρίσιμα για την εκτίμηση αυτή κριτήρια προκύπτουν άμεσα από τη νομολογία του Δικαστηρίου.

19 — Αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP (Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 27), της 27ης Οκτωβρίου 2005, C-41/04, Levob Verzekeringen και OV Bank (Συλλογή 2005, σ. I-9433, σκέψη 18), και της 21ης Φεβρουαρίου 2008, C-425/06, Part Service (Συλλογή 2008, σ. I-897, σκέψη 49).

36. Ο προσδιορισμός της ουσίας μιας σύνθετης παροχής διέπεται από δύο αντιτιθέμενους σκοπούς. Αφενός, οι διάφορες επιμέρους παροχές πρέπει να εκτιμώνται κατά τρόπο διαφοροποιημένο ανάλογα με τον χαρακτήρα τους. Αφετέρου, δεν πρέπει να αλλοιώνεται η λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ με τον τεχνητό κατακερματισμό ενιαίων, σε οικονομικό επίπεδο, υπηρεσιών²⁰. Πράγματι, ο υπερβολικός κατακερματισμός μιας συνολικής παροχής σε επιμέρους παροχές που χρήζουν χωριστού χαρακτηρισμού περιπλέκει την εφαρμογή των διατάξεων περί ΦΠΑ²¹. Σε κάθε περίπτωση, κατά τον έλεγχο πρέπει να χρησιμοποιείται αντικειμενικό κριτήριο. Δεν είναι κρίσιμη η υποκειμενική άποψη του παρέχοντος ή του αποδέκτη της παροχής.

37. Συναφώς, από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι κάθε πράξη πρέπει να θεωρείται συνήθως χωριστή και ανεξάρτητη²². Εντούτοις, όταν υπάρχουν περισσότερες της μιας παροχές, οι οποίες είναι τυπικά χωριστές και θα μπορούσαν να παρασχεθούν

20 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση CPP (σκέψη 29).

21 — Η πρακτική πλευρά παίζει σημαντικό ρόλο για την κρίση του ζητήματος κατά πόσο στη συγκεκριμένη περίπτωση πρόκειται για συνολική παροχή ή για δύο ανεξάρτητες παροχές. Όπως ορθά επισημαίνει η γενική εισαγγελέας J. Kokott στην υποσημείωση 23 των προτάσεων της της 12ης Μαΐου 2005, επί της υποθέσεως Levob Verzekeringen και OV Bank, προπαρατεθείσα, σε ορισμένες προτάσεις γενικών εισαγγελέων διακρίνεται μάλιστα η τάση να δίνεται στην πρακτική πλευρά προτεραιότητα έναντι της ακριβείας. Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Γ. Κοσιμά της 1ης Φεβρουαρίου 1996 στην υπόθεση C-231/94, Faaborg-Gøtting Linien (σημείο 14), του γενικού εισαγγελέα Ν. Fennelly της 25ης Απριλίου 1996 στην υπόθεση C-327/94, Dudda (απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, Συλλογή 1996, σ. I-4595, σημείο 35), καθώς και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Ν. Fennelly της 11ης Ιουνίου 1998 στην υπόθεση CPP, προπαρατεθείσα (σημεία 47 επ.).

22 — Βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις CPP (σκέψη 29), Levob Verzekeringen και OV Bank (σκέψη 20) και Part Service (σκέψη 50).

αυτοτελώς και, ως εκ τούτου, να φορολογηθούν ή να απαλλαγούν του φόρου αυτοτελώς, οι παροχές αυτές πρέπει, υπό ορισμένες περιστάσεις, να θεωρούνται ως ενιαία πράξη, όταν δεν είναι ανεξάρτητες²³.

38. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, οσάκις κατόπιν μιας απλώς αντικειμενικής αναλύσεως διαπιστώνεται ότι ένα ή περισσότερα στοιχεία συνιστούν την κύρια παροχή, ενώ το άλλο ή τα άλλα στοιχεία συνιστούν μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές, οι οποίες, από πλευράς φορολογίας, ακολουθούν την τύχη της κύριας παροχής²⁴. Ειδικότερα, μια παροχή πρέπει να θεωρηθεί ως παρεπόμενη κύριας παροχής οσάκις δεν συνιστά αφ' εαυτής σκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες²⁵. Επίσης, μπορεί να θεωρηθεί ότι πρόκειται για ενιαία παροχή όταν δύο ή περισσότερες πράξεις στις οποίες προβέβη ή στοιχεία που ο υποκείμενος στον φόρο παρέσχε στον πελάτη συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μόνο μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή²⁶.

39. Η πραγματική και νομική κατάσταση που οδήγησε στην κύρια δίκη δεν συνηγορεί, κατά την άποψή μου, υπέρ του χαρακτηρισμού της επίδικης υπηρεσίας ως παρεπόμενης παροχής.

40. Είναι, βέβαια, αλήθεια ότι ο καθαρισμός των κοινοχρήστων χώρων αποτελεί, κατά κανόνα, ουσιώδη προϋπόθεση της κανονικής χρήσεως του μισθίου. Εντούτοις, όπως ορθά επισημαίνουν η Ελληνική Κυβέρνηση και η καθής, η δραστηριότητα αυτή δεν αφορά τους χώρους που προορίζονται ειδικώς για κατοικία, οι οποίοι αποτελούν το πραγματικό αντικείμενο συμβάσεως μισθώσεως, αλλά μόνον τους προσβάσιμους σε όλους κοινόχρηστους χώρους εντός της μισθωμένης κατοικίας, οι οποίοι δεν είναι κατάλληλοι για κατοικία. Το ίδιο ισχύει για την εκμίσθωση χώρων για άλλους σκοπούς, όπως χώρων γραφείου, όπου η άσκηση της σχετικής δραστηριότητας επιτρέπεται μόνον εντός του για τον σκοπό αυτόν προβλεπομένου χώρου. Παρατηρείται, συναφώς, ένας περιορισμός της επίδικης υπηρεσίας, τόσο από τοπική όσο και από τελολογική άποψη.

23 — Προπαρατεθείσα απόφαση Part Service (σκέψη 51).

24 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις CPP, προπαρατεθείσα (σκέψη 30), της 15ης Μαΐου 2001, C-34/99, Primback (Συλλογή 2001, σ. I-3833, σκέψη 45), Levob Verzekeringen και OV Bank, προπαρατεθείσα (σκέψη 21), και Part Service, προπαρατεθείσα (σκέψη 52).

25 — Βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις CPP (σκέψη 29) και Part Service (σκέψη 52).

26 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις Levob Verzekeringen και OV Bank (σκέψη 22) και Part Service (σκέψη 53).

41. Ανεξαρτήτως αυτού, η διάκριση μεταξύ της οικονομικής δραστηριότητας της εκμίσθωσης κατοικιών και της δραστηριότητας του καθαρισμού κοινοχρήστων χώρων δεν αποτελεί διαίρεση αδιάσπαστης οικονομικής παροχής. Οι δύο δραστηριότητες δεν συνδέο-

νται τόσο στενά μεταξύ τους, ώστε η διαίρεσή τους να παρίσταται τεχνητή, δεδομένου μάλιστα ότι, συνήθως, ο καθορισμός του προσώπου που θα αναλάβει στη συγκεκριμένη περίπτωση το καθήκον αυτό επαφίεται στη ρυθμιστική αυτονομία των συμβαλλομένων. Όπως εκθέτει η Τσεχική Κυβέρνηση, επικαλούμενη τη σύγχρονη πρακτική στην Τσεχική Δημοκρατία²⁷, ο καθορισμός των κοινοχρήστων χώρων μπορεί, κατ' αρχήν, να ρυθμιστεί με τρεις διαφορετικούς τρόπους: (1) οι μισθωτές αναλαμβάνουν οι ίδιοι το καθήκον αυτό (2) ένας τρίτος παρέχει τις υπηρεσίες καθαρισμού και, εν συνεχεία, τις τιμολογεί στους μισθωτές (3) ο εκμισθωτής εξασφαλίζει τον καθαρισμό των κοινοχρήστων χώρων, είτε με δικό του προσωπικό (π.χ. θυρωρό) είτε με ανάθεση σε επιχείρηση καθαρισμού. Από την πληθώρα των πιθανών περιπτώσεων καθίσταται σαφές ότι ούτε το δικαίωμα χρήσεως ούτε η πραγματική δυνατότητα χρήσεως των κατοικιών σύμφωνα με τον προορισμό τους διατρέχουν σοβαρό κίνδυνο όταν ο εκμισθωτής δεν αναλαμβάνει, κατ' εξαίρεση, τις υπηρεσίες καθαρισμού.

3. Επί της αρχής της ουδετερότητας του φόρου προστιθεμένης αξίας

42. Αυτή η πληθώρα εκδοχών είναι κρίσιμη και από την άποψη της φορολογικής ουδετερότητας και της συνεπούς εφαρμογής των διατάξεων της έκτης οδηγίας. Υπενθυμίζω, συναφώς, ότι ο σεβασμός της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας παίζει, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, σημαντικό ρόλο, μεταξύ άλλων, και για την εφαρμογή των προβλεπόμενων στο

άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας απαλλαγών²⁸.

43. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, που αποτυπώνεται στο άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας²⁹ και επί της οποίας εδράζεται, εξάλλου, το κοινό σύστημα ΦΠΑ, όπως συνάγεται και από την τέταρτη και πέμπτη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας, επιτάσσει να τυγχάνουν της αυτής μεταχει-

28 — Βλ. απόφαση «Goed Wonen», προπαρατεθείσα (σκέψη 56), με την οποία το Δικαστήριο αιτιολόγησε την κρίση του να εξομοιώσει, στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', και Γ, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, τη σύσταση ενός δικαιώματος όπως η επικαρπία με τη μίσθωση και την αγρομίθωση, με τον «σεβασμό της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ» και την «επιταγή της συνεπούς εφαρμογής των διατάξεων της έκτης οδηγίας, ιδίως (την) ορθή, απλή και ομοιόμορφη εφαρμογή των προβλεπόμενων απαλλαγών». Βλ., επίσης, απόφαση της 11ης Ιουνίου 1998, C-283/95, Fischer (Συλλογή 1998, σ. I-3369, σκέψη 28). Ο Cornia, C., όπ.π., σ. 647, υποστηρίζει ότι η ενιαία εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου στο πλαίσιο των απαλλαγών από τον φόρο προστιθεμένης αξίας οφείλεται στην ανάγκη να εξασφαλιστεί η φορολογική ουδετερότητα στον ανταγωνισμό. Η φορολογική ουδετερότητα επιτάσσει πράξεις που είναι ίδιες από την άποψη του τελικού καταναλωτή, να τυγχάνουν της ίδιας μεταχειρίσεως όσον αφορά τον φόρο προστιθεμένης αξίας. Ο Birkenfeld, W., *Mehrwertsteuer der EU*, 4η έκδοση, Bielefeld 2001, σ. 32 και 33, εξηγεί ότι το Δικαστήριο, για λόγους φορολογικής ουδετερότητας, ερμηνεύει ευρέως έννοιες, με τις οποίες καθορίζεται η φορολογική βάση (υποκείμενος στον φόρο, οικονομική δραστηριότητα, παράδοση, αντιπαροχή). Για τον ίδιο λόγο, το Δικαστήριο ερμηνεύει στενά το πραγματικό των απαλλαγών και τις παρεκκλίσεις όσον αφορά τη φορολογική βάση. Ο Lohse, C., «Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht», *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (έκδ. Achat/Tumpel), Βιέννη, 2001, σ. 58 και 59, εξηγεί ότι η αρχή της ουδετερότητας μπορεί να περιορίσει το πεδίο εφαρμογής των φορολογικών απαλλαγών με τη στενή ερμηνεία των στοιχείων του πραγματικού τους. Αντιθέτως, προσθέτει ότι τα στοιχεία του πραγματικού που θεμελιώνουν το πεδίο εφαρμογής του φόρου προστιθεμένης αξίας πρέπει να ερμηνεύονται ευρέως.

29 — Το άρθρο 2, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (πρώτη οδηγία) (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3), ορίζει τα εξής: «(1) Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου.

(2) Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφορισμένο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επεβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.»

27 — Βλ. σ. 5 του υπομνήματος της Τσεχικής Κυβερνήσεως.

ρίσεως όλες οι οικονομικές δραστηριότητες³⁰. Το Δικαστήριο διευκρίνισε την αρχή αυτή με τις αποφάσεις *Cimber Air*³¹ και *Jyske Finans*³², υπό την έννοια ότι απαγορεύει τη διαφορετική μεταχείριση, όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ, επιχειρηματιών που διενεργούν τις ίδιες πράξεις.

44. Λαμβάνοντας ως βάση την πρώτη από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στο σημείο 41 των παρουσών προτάσεων, καταλήγει κανείς στο συμπέρασμα ότι ο καθαρισμός κοινοχρήστων χώρων δεν μπορεί να υπόκειται σε ΦΠΑ, διότι δεν αποτελεί ούτε παράδοση αγαθών ούτε υπηρεσία κατά την έννοια του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας.

45. Αντιθέτως, αν τεθεί ως βάση η δεύτερη περίπτωση, πρέπει να γίνει δεκτό ότι αυτή η οικονομική δραστηριότητα, όπως και κάθε άλλη υπηρεσία, υπόκειται σε ΦΠΑ. Δεν συνδέεται, αυτή καθαυτή, με τη μίσθωση και, επομένως, πρέπει, λαμβανομένης υπόψη της προαναφερθείσας αρχής, σύμφωνα με την οποία κάθε πράξη πρέπει, κατά κανόνα, να θεωρείται χωριστή, ανεξάρτητη παροχή³³, να τύχει διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισης, υπό την έννοια ότι δεν πρέπει να εφαρμοστεί επ' αυτής η απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Αυτό επισημαίνουν,

ορθώς, τόσο το αιτούν δικαστήριο στη διάταξη περί παραπομπής³⁴, όσο και η Τσεχική Κυβέρνηση³⁵.

46. Η τρίτη περίπτωση, που αποτελεί αντικείμενο της κύριας δίκης, διακρίνεται, θεωρούμενη αντικειμενικά, από τη δεύτερη περίπτωση μόνον κατά το ότι ο παρέχων τις υπηρεσίες καθαρισμού είναι, συγχρόνως, και ο εκμισθωτής. Ανακύπτει, κατά συνέπεια, το ερώτημα κατά πόσο δικαιολογείται, για τον λόγο μόνον ότι ταυτίζεται το πρόσωπο του εκμισθωτή με αυτό του παρέχοντος υπηρεσίες στον καθαρισμό κοινοχρήστων χώρων, να γίνεται εκ των προτέρων δεκτό ότι πρόκειται για μη ανεξάρτητη παρεπόμενη παροχή σε σχέση με τη μίσθωση. Το γεγονός αυτό μπορεί βέβαια, όπως επισήμανε το Δικαστήριο με την απόφαση *Henriksen*³⁶, να αποτελέσει, υπό προϋποθέσεις, ένδειξη για την ύπαρξη ενιαίας οικονομικής πράξεως, δεν είναι όμως από μόνο του αποφασιστικό. Και τούτο διότι το γεγονός ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης τιμολογεί χωριστά τις υπηρεσίες καθαρισμού και δεν χρεώνει μια συνολική τιμή περιλαμβάνουσα και το μίσθωμα μπορεί κάλλιστα να θεωρηθεί και

34 — Βλ. σημείο 6 της διατάξεως περί παραπομπής.

35 — Βλ. σημείο 13 του υπομνήματος της Τσεχικής Κυβερνήσεως.

36 — Απόφαση της 13ης Ιουλίου 1989, 173/88, *Henriksen* (Συλλογή 1989, σ. 2763, σκέψη 16). Επίκεντρο της υποθέσεως αυτής αποτελούσε το ερώτημα κατά πόσον η έννοια των «μισθώσεων χώρων για τη στάθμευση αυτοκινήτων» του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', περίπτωση 2, της έκτης οδηγίας, που προβλέπει εξαιρέση από τη γενική φορολογική απαλλαγή που ισχύει για τις «μισθώσεις ακινήτων», σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της ίδιας οδηγίας, καλύπτει τη μίσθωση όλων των χώρων που προορίζονται για τη στάθμευση αυτοκινήτων, συμπεριλαμβανομένων των κλειστών γκαράζ. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η μίσθωση αυτή δεν μπορεί να εξαιρεθεί από τη φοροαπαλλαγή οσάκις συνδέεται στενά με την καθαυτό απαλλασσομένη μίσθωση ακινήτων που προορίζονται για άλλη χρήση. Κατά την άποψή του, στην περίπτωση αυτή υφίσταται ενιαία οικονομική πράξη, όταν «ο χώρος για τη στάθμευση των αυτοκινήτων και το προσζόμενο για άλλη χρήση ακίνητο αποτελούν μέρη ενός και του αυτού συγκροτήματος ακινήτων και, αφετέρου, τα δύο ακίνητα έχουν μισθωθεί στον ίδιο μισθωτή από τον ίδιο ιδιοκτήτη».

30 — Βλ. αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 1996, C-155/94, *Wellcome Trust* (Συλλογή 1996, σ. I-3013, σκέψη 38), και της 3ης Δεκεμβρίου 1998, C-381/97, *Belgocodex* (Συλλογή 1998, σ. I-8153, σκέψη 18).

31 — Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2004, C-382/02, *Cimber Air* (Συλλογή 2004, σ. I-8379, σκέψεις 23 και 24).

32 — Απόφαση *Jyske Finans*, προπαρατεθείσα (σκέψη 39).

33 — Βλ. σημείο 37 των παρουσών προτάσεων.

ως ένδειξη για την ύπαρξη ανεξάρτητης παροχής. Πράγματι, όπως έκρινε το Δικαστήριο με την απόφαση CPP³⁷, το γεγονός ότι ο παρέχων υπηρεσίες προβαίνει σε παροχή υπηρεσίας συγκεκριμένης από πλείονα στοιχεία αντί καταβολής ενιαίου τιμήματος ή με χωριστή τιμολόγηση λειτουργεί ως ένδειξη. Κατά συνέπεια, και η χωριστή τιμολόγηση των υπηρεσιών καθαρισμού στη διαφορά της κύριας δίκης αποτελεί επιχείρημα κατά της υπάρξεως ενιαίας παροχής.

τρίτος. Η αβεβαιότητα που θα συνδεόταν με κάθε συγκεκριμένη περίπτωση θα συνιστούσε περιττή περιπλοκή³⁹ για την εφαρμογή των διατάξεων περί ΦΠΑ και θα καθιστούσε, αντίστοιχα, τις αποφάσεις των εθνικών φορολογικών αρχών λιγότερο προβλέψιμες για τον φορολογούμενο.

4. Ιστορική και τελολογική ερμηνεία της απαλλαγής από τον ΦΠΑ

47. Συμφωνώ με την Τσεχική Κυβέρνηση που υποστηρίζει ότι αυτή η τρίτη εκδοχή μπορεί ενδεχομένως να συμπληρωθεί με περαιτέρω στοιχεία, με αποτέλεσμα να δυσχεραίνεται η κρίση κατά συγκεκριμένη περίπτωση. Είναι παραδείγματος χάριν, πιθανόν ένας εκμισθωτής να παρέχει υπηρεσίες καθαρισμού και σε άλλες μισθωμένες κατοικίες που δεν εκμισθώνει ο ίδιος. Παρ' όλ' αυτά, η υπηρεσία που παρέχει θα ήταν όμως, όσον αφορά τη φύση της, η ίδια με αυτή της διαφοράς της κύριας δίκης. Για τον λόγο αυτόν θεωρώ ότι θα ήταν αντίθετη τόσο προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας³⁸ όσο και προς τη συνέπεια του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας η διαφορετική μεταχείριση των περιπτώσεων που προαναφέρθηκαν αναλόγως του αν τις επίμαχες υπηρεσίες καθαρισμού ανταλλάβει ο εκμισθωτής ή

48. Οι εκτιμήσεις κοινωνικής πολιτικής που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο δεν κατορθώνουν, μόνες τους, να αποδυναμώσουν τα προηγούμενα συμπεράσματα. Δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν, άνευ ετέρου, ως επιχείρημα υπέρ της απαλλαγής του καθαρισμού των κοινοχρήστων χώρων από τον

37 — Προπαρατεθείσα. Στη σκέψη 31 της αποφάσεως αυτής, το Δικαστήριο αποφαινεται ότι το γεγονός ότι χρεώνεται ενιαίο τίμημα δεν έχει μεν αποφασιστική σημασία, οσάκις όμως ο παρέχων υπηρεσίες προβαίνει σε παροχή υπηρεσίας προς τους πελάτες του συγκεκριμένη από πλείονα στοιχεία, αντί καταβολής ενιαίου τιμήματος, το τίμημα αυτό μπορεί να συνηγορεί υπέρ της υπάρξεως ενιαίας παροχής. Από αυτό αναγκαστικά συνάγεται, κατ' αντιδιαστολή, ότι η χωριστή τιμολόγηση για ένα τμήμα της συγκεκριμένης από πλείονα στοιχεία υπηρεσίας μπορεί να αποτελέσει επιχείρημα κατά της υπάρξεως ενιαίας παροχής.

38 — Βλ. σημείο 42 των παρούσων προτάσεων.

39 — Ibáñez García, I., «Las exenciones en el IVA: Pecado original del impuesto comunitario», *Noticias de la Unión Europea*, 2003, αριθ. 226, σ. 103 επ. του ίδιου, «El IVA en la actividad inmobiliaria: cuestiones pendientes», *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, 2008, αριθ. 4, σ. 43 επ., όπου επικρίνει την ανασφάλεια δικαίου που δημιουργεί στην πράξη ο κατάλογος των εξαιρέσεων και απαλλαγών από την υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ, λόγω της περιπλοκής εφαρμογής τους. Ο συγγραφέας θεωρεί ότι αυτό αποτελεί περιορισμό της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον για την περίπτωση της διαφοράς της κύριας δίκης παρουσιάζουν οι θεωρητικές σκέψεις του Scholsem, J.-C., *La T.V.A. européenne face au phénomène immobilier*, Lüttich 1976, σημείο 55, σ. 93 και 94. Ο συγγραφέας εξετάζει διαφορετικά υποθετικά μοντέλα φορολόγησως μισθωτικών σχέσεων. Σύμφωνα με ένα πρώτο μοντέλο, θα μπορούσαν όλες οι πράξεις που συνδέονται με τη μίσθωση, συμπεριλαμβανομένης της ίδιας της μισθώσεως, να υπόκεινται στον ΦΠΑ. Κατά την άποψή του, η λύση αυτή θα ανταποκρινόταν περισσότερο στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Μια άλλη λύση, που αντιστοιχεί σε αυτή της έκτης οδηγίας, απαλλάσσει του ΦΠΑ τη μίσθωση ακινήτων για κοινωνικοπολιτικούς λόγους, πράγμα που ο συγγραφέας θεωρεί δικαιολογημένο, αν και αντίθετο στη φορολογική ουδετερότητα. Από την απαλλαγή αυτή θα εξαιρούνταν όμως, σε κάθε περίπτωση, τα «έξοδα συντηρήσεως και επισκευών», ενώ ο συγγραφέας αναφέρει, ως δικαιολογητικό λόγο του περιορισμού αυτού, τη «διοικητική απλότητα».

ΦΠΑ. Ορθά το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι, χωρίς τον ΦΠΑ επί του καθαρισμού των κοινοχρήστων χώρων, η κατοικία είναι φθηνότερη. Πράγματι, η θεσπίζουσα εξαίρεση διάταξη του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας φαίνεται, από ιστορική άποψη, να στηρίζεται, μεταξύ άλλων, και σε εκτιμήσεις κοινωνικής πολιτικής. Έτσι, στα περισσότερα κράτη μέλη, πριν από την εναρμόνιση σύμφωνα με την έκτη οδηγία, η μίσθωση κατοικιών δεν υπαγόταν, σε κάθε περίπτωση, σε ΦΠΑ για κοινωνικούς λόγους⁴⁰. Η έκτη οδηγία δεν έπρεπε να παρεκκλίνει από αυτό προκειμένου να αποφευχθεί η αύξηση του κόστους των μισθώσεων κατοικιών.

49. Όπως αποδεικνύει η ερμηνεία των κρίσιμων διατάξεων της έκτης οδηγίας βάσει του γράμματος⁴¹ και του συστηματικού τους πλαισίου⁴², καθώς και λαμβανομένης υπόψη της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας⁴³, ο κοινοτικός νομοθέτης θέλησε να περιορίσει ρητώς την προβλεπόμενη στο άρθρο 13, Β,

στοιχείο β', της έκτης οδηγίας απαλλαγή από τον ΦΠΑ στο πραγματικό της «μισθώσεως» εν στενή εννοία και να την επεκτείνει μόνο στις υπηρεσίες εκείνες που, θεωρούμενες αντικειμενικά, αποτελούν τμήμα συνολικής παροχής που πρέπει να εξακολουθεί να θεωρείται ως «μίσθωση». Οι προϋποθέσεις όμως αυτές δεν συντρέχουν σε κάθε περίπτωση και, όπως προαναφέρθηκε, ούτε στην προκειμένη περίπτωση.

50. Πρέπει όμως να επισημανθεί ότι υπάρχει ένας περαιτέρω λόγος για την απαλλαγή της μισθώσεως ακινήτων. Όπως ανέλυσε ο γενικός εισαγγελέας F. Jacobs στις προτάσεις του επί της υποθέσεως Blasi⁴⁴, ένα ακίνητο που έχει χρησιμοποιηθεί δεν είναι αποτέλεσμα διαδικασίας παραγωγής. Μετά την πρώτη αξιοποίηση και την κατασκευή κτηρίου, το ακίνητο χρησιμοποιείται κατά κανόνα περισσότερο παθητικά, χωρίς προστιθέμενη αξία. Για τον λόγο αυτόν υπόκεινται σε ΦΠΑ μόνον η πρώτη παράδοση αξιοποιημένου γηπέδου προς ανοικοδόμηση καθώς και η παράδοση κτηρίου πριν κατοικηθεί για πρώτη φορά, ενώ η περαιτέρω μεταβίβαση κτηρίου που έχει ήδη προηγουμένως κατοικηθεί και η εκμίσθωσή του δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ. Αυτή όμως η δικαιολόγηση της φοροαπαλλαγής δεν μπορεί να ισχύσει στην περίπτωση ενεργητικής δραστηριότητας⁴⁵, όπως ο καθαρισμός κοινοχρήστων χώρων.

40 — Βλ. πρόταση της Επιτροπής για την έκτη οδηγία (*Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, τεύχος 11/73, σ. 17). Βλ., συναφώς, προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott επί της υποθέσεως *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, προπαρατεθείσα (σημείο 46). Ο *Communier*, J.-M., ό.π., σ. 230, επισημαίνει ότι οι απαλλαγές που προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δικαιολογούνται από γενικές πολιτικές εκτιμήσεις που είναι κοινές στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Κατά την άποψη του *Scholsem*, J.-C., ό.π., σημείο 163, σ. 264, το άρθρο 13, Β, στοιχείο β' αντικατοπτρίζει τη ρύθμιση που ίσχυε, με ορισμένες παραλλαγές, σε όλα τα κράτη μέλη ήδη πριν τη θέση της έκτης οδηγίας σε ισχύ.

41 — Βλ. σημείο 32 των παρουσών προτάσεων.

42 — Βλ. σημεία 28 και 29 των παρουσών προτάσεων.

43 — Βλ. σημεία 42 έως 47 των παρουσών προτάσεων.

44 — Προπαρατεθείσες (σημεία 15 και 16).

45 — Βλ. σημείο 32 των παρουσών προτάσεων.

5. Πρόταση

Γ — Επί του δευτέρου ερωτήματος

51. Βάσει των προηγουμένων σκέψεων θεωρώ ότι, κατ' αρχήν, επιβάλλεται να εξαιρεθεί από την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας και να υπαχθεί σε ΦΠΑ η πράξη στην οποία προβαίνει ο εκμισθωτής με τον καθαρισμό των κοινοχρήστων χώρων, χωρίς να θέλω να αποκλείσω εκ των προτέρων τη δυνατότητα να επιβάλλεται, κατ' εξαίρεση, ιδίως από τη συμβατική διαμόρφωση της εκάστοτε μισθωτικής συμβάσεως, τον κανονισμό του εκάστοτε μισθίου ή την καθιερωμένη νομική πρακτική σε συγκεκριμένο κράτος μέλος, μια διαφορετική εκτίμηση από αυτή στην οποία προέβην, κατά τρόπο αφηρημένο, με τις παρούσες προτάσεις. Το εθνικό δικαστήριο, στο οποίο εναπόκειται να εφαρμόσει τις απαντήσεις στα πραγματικά περιστατικά που του υποβλήθηκαν, θα πρέπει να εξετάσει, λαμβάνοντας ενδεχομένως υπόψη τις προαναφερθείσες σκέψεις, σε ποιο μέτρο αυτό ισχύει στην συγκεκριμένη περίπτωση.

52. Κατά συνέπεια, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 6 και 13 της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι η μίσθωση διαμερίσματος (ή και χώρων για άλλη χρήση πλην της κατοικίας), αφενός, και ο συνδεδεμένος με αυτή καθαρισμός των κοινοχρήστων χώρων, αφετέρου, πρέπει, κατ' αρχήν, να θεωρούνται ανεξάρτητες η μία έναντι της άλλης, διακριτές φορολογητέες συναλλαγές. Εναπόκειται όμως στο εθνικό δικαστήριο να εξετάσει κατά πόσον η συμβατική διαμόρφωση της εκάστοτε μισθωτικής συμβάσεως, ο κανονισμός του εκάστοτε μισθίου και η καθιερωμένη νομική πρακτική στο εκάστοτε κράτος μέλος επιτρέπουν, κατ' εξαίρεση, διαφορετική εκτίμηση.

53. Λαμβανομένης υπόψη της προτεινόμενης απαντήσεως επί του πρώτου ερωτήματος, το δεύτερο ερώτημα χρήζει απαντήσεως μόνο για την περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο, εκτιμώντας όλες τις περιστάσεις της διαφοράς της κύριας δίκης, θα θεωρούσε ότι η μίσθωση διαμερισμάτων, αφενός, και ο συνδεδεμένος με αυτή καθαρισμός των κοινοχρήστων χώρων, αφετέρου, δεν μπορούν, κατ' εξαίρεση, να θεωρηθούν ανεξάρτητες η μία έναντι της άλλης, διακριτές φορολογητέες συναλλαγές.

54. Στην περίπτωση αυτή θα έπρεπε να γίνει δεκτό ότι υφίσταται συνολική παροχή που πληροί το πραγματικό της «μισθώσεως ακινήτων» κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Κατά συνέπεια, αυτή η διάταξη της οδηγίας θα απέκλειε την εφαρμογή του φόρου προστιθεμένης αξίας επί της αμοιβής για τον καθαρισμό των κοινοχρήστων χώρων μισθίου ακινήτου με διαμερίσματα.

55. Κατά συνέπεια, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, στο μέτρο που το εθνικό δικαστήριο δεχθεί ότι η μίσθωση διαμερισμάτων και ο συνδεδεμένος με αυτή καθαρισμός των κοινοχρήστων χώρων δεν μπορούν, κατ' εξαίρεση, να θεωρηθούν ανεξάρτητες η μία έναντι της άλλης, διακριτές φορολογητέες συναλλαγές, ο καθαρισμός κοινοχρήστων χώρων πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελεί τμήμα της «μισθώσεως ακινήτων», κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, με αποτέλεσμα να αποκλείεται η εφαρμογή φόρου προστιθεμένης αξίας επί της αμοιβής για την εν λόγω δραστηριότητα.

VII — Πρόταση

56. Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής στα προδικαστικά ερωτήματα:

«1. Τα άρθρα 6 και 13 της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι η μίσθωση διαμερίσματος (ή και χώρων για άλλη χρήση πλην της κατοικίας), αφενός, και ο συνδεδεμένος με αυτή καθαρισμός των κοινοχρήστων χώρων, αφετέρου, πρέπει, κατ' αρχήν, να θεωρούνται ανεξάρτητες η μία έναντι της άλλης, διακριτές φορολογητέες συναλλαγές.

Εναπόκειται όμως στο εθνικό δικαστήριο να εξετάσει κατά πόσον η συμβατική διαμόρφωση της εκάστοτε μισθωτικής συμβάσεως, ο κανονισμός του εκάστοτε μισθίου και η καθιερωμένη νομική πρακτική στο εκάστοτε κράτος μέλος επιτρέπουν, κατ' εξαίρεση, διαφορετική εκτίμηση.

2. Εάν το εθνικό δικαστήριο δεχθεί ότι οι δύο οικονομικές δραστηριότητες δεν μπορούν να θεωρηθούν ανεξάρτητες η μία έναντι της άλλης, διακριτές φορολογητέες συναλλαγές, ο καθαρισμός κοινοχρήστων χώρων πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελεί τμήμα της “μισθώσεως ακινήτων”, κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, με αποτέλεσμα να αποκλείεται η εφαρμογή φόρου προστιθεμένης αξίας επί της αμοιβής για την εν λόγω δραστηριότητα.»