

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

YVES BOT

της 18ης Ιουνίου 2009¹

1. Η εξεταζόμενη εν προκειμένω αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά για μια ακόμη φορά την έννοια της «παρεπόμενης πράξεως» στην οποία αναφέρεται το άρθρο 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου².

2. Στο άρθρο 19 της έκτης οδηγίας προβλέπονται οι τρόποι υπολογισμού της αναλογίας της εκπτώσεως που πρέπει να εφαρμόζεται οσάκις ένας υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την παράλληλη πραγματοποίηση πράξεων που υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) και πράξεων που απαλλάσσονται από αυτόν.

3. Κατά το κοινοτικό σύστημα του ΦΠΑ, ο ασκών οικονομική δραστηριότητα συναλλασσόμενος δικαιούται να εκπίπτει στο σύνολό του τον ΦΠΑ που κατέβαλε για την άσκηση των δραστηριοτήτων του, οι οποίες υπάγονται με τη σειρά τους στον εν λόγω φόρο. Εφόσον πραγματοποιεί τόσο υποκείμενες στον φόρο όσο και απαλλασσόμενες από τον φόρο πράξεις και αποκτά αγαθά και υπηρεσίες αδιακρίτως για τις πράξεις των δύο

αυτών κατηγοριών, μπορεί να εκπίπτει τον φόρο που κατέβαλε για τα αγαθά αυτά και τις υπηρεσίες μόνο κατ' αναλογία προς το ποσό του κύκλου εργασιών που αντιστοιχεί στις υποκείμενες στον φόρο δραστηριότητές του.

4. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας, το εν λόγω δικαίωμα εκπτώσεως ισούται με το κλάσμα του οποίου ο μεν αριθμητής είναι το ποσό του κύκλου εργασιών των φορολογουμένων πράξεων, ο δε παρονομαστής το άθροισμα του ως άνω ποσού του κύκλου εργασιών και του ποσού του κύκλου εργασιών που αντιστοιχεί στις πράξεις που απαλλάσσονται του φόρου. Το άρθρο αυτό προβλέπει επίσης, στην παράγραφο 2, ότι δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό του κύκλου εργασιών που αντιστοιχεί σε ορισμένες πράξεις επί ακινήτων ή χρηματοοικονομικές πράξεις, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες πράξεις.

5. Κατά συνέπεια, όταν μια πράξη απαλλάσσεται του ΦΠΑ, το ότι χαρακτηρίζεται ως «παρεπόμενη πράξη» κατά την έννοια του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας έχει ως αποτέλεσμα, καθόσον μειώνει το ποσό του παρονομαστή του κλάσματος που προβλέπει το εν λόγω άρθρο, να αυξάνει το δικαίωμα για έκπτωση προς όφελος του υποκειμένου στον φόρο.

6. Η εν λόγω έννοια της «παρεπόμενης πράξεως» ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο σε δύο περιπτώσεις, με τις αποφάσεις της

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Οδηγία της 17ης Μαΐου 1977 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), που καταργήθηκε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, από την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), αλλά ήταν ακόμα σε ισχύ κατά την κρίση για την ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου διαφορά.

11ης Ιουλίου 1996, Régie dauphinoise³, και της 29ης Απριλίου 2004, EDM⁴. Πιο πρόσφατα, το Δικαστήριο έδωσε επίσης ορισμένες χρήσιμες ενδείξεις σχετικά με την ερμηνεία της εν λόγω εννοίας με την απόφαση της 6ης Μαρτίου 2008, Nordania Finans και BG Factoring⁵.

7. Στην υπό εξέταση υπόθεση, οι διάδικοι διαφωνούν ως προς την ερμηνεία των κριτηρίων που διαμόρφωσε το Δικαστήριο με τις εν λόγω αποφάσεις καθώς και ως προς τα συμπεράσματα που αρμόζει να συναχθούν από την ερμηνεία αυτή στο πλαίσιο της ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου διαφοράς.

8. Η παρούσα υπόθεση αφορά μία οικοδομική επιχείρηση, η κύρια δραστηριότητα της οποίας είναι η πραγματοποίηση οικοδομικών εργασιών για λογαριασμό τρίτων και η οποία, σε περιορισμένη κλίμακα, κατασκευάζει κτίρια για ίδιο λογαριασμό τα οποία στη συνέχεια πωλεί. Κατά το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, η ανέγερση κτιρίων για ίδιο λογαριασμό συνιστά φορολογούμενη δραστηριότητα, ενώ η μετέπειτα πώληση των κτιρίων αυτών συνιστά απαλλασσόμενη του φόρου πράξη.

9. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν η πώληση από την επιχείρηση αυτή των κτιρίων τα οποία έχει κατασκευάσει η ίδια για ίδιο λογαριασμό μπορεί να θεωρηθεί ως «παρεπόμενη πράξη» κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Ερωτά, ιδίως, αν η εκτίμηση αυτή εξαρτάται από το γεγονός ότι η εν λόγω πώληση, καθαυτή, απαιτεί μόνο μια εξαιρετικά περιορισμένη χρησιμοποίηση των αγαθών και των υπηρεσιών για τα οποία οφείλεται ΦΠΑ. Ερωτά, επίσης, ποια επίδραση έχει ενδεχομένως στην εκτίμηση αυτή η αρχή της αναλογικότητας.

10. Στη συνέχεια θα εκθέσω τους λόγους για τους οποίους το κριτήριο της πολύ περιορισμένης χρησιμοποίησης των αγαθών και των υπηρεσιών μικτής χρήσεως δεν μπορεί να εφαρμοστεί στις περιπτώσεις όπου, όπως εν προκειμένω, η δραστηριότητα πωλήσεως κτιρίων, που απαλλάσσεται του φόρου, συνιστά μαζί με τη δραστηριότητα της κατασκευής κτιρίων, που υπόκειται στον φόρο, μία και την αυτή δραστηριότητα. Θα προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ότι η πώληση από μια οικοδομική επιχείρηση κτιρίων τα οποία έχει οικοδομήσει για ίδιο λογαριασμό, στην περίπτωση που η κατασκευή αυτή υπόκειται στον ΦΠΑ και η μεταγενέστερη πώληση των εν λόγω κτιρίων απαλλάσσεται του φόρου, δεν μπορεί να συνιστά «παρεπόμενη πράξη» κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, εφόσον η εν λόγω πώληση αποτελεί την άμεση, μόνιμη και αναγκαία προέκταση της οικοδομικής δραστηριότητας.

3 — C-306/94 (Συλλογή 1996, σ. I-3695).

4 — C-77/01 (Συλλογή 2004, σ. I-4295).

5 — C-98/07 (Συλλογή 2008, σ. I-1281).

I — Το νομικό πλαίσιο**A — Η έκτη οδηγία**

1. Το σύστημα εκπτώσεως που προβλέπεται στα άρθρα 17 και 19 της έκτης οδηγίας

11. Ο ΦΠΑ είναι ένας φόρος καταναλώσεως ο οποίος προβλέπεται να επιβάλλεται γενικά σε όλα τα αγαθά και όλες τις υπηρεσίες και ο οποίος πρέπει να βαρύνει μόνο τον τελικό καταναλωτή. Προκειμένου να παρασχεθεί η δυνατότητα στους υποκειμένους στον φόρο, μέσω των οποίων διασφαλίζεται η εισπραξη του φόρου αυτού, να μη φέρουν αυτοί το βάρος καταβολής του, η έκτη οδηγία προβλέπει ένα μηχανισμό εκπτώσεως προς διασφάλιση της «ουδετερότητας» του φόρου έναντι αυτών. Έτσι, οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να εκπίπτουν από τον φόρο που εισέπραξαν από τους πελάτες τους και τον οποίον οφείλουν να αποδώσουν στο κράτος μέλος τον ΦΠΑ που οι ίδιοι κατέβαλαν επί των εισροών κατά την κτήση των αγαθών και υπηρεσιών που είναι αναγκαία για την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητάς τους.

12. Ωστόσο, το δικαίωμα εκπτώσεως προϋποθέτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί αυτά τα αγαθά ή αυτές τις υπηρεσίες για δραστηριότητες οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ. Έτσι, το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, που φέρει τον τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», ορίζει ότι ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει τον ΦΠΑ «κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του».

13. Οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για φορολογούμενες πράξεις οι οποίες του παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, καθώς και για πράξεις οι οποίες δεν του παρέχουν ένα τέτοιο δικαίωμα, το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας. Κατά το ίδιο άρθρο, η αναλογία αυτή καθορίζεται για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας.

14. Κατά το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας:

«1. Η αναλογία της εκπτώσεως, που προβλέπεται στο άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, προκύπτει από το κλάσμα που περιλαμβάνει:

- στον αριθμητή, το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση [...],
- στον παρονομαστή, το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή, καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση. [...]

Η αναλογία καθορίζεται επί ετησίας βάσεως, εκφράζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό και στρογγυλοποιείται σε αριθμό που δεν υπερβαίνει την ανώτερη μονάδα.

συνολικών ετησίων εσόδων της κατά τη διάρκεια της κρίσιμης περιόδου⁶.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δεν λαμβάνεται υπόψη, για τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως, το ποσό του κύκλου εργασιών που αναφέρεται στις παραδόσεις αγαθών επενδύσεως, χρησιμοποιούμενων από τον υποκείμενο στον φόρο στην επιχείρησή του. Δεν υπολογίζεται, επίσης, το ποσό του κύκλου εργασιών, το οποίο αναφέρεται σε παρεπόμενες πράξεις επί ακινήτων ή χρηματοδοτικές ή στις πράξεις του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ', εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες πράξεις. [...]

16. Το Δικαστήριο εξέτασε, κατ' αρχάς, αν οι τοποθετήσεις αυτές ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Έκρινε ότι συνιστούσαν οικονομική δραστηριότητα επειδή μπορούσαν να θεωρηθούν ως παροχές υπηρεσιών με αποδέκτες τους χρηματοοικονομικούς οργανισμούς και συνιστάμενες σε δάνειο χρημάτων για ορισμένη διάρκεια, για το οποίο καταβάλλονταν τόκοι ως αντιπαροχή.

2. Η ερμηνεία της εννοίας της παρεπομένης πράξεως

α) Η απόφαση Régie dauphinoise

15. Η Régie dauphinoise — Cabinet A. Forest SARL (στο εξής: Régie) διαχειριζόταν, κατ' εντολή των ιδιοκτητών, εκμισθωμένα ακίνητα και ταυτόχρονα ασκούσε τα καθήκοντα του διαχειριστή της συνιδιοκτησίας. Στο πλαίσιο αυτό, περιέρχονταν σ' αυτήν προκαταβολές που της εμπιστεύονταν οι συνιδιοκτήτες των οποίων τα ακίνητα διαχειριζόταν. Τοποθετούσε τα ποσά αυτά, για ίδιο λογαριασμό, σε χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς. Η Régie αποκτούσε την κυριότητα επί των εν λόγω ποσών από της καταθέσεώς τους στον λογαριασμό της. Υπερχεούτο να τα αποδώσει, περιερχόταν όμως κατά κυριότητα σ' αυτήν το προϊόν των εν λόγω τοποθετήσεων, το οποίο αντιπροσώπευε το 14% περίπου των

17. Όσον αφορά το ζήτημα αν η Régie πραγματοποιούσε τις τοποθετήσεις αυτές ως υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, το Δικαστήριο τόνισε ότι η «εκ μέρους διαχειριστή είσπραξη τόκων από τοποθετήσεις ποσών που εισπράττει από τους πελάτες του στο πλαίσιο διαχείρισεως των ακινήτων τους συνιστά την άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση της φορολογούμενης δραστηριότητας, ώστε ο διαχειριστής αυτός να ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο όταν πραγματοποιεί μια τέτοια τοποθέτηση»⁷.

18. Το Δικαστήριο, στη συνέχεια, διαπίστωσε ότι οι τοποθετήσεις συνιστούσαν πράξη απαλλασσόμενη του ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας.

6 — Προπαρατεθείσα απόφαση Régie dauphinoise (σκέψη 6).

7 — Οπ.π. (σκέψη 18).

19. Τέλος, το Δικαστήριο έλαβε θέση επί του ζητήματος αν οι εν λόγω τοποθετήσεις μπορούσαν να θεωρηθούν ως «παρεπόμενες χρηματοοικονομικές πράξεις» κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Στις σκέψεις 21 και 22 ανέφερε τα εξής:

«Επιβάλλεται σχετικώς να τονιστεί ότι ο μη συνυπολογισμός των παρεπομένων χρηματοοικονομικών πράξεων στον παρονομαστή του κλάσματος που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της αναλογίας, σύμφωνα με το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας, αποβλέπει στη διασφάλιση του σκοπού της απόλυτης ουδετερότητας που εγγυάται το κοινό σύστημα του ΦΠΑ. [...] Αν το σύνολο των αποτελεσμάτων των χρηματοπιστωτικών πράξεων του υποκειμένου στον φόρο που έχουν κάποια σχέση με τη φορολογούμενη δραστηριότητα περιλαμβανόταν στον εν λόγω παρονομαστή, ακόμα και στην περίπτωση που η πραγματοποίηση αυτών των αποτελεσμάτων δεν συνεπάγεται τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών για τις οποίες οφείλεται ΦΠΑ ή, τουλάχιστον, συνεπάγεται την πολύ περιορισμένη χρησιμοποίησή τους, θα αλλοιωνόταν ο υπολογισμός της εκπτώσεως.

Πρέπει, πάντως, να υπομνηστεί ότι οι τοποθετήσεις στις οποίες προβαίνουν επιχειρήσεις διαχείρισεως ακινήτων στηρίζονται στις προκαταβολές που τους εμπιστεύονται οι συνιδιοκτήτες και οι μισθωτές των οποίων τα ακίνητα διαχειρίζονται. Με τη συναίνεση των πελατών τους, οι επιχειρήσεις αυτές έχουν τη δυνατότητα να τοποθετούν τα ποσά αυτά, για ίδιο λογαριασμό, σε χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς. Για τον λόγο αυτόν, όπως υπογράμμισε το Δικαστήριο στη σκέψη 18 της παρούσης αποφάσεως, η είσπραξη τόκων από τις τοποθετήσεις αυτές συνιστά την άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση της φορολογούμενης δραστηριό-

τητας των επιχειρήσεων διαχείρισεως ακινήτων. Συνεπώς, οι τοποθετήσεις αυτές δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως παρεπόμενες πράξεις, κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, το να λαμβάνονται δε υπόψη για τον υπολογισμό της αναλογίας της εκπτώσεως δεν επηρεάζει την ουδετερότητα του συστήματος του [ΦΠΑ].»

β) Η απόφαση EDM

20. Η υπόθεση επί της οποίας εξεδόθη η προπαρατεθείσα απόφαση EDM αφορούσε εταιρία χαρτοφυλακίου του εξορυκτικού τομέα, κύριες δραστηριότητες της οποίας ήταν η διαχείριση συμμετοχών σε μεταλλευτικές εταιρίες, καθώς και η επιστημονική και τεχνολογική έρευνα στον εξορυκτικό τομέα, με σκοπό την πραγματοποίηση επενδύσεων μέσω της συστάσεως νέων εταιριών. Η εν λόγω εταιρία χαρτοφυλακίου χορηγούσε επίσης δάνεια στις εταιρίες στις οποίες είχε συμμετοχές και πραγματοποιούσε τοποθετήσεις σε τραπεζικές καταθέσεις ή σε τίτλους, όπως σε ομόλογα του Δημοσίου ή σε πιστοποιητικά καταθέσεων.

21. Το Δικαστήριο απεφάνθη επί του ζητήματος αν οι εν λόγω χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, που απαλλάσσονται του ΦΠΑ, μπορούσαν να θεωρηθούν ως παρεπόμενες πράξεις, μολονότι απέφεραν μεγαλύτερα έσοδα από ό,τι η κύρια δραστηριότητα.

22. Το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι το άρθρο 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας έχει ως σκοπό να εμποδίζει πράξεις, οι οποίες δεν συνεπάγονται τη χρησιμοποίηση αγαθών

ή υπηρεσιών για τις οποίες οφείλεται ΦΠΑ ή συνεπάγονται μόνο πολύ περιορισμένη χρησιμοποίηση αυτών, να νοθεύουν τον υπολογισμό της αναλογίας της εκπτώσεως, ώστε να διασφαλίζεται η τήρηση του στόχου περί ουδετερότητας που εγγυάται το κοινό σύστημα ΦΠΑ⁸.

23. Το Δικαστήριο έκρινε ότι οι χρηματοοικονομικές δραστηριότητες της εν λόγω εταιρίας χαρτοφυλακίου έπρεπε να θεωρηθούν ως «παρεπόμενες πράξεις» κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας, στο μέτρο που οι πράξεις αυτές συνεπάγονταν μόνο πολύ περιορισμένη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών για τις οποίες οφείλεται ο ΦΠΑ⁹.

24. Το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι, παρόλο ότι το ύψος των εσόδων που αποφέρουν οι εμπόρους στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας οικονομικές πράξεις μπορεί να αποτελέσει ένδειξη του ότι οι πράξεις αυτές δεν πρέπει να θεωρούνται ως παρεπόμενες κατά την έννοια της ανωτέρω διατάξεως, το γεγονός ότι οι πράξεις αυτές αποφέρουν υψηλότερα έσοδα εκείνων που συνεπάγεται η φερόμενη από την ενδιαφερόμενη επιχείρηση ως κύρια δραστηριότητα δεν μπορεί αφ' εαυτού να αποκλείσει τον χαρακτηρισμό τους ως παρεπόμενων πράξεων¹⁰. Το Δικαστήριο είχε διαπιστώσει προηγουμένως ότι η κύρια δραστηριότητα αναζήτησεως κοιτασμάτων της εταιρίας χαρτοφυλακίου είχε μεσοπρόθεσμα μόνο αποδοτικότητα ή μπορούσε ακόμη και να αποδειχθεί μη αποδοτική¹¹.

3. Η απόφαση Nordania Finans και BG Factoring

25. Στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Nordania Finans και BG Factoring, το ζητούμενο ήταν αν τα οχήματα τα οποία αποκτά μια επιχείρηση χρηματοδοτικής μισθώσεως με σκοπό να τα εκμισθώνει και στη συνέχεια να τα πωλεί κατά τη λήξη των συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως συνιστούν ή όχι αγαθά επενδύσεως.

26. Παραλλήλως με αυτή τη δραστηριότητα χρηματοδοτικής μισθώσεως, που υπόκειται στον ΦΠΑ, η εν λόγω επιχείρηση παρείχε και χρηματοοικονομικές υπηρεσίες, οι οποίες απαλλάσσονται του ΦΠΑ. Επομένως, έπρεπε να διευκρινιστεί αν το ποσό του κύκλου εργασιών που αντιστοιχούσε στην πώληση των οχημάτων κατά το πέρας της μισθώσεως έπρεπε να λαμβάνεται υπόψη κατά τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως, στον αριθμητή και στον παρονομαστή, ως ποσό αφορών υποκείμενη στον φόρο δραστηριότητα, ή να αποκλείεται του υπολογισμού αυτού, ως ποσό αφορών την απόκτηση αγαθών επενδύσεως.

27. Το Δικαστήριο απεφάνθη ότι η φράση «αγαθά επενδύσεως, χρησιμοποιούμενα από τον υποκείμενο στον φόρο στην επιχείρησή του», που περιέχεται στο άρθρο 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, δεν καλύπτει τα οχήματα τα οποία μια επιχείρηση χρηματοδοτικής μισθώσεως αγοράζει με σκοπό να τα εκμισθώσει και, ακολούθως, να τα πωλήσει κατά τη λήξη των οικείων συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως, καθόσον η πώληση αυτών των οχημάτων κατά τη λήξη των οικείων συμβάσεων αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της συνήθους οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησεως αυτής.

8 — Προπαρατεθείσα απόφαση EDM (σκέψη 75).

9 — Οπ.π. (σκέψη 78).

10 — Οπ.π.

11 — Προπαρατεθείσα απόφαση EDM (σκέψη 77).

B — Η εθνική φορολογική νομοθεσία

χρήση, το άρθρο 38 του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

28. Το άρθρο 6, παράγραφος 1, του δανικού νόμου περί ΦΠΑ (momsloven) προβλέπει ότι οι υποκείμενες στον φόρο επιχειρήσεις οικοδομικών κατασκευών οι οποίες ανεγείρουν κτίρια, για ίδιο λογαριασμό και σε ιδιότητα οικοπέδα, με σκοπό να τα πωλήσουν, οφείλουν να καταβάλλουν ΦΠΑ. Στο άρθρο 6, παράγραφος 2, του εν λόγω νόμου ορίζεται ότι, προκειμένου για κτίρια για τα οποία οφείλεται ΦΠΑ δυνάμει της παραγράφου 1, οι εργασίες και τα υλικά που χρησιμοποιούνται για τον σκοπό αυτό εξομοιώνονται με παροχές που εκτελούνται έναντι αμοιβής και, συνεπώς, με υποκείμενες στον φόρο παροχές.

29. Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι οι διατάξεις αυτές έχουν ως σκοπό να εξασφαλίσουν την ίση μεταχείριση των οικοδομικών επιχειρήσεων που κατασκευάζουν οι ίδιες κτίρια προκειμένου να τα πωλήσουν και των επιχειρήσεων οι οποίες, για τον ίδιο σκοπό, συμβάλλονται με τρίτες επιχειρήσεις αφού, κατά το άρθρο 13, παράγραφος 1, σημείο 9, του νόμου περί ΦΠΑ, η πώληση κτιρίων συνιστά πράξη απαλλασσόμενη του ΦΠΑ.

30. Όσον αφορά το δικαίωμα για έκπτωση, το άρθρο 37 του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει ότι οι εταιρίες που είναι καταχωρημένες για την καταβολή του ΦΠΑ μπορούν, κατά τον υπολογισμό του φόρου που οφείλουν επί των εισροών, να εκπίπτουν τον φόρο που έχουν καταβάλει για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούν αποκλειστικά για τις παραδόσεις της επιχειρήσεως οι οποίες δεν απαλλάσσονται του φόρου.

31. Προκειμένου για αγορές αγαθών και υπηρεσιών που προορίζονται για μικτή

«Για εμπορεύματα και υπηρεσίες που μια καταχωρημένη στο φορολογικό μητρώο επιχείρηση χρησιμοποιεί τόσο για σκοπούς για τους οποίους δικαιολογείται έκπτωση κατά το άρθρο 37 όσο και για άλλους σκοπούς της επιχειρήσεως, μπορεί να πραγματοποιείται έκπτωση για το μέρος του φόρου που αναλογεί στο ποσό του κύκλου εργασιών που αντιστοιχεί στις δραστηριότητες της επιχειρήσεως ως προς τις οποίες υφίσταται υποχρέωση καταχώρησεως στο μητρώο. Κατά τον υπολογισμό του κύκλου εργασιών δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό του κύκλου εργασιών που αφορά παραδόσεις αγαθών επενδύσεως, τα οποία χρησιμοποιήθηκαν στο πλαίσιο της επιχειρήσεως [...]. Επίσης, δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό του κύκλου εργασιών το οποίο αντιστοιχεί σε παρεπόμενες πράξεις επί ακινήτων [...]».

II — Τα πραγματικά περιστατικά και τα προδικαστικά ερωτήματα

32. Η NCC Construction Danmark A/S (στο εξής: NCC) είναι επιχείρηση δραστηριοποιούμενη στο χώρο των οικοδομικών κατασκευών, ενεργούσα ιδίως ως κυρία του έργου. Εκτελεί κατασκευαστικές εργασίες για λογαριασμό τρίτων καθώς και για ίδιο λογαριασμό. Η πώληση ακινήτων δεν συνιστά την κύρια δραστηριότητά της, αλλά αυτοτελή δραστηριότητα, που απορρέει από την υπαγόμενη στον ΦΠΑ οικοδομική της δραστηριότητα.

33. Για τις οικοδομικές εργασίες που πραγματοποιεί για ίδιο λογαριασμό, η NCC καταβάλλει, κατ' εφαρμογή του άρθρου 6 του νόμου περί ΦΠΑ, τον ΦΠΑ επί των οικοδομικών εργασιών, σύμφωνα με την πρόοδο των εργασιών αυτών, σαν να επρόκειτο για τρίτον για λογαριασμό του οποίου εκτελούνται οι εργασίες. Στον ΦΠΑ οικοδομικών εργασιών που εκτελούνται για ίδιο λογαριασμό υποβάλλονται οι οικοδομικές εργασίες που πραγματοποιούνται από τους μισθωτούς της NCC, το σύνολο των χρησιμοποιούμενων για την κατασκευή υλικών καθώς και ο σχεδιασμός του έργου και η διαμόρφωση του οικοπέδου. Ο ΦΠΑ καταβάλλεται επίσης επί του περιθωρίου κέρδους που εφαρμόζεται συνήθως προκειμένου για παρόμοιες οικοδομικές εργασίες.

34. Το 2002 η NCC προέβη η ίδια στην πώληση των κτιρίων τα οποία είχε ανεγείρει για ίδιο λογαριασμό. Επί συνόλου 2 232 μισθωτών, μόνον 8 ασχολήθηκαν με την εν λόγω πώληση. Κατά το έτος εκείνο, ο κύκλος εργασιών της επιχειρήσεως ανήλθε σε 4 δισεκατομμύρια περίπου δανικές κορώνες (DKK) (3 966 εκατομμύρια DKK). Η πώληση των ανεγερθέντων για ίδιο λογαριασμό κτιρίων αντιπροσώπευε κύκλο εργασιών 185 εκατομμυρίων DKK. Το ποσοστό συμμετοχής της οργάνωσης πωλήσεων στις κοινές δαπάνες της NCC, δηλαδή το κόστος διοικήσεως, διατηρήσεως γραφείων, λογιστηρίου, έξοδα εγκαταστάσεων κ.λπ., ανήλθε το 2002 σε περίπου 0,6 %.

35. Επί σειρά ετών, οι εθνικές φορολογικές αρχές παρείχαν στις κατασκευαστικές επιχειρήσεις απεριόριστο δικαίωμα εκπτώσεως των εξόδων που μπορούσαν να συνδεθούν τόσο με την οικοδομική δραστηριότητα αυτή καθαυτή όσο και με την πώληση. Από την 1η Απριλίου 2002 αποφάσισαν ότι ο φόρος που καταβαλλόταν επί των κοινών εξόδων

δεν μπορούσε πλέον παρά να αποτελεί τη βάση μερικής μόνο δυνατότητας για έκπτωση, επειδή ο κύκλος εργασιών που αντιστοιχούσε στην πώληση οικοδομών έπρεπε εφεξής να λαμβάνεται υπόψη ως κύκλος εργασιών αντιστοιχών σε δραστηριότητα απαλλασσόμενη του ΦΠΑ.

36. Δεδομένου ότι ο κύκλος εργασιών από την πώληση οικοδομών αντιπροσώπευε το 4,7 % του συνολικού κύκλου εργασιών του έτους 2002 (185 εκατομμύρια DKK έναντι 3 966 εκατομμυρίων DKK), οι δανικές φορολογικές αρχές κάλεσαν την NCC να καταβάλει το ποσό των 562 519 DKK ως ΦΠΑ για το δεύτερο εξάμηνο του έτους 2002.

37. Η NCC άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής στις 8 Φεβρουαρίου 2006.

38. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, σήμερα, οι πωλήσεις κτιρίων που πραγματοποιεί η NCC για ίδιο λογαριασμό ανατίθενται σε ανεξάρτητη εταιρία.

39. Οι διάδικοι προέβαλαν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου τα ακόλουθα επιχειρήματα.

40. Η NCC υποστήριξε ότι οι πράξεις πώλησως οικοδομών που ανεγείρει για ίδιο λογαριασμό συνιστούν «παρεπόμενες πράξεις» κατά την έννοια των άρθρων 38, παράγραφος 1, τέταρτη περίοδος, του νόμου περί ΦΠΑ και 19, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας, επειδή προϋποθέτουν μόνο πολύ περιορισμένη χρησιμοποίηση αγαθών και υπηρεσιών που υπόκεινται στον ΦΠΑ. Υποστήριξε ότι η πολύ περιορισμένη χρησιμοποίηση των κοινών αγαθών και υπηρεσιών αποτελεί το καθοριστικό κριτήριο για τον χαρακτηρισμό μιας πράξεως ως παρεπόμενης, με βάση τη θέση που υιοθέτησε το Δικαστήριο στην προπαρατεθείσα απόφαση EDM, και ότι η ερμηνεία αυτή επιβάλλεται να γίνει δεκτή προκειμένου το σύστημα εκπτώσεως να μπορέσει να διασφαλίσει την πλήρη ουδετερότητα του ΦΠΑ στην περίπτωση της.

41. Το Skatteministeriet (Υπουργείο Οικονομικών) αμφισβητεί τη συλλογιστική αυτή και υποστηρίζει ότι, με βάση τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Régie dauphinoise και EDM, για να μπορεί μια πράξη να θεωρηθεί «παρεπόμενη» κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, θα πρέπει να πληροί σωρευτικά δύο προϋποθέσεις, ήτοι, αφενός, να μην αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο ούτε να συνδέεται με αυτήν ως άμεση, διαρκής και αναγκαία προέκταση της φορολογούμενης δραστηριότητας και, αφετέρου, να συνεπάγεται εξαιρετικά περιορισμένη χρησιμοποίηση των κοινών αγαθών και υπηρεσιών.

42. Το Skatteministeriet εκθέτει ότι, με την προπαρατεθείσα απόφαση EDM, έγινε δεκτό ότι πληρούνταν η πρώτη από τις εν λόγω προϋποθέσεις, οπότε το Δικαστήριο προχώρησε στην εξέταση της δεύτερης προϋποθέ-

σεως, αλλά η προσέγγιση αυτή δεν μπορεί να συνεπάγεται ότι η προπαρατεθείσα απόφαση Régie dauphinoise έχει παύσει πλέον να έχει σημασία.

43. Το Skatteministeriet υποστηρίζει ότι η πώληση εκ μέρους της NCC των οικοδομών που ανεγείρει για ίδιο λογαριασμό συνιστά την άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση της οικοδομικής της δραστηριότητας. Επισημαίνει, εξάλλου, ότι δεν είναι λογικό να εξετάζεται αυτοτελώς ο τομέας των πωλήσεων, καθότι ο κύκλος εργασιών που αντιστοιχεί στην πώληση των οικοδομών προκύπτει και από το σύνολο της οικοδομικής δραστηριότητας.

44. Λόγω των διαφωνιών αυτών, το Østre Landsret αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει ο όρος “παρεπόμενες πράξεις επί ακινήτων” του άρθρου 19, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας [...] την έννοια ότι καλύπτει τις δραστηριότητες υποκειμένης στον ΦΠΑ οικοδομικής επιχειρήσεως που αφορούν μετέπειτα πωλήσεις κτιρίων που κατασκευάζονται από την οικοδομική επιχείρηση για ίδιο λογαριασμό, ως συνιστώσες εξ ολοκλήρου φορολογητέα δραστηριότητα προς τον σκοπό μεταπωλήσεως;

2) Έχει σημασία για την απάντηση στο πρώτο ερώτημα το κατά πόσον οι δραστηριότητες πωλήσεως, καθαυτές, συνεπάγονται τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών για τις οποίες οφείλεται ΦΠΑ;

3) Συνάδει προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ το ότι μια οικοδομική επιχείρηση, η οποία με βάση τη νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους —με έρεισμα το άρθρο 5, παράγραφος 7, και το άρθρο 6, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας— υποχρεούται στην καταβολή ΦΠΑ για τις εσωτερικές της παραδόσεις σε σχέση με την ανέγερση κτιρίων για ίδιο λογαριασμό προς τον σκοπό εν συνεχεία πώλησεως, έχει μόνον εν μέρει δικαίωμα εκπτώσεως για τα γενικά έξοδα που συνεπάγεται η οικοδομική δραστηριότητα, καθόσον η μετέπειτα πώληση του ακινήτου απαλλάσσεται, κατά την περί ΦΠΑ νομοθεσία του κράτους μέλους, από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β' της έκτης οδηγίας [...], σε συνδυασμό με το σημείο 16 του παραρτήματος ΣΤ της εν λόγω οδηγίας;»

III — Ανάλυση

45. Τα τρία προδικαστικά ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου είναι αλληλένδετα. Πράγματι, τα δύο πρώτα ερωτήματα αφορούν το ζήτημα κατά πόσον η πώληση, εκ μέρους της NCC, των οικοδομών που ανεγείρει για ίδιο λογαριασμό μπορεί να συνιστά «παρεπόμενη πράξη» κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας και, αν ναι, κατά πόσον το εφαρμοστέο κριτήριο για την εκτίμηση αυτή είναι ο βαθμός στον οποίο η δραστηριότητα πωλήσεως, καθαυτή, συνεπάγεται χρησιμοποίηση των αγαθών και των υπηρεσιών για τα οποία οφείλεται ο ΦΠΑ. Όσο για το τρίτο ερώτημα, αφορά τη σημασία που έχει η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ για την απάντηση που θα δοθεί στο προηγούμενο ερώτημα.

46. Και τα τρία αυτά ερωτήματα αφορούν το ζήτημα αν ο κύκλος εργασιών που αντιστοιχεί στην πώληση οικοδομών από την NCC μπορεί να μην περιλαμβάνεται στον παρονομαστή του κλάσματος που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της αναλογίας της εκπτώσεως. Συνεπώς, προτείνω στο Δικαστήριο να τα συνεξετάσει και να τα ερμηνεύσει ως εξής: Το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσία, αν το άρθρο 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι η πώληση εκ μέρους οικοδομικής επιχείρησης κτιρίων τα οποία έχει ανεγείρει για ίδιο λογαριασμό, όταν η κατασκευή των εν λόγω κτιρίων υπόκειται στον ΦΠΑ, ενώ η μετέπειτα πώλησή τους απαλλάσσεται του ΦΠΑ, μπορεί να συνιστά «παρεπόμενη πράξη» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής και, αν ναι, υπό ποιες προϋποθέσεις.

47. Προτού προχωρήσω στην εξέταση του ερωτήματος αυτού, θεωρώ σκόπιμο να επισημάνω ότι η δανική νομοθεσία είναι σύμφωνη με την έκτη οδηγία, καθόσον απαλλάσσει από τον ΦΠΑ την πώληση των καινούργιων κτιρίων και υποβάλλει στον εν λόγω φόρο την κατασκευή κτιρίων από οικοδομικές επιχειρήσεις για ίδιο λογαριασμό.

48. Πρώτον, η απαλλαγή της πωλήσεως καινούργιων κτιρίων από τον ΦΠΑ στηρίζεται στις διατάξεις του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β' της έκτης οδηγίας, κατά το οποίο τα κράτη μέλη, κατά τη διάρκεια μεταβατικής περιόδου πέντε ετών, αρχομένης από την 1η Ιανουαρίου 1978, έχουν τη δυνατότητα να συνεχίσουν να απαλλάσσουν από τον φόρο τις απαριθμούμενες στο παράρτημα ΣΤ πράξεις υπό τις υφιστάμενες στο οικείο κράτος μέλος προϋποθέσεις.

49. Στο παράρτημα ΣΤ της έκτης οδηγίας, που φέρει τον τίτλο «Πίνακας των αναφερομένων στο άρθρο 28, παράγραφος 3, περίπτωση β', πράξεων», γίνεται λόγος, στο σημείο 16, για τις «αναφερόμενες στο άρθρο 4, παράγραφος 3, παραδόσεις κτιρίων», ήτοι, σύμφωνα με την τελευταία αυτή διάταξη, τις παραδόσεις κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου εδάφους, που πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά¹².

50. Περαιτέρω, η Δανική Κυβέρνηση εκθέτει ότι η εν λόγω απαλλαγή ίσχυε στο εθνικό δίκαιο προ της θέσεως σε ισχύ της έκτης οδηγίας και το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η εθνική του νομοθεσία, ως προς το ζήτημα αυτό, είναι σύμφωνη με τις διατάξεις του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας σε συνδυασμό με το σημείο 16 του παραρτήματος ΣΤ της ίδιας οδηγίας.

51. Δεύτερον, η φορολόγηση της κατασκευής κτιρίων από οικοδομική επιχείρηση για ίδιο λογαριασμό βασίζεται στις διατάξεις των άρθρων 5, παράγραφος 7, και 6, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, οι οποίες εξομοιώνουν τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες της οικονομικής του δραστηριότητας προς φορολογούμενη δραστηριότητα.

52. Ειδικότερα, το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να εξομοιώνουν προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας τη διάθεση υπό

υποκειμένου στον φόρο, για τις ανάγκες της επιχειρήσεως 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.

53. Ομοίως, το άρθρο 6, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, τα κράτη μέλη μπορούν να εξομοιώνουν 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.

54. Επομένως, το σημείο εκκινήσεως για την εξέταση του υποβληθέντος από το αιτούν δικαστήριο ζητήματος είναι ότι η εθνική νομοθεσία είναι σύμφωνη με το κοινοτικό σύστημα του ΦΠΑ, καθόσον προβλέπει, αφενός, την απαλλαγή από τον φόρο της πωλήσεως των καινούργιων κτιρίων και, αφετέρου, τη φορολόγηση της κατασκευής κτιρίων από οικοδομική επιχείρηση για ίδιο λογαριασμό.

55. Η ΝCC ισχυρίζεται ότι οι πωλήσεις κτιρίων τα οποία κατασκευάζει για ίδιο λογαριασμό πρέπει να θεωρούνται ως παρεπόμενες πράξεις για τους κάτωθι εκτιθέμενους λόγους.

12 — Αυτή η δυνατότητα απαλλαγής της πωλήσεως νέων οικοδομών παρατάθηκε με την οδηγία 2006/112, και ειδικότερα με το άρθρο 371 και το παράρτημα Χ, τμήμα Β, σημείο 9.

56. Οι εν λόγω πωλήσεις δεν αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της κύριας δραστηριότητας της ούτε αποτελούν, άλλωστε, αυτοτελή τομέα δραστηριότητας της επιχειρήσεως. Οι πωλήσεις αυτές απορρέουν άμεσα από τις πλήρως φορολογούμενες οικοδομικές της δραστηριότητες και έχουν παρεπόμενο και επουσιώδη χαρακτήρα σε σχέση με τον συνολικό κύκλο εργασιών της επιχειρήσεως (185 εκατομμύρια DKK έναντι των 3 966 εκατομμυρίων DKK που αποφέρει η κύρια δραστηριότητα).

57. Επιπλέον, κατά την NCC, ο σπουδαιότερος λόγος είναι ότι ο υπολογισμός της εκπτώσεως θα αλλοιωνόταν αν λαμβανόταν υπόψη ο κύκλος εργασιών που αντιστοιχεί στην πώληση των κτιρίων, επειδή η συμμετοχή του τομέα πωλήσεων στα κοινά έξοδα της επιχειρήσεως ανήλθε το 2002 μόνο σε 0,6%. Όπως διαπίστωσε το Δικαστήριο στη σκέψη 21 της αποφάσεως Régie dauphinoise και στη σκέψη 76 της αποφάσεως EDM, που προπαρατέθηκαν, ο υπολογισμός της εκπτώσεως θα αλλοιωνόταν αν το σύνολο των αποτελεσμάτων των οικονομικών πράξεων του υποκειμένου στον φόρο οι οποίες συνδέονται με φορολογητέα δραστηριότητα έπρεπε να περιλαμβάνονται στον παρονομαστή του κλάσματος που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως, ιδίως στην περίπτωση που η επίτευξη των αποτελεσμάτων αυτών δεν συνεπάγεται τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών για τις οποίες οφείλεται ο ΦΠΑ, ή, τουλάχιστον, συνεπάγεται την πολύ περιορισμένη χρησιμοποίησή τους.

58. Τέλος, η NCC αναφέρει ότι το Δικαστήριο υπενθυμίζει παγίως ότι το κοινό σύστημα του ΦΠΑ πρέπει να εξασφαλίζει την τήρηση πλήρους ουδετερότητας, ανεξάρτητα από τους στόχους ή τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχειρήσεως. Όμως, οι

δανικοί κανόνες περί ΦΠΑ αφίστανται της βασικής αυτής αρχής της έκτης οδηγίας, καθόσον κατατέμνουν μία και την αυτή πράξη σε δύο χωριστές πράξεις, πρώτον, την κατασκευή, που φορολογείται ανάλογα με την πρόοδο των εργασιών, και, δεύτερον, την πώληση, που απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ.

59. Συνεπώς, ο συνυπολογισμός του κύκλου εργασιών που αντιστοιχεί στις πωλήσεις κτιρίων από την 1η Απριλίου 2002 και εντεύθεν αντίκειται στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, επειδή, διχοτομώντας μία και την αυτή πράξη σε δύο χωριστές πράξεις, έχει ως συνέπεια να μην απαλλάσσει πλήρως τον φορολογούμενο από ολόκληρο τον ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε στο πλαίσιο της κατασκευής των κτιρίων για ίδιο λογαριασμό.

60. Φρονώ ότι η άποψη της NCC δεν μπορεί να γίνει δεκτή, καθότι η πώληση των κτιρίων τα οποία ανεγείρει η εν λόγω επιχείρηση για ίδιο λογαριασμό και η κατασκευή τους αποτελούν μία και την αυτή πράξη, που πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στον φόρο στο πλαίσιο της ασκήσεως της συνήθους δραστηριότητάς του.

61. Την άποψή μου αυτή στηρίζω στο σύστημα εκπτώσεως που καθιερώνεται στα άρθρα 17 και 19 της έκτης οδηγίας καθώς και στη νομολογία που αναφέρεται στην έννοια της «παρεπόμενης πράξεως» στο πλαίσιο του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

62. Η έκτη οδηγία δεν περιέχει ορισμό της εννοίας αυτής. Ούτε, άλλωστε, παραπέμπει στο δίκαιο των κρατών μελών για τον καθορισμό της σημασίας και του περιεχομένου της. Επομένως, η έννοια αυτή της θα

πρέπει να ερμηνευθεί με βάση το νομικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και τους σκοπούς που επιδιώκει¹³.

63. Γίνεται παγίως δεκτό ότι το σύστημα εκπτώσεως που καθιερώνεται με την έκτη οδηγία έχει ως σκοπό να απαλλάσσει πλήρως τον υποκείμενο στον φόρο από τον ΦΠΑ επί των εισροών που καταβάλλει για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που χρησιμοποιεί για τις ανάγκες των φορολογουμένων πράξεων του¹⁴. Είδαμε, επίσης, ότι, στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποιεί παράλληλα φορολογούμενες και απαλλασσόμενες πράξεις, η έκπτωση επιτρέπεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ που αναλογεί στις φορολογούμενες πράξεις, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας. Ως εκ τούτου, το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι η αναλογία εκπτώσεως του ΦΠΑ που βάρυνε την κτήση τέτοιων αγαθών και υπηρεσιών προκύπτει από κλάσμα που έχει ως αριθμητή τον κύκλο εργασιών που αφορά φορολογούμενες πράξεις και ως παρανομαστή τον συνολικό κύκλο εργασιών.

64. Με τις διατάξεις αυτές, ο κοινοτικός νομοθέτης θεώρησε ως τεκμήριο ότι το ποσοστό χρησιμοποιήσεως, από τον υποκείμενο στον φόρο, των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών για τις ανάγκες των φορολογουμένων δραστηριοτήτων του, που θεμελιώνουν δικαίωμα για έκπτωση, και το ποσοστό χρησιμοποιήσεώς τους για τις απαλλασσόμενες δραστηριότητές του, που δεν θεμελιώ-

νουν τέτοιο δικαίωμα, είναι ανάλογα προς τους αντίστοιχους κύκλους εργασιών.

65. Σκοπός του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, το οποίο ορίζει ότι πρέπει να μη λαμβάνεται υπόψη το ποσό του κύκλου εργασιών που αντιστοιχεί σε παρεπόμενες πράξεις επί ακινήτων ή σε παρεπόμενες χρηματοδοτικές πράξεις, καθώς και σε πωλήσεις αγαθών επενδύσεως, είναι να μη συνυπολογίζονται τα ποσά τα οποία δεν αντικατοπτρίζουν τη χρησιμοποίηση των αγαθών και των υπηρεσιών για τα οποία οφείλεται ο ΦΠΑ και τα οποία θα αλλοίωναν επομένως το αποτέλεσμα του υπολογισμού της αναλογίας της εκπτώσεως.

66. Ο σκοπός αυτός εκφράστηκε με σαφήνεια στην αιτιολογική έκθεση της προτάσεως έκτης οδηγίας, την οποία υπέβαλε η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στο Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις 29 Ιουνίου 1973¹⁵. Το Δικαστήριο αναφέρθηκε επίσης στον σκοπό αυτό με τις τρεις προπαρατεθείσες αποφάσεις Régie dauphinoise¹⁶, EDM¹⁷ και Nordania Finans και BG Factoring¹⁸. Όπως ανέφερε το Δικαστήριο, αν το

15 — Πρόταση της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προτιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (*Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, συμπλήρωμα 11/73, σ. 20). Κατά την πρόταση αυτή, το άρθρο 19, παράγραφος 2, αιτιολογείται ως εξής:

«Τα στοιχεία στα οποία αναφέρεται αυτή η παράγραφος πρέπει να αποκλείονται από τον υπολογισμό της αναλογίας προς αποτροπή του ενδεχομένου αλλοιώσεως της πραγματικής της σημασίας, κατά το μέτρο που τα στοιχεία αυτά δεν αντικατοπτρίζουν την επαγγελματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο. Αυτό ισχύει τόσο για τις πωλήσεις αγαθών επενδύσεως όσο και για τις παρεπόμενες πράξεις επί ακινήτων ή χρηματοοικονομικές πράξεις, ήτοι για τις πράξεις εκείνες που έχουν απλώς δευτερεύουσα σημασία ή είναι παρεπιπτώσεως ως προς τον συνολικό κύκλο εργασιών της επιχείρησας. Εξάλλου, οι πράξεις αυτές αποκλείονται μόνον εφόσον δεν εμπίπτουν στη συνήθη επαγγελματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο.»

16 — Σκέψη 21.

17 — Σκέψεις 75 και 76.

18 — Σκέψη 23.

13 — Προπαρατεθείσα απόφαση Nordania Finans και BG Factoring (σκέψη 18).

14 — Απόφαση της 22ας Ιουνίου 1993, C-333/91, Sofitam (Συλλογή 1993, σ. I-3513, σκέψη 10), καθώς και προπαρατεθείσα απόφαση Nordania Finans και BG Factoring (σκέψη 19). Βλ., πλέον προσφάτως, απόφαση της 23ης Απριλίου 2009, C-74/08, PARAT Automotive Cabrio (Συλλογή 2009, σ. I-3459, σκέψη 17).

σύνολο των αποτελεσμάτων των χρηματοοικονομικών πράξεων του υποκειμένου στον φόρο που έχουν κάποια σχέση με τη φορολογούμενη δραστηριότητα περιλαμβανόταν στον εν λόγω παρονομαστή του κλάσματος που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της αναλογίας, ακόμα και στην περίπτωση που η επίτευξη αυτών των αποτελεσμάτων δεν συνεπάγεται τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών για τις οποίες οφείλεται ΦΠΑ ή, τουλάχιστον, συνεπάγεται την πολύ περιορισμένη χρησιμοποίησή τους, θα αλλοιώνόταν ο υπολογισμός της εκπτώσεως.

67. Η ανάλυση αυτή, που πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο υποθέσεων που είχαν σχέση με χρηματοοικονομικές πράξεις ή με την έννοια των αγαθών επενδύσεως, μπορεί ασφαλώς να τύχει εφαρμογής και στην παρούσα υπόθεση, η οποία αφορά πωλήσεις κτιρίων.

68. Από τις προηγηθείσες σκέψεις και από τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Régie dauphinoise, EDM καθώς και Nordania Finans και BG Factoring είναι δυνατό να αντληθούν πολλά συμπεράσματα σχετικά με την έννοια και το περιεχόμενο του όρου «παρεπόμενη πράξη» του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

69. Το πρώτο είναι ότι ο εν λόγω όρος αφορά πρωτίστως τις έκτακτες ή περιστασιακά πραγματοποιούμενες πράξεις, οι οποίες δεν εντάσσονται στις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείσεως. Έτσι, η πώληση από μια επιχείρηση ενός κτιρίου το οποίο δεν της είναι πλέον χρήσιμο μπορεί να παραγάγει ένα σημαντικό ποσό κύκλου εργασιών, καίτοι η πραγματοποίησή της μπορεί να μην χρειάστηκε παρά μερικά τηλεφωνήματα. Στην περίπτωση αυτή, το στοιχείο βάσει του

οποίου τεκμαίρεται ότι η πράξη αυτή ανταποκρίνεται στην έννοια της «παρεπόμενης πράξεως» του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας είναι ο ασυνήθης ή έκτακτος χαρακτήρας της εν λόγω πράξεως.

70. Αντίθετα, ο συνήθης χαρακτήρας μιας απαλλασσομένης του φόρου πράξεως δημιουργεί το τεκμήριο ότι δεν πρόκειται για «παρεπόμενη πράξη» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής¹⁹. Ωστόσο, το εν λόγω τεκμήριο δεν είναι αδύνατο να ανατραπεί.

71. Πράγματι, το δεύτερο συμπέρασμα που μπορεί να συναχθεί από τα ανωτέρω στοιχεία είναι ότι ο συνήθης χαρακτήρας μιας πράξεως δεν αποκλείει οπωσδήποτε το ενδεχόμενο να πρόκειται για παρεπόμενη πράξη. Ειδικότερα, με την προπαρατεθείσα απόφαση EDM, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι μπορούσαν να συνιστούν παρεπόμενες πράξεις οι τοποθετήσεις κεφαλαίων οι πραγματοποιούμενες τακτικά από εταιρία συμμετοχών σε μεταλλευτικές επιχειρήσεις καθώς και τα δάνεια τα χορηγούμενα τακτικά από αυτήν. Μολονότι οι χρηματοοικονομικές αυτές δραστηριότητες πραγματοποιούνταν τακτικά, το Δικαστήριο έκρινε ότι μπορούσαν να θεωρηθούν ως «παρεπόμενες πράξεις» κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, εφόσον συνεπάγονταν μόνο πολύ περιορισμένη χρησιμοποίηση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες οφείλονταν ΦΠΑ.

72. Ωστόσο, η δυνατότητα αυτή χαρακτηρισμού μιας συνήθους δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο ως «παρεπόμενης»

19 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Nordania Finans και BG Factoring.

δραστηριότητας κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως υπόκειται σε μία αναγκαία προϋπόθεση την οποία το Δικαστήριο δεν υπενθύμισε ρητά με την προπαρατεθείσα απόφαση EDM, αλλά η οποία συνάγεται σαφώς από την προαναφερθείσα απόφαση Régie dauphinoise και προκύπτει κατά λογική αναγκαιότητα από το κοινοτικό σύστημα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

73. Το τρίτο συμπέρασμα που προκύπτει από τη νομολογία είναι, πράγματι, ότι η απαλλασσόμενη δραστηριότητα, για να μπορεί να θεωρηθεί ως παρεπόμενη πράξη, πρέπει να μη συνιστά την άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση της φορολογούμενης δραστηριότητας. Όπως επισημαίνουν η Δανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, μια απαλλασσόμενη του φόρου πράξη δεν μπορεί να χαρακτηρίζεται ως «παρεπόμενη πράξη» κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, εφόσον τη συνδέει τέτοιου είδους σχέση με τη φορολογούμενη δραστηριότητα.

74. Η προϋπόθεση αυτή διατυπώθηκε ρητά στην προαναφερθείσα απόφαση Régie dauphinoise, σε σχέση με την τοποθέτηση, από έναν διαχειριστή, των ποσών τα οποία εισέπραττε από τους πελάτες του στο πλαίσιο της διαχειρίσεως των ακινήτων τους²⁰.

75. Η προϋπόθεση αυτή φαίνεται επίσης να επιβάλλεται από τη λογική στο πλαίσιο του συστήματος εκπτώσεως που καθιερώνει η

έκτη οδηγία. Το σύστημα αυτό στηρίζεται στην αρχή ότι το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να αποσείει το βάρος του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του προϋποθέτει να υπόκεινται οι δραστηριότητες αυτές στον εν λόγω φόρο. Κατά συνέπεια, το δικαίωμα για έκπτωση προϋποθέτει ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τις οποίες οφείλει ΦΠΑ ο υποκείμενος στον φόρο έχουν πράγματι χρησιμοποιηθεί από αυτόν για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων δραστηριοτήτων του.

76. Οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση τόσο φορολογουμένων όσο και απαλλασσομένων δραστηριοτήτων, ενεργοποιείται ο κανόνας της αναλογίας της εκπτώσεως, με βάση τον οποίο το δικαίωμα για έκπτωση είναι ανάλογο προς το ποσό του κύκλου εργασιών που αντιστοιχεί στις φορολογούμενες πράξεις. Επομένως, το εν λόγω δικαίωμα για έκπτωση στηρίζεται στο τεκμήριο ότι αυτά τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων και των απαλλασσομένων του φόρου δραστηριοτήτων του κατά την αναλογία του κύκλου εργασιών που αντιστοιχεί σε καθεμιά από αυτές τις κατηγορίες δραστηριοτήτων.

77. Το δε άρθρο 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας επιτρέπει την ανατροπή του τεκμηρίου αυτού, στην περίπτωση που η απαλλασσόμενη δραστηριότητα συνεπάγεται πολύ περιορισμένη μόνο χρησιμοποίηση των αγαθών και των υπηρεσιών μικτής χρήσεως.

78. Κατά συνέπεια, η εφαρμογή της παρεκκλίσεως αυτής προϋποθέτει ότι η απαλλασ-

20 — Υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο δέχθηκε ότι, καθόσον η εν λόγω δραστηριότητα συνιστούσε την άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση της φορολογούμενης δραστηριότητας των επιχειρήσεων διαχειρίσεως ακινήτων, δεν ήταν δυνατό να θεωρηθεί ως παρεπόμενη πράξη (προπαρατεθείσα απόφαση Régie dauphinoise, σκέψη 22).

σόμενη δραστηριότητα μπορεί να διαχωριστεί από την φορολογούμενη δραστηριότητα. Με άλλα λόγια, προϋποθέτει ότι είναι δυνατό να προσδιοριστεί το ποσοστό της χρήσεως των αγαθών και των υπηρεσιών που αντιστοιχεί στις απαλλασσόμενες του φόρου πράξεις. Αν η απαλλασσόμενη του φόρου δραστηριότητα είναι στενά ή άρρηκτα συνδεδεμένη με τη φορολογούμενη δραστηριότητα, η παρέκκλιση του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας δεν είναι δυνατό να τύχει εφαρμογής, επειδή είναι αδύνατο να καταλογιστεί σε καθεμιά από τις δραστηριότητες αυτές ορισμένο ποσοστό χρησιμοποίησης των αγαθών και των υπηρεσιών μικτής χρήσεως.

79. Επομένως, στην περίπτωση αυτή, το τεκμήριο στο οποίο στηρίζεται η αναλογία της εκπτώσεως η οποία καθιερώνεται με τα άρθρα 17, παράγραφος 5, και 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας καθίσταται αμάχητο. Με άλλα λόγια, το ποσό του κύκλου εργασιών που αντιστοιχεί στην απαλλασσόμενη του φόρου δραστηριότητα δεν μπορεί να μην συμπεριληφθεί στον υπολογισμό της αναλογίας της εκπτώσεως, διότι η εν λόγω δραστηριότητα, ως εκ της φύσεώς της, δεν συνεπάγεται πολύ περιορισμένη χρησιμοποίηση των αγαθών και των υπηρεσιών μικτής χρήσεως.

80. Έτσι, στην υπόθεση επί της οποίας εξεδόθη η προπαρατεθείσα απόφαση Régie dauphinoise, το Δικαστήριο έκρινε ότι η δραστηριότητα της τοποθέτησεως κεφαλαίων από τον διαχειριστή ακινήτων συνδεόταν με άμεση, διαρκή και αναγκαία σχέση με τη φορολογούμενη δραστηριότητα της διαχείρισεως ακινήτων, επειδή τα κεφάλαια που τοποθετούσε συστηματικά ο εν λόγω διαχειριστής προέρχονταν άμεσα από την εν λόγω δραστηριότητα διαχείρισεως των ακινήτων. Επρόκειτο, πράγματι, για ποσά που του προκαταβάλλονταν από τους πελάτες, των οποίων διαχειριζόταν τα ακίνητα. Εξάλλου, οι τοποθετήσεις αυτές μπορούσαν να θεωρηθούν αναγκαίες, καθότι μπορεί

ευλόγως να υποτεθεί ότι ήταν απαραίτητες για την οικονομική βιωσιμότητα της δραστηριότητας του διαχειριστή.

81. Αντίθετα, στην υπόθεση επί της οποίας εξεδόθη η προπαρατεθείσα απόφαση EDM, το Δικαστήριο αποφάνθηκε, χωρίς να το δηλώσει ρητώς, ότι οι χρηματοοικονομικές δραστηριότητες της εταιρίας χαρτοφυλακίου δεν συνιστούσαν την άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση της φορολογούμενης δραστηριότητάς της, επειδή τα κεφάλαια που τοποθετούνταν από την εν λόγω εταιρία χαρτοφυλακίου σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ή με τη μορφή δανείων δεν προέρχονταν από τη φορολογούμενη δραστηριότητά της αλλά από τα ίδια κεφάλαια αυτής²¹.

82. Ο κανόνας που διατύπωσε το Δικαστήριο στην προπαρατεθείσα απόφαση Régie dauphinoise εφαρμόζεται κατά μείζονα λόγο στην περίπτωση κατά την οποία, όπως εν προκειμένω, η απαλλασσόμενη και η φορολογούμενη δραστηριότητα αποτελούν πτυχές της αυτής πράξεως. Στις περιπτώσεις αυτές, δεν θα ήταν λογικό να μη λαμβάνεται υπόψη κατά τον υπολογισμό της εκπτώσεως το ποσό του κύκλου εργασιών που αντιστοιχεί στην απαλλασσόμενη του φόρου δραστηριότητα, καθότι η ίδια πράξη αποτελεί διαδοχικώς φορολογούμενη πράξη, που θεμελιώνει δικαίωμα εκπτώσεως, και απαλλασσόμενη πράξη, που δεν θεμελιώνει τέτοιο δικαίωμα.

83. Όπως εξέθεσε η ίδια η NCC, η πώληση των κτιρίων, που απαλλάσσεται του ΦΠΑ, και η ανέγερσή τους, που υπόκειται στον εν λόγω φόρο, αποτελούν πτυχές της αυτής οικονο-

21 — Ομοίως, το Δικαστήριο έκρινε, με την απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 2000, C-142/99, Floridienne και Berginvest (Συλλογή 2000, σ. I-9567, σκέψη 29), ότι η χορήγηση δανείων από εταιρία χαρτοφυλακίου σε θυγατρικές, στις οποίες η εν λόγω εταιρία παρέχει διοικητικές, λογιστικές, μηχανογραφικές και διαχειριστικές εν γένει υπηρεσίες, δεν υπόκειται σε ΦΠΑ, διότι πρόκειται για άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση της εν λόγω παροχής υπηρεσιών, καθόσον τα δάνεια αυτά δεν τελούν ούτε σε αναγκαστική ούτε σε άμεση συνάρτηση προς τις παρεχόμενες αυτές υπηρεσίες.

μικής πράξεως, αφού η NCC κατασκευάζει τα κτίρια αυτά προκειμένου να τα πωλήσει. Επομένως, όπως υποστηρίζει η Δανική Κυβέρνηση, δεν θα ήταν λογικό να συνδεθεί ο κύκλος εργασιών που αντιστοιχεί στην πώληση των κτιρίων που κατασκευάζει η NCC για ίδιο λογαριασμό με την δραστηριότητα του τμήματος πωλήσεων και μόνο, αφού ο εν λόγω κύκλος εργασιών παράγεται εν μέρει και από την κατασκευαστική δραστηριότητα, η οποία υπόκειται στον ΦΠΑ.

84. Πρέπει να αναγνωρισθεί ότι, όπως τονίζει ορθώς η NCC, η συλλογιστική αυτή έχει ως αποτέλεσμα να μειώνει το ποσό της εκπτώσεως του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει τις κοινές δαπάνες, μολονότι η κατασκευή κτιρίων από την εν λόγω εταιρία για ίδιο λογαριασμό συνιστά φορολογούμενη δραστηριότητα. Ωστόσο, φρονώ ότι η κατάσταση αυτή, στην παρούσα φάση εξελίξεως του κοινοτικού συστήματος του ΦΠΑ, δεν αντίκειται στην αρχή της ουδετερότητας.

85. Είναι αλήθεια ότι η εν λόγω αρχή επιβάλλει να έχει ο υποκείμενος στον φόρο τη δυνατότητα να εκπίπτει στο σύνολό του τον ΦΠΑ που επιβλήθηκε στα αγαθά και στις υπηρεσίες που απέκτησε προκειμένου να ασκήσει τις φορολογούμενες δραστηριότητές του²². Είναι επίσης βέβαιο ότι, κατά τη νομολογία, το δικαίωμα για έκπτωση του ΦΠΑ αποτελεί, ως αναπόσπαστο μέρος του μηχανισμού επιβολής του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή, συμφυή με το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορισθεί²³.

86. Ωστόσο, όπως επισήμανε ορθώς η Επιτροπή, η αρχή αυτή δεν έχει υπέρτερη νομική ισχύ. Διατυπώνεται με γενικό τρόπο στο άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας και μπορεί να αποτελεί το αντικείμενο περιορισμών και παρεκκλίσεων που προβλέπονται ρητά από την οδηγία²⁴. Συνεπώς, η αρχή της ουδετερότητας και το δικαίωμα για έκπτωση δεν μπορούν να έχουν ως συνέπεια τη μη εφαρμογή διατάξεως του εθνικού δικαίου με την οποία μεταφέρεται στο εθνικό δίκαιο μια τέτοια διάταξη της έκτης οδηγίας εισάγουσα παρέκκλιση.

87. Όπως προανέφερα, οι διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ, καθόσον απαλλάσσουν του ΦΠΑ την πώληση ενός νέου κτιρίου και υποβάλλουν στον εν λόγω φόρο την κατασκευή, από μια εταιρία όπως η NCC, κτιρίων για ίδιο λογαριασμό, είναι σύμφωνες με την έκτη οδηγία. Άλλωστε, οι συνέπειες της εν λόγω ρυθμίσεως για την NCC είναι ακριβώς οι συνέπειες που επεδίωκε ο εθνικός νομοθέτης με τη θέσπισή της, ήτοι να περιαγάγει τις οικοδομικές επιχειρήσεις που πωλούν κτίρια τα οποία κατασκεύασαν για ίδιο λογαριασμό στην ίδια κατάσταση με τους πωλητές κτιρίων που αναθέτουν την κατασκευή αυτή σε τρίτες επιχειρήσεις.

88. Επομένως, τα αποτελέσματα της εν λόγω νομοθεσίας που επικρίνει η NCC αποτελούν την υλοποίηση παρεκκλίσεων από την αρχή της ουδετερότητας τις οποίες προβλέπει ρητά η έκτη οδηγία και τις οποίες θέλησε να εισαγάγει στο εθνικό της δίκαιο η Δανική

22 — Προπαρατεθείσα απόφαση Nordania Finans και BG Factoring (σκέψη 19).

23 — Απόφαση της 10ης Ιουλίου 2008, C-25/07, Sosnowska (Συλλογή 2008, σ. I-5129, σκέψεις 14 και 15 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), και προπαρατεθείσα απόφαση PARAT Automotive Cabrio (σκέψη 15).

24 — Προπαρατεθείσα απόφαση PARAT Automotive Cabrio (σκέψη 18).

Κυβέρνηση θεσπίζοντας τις επίμαχες διατάξεις.

89. Για τον λόγο αυτόν, φρονώ ότι, με βάση το σημερινό περιεχόμενο της έκτης οδηγίας, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ δεν απαγορεύει το να συμπεριληφθεί στον παρονομαστή του κλάσματος που προβλέπεται στο άρθρο 19 της έκτης οδηγίας το ποσό του κύκλου εργασιών από την πώληση κτιρίων που πραγματοποιεί η NCC, καθόσον το ποσό αυτό αντιστοιχεί σε απαλλασσόμενη του φόρου δραστηριότητα.

90. Επομένως, κατόπιν των σκέψεων αυτών, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ότι το άρθρο 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι η πώληση από μια οικοδομική επιχείρηση κτιρίων που έχει κατασκευάσει για ίδιο λογαριασμό δεν μπορεί, εφόσον η κατασκευή των εν λόγω κτιρίων υπόκειται στον ΦΠΑ και η μετέπειτα πώλησή τους απαλλάσσεται του εν λόγω φόρου, να συνιστά «παρεπόμενη πράξη» κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, καθόσον η πώληση αυτή συνιστά, όπως εν προκειμένω, την άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση της κατασκευαστικής δραστηριότητάς.

IV — Συμπέρασμα

91. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του Østre Landsret ως εξής:

«Το άρθρο 19, παράγραφος 2, 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 η πώληση από μια οικοδομική επιχείρηση κτιρίων που έχει κατασκευάσει για ίδιο λογαριασμό δεν μπορεί, εφόσον η κατασκευή των εν λόγω κτιρίων υπόκειται στον ΦΠΑ και η μετέπειτα πώλησή τους απαλλάσσεται του εν λόγω φόρου, να συνιστά “παρεπόμενη πράξη” κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, καθόσον η πώληση αυτή συνιστά, όπως εν προκειμένω, την άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση της κατασκευαστικής δραστηριότητας.»