Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 16ης Απριλίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Μίσθωση ακινήτου — Παροχή ηλεκτρικής ενεργείας, θερμάνσεως και νερού, καθώς και υπηρεσιών αποκομιδής απορριμμάτων — Συμβάσεις μεταξύ εκμισθωτή και των προμηθευτών των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών — Παροχές προς τον μισθωτή που λογίζονται ως πραγματοποιούμενες από τον εκμισθωτή — Λοιπές πέραν του μισθώματος επιβαρύνσεις του μισθίου — Προσδιορισμός της βάσεως επιβολής του φόρου — Δυνατότητα να περιληφθούν οι επιβαρύνσεις αυτές στη βάση επιβολής του φόρου υπηρεσιών μισθώσεως — Πράξη συνιστάμενη σε ενιαία παροχή ή σε διάφορες ανεξάρτητες παροχές»

Στην υπόθεση C-42/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία), με απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2013, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 27 Ιανουαρίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

Minister Finansów

κατά

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Ilešič, πρόεδρο τμήματος, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas και C. G. Fernlund (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston

γραμματέας: K. Malacek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 27ης Νοεμβρίου 2014,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο Minister Finansów, εκπροσωπούμενος από τους T. Tratkiewicz και J. Kaute,

— η Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, εκπροσωπούμενη από την K. Przygodzka και τον A. Fajt, επικουρούμενους από την K. Warfołomiejew, radca prawny, και τον Ł. Adamczyk, doradca podatkowy,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna και την A. Kramarczyk-Szaładzińska,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Κ. Νασοπούλου,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την J. Beeko, επικουρούμενη από τον R. Hill, barrister,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον Ł. Habiak και τη L. Lozano Palacios,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2009 (ΕΕ 2010, L 10, σ. 14, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Minister Finansów (Υπουργού Οικονομικών) και της Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (στρατιωτικής υπηρεσίας ακινήτων στη Βαρσοβία, στο εξής: Wojskowa Agencja Mieszkaniowa) σχετικά με ατομικό ερμηνευτικό έγγραφο του Υπουργού Οικονομικών της 21ης Ιουνίου 2011 που απορρίπτει τον τρόπο υπολογισμού και εφαρμογής του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) τον οποίο ακολουθεί η τελευταία όσον αφορά αγαθά και υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο της εκμισθώσεως ακινήτων.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων τα οποία συνθέτουν την τιμή.»

4 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.»

5 Κατά το άρθρο 15, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας:

«Εξομοιώνονται με “ενσώματα αγαθά” η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα, το ψύχος και παρόμοια αγαθά.»

6 Το άρθρο 24, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας έχει ως εξής:

«Ως “παροχή υπηρεσιών” νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.»

7 Το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»

Το πολωνικό δίκαιο

8 Το άρθρο 7, παράγραφος 1, του νόμου της 11ης Μαρτίου 2004 περί φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U αριθ. 54, θέση 535) ορίζει τα εξής:

«Ως παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, σημείο 1, νοείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό […]»

9 Το άρθρο 8, παράγραφος 1, του νόμου αυτού ορίζει ειδικότερα:

«Ως “παροχή υπηρεσιών” κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, σημείο 1, νοείται κάθε παροχή που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή φορέα χωρίς νομική προσωπικότητα, η οποία δεν συνιστά παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 7 […]»

10 Το άρθρο 29, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου έχει ως εξής:

«Βάση επιβολής του φόρου αποτελεί ο κύκλος εργασιών, υπό την επιφύλαξη των άρθρων 2 έως 21, των άρθρων 30 έως 32, του άρθρου 119, καθώς και του άρθρου 120, παράγραφοι 4 και 5. Ο κύκλος εργασιών ισούται με το ποσό που οφείλεται για την πώληση, μη συνυπολογιζομένου του αναλογούντος φόρου. Το οφειλόμενο ποσό καλύπτει το σύνολο της παροχής που οφείλει ο αποκτών ή τρίτο πρόσωπο. Ο κύκλος εργασιών προσαυξάνεται κατά τις εισπραχθείσες επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις και άλλες ομοειδείς συμπληρωματικές πληρωμές —μείον τους αναλογούντες σε αυτές φόρους—, οι οποίες επηρεάζουν άμεσα την τιμή (το οφειλόμενο ποσό) των παραδιδόμενων αγαθών και των παρεχόμενων υπηρεσιών από τον υποκείμενο στον φόρο.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11 Η Wojskowa Agencja Mieszkaniowa είναι δημόσιος φορέας με αποστολή, μεταξύ άλλων, την εκμίσθωση κρατικών ακινήτων που υπάγονται στην αρμοδιότητά του. Στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής χρεώνει στους μισθωτές τα ποσά που καταβάλλει η ίδια για διάφορες υπηρεσίες, στις οποίες περιλαμβάνονται, αφενός, ορισμένες παροχές οργανισμών κοινής ωφελείας, ήτοι η παροχή ηλεκτρικής ενέργειας, θερμάνσεως και νερού, καθώς και, αφετέρου, υπηρεσίες αποκομιδής απορριμμάτων, μετακυλίοντας στον μισθωτή το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται για την αγορά των ως άνω αγαθών και υπηρεσιών από τρίτους προμηθευτές. Όσον αφορά τις παροχές οργανισμών κοινής ωφελείας, η Wojskowa Agencja Mieszkaniowa χρεώνει στον μισθωτή προκαταβολικώς ποσό του οποίου το ύψος καθορίζεται στη σύμβαση μισθώσεως, συνυπολογίζοντας τον σχετικό φόρο με τον φορολογικό συντελεστή που ισχύει για καθεμία από τις υπηρεσίες κοινής ωφελείας, στη συνέχεια δε, μετά την πάροδο του αντίστοιχου έτους, προβαίνει σε τελική εκκαθάριση των οφειλόμενων ποσών σε συνάρτηση με την πραγματική εκ μέρους του μισθωτή κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας, θερμάνσεως και νερού.

12 Κατόπιν αυξήσεως των συντελεστών του ΦΠΑ από 1ης Ιανουαρίου 2011, η Wojskowa Agencja Mieszkaniowa διερωτήθηκε ως προς τους συντελεστές που θα έπρεπε να εφαρμοστούν επί των ποσών που αναγράφονταν στα εκδιδόμενα μετά την ημερομηνία αυτή τιμολόγιά της είτε προκειμένου να ζητηθεί η εκ μέρους των μισθωτών καταβολή του οφειλομένου υπολοίπου είτε προκειμένου να τακτοποιηθούν περιπτώσεις καταβολής υπερβάλλοντος ποσού. Η Wojskowa Agencja Mieszkaniowa υπέβαλε στον Υπουργό αίτηση χορηγήσεως ατομικού ερμηνευτικού εγγράφου, προσδιορίζοντας τους συντελεστές τους οποίους η υπηρεσία αυτή έκρινε εφαρμοστέους.

13 Με το ατομικό ερμηνευτικό του έγγραφο της 21ης Ιουνίου 2011 ο Υπουργός εξέθεσε ότι ο τρόπος υπολογισμού του ΦΠΑ που πρότεινε η Wojskowa Agencja Mieszkaniowa δεν ήταν ορθός και υπογράμμισε ότι η παροχή υπηρεσιών κοινής ωφελείας και αποκομιδής απορριμμάτων αποτελεί μέρος ενός συνόλου το οποίο συνιστά ενιαία παροχή, ήτοι την υπηρεσία εκμισθώσεως. Επομένως, οι εν λόγω παροχές έπρεπε να περιληφθούν στη βάση επιβολής του φόρου επί της υπηρεσίας αυτής η οποία αποτελούσε την κύρια παροχή και να ισχύσει ένας ενιαίος φορολογικός συντελεστής, ήτοι ο προβλεπόμενος για την εν λόγω υπηρεσία. Ο Υπουργός διευκρίνισε ότι ο συντελεστής αυτός είναι 23 % από 1ης Ιανουαρίου 2011 αντί για 22 % προηγουμένως.

14 Επειδή η διοίκηση ενέμεινε επί της απόψεως που εκτίθεται στο ατομικό ερμηνευτικό έγγραφο, η Wojskowa Agencja Mieszkaniowa προσέφυγε ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικού δικαστηρίου της περιφέρειας της Βαρσοβίας), το οποίο ακύρωσε το ερμηνευτικό έγγραφο του Υπουργού Οικονομικών με απόφαση της 17ης Ιουλίου 2012.

15 Το ως άνω δικαστήριο έκρινε ότι τα τέλη που καταβάλλονται για την παροχή υπηρεσιών κοινής ωφελείας και αποκομιδής απορριμμάτων πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου επί της υπηρεσίας μισθώσεως, ως στοιχείο του μισθώματος, εκτός αν προκύπτει σαφώς από τη σύμβαση μισθώσεως ότι το σύνολο των τελών αυτών ή ορισμένα από αυτά δεν περιλαμβάνονται στο μίσθωμα και καταβάλλονται χωριστά από τον μισθωτή.

16 Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι η Wojskowa Agencja Mieszkaniowa δεν είχε παράσχει σαφείς πληροφορίες επ' αυτού και ότι ο Υπουργός έπρεπε να της ζητήσει διευκρινίσεις πριν προχωρήσει στην έκδοση ατομικού ερμηνευτικού εγγράφου.

17 Το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie διευκρίνισε ότι η έλλειψη συμβάσεως συναφθείσας απευθείας μεταξύ, αφενός, του μισθωτή και, αφετέρου, των οργανισμών κοινής ωφελείας και της υπηρεσίας αποκομιδής απορριμμάτων δεν συνεπάγεται οπωσδήποτε ότι ο εκμισθωτής παρέχει στον μισθωτή μια ενιαία υπηρεσία μισθώσεως σύνθετης φύσεως.

18 Ο Υπουργός άσκησε αναίρεση ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου).

19 Το δικαστήριο αυτό υπογραμμίζει ότι η υπόθεση έχει σημαντικές πρακτικές συνέπειες, διότι, όσον αφορά ιδίως την παροχή νερού, αναλόγως του αν αυτή χρεώνεται χωριστά ή ενσωματώνεται στο μίσθωμα, ο εφαρμοστέος συντελεστής του ΦΠΑ θα είναι, αντιστοίχως, 8 % ή 23 %. Διατηρεί ωστόσο αμφιβολίες για τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να ερμηνευθεί η οδηγία ΦΠΑ, με γνώμονα τη νομολογία του Δικαστηρίου, ειδικότερα σχετικά με το αν ο εκμισθωτής παρέχει μία ενιαία υπηρεσία ή περισσότερες διαφορετικές υπηρεσίες.

20 Υπό τις συνθήκες αυτές το Naczelny Sąd Administracyjny αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν οι διατάξεις του άρθρου 14, παράγραφος 1, του άρθρου 15, παράγραφος 1, και του άρθρου 24 παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ [...] την έννοια ότι υφίσταται παροχή ηλεκτρικής ενέργειας, θερμάνσεως και νερού καθώς παροχή υπηρεσίας αποκομιδής απορριμμάτων από τον εκμισθωτή προς τον μισθωτή ως άμεσο χρήστη των ως άνω αγαθών και υπηρεσιών όταν τα εν

λόγω αγαθά παραδίδονται και οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχονται από εξειδικευμένους τρίτους φορείς και όταν ο εκμισθωτής είναι το συμβαλλόμενο μέρος των επιμέρους συμβάσεων, ο οποίος μετακυλίει απλώς το σχετικό κόστος στον μισθωτή ως πραγματικό χρήστη των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: αυξάνει τη βάση επιβολής του φόρου (την οποία αποτελεί το μίσθωμα) κατά την έννοια του άρθρου 73 της οδηγίας [ΦΠΑ] το κόστος που συνεπάγεται για τον μισθωτή του οικείου χώρου η παροχή ηλεκτρικής ενέργειας, θερμάνσεως, νερού και η αποκομιδή απορριμμάτων στο πλαίσιο της παροχής υπηρεσίας εκμισθώσεως ή συνιστούν η προπαρατιθέμενη παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών παροχές διακριτές από την υπηρεσία εκμισθώσεως του οικείου χώρου;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

21 Με το πρώτο του ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 14, παράγραφος 1, 15, παράγραφος 1, και 24, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι, στο πλαίσιο της μισθώσεως ακινήτου, η παροχή ηλεκτρικής ενεργείας, θερμάνσεως και νερού καθώς και υπηρεσίας αποκομιδής απορριμμάτων, εκ μέρους τρίτων φορέων προς όφελος του μισθωτή που χρησιμοποιεί απευθείας τα σχετικά αγαθά και υπηρεσίες, πρέπει να λογίζεται ως πραγματοποιούμενη από τον εκμισθωτή όταν αυτός έχει συνάψει τις αναγκαίες συμβάσεις για τις σχετικές παροχές και ο ίδιος απλώς μετακυλίει το κόστος τους στον μισθωτή.

22 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει περαιτέρω ότι διατηρεί συναφώς αμφιβολίες, λαμβανομένης υπόψη, ιδίως, της αποφάσεως Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), η οποία αφορά την ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), νυν άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ.

23 Στην ως άνω απόφαση, που αφορά σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως (leasing) οχήματος παρέχουσας τη δυνατότητα στον μισθωτή του οχήματος να εφοδιάζει το όχημα με καύσιμο στο όνομα και για λογαριασμό του εκμισθωτή του οχήματος αυτού, το Δικαστήριο εξέτασε αν έπρεπε να γίνει δεκτό ότι ο τελευταίος προέβαινε σε παράδοση καυσίμου στον μισθωτή του εν λόγω οχήματος.

24 Το Δικαστήριο απάντησε αρνητικά, υπενθυμίζοντας ότι, κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/388, «ως "παράδοση αγαθού" θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος». Το Δικαστήριο υπογράμμισε ότι η έννοια της παραδόσεως αγαθού περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβιβάσεως ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντισυμβαλλόμενό του να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος. Έκρινε ότι οι εταιρίες εμπορίας πετρελαίου μεταβίβαζαν στον μισθωτή του οχήματος το δικαίωμα να διαθέτει, στην πράξη, τα καύσιμα ως κύριος και ότι δεν υφίστατο παράδοση καυσίμου από τις εταιρίες αυτές στον εκμισθωτή του οχήματος ούτε, κατά συνέπεια, από τον τελευταίο στον μισθωτή του οχήματος (απόφαση Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, σκέψεις 31 έως 36).

25 Πρέπει να υπογραμμιστεί ότι τα πραγματικά περιστατικά που αποτελούν επί των οποίων στηρίζεται μια τέτοια σύμβαση διακρίνονται από τα πραγματικά περιστατικά επί των οποίων στηρίζεται σύμβαση μισθώσεως ακινήτου που συνοδεύεται από παροχές όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης.

26 Πράγματι, στο πλαίσιο συμβάσεως όπως αυτής στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), ο μισθωτής του οχήματος αγοράζει ο ίδιος το καύσιμο σε πρατήρια, επιλέγοντας ελεύθερα την ποιότητα και την ποσότητά του, καθώς και τη χρονική στιγμή της αγοράς. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η συμφωνία για τη διαχείριση των καυσίμων δεν συνιστά σύμβαση παραδόσεως καυσίμων αλλά σύμβαση σχετική με τη χρηματοδότηση της αγοράς τους (απόφαση Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, σκέψη 36).

27 Αντιθέτως, σε συμβάσεις όπως η επίμαχη της κύριας δίκης, όπου ο εκμισθωτής συνάπτει τη σύμβαση παροχής υπηρεσιών κοινής ωφελείας και αποκομιδής απορριμμάτων, ο εκμισθωτής είναι ο συμβαλλόμενος ο οποίος αγοράζει τις υπηρεσίες αυτές για το ακίνητο το οποίο εκμισθώνει. Ο μισθωτής ωφελείται ασφαλώς απευθείας από τις εν λόγω υπηρεσίες, αλλά δεν τις αγοράζει από τρίτους ειδικευμένους φορείς. Ειδικότερα, οι παρατηρήσεις που αφορούν την αγορά καυσίμου στην απόφαση Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), οι οποίες ισχύουν για το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, δεν ισχύουν, στο πλαίσιο συμβάσεως μισθώσεως όπως αυτής της κύριας δίκης, ούτε για την παροχή ηλεκτρικής ενεργείας, θερμάνσεως και νερού, που αποτελούν επίσης αγαθά δυνάμει του άρθρου 15 της οδηγίας ΦΠΑ, ούτε για την παροχή υπηρεσίας εμπίπτουσας στο άρθρο 24 της οδηγίας ΦΠΑ, όπως είναι η αποκομιδή απορριμμάτων. Από το γεγονός ότι ο εκμισθωτής αγοράζει τις σχετικές με τα ως άνω αγαθά και υπηρεσίες παροχές προκύπτει ότι πρέπει να λογίζεται ότι ο ίδιος παρέχει τις εν λόγω υπηρεσίες στον μισθωτή.

28 Κατά συνέπεια, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 14, παράγραφος 1, 15, παράγραφος 1, και 24, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι, στο πλαίσιο της μισθώσεως ακινήτου, η παροχή ηλεκτρικής ενεργείας, θερμάνσεως και νερού καθώς και η αποκομιδή απορριμμάτων, παροχές στις οποίες προβαίνουν τρίτοι φορείς προς όφελος του μισθωτή που χρησιμοποιεί απευθείας τα ως άνω αγαθά και υπηρεσίες, πρέπει να λογίζονται ως πραγματοποιούμενες από τον εκμισθωτή όταν αυτός έχει συνάψει τις σχετικές συμβάσεις για τις παροχές αυτές και ο ίδιος απλώς μετακυλίει το κόστος τους στον μισθωτή.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

29 Με το δεύτερο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν η οδηγία ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η μίσθωση ακινήτου και η παροχή νερού, ηλεκτρικής ενεργείας και θερμάνσεως καθώς και η υπηρεσία αποκομιδής απορριμμάτων που συνοδεύει τη μίσθωση αυτή πρέπει να λογίζονται ότι αποτελούν ενιαία παροχή ή πολλές διακριτές και ανεξάρτητες παροχές οι οποίες πρέπει να εκτιμώνται χωριστά όσον αφορά την επιβολή ΦΠΑ.

30 Εισαγωγικώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, κάθε παροχή πρέπει κανονικά να λογίζεται ως αυτοτελής και ανεξάρτητη, όπως προκύπτει από το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ (αποφάσεις Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, σκέψη 14, και BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 29).

31 Εντούτοις, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, υπό ορισμένες συνθήκες, περισσότερες, τυπικώς αυτοτελείς υπηρεσίες, οι οποίες θα μπορούσαν να παρασχεθούν χωριστά και, ως εκ τούτου, να φορολογηθούν ή να απαλλαγούν από τον φόρο αυτοτελώς, πρέπει να λογίζονται ως ενιαία πράξη αν δεν είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους. Ενιαία πράξη υφίσταται ιδίως όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία ή πράξεις στο πλαίσιο της παρεχόμενης από τον υποκείμενο στον φόρο υπηρεσίας συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικώς να αποτελούν μόνο μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή. Τούτο συμβαίνει επίσης στην περίπτωση που ένα ή περισσότερα στοιχεία πρέπει να θεωρηθούν ως η κύρια παροχή, ενώ, αντιστρόφως, ένα ή περισσότερα στοιχεία πρέπει να θεωρηθούν ως μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές, οι οποίες, από πλευράς φορολογίας, ακολουθούν την τύχη της κύριας παροχής (απόφαση BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 30). Ειδικότερα, μια παροχή πρέπει να λογίζεται ως παρεπόμενη άλλης κύριας

παροχής οσάκις δεν συνιστά αυτοσκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο προκειμένου να τους παρασχεθεί υπό τις καλύτερες συνθήκες η κύρια υπηρεσία (απόφαση Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

32 Προκειμένου να κριθεί αν οι παρεχόμενες υπηρεσίες συνιστούν περισσότερες ανεξάρτητες παροχές ή ενιαία παροχή, πρέπει να αναζητηθούν τα χαρακτηριστικά στοιχεία της οικείας πράξεως (απόφαση BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 32).

33 Όσον αφορά τις λοιπές πέραν του μισθώματος επιβαρύνσεις του μισθίου όπως αυτές της κύριας δίκης, το Δικαστήριο έχει ήδη κληθεί δύο φορές να διευκρινίσει ποια στοιχεία πρέπει να λογίζονται ως χαρακτηριστικά.

34 Στην απόφαση RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365), το Δικαστήριο τόνισε ότι, όσον αφορά τον καθαρισμό των κοινοχρήστων χώρων ακινήτου, η σχετική υπηρεσία μπορούσε να πραγματοποιείται με διάφορους τρόπους, δηλαδή, ιδίως, από τρίτον ο οποίος χρεώνει το κόστος της υπηρεσίας αυτής απευθείας στους μισθωτές ή από τον εκμισθωτή ο οποίος χρησιμοποιεί προς τούτο δικό του προσωπικό ή προσφεύγει σε επιχείρηση καθαρισμού. Εν προκειμένω, δεδομένου ότι η υπηρεσία αυτή χρεώνεται από τον εκμισθωτή χωριστά από την εκμίσθωση και οι δύο παροχές μπορούν να διακρίνονται μεταξύ τους, το Δικαστήριο έκρινε ότι αυτές δεν μπορούν να λογίζονται ότι αποτελούν ενιαία παροχή (απόφαση RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, σκέψεις 22 και 24).

35 Στην απόφαση Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597) το Δικαστήριο έκρινε ότι το περιεχόμενο της συμβάσεως μισθώσεως μπορεί να συνιστά σημαντική ένδειξη συναφώς. Δεδομένου ότι, εν προκειμένω, υφίστατο σύμβαση αφορώσα τη μίσθωση χώρων γραφείων από δικηγορικό γραφείο, το Δικαστήριο υπογράμμισε ότι, κατά τις πληροφορίες που διέθετε, η σύμβαση αυτή όριζε ότι, επιπλέον της εκμισθώσεως των σχετικών χώρων, ο εκμισθωτής έπρεπε να παρέχει στον μισθωτή ορισμένες περαιτέρω υπηρεσίες για τις οποίες ο τελευταίος χρεωνόταν αναλόγως, η μη πληρωμή των οποίων μπορούσε να έχει ως αποτέλεσμα την καταγγελία της μισθώσεως. Το Δικαστήριο έκρινε ότι ο οικονομικός λόγος της συνάψεως της εν λόγω συμβάσεως δεν ήταν μόνον η κτήση του δικαιώματος χρήσεως των σχετικών κτιριακών χώρων, αλλά και η παροχή στον μισθωτή ενός συνόλου υπηρεσιών. Το Δικαστήριο συνήγαγε εξ αυτού ότι η σύμβαση μισθώσεως αφορούσε ενιαία παροχή, η οποία συνομολογήθηκε μεταξύ του εκμισθωτή και του μισθωτή. Στο πλαίσιο της αναλύσεώς του το Δικαστήριο έλαβε ιδίως υπόψη την άποψη του μέσου μισθωτή των σχετικών εμπορικών χώρων, δηλαδή δικηγορικών γραφείων (απόφαση Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, σκέψη 23).

36 Πρέπει να σημειωθεί ότι οι ως άνω δύο αποφάσεις αφορούν παροχές οι οποίες, όπως και αυτές της κύριας δίκης, είναι γενικά χρήσιμες, ή ακόμα και αναγκαίες, για τη χρήση του εκμισθωνόμενου ακινήτου. Από τη νομολογία αυτή απορρέει ότι οι εν λόγω παροχές μπορούν να υφίστανται ανεξαρτήτως της μισθώσεως ακινήτου. Εντούτοις, αναλόγως των εκάστοτε περιστάσεων, ιδίως αναλόγως των όρων της οικείας συμβάσεως, μπορούν να αποτελούν δευτερεύουσες παροχές ή να συνδέονται αδιαρρήκτως με τη μίσθωση και να συνθέτουν ενιαία παροχή μαζί με αυτήν.

37 Από την απόφαση BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψεις 44 και 45) προκύπτει μεταξύ άλλων ότι τα στοιχεία τα οποία αποτελούν έκφραση των συμφερόντων των συμβαλλομένων μερών, όπως, για παράδειγμα, ο τρόπος τιμολογήσεως και χρεώσεως, μπορούν να λαμβάνονται υπόψη προς προσδιορισμό των χαρακτηριστικών της οικείας πράξεως. Πρέπει ιδίως να εξακριβώνεται αν, κατά τη σύμβαση, ο μισθωτής και ο εκμισθωτής επιζητούν πρωτίστως να λάβουν και να παράσχουν, αντιστοίχως, υπηρεσία μισθώσεως ακινήτου και αποβλέπουν μόνον επικουρικώς σε άλλες παροχές, έστω και αν αυτές είναι αναγκαίες για τη χρησιμοποίηση του οικείου αγαθού.

38 Έτσι, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι ακόλουθες περιστάσεις, που παρέχουν τη δυνατότητα διακρίσεως δύο κύριων περιπτώσεων.

39 Πρώτον, αν ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να επιλέξει τους παρέχοντες τις σχετικές υπηρεσίες ή/και τους όρους χρησιμοποιήσεως των αγαθών ή των υπηρεσιών αυτών, τότε οι παροχές που αφορούν τα ως άνω αγαθά ή υπηρεσίες μπορούν καταρχήν να λογίζονται ως διακριτές από τη μίσθωση. Ειδικότερα, αν ο μισθωτής μπορεί να αποφασίζει σχετικά με την εκ μέρους του κατανάλωση νερού, ηλεκτρικής ενεργείας ή θερμάνσεως, που μπορεί να εξακριβώνεται με ατομικούς μετρητές και να χρεώνεται σε συνάρτηση με την καταγραφόμενη κατανάλωση, οι παροχές που αφορούν τα σχετικά αγαθά ή υπηρεσίες μπορούν καταρχήν να λογίζονται ως διακριτές από τη μίσθωση. Όσον αφορά υπηρεσίες όπως ο καθαρισμός των κοινοχρήστων χώρων ακινήτου κατατετμημένου σε οριζόντια ιδιοκτησία, αυτές πρέπει να λογίζονται ως διακριτές από τη μίσθωση αν μπορούν να οργανωθούν από κάθε μισθωτή ατομικά ή από τους μισθωτές συλλογικά και, σε κάθε περίπτωση, αν οι απευθυνόμενες στον μισθωτή ειδοποιήσεις πληρωμής αναγράφουν την παροχή των σχετικών αγαθών και υπηρεσιών χωριστά από το μίσθωμα.

40 Στην περίπτωση αυτή, απλώς και μόνον το γεγονός ότι η μη καταβολή των μισθωτικών επιβαρύνσεων παρέχει στον εκμισθωτή τη δυνατότητα να καταγγείλει τη σύμβαση μισθώσεως ουδόλως αποκλείει το ενδεχόμενο να είναι διακριτές από τη μίσθωση οι παροχές με τις οποίες συνδέονται οι επιβαρύνσεις αυτές (βλ., επ' αυτού, απόφαση BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 47).

41 Επιπλέον, ούτε η περίσταση κατά την οποία ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να επιλέξει ο ίδιος ελεύθερα τον παρέχοντα τις σχετικές υπηρεσίες είναι αποφασιστικής σημασίας καθαυτή, δεδομένου ότι η δυνατότητα να παρασχεθούν, υπό άλλες περιστάσεις, μεμονωμένα τα στοιχεία ενιαίας παροχής είναι εγγενής στην έννοια της ενιαίας σύνθετης πράξεως (απόφαση Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, σκέψη 26).

42 Δεύτερον, αν ένα εκμισθωνόμενο ακίνητο συνιστά αντικειμενικά, από οικονομικής απόψεως, ένα σύνολο μαζί με τις παροχές που το συνοδεύουν, οι παροχές αυτές μπορούν να λογίζονται ως αποτελούσες μία ενιαία παροχή μαζί με τη μίσθωση. Τούτο μπορεί να συμβαίνει ιδίως προκειμένου περί εκμισθώσεως γραφείων με όλες τις αναγκαίες για τη λειτουργία τους υπηρεσίες, τα οποία είναι έτοιμα να χρησιμοποιηθούν, εξασφαλιζομένων των υπηρεσιών κοινής ωφελείας και ορισμένων άλλων παροχών, και προκειμένου περί εκμισθώσεως ακινήτων για μικρό χρονικό διάστημα, ιδίως για σκοπούς αναψυχής ή για επαγγελματικούς λόγους, όπου το εκμισθωνόμενο ακίνητο προσφέρεται προς μίσθωση περιλαμβανομένων των ως άνω παροχών, χωρίς αυτές να μπορούν να αποσπαστούν από τη μισθωτική σύμβαση.

43 Εξάλλου, αν ο εκμισθωτής δεν έχει ο ίδιος τη δυνατότητα να επιλέγει ελεύθερα και ανεξάρτητα, ιδίως έναντι των άλλων εκμισθωτών, τους παρέχοντες τις σχετικές υπηρεσίες και να προσδιορίζει τον τρόπο παροχής των αγαθών ή των υπηρεσιών που συνοδεύουν τη μίσθωση, οι παροχές αυτές γενικά δεν διαχωρίζονται από τη μίσθωση και μπορούν επίσης να λογίζονται ως αποτελούσες ένα σύνολο, ήτοι ενιαία παροχή μαζί με τη μίσθωση. Τούτο συμβαίνει ειδικότερα όταν ο εκμισθωτής, έχων την κυριότητα μέρους ακινήτου κατατετμημένου σε οριζόντια ιδιοκτησία, υποχρεούται να προσφεύγει στις υπηρεσίες προσώπων που προσδιορίζει το σύνολο της συνιδιοκτησίας και να καταβάλλει το αναλογούν μερίδιο των επιβαρύνσεων που συνδέονται με τις σχετικές παροχές, μετακυλίοντας στη συνέχεια τα καταβαλλόμενα ποσά στον μισθωτή.

44 Στη δεύτερη αυτή περίπτωση, το να λαμβάνονται υπόψη χωριστά από τη μίσθωση οι ως άνω παροχές, όσον αφορά την υπαγωγή τους στον ΦΠΑ, συνιστά τεχνητή διάσπαση μιας ενιαίας οικονομικής πράξεως.

45 Έτσι, σε περιπτώσεις όπως αυτή της κύριας δίκης, η οποία, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, αφορά τη μίσθωση μεγάλου αριθμού ακινήτων για διάφορες χρήσεις, από τη χρησιμοποίησή τους ως αποθηκών μέχρι τη χρήση τους για κατοικία από τον μισθωτή, πρέπει να εξακριβώνεται για κάθε μίσθωση, όσον αφορά τις υπηρεσίες κοινής ωφελείας, αν ο μισθωτής είναι ελεύθερος να αποφασίσει για την κατανάλωσή του στην ποσότητα που επιθυμεί. Συναφώς, η ύπαρξη ατομικών μετρητών και η χρέωση σε συνάρτηση με την ποσότητα των

χρησιμοποιούμενων αγαθών αποτελεί σημαντική ένδειξη περί του ότι η παροχή υπηρεσιών κοινής ωφελείας πρέπει να λογίζεται ως διακριτή από τη μίσθωση. Όσον αφορά τις υπηρεσίες αποκομιδής απορριμμάτων, αν ο μισθωτής μπορεί να επιλέγει τον φορέα που θα παρέχει τις υπηρεσίες αυτές ή μπορεί να συνάψει σύμβαση απευθείας με αυτόν, έστω και αν ο ίδιος δεν κάνει χρήση της σχετικής δυνατότητας, προς διευκόλυνσή του, οι σχετικές υπηρεσίες όμως του παρέχονται από τον φορέα που όρισε ο εκμισθωτής, βάσει συμβάσεως συναφθείσας μεταξύ των δύο τελευταίων, η περίσταση αυτή συνιστά ένδειξη υπάρξεως παροχής διακριτής από τη μίσθωση. Αν, επιπλέον, το οφειλόμενο για την παροχή υπηρεσιών αποκομιδής απορριμμάτων ποσό και εκείνο που οφείλεται στο πλαίσιο της μισθώσεως αναγράφονται σε διαφορετικές θέσεις του οικείου τιμολογίου, πρέπει να γίνεται δεκτό ότι ο εκμισθωτής δεν παρέχει ενιαία υπηρεσία περιλαμβάνουσα τη μίσθωση και την εν λόγω παροχή.

46 Εναπόκειται σε κάθε περίπτωση στο εθνικό δικαστήριο να προβεί στις αναγκαίες εκτιμήσεις, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των περιστάσεων στο πλαίσιο των οποίων εντάσσεται η μίσθωση και οι παροχές που τη συνοδεύουν και, ειδικότερα, το περιεχόμενο της ίδιας της συμβάσεως.

47 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση:

— Η οδηγία ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η μίσθωση ακινήτου και η παροχή νερού, ηλεκτρικής ενεργείας και θερμάνσεως καθώς και υπηρεσίας αποκομιδής απορριμμάτων, που συνοδεύουν τη μίσθωση αυτή, πρέπει να λογίζονται, καταρχήν, ως διακριτές και ανεξάρτητες παροχές οι οποίες πρέπει να εκτιμώνται χωριστά από πλευράς ΦΠΑ, εκτός αν τα στοιχεία της οικείας πράξεως, περιλαμβανομένων εκείνων που δηλώνουν τον οικονομικό λόγο της συνάψεως της συμβάσεως, συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε να συνιστούν, αντικειμενικά, μία μόνη οικονομικά αδιάσπαστη παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή.

— Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να προβεί στις αναγκαίες εκτιμήσεις, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των περιστάσεων στο πλαίσιο των οποίων εντάσσεται η μίσθωση και οι παροχές που τη συνοδεύουν και, ειδικότερα, το περιεχόμενο της ίδιας συμβάσεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

48 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Τα άρθρα 14, παράγραφος 1, 15, παράγραφος 1, και 24, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2009, έχουν την έννοια ότι, στο πλαίσιο της μισθώσεως ακινήτου, η παροχή ηλεκτρικής ενεργείας, θερμάνσεως και νερού καθώς και η αποκομιδή απορριμμάτων, παροχές στις οποίες προβαίνουν τρίτοι φορείς προς όφελος του μισθωτή που χρησιμοποιεί απευθείας τα ως άνω αγαθά και υπηρεσίες, πρέπει να λογίζονται ως πραγματοποιούμενες από τον εκμισθωτή όταν αυτός έχει συνάψει τις σχετικές συμβάσεις για τις παροχές αυτές και ο ίδιος απλώς μετακυλίει το κόστος τους στον μισθωτή.

2) Η οδηγία αυτή έχει την έννοια ότι η μίσθωση ακινήτου και η παροχή νερού, ηλεκτρικής ενεργείας και θερμάνσεως καθώς και υπηρεσίας αποκομιδής απορριμμάτων, που συνοδεύουν τη μίσθωση αυτή, πρέπει να λογίζονται, καταρχήν, ως διακριτές και ανεξάρτητες παροχές οι οποίες πρέπει να εκτιμώνται χωριστά από πλευράς ΦΠΑ, εκτός αν τα στοιχεία της οικείας πράξεως, περιλαμβανομένων εκείνων που δηλώνουν τον οικονομικό

λόγο της συνάψεως της συμβάσεως, συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε να συνιστούν, αντικειμενικά, μία μόνη οικονομικά αδιάσπαστη παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή.

Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να προβεί στις αναγκαίες εκτιμήσεις, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των περιστάσεων στο πλαίσιο των οποίων εντάσσεται η μίσθωση και οι παροχές που τη συνοδεύουν και, ειδικότερα, το περιεχόμενο της ίδιας συμβάσεως.

(υπογραφές)