Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 9ης Ιουλίου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 288, πρώτο εδάφιο, σημείο 4 – Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων – Μέθοδος υπολογισμού του ετήσιου κύκλου εργασιών ο οποίος χρησιμεύει ως σημείο αναφοράς για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος μικρών επιχειρήσεων – Έννοια της "πράξεως επί ακινήτου η οποία έχει παρεπόμενο χαρακτήρα" – Μίσθωση ακινήτου από φυσικό πρόσωπο που ασκεί διάφορα ελεύθερα επαγγέλματα»

Στην υπόθεση C-716/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Curtea de Apel Timişoara (εφετείο Timişoara, Ρουμανία) με απόφαση της 1ης Νοεμβρίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Νοεμβρίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

CT

κατά

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timişoara – Serviciul Soluționare Contestații 1,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Regan, πρόεδρο τμήματος, I. Jarukaitis, E. Juhász (εισηγητή), M. Ilešič και K. Λυκούργο, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– ο CT, εκπροσωπούμενος από την N. Şvidchi, avocat,

– η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη αρχικώς από τις E. Gane, L. Lițu και O.-C. Ichim, καθώς και από τον C.-R. Canțăr, στη συνέχεια από τις τρεις πρώτες,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις A. Armenia και J. Jokubauskaitė,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 6ης Φεβρουαρίου 2020,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 288, πρώτο εδάφιο, σημείο 4, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, 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 ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, του CT και, αφετέρου, της Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice (περιφερειακής διοικήσεως δημοσίων οικονομικών του Caraș-Severin – υπηρεσία φορολογικού ελέγχου φυσικών προσώπων, στο εξής: AJFP Caraș-Severin) και της Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (περιφερειακής γενικής διευθύνσεως δημοσίων οικονομικών της Timișoara – υπηρεσία εξετάσεως διοικητικών προσφυγών αριθ. 1), σχετικά με τη μέθοδο υπολογισμού του ετήσιου κύκλου εργασιών του CT για την εφαρμογή, ως προς αυτόν, του ειδικού καθεστώτος μικρών επιχειρήσεων που προβλέπεται από την οδηγία ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 9 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«1. Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

[…]»

4 Κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ′, και παράγραφος 2, της ως άνω οδηγίας:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

ιβ) τις πάσης φύσεως μισθώσεις ακινήτων.

2. Από την απαλλαγή που προβλέπεται στην παράγραφο 1, στοιχείο ιβ) εξαιρούνται οι ακόλουθες πράξεις:

α) οι πράξεις παροχής καταλύματος, όπως ορίζονται από την νομοθεσία των κρατών μελών, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του ξενοδοχειακού τομέα ή άλλων τομέων με παρεμφερή χαρακτήρα, περιλαμβανομένης της μίσθωσης κατασκηνώσεων διακοπών ή γηπέδων διαρρυθμισμένων κατάλληλα για κατασκήνωση,

β) οι μισθώσεις χώρων για τη στάθμευση οχημάτων,

γ) οι μισθώσεις των μόνιμα εγκατεστημένων εργαλείων και μηχανημάτων,

δ) οι μισθώσεις χρηματοθυρίδων.

Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν περαιτέρω εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στην παράγραφο 1, στοιχείο ιβ).»

5 Το άρθρο 174, παράγραφος 2, της ως άνω οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της αναλογίας έκπτωσης τα ακόλουθα ποσά:

α) το ποσό του κύκλου εργασιών που αναφέρεται στις παραδόσεις αγαθών επένδυσης, τα οποία χρησιμοποιήθηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο για τους σκοπούς της επιχείρησής του,

β) το ποσό του κύκλου εργασιών που αναφέρεται στις παρεπόμενες πράξεις επί ακινήτων και στις παρεπόμενες χρηματοοικονομικές πράξεις,

γ) το ποσό του κύκλου εργασιών που αναφέρεται στις πράξεις που προβλέπονται στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία β) έως ζ), όταν πρόκειται για παρεπόμενες πράξεις.»

6 Η οδηγία ΦΠΑ περιλαμβάνει, υπό τον τίτλο XII, που επιγράφεται «Ειδικά καθεστώτα», ένα κεφάλαιο 1, σχετικό με το «Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων». Στο τμήμα 2 του κεφαλαίου αυτού, με τίτλο «Απαλλαγές ή προοδευτικές μειώσεις», περιλαμβάνονται τα άρθρα 282 έως 292 της εν λόγω οδηγίας.

7 Κατά το άρθρο 282 της εν λόγω οδηγίας, οι απαλλαγές και οι μειώσεις που προβλέπονται στο ως άνω τμήμα έχουν εφαρμογή στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από τις μικρές επιχειρήσεις.

8 Το άρθρο 287 της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη που προσχώρησαν μετά την 1η Ιανουαρίου 1978 μπορούν να απαλλάσσουν τους υποκείμενους στον φόρο των οποίων ο κύκλος εργασιών είναι το πολύ ίσος με την αντίστοιχη αξία στο εθνικό νόμισμα των ακόλουθων ποσών, με βάση το συντελεστή μετατροπής που ίσχυε την ημέρα της προσχώρησής τους στην Κοινότητα:

[…]

18) η Ρουμανία: 35 000 [ευρώ]·

[…]».

9 Το άρθρο 288 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«Ο κύκλος εργασιών που λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή του καθεστώτος που προβλέπεται στο παρόν τμήμα αποτελείται από τα ακόλουθα ποσά χωρίς [φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)]:

1) το ποσό των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών κατά το μέτρο που έχουν φορολογηθεί,

2) το ποσό των πράξεων που απαλλάσσονται με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβλήθηκε κατά το προηγούμενο στάδιο σύμφωνα με τα άρθρα 110 και 111, το άρθρο 125, παράγραφος 1, το άρθρο 127 και το άρθρο 128, παράγραφος 1,

3) το ποσό των απαλλασσόμενων πράξεων με βάση τα άρθρα 146 έως 149 και τα άρθρα 151, 152 και 153,

4) το ποσό των πράξεων επί ακινήτων, των χρηματοοικονομικών πράξεων του άρθρου [135], παράγραφος 1, στοιχεία β) έως ζ), και των υπηρεσιών ασφάλισης, εκτός εάν οι πράξεις αυτές έχουν παρεπόμενο χαρακτήρα.

Ωστόσο, οι μεταβιβάσεις ενσώματων ή άυλων αγαθών επένδυσης της επιχείρησης δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του κύκλου εργασιών.»

10 Κατά το άρθρο 1 της εκτελεστικής απόφασης 2012/181/ΕΕ του Συμβουλίου, της 26ης Μαρτίου 2012, που επιτρέπει στη Ρουμανία να εισαγάγει μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 287 της οδηγίας 2006/112 (ΕΕ 2012, L 92, σ. 26), «[κ]ατά παρέκκλιση από το άρθρο 287 σημείο 18 της οδηγίας [ΦΠΑ], επιτρέπεται στη Ρουμανία να απαλλάσσει από τον ΦΠΑ [τους] υποκειμένους στον φόρο των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το αντίστοιχο ποσό των 65 000 [ευρώ] σε εθνικό νόμισμα, με βάση τον συντελεστή μετατροπής που ίσχυε την ημέρα της προσχώρησής της στην Ευρωπαϊκή Ένωση».

Το ρουμανικό δίκαιο

11 Το άρθρο 127 του lege nr. 571 privind Codul fiscal (νόμου 571 περί φορολογικού κώδικα), της 22ας Δεκεμβρίου 2003 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 927 της 23ης Δεκεμβρίου 2003), όπως τροποποιήθηκε με τον lege nr. 343 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal (νόμο 343 για την τροποποίηση και συμπλήρωση του νόμου 571 περί φορολογικού κώδικα), της 17ης Ιουλίου 2006 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 662 της 1ης Αυγούστου 2006) (στο εξής: φορολογικός κώδικας), με τίτλο «Υποκείμενοι στον φόρο και οικονομική δραστηριότητα», προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Νοείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα εμπίπτουσα στην παράγραφο 2, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

2. Στο πλαίσιο του παρόντος τίτλου, αποτελούν οικονομικές δραστηριότητες η δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων ή των εξομοιούμενων με αυτά. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, ιδίως, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

12 Το άρθρο 141 του κώδικα αυτού, με τίτλο «Απαλλαγές για πράξεις πραγματοποιούμενες στο εσωτερικό της χώρας», ορίζει στην παράγραφο 2 τα εξής:

«Οι ακόλουθες πράξεις επίσης απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ:

[…]

e) οι έγγειες μισθώσεις ή η παραχώρηση της χρήσεως ακινήτων εξ επαχθούς αιτίας, η μίσθωση και η χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων […]».

13 Το άρθρο 152, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα, με τίτλο «Ειδικό καθεστώς απαλλαγής μικρών επιχειρήσεων», έχει ως ακολούθως:

«1. Ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος είναι εγκατεστημένος στη Ρουμανία σύμφωνα με το άρθρο 125[1], παράγραφος 2, στοιχείο a, του οποίου ο δηλωθείς ή πραγματοποιηθείς ετήσιος κύκλος εργασιών είναι κατώτερος από το όριο των 65 000 ευρώ ή το ισοδύναμο σε [ρουμανικά λέι (RON)] που καθορίζεται με βάση την ισοτιμία που ανακοίνωσε η Banca Națională a României [(Εθνική Τράπεζα της Ρουμανίας)] κατά την ημερομηνία προσχωρήσεως και στρογγυλοποιείται στο αμέσως ανώτερο χιλιοστό, ήτοι 220 000 RON, δύναται να τύχει απαλλαγής από τον φόρο […] για τις πράξεις που προβλέπονται στο άρθρο 126, παράγραφος 1, με εξαίρεση τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις καινουργών μεταφορικών μέσων, σύμφωνα με το άρθρο 143, παράγραφος 2, στοιχείο b.»

14 Το άρθρο 152, παράγραφος 2, του ίδιου κώδικα καθορίζει τις πράξεις των οποίων η συνολική αξία, του φόρου μη συνυπολογιζομένου, χρησιμεύει ως σημείο αναφοράς για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος μικρών επιχειρήσεων και θέτει την προϋπόθεση ότι οι πράξεις αυτές δεν μπορούν να είναι παρεπόμενες σε σχέση με την κύρια δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο.

15 Το άρθρο 153 του φορολογικού κώδικα, με τίτλο «Εγγραφή στο μητρώο ΦΠΑ», προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Ο υποκείμενος στον φόρο που ασκεί οικονομική δραστηριότητα στη Ρουμανία και αναπτύσσει ή προτίθεται να αναπτύξει οικονομική δραστηριότητα που συνεπάγεται πράξεις φορολογητέες και/ή απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ με δικαίωμα εκπτώσεως οφείλει να ζητήσει από την αρμόδια φορολογική αρχή […] την εγγραφή του στο μητρώο ΦΠΑ κατά τα ακόλουθα: […]

b) εάν, κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους, συμπληρώνει ή υπερβαίνει το ανώτατο όριο απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 152, παράγραφος 1, εντός προθεσμίας δέκα ημερών από το τέλος του μήνα κατά τη διάρκεια του οποίου συμπλήρωσε ή υπερέβη το εν λόγω ανώτατο όριο·

[…]».

16 Οι normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (κανόνες εφαρμογής του νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα) που εγκρίθηκαν με τη hotărâre nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (κυβερνητική απόφαση 44 για την έγκριση των κανόνων εφαρμογής του νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα), της 22ας Ιανουαρίου 2004 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 112 της 6ης Φεβρουαρίου 2004), όπως τροποποιήθηκαν με τη hotărâre nr. 670 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (κυβερνητική απόφαση 670 για την τροποποίηση και τη συμπλήρωση των κανόνων

εφαρμογής του νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα, που εγκρίθηκε με την κυβερνητική απόφαση 44/2004), της 4ης Ιουλίου 2012 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 481 της 13ης Ιουλίου 2012), όριζαν, στο σημείο 47, παράγραφος 3, τα εξής:

«Μια πράξη είναι παρεπόμενη της κύριας δραστηριότητας εάν πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

a) η διενέργεια της εν λόγω πράξεως απαιτεί περιορισμένους τεχνικούς πόρους όσον αφορά τον εξοπλισμό και την απασχόληση προσωπικού·

b) η πράξη δεν συνδέεται άμεσα με την κύρια δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο και

c) το ποσό για την απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται για τους σκοπούς της πράξεως και το ποσό του φόρου που είναι δυνατόν να εκπέσει σχετικά με την πράξη είναι αμελητέα.»

17 Οι ως άνω κανόνες εφαρμογής όριζαν, στο σημείο 61, παράγραφος 1, όσον αφορά το άρθρο 152 του φορολογικού κώδικα, τα ακόλουθα:

«Κατά την έννοια του άρθρου 152, παράγραφος 2, του φορολογικού κώδικα, μια πράξη είναι παρεπόμενη της κύριας δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο όταν πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις που προβλέπει το σημείο 47, παράγραφος 3.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

18 Ο εκκαλών της κύριας δίκης, καθηγητής πανεπιστημίου, ασκεί διάφορα επαγγέλματα κατά τρόπο ανεξάρτητο, ήτοι τα επαγγέλματα του ορκωτού λογιστή, του φορολογικού συμβούλου, του διαχειριστή διαδικασιών αφερεγγυότητας καθώς και του δικηγόρου, εισπράττει δε, επιπλέον, εισοδήματα ως συντάκτης άρθρων και βιβλίων. Το 2008 χορηγήθηκε στον εκκαλούντα, ως φυσικό πρόσωπο, αριθμός φορολογικού μητρώου για «δραστηριότητες λογιστή», που περιλαμβάνουν τη δραστηριότητα του ορκωτού λογιστή και τη δραστηριότητα του φορολογικού συμβούλου.

19 Ο εκκαλών της κύριας δίκης, ο οποίος δήλωνε ως τόπο ασκήσεως του μεγαλύτερου μέρους των δραστηριοτήτων του την προσωπική του διεύθυνση, δήλωσε ότι ασκούσε το επάγγελμα του διαχειριστή διαδικασιών αφερεγγυότητας από τη διεύθυνση ενός ακινήτου του οποίου αυτός είναι συγκύριος μαζί με ένα άλλο πρόσωπο και το οποίο εκμισθώνεται κατά ένα μέρος σε εμπορική εταιρία, στην οποία ο ίδιος κατέχει τη θέση του εταίρου-διαχειριστή. Η εταιρία αυτή, εγγεγραμμένη στα μητρώα ΦΠΑ, έχει την καταστατική της έδρα στο εν λόγω ακίνητο, από το οποίο ασκεί μεταξύ άλλων δραστηριότητες επιχειρηματικού συμβούλου και συμβούλου στους τομείς της διαχείρισης, δραστηριότητες τήρησης λογιστικών στοιχείων και λογιστικού ελέγχου, καθώς και φορολογικού συμβούλου. Το κύριο αντικείμενο δραστηριότητας που δηλώνει η εν λόγω εταιρία είναι το ακόλουθο: «Παροχή επιχειρηματικών συμβουλών και άλλων συμβουλών στον τομέα της διαχειρίσεως».

20 Το 2016 ο εκκαλών της κύριας δίκης υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο ΦΠΑ σχετικά με την οικονομική του δραστηριότητα ως φυσικό πρόσωπο, κατόπιν του οποίου η AJFP Caraş-Severin διαπίστωσε ότι, κατά τη διάρκεια του έτους 2012, ο κύκλος εργασιών του υπερέβη τα 220 000 RON (περίπου 65 000 ευρώ), που ήταν την περίοδο εκείνη το όριο αναφοράς για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος μικρών επιχειρήσεων στη Ρουμανία. Κατά συνέπεια, με πράξη επιβολής φόρου, η ως άνω φορολογική αρχή βεβαίωσε σε βάρος του εκκαλούντος της κύριας δίκης φορολογική οφειλή, την οποία ο τελευταίος όφειλε να έχει εξοφλήσει από την ημερομηνία κατά την οποία ήταν υποχρεωμένος να ζητήσει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, ήτοι από την 1η Σεπτεμβρίου 2012.

21 Προκειμένου να προσδιορίσει αν ο ετήσιος κύκλος εργασιών του εκκαλούντος της κύριας δίκης είχε υπερβεί το ως άνω όριο αναφοράς το 2012, η AJFP Caraș-Severin έλαβε υπόψη τα εισοδήματα του ενδιαφερομένου που προέρχονταν όχι μόνον από την άσκηση των διαφόρων ελεύθερων επαγγελμάτων και από τα δικαιώματά του πνευματικής ιδιοκτησίας, αλλά και από τη μίσθωση του εν λόγω ακινήτου. Ο εκ μέρους της ως άνω αρχής υπολογισμός δεν περιελάμβανε τα εισοδήματα που αποκόμιζε ο ενδιαφερόμενος ως καθηγητής πανεπιστημίου, ούτε εκείνα που προέρχονταν από τη δραστηριότητα του δικηγόρου, καθόσον στα τελευταία εισοδήματα αυτά είχε ήδη επιβληθεί ΦΠΑ στο πλαίσιο της αστικής επαγγελματικής δικηγορικής εταιρίας στην οποία ήταν εταίρος.

22 Ειδικότερα, η AJFP Caraș-Severin, αφού διαπίστωσε ότι, το 2012, το σύνολο των εισοδημάτων του εκκαλούντος της κύριας δίκης που λαμβάνονταν υπόψη για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος μικρών επιχειρήσεων προερχόταν κατά 69 % από τη δραστηριότητα του διαχειριστή διαδικασιών αφερεγγυότητας, κατά 17 % από τη μίσθωση του ακινήτου του οποίου εκείνος ήταν συγκύριος και κατά 14 % από τη δραστηριότητα του ορκωτού λογιστή και του φορολογικού συμβούλου, θεώρησε ότι η κύρια δραστηριότητα του ενδιαφερομένου ήταν, κατά τη διάρκεια του ως άνω έτους, η δραστηριότητα του διαχειριστή διαδικασιών αφερεγγυότητας. Η εν λόγω αρχή διευκρίνισε ότι η μίσθωση του ακινήτου δεν μπορούσε να χαρακτηριστεί ως «παρεπόμενη πράξη» σε σχέση με την ως άνω κύρια δραστηριότητα, κατά την έννοια του άρθρου 152, παράγραφος 2, του φορολογικού κώδικα, και ως εκ τούτου τα εισοδήματα που αντλούνταν από αυτή δεν μπορούσαν να μη συνυπολογιστούν στον κύκλο εργασιών που χρησιμεύει ως σημείο αναφοράς για τον προσδιορισμό της εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος μικρών επιχειρήσεων.

23 Ο εκκαλών της κύριας δίκης άσκησε διοικητική προσφυγή κατά της πράξεως επιβολής φόρου και της εκθέσεως φορολογικού ελέγχου της AJFP Caraș-Severin. Με απόφαση της 22ας Αυγούστου 2017 η περιφερειακή γενική διεύθυνση δημοσίων οικονομικών της Timișoara – υπηρεσία εξετάσεως διοικητικών προσφυγών αριθ. 1 απέρριψε την προσφυγή αυτή.

24 Ο εκκαλών της κύριας δίκης άσκησε ένδικη προσφυγή ενώπιον της διοικητικής δικαιοσύνης κατά της αποφάσεως αυτής. Με απόφαση της 26ης Μαρτίου 2018 το Tribunalul Timiș (πρωτοδικείο Timiș, Ρουμανία) απέρριψε την προσφυγή αυτή.

25 Ο εκκαλών της κύριας δίκης άσκησε τότε έφεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, με την οποία προβάλλει ότι η μίσθωση του ακινήτου του οποίου είναι συγκύριος αποτελεί παρεπόμενη πράξη κατά την έννοια του άρθρου 152, παράγραφος 2, του φορολογικού κώδικα και ότι τα εξ αυτής εισοδήματα δεν πρέπει να συνυπολογίζονται στον κύκλο εργασιών για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος μικρών επιχειρήσεων. Το Curtea de Apel Timișoara (εφετείο Timișoara, Ρουμανία), εκτιμώντας ότι η επίλυση της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί απαιτεί την ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Σε περιπτώσεις όπως αυτή της υπό κρίση διαφοράς, στις οποίες ένα φυσικό πρόσωπο αναπτύσσει οικονομική δραστηριότητα μέσω της ασκήσεως πλειόνων ελεύθερων επαγγελμάτων, καθώς και μέσω της εκμισθώσεως ακινήτου, αντλώντας κατά αυτόν τον τρόπο έσοδα διαρκούς χαρακτήρα, πρέπει να θεωρηθεί ότι οι διατάξεις του άρθρου 288, [πρώτο εδάφιο,] σημείο 4, της οδηγίας [ΦΠΑ] επιβάλλουν τον προσδιορισμό συγκεκριμένης επαγγελματικής δραστηριότητας ως κύριας δραστηριότητας προκειμένου να διαπιστωθεί εάν η εκμίσθωση μπορεί να χαρακτηρισθεί ως πράξη που έχει παρεπόμενο χαρακτήρα και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, βάσει ποιων κριτηρίων μπορεί να προσδιορισθεί η εν λόγω κύρια δραστηριότητα, ή πρέπει οι ως άνω διατάξεις να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι το σύνολο των επαγγελματικών δραστηριοτήτων μέσω των οποίων αναπτύσσεται η οικονομική δραστηριότητα του εν λόγω φυσικού προσώπου αποτελεί “κύρια δραστηριότητα”;

2) Στην περίπτωση που το ακίνητο το οποίο έχει εκμισθώσει ένα φυσικό πρόσωπο σε τρίτους δεν προορίζεται και δεν χρησιμοποιείται για την άσκηση των λοιπών οικονομικών δραστηριοτήτων του εν λόγω προσώπου, μην καθιστώντας κατά τον τρόπο αυτόν δυνατή τη θεμελίωση σχέσεως μεταξύ του εκμισθωμένου ακινήτου και της ασκήσεως των διάφορων επαγγελμάτων του εν λόγω προσώπου, πρέπει να θεωρηθεί ότι οι διατάξεις του άρθρου 288, [πρώτο εδάφιο,] σημείο 4, της οδηγίας [ΦΠΑ] επιτρέπουν τον χαρακτηρισμό της εκμισθώσεως ως "πράξεως που έχει παρεπόμενο χαρακτήρα", με αποτέλεσμα να εξαιρείται η εν λόγω εκμίσθωση από τον υπολογισμό του κύκλου εργασιών που χρησιμεύει ως σημείο αναφοράς για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις;

3) Στην ως άνω περίπτωση του δεύτερου ερωτήματος, πρέπει να θεωρηθεί ότι ασκεί επιρροή για τον χαρακτηρισμό της πράξεως εκμισθώσεως ως "πράξεως που έχει παρεπόμενο χαρακτήρα" το γεγονός ότι αυτή πραγματοποιήθηκε υπέρ ενός τρίτου, νομικού προσώπου στο οποίο το φυσικό πρόσωπο έχει την ιδιότητα του εταίρου και διαχειριστή, και το οποίο νομικό πρόσωπο έχει την μόνιμη έδρα του στο επίμαχο ακίνητο και ασκεί επαγγελματική δραστηριότητα του ίδιου χαρακτήρα με την επαγγελματική δραστηριότητα του εν λόγω φυσικού προσώπου;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

26 Με τα προδικαστικά ερωτήματα, που πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 288, πρώτο εδάφιο, σημείο 4, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, όσον αφορά έναν υποκείμενο στον φόρο ως φυσικό πρόσωπο η οικονομική δραστηριότητα του οποίου συνίσταται στην άσκηση διαφόρων ελεύθερων επαγγελμάτων καθώς και στη μίσθωση ακινήτου, μια τέτοια μίσθωση συνιστά «πράξη που έχει παρεπόμενο χαρακτήρα» υπό την έννοια της διατάξεως αυτής για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος μικρών επιχειρήσεων.

27 Εισαγωγικώς, πρώτον, πρέπει να σημειωθεί ότι, το ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων βάσει των άρθρων 281 έως 294 της οδηγίας ΦΠΑ, ως εξαίρεση από το κοινό σύστημα της οδηγίας αυτής, πρέπει να ερμηνεύεται στενά και να εφαρμόζεται μόνο στο μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού του (πρβλ. απόφαση της 2ας Μαΐου 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

28 Δεύτερον, όσον αφορά τη μίσθωση ακινήτων, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι πρόκειται για οικονομική δραστηριότητα που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ, καθόσον η πράξη μισθώσεως πραγματοποιείται με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας (πρβλ. απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, σκέψη 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

29 Τρίτον, όπως τόνισε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 30 και 31 των προτάσεών της, η μίσθωση ακινήτου μπορεί να συνιστά «πράξη επί ακινήτων», κατά την έννοια του άρθρου 288, πρώτο εδάφιο, σημείο 4, της οδηγίας ΦΠΑ, μόνον εφόσον πρόκειται για πράξη απαλλασσόμενη από τον φόρο, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει υπό το πρίσμα του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', και παράγραφος 2, τελευταίο εδάφιο, της οδηγίας αυτής.

30 Λαμβανομένων υπόψη των ως άνω προκαταρκτικών παρατηρήσεων, πρέπει να σημειωθεί ότι, αφού το άρθρο 288, πρώτο εδάφιο, σημείο 4, της οδηγίας ΦΠΑ δεν περιλαμβάνει καμία παραπομπή στο δίκαιο των κρατών μελών, η «πράξη που έχει παρεπόμενο χαρακτήρα» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής είναι αυτοτελής έννοια του δικαίου της Ένωσης η οποία πρέπει να ερμηνεύεται κατά τρόπο ομοιόμορφο στο έδαφος της Ένωσης, ανεξαρτήτως του χαρακτηρισμού που δίδεται εντός των κρατών μελών, λαμβανομένου υπόψη όχι μόνον του γράμματος της ως άνω διατάξεως, αλλά και του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται, καθώς και του σκοπού τον οποίο επιδιώκει η διάταξη αυτή [πρβλ. απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2020, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Ναυτολόγηση των ναυτικών στον λιμένα του Ρότερνταμ), C-341/18, EU:C:2020:76, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

31 Όσον αφορά το γράμμα του άρθρου 288, πρώτο εδάφιο, σημείο 4, της οδηγίας ΦΠΑ, σημειώνεται ότι αυτό δεν διευκρινίζει τι πρέπει να νοείται ως «πράξη που έχει παρεπόμενο χαρακτήρα», έννοια η οποία εξάλλου δεν ορίζεται σε καμία από τις λοιπές διατάξεις της οδηγίας αυτής.

32 Όσον αφορά το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 288, πρώτο εδάφιο, σημείο 4, της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να γίνει μνεία του άρθρου 174, παράγραφος 2, στοιχείο β′, της οδηγίας αυτής το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 2, επιγραφόμενο «Αναλογία έκπτωσης», του τίτλου Χ, ο οποίος επιγράφεται «Εκπτώσεις», της εν λόγω οδηγίας, και το οποίο ορίζει ότι δεν λαμβάνονται υπόψη, για τον υπολογισμό της αναλογίας έκπτωσης, το ποσό του κύκλου εργασιών το οποίο αναφέρεται στις «παρεπόμενες πράξεις επί ακινήτων και στις παρεπόμενες χρηματοοικονομικές πράξεις».

33 Η τελευταία αυτή διάταξη αντιστοιχεί, κατ' ουσίαν, προς 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), με το οποίο ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να αποκλείσει από τον υπολογισμό της αναλογίας τον κύκλο εργασιών ο οποίος αφορά τις πράξεις που έχουν ασυνήθη χαρακτήρα σε σχέση με την τρέχουσα δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο (πρβλ. απόφαση της 6ης Μαρτίου 2008, Nordania Finans και BG Factoring, C-98/07, EU:C:2008:144, σκέψη 24).

34 Ειδικότερα, προκειμένου περί της ερμηνείας της «παρεπόμενης πράξεως» υπό την έννοια της διατάξεως αυτής, το Δικαστήριο παρέπεμψε στην αιτιολογική έκθεση της προτάσεως έκτης οδηγίας του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, που υποβλήθηκε από την Επιτροπή στο Συμβούλιο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στις 29 Ιουνίου 1973 [COM(73) 950 final] (*Bulletin des Communautés européennes*, συμπλήρωμα 11/73, σ. 20) (στο εξής: πρόταση έκτης οδηγίας). Κατά την εν λόγω αιτιολογική έκθεση, «[τ]α στοιχεία στα οποία αναφέρεται [το άρθρο 19, παράγραφος 2, της ως άνω προτάσεως] 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». Η ίδια αιτιολογική έκθεση διευκρινίζει ότι «[α]υτό 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 παρεμπίπτουσες ως προς τον συνολικό κύκλο εργασιών της επιχειρήσεως». Η ίδια αιτιολογική έκθεση διευκρινίζει ότι, «[ε]ξάλλου, οι πράξεις αυτές αποκλείονται μόνον εφόσον δεν εμπίπτουν στη συνήθη επαγγελματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο» (απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψη 30).

35 Πρέπει να σημειωθεί ότι το άρθρο 288, πρώτο εδάφιο, σημείο 4, της οδηγίας ΦΠΑ απηχεί τις ίδιες σκέψεις. Πράγματι, η διάταξη αυτή αντιστοιχεί προς το άρθρο 25, παράγραφος 2, της προτάσεως έκτης οδηγίας 77/388, που κατέστη το άρθρο 24, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας. Κατά την αιτιολογική έκθεση που συνοδεύει την πρόταση έκτης οδηγίας, «[η ως άνω διάταξη] προβλέπει τον τρόπο προσδιορισμού του κύκλου εργασιών που χρησιμεύει ως σημείο αναφοράς για την εφαρμογή απαλλαγών». Κατά την έκθεση αυτή, «[η διάταξη] αποκλείει τις πράξεις που έχουν ως επί το πλείστον περιστασιακό χαρακτήρα οι οποίες μπορούν να διαταράξουν, από το ένα έτος στο άλλο, τον όγκο του κύκλου εργασιών» και «αποκλείει επίσης τις πράξεις οι οποίες, όπως η εκχώρηση απαιτήσεων, δεν εκφράζουν τις πραγματικές διαστάσεις της επιχειρήσεως».

36 Ασφαλώς, σημειώνεται ότι υπάρχουν γλωσσικές αποδόσεις της οδηγίας ΦΠΑ, όπως αυτές στη βουλγαρική, τη γερμανική, την αγγλική, την κροατική, την ολλανδική και τη σλοβενική γλώσσα, που δεν χρησιμοποιούν τους ίδιους όρους «παρεπόμενες πράξεις» στο άρθρο 174, παράγραφος 2, και στο άρθρο 288, πρώτο εδάφιο, σημείο 4, της οδηγίας αυτής.

37 Ωστόσο, λαμβανομένων υπόψη των παρατηρήσεων που εκτίθενται στις σκέψεις 34 και 35 της παρούσας αποφάσεως, συνάγεται το συμπέρασμα ότι οι έννοιες που περιλαμβάνονται στις εν λόγω διατάξεις, μολονότι χρησιμοποιούνται σε διαφορετικό πλαίσιο, έχουν το ίδιο αντικείμενο.

38 Ειδικότερα, η έννοια της «πράξεως που έχει παρεπόμενο χαρακτήρα» προσδιορίζει ορισμένες πράξεις που δεν εμπίπτουν στη συνήθη επαγγελματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο.

39 Στο πλαίσιο του επίμαχου ειδικού καθεστώτος, ο χαρακτηρισμός μιας πράξεως ως πράξεως του υποκειμένου στον φόρο «που έχει παρεπόμενο χαρακτήρα» δεν απαιτεί να προσδιοριστεί ένα συστατικό στοιχείο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο ως το κύριο στοιχείο, όπως επίσης δεν απαιτεί η πράξη αυτή να συνδέεται με μια οποιαδήποτε άλλη οικονομική δραστηριότητα του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο. Η ως άνω έκφραση πρέπει να θεωρείται ως αυτοτελής έννοια.

40 Η ερμηνεία αυτή του άρθρου 288, πρώτο εδάφιο, σημείο 4, της οδηγίας ΦΠΑ επιρρωννύεται από τον σκοπό τον οποίο επιδιώκει το ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι το εν λόγω καθεστώς προβλέπει διοικητικές απλουστεύσεις που σκοπούν στην ενίσχυση της δημιουργίας μικρών επιχειρήσεων, της δραστηριότητας και της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων αυτών, καθώς και στη διατήρηση μιας εύλογης σχέσης μεταξύ των διοικητικών βαρών που προκαλεί ο φορολογικός έλεγχος και των χαμηλών φορολογικών εσόδων που αναμένεται να εισπραχθούν. Συνεπώς, σκοπός του ως άνω καθεστώτος είναι να απαλλάξει από τα διοικητικά αυτά βάρη τόσο τις μικρές επιχειρήσεις όσο και τις φορολογικές αρχές (αποφάσεις της 26ης Οκτωβρίου 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, σκέψεις 63 και 68, και της 2ας Μαΐου 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, σκέψη 37).

41 Εξ αυτού συνάγεται ότι, προκειμένου να εξασφαλιστεί η επίτευξη του σκοπού τον οποίο επιδιώκει το ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων, δεν συντρέχει λόγος να επιβάλλονται τέτοια διοικητικά βάρη για πράξεις που δεν εμπίπτουν στη συνήθη επαγγελματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο.

42 Είναι σημαντικό να υπομνησθεί ότι, σε σχέση με τις διατάξεις που περιλαμβάνονται σήμερα στο άρθρο 174, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μια οικονομική δραστηριότητα δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «παρεπόμενη» όταν, ιδίως, αποτελεί άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση της φορολογητέας δραστηριότητας της ενδιαφερομένης επιχειρήσεως (πρβλ. απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψη 31).

43 Σε άλλες καταστάσεις πλην αυτών που διαλαμβάνονται στην προηγούμενη σκέψη, το αποφασιστικό στοιχείο είναι το αν η πράξη επί ακινήτων διενεργήθηκε ή όχι στο πλαίσιο της συνήθους επαγγελματικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, περίσταση την οποία πρέπει να εξετάζουν οι φορολογικές αρχές και, ενδεχομένως, τα εθνικά δικαστήρια.

44 Συγκεκριμένα, οι φορολογικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τα στοιχεία που προσκομίζονται ενώπιόν τους, ιδίως τη φύση του οικείου ακινήτου, την προέλευση των πόρων με τους οποίους χρηματοδοτήθηκε η κτήση του ακινήτου αυτού και τη χρήση του.

45 Όσον αφορά την επίμαχη στην κύρια δίκη κατάσταση, από την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου προκύπτει ότι, όπως υπενθύμισε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 51 και 52 των προτάσεών της, αφενός, ως έδρα της δραστηριότητας του εκκαλούντος της κύριας δίκης ως διαχειριστή διαδικασιών αφερεγγυότητας δηλώνεται η διεύθυνση του εκμισθωμένου ακινήτου, του οποίου αυτός είναι συγκύριος. Αφετέρου, το ακίνητο αυτό, που περιλαμβάνει χώρους γραφείων, εκμισθώνεται από τον εκκαλούντα της κύριας δίκης σε νομικό πρόσωπο του οποίου ο ίδιος είναι εταίρος - διαχειριστής. Επιπλέον, το ως άνω νομικό πρόσωπο έχει την έδρα του στο εν λόγω ακίνητο και ασκεί δραστηριότητες της ίδιας φύσεως με εκείνες τις οποίες ασκεί ο εκκαλών της κύριας δίκης.

Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει αν οι περιστάσεις αυτές δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι η επίμαχη μίσθωση εμπίπτει στη συνήθη επαγγελματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο.

46 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 288, πρώτο εδάφιο, σημείο 4, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, όσον αφορά έναν υποκείμενο στον φόρο ως φυσικό πρόσωπο του οποίου η οικονομική δραστηριότητα συνίσταται στην άσκηση διαφόρων ελεύθερων επαγγελμάτων καθώς και στη μίσθωση ακινήτου, η μίσθωση αυτή δεν συνιστά «πράξη που έχει παρεπόμενο χαρακτήρα» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής όταν η εν λόγω πράξη διενεργείται στο πλαίσιο της συνήθους επαγγελματικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο.

Επί των δικαστικών εξόδων

47 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 (πέμπτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 288, πρώτο εδάφιο, σημείο 4, 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, έχει την έννοια ότι, όσον αφορά έναν υποκείμενο στον φόρο ως φυσικό πρόσωπο του οποίου η οικονομική δραστηριότητα συνίσταται στην άσκηση διαφόρων ελεύθερων επαγγελμάτων καθώς και στη μίσθωση ακινήτου, η μίσθωση αυτή δεν συνιστά «πράξη που έχει παρεπόμενο χαρακτήρα» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής όταν η εν λόγω πράξη διενεργείται στο πλαίσιο της συνήθους επαγγελματικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο.

(υπογραφές)