ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 11ης Ιουνίου 2009 *

Στην υπόθεση C-572/07,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, την οποία υπέβαλε το Krajský soud v Ústi nad Labem (Τσεχική Δημοκρατία), με απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2007, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Δεκεμβρίου 2007, στο πλαίσιο της δίκης

RLRE Tellmer Property sro

κατά

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. W. A. Timmermans, πρόεδρο τμήματος, J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (εισηγητή), P. Kūris και L. Bay Larsen, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η τσεχική.

γενική εισαγγελέας: V. Trstenjak
γραμματέας: K. Sztranc-Sławiczek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 6ης Νοεμβρίου 2008,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, εκπροσωπούμενη από την J. Janoušková,

— η RLRE Tellmer Property sro, εκπροσωπούμενη από τους R. Lančík και J. Rambousek,

— η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Smolek,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Κ. Γεωργιάδη και τις Σ. Αλεξανδρίου και Β. Καρρά,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου και τη M. Thomannová-Körnerová,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 9ης Δεκεμβρίου 2008,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 13, Β, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο δίκης με διαδίκους την RLRE Tellmer Property sro (στο εξής: RLRE Tellmer Property), αφενός, και τη Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (διεύθυνση οικονομικού του Ústí nad Labem), αφετέρου, σχετικά με το ζήτημα αν τα έξοδα καθαρισμού των κοινοχρήστων χώρων μισθωμένου ακινήτου απαλλάσσονται, όπως και η μίσθωση, από τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, υπόκεινται στον ΦΠΑ «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή».

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

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

Η πράξη αυτή δύναται να συνίσταται μεταξύ άλλων, σε:

— εκχώρηση άυλου αγαθού, το οποίο αντιπροσωπεύεται ή όχι από τίτλο,

— υποχρέωση προς παράλειψη ή ανοχή πράξεως ή καταστάσεως,

— εκτέλεση υπηρεσίας κατ’ επιταγήν της δημοσίας αρχής η επ’ ονόματι της η εις εκτέλεση νόμου.»

5 Το άρθρο 13, Β, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας, που υπάγεται στον τίτλο Χ ο οποίος τιτλοφορείται «Απαλλαγές», ορίζει:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[…]

β) τις μισθώσεις ακινήτων, εξαιρέσει:

1. των πράξεων παροχής καταλύματος, όπως ορίζονται από την νομοθεσία των κρατών μελών, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του ξενοδοχειακού τομέως ή άλλων τομέων παρεμφερούς χαρακτήρος, περιλαμβανομένης και της μισθώσεως κατασκηνώσεων διακοπών ή γηπέδων, διαρρυθμισμένων καταλλήλως για κατασκήνωση

2. των μισθώσεων χώρων για τη στάθμευση αυτοκινήτων

3. των μισθώσεων εργαλείων και μηχανημάτων μονίμως εγκατεστημένων

4. των μισθώσεων χρηματοθυρίδων.

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

Η εθνική νομοθεσία

6 Η επιβολή του ΦΠΑ στην Τσεχική Δημοκρατία ρυθμίζεται από τον νόμο 235/2004 περί φόρου προστιθεμένης αξίας. Το άρθρο 56, παράγραφος 4, του νόμου αυτού, που φέρει τον τίτλο «Πώληση και μίσθωση γηπέδων, κτηρίων, διαμερισμάτων και άλλων χώρων, μίσθωση λοιπών εγκαταστάσεων», ορίζει τα κάτωθι όσον αφορά την απαλλαγή από τον ΦΠΑ που ισχύει για τη μίσθωση ακινήτων:

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

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

7 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η RLRE Tellmer Property έχει στην κυριότητά της πολυκατοικίες τις οποίες εκμισθώνει. Επιπλέον του μισθώματος ζητεί από τους ενοίκους και ποσά που χρεώνονται χωριστά για τον καθαρισμό των κοινοχρήστων χώρων που πραγματοποιείται από τους φύλακες ακινήτων.

8 Η εφορία αφού έκρινε ότι η RLRE Tellmer Property είχε εφαρμόσει υπερβολική έκπτωση του ΦΠΑ για τα έξοδα καθαρισμού, αποφάσισε να αυξήσει τον ΦΠΑ που όφειλε η εταιρία για τον Μάιο του 2006 κατά 115 911 τσέχικες κορώνες (CZK) για έσοδα από εργασίες καθαρισμού.

9 Δεδομένου ότι η απόφαση της εφορίας του Litvínov της 20ής Σεπτεμβρίου 2006 επικυρώθηκε με απόφαση του Finanční ředitelství v Ústí nad Labem της 5ης Φεβρουαρίου 2007, η RLRE Tellmer Property άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

10 Η RLRE Tellmer Property υποστηρίζει ότι η μίσθωση διαμερισμάτων και οι συναφείς υπηρεσίες, όπως ο καθαρισμός των κοινοχρήστων χώρων, συνιστούν αδιάσπαστες υπηρεσίες που υπάγονται σε ενιαίο καθεστώς ΦΠΑ.

11 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς την ερμηνεία του εν προκειμένω εφαρμοστέου τόσο εθνικού όσο και κοινοτικού δικαίου. Διακρίνει δε τρεις πιθανές απαντήσεις στα ερωτήματα που ανακύπτουν στο πλαίσιο της κύριας δίκης.

12 Πρώτον, εφόσον οι ένοικοι έχουν τη δυνατότητα να συνάψουν ανεξάρτητη συμφωνία για τον καθαρισμό των κοινοχρήστων χώρων, η υπηρεσία αυτή δεν αποτελεί μέρος της μισθώσεως, η δε απαλλαγή της δεν έχει λόγο υπάρξεως. Δεύτερον, στο μέτρο που η απαλλαγή των εξόδων καθαρισμού των χώρων αυτών έχει ως αποτέλεσμα ότι μειώνει τις επιβαρύνσεις για την απόκτηση στέγης, η απαλλαγή των εξόδων αυτών μπορεί να θεωρηθεί ότι δικαιολογείται για λόγους κοινωνικού χαρακτήρα. Τρίτον, το αιτούν δικαστήριο δεν αποκλείει το ενδεχόμενο να αφήνεται το ζήτημα αυτό στην εκτίμηση των κρατών μελών.

13 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Krajský soud v Ústí nad Labem, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Μπορούν οι διατάξεις του άρθρου 6 […] και του άρθρου 13 […] της έκτης οδηγίας […] να ερμηνευθούν κατά την έννοια ότι η μίσθωση διαμερίσματος (ή και χώρων για άλλη χρήση πλην της κατοικίας), αφενός και ο καθαρισμός των κοινοχρήστων χώρων αφετέρου μπορούν να θεωρηθούν ως ανεξάρτητες η μία της άλλης διακριτές φορολογητέες συναλλαγές[;]

2) Αν, η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι αρνητική, […] το άρθρο [13, Β, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας] επιβάλλει, αποκλείει ή αφήνει στην κρίση του κράτους μέλους την επιβολή ΦΠΑ επί των εξόδων καθαρισμού των κοινοχρήστων χώρων μισθωμένης κατοικίας[;]»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

14 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, ενόψει εφαρμογής του άρθρου 13, Β, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας, ως προς τη σχέση μεταξύ της μισθώσεως ακινήτου και της υπηρεσίας καθαρισμού των κοινοχρήστων χώρων μισθωμένου ακινήτου. Ειδικότερα, ερωτά αν τα έξοδα καθαρισμού εμπίπτουν στη μίσθωση κατά την έννοια του άρθρου αυτού και έχουν συνεπώς την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τη μίσθωση ακινήτου, η οποία απαλλάσσεται του ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 13, Β, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας.

15 Συναφώς, υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι, κατά πάγια νομολογία, οι προβλεπόμενες στο άρθρο 13 της έκτης οδηγίας απαλλαγές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου και επιβάλλεται επομένως να τους δίδεται κοινοτικός ορισμός (βλ. απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2007, C-174/06, CO.GE.P., Συλλογή 2007, σ. I-9359, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

16 Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των απαλλαγών του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-150/99, Stockholm Lindöpark, Συλλογή 2001, σ. I-493, σκέψη 25, και της 8ης Δεκεμβρίου 2005, C-280/04, Jyske Finans, Συλλογή 2005, σ. I-10683, σκέψη 21 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

17 Δεύτερον, από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι κάθε πράξη πρέπει κατά κανόνα να θεωρείται χωριστή και ανεξάρτητη (βλ. απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2008, C-425/06, Part Service, Συλλογή 2008, σ. I-897, σκέψη 50 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

18 Εξάλλου σε ορισμένες περιπτώσεις, πλείονες παροχές υπηρεσιών, τυπικά διακριτές που μπορούν να παρασχεθούν χωριστά και, ως εκ τούτου, να φορολογηθούν ή να απαλλαγούν του φόρου αυτοτελώς, πρέπει να θεωρούνται ως ενιαία πράξη, όταν δεν είναι ανεξάρτητες. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, οσάκις διαπιστώνεται ότι ένα ή περισσότερα στοιχεία συνιστούν την κύρια παροχή, ενώ το άλλο ή τα άλλα στοιχεία συνιστούν μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές, οι οποίες, από πλευράς φορολογίας, ακολουθούν την τύχη της κύριας παροχής. Ειδικότερα, μια παροχή πρέπει να θεωρηθεί ως παρεπόμενη κύριας παροχής, οσάκις δεν συνιστά αφ' εαυτής σκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες (προαναφερθείσα απόφαση Part Service, σκέψεις 51 και 52 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

19 Επιπλέον, μπορεί επίσης να θεωρηθεί ότι πρόκειται για ενιαία παροχή όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία υπηρεσίας που παρέσχε ο υποκείμενος στον φόρο συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μόνο μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή (προαναφερθείσα απόφαση Part Service, σκέψη 53).

20 Υπενθυμίζεται εξ αρχής ότι η μίσθωση ακινήτων, κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, συνίσταται, κατ' ουσίαν, στο γεγονός ότι ο εκμισθωτής παραχωρεί στον μισθωτή, για ορισμένη διάρκεια και έναντι αντιπαροχής, το δικαίωμα να κατέχει το ακίνητο ως εάν ήταν κύριος αυτού και να αποκλείει κάθε άλλο πρόσωπο από την άσκηση του δικαιώματος αυτού (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 4ης Οκτωβρίου 2001, C-326/99, «Goed Wonen», Συλλογή 2001, σ. I-6831, σκέψη 55 της 9ης Οκτωβρίου 2001, C-409/98, Mirror Group, Συλλογή 2001, σ. I-7175, σκέψη 31 της 8ης Μαΐου 2003, C-269/00, Seeling, Συλλογή 2003, σ. I-4101, σκέψη 49, και της 18ης Νοεμβρίου 2004, C-284/03, Temco Europe, Συλλογή 2004, σ. I-11237, σκέψη 19).

21 Επομένως, καίτοι οι υπηρεσίες καθαρισμού των κοινοχρήστων χώρων του ακινήτου συνοδεύουν τη χρήση του μισθίου, δεν εμπίπτουν κατ' ανάγκη στον ορισμό της μισθώσεως κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας.

22 Εξάλλου, η υπηρεσία καθαρισμού των κοινοχρήστων χώρων ενός ακινήτου μπορεί να παρασχεθεί με διαφόρους τρόπους και συγκεκριμένα από τρίτον που χρεώνει την υπηρεσία αυτή απευθείας στους ενοίκους ή από τον εκμισθωτή που χρησιμοποιεί προς τούτο το δικό του προσωπικό ή καταφεύγει σε επιχείρηση καθαρισμού.

23 Σημειωτέον ότι εν προκειμένω η RLRE Tellmer Property χρεώνει τις υπηρεσίες καθαρισμού στους ενοίκους χωριστά από το μίσθωμα.

24 Συνεπώς, οσάκις η μίσθωση των διαμερισμάτων και ο καθαρισμός των κοινοχρήστων χώρων ακινήτου μπορούν, υπό τις περιστάσεις της κύριας υπόθεσης, να χωριστούν η μεν από τον δε, η μίσθωση και ο καθαρισμός δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι συναποτελούν ενιαία παροχή κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου.

25 Βάσει των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι για την εφαρμογή του άρθρου 13, Β, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας η μίσθωση ακινήτου και η υπηρεσία καθαρισμού των κοινοχρήστων χώρων του πρέπει να θεωρηθούν, υπό τις περιστάσεις της κύριας δίκης, ως αυτοτελείς πράξεις που μπορούν να χωριστούν η μία από την άλλη και συνεπώς η υπηρεσία αυτή δεν εμπίπτει στην εν λόγω διάταξη.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

26 Κατόπιν της απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο.

Επί των δικαστικών εξόδων

27 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

Για την εφαρμογή του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, η μίσθωση ακινήτου και η υπηρεσία καθαρισμού των κοινοχρήστων χώρων του πρέπει να θεωρηθούν, υπό τις περιστάσεις της κύριας δίκης, ως αυτοτελείς πράξεις που μπορούν να χωριστούν η μία από την άλλη και συνεπώς η υπηρεσία αυτή δεν εμπίπτει στην εν λόγω διάταξη.

(υπογραφές)