# ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 6ης Φεβρουαρίου 1997 *

Στην υπόθεση C-247/95,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

**Finanzamt Augsburg-Stadt**

και

**Marktgemeinde Welden,**

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφοι 1, 2 και 5, και του άρθρου 13, Β και Γ, 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),

## ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους G. F. Mancini, πρόεδρο τμήματος, J. L. Murray, K. N. Κακούρη, P. J. G. Kapteyn και H. Ragnemalm (εισηγητή), δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: A. La Pergola
γραμματέας: R. Grass

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— το Finanzamt Augsburg-Stadt, εκπροσωπούμενο από τον Alto Schwarz, leitender Regierungsdirektor, Amtvorsteher,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Jürgen Grunwald, νομικό σύμβουλο,

έχοντας υπόψη την έκθεση του εισηγητή δικαστή,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 24ης Οκτωβρίου 1996,

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

1 Με διάταξη της 21ης Μαρτίου 1995, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Ιουλίου 1995, το Bundesfinanzhof υπέβαλε στο Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφοι 1, 2 και 5, και του άρθρου 13, Β και Γ, 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 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Finanzamt Augsburg-Stadt και της Marktgemeinde Welden (γερμανικού οργανισμού τοπικής αυτοδιοικήσεως, στο εξής: οργανισμός τοπικής αυτοδιοικήσεως), αναφορικά με την ιδιότητά του του υποκειμένου στο σύστημα φόρου ΦΠΑ.

3 Το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας ορίζει τον υποκείμενο στον φόρο. Όσον αφορά τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, η παράγραφος 5 ορίζει:

«Τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις, τις οποίες πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία, έστω και αν, επ' ευκαιρία αυτών των δραστηριοτήτων ή πράξεων, εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές η άλλες επιβαρύνσεις.

Εντούτοις, όταν πραγματοποιούν τέτοιες δραστηριότητες ή πράξεις, πρέπει να θεωρούνται ως υποκείμενοι σε φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή τους στον φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού.

Οπωσδήποτε, οι προαναφερθέντες οργανισμοί θεωρούνται ως υποκείμενοι σε φόρο, ιδίως για τις πράξεις, που απαριθμούνται στο παράρτημα Δ, και κατά το μέτρο που οι πράξεις αυτές δεν είναι αμελητέες.

Τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ως δραστηριότητες δημοσίας αρχής τις δραστηριότητες των προαναφερθέντων οργανισμών, που απαλλάσσονται δυνάμει των άρθρων 13 και 28.»

4 Το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι ορισμένες δραστηριότητες ή πράξεις απαλλάσσονται από τον φόρο. Μεταξύ αυτών των δραστηριοτήτων ή πράξεων, το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', συγκαταλέγει τη μίσθωση ακινήτων, εξαιρουμένων ορισμένων πράξεων τις οποίες δεν αφορά η παρούσα υπόθεση.

5 Ωστόσο, στο άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας ορίζεται ότι τα κράτη μέλη δύνανται να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα να επιλέγουν τη φορολόγηση της μισθώσεως ακινήτων.

6 Κατά το άρθρο 4, σημείο 12, του Umsatzsteuergesetz του 1980 (γερμανικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), η μίσθωση ακινήτων απαλλάσσεται, καταρχήν, από τον φόρο κύκλου εργασιών.

7 Κατά το άρθρο 9 του UStG, ο επιχειρηματίας έχει τη δυνατότητα να θεωρήσει ένα κύκλο εργασιών μη υποκείμενο στον φόρο, δυνάμει, μεταξύ άλλων, του άρθρου 4, σημείο 12, του ιδίου νόμου, ως να υπέκειτο στον φόρο, όταν ο κύκλος εργασιών πραγματοποιείται σε σχέση με άλλον επιχειρηματία για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του.

8 «Επιχειρηματίας» κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, του UStG είναι «όποιος ασκεί ανεξάρτητη βιομηχανική, εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα». Κατά την παράγραφο 3 της εν λόγω διατάξεως, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ασκούν μια τέτοια δραστηριότητα μόνο στο πλαίσιο των εχόντων βιομηχανικό ή εμπορικό χαρακτήρα ιδρυμάτων τους ή των γεωργικών και δασοκομικών εκμεταλλεύσεών τους.

9 Από τη δικογραφία της κύριας δίκης προκύπτει ότι ο οργανισμός τοπικής αυτοδιοικήσεως προέβη στην κατασκευή ενός νέου κτιρίου, οι χώροι του οποίου εκμισθώθηκαν, από τον ίδιο τον οργανισμό τοπικής αυτοδιοικήσεως, σε μια ζυθοποιία, η οποία τους χρησιμοποίησε ως ζυθεστιατόριο. Ο οργανισμός τοπικής αυτοδιοικήσεως δεν παρέσχε τον εξοπλισμό του ζυθεστιατορίου, όπως τις εστίες, τις μηχανές, τους απορροφητήρες, τα έπιπλα και τα σκεύη.

10 Σύμφωνα με το άρθρο 9 του UStG, ο οργανισμός τοπικής αυτοδιοικήσεως παραιτήθηκε από το δικαίωμα απαλλαγής των μισθωμάτων, που προβλέπει το άρθρο 4, σημείο 12, του εν λόγω νόμου, και δήλωσε ως προκαταβληθέντα φόρο τον φόρο κύκλου εργασιών που βάρυνε τις δαπάνες κατασκευής του ακινήτου.

11 Η φορολογική αρχή, το Finanzamt Augsburg-Stadt, δεν δέχθηκε την παραίτηση του οργανισμού τοπικής αυτοδιοικήσεως, κρίνοντας ότι η μίσθωση χώρων του νέου κτιρίου για ζυθεστιατόριο δεν συνιστά δραστηριότητα βιομηχανικού ή εμπορικού χαρακτήρα, διότι δεν είχε εκμισθωθεί παράλληλα ο απαραίτητος για τη λειτουργία του εξοπλισμός. Εφόσον ο οργανισμός τοπικής αυτοδιοικήσεως δεν ενήργησε ως επιχειρηματίας, δεν μπορούσε να θεωρηθεί ως υποκείμενος στο σύστημα του ΦΠΑ.

12 Ο οργανισμός τοπικής αυτοδιοικήσεως άσκησε, κατόπιν αυτού, προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Finanzgericht, το οποίο δέχθηκε την προσφυγή, στηριζόμενο στην ακόλουθη συλλογιστική. Σύμφωνα με κρατούσα στη Γερμανία άποψη, η μίσθωση καταστήματος εξομοιώνεται με δραστηριότητα έχουσα βιομηχανικό ή εμπορικό χαρακτήρα μόνον όταν ο εκμισθωτής παρέχει τον εξοπλισμό, στην περίπτωση που το απαιτούν οι εγκαταστάσεις, και παρέχει στον μισθωτή τη δυνατότητα να τον χρησιμοποιεί. Διαφορετικά πρόκειται για διαχείριση περιουσιακών στοιχείων. Ωστόσο, από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι ένας οργανισμός δημοσίου δικαίου δεν έχει την ιδιότητα του επιχειρηματία μόνον όταν αυτός ενεργεί στο πλαίσιο της δημόσιας εξουσίας. Δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση ο οργανισμός τοπικής αυτοδιοικήσεως δεν ενήργησε έναντι του μισθωτή ως δημόσια αρχή, αλλά ως ιδιώτης διαχειριστής, το Finanzgericht κρίνει ότι έχει την ιδιότητα του επιχειρηματία και ότι μπορεί απευθείας να επικαλεστεί τις διατάξεις της έκτης οδηγίας.

13 Το Finanzamt Augsburg-Stadt άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof, το οποίο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα τρία προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Επιτρέπει το άρθρο 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ στα κράτη μέλη να θεωρούν απαλλασσόμενες από τον φόρο δραστηριότητες οργανισμών δημοσίου δικαίου, οι οποίοι ωστόσο μπορούν να επιλέξουν υπέρ της υπαγωγής αυτών των δραστηριοτήτων στον φόρο, ως δραστηριότητες που εμπίπτουν στο πεδίο ασκήσεως δημόσιας εξουσίας, μολονότι ασκούνται υπό τις ίδιες νομικές προϋποθέσεις και κατά τον ίδιο τρόπο με τους ιδιώτες επιχειρηματίες;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: Μπορεί το δικαίωμα επιλογής υπέρ της υπαγωγής στον φόρο, κατά το άρθρο 13, μέρος Γ, παράγραφος 2, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, να περιοριστεί, υπό την έννοια ότι δραστηριότητες εμπίπτουσες στο άρθρο 13, μέρος Γ, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ να μπορούν μόνον υπό ορισμένες προϋποθέσεις να θεωρηθούν ως επιχειρηματικές δραστηριότητες όταν ασκούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου;

3) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως και σε αυτό το ερώτημα: Μπορεί οργανισμός δημοσίου δικαίου να επικαλεστεί απευθείας το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, σε συνδυασμό με την παράγραφο 5, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, προκειμένου να αντιταχθεί στην εφαρμογή διατάξεως της εθνικής νομοθεσίας, όταν η εφαρμογή αυτής της διατάξεως της οδηγίας, μολονότι έμμεσα, έχει ευεργετικές συνέπειες, λόγω της εκπτώσεως του προκαταβληθέντος φόρου, ενώ κατά τα λοιπά έχει αρνητικές συνέπειες;»

**Επί του πρώτου ερωτήματος**

14 Η Επιτροπή παρατηρεί ότι το άρθρο 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να αντιμετωπίζουν

ορισμένους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, οι οποίοι κατά το σύστημα της εν λόγω οδηγίας θα έπρεπε να θεωρούνται ως καταρχήν υποκείμενοι στον φόρο, ως μη υποκειμένους στον φόρο, όταν οι δραστηριότητές τους απαλλάσσονται από τον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 13 της εν λόγω οδηγίας. Αμφότερες οι λύσεις, δηλαδή η μη αναγνώριση στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο ή αναγνώριση της ιδιότητάς τους αυτής και η απαλλαγή τους από τον φόρο, καταλήγουν στο ίδιο αποτέλεσμα.

15 Ωστόσο, ως διάταξη εισάγουσα εξαίρεση από το καταρχήν σύστημα της έκτης οδηγίας, το άρθρο 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, πρέπει, κατά την Επιτροπή, να ερμηνεύεται συσταλτικώς και να εφαρμόζεται στις απαλλασσόμενες βάσει του άρθρου 13 δραστηριότητες μόνον εφόσον, κατά τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου, αυτές συνδέονται σαφώς με τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

16 Συνεπώς, η Επιτροπή φρονεί ότι δεν επιτρέπεται στα κράτη μέλη, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, να αποκλείουν από τον φόρο τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου για δραστηριότητες οι οποίες, όπως η μίσθωση ακινήτων, δεν πληρούν τον όρο που εκτέθηκε στην προηγούμενη σκέψη.

17 Επιβάλλεται σχετικώς να τονιστεί ότι οι δραστηριότητες που ασκούνται υπό την ιδιότητα της δημόσιας εξουσίας, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, είναι εκείνες που επιτελούν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου στο πλαίσιο του ιδιαίτερου νομικού καθεστώτος που ισχύει γι' αυτούς, αποκλειομένων των δραστηριοτήτων εκείνων τις οποίες ασκούν υπό τις ίδιες νομικές προϋποθέσεις με τους ιδιώτες επιχειρηματίες (αποφάσεις της 17ης Οκτωβρίου 1989, 231/87 και 129/88, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda κ.λπ., Συλλογή 1989, σ. 3233, και της 15ης Μαΐου 1990, C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ., Συλλογή 1990, σ. I-1869, σκέψη 8).

18 Στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν προκύπτει από τη δικογραφία ότι ο οργανισμός τοπικής αυτοδιοικήσεως ενήργησε ως δημόσια εξουσία, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Αντιθέτως, προκύπτει ότι η μίσθωση έγινε υπό τις ίδιες νομικές προϋποθέσεις στις οποίες υπόκεινται οι ιδιώτες επιχειρηματίες. Συνεπώς, δεν μπορεί να αποκλεισθεί, βάσει αυτής της διατάξεως, η ιδιότητα του οργανισμού τοπικής αυτοδιοικήσεως να είναι υποκείμενος στον φόρο.

19 Πάντως, πρέπει να υπομνησθεί το άρθρο 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, της οδηγίας, το οποίο, εκτός από τις μη υποκείμενες στον φόρο δυνάμει του πρώτου εδαφίου αυτής της διατάξεως δραστηριότητες των οργανισμών δημοσίου δικαίου, παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να θεωρούν ως δραστηριότητες δημόσιας εξουσίας εκείνες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 13 της εν λόγω οδηγίας και, κατά συνέπεια, να αποκλείουν από τον φόρο, για τις εν λόγω δραστηριότητες, τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

20 Δεδομένου ότι το άρθρο 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν προβαίνει σε καμία διάκριση μεταξύ αυτών των δραστηριοτήτων, επιτρέπεται στα κράτη μέλη να αποκλείουν από την υπαγωγή στον φόρο τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου οι οποίοι ασκούν δραστηριότητες απαλλασσόμενες κατά την έννοια του άρθρου 13 της οδηγίας, ακόμα και όταν αυτές ασκούνται κατά τρόπο ανάλογο προς τις δραστηριότητες του ιδιώτη επιχειρηματία.

21 Κατά το μέτρο που ένας οργανισμός δημοσίου δικαίου θεωρείται, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, ως έχων ασκήσει δραστηριότητα ως δημόσια εξουσία, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει αν πληρούνται οι όροι του δευτέρου εδαφίου αυτής της διατάξεως.

22 Συνεπώς, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεωρούν ότι οι απαριθμούμενες στο άρθρο 13 της οδηγίας δραστηριότητες ασκούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου υπό την ιδιότητά τους ως δημοσίων αρχών, έστω και αν ασκούνται κατά τρόπο ανάλογο προς τις δραστηριότητες του ιδιώτη επιχειρηματία.

**Επί του δευτέρου και τρίτου ερωτήματος**

23 Δεδομένου ότι το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα υποβλήθηκαν για την περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η εξέτασή τους.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

24 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που κατέθεσε παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. 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.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 21ης Μαρτίου 1995 το Bundesfinanzhof, αποφαίνεται:

**Το άρθρο 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, 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 επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεωρούν ότι οι απαριθμούμενες στο άρθρο 13 της οδηγίας δραστηριότητες ασκούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου υπό την ιδιότητά τους ως δημοσίων αρχών, έστω και αν ασκούνται κατά τρόπο ανάλογο προς τις δραστηριότητες του ιδιώτη επιχειρηματία.**

Mancini Murray Κακούρης

Kapteyn Ragnemalm

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 6 Φεβρουαρίου 1997.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

G. F. Mancini