ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 4ης Ιουνίου 2009 *

Στην υπόθεση C-102/08,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2007, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Μαρτίου 2008, στο πλαίσιο της δίκης

Finanzamt Düsseldorf-Süd

κατά

SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka και A. Arabadjiev (εισηγητή), δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: M. Poiares Maduro
γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 21ης Ιανουαρίου 2009,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG, εκπροσωπούμενη από τον U. Prinz, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, και τον A. Cordewener, Rechtsanwalt,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma και C. Blaschke,

— η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τους D. O'Hagan και M. MacGrath, καθώς και από τον N. Travers, BL,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 5, δεύτερο και 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Finanzamt Düsseldorf-Süd (φορολογικής αρχής του Düsseldorf-Süd, στο εξής: Finanzamt) και της SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co Objekt Offenbach KG (στο εξής: Salix), με αντικείμενο το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), ο οποίος καταβλήθηκε επί των εισροών στο πλαίσιο κατασκευής ενός κτιρίου που εν συνεχεία εκμισθώθηκε σε έναν οργανισμό δημοσίου δικαίου ο οποίος, με τη σειρά του, το υπεκμίσθωσε εν μέρει για μακρά διάρκεια σε τρίτους υποκειμένους στον ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Σύμφωνα με το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, στον ΦΠΑ υπόκεινται «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».

4 Το άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«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 ή άλλες επιβαρύνσεις.

Εν τούτοις, 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 Δικαστήριο, 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.»

5 Σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν «τις μισθώσεις ακινήτων, εξαιρέσει: […] των μισθώσεων χώρων για τη στάθμευση αυτοκινήτων».

6 Το άρθρο 13, Γ, της οδηγίας αυτής επιφυλάσσει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο, στις περιπτώσεις μισθώσεως ακινήτων, το δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως και τους επιτρέπει τόσο να περιορίζουν την έκταση του δικαιώματος επιλογής όσο και να καθορίζουν τον τρόπο ασκήσεώς του.

Η εθνική νομοθεσία

7 Το άρθρο 2, παράγραφοι 1 και 3, του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών του 1993 [Umsatzsteuergesetz 1993, *BGBl.* 1993 I, σ. 565], όπως ίσχυε το 1995 (στο εξής: UStG), είχε ως εξής:

«1. Επιχειρηματίας είναι όποιος ασκεί ανεξάρτητη βιομηχανική, εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα. Η επιχείρηση περιλαμβάνει το σύνολο της βιομηχανικής, εμπορικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας του επιχειρηματία. Ως βιομηχανική, εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα νοείται οποιαδήποτε διαρκής δραστηριότητα προς επίτευξη εσόδων, ακόμη και εάν ελλείπει η πρόθεση επιτεύξεως κέρδους ή εάν μία ένωση προσώπων ασκεί τις δραστηριότητές της μόνον έναντι των μελών της.

[…]

3. Νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ασκούν εμπορικές, βιομηχανικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες μόνο στο πλαίσιο των επιχειρήσεων ή μόνιμων εγκαταστάσεών τους που έχουν εμπορικό, βιομηχανικό ή επαγγελματικό χαρακτήρα (άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 6, και άρθρο 4, του Körperschaftsteuergesetz) και των γεωργικών ή δασοκομικών εργασιών τους […].»

8 Το άρθρο 4, παράγραφος 12, στοιχείο α', του UStG προέβλεπε ότι, μεταξύ των κύκλων εργασιών του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 3, του UStG, απαλλάσσονται «η εκμίσθωση των αστικών και αγροτικών ακινήτων, των τίτλων επί των οποίων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του αστικού δικαίου περί ακινήτων και των κυριαρχικών δικαιωμάτων του Δημοσίου που αφορούν τις χρήσεις οικοπέδων».

9 Σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 1, του UStG, «ο επιχειρηματίας μπορεί να θεωρήσει ως φορολογητέα μια πράξη η οποία απαλλάσσεται του φόρου κατά το άρθρο 4, […] σημείο 12 […], όταν η πράξη διενεργήθηκε για άλλον επιχειρηματία και για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του».

10 Δυνάμει του άρθρου 9, παράγραφος 2, του UStG, παραίτηση από τη φορολογική απαλλαγή επιτρεπόταν «μόνον καθόσον ο λήπτης της παροχής χρησιμοποιεί ή σκοπεύει να χρησιμοποιήσει το ακίνητο αποκλειστικώς για πράξεις που δεν αποκλείουν την έκπτωση του φόρου επί των εισροών. Στον επιχειρηματία απόκειται να αποδείξει την τήρηση των προϋποθέσεων αυτών».

11 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 6, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991 I, σ. 637), όπως ίσχυε το 1995 (στο εξής: KStG), προέβλεπε ότι η «επιχείρηση ή μόνιμη εγκατάσταση βιομηχανικού ή εμπορικού χαρακτήρα» ενός νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου που έχει τη διοίκηση ή την έδρα του στην ημεδαπή υπόκειται απεριορίστως στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων.

12 Το άρθρο 14 του KStG όριζε τα εξής:

«1. Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 6, ως επιχείρηση ή μόνιμη εγκατάσταση βιομηχανικού ή εμπορικού χαρακτήρα ενός νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου νοείται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 5, κάθε φορέας που αναπτύσσει μια διαρκή οικονομική δραστηριότητα προς επίτευξη εσόδων, εκτός του πεδίου των γεωργικών ή δασοκομικών δραστηριοτήτων, και που έχει προεξέχοντα οικονομικό χαρακτήρα στο πλαίσιο της όλης λειτουργίας του νομικού προσώπου. Δεν είναι αναγκαίο να επιδιώκεται κερδοσκοπικός σκοπός ή να υπάρχει συμμετοχή στις εν γένει οικονομικές συναλλαγές.

2. Μια επιχείρηση ή μόνιμη εγκατάσταση βιομηχανικού ή εμπορικού χαρακτήρα υπόκειται επίσης απεριορίστως στον φόρο, εάν είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου.

[…]

4. Ως αναγόμενη σε επιχείρηση ή μόνιμη εγκατάσταση βιομηχανικού ή εμπορικού χαρακτήρα θεωρείται η εκμίσθωσή της.

5. Στις επιχειρήσεις βιομηχανικού ή εμπορικού χαρακτήρα δεν καταλέγονται όσες ασκούν κυρίως δημόσια εξουσία (επιχειρηματικοί φορείς δημόσιας εξουσίας). Για να γίνει δεκτό ότι πρόκειται για επιχειρηματικό φορέα δημόσιας εξουσίας δεν αρκεί η ύπαρξη εξουσίας καταναγκασμού ή μονοπωλιακών δικαιωμάτων.»

13 Από την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, κατά το καθεστώς της φορολογίας επιχειρήσεων, η μακράς διαρκείας εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας θεωρείται ότι δεν εμπίπτει στις δραστηριότητες μιας «επιχείρησης ή μόνιμης εγκατάστασης βιομηχανικού ή εμπορικού χαρακτήρα». Η εκτίμηση αυτή, κατά μια άποψη, απορρέει από το πλάσμα δικαίου του άρθρου 4, παράγραφος 4, του KStG και, κατ' άλλη άποψη, από το άρθρο 14 του φορολογικού κώδικα του 1977 (Abgabenordnung 1977), όπως ίσχυε το 1995 (στο εξής: AO).

14 Το άρθρο 14 του AO προέβλεπε ότι «η εμπορική εκμετάλλευση αποτελεί μόνιμη ανεξάρτητη δραστηριότητα που παρέχει τη δυνατότητα αποκόμισης κερδών ή λοιπών οικονομικών πλεονεκτημάτων και η οποία υπερβαίνει το πλαίσιο της απλής διαχείρισης περιουσίας. Δεν απαιτείται πρόθεση αποκομίσεως κέρδους. Κατά γενικό κανόνα, υφίσταται διαχείριση περιουσίας οσάκις μια περιουσία χρησιμοποιείται για κερδοσκοπικό σκοπό, για παράδειγμα όταν μια περιουσία που συνίσταται σε κινητές αξίες επενδύεται και αποφέρει τόκους ή όταν μια περιουσία συνιστάμενη σε ακίνητα εκμισθώνεται ή αγρομισθώνεται.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

15 Στις 20 Μαρτίου 1995, η Salix, εταιρία μισθώσεως ακινήτων, συνήψε μια «σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως ακινήτου» με το Industrie- und Handelskammer Offenbach (βιομηχανικό και εμπορικό επιμελητήριο του Offenbach, στο εξής: IHK), έναν οργανισμό δημοσίου δικαίου. Με τη σύμβαση αυτή, η Salix ανέλαβε την υποχρέωση να παραδώσει στο IHK, λόγω μίσθωσης, ένα υπό κατασκευή κτίριο για διοικητικές υπηρεσίες, με υπόγειο χώρο στάθμευσης, για διάρκεια μισθώσεως 27 ετών.

16 Εντός του ίδιου έτους, η Salix αποπεράτωσε το εν λόγω κτίριο και το παρέδωσε στο IHK. Το IHK διέθεσε ένα μέρος των γραφείων προς ιδιόχρηση και υπεκμίσθωσε για μακρά διάρκεια τα εναπομείναντα γραφεία σε τρίτους υποκειμένους στον φόρο κύκλου εργασιών. Ως προς τον υπόγειο χώρο στάθμευσης, το IHK διατήρησε επίσης προς ιδιόχρηση ορισμένες από τις θέσεις στάθμευσης, υπεκμίσθωσε για μακρά διάρκεια ένα άλλο μέρος αυτών στους μισθωτές των γραφείων, τις δε υπόλοιπες τις διέθεσε έναντι αντιπαροχής για σύντομο χρονικό διάστημα σε πρόσωπα που δεν είχαν σχέση με το κτίριο.

17 Η Salix, προκειμένου να αποκτήσει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που κατέβαλε επί των εισροών στο πλαίσιο κατασκευής του κτιρίου και που αφορούσε το μέρος του ακινήτου που υπεκμισθώθηκε στο ΙΗΚ, παραιτήθηκε, κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, του UStG, από την απαλλαγή από τον φόρο κύκλου εργασιών για τις πράξεις της εκμισθώσεως κατά το άρθρο 4, σημείο 12, στοιχείο α', του UStG. Η Salix θεώρησε ότι η παραίτηση αυτή της παρέχει το δικαίωμα για την εν λόγω απαλλαγή, καθόσον εκμισθώνει το κτίριο για τις ανάγκες της επιχειρήσεως άλλου επιχειρηματία, ήτοι του ΙΗΚ, που δικαιούται εξάλλου εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών λόγω της χρήσεως που εν μέρει αφορούν οι πράξεις του.

18 Ωστόσο, στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργήθηκε στην επιχείρηση της Salix, ο ελεγκτής αρνήθηκε ν' αναγνωρίσει το δικαίωμα εκπτώσεως όσον αφορά το μέρος του ακινήτου που υπεκμισθώθηκε για μακρά διάρκεια για τον λόγο ότι το ΙΗΚ, προβαίνοντας στην υπεκμίσθωση αυτή, δεν ενήργησε ως «επιχειρηματίας» υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, του UStG.

19 Συναφώς, ο ελεγκτής επισήμανε ότι, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, του UStG, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου μπορούν να ενεργούν ως επιχειρηματίες μόνο στο πλαίσιο «επιχείρησης ή μόνιμης εγκατάστασης βιομηχανικού ή εμπορικού χαρακτήρα», όπως ορίζεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 6, και στο άρθρο 4, του KStG.

20 Σύμφωνα με τον ελεγκτή, μόνον η εκμίσθωση για σύντομη διάρκεια μπορεί να θεωρηθεί ως δραστηριότητα ασκούμενη στο πλαίσιο «επιχείρησης ή μόνιμης εγκατάστασης βιομηχανικού ή εμπορικού χαρακτήρα» κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ενώ η μακράς διαρκείας εκμίσθωση δεν εμπίπτει στη δραστηριότητα αυτή, καθόσον αποτελεί απλώς «διαχείριση περιουσίας».

21 Κατά συνέπεια, η Finanzamt εξέδωσε, στις 20 Απριλίου 2001, μια τροποποιητική απόφαση επιβολής φόρου για το 1995 με την οποία αρνήθηκε την αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που κατέβαλε η Salix επί των εισροών στο πλαίσιο κατασκευής του κτιρίου και που αφορούσε το μέρος του ακινήτου που υπεκμισθώθηκε για μακρά διάρκεια στο ΙΗΚ.

22 Οι αρμόδιες για τη φορολόγηση του ΙΗΚ φορολογικές αρχές δεν συμμερίστηκαν πάντως την άποψη αυτή. Οι αρχές αυτές ενέμειναν στο ότι το ΙΗΚ ενήργησε ως επιχειρηματίας ως προς το σύνολο των σχετικών με την υπεκμίσθωση δραστηριοτήτων του και ότι επίσης η παραίτηση του ΙΗΚ από τη φορολογική απαλλαγή για τις δραστηριότητες αυτές ήταν νόμιμη.

23 Η Salix, μετά την απόρριψη της διοικητικής ενστάσεώς της κατά της τροποποιητικής αποφάσεως επιβολής φόρου, άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Düsseldorf (φορολογικό δικαστήριο του Düsseldorf).

24 Το Finanzgericht Düsseldorf δέχτηκε την προσφυγή της Salix. Αν και έκρινε ότι, κατά το γερμανικό φορολογικό δίκαιο, το ΙΗΚ δεν ενήργησε ως επιχειρηματίας όσον αφορά τις πράξεις υπεκμίσθωσης μακράς διαρκείας, παρά ταύτα το Finanzgericht Düsseldorf κατέληξε ότι, εν προκειμένω, το ΙΗΚ πρέπει να θεωρηθεί ότι ενήργησε ως υποκείμενο στον φόρο και, ως εκ τούτου, ως «επιχειρηματίας», βάσει ερμηνείας του εθνικού δικαίου σύμφωνης με το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο και τέταρτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

25 Το Finanzgericht Düsseldorf έκρινε ότι το γεγονός ότι δεν αναγνωρίστηκε στο ΙΗΚ η ιδιότητα του επιχειρηματία, στο μέτρο που του στερεί τη δυνατότητα να επιλέξει την υπαγωγή στον φόρο και, κατά συνέπεια, να εκπέσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε επί των εισροών, έχει ως συνέπεια να περιέρχεται το ΙΗΚ σε μειονεκτική θέση σε σχέση με τις ανταγωνίστριες ιδιωτικές επιχειρήσεις στις σχετικές αγορές. Τούτο όμως μπορεί να δημιουργήσει «σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού» στην πρόληψη των οποίων αποβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο.

26 Η Finanzamt άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof, ζητώντας να αναιρεθεί η απόφαση του Finanzgericht Düsseldorf και να απορριφθεί η προσφυγή της Salix. Προς στήριξη της αιτήσεώς της αναιρέσεως, η Finanzamt επικαλείται ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η έννοια των «σημαντικών στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού» αποσκοπεί αποκλειστικά στην προστασία του ιδιωτικού τομέα της οικονομίας, ήτοι των υποκειμένων στον φόρο ιδιωτικών επιχειρήσεων, από τον ανταγωνισμό που προέρχεται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου που δεν υπόκεινται

στον φόρο. Κατά συνέπεια, η εφαρμογή της διάταξης αυτής προς όφελος και των οργανισμών δημοσίου δικαίου αντίκειται στον σκοπό της εν λόγω διάταξης.

27 Πρώτον, κατά την κρίση του Bundesfinanzhof, τα κράτη μέλη μπορούν να επικαλούνται τη δυνατότητα του άρθρου 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, να θεωρούν ως δραστηριότητες δημόσιας αρχής τις δραστηριότητες των οργανισμών δημοσίου δικαίου που απαλλάσσονται δυνάμει των άρθρων 13 και 28 της οδηγίας αυτής, μόνον εφόσον έχει θεσπιστεί προς τούτο ρητή νομοθετική διάταξη.

28 Συναφώς, από την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, όσον αφορά την υπαγωγή στον φόρο των οργανισμών δημοσίου δικαίου που ασκούν δραστηριότητες εκμίσθωσης αγροτικών και αστικών ακινήτων, στη Γερμανία δεν έχει θεσπιστεί καμία ρητή νομοθετική διάταξη. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, η φορολόγηση των οργανισμών αυτών όταν πραγματοποιούν τέτοιες πράξεις εξαρτάται αποκλειστικά από την ερμηνεία της έννοιας «διαχείριση περιουσίας». Η έννοια όμως αυτή δεν περιλαμβάνεται στη σχετική νομοθεσία, ούτε δηλαδή στο άρθρο 2, παράγραφος 3, του UStG ούτε στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 6, και στο άρθρο 4 του KStG ούτε καν σε κάποια περιεχόμενη σ' αυτές τις διατάξεις νομοθετική εξουσιοδότηση προς τη διοίκηση.

29 Δεύτερον, το Bundesfinanzhof διερωτάται αν, στην υπόθεση της κύριας δίκης, πρέπει να αποκλειστεί η εφαρμογή του άρθρου 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, για τον λόγο ότι, αν οι πράξεις του IHK που συνίστανται σε μακράς διαρκείας εκμισθώσεις θεωρηθούν ως μη φορολογητέες, είναι δυνατό να προκύψουν σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού κατά την έννοια του δεύτερου εδαφίου της εν λόγω διάταξης μάλλον εις βάρος του IHK, παρά εις βάρος μιας από τις ανταγωνίστριες ιδιωτικές επιχειρήσεις.

30 Συγκεκριμένα, το Bundesfinanzhof κρίνει ότι, μολονότι ο πρωταρχικός σκοπός του άρθρου 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας συνίσταται στην προστασία του ιδιωτικού τομέα της οικονομίας όσον αφορά τις μη φορολογούμενες δραστηριότητες των οργανισμών δημοσίου δικαίου, τούτο, εντούτοις, δεν αποκλείει τη δυνατότητα των οργανισμών αυτών να επωφεληθούν από τη σχετική με τον

ανταγωνισμό επιφύλαξη της διάταξης αυτής. Συναφώς, επισημαίνεται ότι η σχετική με τον ανταγωνισμό επιφύλαξη αυτή δεν περιέχει κανένα περιορισμό, όπως προκύπτει από το γράμμα του εν λόγω δεύτερου εδαφίου, σύμφωνα με το οποίο σημασία έχει η επέλευση σημαντικών στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού, τούτο δε ασχέτως σε βάρος ποίου. Ωστόσο, το Bundesfinanzhof εκτιμά ότι αμφότερες οι αντίθετες ερμηνείες βρίσκουν έρεισμα στη νομολογία του Δικαστηρίου.

31 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Μπορούν τα κράτη μέλη, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο της έκτης οδηγίας […], να "θεωρούν" τις δραστηριότητες κρατών, περιφερειών, νομών, δήμων και κοινοτήτων και λοιπών οργανισμών δημοσίου δικαίου, οι οποίες κατά το άρθρο 13 αυτής της οδηγίας απαλλάσσονται από τον φόρο, ως δραστηριότητες δημόσιας αρχής, μόνον εφόσον τα κράτη μέλη θεσπίσουν ρητή προς τον σκοπό αυτόν νομοθετική ρύθμιση;

2) Μπορούν να υφίστανται "σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού", κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, σε συνδυασμό με το δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας […], μόνον όταν το γεγονός ότι ένας οργανισμός δημοσίου δικαίου θεωρείται ως μη υποκείμενος στον φόρο συνεπάγεται σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού σε βάρος ιδιωτών υποκειμένων στον φόρο ανταγωνιστών ή και όταν το γεγονός ότι ένας οργανισμός δημοσίου δικαίου θεωρείται ως μη υποκείμενος στον φόρο συνεπάγεται σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού σε βάρος αυτού του ίδιου;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

32 Με το πρώτο ερώτημα, το Bundesfinanzhof ερωτά αν τα κράτη μέλη μπορούν να επικαλούνται τη δυνατότητα του άρθρου 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας να θεωρούν ως δραστηριότητες δημόσιας αρχής τις δραστηριότητες των οργανισμών δημοσίου δικαίου που απαλλάσσονται δυνάμει των άρθρων 13 και 28 της οδηγίας αυτής, μόνον εφόσον έχει θεσπιστεί προς τούτο ρητή νομοθετική διάταξη.

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

33 Η Salix φρονεί ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι τα κράτη μέλη, προκειμένου να επικαλούνται τη δυνατότητα του άρθρου 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, πρέπει να θεσπίσουν νομοθετικές πράξεις που να προβλέπουν ρητώς την ευχέρεια αυτή. Συγκεκριμένα, τα κράτη μέλη οφείλουν, στο πλαίσιο της μεταφοράς των κοινοτικών οδηγιών στην εσωτερική έννομη τάξη, να επιλέγουν δεσμευτικά κανονιστικά μέτρα του εθνικού δικαίου για την εγκαθίδρυση ενός επακριβούς νομοθετικού πλαισίου, χωρίς αμφισημίες και σαφώς αναγνωρίσιμου από όλους τους οικονομικούς φορείς. Η Salix προσθέτει ότι οι πράξεις αυτές μπορούν, εντούτοις, να συνεπάγονται τη μεταβίβαση στη διοίκηση εκτελεστικών αρμοδιοτήτων ήσσονος σημασίας.

34 Η Γερμανική Κυβέρνηση φρονεί ότι η μεταφορά του άρθρου 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο απαιτεί μεν τη θέσπιση νομοθετικής διάταξης, η διάταξη όμως αυτή δεν χρειάζεται απαραίτητα να είναι ρητή. Συγκεκριμένα, όσον αφορά τη μεταφορά στο εθνικό δίκαιο της ευχέρειας που

προβλέπει η διάταξη αυτή, αρκεί να είναι δυνατό να συναχθεί σαφώς η πρόθεση του νομοθέτη από τις εφαρμοστέες νομοθετικές διατάξεις μέσω των αναγνωρισμένων νομικών ερμηνευτικών μεθόδων. Αντιθέτως προς τις επισημάνεις του αιτούντος δικαστηρίου, για τη μεταφορά στο εθνικό δίκαιο της εν λόγω διάταξης θεσπίστηκαν νομοθετικές διατάξεις.

35 Η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι τα κράτη μέλη, κατά τη μεταφορά μιας οδηγίας στην εσωτερική τους έννομη τάξη, πρέπει να επιτυγχάνουν τους σκοπούς της οδηγίας αυτής, ενώ είναι ελεύθερα να επιλέγουν τον τύπο και τον κατάλληλο τρόπο επίτευξης του αποτελέσματος αυτού. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, η κυβέρνηση αυτή φρονεί ότι η γερμανική κανονιστική ρύθμιση, η οποία διακρίνει σαφώς μεταξύ της διαχείρισης περιουσίας και των εμπορικών πράξεων, παρέχει σε επαρκή βαθμό ασφαλή νομική βάση για την εφαρμογή του άρθρου 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, οπότε η απουσία ρητών διατάξεων δεν ασκεί επιρροή.

36 Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων έχει τη γνώμη ότι η τήρηση των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου επιβάλλει η μεταφορά των κοινοτικών οδηγιών να πραγματοποιείται μέσω σαφών και τυπικών κανόνων του εθνικού δικαίου οι οποίοι έχουν άμεσο αποτέλεσμα έναντι των πολιτών, αποτελούν υποχρεωτικώς αντικείμενο επίσημης δημοσίευσης και δεν μπορούν να τροποποιούνται κατά βούληση από τη διοίκηση. Κατά συνέπεια, τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν διατάξεις νομοθετικής ή κανονιστικής φύσης. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, μια διάταξη ρητή και επακριβώς οριζόμενη καθίσταται κατά μείζονα λόγο αναγκαία, καθόσον το ζήτημα έγκειται στον προσδιορισμό του πεδίου εφαρμογής μιας παρέκκλισης από την αρχή της υπαγωγής στον φόρο κάθε προσώπου που ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, μια από τις οικονομικές δραστηριότητες που απαριθμούνται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

37 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται ότι από το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η δραστηριότητα της μισθώσεως χώρων για τη στάθμευση αυτοκινήτων δεν συγκαταλέγεται μεταξύ των απαλλασσόμενων δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, η δραστηριότητα αυτή δεν μπορεί να εξομοιωθεί, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, προς δραστηριότητα αποτελούσα εκδήλωση δημόσιας εξουσίας, κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου της διάταξης αυτής, εάν δεν πληροί αφ' εαυτής την προϋπόθεση αυτή (βλ., συναφώς, απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2000, C-446/98, Fazenda Pública, Συλλογή 2000, σ. I-11435, σκέψη 44).

38 Πάντως, πρέπει να διευκρινιστεί ότι η έννοια της «μισθώσεως ακινήτων», η οποία αποτελεί το αντικείμενο της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, περιλαμβάνει κατ' ανάγκη, εκτός της μισθώσεως των αγαθών που συνιστούν το κύριο αντικείμενο της εν λόγω μισθώσεως, και τη μίσθωση όλων των αγαθών που το συνοδεύουν. Επομένως, δεν μπορεί να εξαιρεθεί από την κατ' αυτόν τον τρόπο προβλεπομένη απαλλαγή η μίσθωση χώρου σταθμεύσεως αυτοκινήτων, οσάκις η μίσθωση αυτή συνδέεται στενά με τη μίσθωση ακινήτων που προορίζονται για άλλη χρήση, υπό την έννοια ότι οι δύο μισθώσεις αποτελούν ενιαία οικονομική πράξη (απόφαση της 13ης Ιουλίου 1989, 173/88, Henriksen, Συλλογή 1989, σ. 2763, σκέψεις 14 και 15).

39 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, απόκειται, ενδεχομένως, στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις σχετικές περιστάσεις, αν το γεγονός ότι το ΙΗΚ υπεκμίσθωσε για μακρά διάρκεια ένα μέρος των θέσεων που προορίζονται για υπόγεια στάθμευση οχημάτων στους μισθωτές για μακρά διάρκεια των ευρισκόμενων στο ίδιο κτίριο γραφείων αποτελεί τμήμα ενιαίας οικονομικής πράξης κατά την έννοια της εκτεθείσας στην προηγούμενη σκέψη νομολογίας. Συγκεκριμένα, αν τούτο δεν ισχύει, το γεγονός ότι το ΙΗΚ υπεκμίσθωσε τις θέσεις αυτές στάθμευσης δεν μπορεί, εν πάση περιπτώσει, να εξομοιωθεί, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, προς δραστηριότητα αποτελούσα εκδήλωση δημόσιας εξουσίας, κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου της διάταξης αυτής.

40 Όσον αφορά το ερώτημα αν τα κράτη μέλη μπορούν να επικαλούνται τη δυνατότητα του άρθρου 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, μόνον εφόσον έχουν προηγουμένως θεσπίσει προς τούτο ρητή νομοθετική διάταξη, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για τη μεταφορά μιας οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο δεν απαιτείται, κατ' ανάγκη, η κατά γράμμα επανάληψη των διατάξεών της σε ρητό και ειδικό νομικό κανόνα και μπορεί να αρκεί ένα γενικό νομικό πλαίσιο εφόσον αυτό διασφαλίζει αποτελεσματικά την πλήρη εφαρμογή της οδηγίας κατά τρόπο αρκούντως σαφή και ακριβή (αποφάσεις της 28ης Φεβρουαρίου 1991, C-131/88, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 1991, σ. I-825, σκέψη 6, της 15ης Νοεμβρίου 2001, C-49/00, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2001, σ. I-8575, σκέψη 21, καθώς και της 28ης Απριλίου 2005, C-410/03, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2005, σ. I-3507, σκέψη 60).

41 Για την τήρηση της επιταγής της ασφάλειας δικαίου είναι ιδιαίτερα σημαντικό, στην περίπτωση που η οδηγία αυτή αποσκοπεί στη δημιουργία δικαιωμάτων για τους ιδιώτες, να μπορούν οι δικαιούχοι να γνωρίζουν πλήρως τα δικαιώματά τους και, ενδεχομένως, να τα προβάλλουν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Γερμανίας, σκέψη 6, της 15ης Νοεμβρίου 2001, Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκέψεις 21 και 22, καθώς και της 28ης Απριλίου 2005, Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκέψη 60).

42 Συγκεκριμένα, κάθε κράτος μέλος οφείλει να εκτελεί τις οδηγίες κατά τρόπο που να ανταποκρίνεται πλήρως στις απαιτήσεις της σαφήνειας και της ασφάλειας της εννόμου καταστάσεως που επιβάλλει ο κοινοτικός νομοθέτης προς το συμφέρον των εγκατεστημένων στα κράτη μέλη προσώπων. Προς τον σκοπό αυτόν, οι διατάξεις μιας οδηγίας πρέπει να εφαρμόζονται μέσω κανόνων αναμφισβήτητης δεσμευτικότητας, με την απαιτούμενη ακρίβεια και σαφήνεια (απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2001, C-354/99, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, Συλλογή 2001, σ. I-7657, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

43 Ειδικότερα, η απλή διοικητική πρακτική, που από τη φύση της μπορεί να τροποποιηθεί κατά βούληση από τη διοίκηση και που στερείται της προσήκουσας δημοσιότητας, δεν

μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά έγκυρη εκτέλεση των υποχρεώσεων που πηγάζουν από τη Συνθήκη ΕΚ (βλ. αποφάσεις της 7ης Μαρτίου 1996, C-334/94, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1996, σ. I-1307, σκέψη 30, και της 13ης Μαρτίου 1997, C-197/96, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1997, σ. I-1489, σκέψη 14).

44 Αν και απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει κατά πόσο πληρούνται στην υπό κρίση υπόθεση οι όροι της μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο που εκτέθηκαν στις σκέψεις 40 έως 43 της παρούσας αποφάσεως, το Δικαστήριο μπορεί, για να δώσει μια χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, να του παράσχει τα στοιχεία που κρίνει αναγκαία (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 1ης Ιουλίου 2008, C-49/07, MOTOE, που δεν έχει ακόμα δημοσιευτεί στη Συλλογή, σκέψη 30, και της 22ας Δεκεμβρίου 2008, C-414/07, Magoora, που δεν έχει ακόμα δημοσιευτεί στη Συλλογή, σκέψη 33).

45 Εν προκειμένω, από την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, κατά το γερμανικό φορολογικό δίκαιο, η δυνατότητα του ΙΗΚ να επιλέξει την υπαγωγή του στον φόρο εξαρτάται αποκλειστικά από το ζήτημα αν η μίσθωση ακινήτων από οργανισμούς δημοσίου δικαίου θεωρείται επιχειρηματική δραστηριότητα που πραγματοποιείται στο πλαίσιο επιχείρησης ή μόνιμης εγκατάστασης βιομηχανικού ή εμπορικού χαρακτήρα, ή αν θεωρείται ότι συνιστά απλώς διαχείριση περιουσίας.

46 Συναφώς, από την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει επίσης, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως, ότι η αποφασιστικής σημασίας έννοια της διαχείρισης περιουσίας δεν περιλαμβάνεται στη σχετική νομοθεσία, ούτε δηλαδή στον UStG ούτε στον KStG ούτε σε κάποια περιεχόμενη σ' αυτές τις διατάξεις νομοθετική εξουσιοδότηση προς τη διοίκηση.

47 Στο μέτρο που η Γερμανική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι το άρθρο 14 του ΑΟ προβλέπει την έννοια της διαχείρισης περιουσίας και τη διακρίνει από τις δραστηριότητες του επιχειρηματία, επιβάλλεται παρά ταύτα η επισήμανση ότι από την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι καταστάσεις όπως αυτή της υπόθεσης της κύριας δίκης δεν εμπίπτουν ευθέως στο πεδίο εφαρμογής του εν λόγω άρθρου 14.

48 Συγκεκριμένα, το αιτούν δικαστήριο, αφενός, διευκρίνισε ότι η σχετική νομοθεσία δεν περιλαμβάνει διάκριση μεταξύ της διαχείρισης περιουσίας και των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Αφετέρου, το δικαστήριο αυτό επισήμανε ρητώς ότι, στο μέτρο που η διάκριση αυτή κρίνεται, παρά ταύτα, εφαρμοστέα στο σύστημα φορολόγησης των εταιριών, η εκτίμηση αυτή απορρέει απλώς από ένα συμπέρασμα το οποίο, συν τοις άλλοις, βρίσκει έρεισμα, κατά μια άποψη, στο άρθρο 14 του AO και, κατ' άλλη άποψη, στο άρθρο 4, παράγραφος 4, του KStG.

49 Τέλος, από την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, αντιθέτως προς τη Finanzamt, η φορολογική αρχή που ήταν αρμόδια να εξετάσει την αίτηση του ΙΗΚ για έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών έκρινε ότι και η μακράς διάρκειας μίσθωση αποτελεί επιχειρηματική δραστηριότητα που παρέχει, τελικώς, δικαίωμα εκπτώσεως. Επομένως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι υφίστανται διαφορετικά είδη διοικητικής πρακτικής.

50 Επιπλέον, από την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, όσον αφορά την υπαγωγή στον φόρο των οργανισμών δημοσίου δικαίου που ασκούν δραστηριότητες εκμίσθωσης αγροτικών και αστικών ακινήτων, στη Γερμανία δεν έχει θεσπιστεί καμία ρητή νομοθετική διάταξη.

51 Συναφώς, υπογραμμίζεται ότι το άρθρο 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια, και όχι την υποχρέωση, να θεωρούν ως δραστηριότητες δημόσιας αρχής τις δραστηριότητες των οργανισμών δημοσίου δικαίου που απαλλάσσονται δυνάμει των άρθρων 13 και 28 της εν λόγω οδηγίας. Κατά συνέπεια, η μεταφορά της διάταξης αυτής στο εθνικό δίκαιο δεν είναι υποχρεωτική.

52 Επομένως, τα κράτη μέλη, για να μπορέσουν να κάνουν χρήση της ευχέρειας που προβλέπει η διάταξη αυτή, πρέπει να την επικαλεστούν.

53 Πρέπει επίσης να επισημανθεί ότι η εν λόγω ευχέρεια επιτρέπει στα κράτη μέλη να επικαλούνται, για τις δραστηριότητες αυτές, την παρέκκλιση του άρθρου 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας από τον γενικό κανόνα του άρθρου 2, σημείο 1, και του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας αυτής, σύμφωνα με τον οποίο κάθε δραστηριότητα οικονομικής φύσεως υπόκειται, καταρχήν, στον ΦΠΑ.

54 Δεδομένου όμως ότι το άρθρο 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προβλέπει παρέκκλιση από ένα γενικό κανόνα που θεσπίζει η οδηγία αυτή, η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται στενά.

55 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι τα κράτη μέλη, προκειμένου να επικαλούνται την ευχέρεια του άρθρου 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, πρέπει να πραγματοποιήσουν προς τούτο συγκεκριμένη επιλογή. Πρέπει επομένως να προβλέψουν ότι οι δραστηριότητες των οργανισμών δημοσίου δικαίου που απαλλάσσονται από τον φόρο δυνάμει των άρθρων 13 και 28 της έκτης οδηγίας θεωρούνται δραστηριότητες της δημόσιας αρχής.

56 Συναφώς, διευκρινίζεται ότι τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να επιλέγουν τον τρόπο που θεωρούν καταλληλότερο από νομοτεχνική άποψη. Επομένως, μπορούν, για παράδειγμα, είτε να επαναλάβουν απλώς στην εθνική νομοθεσία τη διατύπωση που χρησιμοποιεί η έκτη οδηγία ή μία ισοδύναμη έκφραση είτε να καταρτίσουν πίνακα των δραστηριοτήτων των οργανισμών δημοσίου δικαίου που απαλλάσσονται από τον φόρο δυνάμει των άρθρων 13 και 28 της έκτης οδηγίας και οι οποίες θεωρούνται δραστηριότητες δημόσιας αρχής (βλ., συναφώς, απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1989, 231/87 και 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ., Συλλογή 1989, σ. 3233, σκέψη 18).

57 Συγκεκριμένα, μια νομοθετική διάταξη μπορεί να εξουσιοδοτεί μια εκτελεστική αρχή να εξειδικεύει τις δραστηριότητες των οργανισμών δημοσίου δικαίου που απαλλάσσονται από τον φόρο δυνάμει των άρθρων 13 και 28 της έκτης οδηγίας και οι οποίες θεωρούνται δραστηριότητες της δημόσιας αρχής, υπό τον όρον ότι οι ατομικές αποφάσεις της έχουν αναμφισβήτητη δεσμευτικότητα, τηρούν τις επιταγές της απαιτούμενης ακρίβειας και σαφήνειας ώστε να εξασφαλίζεται η ασφάλεια της εννόμου καταστάσεως και υπόκεινται στον έλεγχο των εθνικών δικαστηρίων (βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσα απόφαση Fazenda Pública, σκέψη 35).

58 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν ρητή διάταξη προκειμένου να επικαλούνται τη δυνατότητα του άρθρου 4, παράγραφος 5, τέταρτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με την οποία συγκεκριμένες δραστηριότητες των οργανισμών δημοσίου δικαίου που απαλλάσσονται από τον φόρο δυνάμει των άρθρων 13 και 28 της οδηγίας αυτής θεωρούνται ως δραστηριότητες της δημόσιας αρχής.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

59 Με το δεύτερο ερώτημα, το Bundesfinanzhof ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου πρέπει να θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια αρχή όχι μόνον όταν η μη υπαγωγή τους στον φόρο δυνάμει του πρώτου ή του τέταρτου εδαφίου της εν λόγω διάταξης συνεπάγεται σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού σε βάρος των ιδιωτών ανταγωνιστών τους, αλλά και όταν τέτοιες στρεβλώσεις επέρχονται και σε βάρος αυτών τούτων των οργανισμών δημοσίου δικαίου.

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

60 Η Salix, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή επισημαίνουν ότι το γράμμα του άρθρου 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας αφορά αδιακρίτως όλες τις «σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού», ανεξαρτήτως του ποιος πλήττεται από αυτές. Η μη υπαγωγή των οργανισμών αυτών στον φόρο, που συνεπάγεται την αδυναμία τους να επικαλεστούν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου που κατέβαλαν επί των εισροών, μπορεί να οδηγήσει επίσης σε στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού εις βάρους του μη υποκειμένου στον φόρο. Από τη στιγμή που νοθεύεται ο ανταγωνισμός, είτε υπέρ των οργανισμών δημοσίου δικαίου είτε υπέρ των ιδιωτών ανταγωνιστών τους, πρέπει να γίνει δεκτό ότι παραβιάζεται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία αποτελεί, στον τομέα του ΦΠΑ, έκφανση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως. Συγκεκριμένα, η ερμηνεία αυτή εντάσσεται στη λογική της προστασίας του ανταγωνισμού αυτού καθαυτού, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το υποκειμενικό στοιχείο της ιδιότητας του ενδιαφερόμενου οικονομικού φορέα.

61 Αντιθέτως, η Ιρλανδία παρατηρεί ότι, ακόμα και αν το γράμμα του άρθρου 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν εξειδικεύει περισσότερο την έννοια των «σημαντικών στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού», το εν λόγω άρθρο 4, παράγραφος 5, σκοπεί να εξαιρέσει τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου από το πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας. Ουδέποτε ο κοινοτικός νομοθέτης θέλησε να παράσχει στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου τη δυνατότητα να επικαλούνται οι ίδιοι την εξαίρεση αυτή προκειμένου να αποκτήσουν το καθεστώς οικονομικών φορέων υποκειμένων στον φόρο για τις δραστηριότητές τους. Επιπλέον, η ερμηνεία αυτή καθιστά κενή περιεχομένου την εξουσία εκτίμησης που παρέχεται στα κράτη μέλη από το τέταρτο εδάφιο της εν λόγω διάταξης και, συν τοις άλλοις, αντίκειται στον επιδιωκόμενο από το δεύτερο εδάφιο της ίδιας διάταξης σκοπό, ο οποίος έγκειται, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, στην προστασία των ιδιωτών ανταγωνιστών από τη δραστηριότητα των οργανισμών δημοσίου δικαίου.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

62 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον ΦΠΑ για τις δραστηριότητες ή πράξεις οικονομικής φύσεως τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια αρχή και ότι, κατά το τέταρτο εδάφιο της διάταξης αυτής, τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ως δραστηριότητες της δημόσιας αρχής τις δραστηριότητες των οργανισμών αυτών που απαλλάσσονται δυνάμει των άρθρων 13 και 28 της εν λόγω οδηγίας.

63 Ωστόσο, ακόμα και αν οι οργανισμοί αυτοί ασκούν τέτοιες δραστηριότητες ως δημόσιες αρχές, πρέπει να θεωρούνται υποκείμενοι στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, στο μέτρο που η μη υπαγωγή τους στον φόρο συνεπάγεται σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού.

64 Επομένως, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει καταρχάς αν η εκ μέρους του ΙΗΚ δραστηριότητα μίσθωσης συνιστά δραστηριότητα πραγματοποιούμενη από οργανισμό δημοσίου δικαίου ως δημόσια αρχή κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 5, πρώτο και τέταρτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Μόνον αν τούτο ισχύει έχει εφαρμογή το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Fazenda Pública, σκέψη 43, και απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, C-288/07, Isle of Wight Council κ.λπ., που δεν έχει ακόμα δημοσιευτεί στη Συλλογή, σκέψεις 30 έως 32).

65 Πρώτον, υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου πρέπει να θεωρούνται, οσάκις πραγματο-

ποιούν δραστηριότητες ή πράξεις ως δημόσιες αρχές, ως υποκείμενοι στον φόρο «κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή τους στον φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού».

66 Ως εκ τούτου, το γράμμα του άρθρου 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν διευκρινίζει ποια πρόσωπα επιδιώκει να προστατεύει από τις σημαντικές αυτές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού που προκαλούνται από τη μη υπαγωγή στον φόρο των οργανισμών δημοσίου δικαίου.

67 Δεύτερον, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, προβλέποντας παρέκκλιση από τη μη υπαγωγή στον φόρο των οργανισμών δημοσίου δικαίου για τις δραστηριότητες ή τις πράξεις που πραγματοποιούν ως δημόσιες αρχές, αποσκοπεί στην επαναφορά του γενικού κανόνα του άρθρου 2, σημείο 1, και του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας αυτής, κατά τον οποίο κάθε δραστηριότητα οικονομικής φύσεως υπόκειται, καταρχήν, στον ΦΠΑ (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Isle of Wight Council κ.λπ., σκέψη 38).

68 Κατά συνέπεια, το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο της έκτης οδηγίας δεν πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικά (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Isle of Wight Council κ.λπ., σκέψη 60).

69 Τρίτον, όσον αφορά τους σκοπούς που επιδιώκει το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας στους οποίους αναφέρεται ειδικότερα η Ιρλανδία, από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι η διάταξη αυτή έχει στόχο να εξασφαλίζει ότι οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου υφίστανται τις συνέπειες των σημαντικών στρεβλώσεων του ανταγωνισμού τις οποίες θα μπορούσε να επιφέρει η δυνάμει του πρώτου και του τέταρτου εδαφίου της διάταξης αυτής μη υπαγωγή τους στον φόρο.

70 Τέταρτον, υπενθυμίζεται ότι το δικαίωμα εκπτώσεως που θεσπίζουν τα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και, καταρχήν, δεν μπορεί να περιοριστεί. Ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που επιβάρυναν τις πράξεις επί των εισροών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18, της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 43, καθώς και της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling, Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκέψη 47).

71 Συγκεκριμένα, το σύστημα των εκπτώσεων σκοπεί να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει δηλαδή ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-408/98, Abbey National, Συλλογή 2001, σ. I-1361, σκέψη 24, της 21ης Απριλίου 2005, C-25/03, HE, Συλλογή 2005, σ. I-3123, σκέψη 70, καθώς και προπαρατεθείσα απόφαση Kittel και Recolta Recycling, σκέψη 48).

72 Επομένως, το δικαίωμα εκπτώσεως έχει, καταρχήν, εφαρμογή σε όλη την αλυσίδα των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούν υποκείμενοι στον φόρο που ενεργούν υπό την ιδιότητά τους αυτή για τις ανάγκες των οικονομικών δραστηριοτήτων άλλων υποκειμένων στον φόρο (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-354/03, C-355/03 και C-484/03, Optigen κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-483, σκέψη 52, καθώς και προπαρατεθείσα Kittel και Recolta Recycling, σκέψη 45).

73 Δεν μπορεί όμως να αποκλειστεί ότι η μη υπαγωγή στον φόρο ενός οργανισμού δημοσίου δικαίου που πραγματοποιεί ορισμένες δραστηριότητες και πράξεις, η οποία αποτελεί εμπόδιο για το εν λόγω δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, μπορεί να έχει επιπτώσεις στην αλυσίδα των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών εις βάρος υποκειμένων στον φόρο που δραστηριοποιούνται στον ιδιωτικό τομέα.

74 Συγκεκριμένα, στην υπόθεση της κύριας δίκης, όπως επισημάνθηκε με τις σκέψεις 17 και 21 της παρούσας αποφάσεως, η μη υπαγωγή του ΙΗΚ στον φόρο εμπόδισε τη Salix, νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου, να τύχει του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που κατέβαλε επί των εισροών.

75 Από το σύνολο των προεκτεθέντων προκύπτει ότι το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας αφορά επίσης τις στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού που επέρχονται εις βάρος των οργανισμών δημοσίου δικαίου.

76 Υπό τις περιστάσεις αυτές, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου πρέπει να θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσιες αρχές όχι μόνον όταν η μη υπαγωγή τους στον φόρο δυνάμει του πρώτου ή του τέταρτου εδαφίου της εν λόγω διάταξης συνεπάγεται σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού σε βάρος των ιδιωτών ανταγωνιστών τους, αλλά και όταν τέτοιες στρεβλώσεις επέρχονται και σε βάρος αυτών των ίδιων των οργανισμών δημοσίου δικαίου.

Επί των δικαστικών εξόδων

77 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 (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν ρητή διάταξη προκειμένου να επικαλούνται τη δυνατότητα του άρθρου 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, δυνατότητα σύμφωνα με την οποία συγκεκριμένες δραστηριότητες των οργανισμών δημοσίου δικαίου που απαλλάσσονται από τον φόρο δυνάμει των άρθρων 13 και 28 της οδηγίας αυτής θεωρούνται ως δραστηριότητες δημόσιας αρχής.

2) Το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου πρέπει να θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσιες αρχές όχι μόνον όταν η μη υπαγωγή τους στον φόρο δυνάμει του πρώτου ή του τέταρτου εδαφίου της εν λόγω διάταξης συνεπάγεται σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού σε βάρος των ιδιωτών ανταγωνιστών τους αλλά και όταν τέτοιες στρεβλώσεις επέρχονται και σε βάρος αυτών των ίδιων των οργανισμών δημοσίου δικαίου.

(υπογραφές)