Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 6ης Φεβρουαρίου 2020 [1]

Υπόθεση C-716/18

CT
κατά
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1

[αίτηση του Curtea de Apel Timișoara (εφετείου Timișoara, Ρουμανία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρα 287 και 288 της οδηγίας περί ΦΠΑ – Ειδικό καθεστώς απαλλαγής μικρών επιχειρήσεων – Απαλλαγή σε περίπτωση μη υπέρβασης συγκεκριμένου ορίου κύκλου εργασιών – Υπολογισμός του εν λόγω ορίου απαλλαγής σε περίπτωση άσκησης πλειόνων οικονομικών δραστηριοτήτων – Έννοια των συνυπολογιζόμενων "πράξεων επί ακινήτων" που "δεν έχουν παρεπόμενο χαρακτήρα"»

I. Εισαγωγή

1. Η παρούσα διαδικασία αφορά το αποκαλούμενο «καθεστώς απαλλαγής μικρών επιχειρήσεων». Βάσει του εν λόγω καθεστώτος, οι υποκείμενοι στον φόρο των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει ορισμένο ποσό το οποίο καθορίζεται από το κράτος μέλος μπορούν να απαλλάσσονται του φόρου προστιθέμενης αξίας. Στη Ρουμανία το εν λόγω ποσό ανέρχεται στα 65 000 ευρώ. Το ζήτημα που ανακύπτει είναι πώς θα πρέπει να γίνεται ο υπολογισμός του εν λόγω ποσού όταν ο υποκείμενος στον φόρο ασκεί διάφορες δραστηριότητες. Στην υπό κρίση περίπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο είχε πραγματοποιήσει το 2012 εισοδήματα από τη συμβουλευτική του δραστηριότητα ως ορκωτός λογιστής, ως φορολογικός σύμβουλος και ως δικηγόρος, ως διαχειριστής διαδικασιών αφερεγγυότητας (πτωχεύσεων) και ως συγγραφέας, καθώς και από εκμίσθωση ακινήτου.

2. Επειδή η Ρουμανία δεν λαμβάνει υπόψη τα εισοδήματα ή τον κύκλο εργασιών από τη δραστηριότητα του δικηγόρου κατά τον ως άνω υπολογισμό, ο υποκείμενος στον φόρο υπερέβη το όριο των 65 000 ευρώ μόνο με τον υπολογισμό των πράξεων εκμίσθωσης. Βάσει του άρθρου 288, πρώτο εδάφιο, σημείο 4, της οδηγίας περί ΦΠΑ λαμβάνονται μεν υπόψη οι «πράξεις επί ακινήτων», μόνον όμως εφόσον δεν έχουν τον χαρακτήρα «πράξεων με παρεπόμενο χαρακτήρα». Το Δικαστήριο καλείται για πρώτη φορά να διευκρινίσει αν η εκμίσθωση ακινήτου θα πρέπει να χαρακτηρίζεται «πράξη επί ακινήτων» και πότε θα πρέπει να θεωρείται άνευ σημασίας «πράξη με παρεπόμενο χαρακτήρα».

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

II. Νομικό πλαίσιο

Α. Το δίκαιο της Ένωσης

3. Το νομικό πλαίσιο της Ένωσης καθορίζουν τα άρθρα 287 και 288 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ)[2].

4. Το άρθρο 287, σημείο 18, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα ακόλουθα:

«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 EUR, […]»

5. Κατά το άρθρο 1 της εκτελεστικής απόφασης του Συμβουλίου, της 26ης Μαρτίου 2012[3], κατά παρέκκλιση από το άρθρο 287 σημείο 18 της οδηγίας 2006/112, 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.

6. Το άρθρο 288 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Ο κύκλος εργασιών που λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή του καθεστώτος που προβλέπεται στο παρόν τμήμα αποτελείται από τα ακόλουθα ποσά χωρίς 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 138, 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.»

2 ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, όπως ίσχυε το έτος 2012.

3 Εκτελεστική απόφαση του Συμβουλίου με την οποία επιτρέπεται στη Ρουμανία να εισάγει μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 287 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (2012/181/ΕΕ) (ΕΕ 2012, L 92, σ. 26).

7. Πέραν των ανωτέρω, όσον αφορά την κατανομή της έκπτωσης φόρου, η ακόλουθη διάταξη του άρθρου 174, παράγραφος 2, διαλαμβάνει τα ακόλουθα:

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

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.»

Β. Το ρουμανικό δίκαιο

8. Στο ρουμανικό δίκαιο, οι σχετικές διατάξεις περιλαμβάνονται στον Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (νόμο 571 της 22ας Δεκεμβρίου 2003 περί φορολογικού κώδικα), όπως περαιτέρω τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε (στο εξής: φορολογικός κώδικας). Το άρθρο 152 του φορολογικού κώδικα προβλέπει σχετικά τα εξής:

«(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, […] ήτοι 220 000 ρουμανικών λέι (RON), δύναται να τύχει απαλλαγής από τον φόρο […] για τις πράξεις που προβλέπονται στο άρθρο 126, παράγραφος 1 […].

(2) Ο κύκλος εργασιών που χρησιμεύει ως σημείο αναφοράς για την εφαρμογή της παραγράφου 1 συνίσταται, στην περίπτωση των υποκειμένων στον φόρο οι οποίοι αιτούνται τη διαγραφή τους από το μητρώο των προσώπων τα οποία έχουν εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ, στη συνολική αξία, χωρίς φόρο, των παραδόσεων αγαθών και της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο σε φόρο κατά τη διάρκεια του εκάστοτε ημερολογιακού έτους, που είναι φορολογητέες ή, κατά περίπτωση, που θα υπέκειντο σε φόρο εάν δεν πραγματοποιούνταν από μικρή επιχείρηση, των πράξεων οι οποίες αφορούν οικονομικές δραστηριότητες για τις οποίες ο τόπος παραδόσεως ή παροχής θεωρείται ότι βρίσκεται στην αλλοδαπή, εάν ο φόρος αυτός θα ήταν δυνατόν να εκπέσει στην περίπτωση που οι εν λόγω πράξεις είχαν διενεργηθεί στη Ρουμανία σύμφωνα με το άρθρο 145, παράγραφος 2, στοιχείο b, των πράξεων που απαλλάσσονται με δικαίωμα έκπτωσης και αυτών που απαλλάσσονται χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, δυνάμει του άρθρου 141, παράγραφος 2, στοιχεία a, b, e και f, εάν αυτές δεν είναι παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας […]».

9. Το σημείο 47, παράγραφος 3, της Hotărârea Guvernului României nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (αποφάσεως 44 της Ρουμανικής Κυβερνήσεως, της 22ας Ιανουαρίου 2004, για την έγκριση των κανόνων εφαρμογής του νόμου 571/2003 περί του φορολογικού κώδικα), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με την απόφαση 670 της 4ης Ιουλίου 2012, ορίζει τα ακόλουθα:

«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.»

III. Τα πραγματικά περιστατικά και η διαδικασία για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως

10. Όπως προαναφέρθηκε, ο εκκαλών της κύριας δίκης (στο εξής: εκκαλών) ασκεί, εκτός από το επάγγελμα του καθηγητή πανεπιστημίου, διάφορα ελεύθερα επαγγέλματα, μεταξύ των οποίων και αυτό του ορκωτού λογιστή, του φορολογικού συμβούλου, του διαχειριστή διαδικασιών αφερεγγυότητας και του δικηγόρου. Ομοίως, εισπράττει κατά καιρούς έσοδα που προέρχονται από δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

11. Βάσει του ρουμανικού δικαίου, ο εκκαλών έλαβε έναν ενιαίο αριθμό φορολογικού μητρώου για «δραστηριότητες λογιστικής και λογιστικού ελέγχου, καθώς και φορολογικού συμβούλου», ο οποίος προβλέπεται για τα επαγγέλματα του φορολογικού συμβούλου και του ορκωτού λογιστή. Λόγω της ασκήσεως των εν λόγω επαγγελμάτων, ο εκκαλών δήλωσε διάφορες επαγγελματικές έδρες. Ως έδρα του ατομικού του γραφείου ως διαχειριστή διαδικασιών αφερεγγυότητας έχει καταχωρισθεί ακίνητο ιδιοκτησίας του.

12. Από το 2007 ο εκκαλών εισπράττει έσοδα που προέρχονται από την εκμίσθωση του ως άνω ακινήτου. Το ακίνητο εκμισθώθηκε σε εμπορική εταιρία της οποίας ο εκκαλών είναι εταίρος και διαχειριστής. Η εν λόγω εταιρία έχει την καταστατική της έδρα στο εκμισθωμένο ακίνητο, στο οποίο ασκεί, μεταξύ άλλων, συμβουλευτικές δραστηριότητες, δραστηριότητες λογιστικής και λογιστικού ελέγχου, καθώς και φορολογικού συμβούλου. Το κύριο δηλωθέν αντικείμενο των δραστηριοτήτων συνίσταται σε «παροχή επιχειρηματικών συμβουλών και άλλων συμβουλών στον τομέα της διαχειρίσεως».

13. Το 2016 ο εκκαλών υπήχθη σε φορολογικό έλεγχο σχετικά με τον οφειλόμενο για την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου 2011 έως 30 Ιουνίου 2016 ΦΠΑ. Κατόπιν του εν λόγω ελέγχου, η φορολογική αρχή (Administrația Județeană a Finanțelor Publice, στο εξής: AJFP) διαπίστωσε ότι, κατά τη διάρκεια του 2012, ο εκκαλών υπερέβη το όριο του κύκλου εργασιών των 220 000 RON (65 000 ευρώ) το οποίο έχει καθορισθεί για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις και ότι, ως εκ τούτου, ο εκκαλών όφειλε να καταχωρισθεί ως υποκείμενος στον ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, η AJFP καθόρισε τον ΦΠΑ τον οποίο θα έπρεπε να καταβάλει ο εκκαλών, ήτοι ποσό ύψους 95 184 RON.

14. Για τον καθορισμό του ως άνω κύκλου εργασιών η AJFP έλαβε υπόψη τα έσοδα τα οποία προέρχονται τόσο από τα ελεύθερα επαγγέλματα του φορολογικού συμβούλου, του ορκωτού λογιστή και του διαχειριστή διαδικασιών αφερεγγυότητας, καθώς και από τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, όσο και από την εκμίσθωση του ακινήτου του οποίου ήταν συνιδιοκτήτης. Κατά τον υπολογισμό δεν περιελήφθησαν τα έσοδα που προέρχονται από την αμοιβή του ως καθηγητή ή από τη δραστηριότητά του ως δικηγόρου, τα οποία υπόκεινται σε ειδικά φορολογικά καθεστώτα.

15. Η AJFP διαπίστωσε ότι, το 2012, το 69 % του συνόλου των εσόδων του εκκαλούντος προήλθε από τη δραστηριότητά του ως διαχειριστή διαδικασιών αφερεγγυότητας, το 17 % από την εκμίσθωση του ακινήτου και το 14 % από το επάγγελμα του ορκωτού λογιστή και φορολογικού συμβούλου. Κατά συνέπεια, η AJFP θεώρησε ότι η κύρια δραστηριότητα του εκκαλούντος κατά το εν λόγω έτος ήταν αυτή του διαχειριστή διαδικασιών αφερεγγυότητας, δεδομένου του ύψους των εσόδων τα οποία προέρχονται από την τελευταία σε σχέση με το σύνολο των εσόδων που προέρχονται από το σύνολο των οικονομικών του δραστηριοτήτων· επιπλέον, θεώρησε ότι η εκμίσθωση του ακινήτου δεν θα μπορούσε να χαρακτηρισθεί ως «πράξη με παρεπόμενο χαρακτήρα» της εν λόγω δραστηριότητας ώστε να μπορεί να εξαιρεθεί από τον υπολογισμό του κύκλου εργασιών κατά το προαναφερθέν έτος.

16. Η διοικητική ένσταση η οποία υποβλήθηκε κατά της διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου απορρίφθηκε με απόφαση της 22ας Αυγούστου 2017. Η διοικητική προσφυγή η οποία ασκήθηκε κατά της ως άνω αποφάσεως απορρίφθηκε από το Tribunalul Timiș (πρωτοδικείο του Timiș, Ρουμανία) με απόφαση της 26ης Μαρτίου 2018. Ο εκκαλών άσκησε έφεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου κατά της τελευταίας αυτής αποφάσεως. Το Curtea de Apel Timişoara (εφετείο Timişoara, Ρουμανία) ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο, στο πλαίσιο της διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, τα ακόλουθα τρία 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, [παράγραφος 1,] σημείο 4, της οδηγίας [περί 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, [παράγραφος 1,] σημείο 4, της οδηγίας [περί 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;

17. Στο πλαίσιο της διαδικασίας ενώπιον του Δικαστηρίου, ο εκκαλών, η Ρουμανία και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις.

IV. Νομική εκτίμηση

18. Με την υποβολή των τριών ερωτημάτων, τα οποία –όπως ορθώς προτείνει η Ρουμανία– μπορούν να απαντηθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί η έννοια του άρθρου 288, πρώτο εδάφιο, σημείο 4, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, ζητεί να πληροφορηθεί με ποιον τρόπο πρέπει να εκτιμάται αν συντρέχει περίπτωση «πράξεων επί ακινήτων» οι οποίες έχουν «παρεπόμενο χαρακτήρα».

19. Καθοριστική σημασία για την απάντηση έχει ο σκοπός που επιδιώκεται με την απαλλαγή βάσει του άρθρου 287 της οδηγίας περί ΦΠΑ (σχετικώς υπό Α). Εν προκειμένω, θα πρέπει να διευκρινιστεί αν η εκμίσθωση κτιρίου αποτελεί «πράξη επί ακινήτων» (σχετικώς υπό Β) και βάσει ποιων κριτηρίων πρέπει αυτή να θεωρείται «πράξη με παρεπόμενο χαρακτήρα» κατά την έννοια του άρθρου 288,

πρώτο εδάφιο, σημείο 4, της οδηγίας περί ΦΠΑ (σχετικώς υπό Γ). Εάν με την εφαρμογή των εν λόγω κριτηρίων θεωρηθεί ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση η εκμίσθωση αποτελεί πράξη με παρεπόμενο χαρακτήρα (σχετικώς υπό Δ), ο εκκαλών δεν υπερέβη, κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, το όριο απαλλαγής του άρθρου 287 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

20. Επειδή, ωστόσο, το Δικαστήριο πρέπει να δώσει μια χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο για την επίλυση της διαφοράς, θα πρέπει να επισημανθεί τόσο σε αυτό όσο και στην Επιτροπή το εξής: σύμφωνα με την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, κατά τον υπολογισμό του ορίου απαλλαγής μικρών επιχειρήσεων δεν περιελήφθησαν τα έσοδα που προέρχονται από την αμοιβή του εκκαλούντος ως καθηγητή ή από τη δραστηριότητά του ως δικηγόρου. Ο λόγος έγκειται προφανώς στο γεγονός ότι τα εν λόγω έσοδα υπόκεινται σε ειδικά φορολογικά καθεστώτα.

21. Ο μη συνυπολογισμός των εσόδων από μισθωτή δραστηριότητα (εν προκειμένω του καθηγητή) για τους σκοπούς του ΦΠΑ είναι κατανοητός, αφού δεν πρόκειται για πράξεις που υπόκεινται στον εν λόγω φόρο. Επειδή όμως η δραστηριότητα ενός ανεξάρτητου δικηγόρου αποτελεί αναμφισβήτητα ασκούμενη κατά ανεξάρτητο τρόπο οικονομική δραστηριότητα, υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρόκειται στην περίπτωση αυτή για πράξεις υποκείμενες στον φόρο, οι οποίες λαμβάνονται καταρχήν υπόψη κατά τον σχετικό υπολογισμό. Επομένως, το ζήτημα κατά πόσο αυτές υπόκεινται ή όχι σε άλλο φορολογικό καθεστώς είναι άνευ σημασίας. Η κατάσταση θα διέφερε αν ο εκκαλών είχε εισοδήματα από έμμισθη (μη ανεξάρτητη) δραστηριότητα ως δικηγόρος, ήτοι από πράξεις μη πραγματοποιούμενες από τον ίδιο, αλλά από την εταιρία. Επειδή το συγκεκριμένο ζήτημα δεν διευκρινίζεται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, η εξέτασή του εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο.

Α. Σκοπός του καθεστώτος απαλλαγής κατά το άρθρο 287 της οδηγίας περί ΦΠΑ

22. Προκειμένου να κριθεί αν ο εκκαλών μπορεί παρά τις πράξεις εκμισθώσεως να εξακολουθεί να υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής των αποκαλούμενων «μικρών επιχειρήσεων» [4] βάσει του άρθρου 287 της οδηγίας περί ΦΠΑ, θα πρέπει καταρχάς να ερευνηθεί ο σκοπός του εν λόγω ειδικού καθεστώτος. Η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 287 της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι υποκειμενική, καθώς δεν συνδέεται αντικειμενικώς με το είδος της ασκούμενης δραστηριότητας, αλλά υποκειμενικώς, δηλαδή με το αν ο ίδιος φορολογούμενος δεν υπερβαίνει το όριο κύκλου συναλλαγών.

23. Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο [5], και όπως η ίδια έχω επισημάνει στο πλαίσιο άλλης υποθέσεως [6], ο σκοπός της εν λόγω υποκειμενικής απαλλαγής έγκειται πρωτίστως στη διοικητική απλοποίηση.

24. Εάν δεν υφίστατο τέτοιου είδους όριο, η φορολογική αρχή θα έπρεπε να μεταχειρίζεται κάθε πρόσωπο το οποίο ασκεί μια τόσο μικρής έκτασης οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ως υποκείμενο στον φόρο από το πρώτο ευρώ. Αυτό θα συνεπαγόταν, τόσο για τον υποκείμενο στον φόρο όσο και για τη φορολογική αρχή διοικητικές δαπάνες, οι οποίες δεν θα μπορούσαν να αντισταθμιστούν από αντίστοιχα φορολογικά έσοδα [7]. Η ως άνω χρονοβόρα διαδικασία ελέγχων και οι συνδεδεμένες με αυτή δαπάνες φορολογικής διαχείρισης, οι οποίες δεν αντισταθμίζονται από αντίστοιχα φορολογικά έσοδα, θα πρέπει να αποφεύγονται με την εφαρμογή ενός ορίου μικρού κύκλου εργασιών. Αυτό καθίσταται σαφές και στην πρόταση της

4 Πρβλ. επικεφαλίδα του κεφαλαίου 1 του τίτλου XII (Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων).

5 Αποφάσεις της 2ας Μαΐου 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, σκέψη 37, τελευταία περίοδος), και της 26ης Οκτωβρίου 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, σκέψη 63).

6 Προτάσεις στην απόφαση Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, σημείο 33, τελευταία περίοδος).

7 Ρητώς και στην απόφαση της 2ας Μαΐου 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, σκέψη 38).

Επιτροπής, του έτους 1973, σχετικά με την έκτη οδηγία του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των καρτών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών. Στην εν λόγω πρόταση γινόταν ήδη ρητή αναφορά στις δυσχέρειες που αντιμετωπίζουν τα κράτη μέλη όσον αφορά την εφαρμογή του κανονικού καθεστώτος περί ΦΠΑ στις μικρές επιχειρήσεις[8].

25. Η συνδεδεμένη με το ζήτημα αυτό ευνοϊκή μεταχείριση των μικρών επιχειρήσεων, υπό την έννοια π.χ. της υποστήριξης των νεοσυσταθεισών επιχειρήσεων[9], αποτελεί εν προκειμένω μάλλον ένα εξ αντανακλάσεως αποτέλεσμα, παρά τον σκοπό της συγκεκριμένης ρύθμισης. Τούτο προκύπτει σαφώς ιδίως από το κρίσιμο εν προκειμένω άρθρο 288 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το εν λόγω άρθρο καθιστά σαφές ότι το όριο μικρού κύκλου εργασιών του άρθρου 287 της οδηγίας περί ΦΠΑ (το οποίο μπορούν να ορίσουν τα κράτη μέλη) δεν αφορά το μέγεθος της επιχείρησης ή τη μέχρι τον κρίσιμο χρόνο διάρκεια της παρουσίας της στην αγορά, αλλά μόνον το ύψος των αναμενόμενων φορολογικών εσόδων.

26. Ο κύκλος εργασιών που λαμβάνεται υπόψη προκειμένου να καθοριστεί αν πρόκειται για μικρή επιχείρηση περιλαμβάνει μόνον τις φορολογητέες πράξεις της επιχείρησης (άρθρο 288, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ) και μερικές απαλλασσόμενες (σημεία 2 έως 4). Το ύψος των υπόλοιπων απαλλασσόμενων πράξεων, όσο μεγάλο και αν είναι, δεν θα μπορούσε να εμποδίσει την απαλλαγή των υπόλοιπων φορολογητέων πράξεων. Επομένως, η σχετική διάταξη καταλαμβάνει π.χ. και μεγάλα νοσοκομεία, εφόσον αυτά πραγματοποιούν μόνο μικρού ύψους φορολογητέες πράξεις. Οι εν λόγω υποκείμενοι στον φόρο μπορούν έτσι να μεταχειρίζονται και τις εν λόγω πράξεις ως απαλλασσόμενες, ακόμη και αν δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ούτε ως μικρές επιχειρήσεις με τη συνήθη έννοια του όρου, εξαιτίας του μεγέθους τους, ούτε ως νεοσυσταθείσες επιχειρήσεις, εξαιτίας της μακρόχρονης δραστηριότητάς τους στην αγορά.

27. Το γεγονός ότι με το εν λόγω καθεστώς απαλλαγής δεν σκοπείται η υποστήριξη των νεοσυσταθεισών επιχειρήσεων προκύπτει και από την απαίτηση της διάταξης να υπάρχει σχέση με την ημεδαπή. Συγκεκριμένα, απαλλάσσει μόνον πράξεις οι οποίες είναι φορολογητέες στην ημεδαπή. Κατά συνέπεια, μεγάλου μεγέθους ημεδαπές επιχειρήσεις, οι οποίες πραγματοποιούν υψηλό φορολογητέο κύκλο εργασιών στο εξωτερικό και μόνο μικρό τέτοιου είδους κύκλο εργασιών στην ημεδαπή εμπίπτουν παρ' όλα αυτά στο πεδίο εφαρμογής του καθεστώτος απαλλαγής. Πέραν τούτου, η ρύθμιση του άρθρου 287 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν προβλέπει ένα απαλλασσόμενο από τον φόρο ποσό, αλλά ένα όριο απαλλαγής. Με την υπέρβαση του ορίου θα καθίστανται φορολογητέες όλες οι πράξεις από το πρώτο ευρώ, ενώ το απαλλασσόμενο από τον φόρο ποσό θα εξακολουθούσε, αντίθετα, να απαλλάσσεται. Η λογική αυτή του «όλα ή τίποτα» δεν ενδείκνυται προφανώς για την υποστήριξη νεοσυσταθεισών επιχειρήσεων, αφού εισάγει δυσμενή διάκριση υπέρ των ιδιαίτερα επιτυχημένων νεοσυσταθεισών επιχειρήσεων σε βάρος των λιγότερο επιτυχημένων.

28. Επομένως, το άρθρο 287 της οδηγίας περί ΦΠΑ εξυπηρετεί πρωτίστως την ελάφρυνση του διοικητικού φόρτου των κρατών μελών.

8 Βλ. σχόλιο στο άρθρο 25 (Μικρές επιχειρήσεις) στη σελίδα 27 της προτάσεως της Επιτροπής της 20ής Ιουνίου 1973, COM(73) 950 final [δεν υπάρχει στα ελληνικά].

9 Πρβλ. αποφάσεις της 29ης Ιουλίου 2019, Β (Κύκλος εργασιών του πωλητή μεταχειρισμένων οχημάτων) (C-388/18, EU:C:2019:642, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), της 26ης Οκτωβρίου 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, σκέψεις 63 και 70), καθώς και προτάσεις μου στην υπόθεση Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, σημεία 33 και 54).

Β. Ερμηνεία του όρου «πράξεις επί ακινήτων» ως στοιχείου του πραγματικού

29. Το άρθρο 287 της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί στενά στην περίπτωση που αποτελεί διάταξη η οποία, για λόγους διοικητικής απλοποίησης, προβλέπει απαλλαγή των φορολογητέων πράξεων που αφορούν μικρότερα ποσά. Μια ευρεία ερμηνεία δεν συνάδει με τον χαρακτήρα διάταξης η οποία αφορά ποσά μικρής αξίας[10].

30. Πέραν τούτου, κατά το άρθρο 288, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο κύκλος εργασιών που λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή του καθεστώτος απαλλαγής περιλαμβάνει το ποσό των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών, κατά το μέτρο που αυτές έχουν φορολογηθεί. Η εν λόγω διάταξη καθιστά επομένως απολύτως σαφές ότι κατά τον υπολογισμό του κύκλου εργασιών λαμβάνονται υπόψη *όλες* οι φορολογητέες πράξεις.

31. Επομένως, τα υπόλοιπα ποσά που λαμβάνονται υπόψη και απαριθμούνται στα σημεία 2 έως 4 μπορούν να αφορούν μόνον απαλλασσόμενες πράξεις. Διαφορετικά δεν θα είχε νόημα η ξεχωριστή απαρίθμησή τους. Στα σημεία 2 και 3 του άρθρου 288, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ βεβαιώνεται και ρητώς το αφορολόγητο των υπό κρίση πράξεων.

32. Επίσης, από τη διατύπωση του σημείου 4 δεν μπορεί παρά να συναχθεί ότι με τον όρο «πράξεις επί ακινήτων» νοούνται οι πράξεις επί ακινήτων που εμπίπτουν στην απαλλαγή του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχεία ι′, ια′ και ιβ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Άρα, είναι άνευ σημασίας το γεγονός ότι ο νομοθέτης δεν παραπέμπει ρητώς στις συγκεκριμένες διατάξεις, αν και το πράττει όσον αφορά τις επίσης αναφερόμενες στο σημείο 4 χρηματοοικονομικές πράξεις.

33. Δεν καθίσταται ωστόσο εντελώς σαφές αν με τον όρο «πράξεις επί ακινήτων» νοούνται μόνον οι φοροαπαλλασσόμενες παραδόσεις κτιρίων (άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία ι′ και ια′, της οδηγίας περί ΦΠΑ) ή και η απαλλασσόμενη εκμίσθωση ακινήτων (άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ). Η διατύπωση της διάταξης υποδηλώνει μάλλον το πρώτο, καθότι η απόδοση του όρου σε άλλες γλώσσες παραπέμπει προφανώς σε πράξεις οικονομικών συναλλαγών (στο γαλλικό κείμενο «opérations immobilières» και στο αγγλικό κείμενο «real estate transactions»). Παρ' όλα αυτά, ακόμη και οι εν λόγω γλωσσικές αποδόσεις δεν αποκλείουν το ενδεχόμενο στον όρο αυτό να περιλαμβάνεται και η εκμίσθωση ακινήτου με τη συνήθη έννοιά της.

34. Λαμβανομένης υπόψη της ως άνω ασαφούς διατύπωσης, αποφασιστικής σημασίας είναι ο σκοπός του άρθρου 287 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ήτοι ο χαρακτήρας του καθεστώτος απαλλαγής μικρών επιχειρήσεων ως ρύθμιση που αφορά κύκλους εργασιών μικρής αξίας. Για τον λόγο αυτόν, φρονώ ότι επιβάλλεται να ερμηνευθεί ευρέως ο όρος των απαλλασσόμενων πράξεων επί ακινήτων και –σύμφωνα και με την άποψη της Επιτροπής– να περιληφθούν σε αυτόν και απαλλασσόμενες πράξεις εκμισθώσεως, προκειμένου να οριοθετηθεί το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 287 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

35. Συνεπώς, πρέπει να έχει όντως πραγματοποιηθεί *απαλλασσόμενη* πράξη εκμισθώσεως από τον εκκαλούντα προκειμένου να τεθεί το ζήτημα του χαρακτήρα της πράξης αυτής ως παρεπόμενης. Το κατά πόσο συνέτρεχε τέτοια περίπτωση δεν προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και, επομένως, θα πρέπει το ζήτημα να διερευνηθεί από το εθνικό δικαστήριο.

10 Απόφαση της 2ας Μαΐου 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, σκέψη 27). Ομοίως το Δικαστήριο δέχεται ότι η απόκλιση από γενικό κανόνα πρέπει να ερμηνεύεται στενά· βλ. ιδίως απόφαση της 28ης Σεπτεμβρίου 2006, Επιτροπή κατά Αυστρίας (C-128/05, EU:C:2006:612, σκέψη 22).

Γ. Προϋποθέσεις χαρακτηρισμού μιας πράξης ως «παρεπόμενου χαρακτήρα»

36. Πέραν των ανωτέρω, θα πρέπει να εξεταστούν οι προϋποθέσεις χαρακτηρισμού μιας πράξης ως «παρεπόμενου χαρακτήρα» κατά την έννοια του άρθρου 288, πρώτο εδάφιο, σημείο 4, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Οι διαλαμβανόμενες στη συγκεκριμένη διάταξη απαλλασσόμενες πράξεις λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό του κύκλου εργασιών όσον αφορά το όριο απαλλαγής μόνον όταν δεν έχουν παρεπόμενο χαρακτήρα.

37. Επομένως, ο νομοθέτης της οδηγίας καθιστά σαφές ότι οι διαλαμβανόμενοι στην εν λόγω διάταξη κλάδοι, οι οποίοι αφορούν καταρχήν απαλλασσόμενη δραστηριότητα (τραπεζικός και ασφαλιστικός κλάδος, κλάδος ακινήτων), δεν δικαιούνται να κάνουν χρήση του αποκαλούμενου «καθεστώτος απαλλαγής μικρών επιχειρήσεων» όσον αφορά φορολογητέες πράξεις τους οι οποίες δεν υπερβαίνουν το όριο απαλλαγής. Για τους εν λόγω κλάδους οι απαλλασσόμενες πράξεις δεν είναι δηλαδή παρεπόμενες, αλλά κύριες.

38. Το Δικαστήριο δεν έχει μέχρι τούδε εκφέρει κρίση όσον αφορά τις προϋποθέσεις χαρακτηρισμού μιας πράξης ως παρεπόμενου χαρακτήρα.

39. Εντούτοις, όσον αφορά το ζήτημα του υπολογισμού της αναλογίας έκπτωσης, η οδηγία περί ΦΠΑ στο άρθρο 174, παράγραφος 2, στοιχεία β′ και γ′, χρησιμοποιεί [στο γερμανικό κείμενο] τον παρεμφερή όρο «Hilfsumsatz» [επικουρική πράξη][11]. Η εν λόγω διάταξη αφορά το ύψος της έκπτωσης στην περίπτωση φορολογητέων εισροών οι οποίες χρησιμοποιούνται τόσο για τις φορολογητέες όσο και για τις απαλλασσόμενες εκροές.

40. Όπως έχει κρίνει σχετικώς το Δικαστήριο[12], μια οικονομική δραστηριότητα δεν μπορεί να χαρακτηρίζεται ως «παρεπόμενου χαρακτήρα» όταν συνιστά άμεση, μόνιμη και αναγκαία προέκταση της φορολογητέας δραστηριότητας της επιχείρησης ή συνεπάγεται εκτεταμένη χρησιμοποίηση αγαθών και υπηρεσιών για τα οποία οφείλεται φόρος προστιθέμενης αξίας.

41. Η ανωτέρω αρνητική οριοθέτηση μπορεί να εφαρμοστεί και στο πλαίσιο του καθεστώτος απαλλαγής του άρθρου 287 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Τούτο διότι όταν υφίσταται άμεση, διαρκής και αναγκαία προέκταση της φορολογητέας δραστηριότητας της επιχείρησης, η εν λόγω δραστηριότητα ακολουθεί την τύχη της «κύριας δραστηριότητας» και δεν μπορεί πλέον να θεωρείται ούτε «επικουρική» ούτε «παρεπόμενου χαρακτήρα» πράξη. Απλούστατα, δεν συντρέχει πραγματικός λόγος ιδιαίτερης μεταχείρισης των εν λόγω πράξεων.

42. Σε απόφασή του σχετικά με το άρθρο 174, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το Δικαστήριο έκρινε επίσης εξάλλου ότι το ύψος των εισοδημάτων που αποφέρουν οι πράξεις μπορεί να συνιστά ένδειξη περί του ότι οι τελευταίες δεν πρέπει να θεωρούνται ως παρεπόμενου χαρακτήρα. Πάντως, το γεγονός ότι παρόμοιες πράξεις αποφέρουν εισοδήματα υψηλότερα εκείνων που συνεπάγεται η φερόμενη ως κύρια δραστηριότητα της ενδιαφερόμενης επιχειρήσεως δεν μπορεί αφεαυτού να αποκλείσει τον χαρακτηρισμό τους ως «πράξεων με παρεπόμενο χαρακτήρα» κατά την έννοια της ανωτέρω διατάξεως[13].

11 Στο γαλλικό κείμενο ωστόσο και οι δύο όροι αποδίδονται το ίδιο («caractère d'opérations accessoires»). Το ίδιο ισχύει και για το ρουμανικό κείμενο («operațiuni accesorii»). Τούτο όμως δεν ισχύει για τα κείμενα στη γερμανική («Nebenumsatz» και «Hilfsumsatz») και στην αγγλική γλώσσα («ancillary transactions» και «incidental transactions»).

12 Απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψη 31), με μνεία στις αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, σκέψη 76) και της 11ης Ιουλίου 1996, Régie dauphinoise (C-306/94, EU:C:1996:290, σκέψη 22).

13 Απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, σκέψη 77).

43. Η ανωτέρω επισήμανση μπορεί να είναι ορθή όσον αφορά το άρθρο 174, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ και την αναλογία έκπτωσης, όχι όμως και για την απαλλαγή για λόγους διοικητικής απλοποίησης (καθεστώς απαλλαγής μικρών επιχειρήσεων). Η πρώτη, ήτοι η αναλογία έκπτωσης, αφορά δηλαδή την κατανομή του καταβεβλημένου ΦΠΑ εισροών με βάση τις εκροές (για τον υπολογισμό της απαιτείται αναλογία «pro rata»). Η δεύτερη όμως αφορά το ζήτημα παύσης ισχύος του καθεστώτος απαλλαγής λόγω υπέρβασης ενός ορίου κύκλου εργασιών και, συγκεκριμένα, ενός ορίου μικρού κύκλου συναλλαγών (για τον σκοπό του καθεστώτος απαλλαγής βλέπε σημεία 22 επ. των παρουσών προτάσεων).

44. Όσον αφορά το ανωτέρω αναφερόμενο καθεστώς απαλλαγής, αποφασιστικής σημασίας είναι το ύψος της φερόμενης ως παρεπόμενης πράξης. Επομένως, απαλλασσόμενες πράξεις επί ακινήτων οι οποίες π.χ. υπερβαίνουν ήδη το όριο απαλλαγής του άρθρου 287 λόγω του ύψους τους δεν μπορούν ποτέ, κατά την άποψή μου, να θεωρηθούν παρεπόμενου χαρακτήρα πράξεις μικρής επιχείρησης επειδή ακριβώς δεν είναι ασήμαντες.

45. Εκτιμώ ότι η λογική του άρθρου 288, πρώτο εδάφιο, σημείο 4, της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι η εξής: το καθεστώς απαλλαγής που εφαρμόζεται σε μια επιχείρηση για λόγους διοικητικής απλοποίησης δεν θα πρέπει να παύει να ισχύει εξαιτίας μερικών, κατά το μάλλον ή ήττον, συμπτωματικών απαλλασσόμενων πράξεων επί ακινήτων, ιδίως όταν πρόκειται για μεμονωμένες ενέργειες, μη εντασσόμενες στο αντικείμενο της επιχείρησης, οι οποίες δεν ασκούν καμία επιρροή στο ύψος των φορολογικών εσόδων.

46. Στην πρόταση της Επιτροπής του έτους 1973 διαλαμβάνεται ότι «πράξεις οι οποίες κατά το μάλλον ή ήττον είναι περιστασιακές και διογκώνουν τεχνητώς τον κύκλο εργασιών από το ένα έτος στο άλλο», καθώς και πράξεις οι οποίες «δεν απεικονίζουν το πραγματικό μέγεθος της επιχείρησης», δεν θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη[14]. Τούτο επιβεβαιώνεται από το άρθρο 288, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Η εν λόγω διάταξη εξαιρεί ρητώς τη μεταβίβαση αγαθών επένδυσης της επιχείρησης από τα ποσά που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του κύκλου εργασιών όσον αφορά το όριο απαλλαγής.

47. Τούτο στηρίζεται προφανώς στο σκεπτικό ότι θα πρέπει να αποφεύγεται η άνιση μεταχείριση των απαλλασσόμενων επιχειρήσεων (δηλαδή των αποκαλούμενων «μικρών επιχειρήσεων») όσον αφορά τον ΦΠΑ (μια επιχείρηση να εξακολουθεί να απαλλάσσεται από τον φόρο, ενώ μια άλλη να μην υπάγεται πλέον στο καθεστώς απαλλαγής) λόγω τέτοιου είδους «ασυνήθιστων» πράξεων.

48. Σχετικό παράδειγμα θα μπορούσε να αποτελέσει η μακράς διάρκειας εκμίσθωση ιδιωτικής περιουσίας. Εάν βάσει του άρθρου 288, πρώτο εδάφιο, σημείο 4, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν αφαιρούνταν η εν λόγω πράξη από τη βάση υπολογισμού, θα έπρεπε μια επιχείρηση να αποδώσει φόρο για το σύνολο του κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε από τις λοιπές πραγματικές δραστηριότητές της. Άλλη παρεμφερής επιχείρηση, η οποία δεν εκμισθώνει τέτοιου είδους ιδιωτική περιουσία, θα μπορούσε αντιθέτως να εξακολουθεί να ωφελείται από την απαλλαγή. Το κατά το μάλλον ή ήττον συμπτωματικό γεγονός της εκμετάλλευσης επιπλέον περιουσιακών στοιχείων δεν ασκεί καμία επιρροή επί του βασικού καθεστώτος της «μικρής επιχείρησης» στον ανταγωνισμό μεταξύ τους. Δεν θεμελιώνεται επαρκής σχέση με την πραγματική οικονομική δραστηριότητα της αποκαλούμενης «μικρής επιχείρησης». Επομένως, η αποδοχή των πράξεων με παρεπόμενο χαρακτήρα αποτελεί, παρ' όλα αυτά, ζήτημα αξιολογικής κατάταξης[15].

14 Σχόλιο στο άρθρο 25 (μικρές επιχειρήσεις) στη σελίδα 29 της προτάσεως της Επιτροπής της 20ής Ιουνίου 1973, COM(73) 950 final.

15 Ομοίως και Stadie H. σε Rau/Dürrwächter, UStG, § 19 σημείωση 112 (183η ενημέρωση – Ιούλιος 2019).

49. Κατά την άποψή μου, η έννοια του όρου «πράξεις παρεπόμενου χαρακτήρα» καταλαμβάνει επομένως μόνον πράξεις οι οποίες δεν εμφανίζουν στενή σχέση με την (πράγματι) φορολογητέα δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο. Η εν λόγω σχέση απουσιάζει όταν οι παρεπόμενες πράξεις είτε (1) αποτελούν μεμονωμένες και ασυνήθιστες ενέργειες που δεν εντάσσονται στο πραγματικό αντικείμενο της επιχείρησης είτε (2) δεν συνεπάγονται εκτεταμένη χρησιμοποίηση αγαθών και υπηρεσιών στο πλαίσιο της επιχείρησης, αλλά θεωρούνται ανεξάρτητες από αυτή και ως προς τούτο έχουν μόνο χαρακτήρα διάταξης η οποία αφορά ποσά μικρής αξίας (σχετικό παράδειγμα θα μπορούσε να αποτελέσει η άνευ σημασίας –πρβλ. σημείο 44– εκμίσθωση ιδιωτικής περιουσίας).

Δ. Εφαρμογή στη συγκεκριμένη περίπτωση

50. Στη συγκεκριμένη περίπτωση θα πρέπει επομένως να διευκρινιστεί κατά πόσον η εκμίσθωση του ακινήτου στο οποίο ο εκκαλών ασκεί οικονομική δραστηριότητα ως διαχειριστής διαδικασιών αφερεγγυότητας δεν εμφανίζει στενή σχέση με την πράγματι φορολογητέα δραστηριότητά του.

51. Ως προς αυτό διατηρώ αμφιβολίες. Στην υπό κρίση περίπτωση η εκμίσθωση του ακινήτου δεν είναι ούτε τυχαία ούτε ανεξάρτητη από την πράγματι φορολογητέα (συμβουλευτική) δραστηριότητα του εκκαλούντος. Αφενός, χρησιμοποιεί ο ίδιος το ακίνητο ως έδρα της φορολογητέας δραστηριότητάς του ως διαχειριστής διαδικασιών αφερεγγυότητας. Επομένως, δεν υφίσταται εκμίσθωση ανεξάρτητη της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

52. Αφετέρου, κατά το αιτούν δικαστήριο, ο εκκαλών εκμισθώνει ακίνητο σε εταιρία της οποίας είναι εταίρος και διαχειριστής και στην οποία ο ίδιος ασκεί και συμβουλευτική δραστηριότητα. Αυτό δεν αποτελεί μεμονωμένη ενέργεια η οποία δεν πρέπει να αλλοιώνει τον υπολογισμό του ετήσιου κύκλου εργασιών (πρβλ. σημείο 45 των παρουσών προτάσεων). Αντιθέτως, υφίσταται στενή σχέση (πρβλ. σημείο 48 των παρουσών προτάσεων) με την πράγματι φορολογητέα (συμβουλευτική) δραστηριότητα του εκκαλούντος.

53. Άρα, δεν μπορεί προφανώς να γίνεται πλέον λόγος, σύμφωνα και με την άποψη της Επιτροπής και της Ρουμανίας, για μικρής έκτασης δραστηριότητα η οποία δεν εντάσσεται στο πλαίσιο της πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας του εκκαλούντος (της συμβουλευτικής δραστηριότητας), λόγω της στενής πραγματικής και προσωπικής σχέσης.

54. Όμως, το Δικαστήριο είναι πρωτίστως αρμόδιο για την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης. Η εφαρμογή των ανωτέρω αναφερόμενων ερμηνευτικών αρχών και η συνδεδεμένη με αυτές αξιολογική κατάταξη αποτελεί καθήκον το οποίο θα πρέπει να αναλάβει το αιτούν δικαστήριο.

V. Πρόταση

55. Επομένως, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Curtea de Apel Timişoara (εφετείο Timişoara, Ρουμανία) ως εξής:

Στην έννοια του όρου «πράξεις επί ακινήτων» που έχουν τον χαρακτήρα πράξεων με παρεπόμενο χαρακτήρα εμπίπτουν όλες οι απαλλασσόμενες πράξεις, κατά την έννοια του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχεία ι′, ια′ και ιβ′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, οι οποίες δεν έχουν στενή σχέση με την (πράγματι) φορολογητέα δραστηριότητα της επιχείρησης και αφορούν ποσά μικρού ύψους, ήτοι δεν υπερβαίνουν οι ίδιες το όριο απαλλαγής. Δεν υφίσταται στενή σχέση όταν οι εν λόγω πράξεις αποτελούν ενέργειες μεμονωμένες και μη εντασσόμενες στο πραγματικό αντικείμενο της επιχείρησης ή όταν δεν συνεπάγονται εκτεταμένη χρησιμοποίηση αγαθών και υπηρεσιών της επιχείρησης.