ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
F. G. JACOBS
της 17ης Μαΐου 1989 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Στην παρούσα παραπομπή, στην οποία προέβη το Højesteret (δανικό ακυρωτικό δικαστήριο), τίθεται το ερώτημα αν πρέπει να υπόκειται στο φόρο προστιθεμένης αξίας η μίσθωση κλειστών ατομικών γκαράζ, κατ' εφαρμογή του άρθρου 13 Β, στοιχείο β), της έκτης οδηγίας στον τομέα του ΦΠΑ (οδηγία 77/388 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).

2. Το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας στον τομέα του ΦΠΑ φέρει τον τίτλο «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας». Το άρθρο 13 Α φέρει τον τίτλο «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος». Το άρθρο 13 Β φέρει τον τίτλο «Λοιπές απαλλαγές» και προβλέπει τα εξής:

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

α) ...·

β) τις μισθώσεις ακινήτων, εξαιρέσει:

1. των πράξεων παροχής καταλύματος, όπως ορίζονται από τη νομοθεσία των κρατών μελών, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του ξενοδοχειακού τομέα ή άλλων τομέων παρεμφερούς χαρακτήρα, περιλαμβανομένης και της μισθώσεως κατασκηνώσεων διακοπών ή γηπέδων, διαρυθμισμένων καταλλήλως για κατασκήνωση·

2. των μισθώσεων χώρων για τη στάθμευση αυτοκινήτων·

3. των μισθώσεων εργαλείων και μηχανημάτων μονίμως εγκατεστημένων·

4. των μισθώσεων χρηματοθυρίδων.

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

... »

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

3. Το άρθρο 13 Γ φέρει τον τίτλο « Δικαίωμα επιλογής »· έχει διατυπωθεί ως εξής:

« Τα κράτη μέλη δύνανται να χορηγούν στους υποκειμένους στο φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως στις περιπτώσεις:

α) μισθώσεως ακινήτων·

β) των αναφερομένων πράξεων υπό Β, περιπτώσεις δ), ζ) και η).

Τα κράτη μέλη δύνανται να περιορίζουν την έκταση του δικαιώματος επιλογής, καθορίζουν δε τον τρόπο ασκήσεως αυτού του δικαιώματος. »

4. Το άρθρο 13 Β πρέπει να ερμηνευθεί υπό το φως της δεκάτης εβδόμης αιτιολογικής σκέψεως της οδηγίας:

« εκτιμώντας ότι πρέπει τα κράτη μέλη να έχουν τη δυνατότητα, εντός ορισμένων ορίων και υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να λαμβάνουν ή να διατηρούν ειδικά μέτρα κατά παρέκκλιση της παρούσας οδηγίας, με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου και την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής ».

5. Η έκτη οδηγία στον τομέα του ΦΠΑ ετέθη σε εφαρμογή στη Δανία με το νόμο 204 της 10ης Μαΐου 1978, με τον οποίο μεταφέρθηκε το ουσιώδες μέρος των διατάξεων, μεταξύ άλλων, του άρθρου 13 Β, στοιχείο β), της οδηγίας.

6. Η διαφορά μεταξύ των διαδίκων της κύριας δίκης, του Henriksen και του δανικού Υπουργείου αμέσων και εμμέσων φόρων, έχει σχέση με το αν η μίσθωση, εκ μέρους του Henriksen, γκαράζ που βρίσκονται σε συγκρότημα γκαράζ, των οποίων ο Henriksen είναι κάτοχος, συνιστά μίσθωση « ακινήτων » ή μίσθωση « χώρων για τη στάθμευση αυτοκινήτων ». Στην πρώτη περίπτωση, η μίσθωση καταρχήν απαλλάσσεται του ΦΠΑ [υπό την επιφύλαξη του δικαιώματος των κρατών μελών να προβλέπουν περαιτέρω εξαιρέσεις σύμφωνα με τις τελικές διατάξεις του προαναφερθέντος άρθρου 13 Β, στοιχείο β)]. Στη δεύτερη περίπτωση, η μίσθωση αποκλείεται της απαλλαγής και, επομένως, υπόκειται στον ΦΠΑ.

7. Από τη δικογραφία προκύπτει ότι το εν λόγω συγκρότημα γκαράζ αποτελείται από δύο κτίρια που στο καθένα αντιστοιχούν δώδεκα γκαράζ, τα οποία έχουν κατασκευασθεί ταυτόχρονα με ένα συγκρότημα ακινήτων αποτελούμενο από 37 διαδοχικά κτισμένες οικίες. Ένα μέρος των γκαράζ μισθώνεται στους κατοίκους του εν λόγω συγκροτήματος και ένα άλλο μέρος σε κατοίκους της περιοχής. Πρόκειται για κλειστά γκαράζ, χωρισμένα το ένα από το άλλο με τοίχο και έχοντας το καθένα δική του θύρα. Αυτό το είδος των γκαράζ πίσω από τα σπίτια ή τις πολυκατοικίες απαντάται παντού στην Ευρώπη. Κατά τη διάρκεια της προφορικής διαδικασίας, ο Henriksen διευκρίνισε ότι δεν είναι κάτοχος καμιάς οικίας του συγκροτήματος αλλά μόνο των γκαράζ.

8. Στο πλαίσιο της εθνικής διαδικασίας, το Østre Landsret, κρίνον σε πρώτο βαθμό, απεφάνθη ότι η μίσθωση των επίμαχων γκαράζ δεν υπόκειτο στο φόρο. Έκρινε ότι ο αποκλεισμός της απαλλαγής που συνήθως εφαρμόζεται στη μίσθωση των ακινήτων, δεν επεκτείνεται στα γκαράζ του τύπου αυτών για τα οποία πρόκειται στην παρούσα υπόθεση, σύμφωνα

με τη συνήθη έννοια των όρων « χώροι για τη στάθμευση » στο πλαίσιο της δανικής νομοθεσίας και ότι η διατύπωση του άρθρου 13 Β, στοιχείο β), περίπτωση 2, της οδηγίας δεν παρέχει, ούτε στο δανικό ούτε στα λοιπά κείμενα, στοιχεία που να μπορούν να στηρίξουν με βεβαιότητα την ερμηνεία που υποστηρίζει το καθού Υπουργείο. Το Højesteret, ενώπιον του οποίου το καθού Υπουργείο προσέβαλε την πρωτοβάθμια απόφαση, υπέβαλε με απόφαση παραπομπής που πρωτοκολλήθηκε στη γραμματεία του Δικαστηρίου στις 27 Ιουνίου 1988 τα ακόλουθα ερωτήματα:

« 1) Πρέπει το άρθρο 13 Β, στοιχείο β), της οδηγίας 77/388 του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (έκτη οδηγία περί φόρου προστιθεμένης αξίας) να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η φορολογική υποχρέωση που απορρέει από τη μίσθωση « χώρων σταθμεύσεως αυτοκινήτων » εκτείνεται επίσης στη μίσθωση γκαράζ όπως αυτά για τα οποία πρόκειται στην παρούσα υπόθεση;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ανωτέρω ερώτημα, πρέπει το προαναφερθέν άρθρο να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να επιβάλουν ΦΠΑ στη μίσθωση γκαράζ όπως αυτά για τα οποία πρόκειται στην παρούσα υπόθεση; »

9. Η δανική κυβέρνηση και η Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές προτάσεις. Όσον αφορά το πρώτο ερώτημα, η δανική κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι οι όροι « χώρος για τη στάθμευση αυτοκινήτων » καλύπτει κάθε χώρο που προβλέπεται για την τοποθέτηση ή στάθμευση αυτοκινήτων είτε ανοικτό είτε κλειστό είτε ευρισκόμενο εντός κτιρίου. Αναφέρεται στις διάφορες γλωσσικές αποδόσεις του άρθρου 13 Β, στοιχείο β), περίπτωση 2, της οδηγίας παρατηρώντας ότι το αγγλικό κείμενο (« premises and sites ») είναι ιδιαίτερα χρήσιμο διότι αποκαλύπτει τον εξαντλητικό χαρακτήρα της έννοιας που ο κοινοτικός νομοθέτης είχε υπόψη. Υποστηρίζει ότι όλες οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθούν συσταλτικώς εφόσον ο σκοπός της οδηγίας έγκειται στην εφαρμογή ενός κοινού φορολογικού συστήματος και ότι πρέπει να διασφαλισθεί μία « ορθή και απλή εφαρμογή » των απαλλαγών. Το γεγονός της αποδοχής της απαλλαγής αυτού του είδους των γκαράζ θα δημιουργήσει μία αφύσικη κατάσταση, εφόσον θα είναι πιο ενδιαφέρουσα η μίσθωση αυτού του είδους των γκαράζ από τις άλλες δυνατότητες σταθμεύσεως.

10. Πράγματι, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση, εκτός αν το γκαράζ αυτού του τύπου έχει μισθωθεί ως μέρος της μισθώσεως ακινήτου (π. χ., η μίσθωση οικίας ή διαμερίσματος ταυτόχρονα με αυτή ενός γκαράζ): στην περίπτωση αυτή ο ΦΠΑ δεν πρέπει να επιβληθεί επί του μέρους του ενοικίου που αντιστοιχεί στο γκαράζ. Υποστηρίζει ότι, υπ' αυτές τις συνθήκες, η μίσθωση του γκαράζ ή του χώρου σταθμεύσεως ακολουθεί απλώς το καθαυτό αντικείμενο του συμβολαίου μισθώσεως. Θεωρεί ότι από τη νομοθεσία των περισσοτέρων κρατών μελών προκύπτει ότι η μίσθωση χώρων για τη στάθμευση αυτοκινήτων υπόκειται στον ΦΠΑ μόνο οσάκις η εν λόγω μίσθωση έχει χαρακτήρα πραγματικά εμπορικό. Εφόσον, όπως ισχυρίζεται, κανένα κράτος μέλος δεν εισπράττει ΦΠΑ οσάκις η μίσθωση αυτή αποτελεί μέρος του συμβολαίου μισθώσεως κατοικίας, η Επιτροπή προτείνει ο ΦΠΑ να εισπράττεται μόνο οσάκις έχει καθορισθεί ξεχωριστή τιμή για τη μίσθωση του γκαράζ ή του χώρου σταθμεύσεως.

11. Αν εν προκειμένω η απόφαση έπρεπε να ληφθεί βάσει του αγγλικού κειμένου της οδηγίας και μόνο, δεν θα είχα καμία δυσκολία να συνάγω ότι τα γκαράζ όπως αυτά για τα οποία πρόκειται στην παρούσα υπόθεση καλύπτονται από τον αποκλεισμό που δηλούται με τους όρους « premises and sites for parking vehicles » και ότι η μίσθωση των γκαράζ αυτού του είδους υπέκειτο στον ΦΠΑ, υπό την επιφύλαξη ενδεχομένως απαλλαγής, όπως είναι αυτή που προτείνεται από την Επιτροπή, οσάκις η μίσθωση του γκαράζ αποτελεί απλώς συνοδευτικό στοιχείο της μισθώσεως άλλης ιδιοκτησίας, όπως οικίας ή διαμερίσματος. Σε εύθετο χρόνο θα επανέλθω στα ερωτήματα που μπορούν να τεθούν σχετικά.

12. Πάντως, εν προκειμένω είναι σαφές ότι υφίστανται διαφορές στις διάφορες γλωσσικές αποδόσεις της οδηγίας και, επομένως, είναι αναγκαίο να εξετασθούν τα διάφορα γλωσσικά κείμενα και να καταβληθεί, επίσης, προσπάθεια να τοποθετηθούν οι εν λόγω διατάξεις στο πλαίσιο της οδηγίας, λαμβανομένης υπόψη στο σύνολό της, υπό το φως των σκοπών της.

13. Στο αγγλικό κείμενο, ο όρος « premises », ιδίως, φαίνεται επαρκώς ευρύς ώστε να καλύπτει κάθε είδος οικοδομήματος επί του εδάφους. Σε άλλες γλωσσικές αποδόσεις, η κατάσταση είναι, εντούτοις, λιγότερο σαφής. Στο γαλλικό κείμενο π. χ. οι όροι που χρησιμοποιούνται είναι οι ακόλουθοι: « à l'exception ... des locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules ». Ο όρος « emplacement », στο πλαίσιο αυτό, μπορεί καλύτερα να καλύψει ένα χώρο για τη στάθμευση αυτοκινήτων, περιοριζόμενο σε ένα υπαίθριο χώρο σταθμεύσεως αυτοκινήτων ή προβλεπόμενο εντός χώρου σταθμεύσεως που έχει κατασκευαστεί προς το σκοπό αυτό, όπως συμβαίνει στην περίπτωση υπογείου γκαράζ παρόμοιου με αυτά που απαντώνται στο κέντρο των πόλεων. Μόνο κατ' επέκταση θα μπορούσε ο όρος « emplacement pour le stationnement des véhicules » να καλύπτει ένα κτίριο όπως είναι τα γκαράζ.

14. Οι άλλες γλωσσικές αποδόσεις φαίνεται ότι προσεγγίζουν περισσότερο το γαλλικό κείμενο απ' ό,τι το αγγλικό. Στο δανικό κείμενο χρησιμοποιούνται οι όροι « pladser til parkering af køretøjer », που μπορούν να μεταφραστούν κατά λέξη στα αγγλικά με τους όρους « places [or sites] for parking vehicles »· το ολλανδικό κείμενο χρησιμοποιεί τους όρους « verhuur van parkeerruimte voor voertuigen »· το γερμανικό κείμενο χρησιμοποιεί τους όρους « der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen » και το ιταλικό κείμενο « delle locazioni de aree destinate al parcheggio dei veicoli », φαίνεται δε ότι όλα αυτά τα κείμενα έχουν παρόμοια σημασία με αυτή του γαλλικού κειμένου. Συνεπώς, από τα έξι κείμενα της οδηγίας που ήσαν έγκυρα κατά το χρόνο της θεσπίσεώς της, όλα, εκτός του αγγλικού κειμένου, μπορούν να γίνουν αντιληπτά υπό την έννοια ότι ο αποκλεισμός περιορίζεται τουλάχιστον καταρχήν στη μίσθωση θέσεων, ή χώρων, για τη στάθμευση? η έννοια αυτή θα είχε αποδοθεί στο αγγλικό κείμενο καλύτερα αν είχαν χρησιμοποιηθεί οι όροι « sites for parking vehicles » αντί των όρων « premises and sites for parking vehicles ».

15. Παρόλον ότι οι γλωσσικές αυτές εκτιμήσεις πρέπει να έχουν μεγάλη σημασία ειδικά στο πλαίσιο μιας νομοθετικής πράξεως στο φορολογικό τομέα, πρέπει να εξεταστεί αν άλλοι παράγοντες, ιδίως η οικονομία και ο σκοπός της οδηγίας, μπορούν να οδηγήσουν σε άλλη ερμηνεία και ιδίως στην επέκταση της κατά λέξη σημασίας, ώστε να συμπεριληφθούν τα κλειστά γκαράζ όπως αυτά για τα οποία πρόκειται στην παρούσα υπόθεση: βλέπε υπόθεση 139/84, Van Dijk's Boekhuis κατά Staatssecretaris van Financiën, Συλλογή 1985, σ. 1405 και ειδικά σ. 1418.

16. Το ιστορικό της δημιουργίας του κειμένου δεν προσφέρει καμία βοήθεια ως προς αυτό,παρόλον ότι μπορεί να αναφερθεί ότι η πρόταση οδηγίας που υπέβαλε η Επιτροπή (η οποία εξάλλου ήταν σαφώς πιο εκτεταμένη καθόσον απέκλειε από την απαλλαγή τη μίσθωση βιομηχανικών και εμπορικών ακινήτων) αναφερόταν μόνο στα « contracts for the supply of parking facilities » στο αγγλικό κείμενο ή « des contrats de parking » στο γαλλικό κείμενο *(Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων,* Συμπλήρωμα 11/73, σ. 43).

17. Οι εν λόγω διατάξεις πρέπει επίσης να εξετάζονται στο πλαίσιο που εντάσσονται. Το άμεσο πλαίσιο βοηθεί ελάχιστα, δεδομένου ότι οι άλλοι αποκλεισμοί του άρθρου 13 Β, στοιχείο β), περίπτωση 2, αποτελούν συνονθύλευμα χωρίς εμφανή κατευθυντήρια αρχή. Εξάλλου, η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 13 Β, στοιχείο β), έχει διατυπωθεί με πολύ ευρείς όρους, καθόσον επεκτείνεται στη μίσθωση όλων των ακινήτων υπό την επιφύλαξη των ειδικών εξαιρέσεων. Στο πλαίσιο της απαλλαγής αυτής που έχει διατυπωθεί ευρέως, φαίνεται υπερβολικό να ερμηνευθεί ο αποκλεισμός σχετικά με τη μίσθωση χώρων για τη στάθμευση των αυτοκινήτων τόσον ευρέως ώστε να επεκταθεί σε μία πράξη που φαίνεται ότι δεν καλύπτεται από τους όρους του και, συνεπώς, να του αποδοθεί σημασία αντίθετη προς την επικρατούσα έννοια του κειμένου.

18. Από την οικονομία της οδηγίας, εξεταζόμενης στο σύνολό της και από το γράμμα του άρθρου 2, ειδικότερα, μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η βασική αρχή της οδηγίας έγκειται στο ότι όλες οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, οσάκις πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενον σε φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, υπόκεινται στο φόρο προστιθεμένης αξίας, εκτός αν ρητώς έχουν απαλλαγεί από αυτόν. Οι διατάξεις απαλλαγής πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς εφόσον αποτελούν εξαίρεση της βασικής αρχής της οδηγίας: βλέπε π. χ. την υπόθεση 51/88, Hamann κατά Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, απόφαση της 15ης Μαρτίου 1989, Συλλογή 1989, σ. 767, σκέψη 19. Μπορεί να υποστηριχθεί βάσει αυτού ότι η απαλλαγή από την εφαρμογή του βασικού κανόνα (υπέρ της μισθώσεως ακινήτων) πρέπει να ερμηνευθεί συσταλτικώς και ότι η εξαίρεση από το βασικό κανόνα (υπέρ των μισθώσεων χώρων για τη στάθμευση των αυτοκινήτων) πρέπει να ερμηνευθεί ευρέως, εφόσον αυτό προκύπτει από την εφαρμογή του βασικού κανόνα. Πάντως, ακόμη και βάσει μιας τόσο ευρείας ερμηνείας, δεν μου φαίνεται δυνατή η επέκταση των όρων του αποκλεισμού, ώστε να περιληφθούν τα κλειστά γκαράζ, χωρίς σημαντική παρέκκλιση από τη συνήθη έννοια των όρων που χρησιμοποιούνται στα περισσότερα κείμενα. Εξάλλου, σε μία οδηγία που προορίζεται για ομοιόμορφη εφαρμογή στην Κοινότητα από τις δημοσιονομικές αρχές των κρατών μελών και στην οποία οι απαλλαγές αναφέρονται ρητώς, ώστε να εφαρμόζονται κατά τρόπο « απλό », πρέπει οι χρησιμοποιούμενοι όροι να γίνονται αντιληπτοί, όσο είναι δυνατό, υπό τη συνήθη τους έννοια. Συνεπώς, οι σκοποί της οδηγίας από αυτή την άποψη συνηγορούν υπέρ της απόψεως κατά την οποία ο αποκλεισμός των μισθώσεων χώρων για τη στάθμευση αυτοκινήτων δεν πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επεκτείνεται στις μισθώσεις των κλειστών γκαράζ.

19. Η δανική κυβέρνηση υποστήριξε ότι η οδηγία αποβλέπει στην πραγματοποίηση ενός συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας που να είναι ουδέτερο από την άποψη του καταναλωτή, η δε απαλλαγή της μισθώσεως κλειστών γκαράζ θα ήταν αντίθετη προς το σκοπό αυτό, καθόσον θα καθίστατο περισσότερο ενδιαφέ-

ρουσα η μίσθωση κλειστών γκαράζ από τις άλλες δυνατότητες σταθμεύσεως. Η δανική κυβέρνηση υποστηρίζει επίσης ότι αυτή η απαλλαγή θα δημιουργούσε δυσχερή προβλήματα καθορισμού όσον αφορά τις διάφορες μορφές χώρων σταθμεύσεως. Πάντως, ανάλογες δυσχέρειες θα προέκυπταν αν η μίσθωση κλειστών γκαράζ δεν απαλλασσόταν, αφού, όπως το δέχθηκε και η Επιτροπή, ακόμη και αν η μίσθωση των γκαράζ έπρεπε να θεωρηθεί ως καταρχήν υποκειμένη στον ΦΠΑ, θα μπορούσε να αποβεί αναγκαία η πρόβλεψη εξαιρέσεων, οσάκις η εν λόγω μίσθωση αποτελούσε στοιχείο της μισθώσεως άλλου ακινήτου όπως μιας οικίας. Οι ανωμαλίες που θα μπορούσαν να προκύψουν από αυτό έχουν σαφώς καταδειχθεί από τα πραγματικά περιστατικά της προκειμένης υποθέσεως, κατά την οποία μέρος των γκαράζ ενοικιάσθηκαν στους κατοίκους των οικιών που αποτελούν μέρος του συγκροτήματος στο οποίο βρίσκεται το συγκρότημα των γκαράζ, ενώ αυτό δεν συμβαίνει με άλλα γκαράζ του ιδίου συγκροτήματος. Η Επιτροπή προτείνει ως κριτήριο ο ΦΠΑ να εισπράττεται για ένα γκαράζ μόνο όταν έχει καθορισθεί ξεχωριστή τιμή για τη μίσθωση του γκαράζ αλλά το κριτήριο αυτό προδήλως θα μπορούσε να δημιουργήσει αφύσικες καταστάσεις ακόμη και καταχρήσεις. Η θέση της Επιτροπής θα είχε αποτελέσματα που δεν φαίνονται περισσότερο συμβιβάσιμα με το σκοπό που αποβλέπει στο να « εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων... απαλλαγών και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση ». Η Επιτροπή καθιερώνει επίσης μία διάκριση, βασιζόμενη σε μελέτη της πρακτικής που ακολουθείται από ορισμένα κράτη μέλη, μεταξύ των γκαράζ που συνδέονται με κατοικίες και των μισθώσεων εμπορικού χαρακτήρα. Η διάκριση αυτή δεν φαίνεται πειστική αν ληφθεί υπόψη ότι η μίσθωση εμπορικών ακινήτων καταρχήν απαλλάσσεται από το φόρο προστιθεμένης αξίας σύμφωνα με τις διατάξεις της οδηγίας. Παρόλον ότι δυνάμει του άρθρου 13 Γ τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγούν στους υποκειμένους στο φόρο το δικαίωμα επιλογής για τη φορολόγηση της μισθώσεως ακινήτων, οι διατάξεις του άρθρου 13 Γ επίσης δεν διακρίνουν μεταξύ των ακινήτων με εμπορικό χαρακτήρα και των λοιπών ακινήτων.

20. Συνεπώς, θεωρώ ενόψει των όρων της οδηγίας, λαμβανομένων εντός του πλαισίου τους, ότι ο αποκλεισμός δεν εφαρμόζεται στη μίσθωση κλειστών ατομικών γκαράζ όπως αυτά για τα οποία πρόκειται στην παρούσα υπόθεση και ότι στο πρώτο ερώτημα που υπεβλήθη στο Δικαστήριο πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση.

21. Λαμβάνοντας υπόψη την άποψή μου επί του πρώτου ερωτήματος, το δεύτερο υποβληθέν ερώτημα δεν τίθεται. Πάντως, αν υπερισχύσει η άποψη κατά την οποία η μίσθωση των γκαράζ, όπως αυτά για τα οποία πρόκειται στην παρούσα υπόθεση, αποκλείεται της απαλλαγής, θεωρώ ότι στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση. Ο αποκλεισμός θα είχε ως αποτέλεσμα αυτή η μίσθωση να υπόκειται στο φόρο προστιθεμένης αξίας και η οδηγία δεν δέχεται εξουσία εκτιμήσεως ως προς αυτό. Το μόνο περιθώριο εκτιμήσεως προκύπτει από τις τελικές διατάξεις του άρθρου 13 Β, στοιχείο β), που παρέχουν το δικαίωμα στα κράτη μέλη να προβλέπουν περαιτέρω εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής, αλλά δεν καθιστούν δυνατό σ' αυτά να παρεκκλίνουν από τις σχεδιαζόμενες εξαιρέσεις. Η εξουσία εκτιμήσεως καθιστά δυνατό στα κράτη μέλη να επεκτείνουν την επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας και όχι να την περιορίζουν.

22. Κατά τη γνώμη μου, αυτό θέτει ένα επιπλέον ερώτημα το οποίο δεν έχει αναφερθεί, αλλά στο οποίο θεωρώ ότι είναι αναγκαίο να δοθεί απάντηση. Όπως έχω μόλις εκθέσει, οι τελικές διατάξεις του άρθρου 13 Β, στοιχείο β), καθιστούν δυνατό στα κράτη μέλη να

προβλέπουν περαιτέρω εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής. Η εξουσία εκτιμήσεως που έχει παρασχεθεί με τις διατάξεις αυτές είναι ευρεία και, παρόλον ότι η εν λόγω εξουσία εκτιμήσεως ασφαλώς έχει ορισμένα όρια, δεν διακρίνω κανένα περιορισμό που θα μπορούσε να βασισθεί στο προαναφερθέν άρθρο και που θα εμπόδιζε ένα κράτος μέλος που επέλεξε ένα μέτρο αυτού του είδους να επεκτείνει την προβλεπόμενη εξαίρεση όσον αφορά τους χώρους για τη στάθμευση αυτοκινήτων σε σημείο που να καλύπτει επίσης τα ατομικά κλειστά γκαράζ, όπως αυτά για τα οποία πρόκειται στην παρούσα υπόθεση. Το ερώτημα αν η εξαίρεση επεκτάθη κατ' αυτό τον τρόπο αποτελεί ζήτημα ερμηνείας της εθνικής νομοθεσίας και υπόκειται στην αρμοδιότητα των εθνικών δικαστηρίων. Πάντως, μου φαίνεται σαφές, λαμβάνοντας υπόψη την οικονομία της οδηγίας, ότι, βάσει μιας ορθής ερμηνείας των διατάξεών της, η εθνική νομοθεσία δεν μπορεί να έχει αυτό το αποτέλεσμα εκτός αν περιέχει η ίδια ειδικές διατάξεις προς την κατεύθυνση αυτή. Οσάκις η εθνική νομοθεσία περιορίζεται στην επανάληψη των διατάξεων της οδηγίας, με τις ειδικές της απαλλαγές και εξαιρέσεις, η εν λόγω νομοθεσία πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές και οι εθνικές φορολογικές αρχές δεν έχουν το δικαίωμα να προβλέπουν περαιτέρω εξαιρέσεις, εκτός εάν το κράτος μέλος έχει θεσπίσει συμπληρωματικά νομοθετικά μέτρα αποβλέποντας στην επέκταση της επιβολής του ΦΠΑ στις εν λόγω μισθώσεις.

23. Συνεπώς, έχω τη γνώμη ότι στα ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στο Δικαστήριο πρέπει να δοθεί η εξής απάντηση:

« Το άρθρο 13 Β, στοιχείο β), της οδηγίας 77/388 του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (έκτη οδηγία περί ΦΠΑ) πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η μίσθωση των κλειστών ατομικών γκαράζ δεν υπόκειται στον ΦΠΑ, εκτός εάν ένα κράτος μέλος έχει το ίδιο θεσπίσει ειδικά νομοθετικά μέτρα αποβλέποντας στην επέκταση της επιβολής του ΦΠΑ στις εν λόγω μισθώσεις. »