ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ ΑΝΤΟΝΙΟ ΤΙΖΖΑΝΟ

της 29ης Μαρτίου 2001 [1]

1. Με απόφαση της 15ης Ιουλίου 1999, το Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Λουξεμβούργο) υπέβαλε στο Δικαστήριο δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλων εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση [2] (στο εξής: έκτη οδηγία). Το εθνικό δικαστήριο ζητεί ειδικότερα από το Δικαστήριο να αποφανθεί ως προς την έννοια του ελευθερίου επαγγέλματος που περιέχεται στο παράρτημα ΣΤ, σημείο 2, της έκτης οδηγίας, προκειμένου να κρίνει αν η έννοια αυτή καλύπτει τη δραστηριότητα των διαχειριστών κτιρίων υπό συγκυριότητα και συνεπώς αν αυτή μπορεί να υπαχθεί στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ που προβλέπει η λουξεμβουργιανή νομοθεσία για τα ελευθέρια επαγγέλματα.

Το νομοθετικό πλαίσιο

Το κοινοτικό δίκαιο

2. Όσον αφορά το κοινοτικό δίκαιο, το σχετικό νομοθέτημα είναι όπως είπαμε η έκτη οδηγία. Από τις διατάξεις της οδηγίας αυτής, πάντως, και για λόγους που θα φανούν σαφώς κατωτέρω πρέπει να διακρίνω:

— αφενός, τις διατάξεις περί *μειώσεως των συντελεστών ΦΠΑ* στις οποίες στηρίζονται οι διατάξεις της λουξεμβουργιανής νομοθεσίας περί συντελεστή που εφαρμόζεται στα ελευθέρια επαγγέλματα·

— αφετέρου, τις διατάξεις περί *απαλλαγής από τον ΦΠΑ*, στις οποίες περιέχεται η μνεία των ελευθερίων επαγγελμάτων, στοιχείο που αποτελεί το αντικείμενο της παρούσας αιτήσεως.

Οι κανόνες περί μειώσεως των συντελεστών ΦΠΑ περιλαμβάνονται στα άρθρα 12, παράγραφοι 3 και 4, και 28, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας.

3. Το άρθρο 12, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας πρόβλεπε αρχικά τη δυνατότητα

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

των κρατών μελών να υποβάλλουν ορισμένες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σε μειωμένους συντελεστές. Η μόνη υποχρέωση που υπείχαν τα κράτη μέλη ήταν να καθορίζουν τον συντελεστή «κατά τρόπο ώστε το ποσό του φόρου προστιθεμένης αξίας που προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστού αυτού να επιτρέπει υπό κανονικές συνθήκες να εκπίπτεται το σύνολο του φόρου προστιθεμένης αξίας, του οποίου επιτρέπεται η έκπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 17».

4. Στη συνέχεια οι κανόνες αυτοί τροποποιήθηκαν εν μέρει με την οδηγία 92/77/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 (προσέγγιση των συντελεστών ΦΠΑ) [3]. Το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας — όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1, σημείο 1, της οδηγίας 92/77 — προβλέπει ότι «τα κράτη μέλη δύνανται επίσης να εφαρμόζουν ένα ή δύο μειωμένους συντελεστές οι οποίοι δεν μπορούν να είναι κατώτεροι του 5 % και εφαρμόζονται μόνο στην παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών των κατηγοριών που αναφέρονται στο παράρτημα Η» (στις οποίες περιλαμβάνονται και οι υπηρεσίες που μας ενδιαφέρουν εν προκειμένω, δηλαδή των ελευθερίων επαγγελμάτων). Το άρθρο 28 (που περιέχει μεταβατικές διατάξεις), παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας — όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1, σημείο 4, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/77 — ορίζει εξάλλου ότι «τα κράτη μέλη που την 1η Ιανουαρίου 1991 εφάρμοζαν μειωμένο συντελεστή στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών πλην αυτών που προβλέπονται στο παράρτημα Η, δύνανται να εφαρμόσουν σ' αυτές τις περιπτώσεις τον μειωμένο συντελεστή ή έναν από τους δύο μειωμένους συντελεστές που προβλέπονται στο άρθρο 12, παράγραφος 3, υπό τον όρο ότι ο συντελεστής αυτός δεν θα είναι μικρότερος του 12 %».

Οι διατάξεις περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας

5. Το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη μπορούν «να συνεχίσουν να απαλλάσσουν από τον φόρο τις απαριθμούμενες στο παράρτημα ΣΤ πράξεις υπό τις υφιστάμενες στο κράτος μέλος προϋποθέσεις». Μεταξύ των πράξεων αυτών το παράρτημα ΣΤ, σημείο 2, περιλαμβάνει:

«παροχές υπηρεσιών συγγραφέων, καλλιτεχνών και ερμηνευτών έργων τέχνης, δικηγόρων και *λοιπών ελευθέρων επαγγελματιών*, εξαιρέσει των ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων εφόσον δεν πρόκειται περί των παροχών υπηρεσιών των αναφερομένων στο παράρτημα Β της δευτέρας οδηγίας του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967» (η υπογράμμιση δική μου).

3 — ΕΕ L 316, σ. 1.

Οι περί συντελεστών ΦΠΑ διατάξεις της λουξεμβουργιανής νομοθεσίας

6. Ο λουξεμβουργιανός νομοθέτης επέλεξε να μην εφαρμόσει το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας για να απαλλάξει από τον ΦΠΑ τις προαναφερθείσες πράξεις. Αντιθέτως, χρησιμοποίησε τη δυνατότητα να καθορίσει μειωμένους συντελεστές, όπως επιτρέπουν τα άρθρα 12, παράγραφοι 3 και 4, και 28, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας.

7. Πράγματι, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, το άρθρο 40, σημείο 4, στοιχείο b, νόμου της 12ης Φεβρουαρίου 1979 περί ΦΠΑ πρόβλεπε ότι εντός των ορίων και υπό τις προϋποθέσεις που θα καθορισθούν με εθνικό κανονισμό εφαρμόζεται μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ 6 % (αντί του συνήθους 15 %) στις υπηρεσίες που συνιστούν άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος.

8. Στην απόφαση περί παραπομπής αναφέρεται επίσης ότι το άρθρο 4 του κανονισμού της 7ης Μαρτίου 1980 — που ορίζει τους όρους και τις προϋποθέσεις εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 40, σημείο 4, του προαναφερθέντος νόμου — περιέλαβε στην έννοια του ελευθερίου επαγγέλματος τις δραστηριότητες του δικηγόρου, του συμβολαιογράφου, του δικαστικού επιμελητή, του διαχειριστή περιουσίας, του μηχανικού, του αρχιτέκτονα, του εκτιμητή έργων, του τεχνικού, του χημικού, του εφευρέτη, του εμπειρογνώμονα, του λογιστή, του κτηνιάτρου, του δημοσιογράφου, του ανταποκριτή-φωτογράφου, του διερμηνέα, του μεταφραστή και άλλες παρόμοιες δραστηριότητες.

9. Στη συνέχεια το άρθρο 40 του νόμου περί ΦΠΑ τροποποιήθηκε με το άρθρο 8 του νόμου περί του προϋπολογισμού της 20ής Δεκεμβρίου 1991 που καθόρισε από το 1993 έναν ενδιάμεσο συντελεστή 12 % για τις δραστηριότητες που συνιστούν άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος· όσον αφορά τις δραστηριότητες αυτές, ένας νέος λουξεμβουργιανός κανονισμός της 21ης Δεκεμβρίου 1991 αντιγράφει τον ενδεικτικό πίνακα του κανονισμού της 7ης Μαρτίου 1980. Σύμφωνα με τις πληροφορίες που έδωσε η Επιτροπή, η τροποποίηση αυτή του συντελεστή συνδέεται με την έκδοση της προαναφερθείσας κοινοτικής οδηγίας 92/77.

Η δραστηριότητα του διαχειριστή κτιρίων στο Λουξεμβούργο

10. Όπως επίσης αναφέρεται στη διάταξη περί παραπομπής, βάσει του νόμου της 16ης Μαΐου 1975 περί του καθεστώτος της συγκυριότητας ακινήτων, οι συγκύριοι ακινήτου ή συγκροτήματος ακινήτων απαρτίζουν αναγκαστικά μια ομάδα που έχει νομική προσωπικότητα.

11. Σύμφωνα με τις διατάξεις του κανονισμού της 13ης Ιουνίου 1975 που θεσπίζει τα μέτρα εφαρμογής του νόμου περί συγκυριότητας, ο διαχειριστής διορίζεται από τη γενική συνέλευση των συγκυρίων, τα δε

καθήκοντά του μπορεί να αναλάβει κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Ο διαχειριστής οφείλει να φροντίζει για την εκτέλεση των διατάξεων του κανονισμού περί συγκυριότητας και των αποφάσεων της γενικής συνελεύσεως· διαχειρίζεται το κτίριο, φροντίζει για τη συντήρηση, την ασφάλεια και την καθαριότητά του. Σε επείγουσες περιπτώσεις, φροντίζει με δική του πρωτοβουλία για την εκτέλεση όλων των αναγκαίων για τη συντήρηση του κτιρίου εργασιών· εκπροσωπεί την ομάδα στις αστικές πράξεις και ενώπιον των δικαστηρίων, κατ' αρχήν με εξουσιοδότηση της γενικής συνελεύσεως.

Τα πραγματικά περιστατικά και τα προδικαστικά ερωτήματα

12. Η C. Adam ασκεί το επάγγελμα του διαχειριστή κτιρίων υπό συγκυριότητα, στο Λουξεμβούργο. Στις δηλώσεις της ΦΠΑ για τη δραστηριότητα αυτή και για τα οικονομικά έτη 1991-1994 εφάρμοσε τον συντελεστή που προβλέπει η νομοθεσία του Λουξεμβούργου για τα ελευθέρια επαγγέλματα, στα οποία πρέπει, κατά την άποψή της, να περιληφθεί η εν λόγω δραστηριότητα.

13. Όμως, η administration de l'enregistrement et des domaines (αρμόδια στο Λουξεμβούργο για τον ΦΠΑ) δεν είχε την ίδια γνώμη, και εξέδωσε διορθωτικές πράξεις, εφαρμόζοντας τον συνήθη συντελεστή 15 %. Οι διοικητικές ενστάσεις της C. Adam κατά των πράξεων αυτών δεν ευδοκίμησαν διότι ο διευθυντής της εφορίας τις απέρριψε με αποφάσεις της 11ης και 15ης Νοεμβρίου 1996.

14. Η C. Adam προσέβαλε τις αποφάσεις της εφορίας ενώπιον του Tribunal d'arrondissement, υποστηρίζοντας ότι η δραστηριότητά της συνιστά άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος και ότι ο χαρακτηρισμός αυτός συνεπάγεται, κατά το φορολογικό δίκαιο του Λουξεμβούργου, την εφαρμογή, όχι του συνήθους συντελεστή 15 %, αλλά του μειωμένου 6 % για τα έτη 1991-1992 και του ενδιαμέσου συντελεστή 12 % για τα έτη 1993-1994.

15. Εξετάζοντας το ζήτημα, το εθνικό δικαστήριο διαπιστώνει πρώτον ότι η λουξεμβουργιανή νονοθεσία περί ΦΠΑ περιέχει πίνακα των δραστηριοτήτων που συνιστούν άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος πλην όμως δεν ορίζει την έννοια αυτή. Αφού διαπίστωσε πάντως ότι η σχετική νομοθεσία συνιστά μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο των κοινοτικών οδηγιών περί ΦΠΑ, το εθνικό δικαστήριο έκρινε ότι «η λουξεμβουργιανή νομοθεσία σχετικά με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στις δραστηριότητες των ελευθερίων επαγγελμάτων πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με τις κοινοτικές διατάξεις περί ΦΠΑ».

16. Ειδικότερα παρατήρησε ότι, κατά την έκτη οδηγία, ο συνήθης συντελεστής ΦΠΑ καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος, ότι το άρθρο 12 της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να καθορίζουν μειωμένους ή αυξημένους συντελεστές για ορισμένες παροχές και τέλος ότι οι μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 28, παράγραφος 3, της οδηγίας επιτρέπουν στα κράτη μέλη να συνεχίσουν να απαλλάσσουν ορισμένες πράξεις που απαριθμούνται στο παράρτημα ΣΤ, μεταξύ των οποίων αναφέρονται οι

παροχές υπηρεσιών «ελευθέρων επαγγελματιών».

17. Με αφετηρία τη διάταξη αυτή το εθνικό δικαστήριο αποφάσισε να υποβάλει στο δικαστήριο, βάσει του άρθρου 234 ΕΚ, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Είναι η έννοια του ελευθερίου επαγγέλματος στο οποίο αναφέρεται το παράρτημα ΣΤ, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου 77/388/ΕΟΚ, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, αυτοτελής έννοια του κοινοτικού δικαίου;

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα:

2) Καλύπτει η έννοια του ελευθερίου επαγγέλματος την επαγγελματική δραστηριότητα του διαχειριστή κτιρίων υπό συγκυριότητα;»

Οι απόψεις των διαδίκων

18. Εκτός από τους διαδίκους της κύριας δίκης παρατηρήσεις κατέθεσαν στο Δικαστήριο η Δανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή. Οι απόψεις τους είναι συνοπτικά οι ακόλουθες.

19. Τόσο η εφορία όσο και η Επιτροπή υπογράμμισαν ότι η κοινοτική διάταξη της οποίας ζητείται η ερμηνεία δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω διότι η επίδικη εθνική νομοθεσία αφορά τη *μείωση των συντελεστών ΦΠΑ* για τα ελευθέρια επαγγέλματα κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφοι 3 και 4, και 28, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας και όχι τις *απαλλαγές από τον ΦΠΑ*, στις οποίες αναφέρεται η διάταξη του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', και το παράρτημα ΣΤ της οδηγίας αυτής που μνημονεύεται στο πρώτο ερώτημα. Και η μεν λουξεμβουργιανή εφορία συνάγει ότι το Δικαστήριο είναι αναρμόδιο να αποφανθεί επί των προδικαστικών ερωτημάτων (και μόνον επικουρικώς προτείνει αρνητική απάντηση και για τα δύο ερωτήματα), η δε Επιτροπή προτείνει στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα έστω και μόνο για να διευκρινίσει ότι ο καθορισμός των πράξεων που υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή ανήκει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών υπό τον όρο ότι τηρείται η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

20. Η C. Adam υποστηρίζει ότι το Δικαστήριο είναι αρμόδιο διότι η νομοθεσία περί ΦΠΑ είναι «κατ' εξοχήν κοινοτική». Ως προς την ουσία επαναλαμβάνει ότι η δραστηριότητα του διαχειριστή ακινήτων υπό συγκυριότητα πρέπει να χαρακτηριστεί ελευθέριο επάγγελμα.

21. Τέλος, η Δανική Κυβέρνηση χωρίς να εξετάσει το ζήτημα της αρμοδιότητας του Δικαστηρίου, προτείνει να δοθεί στο πρώτο ερώτημα η απάντηση ότι η έννοια του ελευθερίου επαγγέλματος στο οποίο αναφέρεται το παράρτημα ΣΤ, σημείο 2, της έκτης οδηγίας αποτελεί έννοια κοινοτικού δικαίου η οποία πρέπει πάντως να ορίζεται υπό το φως του εθνικού δικαίου κάθε κράτους μέλους. Κατά συνέπεια, η εν λόγω κυβέρνηση δεν θεωρεί αναγκαία την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα καίτοι φρονεί, επικουρικώς, ότι η απάντηση θα πρέπει να είναι καταφατική.

Νομική ανάλυση

Η αρμοδιότητα του Δικαστηρίου

22. Όπως προκύπτει επίσης από τη συζήτηση μεταξύ των διαδίκων, νομίζω ότι εν προκειμένω ανακύπτει ένα ερώτημα απολύτως προκαταρκτικό, δηλαδή το αν πληρούνται οι προϋποθέσεις της υποβολής αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά την έννοια του άρθρου 234 ΕΚ. Πρέπει δηλαδή να εξεταστεί κατ' αρχάς αν η κοινοτική διάταξη (παράρτημα ΣΤ, σημείο 2, της έκτης οδηγίας), της οποίας ζητείται η ερμηνεία, είναι κρίσιμη ή όχι για τη λύση της διαφοράς στην κύρια δίκη και αν επομένως η παρέμβαση του Δικαστηρίου είναι αναγκαία για την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου, όπως απαιτεί το άρθρο 234 ΕΚ.

23. Στο σημείο αυτό, όπως γνωρίζουμε, η πάγια νομολογία του Δικαστηρίου είναι ότι «απόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο που έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της μέλλουσας να εκδοθεί δικαστικής αποφάσεως να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες της υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα μιας προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δικής του αποφάσεως όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο» [4].

24. Γνωρίζουμε επίσης ότι το Δικαστήριο διαθέτει ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως των συναφών κρίσεων των εθνικών δικαστηρίων μέχρι σημείου να θεωρεί ενδεχομένως απαράδεκτη την προδικαστική παραπομπή. Ειδικότερα, το Δικαστήριο συχνά «έκρινε ότι αδυνατεί να απαντήσει σε προδικαστικό ερώτημα υποβληθέν από εθνικό δικαστήριο όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία ή η εκτίμηση του κύρους ενός κοινοτικού κανόνα που ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης [ή] όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως)» [5]. Έτσι «αν προκύπτει ότι το υποβληθέν ερώτημα είναι προδήλως άσχετο με την επίλυση της συγκεκριμένης διαφοράς το Δικαστήριο είναι υποχρεωμένο να απόσχει από την έκδοση αποφάσεως» [6]. Γι' αυτόν τον λόγο, μεταξύ άλλων, το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν

4 — Απόφαση της 13ης Ιουλίου 2000, C-36/99, Idéal Tourisme (Συλλογή 2000, σ. I-6049, σκέψη 20). Κατά την ίδια έννοια βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 15ης Ιουνίου 1999, C-421/97, Tarantik (Συλλογή 1999, σ. I-3633, σκέψη 33), και της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, Bosman (Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 59).

5 — Απόφαση Idéal Tourisme, προπαρατεθείσα, σκέψη 20. Βλ. επίσης τις αποφάσεις της 9ης Μαρτίου 2000, C-437/97, EKW και Wein & Co. (Συλλογή 2000, σ. I-1157, σκέψη 52)· Bosman, προπαρατεθείσα, σκέψη 61, και της 16ης Ιουλίου 1992, C-343/90, Lourenço Dias (Συλλογή 1992, σ. I-4673, σκέψεις 17 και 18), και C-83/91, Meilicke (Συλλογή 1992, σ. I-4871, σκέψη 25).

6 — Απόφαση Lourenço Dias, προπαρατεθείσα, σκέψη 20.

είναι αρμόδιο σε περίπτωση που «είναι πρόδηλο ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν θα μπορούσε να εφαρμοστεί ούτε άμεσα ούτε έμμεσα στις περιστάσεις της υποθέσεως» [7].

25. Ακριβώς όμως εν προκειμένω δύσκολα μπορώ να αμφισβητήσω ότι η κοινοτική διάταξη της οποίας ζητείται η ερμηνεία δεν έχει εφαρμογή στην κύρια δίκη, όπως υποστηρίζει η καθής εφορία, πράγμα που εξάλλου δεν αντικρούουν οι λοιποί διάδικοι. Πράγματι, όπως είδαμε πιο πάνω, οι επίδικες λουξεμβουργιανές διατάξεις αφορούν τον καθορισμό μειωμένου συντελεστή για τα ελευθέρια επαγγέλματα· ουδόλως αφορούν τις απαλλαγές από τον ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', και του παραρτήματος ΣΤ, σημείο 2, της δεύτερης οδηγίας.

26. Φαίνεται εξάλλου ότι το εθνικό δικαστήριο έχει πλήρη επίγνωση του στοιχείου αυτού, δεδομένου ότι στην απόφαση περί παραπομπής ορθώς κάνει διάκριση μεταξύ των διατάξεων που αφορούν τους μειωμένους συντελεστές (που εν προκειμένω χρησιμεύουν ως βάση για τις επίδικες λουξεμβουργιανές διατάξεις) από τις διατάξεις περί απαλλαγών από τον ΦΠΑ. Όπως προανέφερα πάντως, το εθνικό δικαστήριο αποδίδει ιδιαίτερη σημασία στο γεγονός ότι «η νομοθεσία περί φόρου προστιθεμένης αξίας μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο τις σχετικές κοινοτικές οδηγίες». Ειδικότερα, σημαντικό φαίνεται το γεγονός ότι οι κοινοτικές διατάξεις περί απαλλαγών από τον ΦΠΑ, ακόμη και αν δεν έχουν εφαρμογή εν προκειμένω, αναφέρονται στην έννοια του ελευθερίου επαγγέλματος ακριβώς όπως και οι σχετικές εθνικές διατάξεις και ότι οι δύο κατηγορίες διατάξεων είναι μεν ανεξάρτητες η μία από την άλλη πλην όμως έχουν ως αντικείμενο τον ΦΠΑ. Το εθνικό δικαστήριο συνάγει εξ αυτού ότι «η λουξεμβουργιανή νομοθεσία σχετικά με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στις δραστηριότητες των ελευθερίων επαγγελματιών πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με τις κοινοτικές διατάξεις περί ΦΠΑ».

27. Εκτιμώ μεν την επιθυμία του εθνικού δικαστή να στηρίξει την απόφασή του στο κοινοτικό δίκαιο και στις έννοιές του, πλην όμως οφείλω να παρατηρήσω ότι η σχέση μεταξύ του επιδίκου στην κύρια δίκη ζητήματος και του κοινοτικού κανόνα του οποίου ζητείται η ερμηνεία μου φαίνεται αρκετά τραβηγμένη και εν πάση περιπτώσει πολύ ασθενής ώστε να θεωρήσω λυσιτελή τα προδικαστικά ερωτήματα και επομένως να δεχθώ ότι το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να αποφανθεί επ' αυτών.

28. Κατ' αρχάς θα επαναλάβω ακόμη μια φορά ότι, η κοινοτική διάταξη της οποία ζητείται η ερμηνεία, καίτοι περιέχεται στην ίδια οδηγία, διακρίνεται απόλυτα από τις διατάξεις που είναι κρίσιμες για την απόφαση του εθνικού δικαστηρίου. Δεύτερον, ναι μεν τα άρθρα 12, παράγραφοι 3 και 4, και 28, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας επιτρέπουν στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ σε ορισμένες δραστηριότητες, πλην όμως η απόφαση για τη χρησιμοποίηση της δυνατότητας αυτής ανήκει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών τα οποία, για να προσδιορίσουν τις εν λόγω δραστηριότητες, ουδόλως

7 — Αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 1997, C-28/95, Leur-Bloem (Συλλογή 1997, σ. I-4161, σκέψη 26), και C-130/95, Giloy (Συλλογή 1997, σ. I-4291, σκέψη 22).

δεσμεύονται να προστρέξουν στον πίνακα του παραρτήματος ΣΓ της έκτης οδηγίας που αφορά τις απαλλαγές από τον ΦΠΑ. Θεωρώ συνεπώς αδύνατο να διαπιστώσω σύνδεσμο μεταξύ των εθνικών διατάξεων περί των δραστηριοτήτων που υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή και των διατάξεων της έκτης οδηγίας περί πράξεων που μπορούν να απαλλαχθούν. Τέτοιος σύνδεσμος δεν μπορεί βεβαίως να στηριχθεί στο ουδέτερο και, θα έλεγα, τυχαίο γεγονός ότι η εθνική διάταξη και η κοινοτική διάταξη αφορούν και οι δύο τον ΦΠΑ.

29. Υπό τις συνθήκες αυτές δεν μπορώ να φανταστώ, όπως θα μπορούσε ίσως να υποδείξει μια «κατά το νοούμενο» ανάγνωση της αποφάσεως περί παραπομπής, ένα είδος έμμεσης παραπομπής των επιδίκων εθνικών διατάξεων στις κοινοτικές διατάξεις (εν προκειμένω στο παράρτημα ΣΓ της έκτης οδηγίας). Θέλω να πω ότι δεν είναι δυνατό να γίνει εδώ επίκληση της γνωστής νομολογίας Dzozi [8] κατά την οποία «ούτε από το γράμμα του άρθρου 177 ούτε από το αντικείμενο της διαδικασίας που αυτό προβλέπει προκύπτει ότι οι συντάκτες της Συνθήκης θέλησαν να αποκλείσουν από την αρμοδιότητα του Δικαστηρίου τις αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως που αναφέρονται σε κοινοτική διάταξη, ειδικότερα δε στην περίπτωση όπου το εθνικό δίκαιο κράτους μέλους παραπέμπει στη διάταξη αυτή προκειμένου να προσδιορίσει τους κανόνες οι οποίοι εφαρμόζονται σε καθαρά εσωτερική του κατάσταση» [9].

30. Συγκεκριμένα, χωρίς καν να κάνουμε λόγο για αμηχανία που θα μπορούσε να δημιουργήσει η νομολογία αυτή [10] νομίζω ότι δεν μπορούμε να την επικαλεστούμε για περιστάσεις όπως η υπό κρίση. Αυτό προκύπτει σαφώς από την απόφαση Kleinwort Benson [11] στην οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν είναι αρμόδιο να ερμηνεύσει διάταξη της Συμβάσεως των Βρυξελλών της 27ης Σεπτεμβρίου 1968 για τη διεθνή δικαιοδοσία και την εκτέλεση αποφάσεων σε αστικές και εμπορικές υποθέσεις εφόσον το ζητούμενο ήταν να «δοθεί η δυνατότητα στο αιτούν δικαστήριο να αποφανθεί ως προς την εφαρμογή όχι της Συμβάσεως αυτής αλλά του εθνικού δικαίου του συμβαλλομένου κράτους στο οποίο ανήκει το δικαστήριο αυτό» [12]. Εκτός του ότι δεν ήταν αναγκαία η ερμηνεία που ζητήθηκε από το Δικαστήριο, η ιδιαίτερη βάση της κρίσεως αυτής ήταν ότι οι οικείες διατάξεις της Συμβάσεως είχαν χρησιμεύσει μόνον ως πρότυπο και είχαν εν μέρει περιληφθεί στον εθνικό νόμο του κράτους μέλους ο οποίος δεν περιείχε «καμία άμεση και χωρίς όρους παραπομπή στο κοινοτικό δίκαιο»: συνεπώς το δίκαιο του ενδιαφερομένου κράτους δεν καθιστούσε εφαρμοστέες έστω και εκτός του πεδίου εφαρμογής της Συμβάσεως, τις διατάξεις της Συμβάσεως καθεαυτές [13].

31. Δεν θα αντλήσουμε όμως διαφορετικά συμπεράσματα από τις μεταγενέστερες

8 — Απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 1990, C-297/88 και C-197/89 (Συλλογή 1990, σ. I-3763).

9 — Σκέψη 36.

10 — Βλ., συναφώς, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Tesauro στην υπόθεση Kleinwort Benson (απόφαση της 28ης Μαρτίου 1995, C-346/93, Συλλογή 1995, σ. I-615, παράγραφοι 24 και 25), και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jacobs στις προπαρατεθείσες υποθέσεις Leur-Bloem και Giloy, σκέψεις 75 έως 81.

11 — Όπ.π.

12 — Σκέψη 14.

13 — Σκέψεις 16 και 19.

αποφάσεις Leur-Bloem [14] και Giloy [15] όπου το Δικαστήριο έκρινε ότι είναι αρμόδιο. Στην πρώτη από τις αποφάσεις αυτές έκρινε ότι είναι «αρμόδιο βάσει του άρθρου 177 της Συνθήκης, να ερμηνεύει το κοινοτικό δίκαιο όταν το δίκαιο αυτό δεν ρυθμίζει άμεσα την υπό κρίση υπόθεση αλλά ο εθνικός νομοθέτης αποφάσισε, επ' ευκαιρία της μεταφοράς των διατάξεων μιας οδηγίας στο εθνικό δίκαιο, την εφαρμογή της ίδιας μεταχειρίσεως σε καταστάσεις καθαρά εσωτερικές και σε καταστάσεις που εμπίπτουν στην οδηγία, δηλαδή την ευθυγράμμιση της νομοθεσίας του προς το κοινοτικό δίκαιο» [16]. Πράγματι στην περίπτωση αυτή το Δικαστήριο είναι αρμόδιο διότι ο εθνικός νομοθέτης που καλείται να μεταφέρει ορισμένους κοινοτικούς κανόνες στο εσωτερικό δίκαιο επεξέτεινε με πλήρη επίγνωση το κοινοτικό δίκαιο ώστε να καλύπτει κατατάσεις καθαρά εσωτερικές.

32. Με την απόφαση Giloy, το Δικαστήριο έκρινε ότι «όταν η εθνική νομοθεσία εναρμονίζει τις λύσεις που προβλέπονται για τις εσωτερικές καταστάσεις προς τις λύσεις που έχουν γίνει δεκτές στο κοινοτικό δίκαιο, προκειμένου σε συγκρίσιμες καταστάσεις να εφαρμόζεται ενιαία διαδικασία, υφίσταται οπωσδήποτε κοινοτικό συμφέρον για ομοιόμορφη ερμηνεία των διατάξεων ή των εννοιών που συμπίπτουν με διατάξεις ή έννοιες του κοινοτικού δικαίου ανεξάρτητα από τις συνθήκες υπό τις οποίες εφαρμόζονται προκειμένου να αποφευχθούν στο μέλλον ερμηνευτικές αποκλίσεις» [17]. Ειδικότερα, το Δικαστήριο έκρινε ότι είναι αρμόδιο στην περίπτωση που «οι κρίσιμες διατάξεις του εθνικού δικαίου εφαρμόζονται αδιακρίτως — ενίοτε μάλιστα συγχρόνως — σε καταστάσεις που εμπίπτουν αφενός στο εθνικό και αφετέρου στο κοινοτικό δίκαιο», πράγμα που έχει ως συνέπεια ότι «κατά το εθνικό δίκαιο οι επίμαχες εθνικές διατάξεις πρέπει πάντοτε να εφαρμόζονται σύμφωνα» με τις σχετικές κοινοτικές διατάξεις [18]. Στην περίπτωση αυτή η αρμοδιότητα του Δικαστηρίου απορρέει δηλαδή από το γεγονός ότι το εθνικό δίκαιο απαιτεί την εφαρμογή σε ορισμένες εσωτερικές καταστάσεις του συστήματος που επιβάλλουν οι κοινοτικές διατάξεις.

33. Η κατάσταση διαφέρει στην υπό κρίση υπόθεση. Πράγματι, όπως είδαμε:

— η λουξεμβουργιανή διάταξη περί της εφαρμογής μειωμένου συντελεστή στις δραστηριότητες που συνιστούν άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος θεσπίστηκε *αυτοτελώς* από τις αρχές της χώρας αυτής και όχι ενόψει μεταφοράς συγκεκριμένης κοινοτικής διάταξης στην εσωτερική έννομη τάξη. Για να προσδιορίσουν τις δραστηριότητες που υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή, οι εν λόγω αρχές δεν ήταν υποχρεωμένες να αναφερθούν σε κοινοτικές διατάξεις όπως οι διατάξεις του άρθρου 28, παράγραφος 3, και του παραρτήματος ΣΤ της έκτης οδηγίας·

— για να προσδιορίσει τις υπηρεσίες που υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή, ο

14 — Όπ.π.
15 — Όπ.π.
16 — Σκέψη 34.
17 — Σκέψη 28.
18 — Σκέψη 27.

λουξεμβουργιανός νόμος δεν παρέπεμψε ούτε άμεσα ούτε έμμεσα στους κοινοτικούς κανόνες, οι οποίοι δηλαδή δεν κατέστησαν εφαρμοστέοι στην εθνική έννομη τάξη. Εξάλλου, για να προσδιορίσει τις ίδιες υπηρεσίες, ο λουξεμβουργιανός νομοθέτης δεν έλαβε ως πρότυπο τις διατάξεις της έκτης οδηγίας περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ·

— το γεγονός και μόνον ότι η μνεία των ελευθερίων επαγγελμάτων περιέχεται τόσο στον πίνακα των δραστηριοτήτων που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ του παραρτήματος ΣΤ της έκτης οδηγίας όσο και στον πίνακα των δραστηριοτήτων που υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή κατά την έννοια του άρθρου 40 του λουξεμβουργιανού νόμου δεν σημαίνει βεβαίως ότι ο νόμος αυτός αντιγράφει έστω και εν μέρει τη διατύπωση μιας κοινοτικής διάταξης.

34. Σε τελική ανάλυση η γνώμη μου είναι ότι, στην προεκτεθείσα κατάσταση, μια ενδεχόμενη απόφαση του Δικαστηρίου θα είναι ίσως καθαρά υποθετική ως απόλυτα άσχετη με το πραγματικό και νομοθετικό πλαίσιο της διαφοράς στην κύρια δίκη. Ο ορισμός του ελευθερίου επαγγέλματος που περιέχεται στο παράρτημα ΣΤ της έκτης οδηγίας πρέπει αντιθέτως και σύμφωνα με πάγιες ερμηνευτικές αρχές να γίνει υπό το φως του περιεχομένου και της σκοπιμότητας των κανόνων εντός των οποίων εντάσσεται αυτός· δεν μπορεί να μεταφερθεί αυτόματα στο εθνικό δίκαιο και να χρησιμοποιηθεί για τον ορισμό μιας ανάλογης έννοιας που περιέχεται σε διάταξη με διαφορετικό περιεχόμενο και διαφορετική σκοπιμότητα [19].

35. Υπό το φως των προεκτεθέντων καταλήγω στο συμπέρασμα ότι τα προδικαστικά ερωτήματα του Tribunal d'arrondissement de Luxembourg δεν είναι λυσιτελή για την επίλυση της κύριας διαφοράς και επομένως δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 234 ΕΚ για να αποφανθεί το Δικαστήριο επί της ερμηνείας της έννοιας του ελευθερίου επαγγέλματος που περιέχεται στο παράρτημα ΣΤ, σημείο 2, της έκτης οδηγίας.

Επί της ουσίας

36. Αν πάντως το Δικαστήριο κρίνει ότι είναι αρμόδιο να αποφανθεί επί των προδικαστικών ερωτημάτων του Tribunal d'arrondissement de Luxembourg νομίζω ότι η απάντηση στα ερωτήματα αυτά βρίσκεται ακριβώς στα επιχειρήματα που προεξέθεσα και τα οποία οδηγούν στα ίδια συμπεράσματα με αυτά που προτείνει η Επιτροπή. Με άλλα λόγια, φρονώ ότι αρμόζει η απάντηση ότι το άρθρο 28, παράγραφος 3, και το παράρτημα ΣΤ της έκτης οδηγίας αφορούν

19 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 1992, C-338/90, Hamlin Electronics (Συλλογή 1992, σ. I-2333, σκέψη 12), και της 1ης Ιουνίου 1995, C-467/93, Analog Devices (Συλλογή 1995, σ. I-1403, σκέψη 8). Ειδικότερα, το Δικαστήριο έκρινε επανειλημμένα ότι δύο πανομοιότυπες εκφράσεις που περιέχονται σε διαφορετικές διατάξεις με διαφορετική ratio μπορούν να ερμηνευτούν κατά διαφορετικό τρόπο: βλ., π.χ., την περίφημη γνωμοδότηση 1/91, σχετικά με το πρώτο σχέδιο συμφωνίας ΑΕΕ όπου αναφέρεται ότι «η ταυτότητα στη διατύπωση των διατάξεων της συμφωνίας και των αντιστοίχων κοινοτικών διατάξεων δεν συνεπάγεται αναγκαστικά ότι οι διατάξεις αυτές πρέπει να ερμηνεύονται κατά τον ίδιο τρόπο» (γνωμοδότηση 1/91, της 14ης Δεκεμβρίου 1991, Συλλογή 1991, σ. I-6079, σκέψη 14).

τις πράξεις οι οποίες είναι δυνατό να απαλλαχθούν από τον ΦΠΑ και όχι αυτές που υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, όπως οι πράξεις που αποτελούν το αντικείμενο της κύριας διαφοράς· κατά συνέπεια, ο ορισμός των πράξεων αυτών καθώς επίσης και του «ελευθερίου επαγγέλματος» είναι ζήτημα που δεν αφορά εν προκειμένω το κοινοτικό δίκαιο, αλλά ανήκει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών.

Πρόταση

37. Βάσει των προεκτεθέντων προτείνω στο Δικαστήριο να κρίνει ότι δεν είναι αρμόδιο να αποφανθεί επί των προδικαστικών ερωτημάτων του Tribunal d'arrondissement de Luxembourg. Εν πάση περιπτώσει, το άρθρο 28, παράγραφος 3, και το παράρτημα ΣΤ της έκτης οδηγίας αφορούν τις πράξεις που μπορούν να απαλλαχθούν από τον ΦΠΑ και όχι εκείνες που υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, όπως οι πράξεις που αποτελούν το αντικείμενο της κύριας διαφοράς· κατά συνέπεια, ο ορισμός των πράξεων αυτών καθώς επίσης και της έννοιας του «ελευθερίου επαγγέλματος» είναι ζήτημα που εν προκειμένω δεν αφορά το κοινοτικό δίκαιο αλλά εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών.