ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
GIOVANNI PITRUZZELLA
της 8ης Δεκεμβρίου 2022 [1]

**Υπόθεση C-516/21**

**Finanzamt X**
**κατά**
**Y**

[αίτηση του Bundesfinanzhof
(Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – ΦΠΑ – Απαλλαγή των πάσης φύσεως μισθώσεων ακινήτων – Μίσθωση ειδικά εξοπλισμένου κτιρίου εκτροφής γαλοπούλας – Εργαλεία και μηχανήματα τα οποία παραχωρήθηκαν ως παραρτήματα στο πλαίσιο της μισθώσεως κτιρίου αγροτικής χρήσεως – Ενιαία παροχή – Πεδίο εφαρμογής της εξαιρέσεως από την απαλλαγή»

1. Καίτοι η έννοια της «ενιαίας παροχής» έχει αποτελέσει αντικείμενο πλούσιας νομολογίας του Δικαστηρίου, ωστόσο στην υπό κρίση υπόθεση ζητείται από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν η νομολογία αυτή πρέπει να μη ληφθεί υπόψη και να συνεχίσουν να υφίστανται οι πολλαπλές υπηρεσίες –και, επομένως, οι συντελεστές φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)– όταν μία από τις υπηρεσίες αυτές ενδέχεται να εμπίπτει στο γενικό καθεστώς που έχει θεσπίσει η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ) [2], και, επομένως, να υπόκειται σε φορολόγηση.

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

[2] ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

## Το νομικό πλαίσιο

### *Το δίκαιο της Ένωσης*

*Η οδηγία ΦΠΑ*

2. Το κεφάλαιο 3 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο φέρει τον τίτλο «Απαλλαγές άλλων δραστηριοτήτων», περιέχει το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ′, το οποίο έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

ιβ) τις πάσης φύσεως μισθώσεις ακινήτων.»

3. Το άρθρο 135, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ότι «[α]πό την απαλλαγή που προβλέπεται στην παράγραφο 1, στοιχείο ιβ) εξαιρούνται οι ακόλουθες πράξεις:

α) οι πράξεις παροχής καταλύματος, όπως ορίζονται από την νομοθεσία των κρατών μελών, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του ξενοδοχειακού τομέα ή άλλων τομέων με παρεμφερή χαρακτήρα, περιλαμβανομένης της μίσθωσης κατασκηνώσεων διακοπών ή γηπέδων διαρρυθμισμένων κατάλληλα για κατασκήνωση,

β) οι μισθώσεις χώρων για τη στάθμευση οχημάτων,

γ) οι μισθώσεις των μόνιμα εγκατεστημένων εργαλείων και μηχανημάτων,

δ) οι μισθώσεις χρηματοθυρίδων.

Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν περαιτέρω εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στην παράγραφο 1, στοιχείο ιβ).»

*Ο εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 282/2011*

4. Ο εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας[3], τροποποιήθηκε, μεταξύ άλλων, με τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 1042/2013 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2013[4], ο οποίος προσέθεσε στον εκτελεστικό κανονισμό 282/2011 το άρθρο 13β.

5. Σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο 13β, στοιχείο δ′[5], για την εφαρμογή της οδηγίας ΦΠΑ, ως «ακίνητο» θεωρείται κάθε στοιχείο, εξοπλισμός ή μηχάνημα μόνιμα εγκατεστημένο σε κτίριο ή κατασκευή που δεν μπορεί να μετακινηθεί χωρίς να καταστραφεί ή να αλλοιωθεί το κτίριο ή η κατασκευή.

[3] ΕΕ 2011, L 77, σ. 1.

[4] ΕΕ 2013, L 284, σ. 1.

[5] Δυνάμει του άρθρου 3, τρίτο εδάφιο, του εκτελεστικού κανονισμού 1042/2013, το άρθρο 13β, όπως εισήχθη στον εκτελεστικό κανονισμό 282/2011, άρχισε να ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2017.

### *Το γερμανικό δίκαιο*

6. Κατά το άρθρο 4, σημείο 12, πρώτο εδάφιο, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), της 21ης Φεβρουαρίου 2005[6] (στο εξής: UStG), από τις πράξεις του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του νόμου αυτού απαλλάσσονται:

«a) [ο]ι πάσης φύσεως μισθώσεις ακινήτων […]».

7. Το άρθρο 4, σημείο 12, δεύτερο εδάφιο, του UStG διευκρινίζει ότι «[δ]εν απαλλάσσονται […] οι πάσης φύσεως μισθώσεις μηχανημάτων και λοιπών εργαλείων κάθε είδους που ανήκουν σε εγκαταστάσεις επιχείρησης (εξοπλισμός επιχείρησης), ακόμη και αν πρόκειται για ουσιώδη συστατικά στοιχεία ακινήτου».

### **Η διαφορά της κύριας δίκης, το προδικαστικό ερώτημα και η ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία**

8. Κατά τα έτη 2010 έως 2014, ο Υ εκμίσθωσε βάσει συμβάσεως μισθώσεως κτιρίου αγροτικής χρήσεως κτίρια για την εκτροφή γαλοπούλας και μόνιμα εγκατεστημένα σ' αυτά εργαλεία και μηχανήματα. Κατά το αιτούν δικαστήριο, τα εν λόγω εργαλεία και μηχανήματα, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνονται ένας βιομηχανικός σπειροειδής μεταφορέας και σύστημα θέρμανσης, εξαερισμού και φωτισμού το οποίο διατηρεί θερμοκρασία και φωτεινότητα προσαρμοσμένες στο στάδιο ανάπτυξης των εν λόγω ζώων, χρησιμεύουν για τη σίτιση των ζώων αυτών και τη διασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών για την εκτροφή με σκοπό να φθάσουν οι γαλοπούλες στην ηλικία κατά την οποία είναι ώριμες για σφαγή, είναι δε ειδικώς προσαρμοσμένα για τη σύμφωνα με τη σύμβαση χρήση του κτιρίου ως κτιρίου για την εκτροφή των εν λόγω πουλερικών.

9. Σύμφωνα με τους όρους της συμβάσεως μισθώσεως κτιρίου αγροτικής χρήσεως, ο Υ εισέπραττε ενιαίο αντάλλαγμα, το οποίο δεν κατανέμεται μεταξύ, αφενός, της παραχωρήσεως του κτιρίου εκτροφής ζώων και, αφετέρου, της παραχωρήσεως των εργαλείων και των μηχανημάτων. Ο Υ θεώρησε ότι όλες οι παρεχόμενες υπηρεσίες στο πλαίσιο της μισθώσεως κτιρίου αγροτικής χρήσεως απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

10. Αντιθέτως, η Finanzamt X (φορολογική αρχή Χ, Γερμανία) έκρινε ότι η μίσθωση των επίμαχων εργαλείων και μηχανημάτων δεν απαλλάσσεται από τον φόρο και ότι το συμφωνηθέν ενιαίο μίσθωμα, του οποίου το 20 % αναλογούσε στα μηχανήματα και στα εργαλεία, έπρεπε, κατά το μέτρο αυτό, να υπόκειται στον ΦΠΑ. Η ίδια αρχή εξέδωσε διορθωτικές πράξεις καταλογισμού φόρου για τα επίμαχα έτη. Ο δε Υ άσκησε προσφυγή κατά των πράξεων αυτών.

11. Το Niedersächsisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο Κάτω Σαξονίας, Γερμανία), στηριζόμενο τόσο στη νομολογία του Δικαστηρίου όσο και στη νομολογία του Bundesfinanzhof (πρωτοβάθμιου ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου, Γερμανία), έκανε δεκτή την προσφυγή που άσκησε ο Υ κατά των εν λόγω πράξεων, καθόσον έκρινε ότι επρόκειτο περί παροχής η οποία απαλλασσόταν συνολικά. Συγκεκριμένα, κατά το δικαστήριο αυτό, η παραχώρηση των εν λόγω εργαλείων και μηχανημάτων αποτελούσε υπηρεσία παρεπόμενη της παραχωρήσεως κτιρίου εκτροφής ζώων, δεδομένου ότι αυτά τα ειδικώς συμφωνηθέντα στοιχεία εξοπλισμού χρησιμεύουν μόνο για τη σύμφωνη με τη σύμβαση εκμετάλλευση του κτιρίου για την

[6] BGB1. 2005 I, σ. 386.

εκτροφή γαλοπούλας υπό τις καλύτερες δυνατές συνθήκες. Εξ αυτού, το εν λόγω δικαστήριο συνήγαγε ότι απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ και η μίσθωση που αναλογεί στην παραχώρηση των εν λόγω στοιχείων, όπως και, ως εκ τούτου, ολόκληρο το μίσθωμα.

12. Κατά της αποφάσεως αυτής, η φορολογική υπηρεσία Χ άσκησε αναίρεση ενώπιον του του αιτούντος δικαστηρίου, του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία). Το εν λόγω δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία του άρθρου 135, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, της οδηγίας ΦΠΑ.

13. Σύμφωνα με το αιτούν δικαστήριο, το οποίο επικαλείται την απόφαση Mailat[7], η μίσθωση του βιομηχανικού σπειροειδούς μεταφορέα, του εξοπλισμού θέρμανσης και εξαερισμού και των συστημάτων φωτισμού απαλλάσσεται και αυτή από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ′, της οδηγίας ΦΠΑ. Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται και από το άρθρο 13β, στοιχείο δ′, του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, όπως τροποποιήθηκε με τον εκτελεστικό κανονισμό 1042/2013, καθώς και από το γερμανικό αστικό δίκαιο, σύμφωνα με το οποίο τα μόνιμα τοποθετημένα στο κτίριο εκτροφής ζώων αντικείμενα αποτελούν ουσιώδη στοιχεία του ακινήτου[8].

14. Προκαταρκτικώς, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, σε αντίθεση με άλλες γλωσσικές αποδόσεις του άρθρου 135 της οδηγίας ΦΠΑ, το γεγονός ότι η γερμανική απόδοση του άρθρου 135, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας αυτής αναφέρεται μόνον στις πάσης φύσεως μισθώσεις εργαλείων και μηχανημάτων δεν έχει σημασία για την ερμηνεία της εν λόγω διατάξεως αυτής, καθόσον οι δύο όροι –«μισθώσεις» και «πάσης φύσεως μισθώσεις»– πρέπει να θεωρηθούν συνολικώς συνώνυμοι.

15. Το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει τη νομολογία του Δικαστηρίου[9] σύμφωνα με την οποία, σε περίπτωση οικονομικής πράξεως η οποία αποτελείται από σύνολο υπηρεσιών, είναι αναγκαία συνολική θεώρηση προκειμένου να διαπιστωθεί αν μπορούν από την πράξη αυτή να διαχωριστούν περισσότερες παροχές υπηρεσιών, καθεμία από τις οποίες πρέπει κατά κανόνα να θεωρείται ως αυτοτελής και ανεξάρτητη παροχή. Σύμφωνα με το Δικαστήριο, μια πράξη δεν πρέπει να κατακερματίζεται τεχνητά και ενιαία παροχή υφίσταται όταν περισσότερες ατομικές παροχές ή ενέργειες του υποκειμένου στον φόρο με αποδέκτη τον πελάτη συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους, ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας ο κατακερματισμός θα ήταν τεχνητός. Μια οικονομική πράξη συνιστά ενιαία παροχή όταν πρέπει να θεωρηθεί ότι περισσότερα στοιχεία αποτελούν την κύρια παροχή, ενώ άλλα στοιχεία πρέπει να λογίζονται ως παρεπόμενες παροχές, υποκείμενες στην ίδια φορολογική μεταχείριση με την κύρια παροχή. Το πρώτο κριτήριο που πρέπει να ληφθεί υπόψη είναι η απουσία αυτοτελούς σκοπού της παροχής από τη σκοπιά του μέσου καταναλωτή. Το δεύτερο κριτήριο αφορά τη συνεκτίμηση της αξίας καθεμιάς από τις παροχές που συνθέτουν την οικονομική πράξη, από την οποία προκύπτει ότι η αξία της μιας παροχής είναι ελάχιστη, ή και ασήμαντη, σε σχέση με την αξία της άλλης.

16. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο έκρινε ότι η παραχώρηση ειδικώς προσαρμοσμένων εργαλείων και μηχανημάτων, τα οποία χρησιμοποιούνταν αποκλειστικά στο πλαίσιο της εκμετάλλευσης του κτιρίου για την εκτροφή γαλοπούλας υπό τις καλύτερες δυνατές συνθήκες, συνιστούσε παροχή

[7] Απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[8] Το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει εν προκειμένω σε εθνική νομολογία η οποία αφορούσε σύστημα σίτισης και εξαερισμού σε χοιροστάσιο.

[9] Το αιτούν δικαστήριο μνημονεύει εν προκειμένω την απόφαση της 4ης Μαρτίου 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167).

παρεπόμενη σε σχέση με τη μίσθωση του κτιρίου αγροτικής χρήσεως, η οποία αποτελούσε την κύρια παροχή. Σύμφωνα με το αιτούν δικαστήριο, η προσέγγιση αυτή περί της ενιαίας παροχής είναι σύμφωνη με τη νομολογία του Δικαστηρίου [10].

17. Το αιτούν δικαστήριο σημειώνει ότι το άρθρο 135, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, της οδηγίας ΦΠΑ μπορεί να ερμηνευθεί με δύο τρόπους.

18. Σύμφωνα με την πρώτη ερμηνεία, οι διατυπωθείσες από το Δικαστήριο αρχές σχετικά με τη διαπίστωση μιας ενιαίας πράξεως υπερτερούν του άρθρου 135, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, της οδηγίας ΦΠΑ, προσέγγιση η οποία επιβεβαιώνεται από την εξέταση της νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικά με το άρθρο 135, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β′, της οδηγίας αυτής και, ειδικότερα, από τις αποφάσεις Henriksen [11], Mailat [12] και Stadion Amsterdam [13]. Από τις αποφάσεις αυτές απορρέει ότι η εφαρμογή του άρθρου 135, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, της οδηγίας ΦΠΑ αφορά μόνον τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η παραχώρηση εργαλείων και μηχανημάτων πραγματοποιείται ανεξαρτήτως της συμπληρωματικής παραχωρήσεως κτιρίου ή γηπέδου και, επομένως, χωρίς να συνδέεται με αυτήν.

19. Σύμφωνα με τη δεύτερη ερμηνεία, από το άρθρο 135, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, της οδηγίας ΦΠΑ θα μπορούσε να συναχθεί ότι επιβάλλεται κατακερματισμός, έτσι ώστε οι ενιαίες πράξεις να διαχωριστούν σε ένα τμήμα απαλλασσόμενο από τον φόρο (δυνάμει του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ′, της εν λόγω οδηγίας) και σε ένα τμήμα υποκείμενο στον φόρο (δυνάμει του άρθρου 135, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′). Η ερμηνεία αυτή έχει έρεισμα στην νομολογία του Δικαστηρίου [14], σύμφωνα με την οποία η απαλλαγή της μισθώσεως ακινήτων, η οποία στηρίζεται στην παραδοχή ότι μόνη η εκμίσθωση ακινήτου έχει παθητικό χαρακτήρα, δεν είναι πλέον δικαιολογημένη όταν η εν λόγω μίσθωση συνοδεύεται από άλλες δραστηριότητες, ενδεχομένως εμπορικές, ή από την παραχώρηση άλλων εγκαταστάσεων, και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί πλέον να συνιστά κύρια παροχή. Ως εκ τούτου, η παραχώρηση εργαλείων και μηχανημάτων κατά το άρθρο 135, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, της οδηγίας ΦΠΑ δεν έχει παθητικό χαρακτήρα, αλλά χαρακτηρίζεται κυρίως από τη διατήρηση της λειτουργίας των μηχανημάτων αυτών.

20. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει επίσης ότι, στην υπόθεση Mailat [15], το Δικαστήριο δέχθηκε μεν ότι υφίσταται παρεπόμενη υπηρεσία σε απαλλασσόμενη από τον φόρο μίσθωση ακινήτου σε σχέση με κινητά αγαθά μόνιμα συνδεδεμένα με το ακίνητο ως αναπόσπαστο τμήμα του, χωρίς όμως να αποφανθεί επί του ζητήματος της εφαρμογής του άρθρου 135, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, της οδηγίας ΦΠΑ.

21. Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Καλύπτει η φορολόγηση των μισθώσεων μόνιμα εγκατεστημένων εργαλείων και μηχανημάτων βάσει του άρθρου 135, παράγραφος 2, [πρώτο εδάφιο], στοιχείο γ′, της οδηγίας [ΦΠΑ],

[10] Το αιτούν δικαστήριο μνημονεύει εν προκειμένω την απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[11] Απόφαση της 13ης Ιουλίου 1989 (173/88, EU:C:1989:329).

[12] Απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[13] Απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2018 (C-463/16, EU:C:2018:22).

[14] Το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει εν προκειμένω στη σκέψη 43 της αποφάσεως της 2ας Ιουλίου 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Υπηρεσίες κέντρου δεδομένων) (C-215/19, EU:C:2020:518).

[15] Απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

– μόνον τη μεμονωμένη (αυτοτελή) μίσθωση τέτοιου είδους εργαλείων και μηχανημάτων ή και

– την (πάσης φύσεως) μίσθωση εργαλείων και μηχανημάτων η οποία απαλλάσσεται από τον φόρο στο πλαίσιο μισθώσεως κτιρίου αγροτικής χρήσεως συναπτόμενης μεταξύ των ίδιων συμβαλλομένων (και ως παρεπόμενη παροχή αυτής) κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, [στοιχείο] ιβ′, της οδηγίας ΦΠΑ;»

22. Η Γερμανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου.

## Ανάλυση

23. Με το μοναδικό προδικαστικό ερώτημα που υποβάλλει στο Δικαστήριο, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, ποιες προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν προκειμένου να έχει εφαρμογή η φορολογική υποχρέωση του άρθρου 135, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, της οδηγίας ΦΠΑ. Ειδικότερα, σε περίπτωση που συνάπτεται σύμβαση μισθώσεως κτιρίου αγροτικής χρήσεως το οποίο προορίζεται για την εκτροφή γαλοπούλας και το εν λόγω κτίριο είναι εξοπλισμένο με συστήματα εξαερισμού, θέρμανσης, φωτισμού και σίτισης προσαρμοσμένα στη λειτουργία του ως κτιρίου εκτροφής ζώων, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν το άρθρο 135, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, της εν λόγω οδηγίας επιβάλλει να εξετάζεται χωριστά, από απόψεως ΦΠΑ, η μίσθωση του ακινήτου αγροτικής χρήσεως, αφενός, και η μίσθωση των εν λόγω συστημάτων ως εργαλείων και μηχανημάτων, αφετέρου [16].

24. Στο πλαίσιο της συλλογιστικής που ακολουθεί, θα επιχειρήσω να αποδείξω ότι, εκτός αν επανέλθω σε πάγια νομολογία, η επίμαχη στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης πράξη, την οποία το ίδιο το αιτούν δικαστήριο χαρακτηρίζει ως «ενιαία παροχή», δεν μπορεί να υπαχθεί σε δύο διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ, καθώς και ότι η φορολογική της μεταχείριση θα καθοριστεί από τον συντελεστή ΦΠΑ που απορρέει από το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ′, της οδηγίας ΦΠΑ.

25. Στο μέτρο που η διάταξη την οποία αφορά το προδικαστικό ερώτημα συνιστά εξαίρεση από το εν λόγω άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ′, πρέπει να επανέλθουμε αναγκαστικά στην ερμηνεία που έχει δώσει το Δικαστήριο με τη νομολογία του.

26. Προηγουμένως, επιβάλλεται η υπόμνηση της νομολογίας σχετικά με την έννοια της «ενιαίας πράξεως».

[16] Διευκρινίζω εκ προοιμίου ότι ούτε από την οδηγία ούτε από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ των δύο αυτών εννοιών οι οποίες πρέπει συνεπώς να θεωρηθούν σε γενικές γραμμές συνώνυμες [βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, σκέψη 36)].

### *Εξέταση της νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικά με την έννοια της «ενιαίας πράξεως»*

27. Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει [17] ότι, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, κάθε παροχή πρέπει κατά κανόνα να θεωρείται αυτοτελής και ανεξάρτητη, όπως προκύπτει από το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ [18]. Εντούτοις, υπό ορισμένες συνθήκες, περισσότερες τυπικώς αυτοτελείς υπηρεσίες, οι οποίες θα μπορούσαν να παρασχεθούν χωριστά και, ως εκ τούτου, να φορολογηθούν ή να απαλλαγούν του φόρου αυτοτελώς, πρέπει να θεωρούνται ως ενιαία πράξη, αν δεν είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους. Ενιαία πράξη υφίσταται ιδίως όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία ή πράξεις στο πλαίσιο της παρεχόμενης από τον υποκείμενο στον φόρο υπηρεσίας *συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους* ώστε αντικειμενικώς να αποτελούν *μόνο μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή*, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή και ενέχει τον κίνδυνο να αλλοιωθεί η λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ [19]. Τούτο ισχύει επίσης όταν μία ή περισσότερες παροχές συνιστούν την κύρια παροχή και η άλλη ή οι άλλες παροχές συνιστούν μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές, οι οποίες, από πλευράς φορολογίας, ακολουθούν την τύχη της κύριας παροχής. Ειδικότερα, μια παροχή πρέπει να θεωρείται ως παρεπόμενη κύριας παροχής όταν δεν συνιστά για τους πελάτες *αυτοσκοπό, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία* του παρέχοντος υπηρεσίες [20].

28. Όταν μια πράξη αποτελείται από σύνολο στοιχείων και πράξεων, προκειμένου να διαπιστωθεί αν οι παρεχόμενες υπηρεσίες αποτελούν περισσότερες ανεξάρτητες παροχές ή μία ενιαία παροχή, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι περιστάσεις υπό τις οποίες αυτή διενεργείται [21] και πρέπει να αναζητούνται τα χαρακτηριστικά στοιχεία της οικείας πράξεως [22]. Από τον χαρακτηρισμό καθεαυτόν μιας πράξεως που περιλαμβάνει περισσότερα στοιχεία ως ενιαίας παροχής προκύπτει ότι η πράξη αυτή θα υπαχθεί *σε έναν και τον αυτό συντελεστή ΦΠΑ* [23].

### *Επί του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ΦΠΑ*

29. Επίσης κατά πάγια νομολογία, το θεμελιώδες χαρακτηριστικό της έννοιας «πάσης φύσεως μισθώσεις» ακινήτων [24], κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ΦΠΑ, ελλείψει ορισμού της έννοιας αυτής στην εν λόγω διάταξη, είναι ότι παρέχει στον αντισυμβαλλόμενο, για συμφωνημένη χρονική περίοδο και έναντι ανταλλάγματος, το δικαίωμα

[17] Επισημαίνεται ότι το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', και το άρθρο 135, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ αντιστοιχούν στα άρθρα 13, Β, στοιχείο β', και 13, Β, στοιχείο β', 3, 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), και ότι η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τις τελευταίες αυτές διατάξεις μπορεί να εφαρμοστεί, mutatis mutandis, και στις αντίστοιχες διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ.

[18] Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Απριλίου 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), της 28ης Ιουνίου 2017, Λεβέντης και Βαφειάς (C-436/16, EU:C:2017:497 σκέψη 18), και της 4ης Μαρτίου 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167, σκέψη 37).

[19] Βλ. απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, σκέψεις 22 και 26).

[20] Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Απριλίου 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), της 18ης Ιανουαρίου 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, σκέψη 23), καθώς και της 19ης Δεκεμβρίου 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, σκέψεις 32 έως 34).

[21] Βλ. απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Υπηρεσίες κέντρου δεδομένων) (C-215/19, EU:C:2020:518, σκέψη 28).

[22] Βλ. αποφάσεις της 16ης Απριλίου 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[23] Βλ. απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Τούτο ισχύει ακόμη και όταν μπορεί να προσδιοριστεί η τιμή που αντιστοιχεί σε κάθε χωριστό στοιχείο που συναποτελεί την ενιαία παροχή [βλ. απόφαση της 3ης Σεπτεμβρίου 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, σκέψη 27)].

[24] Σχετικά με τον αυτοτελή χαρακτήρα των εννοιών που αναφέρονται στο άρθρο 135, βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, σκέψη 16 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

να κατέχει ένα ακίνητο ως εάν ήταν ο κύριος αυτού, καθώς και να αποκλείει κάθε άλλο πρόσωπο από την άσκηση τέτοιου δικαιώματος [25]. Προκειμένου να εκτιμηθεί αν συγκεκριμένη σύμβαση ανταποκρίνεται στον ορισμό αυτόν, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλα τα χαρακτηριστικά της πράξεως, καθώς και οι περιστάσεις υπό τις οποίες πραγματοποιείται. Συναφώς, το αποφασιστικό στοιχείο είναι η αντικειμενική φύση της επίμαχης πράξεως, ανεξαρτήτως του χαρακτηρισμού που έδωσαν στην πράξη αυτή οι συμβαλλόμενοι [26].

30. Επιπροσθέτως, καθόσον το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ′, της οδηγίας ΦΠΑ συνιστά παρέκκλιση από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο, πρέπει να ερμηνεύεται στενά [27]. Καταρχήν, απόκειται στα εθνικά δικαστήρια, που είναι τα μόνα αρμόδια να εκτιμήσουν τα πραγματικά περιστατικά, να εξακριβώσουν, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων κάθε υποθέσεως, τα κύρια χαρακτηριστικά της επίμαχης πράξεως, προκειμένου να προβούν σε χαρακτηρισμό της υπό το πρίσμα της οδηγίας ΦΠΑ [28]. Παρά ταύτα, το Δικαστήριο δύναται να παράσχει στα δικαστήρια αυτά κάθε ερμηνευτικό στοιχείο που τους είναι χρήσιμο για να αποφανθούν επί της διαφοράς [29].

31. Πρέπει επίσης να προστεθεί ότι, όσον αφορά το σκεπτικό του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ′, της οδηγίας ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή απαλλαγή «εξηγείται από το ότι η μίσθωση ακινήτων, καίτοι συνιστά οικονομική δραστηριότητα, αποτελεί κατά κανόνα μια σχετικώς παθητική δραστηριότητα που δεν παράγει σημαντική προστιθέμενη αξία. Μια τέτοια δραστηριότητα διακρίνεται επομένως από άλλες δραστηριότητες οι οποίες είτε έχουν τον χαρακτήρα βιομηχανικών και εμπορικών συναλλαγών όπως εκείνες που εμπίπτουν στις εξαιρέσεις [του άρθρου 135, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ] είτε έχουν αντικείμενο που χαρακτηρίζεται μάλλον από την εκτέλεση μιας παροχής παρά από την απλή διάθεση ενός ακινήτου, όπως το δικαίωμα χρήσεως ενός γηπέδου γκολφ, το δικαίωμα χρήσεως γέφυρας έναντι καταβολής διοδίων ή, ακόμη, το δικαίωμα εγκαταστάσεως αυτόματων μηχανών πωλήσεως τσιγάρων εντός εμπορικού καταστήματος» [30]. Επομένως, κατά το Δικαστήριο, ο παθητικός χαρακτήρας της μισθώσεως ακινήτου, ο οποίος δικαιολογεί την προβλεπόμενη στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ′, της οδηγίας ΦΠΑ απαλλαγή, «συναρτάται με τη φύση

[25] Βλ. απόφαση της 22ας Ιανουαρίου 2015, Régie communale autonome du stat Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Βλ., επίσης, αποφάσεις της 19ης Δεκεμβρίου 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), της 28ης Φεβρουαρίου 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, σκέψη 18), καθώς και της 2ας Ιουλίου 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Υπηρεσίες κέντρου δεδομένων) (C-215/19, EU:C:2020:518, σκέψη 40).

[26] Βλ. απόφαση της 22ας Ιανουαρίου 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[27] Από πλούσια νομολογία, βλ. αποφάσεις της 22ας Ιανουαρίου 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, σκέψη 23), της 19ης Δεκεμβρίου 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), της 2ας Ιουλίου 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Υπηρεσίες κέντρου δεδομένων) (C-215/19, EU:C:2020:518, σκέψη 38), καθώς και διάταξη της 1ης Δεκεμβρίου 2021, Pilsētas zemes dienests (C-598/20, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2021:971, σκέψη 29). Ωστόσο, το Δικαστήριο δεν ανέπτυξε την έννοια των όρων αυτών: βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2001, «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:506).

[28] Βλ. απόφαση της 22ας Ιανουαρίου 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, σκέψη 24).

[29] Βλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[30] Βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, σκέψη 19). Βλ., επίσης, απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Υπηρεσίες κέντρου δεδομένων) (C-215/19, EU:C:2020:518, σκέψη 41).

της ίδιας της πράξης και όχι με το πώς ο μισθωτής χρησιμοποιεί το οικείο ακίνητο» [31]. Με άλλα λόγια, το γεγονός ότι ο μισθωτής ενός ακινήτου το εκμεταλλεύεται χρησιμοποιώντας το για εμπορικούς σκοπούς, σύμφωνα με τους όρους της συμβάσεως μισθώσεως, δεν είναι ικανό αφ' εαυτού να στερήσει τον κύριο του ακινήτου αυτού από το πλεονέκτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, όπως αυτό προβλέπεται από το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ΦΠΑ [32].

### *Εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης*

32. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, σε περίπτωση πλειόνων παροχών στο πλαίσιο της ίδιας πράξεως, προκειμένου να καθοριστεί ο εφαρμοστέος στην εν λόγω πράξη συντελεστής ΦΠΑ [33], πρέπει να εξεταστεί αν η πράξη αυτή πρέπει να θεωρηθεί ως ενιαία πράξη, τούτο δε συμβαίνει όταν α) δύο ή περισσότερα στοιχεία συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας ο κατακερματισμός θα ήταν τεχνητός, ή β) η επίμαχη πράξη μπορεί να διαχωρισθεί σε κύρια παροχή και σε μία ή περισσότερες άλλες παρεπόμενες παροχές, οπότε η φορολογική μεταχείριση της πράξεως στο σύνολό της καθορίζεται από τη φορολογική μεταχείριση της κύριας παροχής.

33. *Ως εκ της φύσεώς της*, η μεθοδολογία αυτή εφαρμόζεται όταν πρόκειται για παροχές οι οποίες, εξεταζόμενες μεμονωμένα, συνεπάγονται την εφαρμογή διαφορετικού συντελεστή ΦΠΑ. Την προσέγγιση αυτή ακολουθεί και το Δικαστήριο σε περίπτωση πράξης αποτελούμενης από κύρια παροχή που απαλλάσσεται από ΦΠΑ και από παρεπόμενη παροχή που υπόκειται σε ΦΠΑ [34]. Προσθέτω ότι, όπως σημείωσε προσφάτως και η γενική εισαγγελέας J. Kokott, «[η] ενιαία σύνθετη παροχή έχει ως χαρακτηριστικό τον αδιάσπαστο χαρακτήρα των στοιχείων της παροχής. Στην περίπτωση της ενιαίας σύνθετης παροχής, τα επιμέρους στοιχεία της παροχής συγχωνεύονται σε μια νέα αυτοτελή παροχή κατά τρόπον ώστε να υφίσταται, κατά τις συναλλακτικές αντιλήψεις, μία και μόνο παροχή» [35].

34. Με άλλα λόγια, αντιθέτως προς ό,τι φαίνεται να υποστηρίζει η Γερμανική Κυβέρνηση, η σχέση απαλλαγής/εξαιρέσεως που προβλέπουν η παράγραφος 1 και η παράγραφος 2 του άρθρου 135 της οδηγίας ΦΠΑ δεν αντιτίθεται, καταρχήν, στον χαρακτηρισμό μιας πράξεως ως ενιαίας, ακόμη και αν αυτή αποτελείται από ένα στοιχείο απαλλασσόμενο από τον ΦΠΑ, δυνάμει του άρθρου 135, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, και από ένα στοιχείο υποκείμενο στον ΦΠΑ, δυνάμει του άρθρου 135, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ.

[31] Βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 28ης Φεβρουαρίου 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, σκέψη 20), και της 2ας Ιουλίου 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Υπηρεσίες κέντρου δεδομένων) (C-215/19, EU:C:2020:518, σκέψη 42). Το Δικαστήριο υπενθυμίζει ότι «από την απαλλαγή αυτή αποκλείεται μια δραστηριότητα η οποία συνεπάγεται όχι μόνον την παθητική διάθεση ενός ακινήτου, αλλά, επίσης, ορισμένο αριθμό εμπορικών δραστηριοτήτων, όπως την επιτήρηση, τη διαχείριση και τη διαρκή συντήρηση εκ μέρους του κυρίου, καθώς και τη διάθεση άλλων εγκαταστάσεων, με αποτέλεσμα, ελλείψει όλως ιδιαιτέρων περιστάσεων, η εκμίσθωση του οικείου ακινήτου να μην μπορεί να συνιστά την κύρια παροχή» [αποφάσεις της 28ης Φεβρουαρίου 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 2ας Ιουλίου 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Υπηρεσίες κέντρου δεδομένων) (C-215/19, EU:C:2020:518, σκέψη 43)].

[32] Βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, σκέψη 22).

[33] Για μια λεπτομερή και συστηματική ανάλυση, παραπέμπω εν προκειμένω στις προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, σημεία 20 επ.).

[34] Βλ., όπως αναφέρει η Επιτροπή στις παρατηρήσεις της, αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, σκέψη 32), της 21ης Ιουνίου 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, σκέψη 20), και της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, σκέψη 28).

[35] Προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, σημείο 25).

35. Τούτο επιβεβαιώνεται εξάλλου από την απόφαση Henriksen [36], στην οποία το Δικαστήριο ερωτήθηκε αν το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έπρεπε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο όρος «μίσθωση χώρων για τη στάθμευση αυτοκινήτων» περιλάμβανε και τις μισθώσεις των κλειστών χώρων για τη στάθμευση αυτοκινήτων που συνδέονταν με ακίνητα των οποίων η μίσθωση απαλλασσόταν από ΦΠΑ. Αφού αναγνώρισε ότι οι προβλεπόμενες από τη διάταξη αυτή εξαιρέσεις από την απαλλαγή δεν μπορούν να ερμηνεύονται συσταλτικώς, καθόσον το αντικείμενο τους είναι ακριβώς να υπαγάγουν τις πράξεις στις οποίες αναφέρονται στο γενικό σύστημα –και επομένως στον ΦΠΑ [37]–, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι η έννοια της «μισθώσεως ακινήτων», η οποία αποτελούσε το αντικείμενο της, προβλεπόμενης στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, απαλλαγής, «περιλαμβάνει κατ' ανάγκην, εκτός της μισθώσεως των αγαθών που συνιστούν το κύριο αντικείμενο της εν λόγω μισθώσεως, και τη μίσθωση όλων των αγαθών που το συνοδεύουν» [38]. Το Δικαστήριο συνήγαγε εξ αυτού το συμπέρασμα ότι δεν μπορεί να εξαιρεθεί από την απαλλαγή η μίσθωση χώρου σταθμεύσεως αυτοκινήτων, οσάκις η μίσθωση αυτή *συνδέεται στενά* με την καθαυτό απαλλασσόμενη μίσθωση ακινήτων που προορίζονται για άλλη χρήση, όπως των ακινήτων που χρησιμοποιούνται για κατοικία ή για εμπορικούς σκοπούς, υπό την έννοια ότι οι δύο μισθώσεις αποτελούν *ενιαία οικονομική πράξη* [39]. Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι ως «μισθώσεις χώρων για τη στάθμευση αυτοκινήτων» νοούνται οι μισθώσεις όλων των επιφανειών που προορίζονται για τη στάθμευση των αυτοκινήτων, συμπεριλαμβανομένων των κλειστών γκαράζ, αλλά ότι οι μισθώσεις αυτές δεν είναι δυνατόν να αποκλειστούν του ευεργετήματος της απαλλαγής που προβλέπεται υπέρ της μισθώσεως ακινήτων, εφόσον συνδέονται στενώς με τις καθαυτό απαλλασσόμενες μισθώσεις ακινήτων που προορίζονται για άλλη χρήση [40].

36. Επομένως, η απόφαση αυτή αποτελεί άλλο ένα νομολογιακό παράδειγμα εφαρμογής της θεωρίας της ενιαίας παροχής στο οποίο η οικεία πράξη αποτελείτο από απαλλασσόμενη κύρια παροχή (τη μίσθωση του ακινήτου για κατοικία) και από παρεπόμενη παροχή η οποία, όπως προβλεπόταν ρητώς, δεν καλυπτόταν από την απαλλαγή. Το Δικαστήριο, συνεπώς, δεν ερμήνευσε το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', σημεία 1 έως 4, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ υπό την έννοια ότι η διάταξη αυτή λειτουργεί ως ρήτρα κατακερματισμού η οποία είτε υπερισχύει είτε εμποδίζει τη χρήση της έννοιας της «ενιαίας παροχής».

37. Επιπροσθέτως, υπενθυμίζω ότι δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο να προβεί στον χαρακτηρισμό των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, δεδομένου ότι μόνο αρμόδιο για τον χαρακτηρισμό αυτόν είναι το εθνικό δικαστήριο. Ο ρόλος του Δικαστηρίου περιορίζεται στο να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο μια ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης χρήσιμη για την απόφαση που το δεύτερο οφείλει να εκδώσει επί της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί [41]. Επομένως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει αν ο υποκείμενος στον φόρο παρέχει μία ενιαία υπηρεσία σε μια συγκεκριμένη υπόθεση και να διατυπώσει συναφώς τις οριστικές εκτιμήσεις όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως [42]. Από την εξέταση, όμως, της δικογραφίας προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο έχει ήδη προβεί στην ανάλυση αυτή. Συγκεκριμένα, το αιτούν δικαστήριο συμμερίζεται την εκτίμηση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου

[36] Απόφαση της 13ης Ιουλίου 1989 (173/88, EU:C:1989:329).

[37] Βλ. απόφαση της 13ης Ιουλίου 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, σκέψη 12).

[38] Απόφαση της 13ης Ιουλίου 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, σκέψη 14).

[39] Βλ. απόφαση της 13ης Ιουλίου 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, σκέψη 15).

[40] Βλ. απόφαση της 13ης Ιουλίου 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, σκέψη 17).

[41] Βλ. απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[42] Βλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Βλ. επίσης, στην ίδια λογική, απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Υπηρεσίες κέντρου δεδομένων) (C-215/19, EU:C:2020:518, σκέψεις 30 έως 32).

το οποίο, κατ' εφαρμογήν των νομολογιακών αρχών που υπομνήσθηκαν ανωτέρω, έκρινε ότι πρόκειται για ενιαία πράξη [43] αποτελούμενη από κύρια παροχή (τη μίσθωση του κτιρίου αγροτικής χρήσεως για εκτροφή ζώων) και παρεπόμενη παροχή (την πάσης φύσεως μίσθωση του ειδικού εξοπλισμού του κτιρίου στο πλαίσιο της λειτουργίας του ως κτιρίου εκτροφής ζώων).

38. Όπως υπομνήσθηκε ανωτέρω, η διαπίστωση ότι υφίσταται ενιαία παροχή δεν συνάδει με την εφαρμογή διαφορετικής φορολογήσεως, γεγονός το οποίο το Δικαστήριο σαφώς υπενθύμισε κρίνοντας ότι «από αυτόν καθεαυτόν τον χαρακτηρισμό ως ενιαίας παροχής μιας πράξης που περιλαμβάνει περισσότερα στοιχεία προκύπτει ότι η πράξη αυτή θα υπαχθεί σε έναν και τον αυτό συντελεστή ΦΠΑ» [44]. Όμως, καθόσον το αιτούν δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν της υπομνησθείσας νομολογίας, θεώρησε δεδομένο ότι κύριο χαρακτηριστικό της διαφοράς της κύριας δίκης είναι η ύπαρξη ενιαίας παροχής, διαπίστωσε συγχρόνως, κατ' ανάγκην, ότι η φορολογική αρχή Χ δεν μπορούσε να υπαγάγει μια τέτοια παροχή σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ.

39. Είναι σαφές, κατά τη γνώμη μου, ότι το άρθρο 135, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ δεν λειτουργεί ως υποχρεωτική ρήτρα κατατμήσεως, όπως υποστηρίζει η Γερμανική Κυβέρνηση. Μολονότι, βεβαίως, στην απόφαση Sequeira Mesquita [45], το Δικαστήριο εξέτασε, ακόμη και αφού διαπίστωσε την ύπαρξη ενιαίας παροχής η οποία φαινόταν να εμπίπτει στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ΦΠΑ, αν η επίμαχη πράξη ενέπιπτε σε κάποια από τις εξαιρέσεις από την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 135, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, εντούτοις διαπίστωσε απλώς ότι δεν συνέτρεχε τέτοια περίπτωση, αναγνωρίζοντας, πάντως, ότι δεν είχε επιληφθεί του ζητήματος αυτού και χωρίς να λάβει θέση επί των ενδεχόμενων συνεπειών που τυχόν θα είχε μια τέτοια διαπίστωση [46]. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να υποστηριχθεί, όπως ισχυρίζεται η Γερμανική Κυβέρνηση, ότι η απόφαση αυτή καθιέρωσε υποχρέωση κατατμήσεως των παροχών, η οποία απορρέει από το άρθρο 135, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ και πρέπει συστηματικώς να υπερισχύει της εφαρμογής της θεωρίας της ενιαίας παροχής.

40. Επίσης, η Γερμανική Κυβέρνηση υπενθυμίζει στις παρατηρήσεις της ότι ο νομοθέτης της Ένωσης επέλεξε να απαλλάξει τις μισθώσεις ακινήτων δυνάμει του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ΦΠΑ λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι μια τέτοια δραστηριότητα έχει συνήθως σχετικώς παθητικό χαρακτήρα που συνδέεται απλώς με την πάροδο του χρόνου και δεν παράγει σημαντική προστιθέμενη αξία [47], σε αντίθεση με άλλες δραστηριότητες [48] οι οποίες είτε έχουν τον χαρακτήρα βιομηχανικών και εμπορικών συναλλαγών είτε το αντικείμενό τους χαρακτηρίζεται μάλλον από την εκτέλεση μιας παροχής παρά από την απλή διάθεση ενός αγαθού. Ωστόσο, δεν εντοπίζω στη δικογραφία κανένα στοιχείο το οποίο θα μπορούσε να θέσει υπό αμφισβήτηση αυτή την προϋπόθεση της παθητικότητας της συναλλαγής, αν διαπιστωνόταν ότι, βάσει της θεωρίας της ενιαίας παροχής, το σύνολο της επίμαχης στην κύρια δίκη συναλλαγής πρέπει να απαλλάσσεται δυνάμει του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ΦΠΑ.

[43] Παραπέμπω εν προκειμένω, μεταξύ άλλων, στα σημεία 46, 48 και 50 της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως.

[44] Απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Βλ., επίσης, σκέψη 36 της εν λόγω αποφάσεως.

[45] Απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2019 (C-278/18, EU:C:2019:160).

[46] Βλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, σκέψεις 32 και 33).

[47] Κάτι το οποίο το Δικαστήριο έχει επίσης αναγνωρίσει: βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[48] Βλ. σημείο 31 των παρουσών προτάσεων.

Η δικογραφία ουδεμία ένδειξη περιέχει, μεταξύ άλλων, ως προς την ύπαρξη ειδικής υποχρεώσεως του εκμισθωτή να διασφαλίσει τη συντήρηση των διαφόρων ειδικά προσαρμοσμένων εξοπλισμών για την προβλεπόμενη σύμφωνα με τη σύμβαση χρήση του οικείου κτιρίου [49].

41. Επιπροσθέτως, η επίμαχη στην κύρια δίκη περίπτωση μπορεί να συγκριθεί με την περίπτωση επί της οποίας το Δικαστήριο κλήθηκε να αποφανθεί με την απόφασή του Mailat [50]. Το ζήτημα τότε ήταν αν μια σύμβαση μισθώσεως ακινήτου που χρησιμοποιείτο για εμπορική εκμετάλλευση εστιατορίου, καθώς και όλου του εξοπλισμού και των αναλώσιμων αγαθών που απαιτούνται για την εν λόγω εκμετάλλευση, συνιστούσε «μισθώσεις ακινήτου», κατά την έννοια του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ′, της οδηγίας ΦΠΑ, ή παροχή σύνθετης υπηρεσίας. Αφού εξέτασε τα στοιχεία της δικογραφίας, το Δικαστήριο έκρινε ότι η μίσθωση *κινητών* αγαθών που αποτελούσαν το αντικείμενο της συμβάσεως μισθώσεως δεν φαινόταν να μπορεί να διαχωριστεί από τη μίσθωση του ακινήτου. Ορισμένα από τα κινητά αυτά ήταν *ενσωματωμένα* στο ακίνητο αυτό (όπως ο εξοπλισμός και οι συσκευές κουζίνας) και έπρεπε να θεωρηθούν *ως αναπόσπαστο μέρος του* [51]. Στο μέτρο που τα αναλώσιμα αγαθά που είχαν εκμισθωθεί (ή μεταβιβασθεί) ταυτοχρόνως με το ακίνητο προορίζονταν επίσης για την εκμετάλλευση του εστιατορίου, όπως και το ίδιο το ακίνητο, η εν λόγω εκμίσθωση/μεταβίβαση δεν μπορούσε να θεωρηθεί ότι επιδιώκει αυτοτελή σκοπό, αλλά, αντιθέτως, είχε τον χαρακτήρα μέσου που καθιστούσε δυνατή την υπό καλύτερες συνθήκες αποδοχή της συνιστάμενης στην εκμίσθωση του ακινήτου κύριας υπηρεσίας [52]. Το Δικαστήριο έκρινε, συνεπώς, ότι, σε μια τέτοια περίπτωση, η εκμίσθωση του ακινήτου έπρεπε να θεωρηθεί ως η κύρια παροχή σε σχέση με την εκμίσθωση εξοπλισμού – ακόμη και αν ήταν ενσωματωμένος στο ακίνητο αυτό– και αναλώσιμων αγαθών [53].

42. Επομένως, είμαι επίσης της γνώμης ότι, στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, μια τέτοια σύμβαση μισθώσεως, στην οποία το αντάλλαγμα που λαμβάνει ο κύριος του ακινήτου φαίνεται να έχει παθητικό χαρακτήρα και καθορίζεται μόνον από την παρέλευση του χρόνου, δεν συνεπάγεται παροχή άλλη πλην εκείνης που συνίσταται στη διάθεση του μισθωμένου ακινήτου στον μισθωτή, έστω και αν αυτό είναι εξοπλισμένο με ορισμένα συστήματα χρήσιμα για τη λειτουργία του.

43. Από το σύνολο των ανωτέρω προκύπτει συνεπώς ότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 135, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, της οδηγίας ΦΠΑ φορολόγηση δεν έχει εφαρμογή όταν η μίσθωση εργαλείων και μηχανημάτων αποτελεί απλώς την παρεπόμενη παροχή σε σχέση με την κύρια παροχή που είναι η μίσθωση κτιρίου αγροτικής χρήσεως.

44. Η Γερμανική Κυβέρνηση θεωρεί ότι μια τέτοια ερμηνεία θα κατέληγε σε δραματική συρρίκνωση του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 135, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, της οδηγίας ΦΠΑ σε μηδενικά σχεδόν επίπεδα και θα ήταν αντίθετη προς την αρχή της μη συσταλτικής ερμηνείας των διατάξεων που εμπίπτουν στο γενικό καθεστώς που θεσπίζει η εν λόγω οδηγία.

45. Δεν συμμερίζομαι τις επιφυλάξεις αυτές.

[49] Και πάλι, κρίνοντας ότι πρόκειται για ενιαία υπηρεσία, το αιτούν δικαστήριο διαπίστωσε συγχρόνως ότι η μίσθωση του εξοπλισμού που είχε τοποθετηθεί στο κτίριο εκτροφής ζώων δεν αποτελούσε για τον μισθωτή αυτοσκοπό, αλλά απλώς το μέσο για να επωφεληθεί από την κύρια υπηρεσία υπό τις καλύτερες δυνατές συνθήκες.

[50] Απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[51] Αφ' ης στιγμής τα αγαθά αυτά ενσωματωθούν και εφόσον πρέπει να θεωρηθούν ως αναπόσπαστο μέρος του οικείου ακινήτου, θα μπορούσε να συζητηθεί το κατά πόσον αποτελούν *κινητά*. Επίσης, δεν μπορεί να αποκλειστεί εντελώς το ενδεχόμενο να κρίνει το Δικαστήριο ότι στην περίπτωση αυτή πρόκειται για αγαθά που θα μπορούσαν να χαρακτηρισθούν ως εργαλεία ή μηχανήματα κατά την έννοια του άρθρου 135, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας ΦΠΑ.

[52] Βλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, σκέψη 39).

[53] Βλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, σκέψη 41).

46. Αφενός, φρονώ ότι δεν είναι δυνατόν να συναχθούν οριστικά συμπεράσματα ως προς το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 135, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, της οδηγίας ΦΠΑ, στο μέτρο που το πεδίο αυτό εξαρτάται εν τέλει σε μεγάλο βαθμό από την ειδική εκτίμηση κάθε συγκεκριμένης πράξεως. Για παράδειγμα, μπορώ κάλλιστα να φανταστώ ότι η μίσθωση εργαλείων ή μηχανημάτων, ακόμη και αν συνοδεύεται από τη μίσθωση κτιρίου αγροτικής χρήσεως, συνιστά, υπό άλλες περιστάσεις, την κύρια παροχή. Εν συνεχεία, η μίσθωση εργαλείων και μηχανημάτων που χαρακτηρίζονται ως «ακίνητα»[54], η οποία μπορεί, τουλάχιστον εν μέρει, να εξετασθεί μεμονωμένα σε σχέση με τη μίσθωση του κτιρίου ή της κατασκευής στην οποία βρίσκονται, μπορεί επίσης να υπόκειται σε ΦΠΑ βάσει του άρθρου 135, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ.

47. Αφετέρου, το περιεχόμενο του άρθρου 135, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ μπορεί να συνεχίσει να ερμηνεύεται διασταλτικά, με αποτέλεσμα την επίσης ευρεία ερμηνεία του τι μπορεί να συνιστά «εργαλεία» ή «μηχανήματα» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής. Αντιθέτως, κατά τη γνώμη μου, όταν πρόκειται για διατάξεις που αποκλείουν την απαλλαγή από τον ΦΠΑ, οι ερμηνευτικές αρχές περί εφαρμογής δεν επιτάσσουν αφ’ εαυτών ότι πρέπει να αποκλειστεί η εφαρμογή της σχετικής με τις ενιαίες παροχές νομολογίας, για όλους τους λόγους τους οποίους υπενθύμισα.

48. Υπό τις συνθήκες αυτές, εκτιμώ ότι το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ′, και το άρθρο 135, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι η απαλλαγή της μισθώσεως κτιρίου αγροτικής χρήσεως για εκτροφή ζώων επεκτείνεται και στη μίσθωση εργαλείων και μηχανημάτων, κατά την έννοια του άρθρου 135, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, της εν λόγω οδηγίας ΦΠΑ, τα οποία αποτελούν τον ειδικό εξοπλισμό του κτιρίου σε σχέση με τη λειτουργία του ως κτιρίου εκτροφής ζώων, όταν τα εργαλεία και τα μηχανήματα αυτά παρέχονται ως παραρτήματα σε σχέση με τη μίσθωση του κτιρίου αγροτικής χρήσεως.

### *Επί της ερμηνείας του άρθρου 135, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ*

49. Σε περίπτωση που το Δικαστήριο απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα ότι το άρθρο 135, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, της οδηγίας ΦΠΑ δεν έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης επειδή υφίσταται ενιαία παροχή η οποία χαρακτηρίζεται κυρίως από τη μίσθωση του κτιρίου αγροτικής χρήσεως και έχει ως αποτέλεσμα την απαλλαγή της πράξεως δυνάμει του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ′, της εν λόγω οδηγίας, η Γερμανική Κυβέρνηση θεωρεί ότι τούτο δεν σημαίνει αυτομάτως ότι μια εθνική διάταξη όπως η δεύτερη περίοδος του άρθρου 4, σημείο 12, δεύτερο εδάφιο, του UStG είναι ασυμβίβαστη με την οδηγία ΦΠΑ. Αντιθέτως, θα ετίθετο στην περίπτωση αυτή το ερώτημα αν η μίσθωση των εργαλείων και μηχανημάτων με τα οποία είναι εξοπλισμένο το κτίριο μπορούσε να υπόκειται σε ΦΠΑ βάσει του άρθρου 135, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, ερώτημα επί του οποίου η Γερμανική Κυβέρνηση καλεί το Δικαστήριο να αποφανθεί.

50. Ωστόσο, από την εξέταση της δικογραφίας προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο δεν υπέβαλε στο Δικαστήριο προδήλως και σαφώς ερώτημα περί της ερμηνείας της τελευταίας αυτής διατάξεως[55]. Μολονότι αναγνωρίζω ότι είναι πιθανόν να πρόκειται για ζήτημα το οποίο

[54] Όπως ήδη προκύπτει, κατά τη γνώμη μου, από τον συνδυασμό του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ′, της οδηγίας ΦΠΑ και του άρθρου 135, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, και όπως επιβεβαιώνεται από τον εκτελεστικό κανονισμό 282/2011, όπως έχει τροποποιηθεί με τον εκτελεστικό κανονισμό 1042/2013 (βλ. σημείο 4 των παρουσών προτάσεων).

[55] Βλ., μεταξύ άλλων, την απάντηση του αιτούντος δικαστηρίου στην αίτηση παροχής πληροφοριών του Δικαστηρίου της 20ής Οκτωβρίου 2021, η οποία παρελήφθη από το Δικαστήριο την 1η Δεκεμβρίου 2021.

ενδέχεται να τεθεί σε μεταγενέστερο στάδιο της εξετάσεως της υποθέσεως της κύριας δίκης, εντούτοις επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το Δικαστήριο δεν μπορεί να αποφανθεί επί του ζητήματος αυτού, το οποίο προβλήθηκε μόνον από τη Γερμανική Κυβέρνηση.

## Πρόταση

51. Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) ως εξής:

Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ′, και παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας,

έχει την έννοια ότι:

η απαλλαγή της μισθώσεως κτιρίου αγροτικής χρήσεως για εκτροφή ζώων καλύπτει και τη μίσθωση των εργαλείων και μηχανημάτων, κατά την έννοια του άρθρου 135, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, της οδηγίας αυτής, τα οποία αποτελούν τον ειδικό εξοπλισμό του κτιρίου σε σχέση με τη λειτουργία του ως κτιρίου εκτροφής ζώων, όταν τα εν λόγω εργαλεία και μηχανήματα φαίνεται να παρέχονται ως παραρτήματα σε σχέση με τη μίσθωση του κτιρίου αγροτικής χρήσεως.