

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
 MARCO DARMON
 της 22ας Απριλίου 1986 *

*Κύριε πρόεδρε,
 Κύριοι δικαστές,*

1. Με την παρούσα αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Finanzgericht του Düsseldorf υποβάλλει στο Δικαστήριο δύο ερωτήματα, από τα οποία το μεν πρώτο αφορά 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 κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49· στο εξής: η οδηγία), το δε δεύτερο αφορά τις σχέσεις του φόρου αυτού με τους φόρους μεταβιβάσεως που εισπράττονται επί ακινήτων.

Χωρίς να επαναλαμβάνω την περιγραφή του συνόλου των πραγματικών περιστατικών και της όλης διαδικασίας που περιλαμβάνεται στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση, στην οποία και αναφέρομαι, υπενθυμίζω ότι η διαφορά στην κύρια δίκη, μεταξύ των συζύγων Kerrutt και της φορολογικής αρχής στην οποία υπάγονται, αφορούσε αρχικά την επιβολή φόρου μεταβιβάσεως επί οικοδομήσεως ακινήτου η οποία απετέλεσε αντικείμενο ενός περίπλοκου νομικού σχήματος, αν και συνήθους, όπως φαίνεται, στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το οποίο ονομάζεται « πρότυπο συμβάσεως μισθώσεως έργου και παροχής υπηρεσιών » (Bauherrenmodell).

Από τη Διάταξη περί παραπομπής και τις επεξηγήσεις που δόθηκαν κατά τη διάρκεια της διαδικασίας προκύπτει ότι το σχήμα αυτό έχει ως εξής: Μέσω ενός εντολοδόχου, στην προκειμένη περίπτωση μέσω εταιρίας παροχής υπηρεσιών οικονομικής, επενδυτικής και λογιστικής φύσεως, αγοράζεται οικόπεδο προς ανοικοδόμηση, το οποίο στη συνέχεια διανέ-

μεται μεταξύ των διαφόρων εντολέων, οι οποίοι καθίστανται κατά τον τρόπο αυτό συνιδιοκτήτες. Οι συνιδιοκτήτες αυτοί συστήνουν αστική εταιρία (« Bauherrengemeinschaft »), ένωση των εργοδοτών, εκπροσωπούμενη από την ίδια εταιρία παροχής συμβουλών, η οποία συνάπτει σύμβαση εργολαβίας με εργολάβο οικοδομών με σκοπό την ανέγερση κτιρίου επί του οικοπέδου και την παράδοση των διαφόρων κατοικιών. Κάθε συνιδιοκτήτης, εκπροσωπούμενος από την εταιρία παροχής υπηρεσιών, μπορεί να συνάψει, όπως στην προκειμένη περίπτωση, και άλλες συμβάσεις με άλλες εταιρίες, όπως συμβάσεις παρακολουθήσεως της κατασκευής, διαχειρίσεως του ακινήτου, εγγυοδοσίας, χρηματοδοτικής μεσολαβήσεως. Η αποδοχή του έργου και η παράδοση των διαφόρων κατοικιών διενεργείται είτε από την αστική εταιρία είτε από κάθε εργοδότη συναλλασσόμενο απευθείας με τον εργολάβο της οικοδομής.

Επομένως, υπάρχει αλυσίδα χωριστών, εκ πρώτης όψεως, πράξεων, τις οποίες διενεργεί ο ίδιος εντολοδόχος. Το πλεονέκτημα του σχήματος αυτού συνίσταται, παρά το κόστος της αμοιβής του εντολοδόχου και των διαφόρων διαμεσολαβητών, στη σημαντική εξοικονόμηση χρόνου και ενεργείας για τους εργοδότες, καθώς και στο ότι οι εργοδότες επωφελούνται από την εμπειρία ενός ειδικευμένου εντολοδόχου. Υπάρχει επιπλέον και ένα φορολογικό πλεονέκτημα: ο εργοδότης μπορεί να εκπέσει το κόστος αυτό από το φόρο εισοδήματος.

Η διαφορά γεννήθηκε όταν η τοπικώς αρμόδια φορολογική αρχή επέβαλε στους συζύγους Kerrutt, προσφεύγοντες στην κύρια δίκη, φόρο μεταβιβάσεως ακινήτου, τη συνολική βάση του

* Μετάφραση από τα γαλλικά.

οποίου αποτελούσε το σύνολο των διαφόρων πράξεων, θεωρουμένων ως ενιαίας πράξεως δυνάμει νομολογίας του ανωτάτου φορολογικού δικαστηρίου, του Bundesfinanzhof. Σύμφωνα με τη νομολογία αυτή, οι διαδοχικά συναφθείσες συμβάσεις, ιδίως οι συμβάσεις αγοράς του οικοπέδου και εργολαβίας, θεωρούνται ως εξαρτώμενες η μία από την άλλη, δεδομένου ότι κάθε μία δεν έχει λόγο υπάρξεως αν δεν υφίσταται η άλλη. Επομένως, υπάρχει «εγγενής συνάφεια», για να επαναλάβω την έκφραση του Bundesfinanzhof την οποία παραθέτει το παραπέμπον δικαστήριο.

Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού, οι σύζυγοι Kerrutt υλοστήριξαν ότι οι πράξεις αυτές ήταν χωριστές και ότι, δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας, φόρος μεταβιβάσεως μπορεί να επιβληθεί μόνο στην κτήση του προς οικοδόμηση οικοπέδου.

Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε, εντούτοις, ότι η υπόθεση αυτή, η οποία προφανώς δεν αφορούσε παρά μόνο την εφαρμογή του εθνικού δικαίου, παρουσίαζε επίσης θέμα εφαρμογής των κοινοτικών κανόνων περί του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που περιέχονται στην οδηγία.

Ο σύνδεσμος με την οδηγία βρέθηκε σε διάταξη του γερμανικού νόμου περί φόρων κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz), ειδικότερα δε στο άρθρο 4, παράγραφος 9, στοιχείο α), το οποίο απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τις πράξεις που υπόκεινται σε φόρο μεταβιβάσεως. Το εθνικό δικαστήριο συνήγαγε από τα ανωτέρω ότι, εφόσον κατά τη νομολογία η όλη «σύμβαση μισθώσεως έργου-παροχής υπηρεσιών» υπόκειται σε φόρο μεταβιβάσεως, οι παραδόσεις και οι παροχές των εργολάβων οικοδομών, τεχνικών οικοδομών, εταιριών παροχής υπηρεσιών και άλλων μεσολαβητών θα έπρεπε να απαλλαγούν από τον ΦΠΑ. Το δικαστήριο επεσήμανε το γεγονός ότι ο ομοσπονδιακός Υπουργός Οικονομικών δεν συμμερίζονταν την άποψη της «ενιαίας αλλά διαιρητής παροχής» στα πλαίσια του εν λόγω σχήματος. Με τις παρατηρήσεις που κατέθεσε στο Δικαστήριο η γερμανική κυβέρνηση, κατέστη δυνατό να διευ-

κρινιστεί ότι, στην πράξη, στις παραδόσεις και παροχές αυτές δεν εφαρμόζεται η απαλλαγή, αν και προβλέπεται από το νόμο.

Προκειμένου να πληροφρηθεί μέχρι ποίου σημείου αυτές οι εθνικές διατάξεις μπορούν να θεωρηθούν ότι συμβιβάζονται με το κοινοτικό δίκαιο, το παραπέμπον δικαστήριο υπέβαλε δύο ερωτήματα, τα οποία παρατίθενται στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση, και με τα οποία ερωτάται κατ' ουσία το εξής:

1) Η «σύμβαση μισθώσεως έργου-παροχής υπηρεσιών» μπορεί να θεωρηθεί ως ενιαία («παράδοση») κτιρίων ή μέρους κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους» υπό την έννοια των άρθρων 13, μέρος Β, στοιχείο ζ), 28, παράγραφος 3, στοιχείο β), σε συνδυασμό με την περίπτωση 16 του παραρτήματος ΣΤ της οδηγίας, τα οποία αναφέρονται σε περιπτώσεις απαλλαγής από τον ΦΠΑ επιτρεπόμενες από την εν λόγω οδηγία, ή μήπως οι πράξεις που δεν συνίστανται στην αγορά του οικοπέδου επιπίπτουν στο άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας, κατά το οποίο υπόκεινται στον ΦΠΑ «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή»;

Με άλλες λέξεις, βρισκόμαστε ενώπιον ενιαίας πράξεως, την οποία η οδηγία απαλλάσσει από τον ΦΠΑ, ή μήπως πρέπει να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω πράξεις, εκτός από την πράξη που αφορά το οικοπέδο, υπόκεινται στον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 2 της οδηγίας;

2) Εφόσον από την απάντηση στο πρώτο ερώτημα προκύψει ότι οι πράξεις που δεν συνίστανται στη μεταβίβαση του οικοπέδου υπόκεινται στον ΦΠΑ, δεν αντίκειται στο στόχο εναρμονίσεως, στον οποίο αποβλέπει η οδηγία, η επιβολή και δεύτερου φόρου, όπως ο φόρος μεταβιβάσεως;

2. Αναμφισβήτητα η πράξη η οποία αφορά το προς οικοδόμηση οικοπέδο απαλλάσσεται

δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β), της οδηγίας, κατά το οποίο:

« Κατά τη διάρκεια της... μεταβατικής περιόδου », η διάρκεια της οποίας είχε αρχικά οριστεί σε πέντε έτη από 1ης Ιανουαρίου 1978, « τα κράτη μέλη δύνανται:

...

β) να συνεχίσουν να απαλλάσσουν από το φόρο τις απαριθμούμενες στο παράρτημα ΣΤ πράξεις υπό τις υφιστάμενες στο κράτος μέλος προϋποθέσεις ».

Η περίπτωση 16 του παραρτήματος ΣΤ αφορά τις « αναφερόμενες στο άρθρο 4, παράγραφος 3, παραδόσεις κτιρίων (και οικοπέδων) », το δε σημείο β) της εν λόγω παραγράφου αφορά την « παράδοση γηπέδων προς οικοδόμηση ».

Δεν αμφισβητήθηκε επίσης, αφενός, ότι η γερμανικό δίκαιο που ίσχυε κατά την ημερομηνία εκδόσεως της οδηγίας απάλλαξε από το φόρο τις πράξεις του είδους αυτού και, αφετέρου, ότι, ελλείψει οποιασδήποτε αποφάσεως η οποία να έχει ληφθεί εντός της προαναφερθείσας προθεσμίας, εξακολουθεί να εφαρμόζεται το μεταβατικό καθεστώς.

Όσον αφορά το πρώτο ερώτημα στο οποίο θα πρέπει να δοθεί απάντηση και με το οποίο ερωτάται αν οι παραδόσεις και παροχές υπηρεσιών τις οποίες ενεργεί ο εργολάβος και οι τεχνίτες ή η εταιρία παροχής υπηρεσιών, στο πλαίσιο του περιγραφέντος σχήματος, συνιστούν, μαζί με την αγορά του οικοπέδου, ενιαία πράξη, η γερμανική κυβέρνηση και η Επιτροπή προτείνουν την ίδια λύση: οι παραδόσεις και παροχές αυτές, οι οποίες δεν μπορούν να υπαχθούν στις περιπτώσεις απαλλαγής που αναφέρει το παραπέμπον δικαστήριο, υπόκεινται στο φόρο κατ' εφαρμογή του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας.

Στο σημείο αυτό είναι αναγκαία η ακόλουθη διευκρίνιση: αν η Επιτροπή, όπως αφήνεται να εννοηθεί από τα έγγραφα της, έκρινε, βάσει της Διατάξεως περί παραπομπής, ότι η νομολογία του Bundesfinanzhof είχε εκπεκτείνει τις περιπτώσεις της απαλλαγής που προβλέπει το

άρθρο 4, εδάφιο 9, στοιχείο α), του γερμανικού νόμου περί φόρων κύκλου εργασιών, από τις συζητήσεις κατέστη δυνατό, όπως ανέφερα, να βεβαιωθεί ότι, στην πράξη, η γερμανική φορολογική αρχή δεν επιβάλλει ΦΠΑ στις εν λόγω παραδόσεις και παροχές. Επομένως, το παραπέμπον δικαστήριο αναφέρεται στην υποθετική περίπτωση μη σωρεύσεως, την οποία ο συνδυασμός του εθνικού δικαίου και της νομολογίας του Bundesfinanzhof καθιστά μεν δυνατή, αλλά η οποία δεν εμφανίζεται στην πραγματικότητα.

Όσον αφορά το δεύτερο ερώτημα, η γερμανική κυβέρνηση και η Επιτροπή θεωρούν ότι, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων του άρθρου 33 της οδηγίας, η οδηγία αυτή δεν εμποδίζει τη διατήρηση ή τη θέσπιση από τα κράτη μέλη φόρου μεταβιβάσεως όσον αφορά τις πωλήσεις ακινήτων.

Οι σύζυγοι Kerrutt υπέβαλαν μόνο προφορικές παρατηρήσεις, επέμειναν δε ιδίως επί του δευτέρου ερωτήματος. Κατά την άποψή τους, ο σκοπός που επιδιώκει τόσο το κοινοτικό όσο και το εθνικό δίκαιο συνίσταται στην αποφυγή της διπλής φορολογήσεως της ίδιας πράξεως.

3. Προτού εξεταστεί αν οι παραδόσεις αγαθών ή οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του επίμαχου σχήματος μπορούν, μαζί με την πράξη που αφορά το οικόπεδο, να θεωρηθούν ως ενιαία πράξη και να αποτελέσουν περίπτωση απαλλαγής προβλεπόμενη από την οδηγία, θα πρέπει να εξακριβωθεί κατά πόσο οι παραδόσεις και παροχές αυτές υπάγονται στη γενική αρχή που θεσπίζει το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.

Φαίνεται αναμφισβήτητο ότι οι πράξεις αυτές εμπίπτουν στις ευρύτερες κατηγορίες που καθορίζει το άρθρο αυτό, όπως διευκρινίζεται από τα άρθρα 4, παράγραφος 1, 5, παράγραφος 1, και 6, παράγραφος 1. Καμία διάταξη της οδηγίας δεν επιτρέπει εκ πρώτης όψεως να συναχθεί ότι περισσότερες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών μπορούν να συνεννοηθούν, λόγω του κοινού σκοπού τους — εν προκειμένω, της παραδόσεως κτιρίου — ώστε να

θεωρηθούν ως ενιαία πράξη. Το άρθρο 10 της οδηγίας ενισχύει την άποψη ότι κάθε παράδοση ή κάθε παροχή συνιστά, αυτή καθαυτή, γενεσιουργό αιτία του φόρου και καθορίζει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες ο φόρος καθίσταται απαιτητός. Πράγματι, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται κατά το χρόνο πραγματοποίησης της παραδόσεως ή παροχής (παράγραφος 2 του άρθρου 10 της οδηγίας). Επομένως, το αποτέλεσμα τους, από απόψεως επιβολής του φόρου, δεν μπορεί να μετατεθεί στο χρονικό σημείο της τελειώσεως της όλης πράξεως επί του ακινήτου.

Αυτό συνεπάγεται, καταρχάς, ότι οι παραδόσεις και οι παροχές των εργολάβων και των τεχνιτών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο σχήματος όπως το επίμαχο σχήμα υπόκεινται καταρχήν στον ΦΠΑ και δεν μπορούν να θεωρηθούν, μαζί με την πράξη που αφορά το οικόπεδο, με την οποία είναι συναφείς αλλά νομικώς ανεξάρτητες, ως ενιαία πράξη.

Η δομή του άρθρου 4, παράγραφος 3, της οδηγίας επιβεβαιώνει την ανάλυση αυτή: το στοιχείο α) αναφέρεται στην « παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου εδάφους, που πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά », πράγμα το οποίο αντιστοιχεί σε οικονομικώς και νομικώς ενιαία πράξη εφόσον πρόκειται για μεταβίβαση της κυριότητας οικοδομημένου οικοπέδου. Το στοιχείο β) αφορά ειδικά και μεμονωμένα την παράδοση οικοπέδου προς οικοδόμηση, πράγμα το οποίο συνεπάγεται ότι η παράδοση αυτή δεν αποτελεί αναγκαστικά, μαζί με τις παρεπόμενες και νομικώς διακρινόμενες παραδόσεις και παροχές που αφορούν την κατασκευή, σύνολο πράξεων το οποίο να συνιστά ενιαία γενεσιουργό αιτία του ΦΠΑ.

4. Θα εξετάσω τώρα τις περί απαλλαγής διατάξεις στις οποίες αναφέρεται το παραπέμπον δικαστήριο.

Όσον αφορά καταρχάς το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο ζ), της οδηγίας, η διάταξη αυτή

απαλλάσσει από τον ΦΠΑ « τις παραδόσεις κτιρίων ή μέρους κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, πλην των προβλεπομένων στο άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α) ».

Εξ ορισμού, το άρθρο αυτό δεν μπορεί να αφορά παρά μόνο τα κτίρια τα οποία έχουν ήδη κατοικηθεί τουλάχιστον μία φορά. Η υπό κρίση περίπτωση, η οποία αφορά κτίριο το οποίο ουδέποτε έχει κατοικηθεί, δεν εμπίπτει επομένως στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής.

Όσον αφορά την απαλλαγή που μπορεί να προκύψει από το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β), σε συνδυασμό με το παράρτημα ΣΤ, θα πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ παραδόσεων κτιρίων και του συνεχόμενου εδάφους, αφενός, και παραδόσεων οικοπέδων προς οικοδόμηση, αφετέρου, στις οποίες αναφέρονται διαδοχικώς τα στοιχεία α) και β) του άρθρου 4, παράγραφος 3, της οδηγίας.

Όπως έχω ήδη αναφέρει και όπως επιβεβαιώνεται και από τη γνωμοδότηση του ομοσπονδιακού Υπουργού Οικονομικών της 14ης Ιουνίου 1984 (Bundessteuerblatt I, 1984, σ. 430), οι παραδόσεις γηπέδων προς οικοδόμηση [άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο β), της οδηγίας], οι οποίες απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ κατά την έναρξη της ισχύος της οδηγίας, εξακολουθούν να απαλλάσσονται δυνάμει της ανωτέρω διατάξεως.

Αντιθέτως, όσον αφορά την παράδοση κτιρίου ή τμήματος κτιρίου και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, πράξη ενιαία η οποία διακρίνεται νομικώς από τις πράξεις που έχουν προηγηθεί (αγορά του οικοπέδου, διάφορες παραδόσεις και παροχές), θα πρέπει να σημειωθεί ότι οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών στο πλαίσιο του επίμαχου σχήματος δεν απηλλάγησαν ποτέ, αυτές καθαυτές, από τον ΦΠΑ στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, είτε πριν, όπως είδαμε, είτε μετά

από την έναρξη της ισχύος της οδηγίας. Από αυτό έπεται ότι, στην περίπτωση αυτή, καμία απαλλαγή δεν μπορεί να θεμελιωθεί στις διατάξεις του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β), της οδηγίας.

5. Λαμβανομένου υπόψη του σκοπού στον οποίο αποβλέπει το πρώτο ερώτημα, η Επιτροπή, με τις γραπτές παρατηρήσεις της, εξέτασε κατά πόσο ορισμένες περιπτώσεις απαλλαγής που προβλέπει η οδηγία, εκτός από εκείνες που αναφέρει το παραπάνω δικαστήριο, θα μπορούσαν να τύχουν εφαρμογής σε ορισμένες πράξεις που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του εν λόγω σχήματος.

Η ενέργεια αυτή θα πρέπει να επικροτηθεί. Είναι σύμφωνη με τη γραμμή της νομολογίας του Δικαστηρίου. Όπως προσφάτως ακόμα, με την απόφαση της 20ής Μαρτίου 1986 (υπόθεση 35/85, ποινική δίκη κατά Tissier, Συλλογή σ. 1207), το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι:

« Προκειμένου να παράσχει στο δικαστήριο που του υπέβαλε προδικαστικό ερώτημα λυσιτελή απάντηση, το Δικαστήριο μπορεί να χρειαστεί να λάβει υπόψη του κανόνες του κοινοτικού δικαίου, τους οποίους ο εθνικός δικαστής δεν αναφέρει στο κείμενο του ερωτήματός του » (σκέψη 9, in fine).

Λαμβανομένων υπόψη των διευκρινιστικών στοιχείων που περιέχονται στη Διάταξη περί παραπομπής, φαίνεται ότι ορισμένες από τις παρακολουθηματικές συμβάσεις τις οποίες συνήψαν οι προσφεύγοντες στην κύρια δίκη — συμβάσεις εγγυοδοσίας, χρηματοδοτικής μεσολαβήσεως — είναι δυνατό να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο δ), σημεία 1 και 2, της οδηγίας, σύμφωνα με το οποίο:

« ... τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν...

δ) τις ακόλουθες πράξεις:

- 1) τη χορήγηση και τη διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και τη διαχείριση πιστώσεων ενεργουμένη από εκείνον ο οποίος τις χορήγησε·

- 2) τη διαπραγμάτευση και την ανάληψη υποχρεώσεων, προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων και λοιπών ασφαλειών, καθώς και τη διαχείριση ενεργών πιστώσεων ενεργουμένη από εκείνον ο οποίος τις χορήγησε·.

Όπως το Δικαστήριο υπενθύμισε με την προαναφερθείσα απόφαση (35/85, σκέψη 9, in fine), στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται, ενδεχομένως, αν το ζήτημα αυτό ανακύψει και ενώπιόν του, να εξακριβώσει αν ορισμένες συμβάσεις που συνάπτονται στο πλαίσιο του επίμαχου σχήματος εμπίπτουν όντως στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο δ), της οδηγίας.

Συνοψίζοντας, νομίζω ότι ακόμα και όταν, προκειμένου να καθορίσει τη βάση επιβολής ενός άλλου φόρου, το εθνικό δίκαιο επιτρέπει να θεωρηθεί ένα σύνολο παραδόσεων και παροχών υπηρεσιών ως ενιαία πράξη, δεν μπορεί να συμβεί το ίδιο όσον αφορά την εφαρμογή του ΦΠΑ δυνάμει της οδηγίας. Κάθε πράξη που πραγματοποιείται στο πλαίσιο αυτού του συνόλου υπόκειται στον ΦΠΑ, εκτός αν ο κοινοτικός νόμος προβλέπει ή επιτρέπει απαλλαγή.

Επομένως, θα πρέπει να εξεταστεί το δεύτερο ερώτημα που αφορά τη δυνατότητα διπλής φορολογήσεως.

6. Ως προς το θέμα αυτό, το άρθρο 33 της οδηγίας είναι σαφές. Πράγματι, το άρθρο αυτό έχει ως εξής:

« Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, οι διατάξεις της παρούσης οδηγίας δεν εμποδίζουν τη διατήρηση ή την επιβολή από κράτος μέλος φόρων επί των συμβάσεων ασφαλίσεως και επί των παιγνίων και στοιχημάτων, ειδικών φόρων καταναλώσεως, δικαιωμάτων εγγραφής ή καταχωρίσεως και γενικότερα κάθε φόρου, δικαιώματος ή τέλους, μη έχοντος τον χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών. »

Όπως ορθώς υπενθυμίζει η γερμανική κυβέρνηση και όπως φαίνεται και από τον ίδιο τον τίτλο της οδηγίας, η οδηγία αυτή

αποβλέπει στην εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών. Όπως μόλις επιβεβαιώθηκε από το άρθρο 33, η εναρμόνιση αυτή δεν εκτείνεται στους λοιπούς φόρους, τους οποίους τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να διατηρούν ή να θεσπίζουν εφόσον οι φόροι αυτοί δεν έχουν το χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών. Στην περίπτωση αυτή ακριβώς εμπίπτει και ο φόρος μεταβιβάσεως.

Προτείνω να δοθεί απάντηση υπ' αυτό το πνεύμα στο δεύτερο ερώτημα. Το παραπέμπω

δικαστήριο, με την τελευταία σκέψη της Διατάξεώς του, αναφέρει ότι, στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει, λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας του Συνταγματικού Δικαστηρίου (Bundesverfassungsgericht), να εξεταστεί η συνταγματικότητα της γερμανικής νομοθεσίας περί φόρων μεταβιβάσεως, προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση μιας και της αυτής πράξεως. Πάντως, το θέμα αυτό ανάγεται στην εσωτερική έννομη τάξη του παραπέμποντος δικαστηρίου και δεν επηρεάζει το κοινοτικό δίκαιο, εφόσον τηρούνται οι κανόνες που θεσπίζει το δίκαιο αυτό.

7. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει τις ακόλουθες απαντήσεις στο Finanzgericht του Düsseldorf:

1) Μία πράξη, η οποία περιλαμβάνει σύμβαση πωλήσεως μη οικοδομημένου οικοπέδου, καθώς και συμβάσεις εργολαβίας και παροχής υπηρεσιών οι οποίες αφορούν την κατασκευή και παράδοση κτιρίου επί του οικοπέδου, δεν αποτελεί « παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου εδάφους » υπό την έννοια των άρθρων 4, παράγραφος 3, στοιχείο α), ή 13, μέρος Β, στοιχείο ζ), της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977 περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση.

Η πράξη αυτή θεωρείται ότι περιλαμβάνει μία παράδοση οικοπέδου προς οικοδόμηση υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 3, στοιχείο β), της έκτης οδηγίας, συνοδευόμενη από σειρά παραδόσεων και παροχών υπηρεσιών.

Αυτές οι παραδόσεις και οι παροχές υπηρεσιών υπόκεινται στο φόρο προστιθέμενης αξίας, κατ' εφαρμογή του άρθρου 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, με την επιφύλαξη των απαλλαγών που προβλέπει η οδηγία αυτή, ειδικότερα δε των απαλλαγών οι οποίες αφορούν τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο δ), σημεία 1 και 2.

2) Από το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρούν ή να επιβάλλουν φόρο μεταβιβάσεως όσον αφορά πράξεις επί ακινήτων οι οποίες παράλληλα υπόκεινται στο φόρο προστιθέμενης αξίας.