

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
F. G. JACOBS

της 16ης Μαΐου 2002¹

1. Στην παρούσα υπόθεση το γερμανικό Bundesfinanzhof ερωτά το Δικαστήριο αν τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν ως απαλλασσόμενη βάσει του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ² τη χρησιμοποίηση ως ιδιωτικής κατοικίας ενός οικήματος ευρισκομένου εντός κτιρίου ενταχθέντος καθ' ολοκληρίαν σε μια επιχείρηση, με αποτέλεσμα τον αποκλεισμό στο πλαίσιο αυτό της δυνατότητας εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε σε σχέση με την κατασκευή της οικοδομής.

Οι εφαρμοστέες διατάξεις της έκτης οδηγίας

2. Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας:

«οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ

επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».

3. Το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας εξομοιώνει προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας

«τη χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφόσον το αγαθό αυτό εδημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας».

4. Κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', βάση επιβολής του φόρου είναι, «για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 6, παράγραφος 2, το ποσό των εξόδων των αναληφθέντων από τον υποκείμενο στο φόρο για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών».

5. Το άρθρο 13, Β, απαριθμεί μια σειρά υποχρεωτικών απαλλαγών από τον ΦΠΑ. Με ορισμένες εξαιρέσεις που δεν μας αφο-

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Έκτη οδηγία 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).

ρούν εν προκειμένω, το άρθρο 13, Β, στοιχείο β' απαλλάσσει από τον φόρο:

«τις μισθώσεις ακινήτων [...]».

6. Το άρθρο 13, Γ, ορίζει τα ακόλουθα:

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

- α) μισθώσεως ακινήτων·
- β) των αναφερομένων πράξεων υπό Β, περιπτώσεις δ, ζ και η.

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

7. Το άρθρο 17 αφορά το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει από τον

φόρο εκροών επί των φορολογητέων πράξεών του τον ΦΠΑ επί των εισροών που κατέβαλε σε σχέση με τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν για τη διενέργεια των ως άνω πράξεων. Ο μηχανισμός της εκπτώσεως του φόρου παρέχει τη δυνατότητα στους εμπόρους να μη βαρύνονται τελικά οι ίδιοι με τον φόρο τον οποίο χρεώνουν στους πελάτες τους, προσθέτοντάς τον στην τιμή πώλησεως στο πλαίσιο των εμπορικών τους πράξεων. Ο ΦΠΑ βαρύνει οριστικά μόνον τον τελικό καταναλωτή, ο οποίος, δεδομένου ότι δεν είναι υποκείμενος στον φόρο, δεν έχει δικαίωμα για μια τέτοια έκπτωση φόρου.

8. Το άρθρο 17, παράγραφος 2, έχει ως εξής:

«Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

- α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας για αγαθά που του παραδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.»

9. Όμως, σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να καθίσταται απαραίτητος ο διακανονισμός της αρχικής εκπτώσεως. Το άρθρο 20, παράγραφοι 2³ και 3, προβλέπει τους κανό-

3 — Όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας — πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους (ΕΕ L 102, σ. 18).

νες περί του διακανονισμού αυτού όσον αφορά αγαθά επενδύσεως, σε περίπτωση που μεταβάλλεται διαχρονικά ο σκοπός χρησιμοποίησεως των αγαθών αυτών στο πλαίσιο φορολογούμενων συναλλαγών:

«2. Σχετικά με τα αγαθά επενδύσεως, ο διακανονισμός ενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών περιλαμβανομένου και του έτους, κατά την διάρκεια του οποίου απεκτήθη ή κατεσκευάσθη το αγαθό. Κατ' έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο του φόρου, με τον οποίον επεβαρύνθησαν τα αγαθά. Ο διακανονισμός αυτός πραγματοποιείται ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος προς έκπτωση, οι οποίες επέρχονται κατά την διάρκεια των επομένων ετών εν σχέσει προς το δικαίωμα εκπτώσεως, το ισχύον κατά το έτος αποκτήσεως ή κατασκευής του αγαθού.

Κατά παρέκκλιση από το προηγούμενο εδάφιο τα κράτη μέλη δύνανται να χρησιμοποιούν ως βάση για τον διακανονισμό μία περίοδο πέντε ακεραίων ετών από την έναρξη της χρησιμοποίησεως του αγαθού.

Όσον αφορά τα ακίνητα αγαθά επένδυσης, η διάρκεια της περιόδου που λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού των διακανονισμών μπορεί να επεκτείνεται μέχρι τα 20 έτη.

3. Σε περίπτωση παραδόσεώς του κατά την διάρκεια της περιόδου του διακανονισμού, το αγαθό επενδύσεως θεωρείται σαν να είχε χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στον

φόρο, για οικονομική δραστηριότητά του, μέχρι την λήξη της περιόδου διακανονισμού. Η οικονομική δραστηριότης αυτή θεωρείται ως εξ ολοκλήρου μεν φορολογουμένη, στην περίπτωση κατά την οποία η παράδοση του εν λόγω είδους φορολογείται, ως εξ ολοκλήρου δε απαλλασσομένη, στην περίπτωση κατά την οποία η παράδοση αυτή απαλλάσσεται. Ο διακανονισμός γίνεται μια φορά μόνο για όλον τον εναπομένοντα χρόνο της περιόδου διακανονισμού.

[...]

Εφαρμοστές διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας

10. Το άρθρο 1 του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών) του 1993, όπως ίσχυε το κρίσιμο έτος 1995 (στο εξής: νόμος)⁴, φέρει τον τίτλο «Φορολογητέες πράξεις» και απαριθμεί πράξεις οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ. Το άρθρο 1, σημείο 2, στοιχείο b, περιλαμβάνει στον κατάλογο αυτό την «προσωπική κατανάλωση», στην οποία περιλαμβάνονται, σύμφωνα με τον παρατιθέμενο ορισμό, οι περιπτώσεις στις οποίες ο επιχειρηματίας προβαίνει στο πλαίσιο της εμπορικής του δραστηριότητας σε πράξεις εκτός της παραδόσεως αγαθών, για σκοπούς άσχετους προς την επιχείρηση.

11. Το άρθρο 4 του νόμου φέρει τον τίτλο «Απαλλαγές από τον φόρο της προμήθειας αγαθών και της παροχής υπηρεσιών για

4 — BGBl I, σ. 565.

προσωπική κατανάλωση». Το άρθρο 4, σημείο 12, στοιχείο α, περιλαμβάνει μεταξύ των απαλλασσομένων πράξεων την εκμίσθωση ακινήτων.

12. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, του νόμου προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να θεωρεί μια απαλλασσόμενη βάση του άρθρου 4, σημείο 12, πράξη ως φορολογητέα εφόσον αυτή συνιστά παροχή προς άλλον επιχειρηματία για τους σκοπούς της επιχειρησεώς του. Το άρθρο 9, παράγραφος 2⁵, ορίζει ότι είναι δυνατή η μη εφαρμογή της ως άνω φοροαπαλλαγής στην περίπτωση εκμισθώσεως ακινήτου μόνον όταν ο μισθωτής χρησιμοποιεί ή σκοπεύει να χρησιμοποιήσει το ακίνητο αποκλειστικά για πράξεις για τις οποίες δεν αποκλείεται η έκπτωση του φόρου επί των εισροών.

13. Κατά τη νομολογία του Bundesfinanzhof, η χρήση για προσωπικούς σκοπούς ακίνητης περιουσίας που αποτελεί μέρος του κεφαλαίου επιχειρήσεως απαλλάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 4, στοιχείο 12, σημείο α, του νόμου. Δεν επιτρέπεται παραίτηση από τη βάση του άρθρου 9 απαλλαγής, διότι η διάταξη αυτή προϋποθέτει παροχή προς άλλον επιχειρηματία για σκοπούς της επιχειρησεώς του.

14. Το άρθρο 15, παράγραφος 2, του νόμου αποκλείει τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ προκειμένου περί παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για πράξεις απαλλασσόμενες από τον φόρο.

15. Η παρούσα υπόθεση δεν είναι η πρώτη που άγεται ενώπιον του Δικαστηρίου σχετικά με το γερμανικό σύστημα ΦΠΑ που βαρύνει την προσωπική κατανάλωση αγαθών μιας επιχειρήσεως. Έχω ήδη εξηγήσει το γενικό σύστημα και τα αποτελέσματα των ως άνω κανόνων με τις προτάσεις μου στην υπόθεση *Ambrecht*⁶, είναι δε χρήσιμο να επαναλάβω τη σχετική εξήγησή:

«[...] η αρχή που διαπνέει τους γερμανικούς εκτελεστικούς κανόνες είναι ότι, προκειμένου να εξασφαλιστεί η φορολογική ουδετερότητα μεταξύ υποκειμένων στον φόρο και ιδιωτών, πρέπει ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος χρησιμοποιεί αγαθά ή υπηρεσίες για ίδιες ανάγκες να τίθεται στην ίδια θέση από πλευράς ΦΠΑ με αυτήν των πελατών του. Οι γερμανικοί κανόνες επιβάλλουν, ως εκ τούτου, στον υποκείμενο στον φόρο να δηλώνει ως αγαθά της επιχειρήσεως τα αγαθά που αποκτά εν μέρει για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και εν μέρει για ιδιόχρηση. Ο υποκείμενος στον φόρο θεωρείται ότι έχει δικαίωμα προς έκπτωση του συνόλου του φόρου κατ' εφαρμογήν του άρθρου 17, παράγραφος 2, της οδηγίας, οφείλει όμως να καταβάλλει στη συνέχεια, δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', ετήσιο φόρο ιδιοχρήσεως υπολογιζόμενο με βάση την απομείωση της αξίας των αγαθών.

[...]

⁵ — Όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο της 21ης Δεκεμβρίου 1993, BGBI I, σ. 2310.

⁶ — Προτάσεις της 6ης Απριλίου 1995 (απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 1995, C-291/92, Συλλογή 1995, σ. I-2775, σημεία 22 και 25).

Στο πλαίσιο της λογικής της γερμανικής ρυθμίσεως, η ιδιόχρηση ακινήτου εξισώνεται προς απαλλασσόμενη από τον φόρο εκμίσθωση κατοικίας εκ μέρους της επιχειρήσεως. Με άλλες λέξεις, η ιδιόχρηση λογίζεται ως παροχή πραγματοποιούμενη από υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', η οποία όμως απαλλάσσεται από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο β'. Συνέπεια αυτού είναι ότι, σε αντίθεση προς ό,τι συμβαίνει με άλλα αγαθά, κατά την απόκτηση ακινήτου ο υποκείμενος στον φόρο δεν δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των μέρους του αγαθού που χρησιμοποιείται για ίδιες ανάγκες, καθόσον πρόκειται για απαλλασσόμενη από τον φόρο παροχή, χωρίς, ωστόσο να υποχρεούται να καταβάλει φόρο για την ιδιόχρηση κατ' εφαρμογήν του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α'.»

Η κύρια δίκη και το υποβληθέν ερώτημα

16. Ο W. Seeling είναι κύριος επιχειρήσεως καλλιέργειας σπαροφόρων δένδρων και κηπευτικών, η οποία υπόκειται στο σύνηθες φορολογικό σύστημα. Το 1995 ανήγειρε κτίριο το οποίο ενέταξε καθ' ολοκληρία στην επιχείρησή του. Από της αποπερατώσεως της οικοδομής, ο W. Seeling χρησιμοποιεί το κτίριο εν μέρει ως επαγγελματικό χώρο και εν μέρει ως ιδιωτική του κατοικία.

17. Στη δήλωση φόρου κύκλου εργασιών για το έτος 1995 ο W. Seeling ζήτησε την έκπτωση του σχετικού ποσού που είχε καταβάλει για το σύνολο του κτιρίου. Δήλωσε ως φορολο-

γητέα προσωπική κατανάλωση τη χρησιμοποίηση κατοικίας εντός του κτιρίου για ίδιες αυτού ανάγκες. Το Finanzamt χαρακτήρισε ωστόσο τη χρησιμοποίηση μέρους του κτιρίου για ίδιες ανάγκες ως απαλλασσόμενη προσωπική κατανάλωση και αρνήθηκε την αντίστοιχη μείωση.

18. Το Finanzgericht επιβεβαίωσε την απόφαση του Finanzamt και απέρριψε την προσφυγή την οποία άσκησε ο W. Seeling ενώπιόν του.

19. Ο W. Seeling άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof. Ισχυρίζεται ότι, σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο, η εκ μέρους του χρησιμοποίηση για ίδιες ανάγκες μέρους του κτιρίου υπόκειται στον φόρο και ότι, επομένως, δεν αποκλείεται η έκπτωση του τμήματος του ΦΠΑ επί των εισροών όσον αφορά αυτό το μέρος του κτιρίου.

20. Με το αίτημά του προς έκδοση προδικαστικής αποφάσεως το Bundesfinanzhof εκθέτει ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, σκοπός του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας είναι η διασφάλιση της ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο και του τελικού καταναλωτή, με την αποφυγή του ενδεχομένου της μη φορολογήσεως αγαθού επιχειρήσεως το οποίο χρησιμοποιείται για ίδιες ανάγκες του ενδιαφερομένου (αποφάσεις Kühne⁷, Mohsche⁸ και Fillibeck⁹).

7 — Απόφαση της 27ης Ιουνίου 1989, 50/88 (Συλλογή 1989, σ. 1925, σκέψη 8).

8 — Απόφαση της 25ης Μαΐου 1993, C-193/91 (Συλλογή 1993, σ. I-2615, σκέψη 8).

9 — Απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 1997, C-258/95 (Συλλογή 1997, σ. I-5577, σκέψη 25).

21. Προσθέτει εντούτοις ότι είναι αμφίβολο ποια είναι η έκταση αυτής της εξομοιώσεως, ειδικότερα αν η (μερικώς) χρήση του κατεχομένου από την επιχείρηση αγαθού για ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο μπορεί να θεωρηθεί ως απαλλασσόμενη από τον φόρο «μίσθωση ακινήτου» κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της οδηγίας.

22. Το Bundesfinanzhof καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το ανακλύπτον ζήτημα δεν έχει διευκρινιστεί πλήρως, ακόμα και μετά την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση *Arimbrecht*¹⁰. Εκθέτει ότι, με τις προτάσεις μου στην ως άνω υπόθεση, παρατήρησα ότι η γερμανική ρύθμιση, η οποία εξομοιώνει τον υποκείμενο στον φόρο, που χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες ακίνητο το οποίο ανήκει σε επιχείρηση, με μισθωτή στο πλαίσιο απαλλασσομένης από τον φόρο μισθώσεως, βασίζεται σε ερμηνεία της έννοιας της φορολογικής ουδετερότητας η οποία δεν είναι σύμφωνη με τη νομολογία του Δικαστηρίου¹¹. Ωστόσο, το Δικαστήριο δεν έλαβε υπόψη τις παρατηρήσεις αυτές στην απόφασή του.

23. Κατά συνέπεια, το Bundesfinanzhof υπέβαλε το ακόλουθο ερώτημα στο Δικαστήριο:

«Μπορεί κράτος μέλος να θεωρεί ως απαλλασσόμενη από τον φόρο (κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, χωρίς

όμως δυνατότητα παραιτήσεως από τη φοροαπαλλαγή) την κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ εξομοιούμενη προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας χρησιμοποίηση για ίδιες ανάγκες μιας κατοικίας ευρισκόμενης σε κτίριο επιχειρήσεως, το οποίο κατέχει στο σύνολό του η επιχείρηση, ώστε να αποκλείεται, κατά συνέπεια, η κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ έκπτωση του προκαταβληθέντος στο πλαίσιο της κατασκευής του κτιρίου φόρου προστιθεμένης αξίας;»

24. Ο W. Seeling, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή υπέβαλαν παρατηρήσεις και εκπροσωπήθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

Ανάλυση

25. Ο W. Seeling και η Επιτροπή, σε αντίθεση με τη Γερμανική Κυβέρνηση, υποστηρίζουν την άποψη ότι πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα. Συμφωνώ με την άποψη αυτή.

26. Ως αφετηρία πρέπει να ληφθεί η αρχή, που έχει παγιωθεί στη νομολογία του Δικαστηρίου¹², ότι ο υποκείμενος στον φόρο

10 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 6.

11 — Βλ. τα σημεία 22 επ. και 47 των προτάσεών μου.

12 — Βλ. ειδικότερα την απόφαση *Arimbrecht*, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 20.

μπορεί να επιλέξει αν θα εντάξει ή όχι στην επιχείρησή του, για τους σκοπούς εφαρμογής της οδηγίας, το μέρος εκείνο ενός αγαθού που χρησιμοποιεί για προσωπικούς σκοπούς. Όταν ο υποκείμενος στον φόρο επιλέξει να θεωρεί ως επενδυτικό αγαθό το αγαθό εκείνο που χρησιμοποιεί και για επιχειρηματικούς και για προσωπικούς σκοπούς, καταρχήν έχει δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί του αγαθού αυτού¹³. Είναι σαφές ότι με την έκφραση «καταρχήν» το Δικαστήριο εννοούσε απλώς την έλλειψη κάποιας σχετικής παρεκκλίσεως στο πλαίσιο της έκτης οδηγίας¹⁴, έτσι, το Δικαστήριο τόνισε τον απόλυτο χαρακτήρα του «δικαιώματος προς έκπτωση» ακόμα και όταν η χρήση των αγαθών για επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι πολύ περιορισμένη¹⁴.

27. Όταν ένας υποκείμενος στον φόρο επιλέγει κάτι τέτοιο και έχει επιτύχει την πλήρη έκπτωση του ΦΠΑ, το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α' — το οποίο υπενθυμίζω ότι εξομοιώνει την προσωπική χρήση τέτοιων αγαθών με παροχή υπηρεσιών — έχει ως σκοπό την εξασφάλιση της ίσης μεταχείρισεως μεταξύ υποκειμένων στον φόρο και τελικών καταναλωτών, αποτρέποντας το ενδεχόμενο της μη φορολογήσεως αγαθού επιχειρήσεως το οποίο χρησιμοποιείται για προσωπικούς σκοπούς¹⁵ κατά συνέπεια, επιτάσσει τη φορολόγηση της προσωπικής χρήσεως τέτοιων αγαθών όταν έχει δημιουργηθεί δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου που βάρυνε την κτήση του οικείου αγαθού¹⁵.

28. Εκπλήσσει εκ πρώτης όψεως το ότι επιχειρηματικό αγαθό που χρησιμοποιείται για

προσωπική κατανάλωση μπορεί να θεωρείται ως ενταγμένο καθ' ολοκληρίαν στην επιχείρηση. Ωστόσο, η λύση αυτή μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις να εξασφαλίζει την ουδετερότητα του φόρου, επειδή παρέχει τη δυνατότητα να λαμβάνονται δεόντως υπόψη οι μεταβολές του βαθμού της ιδιωτικής χρησιμοποίησεως του αγαθού εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο κατά τη διάρκεια της ζωής του εν λόγω αγαθού ή οι σχετικές μεταβολές μεταξύ ενός υποκειμένου στον φόρο πωλητή και ενός υποκειμένου στον φόρο αγοραστή¹⁶.

29. Έτσι, η νομολογία του Δικαστηρίου επιτρέπει δύο εναλλακτικές μεθόδους, όσον αφορά το σύστημα του ΦΠΑ, για την αντιμετώπιση των αγαθών που χρησιμοποιούνται εν μέρει για προσωπικούς σκοπούς: ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί είτε να αποκλείσει εντελώς τα αγαθά αυτά από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ είτε να τα εντάξει στην επιχείρησή του, εκπίπτοντας τον ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για την κτήση τους και καταβάλλοντας φόρο επί της ιδιωτικής κατανάλώσεως δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α'. Εντούτοις, οι γερμανικές διατάξεις επιτρέπουν την προσφυγή σε μια τρίτη μέθοδο όταν τα εν λόγω αγαθά είναι ακίνητα κατά τη μέθοδο αυτή, η υπηρεσία που θεωρείται πλασματικά ότι παρέχεται σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', εξομοιώνεται προς εκμίσθωση και απαλλάσσεται στο πλαίσιο των απαλλαγών που ισχύουν σε περίπτωση πραγματικής μισθώσεως¹⁷ βάσει του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της οδηγίας. Δεδομένου ότι η μίσθωση απαλλάσσεται, αποκλείεται η έκπτωση του φόρου επί των εισροών.

13 — Απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz (Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 26).

14 — Βλ. την απόφαση Lennartz, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 13, σκέψη 29.

15 — Βλ. την απόφαση Kühne, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 8, και την απόφαση Fillibeck, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 25.

16 — Για μια λεπτομερέστερη εξέταση του ζητήματος, με σχετικό παράδειγμα, βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση Atmbrecht, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 6, σημεία 34 έως 36.

17 — Εκτός αν ο εκμισθωτής είναι υποκείμενος στον φόρο και επέλεξε τη φορολόγηση του σύμφωνα με το άρθρο 13, Γ, στοιχείο α'.

30. Προς στήριξη της απόψεως αυτής, η Γερμανική Κυβέρνηση διατείνεται ότι από το γράμμα του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', προκύπτει ότι όλες οι διατάξεις της οδηγίας που ισχύουν σε παροχές υπηρεσιών έχουν, καταρχήν, επίσης εφαρμογή στην προσωπική κατανάλωση αγαθών της επιχειρήσεως. Στην παρούσα υπόθεση, η μεταχείριση της χρησιμοποίησεως για προσωπικούς σκοπούς ενός ακινήτου ως παροχής υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 2, της οδηγίας συνεπάγεται την ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 13, Β, στοιχείο β'. Το γεγονός ότι δεν υφίσταται χρησιμοποίηση εκ μέρους ενός τρίτου δεν εμποδίζει την ερμηνεία αυτή κατά την άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως· το ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', χαρακτηρίζει ως παροχή υπηρεσιών την ιδιωτική κατανάλωση συνηγορεί υπέρ της απόψεως ότι δεν έχει αποφασιστική σημασία η σχέση με κάποιον τρίτο.

31. Κατά τη γνώμη μου, το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', δεν μπορεί να ερμηνευθεί με τον τρόπο αυτό, όπως υποστηρίζουν ο W. Seeling και η Επιτροπή.

32. Κατά πάγια νομολογία, οι προβλεπόμενες στο άρθρο 13 της οδηγίας απαλλαγές είναι αυτοτελείς έννοιες κοινοτικού δικαίου, οπότε η βάση εκτιμήσεως του ΦΠΑ προσδιορίζεται ενιαία και σύμφωνα με τους κοινοτικούς κανόνες¹⁸. Επιπλέον, οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των απαλλαγών πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή του

άρθρου 2 της οδηγίας, κατά την οποία ο ΦΠΑ βαρύνει κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο¹⁹. Παρά το γεγονός ότι η επιταγή στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των απαλλαγών πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικά ώστε να παρεμποδίζεται το αποτέλεσμα που επιδιώκεται με τις ως άνω απαλλαγές²⁰, είναι σαφές ότι δεν είναι δυνατό να επεκτείνεται το πεδίο εφαρμογής των απαλλαγών με ανάλογη εφαρμογή, όπως φαίνεται να υποστηρίζει η Γερμανική Κυβέρνηση.

33. Όσον αφορά ειδικότερα την ερμηνεία του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της οδηγίας, το Δικαστήριο έχει χαράξει κατευθυντήριες γραμμές, με μια σειρά πρόσφατων αποφάσεων, επί του περιεχομένου του όρου «μίσθωση». Πρώτον, έχει δεχθεί ότι η μίσθωση ακινήτου δεν καλύπτει συμβάσεις όπου τα μέρη δεν συμφώνησαν σχετικά με τη διάρκεια της χρήσεως του ακινήτου, πράγμα το οποίο είναι ουσιώδες στοιχείο της σύμβασεως μισθώσεως²¹. Δεύτερον, δέχθηκε ότι η μίσθωση ακινήτων για τους σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', συνίσταται κατ' ουσίαν στην εκ μέρους του κυρίου του ακινήτου εκχώρηση στον μισθωτή, έναντι μισθώματος και για συμφωνημένη διάρκεια, του δικαιώματος χρήσεως του

19 — Βλ., όσον αφορά ειδικότερα την απαλλαγή της μισθώσεως ακινήτων, την απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2001, C-326/99, «Goed Wonen» (Συλλογή 2001, σ. I-6831, σκέψη 46), και τις παρατιθέμενες σ' αυτήν αποφάσεις.

20 — Βλ. περαιτέρω το σημείο 19 των προτάσεών μου της 13ης Δεκεμβρίου 2001, στην υπόθεση London Zoological Society (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, C-267/00, Συλλογή 2002, σ. I-3353).

21 — Υποθέσεις Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, σκέψη 56, και Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 68, προαναφερθείσες στην υποσημείωση 18.

18 — Βλ. για παράδειγμα τις αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, C-358/97, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (Συλλογή 2000, σ. I-6301, σκέψη 51), και C-359/97, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 2000, σ. I-6355, σκέψη 33), καθώς και τις προηγούμενες αποφάσεις στις οποίες γίνεται σχετική παραπομπή.

ακινήτου και αποκλεισμού άλλων προσώπων από τη χρήση αυτή²². Έτσι, η κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', απαλλαγή δεν μπορεί να εφαρμόζεται, κατά τη γνώμη μου, σε μια πλασματική εκμίσθωση εκ μέρους του ίδιου του υποκειμένου στον φόρο όταν εξορισμού δεν μπορεί να υπάρξει καμία πραγματική συμφωνία επί του μισθώματος ή επί της διάρκειας (ή επί οποιουδήποτε άλλου σχετικού όρου).

34. Περαιτέρω, αν ο νομοθέτης ήθελε τον συνδυασμό του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', με το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', θα ήταν εύλογο να περιλάβει στο άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', σχετική παραπομπή στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β'²³: το αποτέλεσμα μιας τέτοιας ερμηνείας είναι η μετατροπή μιας φορολογητέας πράξεως σε απαλλασσόμενη.

35. Επιπλέον, η άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως οδηγεί σε μια αντιφατική ερμηνεία του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α'. Η διάταξη αυτή προβλέπει ρητά ότι οι κανόνες περί της προσωπικής χρησιμοποίησης αγαθών τους οποίους ορίζει εφαρμόζονται «εφόσον το αγαθό αυτό δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας». Ωστόσο, οι γερμανικοί κανόνες που φέρεται ότι μεταφέρουν στην εθνική έννομη τάξη το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', αποκλείουν προκειμένου περί ακινήτων την έκπτωση του ΦΠΑ επί των αγαθών.

36. Τέλος, όπως υπογραμμίζει η Επιτροπή, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι είναι δυνατή η επίκληση τόσο του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', όσο και του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', εκ μέρους ιδιώτη κατά κράτους μέλους ενώπιον εθνικού δικαστηρίου²⁴. Θα προξενούσε ενδεχομένως έκπληξη η άποψη ότι δύο διατάξεις, κάθε μία από τις οποίες έχει κριθεί ως επαρκώς σαφής και ανεπιφύλακτη για να μπορεί να έχει άμεσο αποτέλεσμα, να ερμηνεύονται υπό την έννοια ότι εξαρτώνται η μία από την άλλη τη στιγμή που δεν υφίσταται καμία ρητή ή σιωπηρή ένδειξη προς τούτο.

37. Δεδομένου ότι δεν δέχομαι το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβερνήσεως, κατά το οποίο το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', εφαρμόζεται αναλόγως στην προσωπική χρήση ακινήτων που είναι ενταγμένα στην επιχείρηση υποκειμένου στον φόρο, δεν είναι αναγκαίο να ασχοληθώ με την επιχειρηματολογία που προβάλλεται σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής και τα αποτελέσματα του άρθρου 13, Γ, το οποίο επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρέχουν τη δυνατότητα στους υποκειμένους στον φόρο²⁵ να επιλέγουν τη φορολόγηση της μισθώσεως ακινήτων.

38. Επομένως, πιστεύω ότι οι γερμανικές διατάξεις σχετικά με το σύστημα του ΦΠΑ που ισχύει για την εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο προσωπική χρήση ακινήτου ενταγμένου στην επιχείρησή του αντιβαίνει προς την οικονομία της έκτης οδηγίας. Κατά συνέπεια, ο W. Seeling δικαιούται να εκπέσει το σύνολο του φόρου εισροών που κατέβαλε

22 — Αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 2001, C-409/98, Mirror Group (Συλλογή 2001, σ. I-1715, σκέψη 31), και C-168/99, Cantor Fitzgerald International (Συλλογή 2001, σ. I-7257, σκέψη 21), καθώς και οι παρατιθέμενες εκεί αποφάσεις.

23 — Βλ. σε μια ανάλογη περίπτωση τις προτάσεις μου στην υπόθεση Mohschie, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8, σημείο 14.

24 — Βλ. τις αποφάσεις Kihlne, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 27· Mohschie, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 19, και την απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-150/99, Stockholm Lindöpark (Συλλογή 2001, σ. I-493, σκέψη 32).

25 — Μολονότι το αγγλικό ζέιμενο αναφέρεται σε «taxpayers» (φορολογούμενους) είναι σαφές ότι εννοεί «taxable persons» (υποκειμένους στον φόρο) βλ. για παράδειγμα το γαλλικό ζέιμενο που χρησιμοποιεί τον όρο «assujettis», και το γερμανικό που χρησιμοποιεί τον όρο «Steuerpflichtigen».

για το σύνολο του ακινήτου, ενώ παράλληλα υποχρεούται σε καταβολή ετήσιου φόρου βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας.

39. Εντούτοις, η Γερμανική Κυβέρνηση διατείνεται ότι η εν λόγω άποψη θα παρείχε τη δυνατότητα σε υποκειμένους στον φόρο ευρισκόμενους στην κατάσταση του W. Seeling να αποκομίζουν οικονομικά και φορολογικά πλεονεκτήματα, η χορήγηση των οποίων δεν προβλέπεται βάσει της γερμανικής νομοθεσίας.

40. Πρώτον, ο υποκείμενος στον φόρο αποκομίζει ένα οικονομικό πλεονέκτημα καθόσον δικαιούται πλήρως την έκπτωση του φόρου αμέσως μετά την απόκτηση του ακινήτου, ενώ ο φόρος που προβλέπει το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', ο οποίος αποσκοπεί στην αντιστάθμιση της εκπτώσεως αυτής, αποσβέννεται τμηματικά καθ' όλη την περίοδο της ιδιωτικής χρησιμοποίησής του αγαθού.

41. Εντούτοις, κατά τη γνώμη μου, όπως υποστήριξε ο δικηγόρος του W. Seeling κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το πλεονέκτημα αυτό είναι σύμφυτο με τη δομή του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', ενώ θεωρείται από το Δικαστήριο — το οποίο ουδέποτε έκρινε στο πλαίσιο της ογκώδους νομολογίας του περί του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', ότι η διάταξη αυτή περιέχει σφάλμα — ως αποδεδειγμένη συνέπεια του συστήματος που ισχύει για την προσωπική κατανάλωση. Η προσωπική κατανάλωση αγαθών θα μπορούσε επίσης να ληφθεί υπόψη μέσω ενός διακανονισμού της αρχικής εκπτώσεως εκ μέρους του

υποκειμένου στον φόρο. Ωστόσο, από την αιτιολογική έκθεση της προτάσεως της Επιτροπής για την έκτη οδηγία²⁶ προκύπτει ότι ο νομοθέτης δεχόταν ότι ο ίδιος σκοπός μπορούσε να επιτευχθεί με άλλα μέσα (ειδικότερα, με διακανονισμούς των ήδη γενομένων εκπτώσεων), αλλά ότι «η εξομοίωση προς μια φορολογούμενη παράδοση επελέγη για λόγους ουδετερότητας και απλότητας»²⁷. Έτσι, η φορολόγηση σε μεταγενέστερο στάδιο, βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', επελέγη ειδικά ως εναλλακτική λύση έναντι του περιορισμού του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών²⁸.

42. Δεύτερον, η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι ένας υποκείμενος στον φόρο, ευρισκόμενος στην κατάσταση του W. Seeling, θα μπορούσε να αποκομίσει ένα φορολογικό πλεονέκτημα αν πωλούσε το κτίριο σε διάστημα μεγαλύτερο της δεκαετίας μετά την κτήση του, ενώ θα είχε επιτύχει πλήρη έκπτωση του φόρου επί των εισροών. Η εξέταση του επιχειρήματος αυτού επιβάλλει μια σύντομη εξήγηση του μηχανισμού της έκτης οδηγίας για τον διακανονισμό των εκπτώσεων.

43. Το άρθρο 20 της οδηγίας προβλέπει διακανονισμό των εκπτώσεων που πραγματοποιήθηκαν σε σχέση με την κτήση κεφαλαιουχικών αγαθών, με σκοπό να λαμβάνονται υπόψη οι μεταγενέστερες μεταβολές όσον αφορά τη χρησιμοποίησή τους. Το άρθρο 20, παράγραφος 2, προβλέπει πενταετή περίοδο διακανονισμού. Η περίοδος αυτή μπορεί να επεκτείνεται μέχρι τα 20 έτη (αρχικά προ-

26 — *Bulletin of the European Communities*, Supplement 11/73, σφάλμα στο άρθρο 5, παράγραφος 3, που κατέστη άρθρο 5, παράγραφος 6, της οδηγίας, το οποίο είναι το αντίστοιχο, εντός του άρθρου 5 («παράδοση αγαθών»), προς το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α'.

27 — Βλ. περιאתέρω Farmer, P. και Lyal, R., *EC Tax Law* (1994), σ. 102.

28 — Βλ. επίσης τις προτάσεις μου στην υπόθεση Lennartz, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 13, σημείο 59.

βλεπόταν δεκαετής σχετική περίοδος²⁹⁾ όσον αφορά τα ακίνητα. Το άρθρο 20, παράγραφος 3, διέπει την περίπτωση μεταβίβασης κεφαλαιουχικού αγαθού κατά τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού: αν ο υποκείμενος στον φόρο προβεί σε παράδοση αγαθού κατά τη διάρκεια της ως άνω περιόδου, η χρησιμοποίησή του για το υπόλοιπο της περιόδου αυτής θεωρείται ως εξ ολοκλήρου φορολογούμενη ή ως εξ ολοκλήρου απαλλασσόμενη (ανάλογα με το αν η σχετική παράδοση φορολογείται ή απαλλάσσεται). Όπως προκύπτει, η Γερμανία επεξέτεινε την προβλεπόμενη από το άρθρο 20, παράγραφος 2, πενταετή περίοδο σε 10 έτη όσον αφορά τα ακίνητα, σύμφωνα με την αρχική πρόβλεψη της οδηγίας.

44. Η Γερμανική Κυβέρνηση εκθέτει ότι, σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', βάση επιβολής του φόρου, σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, είναι το σύνολο των εξόδων που ανέλαβε υποκείμενος στον φόρο για την παροχή της οικείας υπηρεσίας. Όταν η υπηρεσία αυτή συνίσταται στην προσωπική χρήση ακινήτου, τα έξοδα αυτά θα αποτελούνται κυρίως από τη μείωση της αξίας του ακινήτου ή του τμήματος εκείνου που χρησιμοποιείται για προσωπικούς σκοπούς. Είναι απίθανο το γεγονός να έχει επέλθει πλήρης απώλεια της αξίας ενός ακινήτου εντός δέκα ετών ή το γεγονός ότι η έκπτωση του φόρου επί των εισροών αντισταθμίστηκε πλήρως με την καταβολή ετήσιου φόρου. Επομένως, αν ο υποκείμενος στον φόρο μεταβιβάσει την ιδιοκτησία του μετά τη δεκαετή περίοδο χωρίς να έχει καταβληθεί ΦΠΑ επί της παροχής αυτής, θα έχει επωφεληθεί πλήρως λόγω της εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών³⁰⁾, χωρίς να υφί-

σταται περαιτέρω δυνατότητα διακανονισμού της εκπτώσεως αυτής. Ένα τέτοιο αποτέλεσμα αντιβαίνει προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, κατά την άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως.

45. Ναι μεν οι σκέψεις αυτές είναι δικαιολογημένες ως ένα βαθμό, όμως ο σχετικός κίνδυνος μπορεί να αποτραπεί, τουλάχιστον μερικώς, με την επιλογή εικοσαετούς περιόδου διακανονισμού. Ο W. Seeling υπογραμμίζει περαιτέρω μια ακόμη αναμάλια που προκύπτει από το γερμανικό σύστημα περί προσωπικής χρήσεως ακινήτου. Όταν έχει γίνει πλήρης έκπτωση του φόρου επί των εισροών σχετικά με ακίνητο που αποτελεί μέρος επιχειρηματικού κεφαλαίου και χρησιμοποιείται επί δέκα έτη μετά την κτήση του αποκλειστικά για επαγγελματικό σκοπό, δεν υφίσταται κάποιος μηχανισμός διακανονισμού της εκπτώσεως αυτής ο οποίος να λαμβάνει υπόψη την ιδιωτική χρήση του ακινήτου όταν η χρήση αυτή αρχίζει δέκα χρόνια μετά την κτήση του. Ακόμη και όταν — όπως στην υπό κρίση υπόθεση — η ιδιωτική χρήση αρχίζει με την κτήση του ακινήτου, δεν υπάρχει δυνατότητα διακανονισμού του ποσοστού του φόρου επί των εισροών του οποίου επετράπη η έκπτωση, κατά τρόπον ώστε να λαμβάνονται υπόψη οι μεταβολές του ποσοστού της ιδιωτικής και της επαγγελματικής χρησιμοποίησης μετά την περίοδο των δέκα ετών. Επομένως, η φορολογική ουδετερότητα δεν μπορεί να υφίσταται παρά μόνον αν η έκπτωση επιτρέπεται στο σύνολό της αμέσως μετά την κτήση, καθόσον στην περίπτωση αυτή η προσωπική χρήση φορολογείται καθ' όλη τη διάρκειά της, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α'.

29 — Πριν από την τροποποίηση με την οδηγία 95/7, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 3, η οποία τέθηκε σε ισχύ στις 25 Μαΐου 1995.

30 — Πιθανότατα επειδή η σχετική πράξη απαλλάσσεται βάσει του άρθρου 13, Β, στοιχείο β'. Πρέπει να σημειωθεί ωστόσο ότι σε ορισμένες περιπτώσεις, ο πώλητης μπορεί να ζητήσει να φορολογηθεί σύμφωνα με τις γερμανικές διατάξεις εφαρμογής του άρθρου 13, Γ, στοιχείο β'.

Πρόταση

46. Κατά συνέπεια, θεωρώ ότι στο υποβληθέν εκ μέρους του Bundesfinanzhof ερώτημα πρέπει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση:

«Ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να θεωρεί τη χρησιμοποίηση ως ιδιωτικής κατοικίας μιας οικίας ευρισκομένης εντός κτιρίου ενταχθέντος στο σύνολό του σε επιχείρηση ως απαλλασσόμενη πράξη, σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', 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.»