Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 10ης Νοεμβρίου 2022 [1]

Υπόθεση C-612/21

Gmina O.
κατά
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

[αίτηση του Naczelny Sąd Administracyjny
(Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογική νομοθεσία – Φόρος προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρα 2, 9 και 13 – Παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας – Έννοια του υποκειμένου στον φόρο – Οικονομική δραστηριότητα – Τυπολογική θεώρηση – Οργανισμός δημοσίου δικαίου που οργανώνει την ανάπτυξη ανανεώσιμων πηγών ενέργειας εντός της δημοτικής περιφέρειας για τους κατοίκους έναντι ιδίας συμμετοχής 25 % και ανακτά το 75 % της δαπάνης μέσω επιχορηγήσεως εκ μέρους τρίτου – Πράξεις που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο ασκήσεως δημόσιας εξουσίας – Απουσία σημαντικών στρεβλώσεων του ανταγωνισμού»

I. Εισαγωγή

1. Η προώθηση των ανανεώσιμων πηγών ενέργειας από οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, όπως ένας δήμος, δεν φαίνεται να είναι απλώς επιθυμητή, ιδίως επί του παρόντος, αλλά εγείρει και ενδιαφέροντα ζητήματα σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ). Εάν ο ενδιαφερόμενος κάτοικος είχε αναθέσει ο ίδιος σε επιχείρηση την εγκατάσταση, για παράδειγμα, συστήματος ηλιακής ενέργειας, η εκτίμηση σχετικά με τον ΦΠΑ θα ήταν σαφής. Η επιχείρηση θα παρείχε σε αυτόν φορολογητέα και υποκείμενη στον φόρο παροχή (παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών). Το Δημόσιο θα εισέπραττε τον ανάλογο ΦΠΑ. Κρατική επιχορήγηση ύψους 75 % της δαπάνης προς τους κατοίκους δεν θα είχε καμία σημασία από απόψεως ΦΠΑ.

2. Τι ισχύει όμως σε περίπτωση που δήμος οργανώνει και πληρώνει την ως άνω εγκατάσταση που πραγματοποιείται από επιχείρηση σε ακίνητα κατοίκων του; Στην περίπτωση αυτή, επίσης, το Δημόσιο εισπράττει, τουλάχιστον μία φορά, τον ΦΠΑ από την επιχείρηση εγκαταστάσεως. Ωστόσο, εάν ο δήμος λαμβάνει επιχορήγηση ύψους 75 % από δημόσιους πόρους και οι κάτοικοι καταβάλλουν περίπου 25 % ως ιδία συνεισφορά στον δήμο, γεννά τούτο απαίτηση περαιτέρω ΦΠΑ, διότι ο δήμος προβαίνει σε νέα φορολογητέα και υποκείμενη στον φόρο παροχή προς τους κατοίκους;

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

3. Οι ως άνω διαδοχικές παροχές (παροχή της επιχειρήσεως εγκαταστάσεως μέσω του δήμου στον κάτοικο) θα συνεπάγονταν ότι ο δήμος οφείλει να καταβάλει τον εν λόγω ΦΠΑ, αλλά θα μπορούσε, καταρχήν, να ζητήσει έκπτωση του φόρου από την αρχική παροχή. Όταν το άθροισμα της επιδοτήσεως και της ιδίας συνεισφοράς ισούται με το ποσό της αρχικής δαπάνης, η όλη διαδικασία είναι διοικητικά επαχθής με μηδενικό αποτέλεσμα. Εάν η επιδότηση και η ιδία συνεισφορά είναι χαμηλότερες (ή η επιδότηση δεν περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου) γεννάται πλεόνασμα φόρου εισροών που μειώνει τα φορολογικά έσοδα. Εάν η επιδότηση, συμπεριλαμβανομένης της ιδίας συνεισφοράς, είναι υψηλότερη, προκύπτουν επιπλέον φορολογικά έσοδα που προέρχονται από πρόγραμμα κρατικών ενισχύσεων. Όλες οι ανωτέρω περιπτώσεις προκαλούν προβληματισμό, ιδίως εάν ληφθεί υπόψη ο σκοπός της προστασίας του περιβάλλοντος και της ενεργειακής ασφάλειας που επιδιώκει ο δήμος ο οποίος εξυπηρετεί το γενικό συμφέρον.

4. Επομένως, η εκτίμηση σε σχέση με τον ΦΠΑ που αφορά την ανάπτυξη ανανεώσιμων πηγών ενέργειας η οποία ενισχύεται από δημόσιους πόρους εγείρει ορισμένα θεμελιώδη ζητήματα στα οποία πρέπει να απαντήσει το Δικαστήριο και[2] με την παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως. Μεταξύ άλλων, για παράδειγμα, πρέπει να διευκρινισθεί ο τρόπος κατά τον οποίο πρέπει να προσδιορίζονται ο λήπτης και ο παρέχων μια υπηρεσία. Εξίσου θεμελιώδες είναι και το ερώτημα αν δήμος –αν υποτεθεί ότι παρέχει υπηρεσία– θεωρείται ότι ασκεί οικονομική δραστηριότητα σε τέτοια περίπτωση. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, θα πρέπει να εξεταστεί αν ο δήμος πραγματοποιεί τις πράξεις προωθήσεως της ανάπτυξης ανανεώσιμων πηγών ενέργειας στο πλαίσιο ασκήσεως δημόσιας εξουσίας και αν οι πράξεις αυτές προκαλούν σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

5. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και γ′,της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας[3] (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ) προβλέπει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,

[…]

γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

[2] Παρόμοια ζητήματα ανέκυψαν στο πλαίσιο της παράλληλης διαδικασίας που εκκρεμεί στην υπόθεση C-616/21.

[3] Οδηγία του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1)· όπως τροποποιήθηκε εσχάτως με την οδηγία 2022/890/ΕΕ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2022 (ΕΕ 2022, L 155, σ. 1).

6. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«Νοείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως "οικονομική δραστηριότητα" θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

7. Το άρθρο 13 της οδηγίας ΦΠΑ, ωστόσο, έχει ως εξής:

«1. Τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις, τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, έστω και αν, για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές, εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις.

Εντούτοις, όταν πραγματοποιούν τέτοιες δραστηριότητες ή πράξεις, πρέπει να θεωρούνται υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές εφόσον η μη υπαγωγή τους στον φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

Σε κάθε περίπτωση, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου θεωρούνται υποκείμενοι στον φόρο, ιδίως για τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι και εφόσον οι πράξεις αυτές δεν είναι αμελητέες.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν δραστηριότητες δημόσιας αρχής τις δραστηριότητες των οργανισμών δημοσίου δικαίου που απαλλάσσονται σύμφωνα με τα άρθρα 132, 135, 136 και 371, τα άρθρα 374 έως 377, το άρθρο 378 παράγραφος 2, το άρθρο 379 παράγραφος 2, ή τα άρθρα 380 έως 390γ.»

8. Το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ ρυθμίζει τη βάση επιβολής του φόρου:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»

Β. Το πολωνικό δίκαιο

9. Η Δημοκρατία της Πολωνίας μετέφερε την οδηγία ΦΠΑ στο εθνικό δίκαιο με τον ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (νόμο της 11ης Μαρτίου 2004 περί του φόρου επί των αγαθών και υπηρεσιών, Dz. U. του 2018, θέση 2174, όπως έχει τροποποιηθεί, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ).

10. Συναφώς, το άρθρο 29a, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ αφορά τη βάση επιβολής του φόρου και προβλέπει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη των παραγράφων 2, 3 και 5, των άρθρων 30a έως 30c, 32, 119 και 120, παράγραφοι 1, 4 και 5, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει, στο πλαίσιο της πώλησης, ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες εκ μέρους του αποκτώντος, του λήπτη ή τρίτου προσώπου, συμπεριλαμβανομένων των επιχορηγήσεων, των επιδοτήσεων και άλλων παρόμοιων συμπληρωματικών καταβολών οι οποίες εισπράττονται από τον προμηθευτή ή τον παρέχοντα τις υπηρεσίες και έχουν άμεσο αντίκτυπο στην τιμή των αγαθών που παραδόθηκαν ή των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο.»

11. Ο ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (νόμος της 27ης Απριλίου 2001 περί προστασίας του περιβάλλοντος, Dz. U. του 2020, θέση 1219, όπως έχει τροποποιηθεί, στο εξής: νόμος περί προστασίας του περιβάλλοντος), προβλέπει στο άρθρο 400a, παράγραφος 1, τα ακόλουθα:

«Η χρηματοδότηση της προστασίας του περιβάλλοντος και της διαχειρίσεως των υδάτων περιλαμβάνει: […]

21) έργα που αφορούν την προστασία του αέρα·

22) την προώθηση της χρήσης τοπικών ανανεώσιμων πηγών ενέργειας και τη δημιουργία φορέων ενέργειας πιο φιλικών προς το περιβάλλον· […]».

12. Το άρθρο 403, παράγραφος 2, του νόμου περί προστασίας του περιβάλλοντος ορίζει τα εξής:

«Στα καθήκοντα των δήμων περιλαμβάνεται η υποχρέωσή τους να χρηματοδοτούν την προστασία του περιβάλλοντος εντός του πλαισίου που ορίζεται στο άρθρο 400a, παράγραφος 1, σημεία […] 21 έως 25 […], καταβάλλοντας ποσό τουλάχιστον ίσο με τα έσοδα από τα τέλη και τα πρόστιμα τα οποία προβλέπονται στο άρθρο 402, παράγραφοι 4, 5 και 6, και εγγράφονται ως έσοδα στους προϋπολογισμούς των δήμων, μείον το πλεόνασμα που τυχόν προκύπτει από τέτοια έσοδα και μεταφέρεται στα περιφερειακά ταμεία.»

III. Τα πραγματικά περιστατικά και η διαδικασία εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως

13. Ο Gmina O. (Δήμος O., Πολωνία, στο εξής: Δήμος) είναι οργανισμός τοπικής αυτοδιοίκησης που ασκεί τα δικά του αυτοδιοικητικά καθήκοντα. Συγχρόνως, είναι και εγγεγραμμένος ως ενεργός υποκείμενος στον ΦΠΑ.

14. Από κοινού με άλλους τρεις δήμους, συνήψε συμφωνία εταιρικής σχέσης για την υλοποίηση έργου εγκαταστάσεως συστημάτων ανανεώσιμων πηγών ενέργειας (στο εξής: ΑΠΕ) στους τέσσερις αυτούς δήμους (στο εξής: έργο).

15. Ένας από τους δήμους, ως επικεφαλής του έργου, συνήψε εξ ονόματος όλων των εταίρων συμφωνία χρηματοδοτήσεως του έργου με το βοεβοδάτο (διοικητική περιφέρεια, στο εξής: Περιφέρεια). Οι πόροι προέρχονται από Ταμείο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η χορηγούμενη χρηματοδότηση καταβάλλεται αναλογικά στους εταίρους.

16. Η χρηματοδότηση προορίζεται να καλύψει μέρος μόνον των επιλέξιμων δαπανών. Ο τρόπος χρηματοδότησης του υπόλοιπου κόστους του έργου απόκειται στη διακριτική ευχέρεια κάθε δήμου. Η χρηματοδότηση την οποία λαμβάνει ο Δήμος καλύπτει τις δαπάνες του έργου και μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο για τις δαπάνες που είναι αναγκαίες για την υλοποίησή του. Η χρηματοδότηση που χορηγήθηκε στον Δήμο αντιστοιχεί στο 75 % των συνολικών επιλέξιμων δαπανών του έργου.

17. Κύριος σκοπός του έργου είναι η αύξηση του μεριδίου των ΑΠΕ στη γενική παραγωγή ενέργειας και η μείωση των εκπομπών ατμοσφαιρικών ρύπων, η προώθηση της χρήσης ηλιακής ενέργειας και η ενθάρρυνση της χρήσης των ΑΠΕ από ιδιώτες καταναλωτές με την εγκατάσταση οικολογικών και περισσότερο φιλικών προς το περιβάλλον συστημάτων ΑΠΕ. Το έργο εντάσσεται στο πλαίσιο της «Πολιτικής Ενέργειας της Πολωνίας μέχρι το 2030», η οποία εγκρίθηκε από το υπουργικό συμβούλιο στις 10 Νοεμβρίου 2009 και ορίζει ότι το 20 % της παραγόμενης ενέργειας πρέπει να προέρχεται από ΑΠΕ.

18. Στο πλαίσιο του έργου θα εγκατασταθούν φωτοβολταϊκά πάνελ, αντλίες θερμότητας αέρα-νερού και ηλιακοί θερμοσίφωνες σε ακίνητα τα οποία μπορεί να ανήκουν σε φυσικά ή σε νομικά πρόσωπα. Ο Δήμος έχει συνάψει συμβάσεις με φυσικά πρόσωπα (κατοίκους) ως ιδιοκτήτες ακινήτων, οι οποίοι επιθυμούσαν να επωφεληθούν από την ανάπτυξη των ανανεώσιμων πηγών ενέργειας. Οι ιδιοκτήτες ακινήτων υποχρεούνται να καταβάλουν, εντός της συμφωνηθείσας προθεσμίας, τη συνεισφορά τους στον τραπεζικό λογαριασμό του Δήμου.

19. Σύμφωνα με τη σύμβαση που συνάπτεται με τους ιδιοκτήτες ακινήτων, όλα τα συστήματα ΑΠΕ θα ανήκουν στον Δήμο για τη διάρκεια του έργου, ήτοι για πέντε έτη από τη λήψη της τελευταίας πληρωμής από τον Δήμο δυνάμει της σύμβασης χρηματοδοτήσεως και της συμφωνίας εταιρικής σχέσης. Κατά τη λήξη της περιόδου αυτής, το δικαίωμα κυριότητας του συστήματος ΑΠΕ μεταβιβάζεται στον κύριο του ακινήτου. Κατά τη διάρκεια του έργου, ο κύριος του ακινήτου δεν επιτρέπεται να πωλήσει το σύστημα ΑΠΕ. Ούτε ο Δήμος επιτρέπεται να πωλήσει ή να αποσυναρμολογήσει τις εγκαταστάσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής, διότι τούτο θα συνεπαγόταν υποχρέωση επιστροφής της χρηματοδοτήσεως. Οι ιδιοκτήτες θα μπορούν να επωφελούνται, χωρίς επιπλέον επιβάρυνση, από το σύστημα ΑΠΕ, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη σύμβαση. Ο Δήμος έχει εξουσιοδοτηθεί από τον ιδιοκτήτη κάθε ακινήτου να ενεργεί επ' ονόματί του ενώπιον των αρμοδίων διοικητικών αρχών όσον αφορά τη λήψη των εκ του νόμου απαιτούμενων αδειών για την εγκατάσταση του συστήματος στο ακίνητό του.

20. Ο Δήμος αναλαμβάνει τις υποχρεώσεις επιλογής του αναδόχου, καθορισμού του χρονοδιαγράμματος των εργασιών, ασκήσεως της τρέχουσας εποπτείας της επένδυσης και πραγματοποίησης των απαραίτητων ενεργειών για την οριστική παραλαβή και την οικονομική εκκαθάριση του έργου.

21. Η συνεισφορά που καταβάλλουν οι ιδιοκτήτες ακινήτων είναι η μόνη πληρωμή εκ μέρους τους προς τον Δήμο για την υλοποίηση του έργου. Η συνεισφορά αποτελεί μέρος των επιλέξιμων δαπανών του εκάστοτε συστήματος ΑΠΕ, ήτοι μέρος της αμοιβής που οφείλεται στον ανάδοχο για το κάθε συγκεκριμένο σύστημα. Το τμήμα αυτό αντιστοιχεί στο 25 % των επιλέξιμων δαπανών, όμως στη σύμβαση με τον ιδιοκτήτη του ακινήτου αναγράφεται και το ανώτατο ύψος του χρηματικού ποσού της συνεισφοράς. Τούτο σημαίνει ότι η πραγματική ιδία συνεισφορά μπορεί να είναι και κατώτερη του 25 % των επιλέξιμων δαπανών.

22. Οι συνεισφορές των ιδιοκτητών ακινήτων δεν χρησιμοποιούνται για την κάλυψη δαπανών εποπτείας και προώθησης του έργου. Οι επιλέξιμες αυτές δαπάνες καλύπτονται από τους πόρους του Δήμου και από τη χρηματοδότηση. Τα συστήματα ΑΠΕ εγκαθίστανται από ανάδοχο που επιλέγεται μέσω διαδικασίας ανοιχτού διαγωνισμού, δυνάμει των διατάξεων περί δημοσίων συμβάσεων.

23. Η σύμβαση με τον ανάδοχο είναι πενταμερής. Συμβαλλόμενα μέρη είναι ο ανάδοχος και οι τέσσερις αναθέτοντες δήμοι. Η σύμβαση ορίζει ποια είδη συστημάτων ΑΠΕ θα εγκατασταθούν σε κάθε δήμο και σε ποια έκταση. Κάθε δήμος συναλλάσσεται χωριστά με τον ανάδοχο, ούτως ώστε να εκδίδονται τιμολόγια για τις παραγγελίες κάθε δήμου.

24. Η χρηματοδότηση η οποία θα ληφθεί δεν μπορεί να είναι υψηλότερη σε περίπτωση που ο ανάδοχος προσφέρει υψηλότερη τιμή από την αναμενόμενη. Αντιθέτως, η χρηματοδότηση θα είναι χαμηλότερη εάν η αμοιβή του αναδόχου είναι χαμηλότερη από την αναγραφόμενη στην αίτηση χρηματοδοτήσεως. Η σύμβαση χρηματοδοτήσεως του έργου που συνάπτεται με την Περιφέρεια δεν επιβάλλει στον Δήμο την υποχρέωση να λάβει συνεισφορά από τους ιδιοκτήτες ακινήτων ούτε αναφέρεται σε οποιοδήποτε σχετικό ποσό.

25. Η χρηματοδότηση χορηγείται για την κάλυψη μέρους των επιλέξιμων δαπανών (περιλαμβανομένου του κόστους εποπτείας και προώθησης) που επωμίζεται ο Δήμος στο πλαίσιο του έργου και ο Δήμος εκκαθαρίζει τους σχετικούς λογαριασμούς με τον φορέα χρηματοδοτήσεως. Το ποσό της χρηματοδοτήσεως εξαρτάται από το ύψος των επιλέξιμων δαπανών στις οποίες υποβάλλεται ο Δήμος για αγορές σχετικές με το έργο.

26. Ο Δήμος ζήτησε την έκδοση φορολογικής ερμηνευτικής αποφάσεως σχετικά με την υποχρέωση υπαγωγής του στον ΦΠΑ για την παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο εγκαταστάσεως συστημάτων ΑΠΕ. Κατά την άποψή του, οι παρεχόμενες υπηρεσίες δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ διότι εντάσσονται σε πλαίσιο ασκήσεως δημόσιας εξουσίας και όχι οικονομικής δραστηριότητας. Κατά συνέπεια, η συνεισφορά και η χρηματοδότηση δεν αποτελούν αντάλλαγμα για την παροχή φορολογητέων υπηρεσιών.

27. Με την ερμηνευτική απόφαση της 7ης Αυγούστου 2019, η φορολογική αρχή έκρινε ότι η άποψη του Δήμου ήταν εσφαλμένη. Επισήμανε ότι ο Δήμος ενεργεί ως υποκείμενος στον ΦΠΑ στο πλαίσιο των επίμαχων δραστηριοτήτων. Ούτε το γεγονός ότι ο Δήμος εκπληρώνει δικά του καθήκοντα ούτε ο σκοπός του έργου μπορούν να δικαιολογήσουν μη υπαγωγή στον ΦΠΑ. Για να ισχύει κάτι τέτοιο, πρέπει επιπλέον η εκτέλεση των σχετικών πράξεων να υπόκειται σε ειδικούς κανόνες δημοσίου δικαίου που να άπτονται της ασκήσεως προνομίων δημόσιας εξουσίας.

28. Ο Δήμος άσκησε προσφυγή κατά της εν λόγω ερμηνευτικής αποφάσεως. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή. Κατά το δικαστήριο, η μη ισοδυναμία των συνεισφορών αποτελεί, καταρχήν, χαρακτηριστικό όλων των σχέσεων ιδιωτικού δικαίου, στο πλαίσιο των οποίων καταβάλλεται επιχορήγηση επί της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών. Το δικαστήριο δεν συμμερίστηκε ούτε την άποψη του Δήμου ότι οι αναληφθείσες δραστηριότητες δεν επιδιώκουν κερδοσκοπικό σκοπό, αλλά την αύξηση του μεριδίου των ΑΠΕ στη γενική παραγωγή ενέργειας. Κατά το δικαστήριο, η επιδίωξη του δεύτερου σκοπού δεν αποκλείει την επίτευξη του πρώτου. Ο Δήμος λαμβάνει από τους ιδιοκτήτες των ακινήτων το 25 % των επιλέξιμων δαπανών στις οποίες θα υποβληθεί, οπότε οι ιδιοκτήτες των ακινήτων επωμίζονται μέρος της οικονομικής επιβαρύνσεως για την εγκατάσταση. Το γεγονός ότι ο Δήμος δεν αποκομίζει κέρδος είναι επίσης άνευ σημασίας για την εκτίμηση του ζητήματος κατά πόσον οι πράξεις αυτές συνιστούν οικονομική δραστηριότητα.

29. Ο Δήμος άσκησε αναίρεση ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία). Το εν λόγω δικαστήριο ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο, στο πλαίσιο της διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1) Έχουν οι διατάξεις της [οδηγίας ΦΠΑ] και συγκεκριμένα το άρθρο 2, παράγραφος 1, το άρθρο 9, παράγραφος 1, και το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας την έννοια ότι δήμος (δημόσια αρχή) ενεργεί ως υποκείμενος στον ΦΠΑ όταν υλοποιεί έργο με στόχο την αύξηση του ποσοστού των ανανεώσιμων πηγών ενέργειας και στο πλαίσιο αυτό δεσμεύεται, δυνάμει συμβάσεως ιδιωτικού δικαίου την οποία συνάπτει με τους ιδιοκτήτες ακινήτων, να κατασκευάσει και να εγκαταστήσει συστήματα ανανεώσιμων πηγών ενέργειας στα ακίνητά τους, καθώς και, μετά το πέρας ορισμένης περιόδου, να τους μεταβιβάσει την κυριότητα των συστημάτων αυτών;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, πρέπει η ευρωπαϊκή χρηματοδότηση προς τον δήμο (δημόσια αρχή) για την υλοποίηση των έργων ανανεώσιμων πηγών ενέργειας να περιληφθεί στη βάση επιβολής του φόρου κατά την έννοια του άρθρου 73 της οδηγίας αυτής;

30. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν ο Δήμος, η Δημοκρατία της Πολωνίας, η πολωνική φορολογική αρχή και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Με βάση το άρθρο 76, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, το Δικαστήριο αποφάσισε να μη διεξαχθεί επ' ακροατηρίου συζήτηση.

IV. Νομική εκτίμηση

A. Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

31. Από την κατά γράμμα εξέταση των προδικαστικών ερωτημάτων, φαίνεται, εκ πρώτης όψεως, ότι το αιτούν δικαστήριο ζητεί την υπαγωγή συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών στην οδηγία ΦΠΑ. Ωστόσο, η εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών απόκειται αποκλειστικώς στο αιτούν δικαστήριο[4]. Το αιτούν δικαστήριο όμως ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί ο τρόπος κατά τον οποίο πρέπει να ερμηνεύονται τα άρθρα 2, 9, 13 και 73 της οδηγίας αυτής, προκειμένου να μπορέσει να κρίνει εάν ο Δήμος, εν προκειμένω –όπως υποστηρίζει η φορολογική αρχή–, παρέχει στους κατοίκους φορολογητέα και υποκείμενη στον φόρο υπηρεσία, καθώς και ποια είναι η βάση επιβολής φόρου για τον σκοπό αυτόν.

32. Για να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ, οι δραστηριότητες του Δήμου στο πλαίσιο της προωθήσεως των ΑΠΕ πρέπει να συνιστούν παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών *εξ επαχθούς αιτίας* εκ μέρους του προς τους κατοίκους του (άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α'καιγ', της οδηγίας ΦΠΑ, σχετικά υπό Β). Η εν λόγω παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πρέπει να έχει πραγματοποιηθεί στοπλαίσιο*οικονομικής δραστηριότητας* (άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, σχετικά υπό Γ), ώστε ο Δήμος να έχει ενεργήσει επίσης ως υποκείμενος στον φόρο. Εντούτοις, σε ορισμένες περιπτώσεις, οι δήμοι δεν θεωρούνται ως

[4] Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 13ης Ιανουαρίου 2022, Termas Sulfurosas de Alcafache (C-513/20, EU:C:2022:18, σκέψη 36), της 8ης Οκτωβρίου 2020, Universitatea «Lucian Blaga» Sibiu κ.λπ. (C-644/19, EU:C:2020:810, σκέψη 47), και της 25ης Ιουλίου 2018, Vernaza Ayovi (C-96/17, EU:C:2018:603, σκέψη 35).

υποκείμενοι στον φόρο όσον αφορά οικονομική δραστηριότητα που πραγματοποιείται *στο πλαίσιο ασκήσεως δημόσιας εξουσίας* (άρθρο 13 της οδηγίας ΦΠΑ). Επομένως, στη συνέχεια, πρέπει να εξεταστεί και η εξαίρεση αυτή (σχετικά υπό Δ).

Β. Επί του προσδιορισμού του παρέχοντος και του λήπτη αγαθού ή υπηρεσίας

33. Ο ΦΠΑ, ως γενικός φόρος καταναλώσεως, σκοπεί στη φορολόγηση της αγοραστικής ισχύος του καταναλωτή, όπως αυτή εκδηλώνεται στην εκ μέρους του ανάλωση περιουσίας με σκοπό την άντληση αναλώσιμου οφέλους[5]. Επομένως, ο λήπτης της παροχής πρέπει να έχει αποκτήσει αναλώσιμο όφελος. Τούτο ισχύει εξίσου τόσο για την παράδοση αγαθών όσο και για την παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχεία α′καιγ′, της οδηγίας ΦΠΑ.

34. Πιθανό αναλώσιμο όφελος, στην προκειμένη περίπτωση, αποτελεί η εγκατάσταση συστήματος ανανεώσιμων πηγών ενέργειας. Η μεταβίβαση της κυριότητας επί του σχετικού εξοπλισμού συνιστά παράδοση αγαθού (άρθρο 14 της οδηγίας ΦΠΑ), η παραχώρηση της χρήσεως συνιστά παροχή υπηρεσίας (άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ).

35. Ωστόσο, πρέπει να διευκρινισθεί ποιος έχει παράσχει το εν λόγω όφελος (παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσίας) σε ποιον. Η επιχείρηση εγκαταστάσεως μπορεί να προβαίνει σε παροχή προς τον Δήμο, καθόσον αυτός ανέθεσε το σχετικό έργο, πληρώνει τον επιχειρηματία και αποκτά την κυριότητα επί της εγκαταστάσεως. Ωστόσο, υπάρχει και το ενδεχόμενο παροχής της επιχειρήσεως προς τον κάτοικο στο ακίνητο του οποίου γίνεται η εγκατάσταση και ο οποίος θα τη χρησιμοποιεί κατά τα πέντε επόμενα έτη και στη συνέχεια θα καταστεί κύριος της εγκαταστάσεως και, για τον λόγο αυτόν, επιβαρύνεται με το 25 % του κόστους. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, ο Δήμος δεν θα έχει πραγματοποιήσει καμία φορολογητέα και υποκείμενη στον φόρο πράξη. Στην πρώτη περίπτωση, μπορεί να ληφθεί υπόψη και επιπλέον παροχή του Δήμου προς τον κάτοικο, δεδομένου ότι έχει συνάψει με αυτόν αντίστοιχη σύμβαση για την κατασκευή, τη χρήση και τη μεταγενέστερη μεταβίβαση της κυριότητας επί της εγκαταστάσεως. Στο πλαίσιο αυτό, ο Δήμος κατασκεύασε το έργο στο ακίνητο του κατοίκου (με τη συνδρομή υπεργολάβου) και τη σχετική δαπάνη κατέβαλαν ο κάτοικος (κατά 25 %) και η Περιφέρεια (κατά 75 %).

1. Ενδείξεις σχετικά με τον προσδιορισμό του παρέχοντος και του λήπτη της παροχής

36. Στο μέτρο που ο ΦΠΑ σκοπεί στη φορολόγηση της δαπάνης του λήπτη της παροχής για ένα καταναλωτικό αγαθό, ο *προσδιορισμός του λήπτη* μπορεί να στηριχθεί, καταρχήν, στο πρόσωπο που πλήρωσε για την υπηρεσία. Πράγματι, το πρόσωπο αυτό έχει αναλάβει την αντίστοιχη δαπάνη. Τούτο όμως είναι απλώς μια ένδειξη. Πιο συγκεκριμένα, για την παροχή υπηρεσίας «εξ επαχθούς αιτίας» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ, όπως προκύπτει και από το άρθρο 73, δεν απαιτείται η αντιπαροχή να παρέχεται απευθείας από τον λήπτη της υπηρεσίας. Αντιθέτως, η αντιπαροχή αυτή μπορεί, επίσης, να παρασχεθεί από τρίτο πρόσωπο[6]. Συνεπώς, το γεγονός ότι η καταβολή δεν πραγματοποιήθηκε μόνον από τον κάτοικο, αλλά και από την Περιφέρεια ή τον Δήμο, δεν αποκλείει τη διαπίστωση ότι λήπτης της παροχής υπηρεσιών ήταν ο κάτοικος.

[5] Βλ. για παράδειγμα: αποφάσεις της 3ης Μαΐου 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, σκέψη 23), της 11ης Οκτωβρίου 2007, KÖGÁZ κ.λπ. (C-283/06 και C-312/06, EU:C:2007:598, σκέψη 37 – «καθορισμός του ύψους του αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει»), και της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, σκέψεις 20 και 23 – «Το μόνο που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη είναι η φύση της αναληφθείσας υποχρεώσεως: προκειμένου να υπάγεται στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ, η υποχρέωση αυτή πρέπει να συνεπάγεται κατανάλωση.»).

[6] Αποφάσεις της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 40), της 27ης Μαρτίου 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, σκέψη 34), και της 7ης Οκτωβρίου 2010, Loyalty Management UK (C-53/09 και C-55/09, EU:C:2010:590, σκέψη 56).

37. Δεδομένου ότι, κατά τη νομοθεσία περί ΦΠΑ, ο παρέχων επαγγελματίας ενεργεί ως εισπράκτορας του φόρου για λογαριασμό του κράτους[7], ο *προσδιορισμός του παρέχοντος* πρέπει, καταρχήν, να στηρίζεται στο πρόσωπο που έχει λάβει την αντιπαροχή. Πράγματι, μόνον το πρόσωπο αυτό μπορεί να καταβάλει στο Δημόσιο τον ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στην αντιπαροχή. Υπό το συγκεκριμένο πρίσμα, ο Δήμος μπορεί να θεωρηθεί ως παρέχων, δεδομένου ότι εισπράττει ορισμένο ποσό για την κατασκευή των εγκαταστάσεων τόσο από τον κάτοικο όσο και από την Περιφέρεια. Συναφώς, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι ο Δήμος δεν κατασκευάζει τις εγκαταστάσεις με δικό του προσωπικό, αλλά έχει αναθέσει το έργο αυτό σε ιδιώτη. Η μεσολάβηση υπεργολάβου είναι απολύτως συνήθης στην οικονομική ζωή και συνεπάγεται την παροχή του υπεργολάβου προς τον εντολέα, ο οποίος στη συνέχεια προσφέρει την ίδια παροχή στον πελάτη του ως δική του. Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ήδη το ζήτημα αυτό[8].

38. Το γεγονός ότι, με την προώθηση της ανάπτυξης ΑΠΕ, ο Δήμος αναλαμβάνει την εκτέλεση δημόσιου καθήκοντος (προστασία του περιβάλλοντος, ενεργειακή ασφάλεια) δεν αποκλείει ενδεχόμενη παροχή στους κατοίκους εκ μέρους του Δήμου. Πράγματι, κατά τη νομολογία, παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας μπορούν να συνίστανται και στην άσκηση καθηκόντων που έχουν ανατεθεί και ρυθμίζονται από τον νόμο για λόγους γενικού συμφέροντος[9].

2. Έννομη σχέση μεταξύ του παρέχοντος και του λήπτη της παροχής

39. Αντιθέτως, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ρητώς ότι, προκειμένου να ταυτοποιηθεί ο δικαιούχος της φορολογητέας παροχής, πρέπει να προσδιορισθούν τα πρόσωπα που συνδέονται με έννομη σχέση δυνάμει της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίες παροχές[10]. Το Δικαστήριο, πάντως, διαπιστώνει την ύπαρξη τέτοιας έννομης σχέσης εφόσον υφίσταται αρκούντως άμεση σχέση μεταξύ της παροχής και της πληρωμής[11]. Συναφώς, οι κρίσιμοι συμβατικοί όροι αποτελούν στοιχείο που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη, στο μέτρο που ο συμβατικός δεσμός αντικατοπτρίζει κατά κανόνα την οικονομική και εμπορική πραγματικότητα των σχετικών πράξεων[12]. Εν τέλει, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει τις εν λόγω έννομες σχέσεις και τους συμβατικούς όρους.

40. Εν προκειμένω, υφίσταται σύμβαση του Δήμου με την επιχείρηση εγκαταστάσεως για την κατασκευή και τη μεταβίβαση της κυριότητας της εγκαταστάσεως στον Δήμο. Επομένως, δεν χωρεί αμφιβολία ότι υφίσταται παροχή της επιχειρήσεως εγκαταστάσεως προς τον Δήμο. Αντιθέτως, ο ιδιοκτήτης δεν έχει, προφανώς, συμβατικό δεσμό με την επιχείρηση. Εντούτοις,

7 Πάγια νομολογία του Δικαστηρίου: αποφάσεις της 11ης Νοεμβρίου 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, σκέψη 31), της 15ης Οκτωβρίου 2020, E. (ΦΠΑ – Μείωση της βάσης επιβολής του φόρου) (C-335/19, EU:C:2020:829, σκέψη 31), της 8ης Μαΐου 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, σκέψη 22), της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 23), της 13ης Μαρτίου 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 25), και της 1ης Απριλίου 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, σκέψη 39).

8 Απόφαση της 3ης Μαΐου 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, σκέψεις 34 επ.): ο διανομέας τηλεφωνικών καρτών παρέχει υπηρεσία τηλεπικοινωνιών την οποία του έχει εξασφαλίσει προηγουμένως η επιχείρηση τηλεφωνίας (ως υπεργολάβος).

9 Αποφάσεις της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 39), και της 2ας Ιουνίου 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, σκέψη 42).

10 Απόφαση της 3ης Μαΐου 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, σκέψη 33)· στο ίδιο πνεύμα και η απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Σύμβαση κοινοπραξίας) (C-312/19, EU:C:2020:711, σκέψεις 40 επ.).

11 Αποφάσεις της 20ής Ιανουαρίου 2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, σκέψη 27), της 16ης Σεπτεμβρίου 2021, Balgarska Natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, σκέψη 31), της 20ής Ιανουαρίου 2021, Finanzamt Saarbrücken (C-288/19, EU:C:2021:32, σκέψη 29), και απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, σκέψη 39).

12 Απόφαση της 18ης Ιουνίου 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, σκέψη 66), όπως και απόφαση της 20ής Ιουνίου 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψη 43).

υφίσταται σύμβαση του Δήμου με τον εκάστοτε κάτοικο σχετικά με τη χρήση της εγκαταστάσεως στο ακίνητό του και τη μεταγενέστερη μεταβίβαση της κυριότητας στον τελευταίο. Τούτο αποδεικνύει ότι η κατασκευή και η παραχώρηση της εγκαταστάσεως από τον Δήμο έχει βαρύτητα για τον ιδιοκτήτη και, επομένως, συνιστά αναλώσιμο όφελος γι' αυτόν. Τούτο επιβεβαιώνει και το γεγονός ότι καταβάλλει στον Δήμο ιδία συνεισφορά που καλύπτει το 25 % του κόστους της εγκαταστάσεως. Όσον αφορά το ζήτημα της επαχθούς αιτίας, η μεταγενέστερη χρηματοδότηση της εγκαταστάσεως, ύψους 75 % του κόστους, εκ μέρους τρίτου προσώπου, μπορεί ακόμη και να μη ληφθεί υπόψη.

41. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι το γεγονός ότι οικονομική δραστηριότητα πραγματοποιείται σε τιμή υψηλότερη ή χαμηλότερη της τιμής κόστους και, ως εκ τούτου, σε τιμή υψηλότερη ή χαμηλότερη της κανονικής τιμής της αγοράς δεν ασκεί επιρροή για τον χαρακτηρισμό της δραστηριότητας ως παροχής εξ επαχθούς αιτίας. Αυτό δεν μπορεί να επηρεάσει την άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης ή προς παροχή υπηρεσίας και της καταβαλλόμενης ή καταβληθησόμενης αντιπαροχής, το ύψος της οποίας καθορίζεται εκ των προτέρων και βάσει καθιερωμένων κριτηρίων[13]. Συναφώς –όπως υπογραμμίζει η Πολωνία–, αρκεί η ιδία συνεισφορά του κατοίκου, ύψους 25 %, προκειμένου να γίνει δεκτή η εκ μέρους του Δήμου παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας.

3. Ενδιάμεσο συμπέρασμα

42. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α'καιγ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι ο προσδιορισμός των μερών μεταξύ των οποίων υφίσταται παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας εξαρτάται από τη συνολική εκτίμηση των υφιστάμενων εννόμων σχέσεων. Εάν από τη συνολική αυτή εκτίμηση προκύπτει άμεση σχέση μεταξύ της πληρωμής (εν προκειμένω από τον κάτοικο) και της παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών (εν προκειμένω της εκ μέρους του Δήμου κατασκευής, παραχώρησης χρήσεως και μεταγενέστερης μεταβιβάσεως της κυριότητας επί της εγκαταστάσεως σε κάτοικο), υπάρχει παροχή (παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών) του Δήμου «εξ επαχθούς αιτίας».

Γ. Η έννοια της οικονομικής δραστηριότητας κατά το άρθρο 9 της οδηγίας ΦΠΑ

43. Συναφώς, για να έχει ενεργήσει ο Δήμος ως υποκείμενος στον φόρο, πρέπει να έχει ασκήσει οικονομική δραστηριότητα προβαίνοντας στην κατασκευή, παραχώρηση χρήσεως και μεταγενέστερη μεταβίβαση της κυριότητας επί της εγκαταστάσεως στη συγκεκριμένη περίπτωση. Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, η έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας» καλύπτει κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων.

[13] Απόφαση της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 43)· πρβλ., επίσης, απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, σκέψεις 45 και 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

44. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο ορισμός αυτός καθιστά εμφανή την έκταση του πεδίου εφαρμογής που καλύπτει η έννοια των «οικονομικών δραστηριοτήτων», καθώς και τον αντικειμενικό χαρακτήρα της εν λόγω έννοιας, καθόσον η δραστηριότητα εξετάζεται αυτούσια, ανεξαρτήτως των σκοπών της ή των αποτελεσμάτων της [14].

45. Όσον αφορά την «εκμετάλλευση […] αγαθού», το άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει σαφώς ότι η άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα *θεωρείται* οικονομική δραστηριότητα. Συνεπώς, η απλή διαχείριση περιουσιακών στοιχείων – εφόσον είναι διαρκής– δύναται, επίσης, να έχει σημασία από απόψεως ΦΠΑ. Στην προκειμένη περίπτωση όμως τίθεται το ζήτημα αν η παραχώρηση των εγκαταστάσεων για πέντε έτη και η επακόλουθη μεταβίβαση της κυριότητας πρέπει να θεωρηθεί ως «εκμετάλλευση […] αγαθού» [15]. Εκτιμώ, εν τέλει, ότι πρόκειται μάλλον για μεταβίβαση αγαθών. Κατά τα λοιπά, η προγραμματισμένη ανάπτυξη εγκαταστάσεων ΑΠΕ η οποία καλύπτει ορισμένη διάρκεια και αφορά μεγάλο αριθμό προσώπων στο σύνολο της δημοτικής περιφέρειας θα μπορούσε να είναι αρκούντως διαρκής. Πάντως, το πρόγραμμα για την προώθηση της ανάπτυξης ΑΠΕ από τον Δήμο είχε ενταχθεί στο πλαίσιο της «Πολιτικής Ενέργειας της Πολωνίας μέχρι το 2030».

46. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, για να κριθεί κατά πόσον παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται έναντι αμοιβής με αποτέλεσμα να πρέπει η δραστηριότητα αυτή να χαρακτηριστεί ως οικονομική δραστηριότητα, πρέπει να αναλύεται *το σύνολο των συνθηκών* υπό τις οποίες αυτή πραγματοποιείται [16].

47. Τούτο επιβεβαιώνει και το γράμμα του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ. Η συγκεκριμένη διάταξη περιγράφει την οικονομική δραστηριότητα, βάσει της οποίας ένα πρόσωπο θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο, με την αναφορά διαφόρων συγκεκριμένων επαγγελμάτων καθώς και των «δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων», η άσκηση των οποίων λογίζεται ως οικονομική δραστηριότητα.

48. Λόγω της δυσκολίας ακριβούς ορισμού της οικονομικής δραστηριότητας, η περιγραφή της απαιτούμενης οικονομικής δραστηριότητας με τυπολογικές κατηγορίες επαγγελμάτων («του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες» και «των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων») σκιαγραφεί την έννοια του υποκειμένου στον φόρο και την οικονομική δραστηριότητα που είναι αναγκαία για τον σκοπό αυτόν.

49. Σε αντίθεση με μια αφηρημένη έννοια, η τυπολογική καταγραφή επιδέχεται ευρύτερη ερμηνεία [17]. Η ένταξη στον εκάστοτε τύπο δεν είναι απαραίτητο να προκύπτει μέσω αφηρημένης λογικής υπαγωγής, αλλά μπορεί να καθορίζεται ανάλογα με τον βαθμό ομοιότητας προς τον

[14] Απόφαση της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 47)· ομοίως, απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 2021, Gmina Wrocław (μετατροπή δικαιώματος επικαρπίας) (C-604/19, EU:C:2021:13269, σκέψη 69)· στο ίδιο πνεύμα και η απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Σύμβαση κοινοπραξίας) (C-312/19, EU:C:2020:711, σκέψη 39).

[15] Στερείται ήδη αντικειμένου και, επομένως, συγκρισιμότητας με τις αποφάσεις στις οποίες το Δικαστήριο έπρεπε να οριοθετήσει την περιστασιακή περιουσιακή διαχείριση από την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας· βλ., συναφώς, για παράδειγμα, απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2021, AJFP Sibiu και DGRFP Brașov (C-655/19, EU:C:2021:40, σκέψεις 24 επ.).

[16] Αποφάσεις της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 48), και της 12ης Μαΐου 2016, Gemeente Borsele και Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, σκέψη 29)· πρβλ. αποφάσεις της 19ης Ιουλίου 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, σκέψη 34), και της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, σκέψη 27).

[17] Βλ. σχετικά, πιο αναλυτικά, τις προτάσεις μου στην υπόθεση Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, σημείο 25).

αρχέτυπο (το πρότυπο). Η εν λόγω αντιστοίχιση απαιτεί την εξέταση της συνολικής περιγραφής του επαγγέλματος για τη μεμονωμένη περίπτωση, η οποία λαμβάνει υπόψη τις συναλλακτικές αντιλήψεις.

50. Συναφώς, όπως προκύπτει από τη μέχρι τούδε νομολογία του Δικαστηρίου, ενδέχεται να αποτελεί κρίσιμο παράγοντα το εάν το ποσό της αντισταθμίσεως καθορίζεται εκ των προτέρων, βάσει σαφώς προσδιορισμένων κριτηρίων, τα οποία διασφαλίζουν ότι αυτό επαρκεί για να καλύψει τις λειτουργικές δαπάνες του παρέχοντος υπηρεσίες [18]. Το ίδιο ισχύει για το ύψος των εσόδων καθώς και για άλλα στοιχεία, όπως η σημασία της πελατείας [19]. Το γεγονός, όμως, ότι κάθε παροχή υπηρεσιών, ατομικώς εξεταζόμενη, δεν αμείβεται σε επίπεδο ανάλογο προς τις δαπάνες που απαιτήθηκαν δεν αρκεί για να αποδειχθεί ότι η δραστηριότητα στο σύνολό της δεν αμείβεται σύμφωνα με κριτήρια που εγγυώνται την κάλυψη των λειτουργικών δαπανών του παρέχοντος υπηρεσίες [20]. Εντούτοις, το Δικαστήριο έχει απορρίψει την ύπαρξη οικονομικής δραστηριότητας με την αιτιολογία, μεταξύ άλλων, ότι οι εισφορές που κατέβαλαν οι λήπτες των οικείων υπηρεσιών αποσκοπούσαν στην κάλυψη μικρού μόνον ποσοστού των λειτουργικών δαπανών στις οποίες είχαν υποβληθεί συνολικά οι παρέχοντες υπηρεσίες [21].

51. Σε τέτοια τυπολογική προσέγγιση στηρίζεται, για παράδειγμα, η απόφαση του Δικαστηρίου σχετικά με την οικονομική δραστηριότητα μέλους εποπτικού συμβουλίου το οποίο εισέπραττε αμοιβή για τη δραστηριότητά του ως μέλος εποπτικού συμβουλίου κεφαλαιουχικής εταιρίας. Εν τέλει, το Δικαστήριο συνέκρινε τη δραστηριότητα αυτή με εκείνη του συνήθους υποκειμένου στον φόρο και απέκλεισε την ύπαρξη οικονομικής δραστηριότητας λόγω των ιδιαιτεροτήτων (αμοιβή ανεξάρτητη από τη συμμετοχή σε συνεδριάσεις ή από τον φόρτο εργασίας, κανένας οικονομικός κίνδυνος, χαμηλό και σταθερό κατ' αποκοπήν ποσό) [22]. Εξάλλου, την εν λόγω τυπολογική προσέγγιση είχε εφαρμόσει ήδη στο πλαίσιο της αποφάσεως Gemeente Borsele [23] και ως έναν βαθμό, προηγουμένως, στην απόφαση Enkler [24].

52. Από την εξέταση της δραστηριότητας του Δήμου στην υπό κρίση περίπτωση, ανακύπτουν – αντιθέτως προς την άποψη της πολωνικής φορολογικής αρχής– ορισμένες διαφορές σε σχέση με έναν συνήθη υποκείμενο στον φόρο που ασκεί παρόμοιο επάγγελμα (εν προκειμένω του «εγκαταστάτη συστήματος ηλιακής ενέργειας»). Αφενός, ο Δήμος δεν ασκεί ιδία δραστηριότητα για την παροχή των υπηρεσιών αυτών. Δεν διαθέτει δικό του προσωπικό εγκαταστάσεως ούτε παρόμοια εμπορική διάρθρωση. Αντιθέτως, συνάπτει συμβάσεις μόνο με τους κατοίκους του που επιθυμούν να επωφεληθούν από την ανάπτυξη των ανανεώσιμων πηγών ενέργειας και για τον σκοπό αυτόν απευθύνονται στον Δήμο. Αυτοί μπορούν, καταρχάς, να χρησιμοποιήσουν την

[18] Απόφαση της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 49)· πρβλ. απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[19] Αποφάσεις της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 49)· πρβλ. αποφάσεις της 12ης Μαΐου 2016, Gemeente Borsele και Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, σκέψη 31), της 19ης Ιουλίου 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, σκέψη 38), και της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, σκέψη 29).

[20] Απόφαση της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 51).

[21] Αποφάσεις της 12ης Μαΐου 2016, Gemeente Borsele και Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, σκέψη 33), και της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 50). Τούτο υπογραμμίζει και η απόφαση της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 52).

[22] Απόφαση της 13ης Ιουνίου 2019, ΙΟ (ΦΠΑ – Δραστηριότητα μέλους εποπτικού συμβουλίου) (C-420/18, EU:C:2019:490, σκέψη 44).

[23] Απόφαση της 12ης Μαΐου 2016, Gemeente Borsele και Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, σκέψεις 29 επ.). Το ιστορικό αφορούσε την έλλειψη συνήθους συμμετοχής του δήμου στην αγορά· βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Gemeente Borsele και Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, σημεία 62 επ.).

[24] Απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, σκέψη 28 – «σύγκριση των περιστάσεων»)· βάσει αυτής και η απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, σκέψεις 35 και 36).

εγκατάσταση με σχετικά μικρή συνεισφορά και να αποκτήσουν την κυριότητα επ' αυτής μετά από πέντε έτη. Εν τέλει, ο Δήμος οργανώνει το υπόλοιπο της χρηματοδοτήσεως μέσω δημόσιου οργανισμού ο οποίος αναλαμβάνει μεγάλο μέρος των δαπανών. Επίσης, οργανώνει και την πραγματοποίηση της εγκαταστάσεως από ιδιωτική επιχείρηση. Η εν λόγω επιχείρηση επιλέγεται στο πλαίσιο διαδικασίας συνάψεως δημοσίας συμβάσεως. Τούτο δεν αντιστοιχεί στη συνήθη επιλογή υπεργολάβου από εγκαταστάτη συστήματος ηλιακής ενέργειας.

53. Επομένως, η δραστηριότητα του Δήμου περιορίζεται στην επιτυχή οργάνωση της χρηματοδοτήσεως και της πραγματοποιήσεως από ιδιώτη νέων εγκαταστάσεων ΑΠΕ εντός των τοπικών ορίων του δήμου. Αυτό περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, την τρέχουσα διεύθυνση των εργασιών και την οικονομική διαχείριση. Οι εν λόγω υπηρεσίες οργανώσεως αποζημιώνονται, το πολύ, εν μέρει· η Περιφέρεια επιστρέφει, κατ' ανώτατο όριο, το 75 % των επιλέξιμων δαπανών. Ο κάτοικος συνεισφέρει, κατ' ανώτατο όριο, το 25 % του κόστους του «υπεργολάβου» που ανέλαβε το έργο. Αντιθέτως, ο συνήθης επαγγελματίας θα χρέωνε τα εν λόγω έξοδα οργανώσεως και θα υπολόγιζε, επιπλέον, περιθώριο κέρδους επί της τιμής της παροχής του. Εν πάση περιπτώσει, ο Δήμος δεν ανταγωνίζεται άλλους ιδιώτες επιχειρηματίες μέσω των οργανωτικών υπηρεσιών που παρέχει ως μεσάζων.

54. Κατά κανόνα, οικονομικά ενεργός επαγγελματίας δεν παρέχει τέτοια συστήματα με τόσο ευνοϊκούς όρους (κατ' ανώτατο όριο 25 %), ιδίως δε όταν η αρχική παροχή (εγκατάσταση του συστήματος) αγοράστηκε προηγουμένως αποκλειστικά από τρίτο στην τιμή της αγοράς.

55. Επιπλέον, ακόμη και αν ληφθούν υπόψη οι καταβολές της Περιφέρειας, η οποία αναλαμβάνει το 75 % των επιλέξιμων δαπανών, εξακολουθεί να υφίσταται αβεβαιότητα, η οποία δεν είναι συνήθης για τον «κανονικό» υποκείμενο στον φόρο, σε σχέση με αμοιβή η οποία καλύπτει, το πολύ, τις δαπάνες του. Το ζήτημα αν και σε ποιον βαθμό ο τρίτος θα επιστρέψει το κόστος της παροχής διατηρείται ανοικτό έως ότου ο τρίτος (εν προκειμένω η Περιφέρεια) λάβει σχετική απόφαση σε μεταγενέστερο στάδιο. Συναφώς, ο Δήμος δεν αναπτύσσει καμία επιχειρηματική πρωτοβουλία ούτε έχει πιθανότητες κέρδους[25], όπως ορθώς επισημαίνει και η Επιτροπή. Σε τελική ανάλυση, ο Δήμος φέρει μόνον τον κίνδυνο ζημιών. Ο συνήθης υποκείμενος στον φόρο δεν θα οργάνωνε την επιχείρησή του κατά τέτοιον τρόπο, ώστε να οργανώνει κάτι για έναν πελάτη και στο πλαίσιο αυτό να αναλαμβάνει μόνον τον κίνδυνο ζημιών και να μην έχει καμία πιθανότητα, έστω και πολύ μακροπρόθεσμου, κέρδους.

56. Επίσης, η δραστηριοποίηση του Δήμου δεν ανάγεται σε οικονομικό λόγο. Δεν σκοπεί στην πραγματοποίηση περαιτέρω εσόδων ή στη μεγιστοποίηση υφιστάμενων κερδών ή στην επίτευξη οποιουδήποτε πλεονάσματος. Αντιθέτως, προέχουν λόγοι γενικού συμφέροντος (προστασία του περιβάλλοντος, ενεργειακή ασφάλεια) προς όφελος όλων. Ο συνήθης υποκείμενος στον φόρο ενεργεί διαφορετικά.

57. Επομένως, οι συνθήκες υπό τις οποίες πραγματοποιείται η επίμαχη στην κύρια δίκη παροχή διαφέρουν από εκείνες υπό τις οποίες ασκείται συνήθως η δραστηριότητα εγκαταστάσεως συστημάτων ΑΠΕ. Συναφώς, ο Δήμος δεν παρέχει υπηρεσίες στη γενική αγορά τέτοιων εγκαταστάσεων, αλλά εμφανίζεται ο ίδιος ως τελικός καταναλωτής των υπηρεσιών αυτών. Αγοράζει τις εν λόγω υπηρεσίες από επιχειρήσεις εγκαταστάσεως με τις οποίες έχει συμβατικές

[25] Σχετικά με την ανάληψη οικονομικού κινδύνου, βλ. και απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Σύμβαση κοινοπραξίας) (C-312/19, EU:C:2020:711, σκέψη 41).

σχέσεις (από κοινού με τους λοιπούς εμπλεκόμενους δήμους) και τις θέτει στη διάθεση των κατοίκων της περιοχής του με σκοπό την επίτευξη ή προώθηση των σκοπών προστασίας του περιβάλλοντος και της ενεργειακής ασφάλειας [26].

58. Επομένως, το άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι απαιτεί, στο πλαίσιο συνολικής εκτιμήσεως, τη σύγκριση της συγκεκριμένης δραστηριότητας με εκείνη του συνήθους υποκειμένου στον φόρο της οικείας επαγγελματικής κατηγορίας. Οι ως άνω περιγραφείσες περιστάσεις γεννούν αμφιβολίες ως προς την ύπαρξη οικονομικής δραστηριότητας του Δήμου. Η συγκεκριμένη κρίση όμως απόκειται στο αιτούν δικαστήριο.

Δ. Επικουρικώς: επί των πράξεων που πραγματοποιεί οργανισμός δημοσίου δικαίου «ως δημόσια εξουσία»

59. Πάντως, εάν γίνει δεκτό ότι ασκείται οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να διευκρινισθεί εάν βρίσκει εφαρμογή το άρθρο 13 της οδηγίας ΦΠΑ. Τούτο ορίζει ότι, υπό ορισμένες περιστάσεις, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο ακόμη και αν ασκούν οικονομικές δραστηριότητες κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας ΦΠΑ.

1. Ο χαρακτήρας και ο σκοπός του άρθρου 13 της οδηγίας ΦΠΑ

60. Το άρθρο 13 της οδηγίας ΦΠΑ δεν συνιστά φοροαπαλλαγή [27], διότι τόσο η υπαγωγή στον φόρο όσο και η φοροαπαλλαγή προϋποθέτουν οικονομική δραστηριότητα ασκούμενη από *υποκείμενο στον φόρο* (βλ. μόνον το καθεστώς των φοροαπαλλαγών στα άρθρα 131 επ. της οδηγίας). Οι πράξεις τις οποίες αφορά το άρθρο 13 της οδηγίας ΦΠΑ δεν εμπίπτουν στην εν λόγω κατηγορία και, ως εκ τούτου, δεν φορολογούνται. Δεν καλύπτονται από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ.

61. Τούτο προϋποθέτει ότι οργανισμός δημοσίου δικαίου (εν προκειμένω ο Δήμος) «πραγματοποιεί πράξεις» που εμπίπτουν στο πλαίσιο ασκήσεως δημόσιας εξουσίας (παράγραφος 1), εκτός εάν αυτό θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού (δεύτερο εδάφιο).

62. Η εξαίρεση αυτή, όσον αφορά τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, στηρίζεται κατά τη γνώμη μου στην παραδοχή ότι οι δραστηριότητες του Δημοσίου, ως πιστωτή του φόρου, στο πλαίσιο ασκήσεως δημόσιας εξουσίας δεν απαιτείται να φορολογούνται εκ νέου από αυτό προκειμένου να διαφυλαχθεί η ουδετερότητα του ανταγωνισμού [28]. Κατά κανόνα, με βάση την απαιτούμενη τυπολογική κατηγορία, τέτοιες «πράξεις» δεν συνιστούν οικονομικές δραστηριότητες κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας ΦΠΑ. Πάντως, σε περίπτωση που συνιστούν τέτοιες δραστηριότητες, το άρθρο 13 της οδηγίας, υπό μορφή *κανόνα απλοποιήσεως*, αποκλείει τη γένεση σχετικών φορολογικών υποχρεώσεων (υποχρεώσεων καταχωρίσεως, δηλώσεως

[26] Βλ. σχεδόν πανομοιότυπη διατύπωση στην απόφαση της 12ης Μαΐου 2016, Gemeente Borsele και Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, σκέψη 35).

[27] Αντιθέτως προς ό,τι προκύπτει από ορισμένες αποφάσεις του Δικαστηρίου, παραδείγματος χάρη από τις αποφάσεις της 10ης Απριλίου 2019, PSM «K» (C-214/18, EU:C:2019:301, σκέψη 38), της 29ης Οκτωβρίου 2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, σκέψεις 71 και 75), και της 13ης Δεκεμβρίου 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, σκέψη 41), ή από ορισμένες προτάσεις, παραδείγματος χάρη από τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Poiares Maduro στην υπόθεση Isle of Wight Council κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:345, σημεία 10, 12, 16, 18, 30).

[28] Βλ., επί του ζητήματος της «αυτοφορολόγησης του Δημοσίου», τις προτάσεις μου στην υπόθεση Gemeente Borsele και Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, σημεία 23 επ.).

και καταβολής) για το Δημόσιο. Τούτο όμως δυσχερώς συμβιβάζεται με τη λογική του φόρου καταναλώσεως που διαπνέει την οδηγία ΦΠΑ, όπως εκτέθηκε ανωτέρω (σημείο 33)[29], διότι η ορθή φορολόγηση του τελικού καταναλωτή δεν μπορεί να εξαρτάται από το αν η κάλυψη των καταναλωτικών αναγκών πραγματοποιείται ή όχι στο πλαίσιο ασκήσεως δημόσιας εξουσίας.

63. Εντούτοις, η οδηγία ΦΠΑ προβλέπει ειδική μεταχείριση των οργανισμών δημοσίου δικαίου όσον αφορά τις πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία. Αυτό μπορεί να στηρίζεται στην ιδέα ότι, συνήθως, κατά την άσκηση δημόσιας εξουσίας έναντι ορισμένης επιβαρύνσεως (παραδείγματος χάρη έκδοση διαβατηρίου έναντι παραβόλου, εάν θεωρηθεί ότι πρόκειται για οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας ΦΠΑ) δεν υφίσταται ανταγωνισμός που πρέπει να προστατευθεί και η αυτοφορολόγηση του Δημοσίου δεν έχει νόημα. Ωστόσο, εάν προκύπτουν σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, διότι ιδιώτες θα μπορούσαν να παρέχουν την ίδια υπηρεσία, η παρέκκλιση του δεύτερου εδαφίου αποκλείει την προσβολή της ουδετερότητας του ανταγωνισμού μεταξύ των παρεχόντων συγκρίσιμες υπηρεσίες.

2. Πράξεις στο πλαίσιο ασκήσεως δημόσιας εξουσίας

64. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, δραστηριότητες που ασκούνται ως εκδήλωση δημοσίας εξουσίας, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, νοούνται όσες ασκούν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου στο πλαίσιο του νομικού καθεστώτος που τους προσιδιάζει, και όχι οι δραστηριότητες τις οποίες ασκούν υπό τις ίδιες νομικές προϋποθέσεις με τις ισχύουσες για τους ιδιώτες επιχειρηματίες[30]. Κατά συνέπεια, το μόνο κριτήριο που καθιστά δυνατή την ασφαλή διάκριση των δύο αυτών κατηγοριών δραστηριοτήτων είναι το κατά το εθνικό δίκαιο εφαρμοστέο νομικό καθεστώς[31]. Συναφώς, λαμβανομένης υπόψη της φύσεως της αναλύσεως που απαιτείται, απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να χαρακτηρίσει τη δραστηριότητα περί της οποίας πρόκειται στην κύρια δίκη με γνώμονα το αναφερθέν κριτήριο[32]. Η σχετική νομολογία του Δικαστηρίου φαίνεται να στηρίζεται κυρίως στον δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου χαρακτήρα της νομικής βάσεως.

65. Στην προκειμένη περίπτωση, ο Δήμος ενήργησε στο πλαίσιο του αστικού δικαίου. Η σύμβαση του Δήμου με τον κάτοικο φαίνεται να αποτελεί «κανονική» σύμβαση αστικού δικαίου η οποία ρυθμίζει την παρακράτηση της κυριότητας υπέρ του δήμου για τα πέντε επόμενα έτη, το δικαίωμα χρήσεως του κατοίκου κατά την περίοδο αυτή και τη μεταβίβαση της κυριότητας επί της εγκαταστάσεως μετά τη λήξη της συγκεκριμένης περιόδου. Ως εκ τούτου, ο Δήμος δεν άσκησε τη δραστηριότητά του στο πλαίσιο ειδικού καθεστώτος δημοσίου δικαίου. Η περίπτωση αυτή, λοιπόν –αντιθέτως προς εκείνη της δημοτικής απομάκρυνσης αμιάντου στην υπόθεση Gmina L.[33]– δεν καλύπτεται από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13 της οδηγίας ΦΠΑ.

66. Ωστόσο, αμφιβάλλω εάν το Δικαστήριο έχει την πρόθεση να εξαρτήσει όντως το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13 της οδηγίας ΦΠΑ μόνον από τη φύση της νομικής βάσης. Βεβαίως, έχει επισημάνει ότι το μόνο κριτήριο που καθιστά δυνατή την ασφαλή διάκριση των δύο αυτών

[29] Βλ., επίσης, σχετικά με τον χαρακτηρισμό του άρθρου 13 της οδηγίας ΦΠΑ, τις προτάσεις μου στην υπόθεση Gemeente Borsele και Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, σημεία 24 επ.).

[30] Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψη 21), και της 14ης Δεκεμβρίου 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, σκέψη 17 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[31] Αποφάσεις της 15ης Μαΐου 1990, Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ. (C-4/89, EU:C:1990:204, σκέψη 10), και της 17ης Οκτωβρίου 1989, Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ. (231/87 και 129/88, EU:C:1989:381, σκέψη 15).

[32] Πάγια νομολογία του Δικαστηρίου· βλ. απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψη 22 με περαιτέρω παραπομπές).

[33] Η υπόθεση αυτή εκκρεμεί με αριθμό C-616/21. Βλ., σχετικά, τις σημερινές προτάσεις μου.

κατηγοριών δραστηριοτήτων είναι το κατά το εθνικό δίκαιο εφαρμοστέο νομικό καθεστώς[34]. Συγχρόνως όμως υπογραμμίζει, επίσης, ότι ως πράξεις που πραγματοποιεί οργανισμός δημοσίου δικαίου στο πλαίσιο ασκήσεως δημόσιας εξουσίας δεν νοούνται οι δραστηριότητες τις οποίες ασκεί ο εν λόγω οργανισμός υπό τις ίδιες νομικές προϋποθέσεις με τις ισχύουσες για τους ιδιώτες επιχειρηματίες[35].

67. Πάντως, όπως επισημάνθηκε στο πλαίσιο εκτιμήσεως της οικονομικής δραστηριότητας, η δραστηριότητα του Δήμου παρουσιάζει, εν προκειμένω, ορισμένες ιδιαιτερότητες τις οποίες δεν θα εμφάνιζε η δραστηριότητα ιδιώτη επιχειρηματία. Κατά τη γνώμη μου, τούτο αποκλείει ήδη, στην εξεταζόμενη περίπτωση, την ύπαρξη οικονομικής δραστηριότητας (σχετικά, ανωτέρω, σημεία 43 επ.), με αποτέλεσμα να μην τίθεται πλέον το ζήτημα του άρθρου 13 της οδηγίας ΦΠΑ. Εάν όμως η έννοια της οικονομικής δραστηριότητας ερμηνευόταν ευρέως και γινόταν δεκτή η ύπαρξη τέτοιας δραστηριότητας εν προκειμένω, οι προαναφερθείσες ιδιαιτερότητες θα έπρεπε να μπορούν να ληφθούν υπόψη, τουλάχιστον, στο πλαίσιο του άρθρου 13 της οδηγίας ΦΠΑ. Τούτο όμως είναι δυνατόν μόνον εάν δεν ασκεί επιρροή η νομική βάση επί της οποίας στηρίχθηκε η συμφωνία του Δήμου με τον κάτοικο.

68. Επιπλέον, η αμιγώς τυπική στήριξη στη νομική βάση είναι αμφίβολη, διότι ορισμένα κράτη μέλη παρέχουν τη δυνατότητα στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου να συνάπτουν συμβατικές σχέσεις ακόμη και με βάση το δημόσιο δίκαιο. Το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ όμως δεν πρέπει να εξαρτάται από την επιλογή της τυπικής μορφής της πράξης (σύμβαση δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), αλλά από ουσιαστικά κριτήρια. Επομένως, καθοριστικό στοιχείο βάσει του δικαίου κάθε κράτους μέλους θα έπρεπε να είναι το αντικείμενο και το πλαίσιο μιας έννομης σχέσεως και όχι ο χαρακτηρισμός της ως δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου.

69. Στην υπό κρίση υπόθεση, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, από ουσιαστικής απόψεως, ο Δήμος δεν ενεργεί υπό τις ίδιες νομικές προϋποθέσεις με τις ισχύουσες για άλλους ιδιώτες επιχειρηματίες, ακόμη και αν –όπως προκύπτει– έχει συνάψει, εν τέλει, σύμβαση ιδιωτικού δικαίου με τον κάτοικο. Καταρχάς, το έργο στηρίζεται στη συνεργασία μεταξύ δήμων που έχουν συνάψει αντίστοιχη σύμβαση επιδοτήσεως με Περιφέρεια η οποία διαθέτει ευρωπαϊκούς πόρους, προκειμένου να καταστεί δυνατή, εν γένει, η χρηματοδότηση του έργου. Έπειτα, η δραστηριότητα του Δήμου περιορίζεται στη δωρεάν οργάνωση για τους καταναλωτές (κατοίκους) της προωθήσεως της ανάπτυξης εγκαταστάσεων για την παραγωγή ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές. Η υλοποίηση πραγματοποιείται από ιδιώτη ο οποίος όμως επιλέγεται με βάση το δημόσιο δίκαιο (στο πλαίσιο διαδικασίας συνάψεως δημοσίας συμβάσεως). Συνεπώς, υπό το πρίσμα μιας συνολικής ουσιαστικής εκτιμήσεως, μπορεί να θεωρηθεί ότι ο Δήμος δεν άσκησε τις δραστηριότητές του υπό τις ίδιες νομικές προϋποθέσεις με τις ισχύουσες για τους λοιπούς ιδιώτες επιχειρηματίες, ακόμη και αν η συναφθείσα με τον κάτοικο σύμβαση ήταν σύμβαση ιδιωτικού δικαίου.

70. Στο πλαίσιο τέτοιας συνολικής εκτιμήσεως επί της ουσίας, το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ θα έβρισκε επομένως, καταρχήν, εφαρμογή και ο Δήμος δεν θα θεωρούνταν υποκείμενος στον φόρο.

[34] Αποφάσεις της 15ης Μαΐου 1990, Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ. (C-4/89, EU:C:1990:204, σκέψη 10), και της 17ης Οκτωβρίου 1989, Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ. (231/87 και 129/88, EU:C:1989:381, σκέψη 15).

[35] Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψη 21), της 14ης Δεκεμβρίου 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, σκέψη 17), και της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-359/97, EU:C:2000:426, σκέψη 50).

3. Απουσία σημαντικών στρεβλώσεων του ανταγωνισμού

71. Κατά το άρθρο 13, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, ακόμη και όταν οργανισμός δημοσίου δικαίου πραγματοποιεί πράξεις ως δημόσια εξουσία, πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο εφόσον η μη υπαγωγή του στον φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Με βάση το τρίτο εδάφιο, σε κάθε περίπτωση, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου θεωρούνται υποκείμενοι στον φόρο, ιδίως για τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι και εφόσον οι πράξεις αυτές δεν είναι αμελητέες. Στο παράρτημα Ι απαριθμούνται οι τυπικές υπηρεσίες παροχής υπηρεσιών σε κατοίκους κράτους μέλους. Σε αυτές περιλαμβάνονται η διανομή ύδατος, αερίου κ.λπ., αλλά όχι η κατασκευή εγκαταστάσεων για τη χρήση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας.

72. Η ως άνω παρέκκλιση από την εξαίρεση οφείλεται στο γεγονός ότι δυνάμει του εθνικού δικαίου μπορεί να ανατεθεί σε οργανισμό δημοσίου δικαίου, στο πλαίσιο ειδικού καθεστώτος δημοσίου δικαίου, η άσκηση ορισμένων δραστηριοτήτων οι οποίες είναι κατ' ουσίαν οικονομικής φύσεως. Οι ίδιες δραστηριότητες ενδέχεται να ασκούνται παράλληλα από ιδιωτικές επιχειρήσεις, με αποτέλεσμα η μη υπαγωγή στον ΦΠΑ του εν λόγω οργανισμού να επιφέρει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού [36]. Επιπλέον, οι καταναλωτές εν μέρει θα επιβαρύνονταν με ΦΠΑ και εν μέρει όχι, μολονότι όλοι θα λάμβαναν την ίδια παροχή (το ίδιο αναλώσιμο όφελος). Η νομική μορφή του παρέχοντος (οργανισμός ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου) δεν μπορεί να δικαιολογήσει αυτή τη διαφορετική επιβάρυνση με ΦΠΑ των ληπτών της παροχής.

73. Ο νομοθέτης επιχειρεί να αποτρέψει τούτο το ανεπιθύμητο αποτέλεσμα, προβλέποντας στο άρθρο 13, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ ότι οι δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι αυτής υπόκεινται «σε κάθε περίπτωση» στον ΦΠΑ –εφόσον δεν είναι αμελητέες–, ακόμη και αν ασκούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ως δημόσια εξουσία [37]. Επομένως, το δεύτερο και το τρίτο εδάφιο του άρθρου 13, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ συνδέονται στενά, καθόσον επιδιώκουν τον ίδιο σκοπό, ήτοι την επιβάρυνση του καταναλωτή με ΦΠΑ, έστω και αν ο προμηθευτής του ενεργεί στο πλαίσιο ασκήσεως δημόσιας εξουσίας.

74. Τα εδάφια αυτά διαπνέονται, δηλαδή, από την ίδια λογική, κατά την οποία κάθε οικονομική δραστηριότητα που παρέχει σε καταναλωτή αναλώσιμο όφελος υπόκειται, καταρχήν, στον ΦΠΑ [38]. Για τον λόγο αυτόν, το δεύτερο και το τρίτο εδάφιο του άρθρου 13, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται ως σύνολο [39]. Στο πλαίσιο της συνολικής αυτής θεωρήσεως, το ζήτημα αν η μη υπαγωγή στον φόρο των οργανισμών δημοσίου δικαίου που ενεργούν ως δημόσια εξουσία θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού πρέπει να εκτιμηθεί σε σχέση με τη συγκεκριμένη δραστηριότητα και όχι σε σχέση με συγκεκριμένη τοπική αγορά [40].

75. Παρά τη διευκρίνιση αυτή του Δικαστηρίου, το εν λόγω αόριστο στοιχείο (απουσία σημαντικών στρεβλώσεων του ανταγωνισμού) εξακολουθεί να εγείρει ζητήματα στην πράξη. Αντιλαμβάνομαι την εκτίμηση του Δικαστηρίου υπό την έννοια ότι επιβάλλεται, εν τέλει, να

[36] Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψη 33).

[37] Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψη 34)· στο ίδιο πνεύμα και απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 2017, Revenue Commissioners (C-344/15, EU:C:2017:28, σκέψη 39).

[38] Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψη 38).

[39] Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψη 39).

[40] Αποφάσεις της 19ης Ιανουαρίου 2017, Revenue Commissioners (C-344/15, EU:C:2017:28, σκέψη 41), και της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψη 53).

εξεταστεί αν και σε ποιον βαθμό οι δραστηριότητες οργανισμού δημοσίου δικαίου αποκλείουν τους ιδιώτες επιχειρηματίες από τον εφοδιασμό των καταναλωτών, ακόμη και αν ο οργανισμός αυτός ενεργεί μόνο στο πλαίσιο ειδικού καθεστώτος δημοσίου δικαίου. Στην υπό κρίση περίπτωση, φρονώ ότι οι ιδιαίτερες περιστάσεις του τρόπου εφαρμογής του προγράμματος προωθήσεως των ΑΠΕ αποκλείουν σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

76. Συναφώς, ουσιώδες στοιχείο συνιστά το γεγονός ότι –όπως επισημάνθηκε ανωτέρω, υπό Γ– ο Δήμος δεν εμφανίζεται ακριβώς ως συνήθης επιχείρηση στην αγορά και προσφέρει υπηρεσίες, αλλά, αντιθέτως, ενεργεί αποκλειστικά ως λήπτης παροχών. Τούτο ενισχύεται περαιτέρω από το γεγονός ότι ιδιώτης επιλέγεται και παρεμβαίνει για να παράσχει υπηρεσίες στο πλαίσιο διαδικασίας συνάψεως δημοσίας συμβάσεως. Κατ' αυτόν τον τρόπο, ο Δήμος δεν αποκλείει, εν προκειμένω, τους ιδιώτες ανταγωνιστές από την αγορά εγκαταστάσεως συστημάτων ΑΠΕ, αλλά –για λόγους γενικού συμφέροντος (προστασία του περιβάλλοντος, ενεργειακή ασφάλεια) που στηρίζονται στο δημόσιο δίκαιο– μεσολαβεί απλώς μεταξύ της επιχειρήσεως εγκαταστάσεως και του τελικού καταναλωτή (εν προκειμένω του εκάστοτε κατοίκου) και αναχρηματοδοτείται εν μέρει από δημόσιους πόρους προερχόμενους από άλλον οργανισμό δημοσίου δικαίου.

77. Σε τέτοια περίπτωση, εκτιμώ ότι μπορούν να αποκλειστούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, τουλάχιστον μείζονος χαρακτήρα. Το γεγονός ότι τα έσοδα από τον ΦΠΑ είναι τα ίδια με εκείνα που θα εισπράττονταν εάν ο ιδιοκτήτης είχε κάνει χρήση των υπηρεσιών της επιχειρήσεως εγκαταστάσεως με δικά του έξοδα (αντί του Δήμου) συνηγορεί επίσης υπέρ της εφαρμογής του άρθρου 13 της οδηγίας ΦΠΑ ως προς τις δραστηριότητες του Δήμου στο πλαίσιο του συγκεκριμένου προγράμματος προωθήσεως.

4. Ενδιάμεσο συμπέρασμα

78. Το άρθρο 13, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια, αφενός, ότι η διαπίστωση σχετικά με το αν υφίστανται πράξεις που εμπίπτουν στο πλαίσιο ασκήσεως δημόσιας εξουσίας πρέπει να στηρίζεται σε συνολική εκτίμηση επί της ουσίας. Επομένως, το γεγονός ότι η σύμβαση με τον κάτοικο είναι αστικής φύσεως μπορεί να μην ασκεί επιρροή, εάν όλα τα άλλα στοιχεία της δραστηριότητας στο πλαίσιο του προγράμματος προωθήσεως δεν ασκούνται υπό τις ίδιες νομικές προϋποθέσεις με τις ισχύουσες για άλλους ιδιώτες επιχειρηματίες.

79. Αφετέρου, μπορούν να αποκλειστούν σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού όταν ο τρόπος ασκήσεως των δραστηριοτήτων δημοσίου δικαίου εξασφαλίζει ότι οι ιδιωτικές επιχειρήσεις δεν αποκλείονται από τον εφοδιασμό των καταναλωτών, αλλά συμμετέχουν σε αυτόν –όπως εν προκειμένω.

Ε. Η επιχορήγηση ως τμήμα της βάσεως επιβολής του φόρου

80. Δεδομένου ότι, κατά την εκτίμησή μου, δεν υφίσταται εν προκειμένω οικονομική δραστηριότητα του Δήμου και, ακόμη και αν γίνει δεκτή η ύπαρξη οικονομικής δραστηριότητας, το άρθρο 13 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως αποτέλεσμα ο Δήμος να μην θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα σχετικά με το αν η επιχορήγηση πρέπει να περιληφθεί στη βάση επιβολής του φόρου.

V. Πρόταση

81. Συνεπώς, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία) ως εξής:

1) Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α′καιγ′, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι ο προσδιορισμός των μερών μεταξύ των οποίων υφίσταται παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας εξαρτάται, κυρίως, από τη συνολική εκτίμηση των υφιστάμενων εννόμων σχέσεων. Εάν από την εκτίμηση αυτή προκύπτει άμεση σχέση μεταξύ της καταβολής εκ μέρους τρίτου και της παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, υφίσταται παροχή υπηρεσιών «εξ επαχθούς αιτίας».

2) Το άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι απαιτεί σύγκριση της συγκεκριμένης δραστηριότητας με εκείνη του συνήθους υποκειμένου στον φόρο της οικείας επαγγελματικής κατηγορίας.

3) Το άρθρο 13, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια, αφενός, ότι η διαπίστωση σχετικά με το αν υφίστανται πράξεις που εμπίπτουν στο πλαίσιο ασκήσεως δημόσιας εξουσίας πρέπει να στηρίζεται σε συνολική εκτίμηση επί της ουσίας. Επομένως, το γεγονός ότι μία εκ των συμβάσεων είναι αστικής φύσεως μπορεί να μην ασκεί επιρροή, εάν όλα τα άλλα στοιχεία της δραστηριότητας δεν ασκούνται υπό τις ίδιες νομικές προϋποθέσεις με τις ισχύουσες για άλλους ιδιώτες επιχειρηματίες. Αφετέρου, αποκλείονται σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, όταν ο τρόπος της ασκήσεως δημόσιας εξουσίας εξασφαλίζει ότι οι ιδιωτικές επιχειρήσεις δεν αποκλείονται από τον εφοδιασμό των καταναλωτών, αλλά συμμετέχουν σε αυτόν.