

**Υπόθεση C-612/21**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,  
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

30 Σεπτεμβρίου 2021

**Αιτούν δικαστήριο:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

16 Απριλίου 2021

**Αναιρεσείων:**

Gmina O.

**Αναιρεσίβλητος:**

Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej

---

**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Αίτηση αναίρεσης στην υπόθεση δήμου που προσέβαλε φορολογική ερμηνευτική πράξη με την οποία κρίθηκε ότι ήταν υποκείμενος στον ΦΠΑ, σε σχέση με υπηρεσίες εγκατάστασης συστημάτων ανανεώσιμων πηγών ενέργειας.

**Αντικείμενο και νομική βάση του προδικαστικού ερωτήματος**

Ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας 2006/112· άρθρο 267 ΣΛΕΕ

## Προδικαστικά ερωτήματα

1. Έχουν οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347/4, όπως έχει τροποποιηθεί) και συγκεκριμένα τα άρθρα 2, παράγραφος 1, 9, παράγραφος 1 και 13, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας, την έννοια ότι δήμος (δημόσια αρχή) ενεργεί ως υποκείμενος στον ΦΠΑ όταν υλοποιεί έργο με στόχο την αύξηση των ανανεώσιμων πηγών ενέργειας και στο πλαίσιο αυτό δεσμεύεται, δυνάμει σύμβασης 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;

## Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σελ. 1): άρθρα 2, 9, 13

## Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (νόμος της 11ης Μαρτίου 2004, περί του φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών, Dz. U. του 2018, θέση 2174, στο εξής: νόμος για τον ΦΠΑ)

Άρθρο 15.1. Υποκείμενοι στον φόρο είναι τα νομικά πρόσωπα, οι οργανωτικές μονάδες χωρίς νομική προσωπικότητα και τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν κάποια ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα από τις μνημονευόμενες στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων μιας τέτοιας δραστηριότητας.

Άρθρο 15.2. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται κάθε δραστηριότητα παραγωγού, εμπόρου ή παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, ειδικότερα, και η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

Άρθρο 15.6. Δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο οι δημόσιοι οργανισμοί και οι υπηρεσίες τους κατά την εκπλήρωση αποστολής που τους έχει ανατεθεί δυνάμει ειδικών νομοθετικών διατάξεων και για την υλοποίηση της οποίας έχουν συσταθεί, εξαιρουμένων των δραστηριοτήτων που ασκούνται βάσει συμβάσεων ιδιωτικού δικαίου.

Άρθρο 29a, παράγραφος 1 [...] 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.

2. 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)

Άρθρο 400a, παράγραφος 1 Η χρηματοδότηση της προστασίας του περιβάλλοντος και της διαχείρισης των υδάτων περιλαμβάνει:

21) έργα που αφορούν την προστασία του αέρα·

22) την προώθηση της χρήσης τοπικών ανανεώσιμων πηγών ενέργειας και ενεργειακής υποδομής περισσότερο φιλικής προς το περιβάλλον·

Άρθρο 403, παράγραφος 2 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.

### **Έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας καθώς και των κυριότερων επιχειρημάτων των διαδίκων**

- 1 Η ουσία της διαφοράς αφορά το ζήτημα αν ένας δήμος ενεργεί, κατά την υλοποίηση έργου για την εγκατάσταση συστημάτων ανανεώσιμων πηγών ενέργειας (στο εξής: ΑΠΕ), ως υποκείμενος στον ΦΠΑ και, κατά συνέπεια, αν οι συνεισφορές των ιδιοκτητών των ακινήτων και η χρηματοδότηση που έλαβε ο δήμος για την υλοποίηση του εν λόγω έργου υπόκεινται στον ΦΠΑ.
- 2 Ο Δήμος Ο. (στο εξής: αναιρεσείων ή Δήμος) ζήτησε από τη φορολογική αρχή να εκδώσει ατομική πράξη για την ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων, όσον αφορά τον φόρο επί των αγαθών και των υπηρεσιών (ΦΠΑ) και τον

χαρακτηρισμό του Δήμου ως υποκειμένου στον ΦΠΑ για τις υπηρεσίες εγκατάστασης συστημάτων ΑΠΕ.

- 3 Ο Δήμος είναι οργανισμός τοπικής αυτοδιοίκησης, εγγεγραμμένος ως ενεργός υποκείμενος στον ΦΠΑ. Μαζί με άλλους τρεις δήμους, συνήψε συμφωνία εταιρικής σχέσης για την υλοποίηση έργου εγκατάστασης συστημάτων ΑΠΕ στους τέσσερις αυτούς δήμους (στο εξής: Έργο).
- 4 Ένας από τους δήμους, ως επικεφαλής του Έργου, συνήψε εξ ονόματος όλων των εταίρων συμφωνία χρηματοδότησης του Έργου με την περιφέρεια. Δυνάμει της συμφωνίας εταιρικής σχέσης, η χορηγούμενη χρηματοδότηση θα καταβληθεί αναλογικά στους εταίρους.
- 5 Η χρηματοδότηση προορίζεται να καλύψει μέρος μόνον των επιλέξιμων δαπανών. Ο τρόπος χρηματοδότησης του υπόλοιπου κόστους του Έργου εναπόκειται στην διακριτική ευχέρεια κάθε δήμου. Η χρηματοδότηση την οποία έλαβε ο αναιρεσείων καλύπτει τις δαπάνες του Έργου και μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνον για τις δαπάνες που είναι αναγκαίες για την υλοποίησή του. Η χρηματοδότηση που χορηγήθηκε στον αναιρεσείοντα αντιστοιχεί στο 75 % των συνολικών επιλέξιμων δαπανών του Έργου.
- 6 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.
- 7 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 ιδιοκτήτες ακινήτων προσχωρούν οικειοθελώς στο Έργο βάσει σύμβασης με τον Δήμο.
- 8 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 χρηματοδότησης 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 χρηματοδότησης. Οι ιδιοκτήτες ακινήτων υποχρεούνται να καταβάλουν, εντός της συμφωνηθείσας προθεσμίας, τη συνεισφορά τους στον τραπεζικό λογαριασμό του

Δήμου. 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 νόμιμων αδειών που είναι αναγκαίες για την εγκατάσταση του συστήματος στο ακίνητό του.

- 9 Ο Δήμος ανέλαβε τις υποχρεώσεις επιλογής του αναδόχου, καθορισμού του χρονοδιαγράμματος των εργασιών, άσκησης της τρέχουσας εποπτείας της επένδυσης και πραγματοποίησης των απαραίτητων ενεργειών για την οριστική παραλαβή και την οικονομική εκκαθάριση του Έργου. 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 το οποίο καθορίζεται από τον ανάδοχο, ήτοι αμοιβή 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 της συνεισφοράς, εκφρασμένο σε ποσό.
- 10 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 θα εγκατασταθούν από τον ανάδοχο, ήτοι τον φορέα που θα επιλεγεί μέσω διαδικασίας ανοιχτού διαγωνισμού, δυνάμει των διατάξεων περί δημοσίων συμβάσεων.
- 11 Η σύμβαση με τον ανάδοχο θα είναι πενταμερής με συμβαλλόμενα μέρη τον ανάδοχο και τους τέσσερις αναθέτοντες δήμους. Η σύμβαση θα ορίζει τι είδος συστημάτων ΑΠΕ θα εγκατασταθούν σε κάθε δήμο και σε ποια έκταση. Κάθε δήμος θα συναλλάσσεται χωριστά με τον ανάδοχο, ούτως ώστε να εκδίδονται τιμολόγια για τις παραγγελίες κάθε δήμου.
- 12 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 αν η αμοιβή του αναδόχου είναι χαμηλότερη από την αναγραφόμενη στην αίτηση χρηματοδότησης. Η σύμβαση χρηματοδότησης του Έργου δεν επιβάλλει στον Δήμο την υποχρέωση να λάβει συνεισφορά από τους ιδιοκτήτες ακινήτων ούτε αναφέρεται σε οποιοδήποτε σχετικό ποσό.
- 13 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 θα εκκαθαρίζει τους σχετικούς λογαριασμούς με τον φορέα χρηματοδότησης. Το ποσό της χρηματοδότησης εξαρτάται από το ύψος των επιλέξιμων δαπανών στις οποίες υποβάλλεται ο Δήμος για αγορές σχετικές με το Έργο.



- 14 Ο Δήμος ζήτησε από τον Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (διευθυντή της εθνικής υπηρεσίας φορολογικών πληροφοριών, στο εξής: φορολογική αρχή) να διευκρινίσει αν δεν υπόκεινται τον ΦΠΑ οι συνεισφορές των ιδιοκτητών των ακινήτων και η χρηματοδότηση την οποία θα λάβει, για τον λόγο ότι δεν θα ενεργεί ως υποκείμενος στον ΦΠΑ όσον αφορά την εγκατάσταση των συστημάτων ΑΠΕ. Κατά τη γνώμη του, οι παρεχόμενες υπηρεσίες δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ διότι εντάσσονται σε πλαίσιο δημοσίου δικαίου και όχι στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας. Κατά συνέπεια, η συνεισφορά και η χρηματοδότηση δεν αποτελούν αντάλλαγμα για την παροχή φορολογητέων υπηρεσιών.
- 15 Η φορολογική αρχή έκρινε, με την ερμηνευτική πράξη της 7ης Αυγούστου 2019, ότι η θέση του Δήμου ήταν εσφαλμένη. Επισήμανε ότι ο Δήμος θα ενεργεί ως υποκείμενος στον ΦΠΑ στο πλαίσιο των επίμαχων δραστηριοτήτων. Ούτε το γεγονός ότι ο Δήμος θα εκπληρώνει αποστολή που του αναθέτει ο νόμος, 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 άσκησης προνομίων δημόσιας εξουσίας.
- 16 Κατά τη φορολογική αρχή, οι περιγραφείσες υπηρεσίες παρέχονται βάσει συμβάσεων ιδιωτικού δικαίου, έναντι αμοιβής και εμπίπτουν σε σφαίρα δραστηριότητας (είδος υπηρεσιών) στην οποία άλλοι φορείς που δραστηριοποιούνται στην ίδια αγορά υπόκεινται κανονικά στον ΦΠΑ. Στο πλαίσιο που περιγράφηκε ανωτέρω, ο Δήμος ενεργεί όπως άλλοι οικονομικοί φορείς (επιχειρήσεις), οπότε, υπό το πρίσμα του άρθρου 15, παράγραφος 6, του νόμου για τον ΦΠΑ καθώς και της νομολογίας του Δικαστηρίου, οι πράξεις του υπόκειται στον ΦΠΑ σύμφωνα με τους γενικώς ισχύοντες κανόνες.
- 17 Κατά τη φορολογική αρχή, θα υφίσταται άμεση σχέση (ισοδυναμία) μεταξύ της παροχής του Δήμου και των πληρωμών των ιδιοκτητών. Επομένως, οι πληρωμές αυτές θα αποτελούν την αντιπαροχή για τις υπηρεσίες του Δήμου.
- 18 Επιπλέον, η φορολογική αρχή επισήμανε ότι, σύμφωνα με τα όσα ορίζει το άρθρο 29, παράγραφος 1, του νόμου για τον ΦΠΑ, η βάση επιβολής του φόρου θα αποτελείται τόσο από τις πληρωμές των ιδιοκτητών, όσο και από το ποσό χρηματοδότησης το οποίο θα λάβει ο Δήμος από τρίτο φορέα για την παροχή υπηρεσιών εγκατάστασης συστημάτων ΑΠΕ, πράξεις που υπόκεινται στον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 1, σημείο 1, του νόμου για τον ΦΠΑ.
- 19 Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή του Δήμου.
- 20 Το δικαστήριο δεν συμμερίστηκε τη θέση του Δήμου ότι δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 15, παράγραφος 2, του νόμου για τον ΦΠΑ λόγω μη ισοδυναμίας των παροχών. Κατά το δικαστήριο, η μη ισοδυναμία των συνεισφορών αποτελεί, κατ' αρχήν χαρακτηριστικό όλων των σχέσεων ιδιωτικού δικαίου. Το δικαστήριο δεν συμμερίστηκε ούτε τη θέση 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 θα λάβει ως επιστροφή το 25 % των επιλέξιμων δαπανών στις οποίες θα υποβληθεί, οπότε οι ιδιοκτήτες των ακινήτων επωμίζονται μέρος της οικονομικής επιβάρυνσης 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.

- 21 Κατά το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, ούτε το γεγονός ότι ο Δήμος εκπληρώνει δημόσια αποστολή (προστασία του περιβάλλοντος και της φύσης) τον απαλλάσσει από τη φορολόγηση.
- 22 Το δικαστήριο έκρινε ότι οι σχέσεις μεταξύ του Δήμου και του κυρίου του ακινήτου όπως απορρέουν από τη συναφθείσα σύμβαση είναι ιδιωτικού δικαίου. Επομένως, ο Δήμος δεν ενεργεί εν προκειμένω ως δημόσια αρχή.
- 23 Αναφορικά με την παράβαση του άρθρου 29α, παράγραφος 1, του νόμου για τον ΦΠΑ, κατά την άποψη του δικαστηρίου δεν αμφισβητείται, εν προκειμένω, ότι η επιδότηση χορηγείται με σκοπό τη χρηματοδότηση της εγκατάστασης συστημάτων ΑΠΕ συγκεκριμένου ιδιοκτήτη ακινήτου και ότι η πράξη αυτή υπόκειται στον ΦΠΑ.
- 24 Ο Δήμος άσκησε αναίρεση κατά της ως άνω αποφάσεως.

#### **Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής**

- 25 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, πριν εξεταστεί αν η επίμαχη πράξη εντάσσεται στο πλαίσιο άσκησης δημόσιας εξουσίας, πρέπει να κριθεί αν ο Δήμος ασκεί οικονομική δραστηριότητα. Αξίζει να σημειωθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, από την εξέταση του άρθρου 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 υπό το πρίσμα των σκοπών της εν λόγω οδηγίας προκύπτει σαφώς ότι, για να τύχει εφαρμογής ο κανόνας της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: άσκηση δραστηριοτήτων από οργανισμό δημοσίου δικαίου και πραγματοποίηση των πράξεων αυτών υπό την ιδιότητά του ως δημοσίας αρχής (βλ. απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2015, Sudașor, C-174/14, EU:C:2015:733, σκέψη 51 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 26 Προκειμένου να διαπιστωθεί αν ο Δήμος ασκεί οικονομική δραστηριότητα υπό το πλαίσιο που περιγράφηκε, θα πρέπει να ελεγχθεί αν οι σχετικές πράξεις διενεργούνται έναντι αμοιβής (αντιπαροχής). Η δυνατότητα χαρακτηρισμού μιας παροχής υπηρεσιών ως πράξης εξ επαχθούς αιτίας προϋποθέτει απλώς την ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ της παροχής αυτής και της πράγματι εισπραχθείσας από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχής. Τέτοια άμεση σχέση θεωρείται αποδεδειγμένη, αν υφίσταται μεταξύ του παρόχου και του λήπτη έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές και η

αμοιβή που λαμβάνει ο πάροχος συνιστά το πραγματικό αντάλλαγμα για την υπηρεσία που παρέχεται στον λήπτη (βλ. απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2015, Sudașor, C-174/14, EU:C:2015:733, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 27 Επ' αυτού, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, και ως εκ τούτου φορολογείται, μόνον αν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του αποδέκτη αυτής έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή της υπηρεσίας που παρέχεται στον αποδέκτη (βλ. συγκεκριμένα την απόφαση της 12ης Μαΐου 2016, Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Ο Δήμος θεωρεί ότι δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 15, παράγραφος 2, του νόμου για τον ΦΠΑ, καθώς η ίδια συνεισφορά του ιδιοκτήτη ακινήτου δεν είναι ισοδύναμη με την παροχή εκ μέρους του Δήμου. Η νομολογία του Δικαστηρίου υπογραμμίζει το γεγονός ότι οικονομική δραστηριότητα πραγματοποιείται έναντι αμοιβής υψηλότερης ή χαμηλότερης από την τιμή κόστους, δεν ασκεί επιρροή όσον αφορά τον χαρακτηρισμό πράξης ως «πράξης εξ επαχθούς αιτίας». Συγκεκριμένα, η έννοια αυτή προϋποθέτει αποκλειστικά την ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών και της πράγματι ληφθείσας από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχής (απόφαση της 12ης Μαΐου 2016, Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, σκέψη 25).
- 28 Εντούτοις, πρέπει να επισημανθεί ότι ο Δήμος θα χρηματοδοτεί το έργο κατά μεγάλο μέρος από την επιχορήγηση, οπότε ούτε η συνεισφορά του ίδιου του Δήμου είναι ισοδύναμη με το κόστος της εγκατάστασης. Η μη ισοδυναμία των συνεισφορών είναι, κατ' αρχήν, χαρακτηριστικό όλων των σχέσεων ιδιωτικού δικαίου, στις οποίες χορηγείται χρηματοδότηση η οποία επηρεάζει τις τιμές προϊόντων και υπηρεσιών. Το πραγματικό κόστος εγκατάστασης των συστημάτων ΑΠΕ δεν βαρύνει ούτε τον Δήμο ούτε τον ιδιοκτήτη του ακινήτου, πράγμα που οφείλεται στη λήψη επιχορήγησης και δεν συνδέεται με το γεγονός ότι η υπηρεσία της εγκατάστασης παρέχεται από τον Δήμο.
- 29 Στην υπόθεση C-520/14, το Δικαστήριο τόνισε την ασυμμετρία μεταξύ των ποσών που καταβάλλονταν για τη μεταφορά παιδιών και του κόστους της μεταφοράς αυτής, καθώς και το γεγονός ότι η συγκεκριμένη μεταφορά δεν γινόταν υπό τις συνθήκες υπό τις οποίες είθισται να πραγματοποιούνται τέτοιες μεταφορές.
- 30 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν τέτοια ασυμμετρία υφίσταται εν προκειμένω. Το ποσό της συνεισφοράς του κυρίου του ακινήτου υπολογίζεται ως μέρος των επιλέξιμων δαπανών συγκεκριμένου συστήματος ΑΠΕ το οποίο καθορίζεται από τον ανάδοχο. Ο τρόπος υπολογισμού της συνεισφοράς του ιδιοκτήτη του



ακινήτου υποδηλώνει ότι δεν είναι ισοδύναμη σε σχέση με την υπηρεσία που παρέχει ο Δήμος (25 % των επιλέξιμων δαπανών εγκατάστασης). Το κόστος εποπτείας και προώθησης του Έργου από τον Δήμο καλύπτεται από πόρους του Δήμου και από τη χρηματοδότηση.

- 31 Το αιτούν δικαστήριο εφιστά επίσης την προσοχή στους όρους της συναλλαγής που διαφέρουν από τις συνθήκες της αγοράς. Οι ιδιοκτήτες των ακινήτων χρησιμοποιούσαν για λογαριασμό του Δήμου το μέρος του ακινήτου όπου έπρεπε να εγκατασταθεί το σύστημα ΑΠΕ. Η επιτήρηση της υλοποίησης του Έργου θα πραγματοποιηθεί από επιθεωρητή επιτήρησης που θα επιλεγεί στο πλαίσιο ανοιχτού διαγωνισμού. Προκύπτει η αμφιβολία ότι ο ιδιοκτήτης του ακινήτου δεν είναι ο τελικός παραλήπτης/καταναλωτής, αλλά ο Δήμος. Τούτο μπορεί να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι ο Δήμος επωφελείται από τις υπηρεσίες και ότι οι συνεισφορές των ιδιοκτητών ακινήτων αποτελούν απλώς πρόσθετη πηγή χρηματοδότησης.
- 32 Στην περίπτωση αυτή, δεν υφίσταται καθορισμός της τιμής της παροχής. Σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως αντιπαροχή. Όπως έκρινε το Δικαστήριο, ο σκοπός του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας αποσκοπεί στο να λαμβάνεται υπόψη η αντιπαροχή που καταβάλλεται για την παράδοση αγαθού ή για την παροχή υπηρεσίας κατά τρόπον ώστε να αντικατοπτρίζεται πλήρως η πραγματική αξία της οικείας παράδοσης ή παροχής. Προς τούτο, η διάταξη αυτή συμπεριλαμβάνει στη βάση επιβολής του φόρου, ως αντιπαροχή, τις επιδοτήσεις που συνδέονται άμεσα με την τιμή των εν λόγω πράξεων (απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 και C-574/18, EU:C:2019:847, σκέψεις 32, 3[5] και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Δεν μπορεί να υπάρξει αντιπαροχή όταν ο δημότης δεν επωφελείται από την επένδυση. Επισημαίνεται ότι η εγκατάσταση του εξοπλισμού δεν είναι υπηρεσία παρεχόμενη προς συγκεκριμένους κατοίκους, αλλά προς τον Δήμο ο οποίος στο στάδιο αυτό αποκτά, δυνάμει σύμβασης με τον ανάδοχο, την κυριότητα του εξοπλισμού που είναι εγκατεστημένος στα ακίνητα που χρησιμοποιούν οι κάτοικοι. Αντιθέτως, όφελος από την υλοποίηση του Έργου αποκτά το σύνολο της κοινότητας και όχι μόνον οι κάτοικοι των ακινήτων επί των οποίων θα εγκατασταθούν οι ηλιακοί συλλέκτες, όπως διαπίστωσε το αιτούν δικαστήριο στη νομολογία του.
- 33 Ο Δήμος δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα επίσης διότι δεν έχει την πρόθεση να παρέχει σε τακτική και μόνιμη βάση τις υπηρεσίες εγκατάστασης συστημάτων ΑΠΕ.
- 34 Ακόμη όμως κι αν γίνει δεκτό ότι η περιγραφόμενη πράξη εμπίπτει στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας, τούτο δεν σημαίνει κατ' ανάγκην ότι υπόκειται σε φορολόγηση. Ο Δήμος επισήμανε ότι εκπληρώνει τις νόμιμες αρμοδιότητες εκ του *ustawa o samorządzie gminnym* (νόμου περί τοπικής αυτοδιοίκησης) και του *ustawa Prawo ochrony środowiska* (νόμου περί προστασίας του περιβάλλοντος) για την υλοποίηση του Έργου. Ο *ustawa Prawo ochrony środowiska* (νόμος περί προστασίας του περιβάλλοντος) στο άρθρο 403, παράγραφος 2 σε συνδυασμό

400a, παράγραφος 1, σημεία 21 και 22 παραθέτει ότι η χρηματοδότηση περιβαλλοντικών μέτρων για την προστασία του αέρα και η ενίσχυση της χρήσης των τοπικών ανανεώσιμων πηγών ενέργειας, καθώς και η εισαγωγή πιο φιλικών προς το περιβάλλον πηγών ενέργειας είναι αρμοδιότητα του δήμου.

- 35 Αντιθέτως, προκύπτει ότι η διενέργεια των περιγραφόμενων στην αίτηση πράξεων δεν υπόκειται σε ειδικούς κανόνες δημοσίου δικαίου. Στο μέτρο που τέτοια καθήκοντα μπορούν να ανατίθενται και σε άλλους φορείς πλην των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, τούτο σημαίνει ότι δεν γίνεται χρήση, κατά την άσκηση των καθηκόντων αυτών, νομοθετικών μέτρων που να έχουν, κατ' ουσίαν, τον χαρακτήρα δημόσιας εξουσίας. Αντιθέτως, λαμβανομένης υπόψη της τήρησης των κανόνων του ανταγωνισμού, το γεγονός ότι τα καθήκοντα αυτά ασκούνται από δημόσιους και μη δημόσιους οργανισμούς δεν πρέπει να οδηγεί σε διαφορετική αξιολόγηση της φορολογικής φύσης των ασκούμενων καθηκόντων.
- 36 Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται εάν στη βάση επιβολής του φόρου κατά την έννοια του άρθρου 73 της οδηγίας 2006/112 θα πρέπει να υπολογιστεί η χρηματοδότηση την οποία θα λάβει ο Δήμος από ευρωπαϊκούς πόρους για την υλοποίηση έργων ΑΠΕ.
- 37 Η παραδοχή ότι ο Δήμος ασκεί οικονομική δραστηριότητα η οποία δεν απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκην ότι το σύνολο του οφειλόμενου ποσού από τους ιδιοκτήτες ακινήτων είναι φορολογητέο, εφόσον το μέρος αυτού που καλύπτεται από τη χρηματοδότηση ενδέχεται να μην υπόκειται σε φόρο, διότι δεν θα ληφθεί υπόψη κατά τον υπολογισμό της βάσης επιβολής του φόρου.
- 38 Στη νομολογία του Δικαστηρίου τονίζεται ότι μία επιδότηση πρέπει, για να συνδέεται άμεσα με την τιμή της οικείας πράξης, να καταβάλλεται ειδικά στον επιχειρηματία που επιδοτείται προκειμένου να παραδώσει συγκεκριμένο αγαθό ή να παράσχει συγκεκριμένη υπηρεσία. Μόνο στην περίπτωση αυτή η επιδότηση μπορεί να θεωρηθεί ως αντιπαροχή για την προμήθεια αγαθού ή την παροχή υπηρεσίας και, επομένως, να υπόκειται στον φόρο (αποφάσεις: της 15ης Ιουλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-144/02, EU:C:2004:444, σκέψεις 27, 28· της 9ης Οκτωβρίου 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 και C-574/18, EU:C:2019:847, σκέψη 31). Εξάλλου, πρέπει να εξακριβώνεται ότι οι αγοραστές του αγαθού ή οι αποδέκτες της υπηρεσίας ωφελούνται από τη χορηγούμενη στον δικαιούχο επιδότηση. Πράγματι, απαιτείται η τιμή που καταβάλλει ο αγοραστής του αγαθού ή ο αποδέκτης της υπηρεσίας να καθορίζεται με τέτοιο τρόπο ώστε αυτή να μειώνεται κατ' αναλογία της χορηγούμενης στον πωλητή του αγαθού ή στον παρέχοντα την υπηρεσία επιδότησης, η οποία αποτελεί στην περίπτωση αυτή ένα στοιχείο προσδιορισμού της τιμής την οποία ζητεί ο τελευταίος. Πρέπει επίσης να εξακριβώνεται αν το γεγονός ότι καταβάλλεται επιδότηση στον πωλητή αγαθού ή στον παρέχοντα υπηρεσία του παρέχει, αντικειμενικά, τη δυνατότητα να πωλεί το προϊόν του ή να παρέχει την υπηρεσία του σε τιμή χαμηλότερη εκείνης την οποία θα καθόριζε αν δεν ελάμβανε την επιδότηση. Επιπλέον, η αντιπαροχή

που αντιπροσωπεύει η επιδότηση πρέπει, τουλάχιστον, να μπορεί να προσδιοριστεί (απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 και C-574/18, EU:C:2019:847, σκέψεις 32, 33 και εκεί μνημονεύομενη νομολογία).

- 39 Παράλληλα, από τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης δεν μπορεί να συναχθεί ότι καθορίστηκε οποιαδήποτε τιμή, κατόπιν άμεσης επιρροής από την επιχορήγηση. Αντιθέτως, από την ανάλυση των πραγματικών περιστατικών μπορεί να συναχθεί ότι η επίμαχη επιχορήγηση αποτελεί δαπάνη. Προκειμένου να καθοριστεί αν και οι επίμαχες επιχορηγήσεις υπόκεινται σε φόρο ή όχι, κρίσιμοι είναι οι όροι χορήγησής τους, οι οποίοι στοχεύουν στον προσδιορισμό του σκοπού για τον οποίο λαμβάνεται η χρηματοδότηση. Επομένως, το κριτήριο του χαρακτηρισμού της επιχορήγησης ως βάσης επιβολής του φόρου είναι η διαπίστωση ότι η επιχορήγηση αποσκοπεί στη χρηματοδότηση συγκεκριμένης πράξης υποκείμενης στον ΦΠΑ. Αντιθέτως, οι επιχορηγήσεις που δεν δύνανται να συσχετιστούν με συγκεκριμένες πράξεις που υπόκειται σε φορολόγηση, δεν αποτελούν βάση επιβολής του φόρου κατά την έννοια του άρθρου 73 της οδηγίας 2006/112.
- 40 Προς το γεγονός ότι επιχορήγηση για την υπηρεσία του θερμοεκσυγχρονισμού δεν εμπίπτει στη βάση επιβολής του φόρου συνηγορεί επίσης η ενδεχόμενη παραβίαση του άρθρου 69, παράγραφος 3, στοιχείο γ', του κανονισμού (ΕΕ) 1303/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Δεκεμβρίου 2013 περί καθορισμού κοινών διατάξεων για το Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης, το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο, το Ταμείο Συνοχής, το Ευρωπαϊκό Γεωργικό Ταμείο Αγροτικής Ανάπτυξης και το Ευρωπαϊκό Ταμείο Θάλασσας και Αλιείας και περί καθορισμού γενικών διατάξεων για το Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης, το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο, το Ταμείο Συνοχής και το Ευρωπαϊκό Ταμείο Θάλασσας και Αλιείας και για την κατάργηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1083/2006 (ΕΕ 2013, L 347, σελ. 320), το οποίο προβλέπει ότι ο ΦΠΑ, εκτός της περίπτωσης που δεν είναι ανακτήσιμος δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας για τον ΦΠΑ, αποτελεί μη επιλέξιμη δαπάνη για συνεισφορά από τα ΕΔΕΤ, ήτοι μη επιστρεφόμενη επιχορήγηση.
- 41 Η συμπερίληψη των επιχορηγήσεων στη βάση επιβολής του φόρου θα συνεπαγόταν ότι μέρος των πόρων αυτών δεν θα εξυπηρετούσε τον σκοπό που έχει οριστεί στο πλαίσιο χρηματοδοτικού μέσου της Ένωσης, αλλά θα οδηγούνταν στην απόδοση του φόρου στον κρατικό προϋπολογισμό.
- 42 Επιπλέον, σκοπός των εν λόγω επενδύσεων είναι η εκτέλεση εργασιών για την προστασία του περιβάλλοντος και τη βελτίωση του αέρα στον δήμο, στοιχείο που ανήκει στις αρμοδιότητες του δήμου, όπως προβλέπονται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, σημεία 1 και 3, του *ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym* (νόμου της 8ης Μαρτίου 1990 περί τοπικής αυτοδιοίκησης). Τούτο επιβεβαιώνει ότι η ληφθείσα επιχορήγηση, σύμφωνα με σύμβαση συναφθείσα με τον φορέα χρηματοδότησης, είναι επιχορήγηση ειδικού σκοπού, δηλαδή προοριζόμενη για τη χρηματοδότηση των επενδυτικών δαπανών των οργανισμών

τοπικής αυτοδιοίκησης, η οποία αποτελεί επιχορήγηση καλύπτουσα γενικά τις δαπάνες των ασκούμενων καθηκόντων. Η επιχορήγηση αυτή δεν υπολογίζεται βάσει ενιαίου ποσοστού όπως στις επίμαχες επιχορηγήσεις που προορίζονται για καταβολές για ορισμένα είδη προϊόντων και υπηρεσιών.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ