

Υπόθεση C-616/21

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

5 Οκτωβρίου 2021

Αιτούν δικαστήριο:

Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

16 Απριλίου 2021

Αναιρεσείων:

Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej

Αναιρεσίβλητος:

Gmina L.

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 την υλοποίηση προγράμματος απομάκρυνσης αμιάντου από ακίνητα ευρισκόμενα εντός των γεωγραφικών ορίων του.

Αντικείμενο και νομική βάση του προδικαστικού ερωτήματος

Ερμηνεία των άρθρων 2, παράγραφος 1, 9, παράγραφος 1 και 13, παράγραφος 1, οδηγία 2006/122/ΕΟΚ· ερώτηση που υποβάλλεται δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικό ερώτημα

Έχουν οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347/4, σελ. 1, 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 φόρο όταν υλοποιεί πρόγραμμα για την απομάκρυνση αμιάντου από ευρισκόμενα εντός των γεωγραφικών ορίων του ακίνητα, τα οποία ανήκουν σε κατοίκους που δεν επιβαρύνονται συναφώς με οποιαδήποτε δαπάνη; Ή μήπως η υλοποίηση τέτοιου προγράμματος εμπίπτει στις δραστηριότητες τις οποίες ασκεί ο δήμος ως δημόσια αρχή, με σκοπό την εκπλήρωση των καθηκόντων του που συνίστανται στην προστασία της υγείας και της ζωής των κατοίκων και στην προστασία του περιβάλλοντος, δηλαδή στις δραστηριότητες σε σχέση με τις οποίες ο δήμος δεν θεωρείται ως υποκείμενος στον ΦΠΑ;

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): άρθρο 2, παράγραφος 1, 9, παράγραφος 1 και 13, παράγραφος 1, 28.

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

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, όπως έχει τροποποιηθεί, στο εξής: νόμος για τον ΦΠΑ)

Άρθρο 5. 1. Στον φόρο επί των αγαθών και των υπηρεσιών, εφεξής καλούμενο «φόρο», υπόκεινται:

1) οι παραδόσεις αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εξ επαχθούς αιτίας, στην ημεδαπή·

[...]

Άρθρο 8. 2α. Όταν υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παρεχόμενες υπηρεσίες, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες.

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.

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.

[...]

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 19a. 5. Η φορολογική οφειλή γεννάται κατά τον χρόνο:

[...]

2) λήψης επιχορήγησης, επιδότησης ή άλλων συμπληρωματικών καταβολών, που καθορίζονται στο άρθρο 29a, παράγραφος 1.

[...]

Άρθρο 29a. 1. Η βάση επιβολής του φόρου, με την επιφύλαξη των παραγράφων 2, 3 και 5, των άρθρων 30a – 30c, 32, 119 και 120, παράγραφος 4 και 5, 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.

Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (νόμος της 8ης Μαρτίου 1990 περί τοπικής αυτοδιοίκησης, Dz. U., του 2020, θέση 713, όπως έχει τροποποιηθεί, στο εξής: u.s.g.)

Άρθρο 7, παράγραφος 1 Η ικανοποίηση των συλλογικών αναγκών της κοινότητας εμπίπτει στα καθήκοντα του δήμου. Ειδικότερα, στα καθήκοντά του περιλαμβάνονται οι υποθέσεις:

1) χωροταξίας, διαχείρισης ακινήτων, προστασίας του περιβάλλοντος, διατήρησης της φύσης και διαχείρισης των υδάτων.

[...]

5) προστασίας της υγείας.

[...].

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 400. 2. Τα περιφερειακά ταμεία για την προστασία του περιβάλλοντος και της διαχείρισης των υδάτων, εφεξής καλούμενα «περιφερειακά ταμεία», είναι οργανισμοί αυτοδιοίκησης κατά την έννοια του άρθρου 9, σημείο 14, του νόμου στον οποίο αναφέρεται το άρθρο 1 [ήτοι του *ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych* – νόμου περί δημόσιων οικονομικών, Dz. U. του 2019, θέση 869, όπως τροποποιήθηκε μεταγενέστερα).

Άρθρο 400b. 2. Σκοπός των δραστηριοτήτων των περιφερειακών ταμείων είναι η χρηματοδότηση της προστασίας του περιβάλλοντος και της διαχείρισης των υδάτων στο πλαίσιο των άρθρων 400a, παράγραφοι 1, σημείο 2, 2a, 5 έως 9a, 11 έως 22 και 42.

2a. Σκοπός των δραστηριοτήτων του Εθνικού Ταμείου και των περιφερειακών ταμείων είναι επίσης η δημιουργία προϋποθέσεων για την υλοποίηση της χρηματοδότησης της προστασίας του περιβάλλοντος και της διαχείρισης των υδάτων, ιδίως μέσω της υποστήριξης δραστηριοτήτων που εξυπηρετούν την υλοποίηση αυτή και την προώθησή της, καθώς και μέσω της συνεργασίας με άλλους φορείς, συμπεριλαμβανομένων των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, των επαγγελματιών και των φορέων που είναι εγκατεστημένοι εκτός της Δημοκρατίας της Πολωνίας.

Διατάξεις για την απομάκρυνση του αμιάντου

Ustawa z 19 czerwca 1997 r. o zakazie stosowania wyrobów zawierających azbest (νόμος σχετικά με την απαγόρευση της χρήσης προϊόντων που περιέχουν αμιάντο, Dz.U. του 2020, θέση 1680).

*Uchwała Rady Ministrów z 14 lipca 2009 r. w sprawie ustanowienia programu wieloletniego pod nazwą „Program Oczyszczania Kraju z Azbestu na lata 2009-2032” (Απόφαση του Υπουργικού Συμβουλίου της 14ης Ιουλίου 2009 για την καθιέρωση πολυετούς προγράμματος με τίτλο «Πρόγραμμα Απομάκρυνσης του Αμιάντου από την Χώρα για τα έτη 2009 έως 2032» (Μ.Ρ. του 2009, αριθ. 50, θέση 735, του 2010, αριθ. 33, θέση 481), που εγκρίθηκε με τον *ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju* (νόμο της 6ης Δεκεμβρίου 2006 για τις αρχές της αναπτυξιακής πολιτικής, Dz. U. του 2019, αριθ. 84, θέση 712). Στην απόφαση καταγράφονται τα καθήκοντα που θέτει η Ευρωπαϊκή Ένωση με πολυετή προοπτική και καθορίζονται οι στόχοι καθώς και το νομοθετικό, χρηματοοικονομικό και οργανωτικό πλαίσιο του προγράμματος. Επίσης, επιβάλλεται στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης η υποχρέωση να καταρτίσουν προγράμματα απομάκρυνσης προϊόντων που περιέχουν αμιάντο.*

Δυνάμει του *ustawa z 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska* (νόμου της 27ης Απριλίου 2001 περί προστασίας του περιβάλλοντος, Dz.U. του 2020, θέση 1219), το Δημοτικό Συμβούλιο του L. ενέκρινε με την *uchwała 227/VI/2019 z 26*

kwietnia 2019 r. (απόφαση 227/VI/2019 της 26ης Απριλίου 2019) την «Επικαιροποίηση του Προγράμματος απομάκρυνσης του αμιάντου από την πόλη L. για τα έτη 2009 έως 2032». Η εφαρμογή του ανατέθηκε στον Prezydent Miasta L. (Δήμαρχο της πόλης L.). Με τη zarządzenie 62/9/2019 Prezydenta Miasta L. z 23 września 2019 r. (απόφαση 62/9/2019 του Δημάρχου της πόλης L. της 23ης Σεπτεμβρίου 2019) διευκρινίστηκαν οι κανόνες για την πραγματοποίηση του έργου. Σύμφωνα με το παράρτημα της απόφασης του Δημοτικού Συμβουλίου της L., οι εργασίες για τη μείωση του αμιάντου συνίστανται, μεταξύ άλλων, στην απομάκρυνση προϊόντων και στη διάθεση των αποβλήτων που περιέχουν αμιάντο στο έδαφος της L.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών

- 1 Ο Gmina L. (Δήμος L., στο εξής: αναιρεσίβλητος ή Δήμος) είναι ενεργός υποκείμενος στον ΦΠΑ και των υπηρεσιών και εκκαθαρίζει τον ΦΠΑ σε κεντρικό επίπεδο. Ταυτόχρονα, είναι φορέας τοπικής αυτοδιοίκησης που εκτελεί τα καθήκοντα τα οποία ορίζονται εκ του νόμου, στο άρθρο 7 του u.s.g., καθώς και διάφορα καθήκοντα που ανατίθενται από την κεντρική κυβέρνηση.
- 2 Η υλοποίηση του προγράμματος απομάκρυνσης προϊόντων που περιέχουν αμιάντο συνιστά εκπλήρωση των νομίμων καθηκόντων του δήμου, όπως ορίζονται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, σημείο 1, του u.s.g., καθώς και εφαρμογή του κυβερνητικού «Προγράμματος Απομάκρυνσης του Αμιάντου από την Χώρα για τα έτη 2009 έως 2032», πραγματοποιείται δε βάσει της zarządzenie Prezydenta Miasta L. z 23 września 2019 r. (αποφάσεως του Δημάρχου της πόλης L. της 23ης Σεπτεμβρίου 2019)
- 3 Κατά την απόφαση αυτή, ο Δήμος L., ενεργώντας εντός των γεωγραφικών του ορίων, απομακρύνει (συλλέγει) από κατοικίες και αγροικίες τα προϊόντα καθώς και τα απόβλητα που περιέχουν αμιάντο. Η δραστηριότητα αυτή δεν αφορά τα ακίνητα στα οποία ασκείται οικονομική δραστηριότητα. Ο Δήμος προτίθεται να χρηματοδοτήσει το σύνολο των δαπανών απομάκρυνσης του αμιάντου από τα επιλέξιμα για το πρόγραμμα κτίρια.
- 4 Ο Δήμος οργανώνει το έργο, δεχόμενος τις αιτήσεις των κατοίκων που ενδιαφέρονται για την απομάκρυνση του αμιάντου από τα ακίνητά τους. Στη συνέχεια, δυνάμει των διατάξεων του ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (νόμου της 29ης Ιανουαρίου 2004 περί δημοσίων συμβάσεων, Dz. U. του 2018, θέση 1986, όπως έχει τροποποιηθεί) επιλέγει τον ανάδοχο, ο οποίος θα αναλάβει τις εργασίες απομάκρυνσης του αμιάντου. Έπειτα, συνάπτει με αυτόν σύμβαση για την παροχή υπηρεσιών στα ακίνητα των κατοίκων που έχουν υποβάλει τις αντίστοιχες αιτήσεις στη γραμματεία του Δήμου. Μετά την εκτέλεση των υπηρεσιών, ο ανάδοχος που έχει επιλεγεί κατ' αυτόν τον τρόπο θα εκδίδει τιμολόγιο στον Δήμο με τον ΦΠΑ επί της συμφωνηθείσας αμοιβής. Ο Δήμος καλύπτει το σύνολο της αμοιβής αυτής, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, με ίδιους πόρους. Στη συνέχεια, ο Δήμος θα

ζητήσει την επιστροφή του συνόλου ή μέρους των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν προς τον σκοπό αυτό, υπό τη μορφή επιχορήγησης από το Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w L. (Περιφερειακό Ταμείο Προστασίας Περιβάλλοντος και Διαχείρισης Υδάτων στο L.). Η επιχορήγηση μπορεί να κυμαίνεται μεταξύ του 40 % και του 100 % των δαπανών, ανάλογα με την τήρηση των απαιτήσεων που θέτει το Ταμείο. Οι κάτοικοι δεν επιβαρύνονται, ως εκ τούτου, με καμία δαπάνη και ο Δήμος δεν συνάπτει με αυτούς συμβάσεις παροχής υπηρεσιών απομάκρυνσης αμιάντου από τα ακίνητά τους.

- 5 Στις 7 Ιανουαρίου 2020 ο Δήμος ζήτησε από τον Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (διευθυντή της εθνικής υπηρεσίας φορολογικών πληροφοριών) να εκδώσει ατομική ερμηνευτική πράξη ως προς τα ακόλουθα:

- εάν κατά την υλοποίηση του εν λόγω προγράμματος ο Δήμος ενεργεί ως «αρχή» κατά την έννοια του άρθρου 15, παράγραφος 6, του νόμου για τον ΦΠΑ·
- εάν οι επιχορηγήσεις από το Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w L. (Περιφερειακό Ταμείο Προστασίας Περιβάλλοντος και Διαχείρισης Υδάτων στο L.) γεννούν φορολογική υποχρέωση του Δήμου, δυνάμει του άρθρου 19a, παράγραφος 5, σημείο 2, σε συνδυασμό με την παράγραφο 6, του νόμου για τον ΦΠΑ·
- εάν ο Δήμος έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών, βάσει των τιμολογίων που εκδίδονται από την επιχείρηση η οποία επιλέγεται σύμφωνα με τον ustawa Prawo zamówień publicznych (νόμο περί δημοσίων συμβάσεων) και αποδεικνύουν την απομάκρυνση των προϊόντων που περιέχουν αμιάντο από ακίνητα φυσικών προσώπων και ενώσεων συνιδιοκτητών, επιλέξιμα για το Πρόγραμμα απομάκρυνσης αμιάντου από την πόλη L.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 6 Ο Δήμος ισχυρίστηκε ότι στην προκειμένη περίπτωση λειτουργεί ως δημόσια αρχή, κατά την έννοια του άρθρου 15, παράγραφος 6, του νόμου για τον ΦΠΑ. Ως φορέας τοπικής αυτοδιοίκησης εκτελεί τα καθήκοντα που απορρέουν από το άρθρο 7, παράγραφος 1, σημείο 2, του u.s.g., καθώς και από τα προαναφερθέντα κυβερνητικά προγράμματα. Χρηματοδοτεί, άνευ ανταλλάγματος, την απομάκρυνση του αμιάντου για λογαριασμό των κατοίκων - μελών της τοπικής κοινότητας, από τους οποίους δεν εισπράττεται συναφώς καμία αμοιβή, τέλος, εισφορά ή πληρωμή.
- 7 Συνεπώς, ο Δήμος δεν υπόκειται, κατά την άποψή του, στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ). Επομένως, δεν δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος αναγράφεται στα τιμολόγια που εκδίδει συναφώς ο ανάδοχος. Ο Δήμος επισήμανε ακόμη ότι σε μια τέτοια περίπτωση δεν υπάρχει κίνδυνος στρέβλωσης του ανταγωνισμού, για τον οποίο γίνεται λόγος στο άρθρο 13 της οδηγίας [2006/112]. Τούτο διότι ο Δήμος δεν υλοποιεί το έργο με δικούς του πόρους και

δικό του προσωπικό. Τουναντίον οφείλει να επιλέξει ανάδοχο σύμφωνα με τον *ustawa Prawo zamówień publicznych* (νόμο περί δημοσίων συμβάσεων), όπερ ενισχύει τον ανταγωνισμό.

- 8 Ο Δήμος υποστήριξε επίσης ότι, ακόμη και αν κριθεί ότι κατά την υλοποίηση του προγράμματος απομάκρυνσης του αμιάντου δεν λειτουργεί ως δημόσια αρχή επειδή οι απαραίτητες εργασίες για την απομάκρυνση του αμιάντου από τα ακίνητα των κατοίκων ή των ενώσεων συνιδιοκτητών θα γίνουν χωρίς δική τους οικονομική επιβάρυνση, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι η επιχορήγηση από το *Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w L.* (Περιφερειακό Ταμείο Προστασίας Περιβάλλοντος και Διαχείρισης Υδάτων στο L.), η οποία καλύπτει εν όλω ή εν μέρει τις δαπάνες, αποτελεί χρηματοδότηση που επηρεάζει την τιμή συγκεκριμένης υπηρεσίας. Πράγματι, δεν τίθεται καν ζήτημα τιμής, αφού είναι δωρεάν η υπηρεσία την οποία η δημόσια αρχή παρέχει στους κατοίκους στο πλαίσιο της εκπλήρωσης του δημοσίου καθήκοντός της να απομακρύνει τον αμιάντο από το έδαφος του Δήμου.
- 9 Με ερμηνευτική πράξη της 13ης Μαρτίου 2020, ο *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (διευθυντής της εθνικής υπηρεσίας φορολογικών πληροφοριών) αποφάνθηκε ότι η θέση του Δήμου ήταν εσφαλμένη. Το όργανο που εξέδωσε την ερμηνευτική πράξη έκρινε ότι το έργο το οποίο περιέγραψε ο Δήμος έπρεπε να χαρακτηριστεί ως πράξη που υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ). Ειδικότερα, το έργο αυτό συνίσταται στη μεταπώληση προς τους κατοίκους του Δήμου των υπηρεσιών απομάκρυνσης του αμιάντου οι οποίες αγοράστηκαν από τον ανάδοχο που επιλέχθηκε. Κατά τη γνώμη του εκδόντος οργάνου, η επιχείρηση που επιλέχθηκε δυνάμει του *ustawa - Prawo zamówień publicznych* (νόμου περί δημοσίων συμβάσεων) θα παράσχει τις υπηρεσίες στον Δήμο, ο οποίος θα ενεργεί στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό τρίτων. Επομένως, βάσει του άρθρου 8, παράγραφος 2α, του νόμου για τον ΦΠΑ, ο Δήμος υπεισέρχεται στον ρόλο του παρέχοντος υπηρεσίες, ακόμα και αν δεν συνάπτει συμβάσεις με τους κατοίκους. Οι αποδέκτες των υπηρεσιών δεν θα είναι όλοι οι κάτοικοι του Δήμου, αλλά μόνον όσοι υποβάλλουν προσηκόντως αιτήσεις για την απομάκρυνση του αμιάντου από τα ακίνητά τους. Κατά τη γνώμη του οργάνου που εξέδωσε την ερμηνευτική πράξη, δεν έχει σημασία αν τα αποτελέσματα του έργου ωφελούν έμμεσα όλους τους κατοίκους.
- 10 Το εκδούν όργανο υπογράμμισε ότι ο ανάδοχος επιλέγεται από τον Δήμο (όχι από τους κατοίκους), ότι ο Δήμος είναι εκείνος που θα συμβληθεί με τον ανάδοχο και ότι το τιμολόγιο θα εκδοθεί στο δικό του όνομα, ενώ θα καταβάλει και την αμοιβή από τα δικά του κεφάλαια. Κατ' αυτόν τον τρόπο, ο Δήμος θα μεσολαβήσει ενεργά στην παροχή των υπηρεσιών. Ο Δήμος παρέχει συγκεκριμένες υπηρεσίες σε όσους ιδιοκτήτες ακινήτων υπέβαλαν αίτηση και η κάλυψη των δαπανών των υπηρεσιών θα συνδέεται με την επιχορήγηση από το *Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w L.* (Περιφερειακό Ταμείο Προστασίας Περιβάλλοντος και Διαχείρισης Υδάτων στο L.).

- 11 Κατά τον Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (διευθυντή της εθνικής υπηρεσίας φορολογικών πληροφοριών), η εκπλήρωση εκ μέρους του Δήμου ιδίων καθηκόντων δεν σημαίνει ότι αποκλείεται να ενεργεί ως επαγγελματίας και να παρέχει υπηρεσίες κατά την έννοια του νόμου για τον ΦΠΑ.
- 12 Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογική αρχή έκρινε ότι ο Δήμος έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ, ότι πρόκειται για φορολογητέες πράξεις, ότι γεννάται φορολογική οφειλή η οποία καλύπτει την επιχορήγηση από το Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w L. (Περιφερειακό Ταμείο Προστασίας Περιβάλλοντος και Διαχείρισης Υδάτων στο L.) και συνεπάγεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών από τα τιμολόγια του αναδόχου.

Συνοπτική έκθεση της πορείας της διαδικασίας

- 13 Με απόφαση της 21ης Ιουλίου 2020 το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (διοικητικό δικαστήριο της περιφέρειας του Lublin, Πολωνία) ακύρωσε την από 13 Μαρτίου 2020 ατομική πράξη του Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (διευθυντή της εθνικής υπηρεσίας φορολογικών πληροφοριών), κατά της οποίας είχε ασκήσει προσφυγή ο Δήμος, κρίνοντας ότι δήμος που λαμβάνει χρηματοδότηση με σκοπό την απομάκρυνση του αμιάντου από τα ακίνητα συγκεκριμένων κατοίκων του χωρίς να εισπράττει γι' αυτό αμοιβή, δεν ενεργεί ως υποκείμενος στον ΦΠΑ.
- 14 Κατά το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, ο αναιρεσίβλητος, απομακρύνοντας τον αμιάντο από το έδαφος του Δήμου, συμπεριλαμβανομένων των ακινήτων των κατοίκων του, δεν προβαίνει σε οικονομική πράξη εμπίπτουσα στη σφαίρα του ιδιωτικού δικαίου. Δεν προσφέρει σε απροσδιόριστο αριθμό δυνητικών πελατών υπηρεσίες απομάκρυνσης αμιάντου (από προϊόντα και απόβλητα που περιέχουν αμιάντο), ως επιχείρηση που λειτουργεί υπό συνθήκες με ελεύθερης αγοράς.
- 15 Υπό τις συνθήκες αυτές, ο Δήμος εκπληρώνει τη δημοσίου δικαίου υποχρέωσή του να απομακρύνει από το έδαφός του τον αμιάντο, ως επικίνδυνη ουσία για την υγεία και τη ζωή των ανθρώπων καθώς και για το περιβάλλον. Εν προκειμένω, τα δύο θεμελιώδη κριτήρια για τη διαπίστωση της ύπαρξης δημόσιας αρχής που ενεργεί εκτός του συστήματος του ΦΠΑ πληρούνται αμφότερα. Αφενός, πρόκειται όντως για δημόσια αρχή. Αφετέρου, υπό την ιδιότητα ακριβώς αυτή, ο φορέας τοπικής αυτοδιοίκησης υλοποιεί, σε τοπικό επίπεδο, πρόγραμμα απομάκρυνσης του αμιάντου από τα ακίνητα των κατοίκων της πόλης στο πλαίσιο ενός εθνικού και, ταυτόχρονα, ευρωπαϊκού έργου, του οποίου την εφαρμογή ανέλαβαν οι δημόσιες αρχές προκειμένου να την επισπεύσουν και να διασφαλίσουν τα υψηλότερα δυνατά πρότυπα ασφαλείας.
- 16 Κατά συνέπεια, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο είναι της γνώμης ότι, υπό τις περιστάσεις που περιγράφονται στην αίτηση έκδοσης ατομικής ερμηνευτικής πράξεως, ο Δήμος δεν παρέχει υπηρεσίες και, ως εκ τούτου, δεν είναι υποκείμενος στον ΦΠΑ. Δεν παρέχει υπηρεσίες συνιστάμενες στην απομάκρυνση

του αμιάντου από τα ακίνητα ενδιαφερόμενων πελατών με τρόπο που θα προσidiάζε σε εμπορική συναλλαγή. Όλες οι προαναφερθείσες δραστηριότητες του Δήμου στο πλαίσιο αυτό συνδέονται μόνο με την άσκηση δημόσιας εξουσίας προς εκπλήρωση των δημοσίων καθηκόντων που ορίζονται στο άρθρο 7, παράγραφος 7, σημεία 1 και 5, του u.s.g., με σκοπό την άμεση προστασία της υγείας και της ζωής των κατοίκων του, καθώς και την προστασία του φυσικού περιβάλλοντος εντός των γεωγραφικών ορίων του.

- 17 Με την αίτηση αναίρεσης ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου), ο Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej (διευθυντής της εθνικής υπηρεσίας φορολογικών πληροφοριών) προσήψε στο Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (διοικητικό δικαστήριο της περιφέρειας του Lublin) ερμήνευσε εσφαλμένως τον νόμο καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι η επιχορήγηση προς τον Δήμο δεν επηρεάζει την τιμή της υπηρεσίας απομάκρυνσης του αμιάντου και ότι, ως εκ τούτου, δεν υπόκειται στον ΦΠΑ. Αμφισβήτησε την κρίση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου ότι ο Δήμος δεν παρέχει, εν προκειμένω, υπηρεσίες στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας, αλλά ότι ενεργεί ως δημόσια αρχή. Ενέμεινε στη γνώμη που διατυπώθηκε με την ερμηνευτική πράξη, ότι δηλαδή οι δραστηριότητες του Δήμου συνιστούν υποκείμενη στον ΦΠΑ παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

- 18 Η απάντηση του Δικαστηρίου στο προδικαστικό ερώτημα εξαρτάται από τον χαρακτηρισμό, από πλευράς ΦΠΑ, των πράξεων που διενεργεί ο Δήμος. Το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) ζητεί, κατ' αρχάς, να διευκρινιστεί εάν εμπίπτουν στην έννοια των πράξεων που διενεργούνται από οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης ως δημόσια εξουσία, κατά το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας [2006/112], οι ανωτέρω περιγραφείσες δραστηριότητες, οι οποίες χρηματοδοτούνται εξ ολοκλήρου από δημόσιους πόρους (κεφάλαια του Δήμου που επιδοτούνται μεταγενέστερα εν όλω ή εν μέρει με επιχορήγηση από το Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w L. [Περιφερειακό Ταμείο Προστασίας Περιβάλλοντος και Διαχείρισης Υδάτων στο L.]) και αφορούν την υλοποίηση, από τον Δήμο, εργασιών στο πλαίσιο του προγράμματος απομάκρυνσης του αμιάντου από ιδιωτικά ακίνητα των κατοίκων του Δήμου.
- 19 Από την πλούσια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και προηγουμένως του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, η οποία είχε διαμορφωθεί όσο ίσχυε ακόμη το άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας 77/338/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 (77/338/ΕΟΚ), προκύπτει ότι η βασική προϋπόθεση του αποκλεισμού δημοσίου φορέα από τον ΦΠΑ είναι η ταυτόχρονη εκπλήρωση δύο κριτηρίων (πρβλ. για παράδειγμα την απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1989 Comune di Carpaneto

Piacentino και λοιποί, 231/87 και 129/88, EU:C:1989:381). Αφενός, οι δραστηριότητες πρέπει να ασκούνται από οργανισμό δημοσίου δικαίου. Αφετέρου, οι δραστηριότητες πρέπει να ασκούνται από αρχή που ενεργεί ως δημόσια αρχή σε σχέση με αυτές. Το Δικαστήριο έχει κρίνει επίσης ότι, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι μια δραστηριότητα πληροί τα δύο αυτά κριτήρια, πρέπει να διέπεται από ειδικούς κανόνες που να έχουν εφαρμογή αποκλειστικώς επί των δημοσίων αρχών και, ταυτόχρονα, να μην ασκείται υπό τις νομικές προϋποθέσεις οι οποίες ισχύουν για τους ιδιώτες (πρβλ. για παράδειγμα τις αποφάσεις στις υποθέσεις: της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, C-358/97, EU:C:2000:425· της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, C-359/97, EU:C:2000:426· της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-276/97, EU:C:2000:424, της 14ης Δεκεμβρίου 2000, Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691· της 20ης Ιουνίου 2002, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-287/00, EU:C:2002:388). Το Δικαστήριο έχει επίσης τονίσει ότι η παρέκκλιση του άρθρου 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας [2006/112] καλύπτει, κατ' αρχήν, δραστηριότητες οι οποίες ασκούνται από οργανισμό δημοσίου δικαίου ως δημόσια αρχή και οι οποίες, μολονότι είναι οικονομικής φύσης, εντούτοις συνδέονται στενά με τη χρήση προνομίων δημοσίας εξουσίας (απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council και λοιποί, C-288/07, EU:C:2008:505).

- 20 Κατά το εθνικό δίκαιο, δεν αμφισβητείται ότι ο Δήμος είναι φορέας τοπικής αυτοδιοίκησης με νομική προσωπικότητα και ότι, ως προς κάποιες από τις δραστηριότητές του, έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ.
- 21 Στην υπό κρίση υπόθεση, ανακύπτουν αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον πληρούται το δεύτερο από τα ανωτέρω κριτήρια, δηλαδή εάν μπορεί να γίνει δεκτό ότι ο Δήμος, κατά την υλοποίηση του περιγραφόμενου προγράμματος απομάκρυνσης αμιάντου από τα ακίνητα των κατοίκων, ενεργεί ως δημόσια αρχή στο πλαίσιο προνομίων δημοσίας εξουσίας ή εάν ασκεί, στο πλαίσιο της παροχής υπηρεσιών προς τους κατοίκους του, οικονομική δραστηριότητα υπό τις νομικές προϋποθέσεις που ισχύουν για τους ιδιώτες.
- 22 Συναφώς, επισημαίνεται ότι στο σύγχρονο κράτος η δραστηριότητα των δημοσίων αρχών στη σφαίρα του δημοσίου δικαίου δεν περιορίζεται μόνον στην άσκηση κρατικής εξουσίας και στη δυνατότητα επιβολής της. Αναμφίβολα, μια τέτοια δραστηριότητα, η οποία συνίσταται στην παραγωγή νομοθεσίας και στην έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων (διοικητικών αποφάσεων), αποτελεί χαρακτηριστικό παράδειγμα της λειτουργίας τους ως δημοσίων αρχών που απολαύουν προνομίων δημοσίας εξουσίας. Ωστόσο, πέραν από τη δραστηριότητα αυτή, οι αρχές κατά την άσκηση των δημοσίων καθηκόντων τους αναλαμβάνουν και δραστηριότητες που δεν σχετίζονται με την εξουσία τους (μεταξύ άλλων κοινωνικού και οργανωτικού χαρακτήρα), οι οποίες απαιτούν τη χρήση μέσων του ιδιωτικού δικαίου. Στην περίπτωση αυτή, η υλοποίηση από τον Δήμο, σε τοπικό επίπεδο, του εθνικού σχεδίου απομάκρυνσης του αμιάντου από τα ακίνητα των κατοίκων δεν γίνεται με τη χρήση αναγκαστικών μέτρων. Τίθεται λοιπόν το ζήτημα εάν σε μια τέτοια περίπτωση μπορεί να γίνει δεκτό ότι, κατά την άσκηση

της δραστηριότητας αυτής, ο φορέας τοπικής αυτοδιοίκησης ενεργεί ως δημόσια αρχή επί της οποίας εφαρμόζεται το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας [2006/112].

- 23 Στη νομοθεσία του Δικαστηρίου τονίζεται ότι από το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας [2006/112] προκύπτει ότι κάθε δραστηριότητα εμπορικής φύσης υπόκειται, κατ' αρχήν, σε φορολόγηση. Κατά γενικό κανόνα, υπόκειται σε ΦΠΑ, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών που παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου. 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 (πρβλ. για παράδειγμα τις αποφάσεις: της 26ης Σεπτεμβρίου, *Serebrjannyj vek*, C- 283/12, EU:C:2013:599 της 29ης Οκτωβρίου 2015, *Saudașor*, C-174/14, EU:C:2015:733, της 12ης Μαΐου 2016, C-520/14, EU:C:2016:334).
- 24 Στην περίπτωση αυτή, οι αμοιβαίες παροχές υφίστανται μεταξύ του αναδόχου που επελέγη από τον Δήμο για την απομάκρυνση του αμιάντου και του Δήμου που κατέβαλε την αμοιβή για την υπηρεσία αυτή. Δύσκολα μπορεί να γίνει δεκτό ότι τέτοιες αμοιβαίες παροχές υφίστανται μεταξύ του Δήμου και των κατοίκων από τα ακίνητα των οποίων απομακρύνεται ο αμιάντος ή και μεταξύ του αναδόχου και των κατοίκων, διότι οι κάτοικοι δεν επιβαρύνονται με τις δαπάνες απομάκρυνσης του αμιάντου.
- 25 Σχετικά, προκύπτει το ερώτημα εάν δραστηριότητα όπως αυτή περιγράφηκε ανωτέρω, μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα του Δήμου κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, σημείο γ', σε συνδυασμό με το άρθρο 28, της οδηγίας [2006/112], η οποία συνίσταται στο ότι ο Δήμος, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό των κατοίκων, μεσολαβεί στην παροχή υπηρεσιών επιλέγοντας ανεξάρτητο επαγγελματία ως ανάδοχο δυνάμει του δικαίου δημοσίων συμβάσεων, ενώ δικαιούχοι (καταναλωτές) είναι οι κάτοικοι, στην περίπτωση όπου οι κάτοικοι δεν επιβαρύνονται με κανέναν τρόπο τις δαπάνες των υπηρεσιών αυτών και ούτε ο Δήμος υποχρεούται να τους παράσχει τις υπηρεσίες αυτές.
- 26 Πρέπει να γίνει δεκτό από την άποψη της μη αμειβόμενης παροχής των εν λόγω υπηρεσιών στους κατοίκους ότι οι δραστηριότητες του Δήμου για τους κατοίκους στο πλαίσιο υλοποίησης προγράμματος απομάκρυνσης αμιάντου αποτελούν δραστηριότητες που δεν σχετίζονται με τη δημόσια εξουσία ως κοινωνικο-οργανωτικής φύσης και υλοποιούνται, κατ' αρχήν, στο πλαίσιο του δημοσίου συμφέροντος, σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 1, σημείο 1, του *u.s.g.*, για τις οποίες ο Δήμος δεν πρέπει να θεωρηθεί ως υποκείμενος στον ΦΠΑ, σύμφωνα με

το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 112; Σε μια τέτοια περίπτωση, γίνεται δεκτό ότι, κατά τον χρόνο της αγοράς των υπηρεσιών αυτών από ανάδοχο, ο Δήμος ενεργεί υπό την ιδιότητα του καταναλωτή, πράγμα που μπορεί να στηρίξει το γεγονός ότι η αμοιβή του αναδόχου και ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε επ' αυτού θα καλυφθούν εξ ολοκλήρου από δημόσιους πόρους, με αποτέλεσμα να ανταλλάσσονται μεταξύ αυτών των φορέων αμοιβαίες παροχές.

ΕΠΙΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ