

Υπόθεση C-344/22

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

27 Μαΐου 2022

Αιτούν δικαστήριο:

Bundesfinanzhof (Γερμανία)

Ημερομηνία της διατάξεως του αιτούντος δικαστηρίου:

15 Δεκεμβρίου 2021

Προσφεύγων και αναιρεσείων:

Gemeinde A

Καθής και αναιρεσίβλητη:

Finanzamt



BUNDESFINANZHOF

ΔΙΑΤΑΞΗ

Στην υπόθεση

Gemeinde A (Δήμος A)

προσφεύγων και αναιρεσείων

εξουσιοδοτών:

[παραλειπόμενα]

κατά

Finanzamt (Φορολογικής αρχής)

καθής και αναιρεσίβλητης

που έχει ως αντικείμενο τον φόρο κύκλου εργασιών για τα έτη 2009 έως 2012

το ενδέκατο τμήμα του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού
Δικαστηρίου, Γερμανία)

κατόπιν επ' ακροατηρίου συζήτησης κατά τη συνεδρίαση της 15.12.2021 εξέδωσε
την ακόλουθη διάταξη:

Διατακτικό

I. Υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα εξής προδικαστικά
ερωτήματα:

1. Νοείται, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, ότι δήμος ο οποίος
δυνάμει δημοτικού κανονισμού εισπράττει «τέλος διαμονής» (ανερχόμενο σε
συγκεκριμένο ποσό ανά ημέρα διαμονής) από επισκέπτες που διαμένουν στον
δήμο (επισκέπτες ιαματικών λουτρών) για τη διάθεση εγκαταστάσεων ιαματικών
λουτρών (όπως ιαματικό πάρκο, κέντρο λουτροθεραπείας, πεζοπορικές
διαδρομές) ασκεί, παρέχοντας έναντι του τέλους διαμονής τις εγκαταστάσεις
ιαματικών λουτρών για χρήση από τους επισκέπτες, οικονομική δραστηριότητα
κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας
2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό
σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ακόμη και όταν οι εν λόγω εγκαταστάσεις
είναι ούτως ή άλλως ελεύθερα προσβάσιμες στον καθένα (και συνεπώς, επί
παραδείγματι, ακόμη και σε μη υποκείμενους σε τέλος διαμονής μόνιμους
κατοίκους ή σε άλλα μη υποκείμενα σε τέλος διαμονής πρόσωπα);

2. Στην περίπτωση που η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι καταφατική:
Συνιστά, υπό τις ανωτέρω περιστάσεις της κύριας δίκης, μόνον η περιφέρεια του
δήμου τη σχετική γεωγραφική αγορά κατά τον έλεγχο περί του αν η μη υπαγωγή
του δήμου στον φόρο θα οδηγούσε «σε σημαντικές στρεβλώσεις του
ανταγωνισμού» κατά την έννοια του άρθρου 13, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο,
της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με
το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας;

II. [παραλειπόμενα].

Σκεπτικό

I.

- 1 Αντικείμενο της διαφοράς αποτελεί εάν ο προσφεύγων και αναιρεσείων δήμος
(στο εξής: αναιρεσείων), ο οποίος είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, κατά

έτη 2009 έως και 2012 (στο εξής: επίμαχα έτη) ασκούσε οικονομική δραστηριότητα ως επιχείρηση και για τον λόγο αυτόν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισφορών.

- 2 Ο αναιρεσείων δήμος είναι κρατικά αναγνωρισμένο θέρετρο κλιματοθεραπείας. Δυνάμει της νομοθεσίας περί δήμων, η διαχείριση των λουτρών του αναιρεσείοντος ασκείται από την 1.1.1997 (τελευταία με την ονομασία «B») υπό μορφή εταιρίας κοινής ωφελείας και από απόψεως φόρου εταιριών αποτελεί επιχειρηματική εγκατάσταση εμπορικού χαρακτήρα (στο εξής: επιχείρηση ιαματικών λουτρών).
- 3 Δυνάμει του άρθρου 4, του Gemeindeordnung für Baden-Württemberg (κώδικα περί δήμων και κοινοτήτων του ομόσπονδου κράτους της Βάδης-Βυρτεμβέργης, στο εξής: GemO) [παραλειπόμενα] σε συνδυασμό με τον κανονισμό του αναιρεσείοντος [παραλειπόμενα] (δημοτική νομοθεσία του δήμου A [παραλειπόμενα]) ο αναιρεσείων εισπράττει τέλη διαμονής:

«Άρθρο. . Επιβολή τέλους διαμονής

Ο Δήμος επιβάλλει τέλος διαμονής προς κάλυψη των εξόδων του για την κατασκευή και συντήρηση των εγκαταστάσεων που παρέχει για θεραπευτικούς και ψυχαγωγικούς σκοπούς καθώς και για τις εκδηλώσεις που λαμβάνουν χώρα για τους ως άνω σκοπούς.

Άρθρο . . Υποκείμενοι στο τέλος διαμονής

(1) Στο τέλος διαμονής υπόκεινται όλα τα πρόσωπα που διαμένουν στον Δήμο, αλλά δεν είναι κάτοικοι του Δήμου (μη μόνιμοι κάτοικοι) και στα οποία παρέχεται δυνατότητα χρήσης των εγκαταστάσεων και συμμετοχής στις εκδηλώσεις κατά την έννοια του άρθρου [παραλειπόμενα].

(2) Επιπλέον, στο τέλος διαμονής υπόκεινται και οι κάτοικοι του Δήμου οι οποίοι διατηρούν το κέντρο των βιοτικών τους σχέσεων σε άλλον δήμο (εφάπαξ ετήσιο τέλος διαμονής) καθώς και οι μη μόνιμοι κάτοικοι που διαμένουν στο τουριστικό θέρετρο του Δήμου για επαγγελματικούς λόγους με σκοπό τη συμμετοχή σε ημερίδες ή παρόμοιες εκδηλώσεις.

(3) Δεν επιβάλλεται τέλος διαμονής σε μη μόνιμους και μόνιμους κατοίκους οι οποίοι εργάζονται ή σπουδάζουν στον Δήμο. [παραλειπόμενα]

Άρθρο . . Κλίμακα και συντελεστής του τέλους διαμονής

(1) Το τέλος διαμονής υπολογίζεται ανά άτομο και ανά ημέρα διαμονής [παραλειπόμενα]

(3) Η ημέρα της άφιξης και η ημέρα της αναχώρησης συνυπολογίζονται ως μία ημέρα διαμονής.

(4) Οι υποκείμενοι σε τέλος διαμονής κάτοικοι του Δήμου, ανεξάρτητα από τη διάρκεια, τη συχνότητα, καθώς και την περίοδο του έτους κατά την οποία διαμένουν στον Δήμο, οφείλουν να καταβάλλουν εφάπαξ ετήσιο τέλος διαμονής. Τούτο ανέρχεται ανά άτομο [παραλειπόμενα]

Άρθρο . . Υποχρέωση σε δήλωση

(1) Όποιος έναντι αμοιβής παρέχει κατάλυμα σε πρόσωπα ή εκμεταλλεύεται χώρο κατασκήνωσης/κάμπινγκ ή διαθέτει έναντι ανταλλάγματος την κατοικία του ως παραθεριστικό κατάλυμα σε μη μόνιμους κατοίκους του Δήμου, υποχρεούται να δηλώνει τα πρόσωπα που καταλύουν στον χώρο του εντός τριών ημερών από την άφιξη ή αναχώρηση αυτών. [παραλειπόμενα]

(2) Επιπλέον, υποχρέωση δήλωσης έχουν και τα τουριστικά πρακτορεία, όταν το τέλος διαμονής συμπεριλαμβάνεται στο τίμημα που καταβάλλουν οι εκδρομείς στο ταξιδιωτικό πρακτορείο. [παραλειπόμενα]

Άρθρο . . Επιβολή και πληρωμή του τέλους διαμονής

(1) Οι δυνάμει του άρθρου [παραλειπόμενα], παράγραφος [παραλειπόμενα], και [παραλειπόμενα], υπόχρεοι σε δήλωση οφείλουν, εφόσον δεν εκδίδεται ειδοποίηση τέλους διαμονής βάσει του άρθρου [παραλειπόμενα], παράγραφος [παραλειπόμενα], να εισπράττουν το τέλος διαμονής από τα υποκείμενα σε αυτό πρόσωπα και να το αποδίδουν στον Δήμο. Οι ως άνω υπόχρεοι ενέχονται έναντι του Δήμου για την πλήρη και ορθή είσπραξη του τέλους. [παραλειπόμενα]»

- 4 Με αυτά τα έσοδα ο αναιρεσείων χρηματοδοτούσε την κατασκευή, συντήρηση και ανακαίνιση των εγκαταστάσεων ιαματικών λουτρών (όπως ιαματικό πάρκο, κέντρο λουτροθεραπείας, πεζοπορικές διαδρομές) κατά τα επίμαχα έτη. Αυτές οι εγκαταστάσεις είναι προσβάσιμες σε όλους· δεν απαιτείται εισιτήριο για την είσοδο.
- 5 Στο πλαίσιο των δηλώσεων ΦΠΑ που υπέβαλε για τα επίμαχα έτη, ο αναιρεσείων δήλωσε το τέλος διαμονής ως αμοιβή δραστηριότητας υποκείμενης σε ΦΠΑ (επιχείρησης ιαματικών λουτρών) και ζήτησε την έκπτωση του ΦΠΑ επί όλων των εισροών που άπτονταν της τουριστικής δραστηριότητας.
- 6 Η καθώς και αναιρεσίβλητη Finanzamt (φορολογική αρχή, στο εξής: FA) διενήργησε φορολογικό έλεγχο. Ο ελεγκτής [παραλειπόμενα] μείωσε [παραλειπόμενα] σε σημαντικό βαθμό τον επιστρεπτέο φόρο εισροών που αξίωνε ο αναιρεσείων. Ποσά φόρων εισροών μη συνδεδόμενα με την επιχείρηση ιαματικών λουτρών δεν αναγνωρίστηκαν. Επιπλέον, τα ποσά ΦΠΑ για εισροές που αφορούσαν το κέντρο λουτροθεραπείας ελήφθησαν υπόψη μόνον εφόσον συνδέονταν με εκμισθώσεις του κέντρου λουτροθεραπείας έναντι ανταλλάγματος. Ο ελεγκτής δεν δέχθηκε να συμπεριληφθούν στην έκπτωση του ΦΠΑ ποσά φόρων εισροών από πεζοπορικές διαδρομές, μονοπάτια και λοιπές εγκαταστάσεις εκτός του ιαματικού πάρκου.

- 7 Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, η FA εξέδωσε στις 20.3.2015 τις αντίστοιχες τροποποιητικές πράξεις επιβολής ΦΠΑ. Κατόπιν απορρίψεως της διοικητικής προσφυγής του αναιρεσείοντος από την FA [παραλειπόμενα], το Finanzgericht Baden-Württemberg (φορολογικό δικαστήριο Βάδης-Βυρτεμβέργης, στο εξής: FG) απέρριψε την προσφυγή του με απόφαση της 18.10.2018, αριθμός υποθέσεως 1 K 1458/18, δημοσιευθείσα στην Zeitschrift für Kommunalfinanzen 2019, σ. 36. Το FG έκρινε ότι ο αναιρεσείων –εξαιρουμένης της (εν μέρει) ιδιωτικού δικαίου παραχώρησης του κέντρου λουτροθεραπείας έναντι ανταλλάγματος για εκδηλώσεις και για εστίαση– δεν ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα με την πρακτική του να επιβάλλει τέλη διαμονής. Ως προς τούτο, σύμφωνα με το FG, δεν παρείχε προς τους επισκέπτες των λουτρών υπηρεσίες ως επιχειρηματίας· η δε μη υπαγωγή του αναιρεσείοντος στον φόρο δεν οδηγεί σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Οι υπηρεσίες του, στο σύνολό τους, δεν μπορούν να παρασχεθούν από ιδιωτικές επιχειρήσεις, διότι αυτές δεν είναι σε θέση να καλύψουν τις ίδιες ανάγκες των επισκεπτών των λουτρών. Δεδομένου ότι η «εκμετάλλευση εγκαταστάσεων ιαματικών λουτρών» έναντι τέλους διαμονής δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα, ο δηλωθείς κύκλος εργασιών από την είσπραξη των τελών διαμονής δεν υπόκειται κατά τα λοιπά σε ΦΠΑ και, κατά συνέπεια, τα ποσά καταβληθέντος φόρου εισροών που έχουν ήδη αποδοθεί από την FA πρέπει να ανακληθούν. Ωστόσο, απαγορεύεται η επί τα χείρω μεταβολή του καταλογισμού του φόρου σε βάρος του αναιρεσείοντος.
- 8 Επικουρικώς, το FG επεσήμανε ότι, ακόμη και αν γινόταν δεκτό ότι ο αναιρεσείων ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα με την «εκμετάλλευση εγκαταστάσεων ιαματικών λουτρών» έναντι τέλους διαμονής, σε κάθε περίπτωση το αίτημά του για (επιπλέον) έκπτωση ΦΠΑ θα απορριπτόταν λόγω έλλειψης συνάφειας μεταξύ των εξόδων του για την κατασκευή, συντήρηση και λειτουργία των εγκαταστάσεων, αφενός, και της (φερόμενης) οικονομικής του δραστηριότητας («επιχείρησης ιαματικών λουτρών»), αφετέρου.
- 9 Με την αναίρεσή του ο αναιρεσείων παραπονεύεται για παράβαση κανόνων του ουσιαστικού και του δικονομικού δικαίου. Πέραν του αρχικού αιτήματος της προσφυγής του, ζητεί να ληφθούν υπόψη περαιτέρω ποσά φόρων εισροών.
- 10 [παραλειπόμενα].

II.

- 11 Το δικάζον τμήμα αναστέλλει τη δίκη και, δυνάμει του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ), υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) τα ερωτήματα που παρατίθενται στο διατακτικό της παρούσας προς έκδοση προδικαστικής απόφασεως.
- 12 **1. Σχετικοί κανόνες και διατάξεις**
- 13 **α) Εθνικό δίκαιο**

14 Άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του Umsatzsteuergesetz (γερμανικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG)

(1) Σε φόρο κύκλου εργασιών υπόκεινται οι ακόλουθες εργασίες:

1. οι παραδόσεις και λοιπές παροχές που πραγματοποιούνται από επιχειρηματία εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του. Οι εργασίες αυτές φορολογούνται ακόμη και όταν εκτελούνται κατ' επιταγή του νόμου ή της αρχής ή τεκμαίρεται βάσει νομοθετικής διατάξεως ότι εκτελέστηκαν·

15 Άρθρο 2, παράγραφοι 1 και 3, του UStG όπως ίσχυε κατά τα επίμαχα έτη

(1) Επιχειρηματίας είναι όποιος ασκεί ανεξάρτητη βιομηχανική, εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα. Η επιχείρηση περιλαμβάνει το σύνολο της βιομηχανικής, εμπορικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας του επιχειρηματία. Ως βιομηχανική, εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα νοείται οποιαδήποτε διαρκής δραστηριότητα προς επίτευξη εσόδων, ακόμη και εάν ελλείπει η πρόθεση επιτεύξεως κέρδους ή εάν μία ένωση προσώπων ασκεί τις δραστηριότητές της μόνον έναντι των μελών της.

[παραλειπόμενα]

(3) Νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ασκούν εμπορικές, βιομηχανικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες μόνο στο πλαίσιο των επιχειρήσεων ή μόνιμων εγκαταστάσεών τους που έχουν εμπορικό, βιομηχανικό ή επαγγελματικό χαρακτήρα (άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 6, και άρθρο 4, του Körperschaftsteuergesetz [γερμανικού νόμου περί φόρου εταιριών]) και των γεωργικών ή δασοκομικών εργασιών τους.

16 Άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 9, του UStG

(2) Ο φορολογικός συντελεστής μειώνεται στο 7 % για τις ακόλουθες πράξεις:

[παραλειπόμενα]

9. για τις πράξεις που συνδέονται άμεσα με την εκμετάλλευση κολυμβητηρίων, καθώς και για τη διάθεση ιαματικών λουτρών. Το αυτό ισχύει και για την παραχώρηση εγκαταστάσεων ιαματικών λουτρών προς χρήση, εφόσον καταβάλλεται τέλος διαμονής έναντι αυτής· [παραλειπόμενα]

17 Άρθρο 15, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, πρώτο εδάφιο, του UStG

(1) Ο επιχειρηματίας δύναται να εκπέσει ως φόρο εισροών τα εξής:

1. τον κατά νόμο οφειλόμενο φόρο για αγαθά που παραδόθηκαν και υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην επιχείρησή του από άλλον επιχειρηματία.
[παραλειπόμενα]

18 Άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του Straßengesetz für Baden-Württemberg (νόμου για το οδικό δίκτυο της Βάδης-Βυρτεμβέργης, στο εξής: StrG) όπως τροποποιήθηκε στις 11.5.1992 (GBl. BW 1992, σ. 329)

(1) Η χρήση των δημοσίων οδών επιτρέπεται σε όλους εντός των δεόντων ορίων στο πλαίσιο του σκοπού για τον οποίον προορίζονται και των κανόνων οδικής κυκλοφορίας (δημόσια χρήση).

19 Άρθρο 4, παράγραφος 1, του GemO

(1) Όταν δεν υπάρχει σχετική διάταξη νόμου για τη λειτουργία των ανεξάρτητων κοινωφελών επιχειρήσεων, αυτή μπορεί να καθορίζεται με κανονισμό που θεσπίζεται από τους δήμους [παραλείπονται].

20 Άρθρο 10, παράγραφοι 2 και 3, του GemO

(2) Ο Δήμος, στο πλαίσιο των δυνατοτήτων του, δημιουργεί τις δημόσιες υποδομές που είναι αναγκαίες για την οικονομική, κοινωνική και πολιτιστική ευημερία των κατοίκων του. Βάσει των ίδιων αρχών, οι κάτοικοι έχουν δικαίωμα, στο πλαίσιο της υφιστάμενης νομοθεσίας, να κάνουν χρήση των δημοσίων εγκαταστάσεων του Δήμου. Υποχρεούνται να αναλαμβάνουν τα οικονομικά βάρη του Δήμου.

(3) Ομοίως, πρόσωπα τα οποία διατηρούν ακίνητη περιουσία στον Δήμο ή ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν διαμένουν στον Δήμο έχουν δικαίωμα να κάνουν χρήση των δημοσίων εγκαταστάσεων, οι οποίες υπάρχουν στον Δήμο για ιδιοκτήτες ακινήτων ή επαγγελματίες, και υποχρεούνται να συνεισφέρουν στα οικονομικά βάρη του Δήμου για την ακίνητη περιουσία ή την επιχείρηση που διατηρούν σε αυτόν.

21 Άρθρο 2, παράγραφος 1, του Kommunalabgabengesetz (νόμου περί δημοτικών τελών, στο εξής: KAG)

(1) Τα δημοτικά τέλη εισπράττονται βάσει κανονισμού. Στον κανονισμό θα πρέπει ιδίως να προσδιορίζονται ο κύκλος των υποκείμενων σε δημοτικά τέλη, το αντικείμενο, η κλίμακα και ο συντελεστής του τέλους, καθώς και η γένεση και το απαιτητό της οφειλής δημοτικού τέλους.

22 β) Δίκαιο της Ένωσης

23 Άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ)

1. 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 επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. [παραλειπόμενα]

24 Άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ

Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο, [παραλειπόμενα]

25 2. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

α) Το δικάζον τμήμα εκτιμά ότι στην επίδικη υπόθεση δεν αποκλείεται, εν αντιθέσει προς την άποψη που συμμερίζονται αμφότερα τα διάδικα μέρη, να μην υφίσταται οικονομική δραστηριότητα ούτε καν κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ.

26 αα) Το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών προϋποθέτει τη συνάφεια των επίμαχων εισροών με παροχή εξ επαχθούς αιτίας. Στο πλαίσιο ερμηνείας του σύμφωνης προς την οδηγία ΦΠΑ, το άρθρο 15, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, του UStG προϋποθέτει ότι ο επαγγελματίας προτίθεται να χρησιμοποιήσει τις παροχές για την επιχείρησή του (άρθρο 2, παράγραφος 1, του UStG, άρθρο 9 της οδηγίας ΦΠΑ) και, ως εκ τούτου, για τις δικές του οικονομικές δραστηριότητες οι οποίες έχουν ως αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών έναντι αμοιβής (άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του UStG, άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας ΦΠΑ) (πάγια νομολογία, πρβλ. ενδεικτικώς αποφάσεις του Bundesfinanzhof [στο εξής: BFH] της 9ης Φεβρουαρίου 2012, V R 40/10, BFHE 236, σ. 258, BStBl II 2012, σ. 844, σκέψεις 19 επ. της 15ης Απριλίου 2015, V R 44/14, BFHE 250, σ. 263, BStBl II 2015, σ. 679, σκέψη 10· της 21ης Οκτωβρίου 2015, XI R 28/14, BFHE 252, σ. 460, BStBl II 2016, σ. 550, σκέψη 28· της 2ας Δεκεμβρίου 2015, V R 15/15, BFHE 252, σ. 472, BStBl II 2016, σ. 486, σκέψη 14· της 18ης Σεπτεμβρίου 2019, XI R 19/17, BFHE 267, σ. 98, BStBl II 2020, σ. 172, σκέψη 15).

27 ββ) Συναφώς, η αξιολόγηση εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την ύπαρξη ανταλλακτικών συναλλαγών δεν γίνεται βάσει κριτηρίων του αστικού δικαίου, αλλά αποκλειστικά με βάση τα κριτήρια της νομοθεσίας περί ΦΠΑ τα οποία έχουν διαμορφωθεί στο πλαίσιο του δικαίου της Ένωσης (πρβλ. αποφάσεις του BFH της 17ης Δεκεμβρίου 2009 – V R 1/09, BFH/NV 2010, σ. 1869, σκέψη 17· της 16ης Ιανουαρίου 2014, V R 22/13, BFH/NV 2014, σ. 736, σκέψη 22·

απόφαση του Bundesgerichtshof [Ομοσπονδιακού Δικαστηρίου, Γερμανία] της 18ης Μαΐου 2011, VIII ZR 260/10, Umsatzsteuer-Rundschau 2011, σ. 813, σκέψη 11· εκάστη με περαιτέρω παραπομπές· απόφαση του BFH της 22ας Μαΐου 2019, XI R 20/17, BFH/NV 2019, σ. 1256, σκέψη 18). Το ερώτημα κατά πόσον η καταβολή αμοιβής συνιστά αντιπαροχή για την παροχή υπηρεσιών αποτελεί ζήτημα του δικαίου της Ένωσης, η επίλυση του οποίου δεν πρέπει να εξαρτάται από την αξιολόγηση με βάση το εθνικό δίκαιο (πρβλ. απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης [στο εξής: ΔΕΕ] της 22ας Νοεμβρίου 2018, Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, σκέψη 68· αποφάσεις του BFH της 21ης Δεκεμβρίου 2016, XI R 27/14, BFHE 257, σ. 154, BStBl II 2021, σ. 779, σκέψη 29· εκάστη με περαιτέρω παραπομπές· της 13ης Φεβρουαρίου 2019, XI R 1/17, BFHE 263, σ. 560, BStBl II 2021, σ. 785, σκέψη 18 και σε BFH/NV 2019, σ. 1256, σκέψη 18).

- 28 γγ) Για την ύπαρξη παροχής υπηρεσίας εξ επαχθούς αιτίας, πρέπει μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του αποδέκτη αυτής να υφίσταται έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, κατά τις οποίες η αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή για την εξατομικευμένη υπηρεσία που παρέχεται στον αποδέκτη (πρβλ. ενδεικτικώς αποφάσεις ΔΕΕ της 18ης Ιουλίου 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, σκέψη 19· της 23ης Δεκεμβρίου 2015, Air France-KLM και Hop!-Brit Air, C-250/14 και C-289/14, EU:C:2015:841, σκέψη 22· της 22ας Ιουνίου 2016, Cesky rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, σκέψη 2· της 18ης Ιανουαρίου 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, σκέψη 25· της 22ας Νοεμβρίου 2018, Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, σκέψη 39· αποφάσεις του BFH σε BFHE 257, σ. 154, BStBl II 2021, σ. 779, σκέψη 16· σε BFHE 263, σ. 560, BStBl II 2021, σ. 785, σκέψη 16· σε BFH/NV 2019, σ. 1256, σκέψη 15). Είναι απαραίτητο να μπορεί να προσδιοριστεί η ταυτότητα του αποδέκτη της υπηρεσίας, ο οποίος πρέπει να αποκομίζει οικονομικό όφελος αξιοποιήσιμο κατά την έννοια της κοινής νομοθεσίας περί ΦΠΑ (πρβ. ενδεικτικώς αποφάσεις του BFH της 7ης Ιουλίου 2005, – V R 34/03, BFHE 211, σ. 59, BStBl II 2007, σ. 66, υπό II.1., σκέψη 14, με περαιτέρω παραπομπές στη νομολογία του ΔΕΕ· σε BFH/NV 2014, σ. 736, σκέψη 20· σε BFH/NV 2019, σ. 1256, σκέψη 16).
- 29 δδ) Σύμφωνα με τη νομολογία του BFH, καθοριστικό στοιχείο για την ύπαρξη αξιοποιήσιμου οικονομικού οφέλους αποτελεί το γεγονός ότι ο αποδέκτης της παροχής αντλεί άμεσο όφελος από αυτήν (πρβλ. αποφάσεις του BFH της 18ης Δεκεμβρίου 2008, V R 38/06, BFHE 225, σ. 155, BStBl II 2009, σ. 749, υπό II.3.b, σκέψη 38· της 28ης Μαΐου 2013, XI R 32/11, BFHE 243, σ. 419, BStBl II 2014, σ. 411, σκέψη 49). Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η χρηματοδότηση παροχής γίνεται μέσω (υποχρεωτικών) εισφορών, δεν υφίσταται παροχή εξ επαχθούς αιτίας όταν τα οφέλη που προκύπτουν από παροχή υπηρεσιών απορρέουν (μόνον) έμμεσα από τα πλεονεκτήματα που αντλούνται γενικώς από το σύνολο του τομέα της οικονομικής δραστηριότητας ή από κάποια παρόμοια δραστηριότητα (πρβλ. απόφαση ΔΕΕ της 8ης Μαρτίου 1988, Apple and Pear Development Council, C-102/86, EU:C:1988:120· απόφαση του BFH της 23ης

Σεπτεμβρίου 2020, XI R 35/18, BFHE 271, σ. 243, σκέψεις 53 επ., με περαιτέρω παραπομπές).

- 30 εε) Βάσει των ανωτέρω, είναι δυνατό να μη γίνει δεκτή η ύπαρξη παροχής εξ επαχθούς αιτίας. Ειδικότερα, οι εγκαταστάσεις των ιαματικών λουτρών διατίθενται δωρεάν στο κοινό και δεν χρειάζεται εισιτήριο για την είσοδο σε αυτές. Επομένως, οι εν λόγω εγκαταστάσεις μπορούν να χρησιμοποιηθούν δωρεάν και από πρόσωπα που δεν υπόκεινται σε τέλος διαμονής (όπως από κατοίκους του δήμου ή από ημερήσιους επισκέπτες που διανυκτερεύουν σε όμορους δήμους). Υπό το πρίσμα αυτό, είναι αδύνατο να προσδιοριστεί η ταυτότητα του αποδέκτη της υπηρεσίας· συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του FG επί των πραγματικών περιστατικών, το υποκείμενο στο τέλος διαμονής πρόσωπο δεν έχει αποκομίσει έναντι του ευρύτερου κοινού κάποιο συγκεκριμένο αξιοποιήσιμο οικονομικό όφελος το οποίο υπερβαίνει εκείνο του ευρύτερου κοινού που επίσης έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί τις εγκαταστάσεις ιαματικών λουτρών του αναιρεσείοντος. Δεν διαπιστώθηκε από το FG ότι η καταβολή του τέλους διαμονής συνεπάγεται δικαίωμα για οποιεσδήποτε παροχές οι οποίες δεν είναι προσιτές στο ευρύτερο κοινό. Στο πλαίσιο αυτό, το BFH είχε επίσης αποφανθεί ότι από τη στιγμή που κάποια υποδομή των ιαματικών λουτρών διατίθεται προς δημόσια χρήση (στην εν λόγω υπόθεση: διαδρομή περιπάτου και πεζοπορίας), δεν μπορεί να συμπεριληφθεί στις εγκαταστάσεις εκείνες για τη χρησιμοποίηση των οποίων επιτρέπεται η επιβολή εισφοράς διαμονής ως τέλος χρήσης (πρβλ. απόφαση του BFH της 26ης Απριλίου 1990, V R 166/84, BFHE 161, σ. 182, BStBl II 1990, σ. 799· ομοίως και απόφαση του Finanzgericht München [φορολογικού δικαστηρίου Μονάχου] της 24ης Ιουλίου 2013, 3 K 3274/10, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2014, σ. 1065 και σ. 1067).
- 31 β) Εντούτοις, από απόψεως δικαίου της Ένωσης, η ανωτέρω προσέγγιση δεν είναι αδιαμφισβήτητη κατά την έννοια του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ.
- 32 Ο αναιρεσείων ορθώς επισημαίνει ότι, εάν εξεταστεί μεμονωμένα η έννομη σχέση μεταξύ του ιδίου και των επισκεπτών των ιαματικών λουτρών, το τέλος διαμονής καταβάλλεται από τους επισκέπτες δυνάμει δημοτικού κανονισμού για την παροχή προς αυτούς των εγκαταστάσεων των ιαματικών λουτρών (όπως ιαματικό πάρκο, κέντρο λουτροθεραπείας, πεζοπορικές διαδρομές) και ανέρχεται σε συγκεκριμένο ποσό ανά ημέρα διαμονής, ούτως ώστε, εάν η εν λόγω έννομη σχέση εξεταστεί μεμονωμένα, οι καταβολές συνιστούν αντιπαροχή για τη δυνατότητα χρήσης των εγκαταστάσεων των ιαματικών λουτρών. Το δικάζον τμήμα, παρά την υπό II.2.α παρατιθέμενη νομολογία, εκτιμά ότι υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης είναι αμφίβολο κατά πόσον υπάρχει διαφορά όταν, παράλληλα, ελεύθερη πρόσβαση στις εγκαταστάσεις ιαματικών λουτρών έχουν και μη υποκείμενοι στο τέλος διαμονής κάτοικοι ή άλλα μη υποκείμενα σε αυτό πρόσωπα. Συγκεκριμένα, το ΔΕΕ στην υπόθεση *Gemeente Borsele* (πρβλ. απόφαση ΔΕΕ της 12ης Μαΐου 2016, *Gemeente Borsele* κατά *Staatssecretaris van Financien*, C-520/14, EU:C:2016:334, σκέψη 27) εξέτασε το ενδεχόμενο να υφίσταται ανταλλακτική συναλλαγή όσον αφορά τα έξοδα μεταφοράς μαθητών,

παρά το γεγονός ότι μόνο το ένα τρίτο των γονέων κατέβαλε συνδρομή για την κάλυψη αυτών. Επομένως, το δικάζον τμήμα διατηρεί αμφιβολίες κατά πόσον – στην περίπτωση που η επιβολή τέλους διαμονής ληφθεί μεμονωμένα υπόψη – πρέπει κατόπιν συνολικής εκτιμήσεως να απορριφθεί η ύπαρξη ανταλλακτικής συναλλαγής μεταξύ του αναιρεσειόντος και του εκάστοτε επισκέπτη των ιαματικών λουτρών, λόγω του ότι η χρήση των εγκαταστάσεων είναι προσιτή στον καθένα, ήτοι και σε μη υποκείμενα στο τέλος διαμονής πρόσωπα τα οποία δύναται κατά τον ίδιο τρόπο να κάνουν απεριόριστη χρήση των εγκαταστάσεων δωρεάν και, ως εκ τούτου, οι επισκέπτες των ιαματικών λουτρών δεν αποκομίζουν κάποιο αξιοποιήσιμο οικονομικό όφελος έναντι του ευρύτερου κοινού.

- 33 Από τα ανωτέρω προκύπτει το πρώτο προδικαστικό ερώτημα.
- 34 γ) Κατά συνέπεια, όσον αφορά το πρώτο ερώτημα, το δικάζον τμήμα επισημαίνει ότι το FG, το οποίο, όπως και οι διάδικοι, εκτιμά ότι υφίσταται οικονομική δραστηριότητα, δεν έχει διαπιστώσει από την πλευρά του σε τι ποσοστό καλύπτονται τα έξοδα για την παροχή των εγκαταστάσεων ιαματικών λουτρών από το τέλος διαμονής που επιβάλλει ο αναιρεσειών. Δεν αποκλείεται να πρόκειται για μονίμως ζημιογόνο δραστηριότητα, δεδομένου ότι το τέλος διαμονής δεν καλύπτει τα έξοδα λειτουργίας των εγκαταστάσεων ιαματικών λουτρών (σχετικά με τη σημασία της μη κάλυψης των λειτουργικών εξόδων ως κριτήριο για την έλλειψη οικονομικής δραστηριότητας, πρβλ. αποφάσεις ΔΕΕ της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Δημοκρατίας της Φινλανδίας, C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 50· της 12ης Μαΐου 2016, Gemeente Borsele κατά Staatssecretaris van Financien, EU:C:2016:334, σκέψη 33· της 22ας Φεβρουαρίου 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft, C-182/17, EU:C:2018:91, σκέψη 38· της 15ης Απριλίου 2021, EQ κατά Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 49). Εάν η απάντηση στο πρώτο ερώτημα, αντίθετα προς την εκτίμηση του δικάζοντος τμήματος, εξαρτάται από το κατά πόσον τα λειτουργικά έξοδα καλύπτονται από τα τέλη διαμονής, το δικάζον τμήμα ζητεί, στο πλαίσιο της απαντήσεως του Δικαστηρίου, να παρατεθούν σχετικώς οι επισημάνσεις του.

35 **3. Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος**

Εάν η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι καταφατική, θα μπορούσε να υποστηριχθεί η άποψη ότι κατά τη διάθεση των εγκαταστάσεων των ιαματικών λουτρών ο αναιρεσειών, όντας νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, δεν ενήργησε ως επιχειρηματίας, διότι η μη υπαγωγή του στον φόρο δεν συνεπάγεται σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Ωστόσο, ούτε αυτό είναι αδιαμφισβήτητο από απόψεως δικαίου της Ένωσης.

- 36 α) Νομική βάση είναι το άρθρο 2, παράγραφος 3, του UstG, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του (άρθρο 27παράγραφοι 22 και 22a, του UStG)· κατά τα επίδικα έτη, το άρθρο 2b, παράγραφος 1, του Ustg (το οποίο ως επί το πλείστον είναι

ταυτόσημο με το άρθρο 13 της οδηγίας ΦΠΑ) δεν είχε ακόμη εφαρμογή (άρθρο 27, παράγραφος 22, δεύτερο εδάφιο, του UStG).

- 37 β) Ωστόσο, ακόμη και στο πλαίσιο της σύμφωνης με το δίκαιο της Ένωσης ερμηνείας του πρώην άρθρου 2, παράγραφος 3, του UstG –ανεξαρτήτως της γραμματικής του διατύπωσης η οποία διαφέρει σημαντικά από εκείνη του άρθρου 13 της οδηγίας ΦΠΑ– οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου θεωρείτο επιχειρηματίας μόνον όταν ασκούσε δραστηριότητα οικονομική και, ως εκ τούτου, οικονομικώς βιώσιμη, με σκοπό την παροχή υπηρεσιών έναντι αμοιβής (οικονομική δραστηριότητα). Συναφώς, εφόσον ασκούσε τη δραστηριότητά του στο πλαίσιο του ιδιωτικού δικαίου μέσω ιδιωτικών συμβάσεων, δεν είχε σημασία η συνδρομή περαιτέρω προϋποθέσεων. Αντιθέτως, εάν ασκούσε τη δραστηριότητά του στο πλαίσιο του δημοσίου δικαίου, θεωρείτο επιχειρηματίας μόνον όταν η μη υπαγωγή του στον φόρο θα μπορούσε να οδηγήσει σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού (πρβλ. ενδεικτικώς αποφάσεις του BFH της 15ης Απριλίου 2010, V R 10/09, BFHE 229, σ. 416, BStBl II 2017, σ. 863, σκέψεις 14 έως 48, με περαιτέρω παραπομπές σε νομολογία του ΔΕΕ· της 3ης Μαρτίου 2011, V R 23/10, BFHE 233, σ. 274, BStBl II 2012, σ. 74, σκέψη 21· της 1ης Δεκεμβρίου 2011, V R 1/11, BFHE 236, σ. 235, BStBl II 2017, σ. 834, σκέψη 15· της 14ης Μαρτίου 2012, XI R 8/10, BFH/NV 2012, σ. 1667, σκέψη 28· της 13ης Φεβρουαρίου 2014, V R 5/13, BFHE 245, σ. 92, BStBl II 2017, σ. 846, σκέψη 15· της 3ης Αυγούστου 2017, V R 62/16, BFHE 259, σ. 380, BStBl II 2021, σ. 109, σκέψη 23).
- 38 γ) Βάσει των ανωτέρω, από απόψεως του δικαίου της Ένωσης, δεν χωρεί αμφιβολία ότι ο αναιρεσείων ασκούσε δραστηριότητα η οποία του είχε ανατεθεί ως δημόσια εξουσία κατά την έννοια του άρθρου 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ (πρβλ. συναφώς αποφάσεις ΔΕΕ της 29ης Οκτωβρίου 2015, Saudacor, C-174/14, EU:C:2015:733, σκέψεις 70 επ· της 25ης Φεβρουαρίου 2021, Gmina Wrocław, C-604/19, EU:C:2021:132, σκέψεις 76 επ.). Με τη διάθεση των εγκαταστάσεων των ιαματικών λουτρών, ασκούσε δραστηριότητα στο πλαίσιο ειδικού καθεστώτος δημοσίου δικαίου (άρθρο 13, παράγραφος 1, του StrG· άρθρο 10, παράγραφοι 2 και 3, του GemO), ασκώντας παράλληλα το προνόμιο δημόσιας εξουσίας του ως προς την είσπραξη δημοτικών φόρων (άρθρο 4 του GemO, σε συνδυασμό με το άρθρο 2 και το άρθρο 8, παράγραφοι 2 και 43, του KAG).
- 39 δ) Η δραστηριότητα του αναιρεσείοντος ως επιχειρηματία δεν αναιρείται από το γεγονός ότι αυτός εισπράττει εισφορές στο πλαίσιο των παρατιθέμενων υπό στοιχείο γ αρμοδιοτήτων του (άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, τελευταία ημιπερίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ). Στην περίπτωση που το Δικαστήριο με την απάντησή του στο πρώτο ερώτημα αποφανθεί ότι υφίσταται επιχειρηματική δραστηριότητα του αναιρεσείοντος, οι πράξεις του τελευταίου φορολογούνται ακόμη και όταν εκτελούνται κατ' επιταγή του νόμου ή της αρχής (άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, δεύτερη περίοδος, του UStG).

- 40 ε) Στο πλαίσιο της αναιρετικής διαδικασίας και βάσει των δικονομικών κανόνων που τη διέπουν, μπορεί να υποστηριχθεί ότι δεν υπόκειται σε αναιρετικό έλεγχο η επί της ουσίας εκτίμηση του FG σύμφωνα με την οποία η μη αναγνώριση της ιδιότητας του αναιρεσειόντος ως επιχειρηματία δεν συνεπάγεται σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Η άποψη αυτή μπορεί να στηριχθεί ιδίως στο σκεπτικό των αποφάσεων του ΔΕΕ της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, *Isle of Wight Council κ.λπ.*, C-288/07, EU:C:2008:505, της 29ης Οκτωβρίου 2015, *Saudacor–Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA*, C-174/14, EU:C:2015:733, σκέψη 74 και της 19ης Ιανουαρίου 2017, *National Roads Authority*, C-344/15, EU:C:2017:28, σκέψη 44, καθώς και στην απόφαση του BFH σε BFHE 259, σ. 380, BStBl II 2021, σ. 109, σκέψη 24, αλλά και στις διαπιστώσεις του FG επί των πραγματικών περιστατικών. Το FG έχει επισημάνει ότι οι υπηρεσίες του αναιρεσειόντος, στο σύνολό τους, δεν μπορούν να παρασχεθούν στην περιφέρειά του από ιδιωτικές επιχειρήσεις, διότι αυτές δεν είναι σε θέση να καλύψουν τις ίδιες ανάγκες των επισκεπτών των ιαματικών λουτρών. Ακόμη και αν κάποιες ιδιωτικές επιχειρήσεις μπορούσαν (έστω και εν μέρει) να προσφέρουν αντίστοιχες εγκαταστάσεις –όπως ο αναιρεσειών– για θεραπευτικούς σκοπούς και για σκοπούς αναψυχής, δεν θα είχαν δυνατότητα είσπραξης τέλους διαμονής για τις ως άνω παροχές τους, δεδομένου ότι εισφορές αυτού του είδους επιτρέπεται να αποφασίζονται και να εισπράττονται αποκλειστικά από φορείς δημόσιας εξουσίας. Συνεπώς, το FG εξέτασε σε τοπικό επίπεδο τις συνθήκες του ανταγωνισμού στην περιοχή όπου εδρεύει ο αναιρεσειών, χωρίς να λάβει υπόψη τις συνθήκες που επικρατούν σε όμορους δήμους εντός του ομόσπονδου κράτους της Βάδης-Βυρτεμβέργης ή εντός της ομοσπονδιακής επικράτειας, και διαπίστωσε ότι εκεί όπου εδρεύει ο αναιρεσειών δεν υφίσταται δυνητικός ανταγωνισμός. Εντούτοις, το FG δεν είχε εξετάσει κατά πόσον ήταν δυνατό να προκύψουν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού σε ευρύτερο επίπεδο όπως, επί παραδείγματι, σε σχέση με όμορους δήμους.
- 41 Ωστόσο, κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία πλέον, ο αναιρεσειών ισχυρίστηκε ότι υπάρχει ανταγωνισμός με τους όμορους δήμους X και Y (αμφότεροι ευρίσκονται σε απόσταση 10 περίπου χιλιομέτρων από τον αναιρεσειόντα). Ανέφερε επίσης ότι και δύο οι ως άνω δήμοι είναι θέρετρα ιαματικών λουτρών, όπου, όμως, οι παρεχόμενες υπηρεσίες ιαματικών λουτρών διέπονται από το ιδιωτικό δίκαιο και προσφέρονται από εταιρία ιδιωτικού δικαίου η οποία έχει νομική μορφή εταιρίας περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.). Συνεπώς, κατά τον αναιρεσειόντα, στο πλαίσιο του ελέγχου που διενήργησε το FG για στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, η νομική προσέγγιση του εν λόγω δικαστηρίου να θεωρήσει ως αγορά μόνο την περιφέρεια του δήμου είναι εσφαλμένη.
- 42 στ') Υπό το πρίσμα των ως άνω ενστάσεων, το δικάζον τμήμα διατηρεί αμφιβολίες εάν το FG κατά την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών εφάρμοσε ορθά τις γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης.
- 43 (1) Το δικάζον τμήμα εκτιμά ότι η υπό κρίση υπόθεση είναι κατά κάποιον τρόπο παρόμοια με την υπόθεση *Isle of Wight Council κ.λπ.* (EU:C:2008:505).

- 44 Το Isle of Wight Council ασκούσε τη διοίκηση νήσου και εισέπραττε στην εν λόγω νήσο τέλη στάθμευσης για τα οποία, κατά την άποψη του Isle of Wight Council, δεν επιτρέπεται η επιβολή ΦΠΑ. Το βρετανικό πρωτοβάθμιο δικαστήριο έκανε δεκτή την προσφυγή, εστίασε σε κάθε μία μεμονωμένη διοικούσα αρχή κατά περίπτωση και αποφάνθηκε για κάθε μία εξ αυτών και, κατά συνέπεια, μεταξύ άλλων, και για το Isle of Wight Council ότι δεν υπάρχουν σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.
- 45 Αντιθέτως, η ολομέλεια του Δικαστηρίου έκρινε ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η συγκεκριμένη δραστηριότητα, χωρίς να συνδέεται ειδικά με κάποια τοπική αγορά. Η υπαγωγή των οργανισμών δημοσίου δικαίου στον ΦΠΑ προκύπτει από την άσκηση συγκεκριμένης δραστηριότητας, ανεξάρτητα από το ζήτημα εάν οι εν λόγω οργανισμοί αντιμετωπίζουν ή δεν αντιμετωπίζουν ανταγωνισμό στο επίπεδο της τοπικής αγοράς στην οποία πραγματοποιούν τη δραστηριότητα αυτή (απόφαση ΔΕΕ της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ., EU:C:2008:505, σκέψη 40). Το συμπέρασμα αυτό επιρρωννύεται, εξάλλου, από τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της ασφάλειας δικαίου (απόφαση ΔΕΕ της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ., EU:C:2008:505, σκέψη 41). Η άποψη που υποστηρίζουν οι οικείες τοπικές αρχές καταλήγει στην υπαγωγή στον ΦΠΑ μόνον ορισμένων τοπικών αρχών και όχι των λοιπών, αναλόγως των στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού που θα προκύψουν ή δεν θα προκύψουν σε κάθε μία από τις τοπικές αγορές στις οποίες ασκούν δραστηριότητα αυτές οι τοπικές αρχές, καίτοι η παροχή των επιδίκων υπηρεσιών είναι βασικά η ίδια. Η άποψη αυτή συνεπάγεται επίσης ότι καθιερώνεται διαφορετική μεταχείριση και μεταξύ των οργανισμών δημοσίου δικαίου (απόφαση ΔΕΕ της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ., EU:C:2008:505, σκέψη 45). Αντιθέτως, αν οι εν λόγω στρεβλώσεις εξετασθούν σε σχέση με την ίδια τη δραστηριότητα, ανεξαρτήτως των όρων ανταγωνισμού που επικρατούν σε μια συγκεκριμένη τοπική αγορά, εξασφαλίζεται η τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας δεδομένου ότι όλοι οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου είτε υπάγονται είτε δεν υπάγονται στον ΦΠΑ (απόφαση ΔΕΕ της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ., EU:C:2008:505, σκέψη 46). Εξάλλου, η άποψη ότι οι στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού πρέπει να αξιολογούνται σε σχέση με εκάστη των τοπικών αγορών προϋποθέτει συστηματική επανεξέταση, βάσει συχνά περίπλοκων οικονομικών αναλύσεων, των συνθηκών του ανταγωνισμού σε πλειάδα τοπικών αγορών, των οποίων ο καθορισμός μπορεί να αποδειχθεί ιδιαίτερα δυσχερές στο μέτρο που η οριοθέτησή τους δεν συμπίπτει οπωσδήποτε με την εδαφική αρμοδιότητα των τοπικών αρχών. Επιπλέον, στο έδαφος μίας και της αυτής τοπικής αρχής ενδέχεται να υπάρχουν πλείονες τοπικές αγορές (απόφαση ΔΕΕ της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ., EU:C:2008:505, σκέψη 49). Τούτο μπορεί να προκαλέσει πολυάριθμες αντιδικίες (απόφαση ΔΕΕ της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ., EU:C:2008:505, σκέψη 50). Ούτε οι τοπικές αρχές ούτε οι ιδιώτες επιχειρηματίες θα είναι σε θέση να προβλέψουν με την απαιτούμενη βεβαιότητα για να χειριστούν τις υποθέσεις τους αν, σε μια συγκεκριμένη τοπική αγορά, η παροχή υπηρεσιών από τις τοπικές αρχές θα υπαχθεί ή όχι στον ΦΠΑ. Τούτο ενδέχεται να θίξει τις αρχές της φορολογικής

ουδετερότητας και της ασφαλείας δικαίου (απόφαση ΔΕΕ της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ., EU:C:2008:505, σκέψεις 51 και 52).

- 46 Οι ως άνω εκτιμήσεις του Δικαστηρίου, για περιστάσεις παρόμοιες με εκείνες της κύριας δίκης όπου δήμος, ως νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και μολονότι εισπράττει ούτως ή άλλως τέλη διαμονής για τη χρηματοδότηση των εγκαταστάσεων, έχει παράσχει στο πλαίσιο του δημοσίου δικαίου υπηρεσίες οι οποίες ενδέχεται να παρέχονται στο πλαίσιο του ιδιωτικού δικαίου σε όμορους δήμους από κάποια Ε.Π.Ε. ως νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου ιδιοκτησίας του οικείου δήμου, συνηγορούν υπέρ της άποψης ότι το FG εσφαλμένως περιόρισε τον έλεγχο για την ύπαρξη σημαντικών στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μόνο στη δημοτική περιφέρεια του αναιρεσείοντος.
- 47 (2) Αφετέρου, το Δικαστήριο με αποφάσεις του, μεταξύ άλλων, της 13ης Δεκεμβρίου 2007, Götz, C-408/06, EU:C:2007:789 και της 19ης Ιανουαρίου 2017, National Roads Authority, C-344/15, EU:C:2017:28, στο σκεπτικό των οποίων έχει στηριχθεί και το FG, έχει αποφανθεί ότι δεν υφίστανται σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού υπό συγκεκριμένες συνθήκες μονοπωλίου για συγκεκριμένο τμήμα της επικράτειας του οικείου κράτους μέλους, γεγονός το οποίο εγείρει αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία και εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης κατά την έννοια του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ. Από τα ανωτέρω προκύπτει το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα.

48 4. Λυσιτέλεια των προδικαστικών ερωτημάτων

Αμφότερα τα προδικαστικά ερωτήματα είναι καθοριστικά για την έκβαση της κύριας δίκης.

- 49 α) Εάν η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι αρνητική, πρέπει να απορριφθεί η αναίρεση. Το αυτό ισχύει εάν η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα είναι ότι μόνον η περιφέρεια του δήμου συνιστά τη σχετική γεωγραφική αγορά, όπως έχει κάνει δεκτό το FG στηριζόμενο στην απόφαση του Δικαστηρίου επί της υπόθεσης National Roads Authority κατά The Revenue Commissioners (EU:C:2017:28), καθώς και το BFH στην απόφασή του BFHE 259, 380, BStBl II 2021, σ. 109.
- 50 β) Αντιθέτως, εάν η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι καταφατική και στο δεύτερο αρνητική, το δικάζον τμήμα θα πρέπει να αναπέμψει την υπόθεση στο FG, προκειμένου το τελευταίο να διενεργήσει έλεγχο για τυχόν παραβάσεις των διατάξεων περί ανταγωνισμού όσον αφορά τη συγκεκριμένη επίδικη δραστηριότητα (χωρίς να περιορίζεται στην περιφέρεια του αναιρεσείοντος δήμου). Αναφορικά δε με την επικουρική αιτιολογία του FG ότι, επιπλέον, ο αναιρεσείων δεν δικαιούται την αιτηθείσα έκπτωση ΦΠΑ επί των εισροών λόγω έλλειψης συνάφειας μεταξύ των εξόδων για την κατασκευή, συντήρηση και λειτουργία των εγκαταστάσεων και της (φερόμενης) οικονομικής δραστηριότητας (επιχείρησης ιαματικών λουτρών), το δικάζον τμήμα θα πρέπει να ζητήσει από το FG να προβεί σε επανέλεγχο λαμβάνοντας υπόψη τις γενικές αρχές δικαίου που αποτυπώνονται στις αποφάσεις του Δικαστηρίου της 22ας Οκτωβρίου 2015,

Sveda, C-126/14 (EU:C:2015:712), της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16 (EU:C:2017:683) και της 16ης Σεπτεμβρίου 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19 (EU:C:2020:712).

51 5. Νομική βάση της παραπομπής, πρόσθετες διατάξεις

Νομική βάση της παραπομπής στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι το άρθρο 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ. [παραλείπόμενα].

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ