

Υπόθεση C-207/23

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

29 Μαρτίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Bundesfinanzhof (Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

22 Νοεμβρίου 2022

Καθής, αναιρεσείουσα και αναιρεσίβλητη:

Finanzamt X

Προσφεύγουσα, αναιρεσίβλητη και αναιρεσείουσα:

Y KG

[παραλειπόμενα] **BUNDESFINANZHOF**

ΔΙΑΤΑΞΗ

Στη διαφορά

Finanzamt X

καθής, αναιρεσείουσα και αναιρεσίβλητη,

κατά

Y KG

προσφεύγουσας, αναιρεσίβλητης και αναιρεσείουσας

[παραλειπόμενα]

που έχει ως αντικείμενο τον φόρο κύκλου εργασιών για το έτος 2008,

το ενδέκατο τμήμα

κατόπιν επ' ακροατηρίου συζήτησης κατά τη συνεδρίαση της 09.11.2022, στις 22.11.2022 αποφάσισε:

Διατακτικό

I. Υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα που αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 16 και του άρθρου 74 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ):

1. Νοείται «ανάληψη από τον υποκείμενο στον φόρο αγαθού της επιχείρησής του, προκειμένου [...] να το μεταβιβάσει δωρεάν» κατά την έννοια του άρθρου 16 της οδηγίας ΦΠΑ, όταν ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποιεί δωρεάν παραδόσεις θερμότητας από την επιχείρησή του σε άλλον υποκείμενο στον φόρο προκειμένου αυτός να ασκήσει την οικονομική δραστηριότητά του (στην παρούσα υπόθεση: μεταβίβαση θερμότητας από τη μονάδα ολικής ενέργειας προμηθευτή ηλεκτρικής ενέργειας σε γεωργική επιχείρηση για τη θέρμανση καλλιεργούμενων εκτάσεων σπαραγγιών);

Είναι κρίσιμο εν προκειμένω το αν ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης χρησιμοποιεί τη θέρμανση για σκοπούς που του παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ;

2. Περιορίζει το γεγονός της αναλήψεως (άρθρο 16 της οδηγίας ΦΠΑ) το κόστος των αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 74 της οδηγίας ΦΠΑ, ώστε για τον υπολογισμό του να λαμβάνονται υπόψη μόνον έξοδα υποκείμενα σε ΦΠΑ;

3. Περιλαμβάνονται στο κόστος των αγαθών μόνον τα άμεσα έξοδα κατασκευής ή παραγωγής ή, επίσης, μόνον τα εμμέσως καταλογιζόμενα έξοδα, όπως ενδεικτικά οι δαπάνες χρηματοδότησης;

II. [παραλειπόμενα]

Σκεπτικό

I.

- 1 Η προσφεύγουσα, αναιρεσείουσα και αναιρεσιβαλλόμενη (στο εξής: προσφεύγουσα) εκμεταλλεύεται μονάδα παραγωγής βιοαερίου από βιομάζα. Το 2008 (επίδικο έτος), το παραχθέν βιοαέριο χρησιμοποιήθηκε για την αποκεντρωμένη παραγωγή ηλεκτρικού ρεύματος και θερμότητας σε συνδεδεμένη μονάδα ολικής ενέργειας, διοχετευόμενο σε κινητήρα εσωτερικής καύσης ο οποίος έθετε σε κίνηση τη γεννήτρια.
- 2 Το ηλεκτρικό ρεύμα που παρήγε κατ' αυτόν τον τρόπο τροφοδοτούσε κυρίως το γενικό δίκτυο ηλεκτρικής ενέργειας και το πληρωνόταν από τον διαχειριστή του οικείου δικτύου.

- 3 Η θερμότητα που παραγόταν με την ίδια διαδικασία χρησιμοποιείτο εν μέρει στη διαδικασία παραγωγής. Με σύμβαση της 29.11.2007 η προσφεύγουσα παραχώρησε «δωρεάν» κατά το επίδικο έτος το μεγαλύτερο μέρος της θερμότητας στον επιχειρηματία A με σκοπό την ξήρανση ξυλείας σε εμπορευματοκιβώτια, ενώ με σύμβαση της 29.07.2008 έπραξε το ίδιο σε σχέση με την εταιρία B GbR (στο εξής: B), η οποία χρησιμοποιούσε τη θερμότητα για τη θέρμανση εκτάσεων που καλλιεργούνταν με σπαράγγια. Σε αμφότερες τις συμβάσεις προβλέπεται ότι το ύψος της αμοιβής συμφωνείται κατόπιν ατομικής διαπραγμάτευσης ανάλογα με την οικονομική κατάσταση του καταναλωτή της θερμότητας και δεν προσδιορίζεται στις συμβάσεις.
- 4 Το επίδικο έτος, για την παράδοση 6714247 kWh ηλεκτρικού ρεύματος από τον διαχειριστή του δικτύου ηλεκτρικής ενέργειας, εκτός από το αποκαλούμενο ελάχιστο τιμολόγιο τροφοδότησης βάσει του άρθρου 8, παράγραφος 1, του νόμου περί της προτεραιότητας των ανανεώσιμων πηγών ενέργειας (Erneuerbare-Energien-Gesetz, στο εξής: EEG), όπως ίσχυε μετά την τροποποίηση της 07.11.2006 (BGBl I 2006, 2550), αξίας 1 054 337,85 €, η προσφεύγουσα έλαβε ποσό αυξήσεως βάσει του άρθρου 8, παράγραφος 3, του EEG (γνωστό ως πριμοδότηση για συμπαραγωγή ενέργειας), καθόσον το παραγόμενο από αυτή ηλεκτρικό ρεύμα υπαγόταν στο άρθρο 3, παράγραφος 4, του νόμου για τη διατήρηση, τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη της συμπαραγωγής ενέργειας (Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz, στο εξής: KWKG) όπως ίσχυε μετά την τροποποίηση της 19.03.2002 (BGBl I 2002, 1092). Όπως προκύπτει από τη δήλωση του ΦΠΑ που υπέβαλε η προσφεύγουσα, η εν λόγω πριμοδότηση για συμπαραγωγή ενέργειας, ύψους 85 070,66 €, λήφθηκε επίσης υπόψη από την καθής, αναιρεσείουσα και αναιρεσίβλητη φορολογική αρχή (Finanzamt, στο εξής: FA) στη βάση υπολογισμού των φορολογητέων πράξεων.
- 5 Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν χρέωσε αντάλλαγμα στους καταναλωτές θερμότητας, στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε στις εγκαταστάσεις της, ο ελεγκτής έκρινε ότι επρόκειτο για δωρεάν ανάληψη θερμότητας από τις A και B κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 1b, πρώτο εδάφιο, σημείο 3, του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz, στο εξής: UStG). Καθόσον δεν υφίστατο τιμή αγοράς της θερμότητας, ο ελεγκτής υπολόγισε τη φορολογική βάση για την εν λόγω ανάληψη σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, του UStG, με βάση το κόστος του αγαθού. Από το συνολικό κόστος που αναφερόταν στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ύψους 1 104 453,35 €, ο ελεγκτής υπολόγισε ότι στην παρασχεθείσα θερμότητα αντιστοιχούσε ποσό 384 791,55 € (= 34,84 %) και ακολούθως, στηριζόμενος σε αυτή τη φορολογική βάση, επέβαλε φόρο κύκλου εργασιών ύψους 73 110,29 €.
- 6 Στηριζόμενη στο αποτέλεσμα του ελέγχου, η FA προχώρησε στην έκδοση της από 17.11.2011 πράξης επιβολής φόρου κύκλου εργασιών για το έτος 2008. Κατόπιν, με απόφαση της 01.08.2012, απέρριψε ως αβάσιμη τη διοικητική ένσταση που ασκήθηκε κατά της ανωτέρω πράξεως.

- 7 Στην αρχική προσφυγή της, η προσφεύγουσα υποστήριζε, μεταξύ άλλων, ότι η πριμοδότηση για συμπαραγωγή ενέργειας συνιστούσε αντάλλαγμα εκ μέρους τρίτου. Το Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο, Γερμανία, στο εξής: FG) έκανε δεκτή την προσφυγή στον πρώτο βαθμό. Επί της αιτήσεως αναιρέσεως που ασκήθηκε από την FA το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία, στο εξής: BFH), με απόφαση της 31.05.2017 – XI R 2/14 (Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs [Συλλογή αποφάσεων του Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, στο εξής: BFHE] 258, 191, Bundessteuerblatt [επίσημο δελτίο φορολογικής νομοθεσίας, στο εξής: BStBl] II 2017, 1024), ακύρωσε την απόφαση του FG και ανέπεμψε την υπόθεση στο FG. Κατά την κρίση του BFH, η αποκαλούμενη πριμοδότηση για συμπαραγωγή ενέργειας που κατέβαλε ο διαχειριστής του δικτύου ηλεκτρικής ενέργειας στην προσφεύγουσα δεν συνιστούσε αντάλλαγμα για τις «δωρεάν» παροχές θερμότητας εκ μέρους της. Αντιθέτως, η αμοιβή του διαχειριστή του δικτύου ηλεκτρικής ενέργειας αποτελούσε αντάλλαγμα για το ηλεκτρικό ρεύμα που παρέδιδε σε αυτόν η προσφεύγουσα. Κατά το BFH, η υπόθεση δεν ήταν ώριμη προς εκδίκαση, καθόσον δεν ήταν δυνατό να κριθεί το ύψος του φόρου που πρέπει να επιβληθεί για τις δωρεάν κατ' αξίαν φορολογούμενες παροχές της προσφεύγουσας. Ειδικότερα, έκρινε ότι ο προσδιορισμός του φόρου γίνεται βάσει του άρθρου 10, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, του UStG, κατά την έννοια των αποφάσεων του BFH της 12.12.2012 – XI R 3/10 (BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809) και της 16.11.2016 – V R 1/15 (BFHE 255, 354, BStBl II 2022, 777). Επομένως το FG έπρεπε να προβεί, στο πλαίσιο επανεξετάσεως, στις αναγκαίες κρίσεις.
- 8 Στο πλαίσιο της δεύτερης δίκης σχετικά με τη βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις θερμότητας, η προσφεύγουσα αμφισβήτησε τον υπολογισμό της FA και προέβαλε ότι, σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, του UStG, οι κατ' αξίαν φορολογούμενες παροχές έπρεπε να υπολογιστούν με βάση το κόστος του αγαθού. Στη δεύτερη δίκη, το FG δέχθηκε εν μέρει την προσφυγή. Προέβη σε μείωση του επιβληθέντος φόρου κύκλου εργασιών. Ειδικότερα έκρινε ότι, σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, του UStG, ο φόρος κύκλου εργασιών για τις δωρεάν κατ' αξίαν φορολογούμενες παροχές υπολογίζεται σύμφωνα με την αποκαλούμενη μέθοδο της αγοραίας αξίας. Επομένως, ο υπολογισμός του έπρεπε να στηριχθεί στην αγοραία αξία του ηλεκτρικού ρεύματος και της θερμότητας για τον συγκεκριμένο τόπο όπου βρίσκονταν οι εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας.
- 9 Με την αίτηση αναιρέσεως, η προσφεύγουσα και η FA υποστηρίζουν ότι συντρέχει παράβαση του ουσιαστικού δικαίου.

II.

- 10 [παραλειπόμενα] [Αναστολή, προδικαστική παραπομπή]
- 11 **1. Το νομικό πλαίσιο**

12 **α) Το δίκαιο της Ένωσης**

13 **Το άρθρο 16 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), ορίζει τα εξής:**

Εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη από τον υποκείμενο στον φόρο αγαθού της επιχείρησής του, προκειμένου να το χρησιμοποιήσει για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του ή να το μεταβιβάσει δωρεάν ή, γενικότερα, να το χρησιμοποιήσει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία δημιούργησαν δικαίωμα ολικής ή μερικής έκπτωσης από τον ΦΠΑ.

Ωστόσο, δεν εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη που γίνεται για τις ανάγκες της επιχείρησης και αφορά τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων.

14 **Το άρθρο 74 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:**

Για τις πράξεις ανάληψης ή χρησιμοποίησης από τον υποκείμενο στον φόρο αγαθών της επιχείρησής του ή κατά την περιέλευση αγαθών στον υποκείμενο στον φόρο ή στους διαδόχους του, σε περίπτωση παύσης της φορολογητέας οικονομικής του δραστηριότητας, που αναφέρονται στα άρθρα 16 και 18, η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή, εάν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, στο κόστος των αγαθών, όπως προσδιορίζονται κατά τον χρόνο πραγματοποίησης των εν λόγω πράξεων.

15 **Το άρθρο 289 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:**

Οι υποκείμενοι στον φόρο που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ δεν έχουν το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ σύμφωνα με τα άρθρα 167 έως 171 και τα άρθρα 173 έως 177 ούτε το δικαίωμα αναγραφής του στα τιμολόγια τους.

16 **Το άρθρο 302 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:**

Εφόσον ένας αγρότης του κατ' αποκοπή καθεστώτος επωφελείται από τον κατ' αποκοπή συμψηφισμό, αυτός δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για δραστηριότητες που διέπονται από το παρόν κατ' αποκοπή καθεστώς.

17 **β) Το εθνικό δίκαιο**

18 **Το άρθρο 3, παράγραφος 1b, του UStG ορίζει τα εξής:**

Εξομοιούνται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας:

1. η ανάληψη από επιχειρηματία αγαθού της επιχειρήσεώς του για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του·

2. η δωρεάν μεταβίβαση αγαθού από επιχειρηματία στο προσωπικό του για ίδιες ανάγκες του τελευταίου, εκτός εάν πρόκειται για μικρά δώρα·

3. κάθε άλλη δωρεάν μεταβίβαση αγαθού, εξαιρουμένων των δώρων μικρής αξίας και των δειγμάτων για τις ανάγκες της επιχειρήσεως. Η εξομοίωση αυτή εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι το αγαθό ή τα συστατικά του στοιχεία έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον ΦΠΑ.

19 **Το άρθρο 10, παράγραφος 4, του UStG προβλέπει τα εξής:**

Βάσει επιβολής του φόρου αποτελεί

1. στην περίπτωση της μεταφοράς ενός αγαθού υπό την έννοια του άρθρου 1α, παράγραφος 2, και του άρθρου 3, παράγραφος 1α, καθώς και στις περιπτώσεις παραδόσεως αγαθών υπό την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 1α, βάσει της τιμής αγοράς πλέον των παρεπόμενων εξόδων για το αγαθό ή για ένα παρόμοιο αγαθό ή ελλείψει τιμής αγοράς βάσει της τιμής κόστους, στον εκάστοτε χρόνο διενέργειας της πράξεως·

[...]

20 **Άρθρο 8 του EEG**

(1) Για ηλεκτρικό ρεύμα, το οποίο παράγεται σε εγκαταστάσεις με ισχύ έως και 20 μεγαβάτ, οι οποίες χρησιμοποιούν αποκλειστικά βιομάζα κατά την έννοια της κανονιστικής πράξεως που εκδίδεται βάσει της παραγράφου 7, η αμοιβή ανέρχεται σε [...]

(3) Οι ελάχιστες αμοιβές που προβλέπονται στην παράγραφο 1, πρώτο εδάφιο, αυξάνονται αντιστοίχως κατά 2,0 λεπτά ανά κιλοβατώρα, με την προϋπόθεση ότι πρόκειται για ηλεκτρικό ρεύμα κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 4, του νόμου για τη διατήρηση, τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη της συμπαραγωγής ενέργειας και προσκομίζεται στον διαχειριστή του δικτύου το οικείο πιστοποιητικό. Αντί για το πιστοποιητικό που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο, για μαζικά κατασκευασμένες εγκαταστάσεις συμπαραγωγής ενέργειας με ισχύ έως και 2 μεγαβάτ μπορεί να προσκομίζεται ο οικείος τεχνικός φάκελος του κατασκευαστή, από τον οποίο προκύπτει η θερμική και ηλεκτρική απόδοση.

21 **Άρθρο 3, παράγραφος 4, του KWKG**

(4) Ηλεκτρική ενέργεια που προέρχεται από συνδυασμένη παραγωγή είναι το μαθηματικό αποτέλεσμα της χρήσιμης θερμότητας και του λόγου ηλεκτρικής ενέργειας της εγκατάστασης συνδυασμένης παραγωγής. Για εγκαταστάσεις που δεν διαθέτουν συσκευές απαγωγής της θερμότητας, είναι το σύνολο της καθαρής παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας που προέρχεται από συνδυασμένη παραγωγή.

22 **2. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος**

- 23 **α) Αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος σε αντιδιαστολή με άλλες περιπτώσεις**
- 24 Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα αφορά την ερμηνεία του άρθρου 16 της οδηγίας ΦΠΑ. Η εν λόγω διάταξη είναι αντίστοιχη με την προηγούμενη ρύθμιση του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (οδηγία 77/388/ΕΟΚ), οπότε το δικάζον τμήμα φρονεί ότι και για την ερμηνεία του άρθρου 16 της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ληφθεί υπόψη η προηγηθείσα νομολογία του ΔΕΕ σχετικά με το άρθρο 5, παράγραφος 6, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ.
- 25 Το άρθρο 16, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, εξομοιώνει την ανάληψη από τον υποκείμενο στον φόρο αγαθού της επιχείρησής του με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας σε τέσσερις περιπτώσεις. Οι περιπτώσεις αυτές μπορούν να υπαχθούν στη γενικότερη έννοια της αναλήψεως. Πρόκειται για «ανάληψη [...], προκειμένου να το χρησιμοποιήσει για ίδιες ανάγκες [1η περίπτωση] ή [ανάληψη] για ανάγκες του προσωπικού του [2η περίπτωση] ή [ανάληψη προκειμένου] να το μεταβιβάσει δωρεάν [3η περίπτωση] ή, γενικότερα, [ανάληψη προκειμένου] να το χρησιμοποιήσει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση [4η περίπτωση].»
- 26 Στην υπό κρίση υπόθεση, η προσφεύγουσα κατασκεύασε, με δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, μονάδα παραγωγής ηλεκτρικού ρεύματος το οποίο παραδίδει, ως υποκείμενη στον φόρο, στο πλαίσιο συναλλαγής εξ επαχθούς αιτίας. Έστω και μόνον επειδή το έχει περιλάβει εξ ολοκλήρου στην επιχείρησή της, είχε πλήρες δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εξόδων κατασκευής και λειτουργίας. [παραλειπόμενα]
- 27 Όμως, το ζήτημα που τίθεται εν προκειμένω αφορά τις έννομες συνέπειες σε σχέση με την πρόσθετη θερμότητα που παρήγαγε η μονάδα. Η θερμότητα αυτή μπορεί να χρησιμοποιηθεί με διάφορους τρόπους. Έτσι, ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση ηλεκτρικού ρεύματος εξ επαχθούς αιτίας και έχει εκπέσει το σύνολο του ΦΠΑ για τη μονάδα, μπορεί να αφήσει τη θερμότητα να διαφύγει χωρίς να κάνει χρήση αυτής (περίπτωση Α), να κάνει χρήση αυτής ως φυσικό πρόσωπο (ατομική επιχείρηση) για να θερμάνει την κατοικία του (περίπτωση Β), να τη διαθέσει στο προσωπικό του για χρήση σε ιδιωτική κατοικία προκειμένου να καλύψει τις ανάγκες του (περίπτωση Γ), ως οργανισμός δημοσίου δικαίου να τη χρησιμοποιήσει για τις ανάγκες ασκήσεως της δημόσιας εξουσίας του, όπως επί παραδείγματι για τη θέρμανση γραφείων και επομένως να πρόκειται για χρήση στο πλαίσιο δραστηριότητας ή πράξης που πραγματοποιείται ως δημόσια εξουσία κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ (περίπτωση Δ), να τη διαθέσει δωρεάν στους κατοίκους της περιοχής του για τις ιδιωτικές κατοικίες τους (περίπτωση Ε) ή να τη διαθέσει δωρεάν σε άλλον υποκείμενο στον φόρο προκειμένου αυτός να τη χρησιμοποιήσει στην επαγγελματική του δραστηριότητα, ενώ και σε αυτή την περίπτωση μπορεί να γίνει διαφοροποίηση

ανάλογα με το αν ο λήπτης χρησιμοποιεί το αγαθό στο πλαίσιο της επιχειρηματικής του δραστηριότητας για τους σκοπούς που δημιουργούν υπέρ αυτού δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 168 της οδηγίας ΦΠΑ ή του άρθρου 169 της οδηγίας ΦΠΑ (περίπτωση ΣΤ).

- 28 Η αξιολόγηση της πλειονότητας αυτών των περιπτώσεων από φορολογική άποψη δεν δημιουργεί προβλήματα. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση Α δεν πρόκειται για πράξη αναλήψεως, με αποτέλεσμα ήδη για τον λόγο αυτό να μην εφαρμόζεται το άρθρο 16, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ. Αντιθέτως, στις περιπτώσεις Β και Γ πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 16, πρώτο εδάφιο, πρώτη και δεύτερη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ, οι οποίες, εν πάση περιπτώσει, αν επρόκειτο για υπηρεσίες που περιλαμβάνονται πλήρως στην επιχείρηση δεν θα είχαν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό της εκπτώσεως του ΦΠΑ. Στην περίπτωση Δ, βάσει της αποφάσεως του ΔΕΕ Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie της 12.02.2009 – C-515/07 (EU:C:2009:88), δεν πρόκειται για αποδοχή αναλήψεως για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση κατά το άρθρο 16, πρώτο εδάφιο, τέταρτη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ, γεγονός που μάλλον συνεπάγεται τον περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εξόδων κατασκευής και λειτουργίας της μονάδας. Όσον αφορά την περίπτωση Ε, το ΒFH αποφάνθηκε ότι πρόκειται για πράξη δωρεάν μεταβίβασης βάσει του άρθρου 16, πρώτο εδάφιο, τρίτη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ, με δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ, δεδομένου ότι άλλως θα συνεπαγόταν περίπτωση μη φορολογούμενης τελικής κατανάλωσης (βλ. απόφαση ΒFH της 25.11.2021 – V R 45/20, BFHE 275, 392, σκέψη 18).
- 29 Αντιθέτως, αμφισβητείται η αξιολόγηση της περίπτωσης ΣΤ, η οποία αφορά την υπό κρίση υπόθεση. Ειδικότερα, τίθεται το ζήτημα αν και στην περίπτωση αυτή πρέπει να γίνει δεκτό ότι πρόκειται για ανάληψη «ως δωρεάν μεταβίβαση» κατά την έννοια του άρθρου 16, πρώτο εδάφιο, τρίτη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ.
- 30 **β) Μέχρι τούδε νομολογία του ΔΕΕ επί του άρθρου 16 της οδηγίας ΦΠΑ**
- 31 Στο παρελθόν, το ΔΕΕ έχει επανειλημμένα αποφανθεί επί επιμέρους ζητημάτων που αφορούν το άρθρο 16 της οδηγίας ΦΠΑ (άρθρο 5, παράγραφος 6, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ).
- 32 Κατά την εν λόγω νομολογία, ανάληψη υπάρχει όταν πετρελαϊκή εταιρία μεταβιβάζει αγαθά στον αγοραστή βενζίνης σε αντάλλαγμα κουπονιών που αυτός έλαβε, αναλόγως της αγορασμένης ποσότητας, καταβάλλοντας την πλήρη τιμή λιανικής πώλησής της βενζίνης, σύμφωνα με σύστημα προωθήσεως των πωλήσεων (βλ. απόφαση ΔΕΕ, Kuwait Petroleum της 27.04.1999 – C-48/97, EU:C:1999:203, δεύτερη απάντηση επί του άρθρου 5, παράγραφος 6, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ). Τούτο αφορά ανάληψη υπό μορφή δωρεάν μεταβίβασης κατά το άρθρο 16, πρώτο εδάφιο, τρίτη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ, όπως προκύπτει από τη σκέψη 24 της εν λόγω αποφάσεως. Στο ίδιο πλαίσιο, στη σκέψη 22 της ίδιας αποφάσεως το Δικαστήριο αιτιολόγησε ειδικότερα την

εκτίμηση ότι πρόκειται περί αναλήψεως βασιζόμενο στο ότι ανάληψη μπορεί να συνιστά και η μεταβίβαση για τις ανάγκες της επιχείρησης.

- 33 Όσον αφορά δείγματα κατά την έννοια του άρθρου 16, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, προφανώς λαμβανομένου υπόψη και του άρθρου 16, πρώτο εδάφιο, πρώτη και δεύτερη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ, το ΔΕΕ αποφάνθηκε ότι πρέπει να διασφαλίζεται ίση μεταχείριση, αφενός, μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος αναλαμβάνει αγαθό προς κάλυψη ιδίων αναγκών ή αναγκών του προσωπικού του και, αφετέρου, του τελικού καταναλωτή ο οποίος αγοράζει πανομοιότυπο αγαθό (βλ. απόφαση ΔΕΕ, EMI Group της 30.09.2010 – C-581/08, EU:C:2010:559, σκέψεις 17 επ. επί του άρθρου 5, παράγραφος 6, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ).
- 34 Τέλος, το ΔΕΕ έκρινε ότι οι εργασίες επέκτασης, προς όφελος ενός δήμου, δημοτικής οδού η οποία είναι προσβάσιμη στο κοινό, αλλά χρησιμοποιείται, στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητάς του, από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος εκτέλεσε δωρεάν τις εργασίες αυτές καθώς και από το κοινό, δεν συνιστούν πράξη αναλήψεως (βλ. απόφαση ΔΕΕ, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie της 16.09.2020 – C-528/19, EU:C:2020:712, τρίτη απάντηση επί του άρθρου 5, παράγραφος 6, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ). Παραπέμποντας στις αποφάσεις που εξέδωσε στις υποθέσεις Kuwait Petroleum (EU:C:1999:203) και EMI Group (EU:C:2010:559), το ΔΕΕ αποκλείει την περίπτωση διάθεσης του αγαθού για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση (κατά την έννοια του άρθρου 16, πρώτο εδάφιο, τέταρτη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ), καθώς οι εργασίες εκτελέστηκαν για τις ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο, χωρίς εντούτοις να αποκλείεται ότι πρόκειται για ανάληψη με βάση άλλα πραγματικά περιστατικά (σκέψη 64). Περαιτέρω, η χρήση της επεκταθείσας οδού για τη δημόσια κυκλοφορία δεν εμποδίζει, καταρχήν, να πρόκειται για ανάληψη. Οι εργασίες επέκτασης της οδού εκτελέστηκαν για την κάλυψη των αναγκών του υποκειμένου στον φόρο, με σκοπό η οδός να εξυπηρετήσει την κυκλοφορία βαρέων φορτηγών οχημάτων (σκέψη 65). Δεν πρόκειται για περίπτωση μη φορολογούμενης τελικής κατανάλωσης (σκέψη 66), ανεξαρτήτως του αν το ΔΕΕ αναφέρεται σε «πραγματική τελική κατανάλωση», από την οποία προκύπτει ότι υπερέχει η χρήση της οδού από τον υποκείμενο στον φόρο έναντι της «αμελητέας» χρήσης της για τη δημόσια κυκλοφορία.
- 35 **γ) Πιθανή απάντηση επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος**
- 36 **αα) Καταφατική απάντηση ως προς την ανάληψη σε περίπτωση γραμματικής ερμηνείας**
- 37 Βάσει του γράμματος του άρθρου 16, πρώτο εδάφιο, τρίτη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ, στην υπό κρίση διαφορά πρέπει να γίνει δεκτό ότι πρόκειται περί δωρεάν μεταβίβασης. Όσον αφορά τη θερμότητα, η προσφεύγουσα ανέλαβε από την επιχείρησή της ένα αγαθό κατά την έννοια του άρθρου 15, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο είχε παραγάγει στο πλαίσιο αυτής. Δεδομένου ότι για τη μονάδα στην οποία παραγόταν η θερμότητα είχε δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ

για τις φορολογητέες παραδόσεις ηλεκτρικού ρεύματος εξ επαχθούς αιτίας, η προσφεύγουσα παρήγαγε και τη θερμότητα με δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

- 38 Εξακολουθούν να υφίστανται οι απαιτήσεις που τίθενται για το γενεσιουργό γεγονός της μεταβίβασης. Μεταβίβαση νοείται η μεταβίβαση του αγαθού σε άλλο πρόσωπο, η οποία πραγματοποιείται με τους όρους που κατά κανόνα ισχύουν για την παράδοση (άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ). Τούτο ισχύει και για τη διάθεση της θερμότητας προς χρήση από τον λήπτη.
- 39 Είναι γεγονός ότι η παράδοση αυτή πραγματοποιήθηκε επιπλέον και δωρεάν, δεδομένου ότι για τη μεταβίβαση της θερμότητας στους Α και Β δεν καταβλήθηκε τίμημα, κατά παράβαση των συμβατικών συμφωνηθέντων [παραλειπόμενα].
- 40 **ββ) Σημασία της έννοιας «τελική κατανάλωση»**
- 41 Αμφισβητείται κατά πόσον υπάρχει δυνατότητα περιορισμού του γενεσιουργού γεγονότος της αναλήψεως ως δωρεάν μεταβίβασης, πέραν του γράμματος του άρθρου 16, πρώτο εδάφιο, τρίτη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ, μέσω κάποιας πρόσθετης προϋπόθεσης. Τούτο διότι και αυτό το γενεσιουργό γεγονός της αναλήψεως θα μπορούσε να αποτρέψει τη μη φορολογητέα τελική κατανάλωση (βλ. ανωτέρω II.2.β). Στην περίπτωση αυτή, το γεγονός της αναλήψεως ως δωρεάν μεταβίβασης θα προϋπέθετε τη μη φορολογητέα τελική κατανάλωση. Τέτοιος περιορισμός θα μπορούσε να συναχθεί από την απόφαση του ΔΕΕ *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712). Επιπλέον, επιχείρημα υπέρ ενός τέτοιου είδους περιορισμού θα μπορούσε να συνιστά η ίση μεταχείριση με το άρθρο 16, πρώτο εδάφιο, πρώτη και δεύτερη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ.
- 42 Εντούτοις, αν γινόταν δεκτή η εν λόγω συστατική ερμηνεία, θα έπρεπε να εξεταστεί επίσης το ζήτημα κατά πόσον η μη φορολογητέα τελική κατανάλωση αποκλείεται όταν ο λήπτης της μεταβίβασης, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο, χρησιμοποιεί το αγαθό που μεταβιβάστηκε για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητάς του, ή αν απαιτείται επιπροσθέτως να χρησιμοποιεί το αγαθό που μεταβιβάστηκε για τις ανάγκες οικονομικής δραστηριότητας που του παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ βάσει του άρθρου 168 ή του άρθρου 169 της οδηγίας ΦΠΑ. Η τελευταία αυτή παρατήρηση μπορεί να δικαιολογηθεί από το ότι, σε διαφορετική περίπτωση, το μεταβιβαζόμενο αγαθό από το οποίο γεννήθηκε υπέρ του μεταβιβάζοντος (εν προκειμένω: της προσφεύγουσας) δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ μπορεί να χρησιμοποιηθεί από τον λήπτη της μεταβίβασης (εν προκειμένω: τους Α και Β) για σκοπούς μη συμβατούς με τέτοιο δικαίωμα.
- 43 Όσον αφορά την εκτίμηση του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος, το δικάζον τμήμα φρονεί ότι από την απόφαση του ΔΕΕ *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712) δεν φαίνεται να προκύπτει σαφής ερμηνεία που να περιορίζει το γράμμα της διατάξεως (θέτοντας πρόσθετη απαίτηση). Τούτο διότι η απόρριψη εφαρμογής του άρθρου 16, πρώτο εδάφιο, τρίτη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ

ενδεχομένως βασίζεται και στο ότι η επέκταση της δημοτικής οδού προς τον σκοπό εξυπηρέτησης της κυκλοφορίας βαρέων οχημάτων του υποκείμενου στον φόρο θα μπορούσε να θεωρηθεί μεταβίβαση του ιδίου προς τον εαυτό του, με αποτέλεσμα να ελλείπει εκ προοιμίου η μεταβίβαση προς άλλο πρόσωπο.

- 44 Επιπλέον, επιχείρημα κατά της συστατικής ερμηνείας της διατάξεως θα μπορούσε να αντληθεί και από την απόφαση *Kuwait Petroleum* (EU:C:1999:203), σύμφωνα με την οποία το ΔΕΕ δέχθηκε ότι επρόκειτο για δωρεάν μεταβίβαση, μολονότι αυτή εξυπηρετούσε τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητας του μεταβιβάζοντος (απόφαση ΔΕΕ, *Kuwait Petroleum*, EU:C:1999:203, σκέψη 22). Εξέταση του λήπτη της μεταβίβασης υπό το αυτό πρίσμα θα μπορούσε να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι πρόκειται περί δωρεάν μεταβίβασης και στην περίπτωση που αυτός χρησιμοποιεί το αγαθό που μεταβιβάζεται για τη δική του επιχειρηματική δραστηριότητα. Επίσης, το ΔΕΕ έχει κρίνει ότι «[η διάταξη αυτή] δεν προβλέπει διαφορετική μεταχείριση ανάλογα με τη φορολογική ιδιότητα που έχει ο λήπτης των δειγμάτων» (απόφαση ΔΕΕ, *EMI Group*, EU:C:2010:559, σκέψη 52).
- 45 Τέλος, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να προσδώσει στην ανάληψη ως δωρεάν μεταβίβαση κατά το άρθρο 16, πρώτο εδάφιο, τρίτη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ αυτόνομη λειτουργία σε σχέση με την ανάληψη που προορίζεται να χρησιμοποιηθεί για ίδιες ανάγκες κατά το άρθρο 16, πρώτο εδάφιο, πρώτη και δεύτερη περίοδος. Εξ αυτού προκύπτουν αμφιβολίες για το κατά πόσον η δωρεάν μεταβίβαση πρέπει να υπόκειται στους ίδιους περιορισμούς που ισχύουν για την ανάληψη για ίδιες ανάγκες, δεδομένου ότι, αν εφαρμοστεί το κριτήριο της μη φορολογητέας τελικής κατανάλωσης, ενδέχεται να μην απομένει αυτοτελές πεδίο εφαρμογής για το άρθρο 16, πρώτο εδάφιο, τρίτη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ.
- 46 **γγ) Εξέταση των έννομων συνεπειών**
- 47 Περαιτέρω πρέπει να εξεταστούν και οι έννομες συνέπειες που απορρέουν από το αν στη συστατική ερμηνεία του γράμματος της διατάξεως δοθεί καταφατική ή αρνητική απάντηση.
- 48 **(1) Συσταλτική ερμηνεία**
- 49 Αν το γενεσιουργό γεγονός της δωρεάν μεταβίβασης υπό την έννοια του άρθρου 16, πρώτο εδάφιο, τρίτη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ απαντηθεί αρνητικά βάσει του κριτηρίου της μη φορολογητέας τελικής κατανάλωσης, ο μεταβιβάζων καλείται να αξιολογήσει αν για τον λήπτη υφίσταται τέτοιου είδους τελική κατανάλωση. Στο πλαίσιο αυτό, ο μεταβιβάζων φέρει τον κίνδυνο τυχόν εσφαλμένης εκτιμήσεως. Ενδεικτική προς τούτο είναι η υπό κρίση υπόθεση. Τούτο διότι για τη διάθεση της θερμότητας η προσφεύγουσα πρέπει, αφενός, να λάβει αντάλλαγμα και, αφετέρου, η θερμότητα να χρησιμοποιηθεί από τους λήπτες Α και Β για συγκεκριμένες ανάγκες στο πλαίσιο της ασκούμενης από αυτούς αντίστοιχης οικονομικής δραστηριότητας. Ήδη το πρώτο μέρος της

επίμαχης συμφωνίας δεν εκτελέστηκε, καθόσον σε αμφότερες τις περιπτώσεις δεν καταβλήθηκε αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση της θερμότητας. Επίσης θα μπορούσε, τουλάχιστον in abstracto, να διερευνηθεί η δυνατότητα των ληπτών (εν προκειμένω: των Α και Β) να χρησιμοποιήσουν την παροχή εκ χαριστικής αιτίας (εν προκειμένω: τη θερμότητα) για σκοπούς ξένους προς την οικονομική δραστηριότητάς τους, κατά παράβαση των συμβατικώς συμφωνηθέντων. Στο πλαίσιο αυτό, τον βασικό κίνδυνο η ατομική επιχείρηση Α και οι εταίροι της Β να χρησιμοποιήσουν τη θερμότητα κατά παράβαση των συμφωνηθέντων με τις συμβάσεις, επί παραδείγματι για χρήση σε ιδιωτική κατοικία, φέρει η προσφεύγουσα. Αν η εφαρμογή του άρθρου 16, πρώτο εδάφιο, τρίτη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ εξαρτάται από τη χρήση που θα κάνει ο λήπτης (κατά περίπτωση με δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ), ο μεταβιβάζων θα έπρεπε να φέρει τον κίνδυνο της εσφαλμένης εκτιμήσεως.

- 50 Τούτο θα μπορούσε να δικαιολογήσει το ενδεχόμενο το γενεσιουργό γεγονός της δωρεάν μεταβίβασης, σύμφωνα με το γράμμα του άρθρου 16, πρώτο εδάφιο, τρίτη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ, να στηρίζεται μόνο στη μεταβίβαση και τον επαχθή χαρακτήρα αυτής και να μην περιορίζεται από την απαίτηση για μη φορολογητέα τελική κατανάλωση.
- 51 **(2) Αυστηρή γραμματική εφαρμογή**
- 52 Περαιτέρω πρέπει να εξεταστούν επίσης οι έννομες συνέπειες που απορρέουν από την αυστηρή γραμματική εφαρμογή. Στο πλαίσιο αυτό, σε σχέση με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας (βλ., ενδεικτικά, απόφαση ΔΕΕ, Malburg της 13.03.2014, C-204/13, EU:C:2014:147, σκέψη 41) θα μπορούσε να θεωρηθεί αλυσιτελής η άποψη ότι η ανάληψη αποτελεί δωρεάν μεταβίβαση στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο λήπτης της μεταβίβασης χρησιμοποιεί το αγαθό που μεταβιβάστηκε για τις ανάγκες οικονομικής δραστηριότητας που δημιουργεί δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ. Παρά ταύτα, η παραχώρηση θερμότητας υπάγεται σε φόρο κύκλου εργασιών, χωρίς να παρέχεται στον λήπτη των υπηρεσιών δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ. Συναφώς, αν η φορολόγηση του μεταβιβάζοντος για την ανάληψη της υπηρεσίας δεν αντισταθμιζόταν με δικαίωμα του λήπτη της μεταβίβασης για έκπτωση ΦΠΑ, αυτό θα μπορούσε να συνιστά παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.
- 53 Εντούτοις, η εν λόγω αρνητική απάντηση ως προς το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ είναι αμφίβολη. Τούτο διότι το άρθρο 16, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ εξομοιώνει την ανάληψη με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας. Αν ο υποκείμενος στον φόρο λήπτης της μεταβίβασης χρησιμοποιεί το αγαθό που θεωρείται ότι παραδόθηκε σε αυτόν με μεταβίβαση κατά το άρθρο 16, πρώτο εδάφιο, τρίτη περίπτωση, της οδηγίας ΦΠΑ για τις ανάγκες που παρατίθενται στο άρθρο 168 ή στο άρθρο 169 της οδηγίας ΦΠΑ, πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις της εκπτώσεως του ΦΠΑ. Όσον αφορά την πρόσθετη απαίτηση περί τιμολογίου που προβλέπεται στο άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, ο μεταβιβάζων θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι, δυνάμει του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ, δικαιούται εκδόσεως τιμολογίου για την ανάληψη. Ειδικότερα, ως βάση επιβολής του φόρου

(άρθρο 226, σημείο 8, της οδηγίας ΦΠΑ) το τιμολόγιο θα έπρεπε να αναγράφει την αξία της αναλήψεως κατά το άρθρο 74 της οδηγίας ΦΠΑ και την αντίστοιχη φορολογική απαλλαγή (άρθρο 226, σημείο 10, της οδηγίας ΦΠΑ). Η όχληση για πληρωμή δεν περιλαμβάνεται στα στοιχεία του τιμολογίου. Ως εκ τούτου, στην περίπτωση της αναλήψεως η έκπτωση του ΦΠΑ θεωρείται ότι συνιστά δωρεάν μεταβίβαση, χωρίς να υπάρχει υποχρέωση πληρωμής από τον λήπτη προς τον μεταβιβάζοντα. Τούτο διότι, σε περίπτωση που ο δωρεάν χαρακτήρας υφίσταται a priori, δεν πληρούται η προβλεπόμενη στο άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ προϋπόθεση περί «μη καταβολής [...] μετά την πραγματοποίηση της πράξης». Η κατάσταση αυτή δεν μεταβάλλεται ούτε αν ο λήπτης της μεταβίβασης καταβάλει τον ΦΠΑ που οφείλεται για την ανάληψη, δεδομένου ότι η καταβολή του ΦΠΑ δε θεωρείται αντάλλαγμα.

54 Τέλος, για να δοθεί καταφατική απάντηση ως προς την έκπτωση του ΦΠΑ, θα έπρεπε ο φόρος που οφείλεται για την ανάληψη να θεωρηθεί οφειλόμενος ή καταβαλλόμενος φόρος κατά την έννοια του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 (βλ. συναφώς απόφαση ΔΕΕ, Zivnit της 13.01.2022 – C-156/20, EU:C:2022:2, σκέψη 37).

55 **δ) Λυσιτέλεια του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος**

56 Το άρθρο 3, παράγραφος 1b, του UStG ερείδεται στο άρθρο 16 της οδηγίας ΦΠΑ και ανταποκρίνεται στις επιταγές της εν λόγω διατάξεως (βλ. αποφάσεις BFH της 16.10.2013 – XI R 39/10 (BFHE 243, 77, BStBl II 2014, 1024, 27· της 21.5.2014 – V R 20/13 (BFHE 246, 226, BStBl II 2014, 1029). Σύμφωνα με αμφοτέρως τις διατάξεις, η δωρεάν μεταβίβαση εξομοιούται με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας, υπό την προϋπόθεση ότι το αγαθό ή τα συστατικά στοιχεία αυτού έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον ΦΠΑ (άρθρο 3, παράγραφος 1b, πρώτο εδάφιο, σημείο 3, και δεύτερο εδάφιο, του UStG· άρθρο 16, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ). Στην υπό κρίση διαφορά, οι παραδόσεις θερμότητας προς τις Α και Β συνιστούν δωρεάν μεταβιβάσεις υπό την ανωτέρω έννοια, δεδομένου ότι η λειτουργία της μονάδας ολικής ενέργειας με εγκατάσταση βιοαερίου, δημιούργησε πλήρες δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ υπέρ της προσφεύγουσας.

57 Το FG δεν έκρινε επί της ουσίας το ζήτημα αν οι Α και Β έχουν δικαίωμα εκπτώσεως του συνόλου του ΦΠΑ. Δεν δύναται να αποκλειστεί ότι οι Α και Β αποτελούν μικρές επιχειρήσεις ή ότι υπάγονται στο κατ' αποκοπή καθεστώς των αγροτών και δασοκόμων.

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

59 α) Σημασία της γενεσιουργού αιτίας του φόρου για τη βάση επιβολής αυτού

60 Με το άρθρο 74 της οδηγίας ΦΠΑ σκοπείται η υλοποίηση του γενεσιουργού γεγονότος της αναλήψεως που προβλέπεται στο άρθρο 16, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, δεδομένου ότι από το άρθρο 74 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει η φορολογική βάση για την ανάληψη αυτή. Κατά την εκτίμηση του δικάζοντος

τμήματος, τούτο δικαιολογεί τη συνεκτίμηση των σκοπών που επιδιώκει το άρθρο 16 της οδηγίας ΦΠΑ και στο πλαίσιο ερμηνείας του άρθρου 74 της οδηγίας ΦΠΑ.

61 β) Στόχοι φορολόγησης της αναλήψεως

62 Όσον αφορά τη γενεσιουργό αιτία της αναλήψεως, το ΔΕΕ έχει αποφανθεί ότι η οικεία διάταξη αποσκοπεί «στην εξασφάλιση ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος προβαίνει σε ανάληψη αγαθού της επιχειρήσεώς του και του κοινού καταναλωτή ο οποίος αγοράζει αγαθό αυτού του είδους. Για την επίτευξη του σκοπού αυτού, η διάταξη [του άρθρου 5, παράγραφος 6, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ] δεν επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο, που είχε τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί της αγοράς αγαθού ενταχθέντος στην επιχείρησή του, να αποφύγει την καταβολή του ΦΠΑ όταν προβαίνει στην ανάληψη του αγαθού αυτού από την παρουσία της επιχειρήσεώς του προκειμένου να το χρησιμοποιήσει για ίδιες ανάγκες και όταν, ως εκ τούτου, επωφελείται αθεμίτως σε σχέση με τον κοινό καταναλωτή που αγοράζει το αγαθό καταβάλλοντας τον ΦΠΑ» (βλ. απόφαση ΔΕΕ, Fischer και Brandenstein της 17.05.2001 – C-322/99 και C-323/99, EU:C:2001:280, σκέψη 56). Συνεπώς, «θα ήταν αντίθετο προς τον σκοπό της ίσης μεταχειρίσεως [...] να ερμηνευθεί η διάταξη αυτή υπό την έννοια ότι συνεπάγεται, στην περίπτωση της αναλήψεως αγαθού για τις προσωπικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο, τη συνολική φορολόγηση του αγαθού και των στοιχείων που έχουν ενσωματωθεί σε αυτό, ενώ το αγαθό είχε αρχικώς αποκτηθεί χωρίς τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών και ενώ μόνον τα «συστατικά του στοιχεία» που αποκτήθηκαν εκ των υστέρων δημιούργησαν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών» (βλ. απόφαση ΔΕΕ, Fischer και Brandenstein, EU:C:2001:280, σκέψη 75).

63 γ) Σημασία της γενεσιουργού αιτίας του φόρου για τη βάση επιβολής αυτού

64 Αν ο σκοπός που τέθηκε με την εισαγωγή της αναλήψεως, σύμφωνα με τον οποίο «ο υποκείμενος στον φόρο δεν θα επωφεληθεί αθεμίτως με κανέναν τρόπο σε σχέση με τον κοινό καταναλωτή (βλ. απόφαση ΔΕΕ, Fischer και Brandenstein, EU:C:2001:280, σκέψη 76· βλ. επίσης απόφαση ΔΕΕ, Mateusiak της 16.06.2016 – C-229/15, EU:C:2016:454, σκέψη 39), πρέπει να τύχει εφαρμογής επί του άρθρου 74 της οδηγίας ΦΠΑ, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι κατά τον υπολογισμό της τιμής κόστους λαμβάνεται υπόψη μόνο το κόστος των αγαθών που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, δεδομένου ότι την ίδια επιβάρυνση υφίσταται και ο κοινός καταναλωτής που κατασκευάζει το αγαθό. Η ερμηνεία αυτή οδηγεί στο συμπέρασμα ότι ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος κατασκευάζει το αγαθό δεν θα επωφεληθεί αθεμίτως έναντι του κοινού καταναλωτή ο οποίος κατασκευάζει το αγαθό αν για τον υπολογισμό της τιμής κόστους των αγαθών στην περίπτωση του δεν λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται έκπτωση από τον ΦΠΑ (όπως, επί παραδείγματι, τα έξοδα πιστώσεως απαλλαγμένης από τον φόρο κατά το άρθρο 135 της οδηγίας ΦΠΑ).

65 Ωστόσο, πρέπει επίσης να λαμβάνεται υπόψη η κατά το άρθρο 74 της οδηγίας ΦΠΑ εφαρμοστέα κατά προτεραιότητα, τιμή αγοράς. Στην περίπτωση αυτή, τυχόν κατανομή της εν λόγω τιμής σε φορολογητέο συστατικό στοιχείο και σε στοιχείο αυτής μη υπαγόμενο στον φόρο θα έπρεπε να αποκλειστεί. Ακολούθως, το δικάζον τμήμα επισημαίνει ότι κατά τη φορολογική διοίκηση το κόστος για το οποίο δεν παρέχεται έκπτωση από τον ΦΠΑ πρέπει να συνεκτιμάται στον υπολογισμό του κόστους των αγαθών (βλ. ενότητα 10.6, παράγραφος 1, πέμπτο εδάφιο, της Umsatzsteuer-Anwendungserlass [διοικητικής πράξης περί εφαρμογής του φόρου κύκλου εργασιών]). Στη νομική θεωρία η άποψη αυτή έχει επικριθεί ([παραλειπόμενα]). Το BFH δεν έχει εισέτι λάβει σαφή θέση επί του ζητήματος αυτού (βλ., ενδεικτικά, αποφάσεις BFH σε BFHE 275, 392, σκέψεις 34 επ. της 15.03.2022 – V R 34/20, BFHE 276, 369, σκέψη 26).

66 **δ) Λυσιτέλεια του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος**

67 Και το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα είναι κρίσιμο για την επίλυση της διαφοράς. Είναι γεγονός ότι, κατά το άρθρο 74 της οδηγίας ΦΠΑ, μόνον ελλείψει τιμής αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών, η βάση επιβολής του φόρου αποτελείται από την «τιμή κόστους» (βλ. αποφάσεις ΔΕΕ, Property Development Company της 23.04.2015 – C-16/14, EU:C:2015:265, σκέψη 37· Het Oudeland Beheer της 28.04.2016 – C-128/14, EU:C:2016:306, σκέψη 48). Κατά τη νομολογία του BFH, τούτο έχει εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση, καθόσον οι Α και Β δεν είναι συνδεδεμένοι σε δίκτυο παροχής θερμότητας το οποίο να τους παρέχει δυνατότητα προμήθειας θερμότητας από τρίτο πάροχο έναντι ανταλλάγματος (βλ. συναφώς αποφάσεις BFH σε BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809, σκέψη 39· σε BFHE 276, 369, σκέψη 16). Κατά συνέπεια, το κόστος των αγαθών κατά το άρθρο 74 της οδηγίας ΦΠΑ είναι κρίσιμης σημασίας για την έκδοση αποφάσεως επί της διαφοράς της κύριας δίκης. Αν στο κόστος των αγαθών ληφθούν υπόψη μόνο δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται έκπτωση από τον ΦΠΑ, η βάση επιβολής του ΦΠΑ για την ανάληψη θερμότητας μειώνεται και, κατ' επέκταση, η προσφυγή πρέπει να γίνει εν μέρει δεκτή.

68 **4. Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος**

69 **α) Αντικείμενο του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος**

70 Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα ζητείται να διευκρινιστεί αν στο κόστος των αγαθών περιλαμβάνονται μόνον τα άμεσα έξοδα κατασκευής ή παραγωγής ή, επίσης, μόνον τα εμμέσως καταλογιζόμενα έξοδα (όπως ενδεικτικά οι δαπάνες χρηματοδότησης).

71 Οι συναφείς αμφιβολίες προκύπτουν από τις παρατηρήσεις του ΔΕΕ σχετικά με τους ενδιάμεσους τόκους στην απόφαση Property Development Company (EU:C:2015:265, σκέψη 40). Κατά το Δικαστήριο, δεν έχει σημασία αν η (έναντι του κόστους των αγαθών κατά προτεραιότητα εφαρμοστέα) τιμή αγοράς παρόμοιων κτιρίων περιλαμβάνει ενδιάμεσους τόκους οι οποίοι, ενδεχομένως, καταβλήθηκαν κατά την κατασκευή των εν λόγω κτιρίων. Τούτο διότι, αντιθέτως

προς το κριτήριο της τιμής κόστους, το κριτήριο της τιμής αγοράς παρόμοιων αγαθών παρέχει στη φορολογική αρχή τη δυνατότητα να στηριχθεί στις τιμές αγοράς του συγκεκριμένου είδους αγαθών κατά τον χρόνο διαθέσεως του επίδικου κτιρίου, χωρίς να χρειάζεται να εξετασθούν λεπτομερώς ποια στοιχεία της αξίας διαμόρφωσαν τις τιμές αυτές

72 Εξ αυτού προκύπτει ότι, όσον αφορά την τιμή κόστους, πρέπει να εξετάζονται τα στοιχεία της αξίας που τη διαμόρφωσαν. Για τον προσδιορισμό της τιμής κόστους θα μπορούσε, επομένως, σε αντίθεση με την τιμή αγοράς, να θεωρείται κρίσιμης σημασίας το αν, επί παραδείγματι, υφίστανται ενδιάμεσοι τόκοι, οι οποίοι θα έπρεπε να συμπεριληφθούν στον υπολογισμό. Ωστόσο, υπέρ της αντίθετης άποψης συνηγορούν οι δυσχέρειες που ανακύπτουν εάν στο κόστος των αγαθών συμπεριλαμβάνονταν μόνον εμμέσως καταλογιζόμενα έξοδα (όπως, επί παραδείγματι, τα γενικά έξοδα διαχείρισης). Συνεπώς, ο συνυπολογισμός εξόδων όπως οι δαπάνες χρηματοδότησης δεν προκύπτει ούτε από τον κατά την εκτίμηση του δικάζοντος τμήματος επιδιωκόμενο σκοπό, ο οποίος συνίσταται στον απλό υπολογισμό της αξίας των αναλήψεων.

73 **β) Λυσιτέλεια του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος**

74 Το τρίτο, όπως και το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, είναι επίσης κρίσιμης σημασίας για την επίλυση της διαφοράς. Αν οι δαπάνες χρηματοδότησης δεν αποτελούν τμήμα της τιμής κόστους, μειώνεται η βάση επιβολής του ΦΠΑ για την ανάληψη θερμότητας με συνέπεια η προσφεύγουσα να υφίσταται μικρότερη φορολογική επιβάρυνση και η προσφυγή να πρέπει να γίνει εν μέρει δεκτή.

75 [παραλειπόμενα] [διαδικαστικά ζητήματα]

76 [παραλειπόμενα]