



## Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
NIILO JÄÄSKINEN  
της 30ής Ιουνίου 2015<sup>1</sup>

**Υπόθεση C-276/14**

**Gmina Wrocław**

**κατά**

**Minister Finansów**

[αίτηση του Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία)

**για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]**

«Προδικαστική παραπομπή — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/EK — Άρθρα 9 και 13 — Άρθρα 5, παράγραφος 3, και 4, παράγραφος 2, ΣΕΕ — Οικονομικές δραστηριότητες ασκούμενες από οργανωτική μονάδα ενός δήμου εκτός του πλαισίου ασκήσεως δημόσιας εξουσίας — Οργανωτική μονάδα δήμου της οποίας οι οικονομικές δραστηριότητες δεν πληρούν το κριτήριο αυτοτέλειας — Δυνατότητα χαρακτηρισμού μιας τέτοιας μονάδας ως υποκείμενης στον φόρο προστιθέμενης αξίας κατά την έννοια των διατάξεων της οδηγίας 2006/112»

### I – Εισαγωγή

1. Με την υπό κρίση αίτηση για την έκδοση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) τίθεται το ερώτημα κατά πόσον μπορεί οργανωτική μονάδα ενός δήμου, της οποίας οι οικονομικές δραστηριότητες δεν πληρούν το κριτήριο της αυτοτέλειας κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK<sup>2</sup>, να λογίζεται ως υποκείμενη στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) χωριστά από τον δήμο στον οποίο ανήκει, για τις οικονομικές συναλλαγές που πραγματοποιεί η εν λόγω μονάδα για λογαριασμό του δήμου.

2. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει κατά πόσον η αυτοτέλεια, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τη δυνατότητα χαρακτηρισμού των οργανισμών δημοσίου δικαίου, όπως είναι οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί που αφορά η αίτηση προδικαστικής απόφασης, ως υποκειμένων στον ΦΠΑ, λαμβανομένων υπόψη του άρθρου 13, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας καθώς και των άρθρων 4, παράγραφος 2, και 5, παράγραφος 3, ΣΕΕ περί των αρχών της επικουρικότητας και της θεσμικής αυτονομίας.

<sup>1</sup> — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

<sup>2</sup> — Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).

3. Το διακύβευμα της υποθέσεως συνδέεται, κατά την άποψη της Δημοκρατίας της Πολωνίας, με το γεγονός ότι, στην Πολωνία, οι δήμοι ασκούν τα καθήκοντά τους δημοσίου συμφέροντος κατά τρόπο αυτόνομο, μέσω οργανωτικών μονάδων που ιδρύονται για τον σκοπό αυτό, μεταξύ άλλων μέσω των δημοσιονομικά εξαρτωμένων δημοτικών οργανισμών<sup>3</sup>, που μέχρι σήμερα λογίζονταν ως χωριστοί υπόχρεοι σε ΦΠΑ σε σχέση με τον δήμο. Κατά συνέπεια, στην υπό κρίση υπόθεση ανακύπτει ζήτημα ερμηνείας των άρθρων 9 και 13 της οδηγίας 2006/112, συνεπαγόμενο την ανάγκη να προσδιορίσει το Δικαστήριο πώς πρέπει να εκτιμάται ο τρόπος με τον οποίο οι εν λόγω οργανωτικές μονάδες, ιδίως οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί, ασκούν τις οικονομικές τους δραστηριότητες.

4. Το ερώτημα που αφορά τις αρχές της επικουρικότητας και της θεσμικής αυτονομίας που καθιερώνονται με τα άρθρα 5, παράγραφος 3, και 4, παράγραφος 2, ΣΕΕ ετέθη από το αιτούν δικαστήριο καθόσον εκτιμά ότι η αδυναμία εγγραφής των δημοσιονομικά εξαρτωμένων δημοτικών οργανισμών, όπως αυτοί τους οποίους αφορά η διαφορά της κύριας δίκης, ως χωριστών, σε σχέση με τον δήμο, υπόχρεων σε ΦΠΑ θα μπορούσε να έχει συνέπειες για το πρότυπο λειτουργίας των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης στην Πολωνία. Πρέπει, συνεπώς, να εξεταστεί κατά πόσον οι εν λόγω διατάξεις του πρωτογενούς δικαίου έχουν, συναφώς, επίπτωση στην ερμηνεία των σχετικών διατάξεων της οδηγίας 2006/112.

5. Όπως υπογράμμισαν οι μετασχόντες στη διαδικασία που υπέβαλαν παρατηρήσεις στην υπό κρίση υπόθεση, η νομολογία του Δικαστηρίου περί του εν λόγω κριτηρίου αυτοτέλειας αφορούσε την εφαρμογή του στις δραστηριότητες φυσικών προσώπων που ασκούν δημόσια καθήκοντα και ιδιωτικών φορέων. Κατά συνέπεια, το αιτούν δικαστήριο κάλεσε το Δικαστήριο να εξετάσει κατά πόσον η εν λόγω νομολογία είναι εφαρμοστέα κατά τον ίδιο τρόπο στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

## II – Το νομικό πλαίσιο

### A — Η οδηγία 2006/112

6. Η οδηγία 2006/112 κατήργησε και αντικατέστησε από 1ης Ιανουαρίου 2007 την ισχύουσα κοινοτική νομοθεσία περί ΦΠΑ, μεταξύ άλλων την έκτη οδηγία<sup>4</sup>.

7. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα ακόλουθα:

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

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

3 — Το πολωνικό σύστημα προβλέπει και άλλες μορφές δημοτικών οργανωτικών μονάδων, καθώς και κρατικές μονάδες. Παραδείγματος χάριν, οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί φορείς χαρακτηρίζονται, κατά την άποψη του δήμου του Wrocław, από μεγαλύτερο βαθμό αυτοτέλειας σε σχέση με τους δημοσιονομικά εξαρτωμένους δημοτικούς οργανισμούς.

4 — Έκτη οδηγία 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία). Παρά τις πολυάριθμες τροποποιήσεις ως προς τη διατύπωση, οι κρίσιμες διατάξεις της οδηγίας 2006/112 είναι, κατ' ουσίαν, πανομοιότυπες με τις αντίστοιχες διατάξεις της έκτης οδηγίας. Βλ., συναφώς, απόφαση Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, σκέψη 6).

8. Κατά το άρθρο 10 της οδηγίας 2006/112:

«Η προϋπόθεση του άρθρου 9, παράγραφος 1, ότι η οικονομική δραστηριότητα ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο, αποκλείει από τη φορολογία τους μισθωτούς και λοιπά πρόσωπα εφόσον συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας και αμοιβής και την ευθύνη του εργοδότη.»

9. Το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής έχει ως εξής<sup>5</sup>:

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

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

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

B — Το πολωνικό δίκαιο

10. Το άρθρο 15, παράγραφος 1, του νόμου της 11ης Μαρτίου 2004, περί του φόρου επί των αγαθών και υπηρεσιών<sup>6</sup>, μεταφέρει στο πολωνικό δίκαιο το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 και ορίζει τα εξής:

«Υποκείμενοι στον φόρο είναι τα νομικά πρόσωπα, οι οργανωτικές μονάδες χωρίς νομική προσωπικότητα και τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ασκούν κατά τρόπο αυτοτελή οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της παραγράφου 2, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.»

11. Το άρθρο 15, παράγραφος 6, του εθνικού νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει ότι δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο οι δημόσιοι οργανισμοί και οι υπηρεσίες που συνδράμουν τα εν λόγω όργανα στην εκπλήρωση των αποστολών που τους έχουν ανατεθεί δυνάμει ειδικών νομοθετικών διατάξεων, με εξαίρεση τις αποστολές, τις οποίες εκπληρώνουν βάσει συμβάσεων ιδιωτικού δικαίου.

5 — Όσον αφορά τις αποκλίσεις μεταξύ του κειμένου του άρθρου 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 σε περισσότερες γλώσσες καθώς και την ανάλυση της έννοιας των «λοιπών οργανισμών δημοσίου δικαίου», βλ. τις προτάσεις μου της 25ης Ιουνίου 2015 επί της υποθέσεως Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, σημεία 68 έως 82).

6 — Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U αριθ. 54, κεφάλαιο 535, όπως έχει τροποποιηθεί, στο εξής: εθνικός νόμος περί ΦΠΑ.

### III – Η διαφορά της κύριας δίκης, το προδικαστικό ερώτημα και η ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία

12. Στο πλαίσιο του πολωνικού διοικητικού συστήματος, οι δήμοι εκπληρώνουν τα καθήκοντα που τους έχουν ανατεθεί δυνάμει του νόμου της 8ης Μαρτίου 1990 περί τοπικής αυτοδιοίκησης<sup>7</sup> με τη συνδρομή των δημοσιονομικά εξαρτωμένων φορέων αυτοδιοικήσεως και των δημοσιονομικά εξαρτωμένων δημοτικών οργανισμών<sup>8</sup>. Οι τελευταίοι, οι οποίοι δεν διαθέτουν ίδια νομική προσωπικότητα, κατά βάση εξυπηρετούν την εκπλήρωση των αποστολών του δήμου και ο σκοπός τους δεν συνίσταται στην άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, την οποία μπορούν ενδεχομένως να αναπτύξουν επί τη ευκαιρία άλλης δραστηριότητας, η οποία θα αποτελεί κύρια δραστηριότητα. Τα εισοδήματα και οι δαπάνες των εν λόγω δημοσιονομικά εξαρτωμένων δημοτικών οργανισμών, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που συνδέονται με τις υποκείμενες σε ΦΠΑ οικονομικές τους δραστηριότητες, περιλαμβάνονται στον προϋπολογισμό του δήμου. Στους εν λόγω οργανισμούς περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, σχολεία και πολιτιστικά κέντρα.

13. Η διαφορά της κύριας δίκης μεταξύ του Gmina Wrocław (δήμου του Wrocław) και του Minister Finansów (Πολωνού Υπουργού Οικονομικών, στο εξής: Υπουργός Οικονομικών) ανέκυψε λόγω των αιτήσεων περί ερμηνείας φορολογικών διατάξεων που υπέβαλε ο εν λόγω δήμος.

14. Ο δήμος του Wrocław έθεσε στον Υπουργό Οικονομικών το ερώτημα κατά πόσον είναι δυνατόν να εγγραφεί ως χωριστός, σε σχέση με τον δήμο, υπόχρεος καταβολής ΦΠΑ ένας δημοσιονομικά εξαρτώμενος δημοτικός οργανισμός για υποκείμενες σε ΦΠΑ πράξεις ή κατά πόσον πρέπει να εγγραφεί ο ίδιος ο δήμος ως υποκείμενος στον φόρο για τις πράξεις που διενεργεί ο δημοσιονομικά εξαρτώμενος οργανισμός του. Κατά την άποψη του εν λόγω δήμου, οι εν λόγω δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί δεν πληρούν το κριτήριο της αυτοτέλειας για την υπαγωγή στον ΦΠΑ, που προβλέπεται στο άρθρο 15, παράγραφοι 1 και 2, του εθνικού νόμου περί ΦΠΑ και, κατά συνέπεια, δεν θα μπορούσαν να αποτελέσουν αντικείμενο χωριστής εγγραφής. Εξάλλου, η χωριστή εγγραφή των δημοσιονομικά εξαρτωμένων δημοτικών οργανισμών σε σχέση με τον δήμο θα δημιουργούσε ορισμένα προβλήματα πρακτικής φύσεως<sup>9</sup>.

15. Ο Υπουργός Οικονομικών, με τις ερμηνευτικές γνωμοδοτήσεις του, έκρινε ότι, εφόσον οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί, οι οποίοι διαχωρίζονται από τις δομές του δήμου, ασκούν αυτοτελώς, σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια, οικονομική δραστηριότητα και, κατά την άσκηση αυτή, προβαίνουν σε πράξεις υποκείμενες σε ΦΠΑ, θα πρέπει να θεωρηθούν ως χωριστά, σε σχέση με τον δήμο, υποκείμενα σε ΦΠΑ πρόσωπα.

16. Ο δήμος του Wrocław άσκησε προσφυγές ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικού δικαστηρίου της περιφέρειας του Wrocław) κατά των εν λόγω ερμηνευτικών γνωμοδοτήσεων του Υπουργού Οικονομικών. Δεδομένου ότι το προαναφερθέν δικαστήριο απέρριψε τις προσφυγές, ο εν λόγω δήμος άσκησε αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

7 — Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz. U του 2001, αριθ. 142, κεφάλαιο 1591, κωδικοποιημένη έκδοση. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου ορίζει ότι «ο δήμος, προκειμένου να εκτελέσει επιτυχώς τα καθήκοντά του, μπορεί να ιδρύει οργανωτικές μονάδες και επίσης να συνάπτει συμφωνίες με άλλους οργανισμούς, μεταξύ των οποίων με τις ΜΚΟ [μη κυβερνητικές οργανώσεις]».

8 — Η ίδρυση των δημοσιονομικά εξαρτωμένων οργανισμών διέπεται από τον νόμο περί δημοσίων οικονομικών (ustawa o finansach publicznych, Dz. U του 2013, κεφάλαιο 885, όπως έχει τροποποιηθεί).

9 — Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο δήμος του Wrocław διευκρίνισε ποιο είναι, κατά την άποψή του, το πρακτικό διακύβευμα της υποθέσεως. Κατά την άποψή του, σε περίπτωση εγγραφής του δήμου ως μόνου υποκείμενου σε ΦΠΑ με όλους τους δημοσιονομικά εξαρτωμένους οργανισμούς του, θα ήταν πιο εύκολο για τον δήμο να ελέγχει στο σύνολό της την καταβολή του ΦΠΑ, να έχει πλήρη ενημέρωση για τις δραστηριότητες των δημοσιονομικά εξαρτωμένων οργανισμών του, να εφαρμόζει ενιαία φορολογική πολιτική στο πλαίσιο του δήμου και να εξαλείφει αμφιβολίες και αβεβαιότητες όσον αφορά τη φορολόγηση των εσωτερικών συναλλαγών του δήμου. Αντιστρόφως, η διάσπαση του δήμου και των δημοσιονομικά εξαρτωμένων οργανισμών του σε περισσότερους υποκείμενους σε ΦΠΑ θα έθιγε την αρχή ουδετερότητας του ΦΠΑ. Παραδείγματος χάριν, εάν ένας δήμος αναθέσει επενδυτική δραστηριότητα σε έναν πρώτο δημοσιονομικά εξαρτώμενο οργανισμό, ενώ ένας δεύτερος δημοσιονομικά εξαρτώμενος οργανισμός ασκεί τη φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα βάσει της εν λόγω επενδύσεως, δεν είναι προφανές ότι ο πρώτος δημοσιονομικά εξαρτώμενος οργανισμός δικαιούται εκπτώσεις ΦΠΑ παρά το γεγονός ότι οι δύο οργανισμοί ανήκουν στην οργανωτική δομή του αυτού δήμου.

17. Με διάταξη της 30ής Ιανουαρίου 2013, ο τακτικός σχηματισμός του Naczelny Sąd Administracyjny παρέπεμψε σε σχηματισμό ευρύτερης συνθέσεως του ιδίου δικαστηρίου το ερώτημα κατά πόσον δημοσιονομικά εξαρτώμενος δημοτικός οργανισμός υπόκειται στον φόρο επί των αγαθών και υπηρεσιών. Ο εν λόγω σχηματισμός ευρύτερης συνθέσεως έκρινε, με απόφαση της 24ης Ιουνίου 2013 περιέχουσα την απάντηση προς τον τακτικό σχηματισμό του αυτού δικαστηρίου, ότι οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί τους οποίους αφορά η εν λόγω υπόθεση δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ, δεδομένου ότι, παρά το γεγονός ότι τέτοιου είδους οργανισμοί διαχωρίζονται από τον δήμο σε οργανωτικό επίπεδο, δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο αυτοτελή ή ανεξάρτητα από τον δήμο.

18. Ωστόσο, σύμφωνα με την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, είναι ασαφές σε ποιο μέτρο πρέπει, δυνάμει του δικαίου της Ένωσης, να εφαρμόζεται η προϋπόθεση της αυτοτέλειας που προβλέπει το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει κατά πόσον η εν λόγω προϋπόθεση της αυτοτέλειας είναι σύμφωνη προς τις αρχές της επικουρικότητας και της θεσμικής αυτονομίας που καθιερώνουν τα άρθρα 5, παράγραφος 3, και 4, παράγραφος 2, ΣΕΕ, σύμφωνα με τα οποία η δομή των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και η κατανομή των αρμοδιοτήτων τους εμπίπτουν στην αρμοδιότητα των κρατών μελών.

19. Διατηρώντας αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία των άρθρων 9, παράγραφος 1, και 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, ο τακτικός σχηματισμός του Naczelny Sąd Administracyjny, με απόφαση της 10ης Δεκεμβρίου 2013, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία επί της διαφοράς της κύριας δίκης και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Μπορεί να λογίζεται ως υποκείμενη στον φόρο προστιθέμενης αξίας, υπό το πρίσμα του άρθρου 4, παράγραφος 2, σε συνδυασμό με το άρθρο 5, παράγραφος 3, [ΣΕΕ], μια οργανωτική μονάδα ενός δήμου (οργανισμού τοπικής αυτοδιοίκησης στην Πολωνία) εάν ασκεί άλλες δραστηριότητες πέραν από εκείνες που εμπίπτουν στο πλαίσιο της ασκήσεως δημόσιας εξουσίας υπό την έννοια του άρθρου 13 της οδηγίας [2006/112], μολονότι δεν πληροί την προϋπόθεση της αυτοτέλειας (ανεξαρτησίας) που προβλέπεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας;»

20. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν ο δήμος του Wrocław, ο Υπουργός Οικονομικών, η Πολωνική και η Ελληνική Κυβέρνηση καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, όλοι δε οι ανωτέρω, εκτός από την Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπήθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση που έλαβε χώρα στις 5 Μαΐου 2015.

#### IV – Ανάλυση

##### A — Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

21. Το προδικαστικό ερώτημα που θέτει το αιτούν δικαστήριο εκκινεί από την παραδοχή σύμφωνα με την οποία οι οργανωτικές μονάδες του δήμου τις οποίες αφορά η διαφορά της κύριας δίκης, ιδίως οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί, δεν πληρούν το κριτήριο της αυτοτέλειας που προβλέπεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112. Πράγματι, ο σχηματισμός ευρύτερης συνθέσεως του αιτούντος δικαστηρίου, απαντώντας στον τακτικό σχηματισμό του εν λόγω δικαστηρίου, προέβη ήδη στη σχετική διαπίστωση<sup>10</sup>.

10 — Βλ. σημείο 17 των παρουσών προτάσεων.



22. Πρέπει, κατ' αρχάς, να διευκρινιστεί ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά μόνον τους δημοσιονομικά εξαρτωμένους δημοτικούς οργανισμούς του δήμου του Wrocław, έστω και αν το προδικαστικό ερώτημα αναφέρεται γενικότερα στις οργανωτικές μονάδες του δήμου που δεν πληρούν το κριτήριο της αυτοτέλειας. Οι οργανωτικές μονάδες του δήμου περιλαμβάνουν πολλούς τύπους μονάδων, το επίπεδο αυτοτέλειας των οποίων κατά την άσκηση των δραστηριοτήτων τους είναι δυνατόν να ποικίλλει. Εντούτοις, οι παρούσες προτάσεις αφορούν αποκλειστικά και μόνον τους δημοσιονομικά εξαρτωμένους δημοτικούς οργανισμούς τους οποίους αφορά η διαφορά της κύριας δίκης.

23. Με το προδικαστικό ερώτημα ερωτάται, συνεπώς, κατά πόσον οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί τους οποίους αφορά η διαφορά της κύριας δίκης μπορούν να λογίζονται ως υποκείμενοι στον φόρο παρά την έλλειψη αυτοτέλειας κατά την άσκηση των δραστηριοτήτων τους. Ως προς το ζήτημα αυτό, ο Υπουργός Οικονομικών υποστηρίζει ότι το κριτήριο αυτοτέλειας δεν μπορεί να εφαρμοστεί στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, διότι η τήρηση της εν λόγω προϋποθέσεως θα οδηγούσε ενδεχομένως σε δυσανάλογη παρέμβαση σε βάρος της θεσμικής αυτονομίας που αναγνωρίζεται στα κράτη μέλη. Το άρθρο 13 της οδηγίας 2006/112 θα έπρεπε, σύμφωνα με τον Υπουργό, να θεωρηθεί ειδική διάταξη σε σχέση με το άρθρο 9, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας. Κατά συνέπεια, δεν απαιτείται ούτε προσήκει, όσον αφορά τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, να εξετάζεται η ύπαρξη αυτοτέλειας.

24. Η Πολωνική Κυβέρνηση, από την πλευρά της, πρότεινε να επαναδιατυπωθεί το προδικαστικό ερώτημα προκειμένου να εξετασθεί, κατ' αρχάς, κατά πόσον οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί τους οποίους αφορά η διαφορά της κύριας δίκης πληρούν το κριτήριο της αυτοτέλειας που εφαρμόζεται στην περίπτωση τους. Κατά την άποψή της, οι εν λόγω οργανισμοί πληρούν το κριτήριο αυτό. Μόνον επικουρικός, σε περίπτωση που το Δικαστήριο θα έκρινε ότι οι εν λόγω δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί δεν πληρούν το κριτήριο της αυτοτέλειας, θα έπρεπε να εξετασθεί κατά πόσον οι οργανισμοί αυτοί μπορούν παρά ταύτα να θεωρηθούν υποκείμενοι στον φόρο δυνάμει του άρθρου 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.

25. Προσωπικά, θεωρώ ότι, για να δοθεί λυσιτελής απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, δεν πρέπει να επαναδιατυπωθεί το προδικαστικό ερώτημα, αλλά μάλλον να εξετασθεί ακριβώς κατά πόσον —και σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως με ποιον τρόπο— ο ορισμός της προβλεπόμενης στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έννοιας του «υποκειμένου στον φόρο», που περιλαμβάνει το κριτήριο αυτοτέλειας της οικονομικής δραστηριότητας, πρέπει να εφαρμόζεται στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου που αναφέρονται στο άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112. Κατά την άποψή μου, η απάντηση βρίσκεται στη νομολογία του Δικαστηρίου που θα εξετάσω κατωτέρω. Θα αρχίσω την ανάλυσή μου προβαίνοντας σε εκτίμηση, αφενός, της σχέσεως μεταξύ των άρθρων 9 και 13 της οδηγίας 2006/112 και, αφετέρου, της έννοιας του «υποκειμένου στον φόρο» που αναφέρεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.

*B — Επί της σχέσεως μεταξύ των άρθρων 9 και 13 της οδηγίας 2006/112 και επί του ευρέος ορισμού της έννοιας του «υποκειμένου στον φόρο»*

26. Στο κοινό σύστημα ΦΠΑ, τα άρθρα 9 και 13 της οδηγίας 2006/112 ανήκουν στον τίτλο III της εν λόγω οδηγίας που τιτλοφορείται «Υποκείμενοι στον φόρο». Ο εν λόγω τίτλος III περιλαμβάνει τους κανόνες που αφορούν την εν γένει υπαγωγή καθώς και τις ειδικές περιπτώσεις, όπως την ομαδοποίηση του ΦΠΑ και τους κανόνες που αφορούν τους φορείς δημόσιας εξουσίας. Το εν λόγω άρθρο 9 αποτελεί, συναφώς, τον γενικό κανόνα περί των υποκειμένων στον ΦΠΑ, ενώ το άρθρο 13 αποτελεί κανόνα περί απαλλαγής<sup>11</sup>.

11 — Βλ., όσον αφορά το άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, στο οποίο νυν αντιστοιχεί το εν λόγω άρθρο 13 της οδηγίας 2006/112, απόφαση Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (235/85, EU:C:1987:161, σκέψη 18).

27. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι είναι σημαντικό, για την ομοιόμορφη εφαρμογή της οδηγίας 2006/112, να τύχει η έννοια του «υποκειμένου στον φόρο» αυτοτελούς και ομοιόμορφης ερμηνείας<sup>12</sup>.

28. Σύμφωνα με τον γενικό ορισμό της εν λόγω εννοίας, που προβλέπεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, νοείται ως υποκείμενος στον φόρο «οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα»<sup>13</sup>. Αυτή η ευρύτατη έκφραση καλύπτει όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, τόσο δημοσίου όσο και ιδιωτικού δικαίου.

29. Εξάλλου, πρέπει να επισημανθεί ότι αυτός ο ευρύς ορισμός της έννοιας του «υποκειμένου στον φόρο» μπορεί να εφαρμοστεί ακόμη και επί οντότητας στερουμένης νομικής προσωπικότητας<sup>14</sup>. Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί τους οποίους αφορά η διαφορά της κύριας δίκης δεν έχουν νομική προσωπικότητα δεν ασκεί επιρροή όσον αφορά τη δυνατότητα εγγραφής τους ως χωριστών, σε σχέση με τον δήμο, υποκειμένων στον φόρο.

30. Αντιθέτως, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 είναι να έχει διαπιστωθεί προηγουμένως ο οικονομικός χαρακτήρας της υπό εξέταση δραστηριότητας<sup>15</sup>. Εάν έχει αποδειχθεί η ύπαρξη οικονομικής δραστηριότητας κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, τότε πρέπει να εξετασθεί η δυνατότητα εφαρμογής της εξαιρέσεως που αφορά τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας<sup>16</sup>.

31. Με την απόφαση Επιτροπή κατά Ισπανίας<sup>17</sup>, το Δικαστήριο διευκρίνισε, κρίνοντας ως προς την ύπαρξη ενδεχόμενης παραβάσεως κράτους μέλους, ότι πρέπει να εξεταστεί, πρώτον, κατά πόσον οι εν λόγω δραστηριότητες συνιστούν οικονομικές δραστηριότητες, *δεύτερον*, κατά πόσον οι εν λόγω δραστηριότητες ασκούνται *κατά τρόπο αυτοτελή* και, τρίτον, κατά πόσον σε κάθε περίπτωση, μπορεί να τύχει εφαρμογής ο κανόνας της μη υπαγωγής στον ΦΠΑ<sup>18</sup> όσον αφορά τις δραστηριότητες που ασκεί οργανισμός δημοσίου δικαίου ως δημόσια εξουσία<sup>19</sup>.

32. Το Δικαστήριο έχει ρητώς διαπιστώσει ότι η εκτίμηση του αυτοτελούς χαρακτήρα της οικονομικής δραστηριότητας προηγείται της εκτιμήσεως που λαμβάνει χώρα δυνάμει του άρθρου 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.

12 — Αποφάσεις Επιτροπή κατά Σουηδίας (C-480/10, EU:C:2013:263, σκέψη 34) και Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, σκέψη 23).

13 — Η υπογράμμιση δική μου.

14 — Βλ. απόφαση Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, σκέψη 8) και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Léger επί της υποθέσεως FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, σημείο 36). Η έκφραση «any person», που χρησιμοποιείται στο κείμενο του εν λόγω άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 στην αγγλική γλώσσα, θα πρέπει συνεπώς να νοηθεί ως έχουσα την έννοια του «any one», όπως και στο κείμενο του εν λόγω άρθρου σε πολλές άλλες γλώσσες (βλ., συναφώς, Terra, B., και Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*, IBFD 2015, τόμος 1, σ. 469).

15 — Βλ., συναφώς, αποφάσεις T-Mobile Austria κ.λπ. (C-284/04, EU:C:2007:381, σκέψη 48)· Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, σκέψη 15)· Isle of Wight Council κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψεις 28 έως 30) καθώς και Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψεις 34 και 39). Αυτή τη σειρά εξετάσεως δέχονται και οι αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-276/97, EU:C:2000:424), Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-358/97, EU:C:2000:425) καθώς και Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-359/97, EU:C:2000:426). Εντούτοις, στις αποφάσεις αυτές δεν είχε τεθεί το ζήτημα της αυτοτέλειας της οικονομικής δραστηριότητας.

16 — Διάταξη Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, σκέψη 19).

17 — C-154/08, EU:C:2009:695, σκέψη 86.

18 — Το κρίσιμο άρθρο στην εν λόγω υπόθεση ήταν το άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, το οποίο αντιστοιχεί στο νυν άρθρο 13 της οδηγίας 2006/112.

19 — Εξάλλου, αυτή η σειρά εξετάσεως έχει γίνει δεκτή με τις αποφάσεις Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (235/85, EU:C:1987:161) και Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332). Βλ., συναφώς, και τη διάταξη Mihal (C-456/07, EU:C:2008:293, σκέψεις 21 και 22).

33. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί κατά πόσον η εν λόγω νομολογία μπορεί να τύχει εφαρμογής όσον αφορά τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, διότι το κριτήριο του αυτοτελούς χαρακτήρα της δραστηριότητας έχει, μέχρι σήμερα, ελεγχθεί από το Δικαστήριο μόνον όσον αφορά τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν δημόσια καθήκοντα<sup>20</sup>. Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, δεν θα έπρεπε να απαιτείται εκτίμηση του αυτοτελούς χαρακτήρα της δραστηριότητας όταν πρόκειται για νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Δεν συμμερίζομαι την εν λόγω άποψη που διατυπώνει το αιτούν δικαστήριο.

34. Πράγματι, από την οικονομία του κοινού συστήματος ΦΠΑ, το γράμμα του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, που δεν προβλέπει περιορισμούς<sup>21</sup>, καθώς και από την προαναφερθείσα νομολογία προκύπτει ότι ο πλήρης ορισμός του υποκειμένου στον φόρο που προβλέπεται στο εν λόγω άρθρο 9 πρέπει να εφαρμόζεται κατά τρόπο ενιαίο και ομοιόμορφο σε κάθε πρόσωπο<sup>22</sup>.

35. Όσον αφορά την οικονομία του κοινού συστήματος ΦΠΑ, πρέπει να υπομνησθεί ότι τα άρθρα 9 και 13 της οδηγίας 2006/112 προσδίδουν ευρύτατο πεδίο εφαρμογής στον ΦΠΑ. Πράγματι, ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να περιορίσει το πεδίο εφαρμογής της μη υπαγωγής στον φόρο των οργανισμών δημοσίου δικαίου, προκειμένου να γίνεται σεβαστός ο εν λόγω γενικός κανόνας<sup>23</sup>.

36. Κατά συνέπεια, εάν ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο δεν πληροί τα κριτήρια που θεσπίζει το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, ώστε να μπορεί να χαρακτηριστεί ως υποκείμενος στον φόρο, και συγκεκριμένα εάν δεν πληροί την προϋπόθεση της ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας «κατά τρόπο ανεξάρτητο», δεν είναι αναγκαίο να ερευνηθεί κατά πόσον το εν λόγω πρόσωπο θα μπορούσε να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.

37. Δεν μπορεί, συνεπώς, να γίνει δεκτό, όπως υποστηρίζει ο Υπουργός Οικονομικών, ότι είναι ανώφελο να εξεταστεί κατά πόσον οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο αυτοτελή, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, λόγω του ότι το κράτος έχει το δικαίωμα να προσδίδει σε οντότητες την ιδιότητα του οργανισμού δημοσίου δικαίου. Κατά την άποψή μου, η ιδιότητα μιας οντότητας ως οργανισμού δημοσίου δικαίου δεν ασκεί συναφώς επιρροή, εφόσον ο εν λόγω οργανισμός δεν ασκεί, σε κάθε περίπτωση, οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο αυτοτελή.

38. Εντούτοις, οι μετασχόντες στη διαδικασία που υπέβαλαν παρατηρήσεις εξέφρασαν αμφιβολίες ως προς το αν το εν λόγω κριτήριο ασκήσεως των δραστηριοτήτων κατά τρόπο αυτοτελή πρέπει να εφαρμόζεται στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου *με τον ίδιο τρόπο*, όπως στους ιδιώτες επιχειρηματίες. Κατά συνέπεια, πρέπει ακολούθως να εξετασθεί η νομολογία του Δικαστηρίου που αφορά το εν λόγω κριτήριο καθώς και η εφαρμογή του στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

20 — Σε αυτές τις περιπτώσεις συγκαταλέγονται οι συμβολαιογράφοι, οι δικαστικοί επιμελητές, οι εισπράκτορες φόρων και οι ισπανοί «registadores-liquidadores». Βλ., συναφώς, τα σημεία 41 και 42 των παρούσων προτάσεών μου.

21 — Βλ., συναφώς, το σημείο 28 των παρούσων προτάσεων. Από τη νομολογία που αφορά το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού της εν λόγω οδηγίας, που αποβλέπει, μεταξύ άλλων, στη δημιουργία ενός κοινού συστήματος ΦΠΑ στηριζόμενου σε ενιαίο ορισμό της έννοιας του «υποκειμένου στον φόρο», η ιδιότητα αυτή πρέπει να κρίνεται αποκλειστικά βάσει των κριτηρίων που αναφέρονται στο άρθρο 4 της εν λόγω οδηγίας [βλ., συναφώς, αποφάσεις van Tien (C-186/89, EU:C:1990:429, σκέψη 25)· BBL (C-8/03, EU:C:2004:650, σκέψη 37) καθώς και HE (C-25/03, EU:C:2005:241, σκέψη 41)]. Το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας περιελάμβανε τα άρθρα στα οποία αντιστοιχούν νυν, μεταξύ άλλων, τα άρθρα 9 και 13 της οδηγίας 2006/112.

22 — Επομένως, ο χαρακτηρισμός ως υποκειμένου στον φόρο δεν εξαρτάται από τη φύση του προσώπου που ασκεί τις οικονομικές δραστηριότητες ως πρόσωπο ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου (Terra, Β., και Kajus, J., όπ.π., σ. 431).

23 — Αποφάσεις Isle of Wight Council κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψεις 25 έως 28 και 38)· Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-554/07, EU:C:2009:464, σκέψεις 39 έως 41) καθώς και Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-79/09, EU:C:2010:171, σκέψεις 76 και 77).



Γ — Επί της νομολογίας του Δικαστηρίου που αφορά το κριτήριο της ασκήσεως των οικονομικών δραστηριοτήτων κατά τρόπο αυτοτελή, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 και επί της εφαρμογής του εν λόγω κριτηρίου στις οικονομικές δραστηριότητες των οργανισμών δημοσίου δικαίου

39. Η προϋπόθεση της ασκήσεως της οικονομικής δραστηριότητας κατά τρόπο αυτοτελή, που προβλέπεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, ορίζεται αποφαστικώς στο άρθρο 10 της εν λόγω οδηγίας. Κατά το άρθρο 10, η δραστηριότητα δεν ασκείται κατά τρόπο αυτοτελή και, συνεπώς, δεν οδηγεί σε είσπραξη ΦΠΑ, όταν υφίσταται, μεταξύ του προσώπου και του εργοδότη του, σχέση εξαρτήσεως παρόμοια με αυτή που δημιουργείται με σύμβαση εργασίας. Η διάταξη αυτή παραθέτει τρία κριτήρια όσον αφορά τη σχέση εξαρτήσεως, αναφερόμενα στην ύπαρξη εξαρτήσεως ως προς τους όρους εργασίας και αμοιβής και ως προς το ζήτημα της ευθύνης<sup>24</sup>.

40. Κατ' εφαρμογή των εν λόγω κριτηρίων, το Δικαστήριο διαμόρφωσε τα στοιχεία που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση του αυτοτελούς χαρακτήρα της οικονομικής δραστηριότητας, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112. Τα κριτήρια που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, τα οποία απαριθμούνται, μεταξύ άλλων, στην απόφαση van der Steen<sup>25</sup>, περιλαμβάνουν την άσκηση των δραστηριοτήτων ιδίω ονόματι, για λογαριασμό και με ευθύνη του ασκούντος, ο οποίος θα πρέπει να φέρει τον οικονομικό κίνδυνο που συνδέεται με την άσκηση των δραστηριοτήτων του<sup>26</sup>.

41. Για να διαπιστώσει την άσκηση δραστηριότητας κατά τρόπο αυτοτελή, το Δικαστήριο έλαβε υπόψη την έλλειψη κάθε σχέσεως ιεραρχικής εξαρτήσεως έναντι της δημόσιας αρχής των ασκούντων δραστηριότητα που δεν ήταν ενσωματωμένοι στη δημόσια διοίκηση, καθώς και το γεγονός ότι ενεργούσαν για ίδιο λογαριασμό και υπό ίδια ευθύνη, οργάνωναν ελεύθερα τον τρόπο εκτελέσεως της εργασίας τους και εισέπρατταν οι ίδιοι τις αμοιβές που συνιστούσαν το εισόδημά τους<sup>27</sup>.

42. Κατά το Δικαστήριο, αποτελούν επίσης ενδείξεις ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας κατά τρόπο αυτοτελή το γεγονός ότι οι ασκούντες τη δραστηριότητα εξασφαλίζουν και οργανώνουν μόνοι τους, κατά τρόπο αυτόνομο, στο πλαίσιο των ορίων που θέτει ο νόμος, το προσωπικό και την υλικοτεχνική υποδομή που είναι αναγκαία για την άσκηση των δραστηριοτήτων τους, καθώς και το γεγονός ότι φέρουν την ευθύνη που απορρέει από τις συμβατικές σχέσεις που συνάπτουν κατά την άσκηση της δραστηριότητάς τους καθώς και την ευθύνη για τις ζημιές που προκαλούνται σε τρίτους όταν δεν ενεργούν ως εκπρόσωποι δημοσίας αρχής<sup>28</sup>.

43. Η προϋπόθεση που αφορά τον οικονομικό κίνδυνο εξετάστηκε στο πλαίσιο της αποφάσεως FCE Bank<sup>29</sup>, με την οποία κρίθηκε ότι υποκατάστημα τράπεζας δεν λειτουργεί αυτοτελώς ως τράπεζα διότι, μη διαθέτοντας αρχικό κεφάλαιο, δεν φέρει το ίδιο τους οικονομικούς κινδύνους που συνδέονται με την άσκηση των δραστηριοτήτων του. Επομένως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως υποκείμενο στον ΦΠΑ<sup>30</sup>.

24 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Léger επί της υποθέσεως FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, σημείο 39).

25 — C-355/06, EU:C:2007:615.

26 — Απόφαση van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, σκέψεις 21 έως 25). Για τα ίδια αυτά κριτήρια, βλ. επίσης απόφαση Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, σκέψη 18).

27 — Απόφαση Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (235/85, EU:C:1987:161, σκέψη 14) και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Léger επί της υποθέσεως FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, σημείο 40). Το Δικαστήριο δέχθηκε την ίδια ερμηνεία όσον αφορά τους Σλοβάκους δικαστικούς επιμελητές με τη διάταξη Mihal (C-456/07, EU:C:2007:673, σκέψη 21).

28 — Απόφαση Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332, σκέψεις 11 έως 15). Βλ., συναφώς, και απόφαση Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-154/08, EU:C:2009:695, σκέψεις 103 έως 106) όσον αφορά τους Ισπανούς «registradores-liquidadores».

29 — C-210/04, EU:C:2006:196.

30 — Απόφαση FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, σκέψεις 35 έως 37). Ο γενικός εισαγγελέας P. Léger, με τις προτάσεις του επί της αυτής υποθέσεως, επισήμανε, εξάλλου, ότι το εν λόγω υποκατάστημα δεν ασκούσε τις δραστηριότητές του για δικό του λογαριασμό (προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Léger επί της υποθέσεως FCE Bank, C-210/04, EU:C:2005:582, σημείο 46).

44. Υπενθυμίζω ότι η έννοια του υποκειμένου στον φόρο πρέπει να εφαρμόζεται κατά τρόπο ενιαίο και ομοιόμορφο<sup>31</sup>. Η προϋπόθεση της αυτοτέλειας δεν αποτελεί, σε τελική ανάλυση, παρά ζήτημα που αφορά τον *τρόπο ασκήσεως των οικονομικών δραστηριοτήτων*. Βέβαια, η προεκτεθείσα νομολογία που θεσπίζει κριτήρια εκτιμήσεως όσον αφορά την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας κατά τρόπο αυτοτελή αφορά αποκλειστικά και μόνον φυσικά πρόσωπα που εκτελούν δημόσια καθήκοντα καθώς και νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου. Εντούτοις, κατά την άποψή μου, ουδεμία ένδειξη υφίσταται ότι τα ίδια αυτά κριτήρια δεν μπορούν να εφαρμοστούν επίσης και στις οικονομικές δραστηριότητες που ασκούν οργανισμοί δημοσίου δικαίου, στους οποίους αναφέρεται το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112. Πράγματι, εφόσον τα εν λόγω κριτήρια μπορούν να εφαρμοστούν, μεταξύ άλλων, στους ιδιωτικούς φορείς, των οποίων οι εσωτερικές δομές και οι εμπορικές πρακτικές είναι συχνά δυνατόν να εμφανίζουν μεγαλύτερη ποικιλία και πολυπλοκότητα σε σχέση με αυτές των οργανισμών δημοσίου δικαίου, νομίζω ότι τα εν λόγω κριτήρια πρέπει να εφαρμόζονται με τον ίδιο τρόπο στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Συναφώς, η ιδιαιτερότητα των οργανισμών δημοσίου δικαίου συνδέεται περισσότερο με τις δραστηριότητες που ασκούν ως δημόσια εξουσία, οι οποίες λαμβάνονται χωριστά υπόψη στο πλαίσιο του κανόνα περί απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 13 της οδηγίας 2006/112.

45. Η Πολωνική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι το κριτήριο περί οικονομικού κινδύνου δεν μπορεί να γίνει δεκτό για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, διότι ο δήμος ή οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι οργανισμοί του δεν μπορούν να τεθούν υπό διαδικασία αφερεγγυότητας. Συνεπώς, κατά την άποψή της, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν εκτίθενται σε οικονομικούς κινδύνους παρόμοιους με αυτούς τους οποίους αναλαμβάνουν οι ιδιωτικοί οργανισμοί που ασκούν οικονομικές δραστηριότητες<sup>32</sup>. Κατά την άποψη της εν λόγω κυβερνήσεως, η εφαρμογή του κριτηρίου της αυτοτέλειας στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου κατά τον ίδιο τρόπο που αυτό εφαρμόζεται στους ιδιωτικούς φορείς θα είχε ως συνέπεια να μην πληρούν ούτε οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι οργανισμοί ούτε οι ίδιοι οι δήμοι τις προϋποθέσεις για να χαρακτηρισθούν ως «υποκείμενοι στον φόρο», κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.

46. Κατά την άποψή μου, η ύπαρξη οικονομικού κινδύνου πρέπει να νοείται κατά τρόπο ευρύτερο από ό,τι υποστηρίζει η Πολωνική Κυβέρνηση. Συγκεκριμένα, η επέλευση του οικονομικού κινδύνου μπορεί να λάβει διάφορες μορφές, αλλά, κατά την άποψή μου, το πρόσωπο που φέρει τον κίνδυνο πρέπει να διαθέτει ένα είδος περιουσίας που κινδυνεύει να απολέσει. Παραδείγματος χάριν, για ένα πιστωτικό ίδρυμα, ο οικονομικός κίνδυνος μπορεί να συνίσταται στη μη αποπληρωμή δανείου από κάποιον πελάτη<sup>33</sup>. Η διαπίστωση ότι ο ασκών τη δραστηριότητα φέρει τον οικονομικό κίνδυνο της δραστηριότητάς του μπορεί να απορρέει και από το γεγονός ότι το όφελος που αποκομίζει από τη δραστηριότητά του εξαρτάται όχι μόνο από το ύψος των ποσών που συνδέονται άμεσα με την εν λόγω δραστηριότητα, αλλά και από τις δαπάνες που συνδέονται με την οργάνωση του προσωπικού και της υλικοτεχνικής υποδομής της δραστηριότητας, μεταξύ άλλων στοιχείων<sup>34</sup>.

31 — Βλ. σημείο 34 των παρουσών προτάσεων.

32 — Πρέπει να επισημανθεί ότι, όσον αφορά τις κρατικές ενισχύσεις, μπορεί να θεωρηθεί παράνομη κρατική ενίσχυση μια έμμεση και απεριόριστη εγγύηση του Δημοσίου υπέρ επιχειρήσεως που δεν υπόκειται στις δικαστικές διαδικασίες εξυγιάνσεως και εκκαθαρίσεως (βλ., συναφώς, απόφαση Γαλλία κατά Επιτροπής, C-559/12 P, EU:C:2014:217, σκέψεις 97 και 98). Εντούτοις, η εν λόγω διαπίστωση δεν ασκεί επιρροή για την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112, διότι οι σκοποί της νομοθεσίας περί ΦΠΑ διαφέρουν από αυτούς που ισχύουν σε άλλους τομείς του δικαίου της Ένωσης, όπως στους τομείς των κρατικών ενισχύσεων ή των δημοσίων συμβάσεων. Βλ., συναφώς, την ανάλυση στην οποία προέβην όσον αφορά την ερμηνεία του άρθρου 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, με τις προτάσεις μου επί της υποθέσεως *Sauadaçor* (C-174/14, EU:C:2015:430, σημεία 61 έως 65).

33 — Απόφαση *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196, σκέψη 36).

34 — Στην απόφαση *Ayuntamiento de Sevilla*, οι εισπράκτορες φόρων έφεραν τον οικονομικό κίνδυνο της δραστηριότητάς τους, κατά το μέτρο που το όφελος που αποκόμιζαν ήταν εξαρτημένο όχι μόνο από το ύψος των εισπραχθέντων φόρων, αλλά και από τις δαπάνες που συνδέονται με την οργάνωση του προσωπικού και της υλικοτεχνικής υποδομής της δραστηριότητάς τους (απόφαση *Ayuntamiento de Sevilla*, C-202/90, EU:C:1991:332, σκέψη 13). Στην απόφαση *Επιτροπή κατά Ισπανίας*, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι οι «*registradores-liquidadores*» τους οποίους αφορούσε η εν λόγω υπόθεση έφεραν τον οικονομικό κίνδυνο της δραστηριότητάς τους, κατά το μέτρο που το όφελος που αποκόμιζαν ήταν εξαρτημένο από το ύψος των εισπραχθέντων φόρων, από τις δαπάνες που συνδέονται με την οργάνωση του προσωπικού και της υλικοτεχνικής υποδομής της δραστηριότητάς τους, από την αποτελεσματικότητα των «*registradores-liquidadores*» και ακόμη, σε ορισμένες περιπτώσεις, από το ποσοστό των ποινών και των επιβαλλομένων και εισπραττομένων προστίμων κατά την άσκηση της δραστηριότητας του «*registrador-liquidador*» (απόφαση *Επιτροπή κατά Ισπανίας*, C-154/08, EU:C:2009:695, σκέψη 107).

47. Κατά μείζονα λόγο, η οδηγία 2006/112 στηρίζεται στην αντίληψη ότι οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου που αναφέρονται στο άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας, όπως το κράτος και οι δήμοι και κοινότητες, είναι δυνατόν να υπόκεινται σε ΦΠΑ για τις δραστηριότητες που ασκούν εκτός του πλαισίου ασκήσεως δημοσίας εξουσίας. Είναι δυνατόν να υπόκεινται σε ΦΠΑ ακόμη και για τις δραστηριότητες που ασκούν ως δημόσια εξουσία, «εφόσον η μη υπαγωγή τους στον φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού»<sup>35</sup>. Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι ένας οργανισμός μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο διαδικασίας αφερεγγυότητας δεν αποτελεί καθοριστικό κριτήριο για να εξακριβωθεί αν διαθέτει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.

48. Κατά την άποψή μου, ο αυτοτελής χαρακτήρας των οικονομικών δραστηριοτήτων ενός οργανισμού, από την άποψη των κινδύνων, δεν εξαρτάται τόσο από το κατά πόσον ο εν λόγω οργανισμός φέρει οικονομικό κίνδυνο απορρέοντα από τις δραστηριότητές του όσο από το κατά πόσον, στην πραγματικότητα, άλλος οργανισμός στη θέση του φέρει, διά της περιουσίας του, τον κίνδυνο που συνδέεται με τις οικονομικές δραστηριότητες του πρώτου οργανισμού<sup>36</sup>.

49. Εν κατακλείδι, το γεγονός ότι ένας οργανισμός φέρει τον οικονομικό κίνδυνο αποτελεί ένα από τα στοιχεία που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να εκτιμηθεί ο τρόπος με τον οποίο ο εν λόγω οργανισμός ασκεί τις οικονομικές του δραστηριότητες. Τα λοιπά στοιχεία που είναι δυνατόν να ληφθούν υπόψη, τα οποία αναφέρονται στη νομολογία, είναι, μεταξύ άλλων, η άσκηση εκ μέρους του οργανισμού δραστηριότητας ιδίω ονόματι και για ίδιο λογαριασμό, η ύπαρξη ίδιας περιουσίας, η ελεύθερη οργάνωση του τρόπου εκτελέσεως της εργασίας, το προσωπικό και η υλικοτεχνική υποδομή, και το γεγονός ότι ο οργανισμός φέρει τη συμβατική ευθύνη και την ευθύνη των ζημιών που προκαλούνται σε τρίτους. Η εκτίμηση του αυτοτελούς χαρακτήρα της οικονομικής δραστηριότητας, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, πρέπει να λαμβάνει χώρα κατά περίπτωση, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της συγκεκριμένης περιπτώσεως.

*Δ — Επί των αρχών της επικουρικότητας και της θεσμικής αυτονομίας, που προβλέπονται στα άρθρα 5, παράγραφος 3, και 4, παράγραφος 2, ΣΕΕ*

50. Τέλος, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η αυτοτέλεια υπό την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας 2006/112 εκτιμάται σε σχέση με την *άσκηση οικονομικών δραστηριοτήτων*. Το ζήτημα δεν είναι να εξακριβωθεί κατά πόσον ένας οργανισμός δημοσίου δικαίου είναι αυτοτελής ή αυτόνομος στο πλαίσιο της διαρθρώσεως των οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως ενός κράτους μέλους ή ποιο είναι το καθεστώς του υπό το πρίσμα του εσωτερικού διοικητικού δικαίου. Κατά συνέπεια, όσα προαναφέρθηκαν ουδόλως θίγουν τη θεσμική αυτονομία των κρατών μελών, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, ΣΕΕ.

51. Η Ελληνική Κυβέρνηση εκτιμά ότι η σύγκυση στην υπό κρίση υπόθεση ως προς το ζήτημα αυτό είναι απόρροια των αποκλίσεων στην απόδοση του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 στις διάφορες γλώσσες που μνημονεύει το αιτούν δικαστήριο. Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, στο κείμενο στη γαλλική και στην αγγλική γλώσσα χρησιμοποιείται η έκφραση «κατά

<sup>35</sup> — Δυνάμει του άρθρου 13, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112.

<sup>36</sup> — Παραδείγματος χάριν, ένα δημοτικό σχολείο του οποίου η πισίνα χρησιμοποιείται το βράδυ και το σαββατοκύριακο από το κοινό μπορεί, βέβαια, να είναι εκτεθειμένο στις αρνητικές οικονομικές συνέπειες που απορρέουν από την εν λόγω οικονομική δραστηριότητα, όπως ο μη ισοσκελισμός δαπανών και εσόδων, αλλά, τελικώς, ο δήμος είναι εκείνος που φέρει τον εν λόγω οικονομικό κίνδυνο, δεδομένου ότι οφείλει να χρηματοδοτήσει τις ενδεχόμενες ζημιές που προκαλεί η εν λόγω δραστηριότητα.

τρόπο ανεξάρτητο» (στη γαλλική γλώσσα «*d'une façon indépendante*», στην αγγλική γλώσσα «*independently*»), ενώ στο κείμενο στην πολωνική γλώσσα χρησιμοποιείται η έκφραση «κατά τρόπο *αυτόνομο*» («*samodzielnie*» στην πολωνική γλώσσα<sup>37</sup>). Επισημαίνω ότι η έκφραση «κατά τρόπο ανεξάρτητο» χρησιμοποιείται επίσης και σε πολλές άλλες γλώσσες<sup>38</sup>.

52. Όσον αφορά τις γλωσσικές αποκλίσεις, κατά πάγια νομολογία η διατύπωση που χρησιμοποιείται σε μία από τις γλωσσικές αποδόσεις διατάξεως του δικαίου της Ένωσης δεν μπορεί να αποτελεί τη μόνη βάση για την ερμηνεία της διατάξεως αυτής ούτε μπορεί να χαρακτηρίζεται ως υπερέχουσα έναντι των άλλων γλωσσικών αποδόσεων. Ειδικότερα, οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης πρέπει να ερμηνεύονται και να εφαρμόζονται με ομοιόμορφο τρόπο υπό το πρίσμα των αποδόσεών τους σε όλες τις γλώσσες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Αν υπάρχουν διαφορές μεταξύ των γλωσσικών αποδόσεων διατάξεως του δικαίου της Ένωσης, η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται σε συνάρτηση με την όλη οικονομία και τον σκοπό της κανονιστικής ρυθμίσεως στην οποία εντάσσεται<sup>39</sup>.

53. Κατά συνέπεια, η διατύπωση που χρησιμοποιείται στο κείμενο στην πολωνική γλώσσα δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί, μόνη αυτή, για την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112. Έχω ήδη υπενθυμίσει, συναφώς, στα σημεία 40 έως 43 των παρουσών προτάσεων, την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 που δέχεται η νομολογία. Σε κάθε περίπτωση, δύσκολα διακρίνω τη διαφορά μεταξύ μιας δραστηριότητας που ασκείται «κατά τρόπο ανεξάρτητο» και μιας δραστηριότητας που ασκείται «κατά τρόπο αυτόνομο», λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικά με το εν λόγω κριτήριο. Υπενθυμίζω, εξάλλου, ότι η διαφορά δεν αφορά τον αυτοτελή ή αυτόνομο χαρακτήρα του οικείου οργανισμού, αλλά τον τρόπο με τον οποίο ασκείται η οικονομική του δραστηριότητα.

54. Υπενθυμίζω επίσης ότι τα κριτήρια σχετικά με την υπαγωγή στον ΦΠΑ, που απορρέουν από το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, είναι αντικειμενικά κριτήρια που πρέπει να τηρούνται. Συγκεκριμένα, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να τροποποιούν το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2006/112 με διατάξεις του εσωτερικού τους δικαίου που αφορούν την οργάνωση των δήμων.

55. Όπως επίσης επισήμανε η Επιτροπή, τα κράτη μέλη μπορούν να οργανώνουν ελεύθερα τη δομή και τις δραστηριότητες των οργανισμών τους δημοσίου δικαίου, βελτιστοποιώντας, μεταξύ άλλων, την εσωτερική τους δομή σε σχέση με τους κανόνες ΦΠΑ. Οι επιλογές κράτους μέλους που αφορούν την οργανωτική δομή των οργανισμών δημοσίου δικαίου είναι δυνατόν να έχουν διάφορες συνέπειες σε επίπεδο ΦΠΑ, χωρίς εντούτοις να περιορίζουν την ελευθερία την οποία διαθέτει το εν λόγω κράτος μέλος όσον αφορά τις επιλογές του. Εντούτοις, τα κράτη μέλη διαθέτουν μεν την ελευθερία επιλογής που αναφέρεται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, ΣΕΕ, οι συνέπειες όμως ορισμένων επιλογών προκαθορίζονται από το δίκαιο της Ένωσης<sup>40</sup>.

56. Πρέπει, εξάλλου, να υπομνησθεί, όπως υπογράμμισε η ίδια η Δημοκρατία της Πολωνίας, ότι οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν είναι, κατ' αρχήν, προορισμένοι να ασκούν οικονομικές δραστηριότητες εκτός του πλαισίου ασκήσεως δημοσίας εξουσίας. Η ενδεχόμενη οικονομική δραστηριότητα που ασκούν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου είναι παρεπόμενη και συχνά συνδεδεμένη

37 — Αυτή η πολωνική έκφραση επιδέχεται επίσης και τη μετάφραση «μόνο».

38 — Μεταξύ άλλων, στα κείμενα στη δανική, γερμανική, ισπανική, ιταλική, μαλτέζικη, ολλανδική, πορτογαλική, ρουμανική, φινλανδική και σουηδική γλώσσα.

39 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση *Ivansson κ.λπ.* (C-307/13, EU:C:2014:2058, σκέψη 40).

40 — Βλ., συναφώς, και την απόφαση Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-154/08, EU:C:2009:695, σκέψεις 120 έως 123). Σύμφωνα με την εν λόγω απόφαση, καμία διάταξη του δικαίου της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη ή τις περιφέρειες των κρατών μελών να αποφασίζουν, σύμφωνα με την εφαρμοστέα στην περίπτωση τους ρύθμιση, να προσφύγουν σε φορείς, όπως οι «*registradores-liquidadores*» τους οποίους αφορούσε η συγκεκριμένη υπόθεση, για την είσπραξη και εκκαθάριση των φόρων που επιπίπτουν, χωρίς αμφιβολία, στην αρμοδιότητα των κρατών μελών. Εντούτοις, αυτό δεν σημαίνει ότι τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να μην υπαγάγουν σε ΦΠΑ τις υπηρεσίες που παρέχουν οι εν λόγω «*registradores*» εφόσον αποδειχθεί ότι οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχονται με τη μορφή αυτοτελούς οικονομικής δραστηριότητας.



με την εκτέλεση καθηκόντων δημοσίας υπηρεσίας. Η υπαγωγή των οργανισμών δημοσίου δικαίου στον ΦΠΑ για τις οικονομικές δραστηριότητες που ασκούν εκτός του πλαισίου ασκήσεως δημοσίας εξουσίας δεν αποτελεί παρά ένα στοιχείο που τα κράτη μέλη μπορούν να λάβουν υπόψη κατά τον καθορισμό της οργανωτικής δομής της διοικήσεώς τους.

57. Όσον αφορά την αρχή της επικουρικότητας, από τη διατύπωση της αιτιολογικής σκέψης 65 της οδηγίας 2006/112<sup>41</sup> προκύπτει σαφώς ότι η εν λόγω αρχή ελήφθη υπόψη από τον νομοθέτη της Ένωσης κατά τη σύνταξη της εν λόγω οδηγίας.

58. Υπενθυμίζω ότι, στην διαφορά της κύριας δίκης, το τμήμα ευρύτερης συνθέσεως του Naczelny Sąd Administracyjny φαίνεται να έχει ήδη κρίνει επί του αυτοτελούς χαρακτήρα των δραστηριοτήτων των δημοσιονομικά εξαρτωμένων δημοτικών οργανισμών που αφορά η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως. Πράγματι, λαμβανομένης υπόψη της φύσεως της αναλύσεως που πρέπει να λάβει χώρα και της ανάγκης γνώσεως των ιδιαιτεροτήτων του συστήματος της πολωνικών τοπικών διοικητικών αρχών, το εθνικό δικαστήριο είναι το ενδεδειγμένο να κρίνει, με γνώμονα τα κριτήρια που έχει διαμορφώσει το Δικαστήριο<sup>42</sup>, κατά πόσον οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί, όπως αυτοί τους οποίους αφορά η διαφορά της κύριας δίκης, ασκούν τις δραστηριότητές τους κατά τρόπο αυτοτελή. Δεδομένου ότι το Δικαστήριο δεν διαθέτει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες σχετικά με τις τοπικές διοικητικές αρχές στην Πολωνία, προκειμένου να έχει τη δυνατότητα να προβεί σε μια τέτοια κρίση, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να προβεί σε αυτή.

*E — Επί του αιτήματος περιορισμού των διαχρονικών αποτελεσμάτων της αποφάσεως του Δικαστηρίου*

59. Η Πολωνική Κυβέρνηση, επικαλούμενη κίνδυνο σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων, ζήτησε τον περιορισμό των διαχρονικών αποτελεσμάτων της αποφάσεως του Δικαστηρίου, σε περίπτωση που αυτό ήθελε κρίνει ότι οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι οργανισμοί δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν ως χωριστοί υπόχρεοι σε ΦΠΑ. Κατά την άποψη της εν λόγω κυβερνήσεως, μια τέτοια θέση θα έθιγε σημαντικά το υφιστάμενο στην Πολωνία πρότυπο λειτουργίας της τοπικής διακυβερνήσεως, πράγμα που θα μπορούσε να έχει αρνητικές συνέπειες για το σύνολο του τομέα των δημοσίων οικονομικών στην Πολωνία. Εξάλλου, η Δημοκρατία της Πολωνίας είχε καλόπιστα θεωρήσει και συνεχίζει να θεωρεί ότι οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι οργανισμοί μπορούν να χαρακτηρισθούν ως υποκείμενοι στον ΦΠΑ.

60. Πρέπει να επισημανθεί ότι η Πολωνική Κυβέρνηση παραδέχθηκε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι οι συνέπειες μιας τέτοιας λύσεως για το πρότυπο λειτουργίας της τοπικής διακυβερνήσεως θα αφορούσαν περισσότερο το μέλλον. Οι αναδρομικές συνέπειες της αποφάσεως απορρέουν μόνον από την ανάγκη νέου υπολογισμού των φόρων που έχουν εισπραχθεί κατά τα πέντε προηγούμενα έτη<sup>43</sup>.

41 — Κατά την εν λόγω αιτιολογική σκέψη 65, «[δ]εδομένου ότι οι στόχοι της παρούσας οδηγίας δεν μπορούν να επιτευχθούν ικανοποιητικά από τα κράτη μέλη για τους προαναφερθέντες λόγους και μπορούν συνεπώς να επιτευχθούν καλύτερα σε κοινοτικό επίπεδο, η Κοινότητα μπορεί να λάβει μέτρα σύμφωνα με την αρχή της επικουρικότητας του άρθρου 5 της Συνθήκης. Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας του ίδιου άρθρου, η παρούσα οδηγία δεν υπερβαίνει τα αναγκαία για την επίτευξη των στόχων αυτών.»

42 — Συμμερίζομαι, συναφώς, την ανάλυση της Πολωνικής Κυβερνήσεως, σύμφωνα με την οποία το αιτούν δικαστήριο έσφαλε αν αποφάνθηκε, όπως υποστηρίζει η εν λόγω κυβέρνηση, ότι το ζήτημα της ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας κατά τρόπο αυτοτελή πρέπει να εξετασθεί αποκλειστικώς βάσει του πολωνικού δικαίου.

43 — Ο δήμος του Wrocław υποστήριξε συναφώς, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι πολλοί δήμοι της Πολωνίας, το τελευταίο χρονικό διάστημα, έχουν ζητήσει, για την προστασία των συμφερόντων τους, από τον Υπουργό Οικονομικών την έκδοση ερμηνευτικών γνωμοδοτήσεων, δηλαδή οριστικών ερμηνειών για ζητήματα φορολογίας. Έτσι, οι εν λόγω δήμοι θα μπορούσαν να επιλέξουν είτε να διορθώσουν αναδρομικά τις φορολογικές δηλώσεις τους είτε να τύχουν της προστασίας που παρέχουν οι ερμηνευτικές γνωμοδοτήσεις. Ο δήμος του Wrocław υποστήριξε επίσης ότι, σε οργανωτικό επίπεδο, είναι σε θέση να συντάξει κεντρική δήλωση του ΦΠΑ.



61. Υπενθυμίζω συναφώς ότι ο ΦΠΑ είναι φόρος επί της καταναλώσεως που επιβάλλεται επί της δαπάνης ή της τελικής καταναλώσεως των αγαθών ή των υπηρεσιών από φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Θεωρητικώς, ο ΦΠΑ θα έπρεπε να οδηγήσει σε μια ενιαία φορολόγηση, στο μέτρο που η φορολογική επιβάρυνση αγαθού ή υπηρεσίας θα έπρεπε να αντιστοιχεί ακριβώς στον ΦΠΑ που υπολογίζεται επί της τιμής πωλήσεως που ζητείται να καταβάλει ο καταναλωτής, όποιος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών που μεσολάβησαν κατά τη διαδικασία που προηγήθηκε του σταδίου της φορολογήσεως. Συνεπώς, ο ΦΠΑ που βαρύνει τις παρεχόμενες στο κοινό από τους δημοσιονομικά εξαρτωμένους δημοτικούς οργανισμούς υπηρεσίες δεν θα έπρεπε να εξαρτάται από τον τρόπο εγγραφής του δήμου ως υποκειμένου στον ΦΠΑ, δηλαδή από το κατά πόσον έχει εγγραφεί μαζί με τους δημοσιονομικά συνδεδεμένους οργανισμούς του ως ένας μοναδικός υποκείμενος στον φόρο ή κατά πόσον, αντιθέτως, οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι οργανισμοί έχουν εγγραφεί χωριστά.

62. Εντούτοις, όπως επισήμανε ο δήμος του Wrocław κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του δικαίου της Ένωσης, το σύστημα ΦΠΑ περιέχει πολλά στοιχεία που περιορίζουν την πλήρη φορολογική ουδετερότητα, όπως είναι η δυνατότητα των κρατών μελών να απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ την οικονομική δραστηριότητα των μικρών επιχειρήσεων<sup>44</sup>. Κατά συνέπεια, η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα δεν στερείται λυσιτέλειας σε πρακτικό επίπεδο.

63. Εντούτοις, μόνον κατ' εξαίρεση μπορεί το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή της γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου, η οποία είναι συμφυής με την έννομη τάξη της Ένωσης, να αποφασίζει τον περιορισμό της δυνατότητας που έχει κάθε ενδιαφερόμενος να επικαλείται διάταξη που έχει ερμηνεύσει το ίδιο το Δικαστήριο, προκειμένου να θέσει υπό αμφισβήτηση έννομες σχέσεις που έχουν συναφθεί καλόπιστα. Για να μπορεί να αποφασιστεί ένας τέτοιος περιορισμός, είναι αναγκαίο να πληρούνται δύο ουσιώδεις προϋποθέσεις, δηλαδή να υπάρχει καλή πίστη των ενδιαφερόμενων κύκλων και να υπάρχει κίνδυνος σοβαρών διαταραχών<sup>45</sup>.

64. Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει κάνει χρήση της δυνατότητας αυτής μόνον υπό πολύ συγκεκριμένες περιστάσεις, και συγκεκριμένα όταν υπήρχε κίνδυνος σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων λόγω του μεγάλου αριθμού εννόμων σχέσεων που είχαν συσταθεί καλόπιστα βάσει ρυθμίσεων που θεωρούνταν έγκυρες και όταν προέκυπτε ότι οι ιδιώτες και οι εθνικές αρχές είχαν οδηγηθεί σε ενέργειες αντίθετες προς το δίκαιο της Ένωσης λόγω αντικειμενικής και σοβαρής αβεβαιότητας ως προς το περιεχόμενο των διατάξεων του εν λόγω δικαίου<sup>46</sup>.

65. Φρονώ ότι τα στοιχεία που προέβαλε η Πολωνική Κυβέρνηση δεν πληρούν τα εν λόγω κριτήρια. Συγκεκριμένα, η Πολωνική Κυβέρνηση ουδόλως ήταν σε θέση να εκτιμήσει την κλίμακα των ενδεχόμενων οικονομικών επιπτώσεων. Πρέπει να υπομνησθεί ότι η υπό κρίση υπόθεση αφορά αποκλειστικώς και μόνον τους δημοσιονομικά συνδεδεμένους δημοτικούς οργανισμούς τους οποίους αφορά η διαφορά της κύριας δίκης και τη δυνατότητα να καθοριστεί κατά πόσον οι δραστηριότητές τους ασκούνται κατά τρόπο αυτοτελή. Σε κάθε περίπτωση, το ζήτημα των ενδεχομένων συνεπειών της εκδοθησομένης αποφάσεως του Δικαστηρίου, όσον αφορά επίσης τους κρατικούς δημοσιονομικά εξαρτωμένους οργανισμούς και τους δημοσιονομικά εξαρτωμένους φορείς, στους οποίους αναφέρθηκαν οι λαβόντες μέρος στη διαδικασία, διέπεται από το εθνικό δίκαιο.

66. Βάσει όσων προαναφέρθηκαν, θεωρώ ότι δεν πρέπει να περιοριστούν τα διαχρονικά αποτελέσματα της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπό κρίση υπόθεση.

44 — Επιπλέον, όπως επισήμανα στις προτάσεις μου επί της υποθέσεως Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-85/11, EU:C:2012:753, σημείο 45), αναφορικά με σχηματισμό ομίλων ΦΠΑ, η εγγραφή οργανισμών που συνδέονται οικονομικώς ως ενός μοναδικού υποκειμένου στον φόρο μπορεί να συνεπάγεται ταμειακά πλεονεκτήματα στο επίπεδο του συνόλου, διότι δεν επιβάλλεται ΦΠΑ στις εσωτερικές πράξεις μεταξύ τέτοιων οργανισμών.

45 — Αποφάσεις Schulz και Egbringhoff (C-359/11 και C-400/11, EU:C:2014:2317, σκέψη 57 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία) και Balazs και Casa Județeană de Pensii Cluj (C-401/13 και C-432/13, EU:C:2015:26, σκέψη 50 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

46 — Αποφάσεις Schulz και Egbringhoff (C-359/11 και C-400/11, EU:C:2014:2317, σκέψη 58 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία) και Balazs και Casa Județeană de Pensii Cluj (C-401/13 και C-432/13, EU:C:2015:26, σκέψη 51 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

## V – Πρόταση

67. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα, που του υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία) ως εξής:

Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι οργανωτική μονάδα ενός δήμου μπορεί να λογίζεται ως υποκείμενη στον φόρο προστιθέμενης αξίας μόνον εφόσον ασκεί τις οικονομικές της δραστηριότητες κατά τρόπο αυτοτελή κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου. Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει, με γνώμονα τα κριτήρια που έχει διαμορφώσει το Δικαστήριο, κατά πόσον οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί τους οποίους αφορά η διαφορά της κύριας δίκης ασκούν τις οικονομικές τους δραστηριότητες κατά τρόπο αυτοτελή.