



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 29ης Σεπτεμβρίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Φόρος προστιθεμένης αξίας — Οδηγία 2006/112/EK — Άρθρο 9, παράγραφος 1 — Άρθρο 13, παράγραφος 1 — Υποκείμενοι στον φόρο — Ερμηνεία της φράσεως “κατά τρόπο ανεξάρτητο” — Δημοτικός φορέας — Οικονομικές δραστηριότητες ασκούμενες από οργανωτική μονάδα ενός δήμου εκτός του πλαισίου ασκήσεως δημόσιας εξουσίας — Δυνατότητα χαρακτηρισμού μιας τέτοιας μονάδας ως “υποκείμενης στον φόρο” κατά την έννοια των διατάξεων της οδηγίας 2006/112 — Άρθρα 4, παράγραφος 2, και 5, παράγραφος 3, ΣΕΕ»

Στην υπόθεση C-276/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (ανώτατο διοικητικό δικαστήριο, Πολωνία) με απόφαση της 10ης Δεκεμβρίου 2013, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Ιουνίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

Gmina Wrocław

κατά

Minister Finansów,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους Β. Σκουρή, Πρόεδρο, Κ. Lenaerts, αντιπρόεδρο, Α. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, T. von Danwitz, Α. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot, C. Vajda, προέδρους τμήματος, Ε. Levits, Α. Arabadjiev, Μ. Safjan, Α. Prechal, Ε. Jarašiūnas, C. G. Fernlund (εισηγητή) και J. L. da Cruz Vilaça, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Ν. Jääskinen

γραμματέας: Μ. Aleksejev, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 5ης Μαΐου 2015,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο Gmina Wrocław, εκπροσωπούμενος από τους L. Mazur, Κ. Sachs, Α. Błędowski και την Α. Januszkiewicz, φορολογικούς συμβούλους,
- ο Minister Finansów, εκπροσωπούμενος από τους J. Kaute και T. Tratkiewicz,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Β. Majczyna και την Α. Kramarczyk-Szaładzińska,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Κ. Παρασκευοπούλου και Ι. Κοτσώνη,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις Μ. Owsiany-Hornung και L. Lozano Palacios,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 30ής Ιουνίου 2015,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Gmina Wrocław (δήμος του Wrocław, Πολωνία) και του Minister Finansów (Υπουργός Οικονομικών, στο εξής: Υπουργός) σχετικά με το ζήτημα αν μπορεί να θεωρηθεί υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) δημοσιονομικά εξαρτώμενος δημοτικός οργανισμός.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Η οδηγία περί ΦΠΑ κατάργησε και αντικατέστησε από την 1η Ιανουαρίου 2007 την 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία). Κατά τις αιτιολογικές σκέψεις 1 και 3 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ήταν σκόπιμη, για λόγους σαφήνειας και ορθολογισμού, η αναδιατύπωση της έκτης οδηγίας, προκειμένου να παρουσιαστούν όλες οι εφαρμοστέες διατάξεις κατά σαφή και ορθολογικό τρόπο, με νέα διάρθρωση και διατύπωση, χωρίς αυτό να συνεπάγεται κατ' αρχήν ουσιώδεις αλλαγές.
- 4 Η αιτιολογική σκέψη 65 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Δεδομένου 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.»
- 5 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας, το οποίο επαναλαμβάνει κατ' ουσίαν το άρθρο 4, παράγραφοι 1 έως 3, της έκτης οδηγίας, ορίζει τα εξής:

«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.»

- 6 Το άρθρο 13, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, το οποίο αντιστοιχεί κατ’ ουσίαν στο άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, ορίζει τα εξής:

«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 δημόσια εξουσία, έστω και αν, για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές, εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις.

Εντούτοις, όταν πραγματοποιούν τέτοιες δραστηριότητες ή πράξεις, πρέπει να θεωρούνται 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.»

Το πολωνικό δίκαιο

- 7 Το άρθρο 15, παράγραφοι 1 και 6, του νόμου της 11ης Μαρτίου 2004, περί του φόρου επί των αγαθών και υπηρεσιών (Dz. U. nr 54, poz. 535 ze zm.), όπως έχει τροποποιηθεί (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει τα εξής:

«1. 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.

[...]

6. Δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο οι δημόσιοι οργανισμοί και οι υπηρεσίες των οργανισμών αυτών κατά την εκπλήρωση αποστολής που τους έχει ανατεθεί δυνάμει ειδικών νομοθετικών διατάξεων, εξαιρουμένων των δραστηριοτήτων που ασκούνται βάσει συμβάσεων ιδιωτικού δικαίου.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 8 Η διαφορά μεταξύ του δήμου του Wrocław και του Υπουργού αφορά το φορολογικό καθεστώς στο οποίο υπάγονται ως προς τον ΦΠΑ οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί του εν λόγω δήμου.
- 9 Από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι ο δήμος του Wrocław εκπληρώνει τα καθήκοντα που του έχουν ανατεθεί βάσει του νόμου της 8ης Μαρτίου 1990 περί τοπικής αυτοδιοικήσεως (Dz. U. 2001 nr 142, poz. 1591 ze zm.) με τη συνδρομή 284 δημοσιονομικά εξαρτώμενων δημοτικών οργανισμών και δημοσιονομικά εξαρτώμενων φορέων, στους οποίους περιλαμβάνονται σχολεία, πολιτιστικά κέντρα, περιφερειακές υπηρεσίες επιθεώρησης και αστυνομεύσεως.

- 10 Ο δήμος του Wrocław υπέβαλε ενώπιον του Υπουργού αίτηση ερμηνείας του νόμου περί ΦΠΑ, προκειμένου να πληροφορηθεί την άποψη του εν λόγω Υπουργού επί του ζητήματος αν υποκείμενος στον ΦΠΑ θεωρείται ο δήμος ή ο δημοσιονομικά εξαρτώμενος οργανισμός στην περίπτωση που ο δεύτερος διενεργεί πράξεις υποκείμενες σε ΦΠΑ. Κατά τον εν λόγω δήμο, το γεγονός ότι μόνο ο δήμος πληροί την προϋπόθεση του άρθρου 15, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου περί ΦΠΑ, περί ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας κατά τρόπο αυτοτελή, πρέπει να οδηγήσει τη φορολογική διοίκηση στο συμπέρασμα ότι μόνο ο δήμος μπορεί να είναι υποκείμενος στον ΦΠΑ για τις οικονομικές δραστηριότητες που ασκούν οι οργανισμοί αυτοί.
- 11 Ο Υπουργός όμως, με τις ερμηνευτικές γνωμοδοτήσεις του, έκρινε ότι οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι οργανισμοί οι οποίοι διαχωρίζονται από τις δομές του δήμου του Wrocław, εφόσον ασκούν αυτοτελώς, σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια, οικονομικές δραστηριότητες και προβαίνουν, κατά την άσκηση των δραστηριοτήτων αυτών, σε πράξεις υποκείμενες σε ΦΠΑ, πρέπει να θεωρούνται αυτοί ως υποκείμενοι στον ΦΠΑ.
- 12 Ο δήμος του Wrocław άσκησε προσφυγές με αίτημα την ακύρωση των ερμηνευτικών αυτών γνωμοδοτήσεων ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικό δικαστήριο του Wrocław), τις οποίες το δικαστήριο αυτό απέρριψε. Στη συνέχεια, ο ως άνω δήμος άσκησε αναίρεση κατά των αποφάσεων αυτών ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny.
- 13 Ο επιληφθείς σχηματισμός του Naczelny Sąd Administracyjny, κρίνοντας ότι η αίτηση αναίρεσεως έθετε ζητήματα ευρύτερης σημασίας, αποφάσισε να παραπέμψει την υπόθεση στον σχηματισμό ευρύτερης συνθέσεως του ίδιου δικαστηρίου προκειμένου να κριθεί κατά πόσον μπορούν να είναι υποκείμενοι στον ΦΠΑ οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί.
- 14 Κατά τον σχηματισμό ευρύτερης συνθέσεως, προκειμένου να κριθεί αν οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί ασκούν αυτοτελώς οικονομική δραστηριότητα, αφενός, πρέπει να ληφθεί υπόψη η εθνική κανονιστική ρύθμιση περί ΦΠΑ και η οδηγία περί ΦΠΑ. Όσον αφορά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας, ο εν λόγω σχηματισμός επισήμανε ότι υπάρχουν ορισμένες αποκλίσεις μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων της διατάξεως αυτής, δεδομένου ότι σε ορισμένες χρησιμοποιείται η φράση «κατά τρόπο ανεξάρτητο» και σε άλλες η φράση «κατά τρόπο αυτοτελή». Λόγω των αποκλίσεων αυτών, στη θεωρία τονίζεται η σημασία της τελολογικής ερμηνείας της εν λόγω διατάξεως και γίνεται δεκτό, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, ότι κάθε πρόσωπο που ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο υπόκειται στον ΦΠΑ. Αφετέρου, πρέπει να εξεταστεί το νομικό καθεστώς των εν λόγω οργανισμών υπό το πρίσμα του πολωνικού Συντάγματος.
- 15 Όσον αφορά το νομικό αυτό καθεστώς, ο εν λόγω σχηματισμός ευρύτερης συνθέσεως επισήμανε, κατ' ουσίαν, ότι οι δήμοι ως βασικοί οργανισμοί τοπικής αυτοδιοικήσεως έχουν νομική προσωπικότητα και δικαίωμα ιδιοκτησίας και άλλα περιουσιακά δικαιώματα, ενώ οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί είναι οργανωτικές μονάδες χωρίς νομική προσωπικότητα. Στους δήμους εναπόκειται να αποφασίζουν τη δημιουργία, τις αρμοδιότητες, την οργανωτική υπαγωγή και την εκκαθάριση των οργανισμών αυτών.
- 16 Οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί δεν έχουν δική τους περιουσία, αλλά αντιθέτως ασκούν τη διαχείριση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων του δήμου, την οποία αυτός τους αναθέτει. Οι δραστηριότητες που μπορεί να υπόκεινται σε ΦΠΑ, διεκπεραιώνονται επ' ονόματι και για λογαριασμό του δήμου στο πλαίσιο των πόρων που έχουν διατεθεί βάσει αποφάσεων επί του προϋπολογισμού για το έτος αναφοράς.
- 17 Επιπλέον, οι δαπάνες των οργανισμών αυτών καλύπτονται απ' ευθείας από τον προϋπολογισμό του δήμου, τα δε έσοδά τους κατατίθενται επίσης στο λογαριασμό του δήμου. Συνεπώς, από οικονομικής απόψεως, δεν συνδέονται τα έσοδα που προκύπτουν από την άσκηση των οικονομικών δραστηριοτήτων του δημοσιονομικά εξαρτώμενου δημοτικού οργανισμού με τις δαπάνες στις οποίες

προβαίνει, ούτε υπάρχει οικονομικός κίνδυνος από τις φορολογητέες πράξεις. Το ύψος των δαπανών των δημοσιονομικά εξαρτώμενων δημοτικών οργανισμών δεν συνδέεται με το ύψος των εσόδων τους, τα οποία εξάλλου δεν μπορούν να διαθέσουν ελεύθερα. Ομοίως, οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί δεν ευθύνονται για τις ζημίες που προκαλούν κατά την άσκηση των δραστηριοτήτων αυτών, για τις οποίες ευθύνη φέρει αποκλειστικά ο δήμος.

- 18 Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο σχηματισμός ευρύτερης συνθέσεως του Naczelny Sąd Administracyjny, απαντώντας στο ερώτημα του συνήθους σχηματισμού του ίδιου δικαστηρίου, έκρινε ότι, βάσει του εθνικού δικαίου, οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί δεν είναι υποκείμενοι στον ΦΠΑ, επειδή δεν ασκούν αυτοτελώς οικονομική δραστηριότητα.
- 19 Ο συνήθης σχηματισμός του Naczelny Sąd Administracyjny διερωτάται όμως αν, βάσει του δικαίου της Ένωσης, από την έλλειψη αυτοτέλειας των οργανισμών δημοσίου δικαίου που διενεργούν πράξεις υποκείμενες σε ΦΠΑ μπορεί να συναχθεί το ίδιο συμπέρασμα όσον αφορά την υπαγωγή στον ΦΠΑ.
- 20 Το Naczelny Sąd Administracyjny επισημαίνει συναφώς ότι η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την προϋπόθεση της ανεξαρτησίας αφορά τα φυσικά πρόσωπα και ότι το Δικαστήριο δεν έχει ακόμη αποφανθεί επί της σχέσεως μεταξύ της προϋποθέσεως της ανεξαρτησίας που προβλέπεται στον γενικό ορισμό του υποκείμενου στον φόρο κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ και των ειδικών διατάξεων του άρθρου 13 της ίδιας οδηγίας όσον αφορά τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου και, ειδικότερα, επί του ζητήματος αν η προϋπόθεση αυτή πρέπει να πληρούται προκειμένου οι οργανισμοί αυτοί να μπορούν να θεωρηθούν υποκείμενοι στον ΦΠΑ για τις δραστηριότητές τους που δεν αφορούν την άσκηση δημόσιας εξουσίας.
- 21 Επιπλέον, το δικαστήριο αυτό διερωτάται επίσης αν οι δύο αυτές διατάξεις πρέπει να ερμηνευθούν υπό το πρίσμα της αρχής της θεσμικής αυτοτέλειας και της επικουρικότητας την οποία προβλέπουν τα άρθρα 4, παράγραφος 2, και 5, παράγραφος 3, ΣΕΕ.
- 22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία 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 αυτοδιοικήσεως 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;»

- 23 Η Πολωνική Κυβέρνηση ζήτησε από το Δικαστήριο να συνέλθει ως τμήμα μείζονος συνθέσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 16, τρίτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 24 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι οργανισμοί δημοσίου δικαίου, όπως οι επίμαχοι στην κύρια δίκη δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί, μπορούν να χαρακτηριστούν υποκείμενοι στον ΦΠΑ, μολονότι δεν πληρούν την προϋπόθεση της ανεξαρτησίας που προβλέπει η διάταξη αυτή.
- 25 Για τον προσδιορισμό του περιεχομένου μιας διατάξεως του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνονται υπόψη το γράμμα της, η αλληλουχία στην οποία εντάσσεται και οι σκοποί της. Εξάλλου, από τις επιταγές τόσο της ομοιόμορφης εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης όσο και της αρχής της ισότητας προκύπτει ότι οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που δεν περιέχουν ρητή παραπομπή στο

- δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της έννοιας και του περιεχομένου τους πρέπει κατά κανόνα να ερμηνεύονται αυτοτελώς και ομοιόμορφα σε ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση (απόφαση Επιτροπή κατά Σουηδίας, C-480/10, EU:C:2013:263, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 26 Η οδηγία περί ΦΠΑ, η οποία σκοπό έχει να θεσπίσει κοινό σύστημα ΦΠΑ, προσδίδει στον φόρο αυτόν ευρύτατο πεδίο εφαρμογής. Για την ομοιόμορφη εφαρμογή της εν λόγω οδηγίας, οι έννοιες βάσει των οποίων οριοθετείται το ως άνω πεδίο εφαρμογής, όπως η έννοια των φορολογητέων πράξεων, του υποκειμένου στον φόρο και της οικονομικής δραστηριότητας, πρέπει να ερμηνεύονται αυτοτελώς και ομοιόμορφα, ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των οικείων πράξεων (βλ., επ' αυτού, απόφαση Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψεις 48 έως 56).
- 27 Ο τίτλος III της οδηγίας περί ΦΠΑ αφορά την έννοια του «υποκειμένου στον φόρο». Κατά την πρώτη διάταξη του εν λόγω τίτλου, δηλαδή το άρθρο 9, παράγραφος 1, «[ν]οείται 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».
- 28 Το γράμμα της διατάξεως αυτής, ιδίως με τη χρήση της λέξεως «οποιοσδήποτε», δίνει στην έννοια του «υποκειμένου στον φόρο» ευρύ ορισμό κύριο στοιχείο του οποίου είναι η ανεξαρτησία κατά την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, οπότε, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 28 και 29 των προτάσεών του, όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, τόσο δημοσίου όσο και ιδιωτικού δικαίου, ακόμη και οντότητες χωρίς νομική προσωπικότητα, που πληρούν αντικειμενικώς τις προϋποθέσεις που προβλέπει η διάταξη αυτή θεωρούνται υποκείμενοι στον ΦΠΑ.
- 29 Εντούτοις, κατά παρέκκλιση από τον προβλεπόμενο στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ γενικό αυτόν κανόνα υπαγωγής στον ΦΠΑ, το άρθρο 13, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας ορίζει ότι οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις, τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, εκτός εάν η μη υπαγωγή τους στον φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού (απόφαση Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, C-79/09, EU:C:2010:171, σκέψη 77).
- 30 Συνεπώς, για να θεωρηθούν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου υποκείμενοι στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει, σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, να ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο.
- 31 Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, επισημαίνεται ότι δεν αμφισβητείται ότι οι επίμαχες δραστηριότητες είναι οικονομικές. Δεν αμφισβητείται επίσης ότι οι εν λόγω δραστηριότητες δεν εμπίπτουν στην εξαίρεση που προβλέπει το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 32 Κατά συνέπεια, το ζήτημα που τίθεται είναι αν δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί, όπως οι επίμαχοι στην κύρια δίκη, ασκούν τις συγκεκριμένες οικονομικές δραστηριότητες κατά τρόπο ανεξάρτητο και πρέπει, ως εκ τούτου, να υπόκεινται στον ΦΠΑ.
- 33 Για να διαπιστωθεί αν οι οργανισμοί αυτοί ασκούν οικονομικές δραστηριότητες κατά τρόπο ανεξάρτητο, πρέπει να εξεταστεί, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, αν, κατά την άσκηση των δραστηριοτήτων αυτών, η σχέση που τους συνδέει με τον δήμο στον οποίο υπάγονται είναι σχέση εξαρτήσεως (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, 235/85, EU:C:1987:161, σκέψη 14· Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332, σκέψη 10· FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, σκέψεις 35 έως 37, καθώς και Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-154/08, EU:C:2009:695, σκέψεις 103 έως 107).
- 34 Συναφώς, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 40 και 41 των προτάσεών του, προκειμένου να εκτιμηθεί η ύπαρξη σχέσεως εξαρτήσεως πρέπει να εξεταστεί αν το οικείο πρόσωπο ασκεί τις δραστηριότητές του ιδίω ονόματι, για ίδιο λογαριασμό και με δική του ευθύνη, καθώς και αν

φέρει τον οικονομικό κίνδυνο που συνδέεται με τις δραστηριότητες αυτές. Για να διαπιστώσει την άσκηση δραστηριότητας κατά τρόπο ανεξάρτητο, το Δικαστήριο έχει λάβει 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 με δική τους ευθύνη, ότι καθόριζαν ελεύθερα τον τρόπο παροχής της εργασίας τους και εισέπρατταν οι ίδιοι τις αμοιβές που συνιστούσαν το εισόδημά τους (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, 235/85, EU:C:1987:161, σκέψη 14· Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, σκέψη 18, καθώς και van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, σκέψεις 21 έως 25).

- 35 Στο ως άνω πλαίσιο, διευκρινίζεται ότι, όπως επισημαίνεται στο σημείο 44 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα, τα ίδια κριτήρια για την εκτίμηση του κατά πόσον πληρούται η προϋπόθεση της ασκήσεως οικονομικών δραστηριοτήτων κατά τρόπο ανεξάρτητο μπορούν να εφαρμοστούν στα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και στα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου.
- 36 Ως προς το σημείο αυτό, η χρήση εκφράσεων που δεν είναι ακριβώς ίδιες σε όλες τις γλωσσικές αποδόσεις του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν αναιρεί το συμπέρασμα αυτό. Ειδικότερα, τόσο από τη φράση «κατά τρόπο ανεξάρτητο» όσο και από τη φράση «κατά τρόπο αυτοτελή» προκύπτει ότι είναι αναγκαίο να εξεταστεί αν υπάρχει σχέση εξαρτήσεως κατά την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας.
- 37 Στην υπό κρίση υπόθεση, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι επίμαχοι στην κύρια δίκη δημοσιονομικά εξαρτώμενοι οργανισμοί αναπτύσσουν τις οικονομικές δραστηριότητες που τους ανατίθενται επ' ονόματι και για λογαριασμό του δήμου του Wrocław και ότι δεν ευθύνονται για τις ζημίες που προκαλούνται κατά την άσκηση των δραστηριοτήτων αυτών, δεδομένου ότι τη σχετική ευθύνη φέρει αποκλειστικά ο εν λόγω δήμος.
- 38 Από την απόφαση αυτή προκύπτει επίσης ότι οι ως άνω οργανισμοί δεν φέρουν τον οικονομικό κίνδυνο που συνδέεται με την άσκηση των εν λόγω δραστηριοτήτων, καθόσον δεν έχουν δική τους περιουσία, δεν έχουν ίδια έσοδα και δεν βαρύνονται με τις δαπάνες για τις δραστηριότητες αυτές, δεδομένου ότι τα έσοδα εισπράττονται υπέρ του προϋπολογισμού του δήμου του Wrocław και οι δαπάνες καταλογίζονται απευθείας στον προϋπολογισμό του δήμου αυτού.
- 39 Κατά συνέπεια, όπως επίσης έκρινε ο διευρυμένος σχηματισμός του Naczelny Sąd Administracyjny, οι δήμοι, όπως ο δήμος του Wrocław, και οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι οργανισμοί του πρέπει να λογίζονται, σε κατάσταση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, ως ένας και μόνο υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 40 Τέλος, προς απάντηση του ερωτήματος του αιτούντος δικαστηρίου, διευκρινίζεται, πρώτον, ότι το συμπέρασμα αυτό ως προς το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, εφόσον αφορά μόνο το ζήτημα της υπαγωγής στον ΦΠΑ νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή προσώπων του ιδιωτικού δικαίου, δεν θίγει τις εγγυήσεις που προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 2, ΣΕΕ.
- 41 Δεύτερον, το συμπέρασμα αυτό συνάδει με την αρχή της επικουρικότητας, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 5, παράγραφος 3, ΣΕΕ. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 65 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο σκοπός της, ήτοι η εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών για τη θέσπιση κοινού συστήματος ΦΠΑ, μπορεί να επιτευχθεί καλύτερα στο επίπεδο της Ένωσης.
- 42 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι οργανισμοί δημοσίου δικαίου, όπως οι επίμαχοι στην κύρια δίκη δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί, μπορούν να χαρακτηριστούν υποκείμενοι στον ΦΠΑ μόνον εφόσον πληρούν την προϋπόθεση της ανεξαρτησίας που προβλέπει η διάταξη αυτή.

Επί του διαχρονικού περιορισμού των αποτελεσμάτων της παρούσας απόφασεως

- 43 Η Πολωνική Κυβέρνηση ζήτησε από το Δικαστήριο με τις γραπτές παρατηρήσεις της, για την περίπτωση που αυτό κρίνει ότι οι δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί δεν μπορούν να θεωρηθούν υποκείμενοι στον ΦΠΑ, να περιορίσει τα διαχρονικά αποτελέσματα της αποφάσεώς του.
- 44 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, κατά πάγια νομολογία, η ερμηνεία που δίνει το Δικαστήριο, κατά την άσκηση της αρμοδιότητας που του παρέχει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, σε κανόνα του δικαίου της Ένωσης διαφωτίζει και διευκρινίζει τη σημασία και το περιεχόμενο του κανόνα αυτού, όπως αυτός πρέπει ή θα έπρεπε να γίνεται αντιληπτός και να εφαρμόζεται από τότε που τέθηκε σε ισχύ. Συνεπώς, ο κατ' αυτόν τον τρόπο ερμηνευθείς κανόνας μπορεί και πρέπει να εφαρμόζεται από τα δικαστήρια ακόμη και σε έννομες σχέσεις που γεννήθηκαν και συνήφθησαν πριν την έκδοση της αποφάσεως επί της αιτήσεως ερμηνείας, εφόσον συντρέχουν κατά τα λοιπά οι προϋποθέσεις που επιτρέπουν να υποβληθεί στην κρίση των αρμοδίων δικαστηρίων διαφορά σχετική με την εφαρμογή του εν λόγω κανόνα (απόφαση Balazs, C-401/13 και C-432/13, EU:C:2015:26, σκέψη 49 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 45 Μόνον εντελώς κατ' εξαίρεση μπορεί το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν της συμφυούς με την έννομη τάξη της Ένωσης γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου, να αποφασίσει τον περιορισμό της δυνατότητας την οποία έχει κάθε ενδιαφερόμενος να επικαλεσθεί διάταξη την οποία έχει ερμηνεύσει το Δικαστήριο, προκειμένου να αμφισβητήσει έννομες σχέσεις που έχουν καλοπίστως συναφθεί. Για να αποφασισθεί ένας τέτοιος περιορισμός, είναι αναγκαία η συνδρομή δύο βασικών προϋποθέσεων, συγκεκριμένα δε της καλής πίστεως των ενδιαφερομένων και του κινδύνου σημαντικών διαταραχών (απόφαση Balazs, C-401/13 και C-432/13, EU:C:2015:26, σκέψη 50 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 46 Αρκεί συναφώς η διαπίστωση ότι η Πολωνική Κυβέρνηση δεν απέδειξε ότι υπάρχει κίνδυνος σημαντικών διαταραχών. Ειδικότερα, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η εν λόγω κυβέρνηση δήλωσε ότι δεν ήταν σε θέση να εκτιμήσει τις εν προκειμένω οικονομικές επιπτώσεις.
- 47 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, δεν συντρέχει λόγος διαχρονικού περιορισμού των αποτελεσμάτων της παρούσας αποφάσεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 48 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαινεται:

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 οργανισμοί δημοσίου δικαίου, όπως οι επίμαχοι στην κύρια δίκη δημοσιονομικά εξαρτώμενοι δημοτικοί οργανισμοί, μπορούν να χαρακτηριστούν υποκείμενοι στον φόρο προστιθέμενης αξίας μόνον εφόσον πληρούν την προϋπόθεση της ανεξαρτησίας που προβλέπει η διάταξη αυτή.

(υπογραφές)