



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 13ης Ιουνίου 2018<sup>\*i</sup>

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α' – Παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας – Άρθρο 14, παράγραφος 1 – Μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως, με την ιδιότητα του κυρίου, ενσώματου αγαθού – Άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο α' – Μεταβίβαση, έναντι αποζημιώσεως, της κυριότητας ακινήτου ιδιοκτησίας του δήμου στο δημόσιο ταμείο για την κατασκευή εθνικής οδού – Έννοια της “αποζημιώσεως” – Πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ»

Στην υπόθεση C-665/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) με απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 22 Δεκεμβρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

**Minister Finansów**

κατά

**Gmina Wrocław,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, C. Toader (εισηγήτρια) και A. Prechal, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Bobek

γραμματέας: K. Malacek, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 13ης Δεκεμβρίου 2017,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- ο Minister Finansów, εκπροσωπούμενος από τον J. Kaute και την M. Kowalewska,
- ο Gmina Wrocław, εκπροσωπούμενος από την A. Januszkiewicz, radca prawny, και τον J. Martini, doradca podatkowy,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna και την A. Kramarczyk-Szaładzińska,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την N. Gossement και τον L. Baumgart,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 22ας Φεβρουαρίου 2018,

εκδίδει την ακόλουθη

### **Απόφαση**

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Minister Finansów (Υπουργού Οικονομικών της Πολωνίας, στο εξής: Υπουργός) και του Gmina Wrocław (Δήμου Wrocław, στο εξής: Δήμος), με αντικείμενο την υπαγωγή στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) πράξεως στο πλαίσιο της οποίας μεταβιβάστηκε στο δημόσιο ταμείο, σε εκτέλεση νόμου και έναντι αποζημιώσεως, η κυριότητα ακινήτων ιδιοκτησίας του Δήμου, για την κατασκευή εθνικής οδού.

### **Το νομικό πλαίσιο**

#### ***Το δίκαιο της Ένωσης***

- 3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

- α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή:

[...].»

- 4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας προβλέπει 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.»

- 5 Το άρθρο 13, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει 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.»

- 6 Το άρθρο 14 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο I, με τίτλο «Παραδόσεις αγαθών», του τίτλου IV αυτής, ο οποίος επιγράφεται «Φορολογητέες πράξεις», προβλέπει, στις παραγράφους 1 και 2, στοιχείο α', τα εξής:

«1. Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.

2. Εκτός από την πράξη της παραγράφου 1, ως παράδοση αγαθών νοούνται οι κατωτέρω πράξεις:

- α) η μεταβίβαση, με καταβολή αποζημίωσης, της κυριότητας αγαθού, κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου».

### ***Το πολωνικό δίκαιο***

#### *Ο νόμος περί ΦΠΑ*

- 7 Το άρθρο 7, παράγραφος 1, σημείο 1, του *ustawa o podatku od towarów i usług* (νόμου περί του φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004, όπως έχει τροποποιηθεί (*Dz. U.* του 2011, αριθ. 177, θέση 1054) (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), προβλέπει τα εξής:

«Ως παράδοση αγαθών υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, σημείο 1, νοείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, αγαθά, συμπεριλαμβανομένης και της μεταβίβασης της κυριότητας αγαθών έναντι αποζημίωσης κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής ή φορέα που ενεργεί στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου».

#### *Ο νόμος περί των ειδικών κανόνων για την προετοιμασία και την υλοποίηση επενδύσεων σχετικών με τις δημόσιες οδούς*

- 8 Το άρθρο 12, παράγραφοι 4 και 4a, του *ustawa o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych* (νόμου περί των ειδικών κανόνων για την προετοιμασία και την υλοποίηση των επενδύσεων σχετικών με τις δημόσιες οδούς), της 10ης Απριλίου 2003 (*Dz. U.* αριθ. 80, σημείο 721), όπως έχει τροποποιηθεί, προβλέπει τα εξής:

«4. Τα ακίνητα ή τμήμα αυτών [...] καθίστανται, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου:

- 1) ιδιοκτησία του δημοσίου ταμείου όσον αφορά τις εθνικές οδούς,
- 2) ιδιοκτησία των αντίστοιχων οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης όσον αφορά τις επαρχιακές, περιφερειακές και δημοτικές οδούς

κατά τον χρόνο που καθίσταται οριστική η απόφαση για την υλοποίηση των σχετικών επενδύσεων.

4a. Η απόφαση με την οποία καθορίζεται η οφειλόμενη για τα ακίνητα της παραγράφου 4 αποζημίωση εκδίδεται από το όργανο το οποίο εξέδωσε την απόφαση περί υλοποίησης των επενδύσεων στο οδικό δίκτυο.»

*Ο νόμος περί δημόσιου οδικού δικτύου*

- 9 Το άρθρο 1 του ustawy o drogach publicznych (νόμου περί δημόσιου οδικού δικτύου), της 21ης Μαρτίου 1985, όπως έχει τροποποιηθεί (*Dz. U.* του 2016, σημείο 1440), προβλέπει τα εξής:

«Δημόσια είναι κάθε οδός η οποία εμπίπτει, βάσει του παρόντος νόμου, σε μία από τις κατηγορίες οδών που δύναται να χρησιμοποιεί οιοσδήποτε, σύμφωνα με τον σκοπό της, καθώς και υπό τους περιορισμούς και με τις εξαιρέσεις που προβλέπονται στον παρόντα νόμο ή σε άλλες ειδικές διατάξεις.»

- 10 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, του νόμου αυτού προβλέπει τα εξής:

«Αναλόγως της λειτουργίας τους στο πλαίσιο του οδικού δικτύου, οι δημόσιες οδοί διακρίνονται σε

- 1) εθνικές οδούς,
- 2) επαρχιακές οδούς,
- 3) περιφερειακές οδούς,
- 4) δημοτικές οδούς.»

- 11 Το άρθρο 19, παράγραφοι 1 και 5, του εν λόγω νόμου προβλέπει τα εξής:

«1. Διαχειριστής του οδικού δικτύου είναι ο φορέας της δημόσιας διοίκησης ή του οργανισμού τοπικής αυτοδιοίκησης που είναι υπεύθυνος για τον σχεδιασμό, την κατασκευή, τη μετατροπή, την ανακαίνιση, τη συντήρηση και την προστασία των οδών.

5. Εντός της επικράτειας των μητροπολιτικών δήμων, διαχειριστής του δημόσιου οδικού δικτύου στο σύνολό του είναι ο δήμαρχος, με εξαίρεση τους αυτοκινητόδρομους και τις οδούς ταχείας κυκλοφορίας.»

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

- 12 Η ιεραρχία των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης στην Πολωνία έχει ως εξής: στο πρώτο επίπεδο βρίσκεται ο *gmina* (δήμος), στο δεύτερο η *powiat* (περιφέρεια) και στο τρίτο η *województwo* (βοϊβοδία, στο εξής: επαρχία). Ο *miasto na prawach powiatu* (μητροπολιτικός δήμος) είναι δήμος ο οποίος ασκεί τις αρμοδιότητες περιφέρειας. Στους μητροπολιτικούς δήμους ο δήμαρχος, ο οποίος είναι πρωτίστως το εκτελεστικό όργανο της πόλεως, ασκεί όλες τις αρμοδιότητες που αναθέτει ο νόμος στο εκτελεστικό όργανο της περιφέρειας, συμπεριλαμβανομένης της διαχείρισης ακινήτων.
- 13 Η *Województwo Dolnośląskie* (επαρχία της Κάτω Σιλεσίας, Πολωνία) υποδιαιρείται σε 26 περιφέρειες, που περιλαμβάνουν 169 δήμους, και σε 4 μητροπολιτικούς δήμους.
- 14 Ο Δήμος, ιδιοκτήτης διαφόρων ακινήτων, είναι μητροπολιτικός και υπόκειται στον ΦΠΑ. Ο δήμαρχός του, καίτοι είναι εκτελεστικό όργανο του δήμου, είναι επίσης εκπρόσωπος του δημόσιου ταμείου, υπεύθυνος για τη διαχείριση των ακινήτων που ανήκουν σε αυτό και τα οποία βρίσκονται εντός της επικράτειας του Δήμου.

- 15 Κατόπιν αποφάσεως του Wojewoda Dolnośląski (βοεβόδα, στο εξής: επάρχου, της Κάτω Σιλεσίας, Πολωνία), η κυριότητα ορισμένων ακινήτων ιδιοκτησίας του Δήμου μεταβιβάστηκε στο δημόσιο ταμείο για τις ανάγκες κατασκευής εθνικής οδού. Με χωριστή απόφαση, ο επάρχος της Κάτω Σιλεσίας καθόρισε το ύψος της καταβλητέας στον Δήμο αποζημιώσεως και διέταξε τον δήμαρχο να προβεί στην καταβολή του εν λόγω ποσού.
- 16 Ο Δήμος υπέβαλε στον Υπουργό αίτηση ερμηνείας της φορολογικής νομοθεσίας, διερωτώμενος εάν η σε εκτέλεση νόμου και έναντι αποζημιώσεως μεταβίβαση της ιδιοκτησίας ακινήτων συνιστούσε υποκείμενη στον ΦΠΑ παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, ποιος φορέας έπρεπε να δηλωθεί ως λήπτης των αγαθών στο τιμολόγιο ΦΠΑ.
- 17 Απαντώντας στην ανωτέρω αίτηση, ο Υπουργός έκρινε ότι, εν προκειμένω, πράγματι είχε λάβει χώρα παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας υποκείμενη στον ΦΠΑ, δεδομένου ότι η ιδιοκτησία των ακινήτων είχε μεταβιβαστεί από τον Δήμο στο δημόσιο ταμείο έναντι αποζημιώσεως. Σημείωσε δε ότι υποκείμενος στον ΦΠΑ στην εν λόγω πράξη ήταν ο Δήμος, δεδομένου ότι ο δήμαρχος δεν ασκεί αυτοτελώς καμία οικονομική δραστηριότητα και δεν ενεργεί με δική του ευθύνη.
- 18 Επομένως, κατά τον Υπουργό, ο Δήμος είχε υποχρέωση να εκδώσει για την παράδοση των απαλλοτριωθέντων ακινήτων τιμολόγιο στο οποίο ο δήμαρχος έπρεπε να δηλώνεται συγχρόνως ως προμηθευτής και λήπτης, υπό τις αντίστοιχες ιδιότητές του ως εκτελεστικού οργάνου του Δήμου και ως εκπροσώπου του δημόσιου ταμείου που είναι υπεύθυνος για τη διαχείριση των ακινήτων που ανήκουν σε αυτό και βρίσκονται εντός της επικράτειας του δήμου.
- 19 Ο Δήμος άσκησε ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικού δικαστηρίου της επαρχίας Wrocław, Πολωνία) προσφυγή για την ακύρωση της εν λόγω φορολογικής ερμηνευτικής αποφάσεως.
- 20 Το ως άνω δικαστήριο έκανε δεκτή την προσφυγή και ακύρωσε την προαναφερθείσα φορολογική ερμηνευτική απόφαση λόγω του ότι, από φορολογικής απόψεως, προμηθευτής και λήπτης ήταν ο ίδιος φορέας, ήτοι ο Δήμος, με αποτέλεσμα να μην έχει υπάρξει, κατόπιν της επίμαχης πράξεως, μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως των επίμαχων αγαθών, από οικονομικής απόψεως.
- 21 Κατά της ως άνω αποφάσεως ο Υπουργός άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία).
- 22 Στις 12 Φεβρουαρίου 2015, το τριμελές τμήμα του δικαστηρίου που κλήθηκε να εκδικάσει την αναίρεση, κρίνοντας ότι δεν ήταν σαφές εάν η μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτων από ένα δήμο, έναντι αποζημιώσεως και κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής, έπρεπε να θεωρηθεί «παράδοση αγαθών» υπό την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 1, σημείο 1, του νόμου περί ΦΠΑ, παρέπεμψε την υπόθεση σε διευρυμένη σύνθεση, αιτούμενο ερμηνείας της σχετικής νομοθεσίας.
- 23 Με απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2015, το αιτούν δικαστήριο, σε επταμελή σύνθεση, απάντησε ότι τέτοιου είδους μεταβίβαση συνιστά «παράδοση αγαθών» υπό την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 1, σημείο 1, του νόμου περί ΦΠΑ και ότι στερείται σημασίας το εάν η πράξη συνεπάγεται επίσης τη μεταβίβαση οικονομικού ελέγχου των επίμαχων ακινήτων.
- 24 Εντούτοις, στη διάταξη περί παραπομπής, το αιτούν δικαστήριο διατυπώνει αμφιβολίες όσον αφορά την ιδιάζουσα φύση της πράξεως που αφορά η εκκρεμούσα ενώπιόν του υπόθεση, λαμβανομένου υπόψη του ιδιαίτερου ρόλου καθενός εκ των εμπλεκόμενων στην επίμαχη πράξη.

25 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συνιστά φορολογητέα πράξη κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο α', της [οδηγίας περί ΦΠΑ] η σε εκτέλεση νόμου μεταβίβαση, έναντι αποζημίωσης, της κυριότητας ακινήτων από έναν δήμο προς το δημόσιο ταμείο, όταν από κανόνα της εθνικής έννομης τάξεως προκύπτει ότι τα εν λόγω ακίνητα εξακολουθεί να διαχειρίζεται ο δήμαρχος ο οποίος εκπροσωπεί το δημόσιο ταμείο και είναι, συγχρόνως, εκτελεστικό όργανο του δήμου;

Έχει σημασία για την απάντηση στο ανωτέρω ερώτημα το αν η αποζημίωση καταβάλλεται πραγματικά στον δήμο ή αν αυτή συνίσταται απλώς σε εσωτερική λογιστική μεταφορά στο πλαίσιο του προϋπολογισμού του δήμου;»

### **Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

26 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται ότι στο προδικαστικό ερώτημα γίνεται ρητώς μνεία του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, ενώ οι γενικές προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου μια παράδοση αγαθών να χαρακτηριστεί ως «πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ» προβλέπονται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής.

27 Συναφώς, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το γεγονός ότι, από τυπικής απόψεως, εθνικό δικαστήριο διατύπωσε την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αναφερόμενο σε ορισμένες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να του παράσχει όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία τα οποία μπορεί να του είναι χρήσιμα για την εκδίκαση της υποθέσεως της οποίας έχει αυτό επιληφθεί, ανεξαρτήτως του αν έγινε ή όχι μνεία συγκεκριμένων διατάξεων κατά τη διατύπωση των ερωτημάτων του (απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Incyte, C-492/16, EU:C:2017:995, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

28 Επομένως, το υποβληθέν ερώτημα πρέπει να εξεταστεί και υπό το πρίσμα του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

29 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', και το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι συνιστά πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ η σε εκτέλεση νόμου και έναντι αποζημίωσης μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτου, το οποίο ανήκει σε υποκείμενο στον ΦΠΑ, στο δημόσιο ταμείο κράτους μέλους, στην περίπτωση που, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, το ίδιο πρόσωπο εκπροσωπεί συγχρόνως την υπέρ ης η απαλλοτρίωση αρχή και τον δήμο που είναι κύριος του απαλλοτριούμενου ακινήτου, και στην οποία ο εν λόγω δήμος εξακολουθεί, στην πραγματικότητα, να διαχειρίζεται το επίμαχο αγαθό, ακόμη και αν η καταβολή της αποζημίωσης έγινε μέσω εσωτερικής λογιστικής μεταφοράς στον προϋπολογισμό του δήμου.

30 Καταρχάς, πρέπει να υπομνησθεί ότι η οδηγία περί ΦΠΑ θεσπίζει κοινό σύστημα ΦΠΑ το οποίο στηρίζεται, μεταξύ άλλων, σε ενιαίο ορισμό των φορολογητέων πράξεων (απόφαση της 11ης Μαΐου 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

31 Έτσι, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, υπόκεινται στον ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή.

32 Όσον αφορά, καταρχάς, την έννοια των «παραδόσεων αγαθών», αυτή δεν ορίζεται στην ανωτέρω διάταξη.

- 33 Αντιθέτως, το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ως «παράδοση αγαθών» τη μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό. Ομοίως, το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας προβλέπει ότι, εκτός από την πράξη της παραγράφου 1 του εν λόγω άρθρου, ως «παράδοση αγαθών» νοείται η μεταβίβαση, με καταβολή αποζημιώσεως, της κυριότητας αγαθού, κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.
- 34 Όσον αφορά την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξη, τόσο στις γραπτές παρατηρήσεις του όσο και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο δήμος προέβαλε ότι, για να εμπίπτει μια πράξη στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να πληροί επίσης τα κριτήρια του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 35 Συναφώς, και μεν το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει γενικώς την έννοια των «παραδόσεων αγαθών», μπορεί όμως να συναχθεί από τη γραμματική ερμηνεία της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου, ιδίως από τη φράση «εκτός από την πράξη της παραγράφου 1», ότι η παράγραφος 2 αφορά άλλες πράξεις οι οποίες επίσης θεωρούνται «παραδόσεις αγαθών». Επομένως, ο νομοθέτης της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καίτοι συμπεριέλαβε στην ίδια έννοια, ήτοι την «παράδοση αγαθών», την πράξη του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ και εκείνη του άρθρου 14, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας, σκοπό είχε να τις διαχωρίσει, δεδομένου ότι οι δύο αυτές πράξεις δεν ορίζονται καθ' όμοιο τρόπο. Ειδικότερα, ο ορισμός της πράξεως του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο α', της ανωτέρω οδηγίας ουδόλως αναφέρεται στο «δικαίωμα να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό», για το οποίο γίνεται λόγος στο άρθρο 14, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας.
- 36 Επομένως, από το γράμμα και από την οικονομία του άρθρου 14 της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει, όπως επισήμανε και ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 47 των προτάσεών του, ότι η παράγραφος 2 του άρθρου αυτού συνιστά, σε σχέση με τον γενικό ορισμό που δίδεται στην παράγραφο 1 αυτής, *lex specialis*, της οποίας οι προϋποθέσεις εφαρμογής έχουν αυτοτελή χαρακτήρα σε σχέση με τις προϋποθέσεις εφαρμογής της παραγράφου 1.
- 37 Επομένως, για τον χαρακτηρισμό πράξεως ως «παραδόσεως αγαθών», υπό την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να συντρέχουν σωρευτικώς τρεις προϋποθέσεις. Πρώτον, πρέπει να υπάρχει μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας. Δεύτερον, η εν λόγω μεταβίβαση πρέπει να γίνεται κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου. Τρίτον, πρέπει να καταβάλλεται αποζημίωση.
- 38 Συναφώς, επισημαίνεται ότι η πρώτη εκ των τριών ανωτέρω προϋποθέσεων, ήτοι η μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας, δεν έχει την έννοια ότι συνεπάγεται την ανάγκη να υφίσταται μεταβίβαση από οικονομικής απόψεως.
- 39 Αληθεύει βεβαίως ότι, κληθέν να ερμηνεύσει το άρθρο 5, παράγραφος 1, 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), του οποίου το γράμμα ταυτίζεται με το γράμμα του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το Δικαστήριο απεφάνθη ότι το άρθρο 5, παράγραφος 1, έχει την έννοια ότι νοείται ως «παράδοση αγαθού» η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό, ακόμη και αν δεν έλαβε χώρα μεταβίβαση της υπό νομική έννοια κυριότητας επί του αγαθού (απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, σκέψη 9). Εντούτοις, στο πλαίσιο της υπό κρίση αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί εάν δύναται να υπάρξει «παράδοση αγαθών» υπό την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, στην περίπτωση που έλαβε χώρα μεταβίβαση της κυριότητας επί του αγαθού μόνον υπό νομική έννοια, έναντι αποζημιώσεως, ενώ ο φορέας του οικονομικού δικαιώματος επί του οικείου αγαθού παρέμεινε ο ίδιος. Πράγματι, η ιδιαιτερότητα του πολωνικού διοικητικού δικαίου κατά την οποία, σε περίπτωση απαλλοτριώσεως υπέρ του δημόσιου ταμείου ακινήτων που ανήκουν σε

μητροπολιτικό δήμο, εξακολουθεί να διαχειρίζεται τα εν λόγω αγαθά ο ίδιος φορέας, ο οποίος εκπροσωπείται από τον δήμαρχο, θα μπορούσε να συνεπάγεται ότι η επίμαχη μεταβίβαση κυριότητας, τουλάχιστον εν μέρει, στερείται οικονομικού χαρακτήρα, για τον λόγο ότι η υπέρ ης η απαλλοτρίωση αρχή δεν έχει την εξουσία να διαθέτει, ως κυρία, τα επίμαχα αγαθά.

- 40 Συναφώς, το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν αναφέρεται στη μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, αγαθά, όπως η παράγραφος 1 του ίδιου άρθρου, αλλά, κατά τρόπο σαφέστερο, στη μεταβίβαση της κυριότητας του εν λόγω αγαθού (βλ., όσον αφορά το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο β', απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK, C-164/16, EU:C:2017:734, σκέψη 31).
- 41 Κατά συνέπεια, όπως επίσης επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας με το σημείο 53 των προτάσεών του, για τους σκοπούς του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, η μεταβίβαση της κυριότητας του αγαθού υπό την έννοια του τυπικού νομικού τίτλου επί του εν λόγω αγαθού είναι αρκετή για να θεωρηθεί η πράξη ως υποκειμένη στον φόρο «παράδοση αγαθών», εφόσον βεβαίως πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις της εν λόγω διατάξεως.
- 42 Δεύτερον, όσον αφορά τη γενική προϋπόθεση περί επαχθούς χαρακτήρα της πράξεως, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί ποια είναι η σχέση μεταξύ της έννοιας της «επαχθούς αιτίας» που μνημονεύεται στο εν λόγω άρθρο και της έννοιας της κατ' άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας «αποζημιώσεως», στην περίπτωση κατά την οποία η αποζημίωση προς τον δήμο ο οποίος είναι κύριος του απαλλοτριούμενου ακινήτου καταβάλλεται απλώς μέσω εσωτερικής λογιστικής μεταφοράς.
- 43 Όσον αφορά τον επαχθή χαρακτήρα της εξεταζόμενης πράξεως, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», υπό την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, προϋποθέτει την ύπαρξη άμεσης σχέσεως μεταξύ του παραδιδόμενου αγαθού και της λαμβανόμενης αντιπαροχής (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 7ης Οκτωβρίου 2010, Loyalty Management UK και Baxi Group, C-53/09 και C-55/09, EU:C:2010:590, σκέψη 51 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Τέτοια άμεση σχέση υπάρχει μόνον εφόσον υφίσταται μεταξύ του προμηθευτή και του λήπτη έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίες παροχές, το δε τίμημα που εισπράττει ο προμηθευτής αποτελεί το πραγματικό αντάλλαγμα για το παρασχεθέν αγαθό (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 11ης Μαΐου 2017, Rosnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Επιπροσθέτως, το αντάλλαγμα αυτό πρέπει να είναι υποκειμενική αξία, πράγματι εισπραχθείσα και αποτιμητή σε χρήμα (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 19ης Δεκεμβρίου 2012, Orfev, C-549/11, EU:C:2012:832, σκέψεις 44 και 45, καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin, C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 44 Εντούτοις, όπως επισήμανε, κατ' ουσίαν, και ο γενικός εισαγγελέας με το σημείο 61 των προτάσεών του, το ζήτημα εάν, για να υπάρχει «καταβολή αποζημιώσεως» υπό την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, είναι αναγκαίο να συντρέχει το σύνολο των στοιχείων που συνιστούν την έννοια της «επαχθούς αιτίας», η οποία μνημονεύεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας, στερείται σημασίας, λαμβανομένου υπόψη του χαρακτήρα της πρώτης εκ των ανωτέρω διατάξεων ως *lex specialis*, όπως προκύπτει από τη σκέψη 36 της παρούσας αποφάσεως. Πράγματι, τα συγκεκριμένα στοιχεία προσδιορίστηκαν από το Δικαστήριο όχι στο πλαίσιο της ερμηνείας του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, αλλά του άρθρου 2, παράγραφος 1, αυτής.



- 45 Όμως, από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης αποζημίωση συνδέεται άμεσα με τη μεταβίβαση της κυριότητας των ακινήτων από τον Δήμο στο δημόσιο ταμείο. Συναφώς, υπό την προϋπόθεση ότι πράγματι έγινε καταβολή αποζημίωσης, στοιχείο που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διερευνήσει, στερείται σημασίας το ότι η εν λόγω καταβολή έγινε μέσω εσωτερικής λογιστικής μεταφοράς στο πλαίσιο του ίδιου προϋπολογισμού.
- 46 Τρίτον, όσον αφορά τις λοιπές γενικές προϋποθέσεις του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, ήτοι την προϋπόθεση σχετικά με τον τόπο παραδόσεως του αγαθού, την προϋπόθεση κατά την οποία ο φορέας, εν προκειμένω ο Δήμος, πρέπει να υπόκειται στον φόρο και την προϋπόθεση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να ενήργησε «με την ιδιότητα αυτή», δεν αμφισβητείται ότι η πρώτη εξ αυτών πράγματι πληρούται, δεδομένου ότι η πράξη έλαβε χώρα στο έδαφος κράτους μέλους, ήτοι της Πολωνίας.
- 47 Έπειτα, το γεγονός ότι ο Δήμος υπόκειται στον ΦΠΑ δεν αμφισβητείται από το αιτούν δικαστήριο. Βάσει του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ως «υποκείμενος στον φόρο» νοείται 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, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.
- 48 Τέλος, όσον αφορά την προϋπόθεση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να ενήργησε «με την ιδιότητα αυτή» κατά τον χρόνο της μεταβίβασης του δικαιώματος της κυριότητας των ακινήτων στο δημόσιο ταμείο, προϋπόθεση της οποίας η συνδρομή αμφισβητείται από τον Δήμο, ο οποίος βασίζεται στο άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι ως δραστηριότητες που ασκούνται ως εκδήλωση δημοσίας εξουσίας, υπό την έννοια της ίδιας διατάξεως, νοούνται όσες ασκούν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου στο πλαίσιο του νομικού καθεστώτος που τους προσιδιάζει, και όχι οι δραστηριότητες τις οποίες ασκούν υπό τις ίδιες νομικές προϋποθέσεις με τις ισχύουσες για τους ιδιώτες επιχειρηματίες (απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ., C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψη 21 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν πληρούται η προϋπόθεση αυτή στην εκκρεμούσα ενώπιόν του υπόθεση.
- 49 Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, όπως προκύπτει από τη σκέψη 15 της παρούσας αποφάσεως, η κυριότητα ορισμένων ακινήτων ιδιοκτησίας του Δήμου πράγματι μεταβιβάστηκε στο δημόσιο ταμείο για τις ανάγκες κατασκευής εθνικής οδού. Η εν λόγω μεταβίβαση έλαβε χώρα κατόπιν επιταγής δημοσίας αρχής, ήτοι του επάρχου της Κάτω Σιλεσίας, ο οποίος, με χωριστή απόφαση, καθόρισε και το ύψος της καταβλητέας στον Δήμο αποζημίωσης.
- 50 Ως εκ τούτου, υπό την επιφύλαξη της σχετικής επαληθεύσεως από το αιτούν δικαστήριο, συντρέχουν εν προκειμένω οι προϋποθέσεις του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 51 Κατόπιν των ανωτέρω, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', και το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι συνιστά πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ η σε εκτέλεση νόμου και έναντι αποζημιώσεως μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτου, το οποίο ανήκει σε υποκείμενο στον ΦΠΑ, στο δημόσιο ταμείο κράτους μέλους, στην περίπτωση που, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, το ίδιο πρόσωπο εκπροσωπεί συγχρόνως την υπέρ ης η απαλλοτρίωση αρχή και τον δήμο που είναι κύριος του απαλλοτριούμενου ακινήτου, και στην οποία ο εν λόγω δήμος εξακολουθεί, στην πραγματικότητα, να διαχειρίζεται το επίμαχο αγαθό, ακόμη και αν η καταβολή της αποζημίωσης έγινε μέσω εσωτερικής λογιστικής μεταφοράς στον προϋπολογισμό του δήμου.

## Επί των δικαστικών εξόδων

- 52 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος 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 (έβδομο τμήμα) αποφαινεται:

**Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α' και το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι συνιστά πράξη υποκείμενη στον φόρο προστιθέμενης αξίας η σε εκτέλεση νόμου και έναντι αποζημιώσεως μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτου, το οποίο ανήκει σε υποκείμενο στον ΦΠΑ, στο δημόσιο ταμείο κράτους μέλους, στην περίπτωση που, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, το ίδιο πρόσωπο εκπροσωπεί συγχρόνως την υπέρ ης η απαλλοτρίωση αρχή και τον δήμο που είναι κύριος του απαλλοτριούμενου ακινήτου, και στην οποία ο εν λόγω δήμος εξακολουθεί, στην πραγματικότητα, να διαχειρίζεται το επίμαχο αγαθό, ακόμη και αν η καταβολή της αποζημιώσεως έγινε μέσω εσωτερικής λογιστικής μεταφοράς στον προϋπολογισμό του δήμου.**

(υπογραφές)

i — Στις λέξεις-κλειδιά έγινε τροποποίηση γλωσσικής φύσεως μετά της ανάρτησης της αποφάσεως στην Ψηφιακή Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου.