Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 3ης Σεπτεμβρίου 2020[1]

Υπόθεση C-604/19

Gmina Wrocław
κατά
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

[αίτηση του Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικού πρωτοδικείου περιφέρειας Wrocław, Πολωνία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112 – Άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο α' – Έννοια της "παραδόσεως" αγαθών – Εκ του νόμου μετατροπή του δικαιώματος ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας σε δικαίωμα κυριότητας – Μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ενσώματο αγαθό ως κύριος – Πλασματική παράδοση – Ιδιότητα του δήμου ως υποκειμένου στον φόρο, όταν εισπράττει τέλη για την εκ του νόμου προβλεπόμενη μετατροπή»

I. Εισαγωγικά στοιχεία

1. Το Δικαστήριο πρέπει, στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής, να αποφανθεί σχετικά με τη μεταχείριση, από απόψεως νομοθεσίας περί φόρου προστιθέμενης αξίας, της εκ του νόμου αποκτήσεως κυριότητας έναντι καταβολής τέλους μετατροπής. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά οικόπεδα επί των οποίων έχει συσταθεί ειδικό εμπράγματο δικαίωμα (ειδική μακροχρόνια επικαρπία). Ως αποτέλεσμα, ο «εν τοις πράγμασιν κύριος», ο οποίος χρησιμοποιούσε το οικόπεδο ως κύριος, και ο «από τυπικής απόψεως κύριος», στον οποίον ανήκε το οικόπεδο από απόψεως αστικού δικαίου, ήταν διαφορετικά πρόσωπα. Τα τέλη που κατέβαλλε ο κάτοχος του δικαιώματος ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας στον κύριο του οικοπέδου υπέκειντο σε φόρο προστιθέμενης αξίας στην Πολωνία.

2. Στο πλαίσιο της μεταρρυθμίσεως του εμπραγμάτου δικαίου, οι μέχρι πρότινος κύριοι οικοπέδων χάνουν πλέον, εκ του νόμου, την ιδιοκτησία τους υπέρ των κατόχων του δικαιώματος ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας. Οι τελευταίοι υποχρεούνται να συνεχίσουν να καταβάλλουν τα ετήσια τέλη για την ειδική μακροχρόνια επικαρπία για 20 ακόμη έτη ή να καταβάλουν εφάπαξ το ίδιο ποσό. Υπόκεινται τα νέα τέλη που εισπράττονται από τους προηγούμενες κυρίους στον φόρο προστιθεμένης αξίας, όπως συνέβαινε έως τώρα;

3. Η παρούσα διαφορά αφορά δημοτικά οικόπεδα. Επομένως, είναι επίσης αναγκαίο να διευκρινιστεί αν ο δήμος ενήργησε εν προκειμένω ως υποκείμενος στον φόρο ή στο πλαίσιο ασκήσεως δημόσιας εξουσίας, οπότε δεν οφείλεται φόρος προστιθέμενης αξίας.

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

II. Νομικό πλαίσιο

Α. Δίκαιο της Ένωσης

4. Το νομικό πλαίσιο σε επίπεδο δικαίου της Ένωσης ορίζεται στα άρθρα 2, 9, 13, 14, καθώς και 24 και 25, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ)[2].

5. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας τόσο οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας (στοιχείο α′) όσο και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας (στοιχείο γ′).

6. Από το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, προκύπτει ότι ως «υποκείμενος στον φόρο» νοείται οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

7. Το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει παρέκκλιση από τη φορολογική υποχρέωση ως προς ορισμένες δραστηριότητες των οργανισμών δημοσίου δικαίου:

«1. 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 Ι και εφόσον οι πράξεις αυτές δεν είναι αμελητέες.»

8. Το άρθρο 14, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει πότε υφίσταται παράδοση:

«1. Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.

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,

β) η υλική παράδοση αγαθού με βάση σύμβαση, η οποία προβλέπει την εκμίσθωση αγαθού για ορισμένη περίοδο ή την πώληση αγαθού με δόσεις, με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας το αργότερο μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος,

γ) η μεταβίβαση αγαθού, η οποία πραγματοποιείται με βάση σύμβαση εντολής προς αγορά ή πώληση.»

2 ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

9. Το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ παρέχει τον ορισμό της παροχής υπηρεσιών:

«1. Ως “παροχή υπηρεσιών” νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.»

10. Το άρθρο 25, στοιχείο γ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται, μεταξύ άλλων, σε μία από τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

γ) στην εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου».

Β. Πολωνικό δίκαιο

11. Οι εν λόγω επιταγές του δικαίου της Ένωσης μεταφέρθηκαν στο πολωνικό δίκαιο με τον νόμο περί του φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ)[3]. Το άρθρο 7, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Ως παράδοση αγαθών […] νοείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος, συμπεριλαμβανομένων:

1) της μεταβιβάσεως, με καταβολή αποζημιώσεως, της κυριότητας αγαθών, κατ’ επιταγήν της δημόσιας αρχής ή φορέα που ενεργεί στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου· […]

6) της συστάσεως δικαιώματος ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας επί οικοπέδων.»

12. Το δικαίωμα ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας ρυθμίζεται στον νόμο περί διαχειρίσεως ακινήτων[4]. Σύμφωνα με το άρθρο 12a, παράγραφος 1, του νόμου περί διαχειρίσεως ακινήτων, τα ποσά που οφείλουν οι ειδικοί επικαρπωτές εμπίπτουν στο ιδιωτικό δίκαιο.

13. Κατά το άρθρο 32, παράγραφος 1, του νόμου περί διαχειρίσεως ακινήτων, τα οικόπεδα επί των οποίων έχει συσταθεί δικαίωμα ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας μπορούν να πωληθούν μόνο στον ειδικό επικαρπωτή.

14. Το άρθρο 32, παράγραφος 2, του νόμου περί διαχειρίσεως ακινήτων καθιστά σαφές ότι ένα ήδη συσταθέν δικαίωμα ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας αποσβέννυται εκ του νόμου με τη σύναψη συμβάσεως πώλησης του ακινήτου.

15. Κατά το άρθρο 69 του νόμου περί διαχειρίσεως ακινήτων, το τίμημα αγοράς που πρέπει να καταβληθεί από τον ειδικό επικαρπωτή περιλαμβάνει ποσό που αντιστοιχεί στην αξία του δικαιώματος ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας επί του ακινήτου κατά την ημέρα της πωλήσεως.

16. Ο νόμος περί μετατροπής της επικαρπίας επί οικοπέδων που οικοδομήθηκαν για οικιστικούς σκοπούς σε δικαίωμα κυριότητας επί των εν λόγω οικοπέδων (στο εξής: νόμος περί μετατροπής)[5] ρυθμίζει στο άρθρο 1, παράγραφος 1, ότι το δικαίωμα ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας επί οικοπέδων που οικοδομήθηκαν για οικιστικούς σκοπούς μετατρέπεται, από την 1η Ιανουαρίου 2019, σε δικαίωμα κυριότητας επί των εν λόγω οικοπέδων.

3 Ustawa o podatku od towarów i usług, της 11ης Μαρτίου 2004.

4 Ustawa o gospodarce nieruchomościami, της 21ης Αυγούστου 1997.

5 Ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów, της 20ής Ιουλίου 2018.

17. Το άρθρο 7 του νόμου περί μετατροπής θεσπίζει διατάξεις σχετικά με το τέλος που πρέπει να καταβληθεί. Σύμφωνα με την παράγραφο 2, το αντίτιμο ισούται προς το ετήσιο τέλος που καταβάλλεται για την ειδική μακροχρόνια επικαρπία. Η παράγραφος 6 προβλέπει ότι η ετήσια πληρωμή καταβάλλεται για περίοδο 20 ετών από την ημερομηνία μετατροπής. Η παράγραφος 7 παρέχει τη δυνατότητα εφάπαξ καταβολής του ποσού κατόπιν αιτήσεως. Στο άρθρο 12, παράγραφος 2, του νόμου περί μετατροπής ορίζεται ότι εφαρμόζεται το άρθρο 12a του νόμου περί διαχειρίσεως ακινήτων.

III. Πραγματικά περιστατικά

18. Η διαφορά από την οποία προέκυψε η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στηρίζεται σε αίτηση που υπέβαλε ο δήμος Wrocław (Πολωνία) (προσφεύγων της κύριας δίκης, στο εξής: προσφεύγων) στον Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Διευθυντή της εθνικής υπηρεσίας φορολογικών πληροφοριών, στο εξής: φορολογική υπηρεσία) για έκδοση φορολογικής ερμηνευτικής αποφάσεως.

19. Ο προσφεύγων είναι οργανισμός δημοσίου δικαίου, αλλά συγχρόνως ήταν καταχωρισμένος ως εν ενεργεία υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας. Ήταν κύριος ακινήτων επί των οποίων είχε συσταθεί δικαίωμα ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας υπέρ τρίτων.

20. Το δικαίωμα ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας είναι ένα χρονικά περιορισμένο, εμπράγματο δικαίωμα επί οικοπέδου, το οποίο παρέχει στον ειδικό επικαρπωτή θέση οιονεί κυρίου. Ο ειδικός επικαρπωτής καταβάλλει ετήσιο τέλος στον κύριο κατά τη διάρκεια της ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας. Όλα τα μέρη συμφωνούν ότι η σύσταση τέτοιου δικαιώματος ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας πρέπει να λογίζεται ως παράδοση εξ επαχθούς αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 1, σημείο 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 7, παράγραφος 1, σημείο 6, του νόμου περί ΦΠΑ. Επίσης, φαίνεται να υπάρχει ομοφωνία ως προς το ότι ο δήμος έχει εισπράξει τις πληρωμές του ειδικού επικαρπωτή ως υποκείμενος στον φόρο.

21. Βάσει του νόμου περί μετατροπής, η κυριότητα των ακινήτων μεταβιβάστηκε στον αντίστοιχο ειδικό επικαρπωτή την 1η Ιανουαρίου 2019. Οι πρώην κύριοι λαμβάνουν ως αντάλλαγμα ετήσια πληρωμή για διάστημα 20 ετών. Η ετήσια δόση ισούται με την ετήσια δόση που έπρεπε να καταβάλλεται έως τότε για την ειδική μακροχρόνια επικαρπία. Κατόπιν αιτήματος, το τέλος μετατροπής δύναται να καταβληθεί εφάπαξ.

22. Ο προσφεύγων ζήτησε από τη φορολογική αρχή να διευκρινίσει αν τα εν λόγω τέλη υπόκεινται και σε φόρο προστιθέμενης αξίας. Με απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 2019, η φορολογική αρχή απάντησε καταφατικά. Κατά την άποψή της, η μετατροπή δικαιώματος συνιστά συνέχεια της παραδόσεως που στηριζόταν αρχικά στη σύσταση του δικαιώματος ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας. Ως εκ τούτου, η διαδικασία μεταβιβάσεως της κυριότητας έχει την ίδια νομική μεταχείριση όπως η ειδική μακροχρόνια επικαρπία.

23. Κατά της ανωτέρω αποφάσεως, ο προσφεύγων άσκησε προσφυγή ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικού πρωτοδικείου περιφέρειας Wrocław, Πολωνία). Εκτιμά ότι το τέλος μετατροπής δεν υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας. Υποστηρίζει ότι ο ειδικός επικαρπωτής είχε ήδη αποκτήσει, δυνάμει της ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας, θέση οιονεί κυρίου και, ως εκ τούτου, είχε οικονομική εξουσία διαθέσεως του οικοπέδου. Εφόσον η ειδική μακροχρόνια επικαρπία μετατρέπεται πλέον σε κυριότητα, δεν θα μπορούσε το ίδιο οικόπεδο να καταστεί εκ νέου αντικείμενο παραδόσεως. Επιπλέον, ο προσφεύγων ενήργησε εν προκειμένω στο πλαίσιο μη υποκείμενης στον φόρο δραστηριότητας δημόσιας εξουσίας.

IV. Διαδικασία για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως

24. Με απόφαση της 19ης Ιουνίου 2019, το Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικό πρωτοδικείο περιφέρειας Wrocław) υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1. Συνιστά η εκ του νόμου μετατροπή δικαιώματος ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας επί ακινήτου σε δικαίωμα κυριότητας, όπως υπό τις συνθήκες της επίμαχης υποθέσεως, παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο α′, σε συνδυασμό με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α′ της οδηγίας περί ΦΠΑ, η οποία υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας;

2. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: συνιστά η εκ του νόμου μετατροπή δικαιώματος ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας επί ακινήτου σε δικαίωμα κυριότητας παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η οποία υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας;

3. Ενεργεί ένας δήμος ο οποίος εισπράττει τέλη για την εκ του νόμου μετατροπή δικαιώματος ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας επί ακινήτου σε δικαίωμα κυριότητας, όπως συμβαίνει υπό τις περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως, ως υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ή ως οργανισμός δημοσίου δικαίου κατά την έννοια του άρθρου 13 της οδηγίας περί ΦΠΑ;

25. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν ο προσφεύγων, η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

V. Νομική εκτίμηση

A. Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

26. Το αιτούν δικαστήριο, με το πρώτο και με το δεύτερο ερώτημά του ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν η εκ του νόμου μετατροπή του δικαιώματος ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας σε δικαίωμα κυριότητας υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας, όταν ο νέος ιδιοκτήτης καταβάλλει ως αντάλλαγμα το εκ του νόμου προβλεπόμενο τέλος. Δεδομένου ότι οι συγκεκριμένες περιπτώσεις αφορούν κυρίως οικόπεδα που ανήκουν σε οργανισμούς δημοσίου δικαίου, το δικαστήριο ερωτά, με το τρίτο ερώτημά του, αν ο δήμος ενήργησε πράγματι ως υποκείμενος στον φόρο.

27. Τα δύο πρώτα ερωτήματα μπορούν να απαντηθούν από κοινού. Ωστόσο, στον βαθμό που αναφέρονται ρητώς στο αν η μετατροπή του δικαιώματος ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας συνιστά παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο α′, ή του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να σημειωθούν τα ακόλουθα.

28. Η παραδοχή του αιτούντος δικαστηρίου, στην οποία προφανώς βασίζονται τα δύο πρώτα ερωτήματα, ότι η υποχρέωση καταβολής φόρου προστιθέμενης αξίας εξαρτάται εν προκειμένω από την ύπαρξη παραδόσεως, είναι εσφαλμένη. Φορολογητέες πράξεις δεν είναι μόνο οι παραδόσεις αγαθών κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α′, σε συνδυασμό με το άρθρο 14 της οδηγίας περί ΦΠΑ, αλλά και οι παροχές υπηρεσιών κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, σε συνδυασμό με το άρθρο 24 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Η οδηγία περί ΦΠΑ θεωρεί ως παροχή υπηρεσιών οτιδήποτε δεν συνιστά παράδοση (άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ).

29. Η διάκριση μεταξύ φορολογητέας πράξης και παροχής υπηρεσιών είναι σημαντική όσον αφορά τον τόπο παροχής, τον χρόνο εκτέλεσης και τον φορολογικό συντελεστή. Ωστόσο, δεν διαδραματίζει ρόλο για τον καθορισμό του κατά πόσον επιβάλλεται, κατ' αρχήν, φόρος προστιθέμενης αξίας. Επομένως, για να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, τα ερωτήματα χρήζουν ορισμένων διευκρινίσεων.

30. Ειδικότερα, το δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η εκ του νόμου μεταβίβαση κυριότητας έναντι καταβολής τέλους μετατροπής συνιστά φορολογητέα πράξη (παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσίας εξ επαχθούς αιτίας) (σχετικώς υπό Β) και αν ο προσφεύγων ενήργησε συναφώς ως υποκείμενος στον φόρο (σχετικώς υπό Γ). Εάν ισχύει αυτό, τότε η εκ του νόμου μετατροπή του δικαιώματος ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας επί ακινήτου σε κυριότητα έναντι τέλους μετατροπής υπόκειται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, δεδομένου ότι δεν ισχύει φορολογική απαλλαγή.

Β. Επί του πρώτου και επί του δευτέρου ερωτήματος: μετατροπή του δικαιώματος ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας σε κυριότητα ως φορολογητέα πράξη (παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσίας εξ επαχθούς αιτίας)

31. Όσον αφορά το πρώτο και το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, μπορούν κατά τη γνώμη μου να εξεταστούν δύο πιθανές λύσεις. Η μία είναι να υφίστανται δύο μεμονωμένες πράξεις: η παραχώρηση του δικαιώματος ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας επί οικοπέδου και η απόκτηση κυριότητας επ' αυτού σε εκτέλεση νόμου. Εάν η τελευταία πράξη δεν συνιστά παράδοση, τότε η μετατροπή σε κυριότητα συνιστά παροχή υπηρεσιών (σχετικώς υπό 1). Ειδάλλως, η μετατροπή συνιστά, στο πλαίσιο συνολικής οικονομικής εκτιμήσεως, συνέχεια της ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας, δεδομένου ότι ο νόμος περί μετατροπής επεκτείνει μεταγενέστερα το αντικείμενο της παραδόσεως (σχετικώς υπό 2).

32. Ανεξαρτήτως του ποια προσέγγιση θα ακολουθήσει το Δικαστήριο (μεμονωμένη ή συνολική οικονομική εκτίμηση), υφίσταται φορολογητέα πράξη σε αμφότερες τις περιπτώσεις. Επομένως, το ερώτημα που έθεσε το αιτούν δικαστήριο ως προς την ερμηνεία του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν τίθεται, κατ' ουσίαν, εν προκειμένω (σχετικώς υπό 3).

1. Μεμονωμένη εκτίμηση της μεταβιβάσεως κυριότητας

33. Από τυπικής απόψεως, κατ' αρχάς, ο κύριος μεταβιβάζει στον ειδικό επικαρπωτή την εξουσία διαθέσεως του οικοπέδου, γεγονός που συνιστά φορολογητέα παράδοση κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Σε δεύτερο στάδιο, το δικαίωμα ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας μετατρέπεται σε κυριότητα σε εκτέλεση νόμου. Αν η μετατροπή δεν συνιστά παράδοση λόγω του ότι η εξουσία διαθέσεως είχε ήδη μεταβιβαστεί στον κάτοχο του δικαιώματος ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας, υφίσταται, εν πάση περιπτώσει, φορολογητέα πράξη κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

34. Φορολογητέες, ως παροχή υπηρεσιών κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, είναι, συγκεκριμένα, οι πράξεις που δεν αποτελούν παράδοση αγαθών. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, φορολογητέα παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας υπάρχει μόνον αν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής έννομη σχέση, στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή της υπηρεσίας που παρέχεται στον λήπτη[6]. Αυτό συμβαίνει όταν υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της ληφθείσας αντιπαροχής[7].

6 Βλ., προσφάτως, αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, σκέψη 31), της 11ης Μαρτίου 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, σκέψη 21), και, κυρίως, της 3ης Μαρτίου 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, σκέψη 14).

7 Αποφάσεις της 22ας Νοεμβρίου 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, σκέψη 39), της 23ης Δεκεμβρίου 2015, Air France-KLM και Hop!-Brit Air (C-250/14 και C-289/14, EU:C:2015:841, σκέψη 22), και της 18ης Ιουλίου 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, σκέψη 19).

35. Κάθε καταβολή δεν συνιστά κατ' ανάγκην φορολογητέα ανταλλαγή υπηρεσιών. Φορολόγηση στο πλαίσιο φόρου κατανάλωσης επιβάλλεται μόνον όταν ο αποδέκτης της υπηρεσίας αποκτά επίσης αναλώσιμο όφελος[8]. Επομένως, παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 24, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν υφίσταται όταν ο δικαιούχος λάβει πληρωμή όχι ως αντιπαροχή για μια δυνάμενη να εξατομικευθεί υπηρεσία, αλλά για άλλους λόγους (π.χ. αποκατάσταση ζημίας λόγω καθυστερήσεως[9] ή αποζημίωση για διαφυγόντα κέρδη[10])[11].

36. Εν προκειμένω, πρέπει αναμφίβολα να δοθεί καταφατική απάντηση στο ερώτημα αν υφίσταται αναλώσιμο όφελος για τον έως τώρα ειδικό επικαρπωτή. Τούτο δεν αναιρείται εν προκειμένω από το γεγονός ότι, ακόμη και πριν από τη μετατροπή, ο ειδικός επικαρπωτής χρησιμοποιούσε, από οικονομικής απόψεως, το οικόπεδο ως έχων εξουσία διαθέσεως. Αντιθέτως, ως κύριος μπορεί πλέον όχι μόνο να λάβει τους καρπούς από το οικόπεδο, αλλά και να μεταβιβάσει το οικόπεδο σε τρίτους. Επομένως, η μετατροπή του δικαιώματος ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας σε κυριότητα συνιστά αναλώσιμο όφελος. Κατά συνέπεια, στο πλαίσιο μεμονωμένης εκτιμήσεως, υφίσταται παροχή υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ.

2. Συνολική οικονομική εκτίμηση: Μεταβίβαση της κυριότητας ως απλή συνέχεια της αρχικής παραδόσεως

37. Στην παρούσα περίπτωση θεωρώ όμως πιο πειστική τη συνολική οικονομική εκτίμηση, ταυτιζόμενη με την άποψη της Δημοκρατίας της Πολωνίας. Αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει ο προσφεύγων, η μετατροπή της ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας σε κυριότητα δεν είναι άνευ σημασίας από απόψεως νομοθεσίας περί φόρου προστιθέμενης αξίας, αλλά πρέπει να θεωρηθεί ως συνέχιση της παραδόσεως κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

38. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, η παράδοση περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβιβάσεως ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντισυμβαλλόμενό του να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος[12]. Εάν ο λήπτης παραδόσεως δεν μπορεί να διαθέτει το αντικείμενο «ως κύριος», αυτό δεν αποκλείει την ύπαρξη παραδόσεως, εάν έχει τουλάχιστον τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει το αντικείμενο «ως κύριος»[13]. Αυτό είναι, εν πάση περιπτώσει, εμφανές σε ορισμένες γλωσσικές αποδόσεις της οδηγίας περί ΦΠΑ[14].

39. Τούτο επιβεβαιώνεται και από τη νομολογία του Δικαστηρίου. Η αρχή της ομοιόμορφης εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης και η αρχή της ίσης μεταχείρισης επιτάσσουν αυτοτελή και ομοιόμορφη ερμηνεία των εννοιών του δικαίου της Ένωσης[15]. Αυτό θα ετίθετο σε κίνδυνο αν η ύπαρξη παραδόσεως κρινόταν σύμφωνα με την απόκτηση της κυριότητας βάσει του αστικού δικαίου, η οποία εξαρτάται από την εκάστοτε ρύθμιση του εθνικού αστικού δικαίου. Κατά συνέπεια, δεν

8 Βλ., σχετικά, προτάσεις μου στην υπόθεση MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, σημεία 35 και 36), με αναφορά στις αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, σκέψη 13), και της 29ης Φεβρουαρίου 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, σκέψη 20).

9 Απόφαση της 1ης Ιουλίου 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, σκέψη 8 σχετικά με τους τόκους υπερημερίας).

10 Απόφαση της 18ης Ιουλίου 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, σκέψη 35, σχετικά με την αντιστάθμιση διαφυγόντων κερδών σε περίπτωση υπαναχωρήσεως από σύμβαση).

11 Απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, σκέψη 21)· βλ., επίσης, προτάσεις μου στην υπόθεση MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, σημεία 35 και 36).

12 Αποφάσεις της 2ας Ιουλίου 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, σκέψη 29), της 18ης Ιουλίου 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, σκέψη 33), της 3ης Ιουνίου 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, σκέψη 24), της 14ης Ιουλίου 2005, British American Tobacco και Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464, σκέψη 35), και της 8ης Φεβρουαρίου 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, σκέψη 7).

13 Βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, σημείο 34).

14 Στη γερμανική απόδοση («wie ein Eigentümer»), στη γαλλική απόδοση («comme un propriétaire»), αλλά όμως διαφορετικά στην αγγλική απόδοση («as owner») και στην εσθονική απόδοση («Kaubatarne on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek»). Βλ., σχετικά, προτάσεις μου στην υπόθεση Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, σημείο 34 και υποσημείωση 16).

15 Αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2018, Oberle (C-20/17, EU:C:2018:485, σκέψη 33), και της 29ης Ιουλίου 2019, B (Κύκλος εργασιών πωλητή μεταχειρισμένων αυτοκινήτων) (C-388/18, EU:C:2019:642, σκέψη 30).

μπορεί να είναι αποφασιστικής σημασίας για την έννοια της παραδόσεως το αν μεταβιβάζεται η κυριότητα [16]. Επομένως, η εξουσία διαθέσεως κατά την έννοια του άρθρου 14 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν πρέπει να ταυτίζεται με τη νομική ιδιότητα του κυρίου. Κατά την άποψη του Δικαστηρίου, η έλλειψη του στοιχείου της μεταβιβάσεως κυριότητας κατά το αστικό δίκαιο δεν αποκλείει, ως εκ τούτου, την ύπαρξη παραδόσεως [17].

40. Οι σημερινοί κύριοι απέκτησαν οικονομική εξουσία διαθέσεως ήδη με τη σύσταση του δικαιώματος ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας. Ο ειδικός επικαρπωτής μπορεί να χρησιμοποιεί το οικόπεδο ως κύριος. Επομένως, η μεταβίβαση της ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας ορθώς θεωρείται από όλα τα μέρη ως φορολογητέα παράδοση κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, με συνέπεια τα ετήσια τέλη να υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ρητώς το στοιχείο αυτό.

41. Ωστόσο, είναι εσφαλμένο το συμπέρασμα του προσφεύγοντος ότι η διαδικασία μετατροπής είναι άνευ σημασίας από απόψεως νομοθεσίας περί φόρου προστιθέμενης αξίας. Μέχρι τούδε, οι ετήσιες πληρωμές των ειδικών επικαρπωτών προς τους κυρίους συνιστούσαν την αντιπαροχή για την απόκτηση της εξουσίας διαθέσεως του οικοπέδου. Επομένως, αυτές, ως αντίτιμο για την παράδοση αγαθών, υπέκειντο στον φόρο προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 1, και το άρθρο 7, παράγραφος 7, σημείο 6, του νόμου περί ΦΠΑ. Το γεγονός ότι ο μέχρι πρότινος ειδικός επικαρπωτής αποκτά πλέον την ιδιότητα του κυρίου και καταβάλει πλέον τέλος μετατροπής αντί των δόσεων για την ειδική μακροχρόνια επικαρπία ουδόλως μεταβάλλει τη φορολογική μεταχείριση των πληρωμών.

42. Πράγματι, οι πληρωμές εξακολουθούν να αφορούν την παράδοση του οικοπέδου. Ο μέχρι τούδε ειδικός επικαρπωτής θα συνεχίσει να καταβάλλει τέλος για την απόκτηση της εξουσίας διαθέσεως του οικοπέδου. Η διαδικασία μετατροπής συνιστά απλώς τροποποίηση του παραδοθέντος αγαθού. Αρχικώς, το τέλος καταβαλλόταν αποκλειστικά για το δικαίωμα ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας, τώρα δε για τη μετατροπή της ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας σε κυριότητα.

43. Τούτο καθίσταται σαφές και από τη μορφή του τέλους μετατροπής, όπως ορθώς τονίζει η Δημοκρατία της Πολωνίας. Ο μέχρι πρότινος ειδικός επικαρπωτής συνεχίζει να καταβάλλει τις οφειλόμενες δόσεις για το δικαίωμα ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας, απλώς υπό τροποποιημένους όρους. Το τέλος που καταβάλλει στο πλαίσιο της μετατροπής του δικαιώματος ιδιοκτησίας είναι ακριβώς το ίδιο με εκείνο που θα καταβαλλόταν ετησίως για την ειδική μακροχρόνια επικαρπία.

44. Το γεγονός ότι χορηγείται πλέον η δυνατότητα εφάπαξ πληρωμής κατόπιν αιτήματος, σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 7, του νόμου περί μετατροπής, ή ότι ορίζεται ανώτατο όριο 20 ετήσιων δόσεων σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 6, του νόμου περί μετατροπής, συνιστά, εν προκειμένω, απλώς ρύθμιση των λεπτομερειών της πληρωμής. Η νόμιμη αιτία της καταβολής δεν μεταβάλλεται εξ αυτών. Μοναδικός στόχος του νόμου περί μετατροπής είναι να αρθεί η μέχρι τούδε διάκριση μεταξύ τυπικής και ουσιαστικής κυριότητας. Τόσο η υποχρέωση πληρωμής όσο και το ποσό του τέλους απορρέουν από την αρχική μεταβίβαση της ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας και, ως εκ τούτου, πρέπει να λογίζονται ως ενιαία, από οικονομικής απόψεως, αμοιβή για την εν λόγω παράδοση.

16 Αποφάσεις της 13ης Ιουνίου 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, σκέψη 39), της 2ας Ιουλίου 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, σκέψη 29), της 16ης Φεβρουαρίου 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, σκέψη 39), της 6ης Φεβρουαρίου 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, σκέψη 32), και της 8ης Φεβρουαρίου 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, σκέψεις 7 και 8).

17 Απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, σκέψη 9).

3. Υφίσταται παράδοση κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ;

45. Εν τέλει, όποια προσέγγιση και αν ακολουθήσει το Δικαστήριο, δεν ασκεί επιρροή στην ερμηνεία του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, σύμφωνα με την οποία ως παράδοση νοείται η μεταβίβαση της κυριότητας αγαθού με καταβολή αποζημιώσεως σε εκτέλεση νόμου. Σε κάθε περίπτωση υφίσταται φορολογητέα πράξη.

46. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί να διευκρινιστεί η σχέση μεταξύ του άρθρου 14, παράγραφος 1, και του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Στο πλαίσιο της σχέσεως συνεργασίας με τα εθνικά δικαστήρια, το Δικαστήριο απαντά, εφόσον είναι εφικτό, στα ερωτήματά τους. Εντούτοις, το ερώτημα που έθεσε το αιτούν δικαστήριο φαίνεται να στηρίζεται σε εσφαλμένη παραδοχή. Προφανώς στηρίζεται στην υπόθεση ότι το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει πλασματική παράδοση όταν, κατά τη μεταβίβαση, απουσιάζει το στοιχείο της εξουσίας διαθέσεως κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

47. Βεβαίως, το Δικαστήριο αποφάνθηκε άπαξ [18], σε υπόθεση ωστόσο κατά την οποία υφίστατο παράδοση κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ [19], ότι το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο α′, αποτελεί lex specialis σε σχέση με το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το άρθρο αυτό προβλέπει ότι υπάρχει παράδοση και στις περιπτώσεις μη χορηγήσεως της εξουσίας διαθέσεως [20]. Κατ' ακριβέστερη όμως εκτίμηση, αυτό δεν αναιρείται από το γράμμα και την οικονομία της διατάξεως (πρβλ. σημεία 48 και 49), από το ιστορικό θεσπίσεώς της (πρβλ. σημεία 50 και 51) και από εκτιμήσεις τελολογικής φύσεως (πρβλ. σημεία 52 επ.).

48. Από το γράμμα και την οικονομία του άρθρου 14 της οδηγίας περί ΦΠΑ συνάγεται ότι το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ θεωρεί πάντα δεδομένη την ύπαρξη παραδόσεως. Κάνει δηλαδή λόγο για «μεταβίβαση της κυριότητας». Η μεταβίβαση της κυριότητας αποτελεί χαρακτηριστική περίπτωση παραδόσεως κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ [21].

49. Ομοίως, η παράλληλη διάταξη του άρθρου 25, στοιχείο γ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ αποτελεί επιχείρημα κατά της υπάρξεως σχέσεως lex specialis. Καθιστά δηλαδή σαφές («μεταξύ άλλων») ότι υπηρεσίες, σύμφωνα με τη βασική αρχή του άρθρου 24, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, είναι επίσης εκείνες που παρέχονται υποχρεωτικώς. Το άρθρο 25 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει, κατά συνέπεια, σημασία μόνο ως ένα τυπικό παράδειγμα. Η εν λόγω διάταξη ουδόλως θεσπίζει πλάσμα δικαίου. Η εν λόγω ερμηνεία μπορεί να εφαρμοσθεί και στη σχέση μεταξύ του άρθρου 14, παράγραφος 1, και του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ [22].

18 Απόφαση της 13ης Ιουνίου 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, σκέψη 36), στην οποία το Δικαστήριο υιοθέτησε τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Bobek στην υπόθεση Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, σημείο 47).

19 Στην εν λόγω διαφορά, η διαχείριση του μεταβιβαζόμενου οικοπέδου παρέμεινε στην κοινότητα που έχασε την κυριότητα. Όμως, η διαχείριση ξένου αντικειμένου δεν μπορεί να ταυτιστεί με την εξουσία διαθέσεως κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ωστόσο, λόγω της ανακριβούς διατυπώσεως των προδικαστικών ερωτημάτων, το Δικαστήριο δεν εξέτασε το ζήτημα αυτό.

20 Απόφαση της 13ης Ιουνίου 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, σκέψεις 36 επ.).

21 Βλ. μόνον απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, σκέψη 78).

22 Βλ. απόφαση της 4ης Μαΐου 2017, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (C-274/15, EU:C:2017:333, σκέψη 88), στην οποία το ίδιο το Δικαστήριο συσχετίζει το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ και την παράλληλη διάταξη που ισχύει για την παροχή υπηρεσιών (άρθρο 28 της οδηγίας περί ΦΠΑ).

50. Τούτο ανταποκρίνεται και στη βούληση του νομοθέτη. Το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ ανάγεται στο άρθρο 5, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ [23]. Η τελευταία διάταξη στηρίζεται, εξάλλου, στο άρθρο 5, παράγραφος 2, στοιχείο στ′, της προτάσεως της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου [24]. Αυτή είχε ως εξής: «Ως παράδοση κατά την έννοια της παραγράφου 1 θεωρείται επίσης: […] στ) η μεταβίβαση, έναντι καταβολής αποζημιώσεως, της κυριότητος επί αντικειμένου, κατ' επιταγήν της δημόσιας αρχής, εφόσον η μεταβίβαση του εν λόγω αντικειμένου άνευ επιταγής της δημόσιας αρχής θα υπέκειτο στον φόρο».

51. Με τη ρύθμιση επιδιώκεται, συνεπώς, να υπάρξει παράλληλη μεταχείριση, από απόψεως νομοθεσίας περί φόρου προστιθεμένης αξίας, της συνήθους, και όχι κατ' επιταγήν της δημόσιας αρχής, πωλήσεως και της μεταβιβάσεως κυριότητας κατ' επιταγήν της δημόσιας αρχής.

52. Ακόμη και από τελολογικής απόψεως, η θεωρία ότι το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ περιέχει μια κατά πλάσμα δικαίου παράδοση σε περίπτωση που απουσιάζει το στοιχείο της εξουσίας διαθέσεως, δεν είναι πειστική [25].

53. Τούτο επιβεβαιώνεται από τις δύο άλλες εναλλακτικές του άρθρου 14, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Πράγματι, ούτε το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχεία β′ ή γ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει πλασματική παράδοση. Το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ καθιστά απλώς σαφές ότι, επί παραδείγματι στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μισθώσεως, υπάρχει συνολικά παράδοση αγαθών [26], ανεξαρτήτως της σειράς με την οποία μεταβιβάζεται η οικονομική εξουσία διαθέσεως και, εν τέλει, η κυριότητα.

54. Η ύπαρξη ειδικού σκοπού είναι επίσης εμφανής στο άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο αφορά τις συναλλαγές κατόπιν εντολής. Μολονότι οι υπηρεσίες διαχειρίσεως υποθέσεων που παρέχει ο παραγγελιοδόχος στον εντολέα θα πρέπει στην πραγματικότητα να αντιμετωπίζονται ως υπηρεσίες κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ χαρακτηρίζει την εν λόγω υπηρεσία ως παράδοση στην περίπτωση υπάρξεως συμβάσεως εντολής προς πώληση. Επομένως, η διάταξη προβλέπει δύο πλασματικές πανομοιότυπες παραδόσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται διαδοχικά [27], προκειμένου να εξασφαλιστεί η συνεκτική μεταχείριση των συναλλαγών μεταξύ, αφενός, παραγγελιοδόχου και εντολέα και, αφετέρου, μεταξύ παραγγελιοδόχου και αγοραστή για την εκτίμηση της πράξεως από απόψεως φόρου προστιθεμένης αξίας.

55. Στο πλαίσιο του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν προκύπτει κανένας λόγος για τον οποίο πρέπει να θεωρηθεί ότι υφίσταται πλασματική παράδοση σε περίπτωση μεταβιβάσεως της κυριότητας χωριστά από την εξουσία διαθέσεως. Όλως αντιθέτως, μια τέτοια ερμηνεία θα οδηγούσε σε συστηματικά ανεπίτρεπτη επικάλυψη της παραδόσεως σε περιπτώσεις όπως η επίμαχη. Το αντικείμενο που έχει ήδη παραδοθεί στον αποκτώντα δεν μπορεί να παραδοθεί στον ίδιο αποκτώντα για δεύτερη φορά. Κίνδυνος φορολογικού κενού δεν υφίσταται λαμβανομένου υπόψη του γενικού χαρακτήρα της έννοιας της παροχής υπηρεσιών κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

23 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

24 Πρόταση της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, COM(73) 950 final.

25 Αυτό προκύπτει από τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Bobek στην υπόθεση Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, σημείο 52).

26 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Szpunar στην υπόθεση Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:414, σημείο 41).

27 Αποφάσεις της 4ης Μαΐου 2017, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (C-274/15, EU:C:2017:333, σκέψη 88), και της 14ης Ιουλίου 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, σκέψη 35).

56. Το ρυθμιστικό περιεχόμενο του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ περιορίζεται επομένως απλώς στη διασαφήνιση ότι η (υποχρεωτική) μεταβίβαση κυριότητας βάσει δημοσίου δικαίου υπόκειται, ως παράδοση κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, στον φόρο προστιθέμενης αξίας, εφόσον μια συγκρίσιμη συναλλαγή ιδιωτικής φύσεως συνιστά τέτοια παράδοση. Αυτό επιβεβαιώνεται εν τέλει και από το γεγονός ότι ο νομοθέτης μπορεί να είχε εν προκειμένω υπόψη του κατηγορίες περιπτώσεων όπως, ιδίως, η απαλλοτρίωση ή η αναγκαστική εκτέλεση [28]. Ωστόσο, σε αμφότερες τις περιπτώσεις δεν υπάρχει αμφιβολία ως προς τη μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως επί των αντικειμένων.

Γ. Επί του τρίτου ερωτήματος: Μη ύπαρξη δραστηριότητας στο πλαίσιο ασκήσεως δημοσίας εξουσίας

57. Με το τρίτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί αν ο δήμος ενεργεί εν προκειμένω υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Εάν ο δήμος εισπράττει το τέλος μετατροπής ως οργανισμός δημοσίου δικαίου κατά την άσκηση δραστηριότητας που του έχει ανατεθεί ως δημόσια εξουσία, τότε η εισάγουσα παρέκκλιση διάταξη του άρθρου 13 παρ. 1, εδάφιο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ θα μπορούσε να αποκλείει την ύπαρξη φορολογητέας πράξεως.

58. Μολονότι, όπως αναφέρεται στις γραπτές παρατηρήσεις της Δημοκρατίας της Πολωνίας, η εκ του νόμου μετατροπή του δικαιώματος ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας στην Πολωνία αφορά κυρίως, αν όχι αποκλειστικά, οικόπεδα που ανήκουν σε οργανισμούς δημοσίου δικαίου, το άρθρο 13 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν ασκεί επιρροή εν προκειμένω.

59. Βάση της ρυθμίσεως αυτής αποτελεί το γεγονός ότι ορισμένες δραστηριότητες, αν και οικονομικής φύσεως, είναι στενά συνδεδεμένες με την άσκηση δημόσιας εξουσίας [29], η οποία εναπόκειται αποκλειστικά σε οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Στην περίπτωση αυτή, μπορεί να αποκλειστεί ο κίνδυνος στρεβλώσεως του ανταγωνισμού.

60. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ενεργούν στο πλαίσιο ασκήσεως δημόσιας εξουσίας μόνο εφόσον ενεργούν δυνάμει ειδικού καθεστώτος δημοσίου δικαίου και δεν ασκούν δραστηριότητες υπό όρους ισοδύναμους με εκείνους των ιδιωτικών φορέων [30].

61. Ούτε η απώλεια της κυριότητας ούτε η είσπραξη του τέλους μετατροπής συνιστούν εν προκειμένω άσκηση δημόσιας εξουσίας. Είναι αλήθεια ότι ο νόμος περί μετατροπής υποχρεώνει τον δήμο να διεξαγάγει διοικητική διαδικασία. Ωστόσο, το τέλος που καταβάλλεται από τους μέχρι πρότινος ειδικούς επικαρπωτές καθορίζεται μεν από τον δήμο, αλλά όχι ως φορέα που ασκεί δημόσια εξουσία δυνάμει ειδικού καθεστώτος δημοσίου δικαίου στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας.

62. Αντιθέτως, ο δήμος λαμβάνει την πληρωμή υπό την ιδιότητα του μέχρι πρότινος κυρίου του οικοπέδου. Αυτό δεν επηρεάζεται ούτε από το γεγονός ότι η μετατροπή σε εκτέλεση νόμου αποσκοπεί στην τακτοποίηση ζητημάτων εμπραγμάτου δικαίου όσον αφορά την απόκτηση κρατικών οικοπέδων, η οποία προφανώς απαγορευόταν κατά την κομμουνιστική εποχή, και αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο χρησιμοποιούνταν τότε ο θεσμός της ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας. Η μεταβίβαση κυριότητας που λαμβάνει πλέον χώρα αποτελεί, από οικονομικής απόψεως, συνέχεια της παραδόσεως

28 Σχετικά με παραδόσεις στο πλαίσιο αναγκαστικής εκτελέσεως βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 26ης Μαρτίου 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, σκέψεις 33 επ.).

29 Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψη 31).

30 Αποφάσεις της 13ης Ιουνίου 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, σκέψη 48), της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψη 21), της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Ελλάδας (C-260/98, EU:C:2000:429, σκέψη 35), και της 14ης Δεκεμβρίου2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, σκέψη 17).

που συνδέεται με τη χορήγηση ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας (συναφώς, ανωτέρω, υπό 2). Η υποχρέωση καταβολής του τέλους συνδέεται δηλαδή, όπως ορθώς τονίζει και η Επιτροπή, με τη μεταβίβαση του δικαιώματος ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας επί δημοτικών οικοπέδων. Ωστόσο, αυτή έχει ως θεμέλιό της το αστικό δίκαιο.

63. Ως εκ τούτου, ο δήμος ενήργησε επίσης ως υποκείμενος στον φόρο όσον αφορά την είσπραξη των δόσεων για την ειδική μακροχρόνια επικαρπία. Επομένως, δεν υπάρχει κανένας λόγος να χαρακτηρισθεί τώρα η δραστηριότητα του δήμου με διαφορετικό τρόπο από ό,τι μέχρι πρότινος.

64. Συναφώς, ο νόμος περί μετατροπής δεν θίγει την (εμπίπτουσα στο αστικό δίκαιο) νομική φύση του τέλους. Τούτο επιβεβαιώνεται από το άρθρο 12, παράγραφος 2, του νόμου περί μετατροπής. Το άρθρο αυτό παραπέμπει ρητώς στο άρθρο 12a του νόμου περί διαχειρίσεως ακινήτων, το οποίο διέπει την αστική νομική φύση των τελών που καταβάλλει ο ειδικός επικαρπωτής.

Δ. Πρόταση

65. Κατόπιν αυτών, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

1. Η εκ του νόμου μετατροπή δικαιώματος ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας επί ακινήτου σε δικαίωμα κυριότητας, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, συνιστά παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112, η οποία υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας.

2. Δήμος ο οποίος εισπράττει τέλος για την εκ του νόμου μετατροπή δικαιώματος ειδικής μακροχρόνιας επικαρπίας επί ακινήτου σε δικαίωμα κυριότητας, όπως συμβαίνει υπό τις περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως, ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, και όχι ως οργανισμός δημοσίου δικαίου κατά την έννοια του άρθρου 13 της οδηγίας 2006/112.