



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 13ης Ιουνίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α' – Πεδίο εφαρμογής – Πράξεις υποκείμενες στον φόρο – Παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας – Μεταβίβαση, από ανώνυμη εταιρία, ακινήτου σε μέτοχο έναντι εξαγοράς των μετοχών του»

Στην υπόθεση C-421/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) με απόφαση της 22ας Μαρτίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Ιουλίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

κατά

Polfarmex Spółka Akcyjna w Kutnie,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

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

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,
- η Εσθονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την N. Grünberg,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από την G. De Socio, avvocato dello Stato,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και την M. Owsiany-Hornung,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 1, 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 Szeif Krajowej Administracji Skarbowej (διευθυντή της εθνικής φορολογικής αρχής, Πολωνία) και της Polfarmex Spółka Akcyjna w Kutnie (στο εξής: Polfarmex), με αντικείμενο φορολογική ερμηνευτική απόφαση του Minister Finansów (Υπουργού Οικονομικών, Πολωνία, στο εξής: Υπουργός), απευθυνόμενη στην εταιρία αυτή, με την οποία ο Υπουργός έκρινε ότι υπόκειται σε φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) μια συναλλαγή στο πλαίσιο της οποίας η Polfarmex σκοπεύει να μεταβιβάσει ακίνητα σε εταιρία περιορισμένης ευθύνης έχουσα στην κατοχή της μετοχές της Polfarmex, ως αντάλλαγμα για τις μετοχές αυτές, στο πλαίσιο διαδικασίας εξαγοράς μετοχών επιτρεπόμενης από την εθνική νομοθεσία.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Οι αιτιολογικές σκέψεις 7 και 35 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν ως εξής:
 - «(7) Το κοινό σύστημα ΦΠΑ θα πρέπει να καταλήξει σε ουδετερότητα ως προς τον ανταγωνισμό ακόμη και αν οι συντελεστές και οι απαλλαγές δεν εναρμονίζονται πλήρως, υπό την έννοια ότι στο έδαφος κάθε κράτους μέλους παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες υπόκεινται στην ίδια φορολογική επιβάρυνση, οποιαδήποτε και αν είναι η έκταση του δικτύου παραγωγής και διανομής.
 - [...]
 - (35) Είναι σκόπιμο να καταρτισθεί κοινός πίνακας απαλλαγών με σκοπό την ομοιόμορφη είσπραξη των ιδίων πόρων σε όλα τα κράτη μέλη.»
- 4 Η οδηγία αυτή ορίζει στο άρθρο 2, παράγραφος 1, 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
 - [...].»
- 5 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της εν λόγω 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.»

6 Κατά το άρθρο 12, παράγραφοι 1 και 2, της ίδιας οδηγίας:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν υποκείμενο στον φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξη αναγόμενη στις δραστηριότητες που προβλέπονται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, και ιδίως μία από τις ακόλουθες πράξεις:

α) παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, η οποία πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά,

β) παράδοση γηπέδων προς οικοδόμηση.

2. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, στοιχείο α), ως “κτίριο” νοείται κάθε κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος.

Τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίσουν τις λεπτομέρειες εφαρμογής του κριτηρίου της παραγράφου 1, στοιχείο α) στις μετατροπές ακινήτων καθώς και την έννοια του “συνεχόμενου με αυτά εδάφους”.

Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν άλλα κριτήρια, εκτός από το κριτήριο της πρώτης εγκατάστασης, όπως το κριτήριο του διαρρυσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου αποπεράτωσης του ακινήτου και του χρόνου της πρώτης παράδοσης ή το κριτήριο του διαρρυσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου της πρώτης εγκατάστασης και του χρόνου της μεταγενέστερης παράδοσης, εφόσον τα χρονικά αυτά διαστήματα δεν υπερβαίνουν τα πέντε και τα δύο έτη αντίστοιχα.»

7 Κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ως «παράδοση αγαθών» νοείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.

8 Το άρθρο 135, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 3, με τίτλο «Απαλλαγές άλλων δραστηριοτήτων», ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

στ) τις πράξεις, περιλαμβανομένης της διαπραγμάτευσης, με εξαίρεση τη φύλαξη και τη διαχείριση, οι οποίες αφορούν μετοχές και μερίδια εταιρειών ή ενώσεων, ομολογίες και λοιπούς τίτλους, με εξαίρεση τους τίτλους που αντιπροσωπεύουν εμπορεύματα και τα δικαιώματα ή τους τίτλους του άρθρου 15, παράγραφος 2,

[...]

ι) τις παραδόσεις κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, εκτός αυτών που προβλέπονται στο άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α),

[...].»

Το πολωνικό δίκαιο

Ο νόμος με τον οποίο τίθεται σε εφαρμογή ο νόμος σχετικά με την εθνική φορολογική αρχή

- 9 Κατά το άρθρο 206, παράγραφος 1, του Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (νόμου με τον οποίο τίθεται σε εφαρμογή ο νόμος σχετικά με την εθνική φορολογική αρχή), όπως έχει τροποποιηθεί (*Dz. U.* του 2016, θέση 1948), με έναρξη ισχύος την 1η Μαρτίου 2017, στις δικαστικές διαδικασίες που αφορούν αιτήσεις για την έκδοση φορολογικής ερμηνευτικής αποφάσεως, στις οποίες μετέχει ή θα μπορούσε να μετέχει ο αρμόδιος Υπουργός Δημοσίων Οικονομικών βάσει προγενέστερων διατάξεων, ο διευθυντής της εθνικής φορολογικής αρχής υπεισέρχεται στα δικαιώματα και στις υποχρεώσεις, εκτός αν ορίζεται κάτι διαφορετικό.

Ο νόμος περί ΦΠΑ

- 10 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ μεταφέρθηκε στο πολωνικό δίκαιο με το άρθρο 5, παράγραφος 1, σημείο 1, του *ustawa o podatku od towarów i usług* (νόμου περί φορολογίας αγαθών και υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004 (*Dz. U.* αριθ. 54, θέση 535), όπως έχει τροποποιηθεί (*Dz. U.* του 2011, αριθ. 177, θέση 1054) (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), κατά το οποίο υπόκεινται σε ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εξ επαχθούς αιτίας, στην ημεδαπή.
- 11 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει ότι οι διατάξεις του νόμου αυτού δεν εφαρμόζονται «στις πράξεις μεταβιβάσεως επιχειρήσεως ή οργανωμένης εγκαταστάσεως της επιχειρήσεως».
- 12 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ μεταφέρθηκε στο πολωνικό δίκαιο με το άρθρο 7, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, το οποίο ορίζει ότι «ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, σημείο 1, νοείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος αγαθά ως κύριος».
- 13 Κατά το άρθρο 15, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου περί ΦΠΑ:

«1. Ως υποκείμενοι στον φόρο νοούνται τα νομικά πρόσωπα, οι οργανωτικές μονάδες χωρίς νομική προσωπικότητα και τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ασκούν, κατά τρόπο ανεξάρτητο, μια από τις οικονομικές δραστηριότητες της παραγράφου 2, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

2. Ως οικονομική δραστηριότητα νοείται 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 νοείται ιδίως η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

Ο κώδικας εμπορικών εταιριών

- 14 Το άρθρο 359 του Kodeks spółek handlowych (κώδικα εμπορικών εταιριών), της 15ης Σεπτεμβρίου 2000, όπως έχει τροποποιηθεί (*Dz. U.* του 2016, θέση 1578, στο εξής: κώδικας εμπορικών εταιριών), ορίζει τα εξής:

«1. Η ανάκληση μετοχών επιτρέπεται εφόσον προβλέπεται από το καταστατικό. Η ανάκληση μετοχής πραγματοποιείται με τη σύμφωνη γνώμη του μετόχου διά της εξαγοράς της από την εταιρία (προαιρετική ανάκληση) ή και χωρίς τη σύμφωνη γνώμη του μετόχου (αναγκαστική ανάκληση). Προαιρετική ανάκληση μετοχών επιτρέπεται μόνον άπαξ ανά εταιρική χρήση. Οι όροι και η διαδικασία της αναγκαστικής ανακλήσεως ρυθμίζονται από το καταστατικό.

2. Για την ανάκληση μετοχών απαιτείται απόφαση της γενικής συνέλευσης. Η εν λόγω απόφαση πρέπει να ορίζει ιδίως τη νομική βάση της ανακλήσεως, το ποσό που δικαιούται να λάβει ο κάτοχος των ανακαλούμενων μετοχών ή τους λόγους για τους οποίους η ανάκληση πραγματοποιείται άνευ ανταλλάγματος και τον τρόπο μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου. Η αναγκαστική ανάκληση πραγματοποιείται έναντι ανταλλάγματος το οποίο δεν δύναται να υπολείπεται της αντιστοιχούσας σε κάθε μετοχή αξίας του καθαρού ενεργητικού, όπως εμφανίζεται στους ετήσιους λογαριασμούς της τελευταίας χρήσεως, αφαιρούμενου του ποσού που προορίζεται για διανομή στους μετόχους. [...]»

- 15 Το άρθρο 360, παράγραφος 1, του κώδικα αυτού προβλέπει ότι για την ανάκληση μετοχών απαιτείται μείωση του μετοχικού κεφαλαίου. Η απόφαση περί μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου πρέπει να λαμβάνεται από τη γενική συνέλευση που έχει αποφασίσει την ανάκληση των μετοχών.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 16 Η Polfarmex, ανώνυμη εταιρία εδρεύουσα στο Kutno (Πολωνία), ασκεί οικονομική δραστηριότητα στον τομέα της παρασκευής φαρμακευτικών προϊόντων. Είναι για τον λόγο αυτό υποκείμενη στον ΦΠΑ.
- 17 Η Polfarmex είχε σκοπό να αναδιαρθρώσει το μετοχικό κεφάλαιο της επιχειρήσεως προβαίνοντας σε εξαγορά μέρους των μετοχών της που κατείχε μια εταιρία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με έναν από τους προβλεπόμενους στον κώδικα εμπορικών εταιριών τρόπους «ανακλήσεως», και συγκεκριμένα την αυτόματη, την αναγκαστική ή την προαιρετική ανάκληση. Το οφειλόμενο για την εν λόγω ανάκληση αντάλλαγμα θα ήταν η μεταβίβαση, σ' αυτή την άλλη εταιρία περιορισμένης ευθύνης, της κυριότητας ορισμένων οικοπέδων μετά των επ' αυτών κειμένων κτισμάτων και του εξοπλισμού τους.
- 18 Υπό το πρίσμα αυτό, η Polfarmex ζήτησε από τον Υπουργό να εκδώσει φορολογική ερμηνευτική απόφαση προκειμένου να καθοριστεί εάν υπόκεινται στον ΦΠΑ, αφενός, η ανάκληση των μετοχών που κατείχε η εταιρία περιορισμένης ευθύνης και, αφετέρου, η μεταβίβαση της κυριότητας των ακινήτων στην εταιρία αυτή.
- 19 Με την αίτησή της, η Polfarmex υποστήριξε ότι οι επίμαχες πράξεις δεν πρέπει να υπαχθούν στον ΦΠΑ, στο μέτρο που, στην περίπτωση αυτή, δεν θα ενεργεί στο πλαίσιο ασκήσεως της οικονομικής της δραστηριότητας, ούτε κατά το στάδιο της ανακλήσεως των μετοχών ούτε κατά το στάδιο της μεταβίβασης της κυριότητας των ακινήτων. Η εν λόγω εταιρία είναι της γνώμης ότι οι πράξεις αυτές αποτελούν ενιαία σύνθετη συναλλαγή συνιστάμενη στην ανάκληση των μετοχών και στην παροχή του σχετικού ανταλλάγματος και ότι θα υπάρξει αιτιώδης συνάφεια μεταξύ των δύο αυτών πράξεων, με αποτέλεσμα να είναι εσφαλμένη η ενδεχόμενη χωριστή φορολογική μεταχείρισή τους.

- 20 Με τη φορολογική ερμηνευτική απόφασή του, ο Υπουργός έκρινε ότι η μεταβίβαση ακινήτων έναντι ανακλήσεως μετοχών πρέπει να θεωρηθεί παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας υποκείμενη στον ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, σημείο 1, του νόμου περί ΦΠΑ. Κατά τον Υπουργό, μεταξύ των συναλλασσομένων θα υπάρξει μια ενοχική σχέση, δεδομένου ότι η Polfarmex αναλαμβάνει την υποχρέωση να μεταβιβάσει την κυριότητα ακινήτων στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης που έχει στην κατοχή της μετοχές της Polfarmex και οι μετοχές που αποτελούν αντικείμενο της ανακλήσεως συνιστούν το αντάλλαγμα αυτής της μεταβιβάσεως. Επομένως, η πράξη πρέπει να υπαχθεί στον ΦΠΑ διότι πρόκειται για παράδοση αγαθών έναντι ανταλλάγματος.
- 21 Η Polfarmex άσκησε ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (διοικητικού δικαστηρίου περιφέρειας του Łodz, Πολωνία) προσφυγή με αίτημα την ακύρωση της εν λόγω φορολογικής ερμηνευτικής αποφάσεως.
- 22 Με απόφαση της 10ης Μαρτίου 2015, το δικαστήριο αυτό ακύρωσε τη συγκεκριμένη φορολογική ερμηνευτική απόφαση, κρίνοντας όχι μόνον ότι η συναλλαγή που σκόπευε να πραγματοποιήσει η Polfarmex δεν αποτελεί πράξη τελούμενη στο πλαίσιο της οικονομικής της δραστηριότητας, αλλά και ότι η εξέταση του ζητήματος της υπαγωγής σε ΦΠΑ πρέπει να αφορά τη συναλλαγή αυτή στο σύνολό της. Εν προκειμένω, πρόκειται για μία μόνο σύνθετη συναλλαγή, η οποία συνίσταται στην ανάκληση των μετοχών σε συνδυασμό με την παροχή στον μέτοχο ανταλλάγματος σε είδος για τις ανακαλούμενες μετοχές. Η ανάκληση των μετοχών συνδέεται, συνεπώς, στενά με τη μεταβίβαση της κυριότητας αγαθών ως αντάλλαγμα για την ανάκληση αυτή και οι δύο αυτές πράξεις της ίδιας συναλλαγής εξαρτώνται η μία από την άλλη. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η μεταβίβαση των ακινήτων στον μέτοχο δεν μπορεί να θεωρηθεί αυτοτελής και διακριτή πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ, καθόσον, σύμφωνα με τον νόμο περί ΦΠΑ, η ανάκληση μετοχών δεν είναι τέτοιου είδους πράξη.
- 23 Ο Υπουργός άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, δηλαδή του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία).
- 24 Με την αίτησή του προδικαστικής αποφάσεως, το δικαστήριο αυτό επισημαίνει ότι, κατά τη νομολογία του που αφορά τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, η μεταβίβαση ακινήτου από μια τέτοια εταιρία σε εταίρο ως αντάλλαγμα για την κτήση εταιρικών μεριδίων που ο εταίρος κατέχει στην εταιρία αυτή, συνιστά φορολογητέα πράξη, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, σημείο 1, και του άρθρου 7, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ. Λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας αυτής, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, παρά την ομοιότητα μεταξύ της ανακλήσεως εταιρικών μεριδίων και της ανακλήσεως μετοχών, η υπαγωγή στον ΦΠΑ της σχεδιαζόμενης στην υπό κρίση υπόθεση συναλλαγής εγείρει αμφιβολίες σχετικά με τη συνδρομή της προϋποθέσεως ότι ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί με την ιδιότητα αυτή και ότι η εν λόγω πράξη πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, στο μέτρο που, μετά την ανάκληση μετοχών, μια ανώνυμη εταιρία όπως η Polfarmex δεν λαμβάνει κανένα άμεσο αντάλλαγμα, διότι οι μετοχές που αντιπροσωπεύουν μέρος του μετοχικού κεφαλαίου της καταργούνται και το εν λόγω μετοχικό κεφάλαιο μειώνεται αναλόγως.
- 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:

«Υπόκειται σε φόρο επί των αγαθών και υπηρεσιών, δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, η μεταβίβαση, από ανώνυμη εταιρία σε μέτοχο, της κυριότητας ακινήτων ως αντάλλαγμα για την ανάκληση των μετοχών του;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 26 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η μεταβίβαση, από ανώνυμη εταιρία σε έναν από τους μετόχους της, της κυριότητας ακινήτων, η οποία, όπως και η επίμαχη στην κύρια δίκη, πραγματοποιείται σε αντάλλαγμα για την εξαγορά από την εν λόγω ανώνυμη εταιρία, στο πλαίσιο μηχανισμού ανακλήσεως μετοχών προβλεπόμενου από την εθνική νομοθεσία, των μετοχών που κατέχει ο μέτοχος αυτός στο μετοχικό κεφάλαιό της συνιστά παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας υποκείμενη στον ΦΠΑ.
- 27 Επιβάλλεται, ευθύς εξαρχής, η υπόμνηση ότι η οδηγία περί ΦΠΑ εγκαθιδρύει κοινό σύστημα ΦΠΑ το οποίο στηρίζεται, μεταξύ άλλων, σε ενιαίο ορισμό των φορολογητέων πράξεων (απόφαση της 20ής Ιουνίου 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 28 Ειδικότερα, 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 κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή.
- 29 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» νοείται μεταξύ άλλων η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.
- 30 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ως «παράδοση αγαθών» τη μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.
- 31 Επομένως, μια πράξη μπορεί, καταρχήν, να υπόκειται στον ΦΠΑ μόνον εάν αφορά τη μεταβίβαση, έναντι ανταλλάγματος, ενός δικαιώματος κυριότητας που ανήκει σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί με την ιδιότητα αυτή επί του εδάφους κράτους μέλους.
- 32 Όσον αφορά πράξη όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, δεν αμφισβητείται, πρώτον, ότι η σχεδιαζόμενη συναλλαγή μεταξύ της Polfarmex και του μετόχου της θα έχει ως αποτέλεσμα τη μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας των επίμαχων ακινήτων και, δεύτερον, ότι η Polfarmex έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο.
- 33 Τρίτον, η προϋπόθεση σχετικά με τον τόπο παραδόσεως των επίμαχων ακινήτων συντρέχει αναμφισβήτητα, δεδομένου ότι η πράξη πραγματοποιήθηκε επί του εδάφους κράτους μέλους, ήτοι στην Πολωνία.
- 34 Όσον αφορά, τέταρτον, το ζήτημα αν αποτελεί πράξη εξ επαχθούς αιτίας η μεταβίβαση, από ανώνυμη εταιρία σε μέτοχο, της κυριότητας ακινήτων ως αντάλλαγμα για την εξαγορά μετοχών τις οποίες κατέχει ο μέτοχος αυτός, στο πλαίσιο μηχανισμού προβλεπόμενου από την εθνική νομοθεσία, πρέπει να επισημανθεί ότι παράδοση αγαθών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, μόνον αν υφίσταται μεταξύ του προμηθευτή και του αποκτώντος το αγαθό έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, το δε αντάλλαγμα που λαμβάνει ο προμηθευτής συνιστά την πραγματική αντιπαροχή έναντι του παραδιδόμενου αγαθού (αποφάσεις της 27ης Απριλίου 1999, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, σκέψη 26, και της 21ης Νοεμβρίου 2013, *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, σκέψη 32).
- 35 Συναφώς, μολονότι το Δικαστήριο έχει, βεβαίως, αποφανθεί ότι η μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτου από υποκείμενο στον ΦΠΑ, στο Δημόσιο ή σε οργανισμό τοπικής αυτοδιοίκησης ενός κράτους μέλους, η οποία πραγματοποιείται προς πληρωμή ληξιπρόθεσμου φόρου δεν υπόκειται στον ΦΠΑ για τον

λόγο ότι δεν συνιστά παράδοση αγαθού εξ επαχθούς αιτίας, λαμβανομένου υπόψη του ετεροβαρούς χαρακτήρα της πληρωμής φορολογικής οφειλής (απόφαση της 11ης Μαΐου 2017, Rosnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, σκέψεις 35 και 36), επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, εν προκειμένω, υφίσταται μεταξύ του προμηθευτή των ακινήτων και του δικαιούχου τους έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας η Polfarmex μεταβιβάζει την κυριότητα ακινήτων στον μέτοχό της σε αντάλλαγμα για τις μετοχές που αυτός έχει στην κατοχή του. Επομένως, μεταβιβάζοντας αμοιβαίως περιουσιακά δικαιώματα, οι δύο συναλλασσόμενοι ενεργούν εν προκειμένω τόσο με την ιδιότητα του προμηθευτή όσο και με την ιδιότητα του αποκτώντος.

- 36 Συνεπώς, πρόκειται για έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, εκ των οποίων η μία αποτελεί την αντιπαροχή έναντι της άλλης, κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου που παρατίθεται στη σκέψη 34 της παρούσας αποφάσεως.
- 37 Όσον αφορά, πέμπτον, την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να ενεργεί με την ιδιότητα αυτή στο πλαίσιο της σχεδιαζόμενης συναλλαγής, πρέπει να επισημανθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ενεργεί καταρχήν με την ιδιότητα αυτή μόνον αν ενεργεί στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητάς του (βλ., συναφώς, απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 1995, Armbrrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, σκέψη 17).
- 38 Όσον αφορά την έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας», το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι πρέπει να γίνει δεκτό ότι η έννοια αυτή περιλαμβάνει όλες τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες. Η ανάλυση των ορισμών αυτών καθιστά εμφανή την έκταση του πεδίου εφαρμογής που καλύπτει η έννοια αυτή και τον αντικειμενικό χαρακτήρα της, υπό την έννοια ότι η δραστηριότητα εξετάζεται αυτούσια, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων της. Συνεπώς, μια δραστηριότητα χαρακτηρίζεται κατά κανόνα «οικονομική» όταν εμφανίζει μόνιμο χαρακτήρα και πραγματοποιείται έναντι αμοιβής την οποία αποκομίζει ο αυτουργός από την πράξη (διάταξη της 20ής Μαρτίου 2014, Gmina Wrocław, C-72/13, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:197, σκέψη 16 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 39 Επομένως, το άρθρο 9 της οδηγίας αυτής ορίζει ένα ευρύτατο πεδίο εφαρμογής για τον ΦΠΑ (βλ., συναφώς, απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2015, Saudașor, C-174/14, EU:C:2015:733, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 40 Εν προκειμένω, στο πλαίσιο της διαδικασίας ενώπιον της φορολογικής αρχής, η Polfarmex υποστήριξε ότι οι δύο επίμαχες πράξεις αποτελούσαν ενιαία σύνθετη συναλλαγή, συνιστάμενη στην ανάκληση των μετοχών και στην παροχή ανταλλάγματος για την πράξη αυτή, δηλαδή την παράδοση των αγαθών.
- 41 Εντούτοις, όπως προκύπτει από τη σκέψη 36 της παρούσας αποφάσεως, λαμβανομένης υπόψη της αμοιβαιότητας των ανταλλασσόμενων παροχών μεταξύ των δύο εταιριών και της διπλής ιδιότητας κάθε συμβαλλομένου στο πλαίσιο της έννομης σχέσεώς τους, ως προμηθευτή, αφενός, και ως δικαιούχου, αφετέρου, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ των δύο πράξεων.
- 42 Όσον αφορά την παράδοση των επίμαχων στην κύρια δίκη ακινήτων, εάν τυχόν διαπιστωθεί ότι τα αγαθά αυτά, των οποίων η κυριότητα θα μεταβιβαζόταν στην Polfarmex ως αντάλλαγμα για τη σχεδιαζόμενη «ανάκληση», αποτελούν αγαθά που προορίζονται για την «οικονομική δραστηριότητα» της εταιρίας αυτής, υπό ευρεία έννοια, όπως προκύπτει από τη νομολογία που παρατίθεται στις σκέψεις 38 και 39 της παρούσας αποφάσεως, γεγονός το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι η πράξη αυτή υπόκειται στον ΦΠΑ. Σε μια τέτοια περίπτωση, το γεγονός και μόνον ότι ο λόγος της συγκεκριμένης μεταβίβασεως κυριότητας είναι η πληρωμή των μετοχών αυτών και ότι η πράξη αυτή εντάσσεται στο πλαίσιο της αναδιαρθρώσεως της Polfarmex δεν μπορεί να οδηγήσει στην εκτίμηση ότι η εν λόγω παράδοση ακινήτων εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

- 43 Τα ανωτέρω ισχύουν, εντούτοις, υπό την επιφύλαξη του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο προβλέπει απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τις παραδόσεις κτιρίων πλην αυτών που αφορά το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής, το οποίο αναφέρεται στην παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους η οποία πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά. Πράγματι, επιβάλλεται, μεταξύ άλλων, η υπόμνηση ότι ο συνδυασμός των διατάξεων αυτών οδήγησε το Δικαστήριο να προβεί σε διάκριση μεταξύ παλαιού και νέου κτιρίου, δεδομένου ότι η πώληση παλαιού κτιρίου δεν υπόκειται, καταρχήν, σε ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, σκέψη 21, και της 16ης Νοεμβρίου 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, σκέψη 30). Δεδομένου ότι το προδικαστικό ερώτημα δεν αφορά τις εν λόγω διατάξεις και το Δικαστήριο δεν διαθέτει κανένα σχετικό στοιχείο, εναπόκειται ενδεχομένως στο αιτούν δικαστήριο να καθορίσει συναφώς το εφαρμοστέο καθεστώς επί των ακινήτων που αποτελούν αντικείμενο της επίμαχης στην κύρια δίκη παραδόσεως.
- 44 Όσον αφορά την πράξη της «ανακλήσεως» των μετοχών, από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η απλή κτήση και η κατοχή μετοχών αυτή καθαυτή δεν πρέπει να θεωρούνται ως «οικονομικές δραστηριότητες» κατά την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ. Πράγματι, η απλή οικονομική συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις δεν αποτελεί εκμετάλλευση αγαθού σκοπούσα στη δημιουργία εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, και τούτο για τον λόγο ότι το ενδεχόμενο μέρισμα, καρπός της συμμετοχής αυτής, προκύπτει από την απλή κυριότητα του αγαθού και δεν είναι το αντάλλαγμα καμιάς οικονομικής δραστηριότητας κατά την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ (απόφαση της 26ης Μαΐου 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 45 Αν η οικονομική συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις δεν αποτελεί, αυτή καθαυτή, οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, το ίδιο ισχύει και για τις πράξεις που συνίστανται στη μεταβίβαση τέτοιων συμμετοχών (απόφαση της 20ής Ιουνίου 1996, Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243, σκέψη 33).
- 46 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η μεταβίβαση, από ανώνυμη εταιρία σε έναν από τους μετόχους της, της κυριότητας ακινήτων η οποία, όπως και η επίμαχη στην κύρια δίκη, πραγματοποιείται σε αντάλλαγμα για την εξαγορά από την εν λόγω ανώνυμη εταιρία, στο πλαίσιο μηχανισμού ανακλήσεως μετοχών προβλεπόμενου από την εθνική νομοθεσία, των μετοχών που ο μέτοχος αυτός κατέχει στο μετοχικό κεφάλαιό της συνιστά παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας υποκείμενη στον ΦΠΑ, εφόσον τα εν λόγω ακίνητα προορίζονται για την οικονομική δραστηριότητα αυτής της ανώνυμης εταιρίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 47 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' 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', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι η μεταβίβαση, από ανώνυμη εταιρία σε έναν από τους μετόχους της, της κυριότητας ακινήτων η οποία, όπως και η επίμαχη στην κύρια δίκη, πραγματοποιείται σε αντάλλαγμα για την εξαγορά από την εν λόγω ανώνυμη εταιρία, στο πλαίσιο μηχανισμού ανακλήσεως μετοχών προβλεπόμενου από την εθνική νομοθεσία, των μετοχών που ο μέτοχος αυτός κατέχει στο

μετοχικό κεφάλαιό της συνιστά παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας υποκείμενη στον φόρο προστιθέμενης αξίας, εφόσον τα εν λόγω ακίνητα προορίζονται για την οικονομική δραστηριότητα αυτής της ανώνυμης εταιρίας.

(υπογραφές)