



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 3ης Ιουνίου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Δικαίωμα έκπτωσης – Διακανονισμός των εκπτώσεων – Διαδικασία πτώχευσης – Εθνική νομοθεσία η οποία προβλέπει αυτόματη άρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ για φορολογητέες πράξεις προγενέστερες της έναρξης της διαδικασίας αυτής»

Στην υπόθεση C-182/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Curtea de Apel Suceava (εφετείο Suceava, Ρουμανία) με απόφαση της 30ής Μαρτίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 23 Απριλίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

BE,

DT

κατά

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,

Accer Ipurl Suceava, ενεργούσα υπό την ιδιότητα του δικαστικού εκκαθαριστή της BE,

EP,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους N. Wahl, πρόεδρο τμήματος, A. Prechal (εισηγήτρια), πρόεδρο του τρίτου τμήματος, και F. Biltgen, δικαστή,

γενικός εισαγγελέας: E. Tanchev

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις E. Gane, R. I. Hațieganu και A. Wellman,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις A. Armenia και P. Carlin,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία 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), και ειδικότερα των άρθρων της 184 έως 186.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, της ΒΕ, επιχείρησης που κηρύχθηκε σε πτώχευση, και του DT, εταίρου και διαχειριστή της επιχείρησης αυτής, και, αφετέρου, της Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (περιφερειακής οικονομικής διεύθυνσης Suceava, Ρουμανία), της Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași (περιφερειακής γενικής διεύθυνσης δημόσιων οικονομικών Ιασίου, Ρουμανία) (στο εξής, από κοινού: φορολογικές αρχές), καθώς και της Accer Iuril Suceava, η οποία ενεργεί ως δικαστικός εκκαθαριστής της ΒΕ, και του ΕΡ, με αντικείμενο την εκδοθείσα μετά την κήρυξη της ΒΕ σε πτώχευση απόφαση των φορολογικών αρχών για διακανονισμό ορισμένων εκπτώσεων του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) τις οποίες πραγματοποίησε η ΒΕ πριν από την κήρυξή της σε πτώχευση.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ περιλαμβάνει μεταξύ των πράξεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή.
- 4 Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής:

«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 167 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.

6 Το άρθρο 168 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα κάτωθι:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

β) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 18, στοιχείο α) και το άρθρο 27,

γ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i),

δ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σύμφωνα με τα άρθρα 21 και 22,

ε) τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα εισαχθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος αγαθά.»

7 Το άρθρο 184 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.»

8 Κατά το άρθρο 185 της οδηγίας αυτής:

«1. Ο διακανονισμός διενεργείται, ιδίως, όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου, μεταξύ άλλων σε περίπτωση ακύρωσης πωλήσεων ή επίτευξης εκπτώσεων στο τίμημα.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δεν διενεργείται διακανονισμός στην περίπτωση πράξεων, για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή, σε περίπτωση καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται δεόντως και στην περίπτωση αναλήψεων για τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων του άρθρου 16.

Ωστόσο, σε περίπτωση πράξεων για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή ή σε περίπτωση κλοπής, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν διακανονισμό.»

9 Το άρθρο 186 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο εφαρμογής των άρθρων 184 και 185.»

Το ρουμανικό δίκαιο

- 10 Το άρθρο 11 του Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα) (στο εξής: φορολογικός κώδικας) ορίζει τα εξής:

«1. Για τον καθορισμό του ύψους τέλους ή φόρου κατά την έννοια του παρόντος κώδικα, οι φορολογικές αρχές μπορούν να μη λαμβάνουν υπόψη συναλλαγή στερούμενη οικονομικού σκοπού ή να προβαίνουν σε νέο χαρακτηρισμό της συναλλαγής κατά τρόπο που να αντανακλά το οικονομικό της περιεχόμενο.

[...]»

- 11 Το άρθρο 148 του φορολογικού κώδικα, το οποίο τιτλοφορείται «Διακανονισμός του προς έκπτωση φόρου για την απόκτηση υπηρεσιών ή αγαθών, εκτός των επενδυτικών αγαθών», ορίζει τα εξής:

«1. Εφόσον δεν εφαρμόζονται οι κανόνες σχετικά με την αυτοπαράδοση ή την αυτοπαροχή, η αρχικώς ενεργηθείσα έκπτωση διακανονίζεται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν η έκπτωση είναι ανώτερη ή κατώτερη από εκείνη την οποία δικαιούνταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο·

β) όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου [...].

γ) όταν ο υποκείμενος στον φόρο χάνει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου επί των μη παραδοθέντων κινητών αγαθών και των μη χρησιμοποιηθεισών υπηρεσιών σε περίπτωση γεγονότων, όπως είναι οι νομοθετικές τροποποιήσεις, οι μεταβολές του αντικειμένου της δραστηριότητας, ο προορισμός των αγαθών ή των υπηρεσιών για τη διενέργεια πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και, στη συνέχεια, ο προορισμός τους για τη διενέργεια πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης ή η απώλεια αγαθών.

[...]»

- 12 Κατά το άρθρο 149 του φορολογικού κώδικα, το οποίο τιτλοφορείται «Διακανονισμός του προς έκπτωση φόρου όσον αφορά τα επενδυτικά αγαθά»:

«[...]

2. Όταν δεν εφαρμόζονται οι κανόνες σχετικά με την αυτοπαράδοση ή την αυτοπαροχή, ο προς έκπτωση φόρος επί των επενδυτικών αγαθών διακανονίζεται στις περιπτώσεις της παραγράφου 4, στοιχεία α έως δ [...]

[...].

4. Ο διακανονισμός του προς έκπτωση φόρου ο οποίος διαλαμβάνεται στην παράγραφο 1, στοιχείο δ, πραγματοποιείται:

α) όταν το επενδυτικό αγαθό χρησιμοποιείται από τον υποκείμενο στον φόρο:

- 1) εν όλω ή εν μέρει, για σκοπούς διαφορετικούς από τις οικονομικές δραστηριότητες, με εξαίρεση τα αγαθά των οποίων η απόκτηση υπόκειται στον περιορισμό του 50 % του δικαιώματος έκπτωσης [...].
 - 2) για πράξεις ως προς τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.
 - 3) για πράξεις ως προς τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου διαφορετικού ποσού σε σχέση με την αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση.
- β) όταν επέρχονται μεταβολές στα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τον υπολογισμό του εκπεσθέντος φόρου.
- γ) όταν επενδυτικό αγαθό για το οποίο έχει εξ ολοκλήρου ή εν μέρει περιοριστεί το δικαίωμα προς έκπτωση αποτελείει αντικείμενο οποιασδήποτε πράξης για την οποία είναι εκπεστέος ο φόρος. Στην περίπτωση παράδοσης αγαθών, το πρόσθετο ποσό του προς έκπτωση φόρου περιορίζεται στο ποσό του φόρου που εισπράχθηκε για την παράδοση του επίμαχου αγαθού.
- δ) όταν το επενδυτικό αγαθό παύει να υφίσταται [...]
- [...].
- 13 Το άρθρο 3 του Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței (νόμου 85/2006, περί διαδικασίας αφερεγγυότητας, στο εξής: νόμος περί αφερεγγυότητας) ορίζει τα εξής:
- «[...]
23. ως πτωχευτική διαδικασία νοείται η συλλογική και τείνουσα σε σύμμετρη ικανοποίηση διαδικασία αφερεγγυότητας που κινείται έναντι οφειλέτη με σκοπό την εκκαθάριση του ενεργητικού του προς κάλυψη του παθητικού του, ακολουθούμενη από τη διαγραφή του οφειλέτη από το μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένος.
- [...].
- 14 Το άρθρο 47 του νόμου περί αφερεγγυότητας ορίζει τα εξής:
- «[...]
7. Μετά την κήρυξη της πτώχευσης, ο οφειλέτης μπορεί να ασκήσει μόνον τις δραστηριότητες που είναι αναγκαίες για τη διεξαγωγή των πράξεων εκκαθάρισης.»
- 15 Το άρθρο 116 του νόμου περί αφερεγγυότητας ορίζει τα εξής:
- «1. Η εκκαθάριση των περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν μέρος του ενεργητικού του οφειλέτη πραγματοποιείται από τον σύνδικο υπό τον έλεγχο του εισηγητή δικαστή. Προκειμένου να μεγιστοποιήσει την αξία του ενεργητικού του οφειλέτη, ο σύνδικος προβαίνει σε όλες τις απαιτούμενες ενέργειες για τη διάθεση του ενεργητικού στην αγορά υπό την κατάλληλη μορφή, τα δε διαφημιστικά έξοδα βαρύνουν το ενεργητικό του οφειλέτη.
2. Η εκκαθάριση αρχίζει αμέσως μετά το πέρας της απογραφής από τον σύνδικο και την υποβολή της έκθεσης αξιολόγησης. Τα αγαθά μπορούν να πωλούνται ως σύνολο, ως επιμέρους λειτουργικά σύνολα ή ως μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία. Η μέθοδος πώλησης των αγαθών, ήτοι η πώληση σε δημόσιο πλειστηριασμό, η απευθείας διαπραγμάτευση ή ο συνδυασμός των δύο, εγκρίνεται

από τη συνέλευση των πιστωτών, μετά από πρόταση του συνδίκου. Ο σύνδικος υποβάλλει επίσης στη γενική συνέλευση των πιστωτών τον διακανονισμό πώλησης που αντιστοιχεί στους τρόπους πώλησης που έχει επιλέξει.

[...]»

16 Το άρθρο 123 του νόμου περί αφερεγγυότητας ορίζει τα εξής:

«Σε περίπτωση πτώχευσης, οι απαιτήσεις καταβάλλονται με την ακόλουθη σειρά:

1) τέλη, τέλη χαρτοσήμου και άλλες δαπάνες που σχετίζονται με τη διαδικασία που θεσπίζεται με τον παρόντα νόμο [...].

[...]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

17 Η ΒΕ, της οποίας εταίρος και διαχειριστής είναι ο DT, είναι εταιρία που έχει ασκήσει οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ. Με απόφαση της 10ης Φεβρουαρίου 2015, το Tribunalul Suceava (πρωτοδικείο Suceava, Ρουμανία) διέταξε την έναρξη της διαδικασίας πτώχευσης της ΒΕ.

18 Μετά την κήρυξή της σε πτώχευση, η ΒΕ υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο ο οποίος περατώθηκε με την έκδοση πράξης επιβολής φόρου της 26ης Νοεμβρίου 2015. Με την πράξη αυτή επιβάλλεται στην ΒΕ, μεταξύ άλλων, η υποχρέωση καταβολής του ποσού των 646 259 ρουμανικών λεί (RON) (περίπου 132 000 ευρώ) για τον διακανονισμό εκπτώσεων του ΦΠΑ στις οποίες είχε προβεί στο χρονικό διάστημα από 20 Μαΐου 2013 έως 13 Φεβρουαρίου 2014, κατά τη διάρκεια του οποίου ασκούσε οικονομική δραστηριότητα και ήταν εγγεγραμμένη ως υπόχρεη καταβολής ΦΠΑ. Το ποσό αυτό απαρτίζεται από ποσό 535 409 RON (περίπου 109 000 ευρώ) για εκπτώσεις σχετικές με εμπορεύματα και αναλώσιμα αγαθά, ποσό 55 134 RON (περίπου 11 400 ευρώ) για εκπτώσεις σχετικές με κεφαλαιουχικά αγαθά και ποσό 55 716 RON (περίπου 11 600 ευρώ) για εκπτώσεις σχετικές με σύμβαση μίσθωσης ακινήτου.

19 Με απόφαση της 22ας Ιανουαρίου 2018 απορρίφθηκε η διοικητική ένσταση που υπέβαλαν η ΒΕ και ο DT κατά της εν λόγω πράξης επιβολής φόρου καθόσον οι φορολογικές αρχές έκριναν ότι η ΒΕ έπαυσε να ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τον χρόνο κήρυξής της σε πτώχευση. Οι αρχές αυτές επισήμαναν, συναφώς, ότι μια τέτοια κήρυξη πτώχευσης συνεπάγεται διαδικασία εκκαθάρισης και διάθεσης των αγαθών προκειμένου να εξοφληθούν οι οφειλές, οι δε πράξεις που διενεργούνται στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής δεν έχουν, αυτές καθεαυτές, οικονομικό σκοπό. Επίσης, κατά την άποψη των εν λόγω αρχών, το γεγονός ότι η διάθεση των αγαθών στο πλαίσιο της πτωχευτικής διαδικασίας υπέκειτο στον ΦΠΑ είναι άνευ σημασίας.

20 Το Tribunalul Suceava (πρωτοδικείο Suceava) δέχθηκε την προσφυγή των αιτούντων της κύριας δίκης κατά της πράξης επιβολής φόρου της 26ης Νοεμβρίου 2015 και κατά της απόφασης επί της διοικητικής ένστασης της 22ας Ιανουαρίου 2018. Το αιτούν δικαστήριο, με απόφαση της 18ης Ιουνίου 2019, δέχθηκε την έφεση που άσκησαν οι φορολογικές αρχές κατά της απόφασης του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου, με αποτέλεσμα η ΒΕ να εξακολουθεί να οφείλει το ορισθέν με την πράξη επιβολής φόρου ποσό των 646 259 RON (περίπου 132 000 ευρώ). Το αιτούν δικαστήριο επικύρωσε, στο πλαίσιο αυτό, την ερμηνεία του εσωτερικού δικαίου την οποία έδωσαν οι

φορολογικές αρχές, σύμφωνα με την οποία η έναρξη της πτωχευτικής διαδικασίας πρέπει να θεωρηθεί αυτή καθεαυτήν αιτία παύσης του δικαιώματος προς έκπτωση, καθόσον οι πράξεις που διενεργούνται κατά τη διάρκεια της διαδικασίας αυτής δεν έχουν οικονομικό σκοπό.

- 21 Οι αιτούντες της κύριας δίκης υπέβαλαν αίτηση αναθεωρήσεως ενώπιον του εν λόγω δικαστηρίου επικαλούμενοι παράβαση της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 22 Συναφώς, οι αιτούντες της κύριας δίκης υποστηρίζουν, μεταξύ άλλων, ότι, τόσο πριν από την κήρυξη της ΒΕ σε πτώχευση όσο και κατά τη διάρκεια της πτωχευτικής διαδικασίας, η επιχείρηση αυτή ήταν εγκύρως εγγεγραμμένη ως υπόχρη καταβολής ΦΠΑ, οπότε οι συνδεόμενες με τη διαδικασία πτώχευσης δραστηριότητες, ήτοι οι πωλήσεις εμπορευμάτων και ακινήτων καθώς και η μίσθωση ακινήτων, παρέμειναν εντός του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ, ο οποίος συνέχισε να εισπράττεται.
- 23 Ως εκ τούτου, κατά το αιτούν δικαστήριο, τίθεται το ζήτημα αν το δίκαιο της Ένωσης επιτρέπει να θεωρούνται αυτομάτως οι διενεργούμενες κατά τη διάρκεια της πτωχευτικής διαδικασίας πράξεις ως πράξεις οι οποίες δεν έχουν οικονομικό σκοπό, πράγμα που σημαίνει ότι η έναρξη της πτωχευτικής διαδικασίας επιβάλλει αυτομάτως στον επιχειρηματία υποχρέωση διακανονισμού υπέρ του Δημοσίου του εισπραχθέντος ΦΠΑ για οικονομικές πράξεις προγενέστερες της έναρξης της διαδικασίας αυτής, τούτο δε παρά το ότι ο εν λόγω επιχειρηματίας διατήρησε κατά τη διάρκεια της πτωχευτικής διαδικασίας, με εξαίρεση ένα σύντομο διάστημα τριών εβδομάδων, την ιδιότητα του υπόχρεου καταβολής ΦΠΑ και ότι η διάθεση των αγαθών στο πλαίσιο της πτώχευσης υπέκειτο στον ΦΠΑ.
- 24 Επιπλέον, εφόσον το Δικαστήριο κρίνει ότι ένας τέτοιος αυτόματος διακανονισμός είναι θεμιτός και συμβατός με το δίκαιο της Ένωσης, το αιτούν δικαστήριο κρίνει επίσης αναγκαίο να αποσαφηνιστεί αν αυτή η προσέγγιση είναι ανάλογη προς τον επιδιωκόμενο σκοπό.
- 25 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ακόμη ότι, εν προκειμένω, η εκκαθάριση των περιουσιακών στοιχείων ολοκληρώθηκε και ότι, για τις πράξεις που διενεργήθηκαν κατά τη διάρκεια της διαδικασίας αυτής, δεν χορηγήθηκε, εν τέλει, καμία έκπτωση.
- 26 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Curtea de Apel Suceava (εφετείο Suceava, Ρουμανία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιβαίνει στην οδηγία [περί ΦΠΑ] και στις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ και της βεβαιότητας του φόρου, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, εθνική νομοθεσία η οποία, με την έναρξη πτωχευτικής διαδικασίας επιχείρησης, επιβάλλει αυτόματα και χωρίς περαιτέρω ελέγχους διακανονισμό του ΦΠΑ, μέσω της άρνησης έκπτωσης του ΦΠΑ επί των υπαγόμενων σε ΦΠΑ πράξεων που διενεργήθηκαν πριν από την έναρξη της εν λόγω διαδικασίας και υποχρεώνει την επιχείρηση στην καταβολή του προς έκπτωση ΦΠΑ; Αντιβαίνουν οι εν λόγω ρυθμίσεις του εθνικού δικαίου, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, στην αρχή της αναλογικότητας, λαμβανομένων υπόψη των οικονομικών συνεπειών για την επιχείρηση και του οριστικού χαρακτήρα ενός τέτοιου διακανονισμού;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 27 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση ή πρακτική κατά την οποία η έναρξη διαδικασίας πτώχευσης επιχείρησης, η οποία συνεπάγεται την εκκαθάριση των στοιχείων του ενεργητικού της προς όφελος των πιστωτών της, γεννά αυτομάτως την υποχρέωση της επιχείρησης να προβεί σε διακανονισμό των εκπτώσεων του ΦΠΑ στις οποίες προέβη για αγαθά που της παραδόθηκαν και υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν πριν από την κήρυξή της σε πτώχευση.
- 28 Υπενθυμίζεται ότι το κατά το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ δικαίωμα έκπτωσης αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορίζεται [πρβλ. απόφαση της 18ης Μαρτίου 2021, Α. (Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης), C-895/19, EU:C:2021:216, σκέψη 32].
- 29 Ο μηχανισμός διακανονισμού των εκπτώσεων που προβλέπεται στα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας περί ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του συστήματος έκπτωσης του ΦΠΑ που καθιερώνεται με την οδηγία αυτή. Σκοπός του μηχανισμού αυτού είναι ο ακριβέστερος υπολογισμός των εκπτώσεων, ώστε να διασφαλίζεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ, κατά τρόπον ώστε οι πράξεις που έχουν διενεργηθεί σε προγενέστερο στάδιο να εξακολουθούν να παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση μόνον αν εξυπηρετούν την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών που υπόκεινται στον φόρο αυτόν. Επομένως, σκοπός του μηχανισμού αυτού είναι η καθιέρωση στενού και άμεσου δεσμού μεταξύ του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ εισροών και της χρήσης των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος εκροών (πρβλ. απόφαση της 27ης Μαρτίου 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, σκέψη 27).
- 30 Συγκεκριμένα, βάσει του κοινού συστήματος ΦΠΑ, μπορούν να εκκίπτουν μόνον οι φόροι επί των εισροών οι οποίοι έχουν επιβληθεί στα αγαθά ή τις υπηρεσίες που οι υποκείμενοι στον φόρο χρησιμοποιούν στο πλαίσιο των φορολογούμενων πράξεών τους. Η έκπτωση των φόρων επί των εισροών συναρτάται με την είσπραξη των φόρων επί των εκροών. Όταν τα αγαθά που παραδίδονται ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες πράξεων οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο ή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε η είσπραξη του φόρου επί των εκροών ούτε η έκπτωση του φόρου επί των εισροών (απόφαση της 9ης Ιουλίου 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, σκέψη 21).
- 31 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι φορολογικές αρχές προέβησαν στον διακανονισμό εκπτώσεων του ΦΠΑ στις οποίες προέβη η ΒΕ όσον αφορά αγαθά που της παραδόθηκαν και υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν κατά το χρονικό διάστημα από τις 20 Μαΐου 2013 έως τις 13 Φεβρουαρίου 2014 στηριζόμενες στην παραδοχή ότι συνεπεία της κήρυξης σε πτώχευση επιχείρησης όπως η ΒΕ παύουν κατ' ανάγκην οι οικονομικές δραστηριότητές της. Υποστήριξαν, συναφώς, ότι οι πράξεις που διενεργήθηκαν μετά την κήρυξη πτώχευσης εξυπηρετούν αποκλειστικά τον σκοπό της εκκαθάρισης των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης προς όφελος των πιστωτών της, με αποτέλεσμα οι πράξεις αυτές να μην έχουν οικονομικό σκοπό.
- 32 Το Δικαστήριο έχει κρίνει συναφώς ότι, μολονότι πράγματι η οδηγία περί ΦΠΑ προσδίδει στον ΦΠΑ ευρύτατο πεδίο εφαρμογής, εντούτοις στον φόρο αυτόν υπόκεινται μόνον οι δραστηριότητες που έχουν οικονομικό χαρακτήρα. Συγκεκριμένα, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο αφορά τις φορολογητέες πράξεις,

υπόκεινται στον ΦΠΑ, μεταξύ άλλων, οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή (απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, σκέψεις 24 και 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

33. Επομένως, σε περίπτωση που αποδειχθεί ότι, με την έναρξη της πτωχευτικής διαδικασίας, δεν μπορεί πλέον να πραγματοποιηθεί οποιαδήποτε οικονομική δραστηριότητα, δεν είναι δυνατή, από την έναρξη της διαδικασίας αυτής, η πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων οι οποίες καθιστούν δυνατή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση (πρβλ. απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, σκέψη 35), πράγμα που καθιστά αναγκαίο τον διακανονισμό των εκπτώσεων σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο που μεταφέρει στην εσωτερική έννομη τάξη τα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας περί ΦΠΑ.
34. Το αιτούν δικαστήριο εκφράζει, ωστόσο, αμφιβολίες ως προς την παραδοχή περί της οποίας γίνεται λόγος στη σκέψη 31 της παρούσας απόφασης, κατά την οποία η κήρυξη της πτώχευσης μιας επιχείρησης συνεπάγεται κατ' ανάγκην την παύση των οικονομικών δραστηριοτήτων της.
35. Επομένως, πρέπει να εξεταστεί το ζήτημα αν μια οικονομική δραστηριότητα μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει παύσει λόγω της κήρυξης σε πτώχευση της οικείας επιχείρησης, στον βαθμό που, σύμφωνα με τους εθνικούς κανόνες δικαίου, η κήρυξη της πτώχευσης συνεπάγεται ότι οι μεταγενέστερες της κήρυξης πράξεις μπορούν πλέον να χρησιμεύσουν μόνο για την εκκαθάριση των στοιχείων του ενεργητικού της εν λόγω επιχείρησης προς όφελος των πιστωτών της.
36. Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, νοείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής. Επιπλέον, η έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας» ορίζεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας αυτής ως καλύπτουσα κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες και, μεταξύ άλλων, τις πράξεις εκμετάλλευσης ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.
37. Κατά πάγια νομολογία, η ανάλυση των ορισμών αυτών καθιστά εμφανή την έκταση του πεδίου εφαρμογής που καλύπτει η έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας», καθώς και τον αντικειμενικό χαρακτήρα της εν λόγω έννοιας, καθόσον εξετάζεται η δραστηριότητα αυτή καθεαυτήν, ανεξαρτήτως των σκοπών της ή των αποτελεσμάτων της. Συγκεκριμένα, κατά κανόνα, μια δραστηριότητα χαρακτηρίζεται ως οικονομική οσάκις εμφανίζει διαρκή χαρακτήρα και πραγματοποιείται έναντι αμοιβής την οποία λαμβάνει εκείνος που διενεργεί την πράξη (απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
38. Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι η δραστηριότητα πρέπει να εξετάζεται αυτή καθεαυτήν, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων της, το γεγονός και μόνον ότι, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του εσωτερικού δικαίου, η έναρξη της διαδικασίας πτώχευσης υποκείμενου στον φόρο μεταβάλλει τους σκοπούς των πράξεων που ενεργεί ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο ούτως ώστε οι σκοποί αυτοί να μη συντείνουν πλέον στη βιώσιμη εκμετάλλευση της επιχείρησής του, αλλά αποκλειστικώς στην εκκαθάρισή της προς τακτοποίηση των χρεών μετά τη διάλυσή της, δεν μπορεί, αυτό καθεαυτό, να επηρεάσει τον οικονομικό χαρακτήρα των πράξεων που ενεργούνται στο πλαίσιο της επιχείρησης αυτής.

- 39 Επιπλέον, όπως υπογράμμισε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η ερμηνεία αυτή επιβάλλεται επίσης υπό το πρίσμα της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία απαγορεύει, ειδικότερα, τη διαφορετική από άποψης ΦΠΑ μεταχείριση δύο πράξεων που από τη σκοπιά του καταναλωτή είναι πανομοιότυπες ή παρόμοιες και βρίσκονται, ως εκ τούτου, σε ανταγωνισμό μεταξύ τους (πρβλ. απόφαση της 4ης Μαρτίου 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, σκέψη 32).
- 40 Πράγματι, ακόμη και αν η έναρξη πτωχευτικής διαδικασίας, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, συνεπάγεται κατά κανόνα την εξαφάνιση της οικείας επιχείρησης, εντούτοις, ενόσω η επιχείρηση αυτή συνεχίζει τις δραστηριότητές της κατά τη διάρκεια της πτωχευτικής διαδικασίας, ανταγωνίζεται άλλους υποκείμενους στον φόρο που παρέχουν υπηρεσίες παρόμοιες με τις δικές της, οπότε οι οικείες παροχές πρέπει, κατ' αρχήν, να τυγχάνουν της ίδιας μεταχείρισης όσον αφορά τον ΦΠΑ.
- 41 Εξάλλου, υπό την επιφύλαξη της εξακρίβωσης από το αιτούν δικαστήριο, προκύπτει ότι, εν προκειμένω, η ΒΕ συνέχισε να είναι εγγεγραμμένη ως υπόχρεη καταβολής του φόρου κατά τη διάρκεια της πτωχευτικής διαδικασίας και ότι οι φορολογικές αρχές επέβαλαν τον ΦΠΑ στις διενεργηθείσες στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής πράξεις, γεγονός που τείνει να επιβεβαιώσει ότι η ΒΕ πράγματι συνέχισε την οικονομική δραστηριότητά της και διενήργησε φορολογούμενες πράξεις παρά την κήρυξή της σε πτώχευση.
- 42 Υπό τις περιστάσεις αυτές, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι η έναρξη της πτωχευτικής διαδικασίας διέρρηξε τη στενή και άμεση σχέση μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και της χρήσης των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος εκροών και ότι ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να καταβάλει το ποσό του εκπεσθέντος ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, Wind Inovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, σκέψη 46).
- 43 Τέλος, αντιθέτως προς τα όσα κατ' ουσίαν προβάλλει η Ρουμανική Κυβέρνηση, η δυνατότητα του υποκείμενου στον φόρο, σε περίπτωση που υποχρεώθηκε, αρχικά, να προβεί σε διακανονισμό των εκπτώσεων του ΦΠΑ επί των εισροών λόγω της κήρυξής του σε πτώχευση παρά τη συνέχιση της οικονομικής του δραστηριότητας, να ζητήσει, στη συνέχεια, την επιστροφή των σχετικών ποσών για τον λόγο ακριβώς ότι συνέχισε κατά τη διάρκεια της πτωχευτικής διαδικασίας την οικονομική του δραστηριότητα, δεν μπορεί να θεραπεύσει τον περιορισμό του δικαιώματός του προς έκπτωση που απορρέει από αυτή την υποχρέωση διακανονισμού την οποία επιβάλλει το εθνικό δίκαιο.
- 44 Πράγματι, όπως επίσης επισήμανε η Επιτροπή, το γεγονός ότι, σε συνέχεια απόφασης διακανονισμού, η επιχείρηση υποχρεούται να προβεί σε πραγματική καταβολή του φερόμενου ως οφειλόμενου ΦΠΑ συνιστά, για την επιχείρηση αυτή, εμπόδιο στην έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, καθόσον υποχρεώνει την εν λόγω επιχείρηση να δεσμεύσει κεφάλαια έως ότου οι φορολογικές αρχές της επιστρέψουν τον αχρεωστήτως καταβληθέντα ΦΠΑ, ενώ άλλοι επιχειρηματίες που δεν έχουν κηρυχθεί σε πτώχευση μπορούν να χρησιμοποιήσουν τα κεφάλαια αυτά για τις οικονομικές τους δραστηριότητες χωρίς να είναι υποχρεωμένοι να προβούν σε τέτοια καταβολή (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, Wind Inovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, σκέψη 44).
- 45 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση ή πρακτική σύμφωνα με την οποία η έναρξη διαδικασίας πτώχευσης επιχείρησης, η οποία συνεπάγεται την εκκαθάριση των στοιχείων του ενεργητικού της προς όφελος των πιστωτών της,

γεννά αυτομάτως την υποχρέωση της επιχείρησης να προβεί σε διακανονισμό των εκπτώσεων του ΦΠΑ στις οποίες προέβη για αγαθά που της παραδόθηκαν και υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν πριν από την κήρυξή της σε πτώχευση, οσάκις η έναρξη της διαδικασίας αυτής δεν εμποδίζει την εξακολούθηση της οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης, κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας, μεταξύ άλλων, για τους σκοπούς της εκκαθάρισης της εν λόγω επιχείρησης.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 46 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος 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 (όγδοο τμήμα) αποφαινεται:

Τα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση ή πρακτική σύμφωνα με την οποία η έναρξη διαδικασίας πτώχευσης επιχείρησης, η οποία συνεπάγεται την εκκαθάριση των στοιχείων του ενεργητικού της προς όφελος των πιστωτών της, γεννά αυτομάτως την υποχρέωση της επιχείρησης να προβεί σε διακανονισμό των εκπτώσεων του φόρου προστιθέμενης αξίας στις οποίες προέβη για αγαθά που της παραδόθηκαν και υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν πριν από την κήρυξή της σε πτώχευση, οσάκις η έναρξη της διαδικασίας αυτής δεν εμποδίζει την εξακολούθηση της οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης, κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας, μεταξύ άλλων, για τους σκοπούς της εκκαθάρισης της εν λόγω επιχείρησης.

(υπογραφές)