



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 2ας Μαΐου 2019\*

«Προδικαστική παραπομπή – Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων – Άρθρα 282 έως 292 – Απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τις μικρές επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών μικρότερο του καθορισθέντος ορίου – Ταυτόχρονη παράδοση, με μία πράξη, δύο ακινήτων – Υπέρβαση του ετήσιου ορίου κύκλου εργασιών λόγω της τιμής πώλησης του ενός εκ των δύο ακινήτων – Υποχρέωση καταβολής φόρου επί της συνολικής αξίας της πράξης»

Στην υπόθεση C-265/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Lietuvos vyriausybės administracinis teismas (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Λιθουανίας) με απόφαση της 11ης Απριλίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Απριλίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

κατά

**Akvilė Jarmuškienė,**

παρισταμένου του:

**Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους Κ. Λυκούργο, πρόεδρο τμήματος, Ε. Juhász (εισηγητή) και Ι. Jarukaitis, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Pitruzzella

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Λιθουανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις R. Krasuckaitė και V. Vasiliauskienė,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και J. Jokubauskaitė,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η λιθουανική.

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 των άρθρων 282 έως 292 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (εθνικής διεύθυνσης φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας, στο εξής: εθνική διεύθυνση φορολογίας) και της Akvilė Jarmuškienė, σχετικά με την άρνηση χορήγησης απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) στο πλαίσιο οικονομικής πράξης συνιστάμενης στην παράδοση οικίας μετά του οικοπέδου επί του οποίου αυτή είχε κατασκευαστεί.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Κατά την αιτιολογική σκέψη 49 της οδηγίας ΦΠΑ, «[ό]σον αφορά τις μικρές επιχειρήσεις, θα πρέπει να επιτραπεί στα κράτη μέλη να συνεχίζουν να εφαρμόζουν τα ειδικά τους καθεστάτα, σύμφωνα με κοινές διατάξεις και ενόψει πιο προωθημένης εναρμόνισης».
- 4 Στον τίτλο IV της οδηγίας αυτής, ο οποίος επιγράφεται «Φορολογητέες πράξεις», εντάσσεται το κεφάλαιο 1, που αφορά τις «[π]αραδόσεις αγαθών» και περιλαμβάνει το άρθρο 14. Στην παράγραφο 1 το άρθρο αυτό ορίζει ότι ως «παράδοση αγαθών» θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.
- 5 Ο τίτλος XII της ίδιας οδηγίας, ο οποίος επιγράφεται «Ειδικά καθεστάτα», περιλαμβάνει το κεφάλαιο 1, που αφορά το «[ε]ιδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων» και στο οποίο, υπό το τμήμα 2, που φέρει τον τίτλο «Απαλλαγές ή προοδευτικές μειώσεις», βρίσκονται τα άρθρα 282 έως 292.
- 6 Κατά το άρθρο 282 της οδηγίας αυτής, οι απαλλαγές και οι μειώσεις που προβλέπονται στο εν λόγω τμήμα εφαρμόζονται στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από τις μικρές επιχειρήσεις (στο εξής: ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων).
- 7 Το άρθρο 287 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη που προσχώρησαν μετά την 1η Ιανουαρίου 1978 μπορούν να απαλλάσσουν τους υποκείμενους στον φόρο των οποίων ο [ετήσιος] κύκλος εργασιών είναι το πολύ ίσος με την αντίστοιχη αξία στο εθνικό νόμισμα των ακόλουθων ποσών, με βάση το συντελεστή μετατροπής που ίσχυε την ημέρα της προσχώρησής τους στην[Ένωση]:

[...]

11) η Λιθουανία: 29 000 [ευρώ],

[...]».

8 Το άρθρο 288 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Ο κύκλος εργασιών που λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή του καθεστώτος που προβλέπεται στο παρόν τμήμα αποτελείται από τα ακόλουθα ποσά χωρίς ΦΠΑ:

- 1) το ποσό των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών κατά το μέτρο που έχουν φορολογηθεί,
- 2) το ποσό των πράξεων που απαλλάσσονται με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβλήθηκε κατά το προηγούμενο στάδιο σύμφωνα με τα άρθρα 110 και 111, το άρθρο 125, παράγραφος 1, το άρθρο 127 και το άρθρο 128, παράγραφος 1,
- 3) το ποσό των απαλλασσόμενων πράξεων με βάση τα άρθρα 146 έως 149 και τα άρθρα 151, 152 και 153,
- 4) το ποσό των πράξεων επί ακινήτων, των χρηματοοικονομικών πράξεων του άρθρου [135], παράγραφος 1, στοιχεία β) έως ζ), και των υπηρεσιών ασφάλισης, εκτός εάν οι πράξεις αυτές έχουν παρεπόμενο χαρακτήρα.

Ωστόσο, οι μεταβιβάσεις ενσώματων ή άυλων αγαθών επένδυσης της επιχείρησης δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του κύκλου εργασιών.»

9 Κατά το άρθρο 1 της εκτελεστικής απόφασης 2011/335/ΕΕ του Συμβουλίου, της 30ής Μαΐου 2011, που επιτρέπει στη Δημοκρατία της Λιθουανίας να εφαρμόσει μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 287 της οδηγίας 2006/112 (ΕΕ 2011, L 150, σ. 6), «[κ]ατά παρέκκλιση του άρθρου 287 [σημείο] 11 της οδηγίας [ΦΠΑ], επιτρέπεται στη Δημοκρατία της Λιθουανίας να παρέχει απαλλαγή από τον ΦΠΑ στους υποκειμένους στον φόρο των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το αντίστοιχο ποσό των 45 000 [ευρώ] σε εθνικό νόμισμα, με βάση τον συντελεστή μετατροπής κατά την ημερομηνία της προσχώρησής της στην Ευρωπαϊκή Ένωση».

#### ***Το λιθουανικό δίκαιο***

10 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, σημείο 1, του Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (νόμου της Δημοκρατίας της Λιθουανίας περί φόρου προστιθέμενης αξίας), όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο XI-1817 της 20ής Δεκεμβρίου 2011 (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), προβλέπει τα ακόλουθα:

«Ως παράδοση αγαθών θεωρείται:

- 1) η μεταβίβαση αγαθών προς άλλο πρόσωπο με την οποία, σύμφωνα με τους όρους της συναλλαγής, το πρόσωπο αυτό ή τρίτος αποκτά το δικαίωμα να διαθέτει τα εν λόγω αγαθά ως κύριος [...].»

11 Το άρθρο 71, παράγραφοι 1, 2 και 4, του νόμου αυτού ορίζει τα εξής:

«1. Η υποχρέωση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ, υπολογισμού ΦΠΑ και καταβολής του ΦΠΑ στο δημόσιο ταμείο βαρύνει τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι παραδίδουν αγαθά στην ημεδαπή [...] Οι υπόχρεοι εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ πρέπει να υποβάλουν αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ.

2. Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, ο υποκείμενος σε ΦΠΑ στη Δημοκρατία της Λιθουανίας δεν υπέχει υποχρέωση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ, υπολογισμού ΦΠΑ και καταβολής του ΦΠΑ στο δημόσιο ταμείο κατά τον τρόπο που ορίζεται στον παρόντα νόμο, για τα αγαθά που παραδόθηκαν [...] και/ή τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην ημεδαπή, όταν το συνολικό ποσό της αντιπαροχής για τα αγαθά που παραδόθηκαν και/ή τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν κατά την άσκηση

οικονομικής δραστηριότητας (εντός των 12 τελευταίων μηνών) δεν υπερέβη το ποσό των 155 000 λιθουανικών λίτας (LTL). Ο ΦΠΑ θα αρχίσει να υπολογίζεται από τον μήνα κατά τον οποίο υπήρξε υπέρβαση του ως άνω ορίου. Δεν υπολογίζεται ΦΠΑ για τα αγαθά που παραδόθηκαν και τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν για τα οποία η αντιπαροχή δεν υπερέβη το ως άνω ποσό των 155 000 LTL. [...]

[...]

4. Η μη υποβολή αιτήσεως εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ δεν απαλλάσσει τον υποκείμενο σε ΦΠΑ από την υποχρέωση υπολογισμού ΦΠΑ για τα αγαθά που παραδόθηκαν και/ή τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από αυτόν.»

12 Το άρθρο 92, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος υπείχε υποχρέωση υποβολής αιτήσεως εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 71 του [παρόντος] νόμου [...], αλλά δεν υπέβαλε τέτοια αίτηση, οφείλει, τηρώντας τη διαδικασία του παρόντος άρθρου, να υπολογίσει και να καταβάλει στο δημόσιο ταμείο ΦΠΑ για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία θα όφειλε, σύμφωνα με τις διατάξεις του [παρόντος νόμου], να υπολογίσει και να καταβάλει τον ΦΠΑ ως υπόχρεος καταβολής ΦΠΑ. Ο καταβλητέος ΦΠΑ για τα αγαθά που παραδόθηκαν και/ή τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν υπολογίζεται σύμφωνα με τον ακόλουθο τύπο ([...] για τα αγαθά που παραδόθηκαν και τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν για τα οποία η αντιπαροχή δεν υπερέβη το ποσό των 155 000 LTL που ορίζεται στο άρθρο 71, παράγραφος 2, του παρόντος νόμου, δεν υπολογίζεται ΦΠΑ, αλλά σε περίπτωση υπερβάσεως του καθορισθέντος ορίου πρέπει να υπολογιστεί ΦΠΑ για όλα τα αγαθά που παραδόθηκαν και/ή τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν, με αποτέλεσμα την υπέρβαση του καθορισθέντος ορίου):

καταβλητέο ποσό ΦΠΑ = αντιπαροχή\*T/(100%+T),

όπου: T είναι ο συντελεστής ΦΠΑ (%) που καθορίζεται στον παρόντα νόμο για τα εν λόγω αγαθά και/ή υπηρεσίες και \* είναι το σύμβολο του πολλαπλασιασμού.»

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

- 13 Δυνάμει σύμβασης πώλησης που συνήφθη στις 10 Φεβρουαρίου 2011, η A. Jarmuškienė απέκτησε κατά συγκυριότητα με τρίτο πρόσωπο ένα αγροτεμάχιο. Στις 4 Ιουλίου 2011 έλαβε οικοδομική άδεια για το εν λόγω ακίνητο. Εν συνεχεία κατασκευάστηκαν στο αποκτηθέν αγροτεμάχιο μία οικία και δύο αγροτουριστικά κτίσματα.
- 14 Στις 28 Δεκεμβρίου 2012 η A. Jarmuškienė από κοινού με τον συγκύριο του ακινήτου πώλησαν την οικία και τμήμα του γηπέδου για ποσό 450 000 LTL (περίπου 130 329 ευρώ) (στο εξής: επίμαχη πράξη). Από το τίμημα της πώλησης η A. Jarmuškienė έλαβε 112 500 LTL (περίπου 32 437 ευρώ) για τμήμα του γηπέδου και 150 000 LTL (περίπου 43 443 ευρώ) για τμήμα της οικίας που είχε κατασκευασθεί σε αυτό.
- 15 Κατόπιν διενέργειας ελέγχου ΦΠΑ για την περίοδο 2012-2013, η τοπική φορολογική αρχή θεώρησε, σε απόφαση που εξέδωσε στις 23 Οκτωβρίου 2015, ότι η A. Jarmuškienė δεν είχε πραγματοποιήσει την επίμαχη πράξη εντός ενός μεμονωμένου ή περιστασιακού πλαισίου, αλλά ότι ασκούσε οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια του νόμου περί ΦΠΑ. Κατά την εν λόγω φορολογική αρχή, η A. Jarmuškienė έπρεπε να είχε δηλώσει ΦΠΑ εκροών ύψους 45 558 LTL (περίπου 13 195 ευρώ), υπολογιζόμενο επί του συνολικού ποσού που είχε λάβει από την επίμαχη πράξη, το οποίο ανερχόταν σε 262 500 LTL (περίπου 76 025 ευρώ). Ωστόσο, δεδομένου ότι ο ΦΠΑ εισροών για τις εργασίες κατασκευής της οικίας ανερχόταν σε 21 000 LTL (περίπου 6 082 ευρώ), η τοπική φορολογική αρχή

έκρινε ότι η A. Jarmuškienė έπρεπε να αφαιρέσει το ποσό αυτό από το ανωτέρω ποσό των 45 558 LTL (περίπου 13 195 ευρώ), με αποτέλεσμα να οφείλει στο πλαίσιο της επίμαχης πράξης 24 558 LTL (7 112 ευρώ) για ΦΠΑ εισροών. Το τελικό συμπέρασμα στο οποίο κατέληξε η τοπική φορολογική αρχή, αφού έλαβε υπόψη μεταγενέστερη παράδοση άλλου αγαθού, ήταν ότι η A. Jarmuškienė όφειλε να καταβάλει για την περίοδο 2012-2013 ποσό ύψους 21 915,55 ευρώ ως ΦΠΑ, προσαυξημένο κατά 5 034 ευρώ για τόκους υπερημερίας, καθώς και πρόστιμο ύψους 2 192 ευρώ.

- 16 Η A. Jarmuškienė άσκησε διοικητική προσφυγή κατά της απόφασης αυτής ενώπιον της εθνικής διεύθυνσης φορολογίας, η οποία, με απόφαση της 2ας Φεβρουαρίου 2016, επικύρωσε τα ποσά ΦΠΑ που είχαν επιβληθεί από την τοπική φορολογική αρχή.
- 17 Η A. Jarmuškienė προσέφυγε στη συνέχεια ενώπιον της Mokestinių ginčų komisija (επιτροπής επίλυσης φορολογικών διαφορών, Λιθουανία, στο εξής: CLF), η οποία, με απόφαση της 9ης Μαΐου 2016, ακύρωσε την απόφαση της εθνικής διεύθυνσης φορολογίας της 2ας Φεβρουαρίου 2016 και ανέπεμψε την υπόθεση στην ίδια διεύθυνση για επανεξέταση. Προς στήριξη της απόφασής της η CLF επισήμανε ότι με την επίμαχη πράξη η A. Jarmuškienė πώλησε δύο αυτοτελή αγαθά, και συγκεκριμένα τμήμα του γηπέδου και τμήμα της οικίας και ότι, ως εκ τούτου, κακώς η τοπική φορολογική αρχή έκρινε ότι η πώληση των ακινήτων που πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο της εν λόγω πράξης αποτελούσε μία ενιαία παράδοση αγαθών. Κατά τη CLF, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών οφειλόταν ΦΠΑ μόνο για τις παραδόσεις αγαθών για τις οποίες το τίμημα υπερέβαινε το όριο που είχε προβλεφθεί από τον νόμο περί ΦΠΑ. Εν προκειμένω, όμως, η υπέρβαση του εν λόγω ορίου προκλήθηκε από την πώληση ενός μόνον εκ των αγαθών που αποτέλεσαν το αντικείμενο της επίμαχης πράξης.
- 18 Η εθνική διεύθυνση φορολογίας προσέφυγε δικαστικώς κατά της απόφασης της CLF της 9ης Μαΐου 2016, υποστηρίζοντας ότι με την επίμαχη πράξη η A. Jarmuškienė είχε πραγματοποιήσει μόνο μία παράδοση αγαθών, δεδομένου ότι τα επίμαχα αγαθά δεν ήταν δυνατόν να παραδοθούν χωριστά το ένα από το άλλο, καθώς ήταν αναπόσπαστα συνδεδεμένα μεταξύ τους και αποτελούσαν ένα σύνολο από οικονομικής απόψεως.
- 19 Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή και η εθνική διεύθυνση φορολογίας άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Lietuvos vyriausybės administracinis teismas (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου της Λιθουανίας).
- 20 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, προκειμένου να επιλύσει τη διαφορά που έχει αχθεί ενώπιόν του, πρέπει να γνωρίζει πώς πρέπει να εφαρμοστεί το προβλεπόμενο στα άρθρα 282 έως 292 της οδηγίας ΦΠΑ καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων υπό συνθήκες όπως αυτές της υπό κρίση διαφοράς, στην οποία δύο αγαθά αποτελούν το αντικείμενο μίας παράδοσης στο πλαίσιο της ίδιας πράξης, η υπέρβαση όμως του ετήσιου ορίου του κύκλου εργασιών, που ορίζεται στο άρθρο 287 της οδηγίας αυτής, προκαλείται λόγω της παράδοσης ενός μόνον εκ των δύο αγαθών.
- 21 Αφενός, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι θα ήταν εύλογο να θεωρηθεί ότι οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι εμπίπτουν στο ειδικό αυτό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων υποχρεούνται να καταβάλουν ΦΠΑ μόνον από τη στιγμή που σημειώνεται υπέρβαση των προβλεπόμενων στο άρθρο 287 της οδηγίας ΦΠΑ ποσών. Επισημαίνει, περαιτέρω, ότι στο λιθουανικό δίκαιο η παράδοση ενός κτίσματος επιτρέπεται να γίνεται χωρίς να χρειάζεται να μεταβιβάζεται συγχρόνως και η κυριότητα του γηπέδου επί του οποίου έχει κατασκευαστεί το κτίσμα και ότι, εν προκειμένω, στη σύμβαση πώλησης γινόταν χωριστή μνεία των δύο ακινήτων, καθώς και του αντίστοιχου τιμήματος για την πώληση του καθενός εξ αυτών. Το αιτούν δικαστήριο σημειώνει, επίσης, ότι, αν δεν επιτραπεί στην A. Jarmuškienė να κάνει χρήση της έκπτωσης του ΦΠΑ για το ένα από τα αγαθά που αποτέλεσαν το αντικείμενο της επίμαχης πράξης, αυτή θα υποστεί δυσμενή διάκριση σε σχέση με άλλον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος επιτυγχάνει το ίδιο αποτέλεσμα αλλά μέσω δύο αυτοτελών

συναλλαγών και ο οποίος θα υπερβαίνει το ετήσιο όριο μόνο λόγω μεταγενέστερων πράξεων. Προσθέτει ακόμη ότι, κατά την άποψή του, στην παρούσα υπόθεση δεν έχει εφαρμογή η απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, *Breitsohl* (C-400/98, EU:C:2000:304).

- 22 Αφετέρου, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι οι διατάξεις του ειδικού καθεστώτος των μικρών επιχειρήσεων, ως παρέκκλιση από το γενικό καθεστώς της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να ερμηνεύονται στενά. Περαιτέρω, επισημαίνει ότι, κατά το γράμμα του άρθρου 288, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, το «ποσό των παραδόσεων αγαθών» που συνιστά τον κατά το άρθρο 287 κύκλο εργασιών αφορά ακριβώς τη συνολική αξία της οικείας παράδοσης, ανεξαρτήτως του πλήθους των αγαθών τα οποία συναποτελούν την παράδοση αυτή. Το αιτούν δικαστήριο, παραπέμποντας στη σκέψη 70 της απόφασης της 26ης Οκτωβρίου 2010, *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632), υποστηρίζει ότι η προσέγγιση αυτή συνάδει προς τον σκοπό του εν λόγω ειδικού καθεστώτος, ο οποίος συνίσταται στη στήριξη αποκλειστικά και μόνον των μικρών επιχειρήσεων. Παρατηρεί, επίσης, ότι ο υποκείμενος στον ΦΠΑ πρέπει να γνωρίζει ήδη προτού προβεί σε πράξη η οποία αφορά περισσότερα αγαθά αν για αυτή τη σύνθετη πράξη θα ισχύσει η έκπτωση του ΦΠΑ που ισχύει για τις μικρές επιχειρήσεις.
- 23 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Λιθουανίας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει τα άρθρα 282 έως 292 της οδηγίας [ΦΠΑ] να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι, σε κατάσταση όπως αυτή της υπό κρίση υποθέσεως, όπου παραδόθηκαν δύο αγαθά με την ίδια πράξη, αλλά η υπέρβαση του ετήσιου ορίου του κύκλου εργασιών (όγκου δραστηριότητας) που προβλέπεται στο άρθρο 287 της οδηγίας [ΦΠΑ] (και στην αντίστοιχη διάταξη της εθνικής νομοθεσίας) προκλήθηκε λόγω της παραδόσεως του ενός μόνο από τα αγαθά αυτά, ο υποκείμενος στον φόρο (προμηθευτής) οφείλει, μεταξύ άλλων, να υπολογίσει και να καταβάλει [ΦΠΑ] επί της συνολικής αξίας της πράξης (δηλαδή επί της αξίας της παραδόσεως αμφοτέρων των αγαθών) ή μόνον επί του τμήματος της πράξης που προκάλεσε την υπέρβαση του εν λόγω ορίου (όγκου δραστηριότητας) (δηλαδή επί της αξίας της παραδόσεως του ενός μόνον από τα αγαθά);»

#### **Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

- 24 Με το προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 282 έως 292 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι, σε περίπτωση που γίνεται παράδοση αγαθών προς τον ίδιο αγοραστή η οποία περιλαμβάνει δύο ακίνητα, συνδεδεμένα μεταξύ τους λόγω της φύσεώς τους και διεπόμενα από μία ενιαία σύμβαση πώλησης, και που σημειώνεται υπέρβαση του προβλεπόμενου στην οδηγία αυτή ετήσιου ορίου του κύκλου εργασιών από το οποίο εξαρτάται η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος των μικρών επιχειρήσεων, ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο βάσει της συνολικής αξίας της επίμαχης παράδοσης, ήτοι αφού ληφθεί υπόψη η αξία και των δύο αγαθών που αποτελούν το αντικείμενο της παράδοσης, ακόμη και όταν η λήψη υπόψη της αξίας του ενός εκ των αγαθών αυτών δεν θα οδηγούσε σε υπέρβαση του εν λόγω ετήσιου ορίου.
- 25 Υπενθυμίζεται, ως προς το ζήτημα αυτό, ότι στα άρθρα 282 έως 292 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπεται δυνατότητα των κρατών μελών να χορηγούν απαλλαγή από τον ΦΠΑ στις μικρές επιχειρήσεις.
- 26 Κατά το άρθρο 287 της εν λόγω οδηγίας, τα κράτη μέλη που προσχώρησαν στην Ένωση μετά την 1η Ιανουαρίου 1978 μπορούν να απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τους υποκειμένους στον φόρο των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών είναι κατ' ανώτατο όριο ίσος με το ποσό στο οποίο αντιστοιχούν, στο εθνικό νόμισμα, τα ποσά που παρατίθενται, αντιστοίχως, για τα κράτη μέλη τα οποία απαριθμούνται στο άρθρο αυτό. Κατά την εκτελεστική απόφαση 2011/335, επιτρέπεται στη Δημοκρατία της Λιθουανίας –η οποία έχει εν τω μεταξύ, μετά την έναρξη ισχύος της αποφάσεως αυτής, υιοθετήσει ως νόμισμα το ευρώ–, κατά παρέκκλιση του άρθρου 287, σημείο 11, της οδηγίας [ΦΠΑ, «να παρέχει απαλλαγή από τον ΦΠΑ στους υποκειμένους στον φόρο των οποίων ο ετήσιος

κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το αντίστοιχο ποσό των 45 000 ευρώ σε εθνικό νόμισμα, με βάση τον συντελεστή μετατροπής κατά την ημερομηνία της προσχώρησής της στην Ευρωπαϊκή Ένωση». Για τον υπολογισμό του κύκλου εργασιών εφαρμόζεται το άρθρο 288 της ίδιας οδηγίας.

- 27 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων, ως εξαίρεση από το κοινό σύστημα της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να εφαρμόζεται μόνο στο μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού του και πρέπει να ερμηνεύεται στενά (πρβλ. απόφαση της 28ης Σεπτεμβρίου 2006, Επιτροπή κατά Αυστρίας, C-128/05, EU:C:2006:612, σκέψη 22).
- 28 Εν προκειμένω δεν αμφισβητείται ότι με την επίμαχη στην κύρια δίκη πώληση ο υποκείμενος στον φόρο υπερέβη το όριο πέραν του οποίου δεν είναι πλέον δυνατή η χορήγηση της απαλλαγής των μικρών επιχειρήσεων. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, ωστόσο, αν πρέπει να υπαχθεί στον ΦΠΑ μόνον η αξία του ενός εκ των συστατικών στοιχείων της πράξης που οδήγησε στην υπέρβαση του εν λόγω ορίου.
- 29 Δεδομένου ότι το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης εξαντλείται στο ζήτημα αυτό, το Δικαστήριο δεν πρέπει να εξετάσει εν προκειμένω το ζήτημα αν ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει, όταν σημειώνεται υπέρβαση του ορίου του άρθρου 287 της οδηγίας ΦΠΑ, να υποβάλλει σε ΦΠΑ το σύνολο των πράξεων που έχει πραγματοποιήσει, περιλαμβανομένων όλων αυτών που προηγήθηκαν της πράξης της οποίας η αξία είχε ως αποτέλεσμα την υπέρβαση του ορίου.
- 30 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη πώληση του τμήματος της οικίας και του τμήματος του συνεχόμενου με αυτή γηπέδου πραγματοποιήθηκε προς τον ίδιο αγοραστή και με μία ενιαία σύμβαση. Προκύπτει, επίσης, ότι η αντιπαροχή που εισπράχθηκε για την παράδοση των ακινήτων αυτών αποτελούνταν από ένα συνολικό ποσό.
- 31 Βεβαίως, εν προκειμένω, η σύμβαση πώλησης διέκρινε μεταξύ του τμήματος της οικίας και του τμήματος του γηπέδου. Ωστόσο, γεγονός παραμένει ότι τα δύο αυτά αγαθά συνδέονται στενά τόσο λόγω της φύσεώς τους όσο και λόγω των τιμημάτων τους, τα οποία καθορίστηκαν από κοινού.
- 32 Επισημαίνεται, επ' αυτού, ότι, κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, ως «παράδοση αγαθών» θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.
- 33 Στην υπόθεση της κύριας δίκης η μεταβίβαση του δικαιώματος διαθέσεως των ακινήτων ως συνόλου πραγματοποιήθηκε με την ίδια δικαιοπραξία.
- 34 Εν προκειμένω υφίσταται μία μόνον παράδοση, κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, έστω και αν η παράδοση αυτή έχει ως αντικείμενο δύο αγαθά.
- 35 Τυχόν διαχωρισμός των συστατικών στοιχείων της ενιαίας αυτής παράδοσης θα ήταν, από απόψεως συστήματος ΦΠΑ, τεχνητός (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, σκέψη 22).
- 36 Συνεπώς, οφείλεται ΦΠΑ για το συνολικό ποσό της επίμαχης πράξης.
- 37 Το συμπέρασμα αυτό επιρρωννύεται από τον σκοπό που επιδιώκεται με το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα, το καθεστώς αυτό προβλέπει διοικητικές απλουστεύσεις που σκοπούν στην ενίσχυση της δημιουργίας μικρών επιχειρήσεων, της δραστηριότητας και της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων αυτών καθώς και της διατήρησης μιας εύλογης σχέσης μεταξύ των διοικητικών βαρών που προκαλεί ο φορολογικός έλεγχος και των χαμηλών φορολογικών εσόδων που αναμένεται να εισπραχθούν. Συνεπώς, σκοπός του καθεστώτος αυτού είναι να απαλλάξει από τα διοικητικά αυτά βάρη τόσο τις μικρές επιχειρήσεις όσο και τις φορολογικές αρχές (πρβλ. απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, σκέψεις 63 και 68).

- 38 Η διοικητική επιβάρυνση της φορολογικής αρχής και του υποκειμένου στον ΦΠΑ δεν θα μειωνόταν, όμως, αν έπρεπε να πραγματοποιηθούν χωριστοί υπολογισμοί για τα διάφορα αγαθά που περιλαμβάνονται στην ίδια ενιαία παράδοση τα οποία αφορά η ίδια σύμβαση πώλησης.
- 39 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 282 έως 292 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι, σε περίπτωση που γίνεται παράδοση αγαθών προς τον ίδιο αγοραστή η οποία περιλαμβάνει δύο ακίνητα, συνδεδεμένα μεταξύ τους λόγω της φύσεώς τους και διεπόμενα από μία ενιαία σύμβαση πώλησης, και που σημειώνεται υπέρβαση του προβλεπόμενου στην οδηγία αυτή ετήσιου ορίου του κύκλου εργασιών από το οποίο εξαρτάται η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος των μικρών επιχειρήσεων, ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο βάσει της συνολικής αξίας της επίμαχης παράδοσης, ήτοι αφού ληφθεί υπόψη η αξία και των δύο αγαθών που αποτελούν το αντικείμενο της παράδοσης, ακόμη και όταν η λήψη υπόψη της αξίας του ενός εκ των αγαθών αυτών δεν θα οδηγούσε σε υπέρβαση του εν λόγω ετήσιου ορίου.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 40 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος 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 (δέκατο τμήμα) αποφαινεται:

**Τα άρθρα 282 έως 292 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι, σε περίπτωση που γίνεται παράδοση αγαθών προς τον ίδιο αγοραστή η οποία περιλαμβάνει δύο ακίνητα, συνδεδεμένα μεταξύ τους λόγω της φύσεώς τους και διεπόμενα από μία ενιαία σύμβαση πώλησης, και που σημειώνεται υπέρβαση του προβλεπόμενου στην οδηγία αυτή ετήσιου ορίου του κύκλου εργασιών από το οποίο εξαρτάται η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος των μικρών επιχειρήσεων, ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο βάσει της συνολικής αξίας της επίμαχης παράδοσης, ήτοι αφού ληφθεί υπόψη η αξία και των δύο αγαθών που αποτελούν το αντικείμενο της παράδοσης, ακόμη και όταν η λήψη υπόψη της αξίας του ενός εκ των αγαθών αυτών δεν θα οδηγούσε σε υπέρβαση του εν λόγω ετήσιου ορίου.**

(υπογραφές)