



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 20ής Ιανουαρίου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/EK – Άρθρο 2 – Άρθρο 9 – Έννοιες της “οικονομικής δραστηριότητας” και του “υποκειμένου στον φόρο” – Πράξεις που αποσκοπούν στην άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα από ένα αγαθό – Απόκτηση από πιστωτή ακινήτων κατασχεθέντων στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως για την είσπραξη απαιτήσεων από ενυπόθηκα δάνεια και πώληση των ακινήτων αυτών – Άσκηση απλώς του δικαιώματος κυριότητας από τον φορέα του»

Στην υπόθεση C-655/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Curtea de Apel Alba Iulia (εφετείο Alba Iulia, Ρουμανία) με απόφαση της 22ας Μαρτίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 30 Αυγούστου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu,

Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov,

κατά

LN,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Bay Larsen, πρόεδρο τμήματος, C. Toader και N. Jääskinen (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Ράντος

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο LN, εκπροσωπούμενος από τον G. Comăniță, avocat,
- η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις E. Gane και A. Rotăreanu καθώς και από τον S.-A. Purza,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την A. Armenia και τον R. Lyal,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

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 2 και 9 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 περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, της Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu (AJFP Sibiu) (περιφερειακής δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας Sibiu, Ρουμανία) και της Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov (DGRFP Brașov) (περιφερειακής γενικής διευθύνσεως δημοσίων οικονομικών Brașov, Ρουμανία) και, αφετέρου, του LN σχετικά με την επιβολή πρόσθετου φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ότι οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή υπόκεινται σε ΦΠΑ.
- 4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

Το ρουμανικό δίκαιο

- 5 Το άρθρο 125 bis του Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμου αριθ. 571/2003 περί φορολογικού κώδικα), της 22ας Δεκεμβρίου 2003 (Μ. Οφ., μέρος Ι, αριθ. 927/23 Δεκεμβρίου 2003), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: φορολογικός κώδικας), προβλέπει τα εξής:

«1. Για τους σκοπούς του παρόντος τίτλου ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

[...]

18. “υποκείμενοι στον φόρο”, κατά την έννοια του άρθρου 127, παράγραφος 1, είναι τα φυσικά πρόσωπα, οι ομάδες προσώπων, οι δημόσιοι φορείς, τα νομικά πρόσωπα καθώς και οποιαδήποτε οντότητα δυνάμενη να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα·

[...]

20. “μη υποκείμενος στον φόρο” είναι το πρόσωπο το οποίο δεν πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 127, παράγραφος 1, προκειμένου να θεωρηθεί ως υποκείμενος στον φόρο·

21. “Πρόσωπο” είναι ο υποκείμενος στον φόρο, το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο ή ο μη υποκείμενος στον φόρο·

[...]».

6 Το άρθρο 127 του κώδικα αυτού έχει ως εξής:

«1. Νοείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα εμπιπτούσα στην παράγραφο 2, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

2. Στο πλαίσιο του παρόντος τίτλου, αποτελούν οικονομικές δραστηριότητες η δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών ή των εξομοιούμενων με αυτά. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

2¹. Οι περιπτώσεις στις οποίες τα φυσικά πρόσωπα που πραγματοποιούν μεταβιβάσεις ακινήτων καθίστανται υποκείμενοι στον φόρο προβλέπονται από κανονιστική διάταξη.

[...]»

7 Το άρθρο 152 του εν λόγω κώδικα ορίζει τα εξής:

«1. Ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος είναι εγκατεστημένος στη Ρουμανία και του οποίου ο δηλωθείς ή πραγματοποιηθείς ετήσιος κύκλος εργασιών είναι κατώτερος από το όριο των 35 000 ευρώ, ή το ισοδύναμο σε [ρουμανικά λεί (RON)] που καθορίζεται με βάση την ισοτιμία που ανακοίνωσε η Banca Națională a României [(Εθνική Τράπεζα της Ρουμανίας)] κατά την ημερομηνία προσχωρήσεως και στρογγυλοποιείται στο αμέσως ανώτερο χιλιοστό, δύναται να τύχει απαλλαγής από τον φόρο, που καλείται στο εξής “ειδικό καθεστώς απαλλαγής”, για τις πράξεις που προβλέπονται στο άρθρο 126, παράγραφος 1, με εξαίρεση τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις καινούργων μεταφορικών μέσων, οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 143, παράγραφος 2, στοιχείο b.

2. Ο κύκλος εργασιών που χρησιμεύει ως σημείο αναφοράς για την εφαρμογή της παραγράφου 1 αποτελείται από το συνολικό ποσό, χωρίς ΦΠΑ, στην περίπτωση που προβλέπεται στις παραγράφους 7 και 7 bis, των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους και οι οποίες είναι φορολογητέες ή, ενδεχομένως, θα φορολογούνταν αν δεν είχαν πραγματοποιηθεί από μικρή επιχείρηση, των πράξεων που προκύπτουν από οικονομικές δραστηριότητες για τις οποίες ο τόπος παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών λογίζεται ότι βρίσκεται στην αλλοδαπή και για τις οποίες ο φόρος θα εξέπιπτε κατ’ εφαρμογήν του άρθρου 145, παράγραφος 2, στοιχείο b, σε περίπτωση που οι σχετικές πράξεις είχαν πραγματοποιηθεί στη Ρουμανία, των πράξεων που απαλλάσσονται με δικαίωμα έκπτωσης και των πράξεων που απαλλάσσονται χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, οι οποίες προβλέπονται στο άρθρο 141, παράγραφος 2, στοιχεία a, b, e και f, αν αυτές δεν είναι παρεπόμενες σε σχέση με την κύρια δραστηριότητα, πλην των ακόλουθων πράξεων:

a) των παραδόσεων ενσώματων ή άυλων πάγιων στοιχείων του ενεργητικού, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 125bis, παράγραφος 1, σημείο 3, τις οποίες πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο·

- b) των ενδοκοινοτικών παραδόσεων καινούργων μεταφορικών μέσων οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 143, παράγραφος 2, στοιχείο b.

[...]

6. Ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος τυγχάνει του ειδικού καθεστώτος απαλλαγής και του οποίου ο κατά την παράγραφο 2 κύκλος εργασιών είναι ανώτερος ή ίσος με το όριο απαλλαγής κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους οφείλει να εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 153, εντός προθεσμίας δέκα ημερών από την ημερομηνία κατά την οποία ο κύκλος εργασιών έφθασε ή υπερέβη το εν λόγω όριο. [...] Το ειδικό καθεστώς απαλλαγής ισχύει μέχρι την ημερομηνία εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 153. Αν ο περί ου πρόκειται υποκείμενος στον φόρο δεν εγγραφεί ή εγγραφεί εκπροθέσμως στο μητρώο ΦΠΑ, οι αρμόδιες φορολογικές αρχές έχουν το δικαίωμα να επιβάλουν σε αυτόν υποχρέωση καταβολής του φόρου, καθώς και τις σχετικές παρεπόμενες υποχρεώσεις, από την ημερομηνία από την οποία έπρεπε να είχε εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 153.

[...]»

- 8 Το άρθρο 153 του ίδιου κώδικα προβλέπει τα εξής:

«1. Ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος είναι εγκατεστημένος στη Ρουμανία, σύμφωνα με το άρθρο 125 bis, παράγραφος 2, στοιχείο b, και ο οποίος ασκεί ή προτίθεται να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα που συνεπάγεται πράξεις φορολογητέες και/ή απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ με δικαίωμα εκπτώσεως οφείλει να ζητήσει από την αρμόδια φορολογική αρχή την εγγραφή του στο μητρώο ΦΠΑ κατά τα ακόλουθα:

[...]

- b) αν, κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους, συμπληρώσει ή υπερβεί το όριο απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 152, παράγραφος 1, εντός προθεσμίας δέκα ημερών από τη λήξη του μήνα στη διάρκεια του οποίου συμπλήρωσε ή υπερέβη το εν λόγω ανώτατο όριο·

[...]

6. Οι αρμόδιες φορολογικές αρχές χορηγούν αριθμό μητρώου ΦΠΑ, σύμφωνα με το παρόν άρθρο, σε κάθε πρόσωπο το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος τίτλου, είναι υποχρεωμένο να ζητήσει την εγγραφή του στο σχετικό μητρώο κατ' εφαρμογήν των παραγράφων 1, 2, 4 ή 5.

7. Σε περίπτωση που πρόσωπο το οποίο οφείλει να εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ σύμφωνα με τις παραγράφους 1, 2, 4 ή 5 δεν ζητήσει την εγγραφή του, οι αρμόδιες φορολογικές αρχές προβαίνουν αυτεπαγγέλτως στην εγγραφή αυτή.

[...]»

- 9 Το σημείο 3 της Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal (κυβερνητικής αποφάσεως αριθ. 44/2004 για την έγκριση των κανόνων εφαρμογής του νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα), της 22ας Ιανουαρίου 2004 (Μ. Of., μέρος Ι, αριθ. 112/6 Φεβρουαρίου 2004), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, προβλέπει τα εξής:

«1. Για τους σκοπούς του άρθρου 127, παράγραφος 2, του φορολογικού κώδικα, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, συμφώνως προς τη θεμελιώδη αρχή της ουδετερότητας του φόρου που διέπει το καθεστώς ΦΠΑ, αφορά κάθε είδους συναλλαγές, ανεξαρτήτως της νομικής μορφής τους, όπως διαπίστωσε το Δικαστήριο στις υποθέσεις C-186/89, van Tien, C-306/94, Régie dauphinoise, και C-77/01, Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

2. Βάσει των διατάξεων της παραγράφου 1, τα φυσικά πρόσωπα θεωρείται ότι δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα υποκείμενη στον φόρο, οσάκις αποκτούν έσοδα από την πώληση κατοικιών της προσωπικής τους περιουσίας ή άλλων αγαθών τα οποία χρησιμοποιούν για προσωπικούς σκοπούς. Η κατηγορία των αγαθών που χρησιμοποιούνται για προσωπικούς σκοπούς περιλαμβάνει τα κτίσματα και, ενδεχομένως, το σχετικό γήπεδο, τα οποία ανήκουν προσωπικά σε φυσικά πρόσωπα και τα οποία χρησιμοποιήθηκαν ως κατοικία, συμπεριλαμβανομένων των εξοχικών κατοικιών και κάθε άλλο αγαθό που προορίζεται για προσωπική χρήση του φυσικού προσώπου, καθώς και τα αγαθά κάθε είδους που κληρονομήθηκαν νομίμως ή αποκτήθηκαν κατ' εφαρμογήν των διορθωτικών μέτρων που προβλέπονται από τη νομοθεσία για την ανασύσταση του δικαιώματος κυριότητας.

3. Φυσικό πρόσωπο που δεν υπόκειται ήδη στον φόρο λόγω άλλης δραστηριότητας θεωρείται ότι ασκεί οικονομική δραστηριότητα οσάκις εκμεταλλεύεται ενσώματα ή άυλα αγαθά, εφόσον ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή κατά τρόπο ανεξάρτητο, η δε δραστηριότητα ασκείται με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, κατά την έννοια του άρθρου 127, παράγραφος 2, του φορολογικού κώδικα.

4. Σε περίπτωση ανεγέρσεως κτισμάτων από φυσικά πρόσωπα με σκοπό την πώλησή τους, η οικονομική δραστηριότητα θεωρείται ότι άρχισε όταν το φυσικό πρόσωπο απέκτησε την πρόθεση ασκήσεως της σχετικής δραστηριότητας, πρόθεση η οποία εκτιμάται βάσει αντικειμενικών στοιχείων, όπως είναι, για παράδειγμα, το γεγονός ότι το οικείο πρόσωπο άρχισε να προβαίνει σε δαπάνες ή/και να πραγματοποιεί προπαρασκευαστικές επενδύσεις με σκοπό την έναρξη της οικονομικής δραστηριότητας. Η οικονομική δραστηριότητα θεωρείται ότι έχει διαρκή χαρακτήρα από την έναρξή της και περιλαμβάνει, επίσης, την παράδοση του ανεγερθέντος κτίσματος ή τμημάτων του κτίσματος, έστω και αν πρόκειται για ένα μεμονωμένο ακίνητο.

5. Σε περίπτωση κτήσεως γηπέδων και/ή κτισμάτων από φυσικό πρόσωπο προς τον σκοπό πωλήσεως, η παράδοση των εν λόγω αγαθών είναι οικονομική δραστηριότητα διαρκούς χαρακτήρα αν το φυσικό πρόσωπο πραγματοποιεί πλέον της μίας συναλλαγές κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους. Εντούτοις, αν το φυσικό πρόσωπο ανοικοδομεί ήδη ακίνητο προς τον σκοπό πωλήσεως, συμφώνως προς την παράγραφο 4, δεδομένου ότι η οικονομική δραστηριότητα θεωρείται ότι έχει ήδη ξεκινήσει και ότι είναι διαρκής, οποιαδήποτε άλλη συναλλαγή πραγματοποιείται μεταγενέστερα δεν μπορεί πλέον να θεωρηθεί ως έχουσα περιστασιακό χαρακτήρα. Μολονότι η πρώτη παράδοση θεωρείται περιστασιακή, εφόσον υπάρχει δεύτερη παράδοση κατά τη διάρκεια του ίδιου έτους, η πρώτη παράδοση δεν φορολογείται, αλλά λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του ανωτάτου ορίου που προβλέπεται στο άρθρο 152 του φορολογικού κώδικα. Οι παραδόσεις κτισμάτων και γηπέδων, που απαλλάσσονται από τον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 141, παράγραφος 2, στοιχείο f, του φορολογικού κώδικα, λαμβάνονται υπόψη τόσο για την απόδειξη του διαρκούς χαρακτήρα της οικονομικής δραστηριότητας όσο και για τον υπολογισμό του ανωτάτου ορίου απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 152 του φορολογικού κώδικα.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 10 Στη διάρκεια του 2009, ο LN χορήγησε σε τρίτο πλείονα δάνεια συνολικού ύψους 80 400 ευρώ, των οποίων η επιστροφή εξασφαλίστηκε διά της εγγραφής υποθήκης επί πλειόνων ακινήτων. Δεδομένου ότι η εξόφληση των δανείων δεν κατέστη δυνατή, τα εν λόγω ακίνητα εκπλειστηριάστηκαν και τρία εξ αυτών κατακυρώθηκαν στον LN.
- 11 Στη διάρκεια του 2010, ο LN συνήψε δύο συμβάσεις πωλήσεως, εκ των οποίων η πρώτη αφορούσε ένα από τα τρία ακίνητα που μνημονεύονται στην προηγούμενη σκέψη και η δεύτερη ένα γήπεδο το οποίο είχε αποκτηθεί το 2005. Τα άλλα δύο ακίνητα που είχαν κατακυρωθεί στον LN αποτέλεσαν αντικείμενο χωριστών συμβάσεων πωλήσεως κατά τη διάρκεια των ετών 2011 και 2012.
- 12 Στη διάρκεια του 2016, επ' ευκαιρία φορολογικού ελέγχου, η AJFP Sibiu διαπίστωσε ότι οι πράξεις που πραγματοποιήθηκαν από το 2010 και εντεύθεν είχαν αποφέρει, στις 30 Ιουνίου 2010, έσοδα ύψους 611 364 RON (περίπου 145 000 ευρώ), οπότε οι εν λόγω πράξεις χαρακτηρίστηκαν ως οικονομική δραστηριότητα διαρκούς χαρακτήρα με σκοπό την άντληση εσόδων. Η AJFP Sibiu έκρινε, συνεπώς, ότι ο LN έπρεπε να είχε εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ από τις 10 Ιουλίου 2010, δεδομένου ότι είχε υπάρξει υπέρβαση του ανωτάτου ορίου κύκλου εργασιών των 35 000 ευρώ, μέχρι του οποίου τυγχάνει εφαρμογής το ειδικό καθεστώς απαλλαγής του άρθρου 152, παράγραφοι 1 και 2, του φορολογικού κώδικα.
- 13 Κατά την AJFP Sibiu, τα δύο ακίνητα που πωλήθηκαν από τον LN στη διάρκεια του 2010 δεν ήταν ακίνητα για προσωπική χρήση, αλλά είχαν αποκτηθεί με σκοπό τη μεταπώλησή τους για την άντληση εσόδων.
- 14 Όσον αφορά την πώληση που πραγματοποιήθηκε το 2011, η AJFP Sibiu έκρινε ότι αυτή έπρεπε να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ, δεδομένου ότι η παράδοση του αντίστοιχου ακινήτου είχε λάβει χώρα μετά την 31η Δεκεμβρίου του έτους που ακολούθησε εκείνο της πρώτης εγκατάστασης σε αυτό. Όσον αφορά την πώληση που πραγματοποιήθηκε το 2012, αυτή κρίθηκε, αντιθέτως, από τη φορολογική αρχή ως υποκείμενη στον ΦΠΑ.
- 15 Υπό τις συνθήκες αυτές, με πράξη της 28ης Μαρτίου 2016, η AJFP Sibiu προχώρησε στην επιβολή σε βάρος του LN πρόσθετου ΦΠΑ καθώς και τόκων και προσαυξήσεων λόγω υπερημερίας.
- 16 Η διοικητική ένσταση που υπέβαλε ο LN κατά της εν λόγω πράξεως επιβολής φόρου απορρίφθηκε με απόφαση της περιφερειακής γενικής διευθύνσεως δημοσίων οικονομικών Braşov, της 8ης Νοεμβρίου 2016.
- 17 Ο LN άσκησε ενώπιον του Tribunalul Sibiu (πρωτοδικείου Sibiu, Ρουμανία) ένδικη προσφυγή στο πλαίσιο της οποίας αμφισβήτησε, μεταξύ άλλων, την εξουσία της φορολογικής αρχής να επιβάλει φόρο σε φυσικό πρόσωπο το οποίο δεν έχει εγγραφεί εκουσίως στο μητρώο ΦΠΑ και να χαρακτηρίσει ως οικονομική δραστηριότητα νομικές πράξεις αγοραπωλησίας ακινήτων, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 18 Το Tribunalul Sibiu (πρωτοδικείο Sibiu) δέχθηκε την προσφυγή του LN. Συγκεκριμένα, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι το στοιχείο που χαρακτηρίζει την οικονομική δραστηριότητα συνίσταται, κατ' ουσίαν, στην άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, με αποτέλεσμα η απλή απόκτηση και πώληση ενός ακινήτου να μη συνιστούν, αυτές καθαυτές, οικονομική δραστηριότητα. Επιπλέον, έκρινε ότι, εν προκειμένω, η μεταγενέστερη πώληση των αποκτηθέντων με πλειστηριασμό ακινήτων αποτελούσε απλώς έναν από τους τρόπους που είχε στη διάθεσή του ο εφεσίβλητος της κύριας δίκης προκειμένου να επιτύχει την ανάκτηση του δανείου που είχε χορηγήσει το 2009.
- 19 Η φορολογική αρχή άσκησε ένδικο μέσο κατά της ανωτέρω αποφάσεως ενώπιον του Curtea de Apel Alba Iulia (εφετείου Alba Iulia, Ρουμανία).

- 20 Κατά το εν λόγω δικαστήριο, τίθεται το ζήτημα αν πρέπει να χαρακτηριστεί ως οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, υποκείμενη ως τέτοια σε ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της ως άνω οδηγίας, η νομική πράξη με την οποία ο πιστωτής που χορήγησε δάνεια εξασφαλισμένα με υποθήκες επί ακινήτων αποκτά με κατακύρωση, στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως, τα εν λόγω ακίνητα και προβαίνει, εν συνεχεία, στην πώλησή τους. Στο πλαίσιο αυτό, το εν λόγω δικαστήριο διερωτάται επίσης αν το πρόσωπο που προέβη στην εν λόγω νομική πράξη πρέπει να θεωρηθεί ως υποκείμενος στον φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας.
- 21 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Curtea de Apel Alba Iulia (εφετείο Alba Iulia) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχει το άρθρο 2 της [οδηγίας περί ΦΠΑ] την έννοια ότι δεν δύναται να χαρακτηριστεί ως οικονομική δραστηριότητα υπό τη μορφή εκμεταλλεύσεως ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα πράξη με την οποία φορολογούμενος, υπό την ιδιότητά του ως πιστωτής, αποκτά με κατακύρωση ακίνητο που αποτελεί αντικείμενο αναγκαστικής εκτελέσεως και, μετά την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος, το μεταπωλεί για να ανακτήσει το ποσό που είχε χορηγήσει ο ίδιος υπό μορφή δανείου;
- 2) Δύναται το πρόσωπο που πραγματοποίησε την εν λόγω νομική πράξη να χαρακτηριστεί ως υποκείμενος στον φόρο υπό την έννοια του άρθρου 9 της [οδηγίας περί ΦΠΑ];»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 22 Με τα δύο ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', και το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι συνιστά οικονομική δραστηριότητα η πράξη με την οποία ένα πρόσωπο αποκτά με κατακύρωση ακίνητο κατασχεθέν στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως κινηθείσας με σκοπό την είσπραξη προηγούμενως χορηγηθέντος δανείου και, στη συνέχεια, προβαίνει στην πώληση του ακινήτου και αν το εν λόγω πρόσωπο πρέπει, λόγω της πράξεως αυτής, να θεωρηθεί υποκείμενος στον φόρο.
- 23 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη νομικές πράξεις συνίσταντο στην πώληση ακινήτων τα οποία κατακυρώθηκαν προηγούμενως σε χορηγήσαντα δάνειο πιστωτή στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως η οποία κινήθηκε με βάση υποθήκες εγγραφείσες προς εξασφάλιση της απαιτήσεως του τελευταίου έναντι του πρώην κυρίου των ακινήτων.
- 24 Συναφώς, επισημαίνεται εκ προοιμίου ότι, μολονότι η οδηγία περί ΦΠΑ προσδίδει στον ΦΠΑ ευρύτατο πεδίο εφαρμογής, εντούτοις στον φόρο αυτό υπόκεινται μόνον οι δραστηριότητες που έχουν οικονομικό χαρακτήρα. Συγκεκριμένα, κατά το άρθρο 2 της οδηγίας περί ΦΠΑ, σχετικά με τις φορολογητέες πράξεις, υπόκεινται στον ΦΠΑ, εκτός από τις εισαγωγές αγαθών, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο (απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Lajnéř, C-263/15, EU:C:2016:392, σκέψεις 20 και 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 25 Εξάλλου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, στο πλαίσιο αυτό, η έννοια του «υποκειμένου στον φόρο» πρέπει να ορίζεται σε σχέση με την έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας» κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Επομένως, η ύπαρξη τέτοιας δραστηριότητας είναι αυτή που δικαιολογεί τον χαρακτηρισμό του υποκειμένου στον φόρο (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Słaby κ.λπ.,

C-180/10 και C-181/10, EU:C:2011:589, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), ως υποκείμενος στον φόρο νοείται δε, κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής, οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, τέτοια οικονομική δραστηριότητα.

- 26 Η έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας» ορίζεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ως καλύπτουσα κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, ενώ επιπλέον, όπως διευκρινίζεται στην εν λόγω διάταξη, ως τέτοια δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η «εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα».
- 27 Όσον αφορά την έννοια της «εκμετάλλευσης» κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, κατά πάγια νομολογία αυτή αναφέρεται, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της αρχής της ουδετερότητας του κοινού συστήματος περί ΦΠΑ, σε όλες τις πράξεις, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους, που αποσκοπούν στην άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα από το οικείο αγαθό (αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 2ας Ιουνίου 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 28 Αντιθέτως, απλώς και μόνον η κτήση και η πώληση ενός αγαθού δεν μπορεί να συνιστά εκμετάλλευση αγαθού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεδομένου ότι η μόνη ανταμοιβή των πράξεων αυτών έγκειται σε τυχόν κέρδος κατά την πώληση του εν λόγω αγαθού (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Słaby κ.λπ., C-180/10 και C-181/10, EU:C:2011:589, σκέψη 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 29 Ομοίως, η άσκηση απλώς του δικαιώματος κυριότητας από τον φορέα του δεν μπορεί, αυτή καθαυτήν, να θεωρηθεί ότι αποτελεί οικονομική δραστηριότητα [πρβλ. αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Słaby κ.λπ., C-180/10 και C-181/10, EU:C:2011:589, σκέψη 36· της 9ης Ιουλίου 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, σκέψη 23, καθώς και της 13ης Ιουνίου 2019, IO (ΦΠΑ – Δραστηριότητα μέλους εποπτικού συμβουλίου), C-420/18, EU:C:2019:490, σκέψη 29].
- 30 Αφενός, όσον αφορά τα κριτήρια που μπορούν να ληφθούν υπόψη προκειμένου να κριθεί αν μια δραστηριότητα συνιστά οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ο αριθμός και το μέγεθος των πωλήσεων δεν μπορούν να αποτελούν κριτήριο διακρίσεως μεταξύ των δραστηριοτήτων ενός ιδιώτη επενδυτή, οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής, και εκείνων ενός επενδυτή του οποίου οι πράξεις συνιστούν οικονομική δραστηριότητα (αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Słaby κ.λπ., C-180/10 και C-181/10, EU:C:2011:589, σκέψη 37, καθώς και της 17ης Οκτωβρίου 2019, Paulo Nascimento Consulting, C-692/17, EU:C:2019:867, σκέψη 25).
- 31 Αφετέρου, όσον αφορά την πώληση γηπέδου προς ανοικοδόμηση, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι συνιστά προσηκόν κριτήριο εκτιμήσεως το γεγονός ότι ο ενδιαφερόμενος έλαβε ενεργώς μέτρα για την εμπορική εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων χρησιμοποιώντας παρόμοια μέσα με εκείνα που διαθέτει ένας παραγωγός, έμπορος ή παρέχων υπηρεσίες. Πράγματι, οι πρωτοβουλίες αυτές δεν εντάσσονται συνήθως στο πλαίσιο της διαχείρισεως ιδιωτικής περιουσίας, οπότε οι συναφείς πράξεις δεν μπορούν να θεωρηθούν ως άσκηση απλώς του δικαιώματος κυριότητας (πρβλ. απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Τέτοιες πρωτοβουλίες εντάσσονται μάλλον στο πλαίσιο δραστηριότητας που ασκείται με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα και μπορεί, ως εκ τούτου, να χαρακτηριστεί οικονομική.

- 32 Υπό το πρίσμα ακριβώς των ανωτέρω στοιχείων πρέπει να καθοριστεί αν η νομική πράξη με την οποία πιστωτής, ο οποίος χορήγησε δάνεια εξασφαλισμένα με υποθήκες επί ακινήτων και στον οποίο κατακυρώθηκαν τα εν λόγω ακίνητα, στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως, προβαίνει, μετά από ορισμένο χρονικό διάστημα, στην πώληση των ακινήτων συνιστά οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ή αν εμπίπτει απλώς στην άσκηση του δικαιώματος κυριότητας από τον φορέα του.
- 33 Εν προκειμένω, από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι ο εφεσίβλητος της κύριας δίκης χορήγησε, στη διάρκεια του 2009, στο ίδιο φυσικό πρόσωπο πλείονα δάνεια, των οποίων η επιστροφή εξασφαλίστηκε διά της εγγραφής υποθήκης επί ορισμένων ακινήτων, και ότι, καθόσον τα δάνεια αυτά δεν εξοφλήθηκαν, τρία από τα εν λόγω ακίνητα κατακυρώθηκαν στον πιστωτή στο πλαίσιο διαδικασίας πλειστηριασμού η οποία έλαβε χώρα ομοίως το 2009. Εν συνεχεία, ο πιστωτής προέβη σε πώληση των τριών αυτών ακινήτων κατά τα έτη 2010 έως 2012.
- 34 Από τις πληροφορίες που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει επίσης ότι, πρώτον, ο εφεσίβλητος της κύριας δίκης προέβη στις επίμαχες στην κύρια δίκη νομικές πράξεις με σκοπό την ανασύσταση της περιουσίας του και την είσπραξη των απαιτήσεών του, κατόπιν της μη εξοφλήσεως των χορηγηθέντων δανείων. Δεύτερον, καθόσον σκοπός του εφεσίβλητου της κύριας δίκης ήταν η είσπραξη των απαιτήσεών του και η ανασύσταση της περιουσίας του, αυτός δεν έλαβε ενεργώς μέτρα για την εμπορική εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων και, ιδίως, δεν χρησιμοποίησε παρόμοια μέσα με εκείνα τα οποία διαθέτει ένας παραγωγός, έμπορος ή παρέχων υπηρεσίες, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 35 Επομένως, υπό την επιφύλαξη επαληθεύσεως από το αιτούν δικαστήριο, από τις ανωτέρω περιστάσεις φαίνεται να προκύπτει ότι οι πωλήσεις των επίμαχων στην κύρια δίκη ακινήτων εμπίπτουν, στην πραγματικότητα, στην άσκηση απλώς του δικαιώματος κυριότητας καθώς και στην ορθή διαχείριση της ιδιωτικής περιουσίας και, ως εκ τούτου, δεν εντάσσονται στο πλαίσιο της ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας.
- 36 Ομοίως, από κανένα από τα λοιπά στοιχεία τα οποία διαβίβασε το αιτούν δικαστήριο δεν αποδεικνύεται ο οικονομικός χαρακτήρας, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, της δραστηριότητας την οποία άσκησε ο εφεσίβλητος της κύριας δίκης.
- 37 Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να γίνει δεκτή η άποψη της Ρουμανικής Κυβέρνησης κατά την οποία το γεγονός ότι ο εφεσίβλητος της κύριας δίκης εμφανίστηκε ο ίδιος στη διαδικασία πλειστηριασμού και απέκτησε, στο πλαίσιο της εν λόγω διαδικασίας, τα ακίνητα τα οποία αφορούσαν οι εγγραφείσες προς εξασφάλιση των απαιτήσεών του υποθήκες, χωρίς να αναμείνει την είσπραξη των ποσών των δανείων διά της αναγκαστικής εκτελέσεως επί των ασφαλειών που είχε παράσχει ο οφειλέτης του, επιβεβαιώνει ότι υπήρξε εκμετάλλευση ενσώματου αγαθού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα και ότι, επομένως, ο εφεσίβλητος της κύριας δίκης πρέπει να χαρακτηριστεί ως υποκείμενος στον ΦΠΑ.
- 38 Πράγματι, από την τελευταία αυτή περίπτωση φαίνεται μάλλον να αποδεικνύεται ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη πωλήσεις ακινήτων εντάσσονται, λαμβανομένων υπόψη των ιδιαιτεροτήτων των εν λόγω πράξεων, όπως αυτές εκτίθενται στις προηγούμενες σκέψεις της παρούσας αποφάσεως, στο πλαίσιο της διαχειρίσεως της προσωπικής περιουσίας του εφεσίβλητου της κύριας δίκης.
- 39 Υπό τις συνθήκες αυτές, οι νομικές πράξεις στις οποίες προέβη ο εφεσίβλητος της κύριας δίκης πρέπει να θεωρηθούν ως εμπίπτουσες στη διαχείριση ιδιωτικής περιουσίας δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο και τα οποία το αιτούν δικαστήριο οφείλει να εξακριβώσει, πρώτον, ο ενδιαφερόμενος επιδίωκε την είσπραξη των απαιτήσεών του και την ανασύσταση της περιουσίας του και, δεύτερον, δεν έλαβε ενεργώς μέτρα για την εμπορική εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων. Επομένως, ο ενδιαφερόμενος δεν μπορεί να θεωρηθεί

υποκείμενος στον ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, όσον αφορά τις πωλήσεις των επίμαχων στην κύρια δίκη ακινήτων, οπότε οι πράξεις αυτές δεν έπρεπε να υπαχθούν στον εν λόγω φόρο.

- 40 Εν πάση περιπτώσει, διευκρινίζεται ότι η διαφορά της κύριας δίκης, όπως αυτή εκτίθεται από το αιτούν δικαστήριο, καθώς και τα προδικαστικά ερωτήματα, δεν αφορούν πωλήσεις ακινήτων θεωρούμενες ως άμεσα επακόλουθα ασκούμενης από τον LN οικονομικής δραστηριότητας χορηγήσεως δανείων.
- 41 Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', και το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι η πράξη με την οποία ένα πρόσωπο αποκτά με κατακύρωση ακίνητο κατασχεθέν στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως κινηθείσας με σκοπό την είσπραξη προηγούμενως χορηγηθέντος δανείου και, στη συνέχεια, προβαίνει στην πώληση του ακινήτου δεν συνιστά, αυτή καθεαυτήν, οικονομική δραστηριότητα, οσάκις η πράξη αυτή εμπίπτει στην άσκηση απλώς του δικαιώματος κυριότητας καθώς και στην ορθή διαχείριση της ιδιωτικής περιουσίας, οπότε το εν λόγω πρόσωπο δεν μπορεί, λόγω της ως άνω πράξεως, να θεωρηθεί υποκείμενος στον φόρο.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 42 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έκτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', και το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι η πράξη με την οποία ένα πρόσωπο αποκτά με κατακύρωση ακίνητο κατασχεθέν στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως κινηθείσας με σκοπό την είσπραξη προηγούμενως χορηγηθέντος δανείου και, στη συνέχεια, προβαίνει στην πώληση του ακινήτου δεν συνιστά, αυτή καθεαυτήν, οικονομική δραστηριότητα, οσάκις η πράξη αυτή εμπίπτει στην άσκηση απλώς του δικαιώματος κυριότητας καθώς και στην ορθή διαχείριση της ιδιωτικής περιουσίας, οπότε το εν λόγω πρόσωπο δεν μπορεί, λόγω της ως άνω πράξεως, να θεωρηθεί υποκείμενος στον φόρο.

(υπογραφές)