



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 13ης Ιουνίου 2013\*

«ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ' — Διαδικασία κηρύξεως σε πτώχευση με αίτηση του οφειλέτη — Υπόχρεος του ΦΠΑ — Υποκείμενος στον ΦΠΑ που είναι αποδέκτης ορισμένων πράξεων — Έννοια του όρου “διαδικασία αναγκαστικής εκποίησης”»

Στην υπόθεση C-125/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Granada (Ισπανία) με απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Μαρτίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

**Promociones y Construcciones BJ 200 SL,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Berger, πρόεδρο τμήματος, A. Borg Barthet (εισηγητή) και E. Levits, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet,

γραμματέας: A. Calot Escobar,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Promociones y Construcciones BJ 200 SL, εκπροσωπούμενη από την B. S. Sánchez Pozo, procuradora, επικουρούμενη από τον E. Osuna Martínez, abogado,
- ο I. Alba Muñoz, abogado, υπό την ιδιότητα του συνδίκου πτωχεύσεως της Promociones y Construcciones BJ 200 SL, εκπροσωπώντας τον εαυτό του,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την N. Díaz Abad,
- η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Z. Fehér και την K. Szíjjártó,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios,

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

εκδίδει την ακόλουθη

\* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

## Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο της διαδικασίας κηρύξεως σε πτώχευση της Promociones y Construcciones BJ 200 SL (στο εξής: Promociones y Construcciones) κατόπιν δικής της αιτήσεως, κατά τη διάρκεια της οποίας γεννήθηκε υποχρέωση καταβολής φόρου προστιθέμενης αξίας λόγω της πώλησεως δύο ακινήτων που ανήκαν στην ως άνω εταιρία (στο εξής: ΦΠΑ).

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Η αιτιολογική σκέψη 42 της οδηγίας 2006/112 έχει ως εξής:  
«Τα κράτη μέλη θα πρέπει να είναι σε θέση, σε ειδικές περιπτώσεις, να ορίζουν τον λήπτη των παραδόσεων αγαθών ή των παροχών υπηρεσιών ως υπόχρεο του οφειλόμενου ΦΠΑ. Το μέτρο αυτό θα πρέπει να συμβάλει στις προσπάθειες που καταβάλλουν τα κράτη μέλη για την απλούστευση των κανόνων και την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής σε συγκεκριμένους τομείς και ως προς ορισμένα είδη συναλλαγών.»
- 4 Το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112 ορίζει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι ο υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης της παραδόσεως ακινήτων που πωλούνται από τον οφειλέτη σε διαδικασία αναγκαστικής εκποιήσεως.

#### *Το ισπανικό δίκαιο*

- 5 Το άρθρο 84, παράγραφος 1, του ισπανικού νόμου 37/1992 σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido), της 28ης Δεκεμβρίου 1992 (BOE αριθ. 312, της 29ης Δεκεμβρίου 1992, σ. 44247), όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 38/2011 περί τροποποιήσεως του νόμου 22/2003, της 9ης Ιουλίου 2003, περί της πτωχευτικής διαδικασίας (Ley 38/2011 de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio 2003, Concursal), της 10ης Οκτωβρίου 2011 (BOE αριθ. 245, της 11ης Οκτωβρίου 2011, σ. 106745), έχει ως εξής:

«Υποκείμενοι στον φόρο είναι:1. Τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που αποτελούν επιχειρήσεις ή έχουν την ιδιότητα του ελεύθερου επαγγελματία και πραγματοποιούν τις υποκείμενες στον φόρο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων των κατωτέρω παραγράφων.2. Οι επιχειρήσεις ή οι ελεύθεροι επαγγελματίες υπέρ των οποίων πραγματοποιούνται οι υποκείμενες στον φόρο πράξεις, στις κατωτέρω απαριθμούμενες περιπτώσεις:

[...]

- e) στην περίπτωση των παραδόσεων ακινήτων που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο πτωχευτικής διαδικασίας.

[...]»

## Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 6 Με διάταξη της 22ας Φεβρουαρίου 2010, η εταιρία Promociones y Construcciones κηρύχθηκε σε κατάσταση αδυναμίας πληρωμών και κινήθηκε η οικεία διαδικασία κηρύξεως σε πτώχευση με αίτηση του οφειλέτη («proceso concursal voluntario»).
- 7 Κατά το κοινό στάδιο της ως άνω διαδικασίας, ο σύνδικος πτωχεύσεως γνωστοποίησε στο αιτούν δικαστήριο και στους πιστωτές το ενεργητικό και το παθητικό της εταιρίας Promociones y Construcciones.
- 8 Κατά το χρονικό εκείνο σημείο παρουσιάστηκε η ευκαιρία να πωληθούν δύο ακίνητα που ανήκαν στην ως άνω εταιρία. Στις 31 Ιανουαρίου 2012, η Promociones y Construcciones ζήτησε, κατόπιν ευνοϊκής γνωμοδοτήσεως του συνδίκου πτωχεύσεως και με τη συγκατάθεση της αγοράστριας, Banesto SA, την άδεια να διενεργήσει την ως άνω πώληση δυνάμει του νόμου 22/2003 περί της πτωχευτικής διαδικασίας (Ley 22/2003, Concursal), της 9ης Ιουλίου 2003 (BOE αριθ. 164, της 10ης Ιουλίου 2003, σ. 26905).
- 9 Με διάταξη της 1ης Φεβρουαρίου 2012, η οποία δεν αμφισβητήθηκε και κατέστη τελεσίδικη, το Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Granada διαπίστωσε ότι η πώληση αυτή ήταν πρόσφορη και επωφελής για τα συμφέροντα της ομάδας των πιστωτών και κατά συνέπεια την επέτρεψε.
- 10 Λόγω της εγκρίσεως της ως άνω πώλησεως, η οποία ήταν συναφής προς την εμπορική δραστηριότητα της Promociones y Construcciones, στοιχειοθετήθηκε η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, η υποχρέωση καταβολής του αντίστοιχου ποσού στην Agencia Estatal de Administración Tributaria (δημόσια οικονομική υπηρεσία).
- 11 Το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες ως προς το ποιον βαρύνει η ως άνω φορολογική υποχρέωση, δηλαδή την Promociones y Construcciones ή τον αγοραστή των ακινήτων. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι το ζήτημα αυτό έχει σημασία για τον ακριβή καθορισμό των προϋποθέσεων υπό τις οποίες πρέπει να διενεργηθεί η εγκριθείσα πώληση.
- 12 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Granada αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:
  - «1) Έχει το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας [2006/112], που προβλέπει ότι “[τ]α κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης των εξής πράξεων: [...] ζ) παράδοση ακινήτων που πωλούνται από τον οφειλέτη σε διαδικασία αναγκαστικής εκποίησης”, όταν η ένδικη διαδικασία είναι διαδικασία για τη συλλογική ικανοποίηση των πιστωτών κινηθείσα κατόπιν δηλώσεως του εν λόγω οφειλέτη ότι τελεί σε κατάσταση αδυναμίας πληρωμών, την έννοια ότι αναφέρεται μόνο στις μεταβιβάσεις που εμπίπτουν αυστηρά στην έχουσα χαρακτήρα εκκαθαρίσεως διαδικασία ή στο στάδιο της εκκαθαρίσεως στο οποίο ευρίσκεται η ως άνω διαδικασία, κατά τρόπον ώστε η εκποίηση των εν λόγω ακινήτων πρέπει να λάβει χώρα ως συνέπεια της συνολικής εκκαθαρίσεως της περιουσίας του οφειλέτη, ή, βάσει του δεδομένου ότι η πτωχευτική διαδικασία μπορεί να καταλήξει, μεταξύ άλλων, στην εκκαθάριση της πτωχεύσασας επιχειρήσεως, περιλαμβάνει και οποιαδήποτε μεταβίβαση ακινήτων που πραγματοποιείται από τον κηρυχθέντα σε πτώχευση οφειλέτη κατά τη διάρκεια πτωχευτικής διαδικασίας;
  - 2) Έχει το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας [2006/112] την έννοια ότι η “διαδικασία αναγκαστικής εκποίησης” στην οποία αναφέρεται περιλαμβάνει συλλογική ένδικη διαδικασία αφερεγγυότητας στην οποία έχει πραγματοποιηθεί, εκτός οποιουδήποτε σταδίου αναγκαστικής εκποίησης της περιουσίας του οφειλέτη και απλώς λόγω προσφορότητας, εκούσια

πώληση κάποιου ή κάποιων από τα περιουσιακά στοιχεία του ή, αντιθέτως, αναφέρεται αποκλειστικά στις διαδικασίες αναγκαστικής εκτελέσεως για την εκκαθάριση των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη;

- 3) Στην τελευταία αυτή περίπτωση, αν το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας [2006/112] αναφέρεται αποκλειστικά στις διαδικασίες αναγκαστικής εκτελέσεως για την εκκαθάριση των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη, χωρεί ερμηνεία της ως άνω διατάξεως υπό την έννοια ότι αποκλείει την αντιστροφή του υποκειμένου στον ΦΠΑ σε κάθε περίπτωση μεταβιβάσεως ακινήτου από οφειλέτη που έχει κηρυχθεί σε πτώχευση λόγω της προσφορότητας της μεταβιβάσεως αυτής και του επωφελούς χαρακτήρα της για τα συμφέροντα της ομάδας των πιστωτών και εκτός οποιασδήποτε διαδικασίας συνολικής εκκαθάρισεως των περιουσιακών στοιχείων του, οπότε δεν πρέπει να εφαρμοσθεί εθνικός νόμος που έχει επεκτείνει το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/2012 σε περιπτώσεις μη προβλεπόμενες από τη διάταξη αυτή;»

### **Επί του παραδεκτού των προδικαστικών ερωτημάτων**

- 13 Η Ισπανική Κυβέρνηση αμφισβητεί το παραδεκτό των προδικαστικών ερωτημάτων για πολλούς λόγους. Πρώτον, το αιτούν δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να υποβάλει στο Δικαστήριο ερωτήματα σχετικά με κανόνα του οποίου η ερμηνεία αποτελεί αποκλειστικώς έργο των διοικητικών δικαστηρίων. Δεύτερον, τα ερωτήματα αυτά είναι υποθετικά και άσχετα με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης στο μέτρο που αφορούν σχέση φορολογικού δικαίου μεταξύ του αγοραστή του ακινήτου και της φορολογικής αρχής και είναι επομένως ξένα προς την πτωχευτική διαδικασία. Τρίτον, η διάταξη περί παραπομπής πάσχει έλλειψη αιτιολογίας όσον αφορά τους λόγους για τους οποίους η απάντηση στα εν λόγω ερωτήματα είναι απαραίτητη προκειμένου το αιτούν δικαστήριο να μπορέσει να εκδώσει την απόφασή του.
- 14 Όσον αφορά το πρώτο επιχείρημα, που αντλείται από έλλειψη αρμοδιότητας του αιτούντος δικαστηρίου, υπενθυμίζεται ότι δεν απόκειται στο Δικαστήριο να ελέγξει αν η διάταξη περί παραπομπής εκδόθηκε σύμφωνα με τους οργανωτικούς και δικονομικούς κανόνες του εθνικού δικαίου (βλ. αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1996, C-39/94, SFEI κ.λπ., Συλλογή 1996, σ. I-3547, σκέψη 24, καθώς και της 1ης Δεκεμβρίου 2005, C-213/04, Burtscher, Συλλογή 2005, σ. I-10309, σκέψη 30).
- 15 Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία, αποτελεί έργο αποκλειστικώς του εθνικού δικαστηρίου, που έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της μέλλουσας να εκδοθεί δικαστικής αποφάσεως, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες της υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα μιας προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δίκης του αποφάσεως όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Ως εκ τούτου, εφόσον τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο υποχρεούται καταρχήν να απαντήσει (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, C-470/11, Garkalns, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Συνεπώς, για τα ερωτήματα που αφορούν το δίκαιο της Ένωσης ισχύει το τεκμήριο ότι είναι λυσιτελή (προπαρατεθείσα απόφαση Garkalns, σκέψη 18).
- 16 Όσον αφορά το δεύτερο επιχείρημα περί υποθετικού χαρακτήρα των προδικαστικών ερωτημάτων, διαπιστώνεται ότι το επιχείρημα αυτό δεν είναι εύστοχο. Ειδικότερα, αφενός, βασιζέται στην προκείμενη ότι ο αγοραστής των ακινήτων βαρύνεται με την καταβολή του ΦΠΑ. Αντικείμενο όμως των ερωτημάτων αυτών είναι ακριβώς το ζήτημα ποιος είναι υπόχρεος του ΦΠΑ στο πλαίσιο πτωχευτικής διαδικασίας: η αφερέγγυος εταιρία, πωλήτρια των ακινήτων, ή ο αγοραστής. Αφετέρου, όπως επισημαίνει άλλωστε το αιτούν δικαστήριο στη διάταξή του, τα προδικαστικά ερωτήματα έχουν σημασία για τον ακριβή καθορισμό των προϋποθέσεων υπό τις οποίες πρέπει να διενεργηθεί η εγκριθείσα πώληση.

- 17 Όσον αφορά το τρίτο επιχείρημα, που αντλείται από έλλειψη αιτιολογίας της διατάξεως περί παραπομπής, διαπιστώνεται ότι και αυτό πρέπει να απορριφθεί. Ειδικότερα, από την ως άνω διάταξη προκύπτει ότι λόγω της εγκρίσεως της πώλησεως των ακινήτων από το αιτούν δικαστήριο στοιχειοθετήθηκε η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, η υποχρέωση καταβολής του αντίστοιχου ποσού στις φορολογικές αρχές. Επειδή το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες ως προς το ποιος φορέας είναι υπόχρεος του ΦΠΑ, αποφάσισε να αναστείλει την εφαρμογή της εγκρίσεως την οποία χορήγησε και να απευθύνει στο Δικαστήριο τα υπό κρίση προδικαστικά ερωτήματα.
- 18 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι τα προδικαστικά ερωτήματα είναι παραδεκτά.

### Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 19 Με τα δύο πρώτα ερωτήματα, που πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι στον όρο «διαδικασία αναγκαστικής εκποιήσεως» εμπίπτει κάθε πώληση ακινήτου στην οποία προβαίνει ο οφειλέτης καθ' όλη τη διάρκεια της πτωχευτικής διαδικασίας, περιλαμβανομένου του πρώτου σταδίου που δεν έχει χαρακτήρα εκκαθαρίσεως και κατά το οποίο η πώληση διενεργείται βάσει εθελούσιας συμφωνίας των μερών.
- 20 Κατά το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης της παραδόσεως ακινήτων που πωλούνται από τον οφειλέτη σε διαδικασία αναγκαστικής εκποιήσεως.
- 21 Επισημαίνεται, καταρχάς, ότι, ενώ το ισπανικό κείμενο της ως άνω οδηγίας χρησιμοποιεί τον όρο «εκκαθάριση» (*liquidación*), από την εξέταση διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων προκύπτει ότι ο πλέον χρησιμοποιούμενος όρος είναι «διαδικασία αναγκαστικής εκποιήσεως» (δηλαδή στο τσεχικό κείμενο «*řízení o nuceném prodeji*»), στο γερμανικό κείμενο «*Zwangsversteigerungsverfahren*», στο αγγλικό κείμενο «*compulsory sale procedure*», στο λιθουανικό κείμενο «*priverstinio pardavimo*», στο μαλτέζικο κείμενο «*procedura ta' bejgħ obbligatorju*», στο πορτογαλικό κείμενο «*um processo de venda coerciva*» και στο σλοβακικό κείμενο «*konanie o nútenom predaji*»). Η έννοια αυτή έχει ευρύτερο πεδίο εφαρμογής από την κατά κυριολεξία εκκαθάριση.
- 22 Κατά πάγια νομολογία, η διατύπωση που χρησιμοποιείται σε μία από τις γλωσσικές αποδόσεις διατάξεως του δικαίου της Ένωσης δεν μπορεί να αποτελεί τη μόνη βάση για την ερμηνεία της διατάξεως αυτής ούτε μπορεί να της αναγνωρισθεί, προς τον σκοπό αυτό, υπεροχή έναντι των άλλων γλωσσικών αποδόσεων. Ειδικότερα, μια τέτοια προσέγγιση θα ήταν αντίθετη προς την ανάγκη ομοιόμορφης εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση διαφοράς μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων, η επίμαχη διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται με βάση την όλη οικονομία και τον σκοπό της κανονιστικής ρυθμίσεως της οποίας αποτελεί μέρος (βλ. αποφάσεις της 12ης Νοεμβρίου 1998, C-149/97, *Institute of the Motor Industry*, Συλλογή 1998, σ. I-7053, σκέψη 16, και της 25ης Μαρτίου 2010, C-451/08, *Helmut Müller*, Συλλογή 2010, σ. I-2673, σκέψη 38).
- 23 Όσον αφορά, πρώτον, την όλη οικονομία του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112, επισημαίνεται ότι αποτελεί εξαίρεση από την αρχή που υπενθυμίζεται στο άρθρο 193 της ως άνω οδηγίας και κατά την οποία ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών. Το εν λόγω άρθρο 199 παρέχει ειδικότερα στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να προσφύγουν, στις περιπτώσεις οι οποίες προβλέπονται στην παράγραφο 1, στοιχεία α' έως ζ', αυτού, στον μηχανισμό της αντιστροφής της επιβαρύνσεως, βάσει του οποίου ο υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης πράξεως η οποία υπόκειται στον ΦΠΑ.



- 24 Όπως επισημάνθηκε από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και την Ουγγρική Κυβέρνηση στις παρατηρήσεις που υπέβαλαν στο Δικαστήριο, η διάταξη του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112 προστέθηκε για πρώτη φορά στο κείμενο της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), με την οδηγία 2006/69/ΕΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουλίου 2006, για τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά ορισμένα μέτρα που αποσκοπούν να απλουστεύσουν τη διαδικασία επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας και να συνδράμουν στην πάταξη της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, και για την κατάργηση ορισμένων αποφάσεων χορήγησης παρεκκλίσεων (ΕΕ L 221, σ. 9).
- 25 Όπως προκύπτει από την πρώτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 2006/69, ο σκοπός της ήταν να προσφέρει σε όλα τα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόσουν τα παρεκκλίνοντα μέτρα που είχαν παρασχεθεί σε ορισμένα κράτη μέλη και τα οποία αποσκοπούσαν στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.
- 26 Οι παρεκκλίσεις που ενέπνευσαν την κατάρτιση του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112 δικαιολογούνταν από το γεγονός ότι, στις περιπτώσεις τις οποίες προέβλεπαν οι ως άνω παρεκκλίσεις, ο υπόχρεος δεν ήταν σε θέση, κατά κανόνα, να εξοφλήσει τον χρεωθέντα ΦΠΑ λόγω των οικονομικών δυσχερειών που αντιμετώπιζε.
- 27 Επισημαίνεται ακόμη ότι ενώ το άρθρο 21, παράγραφος 2, όπως έχει διατυπωθεί στο άρθρο 28ζ, στοιχείο γ', σημείο vii), της οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/69, κάνει λόγο για «διαδικασία αναγκαστικής εκποίησης», στην πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά ορισμένα μέτρα που αποσκοπούν στην απλούστευση της διαδικασίας επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας και στη συμβολή στην πάταξη των περιπτώσεων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, καθώς και για την κατάργηση ορισμένων αποφάσεων χορήγησης παρεκκλίσεων [COM(2005) 89 τελικό], αναφερόταν μια πιο περιοριστική έννοια, η «διαδικασία δικαστικής εκκαθάρισης». Η πρόθεση του νομοθέτη δεν ήταν συνεπώς να περιορίσει την εφαρμογή του μηχανισμού της αντιστροφής της επιβαρύνσεως στις υπό στενή έννοια διαδικασίες εκκαθάρισεως του ενεργητικού του οφειλέτη, αλλ' αντιθέτως να προσδώσει στον μηχανισμό αυτό ευρύτερο πεδίο εφαρμογής.
- 28 Όσον αφορά, δεύτερον, τον σκοπό του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112, επισημαίνεται ότι, κατά την αιτιολογική σκέψη 42 της ως άνω οδηγίας, τα κράτη μέλη πρέπει να είναι σε θέση να προσφύγουν στον μηχανισμό της αντιστροφής της επιβαρύνσεως σε συγκεκριμένους τομείς και ως προς ορισμένα είδη συναλλαγών για την απλούστευση των κανόνων και την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Η διάταξη αυτή παρέχει έτσι στις φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να εισπράττουν τον ΦΠΑ που επιβάλλεται στις επίμαχες πράξεις όταν είναι αμφίβολη η ικανότητα του οφειλέτη να εξοφλήσει τον ως άνω φόρο.
- 29 Εφόσον η ικανότητα του οφειλέτη να καταβάλει στις φορολογικές αρχές τον ΦΠΑ που χρεώθηκε για την πώληση ακινήτου τίθεται υπό αμφισβήτηση από την έναρξη της πτωχευτικής διαδικασίας, διότι η διαδικασία αυτή κινείται με την κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση αδυναμίας πληρωμών, η εφαρμογή του καθεστώτος της αντιστροφής της επιβαρύνσεως δεν μπορεί να περιορισθεί στις μεταβιβάσεις των ακινήτων που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο διαδικασίας εκκαθάρισεως της περιουσίας του αφερέγγυου οφειλέτη. Το γεγονός ότι ο οφειλέτης αυτός είναι αναγκασμένος να πωλήσει τα εν λόγω αγαθά στο πλαίσιο πτωχευτικής διαδικασίας που δεν συνεπάγεται εκκαθάριση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, ώστε να ικανοποιήσει τους πιστωτές ή να αποκαταστήσει την οικονομική ή επαγγελματική δραστηριότητά του, αρκεί για την προσφυγή στο καθεστώς της αντιστροφής της επιβαρύνσεως.

- 30 Εξ αυτού συνάγεται ότι ο μηχανισμός της αντιστροφής της επιβαρύνσεως μπορεί να εφαρμοσθεί επί της πώλησεως ακινήτου στην οποία προβαίνει ο οφειλέτης σε οποιαδήποτε πτωχευτική διαδικασία, ανεξαρτήτως του αν έχει χαρακτήρα εκκαθαρίσεως, εφόσον η πώληση αυτή είναι επιβεβλημένη προκειμένου να ικανοποιηθούν οι πιστωτές ή να αποκατασταθεί η οικονομική ή επαγγελματική δραστηριότητα του οφειλέτη.
- 31 Ασφαλώς, το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112 αποτελεί εξαίρεση από τα γενικώς ισχύοντα βάσει της οδηγίας αυτής και πρέπει έτσι, σύμφωνα με πάγια νομολογία, να ερμηνεύεται στενά. Εντούτοις, επισημαίνεται ότι η ως άνω στενή ερμηνεία δεν μπορεί να συνεπάγεται ότι η ως άνω διάταξη καθίσταται άνευ αντικειμένου (βλ. απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2012, C-395/11, BLV Wohn- und Gewerbebau, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Το να περιορίζεται όμως η εφαρμογή του μηχανισμού της αντιστροφής της επιβαρύνσεως στην πώληση του ακινήτου που πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια διαδικασίας εκκαθαρίσεως του ενεργητικού του οφειλέτη δεν συμβάλλει στην πλήρη επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, διότι ο κίνδυνος της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής υφίσταται από τη στιγμή που ο οφειλέτης κηρύσσεται σε κατάσταση αδυναμίας πληρωμών.
- 32 Συνεπώς, στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι στον όρο διαδικασία αναγκαστικής εκποιήσεως εμπίπτει κάθε πώληση ακινήτου στην οποία προβαίνει ο οφειλέτης, όχι μόνο στο πλαίσιο διαδικασίας εκκαθαρίσεως της περιουσίας του αλλά και στο πλαίσιο διαδικασίας αφερεγγυότητας που προηγείται χρονικώς της ως άνω διαδικασίας εκκαθαρίσεως, εφόσον η πώληση αυτή είναι επιβεβλημένη προκειμένου να ικανοποιηθούν οι πιστωτές ή να αποκατασταθεί η οικονομική ή επαγγελματική δραστηριότητα του εν λόγω οφειλέτη.
- 33 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο τρίτο ερώτημα.

#### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 34 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 (έκτο τμήμα) αποφαινεται:

**Το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι στον όρο διαδικασία αναγκαστικής εκποιήσεως εμπίπτει κάθε πώληση ακινήτου στην οποία προβαίνει ο οφειλέτης, όχι μόνο στο πλαίσιο διαδικασίας εκκαθαρίσεως της περιουσίας του αλλά και στο πλαίσιο διαδικασίας αφερεγγυότητας που προηγείται χρονικώς της ως άνω διαδικασίας εκκαθαρίσεως, εφόσον η πώληση αυτή είναι επιβεβλημένη προκειμένου να ικανοποιηθούν οι πιστωτές ή να αποκατασταθεί η οικονομική ή επαγγελματική δραστηριότητα του εν λόγω οφειλέτη.**

(υπογραφές)