Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 8ης Μαΐου 2013*

«Φόρος προστιθεμένης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρα 18, στοιχείο γ', 74 και 80 — Παύση της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας — Διαγραφή του υποκειμένου από το μητρώο ΦΠΑ, στην οποία προβαίνει η φορολογική αρχή — Κατοχή αγαθών ως προς τα οποία ασκήθηκε το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ — Βάση επιβολής του φόρου — Κανονική αξία ή αξία αγοράς — Προσδιορισμός κατά τον χρόνο της συναλλαγής — Άμεσο αποτέλεσμα του άρθρου 74»

Στην υπόθεση C-142/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Administrativen sad Varna (Βουλγαρία) με απόφαση της 9ης Μαρτίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Μαρτίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

Hristomir Marinov, ενεργώντας εξ ονόματος της Lampatov – H – Hristomir Marinov,

κατά

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Jarašiūnas (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, A. Ó Caoimh και C. Toader, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Wahl

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite, εκπροσωπούμενος από τη S. Zlateva,

— η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Y. Atanasov και T. Ivanov,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον D. Roussanov και την C. Soulay,

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

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 18, στοιχείο γ', 74 και 80 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Η. Marinov, ο οποίος ενεργεί εξ ονόματος της Lampatov – Η – Hristomir Marinov (στο εξής: Marinov) και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (διευθυντής της Διευθύνσεως «Προσφυγών και εκτελέσεων» της κεντρικής υπηρεσίας της Εθνικής Υπηρεσίας Εσόδων, στο εξής: Direktor), η οποία έχει ως αντικείμενο διορθωτική πράξη επιβολής φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Η νομοθεσία της Ένωσης

3 Κατά το άρθρο 18 της οδηγίας ΦΠΑ:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να εξομοιώνουν με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας τις ακόλουθες πράξεις:

α) τη διάθεση για χρήση από την επιχείρηση από υποκείμενο στον φόρο, για τις ανάγκες της επιχείρησής του, αγαθού παραχθέντος, κατασκευασθέντος, εξορυχθέντος, μεταποιηθέντος, αγορασθέντος ή εισαχθέντος στο πλαίσιο της επιχείρησής του, στην περίπτωση που η απόκτηση ενός τέτοιου αγαθού από άλλον υποκείμενο στον φόρο δεν θα του δημιουργούσε δικαίωμα προς ολική έκπτωση του ΦΠΑ,

β) τη χρησιμοποίηση αγαθού από υποκείμενο στον φόρο, σε μη φορολογούμενο τομέα δραστηριότητας, όταν το αγαθό αυτό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ κατά την απόκτηση ή τη διάθεσή του για χρήση από την επιχείρηση σύμφωνα με το στοιχείο α',

γ) με εξαίρεση τις περιπτώσεις του άρθρου 19, την περιέλευση αγαθών στον υποκείμενο στον φόρο ή διάδοχό του σε περίπτωση παύσης της υποκείμενης στον φόρο οικονομικής του δραστηριότητας, εφόσον, κατά τον χρόνο απόκτησης ή χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών σύμφωνα με το στοιχείο α', είχε δημιουργηθεί δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ.»

4 Κατά το άρθρο 19, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν ότι, κατά τη μεταβίβαση εξ επαχθούς ή χαριστικής αιτίας ή υπό μορφή εισφοράς σε εταιρεία, συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, δεν πραγματοποιήθηκε παράδοση αγαθών και ότι ο δικαιούχος διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα.»

5 Το άρθρο 72 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, ως "κανονική αξία" νοείται το συνολικό ποσό το οποίο ένας αποκτών αγαθά ή λήπτης υπηρεσιών, ευρισκόμενος στο ίδιο στάδιο εμπορίας με το στάδιο κατά το οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, θα έπρεπε να καταβάλει κατά τον χρόνο της εν λόγω παράδοσης ή παροχής σε ανεξάρτητο προμηθευτή αγαθού ή

πάροχο υπηρεσίας στο εσωτερικό του κράτους μέλους στο οποίο η παράδοση ή παροχή είναι φορολογητέα, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, προκειμένου να αποκτήσει το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία.

Εάν δεν μπορεί να διαπιστωθεί ανάλογη παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, ως κανονική αξία νοείται η εξής:

1) για τα αγαθά, ποσό όχι κατώτερο από την τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή, εάν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, στο κόστος των αγαθών κατά το χρόνο της παράδοσης,

[…]».

6 Σύμφωνα με το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα […]».

7 Το άρθρο 74 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει:

«Για τις πράξεις ανάληψης ή χρησιμοποίησης από τον υποκείμενο στον φόρο αγαθών της επιχείρησής του ή κατά την περιέλευση αγαθών στον υποκείμενο στον φόρο ή στους διαδόχους του, σε περίπτωση παύσης της φορολογητέας οικονομικής του δραστηριότητας, που αναφέρονται στα άρθρα 16 και 18, η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή, εάν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, στο κόστος των αγαθών, όπως προσδιορίζονται κατά τον χρόνο πραγματοποίησης των εν λόγω πράξεων.»

8 Το άρθρο 80 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«1. Για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν μέτρα ώστε, όσον αφορά την παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών προς πρόσωπα με τα οποία υφίστανται οικογενειακοί ή άλλοι στενοί προσωπικοί δεσμοί, διαχειριστικοί, ιδιοκτησιακοί, οικονομικοί ή νομικοί δεσμοί, ή δεσμοί που πηγάζουν από την ιδιότητα του μέλους, όπως καθορίζονται από το κράτος μέλος, η βάση επιβολής του φόρου να συνίσταται στην κανονική αξία στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν η αντιπαροχή είναι κατώτερη από την κανονική αξία και ο λήπτης των αγαθών ή των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης δυνάμει των άρθρων 167 έως 171 και των άρθρων 173 έως 177,

β) όταν η αντιπαροχή είναι κατώτερη από την κανονική αξία και ο προμηθευτής των αγαθών ή ο πάροχος των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης βάσει των άρθρων 167 έως 171 και των άρθρων 173 έως 177, και η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών τυγχάνει απαλλαγής σύμφωνα με τα άρθρα 132, 135, 136, 371, 375, 376 και 377, το άρθρο 378, παράγραφος 2, το άρθρο 379, παράγραφος 2, και τα άρθρα 380 έως 390,

γ) όταν η αντιπαροχή είναι κατώτερη από την κανονική αξία και ο προμηθευτής των αγαθών ή ο πάροχος των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με τα άρθρα 167 έως 171 και τα άρθρα 173 έως 177.

Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου, οι νομικοί δεσμοί είναι δυνατόν να περιλαμβάνουν επίσης τη σχέση μεταξύ εργοδότη και εργαζόμενου, ή της οικογένειας του εργαζόμενου ή άλλων στενά συνδεδεμένων με αυτόν προσώπων.

[…]»

Η βουλγαρική νομοθεσία

9 Το άρθρο 25 του νόμου για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006, στο εξής: ZDDS), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, προβλέπει τα εξής:

«[…]

3) Στις ακόλουθες περιπτώσεις η βάση επιβολής του φόρου αποτελείται από την κανονική αξία:

[…]

2. περίπτωση παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 111,

[…]».

10 Το άρθρο 106 του ZDDS ορίζει:

«1) Η παύση της καταχωρίσεως (διαγραφή από το μητρώο), κατά την έννοια του παρόντος νόμου, είναι η διαδικασία με την οποία ένα πρόσωπο, μετά τη διαγραφή του από το μητρώο, παύει να έχει το δικαίωμα να χρεώνει ή να εκπίπτει ΦΠΑ, εκτός αν ο νόμος ορίζει διαφορετικά.

2) Διαγραφή από το μητρώο επέρχεται:

1. κατόπιν αιτήματος του φορολογούμενου, υπό την προϋπόθεση ότι συντρέχει λόγος για την –αναγκαστική ή οικειοθελή– διαγραφή του από το μητρώο,

2. κατόπιν αιτήματος της αρμόδιας για τα έσοδα αρχής, υπό την προϋπόθεση ότι:

α) συντρέχει λόγος για την αναγκαστική διαγραφή από το μητρώο,

β) συντρέχει μία από τις περιπτώσεις του άρθρου 176.»

11 Κατά το άρθρο 111 του ZDDS:

«1) Κατά τον χρόνο της διαγραφής από το μητρώο, θεωρείται ότι ο φορολογούμενος διενεργεί πράξεις κατά την έννοια του παρόντος νόμου, με όλα τα αγαθά και/ή υπηρεσίες για τα οποία έχει ασκήσει εν όλω ή εν μέρει δικαίωμα εκπτώσεως και τα οποία:

1. αποτελούν περιουσιακά στοιχεία, κατά την έννοια του νόμου περί λογιστικής [Zakon za schetovodstvoto] είτε

2. αποτελούν περιουσιακά στοιχεία, κατά την έννοια του νόμου περί φόρου εταιριών, εφόσον διαφέρουν από τα αναφερόμενα υπό το στοιχείο 1.

[…].»

12 Η παράγραφος 1, αριθ. 16, των συμπληρωματικών διατάξεων του ZDDS προβλέπει:

«“Κανονική αξία” είναι η αξία, κατά την έννοια της παραγράφου 1, αριθ. 8, των συμπληρωματικών διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής και Κοινωνικοασφαλιστικής Δικονομίας [(Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks, DV αριθ. 105, της 29ης Δεκεμβρίου 2005)], η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τις μεθόδους που προβλέπει η παράγραφος 1, αριθ. 10, των συμπληρωματικών διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής και Κοινωνικοασφαλιστικής Δικονομίας.»

13 Με την παράγραφο 1, σημείο 8, των συμπληρωματικών διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής και Κοινωνικοασφαλιστικής Δικονομίας:

«Ως “κανονική αξία” νοείται το ποσό, χωρίς ΦΠΑ και έμμεσους φόρους κατανάλωσης, το οποίο θα καταβαλλόταν υπό τις ίδιες συνθήκες για τα ίδια ή παρόμοια εμπορεύματα ή για τις ίδιες ή παρόμοιες υπηρεσίες, εφόσον η συναλλαγή πραγματοποιούνταν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

14 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, η Marinov διαγράφηκε την 4η Νοεμβρίου 2009 από το μητρώο ΦΠΑ λόγω μη τηρήσεως των υποχρεώσεων που υπείχε από τον νόμο περί ΦΠΑ και, συγκεκριμένα, λόγω μη καταβολής του ΦΠΑ που οφείλεται βάσει των σχετικών δηλώσεων που υποβλήθηκαν από τον Απρίλιο έως τον Ιούλιο του 2009.

15 Το 2010 στη Marinov διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος για το διάστημα από την 1η Ιανουαρίου 2007 έως τις 4 Νοεμβρίου 2009. Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι, κατά το εν λόγω χρονικό διάστημα, η επιχείρηση είχε αποκτήσει οχήματα με χρηματοδοτική μίσθωση και ότι είχε ασκήσει δικαίωμα εκπτώσεως φόρου εισροών συνολικού ύψους 28 426,64 βουλγαρικών λέβα (BGN) για κάθε καταβολή μισθώματος. Κατά τη διαγραφή της από το μητρώο, η επιχείρηση διέθετε, πέραν των μισθωμένων, και ιδιόκτητα οχήματα, ως προς τα οποία είχε ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου. Με την πράξη διορθωτικής επιβολής φόρου της 27ης Απριλίου 2011, η φορολογική αρχή έκρινε ότι, κατά τον χρόνο της διαγραφής, η Marinov πραγματοποιούσε με τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία φορολογητέες πράξεις κατά την έννοια του άρθρου 111 του ZDDS.

16 Όσον αφορά τα οχήματα που ανήκαν στη Marinov, η εν λόγω αρχή, κατ’ εφαρμογήν του άρθρου 27, παράγραφος 3, σκέψη 2, του ZDDS, προσδιόρισε τη βάση επιβολής του φόρου, βάσει της «κανονικής αξίας», η οποία προσδιορίστηκε κατόπιν πραγματογνωμοσύνης, και διέταξε την καταβολή του ποσού των 32 124,57 BGN, το οποίο αντιστοιχεί στον ΦΠΑ επί της αξίας αυτής.

17 Μετά την απόρριψη, από τον Direktor, της διοικητικής ενστάσεώς της κατά της διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου, η Marinov προσέφυγε στο Administrativen sad Varna. Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού αμφισβήτησε την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων βάσει της «κανονικής αξίας». Φρονώντας ότι έπρεπε να ληφθεί υπόψη η απομείωση της αξίας των στοιχείων αυτών μετά την απόκτησή τους, ζήτησε τη διεξαγωγή πραγματογνωμοσύνης για τον προσδιορισμό της αξίας αυτών, βάσει των κανόνων που ίσχυαν κατά τον χρόνο της διαγραφής από το μητρώο.

18 Ο καθού της κύριας δίκης αντέταξε ότι η κανονική αξία που κατά την εθνική νομοθεσία λαμβάνεται υπόψη αντιστοιχεί στην αξία αγοράς, στην οποία παραπέμπει το άρθρο 74 της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς πρόκειται για την τιμή που καθορίζεται βάσει της προσφοράς και της ζητήσεως στην αγορά.

19 Ενόψει του προσδιορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου και του ύψους του οφειλόμενου ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει αν το άρθρο 27, παράγραφος 3, σκέψη 2, του ZDDS, κατά το οποίο λαμβάνεται υπόψη η κανονική αξία των περιουσιακών στοιχείων, είναι συμβατό με τα άρθρα 18, στοιχείο γ’, 74 και 80 της οδηγίας ΦΠΑ.

20 Ζητεί να διευκρινιστεί, πρώτον, αν η διαγραφή από το μητρώο ΦΠΑ, κατ' εφαρμογή του άρθρου 106, παράγραφος 1, του ZDDS, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 18, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ.

21 Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, θέτει, εν συνεχεία, το ερώτημα αν το άρθρο 27, παράγραφος 3, σκέψη 2, του ZDDS, κατά το οποίο λαμβάνεται υπόψη η κανονική αξία των περιουσιακών στοιχείων, είναι συμβατό, αφενός, με το άρθρο 74 της οδηγίας ΦΠΑ, και, αφετέρου, με το άρθρο 80 της εν λόγω οδηγίας, όπου απαριθμούνται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες ως βάση επιβολής του φόρου λαμβάνεται η κανονική αξία. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 74 της οδηγίας ΦΠΑ έχει άμεση εφαρμογή.

22 Τέλος, δεδομένου ότι, κατά τη βουλγαρική νομοθεσία, δεν λαμβάνεται υπόψη η τρέχουσα αξία των περιουσιακών στοιχείων, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, σε περίπτωση που το άρθρο 74 της οδηγίας ΦΠΑ έχει άμεση εφαρμογή, αν και κατά πόσον η απομείωση της αξίας των αγαθών μετά την απόκτησή τους πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου στις περιπτώσεις των πράξεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 18, στοιχείο γ', της οδηγίας.

23 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Administrativen sad Varna αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Καλύπτει το άρθρο 18, στοιχείο γ', της οδηγίας [ΦΠΑ] και περιπτώσεις κατά τις οποίες η παύση της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας οφείλεται στο γεγονός ότι ο φορολογούμενος δεν δύναται πλέον να χρεώσει ή να εκπέσει ΦΠΑ, λόγω της διαγραφής του από το μητρώο ΦΠΑ;

2) Προσκρούει στα άρθρα 74 και 80 της οδηγίας [ΦΠΑ] διάταξη της εθνικής νομοθεσίας κατά την οποία, σε περίπτωση παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας, η βάση επιβολής του φόρου πρέπει να είναι η κανονική αξία των υφιστάμενων περιουσιακών στοιχείων κατά τον χρόνο της διαγραφής από το μητρώο;

3) Έχει το άρθρο 74 της οδηγίας [ΦΠΑ] άμεσο αποτέλεσμα;

4) Έχει σημασία, για τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου κατά το άρθρο 74 της οδηγίας [ΦΠΑ], το εύρος του χρονικού διαστήματος που μεσολαβεί μεταξύ της αποκτήσεως των περιουσιακών στοιχείων και της παύσεως της οικονομικής δραστηριότητας, καθώς και η απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων από την απόκτησή τους;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

24 Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 18, στοιχείο γ', της οδηγίας [ΦΠΑ] καλύπτει και την περίπτωση κατά την οποία η παύση της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας οφείλεται σε διαγραφή του φορολογούμενου από το μητρώο ΦΠΑ.

25 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 18, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να εξομοιώνουν με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας, εκτός των περιπτώσεων του άρθρου 19, την περιέλευση αγαθών στον υποκείμενο στον φόρο ή διάδοχό του σε περίπτωση παύσης της υποκείμενης στον φόρο οικονομικής του δραστηριότητας, εφόσον η κτήση των αγαθών αυτών παρέσχε δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ

26 Από το γράμμα του άρθρου 18, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι η διάταξη αυτή καλύπτει την περίπτωση παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας εν γένει, χωρίς να διακρίνει ανάλογα με τις περιστάσεις υπό τις οποίες πραγματοποιήθηκε η παύση αυτή, αποκλειομένων μόνον των περιπτώσεων του άρθρου 19 της οδηγίας ΦΠΑ.

27 Συγκεκριμένα, κύριος σκοπός του άρθρου 18, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ είναι τα αγαθά επί των οποίων ασκήθηκε δικαίωμα εκπτώσεως να μην περιέλθουν αφορολόγητα στον τελικό καταναλωτή μετά την παύση της οικονομικής δραστηριότητας, ανεξαρτήτως των λόγων ή των περιστάσεων της παύσεως.

28 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 18, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ καλύπτει και την περίπτωση παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας λόγω διαγραφής του υποκειμένου στον φόρο από το μητρώο ΦΠΑ.

Επί του δεύτερου και του τέταρτου ερωτήματος

29 Με το δεύτερο και το τέταρτο ερώτημά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν προσκρούει στα άρθρα 74 και 80 της οδηγίας [ΦΠΑ] διάταξη της εθνικής νομοθεσίας κατά την οποία, σε περίπτωση παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας, η βάση επιβολής του φόρου πρέπει να είναι η «κανονική αξία» των υφιστάμενων αγαθών κατά τον χρόνο της παύσεως, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η εξέλιξη της αξίας των αγαθών αυτών από απόκτησή τους έως την παύση της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας.

30 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι, για τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής φόρου για πράξη όπως αυτή που προβλέπεται στο άρθρο 18, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, εφαρμόζεται το άρθρο 74 της οδηγίας ΦΠΑ και όχι το άρθρο 80 αυτής. Συγκεκριμένα, κατά τη νομολογία το Δικαστηρίου, η απαρίθμηση των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 80 είναι εξαντλητική και, ως εκ τούτου, δεν επιτρέπεται, βάσει της διατάξεως αυτής, να ορίζει η εθνική νομοθεσία ως βάση επιβολής του φόρου την κανονική αξία της συναλλαγής και σε άλλες περιπτώσεις πέραν αυτών που απαριθμούνται στην εν λόγω διάταξη (βλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2012, C-621/10 και C-129/11, Balkan and Sea Properties και Provadinvest, σκέψεις 45, 51 και 52). Πάντως, από την απόφαση περί παραπομπής δεν προκύπτει ότι η συγκεκριμένη περίπτωση εμπίπτει στις απαριθμούμενες από το εν λόγω άρθρο 80 προϋποθέσεις.

31 Κατά το άρθρο 74 της οδηγίας ΦΠΑ, για πράξεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή, εάν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, στο κόστος των αγαθών, όπως προσδιορίζονται κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως των εν λόγω πράξεων. Το άρθρο αυτό συνιστά παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα του άρθρου 73.

32 Υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ως «τιμή αγοράς, η οποία καθορίζεται κατά τον χρόνο της αναλήψεως», κατά την έννοια του άρθρου 74 της οδηγίας ΦΠΑ, νοείται η υπολειπόμενη αξία του αγαθού κατά τον χρόνο της αναλήψεως (βλ. απόφαση της 17ης Μαΐου 2001, C-322/99 και C-323/99, Fischer και Brandenstein, Συλλογή 2001, σ. I-4049, σκέψη 80). Σχετικά με περίπτωση ιδιοχρησιμοποιήσεως αγαθού κατά την έννοια του άρθρου αυτού, το Δικαστήριο έχει επίσης διευκρινίσει ότι η βάση επιβολής του φόρου είναι η αξία του συγκεκριμένου αγαθού κατά τον χρόνο της αναλήψεως προς ιδιοχρησιμοποίηση, αξία η οποία αντιστοιχεί στην τιμή αγοράς παρόμοιου αγαθού, συνυπολογιζομένων των δαπανών μετατροπής του εν λόγω αγαθού (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2012, C-299/11, Gemeente Vlaardingen, σκέψη 30).

33 Επομένως, σε περίπτωση παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας η βάση επιβολής του φόρου επί της πράξεως είναι η προσδιοριζόμενη κατά τον χρόνο της παύσεως αξία των αγαθών, οπότε πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η εξέλιξη της αξίας τους από την απόκτησή τους έως την παύση της οικονομικής δραστηριότητας.

34 Κατά το άρθρο 27, παράγραφος 3, του ZDDS, βάση επιβολής του φόρου στην περίπτωση πράξεων όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης είναι η «κανονική αξία», η οποία, κατά τη βουλγαρική νομοθεσία, ορίζεται ως το ποσό που θα καταβαλλόταν υπό τις ίδιες συνθήκες για τα ίδιο ή όμοιο αγαθό, αν η συναλλαγή πραγματοποιούνταν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων. Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει αν η «κανονική αξία» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, όπως ερμηνεύεται και εφαρμόζεται από τις φορολογικές αρχές της Βουλγαρίας, αντιστοιχεί, στην πράξη, στην υπολειπόμενη αξία των αγαθών κατά τον χρόνο της παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας.

35 Επομένως, στο δεύτερο και στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι προσκρούει στο άρθρο 74 της οδηγίας ΦΠΑ διάταξη της εθνικής νομοθεσίας κατά την οποία, σε περίπτωση παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας, η βάση επιβολής του φόρου είναι η κανονική αξία των υφιστάμενων κατά τον χρόνο της παύσεως αγαθών, εκτός εάν η αξία αυτή αντιστοιχεί στην υπολειπόμενη αξία των αγαθών κατά τον χρόνο της παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας και λαμβάνεται, έτσι, υπόψη η εξέλιξη της αξίας των αγαθών αυτών από τον χρόνο αποκτήσεώς τους έως την παύση της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας.

Επί του τρίτου ερωτήματος

36 Με το τρίτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 74 της οδηγίας ΦΠΑ έχει άμεσο αποτέλεσμα.

37 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι διατάξεις μιας οδηγίας είναι, από άποψη περιεχομένου, σαφείς και αρκούντως ακριβείς, οι ιδιώτες μπορούν να τις επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων έναντι του κράτους, είτε όταν το κράτος αυτό έχει παραλείψει να μεταφέρει εμπροθέσμως την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο είτε όταν έχει προβεί σε πλημμελή μεταφορά της (βλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2012, C-549/11, Orfey Balgaria, σκέψη 51 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

38 Διαπιστώνεται ότι το άρθρο 74 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει με ακρίβεια και σαφήνεια τα κριτήρια προσδιορισμού της βάσεως επιβολής φόρου σε πράξεις ιδιοχρησιμοποιήσεως αγαθών από τον υποκείμενο στον φόρο σε περίπτωση παύσεως της οικονομικής δραστηριότητάς του. Επομένως, η διάταξη αυτή πληροί τις προϋποθέσεις αυτές.

39 Υπενθυμίζεται, εξάλλου, ότι, κατά πάγια νομολογία, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο, στο μέτρο που κατά το εθνικό δίκαιο έχει περιθώριο εκτιμήσεως, να ερμηνεύσει και να εφαρμόσει μια διάταξη του εσωτερικού δικαίου σύμφωνα με τις επιταγές του δικαίου της Ένωσης και, εφόσον δεν είναι δυνατή μια τέτοια σύμφωνη ερμηνεία, να μην εφαρμόσει οποιαδήποτε αντίθετη διάταξη του εσωτερικού δικαίου (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Balkan and Sea Properties και Provadinvest, σκέψη 54 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

40 Κατά συνέπεια, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 74 της οδηγίας ΦΠΑ έχει άμεσο αποτέλεσμα.

Επί των δικαστικών εξόδων

41 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού 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 (όγδοο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 18, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας καλύπτει και την περίπτωση παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας λόγω διαγραφής του υποκειμένου στον φόρο από το μητρώο φόρου προστιθέμενης αξίας.**

2) **Προσκρούει στο άρθρο 74 της οδηγίας 2006/112 διάταξη της εθνικής νομοθεσίας κατά την οποία, σε περίπτωση παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας, η βάση επιβολής του φόρου είναι η κανονική αξία των υφιστάμενων κατά τον χρόνο της παύσεως αγαθών, εκτός εάν η αξία αυτή αντιστοιχεί στην υπολειπόμενη αξία των αγαθών κατά τον χρόνο της παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας και λαμβάνεται, έτσι, υπόψη η εξέλιξη της αξίας των αγαθών αυτών από τον χρόνο αποκτήσεώς τους έως την παύση της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας.**

3) **Το άρθρο 74 της οδηγίας 2006/112 έχει άμεσο αποτέλεσμα.**

(υπογραφές)