Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 9ης Νοεμβρίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Λύση εταιρίας επιφέρουσα τη διαγραφή της από το μητρώο του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Υποχρέωση υπολογισμού του ΦΠΑ επί των υφισταμένων στοιχείων του ενεργητικού και καταβολής του υπολογισθέντος ΦΠΑ στο Δημόσιο – Διατήρηση σε ισχύ ή τροποποίηση του ισχύοντος κατά την ημερομηνία προσχωρήσεως στην Ευρωπαϊκή Ένωση νόμου – Άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο – Συνέπειες επί του δικαιώματος εκπτώσεως – Άρθρο 168»

Στην υπόθεση C-552/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Administrativen sad Sofia-grad (διοικητικό δικαστήριο Σόφιας, Βουλγαρία) με απόφαση της 21ης Οκτωβρίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Νοεμβρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

«**Wind Innovation 1» EOOD**, υπό εκκαθάριση,

κατά

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. G. Fernlund (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, A. Arabadjiev και E. Regan, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia, εκπροσωπούμενος από τον A. Georgiev,

– η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις E. Petranova και M. Georgieva,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και N. Nikolova,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

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 168 και 176 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 διαφοράς μεταξύ της Wind Inovation 1 EOOD (στο εξής: Wind Inovation) και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia (προϊστάμενος της διευθύνσεως «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφαλίσεως» της Σόφιας, Βουλγαρία) (στο εξής: Direktor), που αφορούσε απόφαση περί διαγραφής της εταιρίας αυτής από το μητρώο του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει 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 επαγγελμάτων. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

4 Το άρθρο 18 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

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

[…]

γ) […] 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 […] των αγαθών αυτών […] είχε δημιουργηθεί δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ […]».

5 Το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

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

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

[…]».

6 Το άρθρο 176 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Το Συμβούλιο, μετά από πρόταση της Επιτροπής, καθορίζει ομόφωνα τις δαπάνες οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση αποκλείονται από το δικαίωμα έκπτωσης οι δαπάνες, οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παράστασης.

Μέχρι να τεθούν σε ισχύ οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου, τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις, που προέβλεπε η εθνική τους νομοθεσία που ίσχυε την 1η Ιανουαρίου 1979 ή, για τα κράτη μέλη που προσχώρησαν στην Κοινότητα μετά την εν λόγω ημερομηνία, την ημερομηνία προσχώρησής τους.»

Το βουλγαρικό δίκαιο

Ο νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας που είναι εφαρμοστέος από 1ης Ιανουαρίου 2007

7 Ο Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας, *DV* αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006, στο εξής: ZDDS) τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2007, ημερομηνία κατά την οποία τέθηκε επίσης σε ισχύ η Συνθήκη μεταξύ των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας και της Ρουμανίας, για την προσχώρηση της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας και της Ρουμανίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ 2005, L 157, σ. 11).

8 Το άρθρο 106 του ZDDS προβλέπει τα εξής:

«1. Κατά την έννοια του παρόντος νόμου, ως παύση της καταχωρίσεως (διαγραφή από το μητρώο) νοείται η διαδικασία με την οποία ένα πρόσωπο, μετά τη διαγραφή του από το μητρώο, παύει να έχει το δικαίωμα να χρεώνει ΦΠΑ και να εκπίπτει τον καταβαλλόμενο επί των εισροών φόρο, εκτός αν ο νόμος ορίζει διαφορετικά.

2. Παύση καταχωρίσεως επέρχεται:

1) κατόπιν αιτήματος του καταχωρισμένου προσώπου, υπό την προϋπόθεση ότι συντρέχει λόγος για την –αναγκαστική ή προαιρετική– διαγραφή του από το μητρώο,

2) κατόπιν αιτήματος της αρμόδιας για τα έσοδα αρχής, υπό την προϋπόθεση ότι:
   α) κατά διαπίστωσή της συντρέχει λόγος για την αναγκαστική διαγραφή από το μητρώο,
   β) συντρέχει περίπτωση του άρθρου 176.»

9 Κατά το άρθρο 107 του ZDDS:

«Λόγους αναγκαστικής διαγραφής από το μητρώο συνιστούν:

[…]

4) η λύση της οντότητας στις κατωτέρω περιπτώσεις:
α) λύση εμπορικής εταιρίας, ανεξαρτήτως από τη θέση της ή μη σε εκκαθάριση,

[…]».

10 Το άρθρο 111 του ZDDS ορίζει τα εξής:

«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 του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών και τα οποία αποτελούν:

1) στοιχεία του ενεργητικού, κατά την έννοια του Zakon za schetovodstvoto (νόμου περί λογιστικής) είτε

2) στοιχεία του ενεργητικού, κατά την έννοια του Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (νόμος περί φόρου εταιριών), εφόσον διαφέρουν από τα αναφερόμενα υπό το στοιχείο 1.

[…]

3. Ο προβλεπόμενος κατά την παράγραφο 1 φόρος ενσωματώνεται στον ΦΠΑ που οφείλεται για την τελευταία φορολογική περίοδο […] και καταβάλλεται εντός της προβλεπομένης προθεσμίας […]».

11 Το άρθρο 76 του ZDDS ορίζει τα εξής:

«1. Το πρόσωπο που έχει καταχωριστεί έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που υπολογίστηκε κατά τη διαγραφή του από το μητρώο σύμφωνα με τον παρόντα νόμο επί των κατ' άρθρο 111, παράγραφος 1, περίπτωση 1, υποκείμενων σε φόρο στοιχείων του ενεργητικού, τα οποία υφίστανται κατά τη μεταγενέστερη καταχώριση.

2. Το δικαίωμα της παραγράφου 1 γεννάται εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

1) τα στοιχεία ενεργητικού υπό την έννοια του νόμου περί λογιστικής που υφίστανται κατά τη μεταγενέστερη καταχώριση σύμφωνα με τον παρόντα νόμο έχουν φορολογηθεί κατά τη διαγραφή από το μητρώο σύμφωνα με το άρθρο 111, παράγραφος 1, περίπτωση 1,

2) ο φόρος που υπολογίστηκε έχει πράγματι καταβληθεί ή συμψηφιστεί από την αρχή εσόδων,

3) το πρόσωπο έχει πραγματοποιήσει, πραγματοποιεί ή θα πραγματοποιήσει στο μέλλον φορολογητέες πράξεις υπό την έννοια του άρθρου 69, με τα υφιστάμενα σύμφωνα με το σημείο 1 στοιχεία του ενεργητικού,

[…]».

Ο νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως ίσχυε πριν την 1η Ιανουαρίου 2007

12 Κατά το αιτούν δικαστήριο, ήτοι το Administrativen sad Sofia-grad (διοικητικό δικαστήριο Σόφιας, Βουλγαρία), ο νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως ίσχυε έως την 31η Δεκεμβρίου 2006, προέβλεπε ήδη καθεστώς αντίστοιχο με αυτό που προβλέπει το άρθρο 111, παράγραφοι 1 και 3, του ZDDS, που τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2007, σύμφωνα με το οποίο θεωρείται ότι, κατά την ημερομηνία διαγραφής από το μητρώο του ΦΠΑ, η οντότητα πραγματοποιεί παράδοση όλων των υφιστάμενων στοιχείων του ενεργητικού και ο υπολογισθείς φόρος ενσωματώνεται στον οφειλόμενο για την τελευταία φορολογική περίοδο ΦΠΑ.

13 Ο νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως ίσχυε έως την 31η Δεκεμβρίου 2006, περιελάμβανε επίσης διάταξη αντίστοιχη εκείνης του άρθρου 76, παράγραφος 2, σημείο 2, του ZDDS, που τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2007, σύμφωνα με την οποία, για να υφίσταται δικαίωμα εκπτώσεως κατά τη νέα καταχώριση, ο φόρος που υπολογίστηκε κατά τη διαγραφή πρέπει να έχει πράγματι καταβληθεί ή συμψηφιστεί από την αρμόδια για τα έσοδα αρχή. Εντούτοις, προέβλεπε επιπλέον ότι ο διορισθείς από το δικαστήριο εκκαθαριστής είχε δικαίωμα να αποφασίσει ότι το οικείο νομικό πρόσωπο θα παρέμενε εγγεγραμμένο στο μητρώο του ΦΠΑ έως την ημερομηνία διαγραφής του από το εμπορικό μητρώο.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

14 Η Wind Inovation είναι υπό εκκαθάριση εταιρία του βουλγαρικού δικαίου, η δραστηριότητα της οποίας συνίσταται στην παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και στις επενδύσεις σε ενεργειακά έργα. Η Gräss Solartechnik GmbH & Co KG, εταιρία του γερμανικού δικαίου, είναι κάτοχος του συνόλου του κεφαλαίου της Wind Inovation και, κατά συνέπεια, η μοναδική εταίρος της.

15 Η Kühling Stahl-und Metallbau GmbH, εταιρία του γερμανικού δικαίου, είχε απαίτηση κατά της Gräss Solartechnik. Δεδομένου ότι η τελευταία δεν κατέβαλε την οφειλή της, η Kühling Stahl-und Metallbau GmbH ζήτησε τη λύση της Wind Inovation, σύμφωνα με το βουλγαρικό δίκαιο.

16 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι η περιουσία της λυθείσας εταιρίας έπρεπε να χρησιμοποιηθεί για την ικανοποίηση του δανειστή και ότι, σε περίπτωση εξοφλήσεως της οφειλής της Gräss Solartechnik, θα έπαυε η διαδικασία εκκαθαρίσεως της Wind Inovation.

17 Σύμφωνα με τις διατάξεις του ZDDS, η Wind Inovation υπέβαλε αίτηση διαγραφής από το μητρώο του ΦΠΑ.

18 Οι φορολογικές αρχές διαπίστωσαν ότι η παύση της δραστηριότητας της Wind Inovation και η θέση της σε εκκαθάριση είχαν καταχωριστεί στο εμπορικό μητρώο στις 7 Αυγούστου 2015. Στις 25 Αυγούστου 2015, οι φορολογικές αυτές αρχές εξέδωσαν πράξη διαγραφής της Wind Inovation από το μητρώο του ΦΠΑ, φέρουσα αναδρομικώς την ημερομηνία της 7ης Αυγούστου 2015.

19 Αφού της κοινοποιήθηκε η πράξη διαγραφής, η Wind Inovation υπέβαλε, στις 27 Αυγούστου 2015, νέα αίτηση καταχωρίσεως στο μητρώο του ΦΠΑ, διευκρινίζοντας ότι δεν είχε παύσει την εμπορική της δραστηριότητα και ότι, ακόμη και κατά τον χρόνο της καταχωρίσεως της θέσεώς της σε εκκαθάριση στο εμπορικό μητρώο, ο κύκλος εργασιών της ήταν πολλαπλάσιος του κατώτατου ορίου για την υποχρεωτική καταχώριση στο μητρώο του ΦΠΑ, ήτοι των 50 000 βουλγαρικών λέβα (BGN) (περίπου 25 000 ευρώ). Η εταιρία καταχωρίστηκε εκ νέου στο εν λόγω μητρώο την 12η Σεπτεμβρίου 2015.

20 Η Wind Inovation υπολόγισε τον ΦΠΑ επί των υφισταμένων στις 7 Αυγούστου 2015 στοιχείων του ενεργητικού της και τον ενσωμάτωσε, ως οφειλόμενο ΦΠΑ, στη δήλωσή της που αφορούσε τον ίδιο μήνα.

21 Ακολούθως, η Wind Inovation υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της πράξεως διαγραφής από το μητρώο του ΦΠΑ ενώπιον του Direktor. Κατόπιν της απορρίψεως της διοικητικής αυτής ενστάσεως, η Wind Inovation άσκησε προσφυγή ενώπιον του Administrativen sad Sofia-grad (διοικητικό δικαστήριο της Σόφιας).

22 Το δικαστήριο αυτό διερωτάται κατά πόσον η επελθούσα την 1η Ιανουαρίου 2007 τροποποίηση της εθνικής νομοθεσίας, με την οποία καταργήθηκε η δυνατότητα του διορισμένου από το δικαστήριο εκκαθαριστή να αποφασίσει εάν το νομικό πρόσωπο που λύθηκε θα παραμείνει καταχωρισμένο στο μητρώο του ΦΠΑ έως την ημερομηνία διαγραφής του από το εμπορικό μητρώο, συνιστά παράβαση του άρθρου 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

23 Το εν λόγω δικαστήριο υπογραμμίζει ότι η κατάργηση της δυνατότητας αυτής επιφέρει τη γένεση υποχρεώσεως της λυθείσας εταιρίας να υπολογίσει τον ΦΠΑ επί των υφισταμένων στοιχείων του ενεργητικού και να προβεί σε πραγματική καταβολή του φόρου στις φορολογικές αρχές. Προσθέτει ότι η οικεία εταιρία οφείλει αμέσως να καταχωρισθεί εκ νέου εφόσον η οικονομική της δραστηριότητα συνεχίζεται και διερωτάται κατά πόσον η αναγκαστική διαγραφή από το μητρώο του ΦΠΑ, η οποία οδηγεί στον υπολογισμό του ΦΠΑ επί των υφισταμένων στοιχείων του ενεργητικού και στην πραγματική καταβολή του υπολογισθέντος ποσού στο Δημόσιο, συνιστά πρόσθετη προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών και, συνεπώς, μη προβλεπόμενο από την οδηγία περί ΦΠΑ περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως.

24 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Administrativen sad Sofia–grad (διοικητικό δικαστήριο Σόφιας) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ την έννοια ότι αποκλείει την αναγκαστική διαγραφή από το μητρώο ΦΠΑ, η οποία θεσπίστηκε δυνάμει τροποποιήσεως του [ZDDS] με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2007, με την οποία καταργήθηκε η δυνατότητα του διορισθέντος από το δικαστήριο εκκαθαριστή να αποφασίζει ότι το νομικό πρόσωπο, η λύση του οποίου διατάχθηκε με δικαστική απόφαση, παραμένει εγγεγραμμένο για τους σκοπούς του [ZDDS] έως την ημερομηνία διαγραφής του από το εμπορικό μητρώο, και προβλέφθηκε, αντ' αυτού, η λύση της εμπορικής εταιρίας, ανεξαρτήτως της θέσεώς της ή μη υπό εκκαθάριση, ως λόγος αναγκαστικής διαγραφής από το μητρώο ΦΠΑ;

2) Έχει το άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ την έννοια ότι αποκλείει την αναγκαστική διαγραφή από το μητρώο ΦΠΑ, η οποία θεσπίστηκε δυνάμει τροποποιήσεως του [ZDDS] με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2007, στις περιπτώσεις στις οποίες κατά την ημερομηνία αναγκαστικής διαγραφής από το μητρώο ΦΠΑ συντρέχουν για τον υποκείμενο στον φόρο οι προϋποθέσεις νέας αναγκαστικής καταχωρίσεως στο μητρώο αυτό, ο υποκείμενος στον φόρο είναι συμβαλλόμενο μέρος σε εν ισχύ συμβάσεις και δηλώνει ότι δεν έχει παύσει αλλά εξακολουθεί να ασκεί οικονομική δραστηριότητα και εφόσον ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο οφείλει να καταβάλει πράγματι τον φόρο που έχει υπολογιστεί και οφείλεται κατά την πραγματοποιηθείσα αναγκαστική διαγραφή, προκειμένου να έχει δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου εισροών αναφορικά με τα υφιστάμενα στοιχεία του ενεργητικού που έχουν φορολογηθεί κατά τη διαγραφή από το μητρώο και εξακολουθούν να υφίστανται κατά τη νέα καταχώριση; Σε περίπτωση που η αναγκαστική διαγραφή από το μητρώο επιτρέπεται υπό τις ανωτέρω αναφερόμενες προϋποθέσεις, μπορεί να συνδεθεί το δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου εισροών που αφορά τα κατά τη διαγραφή από το μητρώο φορολογηθέντα στοιχεία του ενεργητικού, τα οποία εξακολουθούν να υφίστανται κατά τη νέα καταχώριση στο μητρώο ΦΠΑ και με τα οποία το πρόσωπο πραγματοποιεί ή πρόκειται να πραγματοποιήσει φορολογητέες πράξεις, με την πραγματική καταβολή του φόρου στα κρατικά ταμεία, ή επιτρέπεται ο συμψηφισμός του υπολογισθέντος κατά τη διαγραφή από το μητρώο φόρου με το βεβαιωθέν ποσό του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών που προκύπτει κατά την εκ νέου εγγραφή κατά την έννοια του [ZDDS], ενόψει και του ότι ο φόρος αυτός είναι καταβλητέος από το πρόσωπο, υπέρ του οποίου γεννάται δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

25 Τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν εθνική ρύθμιση που προβλέπει την αναγκαστική διαγραφή από το μητρώο του ΦΠΑ εταιρίας της οποίας η λύση διατάχθηκε με δικαστική απόφαση και τροποποιεί τον ισχύοντα κατά την ημερομηνία προσχωρήσεως του οικείου κράτους μέλους στην Ευρωπαϊκή Ένωση νόμο, προβλέποντας ότι η διαγραφή αυτή και οι συνακόλουθες υποχρεώσεις περί υπολογισμού του οφειλομένου ή καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών επί των υφισταμένων στοιχείων του ενεργητικού και περί καταβολής του στο Δημόσιο δεν μπορούν πλέον να μετατεθούν, από τον εκκαθαριστή της εταιρίας, στην ημερομηνία διαγραφής της εταιρίας από το εμπορικό μητρώο.

26 Το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατά πόσον η τροποποίηση αυτή εισάγει περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως ο οποίος δεν υφίστατο κατά την προσχώρηση του οικείου κράτους μέλους στην Ένωση και θα ήταν, συνεπώς, αντίθετος προς το άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

27 Κατά τη διάταξη αυτή, η οποία προβλέπει παρέκκλιση από τους κανόνες που διέπουν το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, τα κράτη μέλη που προσχώρησαν στην Ένωση μετά την 1η Ιανουαρίου 1979 μπορούν να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις από το δικαίωμα εκπτώσεως που προέβλεπε η εθνική τους νομοθεσία κατά την ημερομηνία προσχωρήσεώς τους στην Ένωση.

28 Ωστόσο, εν προκειμένω, από κανένα στοιχείο δεν αποδεικνύεται ότι η εθνική ρύθμιση, που είναι βέβαιο ότι αφορά τη διαγραφή από το μητρώο του ΦΠΑ σε περίπτωση λύσεως νομικού προσώπου ανεξαρτήτως της θέσεώς του ή μη υπό εκκαθάριση, εισάγει εξαίρεση καλυπτόμενη από την παρέκκλιση αυτή.

29 Κατά συνέπεια, για να κριθεί κατά πόσον ένα μέτρο όπως το επίμαχο στη διαφορά της κύριας δίκης εισάγει περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως αντίθετο προς την οδηγία περί ΦΠΑ, πρέπει να εξετασθεί το μέτρο αυτό υπό το πρίσμα του μηχανισμού του δικαιώματος εκπτώσεως που θεσπίζεται με την οδηγία αυτή, ιδίως με το άρθρο 168 της οδηγίας.

30 Επομένως, με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να συνεξετασθούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί κατά πόσον η οδηγία περί ΦΠΑ, ιδίως δε το άρθρο 168 της οδηγίας, αποκλείει εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει ότι η αναγκαστική διαγραφή από το μητρώο του ΦΠΑ εταιρίας της οποίας η λύση διατάχθηκε με δικαστική απόφαση επιφέρει, ακόμη και όταν η λυθείσα εταιρία παραμένει συμβαλλόμενο μέρος συμβάσεων που είναι εν ισχύ και δηλώνει ότι δεν έπαυσε τη δραστηριότητά της κατά τη διάρκεια της θέσεώς της υπό εκκαθάριση, υποχρέωση υπολογισμού του οφειλομένου ή καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών επί των υφισταμένων κατά την ημερομηνία της λύσεως στοιχείων του ενεργητικού, αφενός, και καταβολής του στο Δημόσιο, αφετέρου, και, με τον τρόπο αυτό, εξαρτά το δικαίωμα εκπτώσεως από την τήρηση της εν λόγω υποχρεώσεως.

Επί της ερμηνείας του άρθρου 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ

31 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στα υποβληθέντα από το αιτούν δικαστήριο ερωτήματα, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά τη νομολογία, η ύπαρξη οικονομικής δραστηριότητας δικαιολογεί, κατ' εφαρμογή του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, τον χαρακτηρισμό του υποκειμένου στον φόρο, στον οποίο η οδηγία αυτή αναγνωρίζει δικαίωμα εκπτώσεως (βλ., συναφώς, απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, σκέψη 19).

32 Κατά πάγια νομολογία, αυτό το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπεται στο άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορίζεται. Το δικαίωμα αυτό ασκείται απευθείας για το σύνολο των φόρων που επιβάρυναν τις πράξεις που διενεργήθηκαν ως εισροές (αποφάσεις της 12ης Ιανουαρίου 2006, Optigen κ.λπ., C-354/03, C-355/03 και C-484/03, EU:C:2006:16, σκέψη 53, και της 29ης Οκτωβρίου 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 55).

33 Το καθεστώς της εκπτώσεως έχει, συγκεκριμένα, ως σκοπό να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ τον οποίο οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων και εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται, καταρχήν, οι ίδιες στον ΦΠΑ (αποφάσεις της 22ας Φεβρουαρίου 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, σκέψη 24, και της 3ης Μαρτίου 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, σκέψη 25).

34 Από το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος απέκτησε αγαθό ή έγινε αποδέκτης υπηρεσίας με την ιδιότητα ακριβώς του φορολογικού υπόχρεου, δικαιούται, εφόσον χρησιμοποιεί αυτό το αγαθό ή αυτή την υπηρεσία για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, έκπτωση του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε για το εν λόγω αγαθό ή την εν λόγω υπηρεσία (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Immobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 27).

35 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να θεωρηθεί ότι το δικαίωμα εκπτώσεως συνδέεται με την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας.

36 Σε περίπτωση παύσεως της υποκείμενης στον φόρο οικονομικής δραστηριότητας εταιρίας, εκτός των περιπτώσεων μεταβιβάσεως συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών σε εταιρία τις οποίες αφορά το άρθρο 19 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η οδηγία αυτή προβλέπει ρητώς, στο άρθρο 8, στοιχείο γ', ότι η περιέλευση αγαθών στον υποκείμενο στον φόρο ή διάδοχό του μπορεί να εξομοιωθεί με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας, εφόσον, ως προς τα αγαθά αυτά, είχε δημιουργηθεί δικαίωμα για έκπτωση.

37 Το Δικαστήριο έχει υπογραμμίσει ότι το εν λόγω άρθρο 18, στοιχείο γ', καλύπτει την περίπτωση παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας εν γένει, χωρίς να διακρίνει ανάλογα με την αιτία ή τις περιστάσεις υπό τις οποίες πραγματοποιήθηκε η παύση αυτή, εκτός από την εξαίρεση που μνημονεύεται στην προηγούμενη σκέψη, και ότι, κατά συνέπεια, καλύπτει και την περίπτωση παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας λόγω διαγραφής του υποκειμένου στον φόρο από το μητρώο ΦΠΑ (απόφαση της 8ης Μαΐου 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, σκέψεις 26 και 28).

38 Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο επισήμανε ότι κύριος σκοπός του εν λόγω άρθρου 18, στοιχείο γ', είναι τα αγαθά επί των οποίων ασκήθηκε δικαίωμα εκπτώσεως να μην περιέλθουν αφορολόγητα στον τελικό καταναλωτή μετά την παύση της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας, ανεξαρτήτως των λόγων ή των περιστάσεων της παύσεως (απόφαση της 8ης Μαΐου 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, σκέψη 27).

39 Οι εκτιμήσεις αυτές ισχύουν, κατά συνέπεια, στην περίπτωση παύσεως οικονομικής δραστηριότητας οφειλόμενης σε δικαστική απόφαση και επιφέρουσας την αναγκαστική διαγραφή της οικείας εταιρίας από το μητρώο του ΦΠΑ. Σύμφωνα με το άρθρο 18, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρήσουν, στην περίπτωση αυτή, ότι ο υποκείμενος στον φόρο προβαίνει σε παράδοση προς τον ίδιο, η οποία δημιουργεί την υποχρέωση υπολογισμού του οφειλομένου ή καταβληθέντος επί των εισροών ΦΠΑ και καταβολής του στο Δημόσιο.

40 Εντούτοις, όπως προκύπτει από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 18, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ και από τον σκοπό που επιδιώκει η διάταξη αυτή, η ανάλυση αυτή ισχύει μόνον στην περίπτωση κατά την οποία έπαυσε η φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα του ενδιαφερομένου και ο τελευταίος δεν πραγματοποιεί πλέον φορολογητέες πράξεις.

41 Όταν ο ενδιαφερόμενος εξακολουθεί την οικονομική του δραστηριότητα, η προβλεπόμενη στο εν λόγω άρθρο 18, στοιχείο γ', δυνατότητα δεν παρέχεται στα κράτη μέλη.

42 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά λυθείσα και τεθείσα υπό εκκαθάριση εταιρία, η οποία εξακολουθεί, ωστόσο, να διενεργεί ορισμένες οικονομικές πράξεις και έχει σημαντικό κύκλο εργασιών, με αποτέλεσμα να υποχρεούται, σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, να ζητήσει εκ νέου την καταχώρισή της στο μητρώο του ΦΠΑ.

43 Στο πλαίσιο αυτό, η υποχρέωση υπολογισμού του οφειλόμενου ΦΠΑ επί των υφιστάμενων κατά την ημερομηνία λύσεως της εν λόγω εταιρίας στοιχείων του ενεργητικού αυτής και καταβολής του φόρου αυτού στο Δημόσιο προκειμένου να υφίσταται δικαίωμα εκπτώσεως του υπολογισθέντος φόρου δεν δικαιολογείται από τον σκοπό αποφυγής αφορολόγητης τελικής καταναλώσεως.

44 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το ζήτημα αν ο ΦΠΑ επί των προγενέστερων ή μεταγενέστερων πωλήσεων των οικείων αγαθών καταβλήθηκε ή όχι στο Δημόσιο Ταμείο δεν ασκεί επιρροή επί του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών το οποίο έχει ο υποκείμενος στον φόρο (απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, Optigen κ.λπ., C-354/03, C-355/03 και C-484/03, EU:C:2006:16, σκέψη 54). Όπως υποστήριξε ο Direktor, το γεγονός ότι απαιτείται από την οικεία εταιρία η πραγματική καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ συνιστά, για την εταιρία αυτή, εμπόδιο για την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών, εφόσον αναγκάζει την εν λόγω εταιρία να δεσμεύσει κεφάλαια και υποχρεώνει τις φορολογικές αρχές να της επιστρέψουν τα κεφάλαια αυτά κατά τη νέα της καταχώριση στο μητρώο, ενώ άλλοι επιχειρηματίες μπορούν να χρησιμοποιούν τα στοιχεία του ενεργητικού τους για τις οικονομικές τους δραστηριότητες χωρίς να υποχρεούνται να προβούν σε τέτοιου είδους καταβολή.

45 Εξάλλου, από τις σκέψεις 30, 31 και 35 της αποφάσεως της 3ης Μαρτίου 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128), προκύπτει ότι, όσον αφορά δαπάνη, όπως είναι η δαπάνη του μισθώματος, που αφορά παροχή που χρησίμευσε σε εμπορική δραστηριότητα ασκηθείσα από νομικό πρόσωπο που έπαυσε τη δραστηριότητά του και τελεί υπό εκκαθάριση, πρέπει να αναγνωρίζεται δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που οφείλεται επί της δαπάνης αυτής, εφόσον υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ της εν λόγω δαπάνης και της δραστηριότητας αυτής και εφόσον αποδεικνύεται ότι δεν υπήρχε σκοπός φοροδιαφυγής ή καταστρατηγήσεως.

46 Κατά συνέπεια, σε μια περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, στην οποία έχει εκδοθεί, όσον αφορά την εταιρία, δικαστική απόφαση διατάσσουσα την παύση της δραστηριότητας για την οποία αυτή είχε συσταθεί, χωρίς όμως να αμφισβητείται ότι η εταιρία εξακολούθησε, κατά τη θέση της υπό εκκαθάριση, να έχει κύκλο εργασιών διενεργώντας οικονομικές πράξεις, η εν λόγω εταιρία πρέπει να θεωρηθεί ότι έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο και, κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατόν να υποχρεωθεί, προκειμένου να δυνηθεί να εκπέσει τον υπολογισθέντα επί των υφισταμένων στοιχείων του ενεργητικού της ΦΠΑ, να καταβάλει το ποσό του με τον τρόπο αυτό υπολογισθέντος ΦΠΑ.

47 Μια τέτοια υποχρέωση συνιστά περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως αντίθετο προς το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

48 Λαμβανομένων υπόψη όλων των προεκτεθέντων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση:

– Η οδηγία περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι δεν αποκλείει εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ότι η αναγκαστική διαγραφή από το μητρώο του ΦΠΑ εταιρίας της οποίας η λύση διατάχθηκε με δικαστική απόφαση επιφέρει την υποχρέωση υπολογισμού του οφειλομένου ή καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών επί των υφισταμένων κατά την ημερομηνία της λύσεως της εταιρίας στοιχείων του ενεργητικού, αφενός, και καταβολής του στο Δημόσιο, αφετέρου, υπό την προϋπόθεση ότι η εταιρία δεν διενεργεί πλέον, από της λύσεώς της, οικονομικές πράξεις.

– Η οδηγία περί ΦΠΑ, ιδίως δε το άρθρο 168 της οδηγίας, έχει την έννοια ότι αποκλείει εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει ότι η αναγκαστική διαγραφή από το μητρώο του ΦΠΑ εταιρίας της οποίας η λύση διατάχθηκε με δικαστική απόφαση επιφέρει, ακόμη και όταν η εταιρία αυτή εξακολουθεί να διενεργεί οικονομικές πράξεις κατά τη διάρκεια της θέσεώς της υπό εκκαθάριση, την υποχρέωση υπολογισμού του οφειλομένου ή καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών επί των υφισταμένων κατά την ημερομηνία της λύσεως στοιχείων του ενεργητικού, αφενός, και καταβολής του στο Δημόσιο, αφετέρου, και, με τον τρόπο αυτό, εξαρτά το δικαίωμα εκπτώσεως από την τήρηση της εν λόγω υποχρεώσεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

49 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 (έκτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι δεν αποκλείει εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ότι η αναγκαστική διαγραφή από το μητρώο του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) εταιρίας της οποίας η λύση διατάχθηκε με δικαστική απόφαση επιφέρει την υποχρέωση υπολογισμού του οφειλομένου ή καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών επί των υφισταμένων κατά την ημερομηνία της λύσεως της εταιρίας στοιχείων του ενεργητικού, αφενός, και καταβολής του στο Δημόσιο, αφετέρου, υπό την προϋπόθεση ότι η εταιρία δεν διενεργεί πλέον, από της λύσεώς της, οικονομικές πράξεις.

2) Η οδηγία 2006/112, ιδίως δε το άρθρο 168 της οδηγίας, έχει την έννοια ότι αποκλείει εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει ότι η αναγκαστική διαγραφή από το μητρώο του ΦΠΑ εταιρίας της οποίας η λύση διατάχθηκε με δικαστική απόφαση επιφέρει, ακόμη και όταν η εταιρία αυτή εξακολουθεί να διενεργεί οικονομικές πράξεις κατά τη διάρκεια της θέσεώς της υπό εκκαθάριση, την υποχρέωση υπολογισμού του οφειλομένου ή καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών επί των υφισταμένων κατά την ημερομηνία της λύσεως στοιχείων του ενεργητικού, αφενός, και καταβολής του στο Δημόσιο, αφετέρου, και, με τον τρόπο αυτό, εξαρτά το δικαίωμα εκπτώσεως από την τήρηση της εν λόγω υποχρεώσεως.

(υπογραφές)