

**Υπόθεση C-655/19**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,  
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

30 Αυγούστου 2019

**Αιτούν δικαστήριο:**

Curtea de Apel Alba Iulia (εφετείο Alba Iulia, Ρουμανία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

22 Μαρτίου 2018

**Εφεσίβλητος και προσφεύγων πρωτοδίκως:**

LN

**Εκκαλούσες και καθών πρωτοδίκως:**

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov

---

**Διάδικοι στην υπόθεση της κύριας δίκης**

Έφεση που ασκήθηκε από την εκκαλούσα και καθής πρωτοδίκως, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu (περιφερειακή δημόσια οικονομική υπηρεσία του Sibiu, Ρουμανία) εξ ονόματος και για λογαριασμό της Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov (περιφερειακής γενικής διεύθυνσεως δημοσίων οικονομικών Brașov, Ρουμανία) κατά της αποφάσεως του Tribunalul Sibiu (πρωτοδικείου Sibiu, Ρουμανία) με αντικείμενο την ακύρωση διοικητικής πράξεως

**Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

Αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ με αντικείμενο την ερμηνεία των άρθρων 2 και 9 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

## Προδικαστικά ερωτήματα

1. Έχει το άρθρο 2 της οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας 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 τυχόν πράξη κατακυρώσεως ακινήτου που αποτελεί αντικείμενο αναγκαστικής εκτελέσεως σε φορολογούμενο υπό την ιδιότητά του ως πιστωτή, ο οποίος, 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 2006/112/EK;

## Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK, άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', άρθρο 9, παράγραφος 1, καθώς και άρθρο 12

## Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμος 571/2003 περί φορολογικού κώδικα), που δημοσιεύτηκε στην Monitorul Oficial al României (Επίσημη Εφημερίδα της Ρουμανίας), Τμήμα I, αριθ. 927, της 23ης Δεκεμβρίου 2003, με τις επακόλουθες τροποποιήσεις και συμπληρώσεις του, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη περίοδο (στο εξής: φορολογικός κώδικας):

- άρθρο 126, κατά το οποίο λογίζονται ως φορολογητέες πράξεις οι πράξεις που συνιστούν παράδοση αγαθών, ή οι εξομοιούμενες με αυτές, η δε παράδοση πραγματοποιείται στη Ρουμανία από υποκείμενο στον φόρο και συνδέεται με μία εκ των οικονομικών δραστηριοτήτων που προβλέπονται στο άρθρο 127, παράγραφος 2·
- άρθρο 127, παράγραφος 1, κατά το οποίο νοείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα που εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 2, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής, και παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου, σύμφωνα με το οποίο στις οικονομικές δραστηριότητες περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι εμπορικές δραστηριότητες, καθώς και η εκμετάλλευση ενσώματου αγαθού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, ενώ σύμφωνα με την παράγραφο 2<sup>1</sup>, οι περιπτώσεις στις οποίες τα φυσικά πρόσωπα που πραγματοποιούν μεταβιβάσεις ακινήτων καθίστανται υποκείμενοι στον φόρο πρέπει να προβλέπονται ρητώς εκ του νόμου·

- άρθρο 152, το οποίο θεσπίζει το ειδικό καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών ο οποίος δεν υπερβαίνει το ποσό των 35 000 ευρώ.
- άρθρο 153, το οποίο προβλέπει, κατ' ουσίαν, ότι ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος είναι εγκατεστημένος στη Ρουμανία και 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 εάν πραγματοποιήσει κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους κύκλο εργασιών ίσο ή ανώτερο του ορίου απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 152, παράγραφος 1, ενώ το ίδιο άρθρο προβλέπει ότι σε περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο δεν ζητήσει την εν λόγω εγγραφή του, τα φορολογικά όργανα προβαίνουν αυτεπαγγέλτως στην εγγραφή αυτή.

HG (Hotărârea Guvernului) nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (κυβερνητικό διάταγμα 44/2004 περί εγκρίσεως των λεπτομερών διατάξεων εφαρμογής του νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα), το οποίο δημοσιεύτηκε στην Monitorul Oficial al României, μέρος I, αριθ. 112 της 6ης Φεβρουαρίου 2004, με τις επακόλουθες τροποποιήσεις και συμπληρώσεις.

- Οι εκτελεστικές διατάξεις του άρθρου 127 του φορολογικού κώδικα προβλέπουν στο σημείο 3 τα κάτωθι:

«3. (...) (3) Φυσικό πρόσωπο που υπόκειται ήδη στον φόρο λόγω άλλης δραστηριότητας θεωρείται ότι ασκεί οικονομική δραστηριότητα συνιστάμενη στην εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, εφόσον ενεργεί υπό την ιδιότητά του κατά τρόπο ανεξάρτητο, η δε δραστηριότητα ασκείται με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 127, παράγραφος 2, του φορολογικού κώδικα. (...)

5. Σε περίπτωση κτήσεως γηπέδων και/ή κτισμάτων από φυσικό πρόσωπο προς τον σκοπό πώλησεως, η παράδοση των εν λόγω κτιρίων είναι οικονομική δραστηριότητα διαρκούς χαρακτήρα αν το φυσικό πρόσωπο πραγματοποιεί πλέον της μιας συναλλαγές κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους. (...) Καίτοι η πρώτη παράδοση μπορεί να λογίζεται ως ευκαιριακά πραγματοποιούμενη, εφόσον λαμβάνει χώρα δεύτερη παράδοση κατά τη διάρκεια του ίδιου έτους, η πρώτη παράδοση δεν θα φορολογείται αλλά θα λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του ποσού του άρθρου 152 του φορολογικού κώδικα. Οι παραδόσεις των κτισμάτων και των γηπέδων που απαλλάσσονται βάσει του άρθρου 141, παράγραφος 2, στοιχείο f, του φορολογικού κώδικα λαμβάνονται υπόψη τόσο για την εξέταση του διαρκούς χαρακτήρα όσο και για τον υπολογισμό του ορίου απαλλαγής του άρθρου 152 του φορολογικού κώδικα».

- Οι εκτελεστικοί κανόνες του άρθρου 152, παράγραφος 6, του φορολογικού κώδικα ρυθμίζουν το καθεστώς των υποκείμενων στον φόρο που υπερβαίνουν το όριο απαλλαγής αλλά δεν έχουν ζητήσει την εγγραφή τους ως υποκείμενων στον φόρο στο μητρώο ΦΠΑ υπό κανονικό καθεστώς: στο σημείο 62 προβλέπεται ότι οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο αγγίζει ή υπερβαίνει το όριο απαλλαγής και δεν έχει ζητήσει την εγγραφή του σύμφωνα με το άρθρο 153 του φορολογικού κώδικα εντός της νόμιμης προθεσμίας, τα αρμόδια φορολογικά όργανα καλούν τον υποκείμενο στον φόρο να καταβάλει τον φόρο που θα έπρεπε να είχε καταβάλει εάν είχε εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ υπό κανονικό καθεστώς σύμφωνα με το άρθρο 153 του φορολογικού κώδικα, και προβαίνουν αυτεπαγγέλτως στην εγγραφή του στο μητρώο ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 153, παράγραφος 7, του φορολογικού κώδικα.

### **Σύντομη περιγραφή των πραγματικών περιστατικών και της κύριας δίκης**

- 1 Το 2009, ο LN, προσφεύγων πρωτοδίκως και φυσικό πρόσωπο, χορήγησε στον JM διάφορα δάνεια συνολικού ύψους 80 400 ευρώ, των οποίων η επιστροφή εξασφαλίστηκε μέσω της εγγραφής υποθήκης επί διαφόρων ακινήτων. Δεδομένου ότι το δάνειο δεν επεστράφη, τρία εκ των ως άνω ακινήτων κατακυρώθηκαν στο πλαίσιο πλειστηριασμού στον LN, ο οποίος μετείχε υπό την ιδιότητά του ως πιστωτή.
- 2 Το 2010, ο LN πώλησε ένα εκ των ακινήτων που αποκτήθηκαν στο πλειστηριασμό έναντι του ποσού των 611 364 ρουμανικών λεί (RON), καθώς και, έναντι του ποσού των 1 000 RON, ένα άλλο ακίνητο που είχε περιέλθει στην κυριότητά του μέσω αγοραπωλησίας το 2005.
- 3 Αφού υπερέβη το ανώτατο όριο ΦΠΑ για τα έτη 2011 και 2012, ο LN προέβη στην πώληση άλλων δύο ακινήτων που είχαν περιέλθει στην κυριότητά του μέσω πλειστηριασμού.
- 4 Ο LN υπεβλήθη σε φορολογικό έλεγχο, κατόπιν του οποίου η Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu εξέδωσε το 2016 έκθεση φορολογικού ελέγχου και πράξη βεβαιώσεως φόρου με την οποία διαπιστωνόταν ότι οι πράξεις στις οποίες ο LN είχε προβεί από το 2010 είχαν οδηγήσει, έως τις 30 Ιουνίου 2010, στην άντληση εσόδων, και με βάση το ύψος των τελευταίων, οι εν λόγω πράξεις είχαν χαρακτήρα οικονομικών δραστηριοτήτων διαρκούς χαρακτήρα με σκοπό την άντληση εσόδων. Κρίθηκε ότι τα δύο ακίνητα που είχαν πωληθεί από τον φορολογούμενο το 2010 δεν προορίζονταν για ιδιωτική χρήση, αλλά, αντιθέτως, αποκτήθηκαν για να μεταπωληθούν ώστε να αντληθούν έσοδα, χωρίς να ασκεί επιρροή ο τρόπος αποκτήσεώς τους. Δεδομένου ότι σημειώθηκε υπέρβαση του προβλεπόμενου στον φορολογικό κώδικα ετησίου ανώτατου ορίου για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ, ορίστηκε η προθεσμία εντός της οποίας ο LN έπρεπε να προβεί στην εγγραφή του στο μητρώο ΦΠΑ, ήτοι έως και τις 10 Ιουλίου 2010, καθώς και η ημερομηνία από την οποία ο LN απέκτησε την ιδιότητα του υποκείμενου στον ΦΠΑ, ήτοι η 1η Αυγούστου 2010.

- 5 Όσον αφορά τα ακίνητα που πωλήθηκαν το 2011 και το 2012, η πρώτη πράξη αγοραπωλησίας κρίθηκε από το φορολογικό όργανο ως υπαγόμενη στην κατηγορία των απαλλασσόμενων από ΦΠΑ πράξεων, δεδομένου ότι η παράδοση είχε λάβει χώρα μετά την 31η Δεκεμβρίου του έτους κατόπιν του οποίου είχε σημειωθεί η πρώτη απόκτηση, ενώ η δεύτερη κρίθηκε ως υποκείμενη στον ΦΠΑ. Βεβαιώθηκε οφειλή σε βάρος του LN συνολικού ύψους 55 224 RON: ποσό 35 145 RON για τον ΦΠΑ, επικουρικό ποσό για τόκους επί ΦΠΑ ύψους 14 807 RON και προσαύξηση λόγω υπερημερίας ύψους 5 272 RON.
- 6 Ο LN άσκησε ένδικη διοικητική προσφυγή ενώπιον του Tribunalul Sibiu (πρωτοδικείου Sibiu, Ρουμανία), με την οποία ζητούσε την ακύρωση της εκθέσεως φορολογικού ελέγχου και της πράξεως βεβαιώσεως φόρου του 2016, καθώς και της αποφάσεως της Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov επί της ενστάσεως που είχε ασκηθεί κατά της πράξεως βεβαιώσεως. Ο προσφεύγων αμφισβήτησε την υπαγωγή των νομικών πράξεων αγοραπωλησίας ακινήτων αγαθών στην έννοια των «οικονομικών δραστηριοτήτων» και, ως εκ τούτου, την εγγραφή του ιδίου ως υποκείμενου στον ΦΠΑ.
- 7 Το Tribunalul Sibiu (πρωτοδικείο Sibiu, Ρουμανία) έκανε εν μέρει δεκτή την προσφυγή, κρίνοντας ότι το στοιχείο που χαρακτηρίζει κατ' ουσίαν την οικονομική δραστηριότητα είναι η άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, με αποτέλεσμα η απλή απόκτηση και η απλή πώληση ενός ακινήτου να μην συνιστά, αυτή καθαυτή, οικονομική δραστηριότητα. Η επακόλουθη πώληση των ακινήτων κρίθηκε από το δικαστήριο απλώς και μόνον ως πράξη ανακτήσεως του δανείου που είχε χορηγηθεί το 2009.
- 8 Οι εκκαλούσες και καθών πρωτοδίκως άσκησαν έφεση κατά της αποφάσεως του Tribunalul Sibiu (πρωτοδικείου Sibiu, Ρουμανία) ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου Curtea de Apel Alba Iulia (εφετείου Alba Iulia, Ρουμανία).

### **Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης**

- 9 Με το δικόγραφο της εφέσεως ζητείται από το αιτούν δικαστήριο να ακυρώσει την προσβαλλόμενη απόφαση, να εκδικάσει την υπόθεση προς έκδοση νέας αποφάσεως επί της ουσίας και να απορρίψει την προσφυγή ως αβάσιμη και παράνομη. Ειδικότερα, οι εκκαλούσες και καθών πρωτοδίκως προβάλλουν ότι το πρωτοβάθμιο δικαστήριο έσφαλε καθόσον έκρινε ότι οι πράξεις στις οποίες προέβη ο LN δεν έχουν οικονομικό χαρακτήρα.

### **Συνοπτική παράθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής**

- 10 Το Curtea de Apel Alba Iulia (εφετείο Alba Iulia, Ρουμανία) κρίνει ότι δεν υφίσταται νομολογία του Δικαστηρίου σχετική με το ζήτημα αυτό και, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, ζητεί την ερμηνεία των άρθρων 2 και 9 της οδηγίας 2006/112/EK με σκοπό να διαπιστωθεί εάν ο προσφεύγων δύναται να χαρακτηριστεί ως υποκείμενος στον φόρο και εάν

η επακόλουθη πώληση ορισμένων ακινήτων που αποκτήθηκαν από πιστωτή στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως η οποία κινήθηκε με βάση εγγραφείσα υποθήκη συνιστά οικονομική δραστηριότητα για την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα ή συνιστά απλώς και μόνον πράξη ανακτήσεως χορηγηθέντος δανείου.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ