

Υπόθεση C-182/20

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

23 Απριλίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Curtea de Apel Suceava (Ρουμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

30 Μαρτίου 2020

Αιτούντες την αναθεώρηση:

BE

DT

Καθών:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași

Accer Ipurl – lichidator judiciar al BE

EP

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Αίτηση αναθεωρήσεως που υπέβαλαν η BE, εταιρία που κήρυξε πτώχευση, και ο DT, εταίρος και διαχειριστής της, κατά αποφάσεως η οποία εκδόθηκε επί εφέσεως από το Curtea de Apel Suceava (εφετείο Suceava, Ρουμανία), με την οποία το εφετείο επικύρωσε την απόφαση των φορολογικών αρχών [Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (Τοπικής Υπηρεσίας Δημοσίων Οικονομικών της Suceava, Ρουμανία) και Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași (Περιφερειακής Γενικής Διευθύνσεως Δημοσίων Οικονομικών Ιασίου, Ρουμανία)] περί διακανονισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) υπέρ του Δημοσίου και άρνησής τους να παράσχουν δικαίωμα

έκπτωσης του ΦΠΑ επί των υπαγόμενων σε ΦΠΑ πράξεων που διενεργήθηκαν πριν από την έναρξη της πτωχευτικής διαδικασίας της εν λόγω εταιρίας.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης

Σύμφωνα με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, ζητείται ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/EK και των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας, του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ και της βεβαιότητας του φόρου.

Προδικαστικό ερώτημα

Αντιβαίνει στην οδηγία 2006/112/EK και στις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ και της βεβαιότητας του φόρου, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, εθνική νομοθεσία η οποία, με την έναρξη πτωχευτικής διαδικασίας επιχείρησης, επιβάλλει αυτόματα και χωρίς περαιτέρω ελέγχους διακανονισμό του ΦΠΑ, μέσω της άρνησης έκπτωσης του ΦΠΑ επί των υπαγόμενων σε ΦΠΑ πράξεων που διενεργήθηκαν πριν από την κήρυξη της πτώχευσης και υποχρεώνει την επιχείρηση στην καταβολή του προς έκπτωση ΦΠΑ; Αντιβαίνουν οι εν λόγω ρυθμίσεις του εθνικού δικαίου, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, στην αρχή της αναλογικότητας, λαμβανομένων υπόψη των οικονομικών συνεπειών για την επιχείρηση και του οριστικού χαρακτήρα ενός τέτοιου διακανονισμού;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, άρθρα 168 και 185 έως 189.

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμος 571/2003 περί φορολογικού κώδικα) - άρθρο 11, το οποίο προβλέπει τον διακανονισμό ΦΠΑ σε περίπτωση πράξης που δεν επιδιώκει οικονομικό σκοπό· άρθρο 148, το οποίο αφορά τον διακανονισμό του προς έκπτωση φόρου σε περίπτωση απόκτησης περιουσιακών στοιχείων πλην επενδυτικών αγαθών, και άρθρο 149, το οποίο αφορά, αφενός, τον διακανονισμό του προς έκπτωση φόρου επί επενδυτικών αγαθών και το οποίο προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο χάνει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου επί κινητών αγαθών που δεν παραδόθηκαν, σε περίπτωση κατά την οποία τα τελευταία προορίζονται για διενέργεια πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, και, αφετέρου, τον διακανονισμό του δικαιώματος έκπτωσης σε περίπτωση κατά την οποία το επενδυτικό αγαθό χρησιμοποιείται για σκοπούς διαφορετικούς από οικονομικές δραστηριότητες ή για διενέργεια πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (κυβερνητική απόφαση 44/2004 για την έγκριση των εκτελεστικών διατάξεων του νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα), σημεία 53 και 54, σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 148 και 149 του νόμου 571/2003.

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (νόμος 227/2015 περί φορολογικού κώδικα), άρθρο 305, παράγραφοι 7 και 8, που ρυθμίζουν τον διακανονισμό ΦΠΑ μέσω αναπροσαρμογής του δικαιώματος έκπτωσης.

Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței (νόμος 85/2006 περί της διαδικασίας αφερεγγυότητας), άρθρο 3, παράγραφος 23, που ορίζει τη διαδικασία πτώχευσης· άρθρο 47, παράγραφος 7, το οποίο προβλέπει ότι, από την ημερομηνία της κήρυξης πτώχευσης, διεξάγονται μόνο οι δραστηριότητες που είναι απαραίτητες προς τους σκοπούς της εκκαθάρισης· άρθρο 116, παράγραφοι 1 και 2, που ρυθμίζει τη διαδικασία εκκαθάρισης, και άρθρο 123, σχετικά με τη σειρά ικανοποίησης των απαιτήσεων σε περίπτωση πτώχευσης, μεταξύ των οποίων και οι απαιτήσεις δημοσιονομικού χαρακτήρα.

Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (νόμος 554/2004 περί διοικητικών διαφορών), άρθρο 21, παράγραφος 1, το οποίο επιτρέπει την υποβολή αιτήσεως αναθεώρησης σε περίπτωση παραβίασεως του δικαίου της Ένωσης.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η ΒΕ είναι εμπορική εταιρία για την οποία το Tribunalul Suceava (πρωτοδικείο Suceava, Ρουμανία) διέταξε, στις 10 Φεβρουαρίου 2015, την έναρξη πτωχευτικής διαδικασίας.
- 2 Με πράξη επιβολής φόρου που εξέδωσαν στις 26 Νοεμβρίου 2015, οι ρουμανικές φορολογικές αρχές κάλεσαν την ΒΕ να καταβάλει ποσό ύψους 646 259 ρουμανικών λεί (RON) που αντιστοιχεί σε ΦΠΑ σχετικά με ορισμένες υπαγόμενες σε ΦΠΑ πράξεις που διενεργήθηκαν κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ 20 Μαΐου 2013 και 13 Φεβρουαρίου 2014. Πριν από την έναρξη της διαδικασίας πτώχευσης, το ποσό αυτό αναγνωρίστηκε προς έκπτωση, καθώς αντιστοιχούσε στο ανωτέρω χρονικό διάστημα κατά το οποίο η ΒΕ ασκούσε οικονομική δραστηριότητα και ήταν καταχωρισμένη ως υποκείμενη στον ΦΠΑ.
- 3 Κατά τη διάρκεια της διαδικασίας πτώχευσης, πωλήθηκαν όλα τα περιουσιακά στοιχεία, τα εμπορεύματα και τα επενδυτικά αγαθά επί των οποίων οι φορολογικές αρχές διέταξαν διακανονισμό του ΦΠΑ υπέρ του Δημοσίου. Μετά τις εν λόγω πωλήσεις, ο ΦΠΑ αποδόθηκε και η εταιρία ΒΕ συνέχισε να είναι καταχωρισμένη ως υποκείμενη στον ΦΠΑ.

- 4 Η εταιρία BE υπέβαλε φορολογική ένσταση κατά της ως άνω πράξης επιβολής φόρου η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της 22ας Ιανουαρίου 2018 από την Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (Περιφερειακή Γενική Διεύθυνση Δημοσίων Οικονομικών Ιασίου – Τοπική Υπηρεσία Δημοσίων Οικονομικών της Suceava).
- 5 Η BE άσκησε ένδικη διοικητική προσφυγή κατά των εν λόγω αποφάσεων των φορολογικών αρχών ενώπιον του Tribunalul Suceava (πρωτοδικείου Suceava), το οποίο έκανε δεκτή την προσφυγή και ακύρωσε την υποχρέωση καταβολής του ποσού ύψους 646 259 ρουμανικών λεί (RON).
- 6 Οι φορολογικές αρχές άσκησαν έφεση κατά της τελευταίας αυτής απόφασεως ενώπιον του Curtea de Apel Suceava (εφετείου Suceava), έφεση που έγινε δεκτή με απόφαση της 18ης Ιουνίου 2019, οπότε η εταιρία BE αναγκάστηκε να καταβάλει το ως άνω ποσό ΦΠΑ. Επικυρώνοντας τη συλλογιστική των φορολογικών αρχών, το εφετείο έκρινε ότι η πτώχευση συνιστά αφ' εαυτής αιτία παύσης του δικαιώματος έκπτωσης, χωρίς να προχωρήσει σε ανάλυση των πράξεων που πράγματι διενεργήθηκαν στο πλαίσιο αυτής της διαδικασίας.
- 7 Η εταιρία BE και ο DT υπέβαλαν αίτηση αναθεώρησης κατά της εφετειακής απόφασεως, ζητώντας να διαπιστωθεί η παράβαση των διατάξεων της οδηγίας 2006/112/ΕΚ και η μη τήρηση της νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικά με τον ΦΠΑ.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 8 Οι φορολογικές αρχές υποστηρίζουν ότι, με την κήρυξη της πτώχευσης, η εταιρία απώλεσε το δικαίωμα έκπτωσης, οπότε διέταξαν τον διακανονισμό του ΦΠΑ, τον οποίο αρχικά είχαν αναγνωρίσει προς έκπτωση, τόσο σε σχέση με τα περιουσιακά στοιχεία που είχαν ήδη αγοραστεί και φυλάσσονταν στην αποθήκη, όσο και σε σχέση με τα υπάρχοντα επενδυτικά αγαθά, ιδιοκτησίας του αιτούντος την αναθεώρηση κατά την ημερομηνία έναρξης της πτωχευτικής διαδικασίας.
- 9 Επ' αυτού, οι φορολογικές αρχές επισημαίνουν ότι η κήρυξη της πτώχευσης ισοδυναμεί με παύση της οικονομικής δραστηριότητας και ότι η πτώχευση συνίσταται αποκλειστικά σε διαδικασία εκκαθάρισης περιουσιακών στοιχείων που αποσκοπεί στην εξάλειψη των χρεών της εταιρίας. Κατά την άποψή τους, τα επενδυτικά αγαθά δεν χρησιμοποιούνται πλέον για οικονομικές δραστηριότητες και οι διενεργούμενες στο πλαίσιο της εκκαθάρισης πράξεις δεν επιδιώκουν, ως εκ της φύσεως τους, οικονομικό σκοπό.
- 10 Περαιτέρω, οι εν λόγω αρχές επισημαίνουν ότι δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι ο ΦΠΑ συνέχισε να αποδίδεται μετά την πώληση των ως άνω περιουσιακών στοιχείων στο πλαίσιο της πτώχευσης.
- 11 Εξάλλου, η αιτούσα την αναθεώρηση επισημαίνει ότι, κατά τη διάρκεια της πτωχευτικής διαδικασίας, συνέχισε να είναι καταχωρισμένη ως υποκείμενη στον

ΦΠΑ και ότι οι σχετικές με την εκκαθάριση πράξεις (πώληση κινητής και ακίνητης περιουσίας, εκμίσθωση ακινήτων) συνέχισαν να εμπíπτουν εντός του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ, τον οποίο συνέχισε να αποδίδει.

- 12 Η ΒΕ ισχυρίζεται επίσης ότι βρέθηκε σε μειονεκτική θέση σε σύγκριση με άλλες επιχειρήσεις, καθόσον, με τον διακανονισμό του ΦΠΑ υπέρ του Δημοσίου, στερήθηκε σημαντικό χρηματικό ποσό που είχε καταβάλει ως ΦΠΑ κατά την αγορά των περιουσιακών στοιχείων και το οποίο είχε θεωρήσει ότι εκπίπτει.
- 13 Η αιτούσα την αναθεώρηση επισημαίνει περαιτέρω ότι, με την έκδοση της πράξης επιβολής φόρου, οι φορολογικές αρχές απέκτησαν πλεονέκτημα στην πτωχευτική διαδικασία, με δεδομένο ότι οι απαιτήσεις δημοσιονομικού χαρακτήρα ικανοποιούνται προνομιακά στο πλαίσιο της εκκαθάρισης.
- 14 Η φορολογική διοίκηση απάντησε, επιβεβαιώνοντας ότι η αιτούσα την αναθεώρηση έχει δικαίωμα νέου διακανονισμού του ΦΠΑ υπέρ αυτής, μετά την πώληση των περιουσιακών στοιχείων στο πλαίσιο της πτωχευτικής διαδικασίας, μέσω αναπροσαρμογής του δικαιώματος έκπτωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του παλαιού και του νέου φορολογικού κώδικα.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασης περί παραπομπής

- 15 Στο σκεπτικό της απόφασης περί παραπομπής, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται σχετικά με τη συμβατότητα με την οδηγία 2006/112/ΕΚ, καθώς και με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ και της βεβαιότητας του φόρου, της ισχύουσας ρουμανικής νομοθεσίας βάσει της οποίας, σε υπό πτώχευση επιχείρηση, επιβάλλεται αυτόματα και χωρίς περαιτέρω ελέγχους επί των περιουσιακών στοιχείων και των σχετικών με την εκκαθάριση πράξεων, διακανονισμός ΦΠΑ υπέρ του Δημοσίου, επί των υπαγόμενων σε ΦΠΑ πράξεων που διενεργήθηκαν πριν από την έναρξη της εν λόγω διαδικασίας. Επ' αυτού, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι ούτε οι φορολογικές αρχές, ούτε το εφετείο προχώρησαν σε ανάλυση των εμπορικών πράξεων που διενεργήθηκαν εκκρεμούσης της πτωχευτικής διαδικασίας.
- 16 Το εθνικό δικαστήριο επισημαίνει επίσης ότι οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων στο πλαίσιο της εκκαθάρισης υπόκεινται σε ΦΠΑ και ότι η επιχείρηση συνεχίζει να είναι υποκείμενη στον ΦΠΑ, και ζητεί, ως εκ τούτου, να διευκρινιστεί εάν είναι συμβατή με την οδηγία και τις αρχές που προεκτέθηκαν εθνική νομοθεσία βάσει της οποίας πράξεις που διενεργούνται εκκρεμούσης της πτωχευτικής διαδικασίας θεωρούνται αυτόματα ότι δεν επιδιώκουν οικονομικό σκοπό.
- 17 Περαιτέρω, σε περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο κρίνει ότι με την εν λόγω φορολόγηση επιδιώκεται θεμιτός σκοπός, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς την αναλογικότητά της σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό, καθόσον με την εν λόγω φορολόγηση δημιουργείται, αφενός, πρόσθετο βάρος σε επιχείρηση που έχει κηρύξει πτώχευση (θέτοντάς τη σε μειονεκτική θέση σε

σύγκριση με λοιπές επιχειρήσεις και παρέχοντας στη φορολογική αρχή πλεονέκτημα λόγω της προνομιακής ικανοποίησης των απαιτήσεων δημοσιονομικού χαρακτήρα), το οποίο έχει, αφετέρου, οριστικό χαρακτήρα. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει, σε σχέση με τον τελευταίο αυτό συλλογισμό που διατύπωσε, ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι προχώρησε σε νέο διακανονισμό του προς έκπτωση ΦΠΑ μετά το πέρας της πτωχευτικής διαδικασίας.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ