

**Υπόθεση C-42/22**

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

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

19 Ιανουαρίου 2022

**Αιτούν δικαστήριο:**

Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατο Διοικητικό  
Δικαστήριο, Πορτογαλία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

16 Δεκεμβρίου 2021

**Αναιρεσείουσα:**

Global — Companhia de Seguros, S.A. (νυν Seguradoras Unidas,  
S.A.)

**Αναιρεσίβλητη:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογική και τελωνειακή  
αρχή)

**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Η «Global — Companhia de Seguros, S.A.», νυν «Seguradoras Unidas, S.A.», άσκησε αναίρεση ενώπιον του Supremo Tribunal Administrativo (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου) κατά της απόφασης του Tribunal Tributário de Lisboa (φορολογικού δικαστηρίου Λισσαβώνας, Πορτογαλία) της 30ής Δεκεμβρίου 2017 με την οποία είχε απορριφθεί η προσφυγή της κατά της απόφασης της φορολογικής και τελωνειακής αρχής σχετικά με ορισμένες πράξεις επιβολής ΦΠΑ, πλέον των αναλογούντων τόκων, για ποσό συνολικού ύψους 18 715,86 ευρώ.

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

Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως έχει ως αντικείμενο την ερμηνεία του άρθρου 13, Β, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας 77/388/EK και των άρθρων

135, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 136, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, τα οποία το αντικατέστησαν, προκειμένου να αποσαφηνιστεί εάν η έννοια των «ασφαλιστικών και αντασφαλιστικών εργασιών», ως κύριας δραστηριότητας ασφαλιστική επιχείρησης, περιλαμβάνει και τις συναφείς ή συμπληρωματικές προς αυτές δραστηριότητες, ιδίως, την αγορά και πώληση υπολειμμάτων από κατεστραμμένα οχήματα και εάν, στον βαθμό αυτόν, η εν λόγω δραστηριότητα απαλλάσσεται επίσης του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ). Το αιτούν δικαστήριο ζητεί επίσης να αποσαφηνιστεί εάν η απαλλαγή αυτή μπορεί να απορρέει από το γεγονός ότι η ασφαλιστική επιχείρηση αποτελεί, σε περίπτωση που τα οικεία αγαθά δεν έχουν δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, οντότητα απαλλασσόμενη του φόρου αυτού. Τέλος, ζητεί να διευκρινιστεί εάν η μη απαλλαγή από τον ΦΠΑ της πώλησης υπολειμμάτων από κατεστραμμένα οχήματα αντίκειται στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

### Προδικαστικά ερωτήματα

Το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«Α. Έχουν το άρθρο 13, Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ και, κατ' επέκταση, το νυν ισχύον άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, την έννοια ότι ο όρος “ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες” περιλαμβάνει, για τους σκοπούς της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, τις συναφείς ή συμπληρωματικές προς αυτές δραστηριότητες όπως η αγορά και πώληση υπολειμμάτων από κατεστραμμένα οχήματα;

Β. Έχουν το άρθρο 13, Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ και, κατ' επέκταση, το νυν ισχύον άρθρο 136, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, την έννοια ότι η αγορά και πώληση υπολειμμάτων από κατεστραμμένα οχήματα λογίζεται ότι αφορά αποκλειστικώς οντότητα απαλλασσόμενη του φόρου, υπό την προϋπόθεση ότι τα αγαθά αυτά δεν έχουν δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ;

Γ. Αντίκειται στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ η μη απαλλαγή από τον ΦΠΑ της πώλησης υπολειμμάτων από κατεστραμμένα οχήματα εκ μέρους ασφαλιστικών επιχειρήσεων όταν δεν έχει δημιουργηθεί δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ;»

### Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Έκτη οδηγία 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (έκτη οδηγία ΦΠΑ): άρθρο 13, Β, στοιχεία α' και γ'.

Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ): άρθρα 135,

παράγραφος 1, στοιχείο α', και 136, στοιχείο α' [τα οποία αντικατέστησαν το προαναφερθέν άρθρο 13, Β, στοιχεία α' και γ', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ].

### **Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου**

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) (κώδικας φόρου προστιθέμενης αξίας — ΦΠΑ· στο εξής: κώδικας ΦΠΑ), εγκριθείς με το νομοθετικό διάταγμα 394 Β/84, της 26ης Δεκεμβρίου 1984, και αναδιατυπωθείς με το νομοθετικό διάταγμα 102/2008, της 20ής Ιουνίου 2008 (Diário da República αριθ. 118/2008, σειρά Ι της 20ής Ιουνίου 2008), όπως έχει τροποποιηθεί: άρθρο 9, παράγραφοι 29 (νυν παράγραφος 28) και 33.

Decreto-Lei n. 94-B/98, de 17 de abril, que regula as condições de acesso e de exercício da atividade seguradora e resseguradora no território da Comunidade Europeia, incluindo a exercida no âmbito institucional das zonas francas (νομοθετικό διάταγμα 94-B/98, της 17ης Απριλίου 1998, για τη ρύθμιση των όρων πρόσβασης και άσκησης της ασφαλιστικής και αντασφαλιστικής δραστηριότητας στο έδαφος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, συμπεριλαμβανομένου του θεσμικού πλαισίου των ελευθέρων ζωνών) (Diário da República αριθ. 90/1998, 2ο συμπλήρωμα, σειρά I-A της 17ης Απριλίου 1998): άρθρο 8, παράγραφος 1.

### **Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας της κύριας δίκης**

- 1 Η υπό κρίση αναίρεση ασκήθηκε κατά της απόφασης με την οποία είχε απορριφθεί η προσφυγή της Global — Companhia de Seguros, S.A., νυν Seguradoras Unidas, S.A., κατά των πράξεων επιβολής ΦΠΑ αριθ. 09172471, για την περίοδο 07/03Τ· αριθ. 09172473, για την περίοδο 07/06Τ· αριθ. 09172475, για την περίοδο 07/09Τ, και αριθ. 09172477, για την περίοδο 07/12Τ, και των αντίστοιχων πράξεων επιβολής τόκων αριθ. 09172472, για την περίοδο 07/03Τ· αριθ. 09172474, για την περίοδο 07/06Τ· αριθ. 09172476, για την περίοδο 07/09Τ, και αριθ. 09172478, για την περίοδο 07/12Τ.
- 2 Η αναιρεσείουσα είναι ασφαλιστική επιχείρηση η οποία, στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της, αγοράζει υπολείμματα οχημάτων που έχουν καταστραφεί σε ατυχήματα στα οποία ενεπλάκησαν οι ασφαλισμένοι της και εν συνεχεία τα πωλεί.
- 3 Κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από τις υπηρεσίες του Divisão de Inspeção a Seguradoras e Sociedades Financeiras (τμήματος εποπτείας ασφαλιστικών και χρηματοοικονομικών οργανισμών), το οποίο υπάγεται στη Direção de Serviços de Inspeção Tributária (διεύθυνση υπηρεσιών φορολογικού ελέγχου) της τότε Direção Geral dos Impostos (γενικής διεύθυνσης δημοσίων οικονομικών), επιβλήθηκαν διορθώσεις στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για το οικονομικό έτος 2007, ποσού ύψους 17 213, 70 ευρώ, πλέον τόκων.

- 4 Οι διορθώσεις αυτές υπαγορεύτηκαν από την εκτίμηση της φορολογικής διοίκησης σχετικά με την πώληση υπολειμμάτων από κατεστραμμένα οχήματα, η οποία αποτυπώνεται στο πρακτικό ελέγχου ως ακολούθως:

«Ο υποκείμενος στον φόρο δεν εκκαθάρισε τον ΦΠΑ που αναλογούσε στη μεταβίβαση αγαθών (υπολείμματα από κατεστραμμένα οχήματα).

Η πώληση υπολειμμάτων από κατεστραμμένα οχήματα αποτελεί, δυνάμει του άρθρου 3 του [κώδικα ΦΠΑ], πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ, καθόσον λογίζεται ως εξ επαχθούς αιτίας μεταβίβαση κινητών, με συντελεστή 21 %, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18, στοιχείο c, του ίδιου αυτού κώδικα.»

- 5 Κατόπιν τούτου, η φορολογική διοίκηση εξέδωσε τις κατά το σημείο 1 πράξεις επιβολής ΦΠΑ, πλέον των αναλογούντων τόκων, για ποσό συνολικού ύψους 18 715,86 ευρώ.
- 6 Η αναιρεσείουσα κατέβαλε το ζητηθέν ποσό στις 23 Νοεμβρίου 2009.

### **Τα κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης**

Κατά την αναιρεσείουσα, η πώληση υπολειμμάτων από κατεστραμμένα οχήματα πρέπει, εν αντιθέσει προς ό, τι απορρέει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, να θεωρηθεί πράξη απαλλασσόμενη του ΦΠΑ.

Σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 29, του κώδικα ΦΠΑ (νυν άρθρο 9, παράγραφος 28, του κώδικα ΦΠΑ), απαλλάσσονται του ΦΠΑ, «οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, καθώς και οι συναφείς προς αυτές παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από ασφαλιστές και ασφαλιστικούς πράκτορες», διάταξη που ανάγεται στο άρθρο 13, Β («Λοιπές απαλλαγές»), στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, όπως αντικαταστάθηκε από το νυν άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ.

Οι λόγοι που υπαγόρευσαν την απαλλαγή αυτή ήταν κατά κύριο λόγο τεχνικής φύσεως και σχετίζονται με την εννοιολογική δυσκολία ένταξης της ασφαλιστικής δραστηριότητας στη λογική του φόρου όταν ο τελευταίος εκκαθαρίζεται σύμφωνα με τη μέθοδο της πίστωσης φόρου, δεδομένου, αφενός, ότι μικρό μόνο μέρος των ασφαλιστρών που καταβάλλουν οι πελάτες προορίζεται για την κάλυψη διοικητικών εξόδων, και, αφετέρου, ότι οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις πραγματοποιούν ορισμένες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες ανταγωνιστικές προς άλλες τραπεζικές και χρηματοοικονομικές πράξεις, ομοίως απαλλασσόμενες του φόρου δυνάμει της οδηγίας αυτής.

Η διάταξη του δικαίου της Ένωσης η οποία αποτελεί τη βάση για την προβλεπόμενη από τον κώδικα ΦΠΑ απαλλαγή θεσπίζει απαλλαγή για τις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, χωρίς να προβλέπει οποιαδήποτε εξαίρεση από το πεδίο εφαρμογής της ή περιορισμό του.

Πράγματι, η αναφορά στις συναφείς προς τις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από ασφαλιστές και ασφαλιστικούς πράκτορες αποσκοπεί στην αποσαφήνιση του εύρους εφαρμογής της απαλλαγής και επ' ουδενί συνεπάγεται την εξαίρεση άλλων συναφών παροχών υπηρεσιών από την απαλλαγή αυτή.

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 94 Β/98, της 17ης Απριλίου 1998, οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις «είναι χρηματοοικονομικοί φορείς οι οποίοι έχουν ως αποκλειστικό αντικείμενο την άσκηση της δραστηριότητας της πρωτασφάλισης και αντασφάλισης, δύνανται δε να αναπτύσσουν δραστηριότητες συναφείς ή συμπληρωματικές προς αυτές της ασφάλισης και αντασφάλισης, ιδίως όσον αφορά πράξεις και συμβάσεις σχετικές με υπολείμματα από κατεστραμμένα οχήματα [...]», με αποτέλεσμα από το γράμμα του εν λόγω άρθρου να προκύπτει σαφώς ότι ο νόμος θεωρεί ως δραστηριότητες συναφείς προς την κύρια ασφαλιστική δραστηριότητα τις πράξεις σχετικά με υπολείμματα από κατεστραμμένα οχήματα, οι οποίες περιλαμβάνονται στο αντικείμενο των επιχειρήσεων του τομέα.

Οι εργασίες αυτές δεν μπορούν να αποσυνδεθούν από τη συνήθη δραστηριότητα διαπραγμάτευσης και καταβολής αποζημιώσεων σε περίπτωση επέλευσης του ασφαλιστικού κινδύνου, λαμβανομένου υπόψη ότι το ύψος των τελευταίων θα ποικίλλει αναλόγως του εάν η ασφαλιστική επιχείρηση λαμβάνει ή όχι το κατεστραμμένο όχημα (ή τα υπολείμματά του) σε αντάλλαγμα και του εάν, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, η εργασία αυτή δεν εισφέρει καμία προστιθέμενη αξία στην ασφαλιστική επιχείρηση. Έναντι της συμπληρωματικότητας αυτής, η οποία αποτυπώνεται και στην ίδια τη νομοθεσία του τομέα, η αναιρεσειούσα δεν αντιλαμβάνεται πώς είναι δυνατόν η πώληση υπολειμμάτων από κατεστραμμένα οχήματα να εξαιρείται, για τους σκοπούς της εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 9, παράγραφος 29, του κώδικα ΦΠΑ, από το πεδίο των ασφαλιστικών εργασιών.

Στα ανωτέρω προστίθεται, κατά την άποψη της αναιρεσειούσας, ότι, λαμβανομένης υπόψη της διάταξης του άρθρου 9, παράγραφος 29, του κώδικα ΦΠΑ, δεν θα είχε νόημα ο νομοθέτης να επιλέξει την εξαίρεση των εργασιών αυτών, παραδοσιακά συνδεόμενων με την ασφαλιστική δραστηριότητα, από το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής και, ταυτοχρόνως, να εντάξει σε αυτό τις εργασίες πρακτορείας και μεσιτείας από τρίτους, οι οποίες αποτελούν δραστηριότητα απολύτως διακριτή από την είσπραξη ασφαλίσεων και την καταβολή αποζημιώσεων, και ως προς την απαλλαγή των οποίων δεν φαίνεται να συντρέχει κάποιος από τους προαναφερθέντες τεχνικούς λόγους. Πράγματι, έχοντας ως πρόθεση να απαλλάξει από τον φόρο κάθε εν ευρεία εννοία ασφαλιστική δραστηριότητα, ο νομοθέτης έκρινε αναγκαίο να θεσπίσει ρητώς την απαλλαγή αυτή μόνο σε σχέση με τις τελευταίες αυτές εργασίες, και ως εκ τούτου, εάν ο νομοθέτης δεν είχε προβλέψει τίποτε συναφώς, οι εργασίες αυτές θα υπόκειντο σε κάθε περίπτωση στον φόρο. Κατά συνέπεια, η εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 9, παράγραφος 29, του κώδικα ΦΠΑ θα καθίστατο επιβεβλημένη και δυνάμει της βάσης αυτής.



Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από τη θέση που έχει υιοθετηθεί σε πρόσφατη νομολογία των διοικητικών και φορολογικών δικαστηρίων —αντίθετη προς την έως τούδε κατά το μάλλον ή ήττον πάγια νομολογιακή γραμμή [παραπομπή στη νομολογία του Supremo Tribunal Administrativo (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου)]— κατά την οποία οι συναφείς δραστηριότητες όπως η αγορά και πώληση υπολειμμάτων από κατεστραμμένα οχήματα δεν εμπίπτουν στην έννοια των ασφαλιστικών εργασιών.

Πρώτον, σύμφωνα με την αναιρεσείουσα, δεν μπορεί να γίνει δεκτή ερμηνεία κατά την οποία το άρθρο 9, παράγραφος [29], του κώδικα ΦΠΑ παραπέμπει στο άρθρο 8 του νομοθετικού διατάγματος 94 Β/98 για τον ορισμό της έννοιας «ασφαλιστικές και ανασφαλιστικές εργασίες», καθόσον πρόκειται για αυτοτελή έννοια του δικαίου της Ένωσης η οποία πρέπει να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα της κοινοτικής διάταξης στην οποία ανάγεται.

Δεύτερον, η φερόμενη απαλλαγή των συναφών παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από ασφαλιστές και ασφαλιστικούς πράκτορες δεν σημαίνει ότι όλες οι συναφείς παροχές υπηρεσιών εξαιρούνται δυνάμει του κανόνα απαλλαγής καθόσον, σύμφωνα με την αναιρεσείουσα, ο όρος «περιλαμβάνονται» χρησιμοποιείται προκειμένου να εισαχθεί μια σκόπιμη κατά τον κοινοτικό νομοθέτη διευκρίνιση. Επιπλέον, βάσει των ανωτέρω, η αναιρεσείουσα εκτιμά ότι είναι αναγκαίο να αναγνωριστεί ότι οι οικείες εργασίες απαλλάσσονται του ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 9, παράγραφος 29, του κώδικα ΦΠΑ, όπερ συνεπάγεται ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση πρέπει να αναιρεθεί και να γίνει δεκτή η προσφυγή.

Σε περίπτωση που κάτι τέτοιο δεν γίνει δεκτό, λαμβανομένου δε υπόψη ότι έχει εγερθεί ζήτημα ερμηνείας του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης που δημιουργεί αμφιβολίες και είναι κρίσιμο για την επίλυση της διαφοράς, το ζήτημα αυτό πρέπει να τεθεί στην κρίση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αρμοδίου να αποφαινεται προδικαστικώς σε σχέση με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης σύμφωνα με το άρθρο 267 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ).

Πράγματι, καθόσον απαιτείται η ερμηνεία διατάξεων του δικαίου της Ένωσης —άρθρο 13, Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ και άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ— και είναι πρόδηλο ότι πρόκειται για ζήτημα που εγείρει αμφιβολίες, ιδίως όταν, ως γνωστόν, η θεωρία και η νομολογία των διοικητικών και φορολογικών δικαστηρίων στον τομέα αυτόν δεν είναι ενιαίες παρά το αμετάβλητο των οικείων διατάξεων, κρίνεται σκόπιμη η προσφυγή στο Δικαστήριο.

Ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι οι πράξεις αγοράς υπολειμμάτων από κατεστραμμένα οχήματα δεν απαλλάσσονται του ΦΠΑ κατά τα ανωτέρω, θα έπρεπε, εντούτοις, σε κάθε περίπτωση να τυγχάνουν της απαλλαγής του άρθρου 9, παράγραφος 33, του κώδικα ΦΠΑ, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής ΦΠΑ και αναλογούντων τόκων να είναι επίσης μη νόμιμες για τον ίδιο λόγο.

Συνεπώς, η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση ενέχει σφάλμα εκτίμησης και ως προς την έννοια αυτή και πρέπει να αναιρεθεί. Πράγματι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, καθ' ο μέρος ενδιαφέρει εν προκειμένω, απαλλάσσονται του ΦΠΑ «οι παραδόσεις αγαθών τα οποία διατίθενται αποκλειστικά σε δραστηριότητα απαλλασσόμενη του φόρου, υπό την προϋπόθεση ότι τα αγαθά αυτά δεν δημιούργησαν δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και οι παραδόσεις αγαθών των οποίων η απόκτηση ή η διάθεση δεν δημιούργησαν δικαίωμα έκπτωσης δυνάμει του άρθρου 21, παράγραφος 1», διάταξη που ομοίως ανάγεται σε διάταξη του κοινοτικού δικαίου, ήτοι, στο άρθρο 13, Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, στο άρθρο 136, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ.

Σκοπός της διάταξης αυτής —η οποία είναι θεμελιώδης στη λογική του συστήματος ΦΠΑ— είναι να αποφευχθούν τα σωρευτικά αποτελέσματα του φόρου που αναπόφευκτα θα προκαλούνταν εάν η αγορά του αγαθού πραγματοποιούνταν χωρίς να παρέχεται δικαίωμα προς έκπτωση, είτε διότι πρόκειται για αγορές από υποκείμενους στον φόρο που απαλλάσσονται αυτού, είτε διότι πρόκειται για αγαθά εκ των απαριθμωμένων στο άρθρο 21, παράγραφος 1, του κώδικα ΦΠΑ. Προκειμένου να επιτευχθεί η προαναφερθείσα ουδετερότητα, εφαρμογή στις πράξεις αγοράς «υπολειμμάτων από κατεστραμμένα οχήματα» που πραγματοποιήθηκαν από την τότε προσφεύγουσα και νυν αναιρεσείουσα έχει το πρώτο μέρος του εν λόγω κανόνα απαλλαγής. Πράγματι, τα οικεία αγαθά, ως «μέσα παραγωγής» που ενδιαφέρουν μόνον την ασφαλιστική δραστηριότητα, πρέπει κατ' ανάγκην να θεωρηθούν, για τους σκοπούς της πλήρωσης της πρώτης εκ των προϋποθέσεων που προβλέπονται στην εν λόγω διάταξη, ως αγαθά που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά σε απαλλασσόμενη δραστηριότητα.

Επιπλέον, ακόμη και αν τα εν λόγω οχήματα έχουν δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση υπέρ των αντίστοιχων ιδιοκτητών, με αποτέλεσμα ο φόρος να έχει εκκαθαριστεί κατά τη μεταβίβασή τους στην αναιρεσείουσα, η τελευταία ουδέποτε θα μπορούσε, ως υποκείμενος στον φόρο που απαλλάσσεται αυτού, να εκπέσει τον φόρο, όπερ σημαίνει ότι πληρούται η δεύτερη προϋπόθεση που θέτει η διάταξη αυτή για την αναγνώριση της οικείας απαλλαγής, ήτοι ότι τα αγαθά που χρησιμοποιούνται σε απαλλασσόμενη δραστηριότητα δεν έχουν δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση.

Ως εκ τούτου, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι οι πράξεις αγοράς «υπολειμμάτων από κατεστραμμένα οχήματα» δεν απαλλάσσονται του φόρου δυνάμει του άρθρου 9, παράγραφος 29, του κώδικα ΦΠΑ, εντούτοις, οι πράξεις αυτές θα έπρεπε σε κάθε περίπτωση να τυγχάνουν της απαλλαγής της παραγράφου 33 του ίδιου άρθρου, όπως έχει κρίνει το Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) [παραπομπή στη νομολογία του Supremo Tribunal Administrativo (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου)]. Για τον λόγο αυτόν, οι επίμαχες πράξεις επιβολής του φόρου είναι μη νόμιμες λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 9, παράγραφος 33, του κώδικα ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, πρέπει να ακυρωθούν.

Το συμπέρασμα αυτό είναι ακόμη πιο πειστικό εάν ληφθεί υπόψη ότι ο ίδιος ο νόμος, όπως έχει υποστηριχθεί και επιβεβαιωθεί από τμήμα της διοικητικής θεωρίας —[παραπομπή στην εθνική διοικητική θεωρία]—, είναι αυτός που θεσπίζει τον μηχανισμό αντιστροφής της επιβάρυνσης του ΦΠΑ σε σχέση με τον αγοραστή σε περίπτωση πώλησης υπολειμμάτων από κατεστραμμένα οχήματα εκ μέρους ασφαλιστικών επιχειρήσεων. Η αναιρεσείουσα εκτιμά ότι η νομοθετική αυτή διάταξη, όπως έχει επιβεβαιωθεί από την υφιστάμενη διοικητική θεωρία, καταδεικνύει την πρόθεση του νομοθέτη να μη φορολογηθούν οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις, πρόθεση που πρέπει εν προκειμένω να ληφθεί υπόψη, και, ως εκ τούτου, η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση πρέπει, βάσει της ίδιας αυτής αιτιολογίας, να αναιρεθεί και να γίνει δεκτή η ασκηθείσα προσφυγή.

Η εισαγγελία του αιτούντος δικαστηρίου εξέδωσε γνωμοδότηση υπέρ της λυσιτέλειας υποβολής αίτησης προδικαστικής απόφασης σύμφωνα με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, και, προς τούτο, υποβάλλονται τα σχετικά με τη διαφορά ερωτήματα τα οποία αφορούν τη φύση των επίμαχων εν προκειμένω εργασιών, υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 13, Β, στοιχεία α' και γ', της έκτης οδηγίας, το οποίο έχει μεταφερθεί στο εθνικό δίκαιο με τις παραγράφους 29 και 33 του [άρθρου 9] του κώδικα ΦΠΑ.

### **Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης**

Το βασικό ζήτημα που πρέπει να επιλυθεί είναι εάν η πώληση των λεγόμενων «υπολειμμάτων από κατεστραμμένα οχήματα» εκ μέρους επιχειρήσεων που ασκούν ασφαλιστική δραστηριότητα απαλλάσσεται του ΦΠΑ υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 9, παράγραφοι 29 και 33, του κώδικα ΦΠΑ.

Σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφοι 29 και 33, του κώδικα ΦΠΑ, ως ίσχυε το 2007, από τον φόρο απαλλάσσονταν «οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, καθώς και οι συναφείς προς αυτές παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από ασφαλιστές και ασφαλιστικούς πράκτορες» και «οι παραδόσεις αγαθών τα οποία διατίθενται αποκλειστικά σε δραστηριότητα απαλλασσόμενη του φόρου, υπό την προϋπόθεση ότι τα αγαθά αυτά δεν δημιούργησαν δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και οι παραδόσεις αγαθών των οποίων η απόκτηση ή η διάθεση δεν δημιούργησαν δικαίωμα έκπτωσης δυνάμει του άρθρου 21, παράγραφος 1».

Οι διατάξεις αυτές αποτελούν μεταφορά του άρθρου 13, Β, στοιχεία α' και γ', της έκτης οδηγίας στην εθνική έννομη τάξη, η δε ερμηνεία τους έχει προκαλέσει διχογνωμία: η νομολογία του Supremo Tribunal Administrativo (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου), όπως προκύπτει από την απόφαση της ολομέλειάς του της 7ης Νοεμβρίου 2012, υιοθετεί αντίθετη θέση από αυτήν που, στην πλειονότητά της, υποστηρίζει η θεωρία [παραπομπή στην εθνική θεωρία].

Πράγματι, η απόφαση της ολομέλειας του τμήματος διοικητικών διαφορών του Supremo Tribunal Administrativo (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου) υιοθετεί κατά γράμμα τη νομολογία που είχε καθιερωθεί με την απόφαση της 19ης



Απριλίου 2012, δυνάμει της οποίας είχε αποκλειστεί, σε περίπτωση παρόμοια με την υπό κρίση, η εφαρμογή τόσο της παραγράφου 29 όσο και της παραγράφου 33 του άρθρου 9 του κώδικα ΦΠΑ, ήτοι, εξήχθη το συμπέρασμα ότι η εκποίηση των λεγόμενων «υπολειμμάτων από κατεστραμμένα οχήματα» εκ μέρους ασφαλιστικών επιχειρήσεων υπόκειται στον φόρο. [Παραπομπή στην εθνική θεωρία]

Ως εκ τούτου, είναι προφανές ότι υφίσταται διχογνωμία όσον αφορά την ορθή ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφοι 29 και 33, του κώδικα ΦΠΑ και, κατ' επέκταση, του άρθρου 13, Β, στοιχεία α' και γ', της έκτης οδηγίας, το οποίο μεταφέρθηκε στην εθνική έννομη τάξη μέσω των εν λόγω διατάξεων.

Βάσει των ανωτέρω, και υπό την επιφύλαξη της νομολογίας του αιτούντος δικαστηρίου, κρίνεται σκόπιμο, όπως προτείνει η αναιρεσείουσα, να υποβληθεί αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ προκειμένου να διασφαλιστεί η ενιαία ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης εντός της τελευταίας.

Εν προκειμένω, είναι σαφές ότι υφίσταται διχογνωμία ως προς την ερμηνεία και εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, ως εξετάθη ανωτέρω, η οποία επ' ουδενί επιτρέπει την εφαρμογή της λεγόμενης θεωρίας της «σαφούς πράξης». Ως εκ τούτου, το Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) οφείλει, ως δικαιοδοτικό όργανο του οποίου η απόφαση δεν υπόκειται σε ένδικο μέσο, να υποβάλει την αίτηση αυτή σύμφωνα με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ προκειμένου να αποφευχθεί η καθιέρωση εθνικής νομολογίας πιθανόν μη συνάδουσας με το πνεύμα της έκτης οδηγίας.

Τούτο έκρινε το Δικαστήριο, συγκεκριμένα, με την πρόσφατη [απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2018 στην υπόθεση C-416/17], η οποία παραπέμπει με τη σειρά της στην [απόφαση της 15ης Μαρτίου 2017 στην υπόθεση C-3/16 (EU:C:2017:209)], από την οποία παρατίθενται οι ακόλουθες σκέψεις 32 έως 34:

«32 Συγκεκριμένα, η προβλεπόμενη από το άρθρο 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ υποχρέωση υποβολής στο Δικαστήριο προδικαστικού ερωτήματος εντάσσεται στο πλαίσιο της συνεργασίας, η οποία έχει καθιερωθεί προς διασφάλιση της ορθής εφαρμογής και της ομοιόμορφης ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης στο σύνολο των κρατών μελών, μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων, υπό την ιδιότητά τους ως δικαστηρίων επιφορτισμένων με την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, και του Δικαστηρίου (βλ., συναφώς, απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2015, X και van Dijk, C-72/14 και C-197/14, EU:C:2015:564, σκέψη 54).

33 Εξάλλου, αυτή η υποχρέωση υποβολής προδικαστικού ερωτήματος που προβλέπει το άρθρο 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ αποσκοπεί, μεταξύ άλλων, στην αποτροπή του ενδεχόμενου διαμορφώσεως σε οποιοδήποτε κράτος μέλος εθνικής νομολογίας μη συμβατής με τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης (βλ., συναφώς, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2005, Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552, σκέψη 29).

34 Όπως το Δικαστήριο τόνισε πλειστάκις, ένα δικαστήριο του οποίου οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικο μέσο αποτελεί, εξ ορισμού, το ανώτατο δικαιοδοτικό όργανο ενώπιον του οποίου οι ιδιώτες μπορούν να προβάλλουν τα δικαιώματά που τους εξασφαλίζει το δίκαιο της Ένωσης. Τα αποφαινόμενα σε τελευταίο βαθμό δικαστήρια οφείλουν να διασφαλίζουν την ομοιόμορφη ερμηνεία των κανόνων δικαίου σε εθνικό επίπεδο (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 30ής Σεπτεμβρίου 2003, Köbler, C-224/01, EU:C:2003:513, σκέψη 34, και της 13ης Ιουνίου 2006, Traghetti del Mediterraneo, C-173/03, EU:C:2006:391, σκέψη 31)».

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ