

Δεν εμπίπτει στο Φ.Π.Α. η μεταβίβαση ακινήτου στο Δημόσιο ή σε οργανισμό τοπικής αυτοδιοίκησης ενόψει της εξοφλήσεως φορολογικής οφειλής

[17.05.2017]



ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα) της 11ης Μαΐου 2017
«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α΄ – Άρθρο 14, παράγραφος 1 – Πράξεις υποκείμενες στον φόρο – Έννοια της “παραδόσεως αγαθών που πραγματοποιείται εξ ελαχθούς αιτίας” – Μεταβίβαση ακινήτου στο Δημόσιο ή σε οργανισμό τοπικής αυτοδιοίκησης ενόψει της εξοφλήσεως φορολογικής οφειλής – Δεν εμπίπτει»

Στην υπόθεση C-36/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (ανώτατο διοικητικό δικαστήριο, Πολωνία) με απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 22 Ιανουαρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Minister Finansów

κατά

Posnania Investment SA,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Pešič, πρόεδρο τμήματος, A. Prechal, A. Rosas, C. Toader (εισηγήτρια) και E. Jarašiūnas, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και M. Owsiany-Hornung,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 16ης Φεβρουαρίου 2017,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', και του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK 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 ένδικης διαφοράς μεταξύ του Minister Finansów (Υπουργού Οικονομικών Πολωνίας, στο εξής: Υπουργός) και της Rosnania Investment SA (στο εξής: Rosnania), με αντικείμενο την υπαγωγή στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) πράξεως, στο πλαίσιο της οποίας η εταιρία αυτή μεταβίβασε σε οργανισμό τοπικής αυτοδιοίκησης την κυριότητα επί ακινήτου, προς διακανονισμό φορολογικής οφειλής.

Το νομικό πλαίσιο

Το δικαιο της Ένωσης

3 Η οδηγία περί ΦΠΑ ορίζει στο άρθρο 12, παράγραφος 1, τα ακόλουθα:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

α) οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,

[...].».

4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής 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 επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

5 Κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, ως «παράδοση αγαθού» νοείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.

6 Το άρθρο 16 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«Εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη από τον υποκείμενο στον φόρο αγαθού της επιχείρησής του, προκειμένου να το χρησιμοποιήσει για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του ή να το μεταβιβάσει δωρεάν ή, γενικότερα, να το χρησιμοποιήσει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία δημιούργησαν δικαίωμα ολικής ή μερικής έκπτωσης από τον ΦΠΑ.

Ωστόσο, δεν εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη που γίνεται για τις ανάγκες της επιχείρησης και αφορά τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων.»

Το πολωνικό δίκαιο

7 Το άρθρο 2, σημείο 6, του *ustawa o podatku od towarów i usług* (νόμου περί του φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004, όπως έχει τροποποιηθεί (*Dz. U.* του 2011, αριθ. 177, θέση 1054, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει τα ακόλουθα:

«Για τους σκοπούς των κατωτέρω διατάξεων νοούνται ως “αγαθά” τα πράγματα και τα συστατικά τους, καθώς και η ενέργεια οιασδήποτε μορφής.»

8 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, σημείο 1, του νόμου αυτού ορίζει τα εξής:

«Τη βάση επιβολής του φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών συνιστούν: οι παραδόσεις αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό εξ επαχθούς αιτίας.»

9 Το άρθρο 7, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου προβλέπει τα εξής:

«Ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, σημείο 1, νοείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος πράγματα, ως κύριος [...].»

10 Κατά το άρθρο 15, παράγραφος 1, του ίδιου νόμου:

«Ως υποκείμενοι στον φόρο νοούνται τα νομικά πρόσωπα, οι οργανωτικές μονάδες χωρίς νομική προσωπικότητα και τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ασκούν, κατά τρόπο αυτοτελή, μια εκ των οικονομικών δραστηριοτήτων της παραγράφου 2, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.»

11 Το άρθρο 15, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Ως οικονομική δραστηριότητα νοείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, συμπεριλαμβανόμενων των εξορυκτικών και των γεωργικών δραστηριοτήτων, καθώς και των δραστηριοτήτων των ασκούντων ελεύθερο επάγγελμα, ακόμη και όταν η δραστηριότητα ασκείται μεν άπαξ, αλλά υπό συνθήκες από τις οποίες συνάγεται η πρόθεση επαναλήψεώς της. Ως οικονομική δραστηριότητα νοείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού προς τον σκοπό της αντλήσεως εσόδων σε μόνιμη βάση.»

12 Το άρθρο 66 του *ordynacja podatkowa* της 29ης Αυγούστου 1997 (φορολογικού κώδικα, *Dz. U.* του 2015, θέση 613) ορίζει τα εξής:

«§ 1. Ειδική περίπτωση αποσβέσεως φορολογικής οφειλής αποτελεί η μεταβίβαση της κυριότητας επί πραγμάτων ή περιουσιακών δικαιωμάτων:

1) στο Δημόσιο – προς διακανονισμό ληξιπρόθεσμων οφειλών από φόρους αποδιδόμενους στον κρατικό προϋπολογισμό,

2) σε δήμο, διαμέρισμα ή περιφέρεια – προς διακανονισμό ληξιπρόθεσμων οφειλών από φόρους αποδιδόμενους στους προϋπολογισμούς αυτών.

§ 2. Η μεταβίβαση πραγματοποιείται κατόπιν αιτήσεως του υποκείμενου στον φόρο:

1) στην περίπτωση της παραγράφου 1, σημείο 1, βάσει συμβάσεως που συνάπτεται, με τη συγκατάθεση του διευθυντή της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή του διευθυντή του αρμόδιου τελωνείου, μεταξύ του εκτελούντος τα καθήκοντα της κεντρικής διοικήσεως προέδρου του διαμερίσματος και του υποκείμενου στον φόρο,

2) στην περίπτωση της παραγράφου 1, σημείο 2, βάσει συμβάσεως που συνάπτεται μεταξύ του κοινοτάρχη, του δημάρχου, του προέδρου του διαμερίσματος ή του περιφερειάρχη και του υποκείμενου στον φόρο.

[...]

§ 4. Στις περιπτώσεις που μνημονεύονται στην παράγραφο 1, χρόνος αποσβέσεως της φορολογικής οφειλής είναι ο χρόνος μεταβίβασης της κυριότητας επί πραγμάτων ή περιουσιακών δικαιωμάτων.

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

13 Η Posnania είναι εταιρία πολωνικού δικαίου και ασκεί οικονομική δραστηριότητα στον τομέα της αγοραπωλησίας ακινήτων. Ως εκ τούτου, υπέχει υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ. Προς διακανονισμό ληξιπρόθεσμων φορολογικών οφειλών, πρότεινε στον Δήμο του Czerwonak (Πολωνία, στο εξής: Δήμος) να συνάψουν, κατ' εφαρμογή του άρθρου 66 του φορολογικού κώδικα, σύμβαση με αντικείμενο τη μεταβίβαση στον τελευταίο της κυριότητας επί ενός μη οικοδομημένου οικοπέδου που της ανήκε.

14 Η συναφθείσα στις 5 Φεβρουαρίου 2013 σύμβαση αυτή επέφερε μερική απόσβεση της φορολογικής οφειλής της Posnania, ταυτόχρονα με τη μεταβίβαση στον Δήμο της κυριότητας επί του εν λόγω ακινήτου.

15 Η Posnania υπέβαλε στον Υπουργό αίτηση για έκδοση φορολογικής ερμηνευτικής αποφάσεως, προκειμένου να καθοριστεί κατά πόσον, σε μια τέτοια περίπτωση, η συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε με τον Δήμο υπέκειτο στον ΦΠΑ και κατά πόσον η ίδια είχε, συνελώς, την υποχρέωση να εκδώσει το αντίστοιχο τιμολόγιο.

16 Στην αίτησή της, η Posnania υποστήριξε ότι η κρίσιμη πράξη δεν έπρεπε να υπόκειται στον ΦΠΑ, βασιζόμενη στη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου, του Naczelny Sąd Administracyjny (ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου, Πολωνία), κατά την οποία η μεταβίβαση κυριότητας προς το Δημόσιο προς διακανονισμό ληξιπρόθεσμων οφειλών από φόρους αποδιδόμενους στον κρατικό προϋπολογισμό δεν συνιστά πράξη που υπόκειται στον ΦΠΑ.

17 Με τη φορολογική ερμηνευτική απόφαση της 10ης Μαΐου 2013, ο Υπουργός έκρινε ότι, με τη μεταβίβαση της κυριότητας επί ακινήτου από την Posnania στον Δήμο, ο τελευταίος διέθετε όλες τις εξουσίες ενός κυρίου και, ως εκ τούτου, η εν λόγω μεταβίβαση κυριότητας προς διακανονισμό ληξιπρόθεσμων οφειλών συνιστούσε παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας, υπό την έννοια της πολωνικής νομοθεσίας, και υπέκειτο καταρχήν στον ΦΠΑ.

18 Η Posnania άσκησε ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικού δικαστηρίου της περιφέρειας της Βαρσοβίας, Πολωνία) προσφυγή για την ακύρωση της εν λόγω φορολογικής ερμηνευτικής αποφάσεως.

19 Με απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014, το ανωτέρω δικαστήριο έκανε δεκτή την προσφυγή και ακύρωσε την εν λόγω φορολογική ερμηνευτική απόφαση, καθότι έκρινε ότι είναι δυνατόν να υφίσταται υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ σε περίπτωση μεταβίβασης της κυριότητας επί πραγμάτων πραγματοποιούμενης κατ' εντολή δημόσιας αρχής ή βάσει νόμου, υπό την

προϋπόθεση ότι η μεταβίβαση αυτή γίνεται έναντι αντιπαροχής. Δεδομένου ότι, βάσει του πολωνικού δικαίου, δεν συνέτρεχε τέτοια περίπτωση εν προκειμένω, το εν λόγω δικαστήριο απεφάνθη ότι η μεταβίβαση προς το Δημόσιο της κυριότητας επί πράγματος προς διακανονισμό ληξιπρόθεσμων οφειλών από φόρους αποδιδόμενους στον κρατικό προϋπολογισμό δεν συνιστά πράξη που υπόκειται στον ΦΠΑ.

20 Κατά της ως άνω αποφάσεως ο Υπουργός άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

21 Στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, καίτοι δεν αμφισβητείται ότι η Rosnania είναι υποκείμενη στον φόρο, εντούτοις, ανακύπτει το ερώτημα κατά πόσον είναι δυνατόν να εκληφθεί ως «παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ, η πραγματοποιούμενη ως αντάλλαγμα για φορολογική οφειλή μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.

22 Επ' αυτού, το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει τη δική του νομολογία κατά την οποία η μεταβίβαση της κυριότητας επί πραγμάτων στο Δημόσιο προς διακανονισμό ληξιπρόθεσμων οφειλών από φόρους αποδιδόμενους στον κρατικό προϋπολογισμό δεν συνιστά πράξη που υπόκειται στον ΦΠΑ, στον βαθμό που ο φόρος δεν αποτελεί χρηματική παροχή δυνάμενη να αποκτηθεί ως αντάλλαγμα για άλλη παροχή, δεδομένου ότι βασικό γνώρισμά του αποτελεί ο ετεροβαρής του χαρακτήρας.

23 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny (ανώτατο διοικητικό δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συνιστά φορολογητέα πράξη (παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας), κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', και του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας [περί ΦΠΑ], η μεταβίβαση της κυριότητας επί οικοπέδου (αγαθού) από τον υποκείμενο στο φόρο

α) στο Δημόσιο, προς διακανονισμό ληξιπρόθεσμων οφειλών από φόρους αποδιδόμενους στον κρατικό προϋπολογισμό ή

β) στον δήμο, στο διαμέρισμα ή στην περιφέρεια, προς διακανονισμό ληξιπρόθεσμων οφειλών από φόρους αποδιδόμενους στους προϋπολογισμούς αυτών,

όταν οδηγεί σε απόσβεση της φορολογικής οφειλής;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

24 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί κατά πόσον το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', και το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι η εκ μέρους ενός υποκείμενου στον ΦΠΑ μεταβίβαση της κυριότητας επί ακινήτου υπέρ του δημοσίου ταμείου κράτους μέλους ή οργανισμού τοπικής

αυτοδιοίκησης κράτους μέλους, η οποία πραγματοποιείται, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, προς πληρωμή ληξιπρόθεσμης φορολογικής οφειλής, συνιστά παράδοση αγαθού εξ επαχθούς αιτίας που υπόκειται στον ΦΠΑ.

25 Επιβάλλεται ευθύς εξαρχής η υπόμνηση ότι η οδηγία περί ΦΠΑ εγκαθιδρύει κοινό σύστημα ΦΠΑ το οποίο στηρίζεται, μεταξύ άλλων, σε ενιαίο ορισμό των φορολογητέων πράξεων (απόφαση της 20ής Ιουνίου 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψη 39).

26 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ, υπόκεινται στον ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή.

27 Βάσει του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ως «υποκείμενος στον φόρο» νοείται 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» νοείται ιδίως η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

28 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ως «παράδοση αγαθών» τη μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.

29 Σε ό,τι αφορά την επίμαχη στην κύρια δίκη πράξη, δεν αμφισβητείται, πρώτον, ότι η συναφθείσα μεταξύ της Ροστανία και του Δήμου σύμβαση είχε ως αποτέλεσμα τη μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας επί ακινήτου και, δεύτερον, ότι η Ροστανία έχει την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο.

30 Τρίτον, η σχετική με τον τόπο παραδόσεως του αγαθού προϋπόθεση πληρούται αναμφισβήτητα, δεδομένου ότι η πράξη πραγματοποιήθηκε επί του εδάφους κράτους μέλους, ήτοι στην Πολωνία.

31 Όσον αφορά, τέταρτον, τον ενδεχομένως επαχθή χαρακτήρα της αιτίας για την οποία πραγματοποιήθηκε η πράξη μεταβιβάσεως της κυριότητας επί ακινήτου σε δημόσιο φορέα, εν προκειμένω η μεταβίβαση οικοπέδου σε δήμο, προς πληρωμή ληξιπρόθεσμων φορολογικών οφειλών, πρέπει να επισημανθεί ότι η παράδοση αγαθών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ, μόνον εφόσον υφίσταται μεταξύ του προμηθευτή και του αγοραστή έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίες παροχές, το δε τίμημα που εισπράττει ο προμηθευτής αποτελεί το πραγματικό αντάλλαγμα για το παρασχεθέν αγαθό (αποφάσεις της 27ης Απριλίου 1999, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, σκέψη 26, και της 21ης Νοεμβρίου 2013, *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, σκέψη 32).

32 Εν προκειμένω, υφίσταται μεν έννομη σχέση μεταξύ του μεταβιβάζοντος το ακίνητο και του νέου κυρίου του, όπως αυτή που συνδέει έναν δανειστή με τον οφειλέτη του.

33 Εντούτοις, η υποχρέωση καταβολής που υπέχει ο φορολογούμενος, ως οφειλέτης φορολογικής οφειλής, έναντι της φορολογικής διοικήσεως, ως δανειστή της οφειλής αυτής, είναι ετεροβαρής, στο μέτρο που η καταβολή του φόρου από τον εν λόγω φορολογούμενο συνεπάγεται απλώς και μόνον την εκ του νόμου απόσβεση της οφειλής, ακόμη και όταν το πράττει, όπως εν προκειμένω, με τη μεταβίβαση ακινήτου αντί καταβολής.

34 Ο φόρος αποτελεί πράγματι υποχρεωτική εισφορά που επιβάλλεται αναγκαστικά από τη δημόσια αρχή επί των εισοδημάτων των προσώπων που εμπíπτουν στη φορολογική της αρμοδιότητα. Η εισφορά αυτή προορίζεται να αποδοθεί, μέσω του κρατικού προϋπολογισμού, σε υπηρεσίες κοινής ωφελείας. Μια τέτοια εισφορά, είτε αφορά χρηματικό ποσό είτε, όπως εν προκειμένω, ενσώματο αγαθό, δεν συνεπάγεται καμία παροχή εκ μέρους της δημόσιας αρχής και, ως εκ τούτου, καμία αντιπαροχή εκ μέρους του υποκείμενου στον φόρο.

35 Κατά συνέπεια, δεν πρόκειται περί έννομης σχέσεως κατά τη διάρκεια της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίες παροχές, κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου που υπομνήσθηκε στη σκέψη 31 της παρούσας αποφάσεως.

36 Στο μέτρο αυτό, πράξη δόσεως αγαθού αντί καταβολής, η οποία σκοπεί στην απόσβεση φορολογικής οφειλής, δεν μπορεί να εκληφθεί ως πράξη εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, και δεν μπορεί να υπόκειται στον ΦΠΑ.

37 Πρέπει, εντούτοις, να σημειωθεί επιπροσθέτως ότι, μολονότι το εθνικό δικαστήριο είναι το μόνο αρμόδιο να εκτιμήσει τα κρίσιμα στην υπόθεση της κύριας δίκης πραγματικά περιστατικά και να ερμηνεύσει την εθνική νομοθεσία, το Δικαστήριο, καλούμενο, στο πλαίσιο προδικαστικής παραπομπής, να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο χρήσιμες απαντήσεις, είναι αρμόδιο να παράσχει, με βάση τον φάκελο της υποθέσεως της κύριας δίκης και τις παρατηρήσεις που του έχουν υποβληθεί, τα στοιχεία που θα δώσουν στο αιτούν δικαστήριο τη δυνατότητα να εκδώσει την απόφασή του (απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, σκέψη 32).

38 Όσον αφορά πράξη όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, πρέπει να επισημανθεί ότι δεν αποκλείεται ένας υποκείμενος στον φόρο, όπως η Ροσναπία, να προέβη ήδη, ως υποκείμενος στον ΦΠΑ, σε έκπτωση του φόρου επί των εισροών σε σχέση με το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης ακίνητο.

39 Συναφώς, όπως ανέφερε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 44 των προτάσεών της, καίτοι ελλοχεύει ο κίνδυνος μη φορολογήσεως της τελικής καταναλώσεως, εντούτοις ο κίνδυνος αυτός καλύπτεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

40 Συγκεκριμένα, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι σκοπός της τελευταίας αυτής διατάξεως είναι η διασφάλιση ίσης μεταχείρισεως μεταξύ, αφενός, του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος αναλαμβάνει αγαθό προς κάλυψη ιδίων αναγκών ή αναγκών του προσωπικού του και, αφετέρου, του τελικού καταναλωτή ο οποίος αποκτά πανομοιότυπο αγαθό (βλ., συναφώς, απόφαση της 17ης Ιουλίου 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

41 Για την επίτευξη του ως άνω σκοπού, το άρθρο 16 της οδηγίας περί ΦΠΑ εξομοιώνει προς παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας την ανάληψη, από τον υποκείμενο στον φόρο, αγαθού της επιχειρήσεώς του, το οποίο χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του, μεταβιβάζει δωρεάν ή, γενικότερα, διαθέτει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ (απόφαση της 17ης Ιουλίου 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, σκέψη 24).

42 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθεισών σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', και το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι η εκ μέρους ενός υποκειμένου στον ΦΠΑ μεταβίβαση της κυριότητας επί ακινήτου υπέρ του δημοσίου ταμείου κράτους μέλους ή οργανισμού τοπικής αυτοδιοίκησης κράτους μέλους, η οποία πραγματοποιείται, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, προς πληρωμή ληξιπρόθεσμης φορολογικής οφειλής, δεν συνιστά παράδοση αγαθού εξ επαχθούς αιτίας που υπόκειται στον ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

43 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', και το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι η εκ μέρους ενός υποκειμένου στον φόρο προστιθέμενης αξίας μεταβίβαση της κυριότητας επί ακινήτου υπέρ του δημοσίου ταμείου κράτους μέλους ή οργανισμού τοπικής αυτοδιοίκησης κράτους μέλους, η οποία πραγματοποιείται, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, προς πληρωμή ληξιπρόθεσμης φορολογικής οφειλής, δεν συνιστά παράδοση αγαθού εξ επαχθούς αιτίας που υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας.

Πηγή: Taxheaven