



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MICHAL BOBEK
της 19ης Μαρτίου 2019¹

Υπόθεση C-71/18

**Skatteministeriet
κατά
KPC Herning**

[αίτηση του Vestre Landsret
(ανώτερου δικαστηρίου της δυτικής περιφέρειας, Δανία)
για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]

«Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Παράδοση οικοπέδου επί του οποίου υφίσταται κτίριο το οποίο πρόκειται να κατεδαφιστεί εν μέρει προκειμένου στη θέση του να ανεγερθεί νέο κτίριο – Άρθρο 12 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία ι' και ια', της οδηγίας 2006/112 – Απαλλαγή από τον ΦΠΑ – Πρόθεση των συμβαλλομένων – Αντικειμενική αξιολόγηση – Έννοια του “κτιρίου”»

1. Αποτελεί η μεταβίβαση γηπέδου επί του οποίου υπάρχει κτίριο, όταν κατά τον χρόνο της μεταβίβασης οι συμβαλλόμενοι σαφώς απέβλεπαν στην κατεδάφιση του κτιρίου από τον αγοραστή ή από επόμενο αγοραστή προκειμένου να ανεγερθεί νέο κτίριο, πράξη απαλλασσόμενη από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), δυνάμει των άρθρων 12 και 135, παράγραφος 1, στοιχεία ι' και ια', της οδηγίας περί ΦΠΑ²;

2. Αυτό είναι, εν ολίγοις, το ερώτημα που τέθηκε στο Δικαστήριο από το Vestre Landsret (ανώτερο δικαστήριο της δυτικής περιφέρειας, Δανία). Το ευρύτερο ζήτημα αρχής που ανακύπτει στην υπό κρίση υπόθεση είναι η σημασία που η πρόθεση των συμβαλλομένων έχει για τον χαρακτηρισμό μιας οικονομικής πράξεως για τους σκοπούς της οδηγίας περί ΦΠΑ.

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

² Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

I. Νομικό πλαίσιο

A. Δίκαιο της Ένωσης

3. Το άρθρο 12 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν υποκείμενο στον φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξη αναγόμενη στις δραστηριότητες που προβλέπονται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, και ιδίως μία από τις ακόλουθες πράξεις:

- α) παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, η οποία πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά,
- β) παράδοση γηπέδων προς οικοδόμηση.

2. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, στοιχείο α', ως "κτίριο" νοείται κάθε κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος.

[...]

3. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, στοιχείο β', ως "γήπεδο προς οικοδόμηση" νοείται η ακάλυπτη ή διαρρυθμισμένη έκταση γης, όπως καθορίζεται από τα κράτη μέλη.»

4. Το άρθρο 135, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

- ι) τις παραδόσεις κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, εκτός αυτών που προβλέπονται στο άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α',
- ια) τις παραδόσεις μη οικοδομημένων γηπέδων, εκτός των γηπέδων που καθορίζονται στο άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο β',

[...]».

B. Εθνική νομοθεσία

5. Το άρθρο 13, παράγραφος 1, σημείο 9, και παράγραφος 3, του Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21 juni 2016 om merværdiafgift (κωδικοποιημένου νόμου 760 της 21ης Ιουνίου 2016, περί του φόρου προστιθέμενης αξίας) (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) ορίζει τα εξής:

«1. Απαλλάσσονται από τον φόρο οι ακόλουθες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών:

[...]

9) η παράδοση ακινήτου. Ωστόσο, από την απαλλαγή εξαιρούνται τα εξής:

- a) η παράδοση νέου κτιρίου ή νέου κτιρίου και του συνεχόμενου με αυτό εδάφους·

- b) η παράδοση γηπέδου προς οικοδόμηση, ανεξαρτήτως του αν είναι διαρρυθμισμένο ή μη, και ιδίως η παράδοση οικοπέδου.

[...]

3. Ο Υπουργός Φορολογικών Υποθέσεων δύναται να θεσπίζει λεπτομερείς κανόνες σχετικά με τον ορισμό των ακινήτων κατά την έννοια της παραγράφου 1, σημείο 9.»

6. Το άρθρο 54, παράγραφος 1, της Bekendtgørelse nr. 808 af. 30 juni 2015 om merværdiafgift (κανονιστικής πράξεως 808 της 30ής Ιουνίου 2015, περί του φόρου προστιθέμενης αξίας) (στο εξής: κανονιστική πράξη περί ΦΠΑ) ορίζει τα εξής:

«Με τον όρο “κτίριο” κατά το άρθρο 13, παράγραφος 1, σημείο 9, στοιχείο a, του νόμου περί ΦΠΑ νοείται κάθε κατασκευή που συνδέεται με το έδαφος, η οποία έχει περατωθεί για την επιδιωκόμενη χρήση της. Επίσης η παράδοση τμημάτων ενός τέτοιου κτιρίου θεωρείται παράδοση κτιρίου.»

7. Το άρθρο 56, παράγραφος 1, της κανονιστικής πράξεως περί ΦΠΑ προβλέπει τα ακόλουθα:

«Με τον όρο “γήπεδο προς οικοδόμηση” κατά το άρθρο 13, παράγραφος 1, σημείο 9, στοιχείο b, του νόμου περί ΦΠΑ νοούνται μη κτισμένες εκτάσεις οι οποίες, σύμφωνα με τον νόμο περί χωροταξικού σχεδιασμού ή τις διατάξεις που θεσπίζονται σε εφαρμογή του, έχουν χαρακτηριστεί ως εκτάσεις επί των οποίων επιτρέπεται η ανέγερση κτιρίων κατά την έννοια του άρθρου 54 της παρούσας κανονιστικής πράξεως.»

8. Το άρθρο 2.2 της Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (ερμηνευτικής εγκυκλίου του Υπουργείου Φορολογικών Υποθέσεων σχετικά με τον ΦΠΑ σε περίπτωση πώλησεως νέων κτιρίων και γηπέδων προς οικοδόμηση) έχει ως εξής:

«Η παράδοση κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους δεν υπόκειται σε ΦΠΑ όταν δεν αποτελούν νέα κτίρια.

Ωστόσο, αν η παράδοση πραγματοποιείται με σκοπό την κατασκευή νέου κτιρίου, η παράδοση θεωρείται παράδοση γηπέδου προς οικοδόμηση.

[...]

Αν οι συμβαλλόμενοι έχουν συμφωνήσει ότι το κτίριο θα κατεδαφιστεί από τον πωλητή ή αν από τη σύμβαση πώλησεως προκύπτει ότι τα κτίρια αποκτήθηκαν για να κατεδαφιστούν από τον αγοραστή, πρόκειται για πώληση γηπέδου προς οικοδόμηση.

Στις άλλες περιπτώσεις, η πρόθεση του αγοραστή δεν μπορεί να έχει αποφασιστική σημασία κατά την αξιολόγησή του αν πρόκειται για παράδοση γηπέδου προς οικοδόμηση.

Τα κριτήρια που μπορούν να ληφθούν υπόψη, είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό μεταξύ τους, προκειμένου να καθοριστεί αν συντελείται παράδοση γηπέδου προς οικοδόμηση, είναι, για παράδειγμα, η αναφερόμενη στη σύμβαση πώλησεως αξία σε σύγκριση με τη συνήθη αξία παρεμφερών αγαθών, το είδος της κατασκευής (υπόστεγο), η έλλειψη συνδέσεως με δημόσιες/εμπορικές υπηρεσίες, η προηγούμενη χρήση του ακινήτου και ο χαρακτήρας της κατασκευής (π.χ. “αχυρώνας” για αποθήκευση ο οποίος δεν πληροί τις πλέον βασικές προϋποθέσεις για μελλοντική χρήση).

Αν διαπιστωθεί ότι σκοπός της παραδόσεως ήταν η κατασκευή νέου κτιρίου, η παράδοση θεωρείται παράδοση γηπέδου προς οικοδόμηση.

[...]»

II. Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και το προδικαστικό ερώτημα

9. Τον Απρίλιο του 2012 το δημοτικό συμβούλιο του Odense (Δανία) ενέκρινε ένα πολεοδομικό σχέδιο για μια περιοχή του λιμανιού στην οποία περιλαμβάνεται το ακίνητο που αποκαλείται Finlandkaj 12 (στο εξής: επίμαχο ακίνητο). Το πολεοδομικό σχέδιο προέβλεπε, μεταξύ άλλων, ότι η επί του επίμαχου ακινήτου αποθήκη θα διατηρηθεί στο μέτρο του δυνατού.

10. Η KPC Herning A/S (δανική εταιρία η οποία δραστηριοποιείται σχετικά με την ανάπτυξη οικοδομικών σχεδίων και την κατασκευή κτιρίων) (στο εξής: KPC) και ο Boligforeningen Kristiansdal (δανικός οργανισμός στεγάσεως με μικρό ενοίκιο) συνεργάζονταν, από τον Μάιο του 2013, σε ένα σχέδιο ανεγέρσεως κατοικιών για νέους στο λιμάνι του Odense. Το έργο αναπτύχθηκε σε συνεργασία με τον Δήμο του Odense και τον Λιμένα του Odense.

11. Τον Ιούλιο του 2013 καταρτίστηκε πρόταση για τροποποίηση του πολεοδομικού σχεδίου με σκοπό να επιτραπεί η κατασκευή κατοικιών εντός της περιμέτρου της υφιστάμενης αποθήκης στο επίμαχο ακίνητο. Κατά την τροποποίηση αυτή, η οποία εγκρίθηκε από το δημοτικό συμβούλιο του Odense στις 4 Δεκεμβρίου 2013, το μεσαίο τμήμα του ανατολικού αετώματος της αποθήκης κρίθηκε διατηρητέο.

12. Τον Νοέμβριο του 2013 –μετά την αποστολή, προς διαβούλευση, της προτάσεως για τροποποίηση του πολεοδομικού σχεδίου αλλά πριν από την τυπική έγκρισή της– η KPC προέβη στην υπό αίρεση αγορά του επίμαχου ακινήτου από τον Λιμένα του Odense (στο εξής: πρώτη πώληση του επίμαχου ακινήτου). Οι συμβαλλόμενοι θεώρησαν ότι η εν λόγω οικονομική πράξη απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, αλλά σε περίπτωση που η οικονομική αυτή πράξη υπόκειται σε ΦΠΑ, η σύμβαση προέβλεπε ότι αυτός θα καταβληθεί από την KPC. Η σύμβαση πωλήσεως τελούσε υπό την αίρεση, μεταξύ άλλων, ότι, η KPC θα συμβληθεί με οργανισμό στεγάσεως με μικρό ενοίκιο για την εκτέλεση ενός έργου κατασκευής, στο συγκεκριμένο ακίνητο, οικιστικών μονάδων για νέους και ότι ο Δήμος του Odense θα εγκρίνει το οριστικό πολεοδομικό σχέδιο με το οποίο επιτρέπεται το επίμαχο έργο.

13. Στις 5 Δεκεμβρίου 2013 η KPC συνήψε τρεις συμβάσεις με τον Boligforeningen Kristiansdal. Αυτές ήταν οι εξής: i) μια υπό αίρεση σύμβαση-πλαίσιο σχετικά με την πώληση του ακινήτου με την επ' αυτού αποθήκη (στο εξής: μεταπώληση του επίμαχου ακινήτου) και σχετικά με τις μεταγενέστερες μετατροπές του σε οικιστικές μονάδες για νέους· ii) μια υπό αίρεση σύμβαση πωλήσεως σχετικά με την πώληση του επίμαχου ακινήτου· και iii) μια σύμβαση παραδόσεως «με το κλειδί στο χέρι» σχετικά με τη μετατροπή του επίμαχου ακινήτου.

14. Η υπό αίρεση σύμβαση-πλαίσιο όριζε ότι με τις δύο άλλες συμβάσεις συνιστά ένα συνολικό συμβατικό πλαίσιο, το οποίο αποτελεί ένα όλον από συμβατικής απόψεως. Η σύμβαση-πλαίσιο όριζε ότι ο Boligforeningen Kristiansdal ήταν έτοιμος να αγοράσει το ακίνητο προκειμένου, εν συνεχεία, υπό την ιδιότητα του κυρίου του έργου και του έχοντος την εκμετάλλευσή του, να το μετατρέψει σε οικιστικές μονάδες τις οποίες, ακολούθως, θα εκμισθώνει και θα διαχειρίζεται, και ότι η KPC, ως αίρεση για την πώληση του ακινήτου, διατηρεί το δικαίωμα σχεδιασμού και μετατροπής του ακινήτου σε οικιστικές μονάδες υπό την ιδιότητα του αναδόχου. Η σύμβαση-πλαίσιο τελούσε υπό την αίρεση, μεταξύ άλλων, ότι, τελικά, η KPC θα αγοράσει το συγκεκριμένο ακίνητο από τον Λιμένα του Odense.

15. Κατά την υπό αίρεση σύμβαση πωλήσεως, το τίμημα της πωλήσεως θεωρήθηκε ότι απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, καθόσον η μεταβίβαση αφορούσε ένα ακίνητο με υπάρχον κτίριο. Κατά την εν λόγω σύμβαση, αν, παρά τις προσδοκίες των συμβαλλομένων, προκύψει ότι η εν λόγω οικονομική πράξη υπόκειται σε ΦΠΑ, η KPC θα φέρει αυτόν τον κίνδυνο. Η σύμβαση πωλήσεως τελούσε υπό τις ίδιες αιρέσεις με τη σύμβαση-πλαίσιο. Η υπό αίρεση σύμβαση παραδόσεως «με το κλειδί στο χέρι» όριζε ότι η KPC πρέπει να εκτελέσει το σύνολο των απαιτούμενων εργασιών προκειμένου να παραδώσει το έργο πλήρως περατωμένο, ενώ ο ίδιος ο Boligforeningen Kristiansdal έπρεπε να φροντίσει για την κατεδάφιση της αποθήκης που παρέμενε στο ακίνητο. Τα σχετικά έξοδα εκτιμήθηκαν σε 625 000 δανικές κορώνες (DKK), συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ.

16. Στις 7 Μαρτίου 2014 ο Boligforeningen Kristiansdal συμβλήθηκε με άλλη εταιρία για την κατεδάφιση της αποθήκης (εξαιρουμένου του μεσαίου τμήματος του ανατολικού αετώματος, το οποίο είχε κριθεί διατηρητέο). Η KPC δεν είχε συμμετοχή στην κατεδάφιση της αποθήκης, για την οποία φρόντισε ο Boligforeningen Kristiansdal με δικές του δαπάνες και δικό του κίνδυνο.

17. Στις 15 Αυγούστου 2015 οι επί του ακινήτου οικιστικές μονάδες ήταν έτοιμες προς χρήση.

18. Κατά το αιτούν δικαστήριο, μέχρι την πώληση της αποθήκης στην KPC, ο Λιμένας του Odense την εκμίσθωνε και η αξία της είχε εκτιμηθεί, για φορολογικούς σκοπούς, στο ποσό των 814 000 DKK. Κατά τον χρόνο τόσο της πρώτης πώλησής όσο και της μεταπωλήσής της, η αποθήκη ήταν πλήρως λειτουργική και μπορούσε να χρησιμοποιηθεί, παραδείγματος χάριν, για την πραγματοποίηση πολιτιστικών και αθλητικών εκδηλώσεων. Πάντως, η αποθήκη δεν ήταν κατάλληλη για οικιστικές μονάδες. Δεν αμφισβητείται ότι, κατά τον χρόνο των επίμαχων οικονομικών πράξεων, ο Λιμένας του Odense, η KPC και ο Boligforeningen Kristiansdal θεωρούσαν ότι η αποθήκη, εξαιρουμένου ενός τμήματος του ανατολικού αετώματος, επρόκειτο να κατεδαφιστεί προκειμένου να περατωθεί το έργο κατασκευής οικιστικών μονάδων.

19. Στις 10 Δεκεμβρίου 2013 η KPC ζήτησε από το Skatterådet (Εθνικό Συμβούλιο Φορολογικών Ζητημάτων, Δανία) δεσμευτική απάντηση ως προς το αν η πρώτη πώληση του επίμαχου ακινήτου από τον Λιμένα του Odense και η μεταπώληση του επίμαχου ακινήτου στον Boligforeningen Kristiansdal απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Με έγγραφο της 24ης Ιουνίου 2014, το Skatterådet έδωσε δεσμευτική απάντηση η οποία ήταν αρνητική ως προς αμφότερα τα ανωτέρω ερωτήματα.

20. Η KPC προσέφυγε κατά της αποφάσεως του Skatterådet ενώπιον της Landsskatteretten (εθνικής φορολογικής επιτροπής, Δανία), η οποία, με απόφαση που εξέδωσε στις 9 Δεκεμβρίου 2015, έκρινε ότι ουδείς λόγος συντρέχει για τον χαρακτηρισμό του επίμαχου ακινήτου ως γηπέδου προς οικοδόμηση, δεδομένου ότι κατά τον χρόνο αμφοτέρων των πωλήσεων υφίστατο κτίριο στο επίμαχο ακίνητο και η KPC δεν θα είχε συμμετοχή στη μεταγενέστερη κατεδάφιση, αλλά ο οργανισμός στεγασίας ήταν εκείνος που επρόκειτο να προβεί στην κατεδάφιση με δικά του έξοδα και δικό του κίνδυνο.

21. Με δικόγραφο της 9ης Μαρτίου 2016, το Skatteministeriet (δανικό Υπουργείο Φορολογικών Υποθέσεων) άσκησε κατά της αποφάσεως της Landsskatteretten ένδικο μέσο ενώπιον του Retten i Herning (δικαστηρίου του Herning, Δανία), το οποίο παρέπεμψε την υπόθεση στο Vestre Landsret (ανώτερο δικαστήριο της δυτικής περιφέρειας, Δανία). Πάντως, έχοντας αμφιβολίες ως προς την ορθή ερμηνεία ορισμένων διατάξεων της οδηγίας περί ΦΠΑ, το δικαστήριο αυτό αποφάσισε, με διάταξη της 15ης Μαΐου 2017, να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Μπορεί, δυνάμει του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι', καθώς και του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 2, σε συνδυασμό με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ια', καθώς και το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο β', και παράγραφος 3, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ένα κράτος μέλος να θεωρήσει ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, η παράδοση γηπέδου επί του οποίου, κατά τον χρόνο της παραδόσεως, υφίστατο κτίριο συνιστά πώληση γηπέδου προς οικοδόμηση υποκείμενη σε φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), όταν πρόθεση των συμβαλλομένων είναι η ολική ή μερική κατεδάφιση του κτιρίου αυτού για να δημιουργηθεί χώρος για την ανέγερση νέου κτιρίου;»

22. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η KPC, η Δανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Οι ίδιοι μετέχοντες στη διαδικασία ανέπτυξαν επίσης προφορικές τις παρατηρήσεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση που διεξήχθη στις 30 Ιανουαρίου 2019.

III. Ανάλυση

23. Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, ουσιαστικά, αν εθνική ρύθμιση κατά την οποία η παράδοση γηπέδου επί του οποίου υφίσταται κτίριο συνιστά υποκείμενη σε ΦΠΑ πώληση γηπέδου προς οικοδόμηση αν πρόθεση των συμβαλλομένων είναι η κατεδάφιση του εν λόγω κτιρίου για να κατασκευαστεί νέο κτίριο, είναι συμβατή με το άρθρο 12 και το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία ι' και ια', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

24. Όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στην παρούσα διαδικασία έχουν διαφορετικές απόψεις επί του συγκεκριμένου ζητήματος.

25. Η ΚΡC προτείνει να δοθεί αρνητική απάντηση στο ερώτημα αυτό. Συγκεκριμένα, διατείνεται ότι αμφότερες οι επίμαχες στην κύρια δίκη οικονομικές πράξεις (η πρώτη πώληση και η μεταπώληση του επίμαχου ακινήτου) απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, καθόσον, για τους σκοπούς του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της οδηγίας περί ΦΠΑ, αποτελούν «παραδόσεις κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους». Από την πλευρά της, η Επιτροπή συμφωνεί με την ΚΡC όσον αφορά την πρώτη μεταβίβαση, αλλά θεωρεί ότι η μεταγενέστερο πλέγμα οικονομικών πράξεων μεταξύ της ΚΡC και του Boligforeningen Kristiansdal (οι οποίες, κατά την άποψη της Επιτροπής, πρέπει να αξιολογηθούν από κοινού) αποτελούν παράδοση «κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, η οποία πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά». Ως εκ τούτου, οι πράξεις αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ωστόσο, η Δανική Κυβέρνηση προτείνει να δοθεί καταφατική απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα. Κατά την άποψή της, δυνάμει του άρθρου 12, παράγραφος 3, της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη έχουν δικαίωμα να χαρακτηρίζουν ένα οικόπεδο όπως το επίμαχο ως «γήπεδο προς οικοδόμηση». Συνεπώς, η πώληση ενός τέτοιου οικοπέδου υπόκειται σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

26. Φρονώ ότι στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει, κατ' αρχήν, να δοθεί αρνητική απάντηση. Ο με γνώμονα την οδηγία περί ΦΠΑ χαρακτηρισμός μιας πιθανής παραδόσεως γηπέδου προς οικοδόμηση πρέπει να υπακούει στην ίδια λογική με την αξιολόγηση οποιασδήποτε άλλης οικονομικής πράξεως με γνώμονα την ίδια οδηγία: πρέπει να εκτιμάται ο *αντικειμενικός χαρακτήρας* της οικονομικής πράξεως *κατά τον χρόνο της παροχής*. Εντός αυτού του πλαισίου, η *υποκειμενική* πρόθεση των μερών σχετικά με τη μελλοντική χρήση του ακινήτου ασφαλώς έχει σημασία. Ωστόσο, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι, αυτή καθ' εαυτήν, είναι αποφασιστικής σημασίας ώστε να υπερισχύει οποιωνδήποτε ή πολύ περισσότερων όλων των άλλων αντικειμενικών παραγόντων που συνδέονται με μια παροχή.

27. Στη συνέχεια των παρουσών προτάσεων, θα εστιάσω κυρίως στους εθνικούς κανόνες και στη λειτουργία τους για τον χαρακτηρισμό ορισμένων οικονομικών πράξεων. Η λύση που θα δοθεί στη συγκεκριμένη υπόθεση παραμένει ευθύνη του εθνικού δικαστηρίου. Πάντως, επιβάλλεται εκ προοιμίου μια προκαταρκτική διευκρίνιση: ποιες είναι, στην πραγματικότητα, οι οικονομικές πράξεις που πρέπει να αξιολογηθούν;

A. Ποια οικονομική πράξη (ποιες οικονομικές πράξεις);

28. Στη διάταξη περί παραπομπής, καθώς και σε ορισμένες από τις παρατηρήσεις των μετεχόντων στη διαδικασία, οι δύο οικονομικές πράξεις που συνίστανται, αντιστοίχως, στην πρώτη πώληση του επίμαχου ακινήτου (από τον Λιμένα του Odense στην ΚΡC) και στη μεταπώληση του επίμαχου ακινήτου (από την ΚΡC στον Boligforeningen Kristiansdal) εξετάζονται από κοινού, χωρίς να διακρίνονται μεταξύ τους. Οι δύο αυτές πωλήσεις συνοδεύονται από το πλέγμα των περαιτέρω συμφωνιών μεταξύ της ΚΡC και του Boligforeningen Kristiansdal, οι οποίες περιγράφονται στο σημείο 13 των παρουσών προτάσεων. Το εντεύθεν συμπέρασμα είναι ότι οι οικονομικές αυτές πράξεις, και ιδίως οι δύο πωλήσεις, πρέπει, αν δεν αξιολογηθούν από κοινού, να έχουν τουλάχιστον την ίδια μοίρα όσον αφορά την αντιμετώπισή τους με γνώμονα τους κανόνες περί ΦΠΑ.

29. Είναι αναμφισβήτητο ότι οι δύο πωλήσεις συνδέονται μεταξύ τους. Η πρώτη πώληση του επίμαχου ακινήτου τελούσε υπό την αίρεση ότι η KPC θα συμβληθεί με οργανισμό στεγασίας για την εκτέλεση σχεδίου κατασκευής οικιστικών μονάδων για νέους στο ακίνητο. Με τη σειρά της, η μεταπώληση του επίμαχου ακινήτου τελούσε υπό την αίρεση ότι η KPC θα αγοράσει το συγκεκριμένο ακίνητο από τον Λιμένα του Odense.

30. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, υπό ορισμένες συνθήκες, διάφορες τυπικά διακριτές παροχές, οι οποίες μπορούν να παρασχεθούν χωριστά, πρέπει να θεωρούνται ως ενιαία πράξη όταν δεν είναι ανεξάρτητες. Τούτο ισχύει ιδίως στην περίπτωση που δύο ή περισσότερα στοιχεία που παρέσχε ή δύο ή περισσότερες πράξεις στις οποίες προέβη ο υποκείμενος στον φόρο συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μία και αδιάσπαστη οικονομική παροχή της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή. Το ίδιο ισχύει επίσης όταν μία ή περισσότερες παροχές συνιστούν την κύρια παροχή και η άλλη παροχή ή οι άλλες παροχές συνιστούν μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές, οι οποίες, από φορολογικής απόψεως, ακολουθούν την τύχη της κύριας παροχής. Ειδικότερα, μια παροχή πρέπει να θεωρείται παρεπόμενη κύριας παροχής όταν δεν συνιστά για τους πελάτες αυτοσκοπό, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες³.

31. Πάντως, δυσκολεύομαι να διακρίνω με ποιον τρόπο μπορεί αυτή η συλλογιστική, η οποία συνήθως εφαρμόζεται σε μια δέσμη ή σε ένα πλέγμα συμφωνιών μεταξύ των ίδιων συμβαλλομένων, να έχει εφαρμογή στις επίμαχες οικονομικές πράξεις. Πρώτον, οι οικονομικές αυτές πράξεις τελέστηκαν σε διαφορετικά χρονικά σημεία από διαφορετικούς συμβαλλόμενους (τον Λιμένα του Odense και την KPC, αφενός, και την KPC και τον Boligforeningen Kristiansdal, αφετέρου)⁴. Δεύτερον, οι εν λόγω οικονομικές πράξεις, και ιδίως οι δύο διαδοχικές πωλήσεις, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχουν παρεπόμενο χαρακτήρα η μία σε σχέση με την άλλη. Υπό το πρίσμα του εμπορικού σκοπού της και της οικονομικής λογικής της, η πρώτη πώληση του επίμαχου ακινήτου συνιστά, αυτή καθ' εαυτή, «κύρια» πράξη· το ίδιο ισχύει όσον αφορά τη μεταπώληση του εν λόγω ακινήτου. Μολονότι συνδέονται, οι δύο αυτές οικονομικές πράξεις δεν μπορεί, στην πραγματικότητα, να λεχθεί ότι αποτελούν μέρος ενός όλου.

32. Κατά συνέπεια, κάθε μία από αυτές τις πωλήσεις πρέπει, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, να θεωρηθεί χωριστή και αυτοτελής⁵. Συνεπώς, κάθε μία πρέπει να αξιολογηθεί, για τους σκοπούς των κανόνων περί ΦΠΑ, αυτοτελώς και με γνώμονα τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της.

33. Ωστόσο, το γεγονός ότι οι δύο πωλήσεις δεν μπορούν να θεωρηθούν ως μία δεν αποκλείει ότι η με γνώμονα τους κανόνες περί ΦΠΑ αντιμετώπισή τους, με διαδοχική εφαρμογή των ίδιων κριτηρίων, θα καταλήξει να είναι η ίδια. Σε τελική ανάλυση, το περιεχόμενο των δύο πωλήσεων και οι περιστάσεις υπό τις οποίες αυτές συμφωνήθηκαν είναι, σε γενικές γραμμές, παρόμοια. Πάντως, το αν αυτό ισχύει ή όχι, και ιδίως το αν οι τρεις συμβάσεις που συνήφθησαν μεταξύ της KPC και του Boligforeningen Kristiansdal στις 5 Δεκεμβρίου 2013⁶ πρέπει να θεωρηθούν ενιαία σύμβαση, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, εναπόκειται στην κρίση του αιτούντος δικαστηρίου⁷.

3 Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, σκέψεις 32 έως 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

4 Σχετικά με τη σημασία του τελευταίου αυτού στοιχείου, βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 8ης Ιουλίου 1986, Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, σκέψη 15), και της 29ης Μαρτίου 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, σκέψη 25).

5 Βλ., συναφώς, απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

6 Βλ. σημεία 13 έως 15 των παρουσών προτάσεων.

7 Θα εξετάσω το συγκεκριμένο ζήτημα στα σημεία 66 έως 73 των παρουσών προτάσεων.

B. Ο επίμαχος στην κύρια δίκη εθνικός κανόνας

34. Εξαρχής, επιθυμώ να υπογραμμίσω δύο βασικά στοιχεία για την αξιολόγηση των οικονομικών πράξεων με γνώμονα την οδηγία περί ΦΠΑ: τον χρόνο σχετικά με τον οποίο πρέπει να πραγματοποιείται αυτή η αξιολόγηση και τη φύση της.

35. Πρώτον, κατά το άρθρο 63 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός «κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών». Προκειμένου να καθορισθεί αν μια οικονομική πράξη υπόκειται σε ΦΠΑ, το *χρονικό σημείο* σχετικά με το οποίο πρέπει να αξιολογηθεί η εν λόγω πράξη είναι, κατ' αρχήν, ο χρόνος *παροχής* των επίμαχων αγαθών ή υπηρεσιών. Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, «[ω]ς “παράδοση αγαθού” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό».

36. Δεύτερον, όσον αφορά τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να διενεργείται αυτή η αξιολόγηση, πρέπει να τονιστεί ο *αντικειμενικός* χαρακτήρας της. Ο σκοπός του εγχειρήματος αυτού είναι να εξακριβωθεί η *οικονομική και εμπορική πραγματικότητα* της επίμαχης οικονομικής πράξεως⁸, μέσω εξετάσεως όλων των σχετικών παραγόντων⁹. Η οπτική που πρέπει να εφαρμόζεται είναι αυτή ενός ανεξάρτητου παρατηρητή ο οποίος επιδιώκει να διαπιστώσει την πραγματική φύση και τον πραγματικό σκοπό μιας οικονομικής πράξεως λαμβάνοντας υπόψη όλες τις αντικειμενικές περιστάσεις¹⁰.

37. Στις περιστάσεις αυτές περιλαμβάνονται, ιδίως, τα ειδικά χαρακτηριστικά του παρεχόμενου αγαθού ή υπηρεσίας, ο τρόπος κατά τον οποίο λαμβάνει χώρα η παροχή, και, γενικότερα, οι περιστάσεις που πλαισιώνουν την οικονομική πράξη. Στο πλαίσιο αυτό, η πρόθεση των συμβαλλομένων μπορεί επίσης να αποτελεί κρίσιμο στοιχείο. Το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι «η δεδηλωμένη πρόθεση των συμβαλλομένων σε ό,τι αφορά την υπαγωγή μιας πράξεως στον ΦΠΑ πρέπει να ληφθεί υπόψη, κατά τη σφαιρική εκτίμηση των περιστάσεων της πράξεως αυτής, υπό την προϋπόθεση ότι επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία»¹¹.

38. Συνεπώς, ο βασικός κανόνας που πρέπει να εφαρμόζεται κατά την αξιολόγηση μιας οικονομικής πράξεως είναι η εκτίμηση *όλων των αντικειμενικών στοιχείων κατά τον χρόνο της παροχής*.

39. Στο πλαίσιο αυτό, η συμβατότητα εθνικής ρυθμίσεως όπως (κατά ένα μέρος του) το άρθρο 2.2 της εγκυκλίου του Υπουργείου Φορολογικών Υποθέσεων σχετικά με τον ΦΠΑ σε περίπτωση πωλήσεως νέων κτιρίων και γηπέδων προς οικοδόμηση (στο εξής: άρθρο 2.2) είναι προβληματική.

40. Σε γενικές γραμμές, ο κανόνας που προβλέπεται στο άρθρο 2.2 φαίνεται να αντικατοπτρίζει την προαναφερθείσα προσέγγιση: εξ ορισμού, «η παράδοση κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους δεν υπόκειται σε ΦΠΑ, όταν δεν αποτελούν νέα κτίρια». Επιπλέον, η υπόλοιπη διάταξη αναφέρει ότι σε (άλλες) γενικόλογες περιπτώσεις, «η πρόθεση του αγοραστή δεν μπορεί να έχει αποφασιστική σημασία κατά την αξιολόγηση του αν πρόκειται για παράδοση γηπέδου προς οικοδόμηση», ενώ ορισμένα (αντικειμενικά) κριτήρια πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την αξιολόγηση αυτή.

41. Ωστόσο, υπάρχει επίσης η ειδική κατηγορία που εισήχθη στο άρθρο 2.2, όπου διευκρινίζεται ότι, «[α]ν οι συμβαλλόμενοι έχουν συμφωνήσει ότι το κτίριο θα κατεδαφιστεί από τον πωλητή ή αν από τη σύμβαση πωλήσεως προκύπτει ότι τα κτίρια αποκτήθηκαν για να κατεδαφιστούν από τον αγοραστή, πρόκειται για πώληση γηπέδου προς οικοδόμηση».

⁸ Βλ., συναφώς, απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

⁹ Βλ., περαιτέρω, προτάσεις μου στην υπόθεση E LATS (C-154/17, EU:C:2018:226, σημείο 82).

¹⁰ Όπ.π., σημείο 77.

¹¹ Βλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

42. Αυτός ο ειδικός εθνικός κανόνας (ή, μάλλον, αυτή η ειδική εξαίρεση από τη γενική εθνική ρύθμιση) φαίνεται να αποκλίνει από τις προαναφερθείσες αρχές του δικαίου περί του ΦΠΑ σε δύο σημαντικά σημεία. Πρώτον, το αν μια οικονομική πράξη υπόκειται σε ΦΠΑ δεν καθορίζεται, κατά το άρθρο 2.2, βάσει της καταστάσεως κατά τον χρόνο της παραδόσεως, αλλά βάσει περιστατικών τα οποία υποτίθεται ότι θα συμβούν στο μέλλον (*το χρονικό στοιχείο*). Δεύτερον, η πρόθεση των συμβαλλομένων, όπως αυτή δηλώνεται στη μεταξύ τους σύμβαση, καθίσταται το καθοριστικό στοιχείο για την αξιολόγηση, ενώ όλα τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά της επίμαχης οικονομικής πράξεως τίθενται κατά μέρος (*η φύση της αξιολογήσεως*).

43. Κατά την άποψή μου, η εφαρμογή εθνικού κανόνα όπως αυτό το μέρος του άρθρου 2.2 είναι πιθανό να οδηγήσει σε εσφαλμένες εκτιμήσεις όσον αφορά οικονομικές πράξεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη. Λεπτομερέστερη ανάλυση των επίμαχων στην κύρια δίκη οικονομικών πράξεων μπορεί να δείξει σαφέστερα για ποιον λόγο πρέπει, κατά την άποψή μου, να δοθεί αρνητική απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα.

Γ. Η πρώτη πώληση του επίμαχου ακινήτου

44. Με την πρώτη οικονομική πράξη, η KPC απέκτησε από τον Λιμένα του Odense το επίμαχο ακίνητο, το οποίο αποτελούνταν από ένα οικοπέδο που καταλαμβάνονταν σχεδόν εξ ολοκλήρου από μια αποθήκη. Κατά τον χρόνο της πώλησεως, η αποθήκη αυτή ήταν ακέραια, ήταν πλήρως λειτουργική και η αξία της, κατά τη δανική εφορία, είχε εκτιμηθεί σε 814 000 DKK.

45. Κατά συνέπεια, εξεταζόμενη με γνώμονα τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά της, η συγκεκριμένη οικονομική πράξη φαίνεται να εμπίπτει πλήρως στην κατηγορία την οποία αναφέρει το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της οδηγίας περί ΦΠΑ: «τις παραδόσεις κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους».

46. Ωστόσο, η Δανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το συμπέρασμα αυτό παραβλέπει τον πραγματικό σκοπό της οικονομικής πράξεως. Η πρόθεση των συμβαλλομένων –όπως αυτή αποτυπώνεται στη συμφωνία– ήταν, αδιαμφισβήτητα, η μεταβίβαση της κυριότητας ενός οικοπέδου επί του οποίου αργότερα θα κατασκευαζόταν ένα νέο κτίριο. Αποτελούσε κοινό τόπο μεταξύ των συμβαλλομένων ότι ουδεμία εργασία ανοικοδομήσεως θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί χωρίς την προηγούμενη κατεδάφιση της αποθήκης. Κατά τα σχέδια που είχε εγκρίνει ο Δήμος του Odense, μόνον ένα πολύ περιορισμένο τμήμα του κτιρίου αυτού (ένα μέρος του ανατολικού αετώματος) επρόκειτο να ενσωματωθεί στο νέο κτίριο.

47. Προς στήριξη της επιχειρηματολογίας της, η Δανική Κυβέρνηση επικαλείται την απόφαση Don Bosco, στην οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι η προβλεπόμενη για την παράδοση μη οικοδομημένων γηπέδων απαλλαγή από τον ΦΠΑ «δεν [καλύπτει την] παράδοση γηπέδου με επ' αυτού ευρισκόμενο παλαιό κτίριο που πρόκειται να κατεδαφιστεί προκειμένου στη θέση του να ανεγερθεί νέα οικοδομή, και του οποίου η κατεδάφιση, πραγματοποιούμενη με επιμέλεια του πωλητή, έχει ξεκινήσει προ της παραδόσεως»¹².

48. Δεν θεωρώ πειστικό το επιχείρημα που προβάλλει η Δανική Κυβέρνηση. Το επιχείρημα αυτό βασίζεται στη διόγκωση της σημασίας που η πρόθεση των συμβαλλομένων μπορεί να έχει για τον καθορισμό, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, της πραγματικής φύσεως και του πραγματικού σκοπού συγκεκριμένης οικονομικής πράξεως. Επιπλέον, θέτει τις κρίσεις του Δικαστηρίου στην υπόθεση Don Bosco έξω από το πεδίο και από τα λογικά όρια της υποθέσεως εκείνης.

¹² Απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722) (στο εξής: απόφαση Don Bosco).

49. Όπως εκτέθηκε στα σημεία 36 έως 38 των παρούσων προτάσεων, μια οικονομική πράξη πρέπει, κατά πρώτο και κύριο λόγο, να αναλύεται με γνώμονα τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά της. Η πρόθεση των συμβαλλομένων όσον αφορά το παρεχόμενο αγαθό μπορεί επίσης να αποτελέσει κρίσιμο στοιχείο συναφώς, καθόσον μπορεί να ρίξει περισσότερο φως στην υποκείμενη λογική της οικονομικής πράξεως.

50. Τούτο όμως ισχύει μόνον στον βαθμό που η πρόθεση των συμβαλλομένων αποτυπώνεται και/ή τονίζεται από τα χαρακτηριστικά της ίδιας της οικονομικής πράξεως. Απλές δηλώσεις των συμβαλλομένων, οι οποίες δεν στηρίζονται σε συγκεκριμένα στοιχεία, δεν μπορούν να διαδραματίσουν κανέναν ρόλο. Ακόμη σημαντικότερο είναι ότι η πρόθεση των συμβαλλομένων ασκεί επιρροή μόνον όταν αφορά τον επιδιωκόμενο από αυτούς σκοπό *μέσω* της συγκεκριμένης οικονομικής πράξεως. Αντιθέτως, η πρόθεση των μερών έχει μικρή ή και καμία σημασία όταν –όπως στην υπό κρίση υπόθεση– αφορά κάτι που υποτίθεται ότι θα συμβεί στο αγαθό μετά την παράδοσή του, μέσω της παρεμβάσεως τρίτων, σε κάποιο χρονικό σημείο στο μέλλον.

51. Για να το θέσω διαφορετικά, η πρόθεση και τα σχέδια των συμβαλλομένων μπορούν να επηρεάσουν ή να επιβεβαιώσουν μια συγκεκριμένη ερμηνεία της πραγματικότητας. Ωστόσο, εκτός αν γίνει δεκτό ότι η αξιολόγηση βάσει του φορολογικού δικαίου πρέπει να καταστεί ένα είδος μεταφυσικού βολονταρισμού, στο πλαίσιο του οποίου, αν παραφράσουμε τον Σοπενχάουερ, η οικονομική πράξη είναι απλώς βούληση και παράσταση¹³, η πρόθεση των συμβαλλομένων επ' ουδενί μπορεί να υπερισχύσει της πραγματικότητας.

52. Επιπλέον, η άποψη υπέρ της οποίας τάσσεται η Δανική Κυβέρνηση δεν βρίσκει στήριγμα στη νομολογία. Για παράδειγμα, στην απόφαση *Teleos*, το Δικαστήριο υπογράμμισε ότι, αντιθέτως προς το επιχείρημα μετεχόντων στην προδικαστική διαδικασία ότι η πρόθεση του παρόχου και του αγοραστή να επηρεάσουν συγκεκριμένη οικονομική πράξη αρκεί για τον χαρακτηρισμό της ως τέτοιας, «επιβάλλεται η διαπίστωση ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η υποχρέωση της εφορίας να διενεργεί ελέγχους με σκοπό να διαπιστώσει την πρόθεση του υποκειμένου στον φόρο θα ήταν αντίθετη προς τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ, δηλαδή την επίτευξη ασφάλειας δικαίου και τη διευκόλυνση των συμφυών προς την επιβολή του ΦΠΑ πράξεων με το γεγονός ότι λαμβάνεται υπόψη η αντικειμενική φύση της οικείας πράξεως πλην εξαιρετικών περιπτώσεων». Το Δικαστήριο τόνισε εν συνεχεία ότι ο χαρακτηρισμός μιας οικονομικής πράξεως πρέπει υποχρεωτικά να πραγματοποιείται «βάσει αντικειμενικών στοιχείων»¹⁴.

53. Με βάση τα ανωτέρω, καθίσταται σαφές για ποιον λόγο η υπό κρίση υπόθεση διαφέρει από την υπόθεση *Don Bosco*. Στην υπόθεση *Don Bosco*, το Δικαστήριο εστίασε στο υποστατό της επίμαχης οικονομικής πράξεως. Ο αγοραστής σκόπευε να ανεγείρει ένα νέο κτίριο στο οικόπεδο που είχε αγοράσει, αντικαθιστώντας ό,τι βρισκόταν σε στάδιο κατεδαφίσεως από τον ίδιο τον πωλητή κατά αυτόν τούτο τον χρόνο συνάψεως της μεταξύ τους συμβάσεως. Στην πράξη, ο αγοραστής είχε αποκτήσει ένα οικόπεδο το οποίο ήταν, ουσιαστικά, έτοιμο για την ανέγερση νέου κτιρίου. Συνεπώς, μικρή σημασία είχε το γεγονός ότι η κατάσταση αυτή επρόκειτο να δημιουργηθεί λίγο αργότερα από την ημερομηνία κατά την οποία μεταβιβάστηκε η κυριότητα του ακινήτου.

13 Schopenhauer, A., «*Die Welt als Wille und Vorstellung*» (πρώτη έκδοση από F.A. Brockhaus, Λειψία, 1819).

14 Απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, *Teleos* κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψεις 39 και 40). Η υπογράμμιση δική μου.

54. Η σκέψη 39 της απόφασης Don Bosco είναι αποκαλυπτική εν προκειμένω. Όπως επισήμανε το Δικαστήριο, ο οικονομικός σκοπός των εργασιών που ανέλαβε ο πωλητής (παράδοση του γηπέδου και ολοκλήρωση των εργασιών κατεδαφίσεως) ήταν η «διάθεση ακινήτου προς οικοδόμηση»¹⁵. Περαιτέρω, το Δικαστήριο υπογράμμισε ότι το παλαιό κτίριο ουδώς εξυπηρετούσε τις οικονομικές δραστηριότητες του αγοραστή και το οικόπεδο θα αποκτούσε οικονομική χρησιμότητα για αυτόν μόνον μετά την ολοκλήρωση των εργασιών κατεδαφίσεως¹⁶, οι οποίες είχαν οργανωθεί και πληρωθεί από τον πωλητή¹⁷.

55. Όλα αυτά έρχονται σε αντίθεση με την παρούσα υπόθεση, στην οποία, κατά τον χρόνο της πρώτης πώλησεως του επίμαχου ακινήτου, η αποθήκη ήταν ακόμη ακέραια και δεν είχε αρχίσει καμία εργασία κατεδαφίσεως. Η ημερομηνία κατεδαφίσεως δεν είχε καν προβλεφθεί με ακρίβεια και η διαδικασία επρόκειτο να κινηθεί από επόμενο αγοραστή του οικόπεδου και όχι από την ΚΡΚ.

56. Αυτή η ερμηνεία της απόφασης Don Bosco επιβεβαιώνεται περαιτέρω από τις αποφάσεις του Δικαστηρίου στις οποίες κρίθηκε ότι η παράδοση ακινήτων τα οποία αποτελούνταν από οικόπεδο και από παλαιό κτίριο το οποίο μετατρεπόταν σε νέο κτίριο απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ στον βαθμό που, «κατά το χρονικό σημείο της ως άνω παραδόσεως, είχαν πραγματοποιηθεί στο παλαιό κτίριο μόνον εργασίες μερικής κατεδαφίσεως και το κτίριο αυτό εξακολουθούσε, εν μέρει τουλάχιστον, να χρησιμοποιείται ως τέτοιο»¹⁸.

57. Στην υπό κρίση υπόθεση, η αντικειμενική κατάσταση κατά τον χρόνο της οικονομικής πράξεως ήταν ότι μια αλλαγή σχεδίου όσον αφορά την τύχη της αποθήκης –όσο απίθανο και αν αυτό μπορούσε να θεωρηθεί κατά την άποψη των διαδίκων– δεν μπορούσε να αποκλεισθεί εντελώς. Κατ' αρχήν, κάποια καθυστέρηση στις εργασίες ή μια δικαστική διαδικασία όσον αφορά την κατεδάφιση του παλαιού κτιρίου ή την ανέγερση του νέου κτιρίου, ή απλές τροποποιήσεις του πολεοδομικού σχεδίου (οφειλόμενες, για παράδειγμα, σε ζητήματα που ανέκυψαν κατά το στάδιο της κατεδαφίσεως της αποθήκης) θα μπορούσαν να έχουν αντίκτυπο στη χρήση της υφιστάμενης αποθήκης.

58. Η τελευταία αυτή κατάσταση δεν αποτελεί ένα απλώς υποθετικό σενάριο. Στην πραγματικότητα, το αρχικό πολεοδομικό σχέδιο που είχε εγκριθεί για την περιοχή από το δημοτικό συμβούλιο του Odense προέβλεπε ότι η επίμαχη αποθήκη θα διατηρηθεί «στο μέτρο του δυνατού». Μόνον αργότερα τροποποιήθηκε το πολεοδομικό σχέδιο υπό την έννοια ότι το μοναδικό αρχιτεκτονικό στοιχείο του παλαιού κτιρίου που έπρεπε να διατηρηθεί ήταν το μεσαίο τμήμα του ανατολικού αετώματος της αποθήκης. Μολονότι η τροποποίηση αυτή είχε σχεδιασθεί πριν από την υπογραφή της συμβάσεως πώλησεως, εντούτοις εγκρίθηκε, ουσιαστικά, αργότερα¹⁹.

59. Θεωρώ μη πειστικό επίσης το δεύτερο επιχειρήμα που προβάλλει η Δανική Κυβέρνηση, κατά το οποίο η ίδια είχε δικαίωμα να χαρακτηρίσει το επίμαχο οικόπεδο ως «γήπεδο προς οικοδόμηση», δεδομένου ότι ο ορισμός της έννοιας αυτής επαφίεται, κατά το άρθρο 12, παράγραφος 3, της οδηγίας περί ΦΠΑ, στα κράτη μέλη²⁰. Όπως ορθώς υπογράμμισε η Επιτροπή, η εξουσία εκτιμήσεως που τα κράτη μέλη διαθέτουν όσον αφορά τον ορισμό του τι συνιστά «γήπεδο προς οικοδόμηση» δεν μπορεί

15 Απόφαση Don Bosco (σκέψη 39). Η υπογράμμιση δική μου.

16 Όπ.π.

17 Απόφαση Don Bosco (σκέψη 32).

18 Βλ. απόφαση της 16ης Νοεμβρίου 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, σκέψη 53 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Η υπογράμμιση δική μου.

19 Βλ. σημεία 11 και 12 των παρουσών προτάσεων.

20 Βλ., επίσης, απόφαση της 28ης Μαρτίου 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139, σκέψεις 25 και 26).

να φθάσει μέχρι του σημείου να καταστρατηγηθεί η έννοια του «κτιρίου», η οποία, αντιθέτως, είναι κοινοτική έννοια²¹. Επιπλέον, η έννοια αυτή ορίζεται με αρκετά ευρύ τρόπο στο πρώτο εδάφιο του άρθρου 12, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ: «κάθε κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος»²².

60. Συναφώς, θα προσέθετα μόνον ότι, στο πλαίσιο της παρούσας αναλύσεως, το γεγονός ότι τμήμα του αετώματος του παλαιού κτιρίου διατηρήθηκε στο νέο κτίριο είναι αδιάφορο. Εξ όσων αντιλαμβάνομαι, αυτό το τμήμα του κτιρίου αρχικώς απομακρύνθηκε προκειμένου να ενσωματωθεί αργότερα στο νέο κτίριο. Κατά την άποψή μου, με καμία λογική ερμηνεία της έννοιας «κτίριο» κατά το πρώτο εδάφιο του άρθρου 12, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η έννοια αυτή δεν μπορεί να διευρυνθεί μέχρι του σημείου να περιλαμβάνει ένα στοιχείο του παλαιού κτιρίου το οποίο, αργότερα, απλώς ενσωματώθηκε ή χρησιμοποιήθηκε στο νέο κτίριο, χωρίς καν να συνέχεται με το έδαφος. Κατά συνέπεια, παρά το γεγονός ότι τα όρια της έννοιας αυτής αποτέλεσαν, σε κάποιον βαθμό, αντικείμενο συζητήσεως μεταξύ των μετεχόντων στην προδικαστική διαδικασία, φρονώ ότι είναι άσκοπη η λεπτομερέστερη εξέταση του συγκεκριμένου ζητήματος, καθόσον μικρή σημασία έχει στην υπό κρίση υπόθεση.

61. Τέλος, το συμπέρασμα ότι η πρώτη πώληση του επίμαχου ακινήτου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά πώληση γηπέδου προς οικοδόμηση, για τους σκοπούς των κανόνων περί ΦΠΑ, ενισχύεται από δύο πρόσθετες παρατηρήσεις.

62. Πρώτον, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι η ratio των άρθρων 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι η σχετική έλλειψη προστιθέμενης αξίας προερχόμενης από την πώληση παλαιού κτιρίου. Το Δικαστήριο επισήμανε ότι «η πώληση κτιρίου που έπεται της πρώτης παραδόσεως στον τελικό καταναλωτή, η οποία σηματοδοτεί το πέρας της διαδικασίας παραγωγής, δεν γεννά σημαντική προστιθέμενη αξία και, ως εκ τούτου, πρέπει, κατ' αρχήν, να απαλλάσσεται»²³.

63. Από τη σκοπιά αυτή, η επίμαχη οικονομική πράξη ουδόλως δικαιολογεί την επιβολή ΦΠΑ: επί του ακινήτου δεν πραγματοποιήθηκε καμία δραστηριότητα η οποία θα μπορούσε να αυξήσει την οικονομική του αξία για την ΚΡC. Πράγματι, πριν το συγκεκριμένο ακίνητο μπορέσει να αποτελέσει για άλλη μία φορά μέρος της δημιουργούσας προστιθέμενη αξία παραγωγικής διαδικασίας, η αποθήκη έπρεπε να κατεδαφιστεί²⁴.

64. Δεύτερον, το Δικαστήριο έκρινε προσφάτως ότι από τον συνδυασμό του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', και του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της οδηγίας περί ΦΠΑ «προκύπτει ότι γίνεται διάκριση μεταξύ παλαιού και νέου κτιρίου, δεδομένου ότι η πώληση παλαιού κτιρίου δεν υπόκειται, κατ' αρχήν, σε ΦΠΑ»²⁵. Συναφώς, διερωτώμαι αν, στην περίπτωση που η πώληση οικοπέδου με το επ' αυτού παλαιό κτίριο το οποίο μπορούσε να αποτελέσει άμεσα αντικείμενο οικονομικής εκμεταλλεύσεως χαρακτηριζόταν ως πώληση γηπέδου προς οικοδόμηση, τούτο θα δημιουργούσε ζητήματα με γνώμονα την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Πράγματι, ανάλογες οικονομικές πράξεις θα κατέληγαν να υπόκεινται σε ΦΠΑ ή να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ απλώς και μόνον βάσει της δεδηλωμένης προθέσεως των συμβαλλομένων σχετικά με τη μελλοντική μοίρα του κτιρίου, ανεξαρτήτως της υλικής παρουσίας του.

21 Βλ. όπ.π., σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία. Ομοίως, το Δικαστήριο έχει κρίνει επίσης ότι η έννοια «παραδόσεις κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους» δεν μπορεί να καθορίζεται σε συνάρτηση με το εθνικό δίκαιο, αλλά πρέπει να ερμηνεύεται ομοιόμορφα: βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 11ης Ιουνίου 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365, σκέψη 15).

22 Η υπογράμμιση δική μου.

23 Βλ. απόφαση της 16ης Νοεμβρίου 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

24 Επί του συγκεκριμένου ζητήματος, γενικότερα, βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F.G. Jacobs στην υπόθεση Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, σημείο 15).

25 Απόφαση της 16ης Νοεμβρίου 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, σκέψεις 29 και 30). Η υπογράμμιση δική μου.

65. Με την αποσύνδεση της εφαρμογής των κανόνων από την αντικειμενική πραγματικότητα, η ανωτέρω προσέγγιση θα μπορούσε επίσης να καταστήσει σχετικά απλή την καταστρατήγησή τους. Πράγματι, θα ήταν εξαιρετικά εύκολο για τους συμβαλλόμενους να συμπεριλάβουν στη μεταξύ τους σύμβαση κάποια δήλωση όσον αφορά το μέλλον ενός κτιρίου για να επιτύχουν το επιθυμητό αποτέλεσμα όσον αφορά την αντιμετώπιση εξ απόψεως ΦΠΑ. Δεν θεωρώ αποδεκτό οι φορολογικές αρχές να υποχρεούνται, σε αυτές τις περιπτώσεις, να ελέγχουν, σε μεταγενέστερο στάδιο, αν και σε ποιον βαθμό έχει πράγματι υλοποιηθεί η δηλωθείσα πρόθεση των συμβαλλομένων.

Δ. Η μεταπώληση του επίμαχου ακινήτου

66. Νομίζω ότι οι εκτιμήσεις που προεκτέθηκαν όσον αφορά την πώληση του επίμαχου ακινήτου ισχύουν επίσης όσον αφορά τη μεταγενέστερη μεταπώληση του εν λόγω ακινήτου.

67. Η τελευταία αυτή σύμβαση –η οποία συνήφθη μεταξύ της KPC και του Boligforeningen Kristiansdal– αφορούσε, εξ όσων αντιλαμβάνομαι, το ίδιο ακριβώς ακίνητο με αυτό που αποτέλεσε το αντικείμενο της πρώτης πώλησής. Κατά συνέπεια, επίσης η μεταγενέστερη οικονομική πράξη αφορούσε την πώληση ενός οικοπέδου με την επ' αυτού αποθήκη, η οποία ήταν ακέραια, ήταν πλήρως λειτουργική και είχε κάποια (μη αμελητέα) αξία. Ομοίως προς όσα παρατήρησα όσον αφορά την πρώτη οικονομική πράξη, ουδεμία εργασία κατεδαφίσεως είχε αρχίσει στο χρονικό σημείο στο οποίο ο πωλητής φαίνεται να μεταβίβασε την κυριότητα του ακινήτου στον αγοραστή.

68. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ωστόσο, η Επιτροπή υποστήριξε ότι η μεταπώληση του επίμαχου ακινήτου δεν πρέπει να θεωρηθεί ότι είναι μεμονωμένη, αλλά είναι μέρος πλέγματος οικονομικών πράξεων οι οποίες, κατά το ίδιο το γράμμα των επίμαχων συμφωνιών, πρέπει να αξιολογηθούν ως ένα όλον. Κατά την άποψη της Επιτροπής, η προσέγγιση αυτή συνεπάγεται ότι, λαμβανόμενες από κοινού, οι συμβάσεις μεταξύ της KPC και του Boligforeningen Kristiansdal πρέπει να θεωρηθεί ότι συνιστούν «παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, η οποία πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά» κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

69. Κατά την άποψή μου, στη δικογραφία δεν υπάρχουν αρκετά στοιχεία που θα παρείχαν στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να λάβει οριστική θέση επί του συγκεκριμένου ζητήματος. Εξάλλου, στον εθνικό δικαστή εναπόκειται εν γένει να διαπιστώνει, υπό το πρίσμα των αρχών που έχει διατυπώσει το Δικαστήριο²⁶, αν τυπικά χωριστές πράξεις συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε να αποτελούν, αντικειμενικά, μία και αδιάσπαστη οικονομική παροχή της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή²⁷.

70. Συναφώς, θα προσέθετα ότι το ερώτημα που τέθηκε από το αιτούν δικαστήριο είναι διατυπωμένο με αφηρημένο τρόπο και επικεντρώνεται στη σημασία που η πρόθεση των συμβαλλομένων έχει κατά την αξιολόγηση, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, της μεταβιβάσεως οικοπέδου επί του οποίου υφίσταται κτίριο. Το αιτούν δικαστήριο δεν ζήτησε κατευθύνσεις από το Δικαστήριο όσον αφορά το ειδικό ζήτημα που θέτει η Επιτροπή. Συναφώς, υπάρχουν λίγες καταληκτικές παρατηρήσεις που μπορούν να διατυπωθούν ως συνδρομή στο εθνικό δικαστήριο, σε περίπτωση που τις χρειαστεί.

²⁶ Βλ. σημείο 33 των παρούσων προτάσεων.

²⁷ Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, σκέψεις 51 έως 54), και της 18ης Οκτωβρίου 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, σκέψεις 32 και 33).

71. Από τη σύμβαση-πλαίσιο σαφώς φαίνεται ότι ο Boligforeningen Kristiansdal ήταν αυτός που απέκτησε το ακίνητο προκειμένου εν συνεχεία να ενεργήσει ως ο κύριος του έργου και ως ο έχων την εκμετάλλευσή του. Από την πλευρά της, η KPC ενήργησε απλώς ως ανάδοχος για τον σχεδιασμό και τη μετατροπή του ακινήτου σε οικιστικές μονάδες. Επιπλέον, πριν η KPC μπορέσει να αρχίσει την εκτέλεση οποιασδήποτε οικοδομικής εργασίας, ο Boligforeningen Kristiansdal έπρεπε να οργανώσει και να πληρώσει την κατεδάφιση της υφιστάμενης αποθήκης. Επίσης ο Boligforeningen Kristiansdal ήταν αυτός που θα έφερε οποιαδήποτε ενδεχόμενη ευθύνη από τις εργασίες κατεδαφίσεως.

72. Στο πλαίσιο αυτό, φαίνεται ότι, πριν από την κατασκευή των οικιστικών μονάδων, ο Boligforeningen Kristiansdal ενεργούσε ως κύριος του επίμαχου ακινήτου, πράγμα το οποίο, κατά τα άρθρα 14 και 63 της οδηγίας περί ΦΠΑ²⁸, αποτελεί γενεσιουργό αιτία του φόρου. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει καταστήσει σαφές ότι ο όρος «παράδοση αγαθού» πρέπει να ερμηνεύεται ως «η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος, ακόμη και αν δεν συνοδεύεται από μεταβίβαση της υπό νομική έννοια κυριότητας του αγαθού»²⁹.

73. Εξάλλου, όπως στην περίπτωση της πρώτης μεταβίβασης, δεν φαίνεται ότι, πριν από την πραγματοποίηση της μεταπώλησης, στο ακίνητο δεν είχαν εκτελεστεί οποιεσδήποτε εργασίες οι οποίες αύξησαν την αξία του, δικαιολογώντας κατ' αυτόν τον τρόπο την επιβολή ΦΠΑ.

74. Πάντως, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να διευκρινίσει αν τα στοιχεία αυτά, εξεταζόμενα σε συνδυασμό με όλους τους άλλους σχετικούς παράγοντες, μπορούν ή όχι να δείξουν ότι, για την εφαρμογή των κανόνων περί ΦΠΑ, η μεταπώληση του επίμαχου ακινήτου συνιστά «παραδόσ[η] κτιρί[ου] ή τμημάτων κτιρί[ου] και του συνεχόμενου με αυτ[ό] εδάφους», κατά την έννοια του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

75. Εν πάση περιπτώσει, ανεξάρτητα από το πώς θα χαρακτηριστεί εν τέλει η δεύτερη μεταβίβαση, από τις προεκτεθείσες εκτιμήσεις προκύπτει ότι εθνική ρύθμιση, όπως το μέρος του άρθρου 2.2 κατά το οποίο η παράδοση οικοπέδου επί του οποίου υφίσταται κτίριο συνιστά αυτομάτως πώληση γηπέδου προς οικοδόμηση, υποκείμενη σε ΦΠΑ, αν πρόθεση των συμβαλλομένων είναι να κατεδαφιστεί το εν λόγω κτίριο προκειμένου να καταστεί δυνατή η ανέγερση νέου κτιρίου, δεν είναι συμβατή με τις διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ.

IV. Πρόταση

76. Εν κατακλείδι, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα του Vestre Landsret (ανωτέρου δικαστηρίου της δυτικής περιφέρειας, Δανία), ως ακολούθως:

– Εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία η παράδοση οικοπέδου επί του οποίου υφίσταται κτίριο συνιστά πώληση γηπέδου προς οικοδόμηση, υποκείμενη σε φόρο προστιθέμενης αξίας, αν πρόθεση των συμβαλλομένων είναι να κατεδαφιστεί το εν λόγω κτίριο προκειμένου να καταστεί δυνατή η ανέγερση νέου κτιρίου, δεν είναι συμβατή με τα άρθρο 12 και το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία ι' και ια', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.

28 Βλ. σημείο 35 των παρουσών προτάσεων.

29 Βλ., παραδείγματος χάριν, απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, σκέψη 9).