



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 4ης Σεπτεμβρίου 2019\*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Πώληση γηπέδου στο οποίο, κατά τον χρόνο της παραδόσεως, βρίσκεται κτίριο – Χαρακτηρισμός – Άρθρα 12 και 135 – Έννοια του “γηπέδου προς οικοδόμηση” – Έννοια του “κτιρίου” – Εκτίμηση της οικονομικής και εμπορικής πραγματικότητας – Αξιολόγηση αντικειμενικών στοιχείων –Πρόθεση των συμβαλλομένων μερών»

Στην υπόθεση C-71/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Vestre Landsret (εφετείο δυτικής περιφέρειας, Δανία) με απόφαση της 24ης Ιανουαρίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Φεβρουαρίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

**Skatteministeriet**

κατά

**KPC Herning,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen και M. Safjan, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Bobek

γραμματέας: C. Strömholm, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ’ ακροατηρίου συζήτησεως της 30ής Ιανουαρίου 2019,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η KPC Herning, εκπροσωπούμενη από τους K. Bastian και T. Frøbert, advokater,
- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Nymann-Lindegren και την M. Wolff, επικουρούμενους από τον S. Horsbøl Jensen, advokat,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και την N. Gossement, επικουρούμενους από τον H. Peytz, advokat,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 19ης Μαρτίου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 12 και 135 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Skatteministeriet (Υπουργείου Φορολογικών Υποθέσεων, Δανία) και της KPC Herning A/S, εταιρίας δανικού δικαίου, με αντικείμενο τον καταβλητέο για την παράδοση ακινήτου φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων, που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου.

Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.

[...]»

- 4 Το άρθρο 12 της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«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.

Τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίσουν τις λεπτομέρειες εφαρμογής του κριτηρίου της παραγράφου 1, στοιχείο α', στις μετατροπές ακινήτων καθώς και την έννοια του "συνεχόμενου με αυτά εδάφους".

[...]

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.»

5 Το άρθρο 135 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής:

«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',

[...]».

### ***Το δανικό δίκαιο***

6 Ο Lovbekendtgørelse om merværdiafgift (νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας), όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 520 της 12ης Ιουνίου 2009 και κωδικοποιήθηκε με αριθμό 760 στις 21 Ιουνίου 2016 (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), προβλέπει, στο άρθρο 13, παράγραφος 1, σημείο 9, 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.»

7 Το άρθρο 13, παράγραφος 3, του νόμου αυτού έχει ως εξής:

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

8 Με την bekendtgørelse nr. 1370 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (κανονιστική πράξη 1370 για την τροποποίηση της κανονιστικής πράξεως σχετικά με τον νόμο περί του φόρου προστιθέμενης αξίας), της 2ας Δεκεμβρίου 2010, ο Υπουργός Φορολογικών Υποθέσεων έκανε χρήση της εξουσιοδοτήσεως που παρέχει το άρθρο 13, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ για την οριοθέτηση των πράξεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ. Οι διατάξεις της εν λόγω κανονιστικής πράξεως, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, επαναλαμβάνονται από την bekendtgørelse nr. 808 om merværdiafgift (κανονιστική πράξη 808 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας), της 30ής Ιουνίου 2015 (στο εξής: κανονιστική πράξη περί ΦΠΑ). Το άρθρο 54, παράγραφος 1, της κανονιστικής αυτής πράξεως 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.»

- 9 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.»

- 10 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 πωλήσεως 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 πωλήσεως 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 αξιολόγηση 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 πωλήσεως 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.

[...]»

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

- 11 Η KPC Herning είναι δανική εταιρία ανάπτυξης ακινήτων και κατασκευής κτιρίων η οποία δραστηριοποιείται στον σχεδιασμό έργων ανεγέρσεως ακινήτων και στην εκτέλεση κατασκευαστικών εργασιών στο πλαίσιο συμβάσεων ετοιμοπαράδοτων ακινήτων στη Δανία.
- 12 Τον Μάιο του 2013 η KPC Herning και ο Boligforeningen Kristiansdal, οργανισμός κατοικιών χαμηλού ενοικίου, αποφάσισαν να εκπονήσουν ένα σχέδιο δημιουργίας κοινωνικών κατοικιών για νέους σε οικόπεδο που ανήκε στον Odense Havn (οργανισμό λιμένος Odense, Δανία) και το οποίο ήταν γνωστό ως «Finlandkaj 12». Το σχέδιο αυτό συζητήθηκε με τον Δήμο του Odense και με τον οργανισμό λιμένος Odense.

- 13 Το φθινόπωρο του 2013 η KPC Herning αγόρασε από τον οργανισμό λιμένος Odense το γήπεδο «Finlandkaj 12» μαζί με την αποθήκη που ήταν κτισμένη στο γήπεδο αυτό. Η σύμβαση πωλήσεως τελούσε υπό διάφορες αιρέσεις, μεταξύ των οποίων και εκείνη που προέβλεπε ότι η KPC Herning όφειλε να συνάψει σύμβαση με οργανισμό κατοικιών χαμηλού ενοικίου προκειμένου να εκτελέσει στο επίμαχο γήπεδο έργο κατασκευής κοινωνικών κατοικιών για νέους.
- 14 Στις 5 Δεκεμβρίου 2013 η KPC Herning πώλησε το γήπεδο «Finlandkaj 12» μαζί με την αποθήκη στον Boligforeningen Kristiansdal. Οι συμβάσεις που συνήψαν προς τούτο τα συμβαλλόμενα μέρη αποτελούσαν ένα συμβατικό πλαίσιο από το οποίο προέκυπτε ότι η πώληση τελούσε υπό την αίρεση ότι η KPC Herning θα αναλάμβανε τη δέσμευση να σχεδιάσει, να κατασκευάσει και να παραδώσει «με το κλειδί στο χέρι» κοινωνικές κατοικίες για νέους στο γήπεδο αυτό.
- 15 Ειδικότερα, προβλεπόταν ότι ο Boligforeningen Kristiansdal θα αναλάμβανε τη μερική κατεδάφιση της αποθήκης που ήταν κτισμένη στο γήπεδο «Finlandkaj 12», διατηρώντας μόνον το μεσαίο τμήμα του ανατολικού αετώματος και ορισμένα τμήματα του τεχνικού εξοπλισμού της. Επιπλέον, τα συμβαλλόμενα μέρη συμφώνησαν ότι η KPC Herning θα είχε την υποχρέωση να παραδώσει ένα πλήρως αποπερατωμένο κτίριο για οικιστική χρήση στο γήπεδο αυτό. Ο Boligforeningen Kristiansdal πραγματοποίησε τη μερική κατεδάφιση της αποθήκης με δικές του δαπάνες και με δικό του κίνδυνο.
- 16 Δεν αμφισβητείται ότι, κατά την ημερομηνία των διαδοχικών μεταβιβάσεων του γηπέδου και της αποθήκης, η αποθήκη ήταν πλήρως λειτουργική.
- 17 Στις 10 Δεκεμβρίου 2013 η KPC Herning ζήτησε από το Skatterådet (εθνικό συμβούλιο φορολογικών ζητημάτων, Δανία) να διευκρινίσει αν η πώληση του γηπέδου «Finlandkaj 12» καθώς και της αποθήκης από τον οργανισμό λιμένος Odense και η μεταπώληση του ίδιου ακινήτου απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ. Με την από 24 Ιουνίου 2014 απάντησή του, το εν λόγω συμβούλιο απάντησε αρνητικά.
- 18 Κατόπιν προσφυγής που άσκησε η KPC Herning, η Landsskatteret (εθνική φορολογική επιτροπή, Δανία) έκρινε, με απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2015, ότι δεν συνέτρεχε λόγος το επίμαχο ακίνητο να χαρακτηριστεί ως γήπεδο προς οικοδόμηση, του οποίου η πώληση υπέκειτο σε ΦΠΑ, διότι, κατά τον χρόνο αμφοτέρων των πωλήσεων, στο επίμαχο γήπεδο υπήρχε ένα κτίριο. Επιπλέον, η επιτροπή αυτή αποφάσισε ότι, δεδομένου ότι οι εργασίες κατεδαφίσεως εκτελέστηκαν από τον Boligforeningen Kristiansdal μετά την πώληση που συνομολογήθηκε μεταξύ του οργανισμού λιμένος Odense και της KPC Herning, επίσης δεν συνέτρεχε λόγος να θεωρηθεί ότι τα δύο τελευταία συμβαλλόμενα μέρη διενήργησαν ενιαία πράξη περιλαμβάνουσα την κατεδάφιση, όπως συνέβαινε στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722).
- 19 Με δικόγραφο της 9ης Μαρτίου 2016, το Υπουργείο Φορολογικών Υποθέσεων προσέβαλε την απόφαση της Landsskatteretten (εθνικής φορολογικής επιτροπής) ενώπιον του Retten i Herning (δικαστηρίου του Herning, Δανία), το οποίο παρέπεμψε την υπόθεση ενώπιον του Vestre Landsret (εφετείου δυτικής περιφέρειας, Δανία) λόγω των ζητημάτων αρχής που εγείρονταν.
- 20 Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, το Υπουργείο Φορολογικών Υποθέσεων υποστήριξε ότι, σύμφωνα με την απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, σκέψη 43), τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να ορίζουν την έννοια του όρου «γήπεδο προς οικοδόμηση». Η αρμοδιότητα αυτή πρέπει να ασκείται εντός των ορίων που απορρέουν από τις απαλλαγές οι οποίες προβλέπονται με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία ι' και ια', της οδηγίας 2006/112 όσον αφορά τα ακίνητα που αποτελούνται από κτίριο και από το συνεχόμενο με αυτό έδαφος και τα μη οικοδομημένα γήπεδα που δεν προορίζονται για την ανέγερση οικοδομής.



- 21 Στο δανικό δίκαιο, η έννοια του «γηπέδου προς οικοδόμηση» καλύπτει τα μη οικοδομημένα γήπεδα, εξυπακουόμενου ότι καθοριστική σημασία έχει, συναφώς, η οικονομική πραγματικότητα και, επομένως, το ζήτημα κατά πόσον το γήπεδο προορίζεται για την ανέγερση οικοδομής. Η ερμηνεία αυτή δεν καθιστά άνευ περιεχομένου το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της οδηγίας 2006/112, δεδομένου ότι δεν έχει ως συνέπεια να χαρακτηρίζεται κάθε παράδοση υφιστάμενου κτιρίου και του συνεχόμενου με αυτό εδάφους ως παράδοση γηπέδου προς οικοδόμηση. Επιπλέον, είναι σύμφωνη με την απόφαση της 20ής Φεβρουαρίου 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, σκέψη 23), κατά την οποία η συνεκτίμηση της οικονομικής πραγματικότητας αποτελεί θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ.
- 22 Κατά συνέπεια, οι πράξεις που διενεργήθηκαν από τον οργανισμό λιμένος Odense και την KPC Herning πρέπει να χαρακτηριστούν ως παραδόσεις γηπέδου προς οικοδόμηση. Το γεγονός ότι το ευρισκόμενο εντός του γηπέδου κτίριο που χρησιμοποιούνταν ως αποθήκη δεν κατεδαφίστηκε πλήρως δεν ασκεί επιρροή επί του χαρακτηρισμού αυτού, δεδομένου ότι το μη κατεδαφισμένο μέρος της αποθήκης δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «κτίριο» κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112.
- 23 Αντιθέτως, η KPC Herning υποστηρίζει ότι ένα γήπεδο στο οποίο υπάρχει κτίριο δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως γήπεδο προς οικοδόμηση, εκτός αν συντρέχουν οι ειδικές προϋποθέσεις της αποφάσεως της 19ης Νοεμβρίου 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), πράγμα το οποίο δεν συμβαίνει εν προκειμένω. Στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση, ο πωλητής είχε αναλάβει την κατεδάφιση ενός υπάρχοντος κτιρίου προκειμένου να παραδώσει ελεύθερο το γήπεδο στο πλαίσιο σύνθετης παροχής.
- 24 Η KPC Herning υποστήριξε επίσης ότι πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ της παραδόσεως των κτιρίων και της παραδόσεως των μη οικοδομημένων γηπέδων κατά την έννοια, αντιστοίχως, του άρθρου 12, παράγραφος 2, και του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της οδηγίας 2006/112. Οι όροι που χρησιμοποιούνται στις διατάξεις αυτές πρέπει να ερμηνεύονται αυτοτελώς κατά τρόπον ώστε οι εν λόγω διατάξεις να μην καθίστανται άνευ αποτελέσματος, όπως επιβεβαιώνει η νομολογία του Δικαστηρίου (αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, σκέψη 48, της 11ης Ιουνίου 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, σκέψη 15, και της 17ης Ιανουαρίου 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, σκέψη 25).
- 25 Κατά το άρθρο 12, παράγραφος 3, σε συνδυασμό με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία ι' και ια', της οδηγίας 2006/112, τα γήπεδα προς οικοδόμηση αποτελούν υποκατηγορία των μη οικοδομημένων γηπέδων. Επομένως, η οδηγία 2006/112 αναθέτει στα κράτη μέλη μόνο τη μέριμνα να αποφασίζουν αν και υπό ποιες προϋποθέσεις μη οικοδομημένα γήπεδα μπορούν να χαρακτηριστούν ως «γήπεδα προς οικοδόμηση».
- 26 Εξάλλου, στο πλαίσιο της εκτιμήσεως ορισμένης πράξεως υπό το πρίσμα της οδηγίας 2006/112, οι εθνικές αρχές οφείλουν, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, να λαμβάνουν υπόψη την αντικειμενική φύση της πράξεως και όχι την υποκειμενική πρόθεση των συμβαλλομένων μερών (απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ., C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 39).
- 27 Στην υπό κρίση υπόθεση, από τις ανωτέρω αρχές προκύπτει, κατά την KPC Herning, ότι οι δύο επίμαχες πράξεις πωλήσεως πρέπει να χαρακτηριστούν ως παραδόσεις γηπέδου στο οποίο υπάρχει ένα παλαιό κτίριο.
- 28 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Vestre Landsret (εφετείο δυτικής περιφέρειας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει 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

[2006/112], 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;»

### Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 29 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', και παράγραφοι 2 και 3, καθώς και το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία ι' και ια', της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι πράξη παραδόσεως γηπέδου στο οποίο, κατά τον χρόνο της παραδόσεως αυτής, υπάρχει ένα κτίριο μπορεί να χαρακτηριστεί ως παράδοση «γηπέδου προς οικοδόμηση», στην περίπτωση κατά την οποία πρόθεση των συμβαλλομένων μερών ήταν να κατεδαφιστεί εξ ολοκλήρου ή μερικώς το κτίριο για να δημιουργηθεί χώρος για την ανέγερση νέου κτιρίου.
- 30 Επομένως, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να προσδιοριστεί το καθεστώς ΦΠΑ που είναι εφαρμοστέο επί των δύο επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξεων πώλησεως οι οποίες διενεργήθηκαν, αφενός, μεταξύ του οργανισμού λιμένος Odense και της KPC Herning και, αφετέρου, μεταξύ της KPC Herning και του Boligforeningen Kristiansdal. Αμφότερες οι πράξεις αυτές αφορούσαν το ίδιο ακίνητο το οποίο αποτελούνταν από γήπεδο και από κτίριο χρησιμοποιούμενο ως αποθήκη, το οποίο βρισκόταν στο γήπεδο αυτό.
- 31 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, δεν αμφισβητείται ότι το χρησιμοποιούμενο ως αποθήκη κτίριο είχε αποτελέσει αντικείμενο εκμεταλλεύσεως από τον οργανισμό λιμένος Odense πριν από τις επίμαχες πράξεις πώλησεως και ότι ήταν πλήρως λειτουργικό κατά τον χρόνο της παραδόσεως στην KPC Herning καθώς και, μεταγενεστέρως, στον Boligforeningen Kristiansdal. Επίσης, δεν αμφισβητείται ότι οι διάφορες συμβάσεις που συνήφθησαν στο πλαίσιο αυτό εξαρτούσαν τις εν λόγω πράξεις πώλησεως από την αίρεση να εκτελέσει η KPC Herning επί του επίμαχου γηπέδου έργο κατασκευής κοινωνικών κατοικιών.
- 32 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου, η KPC Herning, η Δανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υποστήριξαν ότι, προκειμένου να χαρακτηρισθούν οι δύο διαδοχικές πράξεις πώλησεως και, ως εκ τούτου, να καθορισθεί το εφαρμοστέο επ' αυτών καθεστώς ΦΠΑ, καθεμία από τις πράξεις αυτές θα πρέπει να εκτιμηθεί αυτοτελώς. Διαφωνούν όμως ως προς την ερμηνεία που θα πρέπει να δοθεί στην οδηγία 2006/112 και προτείνουν τρεις διαφορετικούς χαρακτηρισμούς για τις πράξεις αυτές. Ενώ, κατά την άποψη της KPC Herning, καθεμία από τις εν λόγω πράξεις θα πρέπει να χαρακτηριστεί ως «παράδοση παλαιού κτιρίου» κατά την έννοια του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της οδηγίας αυτής, η Δανική Κυβέρνηση φρονεί ότι πρέπει να χαρακτηριστούν ως «παράδοση γηπέδου προς οικοδόμηση» κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας. Η Επιτροπή διακρίνει τις δύο επίμαχες πράξεις και φρονεί ότι η πρώτη πράξη αφορά την παράδοση παλαιού κτιρίου. Η δεύτερη πράξη, αντιθέτως, δεν περιορίζεται σε μια απλή πώληση, αλλά περιλαμβάνει και την κατασκευή νέων κτιρίων. Κατά συνέπεια, θα πρέπει να χαρακτηριστεί ως «παράδοση κτιρίου και του συνεχόμενου με αυτό εδάφους», η οποία πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτό, κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας.
- 33 Οι ερμηνευτικές αυτές αποκλίσεις οφείλονται στη διαφωνία της KPC Herning, της Δανικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής ως προς τη σπουδαιότητα που θα πρέπει να δοθεί στις συμβατικές ρήτρες και στην εξ αυτών συναγόμενη πρόθεση των συμβαλλομένων μερών για τον χαρακτηρισμό ορισμένης πράξεως από απόψεως ΦΠΑ, στην περίπτωση κατά την οποία τα σχέδια και οι εργασίες που συνδέονται, βάσει των συμβατικών όρων, με την πώληση ορισμένου αγαθού δεν έχουν ακόμη εκτελεστεί κατά τον χρόνο της παραδόσεως του αγαθού αυτού. Επομένως, εν προκειμένω, είναι

σημαντικό να προσδιοριστεί αν και σε ποιο βαθμό θα πρέπει να ληφθεί υπόψη η πρόθεση προς μερική κατεδάφιση του χρησιμοποιούμενου ως αποθήκη κτιρίου που βρισκόταν στο γήπεδο «Finlandkaj 12», καθώς και η πρόθεση προς αντικατάστασή του με νέο κτίριο.

- 34 Ως εκ τούτου, εγείρεται καταρχάς το ζήτημα υπό ποιες συνθήκες πλείονες διαδοχικές παροχές, όπως είναι η πώληση κτιρίου μαζί με το γήπεδο στο οποίο είναι κτισμένο, η κατεδάφιση του κτιρίου αυτού και, εν συνεχεία, η κατασκευή νέου κτιρίου, πρέπει να χαρακτηριστούν από απόψεως ΦΠΑ ως πράξεις ανεξάρτητες μεταξύ τους ή ως ενιαία πράξη που αποτελείται από πλείονες παροχές άρρηκτα συνδεδεμένες μεταξύ τους.
- 35 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, όταν μια πράξη αποτελείται από σύνολο στοιχείων και ενεργειών, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι συνθήκες υπό τις οποίες τελείται η πράξη αυτή, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν, από απόψεως ΦΠΑ, πρόκειται για δύο ή περισσότερες χωριστές παροχές ή για ενιαία παροχή [απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, σκέψη 29].
- 36 Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, αφενός, από το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι κάθε πράξη πρέπει, κατά κανόνα, να λογίζεται ως χωριστή και αυτοτελής και, αφετέρου, πράξη η οποία, από οικονομικής απόψεως, συνίσταται σε μία μόνον παροχή δεν πρέπει να κατακερματίζεται τεχνητά, ώστε να μη θίγεται η λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ [απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, σκέψη 30].
- 37 Ως εκ τούτου, υπό ορισμένες συνθήκες, πλείονες τυπικώς αυτοτελείς παροχές, οι οποίες θα μπορούσαν να παρασχεθούν χωριστά και, ως εκ τούτου, να αποτελέσουν αντικείμενο αυτοτελούς φορολογήσεως ή αυτοτελούς απαλλαγής, πρέπει να λογίζονται ως ενιαία πράξη εάν δεν είναι ανεξάρτητες (απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, σκέψη 32).
- 38 Μια παροχή πρέπει να λογίζεται ως ενιαία όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία που παρέσχε ο υποκείμενος στον φόρο ή δύο ή περισσότερες πράξεις στις οποίες προέβη συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε, αντικειμενικά, να αποτελούν μία μόνον αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, σκέψη 30). 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 λογίζεται ως παρεπόμενη άλλης κύριας παροχής οσάκις δεν συνιστά αυτοσκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο προκειμένου να τους παρασχεθεί υπό τις καλύτερες συνθήκες η κύρια υπηρεσία (απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, σκέψη 34).
- 39 Προκειμένου να καθοριστεί αν οι παρεχόμενες υπηρεσίες είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους ή συνιστούν ενιαία παροχή, πρέπει να αναζητηθούν τα χαρακτηριστικά στοιχεία της οικείας πράξεως. Εντούτοις, δεν υπάρχει απόλυτος κανόνας όσον αφορά τον καθορισμό του εύρους μιας παροχής από απόψεως ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, για τον καθορισμό του εύρους μιας παροχής πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των συνθηκών υπό τις οποίες διενεργείται η επίμαχη πράξη (απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 32).
- 40 Κατά τη σφαιρική αυτή εκτίμηση των συνθηκών, η δεδηλωμένη πρόθεση των συμβαλλομένων μερών σε ό,τι αφορά την υπαγωγή μιας πράξεως στον ΦΠΑ πρέπει να λαμβάνεται υπόψη, υπό την προϋπόθεση ότι τεκμηριώνεται από αντικειμενικά στοιχεία (απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, σκέψη 33).



- 41 Όσον αφορά τον χαρακτηρισμό της πωλήσεως γηπέδου στο οποίο υπάρχει κτίριο του οποίου μελετάται η μερική ή ολική κατεδάφιση, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως παράσχει διευκρινίσεις σχετικά με τα αντικειμενικά στοιχεία που μπορούν να ασκήσουν επιρροή συναφώς.
- 42 Ειδικότερα, με την απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2009, *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722, σκέψεις 39, 40 και 44), το Δικαστήριο διαπίστωσε, καταρχάς, ότι ο οικονομικός σκοπός τον οποίο επιδίωκαν ο πωλητής και ο αγοραστής του ακινήτου συνίστατο στην παράδοση γηπέδου έτοιμου προς οικοδόμηση. Προς τούτο, το Δικαστήριο σημείωσε ότι ο πωλητής ήταν επιφορτισμένος με την κατεδάφιση του κτιρίου που υπήρχε στο επίμαχο γήπεδο και ότι το κόστος της κατεδάφισης αυτής είχε βαρύνει, τουλάχιστον εν μέρει, τον αγοραστή. Ομοίως, επισήμανε ότι, κατά τον χρόνο παραδόσεως του ακινήτου, η κατεδάφιση του κτιρίου είχε ήδη αρχίσει. Λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο χαρακτήρισε την επίμαχη παράδοση ακινήτου καθώς και την κατεδάφιση του ευρισκόμενου σε αυτό κτιρίου ως ενιαία πράξη παραδόσεως μη οικοδομημένου γηπέδου.
- 43 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι στα αντικειμενικά στοιχεία που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τον χαρακτηρισμό ορισμένης πράξεως από απόψεως ΦΠΑ περιλαμβάνονται, επιπλέον, το στάδιο, κατά τον χρόνο παραδόσεως ακινήτου αποτελούμενου από γήπεδο και κτίριο, των εκτελούμενων από τον πωλητή εργασιών κατεδάφισης ή μετατροπής, η χρήση του ακινήτου κατά τον ίδιο χρόνο, καθώς και η δέσμευση του πωλητή να εκτελέσει εργασίες κατεδάφισης με σκοπό να καταστεί δυνατή μια μελλοντική κατασκευή (πρβλ. αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, σκέψη 34, και της 17ης Ιανουαρίου 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, σκέψη 33).
- 44 Εξάλλου, με την απόφαση της 8ης Ιουλίου 1986, *Kerrutt* (73/85, EU:C:1986:295, σκέψεις 12 και 15), το Δικαστήριο, κληθέν να διευκρινίσει αν η παράδοση γηπέδου προς οικοδόμηση και η επακόλουθη ανέγερση στο γήπεδο αυτό νέου κτιρίου, όπως είχαν προβλεφθεί με σύμβαση-πλαίσιο, έπρεπε να χαρακτηριστούν ως ενιαία πράξη, έλαβε υπόψη το γεγονός ότι, αφενός, η πράξη που αφορούσε το γήπεδο και, αφετέρου, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών αποτελούσαν νομικώς αυτοτελείς πράξεις διενεργηθείσες από διαφορετικούς επιχειρηματίες. Με δεδομένα τα στοιχεία αυτά, το Δικαστήριο έκρινε ότι, παρά την οικονομική συνάφεια του συνόλου των επίμαχων πράξεων και τον κοινό σκοπό τους, ο οποίος συνίστατο στην ανέγερση κτιρίου στο αποκτηθέν γήπεδο, δεν συνέτρεχε λόγος, υπό τις συνθήκες της συγκεκριμένης υποθέσεως, να χαρακτηρίσει τις πράξεις αυτές ως ενιαία πράξη.
- 45 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, όσον αφορά την πρώτη επίμαχη πράξη πωλήσεως, στο πλαίσιο της οποίας η KPC Herning αγόρασε από τον οργανισμό λιμένος Odense ακίνητο αποτελούμενο από γήπεδο και κτίριο χρησιμοποιούμενο ως αποθήκη, στη σκέψη 31 της παρούσας αποφάσεως επισημάνθηκε ότι η αποθήκη αυτή ήταν, κατά τον χρόνο της παραδόσεώς της, πλήρως λειτουργική. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ουδείς εκ των συμβαλλομένων στην εν λόγω σύμβαση πωλήσεως είχε επιφορτιστεί με την κατεδάφιση της αποθήκης αυτής, κατεδάφιση η οποία πραγματοποιήθηκε εξάλλου μόνο μετά την απόκτηση του επίμαχου ακινήτου από τον *Boligforeningen Kristiansdal*.
- 46 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι πράξη όπως η ανωτέρω πρώτη πράξη πωλήσεως είναι διακριτή και ανεξάρτητη από τις μεταγενέστερες πράξεις που διενήργησαν η KPC Herning και ο *Boligforeningen Kristiansdal* και, ιδίως, από τη μερική κατεδάφιση της επίμαχης αποθήκης.
- 47 Απλώς και μόνο το γεγονός ότι η πώληση την οποία προέβλεπε η συναφθείσα μεταξύ του οργανισμού λιμένος Odense και της KPC Herning σύμβαση τελούσε υπό την αίρεση ότι η KPC Herning θα συνομολογούσε σύμβαση με οργανισμό κατοικιών χαμηλού ενοικίου με σκοπό την ανέγερση, στο επίμαχο ακίνητο, κοινωνικών κατοικιών δεν μπορεί να συνδέσει μεταξύ τους τις διάφορες πράξεις κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μπορούν να θεωρηθούν ως μία μόνον αδιάσπαστη οικονομική παροχή της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή.

- 48 Στο πλαίσιο της δεύτερης επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξεως πώλησεως, ο Boligforeningen Kristiansdal αγόρασε από την KPC Herning το γήπεδο και την αποθήκη που είχαν προηγουμένως πωληθεί στην εταιρία αυτή από τον οργανισμό λιμένος Odense. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία της ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφίας, κατά την παράδοσή της στον Boligforeningen Kristiansdal, η αποθήκη εξακολουθούσε να μπορεί να χρησιμοποιηθεί πραγματικά. Μετά την παράδοση αυτή, ο πωλητής, ήτοι η KPC Herning, ουδόλως ενεπλάκη στη μερική κατεδάφιση της αποθήκης. Ο αγοραστής ανέθεσε, με δικές του δαπάνες και με δικό του κίνδυνο, σε τρίτη επιχείρηση την εκτέλεση των αναγκαίων εργασιών. Επομένως, υπό την επιφύλαξη των εξακριβώσεων στις οποίες οφείλει να προβεί το αιτούν δικαστήριο, προκύπτει ότι η κατεδάφιση της αποθήκης συνιστά πράξη ανεξάρτητη της πώλησεώς της και δεν συνθέτει μαζί με αυτήν μία μόνον παροχή από οικονομικής απόψεως.
- 49 Βεβαίως, προκύπτει ότι η πώληση του γηπέδου μαζί με την αποθήκη τελούσε υπό την αίρεση ότι ο πωλητής θα προέβαινε, διατηρώντας ορισμένα υφιστάμενα στοιχεία του παλαιού κτιρίου, στην κατασκευή νέου κτιρίου. Εντούτοις, όπως εκτέθηκε στη σκέψη 47 της παρούσας αποφάσεως, το γεγονός αυτό και μόνο δεν συνδέει μεταξύ τους τις διάφορες πράξεις κατά τέτοιο τρόπο ώστε να συνθέτουν μια αδιάσπαστη οικονομική παροχή της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή.
- 50 Κατά συνέπεια, όπως επισήμανε επίσης ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 31 και 32 των προτάσεών του, πράξεις πώλησεως όπως οι δύο επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξεις δεν μπορούν να θεωρηθούν ως εντασσόμενες σε ένα και το αυτό σύνολο και πρέπει να εκτιμηθούν χωριστά από απόψεως ΦΠΑ.
- 51 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει ακόμη να εξεταστεί το ζήτημα αν οι ως άνω πράξεις μπορούν να χαρακτηριστούν ως «παράδοση γηπέδου προς οικοδόμηση» κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112.
- 52 Κατά το άρθρο 12, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας, ως «γήπεδα προς οικοδόμηση» νοούνται, για τους σκοπούς της προαναφερθείσας παραγράφου 1, στοιχείο β', οι ακάλυπτες ή διαρρυθμισμένες εκτάσεις γης, όπως ορίζονται από τα κράτη μέλη.
- 53 Τα κράτη μέλη, όταν ορίζουν τις εκτάσεις γης που πρέπει να θεωρούνται «γήπεδα προς οικοδόμηση», οφείλουν να σέβονται τον σκοπό του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της οδηγίας 2006/112, ο οποίος έγκειται στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ μόνον των παραδόσεων μη οικοδομημένων γηπέδων τα οποία δεν προορίζονται για την ανέγερση οικοδομής (απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, σκέψη 30).
- 54 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 59 των προτάσεών του, το περιθώριο εκτιμήσεως που διαθέτουν τα κράτη μέλη για τον ορισμό της έννοιας του «γηπέδου προς οικοδόμηση» περιορίζεται επίσης από το περιεχόμενο της έννοιας του «κτιρίου», στην οποία ο νομοθέτης της Ένωσης έχει δώσει ευρύτατο ορισμό, με το άρθρο 12, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, που περιλαμβάνει «κάθε κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος».
- 55 Επιπλέον, το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της οδηγίας 2006/112 προβλέπει απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τις παραδόσεις κτιρίων, πλην εκείνων τις οποίες αφορά το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας. Η τελευταία αυτή διάταξη κάνει λόγο για παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, η οποία πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.
- 56 Επομένως, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι οι διατάξεις αυτές διακρίνουν μεταξύ παλαιού κτιρίου και νέου κτιρίου, η δε πώληση παλαιού κτιρίου δεν υπόκειται, καταρχήν, σε ΦΠΑ (απόφαση της 16ης Νοεμβρίου 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, σκέψη 30).

- 57 Η *ratio legis* των διατάξεων αυτών είναι η σχετική έλλειψη προστιθέμενης αξίας προερχόμενης από την πώληση παλαιού κτιρίου. Πράγματι, η πώληση κτιρίου που έπεται της πρώτης παραδόσεώς του στον τελικό καταναλωτή, παράδοση η οποία σηματοδοτεί το πέρας της διαδικασίας παραγωγής, δεν γεννά σημαντική προστιθέμενη αξία και, ως εκ τούτου, πρέπει, καταρχήν, να απαλλάσσεται (απόφαση της 16ης Νοεμβρίου 2017, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, σκέψη 31).
- 58 Εν προκειμένω, ούτε η πρώτη πώληση του επίμαχου στην υπόθεση της κύριας δίκης ακινήτου ούτε η δεύτερη φαίνονται να αύξησαν την οικονομική αξία του ακινήτου αυτού, και, ως εκ τούτου, οι δύο αυτές πράξεις δεν παρήγαγαν σημαντική προστιθέμενη αξία ώστε να υπόκεινται σε ΦΠΑ, συμφώνως προς τη νομολογία που μνημονεύθηκε στις προηγούμενες σκέψεις της παρούσας αποφάσεως.
- 59 Αν η πώληση μιας πλήρως λειτουργικής αποθήκης, όπως εκείνη που αποτέλεσε το αντικείμενο των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης πωλήσεων, μπορούσε, με βάση και μόνο την πρόθεση των συμβαλλομένων στη σύμβαση πωλήσεως μερών, να χαρακτηριστεί ως παράδοση γηπέδου προς οικοδόμηση και όχι ως παράδοση παλαιού κτιρίου και του συνεχόμενου με αυτό εδάφους, το αποτέλεσμα θα ήταν να θιγούν οι αρχές της οδηγίας 2006/112 και να δημιουργηθεί ο κίνδυνος να καταστεί άνευ περιεχομένου η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της οδηγίας αυτής.
- 60 Μια τέτοια ερμηνεία θα ήταν αντίθετη προς την εν λόγω διάταξη. Πράγματι, η ερμηνεία των όρων που χρησιμοποιούνται για τον ορισμό των απαλλαγών του άρθρου 135, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 πρέπει να είναι σύμφωνη με τους σκοπούς που επιδιώκουν και να τηρεί τις επιταγές της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας που είναι σύμφυτη με το κοινό σύστημα ΦΠΑ. Επομένως, οι όροι αυτοί δεν πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο που θα καθιστούσε τις απαλλαγές αυτές άνευ αποτελέσματος (πρβλ. απόφαση της 16ης Νοεμβρίου 2017, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, σκέψεις 39 και 40).
- 61 Επιπλέον, όπως προκύπτει από τις αποφάσεις της 19ης Νοεμβρίου 2009, *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722), και της 17ης Ιανουαρίου 2013, *Woningstichting Maasdriel* (C-543/11, EU:C:2013:20), η πώληση ακινήτου αποτελούμενου από γήπεδο και από κτίριο του οποίου μελετάται η κατεδάφιση θεωρείται ότι αποτελεί ενιαία πράξη με αντικείμενο την παράδοση μη οικοδομημένου γηπέδου, και όχι την παράδοση κτιρίου και του συνεχόμενου με αυτό εδάφους, μόνον εφόσον συντρέχουν ορισμένες αντικειμενικές συνθήκες, όπως, μεταξύ άλλων, οι απαριθμούμενες στις σκέψεις 42 και 43 της παρούσας αποφάσεως, οι οποίες αποδεικνύουν ότι η πώληση είναι τόσο στενά συνδεδεμένη με την κατεδάφιση του κτιρίου ώστε η διαίρεσή τους θα ήταν τεχνητή.
- 62 Ως εκ τούτου, πράξη συνιστάμενη στην παράδοση γηπέδου στο οποίο βρίσκεται κτισμένο ένα πλήρως λειτουργικό κτίριο, όπως, αφενός, η πώληση του επίμαχου στην υπόθεση της κύριας δίκης ακινήτου από τον οργανισμό λιμένος Odense στην KPC Herning και, αφετέρου, η μεταπώληση του ακινήτου αυτού από την KPC Herning στον *Boligforeningen Kristiansdal*, οι οποίες είναι, από οικονομικής απόψεως, ανεξάρτητες μεταξύ τους και δεν συνθέτουν, μαζί με άλλες παροχές, μια ενιαία πράξη, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί, υπό την επιφύλαξη των εξακριβώσεων στις οποίες οφείλει να προβεί το αιτούν δικαστήριο, ως πώληση γηπέδου προς οικοδόμηση.
- 63 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', και παράγραφοι 2 και 3, καθώς και το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία ι' και ια', της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι πράξη παραδόσεως γηπέδου στο οποίο, κατά τον χρόνο της παραδόσεως αυτής, υπάρχει ένα κτίριο δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως παράδοση «γηπέδου προς οικοδόμηση», όταν η πράξη αυτή είναι, από οικονομικής απόψεως, ανεξάρτητη από άλλες παροχές και δεν συνθέτει, μαζί με τις παροχές αυτές, μια ενιαία πράξη, ακόμη και στην περίπτωση που πρόθεση των συμβαλλομένων μερών ήταν να κατεδαφιστεί εξ ολοκλήρου ή μερικώς το κτίριο για να δημιουργηθεί χώρος για την ανέγερση νέου κτιρίου.

### Επί των δικαστικών εξόδων

- 64 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος 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 (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

**Το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', και παράγραφοι 2 και 3, καθώς 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, έχουν την έννοια ότι πράξη παραδόσεως γηπέδου στο οποίο, κατά τον χρόνο της παραδόσεως αυτής, υπάρχει ένα κτίριο δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως παράδοση «γηπέδου προς οικοδόμηση», όταν η πράξη αυτή είναι, από οικονομικής απόψεως, ανεξάρτητη από άλλες παροχές και δεν συνθέτει, μαζί με τις παροχές αυτές, μια ενιαία πράξη, ακόμη και στην περίπτωση που πρόθεση των συμβαλλομένων μερών ήταν να κατεδαφιστεί εξ ολοκλήρου ή μερικώς το κτίριο για να δημιουργηθεί χώρος για την ανέγερση νέου κτιρίου.**

(υπογραφές)