



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 19ης Δεκεμβρίου 2012\*

«ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρα 63, 65, 73 και 80 — Σύσταση δικαιώματος επιφάνειας από φυσικά πρόσωπα υπέρ εταιρίας έναντι των κατασκευαστικών υπηρεσιών που παρέχει η εταιρία αυτή στα εν λόγω φυσικά πρόσωπα — Σύμβαση ανταλλαγής — ΦΠΑ επί κατασκευαστικών υπηρεσιών — Γενεσιουργός αιτία — Απαιτητό — Προκαταβολή ολόκληρης της αντιπαροχής — Προκαταβολή μέρους του ποσού — Βάση επιβολής του φόρου στις περιπτώσεις στις οποίες η αντιπαροχή συνίσταται σε αγαθά ή υπηρεσίες — Άμεσο αποτέλεσμα»

Στην υπόθεση C-549/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Varhoven administrativen sad (Βουλγαρία) με απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Νοεμβρίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

**Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

κατά

**Orfey Bulgaria EOOD,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από την C. Toader, προεδρεύουσα του όγδου τμήματος, την A. Prechal και τον E. Jarašiūnas (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Wahl

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, εκπροσωπούμενος από την I. Andonova,
- η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Ivanov και την E. Petranova,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον V. Savon,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

κατόπιν της απόφασης που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία των άρθρων 63, 65, 73 και 80 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (διευθυντή της διεύθυνσης «Αναγκαστική εκτέλεση: διενέργεια και ένδικες διαφορές» της Κεντρικής Διοίκησης της Εθνικής Υπηρεσίας Δημόσιων Εσόδων στο Μπουργκάς, στο εξής: Direktor) και της εταιρίας Orfey Balgaria EOOD (στο εξής: Orfey), η οποία έχει ως αντικείμενο τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου με την οποία η Orfey καλείται να καταβάλει πρόσθετο φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Το άρθρο 62 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Νοούνται ως:

- 1) “γενεσιουργός αιτία του φόρου”, το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος,
- 2) “απαιτητό του φόρου”, το παρεχόμενο από τον νόμο δικαίωμα του Δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, να απαιτεί την καταβολή του φόρου από τον υπόχρεο, έστω και αν η καταβολή αυτή μπορεί να ανασταλεί.»

- 4 Το άρθρο 63 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»

- 5 Κατά το άρθρο 65 της οδηγίας ΦΠΑ:

«Σε περίπτωση προκαταβολών πριν από την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της εισπραξης, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού.»

- 6 Το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»

- 7 Το άρθρο 80, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι, για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν μέτρα ώστε, όσον αφορά την παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών προς πρόσωπα με τα οποία υφίστανται οικογενειακοί ή άλλοι στενοί προσωπικοί δεσμοί, διαχειριστικοί, ιδιοκτησιακοί, οικονομικοί ή νομικοί δεσμοί ή δεσμοί που πηγάζουν από την ιδιότητα του μέλους, όπως καθορίζονται από το κράτος μέλος, η βάση επιβολής του φόρου να συνίσταται στην κανονική αξία στις περιπτώσεις που απαριθμούνται στην εν λόγω διάταξη.
- 8 Το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Σε περίπτωση ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μείωσης της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.»

*Το βουλγαρικό δίκαιο*

- 9 Το άρθρο 25 του νόμου για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006, και DV αριθ. 113, της 28ης Δεκεμβρίου 2007, στο εξής: ZDDS), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των περιστατικών της υπόθεσης της κύριας δίκης, προβλέπει τα εξής:

«1) Ως γενεσιουργός αιτία του φόρου νοούνται, υπό την έννοια του παρόντος νόμου, η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο υπό την έννοια του παρόντος νόμου [...].

2) Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης της κυριότητας του αγαθού ή της παροχής της υπηρεσίας.

[...]

6) Σε περίπτωση πλήρους ή μερικής προκαταβολής για μια παράδοση ή υπηρεσία πριν από την επέλευση της γενεσιουργού αιτίας σύμφωνα με τις παραγράφους 2, 3 ή 4, ο φόρος καθίσταται απαιτητός (επί του καταβληθέντος ποσού) κατά τον χρόνο της καταβολής, εκτός εάν η καταβολή έγινε σε σχέση με ενδοκοινοτική παράδοση. Στην περίπτωση αυτή, ο φόρος θεωρείται ότι περιλαμβάνεται στο καταβληθέν ποσό.»

- 10 Το άρθρο 26, παράγραφοι 2 και 7, του ZDDS ορίζει τα εξής:

«2) Η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο και η οποία εκφράζεται σε λέβα και στις υποδιαίρεσεις του, χωρίς να περιλαμβάνει τον φόρο υπό την έννοια του παρόντος νόμου. [...]

[...]

7) Σε περίπτωση που η αντιπαροχή συνίσταται εν όλω ή εν μέρει σε αγαθά ή υπηρεσίες (η πληρωμή συνίσταται εν όλω ή εν μέρει σε αγαθά ή υπηρεσίες), η βάση επιβολής του φόρου είναι η κανονική αξία του παραδοθέντος αγαθού ή της παρασχεθείσας υπηρεσίας, υπολογιζόμενη κατά το χρονικό σημείο κατά το οποίο κατέστη απαιτητός ο φόρος.»

11 Το άρθρο 45 του ZDDS προβλέπει τα εξής:

«1) Η μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτου, η σύσταση ή μεταβίβαση περιορισμένων εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτου και η μίσθωση ακινήτου αποτελούν παραδόσεις απαλλασσόμενες από τον φόρο.

2) Η σύσταση ή μεταβίβαση του εμπράγματος δικαιώματος επιφάνειας θεωρείται παράδοση απαλλασσόμενη από τον φόρο κατά την παράγραφο 1 μέχρι το χρονικό σημείο της αποπεράτωσης της βασικής δομής του κτιρίου που αφορά η σύσταση ή η μεταβίβαση του εμπράγματος αυτού δικαιώματος. Το δικαίωμα επιφάνειας δεν καλύπτει τις εργασίες συναρμολόγησης και εγκατάστασης.»

12 Ο ZDDS ορίζει στο άρθρο 130 τα εξής:

«1) Σε περίπτωση πραγματοποίησης πράξης για την οποία συμφωνείται ότι η αντιπαροχή θα συνίσταται (εν όλω ή εν μέρει) σε αγαθά ή υπηρεσίες, θεωρείται ότι πρόκειται για δύο πράξεις που τελούν σε σχέση αλληλεξάρτησης, οπότε καθένας από τους παραδίδοντες ή τους παρόχους θεωρείται πωλητής αυτού που παραδίδει ή παρέχει και αγοραστής αυτού που λαμβάνει.

2) Η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται, για αμφότερες τις προβλεπόμενες στην παράγραφο 1 πράξεις, κατά την επέλευση της γενεσιουργού αιτίας της χρονικά προγενέστερης από τις δύο πράξεις.»

13 Το άρθρο 63, παράγραφος 1, του νόμου περί ιδιοκτησίας (*Zakon za sobstvenostta, DV* αριθ. 92, της 16ης Νοεμβρίου 1951), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των περιστατικών της υπόθεσης της κύριας δίκης (στο εξής: *ZZS*), προβλέπει τα εξής:

«Ο κύριος του οικοπέδου μπορεί να παραχωρήσει σε άλλο πρόσωπο το δικαίωμα ανέγερσης κτιρίου στο οικόπεδο αυτό, οπότε το άλλο αυτό πρόσωπο καθίσταται κύριος του κτίσματος.»

14 Το άρθρο 67, παράγραφος 1, του *ZZS* προβλέπει τα εξής:

«Η μη άσκηση εντός πενταετίας του δικαιώματος ανέγερσης κτιρίου σε ξένο οικόπεδο (άρθρο 63, παράγραφος 1) επιφέρει απόσβεση του δικαιώματος αυτού υπέρ του κυρίου του οικοπέδου.»

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

15 Με συμβολαιογραφικό έγγραφο της 3ης Απριλίου 2008, τέσσερα φυσικά πρόσωπα (στο εξής: οικοπεδούχοι) συνέστησαν δικαίωμα επιφάνειας υπέρ της εταιρίας Orfey, με αποτέλεσμα η εν λόγω εταιρία να μπορεί να ανεγείρει ένα κτίριο στο οικόπεδο που ανήκε στα πρόσωπα αυτά και να αποκτήσει την αποκλειστική κυριότητα ορισμένων από τις οριζόντιες ιδιοκτησίες που θα κατασκεύαζε. Η αντιπαροχή για τη σύσταση του δικαιώματος επιφάνειας αυτού συνίστατο στην ανάληψη από την Orfey της υποχρέωσης κατάρτισης των σχεδίων για το κτίριο αυτό, ανέγερσής του με δικές της δαπάνες μέχρι την αποπεράτωσή του και παράδοσης στους οικοπεδούχους, «με το κλειδί στο χέρι», ορισμένων οριζόντιων ιδιοκτησιών εντός του κτιρίου αυτού, χωρίς καμία υποχρέωση των οικοπεδούχων να καταβάλουν κανένα πρόσθετο ποσό, ενώ οι οικοπεδούχοι διατηρούσαν και συνιστούσαν αμοιβαία δικαίωμα επιφάνειας επί των ιδιοκτησιών αυτών. Η Orfey αναλάμβανε την υποχρέωση να ολοκληρώσει την κατασκευή του κτιρίου και να μεριμνήσει για τη χορήγηση της άδειας χρησιμοποίησής του εντός 21 μηνών από την έναρξη λειτουργίας του εργοταξίου.

16 Στις 5 Απριλίου 2008 η Orfey απέστειλε σε καθένα από τους οικοπεδούχους ένα τιμολόγιο για την πράξη «σύστασης εμπράγματος δικαιώματος επιφάνειας με συμβολαιογραφικό έγγραφο». Τα τέσσερα τιμολόγια αφορούσαν συνολικά ένα ποσό ύψους 302 721,36 λέβα (BGN), στο οποίο προστίθετο ποσό 60 544,27 BGN ως ΦΠΑ.

- 17 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η βάση επιβολής του φόρου για την εν λόγω πράξη είχε καθοριστεί με βάση τη φορολογητέα αξία του δικαιώματος επιφάνειας που καθοριζόταν στο συμβολαιογραφικό έγγραφο και ανερχόταν σε 684 000 BGN και όχι με βάση την κανονική αξία των οριζόντιων ιδιοκτησιών που παραχωρούνταν στους οικοπεδούχους. Διαπιστώθηκε επίσης ότι η Orfey δεν είχε καταχωρίσει τα τιμολόγια αυτά στο ημερολόγιο πωλήσεων της ούτε κατά τη σχετική φορολογική περίοδο, δηλαδή τον Απρίλιο του 2008, ούτε κατά την επόμενη, δηλαδή τον Μάιο του 2008, και ότι δεν είχε λάβει υπόψη τα τιμολόγια αυτά ούτε για τις σχετικές δηλώσεις ΦΠΑ.
- 18 Στις 28 Απριλίου 2009 η Υπηρεσία Δημόσιων Εσόδων απέστειλε στην Orfey διορθωτική πράξη επιβολής φόρου για τον Απρίλιο του 2008, μολοντί η κατασκευή του κτιρίου δεν είχε ολοκληρωθεί ακόμη ούτε είχε εκδοθεί η άδεια χρήσης του. Κατά την εν λόγω υπηρεσία, η Orfey παρείχε κατασκευαστικές υπηρεσίες και, δυνάμει του άρθρου 130 του ZDDS, η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ για την πράξη αυτή είχε επέλθει κατά την ημερομηνία της σύστασης του δικαιώματος επιφάνειας. Με βάση την έκθεση του εμπειρογνώμονα που καταρτίστηκε στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου, συνήχθη το συμπέρασμα ότι η κανονική αξία του συσταθέντος δικαιώματος επιφάνειας ήταν ίση με την αξία των υπηρεσιών κατασκευής του κτιρίου από την Orfey, δηλαδή 1 984 130 BGN. Κατόπιν αυτού, ο ΦΠΑ για την εν λόγω πράξη καθορίστηκε, με τη διορθωτική πράξη, σε ποσό 396 826 BGN, προσαυξημένο κατά τους νόμιμους τόκους.
- 19 Η Orfey υπέβαλε διοικητική προσφυγή κατά της διορθωτικής πράξης αυτής ενώπιον του Direktor. Η προσφυγή αυτή απορρίφθηκε με απόφαση της 6ης Ιουλίου 2009, οπότε η Orfey άσκησε κατά της εν λόγω πράξης ένδικη προσφυγή ενώπιον του Administrativen sad – Burgas. Με απόφαση της 30ής Απριλίου 2010, το δικαστήριο αυτό δέχτηκε την προσφυγή της Orfey και ακύρωσε τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου. Κατόπιν αυτού, ο Direktor άσκησε αναίρεση κατά της εν λόγω δικαστικής απόφασης ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.
- 20 Ο Direktor ισχυρίζεται κατ' ουσία ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου ότι η εθνική νομοθεσία είναι σύμφωνη με την οδηγία ΦΠΑ. Η Orfey υποστηρίζει αντίθετα ότι έχει απολέσει το δικαίωμα επιφάνειας, επειδή η κατασκευή του κτιρίου δεν ολοκληρώθηκε εμπροθέσμως.
- 21 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι, για να επιλύσει τη διαφορά που εκκρεμεί ενώπιόν του, πρέπει καταρχάς να προσδιορίσει το χρονικό σημείο κατά το οποίο επήλθε η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ για τις κατασκευαστικές υπηρεσίες της Orfey. Συναφώς το εν λόγω δικαστήριο θεωρεί ότι η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ επί της σύστασης του δικαιώματος επιφάνειας επήλθε κατά την υπογραφή του συμβολαιογραφικού εγγράφου, έστω και αν η πράξη αυτή απαλλασσόταν τότε από τον φόρο. Το δικαστήριο αυτό εκφράζει πάντως αμφιβολίες ως προς το αν το άρθρο 130, παράγραφος 2, του ZDDS, κατά το οποίο η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται πριν από την ολοκλήρωση της φορολογούμενης πράξης, είναι συμβατό με την οδηγία ΦΠΑ.
- 22 Το εν λόγω δικαστήριο προσθέτει ότι, αν αποδειχθεί ότι η προαναφερθείσα διάταξη του ZDDS είναι σύμφωνη με την οδηγία ΦΠΑ, θα πρέπει στη συνέχεια να εκτιμήσει τη νομιμότητα του καθορισμού της βάσης επιβολής του φόρου επί των κατασκευαστικών υπηρεσιών. Στο σημείο αυτό θέτει το ερώτημα αν το άρθρο 26, παράγραφος 7, του ZDDS, κατ' εφαρμογή του οποίου ο καθορισμός της κανονικής αξίας των κατασκευαστικών υπηρεσιών στηρίχθηκε στις εκτιμήσεις ενός εμπειρογνώμονα, είναι συμβατό με το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 23 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο θέτει το ζήτημα αν το επίμαχο δικαίωμα επιφάνειας μπορεί να θεωρηθεί ως προκαταβολή έναντι των μελλοντικών κατασκευαστικών υπηρεσιών της Orfey, αν ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι αυτό το δικαίωμα επιφάνειας συνιστά ολόκληρη την αντιπαροχή που καταβάλλεται στην Orfey για τις υπηρεσίες της αυτές και ότι το άρθρο 65 της οδηγίας ΦΠΑ απαιτεί, σύμφωνα με αυστηρά γραμματική ερμηνεία του, να έχει η προκαταβολή τη μορφή χρηματικής καταβολής. Συναφώς το εν λόγω δικαστήριο επισημαίνει ότι, κατά το άρθρο 67, παράγραφος 1, του ZZS, το δικαίωμα επιφάνειας που χορηγήθηκε στην Orfey ενδέχεται να αποσβεσθεί, αν γίνει ρητή επίκληση της αποσβεστικής προθεσμίας που προβλέπει η εν λόγω διάταξη.

24 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Varhoven administrativen sad αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Έχει το άρθρο 63 της οδηγίας [ΦΠΑ] την έννοια ότι δεν επιτρέπει να προβλέπεται, κατά παρέκκλιση από την οδηγία αυτή, ότι η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ επί της παροχής των υπηρεσιών κατασκευής συγκεκριμένων αυτοτελών ιδιοκτησιών σε ένα κτίριο επέρχεται πριν από το χρονικό σημείο της εκτέλεσης του κατασκευαστικού έργου και ότι η γενεσιουργός αιτία αυτή συναρτάται προς τον χρόνο επέλευσης της γενεσιουργού αιτίας του φόρου επί της πράξης που πρέπει να πραγματοποιηθεί σε αντάλλαγμα και η οποία συνίσταται στη σύσταση εμπράγματος δικαιώματος επιφάνειας για άλλες αυτοτελείς ιδιοκτησίες στο ίδιο αυτό κτίριο, σύσταση η οποία αποτελεί επίσης την αντιπαροχή για την παροχή των κατασκευαστικών υπηρεσιών;
- 2) Συμβιβάζεται με τα άρθρα 73 και 80 της οδηγίας [ΦΠΑ] η διάταξη του εθνικού δικαίου που προβλέπει ότι σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες η αντιπαροχή συνίσταται εν όλω ή εν μέρει σε αγαθά ή υπηρεσίες η βάση επιβολής του φόρου για τη σχετική πράξη είναι η κανονική αξία του παραδοθέντος αγαθού ή της παρασχεθείσας υπηρεσίας;
- 3) Έχει το άρθρο 65 της οδηγίας [ΦΠΑ] την έννοια ότι δεν επιτρέπει να γεννάται απαίτηση για ΦΠΑ επί της αξίας της προκαταβολής, αν δεν πρόκειται για χρηματική καταβολή, ή πρέπει η παραπάνω διάταξη να ερμηνευθεί ευρέως και να γίνει δεκτό ότι ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός ακόμη και στις περιπτώσεις αυτές και πρέπει να επιβάλλεται επί της οικονομικής αξίας που έχει η πράξη που πραγματοποιείται σε αντάλλαγμα;
- 4) Αν στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η δεύτερη από τις προτεινόμενες απαντήσεις, μπορεί το συσταθέν στην προκείμενη υπόθεση εμπράγματο δικαίωμα επιφάνειας να θεωρηθεί, αν ληφθούν υπόψη οι συγκεκριμένες περιστάσεις, ως προκαταβολή κατά την έννοια του άρθρου 65 της οδηγίας [ΦΠΑ];
- 5) Έχουν τα άρθρα 63, 65 και 73 της οδηγίας [ΦΠΑ] άμεσο αποτέλεσμα;»

### **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

*Επί του πρώτου, του τρίτου και του τέταρτου ερωτήματος*

- 25 Με το πρώτο, το τρίτο και το τέταρτο ερώτημα, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν, όταν έχει συσταθεί, ενόψει της ανέγερσης κτιρίου, δικαίωμα επιφάνειας υπέρ εταιρίας ως αντιπαροχή για τις υπηρεσίες κατασκευής ορισμένων οριζόντιων ιδιοκτησιών εντός του κτιρίου αυτού τις οποίες πρόκειται να παράσχει η εταιρία αυτή, η οποία αναλαμβάνει την υποχρέωση να παραδώσει τις ιδιοκτησίες αυτές «με το κλειδί στο χέρι» στα πρόσωπα που συνέστησαν αυτό το δικαίωμα επιφάνειας, τα άρθρα 63 και 65 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αποκλείουν τη δυνατότητα να καθίσταται ο ΦΠΑ επί των κατασκευαστικών αυτών υπηρεσιών απαιτητός κατά το χρονικό σημείο της σύστασης του δικαιώματος επιφάνειας, δηλαδή πριν από την παροχή των υπηρεσιών αυτών.
- 26 Ο Direktor, η Βουλγαρική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υποστηρίζουν ότι η απάντηση στο ζήτημα αυτό πρέπει να είναι αρνητική. Ο Direktor και η Βουλγαρική Κυβέρνηση ισχυρίζονται κυρίως ότι ο όρος «προκαταβολές», όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο 65 της οδηγίας ΦΠΑ, δεν καλύπτει μόνο τις χρηματικές καταβολές και ότι, για την εφαρμογή της διάταξης αυτής, αρκεί να μπορεί να εκτιμηθεί η αξία της καταβολής.

- 27 Συναφώς υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 63 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών. Το άρθρο 65 της ίδιας αυτής οδηγίας, κατά το οποίο, σε περίπτωση προκαταβολών πριν από την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της είσπραξης, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού, αποτελεί παρέκκλιση από τον κανόνα που θέτει το άρθρο 63 και επομένως πρέπει να ερμηνεύεται στενά (απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-419/02, BUPA Hospitals και Goldsbrough Developments, Συλλογή 2006, σ. I-1685, σκέψη 45).
- 28 Κατά συνέπεια, προκειμένου ο ΦΠΑ να καθίσταται απαιτητός χωρίς να έχει πραγματοποιηθεί ακόμη η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, πρέπει όλα τα ουσιώδη στοιχεία της γενεσιουργού αιτίας, δηλαδή της μελλοντικής παράδοσης αγαθών ή της μελλοντικής παροχής υπηρεσιών, να είναι ήδη γνωστά και συνεπώς, ειδικότερα, να έχουν καθοριστεί επακριβώς τα αγαθά ή οι υπηρεσίες κατά το χρονικό σημείο της προκαταβολής (προπαρατεθείσα απόφαση BUPA Hospitals και Goldsbrough Developments, σκέψη 48, και απόφαση της 3ης Μαΐου 2012, C-520/10, Lebara, σκέψη 26). Ως εκ τούτου, δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ οι προκαταβολές για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που δεν έχουν ακόμη προσδιοριστεί σαφώς (προπαρατεθείσα απόφαση BUPA Hospitals και Goldsbrough Developments, σκέψη 50, και απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2010, C-270/09, MacDonald Resorts, Συλλογή 2010, σ. I-13179, σκέψη 31).
- 29 Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο να καθίσταται, κατ' εφαρμογή του άρθρου 65 της οδηγίας ΦΠΑ, απαιτητός ο οφειλόμενος για τις κατασκευαστικές υπηρεσίες φόρος ήδη κατά το χρονικό σημείο της σύστασης του δικαιώματος επιφάνειας υπέρ της εταιρίας η οποία πρόκειται να παράσχει τις υπηρεσίες αυτές, δικαιώματος το οποίο αποτελεί ολόκληρη την αντιπαροχή για τις υπηρεσίες αυτές, εφόσον κατά το χρονικό αυτό σημείο είναι ήδη γνωστά όλα τα κρίσιμα στοιχεία της μελλοντικής αυτής παροχής υπηρεσιών και εφόσον συνεπώς έχουν ειδικότερα καθοριστεί επακριβώς οι σχετικές υπηρεσίες.
- 30 Το αιτούν δικαστήριο θέτει εντούτοις το ζήτημα αν είναι δυνατή η εφαρμογή της διάταξης αυτής στην περίπτωση κατά την οποία η προκαταβολή συνίσταται σε καταβολή σε είδος.
- 31 Συναφώς επισημαίνεται ότι, όπως ορθά εκθέτει η Επιτροπή, από το γράμμα του άρθρου 65 της οδηγίας ΦΠΑ, και ιδίως από το κείμενο του άρθρου αυτού στα βουλγαρικά και στα γαλλικά, συνάγεται εκ πρώτης όψεως ότι η διάταξη αυτή αφορά μόνο τις προκαταβολές που συνίστανται σε χρηματικό ποσό.
- 32 Εντούτοις, γίνεται κατά πάγια νομολογία δεκτό ότι οι διατάξεις του παράγωγου δικαίου της Ένωσης πρέπει να ερμηνεύονται, στο μέτρο του δυνατού, κατά τρόπο που να τις καθιστά σύμφωνες με τις διατάξεις των Συνθηκών και με τις γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης (αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 1991, C-314/89, Rauh, Συλλογή 1991, σ. I-1647, σκέψη 17, και της 10ης Ιουλίου 2008, C-413/06 P, Bertelsmann και Sony Corporation of America κατά Impala, Συλλογή 2008, σ. I-4951, σκέψη 174 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 33 Από επίσης πάγια νομολογία προκύπτει ότι η γενική αρχή της ίσης μεταχείρισης, ειδικότερη έκφραση της οποίας στο παράγωγο δίκαιο της Ένωσης και, ειδικότερα, στον τομέα της φορολογίας αποτελεί η αρχή της ουδετερότητας του φόρου, συνεπάγεται ότι οι παρεμφερείς καταστάσεις δεν πρέπει να αντιμετωπίζονται διαφορετικά, εκτός αν η διαφοροποίηση δικαιολογείται αντικειμενικά (αποφάσεις της 10ης Απριλίου 2008, C-309/06, Marks & Spencer, Συλλογή 2008, σ. I-2283, σκέψεις 49 και 51, και της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-174/08, NCC Construction Danmark, Συλλογή 2009, σ. I-10567, σκέψη 44).
- 34 Επομένως, η αρχή της ουδετερότητας του φόρου, η οποία αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, απαγορεύει, αφενός, τη διαφορετική μεταχείριση, από άποψη ΦΠΑ, των παρόμοιων παραδόσεων εμπορευμάτων ή παροχών υπηρεσιών, οι οποίες κατά συνέπεια ανταγωνίζονται οι μεν τις δε, και, αφετέρου, τη διαφορετική αντιμετώπιση, όσον αφορά την είσπραξη

του ΦΠΑ, των επιχειρηματιών που πραγματοποιούν ίδιες πράξεις (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-29/08, SKF, Συλλογή 2009, σ. I-10413, σκέψη 67 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 35 Το Δικαστήριο έχει δεχτεί ήδη ότι οι συμβάσεις ανταλλαγής, στις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται εξ ορισμού σε είδος, και οι συμβάσεις στις οποίες η αντιπαροχή είναι χρηματική αποτελούν δύο όμοιες καταστάσεις από οικονομική και εμπορική άποψη (βλ. συναφώς απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, C-330/95, Goldsmiths, Συλλογή 1997, σ. I-3801, σκέψεις 23 και 25).
- 36 Κατά συνέπεια, θα παραβιαζόταν η αρχή της ίσης μεταχείρισης, αν η εφαρμογή του άρθρου 65 της οδηγίας ΦΠΑ εξαρτιόταν από τη μορφή της αντιπαροχής που καταβάλλεται στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο. Η εν λόγω αρχή επιτάσσει επομένως την ερμηνεία του άρθρου 65 υπό την έννοια ότι το άρθρο αυτό έχει επίσης εφαρμογή στην περίπτωση κατά την οποία η αντιπαροχή καταβάλλεται σε είδος, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που υπενθυμίστηκαν παραπάνω στη σκέψη 28. Πρέπει πάντως η αντιπαροχή αυτή να μπορεί οπωσδήποτε να αποτιμηθεί σε χρήμα. Συγκεκριμένα, κατά πάγια νομολογία, μολονότι η αντιπαροχή για μια παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται σε παράδοση αγαθών και να αποτελεί τη βάση επιβολής του φόρου κατά το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ, εφόσον υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της παροχής υπηρεσιών και της παράδοσης αγαθών, προϋπόθεση είναι να μπορεί η αξία της παράδοσης αγαθών να εκφραστεί σε χρήμα (βλ. συναφώς απόφαση της 3ης Ιουλίου 2001, C-380/99, Bertelsmann, Συλλογή 2001, σ. I-5163, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 37 Το γεγονός ότι η σύσταση του επίμαχου δικαιώματος επιφάνειας αποτελεί ολόκληρη την αντιπαροχή για τις κατασκευαστικές υπηρεσίες που έχει δεσμευτεί να παράσχει η Orfey και όχι μόνο ένα μέρος της δεν αναιρεί την ορθότητα της ερμηνείας αυτής. Πρώτον, το εν λόγω άρθρο 65 προβλέπει ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός «μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού». Η διάταξη αυτή δεν απαγορεύει συνεπώς, σύμφωνα με το γράμμα της, να ισούται το εισπραχθέν ποσό με ολόκληρη την αντιπαροχή για την παροχή υπηρεσιών για την οποία καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ. Δεύτερον, όπως έχει ήδη επισημάνει το Δικαστήριο, στην αιτιολογική έκθεση που συνόδευε την πρόταση της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοίμορφη φορολογική βάση, COM(73) 950 τελικό, της 20ής Ιουνίου 1973 (*Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, συμπλήρωμα 11/73, σ. 13), η οποία έχει πλέον αντικατασταθεί από την οδηγία ΦΠΑ, η Επιτροπή ανέφερε ότι «η είσπραξη των [τμηματικών] καταβολών [...] καθιστά τον φόρο απαιτητό, δεδομένου ότι οι συμβαλλόμενοι αναγγέλλουν έτσι την πρόθεσή τους να αντλήσουν, εκ προοιμίου, όλες τις χρηματοοικονομικές συνέπειες της γενεσιουργού αιτίας» (προπαρατεθείσα απόφαση BUPA Hospitals και Goldsborough Developments, σκέψη 49). Το ίδιο όμως συμβαίνει και στην περίπτωση που η προκαταβολή συνίσταται σε ολόκληρη την αντιπαροχή που έχει συμφωνηθεί.
- 38 Στο πλαίσιο αυτό το αιτούν δικαστήριο θέτει επίσης το ζήτημα κατά πόσον για την ερμηνεία των άρθρων 63 και 65 της οδηγίας ΦΠΑ έχει σημασία το γεγονός ότι το δικαίωμα επιφάνειας που έχει συσταθεί υπέρ της Orfey ενδέχεται να αποσβεσθεί. Στο σημείο αυτό επισημαίνεται απλώς ότι, κατά το αιτούν δικαστήριο, το επίμαχο δικαίωμα επιφάνειας δεν μπορεί να αποσβεσθεί παρά μόνο σε περίπτωση ρητής επίκλησης της αποσβεστικής προθεσμίας που προβλέπει το άρθρο 67, παράγραφος 1, του ZZS. Κατά συνέπεια, η δυνατότητα αυτή πρέπει να θεωρηθεί απλώς ως διαλυτική αίρεση υπό την έννοια του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ. Επομένως, όπως υποστηρίζουν ορθά η Βουλγαρική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, η ενδεχόμενη πλήρωση της αίρεσης αυτής στο μέλλον δεν αναιρεί το γεγονός ότι η πράξη πραγματοποιείται κατά το χρονικό σημείο της σύστασης του δικαιώματος επιφάνειας, αφού, όπως εκτέθηκε παραπάνω στη σκέψη 29, κατά το χρονικό αυτό σημείο είναι ήδη γνωστά όλα τα κρίσιμα στοιχεία της μελλοντικής παροχής υπηρεσιών και, συνεπώς, έχουν ιδίως καθοριστεί με ακρίβεια οι σχετικές υπηρεσίες. Το ενδεχόμενο αυτό δεν ασκεί συνεπώς καμία επιρροή επί της εν λόγω ερμηνείας.



- 39 Τέλος, επισημαίνεται ότι, για να εξακριβωθεί αν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαιτητού του ΦΠΑ που οφείλεται για αυτή τη μελλοντική παροχή υπηρεσιών, δεν έχει σημασία αν η αντιπαροχή για την εν λόγω μελλοντική παροχή υπηρεσιών συνιστά και η ίδια πράξη υποκείμενη σε ΦΠΑ. Πράγματι, όπως προκύπτει από τη νομολογία που παρατέθηκε παραπάνω στις σκέψεις 28 και 36, για να καθίσταται ο οφειλόμενος για τέτοιες μελλοντικές παροχές υπηρεσιών ΦΠΑ απαιτητός υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, αρκεί να είναι ήδη γνωστά όλα τα κρίσιμα στοιχεία της μελλοντικής παροχής υπηρεσιών και να μπορεί η αντιπαροχή που καταβάλλεται έναντι της παροχής αυτής να αποτιμηθεί σε χρήμα.
- 40 Από όλα τα παραπάνω συνάγεται ότι στο πρώτο, στο τρίτο και στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, όταν, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, έχει συσταθεί, ενόψει της ανέγερσης κτιρίου, δικαίωμα επιφάνειας υπέρ εταιρίας ως αντιπαροχή για τις υπηρεσίες κατασκευής ορισμένων οριζόντιων ιδιοκτησιών εντός του κτιρίου αυτού τις οποίες πρόκειται να παράσχει η εταιρία αυτή, η οποία αναλαμβάνει την υποχρέωση να παραδώσει τις ιδιοκτησίες αυτές «με το κλειδί στο χέρι» στα πρόσωπα που συνέστησαν αυτό το δικαίωμα επιφάνειας, τα άρθρα 63 και 65 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν αποκλείουν να καθίσταται ο ΦΠΑ επί των κατασκευαστικών αυτών υπηρεσιών απαιτητός ήδη κατά το χρονικό σημείο της σύστασης του δικαιώματος επιφάνειας, δηλαδή πριν από την παροχή των υπηρεσιών αυτών, εφόσον κατά το χρονικό σημείο της σύστασης του δικαιώματος αυτού είναι ήδη γνωστά όλα τα κρίσιμα στοιχεία της μελλοντικής αυτής παροχής υπηρεσιών και, συνεπώς, έχουν ειδικότερα καθοριστεί επακριβώς οι σχετικές υπηρεσίες και εφόσον το δικαίωμα αυτό μπορεί να αποτιμηθεί σε χρήμα, πράγμα που οφείλει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο.

*Επί του δεύτερου ερωτήματος*

- 41 Με το δεύτερο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν τα άρθρα 73 και 80 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει στα άρθρα αυτά η εθνική διάταξη που, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη διάταξη, προβλέπει ότι, όταν η αντιπαροχή για ορισμένη πράξη συνίσταται εν όλω σε αγαθά ή υπηρεσίες, η βάση επιβολής του φόρου είναι η κανονική αξία του παραδοθέντος αγαθού ή της παρασχεθείσας υπηρεσίας.
- 42 Η Βουλγαρική Κυβέρνηση ισχυρίζεται, μεταξύ άλλων, ότι κατά την εκτίμηση της αντιπαροχής πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι μηχανισμοί της αγοράς και ότι η ίση μεταχείριση των επιχειρηματιών που πληρώνουν σε είδος με τους επιχειρηματίες που πληρώνουν σε χρήμα μπορεί να διασφαλίζεται μόνο αν ως βάση λαμβάνεται η κανονική αξία.
- 43 Η Επιτροπή θεωρεί αντίθετα ότι, όταν η φορολογούμενη πράξη πραγματοποιείται έναντι της μελλοντικής παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, ο οφειλόμενος για την εν λόγω πράξη ΦΠΑ πρέπει να υπολογίζεται βάσει της χρηματικής αξίας των αγαθών που παραδίδονται ή των υπηρεσιών που παρέχονται ως αντιπαροχή για την εν λόγω πράξη.
- 44 Από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η βάση επιβολής του φόρου για την εξ επαχθούς αιτίας παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσίας είναι η αντιπαροχή που πράγματι έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο. Η αντιπαροχή αυτή συνιστά την υποκειμενική αξία, δηλαδή εκείνη που πράγματι εισπράχθηκε, και όχι καμία αξία που να εκτιμάται βάσει αντικειμενικών κριτηρίων. Επιπλέον, η αντιπαροχή αυτή πρέπει να μπορεί να αποτιμηθεί σε χρήμα (βλ. συναφώς απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, C-40/09, Astra Zeneca UK, Συλλογή 2010, σ. I-7505, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 45 Η αξία αυτή, εφόσον δεν συνίσταται σε χρηματικό ποσό που να έχει συμφωνηθεί μεταξύ των συμβαλλομένων, πρέπει, για να είναι υποκειμενική, αφενός να είναι η αξία την οποία προσδίδει ο αποδέκτης των υπηρεσιών, οι οποίες αποτελούν την αντιπαροχή της παράδοσης αγαθών, στις

υπηρεσίες που θέλει να εξασφαλίσει και αφετέρου να αντιστοιχεί προς το ποσό που είναι διατεθειμένος να δαπανήσει προς τούτο ο αποδέκτης αυτός (απόφαση της 2ας Ιουνίου 1994, C-33/93, Empire Stores, Συλλογή 1994, σ. I-2329, σκέψη 19).

- 46 Πρέπει εξάλλου να υπενθυμιστεί ότι το άρθρο 80, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι, για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν μέτρα ώστε, όσον αφορά την παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών προς πρόσωπα με τα οποία υφίστανται οικογενειακοί ή άλλοι στενοί προσωπικοί δεσμοί, διαχειριστικοί, ιδιοκτησιακοί, οικονομικοί ή νομικοί δεσμοί ή δεσμοί που πηγάζουν από την ιδιότητα του μέλους, όπως καθορίζονται από το κράτος μέλος, η βάση επιβολής του φόρου να συνίσταται στην κανονική αξία σε ορισμένες περιπτώσεις που απαριθμούνται στην εν λόγω διάταξη.
- 47 Οι προϋποθέσεις εφαρμογής όμως προβλέπονται από τη διάταξη αυτή περιοριστικά, με αποτέλεσμα να μην επιτρέπεται να προβλέπει η εθνική νομοθεσία, με έρεισμα τη διάταξη αυτή, ότι η βάση επιβολής του φόρου είναι η κανονική αξία της πράξης, όταν συντρέχει άλλη περίπτωση, πέρα από τις απαριθμούμενες στην εν λόγω διάταξη (απόφαση της 26ης Απριλίου 2012, C-621/10 και C-129/11, Balkan and Sea Properties, σκέψη 51).
- 48 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής δεν προκύπτει ότι την επίμαχη στην κύρια δίκη πράξη πραγματοποίησαν πρόσωπα μεταξύ των οποίων υπάρχουν δεσμοί όπως οι περιγραφόμενοι στο άρθρο 80, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, πράγμα που πάντως οφείλει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο. Υπό τις περιστάσεις αυτές, το εν λόγω άρθρο δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιτρέπει να χρησιμοποιηθεί η κανονική αξία της εν λόγω πράξης ως βάση επιβολής του φόρου.
- 49 Από τα παραπάνω προκύπτει ότι στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, όπου συμβαλλόμενα μέρη σε ορισμένη πράξη δεν είναι πρόσωπα που έχουν δεσμούς υπό την έννοια του άρθρου 80 της οδηγίας ΦΠΑ, πράγμα που πάντως οφείλει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο, τα άρθρα 73 και 80 της εν λόγω οδηγίας έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει στα άρθρα αυτά η εθνική διάταξη που, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη διάταξη, προβλέπει ότι, όταν η αντιπαροχή για ορισμένη πράξη συνίσταται εν όλω σε αγαθά ή υπηρεσίες, η βάση επιβολής του φόρου είναι η κανονική αξία του παραδοθέντος αγαθού ή της παρασχεθείσας υπηρεσίας.

#### *Επί του πέμπτου ερωτήματος*

- 50 Με το πέμπτο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν τα άρθρα 63, 65 και 73 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν άμεσο αποτέλεσμα.
- 51 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι διατάξεις μιας οδηγίας είναι, από άποψη περιεχομένου, απαλλαγμένες αιρέσεων και αρκούντως ακριβείς, οι ιδιώτες μπορούν να τις επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων έναντι του κράτους, είτε όταν το κράτος αυτό έχει παραλείψει να μεταφέρει εμπροθέσμως την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο είτε όταν έχει προβεί σε πλημμελή μεταφορά της (αποφάσεις της 5ης Οκτωβρίου 2004, C-397/01 έως C-403/01, Pfeiffer κ.λπ., Συλλογή 2004, σ. I-8835, σκέψη 103, και της 12ης Ιουλίου 2012, C-55/11, C-57/11 και C-58/11, Vodafone España, σκέψη 37).
- 52 Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι το άρθρο 10, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), νυν άρθρο 63 της οδηγίας ΦΠΑ, ανταποκρίνεται στα κριτήρια αυτά (βλ. συναφώς απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 1993, C-10/92, Balocchi, Συλλογή 1993, σ. I-5105, σκέψεις 34 και 35). Το ίδιο δέχτηκε και σε σχέση με το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ (προπαρατεθείσα απόφαση Balkan and Sea Properties, σκέψη 61).

- 53 Επιπλέον, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το άρθρο 65 της οδηγίας ΦΠΑ προσδιορίζει σαφώς και χωρίς να προβλέπει αιρέσεις τις περιστάσεις υπό τις οποίες καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ πριν από την πραγματοποίηση της παράδοσης των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών, καθώς και το ύψος του ποσού επί του οποίου καθίσταται απαιτητός στις περιπτώσεις αυτές. Η διάταξη αυτή ανταποκρίνεται συνεπώς και αυτή στα εν λόγω κριτήρια.
- 54 Κατά συνέπεια, στο πέμπτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 63, 65 και 73 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν άμεσο αποτέλεσμα.

### Επί των δικαστικών εξόδων

- 55 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος 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 (όγδοο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Όταν, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, έχει συσταθεί, ενόψει της ανέγερσης κτιρίου, δικαίωμα επιφάνειας υπέρ εταιρίας ως αντιπαροχή για τις υπηρεσίες κατασκευής ορισμένων οριζόντιων ιδιοκτησιών εντός του κτιρίου αυτού τις οποίες πρόκειται να παράσχει η εταιρία αυτή, η οποία αναλαμβάνει την υποχρέωση να παραδώσει τις ιδιοκτησίες αυτές «με το κλειδί στο χέρι» στα πρόσωπα που συνέστησαν αυτό το δικαίωμα επιφάνειας, τα άρθρα 63 και 65 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι δεν αποκλείουν να καθίσταται ο φόρος προστιθέμενης αξίας επί των κατασκευαστικών αυτών υπηρεσιών απαιτητός ήδη κατά το χρονικό σημείο της σύστασης του δικαιώματος επιφάνειας, δηλαδή πριν από την παροχή των υπηρεσιών αυτών, εφόσον κατά το χρονικό σημείο της σύστασης του δικαιώματος αυτού είναι ήδη γνωστά όλα τα κρίσιμα στοιχεία της μελλοντικής αυτής παροχής υπηρεσιών και, συνεπώς, έχουν ειδικότερα καθοριστεί επακριβώς οι σχετικές υπηρεσίες και εφόσον το δικαίωμα αυτό μπορεί να αποτιμηθεί σε χρήμα, πράγμα που οφείλει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο.
- 2) Υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, όπου συμβαλλόμενα μέρη σε ορισμένη πράξη δεν είναι πρόσωπα που έχουν δεσμούς υπό την έννοια του άρθρου 80 της οδηγίας 2006/112, πράγμα που πάντως οφείλει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο, τα άρθρα 73 και 80 της εν λόγω οδηγίας έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει στα άρθρα αυτά η εθνική διάταξη που, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη διάταξη, προβλέπει ότι, όταν η αντιπαροχή για ορισμένη πράξη συνίσταται εν όλω σε αγαθά ή υπηρεσίες, η βάση επιβολής του φόρου είναι η κανονική αξία του παραδοθέντος αγαθού ή της παρασχεθείσας υπηρεσίας.
- 3) Τα άρθρα 63, 65 και 73 της οδηγίας 2006/112 έχουν άμεσο αποτέλεσμα.

(υπογραφές)