ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 15ης Σεπτεμβρίου 2011 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-180/10 και C-181/10,

με αντικείμενο δύο αιτήσεις για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία) με αποφάσεις της 9ης Μαρτίου 2010, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 9 Απριλίου 2010, στο πλαίσιο των δικών

Jarosław Słaby

κατά

Minister Finansów (C-180/10),

και

Emilian Kuć

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

Halina Jeziorska-Kuć

κατά

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (C-181/10),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. N. Cunha Rodrigues, πρόεδρο τμήματος, A. Arabadjiev (εισηγητή), U. Lõhmus, A. Ó Caoimh και P. Lindh, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mazák
γραμματέας: A. Calot Escobar

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο Emilian Kuć και η Halina Jeziorska-Kuć, εκπροσωπούμενοι από τον W. Modzelewski, radca prawni,

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Szpunar,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου και την K. Herrmann,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 12ης Απριλίου 2011,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Οι αιτήσεις για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 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), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/98/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ L 363, σ. 129, στο εξής: έκτη οδηγία) και των άρθρων 9, παράγραφος 1, 16 και 295, παράγραφος 1, σημείο 3, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/138/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 2006 (ΕΕ L 384, σ. 92, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).

2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο δύο ένδικων διαφορών μεταξύ, αφενός, του Jarosław Słaby κατά του Minister Finansów (Υπουργού Οικονομικών) (υπόθεση C-180/10) και, αφετέρου, του Emilian Kuć και της Halina Jeziorska-Kuć (στο εξής: E. και H. Kuć) κατά του Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (προϊσταμένου της

δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της Βαρσοβίας) (υπόθεση C-181/10), με αντικείμενο το ζήτημα αν οι μεταβιβάσεις πολλών γηπέδων που προορίζονται για ανοικοδόμηση πρέπει να υποβληθούν στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Η νομοθεσία της Ένωσης

3 Η οδηγία περί ΦΠΑ, δυνάμει των άρθρων της 411 και 413, κατήργησε και αντικατέστησε, με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2007, τη νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ, και ιδίως την έκτη οδηγία. Κατά την πρώτη και την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας περί ΦΠΑ, η αναδιατύπωση της έκτης οδηγίας ήταν αναγκαία, προκειμένου να αποκτήσουν σαφή και ορθολογική δομή οι διατάξεις για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών περί ΦΠΑ, χωρίς να επιφέρει, εντούτοις, κατ' αρχήν, τροποποιήσεις επί της ουσίας. Επομένως, οι διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι, κατ' ουσίαν, πανομοιότυπες με τις αντίστοιχες διατάξεις της έκτης οδηγίας.

4 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο αντιστοιχεί κατ' ουσίαν στο άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας «[σ]τον [ΦΠΑ] υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον [ΦΠΑ] που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή».

5 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο έχει κατ' ουσίαν ανάλογη διατύπωση με το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας, ορίζει τα εξής:

«Νοείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως "οικονομική δραστηριότητα" θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

6 Το άρθρο 12, παράγραφοι 1 και 3, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο αντιστοιχεί κατ' ουσίαν στο άρθρο 4, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, προβλέπει 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:

[…]

β) παράδοση γηπέδων προς οικοδόμηση.

[…]

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.»

7 Το άρθρο 16, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο αντιστοιχεί κατ' ουσίαν στο άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, έχει ως εξής:

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

8 Το άρθρο 295, παράγραφος 1, σημεία 1 και 3, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει, όπως ακριβώς και το άρθρο 25, παράγραφος 2, πρώτη και τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, ως «αγρότη», για την εφαρμογή του κεφαλαίου 2 του τίτλου XII, τον «υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος ασκεί τη δραστηριότητά του στο πλαίσιο αγροτικής, δασοκομικής ή αλιευτικής εκμετάλλευσης», και ως «αγρότη του κατ' αποκοπή καθεστώτος» τον «αγρότη, για τον οποίο εφαρμόζεται το κατ' αποκοπή καθεστώς που προβλέπεται στο [εν λόγω] κεφάλαιο».

9 Το άρθρο 296, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο αντιστοιχεί στο άρθρο 25, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν για τους αγρότες, η υπαγωγή των οποίων στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ ή, ενδεχομένως, στο ειδικό καθεστώς που προβλέπεται στο κεφάλαιο 1 θα προσέκρουε σε δυσχέρειες, ένα κατ' αποκοπή καθεστώς, το οποίο αποσκοπεί στον συμψηφισμό της επιβάρυνσης με ΦΠΑ, ο οποίος καταβάλλεται για τις αγορές αγαθών και υπηρεσιών των αγροτών του κατ' αποκοπή καθεστώτος, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου.»

Η εθνική νομοθεσία

10 Το άρθρο 15, παράγραφοι 1, 2, 4 και 5, του νόμου της 11ης Μαρτίου 2004 περί του φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) έχει ως εξής:

«1. Υποκείμενοι στον φόρο είναι τα νομικά πρόσωπα, οι οργανωτικές μονάδες χωρίς νομική προσωπικότητα και τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ασκούν κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της παραγράφου 2, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

2. Ως οικονομική δραστηριότητα νοείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, συμπεριλαμβανόμενων των εξορυκτικών και των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ασκούντων ελεύθερο επάγγελμα ή των εξομοιουμένων προς αυτές, ακόμα και όταν η δραστηριότητα ασκείται μεν μία μόνο φορά, αλλά υπό περιστάσεις οι οποίες υποδηλώνουν την πρόθεση συχνής επαναλήψεώς της. Ως οικονομική δραστηριότητα νοείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού προς τον σκοπό της αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

[…]

4. Στην περίπτωση φυσικών προσώπων που ασκούν αποκλειστικώς δραστηριότητα γεωργικής, δασοκομικής ή αλιευτικής εκμεταλλεύσεως, είναι υποκείμενοι στον φόρο όσοι έχουν υποβάλει δήλωση καταχωρίσεως κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 96, παράγραφος 1.

5. Η παράγραφος 4 εφαρμόζεται mutatis mutandis στα φυσικά πρόσωπα που ασκούν αποκλειστικώς γεωργική δραστηριότητα υπό διαφορετικές περιστάσεις από τις αναγραφόμενες στην εν λόγω παράγραφο.»

11 Το άρθρο 43, παράγραφος 1, σημεία 3 και 9, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«1. Από τον φόρο απαλλάσσονται:

[…]

3) η παράδοση γεωργικών προϊόντων στην οποία προβαίνει αγρότης του κατ' αποκοπήν καθεστώτος από τη δική του γεωργική παραγωγή καθώς και η παροχή γεωργικών υπηρεσιών από αγρότη του κατ' αποκοπήν καθεστώτος·

[…]

9) η παράδοση μη οικοδομημένων γηπέδων πλην των γηπέδων προς οικοδόμηση και των οικοπέδων που προορίζονται για ανέγερση κτιρίων.»

Οι διαφορές της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

Υπόθεση C-180/10

12 Ο J. Słaby απέκτησε το 1996, ως φυσικό πρόσωπο που δεν ασκούσε οικονομική δραστηριότητα, ένα γήπεδο το οποίο περιλαμβανόταν σε γεωργική ζώνη, βάσει του τότε ισχύοντος σχεδίου χρήσεων γης. Το εν λόγω γήπεδο χρησιμοποιήθηκε από το 1996 έως το 1998 για τις ανάγκες γεωργικής δραστηριότητας, η οποία έπαυσε να ασκείται το 1999.

13 Το 1997 τροποποιήθηκε το επίμαχο σχέδιο χρήσεων γης και το ανωτέρω γήπεδο αναχαρακτηρίσθηκε προοριζόμενο εφεξής για την ανέγερση εξοχικών κατοικιών. Κατόπιν της εν λόγω τροποποιήσεως, ο J. Słaby κατέτμησε το γήπεδο σε 64 γεωτεμάχια, τα οποία άρχισε το έτος 2000 να πωλεί σταδιακώς σε φυσικά πρόσωπα.

14 Στις 17 Σεπτεμβρίου 2007, ο J. Słaby ζήτησε από τον Minister Finansów να λάβει επισήμως θέση σχετικά με το ζήτημα αν, υπό το πρίσμα του άρθρου 15, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, η κατάτμηση γηπέδου σε γεωτεμάχια και οι συνακόλουθες μεταβιβάσεις τους σε τρίτους πρέπει να εκληφθούν ως πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ.

15 Με προκριματική γνωμοδότηση της 13ης Δεκεμβρίου 2007, ο Minister Finansów επισήμανε ότι οι εν λόγω πράξεις συνιστούσαν οικονομική δραστηριότητα, δεδομένου ότι ο αγρότης υπόκειται, βάσει του νόμου περί ΦΠΑ, στον φόρο ως ασκών οικονομική δραστηριότητα και ότι το μέγεθος και η έκταση των σχεδιαζομένων πράξεων καθώς και το γεγονός της κατατμήσεως του γηπέδου σε γεωτεμάχια αποτελούσαν ενδείξεις της προθέσεως του J. Słaby να προβεί σε πωλήσεις κατ' επανάληψη.

16 Ο J. Słaby άσκησε προσφυγή κατά της εν λόγω γνωμοδοτήσεως. Το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie απέρριψε την ερμηνεία του Minister Finansów εκτιμώντας ότι από τα πραγματικά περιστατικά της συγκεκριμένης υποθέσεως ουδόλως προέκυπτε ότι ο J. Słaby ασκούσε ή είχε την πρόθεση να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα στον τομέα των πωλήσεων ακινήτων, αλλά ότι ασκούσε γεωργική δραστηριότητα η οποία δεν υπέκειτο, τότε, σε ΦΠΑ. Κατά το δικαστήριο αυτό, από κανένα στοιχείο δεν μπορεί να συναχθεί ότι το γήπεδο αποκτήθηκε με σκοπό τη μεταπώληση, δεδομένου ότι αποκτήθηκε για τις ανάγκες γεωργικής δραστηριότητας και χρησιμοποιήθηκε για τον σκοπό αυτό. Η κατάτμηση και πώληση των γεωτεμαχίων υπήρξε αποτέλεσμα τροποποιήσεως του σχεδίου χρήσεων γης ανεξαρτήτως της βουλήσεως του J. Słaby. Ως εκ τούτου, κατά το εν λόγω δικαστήριο, ο προσφεύγων στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν ενεργούσε ως έμπορος όταν απέκτησε το επίμαχο γήπεδο.

17 Ο Minister Finansów άσκησε αναίρεση κατά της ανωτέρω αποφάσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου και υποστηρίζει ότι το επίμαχο γήπεδο, το οποίο αποκτήθηκε για τις ανάγκες γεωργικής παραγωγής, δεν χρησιμοποιήθηκε αποκλειστικώς για τις ιδιωτικές ανάγκες του J. Słaby, αλλά αποτελούσε μέρος της γεωργικής εκμεταλλεύσεώς του και εξυπηρετούσε, συνεπώς, την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας.

18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Υπόκειται στον ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ και του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, και υποχρεούται να προβαίνει σε καταβολή του φόρου αυτού, λόγω ασκήσεως εμπορικής δραστηριότητας, ένα φυσικό πρόσωπο το οποίο ασκούσε γεωργική δραστηριότητα σε ορισμένη γεωργική έκταση και εν συνεχεία, λόγω τροποποιήσεως των σχεδίων χρήσεων γης η οποία επήλθε για λόγους ανεξάρτητους της βουλήσεώς του, έπαυσε τη δραστηριότητα αυτή, μετέβαλε τον χαρακτηρισμό της περιουσίας του χαρακτηρίζοντάς την ως ιδιωτική περιουσία, προέβη σε κατάτμησή της σε μικρότερα γεωτεμάχια (γήπεδα προοριζόμενα για ανέγερση εξοχικών κατοικιών) και άρχισε την εκποίησή τους;»

Υπόθεση C-181/10

19 Ο Ε. και η Η. Kuć είναι κύριοι, από το έτος 1996, γεωργικής εκμεταλλεύσεως την οποία απέκτησαν ως μη οικοδομήσιμο αγροτεμάχιο. Χρησιμοποίησαν την εν λόγω έκταση έως το τέλος του 2006, για τις ανάγκες γεωργικής δραστηριότητας και συγκεκριμένα για την εκτροφή αλόγων, εν συνεχεία δε για την καλλιέργεια ζωοτροφών για τα ζώα τους.

20 Κατόπιν ερμηνείας που τους κοινοποίησε η φορολογική αρχή το έτος 2004, ο Ε. και η Η. Kuć υπήχθησαν ως υποκείμενοι στον ΦΠΑ στο εν λόγω καθεστώς, καίτοι, κατά τη γνώμη τους, η εκμετάλλευσή τους αποτελεί τμήμα της ιδιωτικής περιουσίας τους.

21 Κατόπιν τροποποιήσεως του σχεδίου χρήσεων γης, κατά το οποίο το επίμαχο γήπεδο προοριζόταν εφεξής για την ανέγερση κατοικιών και επαγγελματικών χώρων, άρχισαν να πωλούν ευκαιριακά και χωρίς καμία οργάνωση, ορισμένα τμήματα της γεωργικής εκμεταλλεύσεώς τους. Οι εν λόγω παραδόσεις υπήχθησαν στον ΦΠΑ.

22 Κατά τον Ε. και την Η. Kuć, οι εν λόγω παραδόσεις δεν έπρεπε να υπαχθούν στον ΦΠΑ διότι αφορούσαν την ιδιωτική περιουσία τους και ζήτησαν από τον προϊστάμενο της φορολογικής αρχής του Wołomin να προβεί σε γραπτή ερμηνεία επί του ζητήματος αυτού. Με την προκριματική γνωμοδότησή του της 13ης Ιουνίου 2008, ο ανωτέρω προϊστάμενος έκρινε ότι η πώληση των γηπέδων αποτελούσε παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας υποκείμενη στον ΦΠΑ. Η ερμηνεία αυτή επικυρώθηκε από τον Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie.

23 Ο Ε. και η Η. Kuć άσκησαν προσφυγή κατά της ανωτέρω ερμηνείας ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie. Κατά το δικαστήριο αυτό, οι παραδόσεις των επίμαχων γηπέδων προς οικοδόμηση πρέπει να υπαχθούν στον ΦΠΑ διότι, αφενός, τα εν λόγω γήπεδα αποτελούν μέρος της γεωργικής επιχειρήσεως του Ε. και της Η. Kuć και, αφετέρου, οι εν λόγω προσφεύγοντες πραγματοποίησαν τις εν λόγω παραδόσεις με την ιδιότητα του εμπόρου. Οι δύο αυτές περιστάσεις δικαιολογούν, ανεξαρτήτως η μια της άλλης, την υπαγωγή των εν λόγω πράξεων στον ΦΠΑ.

24 Το Naczelny Sąd Administracyjny, ενώπιον του οποίου άσκησαν αναίρεση ο Ε. και η Η. Kuć, επισημαίνει καταρχάς ότι οι αναιρεσείοντες επωφελήθηκαν ως αγρότες, από το καθεστώς της κατ' αποκοπήν επιβολής του ΦΠΑ. Κατόπιν τούτου, το εν λόγω δικαστήριο θέτει το ζήτημα αν η πώληση των επίμαχων γηπέδων μπορεί να θεωρηθεί ως μεταβίβαση αγαθών της ιδιωτικής τους περιουσίας, καθόσον η αγορά τους δεν

επέφερε έκπτωση του ΦΠΑ. Υπογραμμίζει, εξάλλου, ότι τα επίμαχα γήπεδα χρησιμοποιήθηκαν όχι μόνο για την παραγωγή γεωργικών προϊόντων, αλλά και για τις ιδιωτικές ανάγκες του αγρότη και των μελών της οικογένειάς του.

25 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Εφαρμόζεται σε αγρότη του κατ' αποκοπήν καθεστώτος, κατά την έννοια του άρθρου 295, παράγραφος 1, σημείο 3, της οδηγίας [περί ΦΠΑ], ο οποίος πωλεί γεωτεμάχια που χρησιμοποιούσε για τη γεωργική δραστηριότητά του και τα οποία, βάσει του σχεδίου χρήσεων γης της κοινότητας, προορίζονται για την ανέγερση κατοικιών και επαγγελματικών χώρων, πλην όμως αποκτήθηκαν ως αγροτεμάχια (απαλλασσόμενα από τον ΦΠΑ), το άρθρο 16 της εν λόγω οδηγίας, δυνάμει του οποίου εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη από τον υποκείμενο στον φόρο αγαθών της επιχειρήσεώς του, προκειμένου να τα χρησιμοποιήσει για ίδιες ανάγκες ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, μόνον όταν τα αγαθά αυτά δημιούργησαν δικαίωμα ολικής ή μερικής εκπτώσεως του ΦΠΑ;

2) [Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ανωτέρω ερώτημα], υπόκειται ένας αγρότης του κατ' αποκοπήν καθεστώτος, κατά την έννοια του άρθρου 295, παράγραφος 1, σημείο 3, της οδηγίας [περί ΦΠΑ], ο οποίος πωλεί γεωτεμάχια που χρησιμοποιούσε προηγουμένως για τη γεωργική δραστηριότητά του και τα οποία, βάσει του σχεδίου χρήσεων γης της κοινότητας, προορίζονται για την ανέγερση κατοικιών και επαγγελματικών χώρων, πλην όμως αποκτήθηκαν ως αγροτεμάχια (απαλλασσόμενα από τον ΦΠΑ), στον ΦΠΑ τον οποίο και υποχρεούται να καταβάλει επί της πωλήσεως αυτής βάσει του γενικού καθεστώτος;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

26 Με τα προδικαστικά ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινισθεί από το Δικαστήριο αν φυσικό

πρόσωπο το οποίο ασκούσε γεωργική δραστηριότητα σε έκταση που, κατά τον χρόνο κτήσεώς της, απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ, και αναχαρακτηρίσθηκε, κατόπιν τροποποιήσεως των σχεδίων χρήσεων γης η οποία επήλθε για λόγους ανεξάρτητους της βουλήσεώς του, σε γήπεδο προοριζόμενο για ανοικοδόμηση, υπόκειται στον ΦΠΑ κατά την πώληση της εν λόγω εκτάσεως. Επιπροσθέτως, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί αν, υπό τις περιστάσεις αυτές, ένας «αγρότης του κατ' αποκοπήν καθεστώτος», κατά την έννοια του άρθρου 295, παράγραφος 1, σημείο 3, της οδηγίας περί ΦΠΑ, υπόκειται στον ΦΠΑ τον οποίο και υποχρεούται να καταβάλει βάσει του γενικού καθεστώτος και εάν εφαρμόζεται στην περίπτωσή του το άρθρο 16 της οδηγίας αυτής.

27 Πρέπει να διευκρινισθεί, εκ προοιμίου, ότι από τις υποθέσεις της κύριας δίκης προκύπτει ότι ορισμένες πωλήσεις πραγματοποιήθηκαν σε φορολογική χρήση προγενέστερη της προσχωρήσεως της Πολωνίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να προβεί σε ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης όσον αφορά την εφαρμογή του σε νέο κράτος μέλος μόνον από την ημερομηνία προσχωρήσεώς του στην Ένωση (βλ., μεταξύ άλλων, διάταξη της 6ης Μαρτίου 2007, C-168/06, Ceramika Paradyż, σκέψη 22). Οι ακόλουθες σκέψεις αφορούν, ως εκ τούτου, μόνον τις πράξεις που εκτελέσθηκαν μετά την ημερομηνία προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Πολωνίας στην Ένωση.

28 Πρέπει, επίσης, να επισημανθεί ότι οι υποθέσεις της κύριας δίκης αφορούν χρονικό διάστημα κατά το οποίο εφαρμόζονταν διαδοχικώς η έκτη οδηγία και η οδηγία περί ΦΠΑ. Εντούτοις, προκειμένου να δοθεί απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα, δεν είναι αναγκαίο να γίνει διάκριση μεταξύ των εν λόγω δύο οδηγιών, οι οποίες πρέπει να εκληφθούν ως κατ' ουσίαν πανομοιότυπες ως προς το περιεχόμενό τους για τις ανάγκες της ερμηνείας στην οποία θα προβεί το Δικαστήριο στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως.

29 Επί της ουσίας, από τις αποφάσεις περί παραπομπής προκύπτει ότι η επίμαχη έκταση στις υποθέσεις της κύριας δίκης αναχαρακτηρίσθηκε σε γήπεδα προοριζόμενα για ανοικοδόμηση, κατόπιν τροποποιήσεως των σχεδίων χρήσεων γης η οποία επήλθε για λόγους ανεξάρτητους της βουλήσεως του J. Słaby καθώς και του E. και της H. Kuć.

30 Το άρθρο 12, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να θεωρούν ως υποκείμενο στον φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξη αναγόμενη στις δραστηριότητες που προβλέπει το άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγεται και η παράδοση ενός μόνο γηπέδου προς οικοδόμηση.

31 Η Πολωνική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι έκανε χρήση της ευχέρειας που της παρέχει η εν λόγω διάταξη, θεσπίζοντας την εθνική ρύθμιση του άρθρου 15, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ, κατά την οποία «ως "οικονομική δραστηριότητα" νοείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, […] ακόμα και όταν η δραστηριότητα ασκείται μεν μία μόνο φορά, αλλά υπό περιστάσεις οι οποίες υποδηλώνουν την πρόθεση συχνής επαναλήψεώς της […]».

32 Εντούτοις, δεν προκύπτει ούτε από τις αποφάσεις περί παραπομπής ούτε από το γράμμα του εν λόγω άρθρου 15, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ αν η Δημοκρατία της Πολωνίας έκανε όντως χρήση του άρθρου 12, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, γεγονός το οποίο εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει.

33 Συναφώς, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι η διάταξη αυτή προβλέπει ευχέρεια και όχι υποχρέωση των κρατών μελών. Ως εκ τούτου, τα κράτη μέλη, για να μπορέσουν να κάνουν χρήση της ευχέρειας που προβλέπει η διάταξη αυτή, πρέπει να την επικαλεστούν (βλ., κατ' αναλογία, την απόφαση της 4ης Ιουνίου 2009, C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, Συλλογή 2009, σ. I-4629, σκέψεις 51 και 52).

34 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για τη μεταφορά μιας οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο δεν απαιτείται, κατ' ανάγκη, η κατά γράμμα επανάληψη των διατάξεών της σε ρητό και ειδικό νομικό κανόνα και μπορεί να αρκεί ένα γενικό νομικό πλαίσιο εφόσον αυτό διασφαλίζει αποτελεσματικά την πλήρη εφαρμογή της οδηγίας κατά τρόπο

αρκούντως σαφή και ακριβή (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, προπαρατεθείσα, σκέψη 40).

35 Αν το εθνικό δικαστήριο διαπιστώσει ότι το επίμαχο κράτος μέλος έκανε χρήση της ευχέρειας που προβλέπει το άρθρο 12, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η παράδοση γηπέδου προς οικοδόμηση πρέπει να γίνει δεκτό ότι υπόκειται στον ΦΠΑ βάσει της εθνικής ρυθμίσεως, ανεξαρτήτως του διαρκούς χαρακτήρα της πράξεως ή του αν το πρόσωπο που πραγματοποίησε την παράδοση ασκεί δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, στο μέτρο που η εν λόγω πράξη δεν συνιστά απλώς άσκηση του δικαιώματος κυριότητας από τον φορέα του.

36 Από τη νομολογία προκύπτει συναφώς ότι η άσκηση απλώς του δικαιώματος κυριότητας από τον φορέα του δεν μπορεί, αυτή καθαυτήν, να θεωρηθεί ότι αποτελεί οικονομική δραστηριότητα (βλ. απόφαση της 20ής Ιουνίου 1996, C-155/94, Wellcome Trust, Συλλογή 1996, σ. I-3013, σκέψη 32).

37 Πρέπει να διευκρινισθεί ότι ο αριθμός και το μέγεθος των πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν εν προκειμένω δεν είναι αυτά καθαυτά καθοριστικής σημασίας. Όπως έχει αποφανθεί το Δικαστήριο, το μέγεθος των πωλήσεων δεν μπορεί να αποτελεί κριτήριο διακρίσεως μεταξύ των δραστηριοτήτων ενός ιδιώτη επενδυτή, οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής, και εκείνων ενός επενδυτή του οποίου οι πράξεις συνιστούν οικονομική δραστηριότητα. Το Δικαστήριο επισήμανε ότι σημαντικές πωλήσεις μπορούν, επίσης, να πραγματοποιούνται από ιδιώτες επενδυτές (βλ., συναφώς, απόφαση Wellcome Trust, προπαρατεθείσα, σκέψη 37).

38 Ομοίως, το γεγονός ότι, πριν από τη μεταβίβαση, ο ενδιαφερόμενος προέβη σε κατάτμηση του γηπέδου προκειμένου να εξασφαλίσει καλύτερη συνολική τιμή δεν είναι, αυτό καθαυτό, καθοριστικής σημασίας, ούτε και το χρονικό διάστημα που διήρκεσαν οι εν λόγω πράξεις ή το μέγεθος των εσόδων που αντλήθηκαν από αυτές. Συγκεκριμένα, το σύνολο των εν λόγω περιστάσεων μπορεί να ενταχθεί στο πλαίσιο της διαχειρίσεως της ιδιωτικής περιουσίας του ενδιαφερομένου.

39 Τούτο δεν ισχύει, εντούτοις, στην περίπτωση που ο ενδιαφερόμενος λαμβάνει ενεργώς μέτρα για την εμπορική εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων χρησιμοποιώντας παρόμοια μέσα με εκείνα που διαθέτει ένας παραγωγός, έμπορος ή παρέχων υπηρεσίες, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

40 Στα ανωτέρω ενεργά μέτρα μπορούν να περιληφθούν, μεταξύ άλλων, η εκτέλεση στα εν λόγω γήπεδα προπαρασκευαστικών εργασιών για την αξιοποίησή τους καθώς και η χρησιμοποίηση αποδεδειγμένων μέσων εμπορικής εκμεταλλεύσεως.

41 Καθόσον οι πρωτοβουλίες αυτές δεν εντάσσονται συνήθως στο πλαίσιο της διαχειρίσεως ιδιωτικής περιουσίας, η παράδοση γηπέδου προοριζομένου για ανοικοδόμηση δεν μπορεί να θεωρηθεί σε μια τέτοια περίπτωση ως άσκηση απλώς του δικαιώματος ιδιοκτησίας από τον φορέα του.

42 Αν το αιτούν δικαστήριο διαπιστώσει ότι η Δημοκρατία της Πολωνίας δεν έκανε χρήση της ευχέρειας που προβλέπει το άρθρο 12, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να εξετασθεί αν η επίμαχη πράξη στην υπόθεση της κύριας δίκης είναι φορολογητέα βάσει του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

43 Κατά τη διάταξη αυτή, η έννοια του υποκειμένου στον φόρο ορίζεται σε σχέση με την έννοια της οικονομικής δραστηριότητας. Συγκεκριμένα, η ύπαρξη τέτοιας δραστηριότητας είναι εκείνη που δικαιολογεί τον χαρακτηρισμό του υποκειμένου στον φόρο (βλ. απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, C-32/03, Fini H, Συλλογή 2005, σ. I-1599, σκέψη 19).

44 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι η έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας» ορίζεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ ως περιλαμβάνουσα όλες τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του

παρέχοντος υπηρεσίες και, ιδίως, πράξεις που αφορούν την εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

45 Κατά πάγια νομολογία, απλώς και μόνον η κτήση και η πώληση ενός αγαθού δεν μπορεί να συνιστά εκμετάλλευση αγαθού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεδομένου ότι η μόνη ανταμοιβή των πράξεων αυτών έγκειται σε τυχόν κέρδος κατά την πώληση του εν λόγω αγαθού. Πράγματι, παρόμοιες πράξεις δεν μπορούν κατ' αρχήν να συνιστούν, αφεαυτές, οικονομικές δραστηριότητες κατά την έννοια της οδηγίας αυτής (βλ. αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, C-77/01, EDM, Συλλογή 2004, σ. I-4295, σκέψη 58, και της 21ης Οκτωβρίου 2004, C-8/03, BBL, Συλλογή 2004, σ. I-10157, σκέψη 39).

46 Είναι εφαρμοστέα τα κριτήρια που εκτίθενται στις σκέψεις 37 έως 41 της παρούσας αποφάσεως.

47 Όσον αφορά το άρθρο 16 της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να διευκρινισθεί ότι η διάταξη αυτή είναι εφαρμοστέα, όπως προκύπτει από το γράμμα της, όταν το επίμαχο αγαθό ή τα συστατικά του στοιχεία δημιούργησαν δικαίωμα ολικής ή μερικής εκπτώσεως από τον ΦΠΑ. Από τις αποφάσεις περί παραπομπής προκύπτει συναφώς ότι οι προσφεύγοντες στις υποθέσεις της κύριας δίκης απέκτησαν τα επίμαχα γήπεδα απαλλασσόμενα από τον ΦΠΑ. Η κτήση των εν λόγω γηπέδων δεν είχε συνεπώς ως αποτέλεσμα καμία έκπτωση του ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, το εν λόγω άρθρο 16 δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση όπως οι επίμαχες στις υποθέσεις της κύριας δίκης.

48 Εξάλλου, το γεγονός ότι οι προσφεύγοντες στην υπόθεση της κύριας δίκης C-181/10 υπήχθησαν ως υποκείμενοι στον ΦΠΑ στο κατ' αποκοπήν καθεστώς βάσει της γεωργικής δραστηριότητάς τους είναι άνευ σημασίας υπό το πρίσμα των ανωτέρω

εκτιμήσεων. Συγκεκριμένα, όπως ορθώς υποστηρίζουν η Πολωνική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, πράξεις άλλες από την παράδοση γεωργικών προϊόντων και την παροχή γεωργικών υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 295, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, διενεργούμενες από τον κατ' αποκοπήν αγρότη στο πλαίσιο της γεωργικής εκμεταλλεύσεως, εξακολουθούν να υπόκεινται στο γενικό καθεστώς της οδηγίας αυτής (βλ. αποφάσεις της 15ης Ιουλίου 2004, C-321/02, Harbs, Συλλογή 2004, σ. I-7101, σκέψεις 31 και 36, και της 26ης Μαΐου 2005, C-43/04, Stadt Sundern, Συλλογή 2005, σ. I-4491, σκέψη 20).

49 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η παράδοση γηπέδου το οποίο προορίζεται για ανοικοδόμηση υπόκειται στον ΦΠΑ βάσει της εθνικής ρυθμίσεως κράτους μέλους, αν το εν λόγω κράτος έκανε χρήση της ευχέρειας που προβλέπει το άρθρο 12, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ανεξαρτήτως του διαρκούς χαρακτήρα της πράξεως ή του αν το πρόσωπο που πραγματοποίησε την παράδοση ασκεί δραστηριότητα παραγωγού, εμπόρου ή παρέχοντος υπηρεσίες, στο μέτρο που η εν λόγω πράξη δεν συνιστά απλώς την άσκηση του δικαιώματος κυριότητας από τον φορέα του.

50 Φυσικό πρόσωπο το οποίο ασκούσε γεωργική δραστηριότητα σε έκταση που αναχαρακτηρίσθηκε, κατόπιν τροποποιήσεως των σχεδίων χρήσεων γης η οποία επήλθε για λόγους ανεξάρτητους της βουλήσεώς του, σε γήπεδο προοριζόμενο για ανοικοδόμηση, δεν υπόκειται στον ΦΠΑ βάσει των άρθρων 9, παράγραφος 1, και 12, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, κατά την πώληση της εν λόγω εκτάσεως, αν οι εν λόγω πωλήσεις εντάσσονται στο πλαίσιο της διαχειρίσεως της ιδιωτικής περιουσίας του εν λόγω προσώπου.

51 Πρέπει να γίνει δεκτό ότι το πρόσωπο αυτό ασκεί «οικονομική δραστηριότητα», κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, και, ως εκ τούτου, υπόκειται στον ΦΠΑ, αν αντιθέτως λαμβάνει ενεργώς μέτρα για την εμπορική εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων, με σκοπό την

πραγματοποίηση των εν λόγω πωλήσεων, χρησιμοποιώντας παρόμοια μέσα με εκείνα που διαθέτει ένας παραγωγός, έμπορος ή παρέχων υπηρεσίες, κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου.

52 Το γεγονός ότι το πρόσωπο αυτό είναι «αγρότης κατ' αποκοπήν», κατά την έννοια του άρθρου 295, παράγραφος 1, σημείο 3, της οδηγίας περί ΦΠΑ, είναι συναφώς άνευ σημασίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

53 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

Η παράδοση γηπέδου το οποίο προορίζεται για ανοικοδόμηση υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας βάσει της εθνικής ρυθμίσεως κράτους μέλους, αν το εν λόγω κράτος έκανε χρήση της ευχέρειας που προβλέπει το άρθρο 12, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/138/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 2006, ανεξαρτήτως του διαρκούς χαρακτήρα της πράξεως ή του αν το πρόσωπο που πραγματοποίησε την παράδοση ασκεί δραστηριότητα παραγωγού, εμπόρου ή

παρέχοντος υπηρεσίες, στο μέτρο που η εν λόγω πράξη δεν συνιστά απλώς την άσκηση του δικαιώματος κυριότητας από τον φορέα του.

Φυσικό πρόσωπο το οποίο ασκούσε γεωργική δραστηριότητα σε έκταση που αναχαρακτηρίσθηκε, κατόπιν τροποποιήσεως των σχεδίων χρήσεων γης η οποία επήλθε για λόγους ανεξάρτητους της βουλήσεώς του, σε γήπεδο προοριζόμενο για ανοικοδόμηση, δεν υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας βάσει των άρθρων 9, παράγραφος 1, και 12, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/138, κατά την πώληση της εν λόγω εκτάσεως, αν οι εν λόγω πωλήσεις εντάσσονται στο πλαίσιο της διαχειρίσεως της ιδιωτικής περιουσίας του εν λόγω προσώπου.

Το πρόσωπο αυτό ασκεί «οικονομική δραστηριότητα», κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/138, και, ως εκ τούτου, υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας, αν αντιθέτως λαμβάνει ενεργώς μέτρα για την εμπορική εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων, με σκοπό την πραγματοποίηση των εν λόγω πωλήσεων, χρησιμοποιώντας παρόμοια μέσα με εκείνα που διαθέτει ένας παραγωγός, έμπορος ή παρέχων υπηρεσίες, κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου.

Το γεγονός ότι το πρόσωπο αυτό είναι «αγρότης κατ' αποκοπήν», κατά την έννοια του άρθρου 295, παράγραφος 1, σημείο 3, της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/138, είναι συναφώς άνευ σημασίας.

(υπογραφές)