Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ΑΘΑΝΑΣΙΟΥ ΡΑΝΤΟΥ
της 20ής Μαΐου 2021 [1]

Υπόθεση C-299/20

Icade Promotion SAS, πρώην Icade Promotion Logement SAS
κατά
Ministère de l'Action et des Comptes publics

[αίτηση του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας, Γαλλία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Καθεστώς φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους – Πεδίο εφαρμογής – Παραδόσεις κτιρίων και γηπέδων προς οικοδόμηση που αγοράζονται με σκοπό τη μεταπώλησή τους – Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν είχε δικαίωμα εκπτώσεως κατά την αγορά των ακινήτων – Μεταπώληση υποκείμενη σε ΦΠΑ – Έννοια των "γηπέδων προς οικοδόμηση"»

I. Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως εντάσσεται στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Icade Promotion SAS (στο εξής: αναιρεσείουσα) και της γαλλικής φορολογικής Διοίκησης –πιο συγκεκριμένα του ministère de l'Action et des Comptes publics (Υπουργείου Δημόσιας Διοίκησης και Οικονομικών)– σχετικά με την επιστροφή του καταβληθέντος από την αναιρεσείουσα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί πωλήσεων γηπέδων προς οικοδόμηση σε ιδιώτες κατά τα έτη 2007 και 2008.

2. Η αίτηση αυτή αφορά την ερμηνεία του άρθρου 392 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ [2] (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), το οποίο θεσπίζει καθεστώς φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους κατά παρέκκλιση από το γενικώς ισχύον καθεστώς της φορολογήσεως επί της τιμής πωλήσεως.

3. Με τα προδικαστικά ερωτήματα το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το κατά παρέκκλιση καθεστώς φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ εφαρμόζεται σε ορισμένες πράξεις σχετικές με γεωτεμάχια, για τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε δικαίωμα εκπτώσεως κατά την αγορά των γεωτεμαχίων, σε περίπτωση που αυτά μεταπωλούνται, κατόπιν κατατμήσεώς τους και πραγματοποιήσεως εργασιών διαρρύθμισης, ως γήπεδα προς οικοδόμηση.

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

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

4. Τα καινοφανή ζητήματα που εγείρονται στην υπό κρίση υπόθεση θα αποτελέσουν την αφορμή για να αποσαφηνίσει το Δικαστήριο τις προϋποθέσεις εφαρμογής του καθεστώτος φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους σε μια πολύ ιδιαίτερη περίπτωση, ερμηνεύοντας τους βασικούς όρους του άρθρου 392 της οδηγίας ΦΠΑ.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

1. Η οδηγία ΦΠΑ

5. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ 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 της οδηγίας αυτής 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:

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".

Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν άλλα κριτήρια, εκτός από το κριτήριο της πρώτης εγκατάστασης, όπως το κριτήριο του διαρρεύσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου αποπεράτωσης του ακινήτου και του χρόνου της πρώτης παράδοσης ή το κριτήριο του διαρρεύσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου της πρώτης εγκατάστασης και του

χρόνου της μεταγενέστερης παράδοσης, εφόσον τα χρονικά αυτά διαστήματα δεν υπερβαίνουν τα πέντε και τα δύο έτη αντίστοιχα.

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. Κατά το άρθρο 73 της εν λόγω οδηγίας:

«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.»

8. Το άρθρο 135 της ίδιας οδηγίας ορίζει 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),

[…]».

9. Το άρθρο 137, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγούν στους υποκείμενους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολόγησης για τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

β) τις παραδόσεις κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, εκτός αυτών του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α),

γ) τις παραδόσεις μη οικοδομημένων γηπέδων, εκτός των γηπέδων προς οικοδόμηση που καθορίζονται στο άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο β),

[…]».

10. Υπό τον τίτλο XIII της οδηγίας αυτής, ο οποίος επιγράφεται «Παρεκκλίσεις», το κεφάλαιο 1, με τίτλο «Παρεκκλίσεις που ισχύουν έως τη θέσπιση οριστικών ρυθμίσεων», περιλαμβάνει το άρθρο 392, το οποίο ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι για τις παραδόσεις κτιρίων και γηπέδων προς οικοδόμηση, που αγοράζονται με σκοπό τη μεταπώλησή τους από υποκείμενο στον φόρο που

δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά, βάση επιβολής του φόρου είναι η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης και της τιμής αγοράς.»

2. Ο εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 1042/2013

11. Με τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 1042/2013 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2013, για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011 όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών[3] (στο εξής: εκτελεστικός κανονισμός), προστέθηκε στο κείμενο του τελευταίου αυτού κανονισμού το άρθρο 13β, το οποίο έχει ως εξής:

«Για την εφαρμογή της οδηγίας [ΦΠΑ], ως "ακίνητο" θεωρείται:

[…]

β) κάθε κτίριο ή κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος πάνω ή κάτω από την επιφάνεια της θάλασσας, το οποίο δεν μπορεί να αποσυναρμολογηθεί ή να μετακινηθεί εύκολα·

[…]».

12. Το άρθρο 31α του εκτελεστικού κανονισμού ορίζει τα εξής:

«1. Οι υπηρεσίες που είναι συναφείς προς ακίνητα, όπως αναφέρεται στο άρθρο 47 της οδηγίας [ΦΠΑ], περιλαμβάνουν μόνον εκείνες τις υπηρεσίες που έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με τα εν λόγω ακίνητα. Οι υπηρεσίες θεωρούνται ότι έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με τα ακίνητα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν προκύπτουν από ακίνητο και αυτό το ακίνητο αποτελεί συστατικό στοιχείο της υπηρεσίας και κεντρικό και ουσιαστικό στοιχείο για τις παρεχόμενες υπηρεσίες·

β) όταν παρέχονται ή προορίζονται για ακίνητο και έχουν ως αντικείμενο τη νομική ή φυσική μεταβολή του εν λόγω ακινήτου.

2. Η παράγραφος 1 καλύπτει, ιδίως, τα εξής:

[…]

δ) την κατασκευή μόνιμων δομών σε οικόπεδο, καθώς και εργασίες κατασκευής και κατεδάφισης που εκτελούνται σε μόνιμες δομές όπως στα συστήματα αγωγών για το αέριο, το νερό, την αποχέτευση και παρόμοιες δομές·

[…]».

[3] ΕΕ 2013, L 284, σ. 1.

Β. Το γαλλικό δίκαιο

13. Το άρθρο 257 του code général des impôts (γενικού κώδικα φορολογίας), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, όριζε τα εξής:

«Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται επίσης:

[…]

6° Υπό την επιφύλαξη του σημείου 7:

α) Οι πράξεις οι οποίες αφορούν ακίνητα […] και των οποίων τα αποτελέσματα πρέπει να περιληφθούν στη βάση του φόρου εισοδήματος ως βιομηχανικά και εμπορικά κέρδη·

[…]

7° Οι πράξεις που συμβάλλουν στην οικοδόμηση ή την παράδοση κτιρίων.

Οι πράξεις αυτές φορολογούνται ακόμη και όταν είναι αστικής φύσεως.

1. Περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων:

α) Οι πωλήσεις […] γηπέδων προς οικοδόμηση […]·

Στο πεδίο εφαρμογής του πρώτου εδαφίου εμπίπτουν, μεταξύ άλλων, τα γεωτεμάχια για τα οποία, εντός τεσσάρων ετών από τη σχετική διαπιστωτική διοικητική πράξη, ο αποκτών […] εκδίδει άδεια δόμησης ή άδεια εργασιών διαρρύθμισης ή αρχίζει τις αναγκαίες εργασίες για την ανέγερση κτιρίου ή συνόλου κτιρίων ή για την κατασκευή νέων υπερυψωμένων εγκαταστάσεων.

Οι διατάξεις αυτές δεν εφαρμόζονται στα γεωτεμάχια τα οποία αγοράζονται από φυσικά πρόσωπα με σκοπό την οικοδόμηση κτιρίων που προορίζονται για κατοικία.

[…]

β) Οι πωλήσεις κτιρίων […]».

14. Το άρθρο 268 του γενικού κώδικα φορολογίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Όσον αφορά τις πράξεις στις οποίες αναφέρεται το σημείο 6 του άρθρου 257, η βάση επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στη διαφορά μεταξύ:

a) αφενός, του ονομαστικού τιμήματος και των επιβαρύνσεων που προστίθενται σε αυτό ή της αγοραίας αξίας του αγαθού εφόσον υπερβαίνει το προσαυξημένο με τις επιβαρύνσεις τίμημα·

b) αφετέρου, […]

– […] των ποσών που κατέβαλε ο μεταβιβάζων, εξ οποιασδήποτε αιτίας, για την απόκτηση του αγαθού·

[…]».

15. Το άρθρο 231, παράγραφος 1, του παραρτήματος ΙΙ του γενικού κώδικα φορολογίας, του οποίου οι διατάξεις περιλαμβάνονται πλέον, από 1ης Ιανουαρίου 2008, αυτούσιες στο άρθρο 206, IV, παράγραφος 2, σημείο 9, του παραρτήματος αυτού, προβλέπει τα εξής:

«Τα πρόσωπα που ορίζονται στο [σημείο 6] του άρθρου 257 του γενικού κώδικα φορολογίας δεν μπορούν να εκπίπτουν τον φόρο με τον οποίο επιβαρύνθηκε η τιμή αγοράς ή κατασκευής των κτιρίων […]».

III. Τα πραγματικά περιστατικά και η διαφορά της κύριας δίκης

16. Στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της στον τομέα της εκμεταλλεύσεως ακινήτων, η αναιρεσείουσα αγόρασε ακάλυπτες εκτάσεις γης από πρόσωπα μη υποκείμενα σε ΦΠΑ (ιδιώτες ή οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης)[4]. Συνεπώς, δεν επιβλήθηκε ΦΠΑ για τις αγορές αυτές.

17. Αρχικώς, η αναιρεσείουσα, αφού κατέτμησε τις προαναφερθείσες εκτάσεις σε οικόπεδα και προχώρησε σε εργασίες εγκατάστασης διαφόρων δικτύων (οδικού, πόσιμου νερού, ηλεκτρικού ρεύματος, φυσικού αερίου, αποχετεύσεως, τηλεπικοινωνιών), πώλησε κατά τα έτη 2007 και 2008 τα οικόπεδα στα οποία είχαν πραγματοποιηθεί αυτές οι εργασίες υποδομής σε φυσικά πρόσωπα, ως γήπεδα προς οικοδόμηση για την ανέγερση κτιρίων προοριζόμενων για κατοικία. Η αναιρεσείουσα υπήγαγε τις μεταβιβάσεις των γηπέδων προς οικοδόμηση, οι οποίες συνήφθησαν κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Ιανουαρίου 2007 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2008, στο καθεστώς του ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους βάσει των τότε ισχυουσών διατάξεων του άρθρου 257, σημείο 6, και του άρθρου 268 του γενικού κώδικα φορολογίας.

18. Στη συνέχεια, η αναιρεσείουσα ζήτησε από τη φορολογική Διοίκηση την επιστροφή του ως άνω καταβληθέντος ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους, ο οποίος ανερχόταν στο ποσό των 2 826 814 ευρώ για το έτος 2007 και στο ποσό των 2 369 881 ευρώ για το έτος 2008. Στο πλαίσιο αυτό, αμφισβήτησε τη θέση της φορολογικής Διοίκησης ότι η μεταβίβαση τέτοιων γεωτεμαχίων έπρεπε να υπαχθεί στο καθεστώς του ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους. Συγκεκριμένα, η αναιρεσείουσα είχε συμφέρον να υπαχθεί στο γενικώς ισχύον καθεστώς ΦΠΑ επί της τιμής πωλήσεως, δεδομένου ότι, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία που ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, η μεταβίβαση γηπέδων προς οικοδόμηση σε ιδιώτες με σκοπό την ανέγερση κτιρίων προοριζόμενων για κατοικία απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ. Αντιθέτως, η ίδια αυτή ρύθμιση απαγόρευε την έκπτωση του ΦΠΑ επί της αγοράς ακινήτων των οποίων η μεταπώληση υπαγόταν στο καθεστώς του ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους.

19. Κατόπιν της απορρίψεως του αιτήματός της από τη φορολογική Διοίκηση, η αναιρεσείουσα άσκησε προσφυγή ενώπιον του tribunal administratif de Montreuil (διοικητικού πρωτοδικείου Montreuil, Γαλλία), η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της 27ης Απριλίου 2012.

20. Με μια πρώτη απόφαση της 18ης Ιουλίου 2014, το cour administrative d'appel de Versailles (διοικητικό εφετείο Βερσαλλιών, Γαλλία) απέρριψε την έφεση που άσκησε η αναιρεσείουσα.

[4] Η ημερομηνία της αρχικής αγοράς των εκτάσεων αυτών δεν αναγράφεται ούτε στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως ούτε στις παρατηρήσεις των διαδίκων της κύριας δίκης.

21. Εντούτοις, η κατ' έφεση εκδοθείσα απόφαση αναιρέθηκε εν μέρει από το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας, Γαλλία) στις 28 Δεκεμβρίου 2016 και η υπόθεση αναπέμφθηκε ενώπιον του cour administrative d'appel de Versailles (διοικητικού εφετείου Βερσαλλιών), το οποίο με δεύτερη απόφαση, που εκδόθηκε στις 19 Οκτωβρίου 2017, απέρριψε επί της ουσίας την έφεση της αναιρεσείουσας.

22. Η αναιρεσείουσα άσκησε εν συνεχεία αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) κατά της δεύτερης αυτής αποφάσεως.

23. Η αναιρεσείουσα υποστηρίζει ότι είχε αγοράσει μη οικοδομημένα γήπεδα, τα οποία δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, με σκοπό να τα μεταπωλήσει χωρίς να τα οικοδομήσει, στη συνέχεια τα κατέτμησε σε οικόπεδα και εκτέλεσε έργα υποδομής με την προσθήκη διαφόρων δικτύων για την εξυπηρέτηση των οικοπέδων αυτών, προτού τα πωλήσει σε φυσικά πρόσωπα, ως γήπεδα προς οικοδόμηση, με σκοπό την ανέγερση κτιρίων προοριζόμενων για κατοικία.

24. Προκειμένου να αμφισβητήσει την εφαρμογή του καθεστώτος του ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους στις πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τα ανωτέρω βάσει των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 257, σημείο 6, και του άρθρου 268 του γενικού κώδικα φορολογίας, η αναιρεσείουσα ισχυρίζεται ότι η εφαρμογή του συγκεκριμένου καθεστώτος αντιβαίνει στο άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ από δύο απόψεις.

25. Πρώτον, κατά την αναιρεσείουσα, το άρθρο 392 της οδηγίας αυτής επιτρέπει στα κράτη μέλη να υπαγάγουν τις παραδόσεις γηπέδων προς οικοδόμηση σε καθεστώς φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους μόνον όταν ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί τέτοιες παραδόσεις επιβαρύνθηκε με τον ΦΠΑ κατά την αγορά των γηπέδων, στερούμενος συγχρόνως του δικαιώματος να εκπέσει τον φόρο αυτό.

26. Το cour administrative d'appel de Versailles (διοικητικό εφετείο Βερσαλλιών) έκρινε όμως ότι η έλλειψη «δικαιώματος έκπτωσης» κατά την αγορά, για την οποία γίνεται λόγος στο άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ, καλύπτει μόνον τις περιπτώσεις στις οποίες δεν έχει επιβληθεί ΦΠΑ για την αγορά.

27. Δεύτερον, κατά την αναιρεσείουσα, το άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να υπαγάγουν τις παραδόσεις γηπέδων προς οικοδόμηση σε καθεστώς φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους μόνον όταν ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί τέτοιες παραδόσεις περιορίζεται στην αγορά και μεταπώληση των γηπέδων αυτών ως έχουν. Επομένως, το άρθρο 392 της οδηγίας αυτής δεν έχει εφαρμογή σε πράξεις πωλήσεως γηπέδων προς οικοδόμηση τα οποία έχουν υποστεί, μετά την αγορά τους, μετατροπές.

28. Το cour administrative d'appel de Versailles (διοικητικό εφετείο Βερσαλλιών) έκρινε όμως ότι η αναφορά, στο άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ, σε παραδόσεις γηπέδων προς οικοδόμηση «που αγοράζονται με σκοπό τη μεταπώλησή τους» δεν έχει ούτε ως αντικείμενο ούτε ως αποτέλεσμα τον αποκλεισμό της αγοράς μη οικοδομημένων γηπέδων τα οποία, στη συνέχεια, μεταπωλούνται ως γήπεδα προς οικοδόμηση.

IV. Τα προδικαστικά ερωτήματα

29. Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 392 της [οδηγίας ΦΠΑ] την έννοια ότι περιορίζει την εφαρμογή του καθεστώτος φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους μόνο στις περιπτώσεις πράξεων παραδόσεως κτιρίων για την αγορά των οποίων έχει επιβληθεί [ΦΠΑ] χωρίς ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος τα μεταπωλεί να είχε το δικαίωμα να προβεί στην έκπτωση του φόρου αυτού; Ή επιτρέπει την εφαρμογή του προαναφερθέντος καθεστώτος σε πράξεις παραδόσεως κτιρίων για την αγορά των οποίων δεν έχει επιβληθεί ΦΠΑ, είτε διότι η αγορά αυτή δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του είτε διότι, ενώ εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του, τυγχάνει απαλλαγής;

2) Έχει το άρθρο 392 της [οδηγίας ΦΠΑ] την έννοια ότι αποκλείει την εφαρμογή του καθεστώτος φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους σε πράξεις παραδόσεως γηπέδων προς οικοδόμηση στις ακόλουθες δύο περιπτώσεις:

– όταν τα ως άνω, μη οικοδομημένα κατά την αγορά τους, γήπεδα κατέστησαν, κατά το διάστημα μεταξύ της αγοράς και της μεταπωλήσεώς τους από τον υποκείμενο στον φόρο, γήπεδα προς οικοδόμηση;

– όταν, κατά το διάστημα μεταξύ της αγοράς και της μεταπωλήσεώς τους από τον υποκείμενο στον φόρο, μεταβλήθηκαν τα χαρακτηριστικά των γηπέδων αυτών, παραδείγματος χάριν λόγω της κατατμήσεώς τους σε οικόπεδα ή της πραγματοποιήσεως εργασιών που καθιστούν δυνατή την εξυπηρέτησή τους από διάφορα δίκτυα (οδικό, πόσιμου νερού, ηλεκτρικού ρεύματος, φυσικού αερίου, αποχετεύσεως, τηλεπικοινωνιών);»

30. Οι διάδικοι της κύριας δίκης προτείνουν να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα η ακόλουθη απάντηση:

– Η αναιρεσείουσα προτείνει στο Δικαστήριο να αποφανθεί ότι το άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ έχει εφαρμογή μόνο στις περιπτώσεις που ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής επιβαρύνθηκε κατά την αγορά με ΦΠΑ τον οποίο δεν μπορεί να ανακτήσει. Υποστηρίζει ότι, λόγω της προϋποθέσεως που προβλέπεται στο άρθρο 392 της οδηγίας αυτής, σύμφωνα με το οποίο το καθεστώς του ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους προϋποθέτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο «δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά», το ως άνω καθεστώς φορολογήσεως των ακινήτων είναι εφαρμοστέο μόνο στην περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ κατά την αγορά, χωρίς να έχει τη δυνατότητα να τον εκπέσει. Αντιθέτως, η εφαρμογή του εν λόγω καθεστώτος πρέπει να αποκλείεται όταν έχει επιβληθεί για την αγορά του ακινήτου ΦΠΑ τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής μπόρεσε να εκπέσει ή όταν δεν έχει επιβληθεί ΦΠΑ για την αγορά.

– Κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, το άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι επιτρέπει την εφαρμογή του καθεστώτος φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους σε πράξεις παραδόσεως γηπέδων προς οικοδόμηση τόσο όταν έχει επιβληθεί ΦΠΑ για την αγορά τους, χωρίς ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος τα μεταπωλεί να έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου αυτού, όσο και όταν δεν έχει επιβληθεί ΦΠΑ για την αγορά τους, είτε διότι η πράξη αυτή δεν

ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του είτε διότι, καίτοι ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του, απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ.

31. Όσον αφορά το πρώτο υποερώτημα του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος, οι διάδικοι της κύριας δίκης προτείνουν να δοθεί η ακόλουθη απάντηση:

– Η αναιρεσείουσα υποστηρίζει ότι, για να εφαρμοστεί το καθεστώς του ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους, πρέπει η αγορά που πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή να αφορά γεωτεμάχιο το οποίο έχει ήδη χαρακτηριστεί ως γήπεδο προς οικοδόμηση βάσει της φορολογικής νομοθεσίας κατά τον χρόνο της αγοράς του.

– Κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, το άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι επιτρέπει την εφαρμογή του καθεστώτος φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους σε πράξεις παραδόσεως γηπέδων προς οικοδόμηση εφόσον τα γήπεδα αυτά αγοράστηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή μη οικοδομημένα.

32. Όσον αφορά το δεύτερο υποερώτημα του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος, οι διάδικοι της κύριας δίκης προτείνουν να δοθεί η ακόλουθη απάντηση:

– Η αναιρεσείουσα θεωρεί ότι το καθεστώς του ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους μπορεί κάλλιστα να εφαρμοστεί σε περίπτωση κατά την οποία γήπεδο προς οικοδόμηση κατατέμνεται σε οικόπεδα χωρίς να λαμβάνεται παράλληλα άδεια δόμησης ή άδεια εργασιών διαρρύθμισης, ή ακόμη χωρίς ο πωλητής να προβαίνει στην πραγματοποίηση εργασιών διαρρύθμισης του γεωτεμαχίου. Αντιθέτως, υποστηρίζει ότι η εφαρμογή ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους πρέπει να αποκλείεται σε περίπτωση πραγματοποιήσεως εργασιών που καθιστούν δυνατή την εξυπηρέτηση του γεωτεμαχίου από διάφορα δίκτυα (οδικό, πόσιμου νερού, ηλεκτρικής ενέργειας, φυσικού αερίου, αποχετεύσεως, τηλεπικοινωνιών), στον βαθμό που τα έργα αυτά μπορούν να νοηθούν ως κατασκευές λόγω της ενσωματώσεώς τους στο έδαφος.

– Κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, το άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι επιτρέπει την εφαρμογή του καθεστώτος φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους σε πράξεις παραδόσεως γηπέδων προς οικοδόμηση, όταν, κατά το διάστημα μεταξύ της αγοράς τους και της μεταπωλήσεώς τους από τον υποκείμενο στον φόρο, τα γήπεδα αυτά υφίστανται μεταβολές των χαρακτηριστικών τους, όπως λόγω της κατατμήσεώς τους ή της πραγματοποιήσεως εργασιών που καθιστούν δυνατή την εξυπηρέτησή τους από το οδικό δίκτυο και τα διάφορα άλλα δίκτυα.

33. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η οποία πρότεινε να δοθεί μία ενιαία απάντηση στα δύο προδικαστικά ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου, εκτιμά ότι το κατά παρέκκλιση καθεστώς φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους, το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ, δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση της μεταπωλήσεως γεωτεμαχίου που αγοράστηκε χωρίς να καταβληθεί ΦΠΑ και κατατμήθηκε εν συνεχεία σε οικόπεδα, στα οποία πραγματοποιήθηκαν εργασίες που καθιστούν δυνατή την εξυπηρέτησή τους από διάφορα δίκτυα (οδικό, πόσιμου νερού, ηλεκτρικού ρεύματος, φυσικού αερίου, αποχετεύσεως, τηλεπικοινωνιών).

V. Ανάλυση

A. Εισαγωγικές παρατηρήσεις

34. Επισημαίνεται εισαγωγικώς ότι το Δικαστήριο δεν είχε μέχρι τώρα την ευκαιρία να αποφανθεί επί της ερμηνείας του άρθρου 392 της οδηγίας ΦΠΑ.

35. Προκύπτει επίσης ότι, σύμφωνα με τις πληροφορίες που παρέσχε η Επιτροπή, μόνον η Γαλλική Δημοκρατία έχει κάνει χρήση των διατάξεων του άρθρου 392 της οδηγίας ΦΠΑ και έχει ασκήσει την ευχέρεια να προβλέψει κατά παρέκκλιση καθεστώς φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους, ενώ τα άλλα κράτη μέλη δεν έχουν επιλέξει ένα τέτοιο σύστημα φορολογήσεως.

36. Με τα ερωτήματά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το κατά παρέκκλιση καθεστώς φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ εφαρμόζεται σε ορισμένες πράξεις σχετικές με γεωτεμάχια, για τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε δικαίωμα εκπτώσεως κατά την αγορά των γεωτεμαχίων, σε περίπτωση που αυτά μεταπωλούνται, κατόπιν κατατμήσεώς τους και πραγματοποιήσεως εργασιών διαρρύθμισης, ως γήπεδα προς οικοδόμηση.

37. Επομένως, το Δικαστήριο καλείται να ερμηνεύσει το άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ, στο μέτρο που η διάταξη αυτή αναφέρεται, αφενός, σε «δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά» και, αφετέρου, σε αγαθά «που αγοράζονται με σκοπό τη μεταπώλησή τους».

38. Πριν προχωρήσω σε πιο εμπεριστατωμένη ανάλυση των βασικών όρων της διατάξεως αυτής, θεωρώ σημαντικό να επισημάνω εκ προοιμίου ότι, κατά τη γνώμη μου, η σχετική με συναλλαγή ακινήτων διαφορά η οποία οδήγησε στην υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως στην υπό κρίση υπόθεση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 392 της οδηγίας ΦΠΑ. Τούτο διότι η μη υποκείμενη σε ΦΠΑ αγορά μη οικοδομημένου γηπέδου η οποία ακολουθείται (από την πραγματοποίηση εργασιών και) από τη μεταπώλησή του ως γηπέδου προς οικοδόμηση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κατά παρέκκλιση καθεστώτος φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους. Ειδικότερα, το καθεστώς αυτό αφορά μόνον ορισμένες ειδικές περιπτώσεις γηπέδων προς οικοδόμηση και κτιρίων τα οποία έχουν αγοραστεί με σκοπό να μεταπωληθούν και για τα οποία έχει καταβληθεί ΦΠΑ επί των εισροών χωρίς να εκπέσει στη συνέχεια, εν αντιθέσει προς τα μη οικοδομημένα γήπεδα, που απαλλάσσονται ρητώς από τον φόρο αυτό δυνάμει της οδηγίας ΦΠΑ.

39. Με την ανάλυση που ακολουθεί, σκοπεύω να τεκμηριώσω το ανωτέρω συμπέρασμα μέσω γραμματικής, συστηματικής και τελολογικής ερμηνείας του άρθρου 392 της οδηγίας ΦΠΑ, ώστε να διευκολύνω το Δικαστήριο να δώσει χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο.

B. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

40. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι επιτρέπει την εφαρμογή του καθεστώτος φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους σε πράξεις παραδόσεως γηπέδων προς οικοδόμηση τόσο στην περίπτωση που έχει επιβληθεί ΦΠΑ για την αγορά τους, χωρίς ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος τα μεταπωλεί να είχε δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου αυτού,

όσο και στην περίπτωση που δεν έχει επιβληθεί ΦΠΑ για την αγορά τους, είτε διότι η σχετική πράξη δεν ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του φόρου είτε διότι, καίτοι ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του, απαλλασσόταν ωστόσο από τον φόρο αυτό.

1. Επί της γραμματικής ερμηνείας της φράσεως «δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά»

41. Η αναιρεσείουσα υποστηρίζει ότι το καθεστώς φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους των ακινήτων εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ κατά την αγορά, χωρίς να έχει τη δυνατότητα να τον εκπέσει. Αντιθέτως, κατά την αναιρεσείουσα, η εφαρμογή του καθεστώτος αυτού πρέπει να αποκλείεται όταν για την αγορά επιβλήθηκε ΦΠΑ τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής μπόρεσε να εκπέσει, ή ακόμη όταν η αγορά δεν επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ.

42. Η ερμηνεία της αναιρεσείουσας στηρίζεται, πιο συγκεκριμένα, στο αγγλικό κείμενο του άρθρου 392 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο αναφέρεται κατά λέξη σε «έλλειψη δυνατότητας εκπτώσεως του ΦΠΑ» επί της αγοράς[5], για να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι το άρθρο αυτό αφορά μόνον τις περιπτώσεις όπου ο αγοραστής κατέβαλε αρχικώς τον φόρο, χωρίς να έχει στη συνέχεια τη δυνατότητα να τον εκπέσει.

43. Από την πλευρά της, η Γαλλική Κυβέρνηση βασίζεται στη γραμματική ερμηνεία του γαλλικού κειμένου του άρθρου 392 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο ουδόλως αναφέρεται στον ΦΠΑ που βαρύνει τη μεταβίβαση γηπέδων με σκοπό τη μεταπώλησή τους. Συνεπώς, κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, η διατύπωση που χρησιμοποιείται στην απόδοση της διατάξεως στη γαλλική γλώσσα («droit à déduction à l'occasion de l'acquisition») μπορεί πράγματι να καλύπτει τόσο μια κατάσταση κατά την οποία η μεταβίβαση δεν υπέκειτο στον φόρο αυτό (εξ ου και η έλλειψη δικαιώματος εκπτώσεως) όσο και μια περίπτωση κατά την οποία, αντιθέτως, επιβλήθηκε μεν ΦΠΑ για την αρχική πώληση, αλλά ο υποκείμενος στον φόρο στερήθηκε του δικαιώματος να τον εκπέσει.

44. Πράγματι, από την ανάγνωση των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων του άρθρου 392 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι υπάρχουν αποκλίσεις ως προς τη διατύπωση που χρησιμοποιείται, με αποτέλεσμα να εγείρονται ζητήματα ερμηνείας. Ειδικότερα, η απόδοση της διατάξεως αυτής στη γαλλική γλώσσα αναφέρεται αποκλειστικώς σε έλλειψη «δικαιώματος έκπτωσης», χωρίς να διευκρινίζει αν η έλλειψη του δικαιώματος αυτού οφείλεται απλώς στο γεγονός ότι δεν επιβλήθηκε ΦΠΑ για την αρχική συναλλαγή ή ότι επιβλήθηκε μεν ΦΠΑ χωρίς όμως στη συνέχεια να θεμελιώνεται δικαίωμα εκπτώσεως[6]. Εντούτοις, το αγγλικό κείμενο της εν λόγω διατάξεως αναφέρεται ειδικώς στον «ΦΠΑ επί της αγοράς» (ή «ο οποίος επιβλήθηκε κατά την αγορά») διευκρινίζοντας ότι ο φόρος αυτός είναι «μη εκπιπτόμενος» («the VAT on the purchase price was not deductible»), αφήνοντας έτσι ελάχιστες αμφιβολίες ως προς το γεγονός ότι η μεταβίβαση τέτοιων γεωτεμαχίων πρέπει, κατ' αρχήν, να υπόκειται σε ΦΠΑ[7].

[5] Το αγγλικό κείμενο του άρθρου 392 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής: «Member States may provide that, in respect of the supply of buildings and building land purchased for the purpose of resale by a taxable person for whom *the VAT on the purchase was not deductible*, the taxable amount shall be the difference between the selling price and the purchase price» (η υπογράμμιση δική μου).

[6] Η ίδια διατύπωση απαντά και σε άλλες γλωσσικές αποδόσεις του άρθρου 392 της οδηγίας ΦΠΑ, περιλαμβανομένων των αποδόσεων στην ισπανική («no haya tenido derecho a deducción»), στη γερμανική («kein Recht auf Vorsteuerabzug»), στην ελληνική («δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά»), στην ιταλική («non ha avuto diritto alla detrazione») και στην ολλανδική γλώσσα («geen recht op aftrek»).

[7] Η ίδια διατύπωση απαντά και σε άλλες γλωσσικές αποδόσεις του άρθρου 392 της οδηγίας ΦΠΑ, περιλαμβανομένων των αποδόσεων στη βουλγαρική («за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане»), στην ουγγρική («nem volt adólevonásra jogosult»), στην πολωνική («który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu»), στη ρουμανική («care nu a fost deductibilă TVA la cumpărare») και στη φινλανδική γλώσσα («ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta»).

45. Λαμβανομένων υπόψη των αποκλίσεων που παρατηρούνται στις διάφορες γλωσσικές αποδόσεις του άρθρου 392 της οδηγίας ΦΠΑ, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η διατύπωση η οποία έχει χρησιμοποιηθεί στην απόδοση διατάξεως του δικαίου της Ένωσης σε μία συγκεκριμένη γλώσσα δεν μπορεί να αποτελέσει τη μοναδική βάση για την ερμηνεία της διατάξεως αυτής, ούτε μπορεί να της δίδεται προτεραιότητα σε σχέση με την απόδοση στις άλλες γλώσσες [8].

46. Πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι, σε περίπτωση αποκλίσεως μεταξύ των διάφορων γλωσσικών αποδόσεων ενός νομοθετήματος της Ένωσης, η επίμαχη διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται με γνώμονα την όλη οικονομία και τον σκοπό της κανονιστικής ρυθμίσεως της οποίας αποτελεί στοιχείο [9].

2. Επί της συστηματικής ερμηνείας της φράσεως «δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά»

47. Κατ' αρχάς, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το ιστορικό της θεσπίσεως μιας διατάξεως του δικαίου της Ένωσης μπορεί να προσφέρει στοιχεία χρήσιμα για την ερμηνεία της [10]. Επομένως, πρέπει να εξεταστεί το πλαίσιο εντός του οποίου εκδόθηκε η οδηγία ΦΠΑ, προκειμένου να διερευνηθεί εάν υπάρχουν στοιχεία ικανά να αποσαφηνίσουν το περιεχόμενό της και να διευκολύνουν την ερμηνεία της.

48. Η Επιτροπή υποστηρίζει επ' αυτού ότι, σύμφωνα με την ερμηνεία που η ίδια είχε δώσει στο άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ το 1992, το καθεστώς του ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους πρέπει να εφαρμόζεται σε γεωτεμάχια των οποίων η αγορά δεν επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ.

49. Ειδικότερα, η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι, στην έκθεσή της προς το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης [11] σχετικά με τις μεταβατικές διατάξεις, διευκρίνιζε, όσον αφορά την παρέκκλιση που προβλέπεται στο άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ [12], ότι «[τ]ο άρθρο αυτό επιτρέπει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν ως βάση επιβολής του [ΦΠΑ] τη διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πώλησης κτιρίων ή γηπέδων προς οικοδόμηση που έχουν αγοραστεί με σκοπό την επαναπώληση από έναν υποκείμενο στο φόρο ο οποίος δεν είχε δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου κατά την αγορά. Η παρέκκλιση αφορά συνεπώς τους υποκείμενους στο φόρο που εμπορεύονται μη νεόδμητα κτίρια ή γήπεδα η αγορά των οποίων δεν ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του [ΦΠΑ]».

50. Κατά την Επιτροπή, η ως άνω ερμηνεία συνάδει επίσης με το σκεπτικό που διαλαμβανόταν στην αιτιολογική έκθεση της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, η οποία καταργήθηκε με την οδηγία ΦΠΑ, όπου επισημαινόταν ότι θα μπορούσε να εφαρμοστεί μειωμένη βάση επιβολής του φόρου σε περίπτωση που ένα αγαθό το οποίο έχει ήδη επιβαρυνθεί οριστικώς με ΦΠΑ (για παράδειγμα, ένα κτίριο κατοικιών, ως αγαθό που «καταναλώνεται» κατά την πρώτη εγκατάσταση σε αυτό), επανεισάγεται μεταγενέστερα στο «εμπορικό κύκλωμα» και υπόκειται εκ νέου σε ΦΠΑ. Κατά

[8] Βλ. απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2019, A κ.λπ. (C-347/17, EU:C:2019:720, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[9] Πρβλ. απόφαση της 8ης Οκτωβρίου 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) και United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:801, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[10] Βλ. απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2019, G.S. και V.G. (Απειλή για τη δημόσια τάξη) (C-381/18 και C-382/18, EU:C:2019:1072, σκέψη 55 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[11] Έκθεση σχετικά με τις μεταβατικές διατάξεις οι οποίες απορρέουν από το άρθρο 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, από το άρθρο 1, παράγραφος 1, της 18ης οδηγίας 89/465/ΕΟΚ, η οποία υποβλήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 3 της 18ης οδηγίας του Συμβουλίου της 18ης Ιουλίου 1989 [ΣΕΚ(92) 1006 τελικό].

[12] Οδηγία 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, στο εξής: έκτη οδηγία ΦΠΑ).

συνέπεια, προκειμένου να ληφθεί υπόψη η νέα αυτή εμπορική εκμετάλλευση του κτιρίου, η οποία θα επέφερε δυσανάλογη φορολογική επιβάρυνση του εμπορίου ακινήτων, ήταν αναγκαία η απόκλιση από τη φορολόγηση βάσει των γενικών κανόνων και η πρόβλεψη της δυνατότητας των κρατών μελών να καθορίζουν τη βάση επιβολής του ΦΠΑ μέσω εκπτώσεως «ανά φορολογική βάση» [13].

51. Παρότι η συστηματική ερμηνεία του άρθρου 392 της οδηγίας ΦΠΑ μάλλον αποκαλύπτει τη βούληση του νομοθέτη της Ένωσης όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής του κατά παρέκκλιση καθεστώτος φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους, εκτιμώ ότι εάν η ανάλυσή μου περιοριστεί μόνο στην ερμηνεία αυτή, γεννάται ο κίνδυνος να δοθεί μερική και ατελής απάντηση στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα. Είμαι, επομένως, της γνώμης ότι το κατά παρέκκλιση καθεστώς φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους δεν πρέπει να εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση που προτείνει η Επιτροπή βάσει της συστηματικής ερμηνείας, ήτοι στην αγορά που ακολουθείται από μεταπώληση γηπέδου προς οικοδόμηση το οποίο αγοράστηκε χωρίς να καταβληθεί ΦΠΑ από υποκείμενο στον φόρο που εκμεταλλεύεται εμπορικά ένα τέτοιο αγαθό, αλλά πρέπει να εφαρμόζεται και στην περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ κατά την αγορά, χωρίς να μπορεί να τον εκπέσει. Η τελολογική ερμηνεία της φράσεως «δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά», την οποία θα εξετάσω στη συνέχεια, επιβεβαιώνει την τοποθέτηση αυτή και συμβάλλει, συγχρόνως, στο να δοθεί πλήρης απάντηση στο αιτούν δικαστήριο.

3. Επί της τελολογικής ερμηνείας της φράσεως «δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά»

α) Η φορολόγηση επί του περιθωρίου κέρδους ως κατά παρέκκλιση καθεστώς σε σχέση με το γενικό καθεστώς φορολογήσεως της μεταβιβάσεως «γηπέδων προς οικοδόμηση» βάσει της τιμής πωλήσεώς τους

52. Πριν προχωρήσω στην αναλυτική εξέταση των σκοπών της οδηγίας ΦΠΑ και του άρθρου 392 αυτής, κρίνω σκόπιμο να εξετάσω κατά πόσον η οδηγία αυτή μπορεί πράγματι να εφαρμοστεί στην περίπτωση γεωτεμαχίων όπως τα επίμαχα στην υπό κρίση υπόθεση.

53. Πρώτον, πρέπει να υπομνησθεί ότι το καθεστώς του ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους, το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ, συνιστά καθεστώς που εισάγει παρέκκλιση από την αρχή την οποία καθιερώνει το άρθρο 73 της οδηγίας αυτής, όπου ορίζεται ότι ο ΦΠΑ υπολογίζεται με βάση τη ληφθείσα αντιπαροχή, ήτοι την τιμή πωλήσεως.

54. Επομένως, η παράδοση γηπέδου προς οικοδόμηση, η οποία πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο, υπόκειται κατ' αρχήν σε ΦΠΑ σύμφωνα με το γενικώς ισχύον καθεστώς, βάσει του άρθρου 9, παράγραφος 1, και του άρθρου 12, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, ή, κατά παρέκκλιση για όσα κράτη μέλη έχουν προβλέψει τη σχετική ευχέρεια, σύμφωνα με το καθεστώς φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 392 της οδηγίας αυτής.

[13] Πρόταση της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση [COM(1973) 950 final)] [ΣτΜ.: το κείμενο δεν έχει εκδοθεί στην ελληνική γλώσσα].

55. Η τελευταία αυτή διάταξη παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να προβλέψουν καθεστώς φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους (και όχι επί της τιμής πωλήσεως όπως στο γενικό καθεστώς), στο οποίο η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στη διαφορά μεταξύ της τιμής πωλήσεως και της τιμής αγοράς.

56. Δεδομένου ότι πρόκειται για παρέκκλιση από τη γενική αρχή της οδηγίας ΦΠΑ, κατά την οποία ο ΦΠΑ πρέπει κατ' αρχήν να επιβάλλεται επί του τιμήματος που έχει συμφωνηθεί μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, το άρθρο 392 της οδηγίας αυτής πρέπει να ερμηνεύεται στενά, χωρίς ωστόσο η εν λόγω διάταξη να καθίσταται κενή περιεχομένου [14].

57. Δεύτερον, πρέπει επίσης να υπογραμμιστεί ότι η οδηγία ΦΠΑ εισάγει σαφή διάκριση μεταξύ, αφενός, των παραδόσεων γηπέδων προς οικοδόμηση, οι οποίες (όπως και τα κτίρια) εμπίπτουν στο γενικώς ισχύον καθεστώς και υπόκεινται σε ΦΠΑ και, αφετέρου, των παραδόσεων μη οικοδομημένων γηπέδων, οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο αυτό [15].

58. Ειδικότερα, κατά το άρθρο 12, παράγραφος 3, της οδηγίας ΦΠΑ, ως «γήπεδο προς οικοδόμηση», για την εφαρμογή της παραγράφου 1, στοιχείο β', του ίδιου άρθρου, νοείται η ακάλυπτη ή διαρρυθμισμένη έκταση γης, όπως ορίζεται από τα κράτη μέλη. Τα κράτη μέλη, όταν ορίζουν τις εκτάσεις γης που πρέπει να θεωρούνται «γήπεδα προς οικοδόμηση», οφείλουν να τηρούν τον σκοπό του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της οδηγίας αυτής, ο οποίος είναι να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ μόνον οι παραδόσεις μη οικοδομημένων γηπέδων που δεν προορίζονται για την ανέγερση οικοδομής [16].

59. Το περιθώριο εκτιμήσεως που διαθέτουν τα κράτη μέλη για τον ορισμό της έννοιας «γήπεδο προς οικοδόμηση» περιορίζεται επίσης από το περιεχόμενο της έννοιας του «κτιρίου», η οποία καλύπτει «κάθε κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος», σύμφωνα με τον πολύ ευρύ ορισμό που έχει δώσει ο νομοθέτης της Ένωσης στο άρθρο 12, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ [17].

60. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, θεωρώ ότι η βούληση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να περιορίσει την απαλλαγή από τον φόρο αποκλειστικώς στη μεταβίβαση μη οικοδομημένων γηπέδων και να υπόκειται σε ΦΠΑ κάθε παράδοση γηπέδων προς οικοδόμηση που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο, είτε επί της τιμής πωλήσεως βάσει του γενικού καθεστώτος είτε επί του περιθωρίου κέρδους βάσει του κατά παρέκκλιση καθεστώτος.

[14] Βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, σκέψεις 22 και 23), καθώς και της 5ης Σεπτεμβρίου 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, σκέψη 32).

[15] Πρβλ. απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[16] Πρβλ. αποφάσεις της 17ης Ιανουαρίου 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, σκέψη 30), και της 4ης Σεπτεμβρίου 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, σκέψη 53).

[17] Βλ. απόφαση της 4ης Σεπτεμβρίου 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, σκέψη 54).

β) Επί της ερμηνείας της έννοιας «δικαίωμα έκπτωσης» υπό το πρίσμα του επιδιωκόμενου με την οδηγία ΦΠΑ σκοπού της φορολογικής ουδετερότητας

61. Τόσο η Γαλλική Κυβέρνηση όσο και η αναιρεσείουσα υπογραμμίζουν ότι σκοπός της οδηγίας ΦΠΑ είναι, μεταξύ άλλων, η διασφάλιση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας και ότι το άρθρο 392 της οδηγίας αυτής πρέπει να ερμηνεύεται υπό το πρίσμα της συγκεκριμένης αρχής. Εντούτοις, οι μετέχοντες στη διαδικασία φαίνεται να συνάγουν διαφορετικές ερμηνείες από την εν λόγω αρχή.

62. Πρέπει κατ' αρχάς να υπομνησθεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν επιτρέπει, αφενός, να αντιμετωπίζονται με διαφορετικό τρόπο από πλευράς ΦΠΑ οι παραδόσεις παρόμοιων αγαθών που βρίσκονται σε ανταγωνισμό μεταξύ τους, και, αφετέρου, να αντιμετωπίζονται με διαφορετικό τρόπο, όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ, επιχειρηματίες οι οποίοι προβαίνουν στις ίδιες πράξεις [18].

63. Κατά την αναιρεσείουσα, η υπαγωγή στο καθεστώς ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους συνιστά εφαρμογή της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ, προς αντιστάθμιση του υπερβάλλοντος, μη εκπιπτόμενου ΦΠΑ. Επομένως, η παρέκκλιση αυτή δικαιολογείται από τον σκοπό αποφυγής της διπλής φορολογήσεως, ήτοι της επιβολής φόρου με βάση μια τιμή που περιλαμβάνει ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκε η αγορά του γεωτεμαχίου χωρίς ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής να μπορέσει να τον εκπέσει. Προκειμένου να ελαττωθεί ο επιπλέον ΦΠΑ και να μην επιβάλλεται ΦΠΑ επί τιμής πωλήσεως περιλαμβάνουσας ΦΠΑ του οποίου δεν κατέστη δυνατή η έκπτωση κατά την αγορά του γεωτεμαχίου, το άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει τη φορολόγηση μόνον του περιθωρίου κέρδους, ήτοι της διαφοράς μεταξύ της τιμής πωλήσεως και της τιμής αγοράς, δεδομένου ότι με τον τρόπο αυτό μειώνεται το περιθώριο κέρδους κατά το ποσό του μη ανακτηθέντος κατά την αγορά ΦΠΑ, ώστε να αποκατασταθεί η ουδετερότητα του φόρου. Συνεπώς, η αναιρεσείουσα θεωρεί ότι ο υπολογισμός του φόρου επί της συνολικής τιμής πωλήσεως την οποία εισπράττει μια επιχείρηση κατά την παράδοση γεωτεμαχίου συνεπάγεται διπλή φορολόγηση, εφόσον η επιχείρηση δεν μπόρεσε κατά τον χρόνο της αγοράς του να εκπέσει τον ΦΠΑ, που εξακολουθεί να είναι ενσωματωμένος στην τιμή αγοράς.

64. Αντιθέτως, κατά την αναιρεσείουσα, επ' ουδενί δικαιολογείται υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το καθεστώς του ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους, η εφαρμογή του καθεστώτος αυτού στην πώληση γεωτεμαχίου σε περίπτωση που δεν επιβλήθηκε ΦΠΑ για την αγορά ή, ενδεχομένως, όταν ο ΦΠΑ έχει ανακτηθεί. Σε αυτήν την περίπτωση ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής θα αποκόμιζε, κατά την αναιρεσείουσα, αδικαιολόγητο οικονομικό και ανταγωνιστικό πλεονέκτημα που θα συνεπαγόταν δημοσιονομικό κόστος.

65. Η Γαλλική Κυβέρνηση αντιτείνει ότι η ερμηνεία την οποία προτείνει η αναιρεσείουσα προσκρούει, αφενός, στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και, αφετέρου, στα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ [19]. Ειδικότερα, λαμβανομένων ακριβώς υπόψη των ουσιωδών αυτών χαρακτηριστικών πρέπει, προκειμένου να διασφαλιστεί η ουδετερότητα του ΦΠΑ, να

[18] Βλ. απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[19] Τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ είναι, όπως υπενθυμίζει η Γαλλική Κυβέρνηση, πρώτον, η γενική εφαρμογή του ΦΠΑ επί των πράξεων που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες, δεύτερον, ο καθορισμός του ύψους του αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει, τρίτον, η είσπραξη του φόρου σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, περιλαμβανομένου του σταδίου λιανικής πωλήσεως, ανεξαρτήτως του αριθμού των πράξεων που έχουν προηγηθεί, και, τέταρτον, η έκπτωση από τον φόρο τον οποίο οφείλει να καταβάλει ο υπόχρεος των ποσών που έχουν καταβληθεί κατά τα προηγούμενα στάδια της διαδικασίας, ώστε σε κάθε συγκεκριμένο στάδιο ο φόρος να επιβάλλεται επί της αξίας που προστίθεται κατά το στάδιο αυτό, η δε τελική επιβάρυνση από τον φόρο να καταλήγει στον καταναλωτή (βλ. απόφαση της 12ης Ιουνίου 2019, Oro Efectivo, C-185/18, EU:C:2019:485, σκέψη 23).

προβλέπονται ιδιαίτερα καθεστώτα για ορισμένα συγκεκριμένα αγαθά τα οποία, αφού έχουν ήδη χρησιμοποιηθεί από έναν πρώτο τελικό καταναλωτή, επανεντάσσονται σε οικονομική διαδικασία παραγωγής ή διανομής προκειμένου να χρησιμοποιηθούν από έναν δεύτερο τελικό καταναλωτή.

66. Η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, σε τέτοιες περιπτώσεις, η φορολόγηση επί της συνολικής τιμής πωλήσεως κατόπιν της πρώτης αυτής καταναλώσεως θα είχε ως αποτέλεσμα, ελλείψει δυνατότητας εκπτώσεως, να συμπεριληφθεί στη βάση επιβολής του φόρου όχι μόνον η τιμή η οποία έχει ήδη επιβαρυνθεί οριστικώς με ΦΠΑ, αλλά και το ποσό της ίδιας της επιβαρύνσεως. Τούτο θα είχε παράλληλα ως συνέπεια η οριστική επιβάρυνση από τον ΦΠΑ να εξαρτάται από το οικονομικό κύκλωμα, ιδίως από τον αριθμό των διαδοχικών τελικών καταναλωτών και του τιμήματος που θα έχει καταβάλει καθένας τους, σε αντίθεση προς τον επιδιωκόμενο σκοπό της ουδετερότητας.

67. Την ερμηνεία αυτή υιοθετεί και η Επιτροπή στηριζόμενη στην αιτιολογική έκθεση της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, για την οποία έγινε λόγος στα σημεία 48 έως 50 των παρουσών προτάσεων.

68. Επομένως, είναι δυνατόν, κατά τη γνώμη μου, να συναχθεί από τη βούληση του νομοθέτη της Ένωσης ότι η μειωμένη φορολογική βάση η οποία προβλέπεται από το καθεστώς ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους μπορεί να εφαρμοστεί, κατ' αρχάς, στην περίπτωση που ένα αγαθό του οποίου η αγορά δεν ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ (όπως, για παράδειγμα, τα κτίρια κατοικιών, ως αγαθά που «καταναλώνονται» κατά την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά) επανεισάγεται μεταγενέστερα στο «εμπορικό κύκλωμα» και υπόκειται εκ νέου σε ΦΠΑ.

69. Επισημαίνω επίσης ότι η ερμηνεία αυτή συνάδει με τη νομολογία του Δικαστηρίου στον τομέα της φορολογίας μεταχειρισμένων αγαθών, τα οποία υπόκεινται σε καθεστώς ανάλογο με το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης. Τούτο διότι το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η φορολόγηση, επί της συνολικής τιμής πωλήσεως, της παραδόσεως μεταχειρισμένου αγαθού από υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, σε περίπτωση που ο τελευταίος είχε αγοράσει το αγαθό έναντι τιμήματος στο οποίο ενσωματωνόταν το ποσό του ΦΠΑ εισροών που είχε καταβληθεί από πρόσωπο που δεν είχε τη δυνατότητα να τον εκπέσει (όπως ακριβώς και ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής), ισοδυναμεί πράγματι με διπλή φορολόγηση [20].

70. Η ερμηνεία αυτή συμβάλλει επίσης στην εφαρμογή της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας κατά τρόπο σύμφωνο με τη νομολογία του Δικαστηρίου, διασφαλίζοντας τόσο το ότι παρόμοιες παραδόσεις αγαθών, οι οποίες ανταγωνίζονται οι μεν τις δε, δεν θα υπόκεινται σε διαφορετική από απόψεως ΦΠΑ μεταχείριση, όσο και το ότι οι επιχειρηματίες που προβαίνουν στις ίδιες πράξεις δεν θα τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ [21].

71. Συνεπώς, αφενός, δεν υπόκειται κατ' ανάγκην σε ΦΠΑ κάθε αγορά γηπέδου προς οικοδόμηση από υποκείμενο στον φόρο με σκοπό τη μεταπώλησή του, κατά την έννοια του άρθρου 392 της οδηγίας ΦΠΑ. Η αγορά γηπέδου προς οικοδόμηση δεν υπόκειται, παραδείγματος χάριν, σε ΦΠΑ όταν ο αρχικός πωλητής του είναι ιδιώτης ο οποίος περιορίζεται στη διαχείριση

[20] Βλ. απόφαση της 3ης Μαρτίου 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:CU:2011:118, σκέψη 48). Πρβλ. επίσης αποφάσεις της 1ης Απριλίου 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, σκέψη 25), και της 8ης Δεκεμβρίου 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, σκέψη 38).

[21] Βλ. σημείο 62 των παρουσών προτάσεων.

της ιδιωτικής περιουσίας του, δηλαδή στην άσκηση του δικαιώματός του κυριότητας, χωρίς η μεταβίβαση αυτή να εντάσσεται στο πλαίσιο της ασκήσεως οποιασδήποτε οικονομικής δραστηριότητας εκ μέρους του ενδιαφερομένου [22].

72. Αφετέρου, αν γινόταν δεκτό ότι το άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί αποκλειστικώς υπό την έννοια ότι το καθεστώς φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους εφαρμόζεται μόνο στις παραδόσεις γηπέδων προς οικοδόμηση για την αγορά των οποίων επιβλήθηκε ΦΠΑ χωρίς ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής τους να είχε δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου αυτού και αν, ως εκ τούτου, αποκλειόταν η εφαρμογή του συγκεκριμένου καθεστώτος σε περίπτωση που δεν είχε επιβληθεί ΦΠΑ για την αγορά (σε περίπτωση επανεντάξεως των γεωτεμαχίων αυτών στην οικονομική αλυσίδα, στο πλαίσιο δεύτερης παραδόσεώς τους σε άλλον καταναλωτή), τούτο θα είχε ως αποτέλεσμα παρόμοιες παραδόσεις αγαθών, οι οποίες κατά συνέπεια ανταγωνίζονται οι μεν τις δε, καθώς και οι επιχειρηματίες που προβαίνουν σε αυτές, να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως από απόψεως ΦΠΑ. Πράγματι, από όλες αυτές τις παρόμοιες παραδόσεις γηπέδων προς οικοδόμηση, μόνον οι πρώτες θα υπάγονταν στο καθεστώς φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους, ενώ οι δεύτερες θα υπάγονταν στο γενικώς ισχύον καθεστώς του ΦΠΑ.

73. Σημειωτέον ότι το καθεστώς του ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους, όπως προβλέπεται στο άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ, δεν εξαρτά την επιβολή φόρου από συγκεκριμένο χρονικό διάστημα κατοχής του ακινήτου, παρά τις αναλογίες που παρουσιάζει ο τρόπος υπολογισμού του φόρου σε σχέση με άλλους φόρους επί του εισοδήματος από ακίνητα, όπως ο φόρος υπεραξίας ακινήτου [23], ο οποίος απαντά σε πλείονα κράτη μέλη. Φρονώ όμως ότι, εν προκειμένω, ένα τέτοιο κριτήριο θα παρείχε τη δυνατότητα, αφενός, να οριοθετηθεί με σαφήνεια και ακρίβεια το πεδίο εφαρμογής του κατά παρέκκλιση καθεστώτος και, αφετέρου, να διασφαλιστεί η ομοιόμορφη και διαφανής εφαρμογή του σε όλους τους οικονομικούς φορείς τους οποίους αφορούν οι πράξεις που προβλέπονται στο ως άνω άρθρο.

74. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, θεωρώ προφανές ότι το καθεστώς του ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους έχει όντως εφαρμογή, όπως υποστηρίζουν η Γαλλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, στην περίπτωση που η αγορά γηπέδου προς οικοδόμηση ή κτιρίου προοριζόμενου για μεταπώληση δεν υπόκειται σε ΦΠΑ, ενώ η τιμή αγοράς την οποία κατέβαλε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής ενσωματώνει, στην πράξη, ένα ποσό μη εκπιπτόμενου ΦΠΑ εισροών, το οποίο είχε καταβληθεί από τον αρχικό πωλητή (μη υποκείμενο στον φόρο).

75. Σύμφωνα με τη συλλογιστική που αναπτύχθηκε στα σημεία 70 έως 72 των παρουσών προτάσεων, εκτιμώ ότι το άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ τυγχάνει εφαρμογής και στην περίπτωση στην οποία αναφέρεται η αναιρεσείουσα, ήτοι όταν ο υποκείμενος στον φόρο αγοράζει γήπεδο προς οικοδόμηση υπό το γενικό καθεστώς ΦΠΑ χωρίς να έχει τη δυνατότητα, για οποιονδήποτε λόγο, να εκπέσει τον φόρο εισροών πριν από τη μεταπώληση του γεωτεμαχίου αυτού. Εν προκειμένω, η εφαρμογή του καθεστώτος ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους σε μια τέτοια περίπτωση επίσης συμβάλλει στην κατοχύρωση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, αποτρέποντας τη διπλή φορολόγηση.

[22] Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Slaby κ.λπ. (C-180/10 και C-181/10, EU:C:2011:589, σκέψη 50).

[23] Βλ., μεταξύ άλλων, άρθρα 150 U και 150 VD του γαλλικού code général des impôts (γενικού κώδικα φορολογίας)· άρθρο 90, σημείο 10, του βελγικού code des impôts sur les revenus 1992 (κώδικα φορολογίας εισοδήματος του 1992)· άρθρο 41, παράγραφος 5, του ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος [νόμος 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23.8.2013), όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/7.4.2014)].

76. Ωστόσο, ούτε η γραμματική ερμηνεία ούτε η συστηματική και η τελολογική ερμηνεία μπορούν να δικαιολογήσουν την εφαρμογή τού ως άνω κατά παρέκκλιση καθεστώτος σε μη οικοδομημένα γήπεδα τα οποία, εν προκειμένω, απαλλάσσονται πλήρως από τον ΦΠΑ. Επομένως, ούτε η μεμονωμένη αγορά ούτε οι διαδοχικές αγορές μη οικοδομημένου(-ων) γηπέδου(-ων) υπόκεινται στον ΦΠΑ.

77. Ως εκ τούτου, σε περίπτωση μεταπωλήσεως ενός τέτοιου γεωτεμαχίου δεν γεννάται κίνδυνος διπλής φορολογήσεως, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία το γεωτεμάχιο κατέστη εν τω μεταξύ «υποκείμενο σε φόρο» ως γήπεδο προς οικοδόμηση. Ομοίως, λόγω της απαλλαγής τους από τον ΦΠΑ, τα μη οικοδομημένα γήπεδα δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο «τελικής κατανάλωσης» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ, οπότε δεν τίθεται ζήτημα «επανένταξής τους» στο εμπορικό κύκλωμα. Συνεπώς, σε καμία από τις δύο αυτές περιπτώσεις δεν τίθεται ζήτημα ύπαρξης ΦΠΑ «που εξακολουθεί να είναι ενσωματωμένος» σε ένα τέτοιο αγαθό λόγω ενδεχόμενης προγενέστερης φορολογήσεως.

78. Κατόπιν των προεκτεθέντων, εκτιμώ ότι, σε μια περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, η πώληση γηπέδων προς οικοδόμηση τα οποία προηγουμένως ήταν μη οικοδομημένα γήπεδα εμπίπτει στο γενικό καθεστώς ΦΠΑ επί της τιμής πωλήσεως βάσει του άρθρου 9, παράγραφος 1, και του άρθρου 12, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, και όχι στο κατά παρέκκλιση καθεστώς του άρθρου 392 της ίδιας οδηγίας.

79. Εν κατακλείδι, καταλήγω στο συμπέρασμα ότι το άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να τυγχάνει εφαρμογής μόνον επί κτιρίων και γηπέδων προς οικοδόμηση τα οποία αγοράστηκαν με σκοπό τη μεταπώλησή τους στις ακόλουθες δύο περιπτώσεις: όταν για την αγορά τους επιβλήθηκε ΦΠΑ, χωρίς ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος τα μεταπωλεί να είχε δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου αυτού ή όταν για την αγορά τους δεν επιβλήθηκε ΦΠΑ διότι η πράξη αυτή δεν ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του φόρου, ενώ στο τίμημα που κατέβαλε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής για να αγοράσει τα αγαθά αυτά ενσωματωνόταν ποσό ΦΠΑ εισροών το οποίο είχε καταβληθεί από τον αρχικό πωλητή (μη υποκείμενο στον φόρο).

80. Το συμπέρασμα αυτό συμβάλλει στην κατοχύρωση των σκοπών και της πρακτικής αποτελεσματικότητας του άρθρου 392 της οδηγίας ΦΠΑ, ενώ συγχρόνως στηρίζεται σε στενή ερμηνεία του άρθρου αυτού ως διατάξεως που εισάγει καθεστώς κατά παρέκκλιση.

81. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι επιτρέπει την εφαρμογή του καθεστώτος φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους σε πράξεις παραδόσεως γηπέδων προς οικοδόμηση τόσο στην περίπτωση κατά την οποία για την αγορά τους επιβλήθηκε ΦΠΑ, χωρίς ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής να είχε δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου αυτού, όσο και στην περίπτωση κατά την οποία για την αγορά τους δεν επιβλήθηκε ΦΠΑ διότι η πράξη αυτή δεν ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του, ενώ στο τίμημα που κατέβαλε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής για να αγοράσει τα αγαθά αυτά ενσωματωνόταν ποσό ΦΠΑ εισροών το οποίο είχε καταβληθεί από τον αρχικό πωλητή (μη υποκείμενο στον φόρο). Η διάταξη όμως αυτή δεν εφαρμόζεται σε πράξεις παραδόσεως γηπέδων προς οικοδόμηση των οποίων η αρχική αγορά ως μη οικοδομημένων γηπέδων δεν ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ.

Γ. Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

82. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αποκλείει την εφαρμογή του καθεστώτος φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους σε πράξεις παραδόσεως γηπέδων προς οικοδόμηση στις ακόλουθες δύο περιπτώσεις:

– όταν τα ως άνω, μη οικοδομημένα κατά την αγορά τους, γήπεδα κατέστησαν, κατά το διάστημα μεταξύ της αγοράς και της μεταπωλήσεώς τους από τον υποκείμενο στον φόρο, γήπεδα προς οικοδόμηση·

– όταν, κατά το διάστημα μεταξύ της αγοράς και της μεταπωλήσεώς τους από τον υποκείμενο στον φόρο, μεταβλήθηκαν τα χαρακτηριστικά των γηπέδων αυτών, παραδείγματος χάριν λόγω της κατατμήσεώς τους σε οικόπεδα ή της πραγματοποιήσεως εργασιών που καθιστούν δυνατή την εξυπηρέτησή τους από διάφορα δίκτυα (οδικό, πόσιμου νερού, ηλεκτρικού ρεύματος, φυσικού αερίου, αποχετεύσεως, τηλεπικοινωνιών).

83. Θα ήθελα να υπογραμμίσω ευθύς εξαρχής ότι η ανάλυση βάσει της οποίας κατέληξα στην πρότασή μου για την απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα δίνει μάλλον απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα συνολικά, υπό την έννοια ότι το άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ έχει εφαρμογή μόνον όταν η αγορά από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή αφορά γεωτεμάχιο το οποίο έχει ήδη χαρακτηριστεί βάσει της φορολογικής νομοθεσίας ως γήπεδο προς οικοδόμηση κατά τον χρόνο της αγοράς του. Επομένως, το καθεστώς του ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους δεν τυγχάνει εφαρμογής σε παραδόσεις γηπέδων προς οικοδόμηση των οποίων η αρχική αγορά ως μη οικοδομημένων γηπέδων δεν ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ.

84. Θα εξετάσω, ωστόσο, πλήρως το υποβληθέν ερώτημα, ώστε να διευκολύνω το Δικαστήριο να δώσει χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο.

1. Επί της εφαρμογής του άρθρου 392 της οδηγίας ΦΠΑ σε «γήπεδα προς οικοδόμηση» τα οποία είχαν αρχικώς αγοραστεί ως «μη οικοδομημένα γήπεδα»

85. Με το πρώτο υποερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι επιτρέπει την εφαρμογή του καθεστώτος φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους σε πράξεις παραδόσεως γηπέδων προς οικοδόμηση, σε περίπτωση που τα γήπεδα αυτά αγοράστηκαν μη οικοδομημένα από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή.

86. Ως προς το ζήτημα αυτό, υπενθυμίζεται ότι η οδηγία ΦΠΑ εισάγει σαφή διάκριση μεταξύ των «γηπέδων προς οικοδόμηση» και των «μη οικοδομημένων γηπέδων», διαφοροποιώντας ανάλογα και τη φορολογική τους μεταχείριση. Το νομικό καθεστώς που διέπει την πώληση των γηπέδων αυτών περιγράφηκε στα σημεία 57 έως 60 των παρουσών προτάσεων.

87. Από το γράμμα του άρθρου 392 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει χωρίς καμία αμφιβολία ότι το κατά παρέκκλιση καθεστώς της φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους προβλέπεται μόνο για τα «γήπεδα προς οικοδόμηση» όταν αυτά «αγοράζονται με σκοπό τη μεταπώλησή τους». Το ως άνω συμπέρασμα επιβεβαιώνεται και από τη συστηματική και τελολογική ερμηνεία του

άρθρου 392 της οδηγίας αυτής [24].

88. Επομένως, το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής περιορίζεται σαφώς στα γήπεδα τα οποία προορίζονται εξαρχής για την ανέγερση οικοδομής και έχουν χαρακτηριστεί βάσει της εθνικής νομοθεσίας ήδη κατά την αγορά τους ως «γήπεδα προς οικοδόμηση». Ως εκ τούτου, τα μη οικοδομημένα γήπεδα που δεν προορίζονται για την ανέγερση οικοδομής και απαλλάσσονται, κατ' αρχήν, από τον ΦΠΑ πρέπει να εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως. Με άλλα λόγια, η μεταβολή του νομικού χαρακτηρισμού γηπέδων όπως τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης φαίνεται να αποκλείει την εφαρμογή του καθεστώτος φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους, το οποίο προϋποθέτει νομική ταυτότητα μεταξύ του αγορασθέντος και του μεταπωληθέντος αγαθού.

89. Η ερμηνεία αυτή συνάδει επίσης με την αρχή κατά την οποία το άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ, ως κατά παρέκκλιση καθεστώς, πρέπει να ερμηνεύεται στενά [25].

90. Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, προτείνω να δοθεί στο πρώτο υποερώτημα του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος η απάντηση ότι το άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι το καθεστώς φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε πράξεις παραδόσεως γηπέδων προς οικοδόμηση, σε περίπτωση που τα γήπεδα αυτά αγοράστηκαν μη οικοδομημένα από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή.

2. Επί της εφαρμογής του άρθρου 392 της οδηγίας ΦΠΑ σε γήπεδα προς οικοδόμηση σε περίπτωση μεταβολής των χαρακτηριστικών τους

91. Με το δεύτερο υποερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ αποκλείει την εφαρμογή του καθεστώτος φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους σε παράδοση γηπέδων προς οικοδόμηση, όταν, κατά το διάστημα μεταξύ της αγοράς και της μεταπωλήσεώς τους από τον υποκείμενο στον φόρο, μεταβλήθηκαν τα χαρακτηριστικά των γηπέδων αυτών, παραδείγματος χάριν λόγω της κατατμήσεώς τους σε οικόπεδα ή της πραγματοποιήσεως εργασιών που καθιστούν δυνατή την εξυπηρέτησή τους από διάφορα δίκτυα (οδικό, πόσιμου νερού, ηλεκτρικού ρεύματος, φυσικού αερίου, αποχετεύσεως, τηλεπικοινωνιών).

92. Το υποερώτημα αυτό με οδηγεί να εξετάσω αν η φράση «αγοράζονται με σκοπό τη μεταπώλησή τους» στο άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ σημαίνει μεταπώληση του αγαθού ως έχει, χωρίς την πραγματοποίηση εκτεταμένων εργασιών σε αυτό, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, ή αν, αντιθέτως, τέτοιες εργασίες δεν εμποδίζουν την εφαρμογή της συγκεκριμένης διατάξεως, σύμφωνα με την ερμηνεία της Γαλλικής Κυβέρνησης.

93. Από την πλευρά της, η αναιρεσείουσα θεωρεί ότι ορισμένες μεταβολές, όπως η κατάτμηση γεωτεμαχίου σε οικόπεδα, δεν εμποδίζουν την εφαρμογή του καθεστώτος ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους, ενώ, αντιθέτως, η πραγματοποίηση σημαντικότερων εργασιών (όπως των σχετικών με την εγκατάσταση διαφόρων δικτύων) εμποδίζει την εφαρμογή του καθεστώτος αυτού.

[24] Βλ. σημεία 47 έως 81 των παρουσών προτάσεων.

[25] Βλ. σημείο 56 των παρουσών προτάσεων.

94. Φρονώ ότι το ζήτημα αυτό στερείται νομικής σημασίας στην υπό κρίση υπόθεση, λαμβανομένου υπόψη ότι προτείνω να δοθεί στο πρώτο υποερώτημα του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος η απάντηση ότι αποκλείεται η εφαρμογή του άρθρου 392 της οδηγίας ΦΠΑ σε προοριζόμενα προς μεταπώληση γήπεδα τα οποία αρχικώς είχαν αγοραστεί ως μη οικοδομημένα γήπεδα.

95. Εντούτοις, προκειμένου να διευκολύνω το Δικαστήριο να δώσει χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, θα εξετάσω την περίπτωση κατά την οποία το υπό μεταπώληση γήπεδο δεν έχει χαρακτηριστεί ειδικώς ως «μη οικοδομημένο» βάσει της εθνικής νομοθεσίας κατά την αρχική αγορά του και θα μπορούσε, ως εκ τούτου, να θεωρηθεί ως «γήπεδο προς οικοδόμηση», λαμβανομένων υπόψη των περιορισμένων διαφορών που ενδέχεται να υφίστανται, στην πράξη, μεταξύ των δύο αυτών κατηγοριών γεωτεμαχίων.

96. Πράγματι, λαμβανομένου υπόψη ότι απόκειται στα κράτη μέλη να ορίσουν ποια γεωτεμάχια πρέπει να θεωρούνται ως «γήπεδα προς οικοδόμηση», η Γαλλική Κυβέρνηση υπονοεί μάλλον ότι ένα γεωτεμάχιο όπως αυτό που μεταπωλήθηκε στην υπόθεση της κύριας δίκης θα μπορούσε ενδεχομένως να χαρακτηριστεί ως «γήπεδο προς οικοδόμηση» ήδη κατά την αρχική αγορά του.

97. Πιο συγκεκριμένα, η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, άπαξ μια ακάλυπτη έκταση γης θεωρείται ως γήπεδο προς οικοδόμηση σύμφωνα με τον ορισμό τον οποίο υιοθετεί το οικείο κράτος μέλος, οι μετατροπές που επέρχονται προκειμένου να καταστεί διαρρυθμισμένο γήπεδο, το οποίο εξακολουθεί συνεπώς να προορίζεται για οικοδόμηση, δεν ασκούν επιρροή στον χαρακτηρισμό του ως «γηπέδου προς οικοδόμηση», εφόσον οι διαρρυθμίσεις αυτές δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως «κτίρια». Κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, η ως άνω άποψη επιβεβαιώνεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου[26].

98. Με βάση την ίδια συλλογιστική, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι οι μετατροπές τις οποίες ενδεχομένως υπέστη το επίμαχο γεωτεμάχιο δεν ασκούν επιρροή στην εφαρμογή του άρθρου 392 της οδηγίας ΦΠΑ (ανεξαρτήτως της σημασίας τους) εφόσον αυτό εξακολουθεί να χαρακτηρίζεται ως «γήπεδο προς οικοδόμηση».

99. Εντούτοις, για τους λόγους που θα εκθέσω στη συνέχεια, εκτιμώ ότι η συλλογιστική αυτή δεν ευσταθεί.

100. Ειδικότερα, πρώτον, υπενθυμίζω ότι το περιθώριο εκτιμήσεως που διαθέτουν τα κράτη μέλη κατά τον ορισμό της έννοιας του «γηπέδου προς οικοδόμηση» οριοθετείται από την ίδια την οδηγία ΦΠΑ[27]. Εκτιμώ, συνεπώς, ότι το σενάριο που παρουσίασε η Γαλλική Κυβέρνηση είναι υποθετικό και παρατηρώ μάλιστα ότι ενδέχεται να αντιβαίνει στις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ.

101. Εξάλλου, αν γινόταν δεκτή μια τέτοια ερμηνεία, τούτο θα προσέκρουε όχι μόνο στους σκοπούς του καθεστώτος ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους, αλλά και στις βασικές αρχές της οδηγίας ΦΠΑ, ιδίως δε στην αρχή που προβλέπει τη φορολόγηση της «προστιθέμενης αξίας» η οποία δημιουργείται, μεταξύ άλλων, με εργασίες όπως αυτές που περιγράφονται στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα.

102. Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνω ότι, βάσει γραμματικής ερμηνείας, η φράση «αγοράζονται με σκοπό τη μεταπώληση» υποδηλώνει τη μεταπώληση του αγαθού ως έχει, χωρίς την πραγματοποίηση εκτεταμένων εργασιών. Επομένως, κατά τα φαινόμενα, το καθεστώς του ΦΠΑ

[26] Βλ. απόφαση της 4ης Σεπτεμβρίου 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, σκέψη 53 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[27] Βλ. σημεία 58 και 59 των παρουσών προτάσεων.

επί του περιθωρίου κέρδους αφορά αποκλειστικώς διαδοχικές πωλήσεις ακινήτων. Έστω και αν ορισμένες επεμβάσεις ή ορισμένες εργασίες δεν θα μπορούσαν να αποκλειστούν, το άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ δεν μπορεί να καλύπτει έργα μεγάλης κλίμακας ικανά όχι μόνο να μεταβάλουν τα εμπορικά χαρακτηριστικά του επίμαχου αγαθού, αλλά και να δημιουργήσουν «προστιθέμενη αξία» δυνάμενη να φορολογηθεί πλήρως βάσει του γενικώς ισχύοντος καθεστώς του ΦΠΑ.

103. Το ως άνω συμπέρασμα επιβεβαιώνεται και από τη νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία ένα κτίριο που υπέστη μετατροπή ή εργασίες ανακαινίσεως πρέπει να υπόκειται στο γενικό καθεστώς ΦΠΑ στον βαθμό που οι πράξεις αυτές δημιούργησαν προστιθέμενη αξία, όπως και η αρχική κατασκευή του [28].

104. Είμαι της γνώμης ότι η ίδια συλλογιστική πρέπει να εφαρμοστεί κατ' αναλογίαν στην υπό κρίση υπόθεση. Επομένως, το καθεστώς φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους δεν πρέπει να εφαρμόζεται σε περίπτωση ουσιώδους μετατροπής του αγαθού, η οποία δημιουργεί προστιθέμενη αξία και πρέπει, κατ' αρχήν, να υπόκειται στο γενικώς ισχύον καθεστώς του ΦΠΑ επί της τιμής πωλήσεως.

105. Δεύτερον, η προτεινόμενη από τη Γαλλική Κυβέρνηση ερμηνεία φαίνεται να αγνοεί ότι η φύση των εργασιών που πραγματοποίησε η αναιρεσείουσα είναι πιθανό να μεταβάλει τον νομικό χαρακτηρισμό των επίμαχων γεωτεμαχίων, εφόσον θα μπορούσε να γίνει λόγος για «κτίρια» υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης και της νομολογίας του Δικαστηρίου, και, ως εκ τούτου, να εμποδίζει την εφαρμογή του καθεστώτος ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους.

106. Πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ, ο εκτελεστικός κανονισμός χαρακτηρίζει ως «ακίνητο» κάθε «κτίριο» ή κάθε «κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος πάνω ή κάτω από την επιφάνεια της θάλασσας, το οποίο δεν μπορεί να αποσυναρμολογηθεί ή να μετακινηθεί εύκολα», όπως «[η] κατασκευή μόνιμων δομών σε οικόπεδο, καθώς και [οι] εργασίες κατασκευής και κατεδάφισης που εκτελούνται σε μόνιμες δομές όπως στα συστήματα αγωγών για το αέριο, το νερό, την αποχέτευση και παρόμοιες δομές» [29].

107. Συνεπώς, προκύπτει ότι οι κατασκευές στις οποίες προέβη η αναιρεσείουσα, όπως παραδείγματος χάριν τα έργα υποδομής, η κατασκευή οδού ή η σύνδεση με διάφορα δίκτυα, εμπίπτουν στην έννοια του «κτιρίου» λόγω, μεταξύ άλλων, της ενσωματώσεώς τους στο έδαφος.

108. Όπως ορθώς υπογραμμίζουν η αναιρεσείουσα και η Επιτροπή, υπάρχει, επομένως, μετατροπή των χαρακτηριστικών του γεωτεμαχίου μέσω των δομών του, και μάλιστα μέσω της ενάρξεως εργασιών κατασκευής νέου κτιρίου, και δεν πρόκειται απλώς για πράξη αγοράς και μεταπωλήσεως οικοπέδου.

109. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, καταλήγω στο συμπέρασμα ότι η φράση «αγοράζονται με σκοπό τη μεταπώληση» στο άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ σημαίνει τη μεταπώληση του ακινήτου ως έχει, χωρίς την πραγματοποίηση εκτεταμένων εργασιών. Τούτο φαίνεται επίσης να συνάδει με το πνεύμα του καθεστώτος φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους, το οποίο αποτελεί κατά παρέκκλιση καθεστώς, υποκείμενο σε στενή ερμηνεία.

[28] Βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 16ης Νοεμβρίου 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, σκέψεις 32 και 33).

[29] Βλ. άρθρο 13β, στοιχείο β', και άρθρο 31α, παράγραφος 2, στοιχείο δ', του εκτελεστικού κανονισμού.

110. Τέλος, για λόγους πληρότητας, πρέπει επίσης να εξεταστεί αν η απάντηση που προτείνω να δοθεί στο υποερώτημα αυτό θα ήταν η ίδια και στην περίπτωση κατά την οποία, μεταξύ του χρονικού σημείου της αρχικής αγοράς και του χρονικού σημείου της μεταπωλήσεως, η αναιρεσείουσα δεν πραγματοποιούσε εργασίες όπως οι περιγραφόμενες στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, αλλά περιοριζόταν στην κατάτμηση των επίμαχων γεωτεμαχίων σε οικόπεδα. Πρόκειται για το πρώτο σκέλος του δευτέρου υποερωτήματος του αιτούντος δικαστηρίου.

111. Με βάση τη συλλογιστική που εκτέθηκε στα σημεία 104 έως 106 των παρουσών προτάσεων, η κατάτμηση εκτάσεως γης που δεν συνοδεύεται ούτε από τη λήψη οικοδομικής άδειας ούτε από εργασίες διαρρύθμισης όπως αυτές που πραγματοποίησε η αναιρεσείουσα δεν δύναται να μεταβάλει τον νομικό χαρακτηρισμό των γεωτεμαχίων υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης και της νομολογίας του Δικαστηρίου.

112. Επομένως, η διαίρεση που καθιστά δυνατή την πώληση περισσοτέρων οικοπέδων εντός του ίδιου γεωτεμαχίου δεν θα έπρεπε, κατ' αρχήν, να δημιουργεί προστιθέμενη αξία η οποία να δικαιολογεί την υπαγωγή στο γενικό καθεστώς ΦΠΑ επί της τιμής πωλήσεως. Επιπλέον, ελλείψει εργασιών, τέτοιο γεωτεμάχιο δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «κτίριο».

113. Ως εκ τούτου, η κατάτμηση γεωτεμαχίου συνεπεία απλής κτηματολογικής μεταβολής, η οποία καθιστά δυνατή τη μεταπώληση πλειόνων οικοπέδων, θα μπορούσε να υπόκειται στο καθεστώς ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους που προβλέπεται στο άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ. Εντούτοις, οφείλω να υπογραμμίσω ότι η ερμηνεία αυτή προϋποθέτει ότι το γήπεδο που υπόκειται σε διαίρεση, ακολουθούμενη από μεταπώληση, έχει χαρακτηριστεί ως «γήπεδο προς οικοδόμηση» ήδη κατά τον χρόνο της αγοράς του, όπερ δεν συμβαίνει στην περίπτωση των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης.

114. Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, προτείνω να δοθεί στο δεύτερο υποερώτημα του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος η απάντηση ότι το κατά παρέκκλιση καθεστώς φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους που προβλέπεται στο άρθρο 392 της οδηγίας ΦΠΑ δεν έχει εφαρμογή στη μεταπώληση γεωτεμαχίου του οποίου τα χαρακτηριστικά μεταβλήθηκαν κατά το διάστημα μεταξύ της αγοράς του και της μεταπωλήσεώς του, όπως για παράδειγμα μέσω της πραγματοποιήσεως εργασιών που καθιστούν δυνατή την εξυπηρέτησή του από διάφορα δίκτυα (οδικό, πόσιμου νερού, ηλεκτρικού ρεύματος, φυσικού αερίου, αποχετεύσεως, τηλεπικοινωνιών). Το άρθρο 392 της οδηγίας αυτής έχει όμως εφαρμογή στην περίπτωση κατά την οποία, μεταξύ του χρόνου της αρχικής αγοράς ενός γηπέδου προς οικοδόμηση και του χρόνου της μεταπωλήσεώς του, οι μετατροπές που υπέστη το γεωτεμάχιο περιορίζονται στην κατάτμησή του.

VI. Πρόταση

115. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας, Γαλλία) ως εξής:

1) Το άρθρο 392 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι επιτρέπει την εφαρμογή του καθεστώτος φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους σε πράξεις παραδόσεως γηπέδων προς οικοδόμηση τόσο στην περίπτωση κατά την οποία για την αγορά τους επιβλήθηκε φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), χωρίς ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής να είχε δικαίωμα

εκπτώσεως του φόρου αυτού, όσο και στην περίπτωση κατά την οποία για την αγορά τους δεν επιβλήθηκε ΦΠΑ διότι η πράξη αυτή δεν ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του, ενώ στο τίμημα που κατέβαλε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής για να αγοράσει τα αγαθά αυτά ενσωματωνόταν ποσό ΦΠΑ εισροών το οποίο είχε καταβληθεί από τον αρχικό πωλητή (μη υποκείμενο στον φόρο). Η εν λόγω διάταξη δεν εφαρμόζεται όμως σε πράξεις παραδόσεως γηπέδων προς οικοδόμηση των οποίων η αρχική αγορά ως μη οικοδομημένων γηπέδων δεν ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής.

2) Το άρθρο 392 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι το καθεστώς φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε πράξεις παραδόσεως γηπέδων προς οικοδόμηση, σε περίπτωση που τα γήπεδα αυτά αγοράστηκαν μη οικοδομημένα από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή.

   Το προβλεπόμενο στο ως άνω άρθρο 392 κατά παρέκκλιση καθεστώς φορολογήσεως επί του περιθωρίου κέρδους δεν έχει εφαρμογή στη μεταπώληση γεωτεμαχίου του οποίου τα χαρακτηριστικά μεταβλήθηκαν κατά το διάστημα μεταξύ της αγοράς του και της μεταπωλήσεώς του, όπως για παράδειγμα μέσω της πραγματοποιήσεως εργασιών που καθιστούν δυνατή την εξυπηρέτησή του από διάφορα δίκτυα (οδικό, πόσιμου νερού, ηλεκτρικού ρεύματος, φυσικού αερίου, αποχετεύσεως, τηλεπικοινωνιών). Το εν λόγω άρθρο 392 της οδηγίας αυτής έχει όμως εφαρμογή στην περίπτωση κατά την οποία, μεταξύ του χρόνου της αρχικής αγοράς ενός γηπέδου προς οικοδόμηση και του χρόνου της μεταπωλήσεώς του, οι μετατροπές που υπέστη το γεωτεμάχιο περιορίζονται στην κατάτμησή του.