Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 17ης Ιανουαρίου 2013*

«Φόρος προστιθεμένης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ια', σε συνδυασμό με το άρθρο 12, παράγραφοι 1 και 3 — Μη οικοδομημένο γήπεδο — Γήπεδο προς οικοδόμηση — Έννοιες — Εργασίες κατεδαφίσεως με σκοπό μελλοντική κατασκευή — Απαλλαγή από τον ΦΠΑ»

Στην υπόθεση C-543/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ υποβληθείσα από το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) με απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Οκτωβρίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

Woningstichting Maasdriel

κατά

Staatssecretaris van Financiën,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Jarašiūnas, πρόεδρο τμήματος, C. Toader (εισηγήτρια) και C. G. Fernlund, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Wahl

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 22ας Νοεμβρίου 2012,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Woningstichting Maasdriel, εκπροσωπούμενη από τον H. de Kat, advocaat,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Langer και την C. Wissels,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τη L. Lozano Palacios και τον P. Van Nuffel,

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

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ια', σε συνδυασμό με το άρθρο 12, παράγραφοι 1 και 3, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της οργανώσεως Woningstichting Maasdriel (στο εξής: Woningstichting) και του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργού Οικονομικών) σχετικά με την απαλλαγή από τον φόρο μεταβιβάσεως που αφορά την απόκτηση ενός ακινήτου, απαλλαγή η οποία, κατά το ολλανδικό δίκαιο, συνδέεται με την υπαγωγή της εν λόγω πράξεως στον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 12, παράγραφοι 1 και 3, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως 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.»

4 Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της οδηγίας αυτής ορίζει:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

ια) τις παραδόσεις μη οικοδομημένων γηπέδων, εκτός των γηπέδων που καθορίζονται στο άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο β',

[…]».

Το ολλανδικό δίκαιο

5 Το άρθρο 11 του νόμου του 1968 περί του φόρου κύκλου εργασιών (Wet op de omzetbelasting 1968), της 28ης Ιουνίου 1968 (*Staatsblad* 1968, αριθ. 329), όπως έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει:

«1. Υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται με κανονιστική πράξη της διοικήσεως, απαλλάσσονται του φόρου:

a) η παράδοση ακινήτων και δικαιωμάτων που βαρύνουν τα εν λόγω ακίνητα, εξαιρουμένων:

1) της παραδόσεως κτιρίου ή τμήματος κτιρίου και του συνεχόμενου με αυτό εδάφους, η οποία έλαβε χώρα πριν ή, το πολύ, δύο έτη από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτό, καθώς και της παραδόσεως γηπέδου προς οικοδόμηση·

[...]

4. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, στοιχείο a, σημείο 1, ως γήπεδο προς οικοδόμηση θεωρείται κάθε μη οικοδομημένο γήπεδο:

a) στο οποίο εκτελούνται ή εκτελέστηκαν εργασίες·

b) στο οποίο πραγματοποιήθηκαν διαρρυθμίσεις για την αποκλειστική χρήση του γηπέδου αυτού·

c) στην περίμετρο του οποίου πραγματοποιούνται ή πραγματοποιήθηκαν διαρρυθμίσεις· ή

d) για το οποίο χορηγήθηκε οικοδομική άδεια,

με σκοπό την ανέγερση οικοδομημάτων επί του γηπέδου.»

6 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, του νόμου περί φόρου δικαιοπραξιών (Wet op belastingen van rechtsverkeer) ορίζει ότι «[ο] "φόρος μεταβιβάσεως" είναι φόρος ο οποίος πλήττει την κτήση ακινήτων που βρίσκονται στις Κάτω Χώρες ή δικαιωμάτων επί των ακινήτων αυτών».

7 Κατά το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο a, του νόμου αυτού, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται με κανονιστική πράξη της διοικήσεως, απαλλάσσεται του φόρου μεταβιβάσεως η κτήση «διά παραδόσεως υπό την έννοια του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο a, σημείο 1, του [νόμου περί ΦΠΑ] [...] η οποία υπόκειται σε φόρο κύκλου εργασιών, εκτός αν το αγαθό χρησιμοποιείται ως μέσο οικονομικής εκμεταλλεύσεως και ο αγοραστής έχει δικαίωμα ολικής ή μερικής εκπτώσεως του φόρου κύκλου εργασιών σύμφωνα με το άρθρο 15 του [νόμου περί ΦΠΑ]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

8 Στις 13 Νοεμβρίου 2006 η Woningstichting συνήψε με τον Δήμο του Maasdriel (στο εξής: πωλητής) σύμβαση πωλήσεως αφορώσα ένα γεωτεμάχιο. Την ημερομηνία εκείνη, επί του γηπέδου υπήρχε κτίριο το οποίο είχε χρησιμοποιηθεί ως βιβλιοθήκη (στο εξής: υπάρχον κτίριο), δίπλα από το οποίο βρισκόταν διαρρυθμισμένος δημόσιος χώρος σταθμεύσεως.

9 Η σύμβαση πωλήσεως προέβλεπε ότι «το πωλούμενο αγαθό θα παραδοθεί διαρρυθμισμένο», εφόσον η Woningstichting είχε την πρόθεση να κατασκευάσει εκεί οικήματα και, ενδεχομένως, γραφεία με χώρους σταθμεύσεως. Τα μέρη είχαν συμφωνήσει ότι ο πωλητής θα επιβαρυνθεί με την κατεδάφιση του υπάρχοντος κτιρίου και με την αφαίρεση της επιστρώσεως του χώρου σταθμεύσεως. Το

συμπεφωνημένο τίμημα ανερχόταν σε 1 380 000 ευρώ (μη περιλαμβανομένου ΦΠΑ) για το γήπεδο, στα οποία προσετίθεντο τα έξοδα κατεδαφίσεως, που εκτιμώνταν σε 22 000 ευρώ (μη περιλαμβανομένου ΦΠΑ).

10 Τον Ιανουάριο και τον Φεβρουάριο του 2007 ο πωλητής κατεδάφισε το υπάρχον κτίριο και απεκόμισε τα μπάζα.

11 Η παράδοση του γηπέδου στη Woningstichting πραγματοποιήθηκε κατά τη μεταβίβαση κυριότητας, η οποία έγινε με συμβολαιογραφική πράξη της 2ας Μαρτίου 2007. Την ημερομηνία εκείνη, εξακολουθούσε να χρησιμοποιείται ο χώρος σταθμεύσεως, δεν είχε ακόμη αφαιρεθεί η επίστρωση και η Woningstichting δεν είχε ακόμη λάβει την αναγκαία οικοδομική άδεια, το δε έργο βρισκόταν στο στάδιο του σχεδιασμού.

12 Σύμφωνα με το ολλανδικό δίκαιο, για να αποφευχθεί διπλή φορολογία, η απόκτηση ακινήτων, αν υπόκειται σε ΦΠΑ, απαλλάσσεται του φόρου μεταβιβάσεως που υπολογίζεται επί του τιμήματος. Η παράδοση γηπέδου προς οικοδόμηση υπόκειται σε ΦΠΑ. Αντιθέτως, η παράδοση μη οικοδομημένου γηπέδου απαλλάσσεται του ΦΠΑ και εξακολουθεί να υπόκειται στον φόρο μεταβιβάσεως.

13 Η Woningstichting κατέβαλε τον ΦΠΑ στον πωλητή για την επίμαχη παράδοση, θεωρώντας ότι αφορούσε γήπεδο προς οικοδόμηση και, επομένως, υπέκειτο στον φόρο αυτόν, οπότε δεν οφειλόταν φόρος μεταβιβάσεως.

14 Παρά ταύτα, ο οικονομικός έφορος θεώρησε ότι η εν λόγω παράδοση αφορούσε μη οικοδομημένο γήπεδο, απαλλασσόταν, ως τέτοια, από τον ΦΠΑ και επομένως υπέκειτο σε φόρο μεταβιβάσεως. Κατόπιν αυτού, εις βάρος της Woningstichting εκδόθηκε αναδρομική βεβαίωση φόρου μεταβιβάσεως. Η Woningstichting, δεδομένου ότι απορρίφθηκε η διοικητική ένσταση που είχε υποβάλει στον οικονομικό έφορο κατά της εν λόγω βεβαιώσεως, άσκησε κατά της αποφάσεως αυτής προσφυγή ενώπιον του Rechtbank te Arnhem (πρωτοδικείου του Arnhem). Το δικαστήριο αυτό απέρριψε την προσφυγή αυτή.

15 Η Woningstichting άσκησε κατά της αποφάσεως αυτής έφεση ενώπιον του Gerechtshof te Arnhem (εφετείου του Arnhem), το οποίο την απέρριψε.

16 Παραπέμποντας στην απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2009, C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed (Συλλογή 2009, σ. I-11079), το Gerechtshof te Arnhem έκρινε ότι ο πωλητής παρέδωσε μη οικοδομημένο γήπεδο επειδή, κατά τον χρόνο της παραδόσεως, το κτίριο είχε εξ ολοκλήρου κατεδαφιστεί και επειδή τα μέρη είχαν συμφωνήσει ότι η επίστρωση του χώρου σταθμεύσεως θα αφαιρεθεί με επιβάρυνση του πωλητή μετά την παράδοση. Έκρινε επίσης ότι το γεωτεμάχιο δεν μπορούσε να θεωρηθεί γήπεδο προς οικοδόμηση, επειδή η κατεδάφιση του κτιρίου και η αφαίρεση της επιστρώσεως του χώρου σταθμεύσεως δεν μπορούσαν να θεωρηθούν «εργασίες» υπό την έννοια του άρθρου 11, παράγραφος 4, στοιχείο a, του νόμου περί ΦΠΑ. Επιπλέον, άλλες εργασίες δεν είχαν συμφωνηθεί μεταξύ των μερών. Εξάλλου, το ίδιο δικαστήριο έκρινε ότι οι χρήσιμες για τη νέα κατασκευή διαρρυθμίσεις που υπάρχουν στην περίμετρο του συγκεκριμένου γεωτεμαχίου δεν συνιστούν διαρρυθμίσεις υπό την έννοια του άρθρου 11, παράγραφος 4, στοιχείο c, του εν λόγω νόμου.

17 Η Woningstichting κατέθεσε κατά της αποφάσεως αυτής αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden.

18 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι, κατά τη νομολογία του, το άρθρο 11, παράγραφος 4, στοιχείο a, του νόμου περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι, σε περίπτωση ολικής καταστροφής ενός κτιρίου, το γήπεδο που ελευθερώνεται κατ' αυτόν τον τρόπο δύναται να θεωρηθεί γήπεδο προς οικοδόμηση μόνον αν, μετά την κατεδάφιση του κτιρίου, πραγματοποιήθηκαν διαρρυθμίσεις στο γήπεδο αυτό για να καταστεί δυνατή η κατασκευή νέων κτιρίων. Εκθέτει ότι, κατά τη νομολογία

αυτή, η κατεδάφιση δεν δύναται να χαρακτηριστεί ως «εργασίες» υπό την έννοια του άρθρου 11, παράγραφος 4, στοιχείο a, του νόμου αυτού, ακόμη και όταν πραγματοποιήθηκε για να καταστεί δυνατή η μεταγενέστερη ανέγερση κτιρίων επί του εδάφους που ελευθερώθηκε κατ' αυτόν τον τρόπο. Έτσι, παρατηρεί ότι, παρά την πρόθεση των μερών να χρησιμοποιηθεί το γήπεδο για νέες κατασκευές, οι εργασίες κατεδαφίσεως, από μόνες τους, δεν έχουν ως αποτέλεσμα να μπορέσει το γήπεδο αυτό να υπαχθεί στην έννοια του «γηπέδου προς οικοδόμηση».

19 Εν προκειμένω, σημειώνει όμως ότι το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει, στην απόφασή του της 28ης Μαρτίου 1996, C-468/93, Gemeente Emmen (Συλλογή 1996, σ. I-1721, σκέψεις 20 και 25), και στην προαναφερθείσα απόφασή του Don Bosco Onroerend Goed, σκέψη 43, ότι «εναπόκειται στα κράτη μέλη να προσδιορίζουν ποια γήπεδα πρέπει να θεωρούνται ως "γήπεδα προς οικοδόμηση" […], τηρώντας παράλληλα τον σκοπό τον οποίο επιδιώκει [η έκτη οδηγία περί ΦΠΑ], ο οποίος είναι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ μόνον των παραδόσεων μη οικοδομημένων γηπέδων που δεν προορίζονται για την ανέγερση οικοδομής».

20 Λαμβανομένης υπόψη της εν λόγω νομολογίας του Δικαστηρίου, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς το αν η ελευθερία που έχουν τα κράτη μέλη να ορίσουν την έννοια των «γηπέδων προς οικοδόμηση» παρέχει σε κράτος μέλος τη δυνατότητα να απαλλάξει από τον ΦΠΑ την παράδοση μη οικοδομημένου γηπέδου που προέκυψε από την κατεδάφιση υπαρχόντων κτιρίων, ακόμη και όταν οι εργασίες αυτές εκτελέστηκαν για να καταστεί δυνατή η δημιουργία νέων κατασκευών επί του γηπέδου. Διερωτάται επίσης ως προς το αν, για να καθοριστεί αν η επίμαχη παράδοση αφορά «μη οικοδομημένα γήπεδα που δεν προορίζονται για την ανέγερση οικοδομής» υπό την έννοια της προαναφερθείσας αποφάσεως Gemeente Emmen, δύναται να αρκεστεί να λάβει υπόψη τις περιστάσεις που είναι μεταγενέστερες του χρονικού σημείου στο οποίο προέκυψε ένα μη οικοδομημένο γήπεδο, χωρίς να λάβει υπόψη τις προηγούμενες εργασίες κατεδαφίσεως.

21 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της οδηγίας περί ΦΠΑ […] σε συνδυασμό με το άρθρο 12, παράγραφοι 1 και 3, της οδηγίας αυτής να ερμηνευθεί κατά τέτοιον τρόπο ώστε, σε κάθε περίπτωση, να μη δύναται να απαλλαγεί του ΦΠΑ η παράδοση μη οικοδομημένου γηπέδου το οποίο προέκυψε από την κατεδάφιση προϋπαρχόντων επ' αυτού κτιρίων, κατεδάφιση η οποία πραγματοποιήθηκε με σκοπό την ανοικοδόμηση;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

22 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί στην ουσία να διευκρινιστεί αν το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 12, παράγραφοι 1 και 3, της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι η προβλεπόμενη από την πρώτη διάταξη απαλλαγή από τον ΦΠΑ καλύπτει μια πράξη, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, παραδόσεως μη οικοδομημένου γηπέδου κατόπιν της κατεδαφίσεως του κτιρίου που βρισκόταν εκεί, ακόμη και όταν, κατά την ημερομηνία της παραδόσεως αυτής, δεν είχαν πραγματοποιηθεί εργασίες διαρρυθμίσεως του γηπέδου άλλες από την εν λόγω κατεδάφιση, αλλά το συγκεκριμένο γήπεδο προοριζόταν να οικοδομηθεί.

23 Θεωρώντας ότι εν προκειμένω δεν υπήρξαν εργασίες διαρρυθμίσεως υπό την έννοια του ολλανδικού δικαίου, η Ολλανδική Κυβέρνηση εναντιώνεται στο να ληφθεί με οποιονδήποτε τρόπο υπόψη η πρόθεση των μερών για να καθοριστεί αν το επίμαχο στην κύρια δίκη γήπεδο είναι «μη οικοδομημένο» ή «προς οικοδόμηση».

24 Αντιθέτως, κατά τη Woningstichting και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, οι προϋποθέσεις που η ολλανδική νομοθεσία θέτει προκειμένου να ορίσει τα προς οικοδόμηση γήπεδα είναι υπερβολικά περιοριστικές και δεν καλύπτουν όλες τις καταστάσεις όπου ένα γήπεδο θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι προορίζεται

να οικοδομηθεί. Θεωρούν επίσης ότι, λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων της δικογραφίας, προκύπτει σαφώς ότι το επίμαχο στην κύρια δίκη γήπεδο δύναται αντικειμενικά να θεωρηθεί ότι προορίζεται να οικοδομηθεί.

25 Κατ' αρχάς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, οι όροι που χρησιμοποιούνται για να προσδιοριστούν οι απαλλαγές του άρθρου 135 της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται αυστηρώς, δεδομένου ότι συνιστούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παράδοση αγαθών και κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο. Παρά ταύτα, η ερμηνεία των όρων αυτών πρέπει να συνάδει με τους σκοπούς που επιδιώκονται με τις εν λόγω απαλλαγές και να τηρεί τις επιταγές της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας η οποία είναι σύμφυτη με το κοινό σύστημα του ΦΠΑ. Έτσι, ο εν λόγω κανόνας αυστηρής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για να οριστούν οι απαλλαγές του εν λόγω άρθρου 135 πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο που θα τις καθιστούσε άνευ αποτελέσματος (βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, C-326/11, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, σκέψη 20 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

26 Κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της οδηγίας περί ΦΠΑ, απαλλάσσονται του ΦΠΑ οι παραδόσεις μη οικοδομημένων ακινήτων άλλες από τις παραδόσεις γηπέδων προς οικοδόμηση τα οποία αφορά το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο β', της ίδιας οδηγίας. Κατά το άρθρο 12, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής, για τους σκοπούς της παραγράφου 1, στοιχείο β', θεωρούνται «γήπεδα προς οικοδόμηση» οι ακάλυπτες ή διαρρυθμισμένες εκτάσεις γης που ορίζονται ως τέτοια από τα κράτη μέλη.

27 Επομένως, οι παραδόσεις γηπέδων προς οικοδόμηση υπόκεινται σε ΦΠΑ και δεν εμπίπτουν στην κατηγορία των απαλλαγών του άρθρου 135 της οδηγίας περί ΦΠΑ οι οποίες πρέπει να ερμηνεύονται αυστηρά.

28 Το άρθρο 11, παράγραφος 4, στοιχείο a, του νόμου περί ΦΠΑ μεταφέρει στο ολλανδικό δίκαιο τις εν λόγω διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ και ορίζει ως «γήπεδο προς οικοδόμηση», μεταξύ άλλων, κάθε μη οικοδομημένο γήπεδο επί του οποίου εκτελούνται ή εκτελέστηκαν εργασίες με σκοπό την ανέγερση οικοδομημάτων.

29 Κατά την εθνική νομολογία την οποία παρέθεσε το αιτούν δικαστήριο, η έννοια των «εργασιών» που χρησιμοποιείται στην εν λόγω εθνική διάταξη ερμηνεύεται κατά τέτοιον τρόπο ώστε να μην περιλαμβάνει τις εργασίες κατεδαφίσεως ακόμη και αν δεν αμφισβητείται ότι πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την ανοικοδόμηση.

30 Εν προκειμένω, πρέπει, πρώτον, να υπομνησθεί ότι 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 περί ΦΠΑ, ο οποίος έγκειται στο να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ μόνον οι παραδόσεις μη οικοδομημένων γηπέδων τα οποία δεν προορίζονται για την ανέγερση οικοδομής (βλ., στο ίδιο πνεύμα, προαναφερθείσες αποφάσεις Gemeente Emmen, σκέψεις 24 και 25, και Don Bosco Onroerend Goed, σκέψη 43).

31 Κατά συνέπεια, για να διασφαλιστεί η τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, θεμελιώδους αρχής του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, η οποία εμποδίζει, αφενός, τη διαφορετική, εξ απόψεως ΦΠΑ, μεταχείριση παρόμοιων παροχών υπηρεσιών, οι οποίες κατά συνέπεια ανταγωνίζονται οι μεν τις δε, και, αφετέρου, τη διαφορετική, όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ, μεταχείριση των επιχειρηματιών που προβαίνουν στις ίδιες πράξεις (απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-29/08, SKF, Συλλογή 2009, σ. I-10413, σκέψη 67 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), είναι αναγκαίο όλα τα μη οικοδομημένα γήπεδα που προορίζονται για την ανέγερση οικοδομής, και επομένως προορίζονται να οικοδομηθούν, να καλύπτονται από τον εν λόγω εθνικό ορισμό.

32 Δεύτερον, πρέπει να υπομνησθεί ότι η δηλωθείσα πρόθεση των μερών σχετικά με την υπαγωγή μιας πράξεως σε ΦΠΑ πρέπει να λαμβάνεται υπόψη, κατά τη σφαιρική εκτίμηση των περιστάσεων μιας τέτοιας πράξεως, υπό την προϋπόθεση ότι στηρίζεται σε αντικειμενικά στοιχεία (προαναφερθείσα απόφαση J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

33 Έτσι, όπως το Δικαστήριο έχει ήδη διαπιστώσει ότι, μεταξύ των στοιχείων αυτών, περιλαμβάνεται η πρόοδος των εργασιών μετατροπής που είχαν πραγματοποιηθεί από τον πωλητή κατά την ημερομηνία παραδόσεως (προαναφερθείσα απόφαση J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, σκέψη 34), η από τον πωλητή ολοκλήρωση πριν από την ημερομηνία αυτή των εργασιών κατεδαφίσεως που πραγματοποιήθηκαν με σκοπό μια μελλοντική κατασκευή, ή η δέσμευση του πωλητή να προβεί σε τέτοιες εργασίες κατεδαφίσεως με σκοπό μια μελλοντική κατασκευή, δύνανται και αυτές να ανήκουν στα στοιχεία αυτά.

34 Εν προκειμένω, πρέπει να παρατηρηθεί ότι, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν αμφισβητείται ότι, κατά την ημερομηνία παραδόσεως, οι εργασίες κατεδαφίσεως του κτιρίου είχαν πραγματοποιηθεί ή, όσον αφορά τον χώρο σταθμεύσεως, θα πραγματοποιηθούν με σκοπό την ανοικοδόμηση.

35 Εν πάση περιπτώσει, στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να προβεί σε σφαιρική εκτίμηση των περιστάσεων της επίμαχης στην κύρια δίκη πράξεως που είναι προγενέστερες της ημερομηνίας παραδόσεως, περιλαμβανομένης της προθέσεως των μερών υπό την προϋπόθεση ότι στηρίζεται σε αντικειμενικά στοιχεία, για να καθορίσει αν η επίμαχη στην κύρια δίκη πράξη αφορά γήπεδο προς οικοδόμηση.

36 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, στο ερώτημα που τέθηκε πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 12, παράγραφοι 1 και 3, της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι η προβλεπόμενη από την πρώτη διάταξη απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν καλύπτει μια πράξη, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, παραδόσεως μη οικοδομημένου γηπέδου κατόπιν της κατεδαφίσεως του κτιρίου που βρισκόταν εκεί, ακόμη και όταν, κατά την ημερομηνία της παραδόσεως αυτής, δεν είχαν πραγματοποιηθεί εργασίες διαρρυθμίσεως του γηπέδου άλλες από την εν λόγω κατεδάφιση, εφόσον από σφαιρική εκτίμηση των περιστάσεων της πράξεως αυτής που είναι προγενέστερες της ημερομηνίας παραδόσεως, περιλαμβανομένης της προθέσεως των μερών αν αυτή στηρίζεται σε αντικειμενικά στοιχεία, προκύψει ότι, κατά την ημερομηνία εκείνη, το συγκεκριμένο γήπεδο όντως προοριζόταν για οικοδόμηση, πράγμα που στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξακριβώσει.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 12, παράγραφοι 1 και 3, της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι η προβλεπόμενη από την πρώτη διάταξη απαλλαγή από τον φόρο προστιθεμένης αξίας δεν καλύπτει μια πράξη, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, παραδόσεως μη οικοδομημένου γηπέδου κατόπιν της κατεδαφίσεως του κτιρίου που βρισκόταν εκεί, ακόμη και όταν, κατά την ημερομηνία της παραδόσεως αυτής, δεν είχαν πραγματοποιηθεί εργασίες διαρρυθμίσεως του γηπέδου άλλες από την εν λόγω κατεδάφιση, εφόσον από σφαιρική εκτίμηση των περιστάσεων της πράξεως αυτής

που είναι προγενέστερες της ημερομηνίας παραδόσεως, περιλαμβανομένης της προθέσεως των μερών αν αυτή στηρίζεται σε αντικειμενικά στοιχεία, προκύψει ότι, κατά την ημερομηνία εκείνη, το συγκεκριμένο γήπεδο όντως προοριζόταν για οικοδόμηση, πράγμα που στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξακριβώσει.

(υπογραφές)