Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 23ης Απριλίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Έκτη οδηγία ΦΠΑ — Άρθρο 11, Α — Διάθεση αγαθού εξομοιούμενη με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας — Διάθεση ακινήτου για άσκηση δραστηριότητας απαλλασσόμενης του ΦΠΑ — Βάση επιβολής του φόρου για τη διάθεση αυτή — Ενδιάμεσοι τόκοι καταβληθέντες κατά την κατασκευή του ακινήτου»

Στην υπόθεση C-16/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το hof van beroep te Gent (Βέλγιο) με απόφαση της 7ης Ιανουαρίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Ιανουαρίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

Property Development Company NV

κατά

Belgische Staat,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Ilešič (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas και C. G. Fernlund, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Property Development Company NV, εκπροσωπούμενη από τους M. Vanden Broeck και S. Geluyckens, advocaten,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την M. Jacobs και τον J.-C. Halleux,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Κ. Παρασκευοπούλου και Μ. Σκορίλα,

— η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Hartikainen,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον G. Wils,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 11, Α, 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 (στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο της διαφοράς μεταξύ της Property Development Company NV (στο εξής: Prodeco) και του Belgische Staat σχετικά με τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) ο οποίος επιβλήθηκε λόγω της διαθέσεως του ακινήτου για άσκηση δραστηριότητας εκμισθώσεως.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Η έκτη οδηγία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, με την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1). Εντούτοις, λαμβανομένου υπόψη του χρόνου επελεύσεως των επίμαχων πραγματικών περιστατικών, η διαφορά της κύριας δίκης εξακολουθεί να διέπεται από την έκτη οδηγία.

4 Κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας:

«Στον [ΦΠΑ] υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν·

2. οι εισαγωγές αγαθών.»

5 Το άρθρο 4 της οδηγίας αυτής όριζε:

«1. Θεωρείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2 […].

2. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες […]. Ως οικονομική δραστηριότης θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.

[...]»

6 Ο τίτλος V της έκτης οδηγίας είχε τον τίτλο «Φορολογητέες πράξεις» και περιελάμβανε τα άρθρα 5 έως 7 της οδηγίας αυτής, αντιστοίχως με τίτλο «Παράδοση αγαθών», «Παροχή υπηρεσιών» και «Εισαγωγές».

7 Το άρθρο 5 της έκτης οδηγίας είχε ως ακολούθως:

«1. Ως “παράδοση αγαθού” θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.

[...]

6. Εξομοιούται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη υπό του υποκειμένου στον φόρο αγαθού της επιχειρήσεώς του, το οποίο χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του ή το οποίο μεταβιβάζει δωρεάν ή, γενικότερα, διαθέτει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον [ΦΠΑ]. Δεν περιλαμβάνονται, πάντως, οι αναλήψεις που γίνονται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων.

7. Τα κράτη μέλη δύνανται να εξομοιώνουν προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας:

α) τη διάθεση υπό υποκειμένου στον φόρο, για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, αγαθού παραχθέντος, κατασκευασθέντος, εξορυχθέντος, μεταποιηθέντος, αγορασθέντος ή εισαχθέντος στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του, στην περίπτωση που η απόκτηση ενός τέτοιου αγαθού από άλλον υποκείμενο στον φόρο δεν θα του δημιουργούσε δικαίωμα προς ολική έκπτωση του [ΦΠΑ]·

β) τη διάθεση αγαθού από υποκείμενο στον φόρο, σε τομέα δραστηριότητος μη υπαγόμενο στον φόρο, όταν το αγαθό αυτό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του [ΦΠΑ] κατά την κτήση ή τη διάθεση αυτού, σύμφωνα με [το στοιχείο] α′·

[...]».

8 Το άρθρο 11 της εν λόγω οδηγίας όριζε τα εξής:

«Α. *Στο εσωτερικό της χώρας*

1. Βάση επιβολής του φόρου είναι:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω στις περιπτώσεις β′, γ′, και δ′, οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο [...]·

β) για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 5, παράγραφοι 6 και 7, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρομοίων αγαθών ή, ελλείψει τιμής αγοράς, το κόστος των αγαθών κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως των εν λόγω πράξεων·

[...]

2. Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται:

α) τα τέλη, δικαιώματα, εισφορές και φόροι, με εξαίρεση τον [ΦΠΑ]·

β) τα παρεπόμενα έξοδα, όπως έξοδα προμηθείας, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφαλίσεως, με τα οποία επιβαρύνει ο προμηθευτής τον αγοραστή ή τον λήπτη. Τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ως παρεπόμενα τα έξοδα που αποτελούν αντικείμενο χωριστής συμφωνίας.

[...]»

9 Τα άρθρα 18, 73 και 74 της οδηγίας 2006/112 αντιστοιχούν στα άρθρα 5, παράγραφος 7, 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α′, και 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας, αντιστοίχως.

Το βελγικό δίκαιο

10 Κατά το άρθρο 12, παράγραφος 1, του νόμου της 3ης Ιουλίου 1969 για τη θέσπιση του κώδικα περί του φόρου προστιθεμένης αξίας (*Belgisch Staatsblad* της 17ης Ιουλίου 1969, σ. 7046), όπως εφαρμόζεται στη διαφορά της κύριας δίκης (στο εξής: κώδικας ΦΠΑ):

«Εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

[...]

3° η εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο χρήση, ως επενδυτικού αγαθού, ενός αγαθού το οποίο κατασκευάζει, αναθέτει να κατασκευάσουν, παρασκευάζει ή αναθέτει να παρασκευάσουν, το οποίο έχει αποκτήσει ή εισαγάγει με άλλον τρόπο και όχι ως επενδυτικό αγαθό ή για το οποίο, με την εφαρμογή του φόρου, συστήθηκαν εμπράγματα δικαιώματα [...] υπέρ αυτού ή του εκχωρήθηκαν ή επανεκχωρήθηκαν, όταν το εν λόγω αγαθό ή τα στοιχεία που το αποτελούν δημιούργησαν δικαίωμα πλήρους ή μερικής εκπτώσεως του φόρου·

[...]».

11 Με το εν λόγω άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο 3°, ο Βέλγος νομοθέτης θέλησε να κάνει χρήση της δυνατότητας του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχεία α′ και β′, της έκτης οδηγίας.

12 Το άρθρο 26 του κώδικα ΦΠΑ ορίζει:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, ο φόρος υπολογίζεται επί παντός στοιχείου αποτελούντος την αντιπαροχή που ο προμηθευτής του αγαθού ή ο πάροχος της υπηρεσίας έλαβε ή πρόκειται να λάβει από εκείνον προς τον οποίο παρέχεται το αγαθό ή η υπηρεσία, ή από τρίτον, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που έχουν άμεση σχέση με την τιμή των πράξεων αυτών.

Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα ποσά που ο προμηθευτής του αγαθού ή ο πάροχος της υπηρεσίας χρεώνει ως έξοδα προμήθειας, ασφαλίσεως και μεταφοράς, σε εκείνον προς τον οποίο παρέχεται το αγαθό ή η υπηρεσία, ανεξάρτητα από το αν τα έξοδα αυτά αποτελούν το αντικείμενο χωριστού χρεωστικού εγγράφου ή χωριστής συμβάσεως.

Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται επίσης οι φόροι, δασμοί, δικαιώματα, εισφορές και τέλη.»

13 Το άρθρο 33, παράγραφος 1, του ιδίου κώδικα ορίζει:

«Η βάση επιβολής του φόρου αποτελείται:

1° για τις πράξεις τις οποίες αφορά το άρθρο 12, από την τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, ελλείψει τιμής αγοράς, από το κόστος, κατά τον χρόνο τελέσεως των πράξεων αυτών και λαμβανομένου εν ανάγκη υπόψη του άρθρου 26, δεύτερο και τρίτο εδάφιο [...]·

[...]».

14 Το άρθρο 22 bis, πρώτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος της 8ης Οκτωβρίου 1976 περί των ετήσιων λογαριασμών των επιχειρήσεων (*Belgisch Staatsblad* της 19ης Οκτωβρίου 1976, σ. 13460), καθώς και το άρθρο 38 του βασιλικού διατάγματος της 30ής Ιανουαρίου 2001 περί εκτελέσεως του κώδικα εταιριών (*Belgisch Staatsblad* της 6ης Φεβρουαρίου 2001, σ. 3008) ορίζουν:

«Στην αξία κτήσεως των άυλων και ενσώματων πάγιων στοιχείων δύνανται να περιληφθούν οι τόκοι των δανείων που συνομολογήθηκαν για τη χρηματοδότησή τους, αλλά μόνον αν οι τόκοι αυτοί αφορούν την περίοδο που προηγείται της πραγματικής θέσεως των πάγιων αυτών στοιχείων προς εκμετάλλευση.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

15 Η Prodeco, μεταξύ 1991 και 1994, ανήγειρε κτίριο γραφείων με την πρόθεση να το πωλήσει. Κατά συνέπεια, στα λογιστικά της βιβλία το κτίριο αυτό καταχωρίσθηκε ως απόθεμα. Στο πλαίσιο αποτιμήσεως των αποθεμάτων αυτών, σύμφωνα με τους κανόνες αποτιμήσεως που είχε καθορίσει η ίδια, η Prodeco καταχώρισε τους ενδιάμεσους τόκους στο ενεργητικό.

16 Οι ενδιάμεσοι αυτοί τόκοι ήσαν τόκοι καταβληθέντες με το επιτόκιο του δανείου που είχε συναφθεί για την κατασκευή του εν λόγω κτιρίου, επί των ποσών του δανείου τα οποία είχαν εκταμιευθεί διαρκούσης της εν λόγω κατασκευής.

17 Η Prodeco προέβη σε έκπτωση του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε επί των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών σε σχέση με την κατασκευή του κτιρίου.

18 Εν αναμονή της πωλήσεως του επίδικου κτιρίου, η οποία έλαβε τελικώς χώρα κατά το 2000, η Prodeco, από το 1995 και κατά τα επόμενα έτη εκμίσθωσε μέρος του κτιρίου αυτού. Στο πλαίσιο της οικονομικής αυτής δραστηριότητας, αγνόησε στις φορολογικές της δηλώσεις την εφαρμογή του άρθρου 12, παράγραφος 1, σημείο 3°, του κώδικα ΦΠΑ, όπερ χαρακτηρίστηκε ως παράβαση της διατάξεως αυτής επ' ευκαιρία ελέγχου πραγματοποιηθέντος από τη βελγική φορολογική αρχή το 1998.

19 Η Prodeco κατέβαλε μέρος του ζητηθέντος από τη βελγική φορολογική αρχή ποσού ΦΠΑ, ήτοι 1 178 489 ευρώ, το οποίο αντιστοιχεί στο σύνολο του ΦΠΑ που είχε προηγουμένως εκπέσει επί των εισερχομένων τιμολογίων σχετικά με την κατασκευή του κτιρίου.

20 Εντούτοις, αρνήθηκε να καταβάλει το υπόλοιπο μέρος του ποσού του ΦΠΑ το οποίο ζήτησε επίσης η βελγική φορολογική αρχή, ήτοι 554 416,67 ευρώ. Το ποσό αυτό υπολογίστηκε βάσει των καταβληθέντων από την Prodeco τόκων στο πλαίσιο του δανείου το οποίο χρησιμοποιήθηκε για την κατασκευή του κτιρίου.

21 Το 2004, κοινοποιήθηκε στην Prodeco εντολή πληρωμής αφορώσα το τελευταίο αυτό ποσό ΦΠΑ. Η Prodeco άσκησε ανακοπή κατά της εν λόγω εντολής πληρωμής ενώπιον του rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (πρωτοδικείο της Αμβέρσας), το οποίο την απέρριψε με απόφαση της 9ης Μαΐου 2008.

22 Η Prodeco άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του hof van beroep te Antwerpen (εφετείο της Αμβέρσας). Με την από 16 Φεβρουαρίου 2010 απόφαση, το εν λόγω δικαστήριο κήρυξε την έφεση βάσιμη όσον αφορά τους ενδιάμεσους τόκους οι οποίοι, κατά το δικαστήριο αυτό, δεν αποτελούν μέρος της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 12, παράγραφος 1, σημείο 3, του κώδικα ΦΠΑ.

23 Η βελγική φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής. Με απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 2012, το Hof van Cassatie (αναιρετικό δικαστήριο) αναίρεσε την απόφαση αυτή καθόσον αφορά το ζήτημα των ενδιάμεσων τόκων και ανέπεμψε την υπόθεση ενώπιον του hof van beroep te Gent (εφετείου της Γάνδης).

24 Το hof van beroep te Gent επισημαίνει ότι το Hof van Cassatie, προς αιτιολόγηση της αποφάσεώς του ότι οι ενδιάμεσοι τόκοι πρέπει να αποτελούν μέρος της βάσεως επιβολής του φόρου, βασίστηκε στην απόφαση Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855). Στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι, όταν ο παραδίδων αγαθά ή ο παρέχων υπηρεσίες επιτρέπει στον πελάτη του, έναντι καταβολής τόκων, αναβολή πληρωμής του τιμήματος μέχρι την παράδοση, οι τόκοι αυτοί αποτελούν στοιχείο της αντιπαροχής η οποία λαμβάνεται για την παράδοση των αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

25 Το hof van beroep te Gent φρονεί ότι, μολονότι το Hof van Cassatie αποφάνθηκε με σαφήνεια, εξακολουθεί να τίθεται το ζήτημα αν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι ενδιάμεσοι τόκοι.

26 Κατά το hof van beroep te Gent, η απόφαση Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855) περί της ερμηνείας του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, δεν ασκεί οπωσδήποτε επιρροή σε περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης. Οι ενδιάμεσοι τόκοι πρέπει να θεωρηθούν ως μέρος του «κόστους», το οποίο ενσωματώνεται στις αξίες αναφοράς του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, ή να χαρακτηριστούν ως «παρεπόμενα έξοδα» κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 2.

27 Το άρθρο 35, παράγραφος 4, της τέταρτης οδηγίας 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουλίου 1978, η οποία βασίζεται στο άρθρο 54, παράγραφος 3, στοιχείο ζ', της Συνθήκης περί των ετησίων λογαριασμών εταιρειών ορισμένων μορφών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/002, σ. 17), αποτελεί στοιχείο που συνηγορεί υπέρ του συμπεράσματος αυτού. Η εν λόγω διάταξη, μεταφερθείσα στο βελγικό δίκαιο με το άρθρο 22bis, πρώτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος της 8ης Οκτωβρίου 1976 περί των ετήσιων λογαριασμών των επιχειρήσεων, ορίζει ότι «[ο]ι τόκοι επί των κεφαλαίων που αντλήθηκαν με δανεισμό για τη χρηματοδότηση της κατασκευής παγίων στοιχείων ενσωματώνονται στο κόστος κατασκευής εφόσον αφορούν τη συγκεκριμένη κατασκευαστική περίοδο».

28 Κατά τα λοιπά, πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη η αρχή της ουδετερότητας. Επί του σημείου αυτού, το hof van beroep te Gent επισύρει την προσοχή επί του γεγονότος ότι οι ενδιάμεσοι τόκοι δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ και, επομένως, αντιθέτως προς τις παραδόσεις αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που προέκυψαν από την κατασκευή του κτιρίου, δεν μπόρεσαν να αποτελέσουν το αντικείμενο εκπτώσεως του ΦΠΑ.

29 Υπό τις συνθήκες αυτές, το hof van beroep te Gent αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αποτελούν οι ενδιάμεσοι τόκοι, οι οποίοι σύμφωνα με το άρθρο 35, παράγραφος 4, της τέταρτης οδηγίας 78/660 δύνανται να περιληφθούν στο κόστος καθόσον αφορούν την κατασκευαστική περίοδο, μέρος της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση αναλήψεως κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, δηλαδή μέρος του "κόστους" κατά την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας και/ή των παρεπόμενων εξόδων κατά την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας;»

30 Με έγγραφο της 8ης Οκτωβρίου 2014, η Γραμματεία του Δικαστηρίου διαβίβασε στο αιτούν δικαστήριο αίτημα παροχής διευκρινίσεων, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να διευκρινιστεί αν η φορολογητέα πράξη της κύριας δίκης εμπίπτει, κατά την εκτίμηση του εν λόγω δικαστηρίου, στην κατάσταση την οποία αφορά το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ή σε μία από τις

καταστάσεις τις οποίες αφορά η παράγραφος 7 του άρθρου αυτού. Το αιτούν δικαστήριο εκλήθη επίσης να εξακριβώσει αν η κρίσιμη για την υπόθεση της κύριας δίκης αξία αναφοράς είναι η τιμή κόστους ή η τιμή αγοράς παρόμοιων αγαθών.

31 Με την απάντησή του, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 11 Φεβρουαρίου 2015, το αιτούν δικαστήριο διευκρίνισε ότι η εκ μέρους της Prodeco διάθεση του επίδικου κτιρίου στην απαλλασσόμενη του ΦΠΑ οικονομική δραστηριότητα, η οποία συνίσταται στην εκμίσθωση του εν λόγω κτιρίου, εμπίπτει στην κατάσταση την οποία αφορά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας και ότι, μεταξύ των αναφερομένων στο άρθρο 11, Α, της έκτης οδηγίας αξιών αναφοράς, κρίσιμη για την επίλυση της υποθέσεως της κύριας δίκης είναι η τιμή αγοράς παρόμοιων αγαθών κατά το εν λόγω άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β′.

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

32 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως την οποία έδωσε το αιτούν δικαστήριο στο αίτημα παροχής διευκρινίσεων του Δικαστηρίου, το υποβληθέν ερώτημα πρέπει να νοηθεί υπό την έννοια ότι ζητείται να διευκρινισθεί αν το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, στη βάση επιβολής του φόρου για τον υπολογισμό του ΦΠΑ επί της διαθέσεως, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο β′, της οδηγίας αυτής, κτιρίου το οποίο ανοικοδόμησε ο υποκείμενος στον φόρο, πρέπει να περιληφθούν οι καταβληθέντες κατά την κατασκευή ενδιάμεσοι τόκοι.

33 Υπενθυμίζεται, κατ' αρχάς, ότι ο κανόνας τον οποίο θέτει το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με τον οποίο η βάση επιβολής του φόρου για τις πράξεις τις οποίες αφορά το άρθρο 5, παράγραφοι 6 και 7, της οδηγίας αυτής αποτελείται από «την τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρομοίων αγαθών ή, ελλείψει τιμής αγοράς, το κόστος των αγαθών κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως των εν λόγω πράξεων», παρεκκλίνει από τον γενικό κανόνα του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής, κατά το οποίο η βάση επιβολής του φόρου για τις υποκείμενες σε ΦΠΑ πράξεις αποτελείται από «[οτιδήποτε] αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο» (βλ., κατ' αναλογίαν, όσον αφορά τα άρθρα 73 και 74 της οδηγίας 2006/112, απόφαση Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, σκέψη 31).

34 Συγκεκριμένα, οι πράξεις τις οποίες αφορά το άρθρο 5, παράγραφοι 6 και 7, της έκτης οδηγίας συνίστανται, μεταξύ άλλων, σε ανάληψη υπό του υποκειμένου στον φόρο αγαθών, τα οποία χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του ή, όπως εν προκειμένω, για διάθεση προς άσκηση οικονομικής δραστηριότητας απαλλασσόμενης του ΦΠΑ. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις εξομοιώσεως με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας, ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν λαμβάνει εκ μέρους του αγοραστή, του λήπτη ή τρίτου προσώπου καμία πραγματική αντιπαροχή δυνάμενη να αποτελέσει βάση επιβολής του φόρου για τον υπολογισμό του ΦΠΑ, με συνέπεια να μην μπορεί να εφαρμοστεί ο γενικός κανόνας του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της εν λόγω οδηγίας (βλ., συναφώς, απόφαση Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, σκέψεις 26 και 27).

35 Εν συνεχεία, επισημαίνεται ότι, σε περίπτωση κατά την οποία τα αγαθά που αποτελούν το αντικείμενο αναλήψεως ή διαθέσεως κατά το άρθρο 5, παράγραφοι 6 και 7, της έκτης οδηγίας, αγοράστηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο, η βάση επιβολής του φόρου για τον υπολογισμό του ΦΠΑ επί της εν λόγω αναλήψεως ή διαθέσεως, κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας, αποτελείται από την τιμή αγοράς των αγαθών αυτών. Για τον σκοπό αυτόν, ως «τιμή αγοράς των αγαθών» πρέπει να νοείται η εναπομένουσα αξία των αγαθών κατά τον χρόνο αναλήψεως ή διαθέσεώς τους (αποφάσεις Fischer και Brandenstein, C-322/99 και C-323/99, EU:C:2001:280, σκέψη 80, καθώς και Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, σκέψη 32).

36 Όσον αφορά το μνημονευόμενο στην ίδια διάταξη κριτήριο της «τιμής αγοράς παρόμοιων αγαθών», από την παρασχεθείσα στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως ερμηνεία προκύπτει ότι το κριτήριο αυτό καθιστά δυνατό τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου για ανάληψη ή διάθεση κατά το άρθρο 5, παράγραφοι 6 και 7, της έκτης οδηγίας σε περιπτώσεις κατά τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο δεν απέκτησε τα αγαθά που αποτελούν το αντικείμενο της εν λόγω αναλήψεως ή διαθέσεως μέσω αγοράς.

37 Κατά τα λοιπά, από το εν λόγω άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι, μόνον ελλείψει τιμής αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών, η βάση επιβολής του φόρου αποτελείται από την «τιμή κόστους».

38 Συνεπώς, στην περίπτωση της κύριας δίκης, η οποία αφορά διάθεση, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, κτιρίου το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο δεν αγόρασε αλλά ανοικοδόμησε, και το οποίο χαρακτηρίζεται από την ύπαρξη παρόμοιων αγαθών στην αγορά, το αιτούν δικαστήριο, σε πλήρη συμφωνία με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, διαπίστωσε ότι η κρίσιμη για τον υπολογισμό του ΦΠΑ βάση επιβολής του φόρου επί της διαθέσεως αυτής αποτελείται από την τιμή αγοράς, κατά τον χρόνο της εν λόγω διαθέσεως, παρόμοιων κτιρίων.

39 Για τους σκοπούς του υπολογισμού που στηρίζεται στην εν λόγω βάση επιβολής του φόρου, πρέπει τα αγαθά, η τιμή αγοράς των οποίων λαμβάνεται υπόψη, να είναι κτίρια των οποίων η τοποθεσία, οι διαστάσεις και τα λοιπά ουσιώδη χαρακτηριστικά να είναι παρόμοια με αυτά του επίδικου κτιρίου (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, σκέψη 30).

40 Αντιθέτως, δεν έχει σημασία αν η τιμή αγοράς παρόμοιων κτιρίων περιλαμβάνει ενδιάμεσους τόκους οι οποίοι, ενδεχομένως, καταβλήθηκαν κατά την κατασκευή των εν λόγω κτιρίων. Συγκεκριμένα, αντιθέτως προς το κριτήριο της τιμής κόστους, την οποία το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας προβλέπει ως βάση επιβολής του φόρου σε περίπτωση ελλείψεως τιμής αγοράς, το κριτήριο της τιμής αγοράς παρόμοιων αγαθών παρέχει στη φορολογική αρχή τη δυνατότητα να στηριχθεί στις τιμές αγοράς του εν λόγω είδους αγαθών κατά τον χρόνο διαθέσεως του επίδικου κτιρίου, χωρίς να χρειάζεται να εξετασθούν λεπτομερώς ποια στοιχεία της αξίας διαμόρφωσαν τις τιμές αυτές.

41 Για τον ίδιο λόγο, οι πραγματικά καταβληθέντες από τον υποκείμενο στον φόρο ενδιάμεσοι τόκοι κατά την κατασκευή του επίδικου κτιρίου, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, δεν ασκούν επιρροή για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου.

42 Τέλος, υπενθυμίζεται ότι, σε καμία περίπτωση, στη βάση επιβολής του φόρου την οποία αφορά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δεν περιλαμβάνεται αξία επί της οποίας ο υποκείμενος στον φόρο κατέβαλε ήδη τον ΦΠΑ χωρίς να μπορέσει να τον εκπέσει στη συνέχεια. Στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να προβεί στους απαραίτητους συναφώς ελέγχους (αποφάσεις Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, σκέψεις 31 έως 33, και Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, σκέψη 35).

43 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης η βάση επιβολής του φόρου για τον υπολογισμό του ΦΠΑ επί διαθέσεως, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής, κτιρίου το οποίο ανοικοδόμησε ο υποκείμενος στον φόρο αποτελείται από την τιμή αγοράς, κατά τον χρόνο της διαθέσεως αυτής, κτιρίων των οποίων η τοποθεσία, οι διαστάσεις και τα λοιπά ουσιώδη χαρακτηριστικά είναι παρόμοια με αυτά του επίδικου κτιρίου. Συναφώς, δεν ασκεί επιρροή το ζήτημα αν μέρος της εν λόγω τιμής αγοράς προέκυψε από την καταβολή ενδιάμεσων τόκων.

Επί των δικαστικών εξόδων

44 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 (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', 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, έχει την έννοια ότι σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης η βάση επιβολής του φόρου για τον υπολογισμό του φόρου προστιθεμένης αξίας επί διαθέσεως, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής, κτιρίου το οποίο ανοικοδόμησε ο υποκείμενος στον φόρο αποτελείται από την τιμή αγοράς, κατά τον χρόνο της διαθέσεως αυτής, κτιρίων των οποίων η τοποθεσία, οι διαστάσεις και τα λοιπά ουσιώδη χαρακτηριστικά είναι παρόμοια με αυτά του επίδικου κτιρίου. Συναφώς, δεν ασκεί επιρροή το ζήτημα αν μέρος της εν λόγω τιμής αγοράς προέκυψε από την καταβολή ενδιάμεσων τόκων.

(υπογραφές)