Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 9ης Μαρτίου 2023 *

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 12, παράγραφοι 1 και 2 – Παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, η οποία πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά – Έλλειψη διατάξεων του εσωτερικού δικαίου οι οποίες προβλέπουν τις λεπτομέρειες εφαρμογής του κριτηρίου περί πρώτης εγκαταστάσεως – Άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι΄ – Απαλλαγές – Παράδοση, κατόπιν μετατροπής, κτιρίου στο οποίο έχει γίνει μια πρώτη εγκατάσταση πριν από τη μετατροπή – Εθνική διοικητική πρακτική βάσει της οποίας τα κτίρια που έχουν υποστεί σημαντικές μετατροπές εξομοιώνονται με νέα κτίρια»

Στην υπόθεση C-239/22,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Cour de cassation (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Βέλγιο) με απόφαση της 28ης Μαρτίου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Απριλίου 2022, στο πλαίσιο της δίκης

État belge,

Promo 54 SA

κατά

Promo 54 SA,

État belge,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Safjan (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, N. Piçarra και M. Gavalec, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Ράντος

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Promo 54 SA, εκπροσωπούμενη από τον P. Wouters, advocaat,

– η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους P. Cottin και J.-C. Halleux, καθώς και από την C. Pochet,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις A. Armenia και C. Ehrbar, καθώς και από τον V. Uher,

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 12, παράγραφοι 1 και 2, και του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Promo 54 SA, η οποία δραστηριοποιείται στον τομέα των οικοδομικών έργων, και του État belge (Βελγικού Δημοσίου) σχετικά με το οφειλόμενο από την εν λόγω εταιρία ποσό φόρου προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) λόγω της μετατροπής πρώην σχολικού συγκροτήματος σε διαμερίσματα και γραφεία.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Η οδηγία ΦΠΑ ορίζει στο άρθρο 2, παράγραφος 1, τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, […]»

4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«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.»

5 Το άρθρο 12, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας ορίζει 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.»

6 Το άρθρο 135, παράγραφος 1, της οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«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′,

[…]».

Το βελγικό δίκαιο

7 Το άρθρο 1, παράγραφος 9, του κώδικα ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Για την εφαρμογή του παρόντος κώδικα:

1° ως κτίριο ή τμήμα κτιρίου νοείται κάθε κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος·

2° ως συνεχόμενο με το κτίριο έδαφος νοείται το γήπεδο επί του οποίου επιτρέπεται η δόμηση και το οποίο μεταβιβάζεται από το ίδιο πρόσωπο μαζί με το κτίριο και αποτελεί συνέχεια του κτιρίου αυτού.

Το εδάφιο 1, σημείο 2°, δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση του άρθρου 44, παράγραφος 3, σημείο 2°, στοιχείο d).»

8 Το άρθρο 44 του κώδικα ΦΠΑ, το οποίο αφορά τις απαλλαγές από τον φόρο, προβλέπει στην παράγραφο 3 τα ακόλουθα:

«Απαλλάσσονται επίσης του φόρου:

1° οι ακόλουθες πράξεις:

a) οι παραδόσεις ακινήτων·

Εξαιρούνται, πάντως, οι παραδόσεις κτιρίων, τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 9, οσάκις η μεταβίβασή τους πραγματοποιείται το αργότερο την 31η Δεκεμβρίου του δευτέρου έτους που έπεται του έτους πρώτης εγκαταστάσεως ή πρώτης χρήσεως των ακινήτων που διαλαμβάνονται στο άρθρο 1, παράγραφος 9, σημείο 1°:

– είτε από υποκείμενο στον φόρο κατά την έννοια του άρθρο 12, παράγραφος 2, ο οποίος ανήγειρε, ανέθεσε την ανέγερση ή απέκτησε με εφαρμογή του φόρου ακίνητο εκ των διαλαμβανομένων στο άρθρο 1, παράγραφος 9, σημείο 1°·

– είτε από υποκείμενο στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 8, παράγραφος 1·

– είτε από κάθε άλλον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος έχει εκδηλώσει, τηρώντας τον τύπο και κατά τον τρόπο που καθορίζουν οι θεσπισθείσες υπό του Βασιλέως διατάξεις, τη βούληση να προβεί σε τέτοια μεταβίβαση με εφαρμογή του φόρου.

[…]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

9 Στις 6 Ιουνίου 2008 η Promo 54 και μια δεύτερη εταιρία, η Immo 2020, συνήψαν σύμβαση συνεργασίας, βάσει της οποίας η Immo 2020, κύριος του οικοπέδου επί του οποίου είχε ανεγερθεί ένα πρώην σχολικό συγκρότημα, εν προκειμένω το κτιριακό συγκρότημα ενός ιδρύματος δευτεροβάθμιας εκπαιδεύσεως, ανέθεσε στην Promo 54 την επίβλεψη του έργου μετατροπής του σχολείου αυτού σε διαμερίσματα και γραφεία, καθώς και την πώληση των εν λόγω ακινήτων. Με πράξη της 18ης Φεβρουαρίου 2009, η Immo 2020 παραιτήθηκε επίσης του δικαιώματος να αποκτήσει την κυριότητα των νέων ακινήτων υπέρ της Promo 54.

10 Η πώληση των ως άνω μελλοντικών διαμερισμάτων εντασσόταν στο πλαίσιο σύνθετου νομικού πλέγματος αποτελούμενου από δύο χωριστές συμβάσεις που συνάπτονταν με τους αγοραστές. Αφενός, οι αγοραστές σύναπταν σύμβαση με την Immo 2020, αντικείμενο της οποίας ήταν η πώληση τμήματος του υπό μετατροπή πρώην σχολικού κτιρίου και τμήματος του οικοπέδου επί του οποίου αυτό είχε ανεγερθεί. Αφετέρου, η Promo 54 σύναπτε αυθημερόν με τους αγοραστές σύμβαση έργου, αντικείμενο της οποίας ήταν οι εργασίες ανακαινίσεως.

11 Η βελγική φορολογική αρχή εκτίμησε ότι πρόκειται για τεχνηέντως διαχωρισθείσα πράξη, με σκοπό να αποκομισθεί καταχρηστικώς φορολογικό πλεονέκτημα. Κατά τις εν λόγω αρχές, πρόκειται στην πραγματικότητα για ενιαία πράξη παραδόσεως νεόδμητων διαμερισμάτων

υποκείμενη σε ΦΠΑ με συντελεστή 21 %, και όχι για πώληση παλαιού κτιρίου και του οικοπέδου επί του οποίου αυτό έχει ανεγερθεί, της οποίας έπεται η ανακαίνιση του συγκεκριμένου κτιρίου, υποκείμενη στον μειωμένο συντελεστή ύψους 6 %.

12 Η Promo 54 προσέβαλε τον ως άνω εκ νέου χαρακτηρισμό ενώπιον του tribunal de première instance de Liège (πρωτοδικείου Λιέγης, Βέλγιο), το οποίο, όμως, απέρριψε την προσφυγή της.

13 Επιληφθέν της υποθέσεως σε δεύτερο βαθμό, το cour d'appel de Liège (εφετείο Λιέγης, Βέλγιο) έκρινε ότι ο χαρακτηρισμός ενός ακινήτου ως «νεόδμητου» προϋπέθετε την άσκηση ορισμένης διακριτικής ευχέρειας εκ μέρους της φορολογικής αρχής και ότι η άσκηση της δυνατότητας που παρέχεται στα κράτη μέλη βάσει του άρθρου 12, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ δεν ήταν αναγκαία για την εξομοίωση των παλαιών κτιρίων που υπέστησαν αρκούντως σημαντικές μετατροπές με τα «νεόδμητα» κτίρια που μνημονεύονται στο άρθρο 44, παράγραφος 3, σημείο 1°, στοιχείο a), του κώδικα ΦΠΑ. Εν προκειμένω, όμως, κατά το εν λόγω δικαστήριο, οικοδομήθηκαν νέα κτίρια, στα οποία ήταν δυνατόν να γίνει πρώτη εγκατάσταση και, ως εκ τούτου, δεν μπορούν να τύχουν της απαλλαγής που προβλέπεται για την παράδοση ακινήτων κατά το άρθρο 44, παράγραφος 3, σημείο 1°, στοιχείο a), του κώδικα ΦΠΑ.

14 Τόσο το Βελγικό Δημόσιο όσο και η Promo 54 άσκησαν αναίρεση κατά της αποφάσεως του cour d'appel de Liège (εφετείου Λιέγης).

15 Κατά την Promo 54, μόνον τα νεόδμητα κτίρια, δηλαδή εκείνα στα οποία δεν έχει ακόμη γίνει εγκατάσταση, υπόκεινται σε ΦΠΑ. Επομένως, η συγκεκριμένη εταιρία φρονεί ότι, ήδη από την πρώτη εγκατάσταση ή χρήση, κάθε κτίριο παύει να είναι νεόδμητο, δεδομένου ότι το Βελγικό Δημόσιο δεν έκανε χρήση της δυνατότητας καθορισμού των λεπτομερειών για την εφαρμογή στις μετατροπές ακινήτων του κριτηρίου της «πρώτης εγκαταστάσεως», το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ. Ελλείψει θέσεως σε εφαρμογή της δυνατότητας αυτής, οι αρμόδιες αρχές δεν μπορούν να διευρύνουν την έννοια της «πρώτης εγκαταστάσεως» ώστε να καταλαμβάνει και το ανακαινισμένο κτίριο στο οποίο είχε ήδη λάβει χώρα τέτοια εγκατάσταση πριν από τη μετατροπή του.

16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Cour de cassation (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Βέλγιο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν τα άρθρα 12, παράγραφοι 1 και 2, και 135, παράγραφος 1, [στοιχείο] ι', της οδηγίας 2006/112 την έννοια ότι εξακολουθεί να απαλλάσσεται από τον [ΦΠΑ] η παράδοση, μετά τη μετατροπή, κτιρίου στο οποίο έχει γίνει πριν από τη μετατροπή μια πρώτη εγκατάσταση, κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, [στοιχείο] α', ή του άρθρου 12, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας [2006/112], εφόσον το κράτος μέλος δεν έχει καθορίσει τις λεπτομέρειες για την εφαρμογή του κριτηρίου της πρώτης εγκατάστασης στις μετατροπές ακινήτων;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

17 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της οδηγίας ΦΠΑ, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με το άρθρο 12, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας, έχει την έννοια ότι η απαλλαγή την οποία προβλέπει η πρώτη εκ των εν λόγω διατάξεων για τις παραδόσεις κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, εκτός εκείνων των οποίων η παράδοση πραγματοποιείται πριν

από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά, έχει εφαρμογή και στην περίπτωση της παραδόσεως κτιρίου στο οποίο έχει γίνει μια πρώτη εγκατάσταση πριν από τη μετατροπή του, ακόμη και αν το οικείο κράτος μέλος δεν έχει καθορίσει, στο εσωτερικό δίκαιο, τις λεπτομέρειες για την εφαρμογή στις μετατροπές ακινήτων του κριτηρίου περί πρώτης εγκαταστάσεως, όπως του επιτρεπόταν βάσει της δεύτερης εκ των εν λόγω διατάξεων.

18 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, βάσει του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν υποκείμενο στον φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί ευκαιριακά παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.

19 Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι′, της οδηγίας προβλέπει απαλλαγή από τον φόρο για τις παραδόσεις κτιρίων, πλην εκείνων τις οποίες αφορά το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας, δηλαδή πλην εκείνων των οποίων η παράδοση πραγματοποιείται πριν από την «πρώτη εγκατάσταση σε αυτά» (πρβλ. απόφαση της 4ης Σεπτεμβρίου 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, σκέψη 55).

20 Οι διατάξεις αυτές διακρίνουν στην πράξη μεταξύ παλαιών κτιρίων, των οποίων η πώληση δεν υπόκειται καταρχήν στον ΦΠΑ, και νεόδμητων κτιρίων, των οποίων η πώληση υπόκειται στον εν λόγω φόρο, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιείται στο πλαίσιο μόνιμης οικονομικής δραστηριότητας ή ευκαιριακώς (πρβλ. απόφαση της 4ης Σεπτεμβρίου 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, σκέψη 56 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Κατά συνέπεια, η εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο παράδοση κτιρίου πριν από την «πρώτη εγκατάσταση» σε αυτό υπόκειται στον φόρο, ενώ η παράδοση κτιρίου στον τελικό καταναλωτή μετά την «πρώτη εγκατάσταση» σε αυτό απαλλάσσεται από τον συγκεκριμένο φόρο.

21 Η ratio legis των ως άνω διατάξεων έγκειται στη σχετική έλλειψη προστιθέμενης αξίας προκύπτουσας από την πώληση παλαιού κτιρίου. Πράγματι, η πώληση κτιρίου που έπεται της πρώτης παραδόσεώς του στον τελικό καταναλωτή, παράδοση η οποία σηματοδοτεί το πέρας της διαδικασίας παραγωγής, δεν γεννά σημαντική προστιθέμενη αξία και, ως εκ τούτου, πρέπει, καταρχήν, να απαλλάσσεται από τον φόρο (απόφαση της 4ης Σεπτεμβρίου 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, σκέψη 57 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

22 Μολονότι η οδηγία ΦΠΑ καθιερώνει, με το άρθρο της 12, παράγραφος 1, στοιχείο α′, την έννοια της «πρώτης εγκαταστάσεως» χωρίς να την ορίζει, στις προπαρασκευαστικές εργασίες της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), οι οποίες εξακολουθούν να έχουν σημασία για την ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ, διευκρινίζεται ότι το κριτήριο περί «πρώτης εγκαταστάσεως» σε κτίριο πρέπει να θεωρηθεί ότι αντιστοιχεί στο κριτήριο της πρώτης χρήσεως του ακινήτου από τον κύριο ή τον μισθωτή του.

23 Στο μέτρο, όμως, που η παράδοση παλαιού κτιρίου το οποίο υπέστη μετατροπή γεννά προστιθέμενη αξία, όπως και η παράδοση νέου κτιρίου πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτό, πληροί το κριτήριο περί «πρώτης εγκαταστάσεως» κατά το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ και συνιστά πράξη υποκείμενη σε φορολόγηση.

24 Επομένως, μολονότι το άρθρο 12, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να καθορίζουν τις λεπτομέρειες για την εφαρμογή του κριτηρίου της «πρώτης εγκαταστάσεως» στις μετατροπές ακινήτων, εντούτοις η διάταξη αυτή δεν μπορεί να

ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν την ευχέρεια να τροποποιούν την ίδια την έννοια της «πρώτης εγκαταστάσεως» στις εθνικές νομοθεσίες τους, διότι άλλως θα διακυβευόταν η πρακτική αποτελεσματικότητα της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της οδηγίας (πρβλ. απόφαση της 16ης Νοεμβρίου 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, σκέψη 45).

25 Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο έχει οριοθετήσει την έννοια της «μετατροπής ακινήτου», κρίνοντας ότι το οικείο κτίριο πρέπει να έχει υποστεί ουσιώδεις τροποποιήσεις, με σκοπό την τροποποίηση της χρήσεώς του ή τη σημαντική μεταβολή των συνθηκών εγκαταστάσεως (πρβλ. απόφαση της 16ης Νοεμβρίου 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, σκέψη 52).

26 Με την επιφύλαξη της τηρήσεως του περιεχομένου της έννοιας αυτής, τα κράτη μέλη μπορούν να κάνουν χρήση της δυνατότητας που προβλέπεται στο άρθρο 12, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ επιβάλλοντας, παραδείγματος χάριν, ποσοτικό κριτήριο βάσει του οποίου, προκειμένου η μετατροπή να συνεπάγεται την επιβολή ΦΠΑ, το κόστος της πρέπει να ανέρχεται σε ορισμένο ποσοστό της αρχικής αξίας του συγκεκριμένου κτιρίου (πρβλ. απόφαση της 16ης Νοεμβρίου 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, σκέψη 48).

27 Μολονότι, εν προκειμένω, ο Βέλγος νομοθέτης δεν έκανε χρήση της ως άνω δυνατότητας θεσπίζοντας τέτοιες δεσμευτικές διατάξεις, η βελγική διοίκηση, ακολουθώντας τη δική της διοικητική πρακτική σχετικά με το άρθρο 44, παράγραφος 3, σημείο 1°, του κώδικα ΦΠΑ, εξομοίωσε με νεόδμητα κτίρια τα παλαιά κτίρια που έχουν υποστεί τέτοιες μετατροπές ώστε να αποκτούν, εξ αυτού του λόγου, τα χαρακτηριστικά νεόδμητου κτιρίου.

28 Βεβαίως, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στο πλαίσιο της μεταφοράς οδηγίας στην εθνική έννομη τάξη, είναι ιδιαιτέρως σημαντικό για την τήρηση της επιταγής της ασφάλειας δικαίου να είναι η νομική κατάσταση των ιδιωτών σαφής και συγκεκριμένη και να τους παρέχει τη δυνατότητα να γνωρίζουν το πλήρες περιεχόμενο των δικαιωμάτων τους και, ενδεχομένως, να τα επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων (απόφαση της 7ης Ιουνίου 2007, Επιτροπή κατά Ελλάδας, C-178/05, EU:C:2007:317, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

29 Εντούτοις, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι, στο μέτρο που το οικείο κράτος μέλος δεν έκανε χρήση της δυνατότητας που του παρέχεται με το άρθρο 12, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ να καθορίσει τις λεπτομέρειες για την εφαρμογή στις μετατροπές ακινήτων του κριτηρίου της πρώτης εγκαταστάσεως μέσω δεσμευτικών διατάξεων του εσωτερικού δικαίου, ορισμένες μετατροπές ακινήτου δεν θα μπορούσαν να υπαχθούν στον ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της εν λόγω οδηγίας, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας και με τη νομολογία του Δικαστηρίου, βάσει ερμηνείας της έννοιας της «πρώτης εγκαταστάσεως» που προβλέπουν οι διατάξεις του εσωτερικού δικαίου.

30 Πράγματι, τούτο θα ισοδυναμούσε με παραδοχή ότι η υπαγωγή ενός κτιρίου στον ΦΠΑ καθορίζεται από την εκ μέρους κράτους μέλους χρήση της δυνατότητας καθορισμού των λεπτομερειών εφαρμογής του κριτηρίου της πρώτης εγκαταστάσεως στις μετατροπές ακινήτων, ενώ η υπαγωγή απορρέει στην πραγματικότητα από τη θεμελιώδη αρχή κατά την οποία η προστιθέμενη αξία αποτελεί το καθοριστικό στοιχείο για την υπαγωγή στον φόρο και από τους ορισμούς που έχουν διατυπωθεί με τη νομολογία του Δικαστηρίου. Συναφώς, επισημαίνεται ότι, εν προκειμένω, ο «ουσιώδης» χαρακτήρας των μετατροπών, κατά την έννοια της νομολογίας που μνημονεύεται στη σκέψη 25 της παρούσας αποφάσεως, δεν φαίνεται να αμφισβητείται, στοιχείο του οποίου η διακρίβωση απόκειται στο αιτούν δικαστήριο.

31 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, η έλλειψη, στο εσωτερικό δίκαιο, δεσμευτικού καθορισμού των λεπτομερειών εφαρμογής του κριτηρίου της πρώτης εγκαταστάσεως στις μετατροπές ακινήτων δεν προσδίδει άμεσο αποτέλεσμα στην απαλλαγή των εν λόγω μετατροπών από τον φόρο, ενώ η ερμηνεία του εσωτερικού δικαίου σύμφωνα με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι′, της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο της 12 παράγραφος 1, στοιχείο α′, και με τη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου, κατατείνει, αντιθέτως, σε μη χορήγηση της ζητηθείσας απαλλαγής.

32 Επομένως, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι′, της οδηγίας ΦΠΑ, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με το άρθρο 12, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας, έχει την έννοια ότι η απαλλαγή την οποία προβλέπει η πρώτη εκ των εν λόγω διατάξεων για τις παραδόσεις κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, εκτός εκείνων των οποίων η παράδοση πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά, έχει εφαρμογή και στην περίπτωση της παραδόσεως κτιρίου στο οποίο έχει γίνει μια πρώτη εγκατάσταση πριν από τη μετατροπή του, ακόμη και αν το οικείο κράτος μέλος δεν έχει καθορίσει, στο εσωτερικό δίκαιο, τις λεπτομέρειες για την εφαρμογή στις μετατροπές ακινήτων του κριτηρίου περί πρώτης εγκαταστάσεως, όπως του επιτρεπόταν βάσει της δεύτερης εκ των εν λόγω διατάξεων.

Επί των δικαστικών εξόδων

33 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 ι′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με το άρθρο της 12, παράγραφοι 1 και 2,

έχει την έννοια ότι:

η απαλλαγή την οποία προβλέπει η πρώτη εκ των εν λόγω διατάξεων για τις παραδόσεις κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, εκτός εκείνων των οποίων η παράδοση πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά, έχει εφαρμογή και στην περίπτωση της παραδόσεως κτιρίου στο οποίο έχει γίνει μια πρώτη εγκατάσταση πριν από τη μετατροπή του, ακόμη και αν το οικείο κράτος μέλος δεν έχει καθορίσει, στο εσωτερικό του δίκαιο, τις λεπτομέρειες για την εφαρμογή στις μετατροπές ακινήτων του κριτηρίου περί πρώτης εγκαταστάσεως, όπως του επιτρεπόταν βάσει της δεύτερης εκ των εν λόγω διατάξεων.

(υπογραφές)