

Υπόθεση C-594/23

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

26 Σεπτεμβρίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Vestre Landsret (Δανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

20 Σεπτεμβρίου 2023

Εκκαλούν:

Skatteministeriet

Εφεσίβλητες:

Lomoco Development ApS

Holm Invest Aalborg A/S

I/S Nordre Strandvej Sæby

Strandkanten Sæby ApS

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Έφεση ασκηθείσα κατά της απόφασης του Landsskatteret (φορολογικού δικαστηρίου, Δανία), με την οποία το εν λόγω δικαστήριο αποφάνθηκε ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη παραδόσεις γηπέδων δεν είναι παραδόσεις γηπέδων προς οικοδόμηση και, επομένως, δεν είναι συναλλαγές υποκείμενες σε ΦΠΑ βάσει του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι', και του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 2, σε συνδυασμό με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ια', και το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο β', και παράγραφος 3, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το Skatteministeriet (υπουργείο Φορολογίας, Δανία) άσκησε έφεση κατά της εν λόγω απόφασης, υποστηρίζοντας ότι τα επίμαχα γήπεδα είναι γήπεδα προς οικοδόμηση και ότι, ως εκ τούτου, η παράδοσή τους υπόκειται σε ΦΠΑ.

Αντικείμενο και νομική βάση του αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του όρου «γήπεδο προς οικοδόμηση» (βλ. άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι', και άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 2· άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ια', και άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο β', και παράγραφος 3).

Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως υποβάλλεται δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ.

Προδικαστικό ερώτημα

Συνάδει με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι', και το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 2, σε συνδυασμό με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ια', και το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο β', και παράγραφος 3, της οδηγίας 2006/112, το να θεωρεί κράτος μέλος, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, ότι η παράδοση γηπέδου επί του οποίου, κατά τον χρόνο της παράδοσης, έχουν κατασκευαστεί προκατασκευασμένα θεμέλια και επί του οποίου μόνο μεταγενέστερα κατασκευάζεται κτίριο κατοικιών από άλλους ιδιοκτήτες συνιστά πώληση γηπέδου προς οικοδόμηση υποκείμενη σε φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ);

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, άρθρο 267.

C-349/96, Card Protection Plan (EU:C:1999:93).

C-400/98, Breitsohl (EU:C:2000:304, σκέψεις 46 και 54).

C-315/00, Rudolf Maierhofer (EU:C:2003:23).

C-308/16, Kozuba Premium Selection (EU:C:2017:869, σκέψη 31).

C-71/18, KPC Herning (EU:C:2019:660, σκέψη 54).

C-299/20, Icade Promotion (EU:C:2021:783, σκέψεις 34, 35, 51, 57 και 58).

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

- 1 Νόμος περί ΦΠΑ· κωδικοποιημένος νόμος 966, της 14ης Οκτωβρίου 2005, όπως τροποποιήθηκε μεταγενέστερα: άρθρο 13, παράγραφος 1, σημείο 1, και σημείο 9, στοιχεία α και β, και άρθρο 13, παράγραφος 3.

- 2 Κανονιστική πράξη 814 της 24ης Ιουνίου 2013: άρθρα 57 και 59.
- 3 Κανονιστική πράξη 808 της 30ής Ιουνίου 2015: άρθρα 54 και 56 και άρθρο 134, παράγραφοι 3 και 4.
- 4 Το άρθρο 13, παράγραφος 1, σημείο 9, του νόμου περί ΦΠΑ (κωδικοποιημένος νόμος 966, της 14ης Οκτωβρίου 2005, όπως τροποποιήθηκε μεταγενέστερα), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο χύτευσης των θεμελίων του επίμαχου στην κύρια δίκη γηπέδου προς οικοδόμηση, απάλλασσε την παράδοση ακινήτων από τον φόρο. Η συγκεκριμένη διάταξη του νόμου περί ΦΠΑ βασιζόταν στη ρήτρα *standstill* του άρθρου 371 της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το παράρτημά της X, μέρος Β, σημείο 9, το οποίο αποτελεί συνέχεια του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το παράρτημά της ΣΤ, σημείο 16.
- 5 Η προμνησθείσα απαλλαγή από τον ΦΠΑ καταργήθηκε εν μέρει την 1η Ιανουαρίου 2011 με τον νόμο 520, της 12ης Ιουνίου 2009, ο οποίος τροποποίησε το άρθρο 13 του νόμου περί ΦΠΑ εξουσιοδοτώντας επίσης τον *skatteminister* (υπουργό Φορολογίας) να εκδώσει κανονιστική πράξη περί ΦΠΑ σχετικά με τον περαιτέρω ορισμό και την οριοθέτηση της έννοιας του «ακινήτου». Έκτοτε, το άρθρο 13 όριζε ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τις παραδόσεις ακινήτων δεν περιλαμβάνει την παράδοση γηπέδων προς οικοδόμηση, ανεξαρτήτως τυχόν μεταβολών των χαρακτηριστικών τους, και τη χωριστή παράδοση οικοδομημένων γηπέδων. Ο τροποποιητικός νόμος άρχισε να ισχύει την 1η Ιανουαρίου 2011.
- 6 Κατά την αιτιολογική έκθεση του ως άνω νόμου, δεν προτάθηκαν μεταβατικές διατάξεις, καθότι προβλέφθηκε ότι ο νέος νόμος θα εφαρμόζεται μόνον σε νέα ακίνητα στα οποία η κατασκευή ή η επέκταση/μετατροπή ξεκινά μετά την έναρξη ισχύος του νόμου. Ο χρόνος κατά τον οποίο λογίζεται ότι ξεκινά νέα κατασκευή είναι ο χρόνος έναρξης της χύτευσης των θεμελίων.
- 7 Εν συνεχεία, ο *skatteminister* (υπουργός Φορολογίας) εξέδωσε κανονιστική πράξη περί ΦΠΑ σχετικά με τον ορισμό της έννοιας του «ακινήτου». Κατά τον χρόνο μεταβίβασης των επίμαχων στην κύρια δίκη οικοπέδων ίσχυσαν δύο διαφορετικά κείμενα της κανονιστικής πράξης περί ΦΠΑ: η κανονιστική πράξη της 24ης Ιουνίου 2013 (σε σχέση με τις μεταβιβάσεις που πραγματοποιήθηκαν στις 15 Ιουνίου 2015) και η κανονιστική πράξη της 30ής Ιουνίου 2015 (σε σχέση με άλλες παραδόσεις υπό μορφή εισφορών σε είδος που πραγματοποιήθηκαν στις 25 Αυγούστου 2015).
- 8 Από το άρθρο 54, παράγραφος 1, της κανονιστικής πράξης του 2015 είναι πρόδηλο ότι ο όρος «κτίριο» στο άρθρο 13, παράγραφος 1, σημείο 1, και σημείο 9, στοιχείο α, του νόμου περί ΦΠΑ πρέπει να νοείται ως κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος η οποία έχει περατωθεί για τον σκοπό για τον οποίο προορίζεται. Κατά το άρθρο 56, παράγραφος 1, της εν λόγω κανονιστικής πράξης, ο όρος «γήπεδο προς οικοδόμηση» πρέπει να νοείται ως μη οικοδομημένη έκταση προοριζόμενη για σκοπούς που καθιστούν δυνατή την

κατασκευή κτιρίων. Από το άρθρο 134, παράγραφοι 3 και 4, της ίδιας κανονιστικής πράξης είναι επίσης πρόδηλο ότι η υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 13, παράγραφος 1, σημείο 1, και σημείο 9, στοιχείο α, του νόμου περί ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε, εφαρμόζεται σε νέα κτίρια και νέα κτίρια και το συνεχόμενο με αυτά έδαφος, όταν η κατασκευή ξεκίνησε την 1η Ιανουαρίου 2011 ή μεταγενέστερα.

- 9 Η νομολογία του Landsskatteret (φορολογικού δικαστηρίου)
- 10 Στις 29 Σεπτεμβρίου 2017 το Landsskatteret (φορολογικό δικαστήριο) εξέδωσε απόφαση σε υπόθεση με αντικείμενο παρόμοιο με το αντικείμενο της υπό κρίση υπόθεσης. Στην εν λόγω υπόθεση, το Landsskatteret (φορολογικό δικαστήριο) αποφάνθηκε ότι οικόπεδο με θεμέλια που κατασκευάστηκαν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2011 μπορούσε να πωληθεί χωρίς επιβολή ΦΠΑ, διότι η κατασκευή είχε ξεκινήσει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2011, σε χρόνο κατά τον οποίο είχαν εφαρμογή οι κανόνες που ίσχυαν πριν από την έκδοση του νόμου 520, της 12ης Ιουνίου 2009. Το Skatteministeriet (υπουργείο Φορολογίας) δεν άσκησε έφεση κατά της απόφασης αυτής.
- 11 Στις 14 Φεβρουαρίου 2022 το Landsskatteret (φορολογικό δικαστήριο) εξέδωσε απόφαση σε άλλη υπόθεση με αντικείμενο παρόμοιο με το αντικείμενο της υπό κρίση υπόθεσης. Στην εν λόγω υπόθεση, το Landsskatteret (φορολογικό δικαστήριο) αποφάνθηκε ότι τέσσερα οικόπεδα με θεμέλια, η κατασκευή των οποίων είχε ξεκινήσει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2011, μπορούσαν να πωληθούν χωρίς επιβολή ΦΠΑ, διότι η κατασκευή είχε ξεκινήσει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2011, σε χρόνο κατά τον οποίο είχαν εφαρμογή οι κανόνες που ίσχυαν πριν από την έκδοση του νόμου 520, της 12ης Ιουνίου 2009. Το Skatteministeriet (υπουργείο Φορολογίας) άσκησε έφεση κατά της απόφασης αυτής στις 14 Φεβρουαρίου 2022. Κατά τις πληροφορίες που παρέσχε το Skatteministeriet (υπουργείο Φορολογίας), η διαδικασία στην εν λόγω υπόθεση έχει ανασταλεί εν αναμονή της απάντησης του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως που υποβάλλεται στο πλαίσιο της υπό κρίση υπόθεσης.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 12 Αντικείμενο της διαφοράς είναι το αν η μεταβίβαση από την κοινοπραξία I/S Nordre Strandvej Sæby (στο εξής: Interessentskab) 16 οικοπέδων, στα οποία είχαν κατασκευαστεί θεμέλια για κτίρια κατοικιών κατά τις αντίστοιχες ημερομηνίες παράδοσης το 2015, συνιστά παράδοση «γηπέδων προς οικοδόμηση» υποκείμενη σε ΦΠΑ ή παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους που πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά, η οποία, στη δεύτερη αυτή περίπτωση, εμπίπτει στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ που ίσχυε έως την 1η Ιανουαρίου 2011, καθότι η

χύτευση των θεμελίων ξεκίνησε και περατώθηκε σε όλες τις περιπτώσεις πριν από την 1η Ιανουαρίου 2011.

- 13 Το 2006 η Interessentskab αγόρασε γήπεδο το οποίο είχε χρησιμοποιηθεί παλαιότερα ως χώρος κατασκήνωσης/κάμπινγκ σε παράκτια περιοχή. Το 2008 η Interessentskab διαίρεσε το εν λόγω γήπεδο σε επιμέρους οικόπεδα. Τα χαρακτηριστικά ορισμένων επιμέρους οικοπέδων μεταβλήθηκαν τον Ιανουάριο του 2009 με την εγκατάσταση συνδέσεων ηλεκτρικού ρεύματος, νερού, θέρμανσης και αποχέτευσης.
- 14 Το φθινόπωρο του 2010, βάσει των οικοδομικών αδειών που η δημοτική πολεοδομική αρχή είχε χορηγήσει στην Interessentskab, κατασκευάστηκαν θεμέλια σε ορισμένα από τα επιμέρους οικόπεδα. Η χύτευση των θεμελίων ξεκίνησε και περατώθηκε πριν από την 1η Ιανουαρίου 2011.
- 15 Η Interessentskab μεταβίβασε 16 οικόπεδα με προκατασκευασμένα θεμέλια σε εταιρία περιορισμένης ευθύνης ως εισφορά σε είδος την 1η Ιανουαρίου 2015. Εν συνεχεία, τα οικόπεδα πωλήθηκαν σε ιδιώτες από τους διαδόχους της εν λόγω εταιρίας περιορισμένης ευθύνης.
- 16 Με συμβάσεις πώλησης, οι οποίες συνήφθησαν στις 15 Ιουνίου 2015 και στις 26 Οκτωβρίου 2015, αντιστοίχως, η Interessentskab πώλησε επίσης δύο οικόπεδα με θεμέλια σε φυσικά πρόσωπα. Η Interessentskab πώλησε σε ιδιώτη ένα ακόμη οικόπεδο με θεμέλια, σε σχέση με το οποίο δεν υπάρχει υπογεγραμμένη σύμβαση πώλησης, αλλά το οποίο πωλήθηκε, κατά τη σύμβαση πώλησης, μέσω μερικής ανταλλαγής την 1η Οκτωβρίου 2015. Από τις συμβάσεις πώλησης είναι πρόδηλο ότι οι αγοραστές ανέλαβαν τα ακίνητα με ένα εν εξελίξει κατασκευαστικό έργο: συγκεκριμένα, κατά τον χρόνο σύναψης των συμβάσεων πώλησης, είχε εγκατασταθεί μια βάση για το εν εξελίξει κατασκευαστικό έργο, οι δε αγοραστές έλαβαν, στο πλαίσιο της συνολικής συναλλαγής, ένα σχέδιο έργου το οποίο απεικόνιζε το ακίνητο κατασκευαστικά αποπερατωμένο.
- 17 Σε πέντε από τα επίμαχα οικόπεδα, έχουν κατασκευαστεί κτίρια κατοικιών σε θεμέλια που χυτεύθηκαν το 2010 μετά την παράδοση των ακινήτων από την Interessentskab το 2015. Σε σχέση με οκτώ οικόπεδα, έχουν κατασκευαστεί κτίρια κατοικιών στο γήπεδο, πλην όμως τα κτίρια δεν κατασκευάστηκαν επί θεμελίων που χυτεύθηκαν το 2010· τα θεμέλια βρίσκονταν στο γήπεδο το 2015 κατά την παράδοση των ακινήτων από την Interessentskab. Όσον αφορά τα τρία εναπομένοντα οικόπεδα, τα θεμέλια χυτεύθηκαν το 2010 και υφίστανται ακόμη, αλλά δεν έχουν κατασκευαστεί κτίρια κατοικιών επ' αυτών.
- 18 Με απόφαση της 28ης Σεπτεμβρίου 2017 η SKAT (φορολογική αρχή, Δανία) αύξησε τον καταβλητέο από την Interessentskab ΦΠΑ, καθιστώντας την υπόχρεη, μεταξύ άλλων, για την καταβολή ΦΠΑ επί των 16 οικοπέδων. Η SKAT εκτίμησε ότι η παράδοση των 16 οικοπέδων με θεμέλια συνιστούσε παράδοση «γηπέδου προς οικοδόμηση» υποκείμενη σε ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 13 παράγραφος 1, σημείο 1, και σημείο 9, στοιχείο b, του νόμου περί ΦΠΑ. Η Interessentskab

άσκησε προσφυγή κατά της εν λόγω απόφασης ενώπιον του Landsskatteret (φορολογικού δικαστηρίου). Με απόφαση της 1ης Σεπτεμβρίου 2021, το Landsskatteret (φορολογικό δικαστήριο) έκρινε ότι οι παραδόσεις των επίμαχων 16 οικοπέδων δεν συνιστούσαν συναλλαγή υποκείμενη σε ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 13, παράγραφος 1, σημείο 9, στοιχείο b, του νόμου περί ΦΠΑ και του άρθρου 4, στοιχείο b, του νόμου περί ΦΠΑ, αλλά συναλλαγές απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 13, παράγραφος 1, σημεία 1 και 9, του προϊσχύσαντος νόμου περί ΦΠΑ, το οποίο απάλλαξε από τον ΦΠΑ κάθε παράδοση ακινήτου.

- 19 Με την απόφασή του, το Landsskatteret (φορολογικό δικαστήριο) έκρινε ότι αποδείχθηκε ότι η Interessentskab είχε ξεκινήσει τη χύτευση των θεμελίων των 16 οικοπέδων πριν από την 1η Ιανουαρίου 2011 και ότι τα επίμαχα οικόπεδα αγοράστηκαν πριν από την υποβολή του σχεδίου νόμου 203, της 22ας Απριλίου 2009, με το οποίο προτάθηκε η επιβολή ΦΠΑ σε παραδόσεις ακινήτων, και ότι ο σχεδιασμός είχε ξεκινήσει πριν από την υποβολή του σχεδίου νόμου.
- 20 Την 1η Δεκεμβρίου 2021 το Skatteministeriet (υπουργείο Φορολογίας) άσκησε έφεση κατά της απόφασης του Landsskatteret (φορολογικού δικαστηρίου) ενώπιον του Retten i Aalborg (πρωτοδικείου Aalborg), το οποίο παρέπεμψε την υπόθεση στο Vestre Landsret (εφετείο Δυτικής Δανίας), ως καθ' ύλην αρμόδιο.
- 21 Με διάταξη της 23ης Νοεμβρίου 2022 το Vestre Landsret (εφετείο Δυτικής Δανίας) αποφάσισε να υποβάλει αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 22 Το Skatteministeriet (υπουργείο Φορολογίας) υποστηρίζει ότι η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά γήπεδο προς οικοδόμηση υποκείμενο σε ΦΠΑ και ότι το γεγονός ότι στο γήπεδο είχαν κατασκευαστεί θεμέλια ουδόλως μεταβάλλει την κατάσταση. Κατά το Skatteministeriet (υπουργείο Φορολογίας), από το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι στον ΦΠΑ υπόκεινται, μεταξύ άλλων, «οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή». Η εν λόγω οδηγία επιτρέπει επίσης στα κράτη μέλη να απαλλάσσουν τις παραδόσεις «μη οικοδομημένων γηπέδων», εκτός των «γηπέδων» που καθορίζονται στο άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο β'. Το Skatteministeriet (υπουργείο Φορολογίας) τονίζει επίσης ότι ο ορισμός του γηπέδου που πρέπει να θεωρείται «γήπεδο προς οικοδόμηση» υποχρεώνει τα κράτη μέλη να συμμορφώνονται με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της οδηγίας περί ΦΠΑ, μοναδικός σκοπός του οποίου είναι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ των παραδόσεων μη οικοδομημένων γηπέδων που δεν προορίζονται για την ανέγερση κτιρίου, και από το στοιχείο αυτό, σε συνδυασμό με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας προκύπτει ότι κάθε παράδοση γηπέδου προς οικοδόμηση που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από

υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί με την ιδιότητα αυτή πρέπει, κατ' αρχήν, να υπόκειται σε ΦΠΑ.

- 23 Η διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών όσον αφορά τον ορισμό του όρου «γήπεδο προς οικοδόμηση» περιορίζεται από το περιεχόμενο της έννοιας «κτίριο», στην οποία ο νομοθέτης της Ένωσης έχει δώσει ευρύτατο ορισμό, με το άρθρο 12, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, ο οποίος περιλαμβάνει «κάθε κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος». Ωστόσο, δεν μπορεί οποιοδήποτε αγαθό να θεωρηθεί «κτίριο» κατά την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ απλώς και μόνον επειδή συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος.
- 24 Στη δανική γλώσσα, στην καθομιλουμένη, ο όρος «konstruktion» περιλαμβάνει, για παράδειγμα, ένα κτίριο. Τέτοια έννοια αποδίδεται επίσης στον όρο «structure» στο κείμενο της οδηγίας περί ΦΠΑ στην αγγλική γλώσσα και στον όρο «construction» στο αντίστοιχο κείμενο στη γαλλική γλώσσα. Το ίδιο συμβαίνει με τον όρο «Bauwerk» στο κείμενο στη γερμανική γλώσσα, ο οποίος χρησιμοποιείται για τον ορισμό του όρου «Gebäude». Επομένως, στην καθομιλουμένη, κατασκευή με μορφή «κτιρίου» χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι είναι κτισμένη και απαρτίζεται από πλείονα επιμέρους μέρη (τμήματα), τα οποία συνθέτουν από κοινού μια κατασκευή προοριζόμενη για έναν σκοπό.
- 25 Επιπλέον, τα θεμέλια κτιρίου κατοικιών δεν μπορούν να θεωρηθούν «τμήματα κτιρίου» κατά την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεδομένου ότι παράδοση «τμημάτων κτιρίου» μπορεί να θεωρηθεί ότι συντρέχει μόνον όταν καθίσταται δυνατή η εγκατάσταση στο τμήμα του κτιρίου (η χρήση αυτού) και έχει, επομένως, αποπερατωθεί, όπως συμβαίνει στην πράξη όταν υπάρχει σταδιακή παράδοση, για παράδειγμα, διαμερισμάτων σε ένα κτίριο κατοικιών.
- 26 Η **Interessentskab** υποστηρίζει ότι το παραδοθέν γήπεδο περιλαμβάνει κτίρια ή τμήματα κτιρίων και το συνεχόμενο με αυτά έδαφος, κατά την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα οποία απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.
- 27 Η **Interessentskab** εκτιμά ότι ο χαρακτήρας των γηπέδων στα οποία κατασκεύασε και αποπεράτωσε θεμέλια πριν από την 1η Ιανουαρίου 2011 μεταβλήθηκε για σκοπούς ΦΠΑ από «γήπεδα προς οικοδόμηση» σε «κτίρια και το συνεχόμενο με αυτά έδαφος». Η μεταβολή αυτή επήλθε κατά την έναρξη της χύτευσης των θεμελίων στο επίμαχο γήπεδο το φθινόπωρο του 2010. Εν πάση περιπτώσει, η μεταβολή επήλθε το αργότερο κατά τον χρόνο αποπεράτωσης των θεμελίων, ήτοι πριν από την 1η Ιανουαρίου 2011.
- 28 Η **Interessentskab** εκτιμά επίσης ότι δεν υφίσταται υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ σε σχέση με τα 16 οικοπέδα, καθότι η κατασκευή, και συγκεκριμένα η χύτευση των θεμελίων, είχε ξεκινήσει πριν από την 31η Δεκεμβρίου 2010.
- 29 Επομένως, οι παραδόσεις οικοπέδων με προκατασκευασμένα θεμέλια εκ μέρους της **Interessentskab** το 2015 πρέπει να θεωρηθούν, για σκοπούς ΦΠΑ, ως κτίρια ή τμήματα κτιρίων και το συνεχόμενο με αυτά έδαφος. Οι διάδικοι συμφωνούν ότι τα θεμέλια των 16 οικοπέδων ήταν πλήρως λειτουργικά κατά τον χρόνο

παράδοσης το 2015. Δεδομένου ότι ΦΠΑ καταβάλλεται μόνον σε σχέση με κτίρια ή τμήματα κτιρίων και το συνεχόμενο με αυτά έδαφος όταν η κατασκευή ξεκίνησε μετά την 31η Δεκεμβρίου 2010, οι παραδόσεις απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Βάσει της δανικής ρύθμισης, η ημερομηνία έναρξης νέας κατασκευής είναι η ημερομηνία έναρξης χύτευσης των θεμελίων. Επομένως, δεδομένου ότι προκατασκευασμένα θεμέλια είχαν χυτευθεί στα επίμαχα στην κύρια δίκη γήπεδα πριν από την 1η Ιανουαρίου 2011, δεν υπάρχει νομική βάση για την επιβολή ΦΠΑ στις παραδόσεις, καθότι κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος είχε εγκατασταθεί στα γήπεδα πριν από την 1η Ιανουαρίου 2011.

- 30 Το άρθρο 12, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ παρέχει τον ορισμό του κτιρίου για σκοπούς ΦΠΑ. Κατά την εν λόγω διάταξη, ως «κτίριο» νοείται «κάθε κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος». Τα προκατασκευασμένα θεμέλια εμπίπτουν στον ορισμό του άρθρου 12, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Πρώτον, τα προκατασκευασμένα θεμέλια είναι «κατασκευή». Δεύτερον, τα προκατασκευασμένα θεμέλια «συνδέονται άρρηκτα με το έδαφος», καθότι δεν μπορούν να μετακινηθούν αμέσως. Τρίτον, τα προκατασκευασμένα θεμέλια εμπίπτουν στο ευρύ πεδίο του όρου «κτίριο», ο οποίος περιλαμβάνει συγκεκριμένα «κάθε» κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος.
- 31 Τα θεμέλια είναι κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος και, επομένως, είναι κτίριο για σκοπούς ΦΠΑ, δυνάμει του άρθρου 12, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το γεγονός ότι η πράξη με την οποία η συγκεκριμένη διάταξη μεταφέρθηκε στη δανική έννομη τάξη (ήτοι, η κανονιστική πράξη περί ΦΠΑ) περιέχει πρόσθετες προϋποθέσεις, κατά τις οποίες η κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος πρέπει επίσης να έχει αποπερατωθεί για τον σκοπό για τον οποίο προορίζεται ώστε να μπορεί να χαρακτηριστεί ως κτίριο για σκοπούς ΦΠΑ, δεν σημαίνει ότι δεν θα πρέπει να θεωρηθεί κτίριο για σκοπούς ΦΠΑ.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασης περί παραπομπής

- 32 Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών όσον αφορά τον ορισμό του όρου «γήπεδο προς οικοδόμηση» περιορίζεται από το περιεχόμενο της έννοιας του «κτιρίου», στην οποία, κατά το Δικαστήριο, ο νομοθέτης της Ένωσης έχει δώσει ευρύτατο ορισμό, με το άρθρο 12, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο οποίος περιλαμβάνει «κάθε κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος» (βλ αποφάσεις KPC Herning, σκέψη 54, και Icade Promotion, σκέψη 51).
- 33 Οι διάδικοι συμφωνούν όσον αφορά την αναγκαιότητα υποβολής στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης προδικαστικού ερωτήματος σχετικά με τον τρόπο οριοθέτησης του όρου «γήπεδο προς οικοδόμηση» του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ σε σχέση με τον όρο «κτίριο» και το

συνεχόμενο με αυτό έδαφος του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', και του άρθρου 12, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

- 34 Κατά τη γνώμη του Vestre Landsret (εφετείου Δυτικής Δανίας), το Δικαστήριο δεν έχει αποσαφηνίσει με τη νομολογία του τα κριτήρια και τα ερμηνευτικά στοιχεία τα οποία πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όταν εκτιμάται αν μπορεί να θεωρηθεί ότι ένα «κτίριο» υφίσταται, καθώς και αν ένα οικόπεδο με προκατασκευασμένα θεμέλια πρέπει να θεωρείται «γήπεδο προς οικοδόμηση», κατά το άρθρο 12, παράγραφος 3, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ή κτίριο ή τμήμα κτιρίου και το συνεχόμενο με αυτό έδαφος πριν από την πρώτη εγκατάσταση, κατά το άρθρο 12, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, βάσει των οποίων θα μπορούσε –χωρίς να υποβάλει αίτηση προδικαστικής αποφάσεως– να κρίνει αν οικόπεδο το οποίο, κατά τον χρόνο παράδοσης, παρέχεται με προκατασκευασμένα θεμέλια για την κατασκευή κτιρίου κατοικιών, και στο οποίο κατασκευάζεται επίσης εν συνεχεία κτίριο κατοικιών, πρέπει να θεωρείται «γήπεδο προς οικοδόμηση», κατά την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ, ή «κτίριο ή τμήμα κτιρίου και το συνεχόμενο με αυτό έδαφος», κατά την έννοια της ίδιας οδηγίας.
- 35 Ως εκ τούτου, το Vestre Landsret (εφετείο Δυτικής Δανίας) υποβάλλει στο Δικαστήριο το ανωτέρω προδικαστικό ερώτημα. Η κύρια δίκη αναστέλλεται έως την έκδοση της αποφάσεως του Δικαστηρίου.