



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
YVES BOT
της 22ας Σεπτεμβρίου 2016¹

Υπόθεση C-471/15

**Sjelle Autogenbrug I/S
κατά
Skatteministeriet**

[αίτηση του Vestre Landsret (εφετείου της δυτικής περιφέρειας, Δανία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή — Οδηγία 2006/112/EK — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Ειδικό καθεστώς των υποκειμένων στον φόρο μεταπωλητών — Καθεστώς του περιθωρίου κέρδους — Πωλήσεις ανταλλακτικών αυτοκινήτων οχημάτων — Έννοια “μεταχειρισμένων αγαθών”»

1. Στην παρούσα υπόθεση, ζητείται από το Δικαστήριο να διευκρινιστεί εάν τα ανταλλακτικά αυτοκινήτων οχημάτων μπορούν να χαρακτηριστούν ως «μεταχειρισμένα αγαθά», κατά την έννοια του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112/EK².
2. Η αίτηση αυτή έχει ιδιαίτερη σημασία για την εκκαλούσα της κύριας δίκης, καθόσον, σύμφωνα με την οδηγία αυτή, τα μεταχειρισμένα αγαθά υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, κατά το οποίο η βάση επιβολής του φόρου δυνάμει του καθεστώτος αυτού, δηλαδή το συνολικό περιθώριο κέρδους που πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, συνίσταται στη διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησεως του αγαθού που ζητείται από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή και της τιμής αγοράς του.
3. Με τις παρούσες προτάσεις θα εκθέσω τους λόγους για τους οποίους φρονώ ότι το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της εν λόγω οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο όρος «μεταχειρισμένα αγαθά» περιλαμβάνει τα εξαρτήματα αυτοκινήτων οχημάτων τα οποία, αφού αφαιρεθούν από οχήματα στο τέλος του κύκλου ζωής τους που επιχείρηση δραστηριοποιούμενη στον τομέα της επαναχρησιμοποίησης οχημάτων απέκτησε από ιδιώτη, μεταπωλούνται ως ανταλλακτικά, επιτρέποντας κατά τον τρόπο αυτό στον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή να υπαχθεί στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.

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).

I – Το νομικό πλαίσιο

A – Το δίκαιο της Ένωσης

4. Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 έχει ως εξής:

«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του [φόρου προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ)] συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου.

Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.

[...]»

5. Το άρθρο 73 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Για τις παραδόσεις αγαθών [...], 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».

6. Ο τίτλος XII της εν λόγω οδηγίας, «Ειδικά καθεστώτα», περιλαμβάνει το κεφάλαιο 4, με τον τίτλο «Ειδικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αγαθά και στα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας», το οποίο αποτελείται από τα άρθρα 311 έως 343.

7. Δυνάμει του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημεία 1 και 5, της οδηγίας 2006/112:

«1. Για τους σκοπούς του παρόντος κεφαλαίου και με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, νοούνται ως:

1) “μεταχειρισμένα αγαθά”, τα κινητά ενσώματα αγαθά τα οποία είναι δυνατόν να επαναχρησιμοποιηθούν, ως έχουν ή μετά από επισκευή, εκτός των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας και εκτός των πολύτιμων μετάλλων ή πολύτιμων λίθων, όπως ορίζονται από τα κράτη μέλη,

[...]

5) “υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής”, κάθε υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας, αγοράζει ή διαθέτει για τις ανάγκες της επιχείρησής του ή εισάγει με σκοπό την μεταπώλησή τους, μεταχειρισμένα αγαθά ή έργα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, είτε ενεργεί για ίδιο λογαριασμό είτε για λογαριασμό τρίτου με βάση σύμβαση παραγγελιοδοχικής αγοράς ή πώλησης».

8. Το άρθρο 312 της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Για τους σκοπούς του παρόντος υποτιμήματος, νοούνται ως:

- 1) “τιμή πώλησης”, το σύνολο του αντιτίμου που εισέπραξε ή θα εισπράξει ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής από τον αποκτώντα ή από τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την πράξη, των φόρων, δικαιωμάτων, εισφορών και άλλων τελών, των παρεπόμενων εξόδων, όπως εξόδων προμήθειας, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφάλισης, με τα οποία επιβαρύνει ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής τον αποκτώντα, με εξαίρεση τα ποσά του άρθρου 79,
- 2) “τιμή αγοράς”, το σύνολο του αντιτίμου που ορίζεται στο σημείο 1), το οποίο έλαβε ή θα λάβει ο προμηθευτής από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή.»

9. Το άρθρο 313, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας ορίζει:

«Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν στις παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, τις οποίες πραγματοποιούν υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές, ειδικό καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος υποτιμήματος.»

10. Στο άρθρο 314 της οδηγίας 2006/112 ορίζονται τα εξής:

«Το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους ισχύει για τις παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, εφόσον τα αγαθά αυτά του παραδόθηκαν εντός της Κοινότητας από ένα από τα κατωτέρω πρόσωπα:

α) πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο,

[...]».

11. Το άρθρο 315 της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Η βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις αγαθών του άρθρου 314 συνίσταται στο περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, μειωμένο κατά το ποσό του ΦΠΑ που αφορά το ίδιο το περιθώριο κέρδους.

Το περιθώριο κέρδους του υποκείμενου στον φόρο μεταπωλητή συνίσταται στη διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του αντικειμένου από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή και της τιμής αγοράς.»

12. Το άρθρο 318 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«1. Προκειμένου να απλουστεύσουν την είσπραξη του φόρου και μετά από διαβούλευση με την επιτροπή ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν, για ορισμένες πράξεις ή για ορισμένες κατηγορίες υποκείμενων στον φόρο μεταπωλητών, ότι, για τις παραδόσεις αντικειμένων οι οποίες υπάγονται στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, η βάση επιβολής του φόρου καθορίζεται για κάθε φορολογική περίοδο για την οποία ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής πρέπει να υποβάλει τη δήλωση ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 250.

Στην περίπτωση που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο, η βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις αγαθών, στις οποίες εφαρμόζεται ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ, συνίσταται στο συνολικό περιθώριο κέρδους που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, μείον το ποσό του ΦΠΑ που αφορά το ίδιο περιθώριο κέρδους.

2. Το συνολικό περιθώριο κέρδους ισούται με τη διαφορά μεταξύ των δύο ακόλουθων ποσών:
- α) του συνολικού ποσού των παραδόσεων αγαθών, οι οποίες υπήχθησαν στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους και τις οποίες πραγματοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου που καλύπτεται από τη δήλωση ΦΠΑ, δηλαδή του συνολικού ποσού των τιμών πώλησης,
 - β) του συνολικού ποσού των αγορών αγαθών του άρθρου 314, τις οποίες πραγματοποίησε, κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου που καλύπτεται από τη δήλωση ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, δηλαδή του συνολικού ποσού των τιμών αγοράς.
3. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα ώστε να διασφαλίζουν ότι οι υποκείμενοι στον φόρο περί των οποίων η παράγραφος 1 δεν τυγχάνουν αδικαιολογήτων πλεονεκτημάτων ούτε υφίστανται αδικαιολόγητες ζημίες.»

B – Το δανικό δίκαιο

13. Ο *momsloven* (νόμος περί ΦΠΑ), της 23ης Ιανουαρίου 2013 (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ του 2013), μεταφέρει στη δανική έννομη τάξη την οδηγία 2006/112. Στο κεφάλαιο 17 του νόμου αυτού, με τίτλο «Ειδικές διατάξεις που διέπουν τα μεταχειρισμένα αγαθά και τα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», το άρθρο 69, παράγραφος 1, σημείο 1, του εν λόγω νόμου προβλέπει ότι οι επιχειρήσεις που, με σκοπό μεταπώλησεως, αγοράζουν, μεταξύ άλλων, μεταχειρισμένα αγαθά, καθώς και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, μπορούν κατά τη μεταπώληση να καταβάλουν τον φόρο που βαρύνει τα εν λόγω εμπορεύματα σύμφωνα με τους κανόνες του παρόντος κεφαλαίου. Η εφαρμογή των εν λόγω κανόνων κυρίως στα μεταχειρισμένα αγαθά εξαρτάται από το αν τα αγαθά αυτά παραδόθηκαν εντός της Δανίας ή άλλου κράτους μέλους από πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο.

14. Το άρθρο 69, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ του 2013 ορίζει ότι, ως μεταχειρισμένα αγαθά, νοούνται τα κινητά ενσώματα αγαθά τα οποία είναι δυνατόν να επαναχρησιμοποιηθούν ως έχουν ή μετά από επισκευή, εκτός των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας και εκτός των πολύτιμων μετάλλων ή πολύτιμων λίθων. Εξάλλου, βάσει της διατάξεως αυτής, μεταφορικό μέσο που παραδίδεται σε ή από άλλο κράτος μέλος, πλην του Βασιλείου της Δανίας, θεωρείται μεταχειρισμένο εφόσον δεν καλύπτεται από τον ορισμό του άρθρου 11, παράγραφος 6, του νόμου αυτού.

15. Το *Vestre Landsret* (εφετείο της δυτικής περιφέρειας, Δανία) διευκρινίζει ότι στις προπαρασκευαστικές εργασίες του *momsloven* (νόμου περί ΦΠΑ), της 18ης Μαΐου 1994, αναφέρεται ότι ο σκοπός των προτεινόμενων διατάξεων είναι η αποφυγή της πληρωμής ολόκληρου του ΦΠΑ για το ίδιο αγαθό δύο ή και περισσότερες φορές. Αυτό συμβαίνει όταν, για παράδειγμα, οι αποκτώντες αγοράζουν από ιδιώτες μεταχειρισμένα αγαθά με σκοπό να τα μεταπωλήσουν. Εξάλλου, όπως εκτίθεται στις εν λόγω προπαρασκευαστικές εργασίες, ως «μεταχειρισμένα αγαθά» νοούνται τα κινητά ενσώματα αγαθά τα οποία είναι δυνατόν να επαναχρησιμοποιηθούν ως έχουν ή μετά από επισκευή. Κατά συνέπεια, το κινητό ενσώματο αγαθό πρέπει να διατηρεί την ταυτότητά του³.

16. Σε ενημερωτική εγκύκλιο της 10ης Φεβρουαρίου 2006 σχετικά με την επιβολή ΦΠΑ για τη μετατροπή οχημάτων σε σκραπ, η φορολογική αρχή επισήμανε ότι οι διατάξεις περί του ΦΠΑ επί των μεταχειρισμένων αγαθών δεν εφαρμόζονται στη μεταπώληση ανταλλακτικών που προέρχονται από αποσυναρμολογημένα αυτοκίνητα (μάντρα αυτοκινήτων), επειδή στην περίπτωση αυτή μεταβλήθηκε ο χαρακτήρας του οχήματος, καθώς το όχημα μετατράπηκε σε ανταλλακτικά.

³ — Βλ. σημείο 2.1, σ. 11 της αποφάσεως περί παραπομπής.

II – Τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

17. Η Sjelle Autogenbrug I/S είναι επιχείρηση δραστηριοποιούμενη στον τομέα της επαναχρησιμοποίησης οχημάτων, η κύρια δραστηριότητα της οποίας συνίσταται στη μεταπώληση μεταχειρισμένων ανταλλακτικών αυτοκινήτων που αφαιρούνται από οχήματα στο τέλος του κύκλου ζωής τους.

18. Δευτερευόντως, η Sjelle Autogenbrug δραστηριοποιείται και στον τομέα της απορρύπανσης και της επεξεργασίας των αποβλήτων οχημάτων που βρίσκονται στο τέλος του κύκλου ζωής τους, παροχή για την οποία χρεώνει ένα πάγιο ποσό. Τέλος, ένα μικρότερο μέρος του συνολικού κύκλου εργασιών της επιχείρησης προέρχεται από την πώληση μετάλλων σκραπ που απομένουν μετά την αφαίρεση των ανταλλακτικών.

19. Η εκ μέρους της Sjelle Autogenbrug αγορά οχημάτων που βρίσκονται στο τέλος του κύκλου ζωής τους, είτε πρόκειται για αποσυρόμενα οχήματα είτε για οχήματα πλήρως κατεστραμμένα, πραγματοποιείται από ιδιώτες και ασφαλιστικές εταιρείες που δεν υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ επί των πραγματοποιηθεισών πωλήσεων.

20. Η Sjelle Autogenbrug υποβάλλει επί του παρόντος δήλωση ΦΠΑ σύμφωνα με τους εφαρμοστέους γενικούς κανόνες. Στις 15 Ιουλίου 2010, ζήτησε από τη φορολογική αρχή να εφαρμοστεί στη δραστηριότητα μεταπώλησης μεταχειρισμένων ανταλλακτικών που αφαιρούνται από οχήματα που βρίσκονται στο τέλος του κύκλου ζωής τους το ειδικό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αγαθά.

21. Στις 6 Αυγούστου 2010, η φορολογική αρχή εξέδωσε δεσμευτική απόφαση για τη Sjelle Autogenbrug σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση δεν είχε το δικαίωμα να υπαχθεί στο καθεστώς αυτό, καθόσον τα επίμαχα ανταλλακτικά αυτοκινήτων δεν εμπίπτουν στην κατά την εφαρμοστέα νομοθεσία έννοια των «μεταχειρισμένων αγαθών».

22. Με διάταξη της 12ης Δεκεμβρίου 2011, το Landsskatteretten (πρωτοβάθμιο φορολογικό δικαστήριο, Δανία) επικύρωσε την απόφαση της φορολογικής αρχής. Κατόπιν τούτου η Sjelle Autogenbrug άσκησε έφεση κατά της ανωτέρω διατάξεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

23. Το Vestre Landsret (εφετείο της δυτικής περιφέρειας), διατηρώντας αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Δύνανται, υπό τις περιστάσεις της παρούσας υποθέσεως, τα εξαρτήματα οχημάτων στο τέλος του κύκλου ζωής τους, που επιχείρηση δραστηριοποιούμενη στον τομέα της επαναχρησιμοποίησης οχημάτων και καταχωρισμένη ως υποκείμενη σε ΦΠΑ αφαιρεί από όχημα προκειμένου να τα μεταπώλησει ως ανταλλακτικά, να θεωρηθούν “μεταχειρισμένα αγαθά”, κατά την έννοια του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112;»

III – Ανάλυση

24. Προκαταρκτικώς, πρέπει να υπομνηστεί ότι το ισχύον γενικό καθεστώς ΦΠΑ διασφαλίζει, βάσει ενός συστήματος εκπτώσεως, απόλυτη φορολογική ουδετερότητα για τους επιχειρηματίες που υποχρεούνται να αποδώσουν τον ΦΠΑ που εισπράττουν στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων τους. Στο πλαίσιο αυτό, για κάθε οικονομική πράξη, ο επιχειρηματίας που οφείλει τον ΦΠΑ μπορεί να εκπέσει από το ποσό του ΦΠΑ που εισέπραξε από την πώληση του προϊόντος

το ποσό του ΦΠΑ που κατέβαλε για τις αγορές που εξυπηρετούν την εμπορική δραστηριότητά του. Αυτό το σύστημα εκπτώσεως επιτρέπει να διασφαλιστεί ότι ο ΦΠΑ αποτελεί ΦΠΑ του προϊόντος και όχι επί του κύκλου εργασιών των επιχειρηματιών και ότι ο τελικός καταναλωτής είναι ο μόνος που επιβαρύνεται με τον ΦΠΑ.

25. Οι δε ιδιώτες, στο μέτρο που δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα, δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ. Επομένως, όταν πωλούν μεταχειρισμένο αγαθό σε άλλον ιδιώτη ή σε πρόσωπο που υπόκειται σε ΦΠΑ, η συναλλαγή δεν υπόκειται σε ΦΠΑ.

26. Δυσχέρειες ανακύπτουν ωστόσο σε περίπτωση που ο αποκτών είναι υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής. Πράγματι, αφού το αγαθό επανεντάσσεται στο εμπορικό δίκτυο, ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής οφείλει ΦΠΑ όταν προβαίνει σε μεταπώληση του αγαθού. Ωστόσο, επειδή δεν έχει καταβάλει τον ΦΠΑ κατά την αγορά του μεταχειρισμένου αγαθού στον μη υποκείμενο στον φόρο ιδιώτη, δεν μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ από το ποσό που οφείλει να καταβάλει στο κράτος, ποσό το οποίο συνίσταται αποκλειστικά στον ΦΠΑ που εισπράχθηκε από τη μεταπώληση του αγαθού αυτού. Εκ των ανωτέρω προκύπτει παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ και διπλή φορολόγηση για το εν λόγω αγαθό.

27. Το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, που προβλέφθηκε από την οδηγία 94/5/ΕΚ⁴ και ενσωματώθηκε στα άρθρα 311 έως 343 της οδηγίας 2006/112, θεσπίστηκε για την αντιμετώπιση αυτής της δυσχέρειας. Αποσκοπεί, αφενός, στην εναρμόνιση των καθεστώτων που εφαρμόζονται στα αγαθά που αποκτήθηκαν καινούργια και επιβαρύνονται με ΦΠΑ και τα οποία στη συνέχεια μεταπωλούνται ως μεταχειρισμένα αντικείμενα, και, αφετέρου, στην αποφυγή της διπλής φορολόγησεως και της νοθεύσεως του ανταγωνισμού μεταξύ υποκειμένων στον φόρο στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών⁵.

28. Προκειμένου να υπαχθεί στο καθεστώς αυτό, ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής οφείλει να διαθέτει προς πώληση αγαθά που εμπίπτουν στην έννοια των «μεταχειρισμένων αγαθών», σύμφωνα με το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112.

29. Στην υπό κρίση υπόθεση, το αιτούν δικαστήριο ζητεί ακριβώς να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο όρος «μεταχειρισμένα αγαθά» περιλαμβάνει τα εξαρτήματα αυτοκινήτων οχημάτων τα οποία, αφού αφαιρεθούν από όχημα που βρίσκεται στο τέλος του κύκλου ζωής του που επιχείρηση δραστηριοποιούμενη στον τομέα της επαναχρησιμοποίησεως οχημάτων απέκτησε από ιδιώτη, μεταπωλούνται ως ανταλλακτικά, επιτρέποντας με τον τρόπο αυτό στον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή να υπαχθεί στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.

30. Η Δανική Κυβέρνηση εκτιμά ότι η χρήση, στην εν λόγω διάταξη, των όρων «ως έχουν» αποτελεί ένδειξη ότι, προκειμένου ένα αγαθό να χαρακτηριστεί ως «μεταχειρισμένο αγαθό», οφείλει να διατηρεί την ταυτότητά του, πράγμα που δεν συμβαίνει με τα ανταλλακτικά καθόσον η Sjelle Autogenbrug αποκτά, καταρχάς, ένα πλήρες όχημα. Εξάλλου, η κυβέρνηση αυτή υποστηρίζει ότι, ακόμη και αν τα εν λόγω ανταλλακτικά θα μπορούσαν να χαρακτηρισθούν ως «μεταχειρισμένα αγαθά», η εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους δεν θα ήταν δυνατή, δοθέντος ότι η τιμή αγοράς των εν λόγω ανταλλακτικών δεν μπορεί να προσδιοριστεί με ακρίβεια.

31. Δεν συμμερίζομαι την άποψη αυτή για τους ακόλουθους λόγους.

4 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 14ης Φεβρουαρίου 1994, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ – Ειδικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αγαθά και στα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας (ΕΕ 1994, L 60, σ. 16).

5 — Βλ. αιτιολογική σκέψη 51 της οδηγίας 2006/112 καθώς και απόφαση της 3ης Μαρτίου 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, σκέψη 47 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

32. Υπενθυμίζω ότι, σύμφωνα με το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112, τα μεταχειρισμένα αγαθά ορίζονται ως «τα κινητά ενσώματα αγαθά τα οποία είναι δυνατόν να επαναχρησιμοποιηθούν, ως έχουν ή μετά από επισκευή, εκτός των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας και εκτός των πολύτιμων μετάλλων ή πολύτιμων λίθων, όπως ορίζονται από τα κράτη μέλη».

33. Ούτε από τον ανωτέρω ορισμό ούτε ακόμη και από το σύνολο της οδηγίας προκύπτει ένδειξη ότι ο νομοθέτης της Ένωσης επιθυμούσε να αποκλείσει από την έννοια αυτή τα αγαθά που προέρχονται, αρχικά, από ένα και ενιαίο σύνολο, αλλά δύναται να αποχωριστούν από αυτό, όπως τα ανταλλακτικά των οχημάτων στο τέλος του κύκλου ζωής τους.

34. Η χρήση, στον εν λόγω ορισμό, των όρων «τα οποία είναι δυνατόν να επαναχρησιμοποιηθούν» αποδεικνύει ότι, προκειμένου ένα αγαθό να μπορεί να χαρακτηριστεί ως «μεταχειρισμένο αγαθό», κατά την έννοια του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112, πρέπει να μπορεί να χρησιμοποιηθεί εκ νέου, αποκλειόμενων σαφώς των καινούργιων αγαθών. Η εκ νέου αυτή χρήση δύναται να λαμβάνει χώρα χωρίς να είναι απαραίτητο να επισκευαστεί το αγαθό ή αφότου το αγαθό αυτό επισκευάστηκε. Αυτή είναι, κατά την άποψή μου, η έννοια που πρέπει να δοθεί στους όρους «ως έχουν ή μετά από επισκευή».

35. Βάσει του ορισμού που δίδει ο νομοθέτης της Ένωσης, το ουσιώδες στοιχείο για τον χαρακτηρισμό του «μεταχειρισμένου αγαθού» είναι, κατά την άποψή μου, ότι το χρησιμοποιημένο αγαθό διατήρησε τα χαρακτηριστικά που είχε όταν ήταν καινούργιο. Επιπλέον, επισημαίνω ότι, στο άρθρο 2, σημείο 6, της οδηγίας 2000/53/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 18ης Σεπτεμβρίου 2000, για τα οχήματα στο τέλος του κύκλου ζωής τους⁶, ο νομοθέτης της Ένωσης όρισε την «επαναχρησιμοποίηση» ως «οποιαδήποτε εργασία μέσω της οποίας κατασκευαστικά στοιχεία των οχημάτων στο τέλος του κύκλου ζωής τους χρησιμοποιούνται για τον ίδιο σκοπό για τον οποίο είχαν αρχικά σχεδιαστεί». Τα εξαρτήματα ενός αυτοκινήτου οχήματος ανταποκρίνονται πλήρως στην απαίτηση αυτή στο μέτρο που, ακόμη και αποχωριζόμενα από το όχημα αυτό, διατηρούν τα αρχικά χαρακτηριστικά τους καθώς θα επαναχρησιμοποιηθούν για τον ίδιο σκοπό σε άλλο όχημα. Επομένως, ελάχιστα σημασία έχει το ότι τα εξαρτήματα αυτά αφαιρέθηκαν από όχημα.

36. Εξάλλου, κρίνεται σκόπιμο να υπενθυμιστεί ότι η επαναχρησιμοποίηση των ανταλλακτικών αυτοκινήτων οχημάτων που βρίσκονται στο τέλος του κύκλου ζωής τους ενθαρρύνεται σαφώς από τον νομοθέτη της Ένωσης. Στην αιτιολογική σκέψη 5 της οδηγίας 2000/53, ο νομοθέτης της Ένωσης επισημαίνει μάλιστα ότι υφίσταται μια θεμελιώδης αρχή κατά την οποία τα απόβλητα θα πρέπει να επαναχρησιμοποιούνται και να ανακτώνται και θα πρέπει να προτιμάται η επαναχρησιμοποίηση και η ανακύκλωση. Ο σκοπός αυτός δεν θα μπορούσε να επιτευχθεί αν οι υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές, όπως η Sjelle Autogenbrug, που αγοράζουν αυτοκίνητα οχήματα για να ανακτήσουν τα εξαρτήματά τους και να τα μεταπωλήσουν εν συνεχεία ως ανταλλακτικά, δεν μπορούσαν να υπαχθούν στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.

37. Τέλος, αν τα εξαρτήματα που αποσπώνται από αυτοκίνητα οχήματα στο τέλος του κύκλου ζωής τους και πωλούνται ως ανταλλακτικά δεν μπορούσαν να χαρακτηριστούν ως «μεταχειρισμένα αγαθά», κατά την έννοια της οδηγίας 2006/112, δοθέντος εξάλλου ότι δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ούτε ως «καινούργια αγαθά», θα προέκυπτε νομικό κενό όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση των εξαρτημάτων αυτών.

38. Συνεπώς, τα εξαρτήματα αυτοκινήτων οχημάτων τα οποία, αφού αφαιρεθούν από όχημα στο τέλος του κύκλου ζωής του που επιχείρηση δραστηριοποιούμενη στον τομέα της επαναχρησιμοποίησης οχημάτων απέκτησε από ιδιώτες, μεταπωλούνται ως ανταλλακτικά πρέπει να χαρακτηριστούν ως «μεταχειρισμένα αγαθά».

⁶ — ΕΕ 2000, L 269, σ. 34.

39. Κατόπιν της διευκρίνισης αυτής, πρέπει να εξεταστεί αν το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους μπορεί να εφαρμοστεί σε αυτό το είδος αγαθών που αποτελούν τα ανταλλακτικά. Πράγματι, μολονότι το ερώτημα αφορά αποκλειστικά την έννοια των «μεταχειρισμένων αγαθών», ωστόσο διατυπώνεται στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης η οποία εγείρει το ζήτημα αν η Sjelle Autogenbrug μπορεί να υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους ενόψει της ιδιαιτερότητας των επίμαχων αγαθών. Κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο της κατά το άρθρο 267 ΣΛΕΕ διαδικασίας συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, στο Δικαστήριο εναπόκειται να δώσει στο εθνικό δικαστήριο μια χρήσιμη απάντηση που να του παρέχει τη δυνατότητα να επιλύσει τη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί⁷. Επομένως, προκειμένου να δοθεί λυσιτελής απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, πρέπει να εξεταστεί αν η ιδιαιτερότητα των επίμαχων μεταχειρισμένων αγαθών κωλύει, όπως υποστηρίζει η Δανική Κυβέρνηση, την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους στη Sjelle Autogenbrug.

40. Το άρθρο 315 της οδηγίας 2006/112 ορίζει ότι η βάση επιβολής του φόρου του καθεστώτος αυτού, δηλαδή το περιθώριο κέρδους του υποκείμενου στον φόρο μεταπωλητή συνίσταται στη διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του αγαθού από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή και της τιμής αγοράς του. Οι δυσχέρειες που προκύπτουν εν προκειμένω αφορούν τον καθορισμό της τιμής αγοράς. Πράγματι, τα ανταλλακτικά αγοράζονται όχι αυτά καθεαυτά, αλλά ως μέρος ενός συνόλου, δηλαδή ενός οχήματος, για το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής κατέβαλε μια συνολική τιμή.

41. Η Δανική και η Ελληνική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι ο σύνθετος χαρακτήρας της πράξεως που πραγματοποιείται κατά τη μετατροπή του οχήματος σε σκραπ (αφαίρεση εξαρτημάτων, αλλά και απορρύπανση, επεξεργασία αποβλήτων κ.λπ.) καθιστά τον καθορισμό της τιμής αγοράς των ανταλλακτικών αδύνατο. Η Δανική Κυβέρνηση εκτιμά, συγκεκριμένα, ότι, υπό τις περιστάσεις αυτές, αν επιτρεπόταν η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, το γεγονός αυτό θα συνεπαγόταν κίνδυνο καταχρήσεων ή καταστρατηγήσεως του οικείου καθεστώτος, κατά το μέτρο που η επιχείρηση θα είχε τη δυνατότητα να καθορίσει τις τιμές αγοράς κατά τρόπον ώστε να προκύπτει το μικρότερο δυνατό περιθώριο κέρδους και έτσι να αποκτά πλεονέκτημα σε σχέση με τον ΦΠΑ.

42. Κατά την άποψή μου, από τη στιγμή που ένα αγαθό χαρακτηρίζεται ως «μεταχειρισμένο αγαθό», κατά την έννοια του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112, το κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου δραστηριοποιείται ο υποκείμενος στον φόρο που μεταπωλεί το αγαθό αυτό πρέπει να εφαρμόσει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, ανεξαρτήτως του μεταχειρισμένου αγαθού περί του οποίου πρόκειται.

43. Πράγματι, υπενθυμίζω ότι, κατά το άρθρο 313, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, «[τ]α κράτη μέλη εφαρμόζουν στις παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών [...], τις οποίες πραγματοποιούν υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές, ειδικό καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής»⁸. Η χρήση της οριστικής ενεστώτα στην παράγραφο αυτή δεν καταλείπει, κατά τη γνώμη μου, καμία διακριτική ευχέρεια στο οικείο κράτος μέλος όσον αφορά την εφαρμογή του ειδικού αυτού καθεστώτος.

44. Το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους καθιστά δυνατή την πλήρη τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι η αρχή αυτή συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη σχετική νομοθεσία της Ένωσης⁹. Έχει, επίσης, κρίνει ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η εν λόγω αρχή, η οποία διαπνέει το κοινό σύστημα ΦΠΑ, αντιτίθεται στη διπλή φορολόγηση των επαγγελματικών δραστηριοτήτων ενός υποκείμενου στον φόρο¹⁰.

7 — Βλ. απόφαση της 28ης Απριλίου 2016, Onions Bio (C-233/15, EU:C:2016:305, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

8 — Η υπογράμμιση δική μου.

9 — Βλ. απόφαση της 23ης Απριλίου 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

10 — Βλ. απόφαση της 2ας Ιουλίου 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

45. Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η διαφορετική εξ απόψεως ΦΠΑ μεταχείριση δύο παροχών υπηρεσιών που από τη σκοπιά του καταναλωτή είναι πανομοιότυπες ή παρόμοιες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του επαρκεί για να στοιχειοθετηθεί παραβίαση της αρχής αυτής¹¹. Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η εν λόγω αρχή απαγορεύει τη διαφορετική μεταχείριση, ως προς τον ΦΠΑ, παρόμοιων παροχών υπηρεσιών, οι οποίες είναι, ως εκ τούτου, ανταγωνιστικές μεταξύ τους¹². Το Δικαστήριο πρόσθεσε ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας εμπεριέχει την αρχή της εξάλειψης των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, οι οποίες προκύπτουν από διαφορετική από πλευράς ΦΠΑ μεταχείριση. Ως εκ τούτου, η στρέβλωση αποδεικνύεται οσάκις διαπιστώνεται ότι παροχές υπηρεσιών είναι ανταγωνιστικές μεταξύ τους και δεν τυγχάνουν ίσης μεταχειρίσεως όσον αφορά τον ΦΠΑ¹³.

46. Επομένως, σκοπός του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους είναι, βάσει της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας του ΦΠΑ, η αποφυγή της διπλής φορολογήσεως και των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ υποκειμένων στον φόρο, ιδίως στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών. Το Δικαστήριο υπενθύμισε τον διπλό σκοπό του καθεστώτος αυτού στις σκέψεις 47 και 48 της αποφάσεως της 3ης Μαρτίου 2011, *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU:C:2011:118).

47. Πράγματι, φορολογώντας όχι την τιμή μεταπωλήσεως του αγαθού, αλλά μόνον το περιθώριο κέρδους, το καθεστώς αποτρέπει το ενδεχόμενο, αφενός, αυτό το μεταπωληθέν αγαθό να υποβληθεί σε διπλή φορολόγηση και, αφετέρου, ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής να υποχρεωθεί να καταβάλει στο κράτος μέλος ποσό ΦΠΑ από το οποίο δεν θα μπορούσε να εκπέσει το ποσό που είχε καταβάλει επί των εισροών, γεγονός που θα είχε ως αποτέλεσμα νόθευση του ανταγωνισμού.

48. Τα ανταλλακτικά αυτοκινήτου οχήματος, μολονότι αποτελούν αρχικώς μέρος ενός συνόλου, υποβλήθηκαν σε φορολόγηση επί των εισροών κατά την αγορά του οχήματος αυτού από τον ιδιώτη. Μέρος της τιμής πωλήσεως των ανταλλακτικών αυτών αποτελείται επομένως από την τιμή αγοράς του οχήματος στο τέλος του κύκλου ζωής του για το οποίο έχει ήδη καταβληθεί ένα ποσό ΦΠΑ από τον ιδιώτη πωλητή χωρίς ούτε αυτός ούτε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής να μπορεί να τον εκπέσει. Επομένως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο σκοπός αποφυγής της διπλής φορολογήσεως θα διακυβευόταν αν τα μεταχειρισμένα αγαθά, όπως τα ανταλλακτικά αυτοκινήτων οχημάτων, δεν μπορούσαν να υπαχθούν στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους. Αυτό θα παραβίαζε άμεσα την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ¹⁴.

49. Ως προς τον σκοπό της αποφυγής των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ υποκειμένων στον φόρο, πρέπει να επισημανθεί ότι η αιτιολογική σκέψη 7 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι το κοινό σύστημα ΦΠΑ θα πρέπει να καταλήξει σε ουδετερότητα ως προς τον ανταγωνισμό ακόμη και αν οι συντελεστές και οι απαλλαγές δεν εναρμονίζονται πλήρως, υπό την έννοια ότι στο έδαφος κάθε κράτους μέλους παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες υπόκεινται στην ίδια φορολογική επιβάρυνση, οποιαδήποτε και αν είναι η έκταση του δικτύου παραγωγής και διανομής.

50. Η άρνηση ωστόσο εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους σε μια δραστηριότητα όπως αυτή περί της οποίας πρόκειται στην υπόθεση της κύριας δίκης θα είχε ακριβώς ως αποτέλεσμα τη νόθευση του ανταγωνισμού στην αγορά της πωλήσεως μεταχειρισμένων ανταλλακτικών μεταξύ, αφενός, των υποκειμένων στον φόρο μεταπωλητών οι οποίοι μεταπωλούν τα ανταλλακτικά αφού τα αφαιρέσουν από τα οχήματα στο τέλος του κύκλου ζωής τους, όπως η *Sjelle Autogenbrug*, και, αφετέρου, των υποκειμένων στον φόρο μεταπωλητών που απέκτησαν τα ανταλλακτικά αυτά καθεαυτά.

11 — Βλ. απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, *The Rank Group* (C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 36).

12 — Βλ. απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, *A* (C-33/11, EU:C:2012:482, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Βλ., επίσης, απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 48).

13 — Βλ. απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, *A* (C-33/11, EU:C:2012:482, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

14 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 23ης Απριλίου 2009, *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, σκέψεις 45 καθώς και 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), και της 22ας Μαρτίου 2012, *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψη 42).

51. Πράγματι, οι πρώτοι, μη δυνάμενοι να υπαχθούν στο ειδικό καθεστώς, θα υποχρεούνταν να καταβάλουν στο κράτος μέλος τον ΦΠΑ που εισέπραξαν επί του συνόλου της τιμής πώλησεως των ανταλλακτικών χωρίς να μπορούν να τύχουν εκπτώσεως. Οι τιμές πώλησεώς τους θα ήταν επομένως, κατ' ανάγκη, πιο υψηλές από αυτές των δεύτερων υποκειμένων στον φόρο μεταπωλητών που υπάγονται στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, γεγονός που συνεπάγεται απώλεια ανταγωνιστικότητας στην αγορά των μεταχειρισμένων ανταλλακτικών ή, έστω, απώλεια μέρους του κύκλου εργασιών τους. Η νόθευση αυτή του ανταγωνισμού θα συνεπαγόταν διαφορετική μεταχείριση ως προς τον ΦΠΑ μεταξύ δύο παροχών υπηρεσιών παρόμοιων από τη σκοπιά του καταναλωτή που ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες αυτού.

52. Όσον αφορά τη συγκεκριμένη εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους στα μεταχειρισμένα αγαθά, όπως τα ανταλλακτικά των αυτοκινήτων οχημάτων, φρονώ ότι εναπόκειται στον εθνικό δικαστή να καθορίσει, δυνάμει της εφαρμοστέας εθνικής νομοθεσίας, τον τρόπο εφαρμογής του καθεστώτος αυτού στην επίδικη περίπτωση. Πολλά κράτη μέλη έχουν υιοθετήσει λύσεις που επιτρέπουν την αντιμετώπιση των δυσχερειών που συνδέονται με τον καθορισμό της τιμής αγοράς των ανταλλακτικών.

53. Στη Γαλλία και στο Λουξεμβούργο, ιδίως, προβλέπεται, ως προς τις παραδόσεις αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας, όταν δεν είναι εφικτό να καθοριστεί με ακρίβεια η τιμή αγοράς που καταβάλλεται στον πωλητή από υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή ή όταν η τιμή αυτή δεν είναι σημαντική, ότι η βάση επιβολής φόρου μπορεί να συνίσταται σε ποσοστό 30 % της τιμής πώλησεως¹⁵.

54. Μολονότι η λύση αυτή αφορά, ασφαλώς, τα αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας, εντούτοις φρονώ ότι μπορεί να εφαρμοστεί στα μεταχειρισμένα αγαθά των οποίων η τιμή αγοράς είναι επίσης δύσκολο να προσδιοριστεί.

55. Συναφώς, επισημαίνω ότι το σημείο 310 της *Bulletin officiel des finances publiques-Impôts* (France) [*Επίσημης Εφημερίδας των δημοσίων οικονομικών – Φόρων* (Γαλλία)]¹⁶ ορίζει ότι «[ο]ι κύριοι ομάδας πραγμάτων αποτελούμενης από ετερογενή επιμέρους αντικείμενα (εγκαταλελειμμένο εργοστάσιο ή εξοπλισμός προς καταστροφή για παράδειγμα) υποχρεούνται να προβούν σε διαχωρισμό μετά από τον οποίο καθορίζουν την ακριβή φύση των προϊόντων που μεταπωλούν και, συγκεκριμένα, ποια από τα προϊόντα αυτά μπορούν να συνιστούν δευτερογενείς πρώτες ύλες που προορίζονται να τεθούν εκ νέου στον κύκλο παραγωγής και ποια συνιστούν μεταχειρισμένα αγαθά κατάλληλα για επαναχρησιμοποίηση. Για τα τελευταία, ελλείψει ακριβούς γνώσεως της αντίστοιχης τιμής αγοράς, γίνεται δεκτό ότι η βάση επιβολής φόρου καθορίζεται στο ήμισυ της τιμής πώλησεως»¹⁷.

56. Εξάλλου, η εφαρμογή της μεθόδου του συνολικού υπολογισμού θα πρέπει επίσης να θεωρηθεί ως μια ακόμη λύση για τον υπολογισμό του περιθωρίου κέρδους. Πράγματι, το άρθρο 318 της οδηγίας 2006/112, που ενσωματώθηκε με το άρθρο 70, παράγραφος 5, του νόμου περί ΦΠΑ του 2013, ορίζει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι η βάση επιβολής του φόρου καθορίζεται όχι κατά τρόπο μεμονωμένο για κάθε παράδοση αγαθών, αλλά κατά τρόπο συνολικό για μια φορολογική περίοδο. Στην περίπτωση αυτή, η βάση επιβολής φόρου, για τη φορολογική περίοδο αναφοράς, συνίσταται στη διαφορά μεταξύ, αφενός, του συνολικού ποσού των παραδόσεων αγαθών που υπάγονται στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους και οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή κατά τη φορολογική περίοδο που καλύπτεται από τη δήλωση, δηλαδή του συνολικού ποσού των τιμών πώλησεως, και, αφετέρου, του συνολικού ποσού των αγορών αγαθών που προβλέπονται στο άρθρο 314 της οδηγίας 2006/112 και πραγματοποιούνται, κατά τη φορολογική περίοδο που καλύπτεται από τη δήλωση, από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, δηλαδή του συνολικού ποσού των τιμών αγοράς.

15 — Βλ., αντιστοίχως, άρθρο 297 Α, ΙΙΙ, του code général des impôts (γενικού κώδικα φορολογίας, Γαλλία) και άρθρο 56 ter-1, παράγραφος 4, του loi concernant la taxe sur la valeur ajoutée (νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας, Λουξεμβούργο).

16 — BOI-TVA-SECT-90-20-20150506.

17 — Η υπογράμμιση δική μου.

57. Με βάση τα όσα υποστηρίζει η Sjelle Autogenbrug φαίνεται ότι, κατά την ακολουθούμενη από τις δανικές αρχές πρακτική, η μέθοδος αυτή του συνολικού υπολογισμού μπορεί να εφαρμοστεί όταν ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής αγοράζει εκ νέου αγαθά στο πλαίσιο μεταβιβάσεως για την οποία το τιμολόγιο ή το βιβλίο χρεώσεων περιλαμβάνει τιμή όχι για καθένα από τα εμπορεύματα, αλλά για το σύνολο της μεταβιβάσεως, αφού η τιμή για κάθε αυτοτελές αγαθό είναι άγνωστη.

58. Επομένως, η μέθοδος του συνολικού υπολογισμού θα μπορούσε, κατά την άποψή μου, να εφαρμοστεί στην υπόθεση της κύριας δίκης. Κατ' αυτόν τον τρόπο, το περιθώριο κέρδους θα υπολογιζόταν σε μια συγκεκριμένη φορολογική περίοδο. Θα συνίστατο στη διαφορά μεταξύ του ποσού των πωλήσεων ανταλλακτικών που πραγματοποιήθηκαν κατά την περίοδο αυτή και του ποσού των αγορών των ανταλλακτικών αυτών. Προκειμένου να υπολογιστεί το τελευταίο αυτό ποσό, θα μπορούσε να αφαιρεθεί από το ποσό των αγορών αυτοκινήτων οχημάτων στο τέλος του κύκλου ζωής τους το ποσό που αντιστοιχεί στην απορρύπανση και την επεξεργασία αποβλήτων, παροχές για τις οποίες η Sjelle Autogenbrug χρεώνει πάγιο ποσό, και το ποσό της πώλησεως μετάλλων σκραπ ή κάθε άλλης παροχής. Επομένως, μετά την αφαίρεση όλων αυτών των ποσών από τις τιμές αγοράς των οχημάτων, θα απέμενε ένα ποσό που αντιστοιχεί στην τιμή αγοράς του συνόλου των ανταλλακτικών εκάστου οχήματος για κάθε συγκεκριμένη φορολογική περίοδο.

59. Σε κάθε περίπτωση, όπως ήδη ανέφερα, εναπόκειται στον εθνικό δικαστή να καθορίσει τον τρόπο με τον οποίο το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους μπορεί να εφαρμοστεί στην επίδικη περίπτωση.

60. Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, εκτιμώ ότι το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο όρος «μεταχειρισμένα αγαθά» περιλαμβάνει τα εξαρτήματα αυτοκινήτων οχημάτων τα οποία, αφού αφαιρεθούν από όχημα στο τέλος του κύκλου ζωής του που επιχείρηση δραστηριοποιούμενη στον τομέα της επαναχρησιμοποίησης οχημάτων απέκτησε από ιδιώτη, μεταπωλούνται ως ανταλλακτικά, επιτρέποντας στον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή να υπαχθεί στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.

IV – Πρόταση

61. Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο Vestre Landsret (εφετείο της δυτικής περιφέρειας, Δανία) ως εξής:

Το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο όρος «μεταχειρισμένα αγαθά» περιλαμβάνει τα εξαρτήματα αυτοκινήτων οχημάτων τα οποία, αφού αφαιρεθούν από όχημα στο τέλος του κύκλου ζωής του που επιχείρηση δραστηριοποιούμενη στον τομέα της επαναχρησιμοποίησης οχημάτων απέκτησε από ιδιώτη, μεταπωλούνται ως ανταλλακτικά, επιτρέποντας στον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή να υπαχθεί στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.