



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 10ης Ιανουαρίου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ' – Άρθρο 14, παράγραφος 1 – Άρθρο 24, παράγραφος 1 – Πράξεις εξ επαχθούς αιτίας – Πράξεις σε περίπτωση αντιπαροχής συνιστάμενης εν μέρει σε παροχή υπηρεσιών ή αγαθών – Σύμβαση κατεδαφίσεως – Σύμβαση αγοράς για αποσυναρμολόγηση»

Στην υπόθεση C-410/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Korkein hallinto-oikeus (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Φινλανδία) με απόφαση της 30ής Ιουνίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 7 Ιουλίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης που κίνησε η

A Oy,

παρισταμένης της:

Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Jürimäe, πρόεδρο τμήματος, E. Juhász και C. Vajda (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Wahl

γραμματέας: C. Strömholm, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 11ης Ιουλίου 2018,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η A Oy, εκπροσωπούμενη από τον M. Kallio και την H. Huhtala,
- η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Heliskoski,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την J. Jokubauskaitė και τον I. Koskinen,

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

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η φινλανδική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', του άρθρου 14, παράγραφος 1, καθώς και του άρθρου 24, παράγραφος 1, 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).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαδικασίας που κίνησε η εταιρία Α Ου σχετικά με τη μεταχείριση, για τους σκοπούς εφαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), πράξεων που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο, αφενός, συμβάσεως κατεδαφίσεως προβλέπουσας την υποχρέωση απομακρύνσεως των υλικών κατεδαφίσεως εκ μέρους του παρέχοντος τις σχετικές υπηρεσίες, υλικών τα οποία ο τελευταίος μπορεί, δυνάμει της εν λόγω συμβάσεως, να μεταπωλήσει, στο μέτρο που αυτά περιέχουν παλαιοσίδηρο, και, αφετέρου, συμβάσεως αγοράς αγαθών για αποσυναρμολόγηση προβλέπουσας την υποχρέωση κατεδαφίσεως ή αποσυναρμολογήσεως (στο εξής, από κοινού: αποσυναρμολόγηση) και απομακρύνσεως των αγαθών αυτών από τον χώρο των εργασιών, καθώς και απομακρύνσεως εκ μέρους του αγοραστή των προκυπτόντων από τις σχετικές εργασίες απορριμμάτων.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα ακόλουθα:
«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·
[...]
γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».
- 4 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:
«Ως “παραδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.»
- 5 Το άρθρο 24, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:
«Ως “παροχή υπηρεσιών” νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.»
- 6 Κατά το άρθρο 73 της ίδιας οδηγίας:
«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, 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».

- 7 Το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχεία α' και δ', της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα ακόλουθα:
- «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης των εξής πράξεων:
- α) παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών επισκευής, καθαρισμού, συντήρησης, μετατροπής και κατεδάφισης ακινήτων καθώς και παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών η οποία θεωρείται παράδοση αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 3,
- [...]
- δ) παράδοση χρησιμοποιημένου υλικού, χρησιμοποιημένου υλικού που δεν μπορεί να επαναχρησιμοποιηθεί στην ίδια κατάσταση, αποκομμάτων, βιομηχανικών και μη βιομηχανικών απορριμμάτων, ανακυκλώσιμων αποβλήτων, αποβλήτων που έχουν υποστεί μερική επεξεργασία, παλαιοσιδήρων και ορισμένων αγαθών και υπηρεσιών, που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα VI».
- 8 Τα σημεία 1 και 4 του παραρτήματος VI της οδηγίας αυτής, με τίτλο «Κατάλογος παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών του άρθρου 199, παράγραφος 1, σημείο δ'», έχουν ως ακολούθως:
- «1) Παραδόσεις απορριμμάτων, αποκομμάτων και άλλων χρησιμοποιημένων υλικών από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα, συμπεριλαμβανομένων των ημικατεργασμένων προϊόντων που λαμβάνονται με τη μεταποίηση, την κατεργασία ή τη χύτευση σιδηρούχων και μη σιδηρούχων μετάλλων και των κραμάτων αυτών,
- [...]
- 4) παραδόσεις, καθώς και ορισμένες συνδεδεμένες υπηρεσίες κατεργασίας, απορριμμάτων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα καθώς και ξεσμμάτων και αποκομμάτων, απορριμμάτων και χρησιμοποιημένων και ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από υαλοθραύσματα, γυαλί, χαρτί, χαρτόνι, ράκη, οστά, δέρμα φυσικό ή τεχνητό, διφθέρες, ακατέργαστα δέρματα και δορές, τένοντες και νεύρα, σπάγκους, σχοινιά και παλαμάρια, καλώδια, καουτσούκ και πλαστικές ύλες».

Το φινλανδικό δίκαιο

- 9 Ο arvonlisäverolaki (1501/1993) [νόμος περί φόρου προστιθεμένης αξίας (1501/1993)], της 30ής Δεκεμβρίου 1993, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: AVL), με τον οποίο μεταφέρθηκε στο φινλανδικό δίκαιο η οδηγία 2006/112, ορίζει, στο άρθρο 1, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, τα ακόλουθα:
- «Καταβάλλεται ΦΠΑ στο Δημόσιο σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου:
- για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών πραγματοποιούμενη στη Φινλανδία στο πλαίσιο εμπορικής δραστηριότητας».
- 10 Κατά το άρθρο 2, πρώτο εδάφιο, του AVL, υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ, ήτοι υποκείμενος στον φόρο, για πώληση κατά την έννοια του άρθρου 1 του νόμου αυτού είναι ο πωλητής του αγαθού ή ο παρέχων τις σχετικές υπηρεσίες, εκτός αν ο νόμος ορίζει διαφορετικά. Μεταξύ των διατάξεων που προβλέπουν διαφορετική ρύθμιση περιλαμβάνεται και το άρθρο 8d του AVL.
- 11 Το τελευταίο αυτό άρθρο προβλέπει ότι ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβαρύνσεως έχει εφαρμογή στους αγοραστές παλαιοσιδήρου και απορριμμάτων, όταν ο ενδιαφερόμενος είναι επαγγελματίας εγγεγραμμένος στο μητρώο των υποκειμένων στον ΦΠΑ.

- 12 Κατά το άρθρο 17 του AVL, ως «αγαθό» νοείται το ενσώματο αγαθό, καθώς και η ηλεκτρική ενέργεια, το φυσικό αέριο, η θερμική ενέργεια, η ψυκτική ενέργεια, καθώς και κάθε παρόμοιο ενεργειακό προϊόν. Ως «υπηρεσία» νοείται ό,τι δεν είναι αγαθό και μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο αγοραπωλησίας στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας.
- 13 Κατά το άρθρο 18 του AVL, ως «πώληση αγαθού» νοείται η μεταβίβαση εξ επαχθούς αιτίας του δικαιώματος κυριότητας επί αγαθού, ενώ ως «πώληση υπηρεσίας» νοείται η παροχή υπηρεσίας ή κάθε άλλη παροχή εξ επαχθούς αιτίας.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 14 Η Α είναι εταιρία που ειδικεύεται στις περιβαλλοντικές υπηρεσίες στον τομέα της βιομηχανίας και των οικοδομικών κατασκευών. Δραστηριοποιείται σε διάφορους βιομηχανικούς τομείς, στον τομέα των ακινήτων και στις κατασκευές, παρέχει δε τις περιβαλλοντικές υπηρεσίες της στη Φινλανδία και στη Σουηδία. Στους τομείς δραστηριοτήτων της περιλαμβάνονται οι βιομηχανικές υπηρεσίες και οι υπηρεσίες σχετικά με ακίνητα, οι υπηρεσίες κατεδαφίσεως και οι υπηρεσίες ανακυκλώσεως και επεξεργασίας απορριμμάτων.
- 15 Στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της, η Α εκτελεί για λογαριασμό των πελατών της εργασίες κατεδαφίσεως βάσει σχετικής συμβάσεως (στο εξής: σύμβαση κατεδαφίσεως). Οι όροι της συμβάσεως αυτής στηρίζονται στους γενικούς όρους περί συμβάσεων έργων οι οποίοι έχουν καθοριστεί από κοινού από τις επιχειρήσεις του κατασκευαστικού κλάδου. Δυνάμει συμβάσεως του τύπου αυτού, η ως άνω εταιρία ανέλαβε την υποχρέωση να κατεδαφίσει τα κτίρια ενός παλαιού εργοστασίου του πελάτη της και την άσκηση καθηκόντων κύριου εργολάβου, καθώς και υπεύθυνου για τις υπηρεσίες εργοταξίου και τη διεύθυνση του έργου. Σύμφωνα με τους γενικούς όρους περί συμβάσεων έργων, μεταξύ των υποχρεώσεων της Α συγκαταλέγεται και η προσήκουσα απομάκρυνση και επεξεργασία των υλικών κατεδαφίσεως και των απορριμμάτων.
- 16 Ένα μέρος των υλικών και των απορριμμάτων αποτελείται από παλαιοσίδηρο και απορρίμματα υπαγόμενα στο άρθρο 8d του AVL, κατά την πώληση των οποίων η σχετική φορολογική υποχρέωση βαρύνει τον αγοραστή. Πρόκειται κατά ένα μέρος για αγαθά τα οποία η Α μπορεί να μεταπωλήσει σε επιχειρήσεις που αγοράζουν ανακυκλώσιμο παλαιοσίδηρο. Η Α προσπαθεί να προϋπολογίσει τις ποσότητες των εν λόγω αγαθών και το τίμημα που αναμένει να επιτύχει από την πώλησή τους, λαμβάνει δε υπόψη τα στοιχεία αυτά κατά τον καθορισμό της τιμής στο πλαίσιο της διαμορφώσεως της προσφοράς για τις εργασίες κατεδαφίσεως, ώστε η προτεινόμενη στον πελάτη τιμή για την κατεδάφιση να είναι όσο το δυνατό πιο ανταγωνιστική. Ωστόσο, το εκτιμώμενο τίμημα των εν λόγω αγαθών δεν αποτελεί αντικείμενο διαπραγματεύσεως με τον πελάτη ούτε καθορίζεται σε συνεννόηση μαζί του στο πλαίσιο της συμβάσεως κατεδαφίσεως, καθόσον στον πελάτη προτείνεται πάντα μια συνολική τιμή για τις εργασίες κατεδαφίσεως.
- 17 Επιπλέον, στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της, η Α αγοράζει από τους πελάτες της παλαιές συσκευές και παλαιά μηχανήματα τα οποία, δυνάμει συμβάσεως αγοράς με σκοπό την αποσυναρμολόγησή τους (στο εξής: σύμβαση αγοράς για αποσυναρμολόγηση), υποχρεούται να καταστρέψει ή να αποσυναρμολογήσει (στο εξής, από κοινού: αποσυναρμολόγηση) και να απομακρύνει από τις εγκαταστάσεις ή τους χώρους του οικείου πελάτη, καθώς υποχρεούται και να απομακρύνει από εκεί τα προκύπτοντα από τη δραστηριότητα αυτή απορρίμματα, σύμφωνα με τους όρους της συμβάσεως. Ένα παράδειγμα τέτοιου είδους συμβάσεως είναι η σύμβαση που αφορά την αγορά συγκεκριμένων κτιρίων ευρισκόμενων στους χώρους εργοστασίου. Η σύμβαση αυτή προβλέπει ότι η Α αγοράζει τα κτίρια και τις υπέργειες εγκαταστάσεις καθώς και τα μηχανήματα, τις συσκευές και τα λοιπά κινητά αγαθά και ότι αποσυναρμολογεί και απομακρύνει η ίδια τα αγαθά που έχει αγοράσει.

- 18 Λαμβανομένης υπόψη της φύσεως των αγοραζόμενων αγαθών, η αποσυναρμολόγηση, η απομάκρυνση και η κατάλληλη επεξεργασία των αγαθών αυτών, καθώς και η απομάκρυνση των απορριμμάτων που δημιουργούνται από τις σχετικές δραστηριότητες, προκαλούν δαπάνες βαρύνουσες την Α, τις οποίες αυτή προσπαθεί να προϋπολογίσει και να συνεκτιμήσει στην τιμή που προτείνει, ως παράγοντα που μειώνει την τιμή αγοράς. Ωστόσο, οι συμβαλλόμενοι δεν διαπραγματεύονται τις ως άνω δαπάνες ούτε καθορίζουν το ύψος τους στη σύμβαση, καθόσον ουδέποτε αποσκοπείται να γνωστοποιηθεί στον πωλητή το σχετικό ποσό.
- 19 Η Α ζήτησε από τη φορολογική αρχή την έκδοση δεσμευτικής προκαταρκτικής αποφάσεως σχετικά με τον υπολογισμό του ποσού του καταβλητέου ΦΠΑ, στο πλαίσιο της συμβάσεως κατεδαφίσεως, όσον αφορά την εκτέλεση εργασιών κατεδαφίσεως και, στο πλαίσιο της συμβάσεως αγοράς για αποσυναρμολόγηση, όσον αφορά την αγορά παλαιοσιδήρου και μεταλλικών απορριμμάτων.
- 20 Με δεσμευτική προκαταρκτική απόφαση της 11ης Ιουνίου 2015, αφορώσα την περίοδο από 11 Ιουνίου 2015 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2016, η φορολογική αρχή, αφενός, έκρινε ότι, στο πλαίσιο συμβάσεως κατεδαφίσεως, η Α πρέπει να θεωρηθεί ότι πωλεί υπηρεσία κατεδαφίσεως στον πελάτη της και ότι αγοράζει από αυτόν παλαιοσίδηρο. Η ως άνω αρχή συνήγαγε εξ αυτού ότι η Α πρέπει να καταβάλει ΦΠΑ επί των υπηρεσιών που παρέχει στον πελάτη της καθώς και, στο πλαίσιο του μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως, επί του παλαιοσιδήρου που αγοράζει από αυτόν.
- 21 Αφετέρου, η φορολογική αρχή έκρινε, στο πλαίσιο της ίδιας δεσμευτικής προκαταρκτικής αποφάσεως, ότι, όσον αφορά τη σύμβαση αγοράς για αποσυναρμολόγηση, η Α θεωρείται ως παρέχουσα υπηρεσία κατεδαφίσεως στον πελάτη της και ως αγοράζουσα παλαιοσίδηρο από αυτόν. Εξ αυτού η ως άνω αρχή συνήγαγε ότι η Α πρέπει να καταβάλει τον ΦΠΑ επί της εκ μέρους της παροχής υπηρεσιών στον πελάτη της καθώς και, στο πλαίσιο του μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως, επί του παλαιοσιδήρου που αγοράζει από αυτόν.
- 22 Η φορολογική αρχή δεν έλαβε θέση σχετικά με τη διαμόρφωση της τιμής της αντιπαροχής σε καμία από τις δύο αυτές περιπτώσεις που αποτελούν το αντικείμενο της δεσμευτικής προκαταρκτικής αποφάσεως.
- 23 Η Α άσκησε προσφυγή κατά της δεσμευτικής προκαταρκτικής αποφάσεως της 11ης Ιουνίου 2015 ενώπιον του Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικού δικαστηρίου Ελσίνκι, Φινλανδία).
- 24 Με απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2015, το δικαστήριο αυτό απέρριψε την εν λόγω προσφυγή. Έκρινε ότι, τόσο στην περίπτωση της συμβάσεως κατεδαφίσεως όσο και σε εκείνη της συμβάσεως αγοράς για αποσυναρμολόγηση, η Α πρέπει να θεωρηθεί ως συνάπτουσα σύμβαση ανταλλαγής με τον πελάτη της, στο πλαίσιο της οποίας παρέχει υπηρεσίες κατεδαφίσεως και αγοράζει παλαιοσίδηρο, οπότε υποχρεούται να καταβάλει τον ΦΠΑ τόσο επί της παρασχεθείσας στον πελάτη υπηρεσίας όσο και επί του παλαιοσιδήρου που αγόρασε από αυτόν.
- 25 Η Α άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικού δικαστηρίου Ελσίνκι) ενώπιον του Korkein hallinto-oikeus (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Φινλανδία).
- 26 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, στην περίπτωση της συμβάσεως κατεδαφίσεως, η Α παρέχει υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας και ότι, στην περίπτωση της συμβάσεως αγοράς για αποσυναρμολόγηση, αποκτά αγαθό εξ επαχθούς αιτίας. Ως εκ τούτου, η διαφορά της κύριας δίκης αφορά το ζήτημα κατά πόσον, στην πρώτη περίπτωση, η Α αποκτά επίσης αγαθό εξ επαχθούς αιτίας και κατά πόσον, στη δεύτερη περίπτωση, παρέχει επίσης υπηρεσία εξ επαχθούς αιτίας. Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει περαιτέρω ότι η Α αμφισβητεί τον χαρακτηρισμό των εν λόγω συμβάσεων ως συμβάσεων ανταλλαγής, για τον λόγο ότι, κατά την εταιρία αυτή, στην περίπτωση της συμβάσεως κατεδαφίσεως, ο παλαιοσίδηρος δεν αποτελεί αντιπαροχή για τις υπηρεσίες κατεδαφίσεως, στη δε

περίπτωση της συμβάσεως αγοράς για αποσυναρμολόγηση, οι υπηρεσίες κατεδαφίσεως δεν συνιστούν αντιπαροχή για την αγορά του παλαιοσιδήρου, δεδομένου ότι δεν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της οικείας παροχής υπηρεσιών ή της οικείας παραδόσεως αγαθού και της λαμβανόμενης αντιπαροχής.

- 27 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Korkein hallinto-oikeus (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', σε συνδυασμό με το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας [2006/112], την έννοια ότι οι εργασίες κατεδαφίσεως που εκτελεί μια εταιρία, της οποίας η δραστηριότητα περιλαμβάνει την εκτέλεση εργασιών κατεδαφίσεως, συνιστούν μία μόνον πράξη στην περίπτωση που η εταιρία κατεδαφίσεων υποχρεούται, βάσει των όρων της συμβάσεως που συνήψε με τον εντολέα, να απομακρύνει τα υλικά κατεδαφίσεως δυνάμει να μεταπωλήσει τον παλαιοσίδηρο που τυχόν περιέχεται στα υλικά κατεδαφίσεως σε επιχειρήσεις οι οποίες αγοράζουν παλαιοσίδηρο προς ανακύκλωση;

Ή πρέπει να ερμηνεύεται μια τέτοια σύμβαση κατεδαφίσεως, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας [2006/112], υπό την έννοια ότι περιλαμβάνει δύο πράξεις, ήτοι, αφενός την παροχή της υπηρεσίας της εταιρίας κατεδαφίσεων προς τον εντολέα των εργασιών κατεδαφίσεως και, αφετέρου, την εκ μέρους της εταιρίας κατεδαφίσεων αγορά του παλαιοσιδήρου από τον εντολέα των εργασιών κατεδαφίσεως με σκοπό τη μεταπώλησή του;

Έχει εν προκειμένω σημασία το γεγονός ότι η εταιρία κατεδαφίσεων λαμβάνει υπόψη, κατά τον καθορισμό της τιμής για τις εργασίες κατεδαφίσεως, τη δυνατότητα να αποκομίσει έσοδα και από την αξιοποίηση των υλικών της κατεδαφίσεως, ως παράγοντα μειώσεως της τιμής;

Έχει εν προκειμένω σημασία το γεγονός ότι η ποσότητα και η αξία των αξιοποιήσιμων υλικών κατεδαφίσεως δεν έχουν συμφωνηθεί στη σύμβαση κατεδαφίσεως, ούτε έχει συμφωνηθεί ότι θα γνωστοποιηθούν αργότερα στον εντολέα των εργασιών κατεδαφίσεως, και ότι η ποσότητα και η αξία των υλικών κατεδαφίσεως θα γίνουν γνωστές μόνον κατά τη μεταπώληση των εν λόγω υλικών από την εταιρία κατεδαφίσεων;

- 2) Έχει το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας [2006/112], την έννοια ότι, σε περίπτωση που μια εταιρία της οποίας η δραστηριότητα περιλαμβάνει την εκτέλεση εργασιών κατεδαφίσεως συμφωνήσει στο πλαίσιο συμβάσεως με τον κύριο του κατεδαφιστέου ότι θα αγοράσει το κατεδαφιστέο αναλαμβάνοντας την καλυπτόμενη από συνομολογηθείσα ποινική ρήτρα υποχρέωση να το κατεδαφίσει και να απομακρύνει τα υλικά κατεδαφίσεως εντός της συμβατικά καθορισμένης προθεσμίας, πρόκειται για μία μόνον πράξη η οποία περιλαμβάνει την πώληση αγαθών από τον κύριο του κατεδαφιστέου προς την εταιρία κατεδαφίσεων;

Ή πρέπει να ερμηνεύεται τέτοιου είδους σύμβαση, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 24, παράγραφος 1, της οδηγίας [2006/112], υπό την έννοια ότι περιλαμβάνει δύο πράξεις, ήτοι, αφενός, την πώληση αγαθών από τον κύριο του κατεδαφιστέου στην εταιρία κατεδαφίσεων και, αφετέρου, την υπηρεσία κατεδαφίσεως που παρέχει η εταιρία κατεδαφίσεων προς τον πωλητή των αγαθών;

Έχει εν προκειμένω σημασία το γεγονός ότι η εταιρία κατεδαφίσεων λαμβάνει υπόψη, κατά τον καθορισμό της τιμής στην προσφορά της για την αγορά των αγαθών, το κόστος με το οποίο θα επιβαρυνθεί για την αποσυναρμολόγηση και απομάκρυνσή τους, ως παράγοντα μειώσεως της τιμής;

Έχει σημασία το γεγονός ότι ο πωλητής των αγαθών γνωρίζει ότι το κόστος το οποίο βαρύνει την εταιρία κατεδαφίσεων για την κατεδάφιση και απομάκρυνση των αγαθών λαμβάνεται υπόψη ως παράγων μείωσης της τιμής τους, με δεδομένο ότι οι συμβαλλόμενοι δεν συνήψαν συμφωνία σχετικά με τις εν λόγω δαπάνες, το δε εκτιμώμενο ή πραγματικό ύψος των εν λόγω δαπανών ουδέποτε προβλέπεται να καταστεί γνωστό στον πωλητή των αγαθών;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 28 Με το πρώτο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το άρθρο 14, παράγραφος 1, και το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι όταν, δυνάμει συμβάσεως κατεδαφίσεως, ο παρέχων τις σχετικές υπηρεσίες, ήτοι μια εταιρία κατεδαφίσεων, υποχρεούται να προβεί σε εργασίες κατεδαφίσεως και μπορεί, στο μέτρο που τα υλικά κατεδαφίσεως περιέχουν παλαιοσίδηρο, να μεταπωλήσει τον παλαιοσίδηρο αυτόν, η εν λόγω σύμβαση περιλαμβάνει μία μόνο πράξη ή δύο πράξεις για τους σκοπούς εφαρμογής του ΦΠΑ.
- 29 Πρέπει να σημειωθεί, εξ αρχής, ότι, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας 2006/112, υπόκεινται σε ΦΠΑ, αντιστοίχως, οι «παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή» και «οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».
- 30 Συναφώς, το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ορίζει την παράδοση αγαθών ως τη «μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό», ενώ το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ορίζει την παροχή υπηρεσιών ως «κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών».
- 31 Περαιτέρω, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας 2006/112, προϋποθέτει απλώς την ύπαρξη άμεσης σχέσεως μεταξύ της παραδόσεως των αγαθών ή της παροχής των υπηρεσιών και της πράγματι ληφθείσας από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχής. Τέτοια άμεση σχέση θεωρείται αποδεδειγμένη, αν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές και η αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά το πραγματικό αντάλλαγμα για την υπηρεσία που παρέχεται στον λήπτη (πρβλ. απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2013, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 32 Εν προκειμένω, από την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου προκύπτει ότι, δυνάμει της συμβάσεως κατεδαφίσεως, ο παρέχων τις σχετικές υπηρεσίες, ήτοι η εταιρία κατεδαφίσεων, αναλαμβάνει την υποχρέωση να εκτελέσει εργασίες κατεδαφίσεως, που περιλαμβάνουν επίσης την προσήκουσα απομάκρυνση και επεξεργασία των υλικών καθαιρέσεως και των απορριμμάτων έναντι καταβολής αντιτίμου εκ μέρους του πελάτη. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει επίσης ότι ο εν λόγω παρέχων τις σχετικές υπηρεσίες επιδιώκει να προϋπολογίσει την ποσότητα των προς απομάκρυνση υλικών και απορριμμάτων καθώς και την τιμή της μεταγενέστερης μεταπωλήσεώς τους, προκειμένου να συνεκτιμήσει τα στοιχεία αυτά κατά τον προσδιορισμό της τιμής των εργασιών κατεδαφίσεως. Περαιτέρω, από την απόφαση περί παραπομπής απορρέει ότι, δυνάμει της εν λόγω συμβάσεως, στο μέτρο που τα υλικά κατεδαφίσεως περιέχουν παλαιοσίδηρο, ο ως άνω παρέχων τις σχετικές υπηρεσίες μπορεί να μεταπωλήσει τον εν λόγω παλαιοσίδηρο σε επιχειρήσεις που αγοράζουν ανακυκλώσιμο παλαιοσίδηρο.

- 33 Δεν αμφισβητείται στην υπόθεση της κύριας δίκης ότι η εταιρία κατεδαφίσεων εκτελεί για λογαριασμό των πελατών της, έναντι αμοιβής, εργασίες κατεδαφίσεως, στο έδαφος κράτους μέλους, και, επομένως, παρέχει υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112.
- 34 Οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου αφορούν, κατ' ουσίαν, το ζήτημα αν η εν λόγω παροχή ανταλλάσσεται, περαιτέρω, με παράδοση αγαθών, ήτοι την παράδοση ανακτήσιμου παλαιοσιδήρου που περιέχεται στα απορρίμματα και στα χρησιμοποιημένα υλικά, με αποτέλεσμα η βάση επιβολής του φόρου για την εν λόγω παροχή να αποτελείται τόσο από την τιμή που καταβάλλει ο πελάτης όσο και από την ως άνω παράδοση.
- 35 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η αντιπαροχή για παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται σε παράδοση αγαθών και να αποτελεί τη βάση επιβολής του φόρου κατά την έννοια του άρθρου 73 της οδηγίας 2006/112, υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της παροχής υπηρεσιών και της παραδόσεως αγαθών και ότι η αξία της παραδόσεως αυτής μπορεί να εκφραστεί σε χρήμα (πρβλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2012, *Orfey*, C-549/11, EU:C:2012:832, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που παράδοση αγαθών ανταλλάσσεται με παροχή υπηρεσιών, εφόσον πληρούνται οι ίδιες αυτές προϋποθέσεις (πρβλ. απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2013, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 36 Από την ίδια νομολογία προκύπτει ότι οι συμβάσεις ανταλλαγής, στις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται εξ ορισμού σε είδος, και οι συμβάσεις στις οποίες η αντιπαροχή είναι χρηματική αποτελούν δύο όμοιες καταστάσεις από οικονομική και εμπορική άποψη (απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2013, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 37 Εν προκειμένω, από την περιγραφή των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης που περιλαμβάνεται στη σκέψη 32 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι ο παρέχων τις σχετικές υπηρεσίες, ήτοι εταιρία που εκτελεί εργασίες κατεδαφίσεως, επιπλέον της χρηματικής αμοιβής που λαμβάνει από τον πελάτη της για την εκτέλεση των εργασιών κατεδαφίσεως, αποκτά από αυτόν, δυνάμει της συμβάσεως κατεδαφίσεως, τον ανακτήσιμο παλαιοσίδηρο τον οποίο μπορεί στη συνέχεια να μεταπωλήσει. Επομένως, στην περίπτωση αυτή, υφίσταται παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.
- 38 Όσον αφορά το αν η ως άνω παράδοση πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η αντιπαροχή που αποτελεί τη βάση επιβολής του φόρου για τη φορολογητέα πράξη συνιστά υποκειμενική αξία. Η ως άνω αξία, εφόσον δεν συνίσταται σε χρηματικό ποσό συμφωνηθέν μεταξύ των συμβαλλομένων, πρέπει, για να είναι υποκειμενική, αφενός να είναι η αξία την οποία προσδίδει ο αποδέκτης των υπηρεσιών, οι οποίες αποτελούν την αντιπαροχή της παραδόσεως αγαθών, στις υπηρεσίες που θέλει να εξασφαλίσει και, αφετέρου, να αντιστοιχεί προς το ποσό που είναι διατεθειμένος να δαπανήσει προς τούτο ο αποδέκτης αυτός (πρβλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2012, *Orfey*, C-549/11, EU:C:2012:832, σκέψεις 44 και 45 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 39 Επομένως, σε καταστάσεις όπως αυτή της κύριας δίκης, η παράδοση του ανακτήσιμου παλαιοσιδήρου πραγματοποιείται έναντι αντιπαροχής αν ο αποκτών, ήτοι η εταιρία κατεδαφίσεων, προσδίδει στην εν λόγω παράδοση αξία την οποία λαμβάνει υπόψη κατά τον προσδιορισμό της τιμής που προτείνει για την εκτέλεση των εργασιών κατεδαφίσεως, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.
- 40 Δεν αποκλείει τη συναγωγή του ως άνω συμπεράσματος το γεγονός ότι η ποσότητα και η αξία του παλαιοσιδήρου που μπορούν να περιέχουν τα υλικά κατεδαφίσεως δεν έχουν συμφωνηθεί στο πλαίσιο της συμβάσεως κατεδαφίσεως.

- 41 Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, από το γεγονός και μόνον ότι υπάρχουν ενδεχόμενες δυσκολίες τεχνικής φύσεως για τον καθορισμό του ποσού της αντιπαροχής, δεν μπορεί να συναχθεί ότι δεν υφίσταται αντιπαροχή (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 14ης Ιουλίου 1998, *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, σκέψη 31).
- 42 Εν πάση περιπτώσει, πρέπει να σημειωθεί ότι, στην περίπτωση που μνημονεύεται στη σκέψη 39 της παρούσας αποφάσεως, είναι δυνατό να προσδιοριστεί η αξία της παραδόσεως του ανακτήσιμου παλαιοσιδήρου. Λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας που μνημονεύεται στη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως, η εν λόγω αξία πρέπει να θεωρηθεί ίση προς το ποσό της μείωσης της τιμής εκτελέσεως των εργασιών κατεδαφίσεως στην οποία προβαίνει ο παρέχων τις σχετικές υπηρεσίες.
- 43 Δεν είναι ικανό να κλονίσει το συμπέρασμα που συνάγεται στη σκέψη 39 της παρούσας αποφάσεως ούτε το γεγονός ότι ο αποδέκτης της υπηρεσίας κατεδαφίσεως δεν έχει γνώση της ακριβούς αξίας του ανακτήσιμου παλαιοσιδήρου, όπως αυτή εκτιμάται από τον παρέχοντα τις σχετικές υπηρεσίες (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 14ης Ιουλίου 1998, *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, σκέψη 49).
- 44 Επομένως, σε μια τέτοια περίπτωση, ανταλλάσσονται εκατέρωθεν πράξεις, στο πλαίσιο μιας και της αυτής συμβάσεως, μεταξύ του παρέχοντος τις σχετικές υπηρεσίες και του πελάτη του, με αποτέλεσμα να υφίσταται άμεση σχέση, κατά την έννοια της νομολογίας που μνημονεύεται στη σκέψη 35 της παρούσας αποφάσεως, μεταξύ της εκτελέσεως των εργασιών κατεδαφίσεως και της παραδόσεως του ανακτήσιμου παλαιοσιδήρου.
- 45 Όσον αφορά το ζήτημα αν η επίμαχη στην κύρια δίκη παράδοση του ανακτήσιμου παλαιοσιδήρου συνιστά φορολογητέα πράξη, πρέπει να σημειωθεί ειδικότερα ότι, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, η παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας υπόκειται στον ΦΠΑ μόνον υπό την προϋπόθεση ότι πραγματοποιείται «από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή», πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.
- 46 Σε μια τέτοια περίπτωση, η βάση επιβολής του φόρου όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο συμβάσεως κατεδαφίσεως όπως αυτής της κύριας δίκης αποτελείται από την τιμή που καταβάλλει πράγματι ο πελάτης καθώς και από την αξία την οποία προσδίδει ο παρέχων τις σχετικές υπηρεσίες στον ανακτήσιμο παλαιοσίδηρο, όπως αυτή αντικατοπτρίζεται στο ποσό κατά το οποίο μειώνεται η τιμή που χρεώνεται για τη σχετική παροχή.
- 47 Ωστόσο, μπορεί ενίοτε η ως άνω αξία να μην απηχεί την οικονομική και εμπορική πραγματικότητα η οποία, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, συνιστά εντούτοις θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Σε μια τέτοια περίπτωση, θα εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να βεβαιωθεί, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των κρίσιμων περιστάσεων, ότι δεν υφίσταται εν προκειμένω περίπτωση καταχρήσεως (πρβλ. απόφαση της 20ής Ιουνίου 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψεις 39, 46 και 52).
- 48 Κατά συνέπεια, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το άρθρο 14, παράγραφος 1, και το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι όταν, βάσει συμβάσεως κατεδαφίσεως, ο παρέχων τις σχετικές υπηρεσίες, ήτοι εταιρία που εκτελεί εργασίες κατεδαφίσεως, υποχρεούται να εκτελέσει εργασίες κατεδαφίσεως και, στο μέτρο που τα υλικά κατεδαφίσεως περιέχουν παλαιοσίδηρο, μπορεί να μεταπωλήσει τον εν λόγω παλαιοσίδηρο, η εν λόγω σύμβαση περιλαμβάνει παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, ήτοι την εκτέλεση εργασιών κατεδαφίσεως, και, επιπλέον, παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας, ήτοι την παράδοση του εν λόγω παλαιοσιδήρου, αν ο αποκτών, ήτοι η εν λόγω εταιρία, προσδίδει στην παράδοση αυτή αξία την οποία λαμβάνει υπόψη κατά τον προσδιορισμό της τιμής που προτείνει για την εκτέλεση εργασιών κατεδαφίσεως, η ως άνω όμως παράδοση υπόκειται στον ΦΠΑ μόνον υπό την προϋπόθεση ότι πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 49 Με το δεύτερο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το άρθρο 14, παράγραφος 1, και το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι όταν, δυνάμει συμβάσεως αγοράς για αποσυναρμολόγηση, ο αγοραστής, ήτοι εταιρία που εκτελεί εργασίες κατεδαφίσεως, αγοράζει ένα αγαθό προς αποσυναρμολόγηση και αναλαμβάνει, επ' απειλή ποινικής ρήτηρας, να αποσυναρμολογήσει και να απομακρύνει το αγαθό αυτό, καθώς και να απομακρύνει τα σχετικά απορρίμματα εντός προθεσμίας που καθορίζεται στη σύμβαση, η εν λόγω σύμβαση περιλαμβάνει μία μόνη πράξη ή δύο πράξεις για τους σκοπούς εφαρμογής του ΦΠΑ.
- 50 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, στο πλαίσιο της συμβάσεως αγοράς για αποσυναρμολόγηση, ο αγοραστής, ήτοι εταιρία που εκτελεί εργασίες κατεδαφίσεως, αγοράζει παλαιά κτίρια, υπέργειες εγκαταστάσεις των χώρων εργοστασίου, καθώς και μηχανήματα, συσκευές και άλλα κινητά αγαθά, τα οποία υποχρεούται, δυνάμει της συμβάσεως, να αποσυναρμολογήσει και να απομακρύνει, καθώς υποχρεούται και να απομακρύνει τα προκύπτοντα από τη δραστηριότητα αυτή απορρίμματα, εντός συγκεκριμένης προθεσμίας, από τις εγκαταστάσεις ή τους χώρους του εργοστασίου, επ' απειλή ποινικής ρήτηρας. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει, ακόμη, ότι ο αγοραστής επιδιώκει να προϋπολογίσει τις δαπάνες που προκύπτουν από την αποσυναρμολόγηση, την απομάκρυνση και την προσήκουσα επεξεργασία των προς αποσυναρμολόγηση αγαθών, προκειμένου να συνεκτιμήσει τα στοιχεία αυτά στην τιμή αγοράς που προτείνει.
- 51 Δεν αμφισβητείται ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, μια τέτοια σύμβαση περιλαμβάνει την παράδοση αγαθού εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, στο έδαφος κράτους μέλους, ήτοι την παράδοση αγαθού προς αποσυναρμολόγηση έναντι καταβολής τιμής αγοράς. Υπό την προϋπόθεση ότι η ως άνω παράδοση πραγματοποιείται «από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή», υπό την έννοια της διατάξεως αυτής, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, πρόκειται, σε μια τέτοια περίπτωση, για φορολογητέα πράξη.
- 52 Οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου αφορούν, κατ' ουσίαν, το ζήτημα αν η εν λόγω παράδοση ανταλλάσσεται, περαιτέρω, με παροχή υπηρεσιών, ήτοι εργασιών αποσυναρμολογήσεως και απομακρύνσεως, με αποτέλεσμα η βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση αυτή να αποτελείται τόσο από την τιμή αγοράς περί της οποίας γίνεται λόγος στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως όσο και από την εν λόγω παροχή.
- 53 Συναφώς, όπως φαίνεται να προκύπτει από την περιγραφή των πραγματικών περιστατικών που περιλαμβάνεται στη σκέψη 50 της παρούσας αποφάσεως, ο αγοραστής, ήτοι εταιρία που εκτελεί εργασίες κατεδαφίσεως, επιπλέον της καταβολής της τιμής αγοράς που συμφωνήθηκε στη σύμβαση για την παράδοση του προς αποσυναρμολόγηση αγαθού, υποχρεούται, δυνάμει της εν λόγω συμβάσεως, να αποσυναρμολογήσει και να απομακρύνει το αγαθό αυτό, καθώς και να απομακρύνει τα σχετικά απορρίμματα, εντός συγκεκριμένης προθεσμίας, επ' απειλή ποινικής ρήτηρας. Καθόσον ο αγοραστής υποχρεούται να αποσυναρμολογήσει και να απομακρύνει το αγαθό αυτό, καθώς και να απομακρύνει τα σχετικά απορρίμματα, ικανοποιώντας με τον τρόπο αυτόν ειδικώς τις ανάγκες του πωλητή, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, υφίσταται, στην περίπτωση αυτή, παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 24, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.
- 54 Κατά τη νομολογία που μνημονεύεται στη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως, σε καταστάσεις όπως αυτή της κύριας δίκης, η εκτέλεση εργασιών αποσυναρμολογήσεως και απομακρύνσεως πραγματοποιείται έναντι αντιπαροχής αν ο αγοραστής, ήτοι εταιρία που εκτελεί εργασίες

κατεδαφίσεως, προσδίδει στην εν λόγω παροχή αξία, την οποία συνεκτιμά στην τιμή αγοράς που προτείνει, ως παράγοντα μείωσης της τιμής αυτής, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

- 55 Λαμβανομένων υπόψη των εκτιμήσεων που περιλαμβάνονται στις σκέψεις 40, 41 και 43 της παρούσας αποφάσεως, πρέπει να διευκρινιστεί ότι δεν εμποδίζουν τη συναγωγή του ως άνω συμπεράσματος ούτε το γεγονός ότι οι δαπάνες για την εκτέλεση των εργασιών αποσυναρμολόγησης και απομακρύνσεως δεν έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των συμβαλλομένων ούτε το γεγονός ότι ο πωλητής δεν έχει γνώση του ποσού των δαπανών που έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό της προτεινόμενης τιμής αγοράς.
- 56 Εν πάση περιπτώσει, στην περίπτωση που μνημονεύεται στη σκέψη 54 της παρούσας αποφάσεως, είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της εκτελέσεως εργασιών αποσυναρμολόγησης και απομακρύνσεως. Συγκεκριμένα, λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας που μνημονεύεται στη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως, η ως άνω αξία πρέπει να θεωρηθεί ίση προς το ποσό το οποίο λαμβάνει υπόψη ο αγοραστής, ήτοι εταιρία που εκτελεί εργασίες κατεδαφίσεως, ως παράγοντα μείωσης της τιμής αγοράς του αγαθού προς αποσυναρμολόγηση.
- 57 Επομένως, σε μια τέτοια περίπτωση, ανταλλάσσονται εκατέρωθεν πράξεις, στο πλαίσιο της ίδιας συμβάσεως, μεταξύ του αγοραστή, ήτοι εταιρίας που εκτελεί εργασίες κατεδαφίσεως, και του δικαιούχου, ήτοι του προμηθευτή του αγαθού προς αποσυναρμολόγηση, με αποτέλεσμα να υφίσταται άμεση σχέση, κατά την έννοια της νομολογίας που μνημονεύεται στη σκέψη 35 της παρούσας αποφάσεως, μεταξύ της παραδόσεως του αγαθού προς αποσυναρμολόγηση και της εκτελέσεως των εργασιών αποσυναρμολόγησης και απομακρύνσεως.
- 58 Σε μια τέτοια περίπτωση, η βάση επιβολής του φόρου όσον αφορά την παράδοση του αγαθού προς αποσυναρμολόγηση θα αποτελείται, επομένως, από την πράγματι καταβαλλόμενη τιμή για την αγορά του αγαθού αυτού καθώς και από το ποσό που αντιστοιχεί στον παράγοντα τον οποίο έλαβε υπόψη ο αγοραστής προκειμένου να μειώσει την προτεινόμενη τιμή αγοράς.
- 59 Εντούτοις, το ποσό αυτό μπορεί ενίοτε να μην απηχεί την οικονομική και εμπορική πραγματικότητα, η οποία, κατά την νομολογία που μνημονεύεται στη σκέψη 47 της παρούσας αποφάσεως, αποτελεί ωστόσο θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, στην περίπτωση δε αυτή εναπόκειται, κατά την εν λόγω νομολογία, στο εθνικό δικαστήριο να βεβαιωθεί, συνεκτιμώντας το σύνολο των κρίσιμων περιστάσεων, ότι δεν συντρέχει περίπτωση καταχρήσεως.
- 60 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το άρθρο 14, παράγραφος 1, και το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι όταν, δυνάμει συμβάσεως αγοράς για αποσυναρμολόγηση, ο αγοραστής, ήτοι εταιρία που εκτελεί εργασίες κατεδαφίσεως, αγοράζει αγαθό προς αποσυναρμολόγηση και αναλαμβάνει, επ' απειλή ποινικής ρήτηρας, την υποχρέωση αποσυναρμολόγησης και απομακρύνσεως του αγαθού αυτού, καθώς και απομακρύνσεως των σχετικών απορριμμάτων, εντός προθεσμίας που καθορίζεται στη σύμβαση, η εν λόγω σύμβαση περιλαμβάνει παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας, ήτοι την παράδοση αγαθού προς αποσυναρμολόγηση, η δε εν λόγω παράδοση υπόκειται σε ΦΠΑ μόνον υπό την προϋπόθεση ότι πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει. Καθόσον ο αγοραστής υποχρεούται να αποσυναρμολογήσει και να απομακρύνει το αγαθό αυτό, καθώς και να απομακρύνει τα σχετικά απορρίμματα, ικανοποιώντας με τον τρόπο αυτόν ειδικώς τις ανάγκες του πωλητή, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, η σύμβαση αυτή περιλαμβάνει, επιπλέον, παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, ήτοι την εκτέλεση εργασιών αποσυναρμολόγησης και απομακρύνσεως, αν ο ως άνω αγοραστής προσδίδει στην εν λόγω παροχή αξία την οποία συνεκτιμά στην τιμή που προτείνει, ως παράγοντα μείωσης της τιμής αγοράς του αγαθού προς αποσυναρμολόγηση, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 61 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος 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 (ένατο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 14, παράγραφος 1, και το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι όταν, βάσει συμβάσεως κατεδαφίσεως, ο παρέχων τις σχετικές υπηρεσίες, ήτοι εταιρία που εκτελεί εργασίες κατεδαφίσεως, υποχρεούται να εκτελέσει εργασίες κατεδαφίσεως και, στο μέτρο που τα υλικά κατεδαφίσεως περιέχουν παλαιοσίδηρο, μπορεί να μεταπωλήσει τον εν λόγω παλαιοσίδηρο, η εν λόγω σύμβαση περιλαμβάνει παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, ήτοι την εκτέλεση εργασιών κατεδαφίσεως, και, επιπλέον, παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας, ήτοι την παράδοση του ως άνω παλαιοσιδήρου, αν ο αποκτών, ήτοι η εν λόγω εταιρία, προσδίδει στην παράδοση αυτή αξία την οποία λαμβάνει υπόψη κατά τον προσδιορισμό της τιμής που προτείνει για την εκτέλεση εργασιών κατεδαφίσεως, η ως άνω όμως παράδοση υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας μόνον υπό την προϋπόθεση ότι πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.
- 2) Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το άρθρο 14, παράγραφος 1, και το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι όταν, δυνάμει συμβάσεως αγοράς για αποσυναρμολόγηση, ο αγοραστής, ήτοι εταιρία που εκτελεί εργασίες κατεδαφίσεως, αγοράζει αγαθό προς αποσυναρμολόγηση και αναλαμβάνει, επ' απειλή ποινικής ρήτηρας, την υποχρέωση αποσυναρμολογήσεως και απομακρύνσεως του αγαθού αυτού, καθώς και απομακρύνσεως των σχετικών απορριμάτων, εντός προθεσμίας που καθορίζεται στη σύμβαση, η εν λόγω σύμβαση περιλαμβάνει παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας, ήτοι την παράδοση αγαθού προς αποσυναρμολόγηση, η δε εν λόγω παράδοση υπόκειται σε φόρο προστιθέμενης αξίας μόνον υπό την προϋπόθεση ότι πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει. Καθόσον ο αγοραστής υποχρεούται να αποσυναρμολογήσει και να απομακρύνει το αγαθό αυτό, καθώς και να απομακρύνει τα σχετικά απορρίματα, ικανοποιώντας με τον τρόπο αυτόν ειδικώς τις ανάγκες του πωλητή, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, η σύμβαση αυτή περιλαμβάνει, επιπλέον, παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, ήτοι την εκτέλεση εργασιών αποσυναρμολογήσεως και απομακρύνσεως, αν ο ως άνω αγοραστής προσδίδει στην εν λόγω παροχή αξία την οποία συνεκτιμά στην τιμή που προτείνει, ως παράγοντα μείωσης της τιμής αγοράς του αγαθού προς αποσυναρμολόγηση, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

(υπογραφές)