



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 18ης Ιανουαρίου 2017¹

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/EK —
Ειδικό καθεστώς φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους — Έννοια “μεταχειρισμένων αγαθών” —
Πωλήσεις ανταλλακτικών οχημάτων στο τέλος του κύκλου ζωής τους»

Στην υπόθεση C-471/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το
Vestre Landsret (εφετείο της δυτικής περιφέρειας, Δανία) με απόφαση της 2ας Σεπτεμβρίου 2015, η
οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 7 Σεπτεμβρίου 2015, στο πλαίσιο της δίκης

Sjelle Autogenbrug I/S

κατά

Skatteministeriet,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Bay Larsen, πρόεδρο τμήματος, M. Βηλαρά (εισηγητή), J. Malenovský,
M. Safjan και D. Šváby, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Y. Bot

γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ’ ακροατηρίου συζητήσεως της
8ης Σεπτεμβρίου 2016,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Sjelle Autogenbrug I/S, εκπροσωπούμενη από τον C. Bachmann, advokat,
- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον C. Thorning, επικουρούμενο από τον D. Aukén, advokat,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Ε. Τσαούση και Κ. Νασοπούλου,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη αρχικώς από τις L. Lozano Palacios και M. Clausen, στη συνέχεια, από τις L. Lozano Palacios, L. Grønfeldt και M. Clausen,

¹ — Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 22ας Σεπτεμβρίου 2016,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112/EK 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 ένδικης διαφοράς μεταξύ της Sjelle Autogenbrug I/S και του Skatteministeriet (Υπουργείο Φορολογίας, Δανία), με αντικείμενο τη δυνατότητα εφαρμογής του καθεστώτος φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους στις πωλήσεις εξαρτημάτων προερχομένων από οχήματα στο τέλος του κύκλου ζωής τους και προοριζομένων προς πώληση ως ανταλλακτικά.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 2006/112

- 3 Η αιτιολογική σκέψη 51 της οδηγίας 2006/112 έχει ως εξής:

«Είναι σκόπιμο να θεσπισθεί κοινοτικό καθεστώς φορολογίας των μεταχειρισμένων αγαθών καθώς και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, αρχαιολογικής ή συλλεκτικής αξίας, με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ υποκειμένων στον φόρο.»

- 4 Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής:

«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του [φόρου προστιθέμενης 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 Ο τίτλος XII της οδηγίας 2006/112, «Ειδικά καθεστώτα», περιλαμβάνει το κεφάλαιο 4, υπό 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 της οδηγίας αυτής.

6 Κατά το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημεία 1 και 5, της εν λόγω οδηγίας:

«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».

7 Το τμήμα 2 του κεφαλαίου 4, που περιλαμβάνεται υπό τον τίτλο XII της οδηγίας 2006/112, φέρει τον τίτλο «Ειδικό καθεστώς των υποκειμένων στον φόρο μεταπωλητών». Το τμήμα αυτό περιέχει, μεταξύ άλλων, το υποτμήμα 1, που τιτλοφορείται «Καθεστώς του περιθωρίου κέρδους», στο οποίο περιλαμβάνονται τα άρθρα 312 έως 325 της οδηγίας αυτής.

8 Το άρθρο 312 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Για τους σκοπούς του παρόντος υποτμήματος, 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 οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«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 υποτμήματος.»

10 Κατά το άρθρο 314 της εν λόγω οδηγίας:

«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 εν λόγω 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 οδηγίας 2006/112 ορίζει τα 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 ζημιές.»

Η οδηγία 2000/53/EK

- 13 Κατά την αιτιολογική σκέψη 5 της οδηγίας 2000/53/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 18ης Σεπτεμβρίου 2000, για τα οχήματα στο τέλος του κύκλου ζωής τους (ΕΕ 2000, L 269, σ. 34), ισχύει η θεμελιώδης αρχή ότι τα απόβλητα θα πρέπει να επαναχρησιμοποιούνται και να ανακτώνται, καθώς και ότι θα πρέπει να προτιμάται η επαναχρησιμοποίηση και η ανακύκλωση. Η αιτιολογική σκέψη 14 της εν λόγω οδηγίας αναγνωρίζει την ανάγκη να ενθαρρύνεται η ανάπτυξη αγορών για ανακυκλωμένα υλικά.
- 14 Το άρθρο 3 της οδηγίας 2000/53, το οποίο τιτλοφορείται «Πεδίο εφαρμογής», ορίζει στην παράγραφο του 1 τα εξής:

«Η παρούσα οδηγία καλύπτει τα οχήματα και τα οχήματα στο τέλος του κύκλου ζωής τους, περιλαμβανομένων των κατασκευαστικών τους στοιχείων και των υλικών. Με την επιφύλαξη του άρθρου 5 παράγραφος 4 τρίτο εδάφιο, αυτό ισχύει ανεξαρτήτως του τρόπου με τον οποίο το όχημα

συντηρήθηκε ή επισκευάστηκε κατά τη διάρκεια της χρησιμοποίησής του και του κατά πόσον είναι εξοπλισμένο με κατασκευαστικά στοιχεία που παρέχει ο κατασκευαστής ή με άλλα κατασκευαστικά στοιχεία των οποίων η τοποθέτηση ως εφεδρικών τεμαχίων ή ανταλλακτικών συμφωνεί με τις κατάλληλες κοινοτικές ή εθνικές διατάξεις.»

Το δανικό δίκαιο

- 15 Στο κεφάλαιο 17, που τιτλοφορείται «Ειδικές διατάξεις που διέπουν τα μεταχειρισμένα αγαθά και τα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», του *Ion om merværdiafgift nr. 106* (νόμου αριθ. 106 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας), της 23ης Ιανουαρίου 2013, ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), το άρθρο 69, παράγραφος 1, σημείο 1, και παράγραφος 3, προβλέπει τα εξής:

«1. Οι επιχειρήσεις που, με σκοπό μεταπώλησεως, αγοράζουν 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 στον αγοραστή εντός της Δανίας ή άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης από:

1) πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο·

[...]

3. 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. Μεταφορικό μέσο που παραδίδεται σε ή από άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης θεωρείται μεταχειρισμένο εφόσον δεν καλύπτεται από τον ορισμό του άρθρου 11, παράγραφος 6.»

- 16 Κατά τις προπαρασκευαστικές εργασίες του νόμου περί ΦΠΑ του 1994 (*Folketingstidende 1993-1994*, Παράρτημα Α, στήλη 4368), με τον οποίο θεσπίστηκαν κανόνες σχετικά με τον ΦΠΑ των μεταχειρισμένων αγαθών, «[ο] σκοπός των προτεινόμενων κανόνων είναι να αποφευχθεί η καταβολή για το ίδιο αγαθό του συνόλου του φόρου δύο ή περισσότερες φορές. Τούτο συμβαίνει, για παράδειγμα, στην περίπτωση που οι έμποροι αγοράζουν από ιδιώτες μεταχειρισμένα αγαθά με σκοπό τη μεταπώλησή τους».
- 17 Από τις προπαρασκευαστικές αυτές εργασίες προκύπτει ότι ως «μεταχειρισμένα αγαθά» κατά την έννοια του άρθρου 69, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ 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 του».
- 18 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 έχουν εφαρμογή στη μεταπώληση ανταλλακτικών προερχομένων από αποσυναρμολογημένα αυτοκίνητα, επειδή στην περίπτωση αυτή μεταβλήθηκε ο χαρακτήρας του οχήματος, καθώς το όχημα μετατράπηκε σε ανταλλακτικά.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 19 Η Sjelle Autogenbrug είναι επιχείρηση δραστηριοποιούμενη στον τομέα της ανακύκλωσης οχημάτων, η κύρια δραστηριότητα της οποίας συνίσταται στην εμπορία μεταχειρισμένων εξαρτημάτων αυτοκινήτων που αφαιρούνται από οχήματα στο τέλος του κύκλου ζωής τους.
- 20 Η δραστηριότητα της Sjelle Autogenbrug περιλαμβάνει, επιπροσθέτως, την απορρύπανση και την επεξεργασία των αποβλήτων των εν λόγω οχημάτων, γεγονός το οποίο συνιστά απαραίτητη προϋπόθεση προκειμένου να έχει το δικαίωμα να προβεί στην αφαίρεση των ανταλλακτικών. Τέλος, ένα μικρότερο μέρος του συνολικού κύκλου εργασιών της επιχείρησης προέρχεται από την πώληση παλαιών μετάλλων (σκραπ) που απομένουν μετά την επεξεργασία και την αφαίρεση των εξαρτημάτων οχημάτων.
- 21 Η Sjelle Autogenbrug αγοράζει οχήματα στο τέλος του κύκλου ζωής τους από ιδιώτες και ασφαλιστικές εταιρίες. Ούτε οι ιδιώτες ούτε οι ασφαλιστικές εταιρίες δηλώνουν τον ΦΠΑ επί των πωλήσεων στις οποίες προβαίνουν. Το αιτούν δικαστήριο επισήμανε, με την απόφασή του, ότι το ερώτημα που υποβάλλει στο Δικαστήριο αφορά μόνον τον χαρακτηρισμό των μεταχειρισμένων εξαρτημάτων που προέρχονται από οχήματα τα οποία η Sjelle Autogenbrug αγοράζει από ιδιώτες.
- 22 Η απόσυρση οχημάτων στο τέλος του κύκλου ζωής τους παρέχει δικαίωμα σχετικής επιδότησης η οποία καταβάλλεται από το Υπουργείο Περιβάλλοντος στον ιδιοκτήτη του οχήματος που είναι ο πιο πρόσφατα εγγεγραμμένος στο εθνικό μητρώο οχημάτων. Σκοπός του εν λόγω συστήματος είναι να παράσχει κίνητρο στους ιδιοκτήτες προκειμένου να διασφαλίσουν ότι η απόσυρση του οχήματος πραγματοποιείται κατά τρόπο περιβαλλοντικώς ορθό. Από το 2014, εναπόκειται στους ιδιοκτήτες των οχημάτων αυτών, και όχι πλέον στη Sjelle Autogenbrug, να μεριμνούν για την είσπραξη της επιδοτήσεως για την απόσυρση.
- 23 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι δεν υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία όσον αφορά τον τρόπο με τον οποίο διαμορφώνεται η τιμή αγοράς των οχημάτων και, ιδίως, όσον αφορά τον τρόπο με τον οποίο καθορίζεται και υπολογίζεται στην τιμή πώλησεως η αξία των εξαρτημάτων οχημάτων και των παλαιών μετάλλων καθώς και η επιδότηση που προβλέπεται για την απορρύπανση και την επεξεργασία των αποβλήτων των οχημάτων.
- 24 Το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι η Sjelle Autogenbrug δηλώνει τον ΦΠΑ σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις. Στις 15 Ιουλίου 2010, η επιχείρηση ζήτησε από τις δανικές φορολογικές αρχές την έκδοση δεσμευτικής αποφάσεως ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος σχετικά με τον ΦΠΑ των μεταχειρισμένων αγαθών, που προβλέπεται στο κεφάλαιο 17 του νόμου περί ΦΠΑ, στη δραστηριότητά της μεταπώλησεως μεταχειρισμένων εξαρτημάτων αυτοκινήτων.
- 25 Σύμφωνα με τη δεσμευτική απόφαση που η διοίκηση εξέδωσε στις 6 Αυγούστου 2010, η Sjelle Autogenbrug δεν έχει το δικαίωμα να υπαχθεί στο καθεστώς φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους όσον αφορά τις πωλήσεις μεταχειρισμένων αγαθών, καθόσον τα επίμαχα εξαρτήματα αυτοκινήτων δεν εμπίπτουν στην κατά την εφαρμοστέα νομοθεσία έννοια των «μεταχειρισμένων αγαθών».
- 26 Το Landsskatteretten (φορολογικό δικαστήριο, Δανία) επιβεβαίωσε την ως άνω απόφαση της φορολογικής αρχής με απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2011. Η εκκαλούσα της κύριας δίκης άσκησε έφεση κατά της τελευταίας αποφάσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

- 27 Υπό τις συνθήκες αυτές το Vestre Landsret (εφετείο της δυτικής περιφέρειας, Δανία) 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 ανακύκλωσης οχημάτων και εγγεγραμμένη στο μητρώο των υποκείμενων σε ΦΠΑ επιχειρήσεων αφαιρεί από όχημα προκειμένου να τα μεταπωλήσει ως ανταλλακτικά, να θεωρηθούν “μεταχειρισμένα αγαθά”, κατά την έννοια του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας [2006/112];»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 28 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι μεταχειρισμένα εξαρτήματα προερχόμενα από αυτοκίνητα οχήματα στο τέλος του κύκλου ζωής τους τα οποία αγόρασε από ιδιώτη επιχείρηση δραστηριοποιούμενη στον τομέα της ανακύκλωσης οχημάτων και προοριζόμενα να πωληθούν ως ανταλλακτικά συνιστούν «μεταχειρισμένα αγαθά», κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, με συνέπεια οι παραδόσεις τέτοιων εξαρτημάτων, στις οποίες προβαίνει ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, να υπάγονται στο καθεστώς φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους.
- 29 Συναφώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, για τον προσδιορισμό του περιεχομένου διατάξεως του δικαίου της Ένωσης, πρέπει να συνεκτιμώνται το γράμμα της, το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί της (απόφαση της 3ης Μαρτίου 2011, Auto Nikoloni, C-203/10, EU:C:2011:118, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 30 Εν προκειμένω, κατά το γράμμα του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112, «μεταχειρισμένα αγαθά» συνιστούν τα «κινητά ενσώματα αγαθά τα οποία είναι δυνατόν να επαναχρησιμοποιηθούν, ως έχουν ή μετά από επισκευή».
- 31 Διαπιστώνεται ότι από την ανωτέρω διάταξη δεν προκύπτει ότι ο όρος «μεταχειρισμένα αγαθά», κατά την έννοια αυτής, αποκλείει τα κινητά ενσώματα αγαθά τα οποία είναι δυνατόν να επαναχρησιμοποιηθούν, ως έχουν ή μετά από επισκευή, και τα οποία προέρχονται από άλλο αγαθό στο οποίο ήταν ενσωματωμένα ως συστατικά στοιχεία αυτού. Συγκεκριμένα, το γεγονός ότι ένα μεταχειρισμένο αγαθό που αποτελεί συστατικό άλλου αγαθού αποχωρίζεται από το τελευταίο δεν αναιρεί τον χαρακτηρισμό του αφαιρούμενου αγαθού ως «μεταχειρισμένου αγαθού», υπό τον όρο ότι αυτό είναι δυνατό να επαναχρησιμοποιηθεί «ως έχει ή μετά από επισκευή».
- 32 Εξάλλου, ο χαρακτηρισμός «μεταχειρισμένο αγαθό» απαιτεί μόνον το μεταχειρισμένο αγαθό να διατηρεί τις λειτουργίες τις οποίες διέθετε εκ της κατασκευής του και να μπορεί, ως εκ τούτου, να επαναχρησιμοποιηθεί ως έχει ή μετά από επισκευή.
- 33 Τούτο συμβαίνει στην περίπτωση εξαρτημάτων αυτοκινήτων τα οποία αφαιρούνται από αυτοκίνητα οχήματα στο τέλος του κύκλου ζωής τους, στο μέτρο που, ακόμη και αν αποχωριστούν από το εν λόγω όχημα, διατηρούν τις λειτουργίες που διέθεταν εκ της κατασκευής τους και μπορούν επομένως να επαναχρησιμοποιηθούν για τους ίδιους σκοπούς.
- 34 Η ερμηνεία αυτή είναι εξάλλου σύμφωνη με τη θεμελιώδη αρχή που διατυπώνεται στην αιτιολογική σκέψη 5 της οδηγίας 2000/53, κατά την οποία είναι αναγκαίο να επαναχρησιμοποιούνται και να ανακτώνται τα απόβλητα αυτοκινήτων μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται τα κατασκευαστικά στοιχεία και τα υλικά των οχημάτων στο τέλος του κύκλου ζωής τους.

- 35 Τα επιχειρήματα της Δανικής Κυβέρνησεως ότι ο χαρακτηρισμός «μεταχειρισμένο αγαθό», κατά την έννοια του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112, προϋποθέτει ταυτότητα μεταξύ του αγορασθέντος και του πωληθέντος αγαθού, πράγμα το οποίο δεν συμβαίνει στην περίπτωση της αγοράς ολόκληρου αυτοκινήτου οχήματος και της μεταπωλήσεως των ανταλλακτικών που αφαιρούνται από το εν λόγω όχημα, δεν μπορεί να θέσει υπό αμφισβήτηση την ερμηνεία αυτή. Η εν λόγω κυβέρνηση εκτιμά ότι τα εξαρτήματα που αφαιρούνται από ένα μεταχειρισμένο όχημα προήλθαν από την επεξεργασία των αποβλήτων του οχήματος. Ως εκ τούτου, μεταξύ του χρονικού σημείου κατά το οποίο αποκτήθηκαν από την επιχείρηση ως εξαρτήματα ενός οχήματος στο τέλος του κύκλου ζωής του και του χρονικού σημείου κατά το οποίο πωλήθηκαν ως ανταλλακτικά δεν διατήρησαν την ταυτότητά τους.
- 36 Διαπιστώνεται, ωστόσο, ότι ένα αυτοκίνητο όχημα αποτελείται από ένα σύνολο εξαρτημάτων που συναρμολογήθηκαν και τα οποία είναι δυνατό να αφαιρεθούν και να μεταπωληθούν, ως έχουν ή μετά από επισκευή.
- 37 Υπό τις συνθήκες αυτές, τα εξαρτήματα που προέρχονται από αυτοκίνητα οχήματα στο τέλος του κύκλου ζωής τους πρέπει να θεωρείται ότι συνιστούν «μεταχειρισμένα αγαθά», κατά την έννοια του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112, με συνέπεια ότι οι παραδόσεις τέτοιων εξαρτημάτων από υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές υπάγονται στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, σύμφωνα με το άρθρο 313, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας.
- 38 Συναφώς, όσον αφορά το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο 315, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, 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.
- 39 Η μη εφαρμογή του καθεστώτος αυτού στα ανταλλακτικά που αφαιρούνται από αυτοκίνητα οχήματα στο τέλος του κύκλου ζωής τους τα οποία αγοράστηκαν από ιδιώτες θα ήταν αντίθετη προς τον σκοπό του ειδικού καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους που συνίσταται, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 51 της οδηγίας 2006/112, στην αποφυγή της διπλής φορολόγησης και των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ υποκείμενων στον φόρο στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 1ης Απριλίου 2004, Stenholmen, C-320/02, EU:C:2004:213, σκέψη 25, της 8ης Δεκεμβρίου 2005, Jyske Finans, C-280/04, EU:C:2005:753, σκέψη 37, καθώς και της 3ης Μαρτίου 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, σκέψη 47).
- 40 Συγκεκριμένα, η υπαγωγή σε ΦΠΑ των πράξεων παραδόσεως τέτοιων εξαρτημάτων που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή συνεπάγεται τέτοια διπλή φορολόγηση, στο μέτρο που, αφενός, η τιμή πώλησεως των εν λόγω εξαρτημάτων περιλαμβάνει κατ' ανάγκην τον ΦΠΑ εισροών που κατέβαλε κατά την αγορά του οχήματος πρόσωπο το οποίο εμπίπτει στο άρθρο 314, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 και, αφετέρου, ούτε το εν λόγω πρόσωπο ούτε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής είχαν τη δυνατότητα να εκπέσουν το εν λόγω ποσό (βλ., απόφαση της 3ης Μαρτίου 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 41 Η Ελληνική Κυβέρνηση και η Δανική Κυβέρνηση αναφέρονται, βεβαίως, σε ενδεχόμενες δυσχέρειες κατά τον καθορισμό, σύμφωνα με το άρθρο 315 της οδηγίας 2006/112, της φορολογητέας βάσεως του περιθωρίου κέρδους και, ιδίως, της τιμής αγοράς εκάστου των ανταλλακτικών.
- 42 Εντούτοις, οι ενδεχόμενες πρακτικές δυσχέρειες κατά την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους δεν μπορούν να δικαιολογήσουν τον αποκλεισμό από το εν λόγω καθεστώς ορισμένων κατηγοριών υποκειμένων στον φόρο μεταπωλητών, δεδομένου ότι η δυνατότητα ενός τέτοιου αποκλεισμού δεν προβλέπεται ούτε από το άρθρο 313 ούτε από οποιαδήποτε άλλη διάταξη της οδηγίας 2006/112.

- 43 Εξάλλου, η φορολογητέα βάση που καθορίζεται σύμφωνα με το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους πρέπει να προκύπτει από μια λογιστική διαδικασία η οποία να καθιστά δυνατό να εξακριβωθεί ότι πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις εφαρμογής του εν λόγω καθεστώτος.
- 44 Επιπροσθέτως, πρέπει να υπομνησθεί ότι, 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 υποκειμένων στον φόρο μεταπωλητών, ότι η βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις αντικειμένων οι οποίες υπάγονται στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους και στις οποίες εφαρμόζεται ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ συνίσταται στο συνολικό περιθώριο κέρδους, όπως ορίζεται από το άρθρο 318 της οδηγίας 2006/112.
- 45 Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, στο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι μεταχειρισμένα εξαρτήματα προερχόμενα από αυτοκίνητα οχήματα στο τέλος του κύκλου ζωής τους τα οποία αγόρασε από ιδιώτη επιχείρηση δραστηριοποιούμενη στον τομέα της ανακύκλωσης οχημάτων και προοριζόμενα να πωληθούν ως ανταλλακτικά συνιστούν «μεταχειρισμένα αγαθά», κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, με συνέπεια οι παραδόσεις τέτοιων εξαρτημάτων, στις οποίες προβαίνει ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, να υπάγονται στο καθεστώς φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 46 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

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, έχει την έννοια ότι μεταχειρισμένα εξαρτήματα προερχόμενα από αυτοκίνητα οχήματα στο τέλος του κύκλου ζωής τους τα οποία αγόρασε από ιδιώτη επιχείρηση δραστηριοποιούμενη στον τομέα της ανακύκλωσης οχημάτων και προοριζόμενα να πωληθούν ως ανταλλακτικά συνιστούν «μεταχειρισμένα αγαθά», κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, με συνέπεια οι παραδόσεις τέτοιων εξαρτημάτων, στις οποίες προβαίνει ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, να υπάγονται στο καθεστώς φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους.

(υπογραφές)