



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 10ης Ιουλίου 2014\*

«Φορολογία — ΦΠΑ — Οδηγία 77/388/ΕΟΚ — Άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο γ' — Άρθρο 19 — Έκπτωση του φόρου επί των εισροών — Πράξεις χρηματοδοτικής μισθώσεως — Αγαθά και υπηρεσίες μικτής χρήσεως — Κανόνας προσδιορισμού του εκπεστέου ΦΠΑ — Εξαιρετικό καθεστώς — Προϋποθέσεις»

Στην υπόθεση C-183/13,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Supremo Tribunal Administrativo (Πορτογαλία) με απόφαση της 16ης Ιανουαρίου 2013, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Απριλίου 2013, στο πλαίσιο της δίκης

**Fazenda Pública**

κατά

**Banco Mais SA,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Bay Larsen, πρόεδρο τμήματος, K. Lenaerts, αντιπρόεδρο του Δικαστηρίου, δικαστή του τέταρτου τμήματος, M. Safjan, J. Malenovský (εισηγητή) και K. Jürimäe, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 6ης Μαρτίου 2014,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την L. Inez Fernandes και τον R. Laires,
- η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Heliskoski,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τις J. Beeko και V. Kaye, επικουρούμενες από τους O. Thomas και R. Hill, barristers,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις M. Afonso και C. Soulay,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

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

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, ΕΕ L102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η εν λόγω αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο της ένδικης διαφοράς μεταξύ της Fazenda Pública (Πορτογαλικού Δημοσίου) και της Banco Mais SA (στο εξής: Banco Mais), εταιρίας χρηματοδοτικής μισθώσεως, με αντικείμενο τον εφαρμοστέο κανόνα υπολογισμού για τον καθορισμό του δικαιώματος της δεύτερης προς έκπτωση του οφειλόμενου ή καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) κατά την απόκτηση των αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση όσο και πράξεων που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα (στο εξής: αγαθά και υπηρεσίες μικτής χρήσεως).

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, με τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», προβλέπει στις παραγράφους του 2 και 5 τα εξής:

«2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

- α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας [ΦΠΑ] για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[...]

5. Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενον στον φόρο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων αναφερομένων στις παραγράφους 2 και 3, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση όσο και πράξεων, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του [ΦΠΑ], το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

Η αναλογία αυτή καθορίζεται για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 19.

Εντούτοις, τα Κράτη μέλη δύνανται:

- α) να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο να καθορίζει μια αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητάς του, εφόσον τηρείται χωριστή λογιστική για καθένα από τους τομείς αυτούς·

- β) να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να καθορίζει μια αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητάς του και να τηρεί χωριστή λογιστική για καθέναν από τους τομείς αυτούς·
- γ) να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί την έκπτωση ανάλογα με τη χρησιμοποίηση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και υπηρεσιών·
- δ) να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο ή να τον υποχρεώνουν να ενεργεί την έκπτωση, σύμφωνα με τον κανόνα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο, για όλα τα αγαθά και όλες τις υπηρεσίες που έχουν χρησιμοποιηθεί για όλες τις αναφερόμενες στο εδάφιο αυτό πράξεις·
- ε) να ορίσουν ότι, όταν ο [ΦΠΑ], ο οποίος δεν δύναται να εκπίπεται από τον υποκείμενο στον φόρο είναι ασήμαντος, τότε ο φόρος αυτός δεν θα λαμβάνεται υπόψη.»
- 4 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, υπό τον τίτλο «Υπολογισμός της αναλογίας της εκπτώσεως», ορίζει ότι:

«Η αναλογία εκπτώσεως που προβλέπεται από το άρθρο 17 παράγραφος 5 εδάφιο πρώτο, προκύπτει από το κλάσμα που περιλαμβάνει:

- στον αριθμητή, το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ [ΦΠΑ], που αναφέρεται στις πράξεις οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 3,
- στον παρονομαστή, το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ [ΦΠΑ], που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή, καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση. Τα Κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να συνυπολογίζουν στον παρονομαστή το ποσό των επιδοτήσεων, πλην των προβλεπομένων από το άρθρο 11 υπό Α παράγραφος 1, στοιχείο α'.

Η αναλογία καθορίζεται επί ετησίας βάσεως, εκφράζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό και στρογγυλοποιείται σε αριθμό που δεν υπερβαίνει την ανώτερη μονάδα.»

#### *Το πορτογαλικό δίκαιο*

- 5 Το άρθρο 23 του κώδικα περί φόρου προστιθέμενης αξίας (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado), ως είχε κατά το οικονομικό έτος 2004 (στο εξής: CIVA), όριζε τα εξής:

«1. Οσάκις, στο πλαίσιο ασκήσεως της δραστηριότητάς του, ο υποκείμενος στον φόρο μεταβιβάζει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες, μέρος των οποίων δεν παρέχει δικαίωμα προς έκπτωση, ο καταβληθείς φόρος επί των αγορών εκπίπτει μόνο κατά το ποσοστό που αντιστοιχεί στο ετήσιο ύψος των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση.

2. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ενεργήσει την έκπτωση με γνώμονα την πραγματική υπαγωγή του συνόλου ή μέρους των χρησιμοποιούμενων αγαθών και υπηρεσιών στην οικεία δραστηριότητα, υπό την προϋπόθεση ότι θα ενημερώσει προηγουμένως τη γενική διεύθυνση φόρων, η οποία έχει τη δυνατότητα να του επιβάλει ειδικούς όρους ή να παύσει τη διαδικασία αυτή σε περίπτωση σημαντικών στρεβλώσεων κατά τη φορολόγηση.

3. Οι φορολογικές αρχές μπορούν να υποχρεώσουν τον υποκείμενο στον φόρο να ενεργήσει σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο:

- α) όταν ο υποκείμενος στον φόρο ασκεί χωριστές οικονομικές δραστηριότητες·

b) όταν η εφαρμογή της διαδικασίας της παραγράφου 1 συνεπάγεται σημαντικές στρεβλώσεις κατά τη φορολόγηση.

4. Το μνημονευόμενο στην παράγραφο 1 ποσοστό εκπτώσεως προκύπτει από κλάσμα ο αριθμητής του οποίου περιλαμβάνει το ετήσιο ποσό, άνευ φόρου, των μεταβιβάσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση δυνάμει των άρθρων 19 και 20, παράγραφος 1, και ο παρονομαστής του οποίου περιλαμβάνει το ετήσιο ποσό, άνευ φόρου, όλων των πράξεων του υποκειμένου στον φόρο, περιλαμβανομένων των πράξεων που απαλλάσσονται ή δεν υπόκεινται στον φόρο και, ειδικότερα, των επιδοτήσεων που δεν υπόκεινται στον φόρο, εξαιρουμένων των επιδοτήσεων εξοπλισμού.

5. Εντούτοις, κατά τον προβλεπόμενο στην προηγούμενη παράγραφο υπολογισμό δεν λαμβάνονται υπόψη οι μεταβιβάσεις στοιχείων πάγιου ενεργητικού που έχουν χρησιμοποιηθεί για τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως ούτε οι πράξεις που αφορούν ακίνητα ή οι χρηματοπιστωτικές πράξεις που έχουν παρεπόμενο χαρακτήρα σε σχέση με τη δραστηριότητα που ασκεί ο υποκείμενος στον φόρο.

[...]»

#### **Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

- 6 Η Banco Mais είναι τράπεζα που ασκεί δραστηριότητες χρηματοδοτικές μισθώσεως στον τομέα της αυτοκινητοβιομηχανίας καθώς και άλλες χρηματοπιστωτικές δραστηριότητες.
- 7 Από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι, κατά την άσκηση των δραστηριοτήτων της, η Banco Mais πραγματοποιεί πράξεις ορισμένες εκ των οποίων παρέχουν το δικαίωμα εκπτώσεως ενώ άλλες όχι. Στο πλαίσιο αυτό, η Banco Mais χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες που αντιστοιχούν αποκλειστικώς στη μια ή την άλλη κατηγορία πράξεων, καθώς και για αγαθά και υπηρεσίες μικτής χρήσεως, για την απόκτηση των οποίων η Banco Mais οφείλει να καταβάλλει ΦΠΑ.
- 8 Κατά το οικονομικό έτος 2004 η Banco Mais εξέπεσε εξ ολοκλήρου τον ΦΠΑ τον οποίο είχε καταβάλει κατά την απόκτηση των αγαθών και των υπηρεσιών που χρησιμοποίησε αποκλειστικώς για την άσκηση πράξεων που παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση, μεταξύ των οποίων περιλαμβανόταν η απόκτηση οχημάτων για τις ανάγκες της δραστηριότητας χρηματοδοτικής μισθώσεως που ασκεί η συγκεκριμένη τράπεζα.
- 9 Όσον αφορά τα προϊόντα και τις υπηρεσίες μικτής χρήσεως, η Banco Mais υπολόγισε την αναλογία της εκπτώσεως του φόρου βάσει κλάσματος, ο αριθμητής του οποίου περιλάμβανε τις αμοιβές που εισπράχθηκαν επ' αφορμή των χρηματοπιστωτικών πράξεων που παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση, στις οποίες προστέθηκε ο κύκλος εργασιών από τις πράξεις χρηματοδοτικής μισθώσεως που παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση, και ο παρονομαστής περιλάμβανε τις αμοιβές που εισπράχθηκαν επ' αφορμή του συνόλου των χρηματοπιστωτικών πράξεων, στις οποίες προστέθηκε ο κύκλος εργασιών από το σύνολο των πράξεων χρηματοδοτικής μισθώσεως. Στην πράξη, η εν λόγω μέθοδος είχε ως αποτέλεσμα η Banco Mais να θεωρήσει ότι υπήρχε δικαίωμα προς έκπτωση ως προς το 39 % του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών.
- 10 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου κατά τη διάρκεια του 2007, ο οποίος αφορούσε την οικονομική χρήση 2004, με την από 7 Φεβρουαρίου 2008 απόφαση περί αναδρομικής επιβολής φόρου της Fazenda Pública, η Banco Mais κλήθηκε να καταβάλει ΦΠΑ πλέον αντισταθμιστικών τόκων, με το αιτιολογικό ότι η μέθοδος που είχε εφαρμόσει προκειμένου να προσδιορίσει το δικαίωμά της προς έκπτωση είχε ως αποτέλεσμα σημαντική στρέβλωση κατά τον καθορισμό του ύψους του οφειλόμενου φόρου.

- 11 Με την προαναφερθείσα απόφαση, η Fazenda Pública δεν αμφισβήτησε τη δυνατότητα της Banco Mais να υπολογίζει την αναλογία της εκπτώσεως, όσον αφορά τις χρηματοπιστωτικές της πράξεις εξαιρουμένων των πράξεων χρηματοδοτικής μισθώσεως, βάσει, κατ' ουσίαν, του μέρους των εισπραχθεισών αμοιβών για πράξεις που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση. Αντιθέτως, όσον αφορά τις πράξεις χρηματοδοτικής μισθώσεως, κατά τη Fazenda Pública, το γεγονός ότι ως γνώμονας χρησιμοποιήθηκε το μέρος του κύκλου εργασιών που αναφερόταν στις πράξεις ως προς τις οποίες υπήρχε δικαίωμα προς έκπτωση, χωρίς να αφαιρεθεί από τον εν λόγω κύκλο εργασιών το μέρος των εισπραχθέντων μισθωμάτων που αντιστάθμιζαν το κόστος αποκτήσεως των οχημάτων, συνεπαγόταν στρέβλωση κατά τον υπολογισμό της αναλογίας της εκπτώσεως.
- 12 Η Banco Mais άσκησε προσφυγή στις 6 Μαΐου 2008 ενώπιον του tribunal tributário de Lisboa κατά της από 7 Φεβρουαρίου 2008 αποφάσεως της Fazenda Pública.
- 13 Το προαναφερθέν δικαστήριο έκανε δεκτή την προσφυγή της Banco Mais, με το σκεπτικό ότι οι φορολογικές αρχές προέβησαν σε *contra legem* ερμηνεία του άρθρου 23, παράγραφος 4, του CIVA, καθόσον η συγκεκριμένη διάταξη προέβλεπε ότι η εφαρμοστέα στα αγαθά και τις υπηρεσίες μικτής χρήσεως αναλογία έπρεπε να είχε υπολογισθεί βάσει του μέρους του κύκλου εργασιών που αναφερόταν στις πράξεις ως προς τις οποίες υπήρχε δικαίωμα εκπτώσεως, χωρίς να εξαιρεθούν σχετικώς οι πράξεις χρηματοδοτικής μισθώσεως. Βάσει της ως άνω διατάξεως, έπρεπε να επιτραπεί στην Banco Mais να λάβει υπόψη το σύνολο των μισθωμάτων που είχαν καταβάλει οι μισθωτές.
- 14 Η Fazenda Pública άσκησε έφεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου κατά της πρωτόδικης αποφάσεως, προβάλλοντας, κατ' ουσίαν, ότι η ένδικη διαφορά δεν αφορούσε την ερμηνεία της παραγράφου 4 του άρθρου 23 του CIVA, η οποία αποσαφηνίζει ρητώς τον κανόνα που διέπει την έκπτωση της παραγράφου 1 του εν λόγω άρθρου, αλλά τη δυνατότητα των φορολογικών αρχών να ζητήσουν από τον υποκείμενο στον φόρο να καθορίσει την έκταση του δικαιώματός του προς έκπτωση αναλόγως της χρησιμοποιήσεως των επίμαχων αγαθών και υπηρεσιών, προκειμένου να διορθωθεί σημαντική στρέβλωση κατά τη φορολόγηση. Ειδικότερα, η μέθοδος που εφάρμοσε η Banco Mais, η οποία συνίστατο στην ενσωμάτωση στον αριθμητή και τον παρονομαστή του κλάσματος που χρησιμοποιήθηκε ως βάση για τον προσδιορισμό της αναλογίας της εκπτώσεως του συνόλου των μισθωμάτων που είχαν καταβάλει οι πελάτες στο πλαίσιο των συμβάσεών τους χρηματοδοτικής μισθώσεως, συνεπαγόταν σημαντική στρέβλωση, καθόσον, μεταξύ άλλων, το μέρος των μισθωμάτων που αντιστάθμιζε την απόκτηση των οχημάτων δεν αντανακλά το πραγματικό μέρος των δαπανών οι οποίες σχετίζονται με την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών μικτής χρήσεως που αναλογεί σε φορολογητέες πράξεις.
- 15 Υπό αυτές τις συνθήκες, το Supremo Tribunal Administrativo αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Ερωτάται αν, στο πλαίσιο σύμβασεως χρηματοδοτικής μισθώσεως, η εκ μέρους του μισθωτή καταβολή συγκεκριμένου μισθώματος, στο οποίο περιλαμβάνονται η απόσβεση της πιστώσεως, οι τόκοι και άλλες επιβαρύνσεις, πρέπει ή όχι να υπολογίζεται πλήρως στον παρονομαστή ή αν αντιθέτως πρέπει να λαμβάνονται υπόψη αποκλειστικώς και μόνον οι τόκοι οι οποίοι και συνιστούν την αμοιβή, το κέρδος από την άσκηση της εκ της σύμβασεως χρηματοδοτικής μισθώσεως τραπεζικής δραστηριότητας;»

#### **Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

- 16 Όπως προκύπτει από το σύνολο των στοιχείων της ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφίας, η ένδικη διαφορά της κύριας δίκης αφορά τη νομιμότητα της αποφάσεως της Fazenda Pública να επανυπολογίσει το δικαίωμα της Banco Mais προς έκπτωση, όσον αφορά αγαθά και υπηρεσίες μικτής χρήσεως, κατ' εφαρμογή του καθεστώτος εκπτώσεως που προβλέπει το άρθρο 23, παράγραφος 2, του CIVA.

- 17 Βάσει της διατάξεως αυτής, ερμηνευόμενης σε συνδυασμό με το άρθρο 23, παράγραφος 3, του CIVA, σε περίπτωση σημαντικών στρεβλώσεων κατά τη φορολόγηση, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να υποχρεωθεί να ενεργήσει την έκπτωση με γνώμονα την πραγματική υπαγωγή του συνόλου ή μέρους των χρησιμοποιούμενων αγαθών και υπηρεσιών στην οικεία δραστηριότητα.
- 18 Επομένως, η εν λόγω διάταξη αναπαράγει, κατ' ουσίαν, τον κανόνα προσδιορισμού του δικαιώματος προς έκπτωση που θεσπίζει το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, το οποίο συνιστά διάταξη με χαρακτήρα παρεκκλίσεως, σε σχέση με τη ρύθμιση των άρθρων 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, και 19, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας.
- 19 Κατά συνέπεια, πρέπει να θεωρηθεί ότι το άρθρο 23, παράγραφος 2, του CIVA συνιστά μεταφορά του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας στο εθνικό δίκαιο του συγκεκριμένου κράτους μέλους, όπως επιβεβαίωσε η Πορτογαλική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.
- 20 Υπό αυτές τις συνθήκες, πρέπει να γίνει δεκτό ότι με το προδικαστικό ερώτημα ζητείται κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν προσκρούει στο άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας η επιβολή από κράτος μέλος της υποχρέωσης σε τράπεζα η οποία ασκεί ιδίως δραστηριότητες χρηματοδοτικής μισθώσεως, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, να ενσωματώνει στον αριθμητή και τον παρονομαστή του κλάσματος που αποτελεί τη βάση για τον προσδιορισμό μιας και μόνον αναλογίας εκπτώσεως για σύνολο αγαθών και υπηρεσιών της μικτής χρήσεως αποκλειστικώς και μόνον το μέρος των καταβληθέντων από τους πελάτες της μισθωμάτων στο πλαίσιο των συμβάσεών τους χρηματοδοτικής μισθώσεως που αντιστοιχεί στους τόκους.
- 21 Κατά πάγια νομολογία, για την ερμηνεία διατάξεως του δικαίου της Ένωσης, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος (απόφαση SGAE, C-306/05, EU:C:2006:764, σκέψη 34).
- 22 Εν προκειμένω, το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη δύνανται να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο ή να τον υποχρεώνουν να ενεργεί την έκπτωση ανάλογα με τη χρησιμοποίηση του όλου ή μέρους των αγαθών και υπηρεσιών.
- 23 Λαμβανομένου υπόψη του γράμματος της διατάξεως αυτής, επιτρέπεται σε κράτος μέλος να προβλέπει καθεστώς εκπτώσεως που λαμβάνει υπόψη την ιδιαίτερη χρησιμοποίηση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και υπηρεσιών περί των οποίων πρόκειται.
- 24 Ελλείπει άλλης υποδείξεως στην έκτη οδηγία όσον αφορά τους κανόνες που μπορούν να χρησιμοποιηθούν σχετικώς, εναπόκειται στα κράτη μέλη να τους καθορίσουν (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, σκέψη 25, και Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, σκέψη 31).
- 25 Ειδικότερα, αφενός, όπως προκύπτει σαφώς από το γράμμα των άρθρων 17, παράγραφος 5, και 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, η δεύτερη διάταξη παραπέμπει μόνο στην αναλογία της εκπτώσεως του άρθρου 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής και, συνεπώς, ρυθμίζει λεπτομερώς μόνον τον τρόπο υπολογισμού της προβλεπόμενης στο άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, αναλογίας (βλ., επ' αυτού, απόφαση Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, σκέψη 22).
- 26 Αφετέρου, ενώ το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι ο εν λόγω γενικός κανόνας υπολογισμού τυγχάνει εφαρμογής σε όλα τα αγαθά και υπηρεσίες μικτής χρήσεως που αποκτά υποκείμενος στον φόρο, το τρίτο εδάφιο του άρθρου 17, παράγραφος 5, το οποίο περιλαμβάνει επίσης τη διάταξη του στοιχείου γ', αρχίζει με τη λέξη «εντούτοις», πράγμα που συνεπάγεται την ύπαρξη παρεκκλίσεων από τον εν λόγω κανόνα (απόφαση Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, σκέψη 23).

- 27 Εντούτοις, κατά την άσκηση της ευχέρειας παρεκκλίσεως από τον κανόνα υπολογισμού της εν λόγω οδηγίας που παρέχει το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, κάθε κράτος μέλος πρέπει να τηρεί τους σκοπούς και την όλη οικονομία της εν λόγω οδηγίας, καθώς και τις αρχές στις οποίες βασίζεται το κοινό σύστημα ΦΠΑ (αποφάσεις BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, σκέψη 22, και Crédit Lyonnais, EU:C:2013:541, σκέψη 52).
- 28 Συναφώς, το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι το σύστημα των εκπτώσεων έχει σκοπό να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή που κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ επιδιώκει να εξασφαλίσει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται καταρχήν αυτές καθαυτές στον ΦΠΑ (απόφαση Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, σκέψη 15).
- 29 Εξάλλου, το Δικαστήριο έκρινε ότι σκοπός του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας είναι να έχουν τα κράτη μέλη τη δυνατότητα να λαμβάνουν υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των δραστηριοτήτων των υποκειμένων στον φόρο προκειμένου να καταλήγουν σε ακριβέστερα αποτελέσματα κατά τον καθορισμό της εκτάσεως του δικαιώματος προς έκπτωση (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, σκέψη 24, και BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, σκέψεις 23 και 24).
- 30 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι, δεδομένου, πρώτον, του γράμματος του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, δεύτερον, του πλαισίου εντός του οποίου εντάσσεται η εν λόγω διάταξη, τρίτον, της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, και, τέταρτον, του σκοπού του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, τα κράτη μέλη πρέπει να μεριμνούν, κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμονται από το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, ώστε ο υπολογισμός του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ που συναρτάται προς πράξεις οι οποίες παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως να είναι όσο το δυνατόν ακριβέστερος (βλ., επ' αυτού, απόφαση BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, σκέψη 23).
- 31 Ειδικότερα, η αρχή της ουδετερότητας, η οποία είναι συμφυής του κοινού συστήματος ΦΠΑ, επιτάσσει ο υπολογισμός της εκπτώσεως να αντανakλά αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των δαπανών που σχετίζονται με την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών μικτής χρήσεως που αναλογεί στις πράξεις οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση (βλ., επ' αυτού, απόφαση Securita, C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 37).
- 32 Προς τον σκοπό αυτό, η έκτη οδηγία δεν απαγορεύει στα κράτη μέλη, όταν ασκούν την εν λόγω εξουσία, να εφαρμόζουν, για συγκεκριμένη πράξη, μέθοδο ή κλείδα κατανομής διαφορετική από τη μέθοδο που βασίζεται στον κύκλο εργασιών, υπό την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που επιλέγουν να εγγυάται ακριβέστερο καθορισμό της αναλογίας εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών από εκείνον που προκύπτει από την εφαρμογή της μεθόδου που βασίζεται στον κύκλο εργασιών (βλ., επ' αυτού, απόφαση BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, σκέψη 24).
- 33 Συναφώς, επισημαίνεται ότι μολονότι η πραγματοποίηση από τράπεζα δραστηριοτήτων χρηματοδοτικής μισθώσεως στον τομέα της αυτοκινητοβιομηχανίας όπως οι επίμαχες ενδέχεται να απαιτεί τη χρησιμοποίηση ορισμένων αγαθών ή υπηρεσιών μικτής χρήσεως, όπως κτίρια, κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος ή παρεπόμενες οριζόντιες υπηρεσίες, τις περισσότερες φορές τα προαναφερθέντα αγαθά και υπηρεσίες χρησιμοποιούνται προεχόντως για τη χρηματοδότηση και τη διαχείριση των συμβάσεων που συνάπτει ο εκμισθωτής με τους πελάτες του και όχι για τη θέση οχημάτων στη διάθεση των δεύτερων. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξετάσει αν συντρέχει τέτοια περίπτωση στην υπόθεση της κύριας δίκης.

- 34 Υπό αυτές τις συνθήκες, ο υπολογισμός της εκπτώσεως μέσω της εφαρμογής της μεθόδου που βασίζεται στον κύκλο εργασιών, στο πλαίσιο της οποίας λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που συναρτώνται προς το μέρος των μισθωμάτων που καταβάλλουν οι πελάτες και αντισταθμίζουν τη θέση οχημάτων στη διάθεση των πελατών, οδηγεί στον προσδιορισμό λιγότερο ακριβούς αναλογίας εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών σε σχέση με τη μέθοδο που εφάρμοσε η Fazenda Pública, η οποία βασίζεται αποκλειστικώς στο μέρος των μισθωμάτων που αντιστοιχεί στους τόκους οι οποίοι αντισταθμίζουν τις βαρύνουσες τον εκμισθωτή δαπάνες χρηματοδότησεως και διαχειρίσεως των συμβάσεων, καθόσον για τις συγκεκριμένες δραστηριότητες χρησιμοποιείται το μεγαλύτερο μέρος των αγαθών και υπηρεσιών μικτής χρήσεως προς τον σκοπό πραγματοποίησεως πράξεων χρηματοδοτικής μισθώσεως στον τομέα της αυτοκινητοβιομηχανίας.
- 35 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι δεν αντιβαίνει στο άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας η επιβολή από κράτος μέλος της υποχρεώσεως σε τράπεζα που ασκεί, μεταξύ άλλων, δραστηριότητες χρηματοδοτικής μισθώσεως, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, να ενσωματώνει στον αριθμητή και τον παρονομαστή του κλάσματος που αποτελεί τη βάση για τον προσδιορισμό μιας και μόνον αναλογίας εκπτώσεως για σύνολο αγαθών και υπηρεσιών μικτής χρήσεως αποκλειστικώς και μόνον το μέρος των καταβληθέντων από τους πελάτες της μισθωμάτων στο πλαίσιο των συμβάσεων τους χρηματοδοτικής μισθώσεως που αντιστοιχεί στους τόκους, εφόσον τα προαναφερθέντα αγαθά και υπηρεσίες χρησιμοποιούνται προεχόντως για τη χρηματοδότηση και τη διαχείριση των εν λόγω συμβάσεων, πράγμα το οποίο απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

#### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 36 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπιπτόντος 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 (τέταρτο τμήμα) αποφαινεται:

**Δεν αντιβαίνει στο άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, η επιβολή από κράτος μέλος της υποχρεώσεως σε τράπεζα που ασκεί, μεταξύ άλλων, δραστηριότητες χρηματοδοτικής μισθώσεως, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, να ενσωματώνει στον αριθμητή και τον παρονομαστή του κλάσματος που αποτελεί τη βάση για τον προσδιορισμό μιας και μόνον αναλογίας εκπτώσεως για σύνολο αγαθών και υπηρεσιών μικτής χρήσεως αποκλειστικώς και μόνον το μέρος των καταβληθέντων από τους πελάτες της μισθωμάτων στο πλαίσιο των συμβάσεων τους χρηματοδοτικής μισθώσεως που αντιστοιχεί στους τόκους, εφόσον τα προαναφερθέντα αγαθά και υπηρεσίες χρησιμοποιούνται προεχόντως για τη χρηματοδότηση και τη διαχείριση των εν λόγω συμβάσεων, πράγμα το οποίο απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.**

(υπογραφές)