



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 17ης Ιουλίου 2014*

«ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρα 16 και 18 — Χρηματοδοτική μίσθωση — Αγαθά που αποτελούν αντικείμενο συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως — Μη απόδοση των εν λόγω αγαθών στην εταιρία χρηματοδοτικής μισθώσεως μετά τη λύση της συμβάσεως — Ελλείποντα αγαθά»

Στην υπόθεση C-438/13,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Curtea de Apel București (Ρουμανία) με απόφαση της 9ης Απριλίου 2013, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Αυγούστου 2013, στο πλαίσιο της δίκης

BCR Leasing IFN SA

κατά

Agencia Națională de Administrare Fiscală — Direcția generală de administrare a marilor contribuabili,

Agencia Națională de Administrare Fiscală — Direcția generală de soluționare a contestațiilor,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. L. da Cruz Vilaça, πρόεδρο τμήματος, Γ. Αρέστη και Α. Arabadjiev (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η BCR Leasing IFN SA, εκπροσωπούμενη από τον D. Dascălu, δικηγόρο,
- η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον R. H. Radu,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον G.-D. Balan και τη L. Lozano Palacios,

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

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 16 και 18 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, της BCR Leasing IFN SA (στο εξής: BCR Leasing), και, αφετέρου, των Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția generală de administrare a marilor contribuabili και Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția generală de soluționare a contestațiilor (στο εξής, από κοινού: Agenția), σχετικά με την καταβολή φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για πράξη εκμίσθωσης αγαθών δυνάμει συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως τα οποία διαπιστώθηκε ότι λείπουν κατόπιν της μη αποδόσεώς τους στην εταιρία χρηματοδοτικής μισθώσεως.

Το νομικό πλαίσιο

Η οδηγία ΦΠΑ

- 3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«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,

[...]».

- 4 Το άρθρο 14 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα κατωτέρω:

«1. Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.

2. Εκτός από την πράξη της παραγράφου 1, ως παράδοση αγαθών νοούνται οι κατωτέρω πράξεις:

[...]

- β) η υλική παράδοση αγαθού με βάση σύμβαση, η οποία προβλέπει την εκμίσθωση αγαθού για ορισμένη περίοδο ή την πώληση αγαθού με δόσεις, με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας το αργότερο μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος,

[...]».

- 5 Το άρθρο 16 της εν λόγω οδηγίας έχει ως ακολούθως:

«Εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη από τον υποκείμενο στον φόρο αγαθού της επιχείρησής του, προκειμένου να το χρησιμοποιήσει για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του ή να το μεταβιβάσει δωρεάν ή, γενικότερα, να το χρησιμοποιήσει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία δημιούργησαν δικαίωμα ολικής ή μερικής έκπτωσης από τον ΦΠΑ.

Ωστόσο, δεν εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη που γίνεται για τις ανάγκες της επιχείρησης και αφορά τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων.»

6 Το άρθρο 18 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να εξομοιώνουν με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας τις ακόλουθες πράξεις:

- α) τη διάθεση για χρήση από την επιχείρηση από υποκείμενο στον φόρο, για τις ανάγκες της επιχείρησής του, αγαθού παραχθέντος, κατασκευασθέντος, εξορυχθέντος, μεταποιηθέντος, αγορασθέντος ή εισαχθέντος στο πλαίσιο της επιχείρησής του, στην περίπτωση που η απόκτηση ενός τέτοιου αγαθού από άλλον υποκείμενο στον φόρο δεν θα του δημιουργούσε δικαίωμα προς ολική έκπτωση του ΦΠΑ,
- β) τη χρησιμοποίηση αγαθού από υποκείμενο στον φόρο, σε μη φορολογούμενο τομέα δραστηριότητας, όταν το αγαθό αυτό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ κατά την απόκτηση ή τη διάθεσή του για χρήση από την επιχείρηση σύμφωνα με το στοιχείο α΄,
- γ) με εξαίρεση τις περιπτώσεις του άρθρου 19, την περιέλευση αγαθών στον υποκείμενο στον φόρο ή διάδοχό του σε περίπτωση παύσης της υποκείμενης στον φόρο οικονομικής του δραστηριότητας, εφόσον, κατά το χρόνο απόκτησης ή χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών σύμφωνα με το στοιχείο α΄, είχε δημιουργηθεί δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ.»

7 Τα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας ΦΠΑ, που περιλαμβάνονται στο κεφάλαιο 5 του τίτλου X της οδηγίας αυτής, το οποίο επιγράφεται «Διακανονισμός των εκπτώσεων», έχουν ως εξής:

«Άρθρο 184

Η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση την οποία δικαιούνταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.

Άρθρο 185

1. Ο διακανονισμός διενεργείται, ιδίως, όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου, μεταξύ άλλων σε περίπτωση ακύρωσης πωλήσεων ή επίτευξης εκπτώσεων στο τίμημα.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δεν διενεργείται διακανονισμός στην περίπτωση πράξεων για τις οποίες δεν έγινε ολική ή [έγινε μόνο] μερική πληρωμή, σε περίπτωση καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται δεόντως και στην περίπτωση αναλήψεων για τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων του άρθρου 16.

Ωστόσο, σε περίπτωση πράξεων για τις οποίες δεν έγινε ολική ή [έγινε μόνο] μερική πληρωμή ή σε περίπτωση κλοπής, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν διακανονισμό.

Άρθρο 186

Τα κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο εφαρμογής των άρθρων 184 και 185.»

Το ρουμανικό δίκαιο

Ο φορολογικός κώδικας

8 Κατά το άρθρο 125 bis, παράγραφος 1, σημείο 16, του νόμου 571/2003 περί του φορολογικού κώδικα (*Monitorul Oficial al României*, σειρά I, αριθ. 927, της 23ης Δεκεμβρίου 2003), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: φορολογικός κώδικας), η «παράδοση προς εαυτόν νοείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 128, παράγραφος 4» του κώδικα αυτού.

9 Το άρθρο 128 του εν λόγω κώδικα, με τίτλο «Παραδόσεις αγαθών», προβλέπει τα κατωτέρω:

«1. Ως “παράδοση αγαθών” νοείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος αγαθά ως κύριος.

[...]

3. Ως παραδόσεις αγαθών κατά την έννοια της παραγράφου 1 λογίζονται επίσης οι ακόλουθες πράξεις:

a) η πραγματική παράδοση αγαθών σε άλλο πρόσωπο, βάσει συμβάσεως προβλέπουσας ότι η καταβολή πραγματοποιείται σε δόσεις ή βάσει οποιουδήποτε άλλου τύπου συμβάσεως προβλέπουσας ότι η κυριότητα μεταβιβάζεται το αργότερο κατά τον χρόνο εξοφλήσεως του τελευταίου ληξιπρόθεσμου ποσού, εξαιρουμένων των συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως,

[...]

4. Εξομοιώνονται με παραδόσεις αγαθών εξ επαχθούς αιτίας οι ακόλουθες πράξεις:

a) η ανάληψη εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο κινητών αγαθών αγορασθέντων ή παραχθέντων από τον ίδιο για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του, όταν για τα εν λόγω αγαθά ή τα συστατικά τους χορηγήθηκε δικαίωμα ολικής ή μερικής εκπτώσεως του φόρου,

b) η ανάληψη εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο κινητών αγαθών αγορασθέντων ή παραχθέντων από τον ίδιο με σκοπό να τεθούν αυτά εκ χαριστικής αιτίας στη διάθεση άλλων προσώπων, όταν για τα εν λόγω αγαθά ή τα συστατικά τους χορηγήθηκε δικαίωμα ολικής ή μερικής εκπτώσεως από τον φόρο,

c) η ανάληψη εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο κινητών αγαθών αγορασθέντων ή παραχθέντων από τον ίδιο, πλην των κεφαλαιουχικών αγαθών του άρθρου 149, παράγραφος 1, στοιχείο α, με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για πράξεις οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα ολικής εκπτώσεως, όταν για τα εν λόγω αγαθά ή τα συστατικά τους χορηγήθηκε δικαίωμα ολικής ή μερικής εκπτώσεως από τον φόρο κατά τον χρόνο της αγοράς,

d) τα αγαθά τα οποία διαπιστώνεται ότι λείπουν, εξαιρουμένων των αναφερόμενων στην παράγραφο 8, στοιχεία α έως c,

[...]

8. Δεν συνιστούν παράδοση αγαθών, κατά την έννοια της παραγράφου 1, οι καταστάσεις των ακόλουθων αγαθών:
- a) αγαθών καταστραφέντων εξαιτίας φυσικών καταστροφών ή άλλου γεγονότος ανωτέρας βίας, καθώς και αγαθών απολεσθέντων ή κλαπέντων, εφόσον τούτο αποδεικνύεται κατά νόμον, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη νομοθετική ρύθμιση,
 - b) αγαθών υπό τη μορφή ποιοτικώς αλλοιωμένων αποθεμάτων τα οποία δεν είναι πλέον αξιοποιήσιμα, καθώς και αποσυρθέντων από τη χρήση πάγιων στοιχείων του ενεργητικού, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπει η νομοθετική ρύθμιση,
 - c) ευπαθών αγαθών, εντός των ορίων που προβλέπει ο νόμος.»
- 10 Κατά το άρθρο 129, παράγραφος 3, στοιχείο a, του φορολογικού κώδικα, η «εκμίσθωση αγαθών ή η παραχώρηση της χρήσεως αγαθών στο πλαίσιο συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως» συνιστούν παροχή υπηρεσιών.

Οι κανόνες εφαρμογής του φορολογικού κώδικα

- 11 Με την κυβερνητική πράξη 44/2004 (*Monitorul Oficial al României*, σειρά I, αριθ. 112, της 6ης Φεβρουαρίου 2004) εγκρίθηκαν οι κανόνες εφαρμογής του φορολογικού κώδικα οι οποίοι, όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, προέβλεπαν, στο σημείο 6, τα εξής:

«Σημείο 6 [...]

6. Σε περίπτωση λύσεως συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως που αφορά κινητά ενσώματα αγαθά, τα επίμαχα αγαθά λογίζονται ότι λείπουν από την εταιρία χρηματοδοτικής μισθώσεως, υπό την έννοια του άρθρου 128, παράγραφος 4, στοιχείο d, του φορολογικού κώδικα, κατά την εκπνοή της προβλεπόμενης στη σύμβαση προθεσμίας για την απόδοση των οικείων αγαθών από τον μισθωτή/χρήστη, που δεν μπορεί να υπερβαίνει τις 30 ημερολογιακές ημέρες από τη λύση της συμβάσεως. [...]

- 12 Με το κυβερνητικό διάταγμα 15/2012 (*Monitorul Oficial al României*, σειρά I, αριθ. 621, της 29ης Αυγούστου 2012), η Ρουμανική Κυβέρνηση κατάργησε, από 1ης Ιανουαρίου 2013, το άρθρο 128, παράγραφος 4, στοιχείο d, και παράγραφος 8, στοιχεία a έως c, του φορολογικού κώδικα. Ομοίως, με την κυβερνητική πράξη 1071/2012 (*Monitorul Oficial al României*, σειρά I, αριθ. 753, της 8ης Νοεμβρίου 2012), η Ρουμανική Κυβέρνηση κατάργησε, από 1ης Ιανουαρίου 2013, το σημείο 6, παράγραφος 6, των κανόνων εφαρμογής του φορολογικού κώδικα.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 13 Η BCR Leasing είναι ανώνυμη εταιρία η οποία δραστηριοποιείται στον τομέα της χρηματοδοτικής μισθώσεως. Η εν λόγω εταιρία αγοράζει αυτοκίνητα από διάφορους προμηθευτές ως προς τα οποία εκπίπτει εξ ολοκλήρου τον ΦΠΑ εισροών. Παράλληλα, συνάπτει συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως για τα αγορασθέντα αυτοκίνητα με φυσικά και νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν την ιδιότητα του χρήστη των εν λόγω αγαθών καθ' όλη τη διάρκεια ισχύος της οικείας συμβάσεως, ενώ η BCR Leasing παρακρατεί την κυριότητα των επίμαχων αυτοκινήτων.
- 14 Κατόπιν διαφόρων καθυστερήσεων ή και αδυναμίας των υπόχρεων να καταβάλουν τα μισθώματα, η BCR Leasing αναγκάστηκε να καταγγείλει ορισμένες από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως με τους μη δυνάμενους να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους μισθωτές/χρήστες. Κατά τις εν λόγω

συμβάσεις, οι μισθωτές/χρήστες όφειλαν, εντός τριών ημερών από την καταγγελία της οικείας συμβάσεως, να αποδώσουν στην BCR Leasing το αγαθό που αποτελούσε αντικείμενο της εν λόγω συμβάσεως. Δεδομένου ότι ορισμένοι μισθωτές/χρήστες αρνήθηκαν να αποδώσουν το οικείο αγαθό, η BCR Leasing άσκησε κατ' αυτών αγωγές απόδοσης του μισθίου. Εντούτοις, παρά τις καταβληθείσες προσπάθειες, ορισμένα από τα επίμαχα αγαθά δεν κατέστη δυνατόν να ανακτηθούν εμπροθέσμως.

- 15 Λαμβανομένου υπόψη ότι η BCR Leasing δεν εισέπραττε κανένα ποσό δυνάμει των καταγγελθεισών συμβάσεων, έπαυσε να εκδίδει και τιμολόγια σχετικά με τις συμβάσεις αυτές καθώς και να εισπράττει τον αντίστοιχο ΦΠΑ.
- 16 Κατά τη διάρκεια ελέγχου διενεργηθέντος το 2011, η Agenția διαπίστωσε ορισμένες παρατυπίες σχετικά με την αναγραφή, την καταχώριση και τη δήλωση του ΦΠΑ για την περίοδο μεταξύ 1ης Σεπτεμβρίου 2008 και 31ης Δεκεμβρίου 2010. Με πράξη επιβολής φόρου της 30ής Αυγούστου 2011 και έκθεση φορολογικού ελέγχου της ίδιας ημερομηνίας, η Agenția επέβαλε στην BCR Leasing πρόσθετη φορολογική υποχρέωση να καταβάλει ΦΠΑ ύψους 19 266 551 ρουμανικών λεί (RON), καθώς και τόκους υπερημερίας ύψους 9 502 774 RON.
- 17 Με την προαναφερθείσα πράξη επιβολής φόρου η Agenția επισήμανε ότι, κατά τη διάρκεια της συμβάσεως, η χρηματοδοτική μίσθωση έπρεπε να αντιμετωπισθεί ως παροχή υπηρεσιών, δυνάμει να μετατραπεί σε παράδοση αγαθών κατά τον χρόνο λήξεως της συμβάσεως, αναλόγως της ασκήσεως ή μη εκ μέρους του μισθωτή/χρήστη του δικαιώματος προαίρεσεως (option) αγοράς.
- 18 Εκτός αυτού, η Agenția εκτίμησε ότι, στην περίπτωση ελλειπόντων αγαθών για λόγους πλην των προβλεπόμενων στο άρθρο 128, παράγραφος 8, στοιχεία α έως c, του φορολογικού κώδικα, πρόκειται για παράδοση αγαθών υποκειμένη σε ΦΠΑ, η οποία πρέπει να χαρακτηριστεί ως «παράδοση προς εαυτόν» σύμφωνα με το άρθρο 125 bis, παράγραφος 1, σημείο 16, του φορολογικού κώδικα.
- 19 Συνεπώς, κατά την Agenția, η BCR Leasing όφειλε, κατά την εκπνοή της προβλεπόμενης από τη σύμβαση προθεσμίας για την απόδοση του αγαθού από τον μισθωτή/χρήστη, να εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 128, παράγραφος 4, στοιχείο d, του φορολογικού κώδικα, για τις παραδόσεις προς εαυτόν και για την είσπραξη του ΦΠΑ, καθώς και να εκδώσει, ως προς τις παραδόσεις αυτές, τιμολόγια στο όνομά της.
- 20 Θεωρώντας ότι η εθνική κανονιστική ρύθμιση στην οποία στηρίχθηκε η πράξη επιβολής φόρου που προαναφέρθηκε στη σκέψη 16 της παρούσας αποφάσεως είναι αντίθετη προς το σύστημα το οποίο καθιερώνει η οδηγία ΦΠΑ, η BCR Leasing άσκησε προσφυγή ακυρώσεως κατά της πράξεως αυτής, η οποία εκκρεμεί, σε τελευταίο βαθμό, ενώπιον του Curtea de Apel București.
- 21 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Curtea de Apel București αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Δύναται να θεωρηθεί παράδοση εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 16 της οδηγίας [ΦΠΑ] ή, ενδεχομένως, παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 18 της οδηγίας [αυτής] η περίπτωση των αγαθών που αποτέλεσαν αντικείμενο συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως και τα οποία, μετά τη λύση της συμβάσεως από υπαιτιότητα του μισθωτή, δεν έχουν αποδοθεί από τον μισθωτή στην εταιρία χρηματοδοτικής μισθώσεως, μολονότι η εν λόγω εταιρία έχει κινήσει και εμμένει στη συνέχιση νομικών διαδικασιών για την ανάκτησή τους και παρά το γεγονός ότι, μετά τη λύση της συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως, δεν έχει εισπράξει κάποιο ποσό σχετικό με τη χρήση των εν λόγω αγαθών;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 22 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 16 και 18 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι η αδυναμία μιας εταιρίας χρηματοδοτικής μισθώσεως να ανακτήσει από τον μισθωτή/χρήστη τα αγαθά που αποτελούν αντικείμενο συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως κατόπιν λύσεως της συμβάσεως αυτής από υπαιτιότητα του μισθωτή/χρήστη, παρά τις ενέργειες στις οποίες προέβη η εν λόγω εταιρία προκειμένου να της αποδοθούν τα εν λόγω αγαθά και παρά την εκ μέρους της μη είσπραξη οποιασδήποτε αντιπαροχής μετά τη λύση της επίμαχης συμβάσεως, μπορεί να εξομοιωθεί με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια των εν λόγω άρθρων.
- 23 Καταρχάς υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 16 της οδηγίας ΦΠΑ εξομοιώνει ορισμένες πράξεις για τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο δεν έλαβε καμία πραγματική αντιπαροχή με παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας υποκείμενες σε ΦΠΑ. Κατά πάγια νομολογία, σκοπός της διατάξεως αυτής είναι η διασφάλιση ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ, αφενός, του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος αναλαμβάνει αγαθό ή παρέχει υπηρεσία προς κάλυψη ιδίων αναγκών ή αναγκών του προσωπικού του και, αφετέρου, του τελικού καταναλωτή ο οποίος αγοράζει πανομοιότυπο αγαθό ή υπηρεσία (βλ., συναφώς, απόφαση EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 24 Για την επίτευξη του ανωτέρω σκοπού, το άρθρο 16 της οδηγίας ΦΠΑ εξομοιώνει προς παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας την ανάληψη, από τον υποκείμενο στον φόρο, αγαθού της επιχειρήσεώς του, το οποίο χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του, μεταβιβάζει δωρεάν ή, γενικότερα, διαθέτει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον φόρο προστιθέμενης αξίας.
- 25 Επιβάλλεται όμως η επισήμανση ότι, εν προκειμένω, η αδυναμία ανακτήσεως των αγαθών που αποτελούν αντικείμενο συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως, υπό συνθήκες όπως αυτές της υπό κρίση υποθέσεως, δεν εμπίπτει σε καμία από τις ανωτέρω περιπτώσεις.
- 26 Συγκεκριμένα, πρώτον, τα επίμαχα αγαθά δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι χρησιμοποιούνται για ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή για ανάγκες του προσωπικού του, δεδομένου ότι δεν βρίσκονται στην κατοχή των εν λόγω προσώπων. Δεύτερον, το γεγονός ότι ο μισθωτής/χρήστης παραμένει κάτοχος των αγαθών αυτών χωρίς να καταβάλει οποιαδήποτε αντιπαροχή οφείλεται στη φερόμενη ως υπαίτια συμπεριφορά του τελευταίου και όχι σε μεταβίβαση των εν λόγω αγαθών εκ χαριστικής αιτίας από τον εκμισθωτή προς τον μισθωτή/χρήστη. Τρίτον, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι τα ίδια αυτά αγαθά χρησιμοποιούνται «για σκοπούς ξένους» προς την επιχείρηση του υποκειμένου στον φόρο, δεδομένου ότι η εκμίσθωσή τους και, ως εκ τούτου, η θέση τους στη διάθεση του μισθωτή/χρήστη συνιστούν την ίδια την ουσία της οικονομικής δραστηριότητας του εκμισθωτή. Το γεγονός ότι ο τελευταίος δεν ανακτά τα αγαθά μετά τη λύση της συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως σε καμία περίπτωση δεν σημαίνει ότι τα χρησιμοποιεί για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.
- 27 Επομένως, η αδυναμία μιας εταιρίας χρηματοδοτικής μισθώσεως να ανακτήσει τα αγαθά που αποτελούν αντικείμενο συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως μετά τη λύση της συμβάσεως αυτής, υπό συνθήκες όπως αυτές της υπό κρίση υποθέσεως, δεν μπορεί να εξομοιωθεί με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 16 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 28 Εν συνεχεία, όσον αφορά το άρθρο 18 της οδηγίας ΦΠΑ, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή σε πραγματικά περιστατικά όπως τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης.

- 29 Συγκεκριμένα, από την αίτηση προδικαστικής απόφασης προκύπτει ότι η BCR Leasing εξέπεσε εξ ολοκλήρου τον ΦΠΑ εισροών κατά την αγορά των επίμαχων οχημάτων. Ως εκ τούτου, η διάταξη του άρθρου 18, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, η οποία αφορά μόνον την περίπτωση που η αγορά ως οικονομική πράξη εισροών δεν παρέχει δικαίωμα σε ολική έκπτωση του ΦΠΑ, στερείται λυσιτέλειας εν προκειμένω.
- 30 Όσον αφορά περιπτώσεις του άρθρου 18, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας ΦΠΑ, αρκεί η επισήμανση ότι, εν προκειμένω, ο υποκείμενος στον φόρο ούτε χρησιμοποίησε τα οικεία αγαθά «σε μη φορολογούμενο τομέα δραστηριότητας» κατά την έννοια του άρθρου 18, στοιχείο β', ούτε έπαυσε την υποκείμενη στον φόρο οικονομική του δραστηριότητα, όπως επιτάσσει το άρθρο 18, στοιχείο γ'.
- 31 Ως εκ τούτου, το άρθρο 18 της οδηγίας ΦΠΑ δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να εξομοιώνουν πράξεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας.
- 32 Τέλος, για να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, διευκρινίζεται ότι ο μηχανισμός του διακανονισμού τον οποίο προβλέπουν τα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του συστήματος εκπτώσεων του ΦΠΑ το οποίο καθιερώνει η εν λόγω οδηγία (απόφαση TETS Haskono, C-234/11, EU:C:2012:644, σκέψη 30). Ως εκ τούτου, οι προεκτεθείσες εκτιμήσεις δεν επηρεάζουν τη γένεση ενδεχόμενου δικαιώματος της φορολογικής αρχής να επιβάλει σε υποκείμενο στον φόρο την υποχρέωση διακανονισμού υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπει προς τούτο η οδηγία ΦΠΑ.
- 33 Κατόπιν των ανωτέρω, η απάντηση που πρέπει να δοθεί στο υποβληθέν ερώτημα είναι ότι τα άρθρα 16 και 18 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι η αδυναμία μιας εταιρίας χρηματοδοτικής μισθώσεως να ανακτήσει από τον μισθωτή/χρήστη τα αγαθά που αποτελούν αντικείμενο συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως κατόπιν λύσεως της συμβάσεως αυτής από υπαιτιότητα του μισθωτή/χρήστη, παρά τις ενέργειες στις οποίες προέβη η εν λόγω εταιρία προκειμένου να της αποδοθούν τα εν λόγω αγαθά και παρά την εκ μέρους της μη είσπραξη οποιασδήποτε αντιπαροχής μετά τη λύση της επίμαχης συμβάσεως, δεν μπορεί να εξομοιωθεί με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια των εν λόγω άρθρων.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 34 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόμπιτος 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 (έβδομο τμήμα) αποφαινεται:

Τα άρθρα 16 και 18 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι η αδυναμία μιας εταιρίας χρηματοδοτικής μισθώσεως να ανακτήσει από τον μισθωτή/χρήστη τα αγαθά που αποτελούν αντικείμενο συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως κατόπιν λύσεως της συμβάσεως αυτής από υπαιτιότητα του μισθωτή/χρήστη, παρά τις ενέργειες στις οποίες προέβη η εν λόγω εταιρία προκειμένου να της αποδοθούν τα εν λόγω αγαθά και παρά την εκ μέρους της μη είσπραξη οποιασδήποτε αντιπαροχής μετά τη λύση της επίμαχης συμβάσεως, δεν μπορεί να εξομοιωθεί με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια των εν λόγω άρθρων.

(υπογραφές)