



## Συλλογή της Νομολογίας

Υπόθεση C-153/17

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs  
κατά  
Volkswagen Financial Services (UK) Ltd**

(αίτηση του Supreme Court of the United Kingdom  
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως)

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/EK – Άρθρα 168 και 173 – Έκπτωση του φόρου επί των εισροών – Πράξεις εκμίσθωσης-πώλησης αυτοκινήτων – Αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται συγχρόνως για φορολογητέες και για απαλλασσόμενες πράξεις – Γένεση και έκταση του δικαιώματος εκπτώσεως – Αναλογία της εκπτώσεως»

Περίληψη – Απόφαση του Δικαστηρίου (έκτο τμήμα)  
της 18ης Οκτωβρίου 2018

1. Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Παράδοση αγαθών – Παροχή υπηρεσιών – Πράξεις αποτελούμενες από πλείονα στοιχεία – Πράξεις εκμίσθωσης-πώλησης – Εκμίσθωση-πώληση οχημάτων – Χρηματοδότηση και διάθεση των οχημάτων – Διακριτές πράξεις – Χορήγηση και διαπραγμάτευση πιστώσεων – Έννοια – Ετεροχρονισμένη καταβολή του τιμήματος έναντι καταβολής τόκων – Περιλαμβάνεται – Προϋπόθεση

(Οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, άρθρα 1 § 2, εδ. 2, και 135 § 1, στοιχείο β')

2. Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Έκπτωση του φόρου επί των εισροών – Αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται ταυτόχρονα για πράξεις που παρέχουν και για πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως – Πράξεις εκμίσθωσης-πώλησης – Εκμίσθωση-πώληση οχημάτων – Συστατικά στοιχεία της τιμής της πράξεως – Έννοια – Γενικά έξοδα που συνδέονται συγχρόνως με τα φορολογητέα και με τα απαλλασσόμενα τμήματα της πράξεως, τα οποία μετακυλίνουν στο ποσό που οφείλεται για το απαλλασσόμενο τμήμα – Περιλαμβάνεται – Έκπτωση κατ' αναλογία – Υπολογισμός – Κλείδα κατανομής πέραν εκείνης που στηρίζεται στον κύκλο εργασιών – Μέθοδος υπολογισμού που δεν μπορεί να εξασφαλίσει ακριβέστερη κατανομή των εξόδων από εκείνη που προκύπτει από κατανομή βάσει του κύκλου εργασιών – Δεν επιτρέπεται

(Οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, άρθρα 168 και 173 § 2, στοιχείο γ')

1. Βλ. το κείμενο της αποφάσεως.

(voir points 29-31, 33, 35, 36)

2. Το άρθρο 168 και το άρθρο 173, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι, αφενός, ακόμη και όταν τα γενικά έξοδα που σχετίζονται με πράξεις εκμισθώσεως-πώλησεως κινητών αγαθών, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, δεν μετακυλίσονται στο ποσό που οφείλεται από τον πελάτη ως αντίτιμο για την παράδοση του αγαθού, δηλαδή για το φορολογητέο σκέλος της πράξεως, αλλά στο ποσό του οφειλόμενου τόκου για το σκέλος της πράξεως που αφορά τη χρηματοδότηση, δηλαδή για το απαλλασσόμενο σκέλος της πράξεως, τα εν λόγω γενικά έξοδα πρέπει, πάντως, να θεωρούνται, για τους σκοπούς του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), ως συστατικό στοιχείο του τιμήματος για την εν λόγω παράδοση, και ότι, αφετέρου, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να εφαρμόζουν μέθοδο κατανομής η οποία δεν λαμβάνει υπόψη την αρχική αξία του αγαθού κατά την παράδοσή του, εφόσον η μέθοδος αυτή, ως εκ της φύσεώς της, δεν εξασφαλίζει κατανομή ακριβέστερη από εκείνη που θα προέκυπτε από την εφαρμογή της κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών.

Επομένως, κάθε κράτος μέλος που αποφασίζει να επιτρέψει ή να επιβάλει στον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί την έκπτωση ανάλογα με τη χρησιμοποίηση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών πρέπει να διασφαλίζει ότι ο τρόπος υπολογισμού του δικαιώματος εκπτώσεως προσδιορίζει με τη μεγαλύτερη δυνατή ακρίβεια το τμήμα του ΦΠΑ που αναλογεί σε πράξεις οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση. 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 (πρβλ. απόφαση της 10ης Ιουλίου 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, σκέψεις 30 και 31).

Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει συναφώς ότι η επιλεγμένη μέθοδος δεν χρειάζεται κατ' ανάγκην να είναι η πλέον ακριβής, αλλά, όπως προκύπτει από τη σκέψη 51 της παρούσας αποφάσεως, πρέπει να εγγυάται ακριβέστερο αποτέλεσμα από εκείνο το οποίο θα προέκυπτε από την εφαρμογή της κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών (πρβλ., απόφαση της 9ης Ιουνίου 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, σκέψη 33).

Ειδικότερα, λαμβανομένου υπόψη του θεμελιώδους χαρακτήρα του δικαιώματος προς έκπτωση, όπως υπενθυμίζεται στη σκέψη 39 της παρούσας αποφάσεως, όταν για τον υπολογισμό της εκπτώσεως δεν λαμβάνεται υπόψη η πραγματική και μη αμελητέα χρήση μέρους των γενικών εξόδων για πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αντανakλάται αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των δαπανών που σχετίζονται με την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών για μικτή χρήση, το οποίο μπορεί να αποδοθεί στις εν λόγω πράξεις. Κατά συνέπεια, η σχετική μέθοδος, ως εκ της φύσεώς της, δεν εξασφαλίζει κατανομή ακριβέστερη από εκείνη που θα προέκυπτε από την εφαρμογή της κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών.

(βλ. σκέψεις 52, 53, 57, 59 και διατακτ.)