



## Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
MACIEJ SZPUNAR  
της 17ης Σεπτεμβρίου 2020<sup>1</sup>

**Υπόθεση C-288/19**

**QM  
κατά  
Finanzamt Saarbrücken**

[αίτηση του Finanzgericht des Saarlandes (φορολογικού δικαστηρίου του ομόσπονδου κράτους του Σάαρ, Γερμανία)  
για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]

«Προδικαστική παραπομπή – Φόροι – Φόρος προστιθεμένης αξίας – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ' – Παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας – Άρθρο 45 – Τόπος παροχής των υπηρεσιών – Άρθρο 56 – Τόπος παροχής των υπηρεσιών μίσθωσης μεταφορικού μέσου – Διάθεση υπηρεσιακών οχημάτων στους εργαζομένους»

### Εισαγωγή

1. Υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) η διάθεση από υποκείμενο στον φόρο οχήματος το οποίο αποτελεί περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησής του προκειμένου το όχημα να χρησιμοποιηθεί για ίδιες ανάγκες εργαζομένου του; Ποιες είναι, στην περίπτωση αυτή, οι προϋποθέσεις μιας τέτοιας φορολόγησης, συνιστά δε η πράξη αυτή πράξη μίσθωσης μεταφορικού μέσου; Το Δικαστήριο θα έχει στην υπό κρίση υπόθεση την ευκαιρία να απαντήσει στα ερωτήματα αυτά, διευκρινίζοντας ταυτοχρόνως τη νομολογία του σχετικά τόσο με την εκ μέρους των υποκειμένων στον φόρο διάθεση περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεών τους και την παροχή υπηρεσιών για ίδιες ανάγκες όσο και με τον ορισμό της υπηρεσίας μίσθωσης υπό το πρίσμα της νομολογίας αυτής.

<sup>1</sup> Γλώσσα του πρωτοτύπου: η πολωνική.

## Νομικό πλαίσιο

### *Το δίκαιο της Ένωσης*

2. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας<sup>2</sup>, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/EK της 12ης Φεβρουαρίου 2008<sup>3</sup> (στο εξής: οδηγία 2006/112), ορίζει τα εξής:

«1. Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[...]

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,

[...]».

3. Κατά το άρθρο 26, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας:

«1. Εξομοιώνονται με παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας οι ακόλουθες πράξεις:

α) η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο ανήκει στην επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκείμενου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του, εφόσον το αγαθό αυτό δημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ,

β) η χωρίς αντάλλαγμα παροχή υπηρεσιών από τον υποκείμενο στον φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.»

4. Κατά το άρθρο 45, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε μη υποκείμενο στο φόρο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. [...]»

5. Τέλος, το άρθρο 56, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας 2006/112, όπως ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2013<sup>4</sup>, ορίζει τα εξής:

«2. Τόπος μίσθωσης, εκτός από τη βραχυχρόνια μίσθωση, μεταφορικού μέσου σε μη υποκείμενο στο φόρο, είναι ο τόπος εγκατάστασης ή μόνιμης κατοικίας ή συνήθους διαμονής του λήπτη.

[...]

3. Για τους σκοπούς των παραγράφων 1 και 2, ως “βραχυχρόνια” νοείται η συνεχής κατοχή ή χρήση του μεταφορικού μέσου για διάστημα που δεν υπερβαίνει τις τριάντα ημέρες, ενώ, όσον αφορά τα πλωτά μέσα, η συνεχής κατοχή ή χρήση για διάστημα που δεν υπερβαίνει τις ενενήντα ημέρες.»

2 ΕΕ 2006, L 347, σ. 1

3 ΕΕ 2008, L 44, σ. 11.

4 Βλ. άρθρο 4 της οδηγίας 2008/8.

## **Το γερμανικό δίκαιο**

6. Η οδηγία 2006/112 μεταφέρθηκε στο γερμανικό δίκαιο με τον Umsatzsteuergesetz (νόμο περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG). Το άρθρο 3a του νόμου αυτού θεσπίζει τους γενικούς κανόνες σχετικά με τον καθορισμό του τόπου των φορολογητέων πράξεων. Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις αυτές, δυνάμει του άρθρου 3f του UStG, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ως τόπος της άνευ ανταλλάγματος παροχής υπηρεσιών από υποκείμενο στον φόρο για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση ή για ίδιες ανάγκες του προσωπικού θεωρείται ο τόπος στον οποίο ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο ασκεί οικονομική δραστηριότητα.

## **Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και το προδικαστικό ερώτημα**

7. Η QM είναι εταιρία διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων με έδρα το Λουξεμβούργο. Η εταιρία αυτή διέθετε εταιρικά οχήματα, μεταξύ άλλων, σε δύο εργαζομένους με τόπο κατοικίας στη Γερμανία. Οι ανωτέρω μπορούσαν να χρησιμοποιούν τα οχήματα αυτά τόσο για επαγγελματικούς σκοπούς όσο και για ίδιες ανάγκες.

8. Ως προς έναν από τους εργαζομένους, η διάθεση του οχήματος γινόταν χωρίς αντάλλαγμα, ενώ, ως προς τον άλλο, το σχετικό κόστος, ύψους 5 688 ευρώ ετησίως, παρακρατούνταν από τον μισθό του.

9. Η QM πραγματοποιεί πρωτίστως πράξεις απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ και εκκαθαρίζει τον εν λόγω φόρο στο Λουξεμβούργο υπό το απλουστευμένο καθεστώς. Στο πλαίσιο του συστήματος αυτού δεν χωρεί έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών για αγαθά και υπηρεσίες που αποκτώνται σε προγενέστερο στάδιο. Ειδικότερα, η QM δεν ασκούσε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών ως προς τα δύο επίμαχα στην κύρια δίκη οχήματα.

10. Τον Νοέμβριο του 2014 η QM καταχωρίστηκε ως υποκείμενη στον ΦΠΑ στη Γερμανία και υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις για τα έτη 2013 και 2014, στις οποίες περιέλαβε τη διάθεση των προαναφερθέντων οχημάτων. Βάσει των δηλώσεων αυτών, η Finanzamt Saarbrücken (φορολογική αρχή Saarbrücken, Γερμανία) εξέδωσε πράξεις προσδιορισμού φόρου. Κατά των πράξεων αυτών η QM άσκησε διοικητική προσφυγή τον Ιούλιο του 2015. Η ως άνω διοικητική προσφυγή απορρίφθηκε στις 2 Μαΐου 2016.

11. Στις 2 Ιουνίου 2016 η QM άσκησε προσφυγή κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Υποστηρίζει ότι η επίμαχη διάθεση οχημάτων δεν υπόκειται στον φόρο, δεδομένου ότι δεν πρόκειται για παροχή εξ επαχθούς αιτίας και, εν πάση περιπτώσει, όχι εξ ολοκλήρου, καθώς και ότι δεν συνιστά υπηρεσία μίσθωσης μεταφορικού μέσου κατά την έννοια του άρθρου 56 της οδηγίας 2006/112.

12. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht des Saarlandes (φορολογικό δικαστήριο του ομόσπονδου κράτους του Σάαρ, Γερμανία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 56, παράγραφος 2, της οδηγίας [2006/112] την έννοια ότι ως “μίσθωσ[η] [...] μεταφορικού μέσου σε μη υποκείμενο στον φόρο” πρέπει να νοείται και η διάθεση οχήματος που ανήκει στην επιχείρηση υποκείμενου στον φόρο (εταιρικού οχήματος) προς το προσωπικό του, στην περίπτωση που το τελευταίο δεν καταβάλλει προς τούτο αντίτιμο μη συνιστάμενο (εν μέρει) στην παρεχόμενη εργασία του, δηλαδή δεν καταβάλλει χρηματικό ποσό, δεν χρησιμοποιεί προς τούτο τμήμα των αποδοχών του σε χρήμα ούτε επιλέγει μεταξύ διαφόρων πλεονεκτημάτων προσφερόμενων από τον υποκείμενο στον φόρο κατόπιν συμφωνίας μεταξύ των μερών ότι το δικαίωμα χρήσεως του εταιρικού οχήματος συνεπάγεται την παραίτηση από άλλα πλεονεκτήματα;»

13. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως περιήλθε στο Δικαστήριο στις 9 Απριλίου 2019. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η QM, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Κατόπιν αναβολής της επ' ακροατηρίου συζητήσεως λόγω της πανδημίας του COVID-19, οι διάδικοι απάντησαν εγγράφως στις συμπληρωματικές ερωτήσεις του Δικαστηρίου.

## Ανάλυση

### *Εισαγωγικές παρατηρήσεις*

14. Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η άνευ ανταλλάγματος διάθεση οχήματος από τον υποκείμενο στον φόρο σε εργαζόμενο του τόσο για επαγγελματικούς σκοπούς όσο και για ίδιες ανάγκες του τελευταίου εμπίπτει στην έννοια της «μίσθωσης μεταφορικού μέσου σε μη υποκείμενο στον φόρο» κατά το άρθρο 56, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112.

15. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία που περιέχονται στην απόφαση περί παραπομπής, η διαφορά της κύριας δίκης αφορά δύο περιπτώσεις. Στην πρώτη εξ αυτών, η διάθεση του αυτοκινήτου γίνεται πράγματι άνευ ανταλλάγματος, ενώ στη δεύτερη, ο οικείος εργαζόμενος επιβαρύνεται με κόστος 5 688 ευρώ ετησίως, παρακρατούμενο από τις αποδοχές του. Αν και η διατύπωση του προδικαστικού ερωτήματος φαίνεται να αφορά μόνον την πρώτη αυτή περίπτωση, εκτιμώ ότι, για να δοθεί πλήρης και χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, απαιτείται ανάλυση αμφοτέρων των περιπτώσεων. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο καθόσον η νομολογία του Δικαστηρίου που αφορά, αφενός, τη χρήση περιουσιακών στοιχείων επιχείρησης υποκείμενης στον φόρο για σκοπούς ξένους προς τη δραστηριότητά της και, αφετέρου, τον ορισμό της σύμβασης της μίσθωσης ενδέχεται να οδηγήσει σε αποκλίνουσες εκτιμήσεις.

### *Η άνευ ανταλλάγματος διάθεση οχήματος στον εργαζόμενο*

16. Κατ' αρχήν, στον ΦΠΑ υπόκεινται οι πράξεις που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας. Στο πλαίσιο αυτό, το καταβαλλόμενο αντίτιμο μπορεί να έχει τον χαρακτήρα παροχής σε χρήμα ή άλλης αντιπαροχής<sup>5</sup>. Όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο και του προσωπικού του, η νομολογία του Δικαστηρίου περιέχει σειρά ενδεικτικών στοιχείων βάσει των οποίων μπορεί να καθοριστεί αν μια παροχή σε εργαζόμενο πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας.

17. Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Γερμανική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της, από τη νομολογία προκύπτει με επαρκή σαφήνεια ότι, στις σχέσεις μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο και των υπαλλήλων του, υφίσταται πράξη εξ επαχθούς αιτίας μόνον όταν ο εργαζόμενος καταβάλλει αντίτιμο για ορισμένο αγαθό ή υπηρεσία, όταν παραιτείται από μέρος των αποδοχών του ή όταν τμήμα της παρεχόμενης από αυτόν εργασίας δύναται να θεωρηθεί ως αντιπαροχή για το αγαθό ή την υπηρεσία που έλαβε από τον εργοδότη<sup>6</sup>. Συναφώς, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι, δυνάμει του εθνικού δικαίου, η παροχή του εργοδότη προς τον εργαζόμενο θεωρείται μέρος του εισοδήματος του τελευταίου για τους σκοπούς του φόρου εισοδήματος<sup>7</sup>.

5 Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, σκέψεις 35 και 36).

6 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, σκέψεις 15 έως 17)· της 29ης Ιουλίου 2010, Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:450, σκέψεις 29 έως 31), και της 18ης Ιουλίου 2013, Medicom και Maison Patrice Alard (C-210/11 και C-211/11, EU:C:2013:479, σκέψη 30).

7 Απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, Medicom και Maison Patrice Alard (C-210/11 και C-211/11, EU:C:2013:479, σκέψη 28).

18. Παρόμοια θέση υιοθέτησε η επιτροπή ΦΠΑ με τις κατευθυντήριες γραμμές που εξέδωσε κατά την 101η συνεδρίαση της 20ής Οκτωβρίου 2014, στο έγγραφο Η<sup>8</sup>. Μολονότι οι εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές δεν έχουν δεσμευτική ισχύ, εντούτοις επιβεβαιώνουν την ως άνω ερμηνεία της προαναφερθείσας νομολογίας του Δικαστηρίου.

19. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην απόφαση περί παραπομπής καθώς και από το ίδιο το γράμμα του προδικαστικού ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι στην υπό κρίση υπόθεση, και εν πάση περιπτώσει όσον αφορά τον έναν από τους εργαζόμενους της QM, δεν πληρούται καμία από τις ανωτέρω προϋποθέσεις που καθιστούν δυνατό να συναχθεί η ύπαρξη πράξης εξ επαχθούς αιτίας.

20. Επομένως, δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της Γερμανικής Κυβέρνησης ότι «πρέπει να θεωρηθεί» ότι οι αποδοχές του οικείου εργαζομένου μειώνονται κατά την αξία του πλεονεκτήματος που απορρέει από τη διάθεση του οχήματος εκ μέρους του εργοδότη.

21. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ως αντιπαροχή για παροχή πραγματοποιούμενη εξ επαχθούς αιτίας θεωρείται μόνον η πράγματι ληφθείσα από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχή, εξυπακουσμένου ότι πρέπει να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παροχής αυτής και της ληφθείσας αντιπαροχής<sup>9</sup>. Επομένως, η ύπαρξη τέτοιας σχέσης μεταξύ της εργασίας που παρέχει ο εργαζόμενος και ορισμένου πλεονεκτήματος που παρέχει ο εργοδότης πρέπει να διαπιστώνεται κατά περίπτωση από το δικαστήριο το οποίο έχει επιληφθεί της συγκεκριμένης υπόθεσης. Αντιθέτως, δεν τίθεται ζήτημα «αναγνώρισης» ή τεκμηρίου<sup>10</sup>.

22. Κατόπιν των ανωτέρω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, σε περίπτωση όπως η περιγραφόμενη στο προδικαστικό ερώτημα, δεν υφίσταται παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112.

23. Ωστόσο, η Γερμανική Κυβέρνηση προβάλλει το πρόσθετο επιχείρημα ότι το ζήτημα αν η διάθεση του οχήματος στον εργαζόμενο έχει επαχθή ή χαριστική αιτία δεν ασκεί επιρροή εν προκειμένω, δεδομένου ότι πρέπει να εφαρμοστεί το άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112. Η διάταξη αυτή προβλέπει ότι θεωρούνται επίσης ως παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, μεταξύ άλλων, οι υπηρεσίες που παρέχονται χωρίς αντάλλαγμα από τον υποκείμενο στον φόρο για ίδιες ανάγκες του προσωπικού. Επομένως, εφόσον η διάθεση αυτοκινήτου σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης αποτελεί αναμφισβήτητη παροχή υπηρεσιών<sup>11</sup>, πρέπει, κατά την κυβέρνηση αυτή, να υπόκειται στον ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της ίδιας αυτής οδηγίας. Η υπηρεσία αυτή πρέπει, εξάλλου, να θεωρηθεί ως υπηρεσία μίσθωσης μεταφορικού μέσου, εκτός από τη βραχυχρόνια μίσθωση, οπότε, σύμφωνα με το άρθρο 56, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, τόπος παροχής της υπηρεσίας αυτής είναι ο τόπος κατοικίας του λήπτη. Το επιχείρημα αυτό πρέπει να εξετασθεί διεξοδικότερα.

24. Το άρθρο 26, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 επιβάλλει να θεωρούνται δύο κατηγορίες περιπτώσεων ως παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας. Αφενός, η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο ανήκει στην επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκείμενου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση του υποκείμενου στον φόρο. Εντούτοις, τούτο ισχύει μόνον όταν ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση (στοιχείο α'). Αφετέρου, η χωρίς αντάλλαγμα παροχή υπηρεσιών από τον υποκείμενο στον φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς

8 Taxud.c.1[2016]1136484-832 REV· έγγραφο προσβάσιμο στην ιστοσελίδα της Επιτροπής.

9 Απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, σκέψη 31).

10 Βλ. απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, Medicom και Maison Patrice Alard (C-210/11 και C-211/11, EU:C:2013:479, σκέψη 30).

11 Κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, συνιστά παροχή υπηρεσιών κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.



ξένους προς την επιχείρησή του (στοιχείο β'). Στη δεύτερη αυτή περίπτωση, είναι αδιάφορο αν ο φόρος ο οποίος καταβλήθηκε κατά την απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για τη χωρίς αντάλλαγμα παροχή υπηρεσιών για ίδιες ανάγκες του υποκείμενου στον φόρο ή του προσωπικού του δημιούργησε δικαίωμα προς έκπτωση ή όχι.

25. Η Γερμανική Κυβέρνηση δέχεται ασυζητητί ότι στην περίπτωση της άνευ ανταλλάγματος διάθεσης οχήματος από τον υποκείμενο στον φόρο σε εργαζόμενο του έχει εφαρμογή το άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112. Συγκεκριμένα, η εν λόγω κυβέρνηση εκκινεί από την παραδοχή ότι η διάθεση οχήματος συνιστά υπηρεσία μίσθωσης μεταφορικού μέσου κατά την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112, της οποίας ο τόπος παροχής (και φορολόγησης) είναι ο τόπος κατοικίας του λήπτη. Αν δε η υπηρεσία αυτή παρέχεται άνευ ανταλλάγματος, πρέπει να εφαρμοστεί, σύμφωνα με το γράμμα του και απομονωμένο από τα συμφραζόμενα, το εν λόγω άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112.

26. Όμως, ως μην αντιστρέφουμε την ορθή σειρά των πραγμάτων. Συγκεκριμένα, η ως άνω συλλογιστική, εκκινώντας από μια παραδοχή η οποία θα μπορούσε να συνιστά στην καλύτερη περίπτωση το αποτέλεσμα της συλλογιστικής αυτής, αγνοεί παντελώς την ύπαρξη του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 και το ζήτημα ποια από τις δύο διατάξεις της εν λόγω παραγράφου (το στοιχείο α' ή το στοιχείο β') εφαρμόζεται σε περίπτωση που υποκείμενος στον φόρο διαθέτει άνευ ανταλλάγματος όχημα σε υπάλληλό του.

27. Το ζήτημα αυτό δεν επιλύεται σαφώς από την οδηγία 2006/112. Το γράμμα των διατάξεων αυτών θα μπορούσε να δημιουργήσει την εντύπωση ότι τα πεδία εφαρμογής τους αλληλεπικαλύπτονται. Επομένως, αν η χρήση αγαθών για ίδιες ανάγκες του υποκείμενου στον φόρο ή του προσωπικού του δεν είναι δυνατόν να φορολογηθεί δυνάμει του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας, ιδίως όταν τα αγαθά αυτά δεν δημιούργησαν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου εισροών, η χρήση αυτή μπορεί εν πάση περιπτώσει να χαρακτηριστεί ως υπηρεσία και να φορολογηθεί δυνάμει του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112.

28. Η ερμηνεία αυτή θα ήταν, κατά τη γνώμη μου, αντίθετη προς τον σκοπό της ως άνω ρύθμισης καθώς και προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Θα καθιστούσε επίσης, κατ' αρχήν, άνευ αντικείμενου τις διατάξεις του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο α'.

29. Συγκεκριμένα, μολονότι το Δικαστήριο δεν έχει αποφανθεί, με τη νομολογία του, επί της οριοθετήσεως των αντίστοιχων πεδίων εφαρμογής των δύο αυτών διατάξεων<sup>12</sup>, εντούτοις έχει αποφανθεί επί του σκοπού και της λειτουργίας τους.

30. Το Δικαστήριο έχει κρίνει, όσον αφορά το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ<sup>13</sup>, του οποίου το γράμμα είναι κατ' ουσίαν πανομοιότυπο με εκείνο του άρθρου 26, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, ότι σκοπός της διάταξης αυτής είναι να εξασφαλίσει την ίση μεταχείριση των υποκειμένων στον φόρο και των καταναλωτών. Αποβλέπει συγκεκριμένα στην αποφυγή του ενδεχομένου μη φορολόγησης αγαθών τα οποία αποτελούν περιουσιακό στοιχείο επιχείρησης και χρησιμοποιούνται για ίδιες ανάγκες ή υπηρεσιών οι οποίες παρέχονται άνευ ανταλλάγματος για ίδιες ανάγκες<sup>14</sup>.

<sup>12</sup> Θα μπορούσε μάλιστα να δημιουργηθεί η εντύπωση ότι σκοπίμως παρέλειψε να αποφανθεί (βλ. απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, σκέψη 20).

<sup>13</sup> Οδηγία 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: ομοιομορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49). Η οδηγία αυτή καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2006/112.

<sup>14</sup> Απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, σκέψη 25).

31. Όσον αφορά ειδικότερα το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 77/388 (νυν άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112), το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, στο μέτρο που αποσκοπεί στην αποφυγή του ενδεχομένου μη φορολόγησης αγαθών τα οποία αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης του υποκειμένου στον φόρο και χρησιμοποιούνται για ίδιες ανάγκες, η εν λόγω διάταξη απαιτεί να θεωρείται μια τέτοια χρήση ως υπηρεσία εξ επαχθούς αιτίας και να φορολογείται μόνον αν ο υποκείμενος στον φόρο άσκησε το δικαίωμά του προς έκπτωση του φόρου εισροών που κατέβαλε για την απόκτηση του αγαθού. Αντιθέτως, η φορολόγηση της χρήσης για ίδιες ανάγκες ενός αγαθού το οποίο, μολονότι αποτελεί περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης του υποκειμένου στον φόρο, δεν δημιούργησε υπέρ του τελευταίου δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου εισροών που αυτός κατέβαλε για την απόκτησή του θα συνιστούσε διπλή φορολόγηση αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας<sup>15</sup>. Δεν ασκεί συναφώς επιρροή ο λόγος για τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπόρεσε να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση του φόρου εισροών που κατέβαλε για την απόκτηση του εν λόγω αγαθού<sup>16</sup>.

32. Σε τέτοια ακριβώς κατάσταση βρίσκεται και ένας υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, όπως η QM, ασκεί αποκλειστικώς απαλλασσόμενη δραστηριότητα και δεν έχει δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου εισροών που κατέβαλε για την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών για τις ανάγκες της δραστηριότητας αυτής. Από την άποψη του συστήματος του ΦΠΑ, ένας τέτοιος υποκείμενος στον φόρο βρίσκεται σε κατάσταση συγκρίσιμη με εκείνη του καταναλωτή, δηλαδή επιβαρύνεται με τον ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε σε προγενέστερα στάδια εμπορίας.

33. Κατά συνέπεια, η εφαρμογή του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112, σε περίπτωση που ένας τέτοιος υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί άνευ ανταλλάγματος για ίδιες ανάγκες αγαθά που αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησής του, θα ισοδυναμούσε με καταστρατήγηση του περιορισμού που προβλέπει το στοιχείο α' της ίδιας διάταξης, κατά το οποίο θεωρείται φορολογητέα υπηρεσία αποκλειστικά και μόνον η χρήση για ίδιες ανάγκες αγαθών για την απόκτηση των οποίων ο υποκείμενος στον φόρο άσκησε το δικαίωμά του προς έκπτωση του φόρου εισροών που κατέβαλε. Τούτο θα συνεπαγόταν διπλή φορολόγηση των εμπορευμάτων αυτών και, ως εκ τούτου, παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.

34. Μια τέτοια κατάσταση δεν συνάδει ούτε με τον σκοπό του άρθρου 26, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, ο οποίος, σύμφωνα με την προμνησθείσα νομολογία του Δικαστηρίου, συνίσταται στην αποφυγή του ενδεχομένου μη φορολόγησης των αγαθών και των υπηρεσιών που προορίζονται για ιδιωτικούς σκοπούς και στην εξασφάλιση της ίσης μεταχείρισης των καταναλωτών και των υποκειμένων στον φόρο. Συγκεκριμένα, όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση του φόρου εισροών που κατέβαλε για την απόκτηση ενός αγαθού, η πράξη απόκτησης του αγαθού αυτού φορολογείται και εξακολουθεί να φορολογείται, ο ίδιος δε ο υποκείμενος στον φόρο βρίσκεται, από πλευράς ΦΠΑ, στην ίδια κατάσταση με τον καταναλωτή.

35. Κατόπιν των ανωτέρω, φρονώ ότι το άρθρο 26, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι το στοιχείο β' της εν λόγω διάταξης δεν αφορά τις υπηρεσίες που συνίστανται στην εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο διάθεση για ίδιες ανάγκες ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση αγαθών που αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο. Συγκεκριμένα, στις υπηρεσίες αυτές τυγχάνει εφαρμογής το στοιχείο α' της ίδιας διάταξης, κατά το οποίο μια τέτοια διάθεση θεωρείται ως υπηρεσία παρεχόμενη εξ επαχθούς αιτίας, αλλά μόνον εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο άσκησε το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου εισροών που κατέβαλε για την απόκτηση του αγαθού αυτού.

15 Απόφαση της 25ης Μαΐου 1993, Mohsche (C-193/91, EU:C:1993:203, σκέψεις 8 και 9).

16 Τούτο μπορεί να συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν απέκτησε το αγαθό αυτό από πρόσωπο που δεν αποτελεί υποκείμενο στον φόρο (πρβλ. απόφαση της 27ης Ιουνίου 1989, Kühne, 50/88, EU:C:1989:262, σκέψη 9).

36. Φρονώ, επομένως, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Γερμανική Κυβέρνηση, ότι, όταν υποκείμενος στον φόρο θέτει στη διάθεση εργαζομένου όχημα που αποτελεί περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης, για το οποίο ο εν λόγω εργαζόμενος δεν επιβαρύνεται οικονομικά, δεν παραιτείται από τμήμα των αποδοχών ή άλλα πλεονεκτήματα που του οφείλονται από τον υποκείμενο στον φόρο, αλλά ούτε και παρέχει πρόσθετη εργασία άμεσα συνδεδεμένη με τη διάθεση του εν λόγω οχήματος, η εν λόγω διάθεση δεν μπορεί να εξομοιωθεί με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας ούτε δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 ούτε δυνάμει του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής. Επομένως, το ζήτημα της εφαρμογής του άρθρου 56, παράγραφος 2, είναι άνευ αντικειμένου.

37. Επομένως, στο προδικαστικό ερώτημα προτείνω να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και το άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι δεν συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, η εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο διάθεση οχήματος το οποίο αποτελεί περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησής του προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για ίδιες ανάγκες εργαζομένου, όταν ο εν λόγω εργαζόμενος δεν επιβαρύνεται οικονομικά, δεν παραιτείται από τμήμα των αποδοχών ή άλλα πλεονεκτήματα που του οφείλονται από τον υποκείμενο στον φόρο, αλλά ούτε και παρέχει πρόσθετη εργασία για τη διάθεση σε αυτόν του εν λόγω οχήματος.

### ***Η εξ επαχθούς αιτίας διάθεση οχήματος στον εργαζόμενο***

38. Όπως επισήμανα προκαταρκτικώς, μολονότι το προδικαστικό ερώτημα αφορά ρητώς μόνον την περίπτωση της άνευ ανταλλάγματος διάθεσης οχήματος στον εργαζόμενο, η δίκη που εκκρεμεί ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου αφορά δύο περιπτώσεις, στη δεύτερη εκ των οποίων ο εργαζόμενος επιβαρύνεται για το όχημα που τίθεται στη διάθεσή του με αντίτιμο παρακρατούμενο από τον μισθό του. Χάριν πληρότητας της απάντησης που πρέπει να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο, φρονώ ότι επιβάλλεται να αναλυθεί και η δεύτερη αυτή περίπτωση.

39. Όταν ο εργαζόμενος του υποκειμένου στον φόρο καταβάλλει τίμημα για τη χορήγηση σε αυτόν οχήματος ιδιωτικής χρήσης από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο, πρόκειται, κατά τη γνώμη μου, για πράξη παροχής υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2 παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112. Επομένως, δεν συντρέχει λόγος παραπομπής στο άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής. Η τελευταία αυτή διάταξη αφορά, κατά τη γνώμη μου, τις περιπτώσεις στις οποίες αγαθά που αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης του υποκειμένου στον φόρο διατίθενται άνευ ανταλλάγματος.

40. Τούτο έχει δύο συνέπειες. Πρώτον, δεν έχει εφαρμογή η επιφύλαξη του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, κατά το οποίο η διάταξη αυτή εφαρμόζεται μόνο στα αγαθά για την απόκτηση των οποίων ο υποκείμενος στον φόρο άσκησε το δικαίωμά του προς έκπτωση του φόρου εισροών. Όταν υποκείμενος στον φόρο θέτει στη διάθεση εργαζομένου του ένα αγαθό, για παράδειγμα ένα όχημα που αποτελεί περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησής του, και τούτο λαμβάνει χώρα στο πλαίσιο σχέσης εργασίας, πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να γίνει δεκτό ότι αυτός ενεργεί υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Επομένως, η πράξη αυτή υπόκειται, κατ' αρχήν, σε φόρο. Ωστόσο, ο υποκείμενος στον φόρο αποκτά συγχρόνως, κατ' αρχήν, δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου εισροών που κατέβαλε για την απόκτηση του αγαθού αυτού και, στην περίπτωση που, όπως ισχύει για την QM, δεν ασκεί δραστηριότητα φορολογούμενη στο οικείο κράτος μέλος, δικαίωμα επιστροφής του.

41. Δεύτερον, στην περίπτωση αυτή, ως βάση επιβολής του φόρου πρέπει, κατ' αρχήν, να θεωρείται το ποσό που πράγματι εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο από τον εργαζομένο του για τη διάθεση ενός αγαθού και όχι, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της άνευ ανταλλάγματος διάθεσης, το κόστος κτήσεως του αγαθού αυτού.



42. Ασφαλώς, στις αρμόδιες εθνικές αρχές εναπόκειται να καθορίσουν αν οι δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο εργαζόμενος συνιστούν πράγματι αντίτιμο για τη διάθεση του αγαθού. Συγκεκριμένα, το κοινό σύστημα ΦΠΑ δεν έχει ως σκοπό τη φορολόγηση όλων των χρηματοοικονομικών ροών. Υπόκεινται στον φόρο οι πράξεις, ήτοι οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας. Οι σχετικές με τις πράξεις αυτές χρηματοοικονομικές ροές αποτελούν απλώς τη βάση επιβολής του φόρου για τις εν λόγω πράξεις, διότι θεωρείται ότι αντικατοπτρίζουν την αξία τους. Εντούτοις, οι ροές αυτές πρέπει να έχουν τον χαρακτήρα ισοδύναμου ανταλλάγματος, προκειμένου οι πράξεις τις οποίες αφορούν να μπορούν να θεωρηθούν ως πράξεις εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2 της οδηγίας 2006/112<sup>17</sup>.

43. Εν προκειμένω, η QM, απαντώντας σε ερώτηση του Δικαστηρίου, επισημαίνει ότι ο ενδιαφερόμενος εργαζόμενος φέρει το μερικό κόστος της θέσης του αυτοκινήτου στη διάθεσή του για τον λόγο ότι το κόστος αγοράς (χρηματοδοτικής μίσθωσης/leasing) του οχήματος από την QM υπερβαίνει το ποσό που προβλέπεται για τον σκοπό αυτό στον προϋπολογισμό της εταιρίας. Επομένως, ο εργαζόμενος αντισταθμίζει τη διαφορά αυτή. Κατά την άποψή μου, δημιουργείται η αμφιβολία αν υφίσταται στην περίπτωση αυτή ανταλλαγή αμοιβαίων και ισοδύναμων παροχών, και αν η αμοιβή την οποία λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία αντικατοπτρίζει όντως την αξία της υπηρεσίας που παρέχεται στον λήπτη, κατά την έννοια της προμνησθείσας νομολογίας του Δικαστηρίου. Ωστόσο, για να αρθεί η αμφιβολία αυτή, πρέπει να εξεταστεί η έννομη σχέση μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο και του εργαζομένου του, στοιχείο του οποίου η διακρίβωση απόκειται στο αιτούν δικαστήριο.

44. Αν το αιτούν δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη διάθεση μεταφορικού μέσου στον εργαζόμενο πραγματοποιήθηκε εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια των διατάξεων περί ΦΠΑ, τίθεται το ζήτημα του καθορισμού του τόπου παροχής της υπηρεσίας. Κατ' αρχήν, δεδομένου ότι ο εργαζόμενος του υποκειμένου στον φόρο είναι κατά κανόνα πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, πρέπει να εφαρμοστεί το άρθρο 45 της οδηγίας 2006/112, κατά το οποίο ο τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, ο τόπος εγκατάστασής του ή ο τόπος κατοικίας του. Αν, ωστόσο, η διάθεση αφορά μεταφορικό μέσο, πρέπει να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αν μια τέτοια διάθεση μπορεί να θεωρηθεί ως υπηρεσία μίσθωσης, εκτός από τη βραχυχρόνια μίσθωση, κατά την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112. Συγκεκριμένα, σε μια τέτοια περίπτωση, τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι ο τόπος κατοικίας του εργαζομένου ως λήπτη.

45. Η οδηγία 2006/112 δεν ορίζει την έννοια της «υπηρεσίας μίσθωσης». Όσον αφορά το ζήτημα αυτό, η εν λόγω οδηγία δεν παραπέμπει ούτε στο εθνικό δίκαιο των κρατών μελών, οπότε ο συγκεκριμένος όρος πρέπει να ερμηνεύεται ως αυτοτελής έννοια του δικαίου της Ένωσης.

46. Αντιθέτως, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί επί της σημασίας της έννοιας αυτής. Μολονότι η σχετική νομολογία αφορά μίσθωση ακινήτων στο πλαίσιο της απαλλαγής της δραστηριότητας αυτής από τον ΦΠΑ, εντούτοις εκτιμώ ότι μπορεί να εφαρμοστεί και σε μίσθωση κινητών πραγμάτων, περιλαμβανομένων των οχημάτων. Πράγματι, το πλαίσιο το οποίο έχει προσδιορίσει το Δικαστήριο για την έννοια της «μίσθωσης» δεν βαίνει πέραν του συνήθους νοήματος του όρου αυτού στη νομική γλώσσα.

17 Πρβλ. απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

47. Κατά τη νομολογία αυτή, για να διαπιστωθεί η ύπαρξη υπηρεσίας μίσθωσης απαιτείται η συνδρομή όλων των προϋποθέσεων μιας τέτοιας πράξεως, ήτοι ότι ο κύριος του μισθίου παρέχει στον μισθωτή, έναντι καταβολής μισθώματος και για συμφωνημένη περίοδο, το δικαίωμα να χρησιμοποιεί το μίσθιο, και να αποκλείει άλλα πρόσωπα από τη χρήση αυτή<sup>18</sup>. Επομένως, πρέπει να εξεταστεί αν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις σε περίπτωση που υποκείμενος στον φόρο διαθέτει εξ επαχθούς αιτίας, για ίδιες ανάγκες εργαζομένου του, όχημα το οποίο αποτελεί περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης του υποκειμένου στον φόρο.

48. Τονίζεται εκ προοιμίου ότι, μολοντί με την απόφαση Medicom και Maison Patrice Alard<sup>19</sup> το Δικαστήριο μνημονεύει τον κύριο του μισθίου, με τον όρο αυτόν πρέπει να νοείται κάθε εκμισθωτής. Επομένως, το γεγονός ότι η QM δεν είναι κυρία, αλλά μισθώτρια (δυνάμει σύμβασης leasing) του επίμαχου στην κύρια δίκη οχήματος δεν εμποδίζει να θεωρηθεί η διάθεση του οχήματος αυτού από την εν λόγω εταιρία ως σύμβαση μίσθωσης.

49. Στη συνέχεια, σε περίπτωση που γίνεται λόγος για διάθεση οχήματος εξ επαχθούς αιτίας, πρέπει κατά τη γνώμη μου να θεωρηθεί ότι πληρούται, κατ' αρχήν, η προϋπόθεση της καταβολής μισθώματος.

50. Όσον αφορά τη διάρκεια της μίσθωσης, δεν νομίζω ότι η διάρκεια αυτή πρέπει να καθορίζεται με την αναφορά συγκεκριμένης ημερομηνίας ή συγκεκριμένου αριθμού μονάδων χρόνου (ημερών, μηνών ή ετών). Η διάρκεια της σύμβασης μίσθωσης μπορεί επίσης να εξαρτάται από ορισμένο γεγονός ή αίρεση, όπως είναι η διάρκεια της σχέσης εργασίας συγκεκριμένου εργαζομένου ή η διάρκεια ισχύος σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης οχήματος από τον υποκείμενο στον φόρο<sup>20</sup>. Επιπλέον, στις νομικές παραδόσεις των κρατών μελών δεν γίνεται γενικώς δεκτό ότι η σύμβαση μίσθωσης πρέπει να συνάπτεται για ορισμένο χρόνο· μπορεί επίσης να ισχύει για αόριστο χρόνο<sup>21</sup>, με δυνατότητα των συμβαλλομένων μερών να προβούν στη λύση της, για παράδειγμα σε περίπτωση λήξης της σχέσης εργασίας.

51. Οι ως άνω τρόποι καθορισμού της διάρκειας της μίσθωσης πληρούν επίσης, κατά τη γνώμη μου, την προϋπόθεση σχετικά με τη «συμφωνημένη περίοδο». Συγκεκριμένα, η προϋπόθεση αυτή αποσκοπεί αποκλειστικά και μόνο στη διάκριση της μίσθωσης από τη μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας ή άλλων παρόμοιων εμπράγματων δικαιωμάτων. Από την άποψη όμως του συστήματος του ΦΠΑ, η προϋπόθεση αυτή εξυπηρετεί τη διάκριση μεταξύ παροχής υπηρεσιών και παράδοσης αγαθών.

52. Επομένως, δεν θεωρώ, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η QM με τις παρατηρήσεις της, ότι το γεγονός ότι η διάθεση οχήματος σε εργαζόμενο περιορίζεται από τη διάρκεια της σχέσης εργασίας εμποδίζει να θεωρηθεί η εν λόγω διάθεση ως υπηρεσία μίσθωσης.

53. Βεβαίως, έχει σημασία το ζήτημα αν η προβλεπόμενη από τα συμβαλλόμενα μέρη περίοδος χρήσης του οχήματος υπερβαίνει ή όχι τριάντα ημέρες, καθόσον από το ζήτημα αυτό εξαρτάται αν θα εφαρμοστεί η παράγραφος 1 ή η παράγραφος 2 του άρθρου 56 της οδηγίας 2006/112, και, ως εκ τούτου, το ποιος είναι ο τόπος της ενδεχόμενης φορολόγησης της σχετικής πράξης. Συναφώς, μια σύμβαση αορίστου χρόνου πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να θεωρηθεί ότι έχει διάρκεια μεγαλύτερη των τριάντα ημερών.

18 Πρβλ. απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, Medicom και Maison Patrice Alard (C-210/11 και C-211/11, EU:C:2013:479, σκέψη 26).

19 Απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, Medicom και Maison Patrice Alard (C-210/11 και C-211/11, EU:C:2013:479).

20 Παρόμοιες λύσεις απαντούν και σε άλλους τομείς πλην αυτού των εργασιακών σχέσεων, όπως για παράδειγμα η διαδεδομένη πρακτική εκμίσθωσης αποκωδικοποιητή κατά τη διάρκεια σύμβασης παροχής καλωδιακού ή δορυφορικού τηλεοπτικού σήματος.

21 Βλ., για παράδειγμα, άρθρο 659 του πολωνικού Kodeks Cywilny (αστικού κώδικα).

54. Όσον αφορά, τέλος, την προϋπόθεση της χρήσης κατ' αποκλεισμό άλλων προσώπων, πρόκειται για χαρακτηριστικό που συνδέεται συνήθως με το δικαίωμα της κυριότητας και με ορισμένα άλλα εμπράγματα δικαιώματα. Απορρέει δε από το *erga omnes* αποτέλεσμα των εν λόγω εμπράγματων δικαιωμάτων.

55. Το Δικαστήριο έκρινε για πρώτη φορά ότι η προϋπόθεση αυτή συνιστά αναγκαίο χαρακτηριστικό μιας πράξης εκμίσθωσης, κατά την έννοια των κανόνων περί ΦΠΑ, με την απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2001, *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:506). Η υπόθεση εκείνη αφορούσε το ζήτημα αν η προβλεπόμενη στο άρθρο 13, Β, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388<sup>22</sup> απαλλαγή των «μισθώσεων ακινήτων» κάλυπτε τη σύσταση δικαιώματος επικαρπίας επί ακινήτου. Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο της αποτροπής των καταχρήσεων που συνίσταντο στην τεχνητή σύσταση του δικαιώματος αυτού προκειμένου να αποκτηθεί δικαίωμα προς αδικαιολόγητη έκπτωση του φόρου εισροών που είχε καταβληθεί επί της παράδοσης του εν λόγω ακινήτου<sup>23</sup>.

56. Υπό τις συνθήκες αυτές, ο γενικός εισαγγελέας F. G. Jacobs διαπίστωσε ότι η σύμβαση μίσθωσης χαρακτηρίζεται, μεταξύ άλλων, από το γεγονός ότι ο μισθωτής αποκτά το δικαίωμα χρήσης του ακινήτου ως κύριος και αποκλεισμού ή αποδοχής της προσβάσεως τρίτων (στο εν λόγω ακίνητο)<sup>24</sup>. Εν προκειμένω, ο γενικός εισαγγελέας F. G. Jacobs φάνηκε να εμπνέεται συναφώς από τη σημασία του όρου «leasing», που χρησιμοποιείται επίσης στην εν λόγω διάταξη της οδηγίας, και ο οποίος, στο αγγλοσαξονικό δίκαιο, μπορεί επίσης να προσδιορίζει δικαιώματα που προσομοιάζουν με περιορισμένα εμπράγματα δικαιώματα στα συστήματα του αστικού δικαίου<sup>25</sup>.

57. Με την προπαρατεθείσα απόφαση, το Δικαστήριο συνόψισε το ανωτέρω κατά τρόπο ελαφρώς διαφορετικό, διαπιστώνοντας ότι το βασικό χαρακτηριστικό της πράξης που συνίσταται στη σύσταση εμπραγμάτου δικαιώματος επικαρπίας επί ακινήτου, το οποίο αποτελεί κοινό [*χαρακτηριστικό της πράξης αυτής και της πράξης μίσθωσης*], είναι ότι παρέχει στον ενδιαφερόμενο, για ορισμένη χρονική διάρκεια και έναντι αντιπαροχής, το δικαίωμα κατοχής ενός ακινήτου ως κύριος και *αποκλεισμού κάθε άλλου προσώπου από την απόλαυση του δικαιώματος αυτού*<sup>26</sup>.

58. Εξ αυτού προκύπτει, αφενός, ότι το Δικαστήριο όρισε με αυτόν τον τρόπο το εμπράγματο δικαίωμα της επικαρπίας, μνημονεύοντας παρεμπιπτόντως και μόνον ότι παρόμοια χαρακτηριστικά έχει και η σύμβαση μίσθωσης. Αφετέρου, το Δικαστήριο δέχτηκε ότι ο αποκλεισμός άλλων προσώπων αφορά το δικαίωμα χρήσης ενός αγαθού υπό την ιδιότητα του κυρίου και όχι κάθε άλλη δραστηριότητα σχετική με το αντικείμενο του δικαιώματος επικαρπίας (και, ενδεχομένως, της μίσθωσης).

59. Μόνο με μεταγενέστερες αποφάσεις του συσχέτισε το Δικαστήριο ρητώς την προϋπόθεση αυτή με τη σύμβαση της μίσθωσης κατά την έννοια των διατάξεων περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ, απλοποιώντας ταυτοχρόνως κατά πολύ τη διατύπωση της απόφασης *Goed Wonen*. Σύμφωνα με τη νέα αυτή διατύπωση, η μίσθωση ακινήτου, κατά την έννοια των διατάξεων περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ, συνίσταται, κατ' ουσίαν, στο γεγονός ότι ο κύριος του ακινήτου παραχωρεί στον μισθωτή, έναντι μισθώματος και για συμφωνημένη περίοδο, το δικαίωμα να χρησιμοποιεί το ακίνητο και να αποκλείει άλλα πρόσωπα από τη χρήση αυτή<sup>27</sup>.

22 Σήμερα, ο κανόνας αυτός περιλαμβάνεται στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας 2006/112.

23 Βλ. απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2001, *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:506, σκέψη 31).

24 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. G. Jacobs στην υπόθεση *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:115, σημεία 79 και 84).

25 Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. G. Jacobs στην υπόθεση *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:115, σημεία 60 και 74).

26 Απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2001, *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:506, σκέψη 55).

27 Βλ. αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 2001, *Mirror Group* (C-409/98, EU:C:2001:524, σκέψη 31)· της 8ης Μαΐου 2003, *Seeling* (C-269/00, EU:C:2003:254, σκέψη 49), και, τέλος, της 18ης Ιουλίου 2013, *Medicom* και *Maison Patrice Alard* (C-210/11 και C-211/11, EU:C:2013:479, σκέψη 26).

60. Ωστόσο, δεν πιστεύω ότι το Δικαστήριο θέλησε να θέσει ιδιαίτερα υψηλές απαιτήσεις όσον αφορά τη σύμβαση μίσθωσης κατά την έννοια των διατάξεων περί ΦΠΑ. Οι απαιτήσεις αυτές δεν βαίνουν πέραν του δικαιώματος που παρέχει κατά κανόνα αυτό το είδος σύμβασης στον μισθωτή να χρησιμοποιεί το μίσθιο και να αποκρούει τη διατάραξη του δικαιώματος αυτού (και την παρεμπόδιση της άσκησής του) από κάθε μη δικαιούμενο τρίτο. Ωστόσο, τούτο δεν αποκλείει τα δικαιώματα που έχει ο κύριος του μισθίου (ή, ευρύτερα, ο εκμισθωτής) είτε εκ του νόμου είτε δυνάμει σύμβασης συναφθείσας μεταξύ των μερών. Τούτο δεν αποκλείει επίσης το ενδεχόμενο να υπέχει ο μισθωτής ορισμένες υποχρεώσεις σχετικές με το αντικείμενο της μίσθωσης με τις οποίες βαρύνεται δυνάμει άλλης νομικής βάσης, για παράδειγμα δυνάμει σχέσης εργασίας που τον συνδέει με τον εκμισθωτή.

61. Επομένως, μολοντί κλίνω υπέρ της άποψης, που ήδη εξέθεσα, ότι η προμνησθείσα νομολογία μπορεί να τύχει εφαρμογής και στην ερμηνεία της έννοιας «μίσθωση μεταφορικού μέσου» του άρθρου 56 της οδηγίας 2006/112, εντούτοις δεν συμμερίζομαι τον ισχυρισμό της QM ότι τα κριτήρια που απορρέουν από την εν λόγω νομολογία, και ιδίως το κριτήριο της χρήσης του μισθίου κατ' αποκλεισμό άλλων προσώπων, εμποδίζουν να αναγνωριστεί η ύπαρξη σύμβασης μίσθωσης σε περίπτωση διάθεσης οχήματος σε εργαζόμενο όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.

62. Συγκεκριμένα, κατά την QM, δεδομένου ότι η διάθεση του οχήματος πραγματοποιείται και για επαγγελματικούς σκοπούς, ο εργαζόμενος δεν το χρησιμοποιεί κατ' αποκλεισμό άλλων προσώπων, διότι η χρήση του οχήματος από τον εργαζόμενο για επαγγελματικούς σκοπούς (τουτέστιν: προς το συμφέρον του εργοδότη) σημαίνει κατ' ουσίαν χρήση του από τον εργοδότη.

63. Αυτή η άποψη δεν μπορεί να γίνει δεκτή. Το γεγονός ότι η δυνατότητα χρήσης του αυτοκινήτου διευκολύνει τον εργαζόμενο να εκπληρώνει τις επαγγελματικές του υποχρεώσεις και ότι αυτός ήταν, μεταξύ άλλων, ο σκοπός της εκ μέρους του εργοδότη διάθεσης του οχήματος ουδόλως αναιρεί το ότι, στο πλαίσιο της σύμβασης με τον εργοδότη του, ο εργαζόμενος χρησιμοποιεί το συγκεκριμένο όχημα κατ' αποκλειστικότητα. Ομοίως, το συμπέρασμα αυτό ισχύει παρά το γεγονός ότι ο εργοδότης μπορεί να δίνει στον εργαζόμενο οδηγίες η εκτέλεση των οποίων απαιτεί τη χρήση του διατιθέμενου οχήματος<sup>28</sup>. Το ίδιο θα μπορούσε να ισχύει αν ο εργαζόμενος ήταν ο κύριος του εν λόγω οχήματος. Αντιθέτως, δεν θα ίσχυε το ίδιο αν ο εργοδότης διέθετε στόλο οχημάτων τα οποία οι εργαζόμενοι θα μπορούσαν να χρησιμοποιούν ανάλογα με τις ανάγκες (και στο πλαίσιο της διαθεσιμότητας των οχημάτων αυτών), αλλά κανένα εξ αυτών δεν θα είχε παραχωρηθεί σε μόνιμη βάση σε συγκεκριμένο υπάλληλο.

64. Ομοίως, δεν ασκεί επιρροή για την εκτίμηση του αν υπάρχει πράξη μίσθωσης κατά την έννοια του άρθρου 56 της οδηγίας 2006/112 το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο θέτει όχημα στη διάθεση του εργαζομένου δυνάμει σύμβασης εργασίας και όχι δυνάμει χωριστής σύμβασης του αστικού δικαίου. Πράγματι, στο πλαίσιο του συστήματος του ΦΠΑ λαμβάνεται υπόψη ο λειτουργικός ορισμός των πράξεων και όχι εκείνος που απορρέει από την τυπική μορφή τους. Επομένως, εφόσον η πράξη πληροί τα λειτουργικά κριτήρια της πράξης μίσθωσης μεταφορικού μέσου, δεν έχει σημασία σε ποιο είδος σύμβασης περιελήφθη<sup>29</sup>.

65. Κατόπιν των ανωτέρω, είμαι της γνώμης ότι, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο διαθέτει εξ επαχθούς αιτίας όχημα το οποίο αποτελεί περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησής του προκειμένου αυτό να χρησιμοποιηθεί για ίδιες ανάγκες εργαζομένου του για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τριάντα ημερών, η πράξη αυτή συνιστά μίσθωση μεταφορικού μέσου κατά την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112.

<sup>28</sup> Κατ' αναλογία, η συνήθης κατά το τελευταίο διάστημα (ήτοι κατά την άνοιξη του 2020) πρακτική κατά την οποία ο εργαζόμενος υποχρεούται να εργάζεται εξ αποστάσεως από την κατοικία του δεν συνεπάγεται την εκ μέρους του εργοδότη προσβολή του δικαιώματος του εργαζομένου να κατέχει ακίνητο που αποτελεί την κατοικία του.

<sup>29</sup> Βλ., κατ' αναλογία, στο πλαίσιο των διαφορών μεταξύ του δικαιώματος επικαρπίας και της μίσθωσης ακινήτων, απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2001, Goed Wonen (C-326/99, EU:C:2001:506, σκέψη 58).



66. Η λύση αυτή είναι σύμφωνη και με τον σκοπό της οδηγίας 2008/8, ο οποίος έγκειται στο να πραγματοποιείται η φορολόγηση στον τόπο της κατανάλωσης<sup>30</sup>. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση μεταφορικών μέσων που τίθενται στη διάθεση των εργαζομένων υποκειμένου στον φόρο για ίδιες ανάγκες, ως τόπος στον οποίο πραγματοποιείται η κατανάλωση της υπηρεσίας πρέπει να θεωρείται ο τόπος κατοικίας των εργαζομένων αυτών.

67. Επομένως, προτείνω να συμπληρωθεί η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα και να γίνει δεκτό ότι, στην περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο διαπιστώσει ότι η εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο διάθεση οχήματος που αποτελεί περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο προκειμένου το όχημα να χρησιμοποιηθεί για ίδιες ανάγκες εργαζομένου του για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τριάντα ημερών πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 και της σχετικής με τη διάταξη αυτή νομολογίας του Δικαστηρίου, το άρθρο 56, παράγραφος 2, της ως άνω οδηγίας έχει την έννοια ότι η εν λόγω διάθεση εμπίπτει στην έννοια της «μίσθωσης μεταφορικού μέσου, εκτός από τη βραχυχρόνια μίσθωση».

## Πρόταση

68. Κατόπιν των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως ακολούθως στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Finanzgericht des Saarlandes (φορολογικό δικαστήριο του ομόσπονδου κράτους του Σάαρ, Γερμανία):

- 1) Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και το άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/ΕΚ της 12ης Φεβρουαρίου 2008, έχουν την έννοια ότι δεν συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, η εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο διάθεση οχήματος το οποίο αποτελεί περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησής του προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για ίδιες ανάγκες εργαζομένου, όταν ο εν λόγω εργαζόμενος δεν επιβαρύνεται οικονομικά, δεν παραιτείται από τμήμα των αποδοχών ή άλλα πλεονεκτήματα που του οφείλονται από τον υποκείμενο στον φόρο, αλλά ούτε και παρέχει πρόσθετη εργασία για τη διάθεση σε αυτόν του εν λόγω οχήματος.
- 2) Στην περίπτωση που το εθνικό δικαστήριο διαπιστώσει ότι η εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο διάθεση οχήματος που αποτελεί περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο προκειμένου το όχημα να χρησιμοποιηθεί για ίδιες ανάγκες εργαζομένου του για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τριάντα ημερών πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 και της σχετικής με τη διάταξη αυτή νομολογίας του Δικαστηρίου, το άρθρο 56, παράγραφος 2, της ως άνω οδηγίας έχει την έννοια ότι η εν λόγω διάθεση εμπίπτει στην έννοια της «μίσθωσης μεταφορικού μέσου, εκτός από τη βραχυχρόνια μίσθωση».

<sup>30</sup> Αιτιολογική σκέψη 3 της οδηγίας 2008/8.