



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 16ης Φεβρουαρίου 2012 *

«ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/EK — Άρθρα 168 και 176 — Δικαίωμα έκπτωσης — Προϋπόθεση σχετικά με τη χρησιμοποίηση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις ανάγκες φορολογούμενων πράξεων — Γένεση του δικαιώματος έκπτωσης — Σύμβαση μίσθωσης αυτοκινήτου οχήματος — Σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης — Όχημα χρησιμοποιούμενο από τον εργοδότη για τη δωρεάν μεταφορά εργαζόμενου από την κατοικία του στον τόπο εργασίας του»

Στην υπόθεση C-118/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ που υπέβαλε το Administrativen sad Varna (Βουλγαρία) με απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 7 Μαρτίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

Eon Aset Menidjmont OOD

κατά

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravljenje na Natsionalnata agentsia za prihodite,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. N. Cunha Rodrigues (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, U. Løhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev και C. G. Fernlund, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: V. Trstenjak

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Ivanov και την D. Drambozova,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον D. Roussanov,

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

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία των άρθρων 168, 173 και 176 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 της εταιρίας Eon Aset Menidjmunt OOD (στο εξής: Eon Aset) και του Direktor na Direksia «Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravljenje na Natsionalnata agentsia za prihodite (διευθυντή της διεύθυνσης «Προσβολή και διαχείριση της εκτέλεσης» της Κεντρικής Διοίκησης της Εθνικής Υπηρεσίας Εσόδων στη Βάρνα), η οποία έχει ως αντικείμενο την απόφαση φορολογικού ελέγχου με την οποία επιβλήθηκε στην Eon Aset φόρος προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), κατόπιν της απόρριψης του αιτήματος της εν λόγω εταιρίας για έκπτωση του φόρου εισροών.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:
«Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»
- 4 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:
«Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.»
- 5 Σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας, ως παράδοση αγαθών νοείται «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».
- 6 Το άρθρο 24, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:
«Ως “παροχή υπηρεσιών” νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.»
- 7 Σύμφωνα με το άρθρο 26 της οδηγίας ΦΠΑ:
«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 υποκειμένου 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 υποκειμένο στον φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις της παραγράφου 1, με την προϋπόθεση ότι η παρέκκλιση αυτή δεν επιφέρει στρέβλωση του ανταγωνισμού.»

8 Το άρθρο 63 της οδηγίας αυτής ορίζει ότι «η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών».

9 Το άρθρο 64, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας διευκρινίζει τα εξής:

«Οι παραδόσεις αγαθών, εκτός από αυτές που αποτελούν το αντικείμενο εκμίσθωσης αγαθών για ορισμένη περίοδο ή πώλησης αγαθών με δόσεις που αναφέρονται στο άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο β', καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, οι οποίες συνεπάγονται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές, θεωρείται ότι πραγματοποιούνται κατά τη λήξη των χρονικών περιόδων στις οποίες αναφέρονται οι τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή οι διαδοχικές πληρωμές.»

10 Κατά το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ, «το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός».

11 Το άρθρο 168 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

[...].»

12 Το άρθρο 173, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για την πραγματοποίηση τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και προβλέπονται στα άρθρα 168, 169 και 170 όσο και πράξεων οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, η έκπτωση επιτρέπεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ το οποίο αναλογεί στο ποσό που αφορά τις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

Η αναλογία έκπτωσης καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 174 και 175, για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο.»

13 Το άρθρο 176 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Το Συμβούλιο, μετά από πρόταση της Επιτροπής, καθορίζει ομόφωνα τις δαπάνες, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση αποκλείονται από το δικαίωμα έκπτωσης οι δαπάνες οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παράστασης.

Μέχρι να τεθούν σε ισχύ οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου, τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις που προέβλεπε η εθνική τους νομοθεσία που ίσχυε την 1η Ιανουαρίου 1979 ή, για τα κράτη μέλη που προσχώρησαν στην Κοινότητα μετά την εν λόγω ημερομηνία, την ημερομηνία προσχώρησής τους.»

Το εθνικό δίκαιο

- 14 Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 3, σημείο 1, του βουλγαρικού νόμου για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV* [Εφημερίδα της Κυβέρνησης της Βουλγαρίας] αριθ. φύλλου 63, της 4ης Αυγούστου 2006, στο εξής: ZDDS), ως παράδοση αγαθού εξ επαχθούς αιτίας νοείται «ο αποχωρισμός ή η παραχώρηση ενός αγαθού προς ιδιωτική χρήση ή χρήση από φυσικό πρόσωπο που υπόκειται στον φόρο, από τον κύριο του αγαθού, τους υπαλλήλους ή εργάτες του ή τρίτους, υπό την προϋπόθεση ότι κατά την παραγωγή, την εισαγωγή ή την απόκτηση του εν λόγω αγαθού εξέπεσε εν όλω ή εν μέρει ο φόρος εισροών».
- 15 Το άρθρο 9, παράγραφος 3, σημείο 1, του ZDDS εξομοιώνει προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας «την υπηρεσία που παρέχεται σε υποκείμενο στον φόρο φυσικό πρόσωπο για τις προσωπικές του ανάγκες, στον ιδιοκτήτη επιχείρησης, στους εργάτες ή υπαλλήλους του ή ακόμη και σε τρίτους, υπό την προϋπόθεση ότι κατά την παροχή της υπηρεσίας χρησιμοποιήθηκε αγαθό, κατά την παραγωγή, την εισαγωγή ή την απόκτηση του οποίου εξέπεσε εν όλω ή εν μέρει ο φόρος εισροών».
- 16 Κατά παρέκκλιση από το εν λόγω άρθρο 9, παράγραφος 3, το άρθρο 9, παράγραφος 4, σημείο 1, του ZDDS προβλέπει ότι δεν συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας «η μεταφορά εργατών ή υπαλλήλων, περιλαμβανομένων και των διαχειριστών, από την κατοικία τους στον τόπο εργασίας τους και προς την αντίθετη κατεύθυνση, εφόσον αυτή η υπηρεσία μεταφοράς παρέχεται χωρίς αντάλλαγμα από τον εργοδότη προς εξυπηρέτηση των σκοπών της οικονομικής του δραστηριότητας».
- 17 Το άρθρο 69, παράγραφος 1, του ZDDS προβλέπει τα εξής:
- «Το πρόσωπο που έχει καταχωριστεί ως υποκείμενο στον φόρο δικαιούται, κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεών του, να εκπίπτει από τον φόρο για τον οποίον είναι υπόχρεος:
1. τον φόρο επί των αγαθών που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν ή επί των υπηρεσιών που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλο πρόσωπο που έχει καταχωριστεί, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, ως υποκείμενο στον φόρο,
- [...]».
- 18 Κατά το άρθρο 70, παράγραφος 1, του ZDDS:
- «Ακόμη και αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 69 ή του άρθρου 74, δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης, αν:
- [...]
2. τα αγαθά ή οι υπηρεσίες προορίζονται για την πραγματοποίηση πράξεων χωρίς αντάλλαγμα ή για άλλες δραστηριότητες και όχι για την οικονομική δραστηριότητα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου,
- [...]».
- 19 Κατά το άρθρο 70, παράγραφος 3, του ZDDS:
- «Η παράγραφος 1, σημείο 2, δεν εφαρμόζεται:
- [...]

2. στη μεταφορά εργατών και υπαλλήλων, περιλαμβανομένων και των διαχειριστών, από την κατοικία τους στον τόπο εργασίας τους και προς την αντίθετη κατεύθυνση, εφόσον αυτή η υπηρεσία μεταφοράς παρέχεται χωρίς αντάλλαγμα από τον εργοδότη προς εξυπηρέτηση των σκοπών της οικονομικής του δραστηριότητας,

[...]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 20 Η Eon Aset είναι εταιρία εγκατεστημένη στη Βουλγαρία, η οποία ασκεί τις οικονομικές της δραστηριότητες σε διάφορους τομείς.
- 21 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου που κάλυψε το διάστημα από 1ης Ιουλίου 2008 μέχρι 31 Οκτωβρίου 2009, οι αρμόδιες αρχές διαπίστωσαν ότι η Eon Aset είχε συνάψει με μια εταιρία σύμβαση μίσθωσης αυτοκινήτου οχήματος για το διάστημα από την 1η Οκτωβρίου 2008 μέχρι την 1η Μαρτίου 2009, καθώς και, με άλλη εταιρία, σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης άλλου αυτοκινήτου για διάστημα 48 μηνών.
- 22 Η Eon Aset είχε εκπέσει τον ΦΠΑ που αναγραφόταν σε όλα τα τιμολόγια που είχαν εκδοθεί κατά τη φορολογική περίοδο της παραλαβής των τιμολογίων αυτών.
- 23 Οι εν λόγω αρχές θεώρησαν ότι τα οχήματα δεν χρησιμοποιήθηκαν για τους σκοπούς της οικονομικής δραστηριότητας της Eon Aset, καθώς δεν υπήρχαν στοιχεία που να αποδεικνύουν τέτοια χρησιμοποίηση.
- 24 Η αξίωση της Eon Aset για έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ δεν έγινε δεκτή, κατ' εφαρμογή του άρθρου 70, παράγραφος 1, σημείο 2, του ZDDS.
- 25 Η Eon Aset πρόσβαλε την απόφαση φορολογικού ελέγχου με διοικητική προσφυγή που υπέβαλε στον Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite.
- 26 Κατόπιν της εν μέρει επικύρωσης από τον Direktor της παραπάνω απόφασης φορολογικού ελέγχου, η Eon Aset άσκησε ένδικη προσφυγή ενώπιον του Administrativen sad Varna (διοικητικό πρωτοδικείο Βάρνας).
- 27 Η Eon Aset ισχυρίζεται, προς στήριξη της προσφυγής της, ότι τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης αυτοκίνητα χρησιμοποιήθηκαν για τη μεταφορά του διαχειριστή της από την κατοικία του προς τον τόπο εργασίας του και αντίστροφα. Η Eon Aset, επικαλούμενη το άρθρο 70, παράγραφος 3, σημείο 2, του ZDDS, υποστηρίζει ότι η κατά το άρθρο 70, παράγραφος 1, σημείο 2, του ZDDS μη χορήγηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν αφορά τη μεταφορά προσωπικού μεταξύ της κατοικίας και του τόπου εργασίας, την οποία εξασφαλίζει δωρεάν ο εργοδότης.
- 28 Η Eon Aset αμφισβητεί επίσης το συμβατό του άρθρου 70, παράγραφος 1, σημείο 2, του ZDDS με το δίκαιο της Ένωσης.
- 29 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Administrativen sad Varna αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Πώς πρέπει να ερμηνευθεί η προϋπόθεση “χρησιμοποιούνται”, την οποία επιβάλλει το άρθρο 168 της οδηγίας [ΦΠΑ], και σε ποιο χρονικό σημείο πρέπει —στο πλαίσιο της εξακρίβωσης της καταρχήν γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών— να έχει εκπληρωθεί η προϋπόθεση αυτή: ήδη κατά τη φορολογική περίοδο κατά την οποία αποκτήθηκαν τα αγαθά ή παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες ή αρκεί να εκπληρώνεται η εν λόγω προϋπόθεση σε μεταγενέστερη φορολογική περίοδο;

- 2) Με δεδομένα τα άρθρα 168 και 176 της οδηγίας [ΦΠΑ], είναι θεμιτή μια νομική ρύθμιση όπως η επίμαχη εν προκειμένω εθνική ρύθμιση —του άρθρου 70, παράγραφος 1, σημείο 2, του [ZDDS]— που επιτρέπει να εξαιρούνται εκ των προτέρων από το σύστημα της έκπτωσης του φόρου εισροών τα αγαθά και οι υπηρεσίες που “προορίζονται για την πραγματοποίηση πράξεων χωρίς αντάλλαγμα ή για άλλες δραστηριότητες και όχι για την οικονομική δραστηριότητα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου”;
- 3) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο ερώτημα 2: Πρέπει το άρθρο 176 της οδηγίας [ΦΠΑ] να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το κράτος μέλος που θέλησε να κάνει χρήση της ευχέρειάς του να αποκλείσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών για ορισμένα αγαθά ή ορισμένες υπηρεσίες και που έχει ορίσει τις κατηγορίες των δαπανών ως εξής: αγαθά ή υπηρεσίες που προορίζονται για την πραγματοποίηση πράξεων χωρίς αντάλλαγμα ή για άλλες δραστηριότητες και όχι για την οικονομική δραστηριότητα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου, πλην των περιπτώσεων του άρθρου 70, παράγραφος 3, του [ZDDS], έχει εκπληρώσει την προϋπόθεση να καθορίσει μια κατηγορία επαρκώς συγκεκριμένων αγαθών και υπηρεσιών, δηλαδή να συγκεκριμενοποιήσει τα αγαθά και τις υπηρεσίες αυτές σε συνάρτηση με τη φύση τους;
- 4) Ανάλογα με την απάντηση που θα δοθεί στο ερώτημα 3: Πώς πρέπει, με δεδομένα τα άρθρα 168 και 173 της οδηγίας [ΦΠΑ], να αξιολογηθεί ο προορισμός (η χρησιμοποίηση ή η μελλοντική χρησιμοποίηση) των αγαθών ή υπηρεσιών που απέκτησε ο υπόχρεος: ως προϋπόθεση για την καταρχήν γένεση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών ή ως λόγος διόρθωσης του ποσού της έκπτωσης;
- 5) Σε περίπτωση που ο προορισμός (η χρησιμοποίηση) πρέπει να αξιολογηθεί ως λόγος διόρθωσης του ποσού της έκπτωσης, πώς πρέπει να ερμηνευθεί η διάταξη του άρθρου 173 της οδηγίας [ΦΠΑ]: Προβλέπει η διάταξη αυτή την πραγματοποίηση διορθώσεων ακόμη και στις περιπτώσεις στις οποίες τα αγαθά ή οι υπηρεσίες, μετά την απόκτησή τους, χρησιμοποιούνται αρχικά για μη φορολογούμενη δραστηριότητα ή δεν χρησιμοποιούνται καθόλου, αλλά παραμένουν στη διάθεση της επιχείρησης και υπάγονται, σε μεταγενέστερη της απόκτησής τους [φορολογική] περίοδο, στη φορολογητέα δραστηριότητα του υποχρέου;
- 6) Σε περίπτωση που το άρθρο 173 της οδηγίας [ΦΠΑ] πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η προβλεπόμενη διόρθωση αφορά και τις περιπτώσεις στις οποίες τα αγαθά ή οι υπηρεσίες, μετά την απόκτησή τους, χρησιμοποιούνται αρχικά για μη φορολογούμενη δραστηριότητα ή δεν χρησιμοποιούνται καθόλου, αλλά στη συνέχεια υπάγονται στη φορολογητέα δραστηριότητα του υποχρέου, πρέπει τότε —με δεδομένα τον προβλεπόμενο στο άρθρο 70, παράγραφος 1, σημείο 2, του [ZDDS] περιορισμό και το γεγονός ότι κατά το άρθρο 79, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου για τον ΦΠΑ πραγματοποιούνται διορθώσεις μόνο στις περιπτώσεις στις οποίες τα αγαθά, των οποίων η αρχική χρησιμοποίηση πληρούσε τις προϋποθέσεις της έκπτωσης του φόρου εισροών, χρησιμοποιήθηκαν στη συνέχεια κατά τρόπο που δεν ανταποκρίνεται στις προϋποθέσεις αυτές— να γίνει δεκτό ότι το κράτος μέλος έχει εκπληρώσει την υποχρέωσή του να ρυθμίσει κατά το δυνατόν αξιόπιστα και δίκαια το δικαίωμα έκπτωσης για όλα τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα;
- 7) Ανάλογα με την απάντηση που θα δοθεί στα παραπάνω ερωτήματα: Πρέπει μήπως να γίνει δεκτό ότι το πρόσωπο που έχει καταχωριστεί ως υποκείμενο στον φόρο κατά τον [ZDDS] δικαιούται, σύμφωνα με την περιλαμβανόμενη στον νόμο αυτό ρύθμιση για τον περιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών και για τη διόρθωση του ποσού της έκπτωσης, εφόσον συντρέχουν περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης και με δεδομένο το άρθρο 168 της οδηγίας [ΦΠΑ], να προβεί σε έκπτωση του φόρου εισροών, όσον αφορά τα αγαθά που του παρέδωσε και τις υπηρεσίες που του παρέσχε ένα άλλο πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, κατά τη [φορολογική] περίοδο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής των υπηρεσιών και της γένεσης της φορολογικής αξίωσης;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου, του τέταρτου και του έβδομου ερωτήματος

- 30 Με το πρώτο, το τέταρτο και το έβδομο ερώτημα, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αφενός των προϋποθέσεων υπό τις οποίες το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο να εκπέσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε, πρώτον, στο πλαίσιο σύμβασης μίσθωσης αυτοκινήτου οχήματος και, δεύτερον, για τη μίσθωση αυτοκινήτου οχήματος στο πλαίσιο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης και αφετέρου του χρονικού σημείου κατά το οποίο πρέπει να πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές από την άποψη της γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης.

Προκαταρκτικές σκέψεις

- 31 Κατά το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων του. Κατά συνέπεια, είναι αναγκαίο να πραγματοποιηθεί καταρχάς ο χαρακτηρισμός των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης δραστηριοτήτων από την άποψη της έννοιας της φορολογητέας πράξης.
- 32 Σύμφωνα με το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, «ως “παροχή υπηρεσιών” νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών», η δε έννοια της παράδοσης αγαθών προϋποθέτει, κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, τη «μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό».
- 33 Η μίσθωση αυτοκινήτου, δεδομένου ότι δεν συνιστά παράδοση αγαθού, πρέπει να χαρακτηριστεί καταρχήν ως παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 24, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας (βλ. επ' αυτού τις αποφάσεις της 11ης Σεπτεμβρίου 2003, C-155/01, *Cookies World*, Συλλογή 2003, σ. I-8785, σκέψη 45, και της 21ης Φεβρουαρίου 2008, C-425/06, *Part Service*, Συλλογή 2008, σ. I-897, σκέψη 61).
- 34 Η μίσθωση αυτοκινήτου οχήματος βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ενδέχεται, εντούτοις, να έχει τα χαρακτηριστικά απόκτησης επενδυτικού αγαθού.
- 35 Όπως τόνισε το Δικαστήριο σε σχέση με διάταξη που επέτρεπε στα κράτη μέλη να εξαιρούν τα επενδυτικά αγαθά από το καθεστώς των εκπτώσεων του ΦΠΑ για ορισμένη μεταβατική περίοδο, ως επενδυτικά αγαθά νοούνται τα χρησιμοποιούμενα στο πλαίσιο ορισμένης οικονομικής δραστηριότητας αγαθά που διακρίνονται για τον διαρκή χαρακτήρα τους και την αξία τους, πράγμα που έχει ως συνέπεια ότι το κόστος της αγοράς τους δεν καταχωρίζεται κανονικά στις τρέχουσες δαπάνες, αλλά αποσβέννεται κατανεμόμενο σε περισσότερες της μιας χρήσεις (βλ. επ' αυτού τις αποφάσεις της 1ης Φεβρουαρίου 1977, 51/76, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, Συλλογή τόμος 1977, σ. 55, σκέψη 12, και της 6ης Μαρτίου 2008, C-98/07, *Nordania Finans* και *BG Factoring*, Συλλογή 2008, σ. I-1281, σκέψεις 27 και 28).
- 36 Επιπλέον, κατά το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, ως παράδοση αγαθών νοείται 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.
- 37 Στην περίπτωση σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, δεν είναι απαραίτητο να αποκτάται η κυριότητα του αγαθού, διότι η σύμβαση αυτή ενδέχεται να προβλέπει ότι ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να αποφασίσει να μην αγοράσει το αγαθό κατά τη λήξη της μίσθωσης.

- 38 Εντούτοις, όπως προκύπτει από το διεθνές λογιστικό πρότυπο (ΔΛΠ) 17, το οποίο αφορά τις συμβάσεις μίσθωσης και έχει ενσωματωθεί στον κανονισμό (ΕΚ) 1126/2008 της Επιτροπής, της 3ης Νοεμβρίου 2008, για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (ΕΕ L 320, σ. 1), η απλή σύμβαση μίσθωσης πρέπει να διακρίνεται από τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης, καθόσον το χαρακτηριστικό της τελευταίας αυτής μορφής μίσθωσης είναι η μεταβίβαση στον μισθωτή των περισσότερων από τα πλεονεκτήματα και από τους κινδύνους που ενέχει το δικαίωμα της κυριότητας. Το ότι προβλέπεται η μεταβίβαση της κυριότητας κατά τη λήξη της ισχύος της σύμβασης ή το ότι το αναπροσαρμοσμένο ποσό των δόσεων συμπίπτει στην πράξη με την αγοραία αξία του αγαθού συνιστούν, αυτοτελώς ή από κοινού, κριτήρια για την εξακρίβωση του αν μια σύμβαση μπορεί να χαρακτηριστεί ως σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης.
- 39 Όπως έχει διευκρινίσει το Δικαστήριο, η έννοια της παράδοσης αγαθού δεν αναφέρεται στη μεταβίβαση της κυριότητας υπό τις μορφές που προβλέπονται στο εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, αλλά καλύπτει κάθε πράξη μεταβίβασης ενσώματου αγαθού από έναν συμβαλλόμενο, ο οποίος επιτρέπει στον αντισυμβαλλόμενο του να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος (βλ. αποφάσεις της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Συλλογή 1990, σ. I-285, σκέψη 7, και της 6ης Φεβρουαρίου 2003, C-185/01, *Auto Lease Holland*, Συλλογή 2003, σ. I-1317, σκέψη 32).
- 40 Κατά συνέπεια, εφόσον η σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης αυτοκινήτου οχήματος προβλέπει είτε ότι η κυριότητα του αυτοκινήτου αυτού θα μεταβιβαστεί στον μισθωτή κατά τη λήξη της ισχύος της σύμβασης είτε ότι ο μισθωτής έχει στη διάθεσή του τα βασικά στοιχεία της κυριότητας του οχήματος αυτού, π.χ. εφόσον του μεταβιβάζονται τα περισσότερα από τα πλεονεκτήματα και οι περισσότεροι από τους κινδύνους που ενέχει το δικαίωμα κυριότητας του αυτοκινήτου αυτού και εφόσον το αναπροσαρμοσμένο ποσό των δόσεων συμπίπτει στην πράξη με την αγοραία αξία του αγαθού, η πράξη πρέπει να εξομοιωθεί με απόκτηση επενδυτικού αγαθού.
- 41 Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει, λαμβάνοντας υπόψη τις περιστάσεις της συγκεκριμένης υπόθεσης, αν πληρούνται οι προϋποθέσεις που παρατίθενται στην αμέσως παραπάνω σκέψη.

Επί των προϋποθέσεων του δικαιώματος έκπτωσης

- 42 Από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο μπορεί να εκπίπτει τον οφειλόμενο για αγαθά ή υπηρεσίες ΦΠΑ εισροών, στον βαθμό που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της οικονομικής του δραστηριότητας.
- 43 Στο σημείο αυτό πρέπει να τονιστεί ότι το προβλεπόμενο από την εν λόγω οδηγία καθεστώς εκπτώσεων αποβλέπει στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε 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 ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2009, C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, Συλλογή 2009, σ. I-839, σκέψη 27).
- 44 Όταν τα αγαθά που παραδίδονται ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες πράξεων οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο ή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε είσπραξη του φόρου επί των εκροών ούτε έκπτωση του φόρου επί των εισροών (βλ. αποφάσεις της 30ής Μαρτίου 2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, Συλλογή 2006, σ. I-3039, σκέψη 24, και *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, προπαρατεθείσα, σκέψη 28).

- 45 Το κριτήριο που αφορά τη χρησιμοποίηση του αγαθού ή της υπηρεσίας για τις ανάγκες πράξεων αναγόμενων στην οικονομική δραστηριότητα της επιχείρησης διαφέρει ανάλογα με το αν πρόκειται για την απόκτηση υπηρεσίας ή αγαθού επένδυσης.
- 46 Όταν πρόκειται για πράξη που συνίσταται στην απόκτηση υπηρεσίας, όπως είναι η μίσθωση αυτοκινήτου, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι καταρχήν αναγκαία προκειμένου να αναγνωριστεί υπέρ του υποκειμένου στον φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών και προκειμένου να καθοριστεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (βλ. απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-29/08, SKF, Συλλογή 2009, σ. I-10413, σκέψη 57 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 47 Η ύπαρξη δικαιώματος έκπτωσης αναγνωρίζεται επίσης υπέρ του υποκειμένου στον φόρο, ακόμη και αν δεν υπάρχει ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, όταν το κόστος των σχετικών υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του και, συνεπώς, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που αυτός παρέχει. Το κόστος αυτό έχει, πράγματι, ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο προσώπου (προπαρατεθείσα απόφαση SKF, σκέψη 58 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 48 Σε αμφότερες τις περιπτώσεις που αναφέρονται παραπάνω στις σκέψεις 46 και 47 η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης προϋποθέτει ότι το κόστος των υπηρεσιών εισροών ενσωματώνεται στην τιμή των συγκεκριμένων πράξεων εκροών ή στην τιμή των αγαθών που παραδίδει ή των υπηρεσιών που παρέχει ο υποκείμενος στον φόρο στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του (προπαρατεθείσα απόφαση SKF, σκέψη 60).
- 49 Μολονότι στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει αν υπάρχει ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ της επίμαχης εν προκειμένω μίσθωσης του αυτοκινήτου και της οικονομικής δραστηριότητας της Eon Aset, το Δικαστήριο οφείλει να του παράσχει στοιχεία που θα του χρησιμεύσουν από την άποψη του δικαίου της Ένωσης.
- 50 Εν προκειμένω η Eon Aset υποστήριξε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου ότι τα αυτοκίνητα που αποτελούσαν το αντικείμενο των επίμαχων συμβάσεων απλής μίσθωσης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης χρησιμοποιήθηκαν για τη μεταφορά του διαχειριστή της από την κατοικία του προς τον τόπο εργασίας του και αντίστροφα.
- 51 Το Δικαστήριο έχει δεχτεί ότι το γεγονός ότι η μετακίνηση από την κατοικία στον τόπο εργασίας συνιστά αναγκαία προϋπόθεση για την παρουσία στην εργασία και, κατά συνέπεια, για την εκτέλεσή της δεν συνιστά κρίσιμο στοιχείο προκειμένου να γίνει δεκτό ότι η μεταφορά του εργαζομένου από την κατοικία του στον τόπο εργασίας του δεν εξυπηρετεί ίδιες ανάγκες του εργαζομένου, κατά την έννοια του άρθρου 26, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ. Πράγματι, θα αντέβαινε προς τον σκοπό της εν λόγω διάταξης αν η έμμεση αυτή σχέση και μόνο αρκούσε για να αποκλειστεί η εξομίωση της μετακίνησης προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας (βλ. επ' αυτού την απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 1997, C-258/95, Fillibeck, Συλλογή 1997, σ. I-5577, σκέψη 27).
- 52 Αντίθετα, σε ορισμένες ιδιαίτερες περιπτώσεις, οι ανάγκες της επιχείρησης μπορεί να αναγκάζουν τον εργοδότη να αναλαμβάνει ο ίδιος τη μεταφορά των εργαζομένων από την κατοικία τους στον τόπο εργασίας, οπότε η οργάνωση της μεταφοράς από τον εργοδότη πραγματοποιείται για σκοπό που δεν είναι ξένος προς την επιχείρηση (βλ. επ' αυτού την προπαρατεθείσα απόφαση Fillibeck, σκέψεις 29 και 30).
- 53 Όταν πρόκειται για τη μίσθωση αυτοκινήτου βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης που μπορεί να εξομοιωθεί με πράξη συνιστάμενη στην απόκτηση επενδυτικού αγαθού, το οποίο προορίζεται εν μέρει για ιδιωτική χρήση και εν μέρει για επαγγελματική, το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο διαθέτει δυνατότητα επιλογής. Το εν λόγω πρόσωπο μπορεί, για τις ανάγκες επιβολής του ΦΠΑ, είτε να εντάξει το αγαθό αυτό εξ ολοκλήρου στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησής του είτε να το διατηρήσει εξ ολοκλήρου

στην προσωπική του περιουσία, εξαιρώντας το έτσι πλήρως από το σύστημα του ΦΠΑ, είτε να το εντάξει στην επιχείρησή του μόνον κατά το μέτρο κατά το οποίο το αγαθό αυτό χρησιμοποιείται όντως για επαγγελματικούς σκοπούς (βλ. επ' αυτού τις αποφάσεις της 4ης Οκτωβρίου 1995, C-291/92, Armbrecht, Συλλογή 1995, σ. I-2775, σκέψη 20, και της 14ης Ιουλίου 2005, C-434/03, Charles και Charles-Tijmens, Συλλογή 2005, σ. I-7037, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 54 Αν το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο επιλέξει να αναγάγει σε αγαθό της επιχείρησης το επενδυτικό αγαθό που χρησιμοποιείται τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, ο οφειλόμενος για την απόκτηση του αγαθού αυτού ΦΠΑ εισροών εκπίπτει καταρχήν πλήρως και αμέσως. Υπό τις συνθήκες αυτές, όταν για ένα αγαθό που έχει ενταχθεί στην επιχείρηση υπάρχει δικαίωμα πλήρους ή μερικής έκπτωσης του ΦΠΑ, η χρήση του για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση εξομοιώνεται με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, δυνάμει του άρθρου 26, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ (βλ. επ' αυτού τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Charles και Charles-Tijmens, σκέψεις 24 και 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, σκέψη 37).
- 55 Αν το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο αποφασίσει να διατηρήσει ένα επενδυτικό αγαθό εξ ολοκλήρου στην προσωπική του περιουσία, μολονότι το χρησιμοποιεί τόσο για επαγγελματικούς σκοπούς όσο και για ιδιωτικούς, δεν εκπίπτει ούτε εν μέρει ο ΦΠΑ εισροών που οφειλόταν ή καταβλήθηκε για την απόκτηση του αγαθού αυτού (απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, C-415/98, Bakcsi, Συλλογή 2001, σ. I-1831, σκέψη 27). Στην περίπτωση αυτή η χρήση του αγαθού αυτού για τις ανάγκες της επιχείρησης δεν υπόκειται σε ΦΠΑ (βλ., επ' αυτού, την προπαρατεθείσα απόφαση Bakcsi, σκέψη 31).
- 56 Τέλος, αν το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο επιλέξει να εντάξει το αγαθό στα χρησιμοποιούμενα για επαγγελματικούς σκοπούς περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησής του στον βαθμό μόνο που το εν λόγω αγαθό χρησιμοποιείται πράγματι για επαγγελματικούς σκοπούς, το τμήμα του αγαθού που δεν έχει ενταχθεί στα περιουσιακά στοιχεία αυτά δεν αποτελεί μέρος των αγαθών της επιχείρησης και συνεπώς δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του συστήματος του ΦΠΑ (βλ., επ' αυτού, την προπαρατεθείσα απόφαση Armbrecht, σκέψη 28).
- 57 Πρέπει επίσης να διευκρινιστεί ότι η εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ και επομένως του μηχανισμού έκπτωσης εξαρτάται από την απόκτηση του αγαθού από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή. Η πραγματοποιούμενη ή η σχεδιαζόμενη χρήση του αγαθού προσδιορίζει απλώς και μόνο την έκταση της αρχικής έκπτωσης που δικαιούται το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο (βλ. επ' αυτού την απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz, Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 15).
- 58 Το ζήτημα αν ο υποκείμενος στον φόρο έχει αποκτήσει το αγαθό ενεργώντας ως πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, δηλαδή για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητάς του κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας ΦΠΑ, συνιστά πραγματικό ζήτημα που πρέπει να εκτιμάται με βάση το σύνολο των δεδομένων της συγκεκριμένης υπόθεσης, μεταξύ των οποίων καταλέγονται η φύση του οικείου αγαθού και το χρονικό διάστημα που παρήλθε μεταξύ της κτήσης του και της χρήσης του για την εξυπηρέτηση σκοπών των οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο προσώπου (βλ. επ' αυτού την προπαρατεθείσα απόφαση Bakcsi, σκέψη 29).
- 59 Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται αφενός να εκτιμήσει, εφόσον είναι αναγκαίο, αν το αυτοκίνητο που έχει μισθωθεί βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης έχει ενταχθεί στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και αφετέρου να προσδιορίσει την έκταση της έκπτωσης που δικαιούται η εν λόγω επιχείρηση στην περίπτωση κατά την οποία το αγαθό αυτό έχει ενταχθεί εν μέρει μόνο στα χρησιμοποιούμενα για επαγγελματικούς σκοπούς περιουσιακά στοιχεία της.

Επί της γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης

- 60 Δυνάμει του άρθρου 167 της οδηγίας ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.
- 61 Η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται σε συνδυασμό με το άρθρο 63 της οδηγίας αυτής, κατά το οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.
- 62 Δυνάμει του άρθρου 64 της εν λόγω οδηγίας, όταν το χαρακτηριστικό της μίσθωσης ενός αυτοκινήτου οχήματος είναι μια παροχή υπηρεσιών για την οποία πραγματοποιούνται διαδοχικές πληρωμές, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται και η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ του μισθωμένου αυτοκινήτου και της οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο προσώπου εκτιμάται κατά τη λήξη της χρονικής περιόδου την οποία αφορά καθεμία από τις πληρωμές αυτές.
- 63 Αν πρόκειται για επενδυτικό αγαθό, το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο που το εντάσσει εξ ολοκλήρου στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησής του έχει δικαίωμα άμεσης έκπτωσης του ΦΠΑ (βλ. επ' αυτού την προπαρατεθείσα απόφαση Charles και Charles-Tijmens, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 64 Από τις παραπάνω σκέψεις προκύπτει ότι το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί ως εξής:
- Το μισθωμένο αυτοκίνητο όχημα θεωρείται ότι χρησιμοποιείται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων του υποκείμενου στον φόρο προσώπου, αν υπάρχει ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ της χρήσης του οχήματος αυτού και της οικονομικής δραστηριότητας του εν λόγω προσώπου, το δε δικαίωμα έκπτωσης γεννάται και η ύπαρξη τέτοιας σχέσης εκτιμάται κατά τη λήξη της χρονικής περιόδου την οποία αφορά καθεμία από τις πληρωμές.
 - Το αυτοκίνητο όχημα που μισθώνεται βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης και χαρακτηρίζεται ως επενδυτικό αγαθό θεωρείται ότι χρησιμοποιείται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων, αν το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο αποκτά το αγαθό ενεργώντας υπό την ιδιότητά του αυτή και το εντάσσει εξ ολοκλήρου στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησής του, οπότε ο οφειλόμενος ΦΠΑ επί των εισροών εκπίπτει πλήρως και αμέσως και κάθε χρήση του εν λόγω αγαθού για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκείμενου στον φόρο ή του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του εξομοιώνεται με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας.

Επί του δεύτερου και του τρίτου ερωτήματος

- 65 Με το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν το άρθρο 70, παράγραφος 1, σημείο 2, του ZDDS, το οποίο επιτρέπει τη μη χορήγηση του δικαιώματος έκπτωσης για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που προορίζονται για την πραγματοποίηση πράξεων χωρίς αντάλλαγμα ή για άλλες δραστηριότητες και όχι για την οικονομική δραστηριότητα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου, συμβιβάζεται με τα άρθρα 168 και 176 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 66 Υπενθυμίζεται καταρχάς ότι, στο πλαίσιο διαδικασίας που έχει κινηθεί κατ' εφαρμογή του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να αποφαινεται ούτε επί της ερμηνείας των εθνικών νομοθετικών ή κανονιστικών διατάξεων ούτε επί του συμβατού των διατάξεων αυτών με το δίκαιο της Ένωσης. Το Δικαστήριο μπορεί πάντως να παρέχει στο εθνικό δικαστήριο τα στοιχεία ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που θα του δώσουν τη δυνατότητα να επιλύσει το νομικό πρόβλημα που έχει υποβληθεί στην κρίση του (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 2000, C-124/99, Borawitz, Συλλογή 2000, σ. I-7293, σκέψη 17, και της 21ης Οκτωβρίου 2010, C-385/09, Nidera Handelscompagnie, Συλλογή 2010, σ. I-10385, σκέψη 32).

- 67 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το αιτούν δικαστήριο θέτει κατ' ουσία, με τα εν λόγω ερωτήματα, το ζήτημα αν αντιβαίνει στα άρθρα 168 και 176 της οδηγίας ΦΠΑ η εθνική νομοθεσία που προβλέπει τη μη χορήγηση του δικαιώματος έκπτωσης για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που προορίζονται για την πραγματοποίηση πράξεων χωρίς αντάλλαγμα ή για δραστηριότητες ξένες προς την οικονομική δραστηριότητα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου.
- 68 Συναφώς επισημαίνεται ότι το δικαίωμα έκπτωσης αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται και ότι το δικαίωμα αυτό ασκείται για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβαρύνει τις πραγματοποιηθείσες φορολογητέες πράξεις εισροών (βλ. αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Σουπεργκάτζ, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18, και της 13ης Μαρτίου 2008, C-437/06, Securenta, Συλλογή 2008, σ. I-1597, σκέψη 24).
- 69 Από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ και τη νομολογία που παρατέθηκε παραπάνω στις σκέψεις 43 επ. προκύπτει ότι προϋπόθεση της ύπαρξης δικαιώματος έκπτωσης είναι να αποκτά το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, ενεργώντας υπό την ιδιότητά του αυτή, ένα αγαθό ή μια υπηρεσία και να χρησιμοποιεί το αγαθό αυτό ή την υπηρεσία αυτή για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητάς του.
- 70 Η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική νομοθεσία αποκλείει τη χορήγηση δικαιώματος έκπτωσης, όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες προορίζονται για την πραγματοποίηση πράξεων χωρίς αντάλλαγμα ή για δραστηριότητες ξένες προς την οικονομική δραστηριότητα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου.
- 71 Το αποτέλεσμα της νομοθεσίας αυτής είναι η μη χορήγηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ στις περιπτώσεις στις οποίες δεν συντρέχουν οι αναγκαίες για την ύπαρξη του δικαιώματος αυτού προϋποθέσεις.
- 72 Το άρθρο 70, παράγραφος 1, του ZDDS δεν περιορίζει συνεπώς το δικαίωμα έκπτωσης κατά την έννοια του άρθρου 176 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 73 Διευκρινίζεται πάντως ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να αρνούνται στους υποκειμένους στον φόρο, οι οποίοι επέλεξαν να μεταχειρίζονται τα χρησιμοποιούμενα τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς επενδυτικά αγαθά ως περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, την πλήρη και άμεση έκπτωση του οφειλόμενου για την απόκτηση των αγαθών αυτών ΦΠΑ επί των εισροών, την οποία δικαιούνται σύμφωνα με την πάγια νομολογία που παρατίθεται στη σκέψη 24 της παρούσας απόφασης (βλ. επ' αυτού την προπαρατεθείσα απόφαση Charles και Charles-Tijmens, σκέψη 28).
- 74 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο και στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 168 και 176 της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν αντιβαίνει σ' αυτά η εθνική νομοθεσία που προβλέπει τη μη χορήγηση δικαιώματος έκπτωσης για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που προορίζονται για την πραγματοποίηση πράξεων χωρίς αντάλλαγμα ή για δραστηριότητες ξένες προς την οικονομική δραστηριότητα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου, υπό την προϋπόθεση ότι τα αγαθά που χαρακτηρίζονται ως επενδυτικά αγαθά δεν έχουν ενταχθεί στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.

Επί του πέμπτου και του έκτου ερωτήματος

Επί του παραδεκτού

- 75 Η Βουλγαρική Κυβέρνηση και η Επιτροπή ισχυρίζονται ότι δεν χρειάζεται να δοθεί απάντηση στο πέμπτο και στο έκτο ερώτημα, διότι τα ερωτήματα αυτά αφορούν μια υποθετική περίπτωση που δεν έχει καμία σχέση με τη διαφορά της κύριας δίκης.

- 76 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που στηρίζεται σε σαφή διάκριση των λειτουργιών αφενός των εθνικών δικαστηρίων και αφετέρου του Δικαστηρίου, κάθε εκτίμηση των επίδικων περιστατικών εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου. Ομοίως, εναπόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο, που έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της μέλλουσας να εκδοθεί δικαστικής απόφασης, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες της υπόθεσης, τόσο την αναγκαιότητα της προδικαστικής απόφασης για την έκδοση της δικής του απόφασης όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Συνεπώς, εφόσον τα υποβαλλόμενα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο υποχρεούται καταρχήν να απαντήσει (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, *Bosman*, Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 59, και της 14ης Φεβρουαρίου 2008, C-450/06, *Varec*, Συλλογή 2008, σ. I-581, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 77 Εντούτοις, το Δικαστήριο έχει επίσης δεχθεί ότι, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, οφείλει να ερευνά τις συνθήκες υπό τις οποίες του έχουν υποβληθεί τα ερωτήματα από τον εθνικό δικαστή, προκειμένου να ελέγχει κατά πόσον είναι αρμόδιο να απαντήσει. Το Δικαστήριο μπορεί να αρνηθεί να απαντήσει σε προδικαστικό ερώτημα εθνικού δικαστηρίου μόνον όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης την οποία ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσης ή ακόμα όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά ή νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες αποφάσεις *Bosman*, σκέψη 61, και *Varec*, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 78 Αυτό συμβαίνει εν προκειμένω. Συγκεκριμένα, από την απόφαση περί παραπομπής δεν προκύπτει ότι τα αποκτηθέντα αγαθά χρησιμοποιήθηκαν για μη οικονομική δραστηριότητα, πριν ενταχθούν σε ορισμένη οικονομική δραστηριότητα, ή ότι δεν χρησιμοποιήθηκαν καθόλου. Κατά συνέπεια, η περίπτωση την οποία αφορούν τα ερωτήματα αυτά δεν έχει καμία σχέση με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης.
- 79 Το πέμπτο και το έκτο ερώτημα κρίνονται συνεπώς απαράδεκτα.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 80 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθεί ως εξής:
 - Το μισθωμένο αυτοκίνητο όχημα θεωρείται ότι χρησιμοποιείται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων του υποκείμενου στον φόρο προσώπου, αν υπάρχει ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ της χρήσης του οχήματος αυτού και της οικονομικής δραστηριότητας του εν λόγω προσώπου, το δε δικαίωμα έκπτωσης γεννάται και η ύπαρξη τέτοιας σχέσης εκτιμάται κατά τη λήξη της χρονικής περιόδου την οποία αφορά καθεμία από τις πληρωμές.
 - Το αυτοκίνητο όχημα που μισθώνεται βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης και χαρακτηρίζεται ως επενδυτικό αγαθό θεωρείται ότι χρησιμοποιείται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων, αν το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο αποκτά το αγαθό ενεργώντας υπό την ιδιότητά του αυτή και το εντάσσει εξ ολοκλήρου στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησής του, οπότε ο οφειλόμενος επί των εισροών φόρος προστιθέμενης

αξίας εκπίπτει πλήρως και αμέσως και κάθε χρήση του εν λόγω αγαθού για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του εξομοιώνεται με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας.

- 2) Δεν αντιβαίνει στα άρθρα 168 και 176 της οδηγίας 2006/112 η εθνική νομοθεσία που προβλέπει τη μη χορήγηση δικαιώματος έκπτωσης για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που προορίζονται για την πραγματοποίηση πράξεων χωρίς αντάλλαγμα ή για δραστηριότητες ξένες προς την οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο προσώπου, υπό την προϋπόθεση ότι τα αγαθά που χαρακτηρίζονται ως επενδυτικά αγαθά δεν έχουν ενταχθεί στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.

(υπογραφές)