



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 4ης Οκτωβρίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο β' – Παράδοση αγαθών – Αυτοκίνητα οχήματα – Σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως με προαίρεση αγοράς»

Στην υπόθεση C-164/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [εφετείο (Αγγλία και Ουαλία) (πολιτικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο] με απόφαση της 29ης Ιανουαρίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Μαρτίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

κατά

Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, πρόεδρο τμήματος, J.-C. Bonichot (εισηγητή) και A. Arabadžiev, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: X. Lopez Bancalari, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησεως της 19ης Ιανουαρίου 2017,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd, εκπροσωπούμενη από τους L. Allen, barrister, και K. Prosser, QC,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τις G. Brown, J. Kraehling και S. Simmons, καθώς και τον D. Robertson, επικουρούμενους από τον O. Thomas, barrister,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Bulterman και M. de Ree,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον R. Lyal,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 31ης Μαΐου 2017,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd και των Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (φορολογικής και δασμολογικής αρχής του Ηνωμένου Βασιλείου) (στο εξής: φορολογική αρχή) σχετικά με τον χαρακτηρισμό της παραδόσεως οχημάτων δυνάμει μιας τυποποιημένης συμβάσεως όσον αφορά φορολογητέες πράξεις στο πλαίσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 14 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

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

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

 - α) η μεταβίβαση, με καταβολή αποζημίωσης, της κυριότητας αγαθού, κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου,
 - β) η υλική παράδοση αγαθού με βάση σύμβαση, η οποία προβλέπει την εκμίσθωση αγαθού για ορισμένη περίοδο ή την πώληση αγαθού με δόσεις, με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας[, όπου η κυριότητα μεταβιβάζεται, κατά κανόνα,] το αργότερο [κατά] την αποπληρωμή του τιμήματος,
 - γ) η μεταβίβαση αγαθού, η οποία πραγματοποιείται με βάση σύμβαση εντολής προς αγορά ή πώληση.

3. Τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν παράδοση αγαθών την εκτέλεση ορισμένων εργασιών σε ακίνητα.»
- 4 Κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, νοείται ως «παροχή υπηρεσιών» κάθε πράξη που δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.
- 5 Το άρθρο 63 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»

- 6 Το άρθρο 64, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας έχει ως 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 διαδοχικές πληρωμές.»

Το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου

- 7 Το παράρτημα 4, παράγραφος 1, του Value Added Tax Act 1994 (νόμου του 1994 περί φόρου προστιθεμένης αξίας) μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ.
- 8 Το άρθρο 189 του Consumer Credit Act 1974 (νόμου του 1974 περί καταναλωτικής πίστωσης) ορίζει τη σύμβαση μισθώσεως-πωλήσεως ως σύμβαση με την οποία εκμισθώνονται αγαθά έναντι περιοδικών καταβολών εκ μέρους του μισθωτή και η οποία προβλέπει ότι η κυριότητα των αγαθών θα μεταβιβαστεί στον μισθωτή αν τηρηθούν οι ρήτρες της συμβάσεως και αν ικανοποιηθούν μία ή περισσότερες συγκεκριμένες προϋποθέσεις, περιλαμβανομένης της ασκήσεως δικαιώματος προαίρεσεως από τον μισθωτή.
- 9 Το άρθρο 99 του νόμου του 1974 περί καταναλωτικής πίστωσης προβλέπει ότι, οποτεδήποτε πριν καταστεί απαιτητή η τελευταία δόση του οφειλέτη δυνάμει συμβάσεως μισθώσεως-πωλήσεως υπαγόμενης στον ως άνω νόμο, ο οφειλέτης έχει το δικαίωμα να καταγγείλει τη σύμβαση. Το άρθρο 100 του εν λόγω νόμου ορίζει ότι, στην περίπτωση αυτή, ο οφειλέτης υποχρεούται να καταβάλει στον δανειστή, εφόσον απαιτείται, το ποσό κατά το οποίο το ήμισυ της «συνολικής τιμής» υπερβαίνει το άθροισμα των ήδη καταβληθέντων ποσών και των ληξιπρόθεσμων ποσών που οφείλονταν σε σχέση με τη συνολική τιμή αμέσως πριν από την καταγγελία, εκτός αν η σύμβαση προβλέπει την καταβολή μικρότερου ποσού.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 10 Η Mercedes-Benz Financial Services UK, θυγατρική της Daimler AG, εδρεύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο, προτείνει τρεις τυποποιημένες συμβάσεις για τη χρηματοδότηση της χρήσεως αυτοκινήτων οχημάτων: μια συνήθη σύμβαση μισθώσεως καλούμενη «Leasing», μια σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως καλούμενη «Hire Purchase» και μια σύμβαση μισθώσεως με προαίρεση αγοράς καλούμενη «Agility», η οποία συνδυάζει ορισμένα χαρακτηριστικά των δύο πρώτων και η οποία παρουσιάζεται ως παρέχουσα τη δυνατότητα στους πελάτες να μεταθέσουν την επιλογή μεταξύ μισθώσεως και αγοράς σε χρόνο μεταγενέστερο της παραδόσεως του οχήματος.
- 11 Τα κοινά σημεία μεταξύ των τριών αυτών τυποποιημένων συμβάσεων είναι ότι η μεν Mercedes-Benz Financial Services UK διατηρεί την κυριότητα του οχήματος καθ' όλη τη διάρκεια της συμβάσεως, ο δε αντισυμβαλλόμενος καταβάλλει μηνιαίες δόσεις.
- 12 Οι τυποποιημένες συμβάσεις διαφέρουν, αντιθέτως, ως προς τις δυνατότητες και τον τρόπο κτήσεως της κυριότητας του οχήματος.
- 13 Η τυποποιημένη σύμβαση «Leasing» αποκλείει κάθε μεταβίβαση της κυριότητας, καθορίζει δε επιπλέον ένα μέγιστο όριο χιλιομέτρων, πέραν του οποίου ο πελάτης επιβαρύνεται με ένα πρόσθετο ποσό.

- 14 Οι τυποποιημένες συμβάσεις «Hire Purchase» και «Agility» προβλέπουν, αντιθέτως, μεταβίβαση της κυριότητας, αλλά με διαφορετικές προϋποθέσεις.
- 15 Στην πρώτη τυποποιημένη σύμβαση, το άθροισμα των πραγματοποιούμενων κάθε μήνα καταβολών αντιπροσωπεύει καταρχήν το σύνολο της τιμής πώλησεως του οχήματος, συμπεριλαμβανομένου του κόστους χρηματοδοτήσεως. Για να καταστεί κύριος του οχήματος, ο οφειλέτης πρέπει να καταβάλει κατά τη λήξη της συμβάσεως μόνον ένα μικρό ποσό («έξοδα προαιρέσεως»). Η εν λόγω τελική καταβολή προβλέπεται στη σύμβαση και δεν εξαρτάται από την άσκηση του δικαιώματος προαιρέσεως. Τα έξοδα προαιρέσεως εισπράττονται από τον λογαριασμό του πελάτη ταυτοχρόνως με την τελευταία δόση, οπότε και επέρχεται η μεταβίβαση της κυριότητας. Ωστόσο, η νομοθεσία περί προστασίας των καταναλωτών του Ηνωμένου Βασιλείου περιορίζει το ποσό το οποίο μπορεί να ζητήσει ο πωλητής από τον αγοραστή στο πλαίσιο μισθώσεως-πώλησεως, οπότε, στην πράξη, ο πελάτης έχει τη δυνατότητα να μην προβεί στην τελική καταβολή καταγγέλλοντας τη σύμβαση πριν από τη λήξη της.
- 16 Στην τυποποιημένη σύμβαση «Agility», οι μηνιαίες δόσεις είναι καταρχήν χαμηλότερες σε σχέση με την τυποποιημένη σύμβαση «Hire Purchase», έτσι ώστε το σύνολό τους να αποτελεί μόλις το 60 % περίπου της τιμής πώλησεως του οχήματος, συμπεριλαμβανομένου του κόστους χρηματοδοτήσεως. Αν ο χρήστης επιθυμεί να ασκήσει το δικαίωμα προαιρέσεως και να αγοράσει το όχημα, θα πρέπει να καταβάλει περίπου το 40 % της τιμής πώλησεως. Το ως άνω ποσό, που απαλλάσσει τον πελάτη από κάθε άλλη οικονομική υποχρέωση, αντιστοιχεί στην εκτιμώμενη απομένουσα αξία του οχήματος κατά τη λήξη της συμβάσεως. Τρεις μήνες πριν από τη λήξη της συμβάσεως, ο πελάτης ερωτάται αν επιθυμεί να ασκήσει το σχετικό δικαίωμα προαιρέσεως. Κατά τις διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου, το ήμισυ σχεδόν των πελατών απαντούν καταφατικά.
- 17 Από πλευράς ΦΠΑ, δεν αμφισβητείται ότι η τυποποιημένη σύμβαση «Leasing» εμπίπτει στην κατηγορία της «παροχής υπηρεσιών», οπότε κάθε μηνιαία δόση φορολογείται, σύμφωνα με το άρθρο 64 της οδηγίας ΦΠΑ, με βάση επιβολής του φόρου το ποσό της μηνιαίας καταβολής. Επίσης δεν αμφισβητείται ότι, αντιστρόφως, η τυποποιημένη σύμβαση «Hire Purchase» συνιστά «παράδοση αγαθών», κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, το άρθρο 63 της οδηγίας αυτής καθιστά απαιτητό τον φόρο στο σύνολό του κατά την παράδοση του οχήματος, με βάση επιβολής του φόρου τη συνολική τιμή παραδόσεως.
- 18 Η φορολογική αρχή εκτιμά ότι η τυποποιημένη σύμβαση «Agility», όπως και η τυποποιημένη σύμβαση «Hire Purchase», συνιστά «παράδοση αγαθών», κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, ζήτησε από τη Mercedes-Benz Financial Services UK την καταβολή του συνόλου του φόρου κατά τον χρόνο παραδόσεως των οχημάτων βάσει της συμβάσεως αυτής.
- 19 Η Mercedes-Benz Financial Services UK αμφισβήτησε τον ως άνω χαρακτηρισμό ενώπιον του First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο], υποστηρίζοντας ότι η τυποποιημένη σύμβαση «Agility», η οποία δεν προβλέπει οπωσδήποτε μεταβίβαση της κυριότητας, πρέπει να λογίζεται ως «παροχή υπηρεσιών» και ότι, επομένως, ο ΦΠΑ πρέπει να επιβάλλεται επί κάθε μηνιαίας δόσεως.
- 20 Κατόπιν της εκ μέρους του First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα)] απορρίψεως του αιτήματός της, η Mercedes-Benz Financial Services UK άσκησε ένδικο μέσο ενώπιον του Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [άνωτερο δικαστήριο (τμήμα φορολογικών υποθέσεων), Ηνωμένο Βασίλειο], το οποίο τη δικαίωσε.
- 21 Η φορολογική αρχή άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου έφεση κατά της τελευταίας αυτής αποφάσεως. Το δικαστήριο αυτό κρίνει ότι η επίλυση της διαφοράς που έχει υποβληθεί ενώπιόν του απαιτεί ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης και, ειδικότερα, του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ.

- 22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [εφετείο (Αγγλία και Ουαλία) (πολιτικό τμήμα)], Ηνωμένο Βασίλειο] αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Πώς πρέπει να ερμηνευθούν οι λέξεις “σύμβαση [...] για ορισμένη περίοδο ή την πώληση αγαθού με δόσεις, με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας[, όπου η κυριότητα μεταβιβάζεται, κατά κανόνα,] το αργότερο [κατά] την αποπληρωμή του τιμήματος” που περιέχονται στο άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112;
 - 2) Ειδικότερα, μήπως η έκφραση “[κατά κανόνα]” επιβάλλει στη φορολογική αρχή, υπό τις συνθήκες της παρούσας υποθέσεως, να αρκестεί στη διαπίστωση ότι υπάρχει δικαίωμα προαιρέσεως το οποίο πρέπει να ασκηθεί το αργότερο κατά την πληρωμή της τελευταίας δόσεως;
 - 3) Άλλως, μήπως η έκφραση “[κατά κανόνα]” επιβάλλει στην εθνική φορολογική αρχή να προχωρήσει περαιτέρω και να καθορίσει τον οικονομικό σκοπό της συμβάσεως;
 - 4) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο τρίτο ερώτημα:
 - α) Προϋποθέτει η ερμηνεία του άρθρου 14, παράγραφος 2, εξέταση σχετικά με την πιθανότητα να ασκήσει ο πελάτης αυτό το δικαίωμα προαιρέσεως;
 - β) Έχει σημασία για τον καθορισμό του οικονομικού σκοπού της συμβάσεως το ύψος του ποσού που πρέπει να καταβληθεί προκειμένου να ασκηθεί αυτό το δικαίωμα προαιρέσεως;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 23 Με τα ερωτήματά του, που πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διαφωτιστεί, κατ' ουσίαν, επί του αν, και σε ποιο βαθμό, η έκφραση «σύμβαση η οποία προβλέπει την εκμίσθωση αγαθού για ορισμένη περίοδο ή την πώληση αγαθού με δόσεις, με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας[, όπου η κυριότητα μεταβιβάζεται, κατά κανόνα,] το αργότερο [κατά] την αποπληρωμή του τιμήματος», που χρησιμοποιείται στο άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται σε σύμβαση μισθώσεως με προαίρεση αγοράς όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη τυποποιημένη σύμβαση.
- 24 Εισαγωγικώς, πρέπει να σημειωθεί ότι μια σύμβαση μισθώσεως αυτοκινήτου οχήματος με προαίρεση αγοράς όπως η τυποποιημένη σύμβαση «Agility» την οποία προτείνει η Mercedes-Benz Financial Services UK περιλαμβάνεται μεταξύ εκείνων που συνήθως καλούνται συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως ή συμβάσεις μισθώσεως-αγοράς.
- 25 Όπως εξέθεσε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 22 και 23 των προτάσεών του, οι συμβάσεις αυτές έχουν την ιδιαιτερότητα ότι αποτελούν υποκατάστατο της άμεσης κτήσεως ενός αγαθού κατά πλήρη κυριότητα, όπου ο ενδιαφερόμενος έχει τη χρήση του οικείου αγαθού χωρίς να υποχρεούται να καταβάλει το σύνολο της τιμής αγοράς του όταν αυτό του παραδίδεται.
- 26 Αυτό το είδος συμβάσεως μπορεί να έχει χαρακτηριστικά όμοια με αυτά της κτήσεως αγαθού, μπορεί όμως και να μην τα έχει, διότι οι συμβαλλόμενοι έχουν τη δυνατότητα να προβλέψουν ότι ο μισθωτής έχει την επιλογή να αποκτήσει ή να μην αποκτήσει το αγαθό κατά το πέρας της περιόδου μισθώσεως (βλ., συναφώς, απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, σκέψεις 34 και 37).
- 27 Το ότι προβλέπεται η μεταβίβαση της κυριότητας κατά τη λήξη της συμβάσεως 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 μισθώσεως» (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 16ης Φεβρουαρίου 2012, *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, EU:C:2012:97, σκέψη 38, και της 2ας Ιουλίου 2015, *NLB Leasing*, C-209/14, EU:C:2015:440, σκέψη 30).

- 28 Κατόπιν της ως άνω διευκρίνισης, ο χαρακτηρισμός μιας συμβάσεως ως «χρηματοδοτικής μισθώσεως» δεν είναι αυτός καθ'αυτόν ικανός να υπαγάγει την υλική παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται δυνάμει της συμβάσεως αυτής σε μια ορισμένη κατηγορία πράξεων υποκείμενων στον ΦΠΑ. Για να μπορεί να θεωρηθεί αυτή ως «παράδοση αγαθών», κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει ακόμη να προσδιοριστεί αν μια τέτοια σύμβαση έχει ως σκοπό την «εκμίσθωση αγαθού [...] με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας[, όπου η κυριότητα μεταβιβάζεται, κατά κανόνα,] το αργότερο [κατά] την αποπληρωμή του τιμήματος», κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής.
- 29 Ο εν λόγω νομικός χαρακτηρισμός απαιτεί τη συνδρομή δύο στοιχείων.
- 30 Αφενός, η διάταξη αυτή πρέπει να εννοηθεί ως ορίζουσα ότι η σύμβαση δυνάμει της οποίας πραγματοποιείται η παράδοση του αγαθού περιλαμβάνει ρητή ρήτρα σχετικά με τη μεταβίβαση της κυριότητας του αγαθού αυτού από τον εκμισθωτή στον μισθωτή.
- 31 Πράγματι, όπως απορρέει από το ίδιο το γράμμα του, το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ αναφέρεται όχι σε «μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό», όπως ορίζεται στην παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, αλλά, πολύ σαφέστερα, την «κτήση της κυριότητας» του αγαθού αυτού.
- 32 Επιπλέον, πρέπει να σημειωθεί ότι η διάταξη αυτή χρησιμοποιεί τον όρο «δότηση», γνωστό στις δανειακές συμβάσεις και, αντιθέτως, ασυνήθη στις συμβάσεις απλής μισθώσεως, που χρησιμοποιούν γενικά τον όρο «μίσθωμα».
- 33 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 50 των προτάσεών του, μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται στη σύμβαση ρητή ρήτρα μεταβίβασης της κυριότητας όταν η σύμβαση προβλέπει δικαίωμα προαίρεσης με δυνατότητα αγοράς του εκμισθωθέντος δυνάμει συμβάσεως μισθώσεως-αγοράς αγαθού.
- 34 Αφετέρου, πρέπει να προκύπτει σαφώς από τους όρους της συμβάσεως, όπως αυτοί εκτιμώνται αντικειμενικά και κατά τον χρόνο της συνάψεώς της, ότι η κυριότητα του αγαθού προορίζεται να μεταβιβαστεί αυτομάτως στον μισθωτή αν η εκτέλεση της συμβάσεως ακολουθήσει τη συνήθη ροή της μέχρι τη λήξη της.
- 35 Πράγματι, δεν μπορεί να συναχθεί από την έκφραση «πώληση αγαθού με δόσεις, με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας[, όπου η κυριότητα μεταβιβάζεται, κατά κανόνα,] το αργότερο [κατά] την αποπληρωμή του τιμήματος» κάτι άλλο πέραν του ότι η ιδέα ότι η καταβολή του τελευταίου ποσού που οφείλει ο μισθωτής δυνάμει συμβάσεως συνεπάγεται αυτοδικαίως τη μεταβίβαση σε αυτόν της κυριότητας του αποτελούντος το αντικείμενο συμβάσεως αγαθού.
- 36 Όσον αφορά, ειδικότερα, την περίπτωση ότι η σύμβαση προβλέπει ρήτρα ορίζουσα, όπως συμβαίνει στην επίμαχη στην κύρια δίκη τυποποιημένη σύμβαση, ότι ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να ασκήσει ένα δικαίωμα προαίρεσης, πρέπει να διευκρινιστεί ότι ο όρος «κατά κανόνα» πρέπει να θεωρηθεί απλώς ως αναφερόμενος στην προβλεπόμενη εξέλιξη μέχρι τη λήξη μιας συμβάσεως που εκτελείται καλοπίστως από τους συμβαλλομένους, σύμφωνα με την αρχή *pacta sunt servanda*.
- 37 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 51 και 53 των προτάσεών του, η ως άνω συμβατική κατάληξη της μεταβίβασης της κυριότητας είναι ασυμβίβαστη με την ύπαρξη, υπέρ του μισθωτή, μιας πραγματικής εναλλακτικής οικονομικής δυνατότητας στο πλαίσιο της οποίας αυτός να μπορεί να

επιλέξει, την κατάλληλη στιγμή, είτε να αποκτήσει το αγαθό είτε να το επιστρέψει στον εκμισθωτή, ή να παρατείνει τη μίσθωση, αναλόγως των συμφερόντων του την ημερομηνία κατά την οποία οφείλει να προβεί στην επιλογή αυτή.

- 38 Η κατάσταση θα ήταν διαφορετική μόνον αν η άσκηση του δικαιώματος προαίρεσεως, όσο και αν είναι τύποις προαιρετική, ήταν στην πραγματικότητα, λαμβανομένων υπόψη των οικονομικών όρων της συμβάσεως, η μόνη οικονομικώς εύλογη επιλογή του μισθωτή. Τούτο μπορεί ιδίως να συμβαίνει αν προκύπτει από τη σύμβαση ότι, όταν θα υπάρξει η δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος προαίρεσεως, το άθροισμα των συμβατικών δόσεων θα αντιστοιχεί στην αγοραία αξία του αγαθού, περιλαμβανομένου του κόστους χρηματοδοτήσεως, και ότι η άσκηση του δικαιώματος προαίρεσεως δεν θα υποχρεώσει τον μισθωτή να καταβάλει ένα σημαντικό επιπλέον ποσό.
- 39 Μια τέτοια ερμηνεία του γράμματος του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ επιβεβαιώνεται και από τη γενική οικονομία της οδηγίας αυτής όσον αφορά την κατάταξη των φορολογητέων πράξεων σε κατηγορίες.
- 40 Πράγματι, όταν οι εθνικές φορολογικές αρχές επιλαμβάνονται περιπτώσεων συμβάσεων οι οποίες, όπως εν προκειμένω, δεν συνδέονται αντικειμενικά με φορολογητέες πράξεις στο στάδιο της ενάρξεως της εκτελέσεώς τους, κάθε άλλη ερμηνεία θα υποχρέωνε τις αρχές αυτές να διεξάγουν έρευνες προκειμένου να προσδιορίσουν την πρόθεση του αντισυμβαλλομένου του υποκειμένου στον φόρο κατά τον χρόνο ασκήσεως του δικαιώματος προαίρεσεως και, ενδεχομένως, να προβαίνουν σε σχετικές διορθώσεις.
- 41 Η υποχρέωση αυτή, όμως, θα ήταν αντίθετη προς τους σκοπούς του συστήματος του ΦΠΑ, δηλαδή την εξασφάλιση της ασφάλειας δικαίου και τη διευκόλυνση των συμφυών προς την επιβολή του φόρου πράξεων με το να λαμβάνεται υπόψη, πλην εξαιρετικών περιπτώσεων, η αντικειμενική φύση της οικείας πράξεως (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 6ης Απριλίου 1995, BLP Group, C-4/94, EU:C:1995:107, σκέψη 24).
- 42 Στο εθνικό δικαστήριο, μόνο αρμόδιο για να εκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά, εναπόκειται να προσδιορίσει, κατά περίπτωση και σε συνάρτηση με τις συγκεκριμένες περιστάσεις της κάθε υποθέσεως, αν η σύμβαση δυνάμει της οποίας ένα όχημα έχει παραδοθεί σε χρήστη πληροί τις προϋποθέσεις που υπενθυμίζονται στην παρούσα απόφαση.
- 43 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι η έκφραση «σύμβαση, η οποία προβλέπει την εκμίσθωση αγαθού για ορισμένη περίοδο ή την πώληση αγαθού με δόσεις, με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας[, όπου η κυριότητα μεταβιβάζεται, κατά κανόνα,] το αργότερο [κατά] την αποπληρωμή του τιμήματος», που χρησιμοποιείται στο άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται σε τυποποιημένη σύμβαση μισθώσεως με προαίρεση αγοράς όταν από τους οικονομικούς όρους της συμβάσεως μπορεί να συναχθεί ότι η άσκηση του δικαιώματος προαίρεσεως αποτελεί για τον μισθωτή τη μόνη οικονομικώς εύλογη επιλογή σε περίπτωση πλήρους εκτελέσεως της συμβάσεως, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 44 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος 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 (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

Η έκφραση «σύμβαση, η οποία προβλέπει την εκμίσθωση αγαθού για ορισμένη περίοδο ή την πώληση αγαθού με δόσεις, με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας[, όπου η κυριότητα μεταβιβάζεται, κατά κανόνα,] το αργότερο [κατά] την αποπληρωμή του τιμήματος», που χρησιμοποιείται στο άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται σε τυποποιημένη σύμβαση μισθώσεως με προαίρεση αγοράς όταν από τους οικονομικούς όρους της συμβάσεως μπορεί να συναχθεί ότι η άσκηση του δικαιώματος προαίρεσεως αποτελεί για τον μισθωτή τη μόνη οικονομικώς εύλογη επιλογή σε περίπτωση πλήρους εκτελέσεως της συμβάσεως, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει.

(υπογραφές)