Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 20ής Ιανουαρίου 2021*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ' – Παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας – Άρθρο 26, παράγραφος 1 – Πράξεις εξομοιούμενες με παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας – Άρθρο 56, παράγραφος 2 – Προσδιορισμός του τόπου αναφοράς όσον αφορά τη φορολόγηση – Μίσθωση μεταφορικών μέσων – Διάθεση οχημάτων σε υπαλλήλους»

Στην υπόθεση C-288/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Finanzgericht des Saarlandes (φορολογικό δικαστήριο του ομόσπονδου κράτους του Σάαρ, Γερμανία) με απόφαση της 18ης Μαρτίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 9 Απριλίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

**QM**

κατά

**Finanzamt Saarbrücken,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan, και N. Jääskinen, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η QM, εκπροσωπούμενη από τον G. Hagemeister, καθώς και από τις A. Pogodda-Grünwald και F. Schöter, Steuerberater, επικουρούμενες από τους F.-J. Müller και F. von Itter, Rechtsanwälte,

– η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Möller και την S. Eisenberg,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον R. Pethke και την N. Gossement,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2020,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 56, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008 (ΕΕ 2008, L 44, σ. 11) (στο εξής: οδηγία 2006/112).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας QM και της Finanzamt Saarbrücken (φορολογικής αρχής Σααρμπρίκεν, Γερμανία), σχετικά με την απόφαση της τελευταίας να υποβάλει στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) την εκ μέρους της ανωτέρω εταιρίας διάθεση οχημάτων σε δύο από τους υπαλλήλους της που εργάζονται στο Λουξεμβούργο και κατοικούν στη Γερμανία.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

*Η έκτη οδηγία*

3 Κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ 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: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως αυτή τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ 1995, L 102, σ. 18) (στο εξής: έκτη οδηγία), τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ «τις μισθώσεις ακινήτων».

4 Το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

α) η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφ' όσον το αγαθό αυτό εδημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του [ΦΠΑ]·

β) η άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών υπό του υποκειμένου σε φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.»

*Η οδηγία 2006/112*

5 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 προβλέπει 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».

6 Κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, ως «παράδοση αγαθών» θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.

7 Κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, ως «παροχή υπηρεσιών» νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.

8 Το άρθρο 26, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας ορίζει τις πράξεις που εξομοιώνονται με παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας ως εξής:

«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.»

9 Το άρθρο 56 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«1. Τόπος βραχυχρόνιας μίσθωσης μεταφορικού μέσου είναι ο τόπος όπου το μεταφορικό μέσο τίθεται πράγματι στη διάθεση του πελάτη.

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.»

*Ο εκτελεστικός κανονισμός*

10 Κατά το άρθρο 38 του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112 (ΕΕ 2011, L 77, σ. 1, στο εξής: εκτελεστικός κανονισμός):

«1. Τα “μεταφορικά μέσα” που αναφέρονται στο άρθρο 56 και στο άρθρο 59 πρώτο εδάφιο στοιχείο ζ) της [οδηγίας 2006/112] περιλαμβάνουν οχήματα […].

2. Μέσα μεταφοράς που αναφέρονται στην παράγραφο 1 είναι κυρίως τα ακόλουθα οχήματα·

α) χερσαία οχήματα, όπως αυτοκίνητα […]

[…]»

***Το γερμανικό δίκαιο***

11 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), όπως τροποποιήθηκε με τον Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) (νόμο περί μεταφοράς στο εσωτερικό δίκαιο της οδηγίας για την αμοιβαία συνδρομή και περί τροποποιήσεως φορολογικών διατάξεων), της 26ης Ιουνίου 2013 (BGBl. I 2013, σ. 1809) (στο εξής: UStG), προβλέπει ότι οι παραδόσεις αγαθών και

οι λοιπές παροχές υπηρεσιών τις οποίες πραγματοποιεί επιχειρηματίας, στο πλαίσιο της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, εξ επαχθούς αιτίας εντός της εθνικής επικράτειας υπόκεινται στον φόρο κύκλου εργασιών.

12 Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 9a, του UStG, εξομοιώνονται με τις λοιπές παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

«1. η εκ μέρους επιχειρηματία χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο ανήκει στην επιχείρηση, και το οποίο έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου επί των εισροών, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση ή για τις ίδιες ανάγκες του προσωπικού του, εφόσον δεν πρόκειται για μικρές παροχές σε είδος· […]

2. η χωρίς αντάλλαγμα παροχή άλλων υπηρεσιών από τον επιχειρηματία για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση ή για ίδιες ανάγκες του προσωπικού του, εφόσον δεν πρόκειται για μικρές παροχές σε είδος.»

13 Το άρθρο 3a του UStG ρυθμίζει ως εξής το ζήτημα του καθορισμού του τόπου όπου πραγματοποιούνται οι λοιπές παροχές υπηρεσιών:

«(1) Υπό την επιφύλαξη των παραγράφων 2 έως 8 και των άρθρων 3b, 3e και 3f, οι λοιπές παροχές υπηρεσιών πραγματοποιούνται στον τόπο όπου ο επιχειρηματίας ασκεί την επιχειρηματική του δραστηριότητα. […]

(2) Υπό την επιφύλαξη των παραγράφων 3 έως 8 και των άρθρων 3b, 3e και 3f, οι λοιπές παροχές υπηρεσιών που γίνονται προς όφελος επιχειρηματία για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του πραγματοποιούνται στον τόπο όπου ο λήπτης τους ασκεί την επιχειρηματική του δραστηριότητα. Αντιθέτως, [αν η εν λόγω] παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται προς όφελος εγκαταστάσεως επιχειρηματία, κρίσιμος είναι ο τόπος όπου βρίσκεται η εγκατάσταση. Η πρώτη και η δεύτερη περίοδος εφαρμόζονται mutatis mutandis σε περίπτωση λοιπών παροχών υπηρεσιών προς όφελος νομικού προσώπου το οποίο ασκεί αποκλειστικά μη επιχειρηματικές δραστηριότητες και στο οποίο έχει χορηγηθεί αριθμός φορολογικού μητρώου για τους σκοπούς της φορολογίας κύκλου εργασιών, και σε περίπτωση λοιπών παροχών υπηρεσιών προς όφελος νομικού προσώπου που ασκεί τόσο οικονομικές όσο και μη οικονομικές δραστηριότητες· τούτο δεν ισχύει για τις λοιπές παροχές υπηρεσιών που προορίζονται αποκλειστικά για τις ίδιες ανάγκες του προσωπικού ή κάποιου εκ των εταίρων.

(3) Κατά παρέκκλιση από τις παραγράφους 1 και 2 [με έναρξη ισχύος την 30ή Ιουνίου 2013]:

[…]

2. Τόπος βραχυχρόνιας μισθώσεως μεταφορικού μέσου είναι ο τόπος όπου το εν λόγω μεταφορικό μέσο τίθεται πράγματι στη διάθεση του λήπτη. Ως βραχυχρόνια, κατά την έννοια της πρώτης περιόδου, θεωρείται η μίσθωση που αφορά συνεχή περίοδο

α) η οποία δεν υπερβαίνει τις 90 ημέρες όσον αφορά τα μέσα θαλάσσιας μεταφοράς,

β) η οποία δεν υπερβαίνει τις 30 ημέρες όσον αφορά τα λοιπά μέσα μεταφοράς.

Η μίσθωση μεταφορικού μέσου η οποία δεν μπορεί να θεωρηθεί βραχυχρόνια κατά την έννοια της δεύτερης περιόδου, και η οποία γίνεται προς όφελος λήπτη ο οποίος δεν είναι ούτε επιχειρηματίας για την επιχείρηση του οποίου παρέχεται η υπηρεσία ούτε νομικό πρόσωπο που ασκεί μη οικονομική δραστηριότητα στην οποία έχει χορηγηθεί αριθμός φορολογικού μητρώου για τους σκοπούς της φορολογίας κύκλου εργασιών, πραγματοποιείται στον τόπο όπου ο λήπτης έχει την κατοικία ή την έδρα του. […]»

14 Κατά το άρθρο 3f του UStG, οι «παραδόσεις», κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 1b, και οι «λοιπές παροχές υπηρεσιών», κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 9a, πραγματοποιούνται στον τόπο όπου ο επιχειρηματίας ασκεί την επιχειρηματική του δραστηριότητα.

**Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

15 Η QM, εταιρία διαχειρίσεως επενδυτικών κεφαλαίων με έδρα το Λουξεμβούργο, έθεσε δύο οχήματα στη διάθεση ισάριθμων συνεργατών της, οι οποίοι ασκούν τη δραστηριότητά τους στο Λουξεμβούργο και έχουν την κατοικία τους στη Γερμανία. Τα οχήματα αυτά χρησιμοποιούνται τόσο για επαγγελματικούς σκοπούς όσο και για ίδιες ανάγκες.

16 Κατά τα έτη 2013 και 2014, η ανωτέρω διάθεση πραγματοποιήθηκε δωρεάν για τον έναν από τους δύο αυτούς συνεργάτες, ενώ για τον άλλο συνεργάτη η QM παρακράτησε από τον μισθό του, ως αντάλλαγμα, ποσόν ύψους 5 688 ευρώ ετησίως.

17 Η QM είναι καταχωρισμένη ως υποκείμενη στην απλουστευμένη διαδικασία επιβολής φόρου στο Λουξεμβούργο. Στο εν λόγω κράτος μέλος, η διάθεση των δύο οχημάτων δεν υπήχθη στον ΦΠΑ ούτε παρέσχε δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών σχετικά με τα δύο αυτά οχήματα.

18 Τον Νοέμβριο του 2014 η QM καταχωρίστηκε ως υποκείμενη στον ΦΠΑ στη Γερμανία. Κατά το έτος 2015, δήλωσε για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τη διάθεση των επίμαχων οχημάτων, λοιπές φορολογητέες υπηρεσίες ύψους 7 904 ευρώ για το έτος 2013 και 20 767 ευρώ για το έτος 2014.

19 Οι δηλώσεις αυτές έγιναν δεκτές από τη φορολογική αρχή του Σααρμπρίκεν, αλλά στις 30 Ιουλίου 2015 η QM άσκησε διοικητική προσφυγή κατά των πράξεων προσδιορισμού φόρου που αφορούσαν τις συγκεκριμένες δηλώσεις.

20 Η φορολογική αρχή του Σααρμπρίκεν απέρριψε την προσφυγή αυτή στις 2 Μαΐου 2016.

21 Στις 2 Ιουνίου 2016 η QM άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Finanzgericht des Saarlandes (φορολογικού δικαστηρίου του ομόσπονδου κράτους του Σάαρ, Γερμανία), με την οποία προέβαλε ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις επιβολής ΦΠΑ για τη διάθεση των οχημάτων. Κατά την προσφεύγουσα, αφενός, δεν πρόκειται για παροχές εξ επαχθούς αιτίας και, εν πάση περιπτώσει, μόνον η διάθεση οχήματος στον έναν από τους δύο προαναφερθέντες συνεργάτες, για την οποία υπήρχε οικονομική συμμετοχή, θα μπορούσε να θεωρηθεί ως παροχή εν μέρει επαχθής. Αφετέρου, δεν πρόκειται ούτε για μίσθωση μεταφορικών μέσων κατά την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112.

22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht des Saarlandes (φορολογικό δικαστήριο του ομόσπονδου κράτους του Σάαρ) 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 υποκειμένου 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;»

**Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

23 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 56, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του η διάθεση, από υποκείμενο στον φόρο σε υπάλληλό του, οχήματος το οποίο ανήκει στην επιχείρηση, όταν ο υπάλληλος αυτός δεν καταβάλλει αντίτιμο ούτε χρησιμοποιεί μέρος των αποδοχών του ως αντάλλαγμα, και όταν το δικαίωμα χρήσεως του οχήματος αυτού δεν συνεπάγεται την παραίτησή του από άλλα πλεονεκτήματα.

24 Επισημαίνεται ότι η εφαρμογή του άρθρου 56, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112, το οποίο καθορίζει τον τόπο φορολογήσεως υπηρεσίας μισθώσεως μεταφορικού μέσου για τους σκοπούς του ΦΠΑ, προϋποθέτει ότι η υπό εξέταση πράξη υπόκειται στον ΦΠΑ.

25 Συναφώς, σημειώνεται ότι στο άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, ως «παράδοση αγαθών» ορίζεται «η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό».

26 Δεδομένου ότι η προϋπόθεση αυτή ελλείπει a priori στην υπόθεση της κύριας δίκης, τα επίμαχα οχήματα δεν πρέπει να θεωρηθούν ως «παραδόσεις αγαθών» κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, αλλά ως «παροχές υπηρεσιών», κατά την έννοια του άρθρου 24, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, το οποίο προβλέπει ότι κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθού κατά την έννοια του άρθρου 14 θεωρείται παροχή υπηρεσιών (πρβλ. απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, σκέψη 26).

27 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112, στον ΦΠΑ υπόκεινται οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή.

28 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι η QM έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο και ότι ενήργησε ως υποκείμενη στον φόρο καθόσον έθεσε οχήματα στη διάθεση των υπαλλήλων της.

29 Κατά πάγια νομολογία, όμως, μια παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112, και επομένως είναι φορολογητέα, μόνον αν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή για την υπηρεσία που παρέχεται στον λήπτη. Τούτο συμβαίνει όταν υφίσταται άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής (πρβλ. απόφαση της 11ης Μαρτίου 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

30 Στις σχέσεις μεταξύ εργοδότη και εργαζομένου, ένας τέτοιος άμεσος σύνδεσμος δύναται να συγκεκριμενοποιηθεί υπό τη μορφή μέρους των αποδοχών του εργαζομένου σε χρήμα από το οποίο αυτός οφείλει να παραιτηθεί εν είδει ανταλλάγματος για την παροχή του εργοδότη (πρβλ. αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, σκέψεις 14 και 15, καθώς και της 29ης Ιουλίου 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, σκέψη 29).

31 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται, με το προδικαστικό του ερώτημα, σε διάθεση οχήματος για το οποίο ο συνεργάτης δεν καταβάλλει κανένα αντίτιμο, ούτε χρησιμοποιεί μέρος των αποδοχών του σε χρήμα, ούτε επέλεξε μεταξύ διαφόρων πλεονεκτημάτων προσφερομένων από τον υποκείμενο στον φόρο κατόπιν συμφωνίας μεταξύ των μερών ότι το δικαίωμα χρήσεως του εταιρικού οχήματος συνεπάγεται παραίτηση από άλλα πλεονεκτήματα.

32 Επομένως, υπό την επιφύλαξη της εξακριβώσεως των πραγματικών περιστατικών η οποία απόκειται στο αιτούν δικαστήριο, τέτοιου είδους παροχή δεν μπορεί, βάσει των ανωτέρω στοιχείων, να χαρακτηρισθεί ως παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112.

33 Όσον αφορά το κατά πόσον η πράξη αυτή θα πρέπει να εξομοιωθεί με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας δυνάμει του άρθρου 26, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο αυτό εξομοιώνει μια πράξη με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας σε δύο περιπτώσεις. Η πρώτη περίπτωση, που αναφέρεται στην παράγραφο 1, στοιχείο α′, αφορά τη 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 επί των εισροών· η δεύτερη περίπτωση, που αναφέρεται στην παράγραφο 1, στοιχείο β′, αφορά τη χωρίς αντάλλαγμα παροχή υπηρεσιών από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.

34 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 35 των προτάσεών του, παροχή υπηρεσιών συνιστάμενη στη 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, η οποία δεν μπορεί να εξομοιωθεί με παροχή εξ επαχθούς αιτίας βάσει του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112, για τον λόγο ότι το οικείο αγαθό δεν δημιούργησε δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, αντιθέτως προς όσα επιτάσσει η εν λόγω διάταξη, δεν μπορεί, επικουρικώς, να εξομοιωθεί με παροχή εξ επαχθούς αιτίας βάσει του του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας αυτής, διαφορετικά θα διακυβευόταν η πρακτική αποτελεσματικότητα της προϋποθέσεως που προβλέπεται από την πρώτη ως άνω διάταξη σχετικά με την έκπτωση του φόρου εισροών.

35 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία που διαβιβάστηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι η QM υπαγόταν στο Λουξεμβούργο στην απλουστευμένη διαδικασία επιβολής φόρου, στο πλαίσιο της οποίας δεν μπορούσε να ζητήσει, για τα επίμαχα στην κύρια δίκη έτη, την έκπτωση του φόρου εισροών σχετικά με το όχημα που είχε διατεθεί σε συνεργάτη της χωρίς αντάλλαγμα.

36 Εντούτοις, δεν προκύπτει ρητώς από τη δικογραφία αν θα μπορούσε να έχει γεννηθεί τέτοιο δικαίωμα προς έκπτωση στη Γερμανία.

37 Πάντως, ακόμη και στην περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι η προϋπόθεση αυτή πληρούται στη Γερμανία και ότι το ίδιο ισχύει και για τις λοιπές προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112, η συνακόλουθη εξομοίωση της διαθέσεως του επίμαχου στην κύρια δίκη οχήματος με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας δεν θα μπορούσε, εν πάση περιπτώσει, να εμπίπτει στο άρθρο 56, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112.

38 Πράγματι, πράξη η οποία εξομοιώνεται με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας δυνάμει του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 δεν μπορεί να συνιστά «μίσθωση μεταφορικού μέσου», κατά την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής.

39 Ελλείψει ορισμού στην οδηγία 2006/112 ή παραπομπής στο δίκαιο των κρατών μελών, η έννοια της «μισθώσεως μεταφορικού μέσου» κατά το άρθρο 56, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής αποτελεί αυτοτελή έννοια του δικαίου της Ένωσης η οποία πρέπει να ερμηνεύεται κατά τρόπο ομοιόμορφο στο έδαφός της, ανεξαρτήτως του χαρακτηρισμού που δίδεται εντός των κρατών μελών (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 9ης Ιουλίου 2020, AJPF Caraş-Severin και DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, σκέψη 30).

40 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για να υπάρχει «μίσθωση ακινήτου» υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας πρέπει να πληρούται σειρά προϋποθέσεων, ήτοι η εκ μέρους του κυρίου ακινήτου παραχώρηση στον μισθωτή, έναντι μισθώματος και για συμφωνημένη χρονική περίοδο, του δικαιώματος να χρησιμοποιεί το ακίνητο και να αποκλείει άλλα πρόσωπα από τη χρήση αυτή (πρβλ. αποφάσεις της 4ης Οκτωβρίου 2001, «Goed Wonen», C-326/99, EU:C:2001:506, σκέψη 55, και της 18ης Ιουλίου 2013, Medicom και Maison Patrice Alard, C-210/11 και C-211/11, EU:C:2013:479, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

41 Οι προϋποθέσεις αυτές ισχύουν, mutatis mutandis, και για τον καθορισμό του τι συνιστά «μίσθωση μεταφορικού μέσου», κατά την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112.

42 Ως εκ τούτου, για να υπάρχει μίσθωση μεταφορικού μέσου πρέπει ο κύριος του μεταφορικού μέσου να παραχωρεί στον μισθωτή, έναντι μισθώματος και για συμφωνημένη χρονική περίοδο, το δικαίωμα χρήσεως του εν λόγω μέσου και να αποκλείει άλλα πρόσωπα από τη χρήση αυτή.

43 Όσον αφορά την προϋπόθεση περί μισθώματος, πρέπει να διευκρινιστεί ότι η έλλειψη καταβολής μισθώματος δεν μπορεί να αντισταθμιστεί εκ του γεγονότος ότι, στο πλαίσιο του φόρου εισοδήματος, η ιδία χρήση ενός αγαθού ανήκοντος στην επιχείρηση θεωρείται εις είδος πλεονέκτημα ποσοτικά υπολογίσιμο και επομένως, τρόπον τινά, τμήμα των αποδοχών από το οποίο ο επωφελούμενος παραιτήθηκε εν είδει ανταλλάγματος για τη διάθεση σε αυτόν του επίμαχου αγαθού (πρβλ. απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, Medicom και Maison Patrice Alard, C-210/11 και C-211/11, EU:C:2013:479, σκέψη 28).

44 Πράγματι, από τη νομολογία προκύπτει ότι η έννοια του μισθώματος κατά την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 δεν δύναται να ερμηνεύεται κατ' αναλογίαν, με το να εξομοιώνεται το εις είδος πλεονέκτημα με μίσθωμα, και ότι πρέπει να έχει προβλεφθεί μίσθωμα καταβλητέο σε χρήμα (πρβλ. απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, Medicom και Maison Patrice Alard, C-210/11 και C-211/11, EU:C:2013:479, σκέψεις 29 και 34).

45 Η προϋπόθεση αυτή δεν πληρούται στην περίπτωση δωρεάν χρήσεως περιουσιακού στοιχείου της επιχειρήσεως, εξομοιούμενης με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας δυνάμει του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112.

46 Επομένως, τέτοια πράξη δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 56, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112.

47 Πρέπει, ωστόσο, να προστεθεί ότι από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ρητώς ότι η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά επίσης τη διάθεση οχήματος από την QM σε συνεργάτη της, για την οποία ο τελευταίος κατέβαλε ως αντάλλαγμα, κατά τα επίμαχα στην κύρια δίκη έτη, ποσόν ανερχόμενο περίπου στα 5 700 ευρώ ετησίως, το οποίο αφαιρέθηκε από τις αποδοχές του.

48 Μολονότι το αιτούν δικαστήριο δεν αναφέρθηκε ρητώς στην παροχή αυτή με το υποβληθέν ερώτημα, το Δικαστήριο κρίνει αναγκαίο να παράσχει, συναφώς, συμπληρωματικά στοιχεία.

49 Σε μια τέτοια περίπτωση, μπορεί, πράγματι, να υφίσταται παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112, η οποία δύναται, ως εκ τούτου, να εμπίπτει στο άρθρο 56, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, όπερ εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, λαμβανομένων υπόψη των αποδεικτικών στοιχείων που έχει στη διάθεσή του.

50 Συναφώς, από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι το όχημα αυτό διατέθηκε σε πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή και ότι πρόκειται για «μεταφορικό μέσο», κατά την έννοια του άρθρου 38 του

εκτελεστικού κανονισμού. Επίσης, δεν αμφισβητείται ότι πρόκειται για διάθεση για χρονική περίοδο άνω των 30 ημερών και ότι, επομένως, δεν αποτελεί «βραχυχρόνια» διάθεση, κατά την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 3, της οδηγίας 2006/112, ώστε να εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 56, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής.

51 Επιπροσθέτως, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 48 των προτάσεών του, το γεγονός ότι η QM δεν είναι, κατά το εθνικό δίκαιο, κυρία του οχήματος από νομικής απόψεως και ότι είχε τη δυνατότητα να το εκμισθώσει επί άλλης νομικής βάσεως, καθόσον μπορεί, μεταξύ άλλων, να το διαθέσει δυνάμει συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως, δεν εμποδίζει να θεωρηθεί ότι η διάθεση αυτή συνιστά παροχή υπηρεσιών μισθώσεως του επίμαχου οχήματος, κατά την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112.

52 Ομοίως, το διττό γεγονός ότι η διάθεση του οχήματος δεν αποτέλεσε αντικείμενο συμβάσεως χωριστής από τη σύμβαση εργασίας και ότι η χρονική διάρκεια της μισθώσεως δεν προσδιορίστηκε επακριβώς, αλλά εξαρτάται από την ύπαρξη της σχέσεως εργασίας μεταξύ της QM και του συνεργάτη της, επίσης δεν εμποδίζει τον ανωτέρω νομικό χαρακτηρισμό, υπό την επιφύλαξη ότι η διάρκεια της μισθώσεως υπερβαίνει, βεβαίως, τις τριάντα ημέρες.

53 Αντιθέτως, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει την ύπαρξη «πραγματικής συμφωνίας» μεταξύ των ανωτέρω προσώπων επί της διάρκειας χρήσεως του περιουσιακού στοιχείου και επί του δικαιώματος χρησιμοποιήσεώς του και αποκλεισμού άλλων προσώπων από αυτήν, όπως έχει κριθεί αναφορικά με οικία (βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2003, Seeling, C-269/00, EU:C:2003:254, σκέψη 51, και της 29ης Μαρτίου 2012, BLM, C-436/10, EU:C:2012:185, σκέψη 29).

54 Επιπλέον, καίτοι η προϋπόθεση σχετικά με το δικαίωμα του μισθωτή να μπορεί να χρησιμοποιεί το όχημα και να αποκλείει άλλα πρόσωπα από τη χρήση αυτή δεν απαιτεί να στερείται ο υποκείμενος στον φόρο τη δυνατότητα να επιβάλει τη χρήση του οχήματος για επαγγελματικούς σκοπούς, εντούτοις προϋποθέτει, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 63 των προτάσεών του, ότι το όχημα αυτό παραμένει σε μόνιμη βάση στη διάθεση του συνεργάτη, ακόμη και για τις ίδιες ανάγκες του.

55 Υπέρ της ερμηνείας αυτής συνηγορεί η λογική των διατάξεων της οδηγίας 2006/112 όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών, κατά την οποία η φορολόγηση πραγματοποιείται, κατά το μέτρο του δυνατού, στον τόπο καταναλώσεως των αγαθών ή υπηρεσιών (πρβλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, σκέψη 29), ο οποίος αντιστοιχεί, βάσει του άρθρου 56, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής, στον τόπο εγκαταστάσεως ή μόνιμης κατοικίας ή συνήθους διαμονής του μη υποκείμενου στον φόρο προσώπου στο οποίο εκμισθώνεται το όχημα.

56 Κατόπιν των ανωτέρω, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 56, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του η διάθεση, από υποκείμενο στον φόρο σε υπάλληλό του, οχήματος το οποίο ανήκει στην επιχείρηση, εάν η διάθεση αυτή δεν συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας. Αντιθέτως, το εν λόγω άρθρο 56, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, εφαρμόζεται σε τέτοιου είδους πράξη εάν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και ο συγκεκριμένος υπάλληλος έχει σε μόνιμη βάση το δικαίωμα να χρησιμοποιεί το επίμαχο όχημα για ίδιες ανάγκες και να αποκλείει άλλα πρόσωπα από τη χρήση αυτή, έναντι μισθώματος και για συμφωνημένη χρονική περίοδο άνω των τριάντα ημερών.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

57 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε 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) αποφασίζει:

**Το άρθρο 56, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, 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 του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, έχει την έννοια ότι δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του η διάθεση, από υποκείμενο στον φόρο σε υπάλληλό του, οχήματος το οποίο ανήκει στην επιχείρηση, εάν η διάθεση αυτή δεν συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της εν λόγω οδηγίας. Αντιθέτως, το εν λόγω άρθρο 56, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, εφαρμόζεται σε τέτοιου είδους πράξη εάν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, και ο συγκεκριμένος υπάλληλος έχει σε μόνιμη βάση το δικαίωμα να χρησιμοποιεί το επίμαχο όχημα για ίδιες ανάγκες και να αποκλείει άλλα πρόσωπα από τη χρήση αυτή, έναντι μισθώματος και για συμφωνημένη χρονική περίοδο άνω των τριάντα ημερών.**

(υπογραφές)