

Υπόθεση C-288/19

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

9 Απριλίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Finanzgericht des Saarlandes (φορολογικό δικαστήριο του ομόσπονδου κράτους του Σάαρ, Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

18 Μαρτίου 2019

Προσφεύγουσα:

QM

Καθής:

Finanzamt Saarbrücken (φορολογική αρχή του Saarbrücken, Γερμανία)

Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης

Καθορισμός του φόρου κύκλου εργασιών των ετών 2013 και 2014 σχετικά με τη διάθεση εταιρικών οχημάτων

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικό ερώτημα

Έχει το άρθρο 56, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ την έννοια ότι ως «μίσθωσ[η] [...] μεταφορικού μέσου σε μη υποκείμενο στο 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;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2008/8/EK του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008 (ΕΕ 2008, L 44, σ. 11) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), ιδίως άρθρα 2, 24, 26, 45, 56.

Παρατιθέμενες εθνικές διατάξεις

Νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz, UStG), ιδίως άρθρα 1, 3, 3a, 3f

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας

- 1 Η προσφεύγουσα είναι ανώνυμη εταιρία κατά το δίκαιο του Λουξεμβούργου (S.A.), η οποία εδρεύει στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου. Σε δύο εργαζομένους που απασχολούνται στην επιχείρησή της στο Λουξεμβούργο και κατοικούν στη Γερμανία διαθέτει, ακόμη και για τις ιδιωτικές τους μετακινήσεις, ένα εταιρικό όχημα στον καθένα, το οποίο ανήκει στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησής. Από τον μισθό του ενός εκ των δύο εργαζομένων παρακρατούσε, κατά τα επίμαχα έτη, μερίδιο επί των δαπανών του υπηρεσιακού οχήματος που του είχε διατεθεί. Η προσφεύγουσα έχει καταχωριστεί στο Λουξεμβούργο στην αποκαλούμενη «απλοποιημένη φορολογική διαδικασία», στο πλαίσιο της οποίας δεν χωρεί έκπτωση του φόρου επί των εισροών. Κατά συνέπεια, δεν αξιώνει έκπτωση του φόρου επί των εισροών για τις δαπάνες που αφορούν τα δύο υπηρεσιακά οχήματα· ως αντιστάθμισμα, μέσω της απλοποιημένης φορολογικής διαδικασίας στο Λουξεμβούργο δεν φορολογούνταν η διάθεση οχημάτων σε εργαζομένους.
- 2 Τον Νοέμβριο του 2014, η προσφεύγουσα καταχωρίστηκε στο φορολογικό μητρώο ΦΠΑ της καθ' ης Finanzamt λόγω της διαθέσεως οχήματος στη Γερμανία. Στις δηλώσεις φόρου κύκλου εργασιών για τα επίμαχα έτη, η προσφεύγουσα δήλωσε για την εν λόγω διάθεση του οχήματος από το 2013 σε ποσοστό 19 % λοιπές φορολογητέες υπηρεσίες ύψους 7 904 ευρώ (2013) και 20 767 ευρώ (2014) και τον αναλογούντα φόρο κύκλου εργασιών επ' αυτών. Κατά των πράξεων επιβολής φόρου κύκλου εργασιών για τα δύο έτη, η προσφεύγουσα υπέβαλε διοικητική ένσταση, την οποία απέρριψε η καθής ως αβάσιμη.

- 3 Με την προσφυγή της, η προσφεύγουσα επιδιώκει τον καθορισμό μηδενικού φόρου κύκλου εργασιών για τα έτη 2013 και 2014.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 4 Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι δεν υφίστανται οι προϋποθέσεις για τη φορολόγηση του κύκλου εργασιών σχετικά με τη διάθεση υπηρεσιακού οχήματος στη Γερμανία.
- 5 Η διάθεση υπηρεσιακών οχημάτων δεν πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, όπως ορίζεται στη νομοθεσία της Ένωσης, δεδομένου ότι το προσωπικό δεν πραγματοποιεί καμία καταβολή ποσού ούτε πρέπει να δαπανήσει τμήμα των αποδοχών του. Το γεγονός και μόνον ότι ο εργαζόμενος απασχολείται στον εργοδότη και η χρήση φορολογείται ως εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογήσεως εισοδημάτων δεν συνιστά χρήση εξ επαχθούς αιτίας.
- 6 Επίσης, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υπάρχει παροχή υπηρεσιών μισθώσεως. Σύμφωνα με την πρόσφατη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου, η διάθεση περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως για ιδιωτική χρήση, χωρίς να έχει προβλεφθεί μίσθωμα καταβλητέο σε χρήμα από τον επωφελούμενο, πρέπει να χαρακτηριστεί όχι ως απαλλασσόμενη από τον φόρο μίσθωση, αλλά ως φορολογική επιβάρυνση εκ χαρακτηριστικής αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ. Επίσης, από απόψεως αστικού δικαίου, η διάθεση εταιρικού οχήματος πρέπει να αξιολογείται βάσει του εργατικού δικαίου και όχι βάσει της νομοθεσίας περί μισθώσεων. Σύμφωνα με τη νομολογία του BFH (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία), η διάθεση υπηρεσιακών οχημάτων αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της αμοιβής των διευθυντικών στελεχών. Η άποψη της καθής αντίκειται στη σχεδόν ομόφωνη γνώμη που εξέφρασε η επιτροπή ΦΠΑ με τις κατευθυντήριες γραμμές της 101ης συνεδριάσεως της 20ής Οκτωβρίου 2014.
- 7 Η καθής ζητεί να απορριφθεί η προσφυγή ως αβάσιμη.
- 8 Η διάθεση υπηρεσιακών οχημάτων στους εργαζομένους πρέπει να χαρακτηριστεί ως παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας υπό τη μορφή μισθώσεως μεγάλης διάρκειας μεταφορικών μέσων. Σύμφωνα με όσα ορίζονται από το Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών στο διάταγμα περί εφαρμογής του ΦΠΑ και σύμφωνα με τις σχετικές εγκυκλίους του υπουργείου αυτού, η διάθεση οχήματος από τον υποκείμενο στον φόρο στο προσωπικό του για ιδιωτική χρήση χαρακτηρίζεται ως παροχή λοιπών υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, στο πλαίσιο της οποίας το αντάλλαγμα συνίσταται, κατά κανόνα, στην αναλογούσα εργασία που παρέχει ο εργαζόμενος για την ιδιωτική χρήση του οχήματος. Αυτό ισχύει κάθε φορά που το όχημα -όπως εν προκειμένω- διατίθεται για ιδιωτική χρήση στον εργαζόμενο για ορισμένο χρονικό διάστημα και όχι μόνο περιστασιακά. Σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής ΦΠΑ της 20ής Οκτωβρίου 2014, δεν αποτελεί καθοριστικό κριτήριο το αν η υπηρεσία παρέχεται εξ επαχθούς ή εκ χαρακτηριστικής αιτίας. Το γεγονός ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου δεν

ενέκρινε τις εκδοθείσες κατευθυντήριες γραμμές, θεωρώντας τη διάθεση οχήματος ως παροχή υπηρεσιών εκ χαρακτηριστικής αιτίας και φορολογώντας την στον τόπο του παρέχοντος τις υπηρεσίες επιχειρηματία, δηλαδή στο Λουξεμβούργο, αντίκειται στην πλειοψηφούσα γνώμη της επιτροπής ΦΠΑ.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 9 Η επίλυση της υπό κρίση διαφοράς εξαρτάται από την ερμηνεία του άρθρου 56, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση που ως «μίσθωση [...] μεταφορικού μέσου» νοείται επίσης, υπ' αυτή την έννοια, η διάθεση οχήματος που ανήκει στην επιχείρηση υποκειμένου στον φόρο (εταιρικού οχήματος) προς το προσωπικό του, χωρίς το τελευταίο να καταβάλλει αντίτιμο προς τούτο συνιστάμενο (εν μέρει) στην παρεχόμενη εργασία του, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών μη βραχυχρόνιας μισθώσεως καθορίζεται από τον τόπο κατοικίας του προσωπικού, ο οποίος, στο πλαίσιο της υπό κρίση διαφοράς, βρίσκεται στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.
- 10 Αντιθέτως, στην περίπτωση που η εν λόγω διάθεση εταιρικού οχήματος δεν θεωρείται ως μίσθωση μεταφορικού μέσου κατά την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, παρέχεται, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία της Ένωσης, είτε ως υπηρεσία εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ σε μη υποκείμενο στον φόρο είτε ως παροχή εξομοιούμενη προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, στον τόπο της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες βάσει του άρθρου 45 της οδηγίας ΦΠΑ, δηλαδή εν προκειμένω στο Λουξεμβούργο, και συνεπώς δεν θα έπρεπε να επιβληθεί φορολόγηση από την καθής.
- 11 Ως προς το ζήτημα της ομοιόμορφης αντιμετώπισεως του τόπου παροχής υπηρεσιών συνιστάμενων στη χρησιμοποίηση αγαθού που ανήκει στην επιχείρηση για τις ίδιες ανάγκες του προσωπικού της (συνεπώς και η διάθεση εταιρικού οχήματος), η επιτροπή ΦΠΑ εξέδωσε κατευθυντήριες γραμμές κατά την 101η συνεδρίασή της, της 20ής Οκτωβρίου 2014 [έγγραφο H - taxud.c.1(2015)721834-832 και taxud.c.1(2016)1136484-832 REV, στο εξής: κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής ΦΠΑ]. Αυτές δεν ερμηνεύονται ενιαία από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας· σε αντίθεση με τη Γερμανία, το Λουξεμβούργο δεν θεωρεί τη διάθεση οχήματος, όπως συμβαίνει στην υπό κρίση διαφορά, ως παροχή υπηρεσιών μισθώσεως εξ επαχθούς αιτίας, αλλά ως παροχή εξομοιούμενη με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, ο τόπος της οποίας καθορίζεται βάσει της έδρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες (Λουξεμβούργο) σύμφωνα με το άρθρο 45 της οδηγίας ΦΠΑ.

- 12 Το δικάζον τμήμα εκτιμά ότι στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση.
- 13 Φορολόγηση του κύκλου εργασιών για τη διάθεση εταιρικών οχημάτων μπορεί να επιβληθεί στη Γερμανία μόνο σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3a, παράγραφος 3, σημείο 2, τρίτη περίοδος, του UStG. Με τη θέσπιση αυτού του κανόνα, ο Γερμανός νομοθέτης μετέφερε στο εθνικό δίκαιο το άρθρο 56, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2013. Σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη, η υπηρεσία μισθώσεως μεταφορικού μέσου παρέχεται στον τόπο κατοικίας του λήπτη, ο οποίος δεν είναι επιχειρηματίας ή νομικό πρόσωπο στο οποίο έχει χορηγηθεί αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.
- 14 Σύμφωνα με το άρθρο 56 της οδηγίας ΦΠΑ και το αντίστοιχο άρθρο 3a, παράγραφος 3, σημείο 2, τρίτη περίοδος, του UstG, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών, κατά την άποψη του δικάζοντος τμήματος, δύναται να είναι στη Γερμανία μόνον εφόσον πρόκειται για παροχή υπηρεσιών μισθώσεως εξ επαχθούς αιτίας. Επ' αυτού εγείρονται αμφιβολίες.
- 15 Προκειμένου να θεωρηθεί ότι πρόκειται για παροχή εξ επαχθούς αιτίας, θα έπρεπε, στην υπό κρίση διαφορά, να έχει καταβληθεί αντίτιμο από το προσωπικό για τη διάθεση του αυτοκινήτου. Ωστόσο, το τμήμα διατηρεί αμφιβολίες σχετικά με τον εργαζόμενο της προσφεύγουσας, ο οποίος δεν προβαίνει σε καμία αυτοτελή καταβολή ποσού από τις αποδοχές του.
- 16 Οι γερμανικές φορολογικές αρχές χαρακτηρίζουν, κατά κανόνα, τη διάθεση εταιρικού οχήματος από τον υποκείμενο στον φόρο στο προσωπικό του για ιδιωτική χρήση ως μίσθωση μεγάλης διάρκειας μεταφορικού μέσου και θεωρούν ως αντίτιμο την αναλογούσα εργασία που παρέχει ο εργαζόμενος για την ιδιωτική χρήση. Αυτό στηρίζεται στην αντίληψη ότι η διάθεση οχήματος για ιδιωτική χρήση αποτελεί ένα -όπως αποκαλείται- εις είδος πλεονέκτημα που στην περίπτωση του εργαζομένου υπόκειται καταρχήν, ως μισθός (και, επομένως, ως τμήμα των αποδοχών του για την παρεχόμενη εργασία), σε φόρο εισοδήματος.
- 17 Ωστόσο, υπό το πρίσμα της νομολογίας του ΔΕΕ δεν πρέπει να αποτελεί παροχή εξ επαχθούς αιτίας. Στην απόφασή του στις υποθέσεις Medicom και Maison Patrice Alard (απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, C-210/11 και C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479), το ΔΕΕ επεσήμανε ως προς την έννοια της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας ότι αυτή προϋποθέτει την ύπαρξη άμεσης σχέσεως μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής, καθόσον η έλλειψη τέτοιας καταβολής δεν μπορεί να αντισταθμισθεί εκ του γεγονότος ότι, στο πλαίσιο του φόρου εισοδήματος, αυτή η ιδιωτική χρήση ενός αντικειμένου ανήκοντος σε 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 αντικειμένου.

- 18 Ωστόσο, δεν ισχύει το ίδιο στην περίπτωση που από τον μισθό των εργαζομένων παρακρατείται ποσό αντίστοιχο προς την αξία διαθέσεως του αγαθού ή στην περίπτωση που είναι βέβαιο ότι μέρος της παρεχόμενης εργασίας των εργαζομένων θεωρείται ότι αποτελεί αντιπαροχή για τη διάθεση του αγαθού (βλ., επίσης, την απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 1997, *Fillibeck*, C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491). Για παράδειγμα, στην υπόθεση *Astra Zeneca UK* (απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, C-40/09, ECLI:EU:C:2010:450), το ΔΕΕ έκρινε ως αντίτιμο την αναλογούσα εργασία.
- 19 Οι γερμανικές φορολογικές αρχές, κατά κανόνα, θεωρούν την παρεχόμενη εργασία του προσωπικού ως αντιπαροχή (αντίτιμο) για τη διάθεση οχήματος για τις ιδιωτικές του μετακινήσεις, στην περίπτωση που αυτή ρυθμίζεται στη σύμβαση εργασίας ή στηρίζεται σε προφορική συμφωνία ή σε άλλα στοιχεία της σχέσεως εργασίας, εφόσον το όχημα διατίθεται για ιδιωτική χρήση για ορισμένη χρονική περίοδο και όχι μόνο περιστασιακά. Με την άποψη αυτή συντάσσεται, καταρχήν, το BFH (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο).
- 20 Εφόσον ο εργαζόμενος δεν καταβάλει κανένα ποσό για τη διάθεση του αυτοκινήτου, δεν απαιτείται να δαπανήσει τμήμα των αποδοχών του και δεν υπάρχει συμφωνία με δυνατότητα επιλογής μεταξύ διαφόρων πλεονεκτημάτων, δεν μπορεί, επομένως, να θεωρηθεί ότι υφίσταται παροχή εξ επαχθούς αιτίας στην υπόθεση της κύριας δίκης. Αμφιβολίες ως προς τον επαχθή χαρακτήρα της εν λόγω πράξεως ανακύπτουν, επίσης, από το γεγονός ότι η αντιπαροχή, η οποία σύμφωνα με τη γερμανική νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος αποτιμάται - κατά κανόνα- κατ' αποκοπήν, δεν απαιτείται να αποτελεί ειδικώς συνομολογηθέν μίσθωμα κατά την έννοια της νομολογίας του ΔΕΕ.
- 21 Το γεγονός ότι η απόφαση του ΔΕΕ στις υποθέσεις *Medicom* και *Maison Patrice Alard* (απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, C-210/11 και C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) αφορούσε εξαίρεση από τη φορολόγηση, και όχι το ζήτημα του φορολογητέου χαρακτήρα των πράξεων, δεν εμποδίζει την εφαρμογή της στην υπό κρίση διαφορά, δεδομένου ότι το ζήτημα της υπάρξεως ή όχι επαχθούς αιτίας πρέπει να καθορίζεται με ενιαίο τρόπο.
- 22 Ωστόσο, ακόμη και αν δεν γίνει δεκτή η ύπαρξη παροχής εξ επαχθούς αιτίας, εξακολουθεί να τίθεται το ερώτημα κατά πόσον, παρά ταύτα, ο τόπος της διαθέσεως του εταιρικού οχήματος στην περίπτωση της κύριας δίκης είναι η Γερμανία. Συγκεκριμένα, η καθής επικαλείται, συναφώς, το άρθρο 56, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ και ισχυρίζεται ότι είναι άνευ σημασίας το γεγονός αν πρόκειται για παροχή εξ επαχθούς ή εκ χαριστικής αιτίας, εφόσον γίνεται δεκτό ότι πρόκειται για παροχή υπηρεσιών μισθώσεως. Σε περίπτωση που η μίσθωση, σύμφωνα με το άρθρο 56, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, περιλαμβάνει κατά ενιαίο τρόπο την παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας και, επίσης, τις περιπτώσεις διαθέσεως εκ χαριστικής αιτίας -όπως παροχή υπό τη μορφή της χρησιμοποιήσεως αγαθού που ανήκει στην επιχείρηση, η οποία εξομοιώνεται με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ- ο τόπος της παροχής βρίσκεται,

επίσης, στη Γερμανία στο πλαίσιο της υπό κρίση διαφοράς. Προς υποστήριξη της απόψεώς τους, οι γερμανικές φορολογικές αρχές αναφέρονται και πάλι στις κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής ΦΠΑ. Στο σημείο 3 αυτών αναφέρεται:

- 23 «Κατά τη γνώμη της μείζονος πλειοψηφίας της επιτροπής ΦΠΑ, όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών που συνίστανται στη χρησιμοποίηση αγαθού, εφαρμόζεται ένας και ο αυτός κανόνας, ανεξάρτητα από το κατά πόσον η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας ή φορολογείται δυνάμει του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ.»
- 24 Το κατά πόσον αυτό ισχύει και για τις υπηρεσίες μισθώσεως μεταφορικών μέσων είναι αμφίβολο. Η οδηγία ΦΠΑ δεν περιλαμβάνει καμία ειδική διάταξη για τον καθορισμό του τόπου φορολογήσεως της παροχής υπηρεσιών εκ χαρακτηριστικής αιτίας, υπό τη μορφή της χρησιμοποίησης αγαθών της επιχειρήσεως για ιδιωτική χρήση, οι οποίες εξομοιώνονται με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 26, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να μην απαιτείται κατ' ανάγκη διαφοροποίηση στον καθορισμό του τόπου· εξαίρεση, ωστόσο, αποτελεί η ειδική κατηγορία υπηρεσίας με τη μορφή της μισθώσεως μεταφορικών μέσων, δεδομένου ότι επ' αυτής τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 56, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ. Μόνο ως προς τις υπηρεσίες για τις οποίες δεν υπάρχει ειδική διάταξη για τον καθορισμό του τόπου, όπως στο άρθρο 56 της οδηγίας ΦΠΑ, θα μπορούσε να δικαιολογηθεί η εφαρμογή της κατευθυντήριας γραμμής σύμφωνα με την οποία οι περιπτώσεις των παροχών εξ επαχθούς αιτίας πρέπει να αντιμετωπίζονται κατά ενιαίο τρόπο με εκείνες που εξομοιώνονται με παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 26 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 25 Η επιτροπή ΦΠΑ φαίνεται, επίσης, να θεωρεί τη διάθεση εταιρικού οχήματος στο προσωπικό, καταρχήν, ως «άλλη υπηρεσία» και να προϋποθέτει για την ύπαρξη μισθώσεως μέσου μεταφοράς τον επαχθή χαρακτήρα, βλ. τις προαναφερθείσες κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής φόρου προστιθέμενης αξίας, αριθ. 3, δεύτερη παράγραφος, και αριθ. 1, τελευταία παράγραφος.
- 26 Στο πλαίσιο αυτό, κατά το δικάζον τμήμα, πολλοί λόγοι συνηγορούν, επίσης, υπέρ του ότι μόνον η παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας μπορεί να θεωρηθεί ως παροχή υπηρεσιών μισθώσεως κατά την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, περίπτωση η οποία -σύμφωνα με τα προεκτεθέντα- δεν συντρέχει εν προκειμένω· η εκ χαρακτηριστικής αιτίας χρησιμοποίηση αγαθού το οποίο ανήκει στην επιχείρηση για ιδιωτική χρήση από το προσωπικό δεν πρέπει, επομένως, να εξομοιώνεται με παροχή υπηρεσιών μισθώσεως.
- 27 Επίσης, τα ακόλουθα στοιχεία δεν συνηγορούν υπέρ του ότι η διάθεση εταιρικών οχημάτων, με τον τρόπο που αποτελεί αντικείμενο της υπό κρίση διαφοράς, πρέπει να χαρακτηρίζεται ως παροχή υπηρεσιών μισθώσεως κατά την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ:

- 28 Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ, για να υπάρχει παροχή υπηρεσιών μισθώσεως πρέπει να πληρούται το σύνολο των προϋποθέσεων που χαρακτηρίζουν την εν λόγω πράξη (αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2013, *Medicom* και *Maison Patrice Alard*, C-210/11 και C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479, και της 29ης Μαρτίου 2012, C-436/10, ECLI:EU:C:2012:185). Σε αυτές περιλαμβάνεται, επίσης, η παραχώρηση στον μισθωτή πράγματος, έναντι καταβολής μισθώματος και για συμφωνημένη περίοδο, του δικαιώματος να χρησιμοποιεί το πράγμα και να αποκλείει άλλα πρόσωπα από τη χρήση αυτή. Στην περίπτωση που η παρεχόμενη εργασία του δικαιούχου θεωρείται, κατ' αναλογία, ως αντίτιμο, ανακύπτουν αμφιβολίες ως προς τον χαρακτηρισμό της καταβολής του ανταλλάγματος σε περίπτωση ασθένειας του εργαζομένου, δηλαδή, όταν ο εν λόγω εργαζόμενος δεν παρέχει εργασία.
- 29 Η διάθεση του οχήματος δεν πραγματοποιείται στο πλαίσιο μισθωτικής σχέσεως, αλλά διέπεται από την εργατική νομοθεσία. Τούτο διότι συνδέεται αποκλειστικά με τη σχέση εργασίας του προσωπικού· αποτελεί πρόσθετη αντιπαροχή για την παρεχόμενη εργασία (κατά τη νομολογία του ΒFH, ακόμη και όταν δεν υπάρχει ρητή συμφωνία κατά τη διάθεση). Επίσης, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η προσφεύγουσα δεν διαθέτει οχήματα σε άλλα πρόσωπα και, ειδικότερα, σκοπό της εταιρίας δεν αποτελεί η εμπορική μίσθωση μεταφορικών μέσων. Η διάθεση εταιρικού αυτοκινήτου ρυθμίζεται από τη σύμβαση εργασίας ή αντιστοιχεί στις συνήθεις παροχές της προσφεύγουσας έναντι του προσωπικού της· δεν υπάρχει χωριστή σύμβαση μισθώσεως. Επομένως, δεν υφίσταται άλλη συμβατική σχέση πέραν της σχέσεως εργασίας· αυτό προκύπτει και από το γεγονός ότι η διάθεση του οχήματος λήγει με τη λύση της σχέσεως εργασίας· μετά τη λύση της σχέσεως αυτής, δεν συνεχίζεται η διάθεση του οχήματος.