

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PHILIPPE LÉGER

της 19ης Σεπτεμβρίου 2002¹

1. Με την παρούσα αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, το Δικαστήριο καλείται να ερμηνεύσει τα άρθρα 5 και 2, σημείο 1, 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 βάση².

2. Διάδικοι της διαφοράς της κύριας δίκης είναι η Auto Lease Holland BV³, εταιρία χρηματοδοτικής μισθώσεως (leasing) με έδρα τις Κάτω Χώρες, και οι γερμανικές φορολογικές αρχές. Αντικείμενο της διαφοράς είναι η άρνηση των εν λόγω αρχών να επιστρέψουν στην Auto Lease τον ΦΠΑ που κατέβαλε στη Γερμανία λόγω του ανεφοδιασμού από τους πελάτες της — μισθωτές αυτοκινήτων με leasing (στο εξής: μισθωτές) που είχαν συνάψει μαζί της συμφωνία διαχειρίσεως των καυσίμων — των μισθωμένων με leasing αυτοκινήτων.

I — Νομικό πλαίσιο

3. Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ καθορίζει το πεδίο επιβολής του ΦΠΑ. Το σημείο του 1 προβλέπει τα εξής:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».

4. Οι έννοιες της «παραδόσεως αγαθών» και της «παροχής υπηρεσιών», στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 2, ορίζονται στα άρθρα 5 και 6 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Το άρθρο 5, παράγραφος 1, προβλέπει ότι «ως "παραδοση αγαθού" θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος». Σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 1, «ως "παροχή υπηρεσιών" θεωρείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49 (στο εξής: έκτη οδηγία ΦΠΑ).

3 — Στο εξής: Auto Lease.

παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5».

5. Τα άρθρα 8 και 9 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ αφορούν τον τόπο των φορολογητέων πράξεων. Το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', που αφορά τις παραδόσεις αγαθών, προβλέπει ότι, εφόσον το αγαθό δεν αποστέλλεται ούτε μεταφέρεται, ως τόπος παραδόσεως του αγαθού θεωρείται ο τόπος όπου ευρίσκεται το αγαθό κατά τον χρόνο της παραδόσεώς του.

6. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, ορίζει τα εξής:

«Ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες [...]».

7. Σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας συνιστά «ο,τιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο [...]».

8. Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως, θεμελιώδες στοιχείο του συστήματος ΦΠΑ. Έχει ως εξής:

«2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[...]

3. Επίσης τα κράτη μέλη χορηγούν σε κάθε υποκείμενον στον φόρο την αναφερομένη ανωτέρω, στην παράγραφο 2, έκπτωση ή επιστροφή του φόρου προστιθεμένης αξίας, κατά το μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίησή:

α) πράξεών του στο εξωτερικό, αναγομένων στις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στο άρθρο 4, παρά-

γραφος 2, οι οποίες θα παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση, εάν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας·

αυτοκίνητα στους πελάτες της. Επιπλέον, η Auto Lease παρέχει στον μισθωτή τη δυνατότητα να συνάψει μαζί της «συμφωνία για τη διαχείριση των καυσίμων». Βάσει της συμφωνίας αυτής, ο μισθωτής λαμβάνει από την Auto Lease το καλούμενο «ALH-Pass» έγγραφο καθώς και μια πιστωτική κάρτα για καύσιμα της γερμανικής επιχειρήσεως πιστωτικών καρτών DKV. Η κάρτα αυτή αναφέρει την Auto Lease ως πελάτιδα της DKV. Παρέχει στον μισθωτή τη δυνατότητα να ανεφοδιάζει το μισθωμένο αυτοκίνητο με καύσιμα και να αγοράζει συστηματικά προϊόντα πετρελαίου «στο όνομα και για λογαριασμό της Auto Lease». Η DKV εγκαθαρίζει σε τακτά διαστήματα τους λογαριασμούς της με την Auto Lease. Ο μισθωτής καταβάλλει μηνιαίως στην Auto Lease το 1/12 των προσδοκωμένων ετησίων εξόδων για βενζίνη και, στο τέλος του έτους, καταρτίζονται οι λογαριασμοί της πραγματικής καταναλώσεως. Καταβάλλει επιπλέον στην Auto Lease τέλος για τη διαχείριση των καυσίμων του αυτοκινήτου⁶.

[...].

9. Ο τρόπος επιστροφής του φόρου που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 3, καθορίζεται με την όγδοη οδηγία 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας⁴. Σύμφωνα με την εν λόγω οδηγία, κάθε υποκείμενος στον φόρο εγκατεστημένος σε κράτος μέλος, ο οποίος κατέβαλε ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους, μπορεί να ζητήσει από αυτό την επιστροφή του εν λόγω ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση ότι δεν πραγματοποίησε καμία παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών θεωρούμενη ως διεξαγόμενη στο εσωτερικό του οικείου κράτους μέλους⁵.

11. Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι η Auto Lease καταβάλλει στις Κάτω Χώρες τον ΦΠΑ για όλες τις παροχές της χρηματοδοτικής μισθώσεως, «περιλαμβανομένων των δαπανών για τα καύσιμα»⁷.

II — Το ιστορικό της διαφοράς και η διαδικασία της κύριας δίκης

10. Η Auto Lease είναι εταιρία χρηματοδοτικής μισθώσεως η οποία εκμισθώνει

12. Στο μέτρο που οι δαπάνες για τα καύσιμα προέρχονται από παραδόσεις εκ μέρους γερμανικών εταιριών, η Auto Lease ζήτησε την επιστροφή του ΦΠΑ που εισέπραξαν οι γερμανικές αρχές επί των παραδόσεων καυσίμων που πραγματοποιήθηκαν κατά τα έτη 1989 έως 1993.

4 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111 (στο εξής: όγδοη οδηγία ΦΠΑ).

5 — Άρθρα 2 και 3 της όγδοης οδηγίας ΦΠΑ. Βλ. επίσης άρθρα 1 και 4.

6 — Διάταξη περί παραπομπής (σ. 2).

7 — Σελίδα 3.

13. Η γερμανική φορολογική αρχή, το Bundesamt für Finanzen, δέχθηκε αρχικώς τις αιτήσεις για τα έτη 1989 έως 1991, στη συνέχεια όμως τροποποίησε τις αποφάσεις για τα εν λόγω έτη, ορίζοντας την επιστροφή σε 0 γερμανικά μάρκα (DEM) και αναζητώντας τα προηγούμενως επιστραφέντα ποσά. Απέρριψε εξ αρχής τις αιτήσεις επιστροφής για τα έτη 1992 και 1993.

14. Οι διοικητικές ενστάσεις της Auto Lease κατά των αποφάσεων αυτών απορρίφθηκαν. Το Finanzgericht (Γερμανία), κληθέν να αποφανθεί σε πρώτο βαθμό, έκρινε ότι δεν συνέτρεχε παράδοση καυσίμων από εταιρίες πετρελαίου στην Auto Lease και ότι, ως εκ τούτου, η εν λόγω εταιρία δεν μπορούσε να ζητήσει την επιστροφή του ΦΠΑ. Συνεπώς, απέρριψε την προσφυγή.

15. Η Auto Lease άσκησε «Revision» (αναίρεση) κατά την εν λόγω απόφασεως ενώπιον του Bundesfinanzhof (Γερμανία).

III — Το προδικαστικό ερώτημα

16. Κατόπιν τούτου, με διάταξη της 22ας Φεβρουαρίου 2001, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και

να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Υφίσταται, στην περίπτωση κατά την οποία ο μισθωτής ανεφοδιάζει με καύσιμα το μισθωμένο αυτοκίνητο στο όνομα και για λογαριασμό του εκμισθωτή σε πρατήρια υγρών καυσίμων, παράδοση καυσίμων από τον εκμισθωτή στον μισθωτή και πρέπει η παράδοση αυτή να υποβληθεί σε φόρο, στον κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της [έκτης οδηγίας ΦΠΑ] καθοριζόμενο τόπο παραδόσεως, ή η “ακολουθούσα παράδοση” περιλαμβάνεται στην κατά το άρθρο 9 της [έκτης οδηγίας ΦΠΑ] φορολογητέα παροχή υπηρεσιών του εκμισθωτή;»

IV — Το αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος

17. Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν μπορεί να επιστραφεί στον εκμισθωτή αυτοκινήτου με leasing (Auto Lease) ο ΦΠΑ για τα καύσιμα που αγόρασαν οι μισθωτές στη Γερμανία, προκειμένου να ανεφοδιάσουν τα μισθωμένα με leasing αυτοκίνητα.

18. Από την αιτιολογία της διατάξεως περί παραπομπής⁸ προκύπτει ότι η αίτηση του Bundesfinanzhof εγείρει δύο ζητήματα.

⁸ — Σελίδες 9 και 11.

19. Το πρώτο ζήτημα αφορά την ερμηνεία του άρθρου 5 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Αποβλέπει στο να διαπιστωθεί αν, υπό τις συνθήκες της υπό κρίση υποθέσεως, υφίσταται παράδοση καυσίμων από τον εκμισθωτή στον μισθωτή στην περίπτωση που ο μισθωτής ανεφοδιάζει με καύσιμα το μισθωμένο με leasing αυτοκίνητο σε πρατήρια υγρών καυσίμων. Ωστόσο, το ζήτημα αυτό προϋποθέτει το ερώτημα αν υπήρξε παράδοση καυσίμων στην Auto Lease από γερμανικές εταιρίες ή αν αυτές παρέδωσαν τα καύσιμα απ' ευθείας στον μισθωτή. Συγκεκριμένα, αν οι εν λόγω εταιρίες πετρελαίου παρέδωσαν τα καύσιμα απ' ευθείας στον μισθωτή και όχι στην Auto Lease, το ζήτημα του χαρακτηρισμού της φερόμενης ακολουθήσασας παραδόσεως από την Auto Lease στον μισθωτή καθίσταται άνευ αντικειμένου.

Auto Lease και ότι η ακολουθήσασα παράδοση στον μισθωτή αποτελεί τμήμα της παροχής leasing, η Auto Lease δικαιούται την επιστροφή του ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση αυτή, η εν λόγω επιστροφή εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της 6ης οδηγίας ΦΠΑ, εφόσον η Auto Lease κατέβαλε τον ΦΠΑ επί του αγαθού που της παραδόθηκε στη Γερμανία και δεν πραγματοποίησε καμιά παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσιών στη χώρα αυτή. Βρίσκεται στη θέση ενός υποκειμένου στον φόρο εγκατεστημένου σε κράτος μέλος (Κάτω Χώρες), ο οποίος κατέβαλε ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν σε άλλο κράτος μέλος (Γερμανία) και δεν πραγματοποίησε καμιά παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών στο εσωτερικό του οικείου κράτους μέλους (Γερμανία) από το οποίο ζητεί την επιστροφή του σχετικού ΦΠΑ.

20. Το δεύτερο ζήτημα τίθεται μόνο στην περίπτωση που οι εταιρίες πετρελαίου παρέδωσαν τα καύσιμα στην Auto Lease. Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να καθοριστεί αν η ακολουθήσασα παράδοση στον μισθωτή συνιστά αυτόνομη παράδοση, φορολογητέα στον τόπο όπου βρίσκονταν τα καύσιμα κατά τη στιγμή της παραδόσεως (Γερμανία), ή αν αποτελεί τμήμα της παροχής leasing, η οποία φορολογείται στον τόπο όπου έχει την έδρα του ο εκμισθωτής (Κάτω Χώρες). Συνεπώς, σκοπός του ερωτήματος είναι να διευκρινιστούν τα κριτήρια βάσει των οποίων μπορεί να καθοριστεί αν πρόκειται για ενιαία παροχή ή για δύο αυτόνομες παροχές.

22. Αντιθέτως, αν το Δικαστήριο διαπιστώσει ότι η ακολουθήσασα παράδοση προς τον μισθωτή συνιστά αυτόνομη παράδοση, φορολογητέα στη Γερμανία, η Auto Lease δεν δικαιούται την επιστροφή του ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση αυτή, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της 6ης οδηγίας ΦΠΑ για τη θεμελίωση δικαιώματος επιστροφής. Ειδικότερα, η Auto Lease πραγματοποίησε φορολογητέα πράξη στο εσωτερικό του κράτους όπου κατέβαλε τον ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, για να εκπέσει τον ΦΠΑ όφειλε να ακολουθήσει τη συνήθη διαδικασία που ισχύει στη Γερμανία.

21. Τα πράγματα έχουν ως εξής. Αν το Δικαστήριο διαπιστώσει ότι οι εταιρίες πετρελαίου παρέδωσαν τα καύσιμα στην

23. Θα εξετάσουμε διαδοχικά τα δύο προαναφερθέντα ζητήματα.

V — Η απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα

σύνολο του τιμήματος, περιλαμβανομένου του ΦΠΑ, μολονότι η εταιρία leasing καταβάλλει αρχικώς το ποσό.

Επί του πρώτου ερωτήματος

24. Το πρώτο ερώτημα αφορά την ερμηνεία της έννοιας «παράδοση αγαθού» που περιέχει το άρθρο 5 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά σε ποιον, στον εκμισθωτή ή στον μισθωτή αυτοκινήτου με leasing, πρέπει να θεωρηθεί ότι παρέδωσαν οι εταιρίες πετρελαίου τα καύσιμα, στην περιπτώση που, όπως εν προκειμένω, ο μισθωτής ανεφοδιάζει με καύσιμα το μισθωμένο με leasing αυτοκίνητο «στο όνομα και για λογαριασμό» του εκμισθωτή.

25. Το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι, εν προκειμένω, το αγαθό παραδίδεται στον εκμισθωτή. Η άποψη αυτή απορρέει από το γεγονός ότι η πιστωτική κάρτα που χρησιμοποιεί ο μισθωτής είναι στο όνομα της εταιρίας leasing, της Auto Lease, καθώς και από το ότι από την πιστωτική κάρτα προκύπτει ότι ο μισθωτής αγοράζει τα καύσιμα «στο όνομα και για λογαριασμό» της εταιρίας αυτής. Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και η Γερμανική Κυβέρνηση πρεσβεύουν το αντίθετο. Θεωρούν ότι το αγαθό παραδίδεται στο πρόσωπο στο οποίο πραγματοποιείται η φυσική παράδοση (ήτοι στον μισθωτή), δεδομένου μάλιστα ότι, τελικά, αυτός θα βαρύνεται εξ ολοκλήρου με το

26. Πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 5 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ ορίζει την παράδοση αγαθού ως «τη μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος». Το Δικαστήριο, κληθέν να αποφανθεί σχετικά με το αν η έννοια της «παραδόσεως αγαθού» απαιτεί την από νομικής απόψεως μεταβίβαση της κυριότητας του οικείου αγαθού, απάντησε, με την απόφασή του της 8ης Φεβρουαρίου 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*⁹, ότι η έννοια αυτή περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβίβασεως ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντισυμβαλλόμενο του να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος. Από την απόφαση αυτή προκύπτει ότι η έννοια της «παραδόσεως αγαθού» έχει μάλλον οικονομική¹⁰ παρά νομική χροιά. Συνδέεται μάλλον με τη δυνατότητα του προσώπου στο οποίο παραδόθηκε το αγαθό να το χρησιμοποιεί, παρά με τη μεταβίβαση της κυριότητας υπό την έννοια του αστικού δικαίου των κρατών μελών. Συγκεκριμένα, όπως διαπίστωσε το Δικαστήριο, μόνον ο από οικονομικής απόψεως ορισμός της έννοιας αυτής είναι συμ-

9 — C-320/88, Συλλογή 1990, σ. I-285 (σέλιφο 7).

10 — González Sánchez, M., «La entrega de bienes en el IVA», *Noticias C.E.E.*, 1990, αριθ. 57/68, σ. 45 και 47· Herrero de la Escosura, P., *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, έκδ. Universidad de Oviedo — Marcial Pons, 1996, Oviedo — Μαδρίτη, σ. 58 έως 70· Pérez Herrero, L. M., «La sexta directiva comunitaria del IVA», *Derecho financiero y tributario*, Cedees, Βαρκελώνη, 1997, καθώς και Terra, B. J. M., και Wattel, P., *European Tax Law*, έκδ. Kluwer, 1994, Deventer. Στο «Harmonisation de fiscalités», *Jurisclassieur Europe*, τεύχος 1630, σ. 17, ο D. Berlin εκτιμά, ειδικότερα, ότι η εν λόγω έννοια της «παραδόσεως» πρέπει να θεωρείται ως κοινοτική έννοια και, ως εκ τούτου, αυτόνομη σε σχέση με τους ορισμούς των εθνικών δικαίων.

βατός προς τους σκοπούς της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, δεδομένου ότι:

«Η αντίληψη αυτή είναι σύμφωνη προς τον σκοπό της οδηγίας, που αποβλέπει, μεταξύ άλλων, στη θέσπιση ενός συστήματος ΦΠΑ βάσει ενιαίου καθορισμού των φορολογητέων πράξεων. Ο σκοπός αυτός δεν θα μπορούσε να επιτευχθεί, αν η [διαπίστωση] ότι συντρέχει παράδοση αγαθών, που συνιστά μια από τις τρεις πράξεις που υπόκεινται σε φόρο, εξηρητάτο από τη συνδρομή προϋποθέσεων που ποικίλλουν [από το ένα κράτος μέλος στο άλλο], όπως συμβαίνει με τις [κατά το αστικό δίκαιο] προϋποθέσεις της μεταβιβάσεως της κυριότητας»¹¹.

27. Επομένως, πρέπει εν προκειμένω να εξεταστεί σε ποιον, στον εκμισθωτή ή στον μισθωτή αυτοκινήτου με leasing, μεταβίβασαν οι εταιρίες πετρελαίου το δικαίωμα να διαθέτει στην πράξη τα καύσιμα ως κύριος. Συναφώς, θεωρώ ότι το δικαίωμα αυτό ανήκε αναμφιβόλως στον μισθωτή, ενώ η Auto Lease ουδόλως μπορούσε να παρέμβει. Στην περίπτωση που, όπως εν προκειμένω, η φυσική παράδοση του αγαθού γίνεται στον μισθωτή που το χρησιμοποιεί κατά βούληση, δεν συνάδει προς την οικονομική λογική της έκτης οδηγίας ΦΠΑ ο ισχυρισμός ότι η εταιρία leasing είχε, έστω και στιγμιαία, το δικαίωμα να διαθέτει τα καύσιμα και ότι μπόρεσε να εκχωρήσει το δικαίωμα αυτό στον μισθωτή. Συγκεκριμένα, ο μισθωτής αγοράζει απ' ευθείας τα καύσιμα από πρατήρια υγρών καυσίμων και η Auto Lease ουδέποτε έχει δικαίωμα να αποφασίσει με ποιον τρόπο και για ποιον σκοπό πρέπει να χρησιμοποιούνται τα καύσιμα αυτά.

28. Επιπλέον, η άποψη ότι τα καύσιμα παραδίδονται στον εκμισθωτή, διότι προκαταβάλλει το τίμημα, δεν μπορεί να γίνει δεκτή. Αφενός, θα συνεπαγόταν ότι τα καύσιμα δεν παραδόθηκαν στην εταιρία leasing αλλά στη γερμανική εταιρία των πιστωτικών καρτών, που τα πληρώνει αρχικώς στις εταιρίες πετρελαίου και προβαίνει στη συνέχεια σε εκκαθάριση των λογαριασμών της με την Auto Lease κατά τον ίδιο τρόπο που η τελευταία εκκαθαρίζει τους λογαριασμούς της με τους μισθωτές. Αφετέρου, η άποψη αυτή οδηγεί στο συμπέρασμα, το οποίο μπορεί αν μη τι άλλο να χαρακτηριστεί παράδοξο, ότι οσάκις ένα πρόσωπο αγοράζει ένα αγαθό επωφελούμενο της χρηματοδοτήσεως που του προτείνει ο πωλητής ή τρίτος, το αγαθό αυτό δεν του παραδίδεται απ' ευθείας, υπό την έννοια της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, αλλά παραδίδεται απ' ευθείας στον παρέχοντα την υπηρεσία της χρηματοδοτήσεως, ο οποίος, αφού του παραδοθεί το αγαθό, το επανεκχωρεί στον αγοραστή.

29. Η ρήτρα της συμβάσεως παροχής πιστώσεως, κατά την οποία ο μισθωτής αγοράζει τα καύσιμα «στο όνομα και για λογαριασμό» του εκμισθωτή, δεν αναιρεί το ως άνω συμπέρασμα. Αντιθέτως μάλιστα, η ρήτρα αυτή μπορεί να έχει ως συνέπεια την απόκτηση της κυριότητας των καυσίμων από τον εκμισθωτή. Όπως όμως ήδη διαπιστώσαμε, η από νομικής απόψεως κυριότητα δεν είναι καθοριστική για τον ορισμό της

11 — Προπαρατεθείσα απόφαση Shipping and Forwarding Enterprise Safe (σκέψη 8).

«παραδόσεως αγαθού» υπό την έννοια του άρθρου 5 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

30. Ομοίως, η συμφωνία για τη διαχείριση των καυσίμων δεν μπορεί να αναρτήσει την εκτίμησή μου. Όπως τόνισαν η Επιτροπή και η Γερμανική Κυβέρνηση, η συμφωνία αυτή δεν συνιστά σύμβαση παραδόσεως καυσίμων, αλλά λειτουργεί μάλλον ως σύμβαση για τη χρηματοδότηση της αγοράς των καυσίμων. Συγκεκριμένα, ο εκμισθωτής δεν αγοράζει τα καύσιμα για να τα πωλήσει ακολούθως στον μισθωτή, αλλά ο μισθωτής αγοράζει τα καύσιμα, επιλέγοντας κατά βούληση την ποιότητα και την ποσότητά τους καθώς και τον χρόνο της αγοράς. Απλώς και μόνο χρησιμοποιεί τις διευκολύνσεις πληρωμής που του παρέχει η εταιρία leasing. Αυτή ενεργεί ως οποιοδήποτε χρηματοοικονομικό ή πιστωτικό ίδρυμα και ο ρόλος της δεν πρέπει να διαφοροποιείται από αυτόν των εταιριών πιστωτικών καρτών, για τις οποίες κανείς δεν ισχυρίζεται ότι σ' αυτές παραδόθηκαν τα καύσιμα. Στο πλαίσιο της συμφωνίας αυτής, η εταιρία leasing απλώς και μόνον καταβάλλει στην εταιρία πιστωτικών καρτών το τίμημα, περιλαμβανομένου του ΦΠΑ, που η δεύτερη καταβάλλει στις εταιρίες πετρελαίου. Επιπλέον, για τις πληρωμές αυτές δεν οφείλει οπωσδήποτε να προκαταβάλλει τα αντίστοιχα ποσά, δεδομένου ότι οι μισθωτές της καταβάλλουν μηνιαίως μέρος των δυνητικών ετησίων εξόδων. Αν η κατανάλωση είναι κατώτερη από την προσδοκώμενη, θα καταβάλλει στην εταιρία των πιστωτικών καρτών το αντίστοιχο ποσό με τα χρήματα που της καταβάλλουν οι μισθωτές.

31. Σε αντίθεση προς αυτό που αναφέρει το αιτούν δικαστήριο, ούτε η απόφαση Intiem¹² μπορεί να αποδυναμώσει την ανάλυσή μου. Στην υπόθεση αυτή, το Δικαστήριο κλήθηκε να αποφανθεί σχετικά με το αν εργοδότης μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ επί καυσίμων που δεν παραδόθηκαν προσωπικώς σ' αυτόν αλλά στους υπαλλήλους του. Το Δικαστήριο, βάσει των περιστάτικών της οικείας υποθέσεως, και ιδίως βάσει του γεγονότος ότι τα καύσιμα χρησιμοποιήθηκαν από τους υπαλλήλους αποκλειστικά για τις ανάγκες της επαγγελματικής δραστηριότητας του εργοδότη, έκρινε ότι ο εργοδότης δικαιούνταν να εκπέσει τον ΦΠΑ. Το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει στην απόφαση αυτή και φαίνεται να συμμερίζεται τελικά την άποψη ότι οι εταιρίες πετρελαίου παρέδωσαν τα καύσιμα στην Auto Lease και όχι στους μισθωτές. Θεωρώ, όμως, ότι η συλλογιστική του Δικαστηρίου στην προπαρατεθείσα απόφαση Intiem δεν μπορεί να ισχύσει εν προκειμένω. Στην προπαρατεθείσα απόφαση Intiem, ο εθνικός δικαστής είχε ήδη αποφανθεί σχετικά με το σε ποιον, στον εργοδότη ή στους υπαλλήλους, είχε παραδοθεί το αγαθό, προτού παραπέμψει στο Δικαστήριο το ζήτημα της δυνατότητας εκπτώσεως από τον ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, από την προπαρατεθείσα απόφαση Intiem προκύπτει ότι το εν λόγω ζήτημα είχε συζητηθεί στη διάρκεια της ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων διαδικασίας, αυτά δε απέρριψαν την άποψη ότι τα καύσιμα είχαν παραδοθεί στον εργοδότη. Έτσι, η σκέψη 6 της εν λόγω αποφάσεως έχει ως εξής:

«Το Hoge Raad απέρριψε καταρχάς την αιτίαση της ενδιαφερομένης ότι το

12 — Απόφαση της 8ης Μαρτίου 1988, 165/86 (Συλλογή 1988, σ. 1471).

Gerechtshof κακώς δέχτηκε ότι η παράδοση της βενζίνας γίνεται απευθείας στους διανομείς. Στη συνέχεια, διερωτήθηκε *αν το γεγονός ότι η βενζίνη παραδίδεται, όπως προέκυψε, απευθείας στους διανομείς εμποδίζει τον εργοδότη να εκπέσει τον ΦΠΑ που επιβάλλεται στη βενζίνη*»¹³.

υπαλλήλους. Επομένως, θεωρώ ότι η απόφαση αυτή δεν ασκεί επιρροή στην απάντηση που θα δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα και δεν οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η παράδοση των καυσίμων έγινε στην Auto Lease.

32. Το Δικαστήριο συνόψισε το υποβληθέν σ' αυτό ερώτημα ως εξής:

«[Σ]την παρούσα διαφορά τίθεται το πρόβλημα αν ο κανόνας αυτός εμποδίζει την έκπτωση του ΦΠΑ, όταν τα αγαθά αγοράστηκαν από τον υποκείμενο σε φόρο και χρησιμοποιήθηκαν, *αφού παραδόθηκαν στους υπαλλήλους του, για τις ανάγκες της επιχείρησής*»¹⁴.

34. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ότι το άρθρο 5 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν υφίσταται παράδοση καυσίμων από τον εκμισθωτή αυτοκινήτου με leasing στον μισθωτή του οχήματος, στην περίπτωση που ο μισθωτής ανεφοδιάζει με καύσιμα το μισθωμένο με leasing αυτοκίνητο σε πρατήρια υγρών καυσίμων, υπό συνθήκες όπως αυτές της παρούσας υποθέσεως.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

33. Συνεπώς, στην προπαρατεθείσα απόφαση Intiem, το Δικαστήριο δεν όφειλε να αποφανθεί επί του ερωτήματος που ανέκλυψε στην παρούσα υπόθεση ούτε διατύπωσε επιφυλάξεις σχετικά με τη βάση στην οποία στηριζόταν το προδικαστικό ερώτημα, ήτοι ότι τα καύσιμα είχαν παραδοθεί στους

35. Δεδομένης της απαντήσεως που προτείνω να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα καθίσταται άνευ αντικειμένου.

13 — Η υπογράμμιση δική μου.

14 — Οπ.π. (σκέψη 12). Η υπογράμμιση δική μου.

Πρόταση

36. Συνεπώς, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα που υπέβαλε το Bundesfinanzhof ως εξής:

«Το άρθρο 5 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, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν υφίσταται παράδοση καυσίμων από τον εκμισθωτή αυτοκινήτου με leasing στον μισθωτή του οχήματος, στην περίπτωση που ο μισθωτής ανεφοδιάζει με καύσιμα το μισθωμένο με leasing αυτοκίνητο σε πρατήρια υγρών καυσίμων, υπό συνθήκες όπως αυτές της παρούσας υποθέσεως.»