

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 22ας Δεκεμβρίου 2010 *

Στην υπόθεση C-103/09,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Ηνωμένο Βασίλειο), με απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Μαρτίου 2009, στο πλαίσιο της δίκης

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

κατά

Weald Leasing Ltd,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (εισηγήτρια), E. Juhász και T. von Danwitz, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mazák,
γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 3ης Ιουνίου 2010,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Weald Leasing Ltd, εκπροσωπούμενη από τον M. Conlon, QC, και την N. Shaw, barrister, οι οποίοι εξουσιοδοτήθηκαν από τον S. Walsh, solicitor,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον S. Ossowski, επικουρούμενο από την M. Hall, barrister,
- η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τον D. O'Hagan, επικουρούμενο από τον A. Aston, SC,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Γ. Κανελλόπουλο και τις Σ. Τρεκλή και Μ. Τασσοπούλου,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον F. Arena, avvocato dello Stato,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και την M. Afonso,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 26ης Οκτωβρίου 2010,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της έννοιας «καταχρηστική πρακτική» που δόθηκε με τις αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-1609), της 21ης Φεβρουαρίου 2008, C-425/06, Part Service (Συλλογή 2008, σ. I-897), και της 22ας Μαΐου 2008, C-162/07, Ampliscientifica and Amplifin (Συλλογή 2008, σ. I-4019).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ των Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (στο εξής: Commissioners) και της Weald Leasing Limited (στο εξής: Weald Leasing) με αντικείμενο την επιβολή στη δεύτερη φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) λόγω ορισμένων συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως που συνήψε η εν λόγω εταιρεία.

Το νομικό πλαίσιο

Η νομοθεσία της Ένωσης

- ³ Το άρθρο 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 βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001 σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία), ορίζει 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 στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».
- ⁴ Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, με τη διατύπωση που προκύπτει από το άρθρο 28στ της οδηγίας, προβλέπει τα εξής:

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

- α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας [ΦΠΑ] για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στο φόρο».

5 Το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«1. Το Συμβούλιο δύναται προτάσει της Επιτροπής, να επιτρέπει ομοφώνως, σε κάθε κράτος μέλος την λήψη ειδικών μέτρων, κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Τα προοριζόμενα για απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου μέτρα δεν επιτρέπεται να επηρεάζουν, παρά μόνο κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του οφειλομένου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως.

2. Το κράτος μέλος που επιθυμεί να λάβει τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 μέτρα, φέρει το ζήτημα στην Επιτροπή και παρέχει σε αυτήν κάθε στοιχείο χρήσιμο για την εκτίμηση του θέματος.

3. Η Επιτροπή ενημερώνει σχετικώς τα λοιπά κράτη μέλη εντός προθεσμίας ενός μηνός.

4. Η απόφαση του Συμβουλίου θεωρείται ότι έχει ληφθεί, εφόσον εντός διμήνου από της αναφερομένης στην παράγραφο 3 ενημερώσεως, ούτε η Επιτροπή, ούτε κράτος μέλος, ζητήσει να επιληφθεί της υποθέσεως το Συμβούλιο.

5. Τα κράτη μέλη, τα οποία εφαρμόζουν κατά την 1ην Ιανουαρίου 1977 ειδικά μέτρα, όπως τα αναφερόμενα ανωτέρω στη παράγραφο 1, δύναται να τα διατηρήσουν, υπό τον όρο ότι θα τα κοινοποιήσουν στην Επιτροπή προ της 1ης Ιανουαρίου 1978 και με την επιφύλαξη ότι, προκειμένου περί μέτρων προοριζόμενων για την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου, τα μέτρα αυτά είναι σύμφωνα προς το κριτήριο το τιθέμενο στην παράγραφο 1.»

Η εθνική νομοθεσία

- 6 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νόμου του 1994 περί ΦΠΑ (Value Added Tax Act 1994, στο εξής: νόμος του 1994 περί ΦΠΑ) ορίζει τα εξής:

«1(1) Οσάκις

- a) η αξία της παραδόσεως ενός αγαθού ή της παροχής μιας υπηρεσίας στην οποία προβαίνει υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο έναντι αντιπαροχής σε χρήμα είναι (εκτός της παρούσης παραγράφου) μικρότερη από τη συνήθη αξία της και
- b) το πρόσωπο που προβαίνει στην παράδοση ή παροχή και το πρόσωπο το οποίο είναι αποδέκτης της συνδέονται μεταξύ τους και
- c) εφόσον η εν λόγω παράδοση ή παροχή υπόκειται σε φόρο, το πρόσωπο που είναι αποδέκτης της δεν δικαιούται κατά τα άρθρα 25 και 26 πιστώσεως ολοκλήρου του ΦΠΑ που κατέβαλε επ' αυτής,

οι Commissioners μπορούν να ορίσουν ότι ως αξία της παραδόσεως ή παροχής θα θεωρηθεί η συνήθης αξία της.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 7 Ο όμιλος εταιρειών Churchill (στο εξής: όμιλος Churchill) παρέχει κατά κύριο λόγο απαλλασσόμενες του ΦΠΑ ασφαλιστικές υπηρεσίες.
- 8 Η Churchill Management Ltd (στο εξής: CML) και οι θυγατρικές της Churchill Accident Repair Centre (στο εξής: CARC) και Weald Leasing είναι μέλη του ομίλου Churchill.
- 9 Το ποσοστό του ΦΠΑ επί των εισροών που επιστρέφεται στις εταιρείες CML και CARC είναι περίπου 1 %, και, ως εκ τούτου, όταν αγοράζουν εξοπλισμό, μπορούν να εκπίπτουν μόνον 1 % του ΦΠΑ που αφορά την αγορά του εν λόγω εξοπλισμού.
- 10 Η εμπορική δραστηριότητα της Weald Leasing συνίσταται στην αγορά των επίμαχων περιουσιακών στοιχείων και τη συνακόλουθη εκμίσθωσή τους με συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως.
- 11 Η εταιρεία Suas Ltd (στο εξής: Suas) ανήκει στον σύμβουλο του ομίλου Churchill για θέματα ΦΠΑ και στη σύζυγό του, αλλά δεν αποτελεί μέλος του ομίλου αυτού. Η μόνη αξιόλογη εμπορική δραστηριότητά της είναι η μίσθωση περιουσιακών στοιχείων από την Weald Leasing και η συνακόλουθη υπεκμίσθωσή τους στις CML και CARC.
- 12 Όποτε η CML ή η CARC χρειαζόταν νέο εξοπλισμό, η Weald Leasing αγόραζε τον εν λόγω εξοπλισμό και στη συνέχεια τον εκμίσθωνε στην Suas, η οποία υπεκμίσθωνε με τη σειρά της τον εξοπλισμό αυτό στην CML ή στην CARC.

- 13 Προβαίνοντας στις εν λόγω διαδοχικές πράξεις, η CML και η CARC απέφευγαν την απευθείας αγορά του εξοπλισμού που χρειάζονταν και την καταβολή εφάπαξ του συνολικού ποσού του μη εκπεστέου ΦΠΑ για τις εν λόγω αγορές.
- 14 Σκοπός των ανωτέρω πράξεων ήταν ο επιμερισμός και η κατανομή του βάρους της συγκεκριμένης οφειλής, προκειμένου να μετατεθεί χρονικώς η καταβολή του ΦΠΑ που βάρυνε τον όμιλο Churchill.
- 15 Συγκεκριμένα, η CML και η CARC δεν όφειλαν να καταβάλουν αμέσως τον μη εκπεστέο ΦΠΑ επί του συνολικού κόστους του αγορασθέντος εξοπλισμού, αλλά επί των μισθωμάτων που αφορούσαν τον εν λόγω εξοπλισμό, όπως τα ποσά αυτά επιμερίζονταν χρονικώς κατά τη διάρκεια ισχύος των συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως.
- 16 Οι Commissioners επέβαλαν στην Weald Leasing ΦΠΑ, απορρίπτοντας το αίτημά της να της επιστραφεί ο φόρος εισροών επί των μισθωθέντων περιουσιακών στοιχείων κατά την περίοδο από τον Οκτώβριο του 2000 έως τον Οκτώβριο του 2004, με το αιτιολογικό ότι οι επίμαχες πράξεις δεν συνιστούσαν οικονομικές δραστηριότητες και ότι ήταν καταχρηστικές.
- 17 Η Weald Leasing άσκησε διοικητική ένσταση κατά των πράξεων επιβολής φόρου, υποστηρίζοντας ότι οι εν λόγω πράξεις δεν είχαν πραγματοποιηθεί με μοναδικό σκοπό την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος και ότι η πραγματοποίηση υποκειμένων σε φόρο παραδόσεων εξοπλισμού μέσω συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως δεν αντέβαινε στους σκοπούς της έκτης οδηγίας.
- 18 Μετά την έκδοση της προπαρατεθείσας αποφάσεως Halifax κ.λπ., οι Commissioners εγκατέλειψαν το επιχείρημα ότι οι επίμαχες πράξεις δεν συνιστούσαν οικονομικές δραστηριότητες και υποστήριξαν πλέον μόνον ότι οι εν λόγω πράξεις συνιστούσαν καταχρηστική πρακτική.

- 19 Με απόφαση της 7ης Φεβρουαρίου 2007, το VAT and Duties Tribunal αποφάνθηκε ότι κύριος σκοπός των εν λόγω πράξεων ήταν η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος, συνισταμένου στη χρονική μετάθεση της καταβολής του ΦΠΑ που βάρυνε τον όμιλο Churchill διά της συνάψεως συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως, αλλά ότι το πλεονέκτημα αυτό δεν αντέβαινε στον σκοπό των οικείων διατάξεων της έκτης οδηγίας.
- 20 Το δικαστήριο αυτό έκρινε, επίσης, ότι θα μπορούσε ενδεχομένως να συναχθεί η ύπαρξη καταχρήσεως όχι από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως αυτές καθαυτές, αλλά από το ύψος των μισθωμάτων που προέβλεπαν οι εν λόγω συμβάσεις και τις μεθοδεύσεις για την αποφυγή εκδόσεως από τους Commissioners αποφάσεως του άρθρου 6 του νόμου του 1994 περί ΦΠΑ.
- 21 Οι Commissioners άσκησαν έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division, υποστηρίζοντας ότι το επιτευχθέν από τον όμιλο Churchill φορολογικό πλεονέκτημα αντέβαινε στους σκοπούς της έκτης οδηγίας.
- 22 Με απόφαση της 16ης Ιανουαρίου 2008, το High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division, απέρριψε την έφεση των Commissioners κατά της αποφάσεως αυτής, με το σκεπτικό ότι το γεγονός ότι οι επίμαχες πράξεις δεν πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο συνήθων εμπορικών συναλλαγών δεν ήταν αρκετό για τη συναγωγή του συμπεράσματος ότι συνιστούσαν καταχρηστική πρακτική, καθόσον το φορολογικό πλεονέκτημα που απεκόμισε ο όμιλος Churchill προβαίνοντας στις εν λόγω πράξεις δεν προσέβαλε την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας ούτε αντέβαινε σε οποιαδήποτε άλλη διάταξη της έκτης οδηγίας.
- 23 Οι Commissioners άσκησαν αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, προβάλλοντας ως λόγο αναίρεσεως ότι το High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division, παρέλειψε να εξετάσει το ζήτημα αν οι επίμαχες συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως ενέπιπταν στις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές των συμβαλλομένων. Κατά τη γνώμη τους, αντίκειται στους σκοπούς της έκτης οδηγίας η παροχή σε υποκείμενο στον φόρο της δυνατότητας εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών από πράξεις, οι οποίες δεν έχουν πραγματικό εμπορικό

σκοπό, δεν διενεργούνται κατά τις συνήθεις συνθήκες της αγοράς, δεν ενέχουν βάρη και κινδύνους που συνήθως συνδέονται με τέτοιου είδους συμβάσεις και δεν συνήφθησαν στο πλαίσιο των συνήθων εμπορικών συναλλαγών των συμβαλλομένων.

- 24 Στο πλαίσιο αυτό, το Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Υπό περιστάσεις όπως οι παρούσες, κατά τις οποίες μια κατά κανόνα απαλλασσόμενη του φόρου επιχείρηση υιοθετεί σύστημα χρηματοδοτικής μισθώσεως περιουσιακών στοιχείων, στο οποίο μετέχει ενδιάμεσος τρίτος, αντί να αγοράζει ευθέως τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία, συνεπάγεται το εν λόγω σύστημα ή ορισμένα στοιχεία αυτού φορολογικό πλεονέκτημα ερχόμενο σε αντίθεση προς τους σκοπούς της έκτης οδηγίας κατά την έννοια της σκέψεως 74 της [προπαρατεθείσας] αποφάσεως [...] Halifax [κ.λπ.];
- 2) Λαμβανομένου υπόψη ότι η έκτη οδηγία ΦΠΑ αναφέρεται στην περίπτωση χρηματοδοτικής μισθώσεως περιουσιακών στοιχείων από εν όλω ή εν μέρει απαλλασσόμενες του φόρου επιχειρήσεις, και λαμβανομένων υπόψη των αναφορών του Δικαστηρίου στις “συνήθεις εμπορικές συναλλαγές”, στις σκέψεις 69 και 80 της [προπαρατεθείσας] αποφάσεως Halifax κ.λπ. καθώς και στη σκέψη 27 της [προπαρατεθείσας] αποφάσεως [Ampliscientifica και Amplifin], καθώς και του ότι δεν περιέχεται τέτοια αναφορά στην [προπαρατεθείσα] απόφαση [Part Service], συνιστά το ανωτέρω σύστημα χρηματοδοτικών μισθώσεων καταχρηστική πρακτική εκ μέρους μιας εν όλω ή εν μέρει απαλλασσόμενης του φόρου επιχείρησης, μολονότι αυτή δεν επιδιίδεται σε τέτοιου είδους πράξεις στο πλαίσιο των συνήθων εμπορικών δραστηριοτήτων της;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα 2:

α) ποιος είναι ο ρόλος και η βαρύτητα της έννοιας “συνήθεις εμπορικές συναλλαγές” στο πλαίσιο των σκέψεων 74 και 75 της [προπαρατεθείσας] αποφάσεως Halifax κ.λπ.: είναι κρίσιμη για τη σκέψη 74 ή για τη σκέψη 75 ή για αμφότερες;

β) νοούνται με τον όρο “συνήθεις εμπορικές συναλλαγές”:

- πράξεις στις οποίες επιδίδεται, κατά κανόνα, ο υποκείμενος στον φόρο,
- πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν δύο ή περισσότεροι συμβαλλόμενοι με τους συνήθεις όρους της αγοράς,
- πράξεις που είναι εμπορικώς βιώσιμες,
- πράξεις οι οποίες συνεπάγονται εμπορικά βάρη και κινδύνους που συνυπάρχουν, κατά κανόνα, με τα συναφή εμπορικά κέρδη,
- πράξεις που δεν είναι επίπλαστες, υπό την έννοια ότι έχουν εμπορική υπόσταση,
- πράξεις οποιουδήποτε άλλου είδους ή κατηγορίας;

- 4) Εφόσον κριθεί ότι το συγκεκριμένο σύστημα συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως συνιστά εν όλω ή εν μέρει καταχρηστική πρακτική, πώς πρέπει να αναγνωριστούν ορθώς οι οικείες πράξεις; Ειδικότερα, πρέπει το εθνικό δικαστήριο ή η φορολογική αρχή:
- α) να αγνοήσει την ύπαρξη του ενδιάμεσου τρίτου και να διατάξει την καταβολή ΦΠΑ υπολογιζομένου με βάση τις συνήθεις τιμές των μισθωμάτων,
 - β) να ορίσει εκ νέου το πλέγμα των μισθωτικών σχέσεων χαρακτηρίζοντάς το ως απευθείας πώληση ή
 - γ) να αναχαρακτηρίσει τις πράξεις αυτές με οποιονδήποτε άλλον τρόπο κρίνει κατάλληλο το δικαστήριο ή η φορολογική αρχή για την επαναφορά των πραγμάτων στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν είχε χωρήσει η καταχρηστική πρακτική;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου και του δεύτερου ερωτήματος

- ²⁵ Με το πρώτο και το δεύτερο ερώτημά του, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινισθεί αν η εκ μέρους επιχείρησης σύναψη συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως περιουσιακών στοιχείων, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, με τη συμμετοχή ενδιάμεσης τρίτης εταιρείας, αντί της απευθείας αγοράς των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων, συνεπάγεται την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος αντίθετου προς τον σκοπό των διατάξεων της έκτης οδηγίας και αν, εφόσον η εν λόγω επιχείρηση δεν επιδίδεται

σε συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως στο πλαίσιο των συνήθων εμπορικών συναλλαγών της, η σύναψη των συμβάσεων αυτών συνιστά καταχρηστική πρακτική.

- ²⁶ Υπενθυμίζεται ότι, το πεδίο εφαρμογής της νομοθεσίας της Ένωσης δεν μπορεί να επεκτείνεται τόσο ώστε να καλύπτει την καταχρηστική πρακτική επιχειρηματιών, δηλαδή τις πράξεις που δεν διενεργούνται εντός του πλαισίου συνήθων εμπορικών συναλλαγών, αλλά με μοναδικό σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης και ότι η εν λόγω αρχή της απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών εφαρμόζεται, επίσης, στον τομέα του ΦΠΑ (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις *Halifax* κ.λπ., σκέψεις 69 και 70, και *Ampliscientifica* και *Amplifin*, σκέψη 27).
- ²⁷ Εξάλλου, η επιλογή στην οποία προβαίνει ο επιχειρηματίας μεταξύ απαλλασσομένων πράξεων και φορολογουμένων πράξεων ενδέχεται να βασίζεται σε ένα σύνολο στοιχείων, ιδίως δε σε εκτιμήσεις φορολογικής φύσεως αναγόμενες στο αντικειμενικό σύστημα του ΦΠΑ. Οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επιλέξει μεταξύ δύο πράξεων, η έκτη οδηγία δεν του επιβάλλει να επιλέξει αυτήν που συνεπάγεται την καταβολή του υψηλότερου ποσού ΦΠΑ. Αντιθέτως, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να διαμορφώσει τη δραστηριότητά του έτσι ώστε να μειώσει τη φορολογική οφειλή του (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις *Halifax* κ.λπ., σκέψη 73, και *Part Service*, σκέψη 47).
- ²⁸ Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έκρινε ότι, στον τομέα του ΦΠΑ, απαιτείται η συνδρομή δύο προϋποθέσεων για τη διαπίστωση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής.
- ²⁹ Αφενός, οι επίμαχες πράξεις, παρά την τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της έκτης οδηγίας και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο, πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα

την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος αντίθετου προς τον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Halifax κ.λπ., σκέψη 74, και Part Service, σκέψη 42).

- 30 Αφετέρου, πρέπει, επίσης, να προκύπτει από ένα σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος. Πράγματι, η απαγόρευση των καταχρηστικών πρακτικών δεν ασκεί επιρροή οσάκις οι επίμαχες πράξεις μπορούν να έχουν άλλη δικαιολόγηση πλην της απλής επιτεύξεως φορολογικών πλεονεκτημάτων (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Halifax κ.λπ., σκέψη 75, και Part Service, σκέψη 42).
- 31 Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι κύριος σκοπός των επίμαχων συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως στην υπόθεση της κύριας δίκης ήταν η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος, δηλαδή η τμηματική καταβολή του ποσού του ΦΠΑ που αφορούσε τις επίμαχες πράξεις, έτσι ώστε να μετατεθεί χρονικώς η καταβολή του ΦΠΑ που βάρυνε τον όμιλο Churchill.
- 32 Εντούτοις, προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής πρέπει, επίσης, παρά την τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της έκτης οδηγίας και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο, αυτό το φορολογικό πλεονέκτημα να είναι αντίθετο προς τον επιδιωκόμενο από τις εν λόγω διατάξεις σκοπό.
- 33 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας και ότι το φορολογικό πλεονέκτημα που θα μπορούσε, ενδεχομένως, να προκύψει από τη σύναψη των εν λόγω συμβάσεων δεν συνιστά, αυτό καθαυτό, φορολογικό πλεονέκτημα αντίθετο προς τον σκοπό των οικείων διατάξεων της οδηγίας αυτής και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την εν λόγω οδηγία στο εσωτερικό δίκαιο.

- 34 Συγκεκριμένα, δεν μπορεί να αποτελέσει αιτίαση κατά υποκειμένου στον φόρο η επιλογή της χρηματοδοτικής μισθώσεως, η οποία του παρέχει ένα πλεονέκτημα συνιστάμενο, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, στην τμηματική καταβολή της φορολογικής οφειλής του, αντί της αγοράς, η οποία δεν του παρέχει το πλεονέκτημα αυτό, εφόσον καταβάλλεται νομίμως στο σύνολό του ο ΦΠΑ που αφορά την εν λόγω πράξη.
- 35 Δεν αμφισβητείται ότι τούτο ισχύει στην περίπτωση του ΦΠΑ που αφορά τις επίμαχες χρηματοδοτικές μισθώσεις στην υπόθεση της κύριας δίκης και ότι, για καθεμιά από τις εν λόγω πράξεις, οι οικείες εταιρείες κατέβαλαν το ορθό ποσό ΦΠΑ επί των εκροών και εξέπεσαν, εφόσον τούτο ήταν δυνατό, το ορθό ποσό του ΦΠΑ επί των εισροών.
- 36 Συγκεκριμένα, το γεγονός ότι η Weald Leasing μπόρεσε να εκπέσει τον ΦΠΑ, ο οποίος αφορούσε τα περιουσιακά στοιχεία που απέκτησε, οφείλεται στο ότι η εταιρεία αυτή δεν ασκεί ασφαλιστικές δραστηριότητες, αλλά υποκείμενες σε ΦΠΑ και μη απαλλασσόμενες δραστηριότητες χρηματοδοτικής μισθώσεως.
- 37 Ομοίως, οι εταιρείες CML και CARC δεν εξέπεσαν τον ΦΠΑ ο οποίος αφορούσε τα μισθώματα που κατέβαλαν στη Suas, διότι ο φόρος αυτός δεν ήταν ανακτήσιμος κατά ποσοστό 99%.
- 38 Εξάλλου, η σύναψη συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως ενός περιουσιακού στοιχείου δεν συνεπάγεται, αυτή καθαυτή, ότι το ποσό του ΦΠΑ που αφορά την εν λόγω πράξη θα είναι κατώτερο του ποσού που θα καταβαλλόταν στην περίπτωση αγοράς του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου.
- 39 Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο πρέπει να διαπιστώσει, αφενός, αν οι συμβατικοί όροι που αφορούν τις επίμαχες χρηματοδοτικές μισθώσεις στην υπόθεση της κύριας δίκης αντιβαίνουν στις διατάξεις της έκτης οδηγίας και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στην εθνική έννομη τάξη. Τούτο θα συνέβαινε, ιδίως,

στην περίπτωση καθορισμού του ύψους των μισθωμάτων σε ασυνήθη χαμηλά επίπεδα ουδόλως ανταποκρινόμενα στην οικονομική πραγματικότητα

- 40 Αφετέρου, το αιτούν δικαστήριο πρέπει, επίσης, να διαπιστώσει αν η συμμετοχή μιας ενδιαμέσης τρίτης εταιρείας, εν προκειμένω της Suas, στις εν λόγω πράξεις μπορεί να παρεμποδίσει την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.
- 41 Συναφώς, το εν λόγω δικαστήριο πρέπει, μεταξύ άλλων, να εξακριβώσει αν, όπως προκύπτει από ορισμένα στοιχεία της δικογραφίας και όπως εκτέθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η συμμετοχή της Suas στις εν λόγω πράξεις είχε ως αποτέλεσμα να μην μπορούν οι Commissioners να εφαρμόσουν ως προς αυτές το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νόμου του 1994 περί ΦΠΑ.
- 42 Στο πλαίσιο αυτό, δεν μπορεί να γίνει δεκτό το επιχείρημα της Weald Leasing ότι η αρχή της απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση παραβάσεως της διατάξεως αυτής για τον λόγο ότι η εν λόγω διάταξη είναι αμιγώς εθνική, καθόσον θεσπίστηκε βάσει του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας και αποτελεί μέρος της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στην εθνική έννομη τάξη.
- 43 Εξάλλου, το γεγονός ότι επιχείρηση η οποία συνάπτει συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν επιδίδεται σε τέτοιου είδους πράξεις στο πλαίσιο των συνήθων εμπορικών συναλλαγών της δεν επηρεάζει τις ανωτέρω εκτιμήσεις.
- 44 Συγκεκριμένα, η διαπίστωση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής δεν οφείλεται στη φύση των εμπορικών συναλλαγών στις οποίες επιδίδεται συνήθως το πρόσωπο που διενεργεί τις επίμαχες πράξεις, αλλά στο αντικείμενο, στον σκοπό και στα αποτελέσματα των πράξεων αυτών.

- 45 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο πρώτο και στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το φορολογικό πλεονέκτημα που απορρέει από την εκ μέρους επιχειρήσεως σύναψη συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως περιουσιακών στοιχείων, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, αντί της απευθείας αγοράς των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων, δεν συνιστά φορολογικό πλεονέκτημα αντίθετο προς τον σκοπό που επιδιώκουν οι οικείες διατάξεις της έκτης οδηγίας και της εθνικής νομοθεσίας η οποία μεταφέρει την οδηγία αυτή στην εσωτερική έννομη τάξη, υπό την προϋπόθεση ότι οι όροι αυτών των συμβάσεων, όπως μεταξύ άλλων, οι σχετικοί με τον καθορισμό του ύψους των μισθωμάτων, ανταποκρίνονται στους συνήθεις όρους της αγοράς και ότι η συμμετοχή ενδιάμεσης τρίτης εταιρείας στις εν λόγω πράξεις δεν μπορεί να παρεμποδίσει την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, γεγονός το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει. Το γεγονός ότι η επιχείρηση αυτή δεν επιδίδεται, στο πλαίσιο των συνήθων εμπορικών συναλλαγών της, στη σύναψη συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως δεν ασκεί συναφώς επιρροή.

Επί του τρίτου ερωτήματος

- 46 Κατόπιν της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο τρίτο ερώτημα.

Επί του τετάρτου ερωτήματος

- 47 Με το τέταρτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινισθεί πώς πρέπει να αναγνωριστούν οι επίμαχες πράξεις στην υπόθεση της κύριας δίκης, αν οι εν λόγω πράξεις ή ορισμένες εξ αυτών συνιστούν καταχρηστική πρακτική.

- 48 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, εφόσον διαπιστωθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, οι πράξεις που αποτελούν μέρος αυτής πρέπει να αναχαρακτηρισθούν προκειμένου να αποκατασταθούν τα πράγματα στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν είχαν συντελεστεί οι πράξεις που συνιστούν την εν λόγω καταχρηστική πρακτική (βλ. απόφαση Halifax κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψεις 94 και 98).
- 49 Πρώτον, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να καθορίσει, βάσει των στοιχείων που παρασχέθηκαν σε απάντηση του πρώτου και του δεύτερου ερωτήματος, αν ορισμένα στοιχεία των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως συνιστούν καταχρηστική πρακτική.
- 50 Σε μια τέτοια περίπτωση, εναπόκειται, δεύτερον, στο δικαστήριο αυτό να αναχαρακτηρίσει τις συμβάσεις αυτές προκειμένου να αποκατασταθούν τα πράγματα στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν υπήρχαν τα στοιχεία που συνιστούν την εν λόγω καταχρηστική πρακτική.
- 51 Ως εκ τούτου, σε περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι ορισμένοι όροι των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως και/ή η παρεμβολή της Suas στις εν λόγω συμβάσεις συνιστούν καταχρηστική πρακτική, το δικαστήριο αυτό οφείλει να αναχαρακτηρίσει τις εν λόγω συμβάσεις χωρίς να λάβει υπόψη την ύπαρξη της Suas και/ή να τροποποιήσει ή να μην εφαρμόσει τους εν λόγω συμβατικούς όρους.
- 52 Στο πλαίσιο αυτό, ο εν λόγω αναχαρακτηρισμός εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου δεν πρέπει να υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για τη διασφάλιση της εισπράξεως του ακριβούς ποσού του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης (βλ., συναφώς, απόφαση Halifax κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 92).
- 53 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι αν ορισμένοι όροι των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης συμβάσεων

χρηματοδοτικής μισθώσεως και/ή η παρεμβολή ενδιάμεσης τρίτης εταιρείας στις συμβάσεις αυτές συνιστούν καταχρηστική πρακτική, οι εν λόγω συμβάσεις πρέπει να αναχαρακτηρισθούν προκειμένου να αποκατασταθούν τα πράγματα στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν υπήρχαν τα εν λόγω καταχρηστικά στοιχεία των ανωτέρω συμβατικών όρων και/ή η παρεμβολή της ανωτέρω εταιρείας.

Επί των δικαστικών εξόδων

- ⁵⁴ 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 (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το φορολογικό πλεονέκτημα που απορρέει από την εκ μέρους επιχειρήσεως σύναψη συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως περιουσιακών στοιχείων, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, αντί της απευθείας αγοράς των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων, δεν συνιστά φορολογικό πλεονέκτημα αντίθετο προς τον σκοπό που επιδιώκουν οι οικείες διατάξεις 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, και της εθνικής νομοθεσίας η οποία μεταφέρει την οδηγία αυτή στην εσωτερική έννομη τάξη, υπό την προϋπόθεση ότι οι όροι αυτών των συμβάσεων, όπως μεταξύ άλλων, οι σχετικοί με τον καθορισμό του ύψους των μισθωμάτων, ανταποκρίνονται στους συνήθεις όρους της αγοράς και ότι η συμμετοχή ενδιάμεσης τρίτης εταιρείας στις εν λόγω πράξεις δεν μπορεί να παρεμποδίσει την εφαρμογή των εν

λόγω διατάξεων, γεγονός το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει. Το γεγονός ότι η επιχείρηση αυτή δεν επιδίδεται, στο πλαίσιο των συνήθων εμπορικών συναλλαγών της, στη σύναψη συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως δεν ασκεί συναφώς επιρροή.

- 2) Αν ορισμένοι όροι των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως και/ή η παρεμβολή ενδιάμεσης τρίτης εταιρείας στις συμβάσεις αυτές συνιστούν καταχρηστική πρακτική, οι εν λόγω συμβάσεις πρέπει να αναχαρακτηρισθούν προκειμένου να αποκατασταθούν τα πράγματα στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν υπήρχαν τα εν λόγω καταχρηστικά στοιχεία των ανωτέρω συμβατικών όρων και/ή η παρεμβολή της ανωτέρω εταιρείας.

(υπογραφές)