

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)
της 21ης Φεβρουαρίου 2006 *

Στην υπόθεση C-419/02,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, την οποία υπέβαλε το High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Ηνωμένο Βασίλειο), με απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2002, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Νοεμβρίου 2002, στο πλαίσιο της δίκης

BUPA Hospitals Ltd,

Goldsborough Developments Ltd

κατά

Commissioners of Customs & Excise,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους B. Σκουρή, Πρόεδρο, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schieman, J. Makarczyk, προέδρους τμήματος, S. von Bahr (εισηγητή), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Küris, E. Juhász και Γ. Αρέστη, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Poiares Maduro
γραμματέας: K. Sztranc, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 23ης Νοεμβρίου 2004,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η BUPA Hospitals Ltd και η Goldsbrough Developments Ltd, εκπροσωπούμενες από τον R. Venables, QC, επικουρούμενο από τον T. Lyons, barrister, κατ' εντολήν του D. Garcia, solicitor,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την R. Caudwell, επικουρούμενη από τον C. Vajda, QC,
- η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τον D. J. O'Hagan, επικουρούμενο από τον A. M. Collins, SC,

— η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από την H. G. Sevenster,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 7ης Απριλίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- ¹ Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, σημείο 1, του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, του άρθρου 5, παράγραφος 1, του άρθρου 10, παράγραφος 2, και του άρθρου 17 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).
- ² Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στη πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της BUPA Hospitals Ltd (στο εξής: BUPA Hospitals) και της Goldsborough Developments Ltd (στο εξής: Goldsborough Developments), δύο εταιριών του ομίλου BUPA, αφενός, και των Commissioners of Customs & Excise (στο εξής: Commissioners), αφετέρου,

όσον αφορά την άρνηση των τελευταίων να επιτρέψουν την εκ μέρους της BUPA Hospitals και της Goldsbrough Developments έκπτωση ποσού 17,5 εκατομμυρίων λιρών στερλινών (GBP) (περίπου 26,2 εκατομμυρίων ευρώ), ως καταβληθέντος φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των εισροών, αντιστοιχώντας σε προκαταβολές για μελλοντικές παραδόσεις εκ μέρους δύο άλλων εταιριών του ομίλου BUPA.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

- 3 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, στον ΦΠΑ υπόκεινται 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 Δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού. Η έννοια των «οικονομικών δραστηριοτήτων» ορίζεται στην εν λόγω παράγραφο 2 ως περιλαμβάνουσα όλες τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, και, ιδίως, την εκμετάλλευση ενσωμάτου η άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

5 Το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας διευκρινίζει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη της διαβουλεύσεως που προβλέπεται από το άρθρο 29, κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να θεωρεί ως έναν υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο εσωτερικό της χώρας πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως.»

6 Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της ίδιας αυτής οδηγίας, «[ω]ς “παράδοση αγαθού” θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος».

7 Το άρθρο 10, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Θεωρούνται ως:

α) γενεσιουργός αιτία του φόρου: το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος·

β) απαιτητό του φόρου: το κατά νόμον δικαίωμα του Δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, προς πληρωμή του φόρου εκ μέρους του υποχρέου, έστω και αν η πληρωμή αυτή δύναται να ανασταλεί.

2. Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός, κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών. Οι παραδόσεις αγαθών, πέραν των αναφερομένων στο άρθρο 5, παράγραφος 4, περίπτωση β', καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, οι οποίες συνεπάγονται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές, θεωρείται ότι πραγματοποιούνται κατά την λήξη των χρονικών περιόδων, στις οποίες αναφέρονται οι τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές .

Εντούτοις, σε περίπτωση τμηματικών καταβολών έναντι λογαριασμού προ της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της εισπράξεως, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού.

Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω διατάξεων, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να προβλέπουν ότι, για ορισμένες πράξεις ή ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο, ο φόρος καθίσταται απαιτητός:

- είτε, το αργότερο, κατά τον χρόνο εκδόσεως του τιμολογίου ή του εγγράφου το οποίο επέχει θέση τιμολογίου,
- είτε, το αργότερο, κατά τον χρόνο εισπράξεως του τιμήματος,
- είτε, σε περίπτωση μη εκδόσεως ή καθυστερημένης εκδόσεως του τιμολογίου ή του εγγράφου που επέχει θέση τιμολογίου, εντός ορισμένης προθεσμίας από τον χρόνο γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως.»

8 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' έως ε', της έκτης οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν ορισμένες δραστηριότητες στον τομέα των ιατρικών υπηρεσιών.

9 Το άρθρο 17, παράγραφος 1, της ίδιας αυτής οδηγίας διευκρινίζει ότι «[τ]ο δικαίωμα προς έκπτωση ή γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός».

10 Κατά την παράγραφο 2, στοιχείο α', του ίδιου άρθρου:

«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 στο εσωτερικό της χώρας φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

11 Κατά το άρθρο 28, παράγραφος 2, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, κατά τη μεταβατική περίοδο του άρθρου 28ιβ', «[δ]ύνανται να διατηρηθούν οι απαλλαγές με επιστροφή του καταβληθέντος στο προηγούμενο στάδιο [φόρου] καθώς και οι μειωμένοι συντελεστές που είναι κατώτεροι από το ελάχιστο όριο μειωμένων συντελεστών που ορίζεται στο άρθρο 12, παράγραφος 3, που ίσχυαν την 1η Ιανουαρίου 1991, εφόσον δεν αντίκεινται στην κοινοτική νομοθεσία και πληρούν τις προϋποθέσεις που ορίζο[νται] στην τελευταία περίπτωση του άρθρου 17 της δεύτερης οδηγίας της 11ης Απριλίου 1967».

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

- 12 Το άρθρο 6, παράγραφος 4, του νόμου περί ΦΠΑ του 1994 (Value Added Tax Act 1994) ορίζει τα εξής:

«Αν, πριν από το εφαρμοστέο βάσει της παραγράφου 2 ή 3 ανωτέρω χρονικό σημείο, το πρόσωπο που προβαίνει στην παράδοση αγαθών ή στην παροχή υπηρεσιών εκδώσει σχετικό τιμολόγιο ΦΠΑ ή αν, πριν από το εφαρμοστέο βάσει της παραγράφου 2, στοιχείο α' ή β', ή 3 ανωτέρω χρονικό σημείο, εισπράττει τίμημα γι' αυτήν, η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, κατά το μέτρο που καλύπτεται από το τιμολόγιο ή από την πληρωμή, θα αντιμετωπίζεται σαν να πραγματοποιήθηκε κατά τον χρόνο εκδόσεως του τιμολογίου ή καταβολής του τιμήματος.»

- 13 Κατά το άρθρο 30, παράγραφος 1, του ίδιου αυτού νόμου, όπως ίσχυε πριν από την 1η Ιανουαρίου 1998:

«Όταν ένας υποκείμενος στον φόρο παραδίδει αγαθά και παρέχει υπηρεσίες και αυτή η παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών είναι φορολογητέα με μηδενικό συντελεστή ΦΠΑ, είτε αυτή η παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών υπόκειται στον ΦΠΑ δυνάμει άλλης διατάξεως είτε όχι

— αυτή η παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών δεν πρέπει να υπόκειται στον ΦΠΑ, αλλά

— πρέπει να θεωρείται ως φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών από κάθε άλλη άποψη,

ο δε εφαρμοζόμενος σ' αυτή την παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών συντελεστής ΦΠΑ πρέπει, συνεπώς, να είναι μηδενικός.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- ¹⁴ Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η BUPA Hospitals και η BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (στο εξής: BUPA Gatwick Park) ανήκουν στον όμιλο BUPA, καθώς και, όσον αφορά το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, στον όμιλο ΦΠΑ BUPA.
- ¹⁵ Επί πλείονα έτη και, ειδικότερα, μέχρι το τέλος του 1997, η BUPA Hospitals διαχειριζόταν, μεταξύ άλλων, μεγάλο αριθμό ιδιωτικών νοσοκομείων. Σύμφωνα με απόφαση του Court of Appeal, στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της BUPA Hospitals και των Commissioners χρονολογούμενης από το 1993, οι παραδόσεις, εκ μέρους της BUPA Hospitals, φαρμάκων και προθέσεων στους ασθενείς των νοσοκομείων αυτών υπέκειντο σε ΦΠΑ μηδενικού συντελεστή, πράγμα το οποίο παρείχε στην BUPA Hospitals τη δυνατότητα να αναζητεί τον καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών που αφορούσε την εκ μέρους της αγορά των προϊόντων αυτών από τους προμηθευτές της.
- ¹⁶ Κατόπιν της εκ μέρους του House of Lords απορρίψεως, στις 24 Ιουλίου 1997, της αιτήσεως αναιρέσεως των Commissioners, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ανήγγειλε, στις 13 Αυγούστου 1997, την πρόθεσή της να θεσπίσει ταχέως νόμο προκειμένου να θεραπεύσει τα αποτελέσματα της αποφάσεως του Court of Appeal.
- ¹⁷ Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, κατόπιν της ανακοινώσεως της νέας αυτής κανονιστικής ρυθμίσεως, ο όμιλος BUPA αποφάσισε να καταφύγει στη χρήση διακανονισμών προεξοφλήσεως. Βάσει των διακανονισμών αυτών, ένας επιχειρηματίας του οποίου οι παραδόσεις φορολογούνταν με μηδενικό συντελεστή και, συνεπώς, μπορούσε να αναζητήσει τον ΦΠΑ επί των εισροών που αφορούσε τις παραδόσεις φαρμάκων και προθέσεων, κατά το μέτρο που αυτά αποτελούσαν αντικείμενο φορολογητέων παραδόσεων, συνήπτε συμβάσεις αγοράς αγαθών και

υπηρεσιών ενόψει της τροποποίησης της νομοθεσίας. Στη συνέχεια, ο επιχειρηματίας ζητούσε την έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών που αντιστοιχούσε στο διάστημα κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η καταβολή ή εκδόθηκε τιμολόγιο, ακόμη και αν η παράδοση γινόταν σε μετέπειτα λογιστική χρήση.

- 18 Στο πλαίσιο των διακανονισμών αυτών, αποφασίστηκε να χρησιμοποιηθεί μια εταιρία του ομίλου BUPA για να παίξει τον ρόλο του προμηθευτή, ώστε η προεξόφληση να παραμείνει στο εσωτερικό του ομίλου. Επρόκειτο για την BUPA Medical Supplies Ltd (η οποία τότε είχε ακόμη την επωνυμία Goldsbrough Retirement Property Services Ltd, στο εξής: BUPA Medical), εταιρία του ομίλου Goldsbrough, την οποία αγόρασε στις αρχές Αυγούστου 1997 ο όμιλος BUPA και η οποία στη συνέχεια περιέπεσε σε αδράνεια. Η εταιρία αυτή, μολονότι ανήκε στον όμιλο BUPA, δεν ανήκε στον ίδιο όμιλο ΦΠΑ με την BUPA Hospitals.
- 19 Η απόφαση περί παραπομπής διευκρινίζει ότι, προς αποφυγή του κινδύνου να βρουν οι Commissioners λόγο να καθυστερήσουν την επιστροφή του ΦΠΑ, αποφασίστηκε ότι μια άλλη εταιρία του ομίλου Goldsbrough, η Goldsbrough Developments, η οποία διαχειριζόταν τέσσερα ιδιωτικά νοσοκομεία και ανήκε σε διαφορετικό όμιλο ΦΠΑ από την BUPA Hospitals, θα συνήπτε συμφωνία προεξόφλησής του ίδιου ποσού και για την ίδια λογιστική χρήση με την τελευταία με προμηθευτή που ανήκε στον όμιλο ΦΠΑ BUPA. Η εταιρία BUPA Gatwick Park, η οποία τότε ήταν επίσης αδρανής, επελέγη ως δεύτερος προμηθευτής στο πλαίσιο των διακανονισμών προεξόφλησής.
- 20 Στις 5 Σεπτεμβρίου 1997, διεξήχθησαν συνεδριάσεις των διοικητικών συμβουλίων των τεσσάρων εν λόγω εταιριών. Τα διοικητικά συμβούλια της BUPA Hospitals και της BUPA Medical αποφάσισαν να συνάψουν δύο συμβάσεις αφορώσες παραδόσεις φαρμάκων και προθέσεων αντιστοίχως.

- 21 Κατά τη συνεδρίαση του διοικητικού συμβουλίου της BUPA Hospitals αποφασίστηκε να προκαταβληθούν 60 εκατομμύρια GBP πλέον ΦΠΑ για την αγορά φαρμάκων και 40 εκατομμύρια GBP πλέον ΦΠΑ για την αγορά προθέσεων από την BUPA Medical.
- 22 Την ίδια ημερομηνία, ελήφθη ειδική απόφαση αφορώσα την αλλαγή επωνυμίας της Goldsbrough Retirement Property Services Ltd σε BUPA Medical και τροποποιούσα τον εταιρικό σκοπό της τελευταίας, προκειμένου να περιληφθεί σ' αυτόν η δραστηριότητα εμπορίας φαρμακευτικών προϊόντων και προθέσεων.
- 23 Επίσης, στις 5 Σεπτεμβρίου 1997, η BUPA Medical απέστειλε στην BUPA Hospitals τιμολόγια αφορώντα την παράδοση φαρμάκων αντί ποσού 60 εκατομμυρίων GBP πλέον ΦΠΑ 10,5 εκατομμυρίων GBP και την παράδοση προθέσεων αντί ποσού 40 εκατομμυρίων GBP πλέον ΦΠΑ 7 εκατομμυρίων GBP.
- 24 Κατά την ίδια αυτή ημερομηνία, τα διοικητικά συμβούλια της Goldsbrough Developments και της BUPA Gatwick Park αποφάσισαν να συνάψουν δύο συμβάσεις αφορώσες αγορές και παραδόσεις φαρμάκων και προθέσεων, αντιστοίχως.
- 25 Το διοικητικό συμβούλιο της Goldsbrough Developments αποφάσισε να καταβάλει αμέσως στην BUPA Gatwick Park 50 εκατομμύρια GBP πλέον ΦΠΑ για την αγορά φαρμάκων και 50 εκατομμύρια GBP πλέον ΦΠΑ για την αγορά προθέσεων.

26 Την ίδια ημερομηνία, η BUPA Gatwick Park απέστειλε δύο τιμολόγια στην Goldsbrough Developments αφορώντα την παράδοση φαρμάκων αντί ποσού 50 εκατομμυρίων GBP, πλέον ΦΠΑ 8,75 εκατομμυρίων GBP, και προθέσεων επί-σης αντί ποσού 50 εκατομμυρίων GBP, πλέον ΦΠΑ 8,75 εκατομμυρίων GBP.

27 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι συμβάσεις βάσει των οποίων πραγματοποιούνταν η προεξόφληση ήσαν παρεμφερείς. Οι συμβάσεις αυτές διευκρίνιζαν τα εξής:

- ο αγοραστής έπρεπε να καταβάλει τη συμβατική τιμή στον πωλητή κατά την ημερομηνία συνάψεως της συμβάσεως,
- τα καλυπτόμενα προϊόντα ήσαν τα περιγραφόμενα στο παράρτημα, το οποίο μπορούσε να τροποποιηθεί με κοινή συμφωνία των συμβαλλομένων,
- ο πωλητής παρέδιδε τα εν λόγω προϊόντα ή μέρος αυτών σύμφωνα με τις μεταγενέστερες οδηγίες του αγοραστή, μέχρις ότου η συνολική αξία των παραδόσεων εξισωθεί προς τη συμβατική τιμή,
- έκαστος συμβαλλόμενος μπορούσε να καταγγείλει τη σύμβαση τηρώντας επταήμερη προθεσμία προειδοποίησης και
- στην περίπτωση αυτή ο αγοραστής αναζητούσε τη συμβατική τιμή μειωμένη κατά την αξία των παραδόσεων που είχαν ήδη πραγματοποιηθεί μέχρι την ημερομηνία της καταγγελίας.

Κατά το αιτούν δικαστήριο, το παράρτημα ήταν το ίδιο για τις διάφορες συμβάσεις και απαριθμούσε ετερόκλητα αντικείμενα, μεταξύ των οποίων πολλές εκατοντάδες φάρμακα, προθέσεις και διάφορα προϊόντα. Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι ήταν πρόδηλον ότι κανείς από τους διευθύνοντες των τεσσάρων εταιριών δεν είχε δώσει σημασία στο περιεχόμενο του εγγράφου αυτού.

28 Σύμφωνα με την ίδια αυτή απόφαση, οι εν λόγω διακανονισμοί, αν κατέληγαν στο επιθυμητό αποτέλεσμα, θα παρείχαν στον όμιλο BUPA τη δυνατότητα να αποφύγει να υποστεί απώλεια ρευστού και να αποφύγει την καταβολή στους Commissioners οποιουδήποτε ποσού ΦΠΑ στο πλαίσιο αυτό. Συγκεκριμένα, ο όμιλος ΦΠΑ BUPA ήταν σε θέση, με τη δήλωσή του ΦΠΑ που αφορούσε την περίοδο που έληξε τον Νοέμβριο του 1997, να καταβάλει ΦΠΑ επί των εισροών ύψους 17,5 εκατομμυρίων GBP, ο οποίος αφορούσε τις αγορές της BUPA Hospitals από την BUPA Medical, αντισταθμιζόμενο από ένα ΦΠΑ επί των εκροών ύψους 17,5 εκατομμυρίων GBP, ο οποίος αφορούσε τις πωλήσεις της BUPA Gatwick Park προς την Goldsbrough Developments. Ο όμιλος Goldsbrough, ο οποίος είχε αυτοτέλεια έναντι του ομίλου ΦΠΑ BUPA, ενήργησε κατά τον ίδιο τρόπο: η δήλωσή του ΦΠΑ περιελάμβανε ΦΠΑ επί των εισροών ύψους 17,5 εκατομμυρίων GBP, ο οποίος αφορούσε τις αγορές της Goldsbrough Developments από την BUPA Gatwick Park, και ΦΠΑ επί των εκροών ύψους 17,5 εκατομμυρίων GBP, ο οποίος αφορούσε τις πωλήσεις της BUPA Medical προς την BUPA Hospitals.

29 Στις 8 Σεπτεμβρίου 1997, ζητήθηκε από τη Midland Bank να μεταφέρει από τον λογαριασμό μιας άλλης εταιρίας του ομίλου BUPA, της BUPA Investments Ltd (στο εξής: BIL), συνολικό ποσό ύψους 235,5 εκατομμυρίων GBP και να πιστώσει τους αντιστοίχους λογαριασμούς της BUPA Hospitals και της Goldsbrough Developments με 118 και 117,5 εκατομμύρια GBP. Χρεώθηκε μηνιαίος τόκος με το βασικό ημερήσιο επιτόκιο για κάθε μήνα.

30 Την ίδια ημερομηνία, ζητήθηκε από τη Midland Bank να μεταφέρει 117,5 εκατομμύρια GBP, αφενός, από την BUPA Hospitals στην BUPA Medical και, αφετέρου, από την Goldsbrough Developments στην BUPA Gatwick Park και κατόπιν να μεταφέρει εκ νέου τα ίδια αυτά ποσά στην BIL. Οι λογαριασμοί των BUPA Medical και BUPA Gatwick Park πιστώθηκαν με τόκους επί των ποσών που είχαν παρακαταθέσει στον λογαριασμό της BIL.

- 31 Στις 18 Νοεμβρίου 1997, υποβλήθηκε στο κοινοβούλιο η κανονιστική απόφαση περί εφαρμογής του ΦΠΑ στα φάρμακα, στα φαρμακευτικά προϊόντα και στις συσκευές για αναπήρους [VAT (Drugs, Medicines and Aids for the Handicapped) Order (SI 1997/2744)]. Αρχισε να ισχύει την 1η Ιανουαρίου 1998. Τροποποίησε το παράρτημα 8, ομάδα 12, του νόμου του 1994 περί ΦΠΑ, αποκλείοντας από τον κατάλογο των φορολογητέων με μηδενικό συντελεστή προϊόντων τις παραδόσεις ιατρικών προϊόντων που πραγματοποιούνται εντός του Ηνωμένου Βασιλείου από ιδιώτες προμηθευτές. Οι παραδόσεις αυτές στο εξής απαλλάσσονται. Εντεύθεν συνάγεται ότι, κατ' αρχήν, ο καταβληθείς ΦΠΑ επί των εισροών ως προς τα προϊόντα αυτά δεν μπορεί πλέον να εκπέσει.
- 32 Οι διακανονισμοί που σκοπούσαν στην εφαρμογή των συμφωνιών προεξοφλήσεως που συνήφθησαν μεταξύ της BUPA Hospitals και της BUPA Medical εκτελέστηκαν τον Σεπτέμβριο του 1998. Η απόφαση περί παραπομπής επισημαίνει ότι η άδεια χονδρικής πώλησεως ιατρικών προϊόντων χορηγήθηκε στην BUPA Medical στις 19 Αυγούστου 1998 και ότι όλα τα νοσοκομεία τα οποία διαχειριζόταν η BUPA Hospitals παράγγελλαν τα προϊόντα τους στην BUPA Medical περίπου από τις αρχές του Δεκεμβρίου 1998. Σύμφωνα με την ίδια αυτή απόφαση, η BUPA Hospitals χρησιμοποιεί αυτές τις προκαταβολές με ρυθμό ο οποίος της επιτρέπει να διατηρήσει τον μηδενικό συντελεστή επί έξι έως επτά έτη από τον Σεπτέμβριο του 1998.
- 33 Όσον αφορά τις συμφωνίες προεξοφλήσεως που συνήφθησαν μεταξύ της Goldsbrough Developments και της BUPA Gatwick Park, οι διακανονισμοί που αφορούσαν τις παραδόσεις προθέσεων εκτελέστηκαν στα μέσα του 2001 και οι αφορώντες τα φάρμακα τον Νοέμβριο του 2001. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ανέκυψαν σοβαρά προβλήματα μετά την αγορά από τον όμιλο Goldsbrough και ότι τα προβλήματα αυτά έπρεπε να επιλυθούν πριν από την εφαρμογή του συστήματος επεξεργασίας των παραγγελιών. Για τον λόγο αυτόν, η BUPA Gatwick Park έλαβε άδεια πώλησεως για τα φάρμακα μόλις στις 8 Ιουνίου 2001.
- 34 Η απόφαση περί παραπομπής διευκρινίζει επίσης ότι, για να μετάσχει στον διακανονισμό περί προκαταβολικής αγοράς, η Goldsbrough Developments αναγκάστηκε να δανειστεί 117,5 εκατομμύρια GBP από την BIL, ήτοι το

επταπλάσιο του κύκλου της εργασιών για το 1997, πράγμα το οποίο είχε ως αποτέλεσμα να αυξηθεί το χρέος της κατά 270 % περίπου. Οι Commissioners εκτιμούν ότι η Goldsbrough Developments θα χρειαζόταν 50 έως 100 έτη για να χρησιμοποιήσει το ποσό που είχε προκαταβάλει.

35 Με απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2000, οι Commissioners αρνήθηκαν να επιτρέψουν την εκ μέρους της BUPA Hospitals και της Goldsbrough Developments έκπτωση του φόρου επί των εισροών που κατέβαλε εκάστη εξ αυτών στο πλαίσιο των προκαταβολών του Σεπτεμβρίου του 1997 για τις παραδόσεις στις οποίες προέβησαν η BUPA Medical και η BUPA Gatwick Park.

36 Στις 25 Φεβρουαρίου 2002, το VAT and Duties Tribunal, Λονδίνο, απέρριψε την προσφυγή που ασκήθηκε κατά της αποφάσεως των Commissioners, με το σκεπτικό ότι η BUPA Medical και η BUPA Gatwick Park δεν ασκούσαν οικονομική δραστηριότητα και δεν πραγματοποιούσαν παραδόσεις υπό την έννοια του κοινού συστήματος περί ΦΠΑ. Κατέληξε ότι όλα τα μέτρα που ελήφθησαν στο πλαίσιο των διακανονισμών για την αγορά πριν από τον Σεπτέμβριο του 1997 σκοπούσαν αποκλειστικά στην αποφυγή καταβολής του ΦΠΑ. Ο ρόλος της BUPA Medical και της BUPA Gatwick Park στους διακανονισμούς αυτούς συνίστατο αποκλειστικά στο να καταστήσει δυνατή την επίτευξη του σκοπού αυτού.

37 Ωστόσο, το VAT and Duties Tribunal απέρριψε την άποψη των Commissioners κατά την οποία η BUPA Hospitals και η Goldsbrough Developments έχουν απολέσει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών βάσει μιας θεωρίας περί καταχρήσεως δικαιώματος.

38 Η BUPA Hospitals και Goldsbrough Developments άσκησαν έφεση ενώπιον του High Court of Justice, Chancery division, και οι Commissioners άσκησαν αντέφεση.

39 Κρίνοντας ότι τόσο η απόφαση του VAT and Duties Tribunal όσο και η έφεση ενώπιον του High Court θέτουν ορισμένα ζητήματα κοινοτικού δικαίου, το High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Ως προς τις υπό κρίση περιστάσεις, τις υπό κρίση πράξεις και τη θέση των πωλητριών εταιριών, πώς πρέπει να ερμηνεύεται η έκφραση “οικονομική δραστηριότητα”, υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, της [έκτης οδηγίας];
- 2) Ως προς τις υπό κρίση περιστάσεις, τις υπό κρίση πράξεις και τη θέση των πωλητριών εταιριών, πώς πρέπει να ερμηνεύεται η έκφραση “παράδοση αγαθών” του άρθρου 5, παράγραφος 1, της [έκτης] οδηγίας;
- 3) α) Υπάρχει αρχή περί της απαγορεύσεως της καταχρήσεως δικαιώματος και/ή καταστρατηγήσεως νόμου η οποία (ανεξάρτητα από την ερμηνεία της [έκτης] οδηγίας) να μπορεί να αποκλείσει το δικαίωμα εκπώσεως του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών;
- β) Αν τούτο συμβαίνει, υπό ποιες περιστάσεις θα έχει εφαρμογή η αρχή αυτή;
- γ) Θα έχει εφαρμογή σε περιστάσεις όπως αυτές που διαπιστώθηκαν από το Tribunal;

- 4) Αλλάζουν οι απαντήσεις στα ερωτήματα 1 έως 3, ανωτέρω, αν η πληρωμή για τις υπό κρίση πράξεις γίνεται σε χρόνο κατά τον οποίο οποιαδήποτε παράδοση των αγαθών σε μεταγενέστερο στάδιο θα απαλλασσόταν, με επιστροφή του καταβληθέντος κατά το προηγούμενο στάδιο ΦΠΑ, όπως επιτρέπει το άρθρο 28, παράγραφος 2, στοιχείο α', της [έκτης] οδηγίας;
- 5) Πώς πρέπει να ερμηνεύεται η [έκτη] οδηγία, ειδικότερα ως προς τα επόμενα ερωτήματα; Υπό περιστάσεις και ως προς πράξεις όπως οι υπό κρίση,
 - α) θα πρέπει οι παραδόσεις να αντιμετωπίζονται σαν να έχουν γίνει από τους ανεξάρτητους προμηθευτές προς τις αγοράστριες εταιρίες, χωρίς να έχουν γίνει παραδόσεις προς ή από τις πωλήτριες εταιρίες;
 - β) θα πρέπει οι παραδόσεις να αντιμετωπίζονται σαν να έχουν γίνει από τους ανεξάρτητους προμηθευτές προς τις πωλήτριες εταιρίες, χωρίς να έχουν γίνει παραδόσεις από τις πωλήτριες εταιρίες προς τις αγοράστριες εταιρίες;
- 6) Υπό περιστάσεις κατά τις οποίες κάθε πωλήτρια εταιρία, στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας, προβαίνει σε παραδόσεις προς αγοράστρια εταιρία και

- α) οι αγοράστριες εταιρίες έχουν συνάψει συμφωνίες με τις πωλήτριες εταιρίες για την παράδοση αγαθών,
- β) τα αγαθά τιμολογούνται και εξοφλούνται πριν από την παράδοση,
- γ) ο ΦΠΑ χρεώνεται κατά την προεξόφληση, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 10, παράγραφος 2, της [έκτης] οδηγίας,
- δ) οι αγοράστριες εταιρίες θα χρησιμοποιήσουν τα αγαθά για να προβούν σε παραδόσεις οι οποίες, αν γίνονταν κατά τον χρόνο της πληρωμής, θα απαλλάσσονταν με δικαίωμα επιστροφής του κατά το προηγούμενο στάδιο καταβληθέντος φόρου, αλλά
- ε) κάθε αγοράστρια εταιρία προτίθεται να παραλάβει αγαθά που καλύπτονται από τις συμφωνίες μόνον αν η νομοθεσία αλλάξει ώστε η εκ μέρους της αγοράστριας εταιρίας χρησιμοποίηση των αγαθών να θεωρείται ως εκτέλεση παραδόσεων απαλλαγμένων φόρου χωρίς δικαίωμα επιστροφής του φόρου,

πώς πρέπει να ερμηνευθεί το άρθρο 17 της [έκτης] οδηγίας και οι σχετικές με την έκπτωση διατάξεις; (Όσον αφορά την παράγραφο ε', αν η νομοθεσία δεν αλλάξει όπως περιγράφηκε, οι αγοράστριες εταιρίες έχουν το δικαίωμα να καταγγείλουν τις συμβάσεις τους με τις πωλήτριες εταιρίες και να αξιώσουν την επιστροφή των καταβληθέντων. Στις υπό κρίση πράξεις, οι συμβάσεις μεταξύ των αγοραστριών και των πωλητριών εταιριών περιλαμβάνουν διατάξεις επιτρέπουσες τέτοιες καταγγελίες.)

- 7) Το Tribunal διαπίστωσε (στη σκέψη 89 της αποφάσεως) ότι “κανένα από τα άτομα που μπορούσαν να λάβουν αποφάσεις για [την BMSL και την Gatwick Park] [...] δεν είχε άλλο ουσιώδες κίνητρο ή σκοπό από την εκτέλεση του σχεδίου αποφυγής της καταβολής του ΦΠΑ”. Οι εκκαλούσες, με την έφεσή τους ενώπιον του High Court, έβαλαν κατά της πραγματικής αυτής διαπίστώσεως. Αν η πραγματική αυτή διαπίστωση ανατραπεί κατ’ έφεση, θα έχει αυτό κάποια και, αν ναι, ποια σημασία για τις απαντήσεις στα ερωτήματα 1 έως και 6;»

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

- ⁴⁰ Με τα προδικαστικά του ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ’ ουσίαν, αφενός, αν πράξεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, οι οποίες σκοπούν στην επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος, αποτελούν παραδόσεις αγαθών και οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, και του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και, αφετέρου, αν η οδηγία αυτή έχει την έννοια ότι κωλύει το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών οσάκις οι πράξεις επί των οποίων βασίζεται το δικαίωμα αυτό συνιστούν καταχρηστική πρακτική.

- ⁴¹ Ωστόσο, από την απόφαση περί παραπομπής και από τα περιγραφόμενα στο τέταρτο και στο έκτο ερώτημα πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι ο ακρογωνιαίος λίθος των εφαρμοσθέντων από τον όμιλο BUPA διακανονισμών έγκειται στη χρέωση του ΦΠΑ επί των προκαταβολών, σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

- ⁴² Προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στο δικαστήριο που υπέβαλε την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Δικαστήριο μπορεί να λάβει υπόψη κανόνες του κοινοτικού δικαίου οι οποίοι δεν αποτελούν τη βάση των

προδικαστικών ερωτημάτων του εθνικού δικαστηρίου (βλ., υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, την απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2004, C-60/03, Wolff & Müller, Συλλογή 2004, I-9553, σκέψη 24, και της 7ης Ιουλίου 2005, C-153/03, Weide, Συλλογή 2005, σ. I-6017, σκέψη 25).

- ⁴³ Επομένως, στο πλαίσιο του τετάρτου και του έκτου ερωτήματος, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού και κατ' αρχάς, πρέπει να εξετασθεί το ζήτημα αν προκαταβολές όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 10, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

Επί του τετάρτου και του έκτου ερωτήματος

- ⁴⁴ Υπενθυμίζεται κατ' αρχάς ότι το άρθρο 10, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται και ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών.
- ⁴⁵ Το άρθρο 10, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, κατά το οποίο, σε περίπτωση τμηματικών καταβολών έναντι λογαριασμού προ της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της εισπράξεως, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού, αποτελεί παρέκκλιση από τον κανόνα του πρώτου εδαφίου της ίδιας αυτής διατάξεως και, για τον λόγο αυτόν, πρέπει να ερμηνεύεται στενά.

46 Στη συνέχεια, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 10, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ορίζει τη «γενεσιουργό αιτία» του ΦΠΑ ως το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος. Εντεύθεν συνάγεται ότι ο φόρος μπορεί να καταστεί απαιτητός συγχρόνως με ή και μετά την επέλευση της γενεσιουργού αιτίας, αλλά, πλην αντιθέτου διατάξεως, όχι πριν από αυτήν.

47 Έτσι, το άρθρο 10, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν ότι ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός σε ημερομηνία μεταγενέστερη από την ημερομηνία της γενεσιουργού αιτίας σε τρεις περιπτώσεις: είτε, το αργότερο, κατά τον χρόνο εκδόσεως του τιμολογίου, είτε, το αργότερο, κατά τον χρόνο εισπράξεως του τιμήματος, είτε, σε περίπτωση μη εκδόσεως ή καθυστερημένης εκδόσεως του τιμολογίου, εντός προθεσμίας που πρέπει να ορισθεί από τον χρόνο γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως.

48 Το δεύτερο εδάφιο της εν λόγω παραγράφου 2 αφίσταται αυτής της χρονολογικής σειράς και προβλέπει ότι, σε περίπτωση τμηματικής καταβολής έναντι λογαριασμού, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός χωρίς να έχει ακόμη πραγματοποιηθεί η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών. Προκειμένου ο φόρος να καταστεί απαιτητός σε μια τέτοια περίπτωση, πρέπει όλα τα ουσιώδη στοιχεία της γενεσιουργού αιτίας, δηλαδή της μελλοντικής παραδόσεως αγαθών ή της μελλοντικής παροχής υπηρεσιών, να είναι ήδη γνωστά και συνεπώς, ειδικότερα, όπως διαπίστωσε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 100 των προτάσεων του, πρέπει κατά τον χρόνο της τμηματικής καταβολής να έχουν καθορισθεί με ακρίβεια τα αγαθά ή οι υπηρεσίες.

49 Εξάλλου, το συμπέρασμα αυτό ενισχύεται από τις αιτιολογικές σκέψεις της προτάσεως της έκτης οδηγίας (*Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, Συμπλήρωμα 11/73, σ. 13) με τις οποίες η Επιτροπή επισημαίνει ότι, «οσάκις εισπράττονται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού πριν επέλθει η γενεσιουργός αιτία, η είσπραξη των καταβολών αυτών καθιστά τον φόρο απαιτητό, δεδομένου ότι οι συμβαλλόμενοι αναγγέλλουν έτσι την πρόθεσή τους να αντλήσουν, εκ προοιμίου, όλες τις χρηματοοικονομικές συνέπειες της γενεσιουργού αιτίας».

- 50 Συναφώς, υπενθυμίζεται επίσης ότι στον ΦΠΑ υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών και όχι οι πληρωμές που πραγματοποιούνται ως αντιπαροχή αυτών (βλ. την απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2001, C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Συλλογή 2001, σ. I-7257, σκέψη 17). Κατά μείζονα λόγο, δεν μπορούν να υπόκεινται στον ΦΠΑ οι προκαταβολές για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που δεν έχουν ακόμη προσδιορισθεί σαφώς.
- 51 Συνεπώς, στο τέταρτο και στο έκτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 10, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προκαταβολές, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, ενός κατ' αποκοπήν ποσού καταβαλλομένου για προϊόντα προσδιοριζόμενα γενικώς σε κατάλογο δυνάμενο να τροποποιηθεί ανά πάσα στιγμή με κοινή συμφωνία μεταξύ αγοραστή και πωλητή, από τον οποίο ο αγοραστής θα μπορεί ενδεχομένως να επιλέγει αντικείμενα, βάσει συμφωνίας την οποία μπορεί ανά πάσα στιγμή να καταγγείλει μονομερώς και να αναζητήσει το σύνολο της μη χρησιμοποιηθείσας προκαταβολής.

Επί του πρώτου, του τρίτου, του πέμπτου και του εβδόμου ερωτήματος

- 52 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως στο τέταρτο και στο έκτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στα ερωτήματα πρώτο, τρίτο, πέμπτο και έβδομο.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 53 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 (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαινεται:

Δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 10, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, 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, προκαταβολές, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, ενός κατ' αποκοπήν ποσού καταβαλλομένου για προϊόντα προσδιοριζόμενα γενικώς σε κατάλογο δυνάμενο να τροποποιηθεί ανά πάσα στιγμή με κοινή συμφωνία μεταξύ αγοραστή και πωλητή, από τον οποίο ο αγοραστής θα μπορεί ενδεχομένως να επιλέγει αντικείμενα, βάσει συμφωνίας την οποία μπορεί ανά πάσα στιγμή να καταγγείλει μονομερώς και να αναζητήσει το σύνολο της μη χρησιμοποιηθείσας προκαταβολής.

(υπογραφές)