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

Στην υπόθεση C-255/02,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το VAT and Duties Tribunal, London (Ηνωμένο Βασίλειο), με απόφαση της 27ης Ιουνίου 2002, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 11 Ιουλίου 2002, στο πλαίσιο της δίκης

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd,

County Wide Property Investments 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. Schiemann, J. Makarczyk, προέδρους τμήματος, S. von Bahr (εισηγητή), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Kūris, 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 Halifax plc, η Leeds Permanent Development Services Ltd και η County Wide Property Investments Ltd, εκπροσωπούμενες από τους K. P. E. Lasok, QC, και M. Patchett-Joyce, barrister, εντολοδόχους της S. Garrett, solicitor,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τους J. Collins και R. Caudwell, επικουρούμενους από τους J. Peacock και C. Vajda, QC, καθώς και από τον M. Angiolini, barrister,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους G. de Bergues και C. Jurgensen-Mercier,

— η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τον D. J. O'Hagan, επικουρούμενο από τον A. M. Collins, SC,

— 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 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 στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Halifax plc (στο εξής: Halifax), της Leeds Permanent Development Services Ltd (στο εξής: Leeds Development) και της County Wide Property Investments Ltd (στο εξής: County), αφενός, και των Commissioners of Customs & Excise (στο εξής: Commissioners), αφετέρου, όσον αφορά την εκ μέρους των τελευταίων απόρριψη των αιτήσεων επιστροφής ή εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) τις οποίες υπέβαλαν η Leeds Development και η County στο πλαίσιο ενός σχεδίου μειώσεως της φορολογικής επιβαρύνσεως του Halifax plc Group.

Το νομικό πλαίσιο

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 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».

6 Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, «[ω]ς "παροχή υπηρεσιών" θεωρείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5».

7 Από το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι, πλην μερικών εξαιρέσεων που απαριθμούνται στο άρθρο αυτό, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τη μίσθωση ακινήτων. Ωστόσο, από το άρθρο 13, Γ, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας προκύπτει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως για τις πράξεις αυτές.

8 Το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ ορισμένες δραστηριότητες στον τομέα των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών.

9 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της ίδιας αυτής οδηγίας ορίζει 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 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 παρεσχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

10 Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που ένας υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί συγχρόνως για την πραγματοποίηση πράξεων που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως και πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως, το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας διευκρινίζει ότι «η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του φόρου προστιθεμένης αξίας το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας».

11 Κατά το δεύτερο εδάφιο της ίδιας αυτής διατάξεως, «[η] αναλογία αυτή καθορίζεται, για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 19».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Η Halifax είναι τραπεζικό ίδρυμα. Οι υπηρεσίες τις οποίες παρέχει απαλλάσσονται, στη μεγάλη πλειονότητά τους, από τον ΦΠΑ. Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, μπορούσε να αναζητήσει το 5 % του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών.

13 Σύμφωνα με τις παρατηρήσεις της Halifax, η Leeds Development είναι εργολήπτρια εταιρία και η County είναι εργολήπτρια και επενδυτική εταιρία.

14 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η Leeds Development και η County καθώς μια άλλη εταιρία του ομίλου Halifax plc Group η οποία μετέσχε στις επίμαχες πράξεις, η Halifax Property Investments Ltd (στο εξής: Property), είναι όλες θυγατρικές της Halifax που της ανήκουν εξ ολοκλήρου. Η Leeds Development και η County έχουν καταχωρισθεί καθεμία αυτοτελώς στα μητρώα ΦΠΑ, ενώ η Property δεν είναι καταχωρισμένη.

15 Για τους σκοπούς της εμπορικής της δραστηριότητας, η Halifax έπρεπε να οικοδομήσει κέντρα κλήσεων («call centres») σε τέσσερα διαφορετικά οικόπεδα, δηλαδή στο Cromac Wood και στο Dundonald της Βόρειας Ιρλανδίας, στο Livingston της Σκωτίας και στο West Bank, που βρίσκεται στο Leeds, στη βορειοανατολική Αγγλία, επί των οποίων είχε δικαίωμα χρήσεως ως μισθώτρια επί 125 περίπου έτη ή την πλήρη κυριότητα ή ακόμη την πλήρη επικαρπία.

16 Κατ' αρχάς, συνήψε στις 17 Δεκεμβρίου 1999 σύμβαση αξιοποιήσεως του ακινήτου του Cromac Wood με την Cusp Ltd, ανεξάρτητη εργολήπτρια και κατασκευάστρια εταιρία. Στη συνέχεια, με τροποποιητική σύμβαση της 28ης Φεβρουαρίου 2000, αποδεσμεύθηκε από τη σύμβαση αυτή και η County υπεισήλθε στα δικαιώματα και στις υποχρεώσεις της.

17 Μεταξύ της 29ης Φεβρουαρίου και της 6ης Απριλίου 2000, η Halifax, η Leeds Development, η County και η Property συνήψαν ορισμένες συμφωνίες για διάφορα οικόπεδα. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι πράξεις διενεργήθηκαν κατά παρόμοιο τρόπο για όλα τα οικόπεδα.

18 Όσον αφορά τα οικόπεδα του Cromac Wood, του Dundonald και του Livingston, στις 29 Φεβρουαρίου του 2000, η Halifax συνήψε συμβάσεις δανείου με τη Leeds Development βάσει των οποίων δεχόταν να της δανείσει αρκούντως σημαντικά ποσά ώστε η Leeds Development να είναι σε θέση να αποκτήσει δικαιώματα επί των οικοπέδων αυτών και να τα αξιοποιήσει, αντί συνολικού ποσού 59 000 000 GBP.

19 Η Halifax και η Leeds Development συνήψαν επίσης συμφωνία με σκοπό την εκτέλεση ορισμένων οικοδομικών εργασιών επί των οικοπέδων αυτών. Για τις εργασίες αυτές, η Leeds Development εισέπραξε αμοιβή από τη Halifax λίγο υψηλότερη των 120 000 GBP, εκ των οποίων σχεδόν 20 000 ως ΦΠΑ. Η Leeds Development απέστειλε στη Halifax τρία εξοφλημένα τιμολόγια ΦΠΑ αυτού του ποσού. Επιπλέον, η Halifax συνήψε σύμβαση με τη Leeds Development αφορώσα τη σύναψη με την τελευταία, αντί εφάπαξ ποσού, συμβάσεων μισθώσεως των τριών οικοπέδων, καθεμία διάρκειας 20 ετών, με ευχέρεια του μισθωτή να παρατείνει τη διάρκεια αυτή μέχρι τα 99 έτη.

20 Στις 29 Φεβρουαρίου 2000, η Leeds Development συνήψε επίσης συμφωνία αξιοποιήσεως και χρηματοδοτήσεως με την County, βάσει της οποίας η τελευταία έπρεπε να προβεί στην, ή να φροντίσει για την, εκτέλεση οικοδομικών εργασιών στα οικόπεδα του Cromac Wood, του Dundonald και του Livingston, περιλαμβανομένων αυτών που η Leeds Development είχε δεχθεί να εκτελέσει ή να φροντίσει να εκτελεσθούν βάσει της συμφωνίας της με τη Halifax.

21 Κατά την ίδια ημερομηνία, η Halifax προέβη στις πρώτες τμηματικές καταβολές επί των ποσών των δανείων προς τη Leeds Development καθώς και στην καταβολή της αμοιβής για τις εν λόγω εργασίες, συνολικού ποσού 44 815 000 GBP. Το ποσό αυτό καταβλήθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό ο οποίος υπέκειτο σε διαχείριση σύμφωνα με τις οδηγίες της Leeds Development. Η τελευταία ζήτησε να καταβληθεί το ίδιο ποσό, το οποίο περιελάμβανε ΦΠΑ άνω των 6 600 000 GBP, στην County ως προκαταβολή για τις εργασίες που εκτελέσθηκαν από αυτήν ή κατόπιν πρωτοβουλίας της. Η πράξη αυτή επιβεβαιώθηκε την ίδια ημερομηνία από την οικεία τράπεζα, στη συνέχεια δε τα ποσά κατατέθηκαν σε λογαριασμό καταθέσεως μιας νύχτας. Κατά την ίδια αυτή ημερομηνία, η County εξέδωσε στο όνομα της Leeds Development εξοφλημένο τιμολόγιο ΦΠΑ.

22 Η 29η Φεβρουαρίου 2000 ήταν επίσης η τελευταία ημέρα του διαστήματος το οποίο αφορούσε η δήλωση της Leeds Development για τον Φεβρουάριο του 2000. Η εταιρία αυτή υπέβαλε δήλωση με την οποία ζήτησε την επιστροφή ΦΠΑ ύψους 6 700 000 GBP περίπου.

23 Την 1η Μαρτίου 2000, μεταφέρθηκε ποσό 44 815 000 GBP, πλέον γεγενημένων τόκων, κατ' εντολή της Leeds Development, σε λογαριασμό που ανοίχθηκε σε άλλη τράπεζα στο όνομα της County.

24 Στις 6 Απριλίου 2000, σύμφωνα με τη σύμβαση της 29ης Φεβρουαρίου 2000, η Halifax εκμίσθωσε στη Leeds Development τα οικόπεδα του Cromac Wood, του Dundonald και του Livingston, αντί εφάπαξ ποσών συνολικού ύψους 7 400 000 GBP περίπου, και κάθε σύμβαση μισθώσεως θεωρήθηκε απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ παροχή. Τα εν λόγω ποσά καλύφθηκαν από το ποσό που είχε διατεθεί βάσει των αρχικών συμβάσεων δανείων.

25 Την ίδια ημερομηνία, η Leeds Development ανέλαβε επίσης την υποχρέωση να εκχωρήσει, αντί εφάπαξ ποσού, τα δικαιώματά της από εκάστη των μισθώσεων αυτών στην Property και οι εκχωρήσεις έπρεπε να αρχίσουν να ισχύουν την πρώτη εργάσιμη ημέρα μετά την ολοκλήρωση των εργασιών στο οικόπεδο και να θεωρηθούν πράξεις απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ. Το εφάπαξ ποσό υπολογίστηκε σύμφωνα με μαθηματικό τύπο ο οποίος αναμενόταν ότι θα απέδιδε στη Leeds Development συνολικό κέρδος 180 000 GBP. Η Property ανέλαβε την υποχρέωση να υπεκμισθώσει τους χώρους του Cromac Wood, του Dundonald και του Livingston στη Halifax, σε εκάστη περίπτωση αντί εφάπαξ ποσού που έπρεπε να υπολογισθεί με βάση το τίμημα που θα κατέβαλλε η Property στη Leeds Development για την εκχώρηση των δικαιωμάτων από τις αντίστοιχες μισθώσεις. Η Property αναμενόταν να αντλήσει συνολικό κέρδος 85 000 GBP από τις υπομισθώσεις αυτές.

26 Όσον αφορά το οικόπεδο του West Bank, στο Leeds, στις 13 Μαρτίου 2000, η Halifax και η Leeds Development συνήψαν σύμβαση δανείου και σύμβαση μισθώσεως, καθώς και μια συμφωνία για την εκτέλεση εργασιών. Η Halifax κατέβαλε ποσό 41 900 GBP, εκ των οποίων ποσό λίγο υψηλότερο των 6 000 ως ΦΠΑ, για τις πρώτες εργασίες που εκτελέσθηκαν και η Leeds Development εξέδωσε εξοφλημένο τιμολόγιο ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στο συνολικό αυτό ποσό. Η Halifax πραγματοποίησε μια πρώτη καταβολή υπέρ της Leeds Development ποσού 3 000 000 GBP περίπου, δυνάμει της συμβάσεως δανείου.

27 Την ίδια ημερομηνία, η Leeds Development και η County συνήψαν συμφωνία αξιοποιήσεως και χρηματοδοτήσεως. Η Leeds Development προέβη σε προκαταβολική πληρωμή υπέρ της County και η τελευταία εξέδωσε εξοφλημένα τιμολόγια ΦΠΑ αντιστοιχούντα στις εκτελεσθείσες εργασίες, ποσού άνω των 3 000 000 GBP, εκ των οποίων 455 000 περίπου ΦΠΑ. Με τη δήλωσή της για τον Μάρτιο του 2000, η Leeds Development ζήτησε την επιστροφή σχεδόν 455 000 GBP ως καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών.

28 Στις 6 Απριλίου 2000, η Halifax εκμίσθωσε στη Leeds Development το οικόπεδο που βρισκόταν στο West Bank και συνήφθη συμφωνία αφορώσα την εκ μέρους της Leeds Development εκχώρηση των δικαιωμάτων της από την εν λόγω μίσθωση προς την Property αντί εφάπαξ ποσού. Με μια άλλη συμφωνία, η Property ανέλαβε την υποχρέωση να προβεί σε υπεκμίσθωση προς τη Halifax.

29 Προκειμένου να εκτελέσει τις εργασίες τις οποίες αφορούσαν οι διάφορες συμφωνίες που συνήφθησαν με τη Leeds Development, η County τις ανέθεσε σε ανεξάρτητους εργολάβους και σε ελεύθερους επαγγελματίες (στο εξής: ανεξάρτητοι κατασκευαστές). Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι οι συμφωνίες αυτές μάλλον συνήφθησαν σταδιακά με τους ανεξάρτητους κατασκευαστές και ότι αυτές των οποίων έλαβε γνώση συνοδεύονταν από αυτοτελείς συμφωνίες στις οποίες μετείχε η Halifax. Αυτές οι αυτοτελείς συμφωνίες διασφάλιζαν στη Halifax, μεταξύ άλλων, την εκτέλεση των έργων και την εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκ μέρους του οικείου ανεξάρτητου κατασκευαστή.

30 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι οι φορολογικές συνέπειες οι οποίες επιδιώκονταν με τις προαναφερθείσες συμφωνίες ήσαν οι ακόλουθες:

— Η Halifax θα μπορούσε να εκπέσει το δυνάμενο να εκπέσει τμήμα του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος αφορούσε τις εργασίες που προέβλεπαν οι συναφθείσες με τη Leeds Development συμφωνίες.

— Η Leeds Development θα μπορούσε να εκπέσει, για το διάστημα το οποίο αφορούσε η δήλωση του Φεβρουαρίου του 2000, τον αναγραφόμενο στο από 29 Φεβρουαρίου 2000 τιμολόγιο της County ΦΠΑ, ήτοι ποσό άνω των 6 600 000 GBP, και, για το διάστημα το οποίο αφορούσε η δήλωση του Μαρτίου του 2000, τον αναγραφόμενο στο από 13 Μαρτίου 2000, τιμολόγιο της County ΦΠΑ, ήτοι περίπου 455 000 GBP.

— Η County θα δήλωνε το σύνολο του ΦΠΑ επί των εκροών που αναγραφόταν επί των εν λόγω τιμολογίων και θα μπορούσε να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών που κατέβαλε για τις εργασίες που εκτέλεσαν οι ανεξάρτητοι κατασκευαστές.

— Οι συμφωνίες της Leeds Development της 6ης Απριλίου 2000 που αφορούσαν την εκχώρηση στην Property των δικαιωμάτων της από τις μισθώσεις των

τεσσάρων οικοπέδων θα αποτελούσαν απαλλασσόμενες πράξεις. Δεδομένου ότι θα αφορούσαν άλλη φορολογική περίοδο, οι παροχές αυτές δεν θα συνεπάγονταν τροποποίηση των δικαιωμάτων της Leeds Development να αναζητήσει τον καταβληθέντα φόρο επί των εισροών για τις περιόδους δηλώσεως του Φεβρουαρίου και του Μαρτίου του 2000, οι οποίες θα ενέπιπταν στη φορολογική περίοδο που έληξε στις 31 Μαρτίου 2000.

31 Κατά το αιτούν δικαστήριο, προκειμένου να λειτουργήσει η λύση αυτή, έπρεπε:

— καθεμία από τις Halifax, Leeds Development και County να είναι καταχωρισμένη αυτοτελώς στα μητρώα ΦΠΑ,

— καθ' όλη τη διάρκεια της πρώτης οικείας φορολογικής περιόδου, η φορολογούμενη με τον συνήθη συντελεστή παραγωγή της Leeds Development να αντιπροσωπεύει όσο το δυνατόν υψηλότερο ποσοστό της συνολικής παραγωγής της. Προς τούτο, οι απαλλασσόμενες παροχές της Leeds Development, οι οποίες συνίσταντο στην εκχώρηση των δικαιωμάτων της επί των οικοπέδων προς την Property, έπρεπε να μετατεθούν μέχρι μια μεταγενέστερη φορολογική χρήση και

— τα περιουσιακά δικαιώματα της Leeds Development επί των οικοπέδων να έχουν συσταθεί έτσι ώστε να μη θεωρούνται επενδυτικό αγαθό. Σε αντίθετη περίπτωση, η μεταβίβαση των δικαιωμάτων αυτών στην Property θα επηρέαζε τα δικαιώματά της προς έκπτωση.

32 Με αποφάσεις της 4ης και της 7ης Ιουλίου 2000, οι Commissioners απέρριψαν τις αιτήσεις εκπτώσεως τις οποίες υπέβαλαν η Leeds Development και η County και οι οποίες αφορούσαν τον ΦΠΑ τον οποίο οι ανεξάρτητοι κατασκευαστές χρέωσαν στην τελευταία.

33 Κατά το αιτούν δικαστήριο, οι Commissioners θεώρησαν ότι:

— δεδομένου ότι η Leeds Development δεν εκτέλεσε εργασίες για λογαριασμό της Halifax και ότι δεν εκτελέσθηκαν οικοδομικές εργασίες για λογαριασμό της εκ μέρους της County, οι πράξεις αυτές δεν πρέπει να ληφθούν υπόψη από πλευράς ΦΠΑ·

— οι διακανονισμοί, εξεταζόμενοι στο συνολικό τους πλαίσιο, εμφαίνουν ότι εκτελέσθηκαν για λογαριασμό της Halifax εργασίες εκ μέρους των ανεξαρτήτων κατασκευαστών και όχι εκ μέρους της Leeds Development. Συνεπώς, η Halifax μπορούσε να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εν λόγω εργασιών εφαρμόζοντας τον συνήθη συντελεστή της για την αναζήτηση του ΦΠΑ.

34 Η Halifax, η Leeds Development και η County προσέβαλαν τις αποφάσεις των Commissioners ενώπιον του VAT and Duties Tribunal, London. Η Halifax ισχυρίστηκε ότι οι αποφάσεις αυτές έχουν ως αποτέλεσμα να αντιμετωπίζεται σαν να υπήρξε αποδέκτρια φορολογητέων παροχών υπηρεσιών οικοδομήσεως, οι οποίες έπρεπε να θεωρηθούν ως παροχές υπηρεσιών προς την County. Η Leeds Development και η County ισχυρίστηκαν ότι οι αποφάσεις αυτές ισοδυναμούσαν με απόρριψη των αιτήσεών τους επιστροφής ή εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών.

35 Η Halifax, η Leeds Development και η County επισήμαναν ότι οι πράξεις που διενεργήθηκαν στο πλαίσιο των διακανονισμών τους οποίους αφορούσαν οι προσφυγές τους ήσαν πραγματικές. Όχι μόνον οι παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών εκ μέρους των ανεξαρτήτων κατασκευαστών, αλλά και οι παροχές υπηρεσιών οικοδομήσεως στις οποίες προέβη η County και οι παροχές υπηρεσιών οικοδομήσεως και οι παραδόσεις εκτάσεων γης στις οποίες προέβη η Leeds Development εξυπηρετούσαν εμπορικούς σκοπούς. Οι δύο αυτές εταιρίες, καθώς και η Property, έπρεπε να αποκομίσουν κέρδη από τη συμμετοχή τους στους διακανονισμούς αυτούς. Μολονότι οι διακανονισμοί διαμορφώθηκαν έτσι ώστε να επιτυγχάνεται πλεονεκτικό φορολογικό αποτέλεσμα, το σύστημα του ΦΠΑ επιβάλλει να τιμολογείται ο φόρος ανά πράξη.

36 Οι Commissioners ισχυρίστηκαν, κατ' αρχάς, ότι πράξη πραγματοποιούμενη με μοναδικό σκοπό την αποφυγή καταβολής του ΦΠΑ δεν αποτελεί αφ' εαυτής «παράδοση αγαθών» ούτε «παροχή υπηρεσιών» ούτε μέτρο που λαμβάνεται στο πλαίσιο της ασκήσεως «οικονομικής δραστηριότητας», υπό την έννοια που πρέπει να δίδεται στους όρους αυτούς τους οποίους αναφέρει η έκτη οδηγία. Η εφαρμογή της ερμηνευτικής αυτής αρχής στους επίμαχους διακανονισμούς σημαίνει ότι οι υποχρεώσεις που ανέλαβε η Leeds Development έναντι της Halifax δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι αφορούν «παραδόσεις αγαθών» ούτε «παροχές υπηρεσιών», τούτο δε ισχύει και για τις υποχρεώσεις που ανέλαβε η County έναντι της Leeds Development.

37 Δεύτερον, οι Commissioners υποστήριξαν ότι, σύμφωνα με τη γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου που επιβάλλει την αποφυγή της καταχρήσεως δικαιώματος, ουδόλως πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι πράξεις που διενεργούνται με μοναδικό σκοπό την αποφυγή της καταβολής του ΦΠΑ, αλλά να εφαρμοστούν οι διατάξεις της έκτης οδηγίας στην αληθή φύση των επιμάχων πράξεων. Ανεξαρτήτως της οπτικής γωνίας υπό την οποία εξετάζονται οι διακανονισμοί αυτοί, προκύπτει ότι μόνον οι ανεξάρτητοι κατασκευαστές παρέσχαν όντως υπηρεσίες οικοδομήσεως, τούτο δε κατευθείαν προς τη Halifax.

38 Με απόφαση της 5ης Ιουλίου 2001, το VAT and Duties Tribunal απέρριψε τις προσφυγές.

39 Η Halifax, η Leeds Development και η County άσκησαν έφεση ενώπιον του High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, το οποίο εξαφάνισε την εν λόγω απόφαση και ανέπεμψε την υπόθεση ενώπιον του VAT and Duties Tribunal.

40 Το τελευταίο επισημαίνει ότι, με την πρώτη του απόφαση, η οποία εκδόθηκε στις 5 Ιουλίου 2001, βασίστηκε σε ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, κατά την οποία έπρεπε να ληφθούν υπόψη τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά των πράξεων, προκειμένου να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι επίμαχες πράξεις δεν αποτελούσαν παραδόσεις αγαθών ούτε παροχές υπηρεσιών από πλευράς ΦΠΑ. Η ερμηνεία της εν λόγω διατάξεως πρέπει πλέον να υποβληθεί στην κρίση του Δικαστηρίου.

41 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο, με την πρώτη του απόφαση, επέλυσε τη διαφορά της κύριας δίκης χωρίς να αναρωτηθεί αν υπήρξε κάποια «κατάχρηση δικαιώματος» εκ μέρους των μετασχόντων στις επίμαχες πράξεις. Δεδομένου ότι η απόφαση αυτή εξαφανίστηκε κατ' έφεση, πρέπει επίσης να τεθεί το ζήτημα της ερμηνείας της εν λόγω αρχής.

42 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι από τις μαρτυρικές καταθέσεις των διευθυνόντων τη Halifax, τη Leeds Development και την County προκύπτει ότι ο μοναδικός σκοπός των οποίο επιδίωκαν οι δύο τελευταίες εταιρίες με τη συμμετοχή τους στις επίμαχες πράξεις ήταν η αποφυγή καταβολής του ΦΠΑ. Με άλλα λόγια, η Halifax, η Leeds Development και η County είχαν τη βούληση να επιτύχουν φορολογικό πλεονέκτημα διά της θέσεως σε εφαρμογή ενός τεχνητού σχεδίου φοροαποφυγής. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται στην απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2000, C-110/99, Emsland-Stärke (Συλλογή 2000, σ. I-11569, σκέψη 53).

43 Υπό τις συνθήκες αυτές, το VAT and Duties Tribunal, London, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) α) Υπό τις υπό κρίση περιστάσεις, μπορούν οι πράξεις:

i) τις οποίες διενήργησε έκαστος από τους συμμετέχοντες με αποκλειστική πρόθεση την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος και

ii) οι οποίες δεν έχουν αυτοτελή επιχειρηματικό σκοπό

να χαρακτηρισθούν από πλευράς ΦΠΑ ως παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών από ή προς τους μετέχοντες στο σύστημα στο πλαίσιο των οικονομικών τους δραστηριοτήτων;

β) Υπό τις υπό κρίση περιστάσεις, ποιοι παράγοντες πρέπει να ληφθούν υπόψη προκειμένου να προσδιοριστεί η ταυτότητα των αποδεκτών των παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών στις οποίες προέβησαν οι ανεξάρτητοι κατασκευαστές;

2) Έχει η αρχή της καταχρήσεως δικαιώματος, όπως την έχει αναπτύξει το Δικαστήριο, ως συνέπεια ότι οι εκκαλούσες δεν μπορούν να προβάλουν τις αξιώσεις τους προς αναζήτηση του φόρου επί των εισροών ή προς απαλλαγή από αυτόν οι οποίες απορρέουν από τις υπό κρίση πράξεις;»

Επί του πρώτου ερωτήματος, στοιχείο α΄

44 Με το πρώτο ερώτημα, στοιχείο α΄, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν πράξεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη συνιστούν παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών και οικονομική δραστηριότητα, υπό την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, του άρθρου 5, παράγραφος 1, και του άρθρου 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, οσάκις πραγματοποιούνται με μοναδικό σκοπό την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος, χωρίς άλλο οικονομικό σκοπό.

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

45 Η Halifax, η Leeds Development και η County ισχυρίζονται ότι, στο σύστημα της έκτης οδηγίας, πράξεις οι οποίες όντως διενεργήθηκαν, αλλά πραγματοποιήθηκαν με μοναδική πρόθεση την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος και οι οποίες στερούνται αυτοτελούς οικονομικού σκοπού αποτελούν, από πλευράς ΦΠΑ, παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών διενεργούμενες από τους μετέχοντες ή προς όφελός τους στο πλαίσιο των οικονομικών τους δραστηριοτήτων.

46 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Ιρλανδία υποστηρίζουν ότι πράξεις οι οποίες, αφενός, διενεργούνται από κάθε μετέχοντα με μοναδική πρόθεση την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος και, αφετέρου, στερούνται αυτοτελούς οικονομικού σκοπού δεν αποτελούν παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών διενεργούμενες από τους μετέχοντες στο πλαίσιο των οικονομικών τους δραστηριοτήτων.

47 Η Επιτροπή φρονεί ότι ο σκοπός για τον οποίο πραγματοποιείται μια πράξη στερείται επιρροής από πλευράς του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

48 Επιβάλλεται ευθύς εξαρχής να υπομνηστεί ότι η έκτη οδηγία θεσπίζει κοινό σύστημα ΦΠΑ το οποίο στηρίζεται, μεταξύ άλλων, στον ενιαίο ορισμό των φορολογητέων πράξεων (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 26ης Ιουνίου 2003, C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Συλλογή 2003, σ. I-6729, σκέψη 38).

49 Συναφώς, η έκτη οδηγία ορίζει, στο άρθρο 2, σχετικά με τις φορολογητέες πράξεις, ένα πολύ ευρύ πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ περιλαμβάνοντας, εκτός από τις εισαγωγές αγαθών, τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενον στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.

50 Όσον αφορά, πρώτον, την έννοια της «παραδόσεως αγαθών», το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας διευκρινίζει ότι ως παράδοση αγαθού θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.

51 Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια αυτή περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβιβάσεως ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενον ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντισυμβαλλόμενό του να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Συλλογή 1990, σ. I-285, σκέψη 7, και της 21ης Απριλίου 2005, C-25/03, HE, Συλλογή 2005, σ. I-3123, σκέψη 64).

52 Όσον αφορά την έννοια των «παροχών υπηρεσιών», από το άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η έννοια αυτή καλύπτει κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθού υπό την έννοια του άρθρου 5 της ίδιας αυτής οδηγίας.

53 Στη συνέχεια, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ως υποκείμενος στον φόρο θεωρείται οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, μια οικονομική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού και των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

54 Τέλος, η έννοια των «οικονομικών δραστηριοτήτων», όπως ορίζεται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, περιλαμβάνει «όλες» τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου και του παρέχοντος υπηρεσίες και, σύμφωνα με τη νομολογία, περιλαμβάνει όλα τα στάδια της παραγωγής, της διανομής και της παροχής υπηρεσιών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 4ης Δεκεμβρίου 1990, C-186/89, Van Tiem, Συλλογή 1990, σ. I-4363, σκέψη 17, και MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, προπαρατεθείσα, σκέψη 42).

55 Όπως έκρινε το Δικαστήριο με τη σκέψη 26 της αποφάσεως της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, C-260/98, Επιτροπή κατά Ελλάδας (Συλλογή 2000, σ. I-6537), η ανάλυση των εννοιών του υποκειμένου στον φόρο και των οικονομικών δραστηριοτήτων καθιστά εμφανή την έκταση του πεδίου εφαρμογής που καλύπτει η έννοια των οικονομικών δραστηριοτήτων και τον αντικειμενικό χαρακτήρα της, ως εκ του ότι η δραστηριότητα αυτή λαμβάνεται αυτούσια, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων της (βλ. επίσης απόφαση της 26ης Μαρτίου 1987, 235/85, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 1987, σ. 1471, σκέψη 8, καθώς και, υπό την ίδια έννοια, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19, και της 27ης Νοεμβρίου 2003, C-497/01, Zita Modes, Συλλογή 2003, σ. I-14393, σκέψη 38).

56 Πράγματι, η εν λόγω ανάλυση όπως και η ανάλυση των εννοιών των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών αποδεικνύουν ότι οι έννοιες αυτές, που καθορίζουν τις φορολογητέες πράξεις δυνάμει της έκτης οδηγίας, έχουν όλες έναν αντικειμενικό χαρακτήρα και εφαρμόζονται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των οικείων πράξεων (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-354/03, C-355/03 και C-484/03, Optigen κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-483, σκέψη 44).

57 Όπως έκρινε το Δικαστήριο με τη σκέψη 24 της αποφάσεώς του της 6ης Απριλίου 1995, C-4/94, BLP Group (Συλλογή 1995, σ. I-983), η υποχρέωση της φορολογικής αρχής να διεξάγει ελέγχους με σκοπό τη διαπίστωση της προθέσεως του υποκειμένου στον φόρο θα ήταν αντίθετη προς τους σκοπούς του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, δηλαδή την εξασφάλιση ασφαλείας δικαίου και τη διευκόλυνση των συμφυών προς την επιβολή του ΦΠΑ πράξεων, με το να λαμβάνεται υπόψη, πλην εξαιρετικών περιπτώσεων, η αντικειμενική φύση της οικείας συναλλαγής.

58 Κατά συνέπεια, πράξεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη συνιστούν παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών και οικονομική δραστηριότητα, υπό την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, του άρθρου 5, παράγραφος 1, και του άρθρου 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, εφόσον πληρούν τα αντικειμενικά κριτήρια στα οποία βασίζονται οι εν λόγω έννοιες.

59 Βεβαίως, τα κριτήρια αυτά δεν πληρούνται σε περίπτωση φοροδιαφυγής, επί παραδείγματι μέσω ψευδών δηλώσεων ή διά της καταρτίσεως παρατύπων τιμολογίων. Γεγονός παραμένει ότι το ζήτημα αν η οικεία πράξη διενεργείται με μοναδικό σκοπό την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος ουδόλως ασκεί επιρροή για τον καθορισμό του αν η πράξη αυτή αποτελεί παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και οικονομική δραστηριότητα.

60 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα, στοιχείο α', πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι πράξεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη συνιστούν παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών και οικονομική δραστηριότητα, υπό την έννοια του άρθρου 2,

σημείο 1, του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, του άρθρου 5, παράγραφος 1, και του άρθρου 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, εφόσον πληρούν τα αντικειμενικά κριτήρια στα οποία βασίζονται οι εν λόγω έννοιες, ακόμη και οσάκις διενεργούνται με μόνο σκοπό την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος, χωρίς άλλο οικονομικό σκοπό.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

61 Με το δεύτερο ερώτημα, το οποίο πρέπει να εξετασθεί πριν από το πρώτο ερώτημα, στοιχείο β', το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν η έκτη οδηγία έχει την έννοια ότι κωλύει το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών οσάκις οι πράξεις στις οποίες βασίζεται το δικαίωμα αυτό συνιστούν καταχρηστική πρακτική.

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

62 Η Halifax, η Leeds Development και η County φρονούν ότι, στο πλαίσιο του συστήματος του ΦΠΑ, δεν υφίσταται, στο κοινοτικό δίκαιο, θεωρία περί καταχρήσεως δικαιώματος την οποία οι φορολογικές αρχές να μπορούν να επικαλεσθούν έναντι των ιδιωτών προκειμένου να απορρίψουν τις αιτήσεις τους περί επιστροφής ή εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών.

63 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου φρονεί ότι η αρχή της καταχρήσεως δικαιώματος αποτελεί γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου και απαγορεύει στον υποκείμενο στον φόρο να εκπίπτει τον ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας και με κάθε εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία για τη μεταφορά του άρθρου αυτού στο εσωτερικό δίκαιο, οσάκις από την αίτηση περί εκπτώσεως προκύπτει ότι οι σκοποί του ΦΠΑ, τους οποίους θέτει η έκτη οδηγία, δεν επιτυγχάνονται και ότι ο υποκείμενος στον φόρο δημιουργεί τεχνητά τις προϋποθέσεις που δικαιολογούν την αίτηση εκπτώσεως.

64 Η Γαλλική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι το κοινοτικό δίκαιο, κατά το μέτρο που επιτρέπει σε ένα κράτος μέλος να λαμβάνει μέτρα προκειμένου να εμποδίζει τους υπηκόους του να επικαλούνται, χάρη στις διευκολύνσεις που παρέχει η Συνθήκη ΕΚ, κοινοτικούς κανόνες με σκοπό την καταστρατήγηση ή τη φοροδιαφυγή, δεν απαγορεύει στο κράτος μέλος να στερεί το δικαίωμα εκπτώσεως από υποκείμενο ή ομάδα υποκειμένων στον φόρο, οι οποίοι συνδέονται μεταξύ τους και οι οποίοι διενήργησαν αμιγώς τεχνητές πράξεις, με μοναδικό σκοπό να επιτύχουν την αχρεώστητη επιστροφή του ΦΠΑ.

65 Η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι η αρχή περί καταχρήσεως δικαιώματος, όπως έχει αναπτυχθεί από το Δικαστήριο, επιτρέπει στις φορολογικές αρχές να απορρίπτουν τις εκ μέρους των φορολογουμένων αιτήσεις επιστροφής ή εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος απορρέει από τη διενέργεια πράξεων όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη.

66 Η Επιτροπή φρονεί ότι, όταν ένας υποκείμενος ή ομάδα υποκειμένων στον φόρο οι οποίοι συνδέονται μεταξύ τους μετέχουν σε σειρά πράξεων οι οποίες, λαμβανόμενες υπόψη στο σύνολό τους, δημιουργούν μια τεχνητή κατάσταση με μοναδικό σκοπό τη δημιουργία των αναγκαίων προϋποθέσεων για να τους επιστραφεί ο καταβληθείς ΦΠΑ επί των εισροών, οι πράξεις αυτές δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

67 Κατ' αρχάς, διαπιστώνεται ότι, στην πραγματικότητα, τα προβλήματα που τίθενται με τα ερωτήματα τα οποία υπέβαλε το VAT and Duties Tribunal προφανώς οφείλονται, τουλάχιστον εν μέρει, στην εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος διενεργεί συγχρόνως φορολογούμενες και μη φορολογούμενες πράξεις ή αποκλειστικά φορολογούμενες πράξεις, να εκχωρεί τα δικαιώματά του από τη μίσθωση ακινήτου σε άλλο νομικό πρόσωπο υπό τον έλεγχό του, το οποίο δικαιούται να επιλέξει τη φορολόγηση της μισθώσεως του ακινήτου αυτού και, κατά τον τρόπο αυτόν, να εκπέσει το σύνολο του ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος καταβλήθηκε επί των δαπανών οικοδομήσεως ή ανακαινίσεως.

68 Παρά τη διαπίστωση αυτή, υπενθυμίζεται ότι, κατά παγία νομολογία, τα υποκείμενα δικαίου δεν μπορούν να επικαλούνται κοινοτικούς κανόνες με σκοπό τη φοροδιαφυγή ή την καταστρατήγηση (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 12ης Μαΐου 1998, C-367/96, Κεφάλας κ.λπ., Συλλογή 1998, σ. I-2843, σκέψη 20, της 23ης Μαρτίου 2000, C-373/97, Διαμαντής, Συλλογή 2000, σ. I-1705, σκέψη 33, και της 3ης Μαρτίου 2005, C-32/03, Fini H, Συλλογή 2005, σ. I-1599, σκέψη 32).

69 Πράγματι, η εφαρμογή της κοινοτικής κανονιστικής ρυθμίσεως δεν μπορεί να επεκτείνεται μέχρι σημείου που να καλύπτει την καταχρηστική πρακτική των επιχειρηματιών, δηλαδή τις πράξεις που δεν διενεργούνται εντός του πλαισίου φυσιολογικών εμπορικών συναλλαγών, αλλά με μοναδικό σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το κοινοτικό δίκαιο (βλ., υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 11ης Οκτωβρίου 1977, 125/76, Cremer, Συλλογή τόμος 1977, σ. 479, σκέψη 21, της 3ης Μαρτίου 1993, C-8/92, General Milk Products, Συλλογή 1993, σ. I-779, σκέψη 21, και Emsland-Stärke, προπαρατεθείσα, σκέψη 51).

70 Η αρχή αυτή περί της απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών έχει εφαρμογή και στον τομέα του ΦΠΑ.

71 Πράγματι, η καταπολέμηση ενδεχομένης φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταστρατηγήσεως αποτελεί στόχο τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η έκτη οδηγία. (βλ. την απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-487/01 και C-7/02, Gemeente Leusden και Holin Groep, Συλλογή 2004, σ. I-5337, σκέψη 76).

72 Εξάλλου, όπως έχει επανειλημμένως υπενθυμίσει το Δικαστήριο, η κοινοτική νομοθεσία πρέπει να είναι και βεβαία, η δε εφαρμογή της προβλεπτή από τους υποκειμένους σ' αυτή (απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2001, C-301/97, Κάτω Χώρες κατά Συμβουλίου, Συλλογή 2001, σ. I-8853, σκέψη 43). Αυτή η επιταγή της ασφάλειας δικαίου πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, οσάκις πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν οικονομικές επιπτώσεις, ώστε να μπορούν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν με ακρίβεια την έκταση των υποχρεώσεων που τους επιβάλλουν (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 15ης Δεκεμβρίου 1987, 326/85, Κάτω Χώρες κατά Επιτροπής, Συλλογή 1987, σ. 5091, σκέψη 24, και της 29ης Απριλίου 2004, C-17/01, Sudholz, Συλλογή 2004, σ. I-4243, σκέψη 34).

73 Επιπλέον, από τη νομολογία προκύπτει ότι 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 (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις BLP Group, προπαρατεθείσα, σκέψη 22, και της 9ης Οκτωβρίου 2001, C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Συλλογή 2001, σ. I-7257, σκέψη 33). 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, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 85 των προτάσεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να επιλέξει να διαμορφώσει τη δραστηριότητά του έτσι ώστε να μειώσει τη φορολογική οφειλή του.

74 Λαμβανομένων υπόψη των σκέψεων αυτών, προκύπτει ότι, στον τομέα του ΦΠΑ, η διαπίστωση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής επιβάλλει, αφενός, όπως 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, έχουν ως αποτέλεσμα την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό.

75 Αφετέρου, πρέπει επίσης να προκύπτει από ένα σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός των επιμάχων πράξεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος. Πράγματι, όπως διευκρίνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 89 των προτάσεών του, η απαγόρευση των καταχρηστικών πρακτικών δεν ασκεί επιρροή οσάκις οι επίμαχες πράξεις μπορούν να έχουν άλλη δικαιολόγηση πλην της απλής επιτεύξεως φορολογικών πλεονεκτημάτων.

76 Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει, σύμφωνα με τους περί αποδείξεως κανόνες του εθνικού δικαίου και εφόσον δεν πλήττεται η αποτελεσματικότητα του κοινοτικού δικαίου, αν συντρέχουν, στην περίπτωση της διαφοράς της κύριας δίκης, οι περιστάσεις οι οποίες στοιχειοθετούν καταχρηστική πρακτική (βλ. απόφαση της 21ης Ιουλίου 2005, C-515/03, Eichsfelder Schlachtbetrieb, Συλλογή 2005, σ. I-7355, σκέψη 40).

77 Ωστόσο, το Δικαστήριο, αποφαινόμενο επί προδικαστικής παραπομπής, μπορεί, ενδεχομένως, να παράσχει διευκρινίσεις προκειμένου να καθοδηγήσει το εθνικό δικαστήριο στην ερμηνεία του (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2002, C-79/01, Payroll κ.λπ., Συλλογή 2002, σ. I-8923, σκέψη 29).

78 Συναφώς, όσον αφορά τον σκοπό του συστήματος των εκπτώσεων της έκτης οδηγίας, υπενθυμίζεται ότι αυτός έγκειται στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλομένου ή καταβληθέντος ΦΠΑ, στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ασχέτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες σε ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-408/98, Abbey National, Συλλογή 2001, σ. I-1361, σκέψη 24, και Zita Modes, προπαρατεθείσα, σκέψη 38).

79 Συγκεκριμένα, κατά παγία νομολογία, τα άρθρα 2 της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3, στο εξής: πρώτη οδηγία), και 17, παράγραφοι 2, 3 και 5, της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι, κατ' αρχήν, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ μιας συγκεκριμένης προγενέστερης πράξεως και μιας ή περισσοτέρων μεταγενέστερων πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση είναι αναγκαία ώστε να αναγνωρίζεται στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί της προγενέστερης πράξεως και να καθορίζεται η έκταση του δικαιώματος αυτού (αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2000, C-98/98, Midland Bank, Συλλογή 2000, σ. I-4177, σκέψη 24, Abbey National, προπαρατεθείσα, σκέψη 26, και της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, C-16/00, Cibo Participations, Συλλογή 2001, σ. I-6663, σκέψη 29).

80 Το να επιτραπεί στους υποκειμένους στον φόρο να εκπέσουν το σύνολο του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, ενώ στο πλαίσιο των συνήθων εμπορικών συναλλαγών τους καμία πράξη σύμφωνη προς τις διατάξεις του συστήματος εκπτώσεων της έκτης οδηγίας ή της εθνικής νομοθεσίας για τη μεταφορά της

οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο δεν θα τους επέτρεπε να εκπέσουν τον εν λόγω ΦΠΑ ή θα τους επέτρεπε να εκπέσουν μέρος μόνον αυτού θα αντέβαινε στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και, συνεπώς, στον σκοπό του εν λόγω συστήματος.

81 Όσον αφορά το δεύτερο στοιχείο, κατά το οποίο οι επίμαχες πράξεις πρέπει να έχουν ως κύριο σκοπό την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος, υπενθυμίζεται ότι στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να διαπιστώσει το αληθές περιεχόμενο και την αληθή σημασία των επιμάχων πράξεων. Στο πλαίσιο αυτό, μπορεί να λάβει υπόψη τον αμιγώς τεχνητό χαρακτήρα των πράξεων αυτών καθώς και τους δεσμούς νομικής, οικονομικής και/ή προσωπικής φύσεως μεταξύ των επιχειρηματιών που εμπλέκονται στο σχέδιο μειώσεως της φορολογικής επιβαρύνσεως (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Emsland-Stärke, προπαρατεθείσα, σκέψη 58).

82 Εν πάση περιπτώσει, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το VAT and Duties Tribunal θεωρεί ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις είχαν ως μοναδικό σκοπό την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος.

83 Τέλος, υπενθυμίζεται ότι το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπεται από τα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί. Το δικαίωμα αυτό ασκείται απευθείας για το σύνολο των φόρων που επιβάρυναν τις πράξεις που διενεργήθηκαν ως εισροές (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Σουπεργκάζ, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18, και της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 43).

84 Ωστόσο, όπως έχει επισημάνει το Δικαστήριο, μόνον ελλείψει στοιχείων που ενέχουν απάτη ή κατάχρηση και υπό την επιφύλαξη ενδεχομένων διακανονισμών σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας, το δικαίωμα εκπτώσεως, άπαξ γεννηθέν, εξακολουθεί να υφίσταται (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 8ης Ιουλίου 2000, C-400/98, Breitsohl, Συλλογή 2000, σ. I-4321, σκέψη 41, και C-396/98, Schlossstraße, Συλλογή 2000, σ. I-4279, σκέψη 42).

85 Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η έκτη οδηγία έχει την έννοια ότι κωλύει το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών οσάκις οι πράξεις στις οποίες βασίζεται το δικαίωμα αυτό συνιστούν καταχρηστική πρακτική.

86 Η διαπίστωση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής επιβάλλει, αφενός, όπως 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, έχουν ως αποτέλεσμα την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό. Αφετέρου, πρέπει επίσης να προκύπτει από ένα σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός των επιμάχων πράξεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος.

Επί του πρώτου ερωτήματος, στοιχείο β'

87 Κατόπιν των απαντήσεων που δόθηκαν στο πρώτο ερώτημα, στοιχείο α', και στο δεύτερο ερώτημα, το πρώτο ερώτημα, στοιχείο β', πρέπει να νοηθεί υπό την έννοια ότι το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, υπό ποιες προϋποθέσεις μπορεί να αναζητηθεί ο ΦΠΑ εφόσον έχει διαπιστωθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής.

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

88 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου θεωρεί ότι πρέπει να εξετάζονται τα στοιχεία που αποδεικνύουν το αληθές οικονομικό υπόβαθρο και προσδιορίζουν αν υλοποιούνται οι σκοποί της έκτης οδηγίας.

89 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, τα στοιχεία αυτά είναι τα διαπιστωθέντα από το VAT and Duties Tribunal με την πρώτη του απόφαση και συγκεκριμένα τα εξής:

α) η Halifax ήταν ο κύριος των έργων που αποτελούσαν αντικείμενο των πράξεων αυτών,

β) η Halifax ανέλαβε να χρηματοδοτήσει άτοκα τις πράξεις αυτές,

γ) η Halifax διατηρούσε πάντοτε την κατοχή των οικοπέδων, ούτως ώστε να της περιέρχονται άμεσα τα πλεονεκτήματα που αντλούνταν από τις οικοδομικές εργασίες,

δ) η Halifax διατηρούσε άμεσες συμβατικές σχέσεις με τους ανεξαρτήτους κατασκευαστές, υπό τη μορφή εγγυήσεων, και

ε) ούτε η County ούτε η Leeds Development είχαν σημαντικά περιουσιακά δικαιώματα.

Τα στοιχεία αυτά οδηγούν στο συμπέρασμα ότι η Halifax είναι η αποδέκτρια των υπηρεσιών που παρέχουν οι ανεξάρτητοι κατασκευαστές και, κατά τον τρόπο αυτόν, σε αποτέλεσμα σύμφωνο προς τους σκοπούς της έκτης οδηγίας.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

90 Κατ' αρχάς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι καμία διάταξη της έκτης οδηγίας δεν αφορά το ζήτημα της αναζητήσεως του ΦΠΑ. Η οδηγία αυτή διευκρινίζει μόνο, στο άρθρο 20, τις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για να είναι δυνατός ο διακανονισμός της εκπτώσεως των φόρων επί των εισροών όσον αφορά τον αποδέκτη των παραδοθέντων αγαθών ή των παρασχεθεισών υπηρεσιών (βλ. διάταξη της 3ης Μαρτίου 200, C-395/02, Transport Service, Συλλογή 2004, σ. I-1991, σκέψη 27).

91 Επομένως, στα κράτη μέλη εναπόκειται, κατ' αρχήν, να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες είναι δυνατή η εκ των υστέρων είσπραξη του ΦΠΑ εκ μέρους των αρμόδιων φορολογικών αρχών, τηρουμένων όμως των ορίων που θέτει το κοινοτικό δίκαιο (βλ. διάταξη Transport Service, προπαρατεθείσα, σκέψη 28).

92 Ωστόσο, υπενθυμίζεται ότι τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν, δυνάμει του άρθρου 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, για να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και για να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, δεν πρέπει να υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη τέτοιων σκοπών (βλ. απόφαση Gabalfrisa κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 52, και διάταξη Transport Service, προπαρατεθείσα, σκέψη 29). Κατά συνέπεια, δεν πρέπει να γίνεται χρήση των μέτρων αυτών κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ, που αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη σχετική κοινοτική νομοθεσία (βλ. απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-454/98, Schmeink & Cofreth και Strobel, Συλλογή 2000, σ. I-6973, σκέψη 59).

93 Επιπλέον, πρέπει να υπομνηστεί ότι η διαπίστωση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής δεν πρέπει να συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεως, για την οποία θα ήταν αναγκαία η ύπαρξη σαφούς και μη διφορούμενης νομικής βάσεως, αλλά να επιφέρει, ως απλή συνέπεια της εν λόγω διαπιστώσεως, την υποχρέωση επιστροφής, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, των ποσών του ΦΠΑ επί των εισροών τα οποία εξέπεσαν (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Emsland Stärke, προπαρατεθείσα, σκέψη 56).

94 Εντεύθεν συνάγεται ότι οι πράξεις που αποτελούν μέρος καταχρηστικής πρακτικής πρέπει να ορισθούν εκ νέου προκειμένου να αποκατασταθούν τα πράγματα στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν είχαν συντελεστεί οι πράξεις που συνιστούν την εν λόγω καταχρηστική πρακτική.

95 Προς τούτο, η φορολογική αρχή έχει την εξουσία να ζητήσει, αναδρομικά, την επιστροφή των ποσών που εξέπεσαν για κάθε πράξη ως προς την οποία διαπιστώνει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως ασκήθηκε καταχρηστικά (απόφαση Fini H, προπαρατεθείσα, σκέψη 33).

96 Ωστόσο, η εν λόγω αρχή πρέπει επίσης να αφαιρέσει κάθε φόρο που έπληξε τις διενεργηθείσες πράξεις εκροών, με τον οποίο ο οικείος υποκείμενος στον φόρο επιβαρύνθηκε τεχνητώς, στο πλαίσιο του σχεδίου μειώσεως της φορολογικής επιβαρύνσεως, και, ενδεχομένως, να επιστρέψει κάθε υπερβάλλον ποσό.

97 Ομοίως η αρχή αυτή πρέπει να επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος, αν δεν είχαν συντελεστεί πράξεις συνιστώσες καταχρηστική πρακτική, θα ήταν αυτός για λογαριασμό του οποίου διενεργήθηκε η πρώτη μη συνιστώσα τέτοια πρακτική πράξη, να εκπέσει, σύμφωνα με τις διατάξεις του συστήματος των εκπτώσεων της έκτης οδηγίας, τον επιβληθέντα σ' αυτή την πράξη εισροών ΦΠΑ.

98 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα, στοιχείο β', πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, εφόσον έχει διαπιστωθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, οι πράξεις που αποτελούν μέρος καταχρηστικής πρακτικής πρέπει να ορισθούν εκ νέου προκειμένου να αποκατασταθούν τα πράγματα στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν είχαν συντελεστεί οι πράξεις που συνιστούν την εν λόγω καταχρηστική πρακτική.

Επί των δικαστικών εξόδων

99 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) αποφαίνεται:

1) Πράξεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη συνιστούν παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών και οικονομική δραστηριότητα, υπό την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, του άρθρου 5, παράγραφος 1, και του άρθρου 6, παράγραφος 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, εφόσον πληρούν τα αντικειμενικά κριτήρια στα οποία βασίζονται οι εν λόγω έννοιες, ακόμη και οσάκις διενεργούνται με μόνο σκοπό την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος, χωρίς άλλο οικονομικό σκοπό.

2) Η έκτη οδηγία έχει την έννοια ότι κωλύει το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών οσάκις οι πράξεις στις οποίες βασίζεται το δικαίωμα αυτό συνιστούν καταχρηστική πρακτική.

Η διαπίστωση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής επιβάλλει, αφενός, όπως 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, έχουν ως αποτέλεσμα την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό. Αφετέρου, πρέπει επίσης να προκύπτει από ένα σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος.

3) **Εφόσον έχει διαπιστωθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, οι πράξεις που αποτελούν μέρος καταχρηστικής πρακτικής πρέπει να ορισθούν εκ νέου προκειμένου να αποκατασταθούν τα πράγματα στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν είχαν συντελεστεί οι πράξεις που συνιστούν την εν λόγω καταχρηστική πρακτική.**

(υπογραφές)