ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 21ης Φεβρουαρίου 2008 *

Στην υπόθεση C-425/06,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Corte suprema di cassazione (Ιταλία) με απόφαση της 10ης Μαρτίου 2006, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Οκτωβρίου 2006, στο πλαίσιο της δίκης

Ministero dell'Economia e delle Finanze, πρώην Ministero delle Finanze,

κατά

Part Service Srl, υπό εκκαθάριση εταιρία, πρώην Italservice Srl,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. W. A. Timmermans, πρόεδρο τμήματος, L. Bay Larsen (εισηγητή), K. Schiemann, J. Makarczyk και C. Toader, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

γενικός εισαγγελέας: M. Poiares Maduro
γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 25ης Οκτωβρίου 2007,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Part Service Srl, εκπροσωπούμενη από τον S. Taverna, avvocato,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τους G. Lancia και S. Fiorentino, avvocati dello Stato,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Μ. Απέσσο καθώς και από τις Μ. Παπίδα και Ι. Πούλη,

— η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τον D. O'Hagan, επικουρούμενος από τον D. McDonald SC, και B. Conway BL καθώς και από την G. Clohessy BL,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Fernandes και τη C. Lança,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την T. Harris, επικουρούμενη από τον R. Hill, barrister,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον A. Aresu και την M. Afonso,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

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, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Ministero dell'Economia e delle Finanze (ιταλικού Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών) και της Part Service Srl (στο εξής: Part Service), πρώην Italservice Srl (στο εξής: Italservice), σχετικά με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που κοινοποιήθηκε για το 1987, όσον αφορά πράξεις χρηματοδοτικής μισθώσεως (leasing) με αντικείμενο, στις περισσότερες περιπτώσεις, αυτοκίνητα οχήματα.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, σχετικά με τη βάση επιβολής του ΦΠΑ, ορίζει:

«Βάση επιβολής του φόρου είναι:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω στις περιπτώσεις β), γ) και δ) οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών·

[…]»

4 Το άρθρο 13, Β, της έκτης οδηγίας προβλέπει την απαλλαγή διαφόρων πράξεων ως εξής:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

α) τις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, περιλαμβανομένων και των συναφών προς τις πράξεις αυτές παροχών υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται από τους ασφαλιστές και ασφαλιστικούς πράκτορες·

[…]

δ) τις ακόλουθες πράξεις:

1. τη χορήγηση και τη διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και τη διαχείριση πιστώσεων ενεργουμένη από εκείνον, ο οποίος τις εχορήγησε·

2. τη διαπραγμάτευση και την ανάληψη υποχρεώσεων, προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων και λοιπών ασφαλειών, καθώς και τη διαχείριση ενεγγύων πιστώσεων ενεργουμένη από εκείνον, ο οποίος τις εχορήγησε·

3. τις εργασίες, περιλαμβανομένων και των διαπραγματεύσεων, οι οποίες αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές και εμβάσματα, απαιτήσεις, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, εξαιρέσει της εισπράξεως απαιτήσεων·

[…]»

Η εθνική νομοθεσία

5 Το άρθρο 3 του διατάγματος υπ' αριθ. 633 του Προέδρου της Δημοκρατίας, της 26ης Οκτωβρίου 1972, που επιβάλλει και ρυθμίζει τον φόρο προστιθέμενης αξίας (τακτικό συμπλήρωμα 1 στην *GURI* 292, της 11ης Νοεμβρίου 1972, σ. 2), όπως έχει τροποποιηθεί επανειλημμένως (στο εξής: Π.Δ. 633/72), ορίζει τις παροχές υπηρεσιών ως εξής:

«Αποτελούν παροχές υπηρεσιών οι υπηρεσίες που παρέχονται έναντι ανταλλάγματος δυνάμει συμβάσεων εργασίας "φασόν", έργου, μεταφοράς, εντολής, αποστολής, πρακτορείας, μεσιτείας, παρακαταθήκης και, γενικώς, δυνάμει υποχρεώσεων πράξεως, παραλείψεως ή ανοχής, απ' όπου και αν απορρέουν.

Αποτελούν ομοίως παροχές υπηρεσιών, εφόσον παρέχονται έναντι ανταλλάγματος:

1) η κάθε μορφής εκμίσθωση, ναύλωση, χρηματοδοτική μίσθωση κινητών και ακινήτων·

[…]»

6 Το άρθρο 10 του Π.Δ. 633/72 προβλέπει την απαλλαγή από τον ΦΠΑ διαφόρων πράξεων, ως εξής:

«Απαλλάσσονται του φόρου:

1) οι παροχές υπηρεσιών που αφορούν τη χορήγηση και τη διαπραγμάτευση πιστώσεων, τη διαχείριση πιστώσεων που ενεργείται από εκείνον ο οποίος τις εχορή-

γησε και τις πράξεις χρηματοδοτήσεως· τη διαπραγμάτευση και την ανάληψη υποχρεώσεων, προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων και λοιπών ασφαλειών, καθώς και τη διαχείριση ενεγγύων πιστώσεων ενεργουμένη από εκείνον ο οποίος τις εχορήγησε· τις προθεσμίες πληρωμής, τις εργασίες, περιλαμβανομένων και των διαπραγματεύσεων, οι οποίες αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές και εμβάσματα, απαιτήσεις , επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, εξαιρέσει της εισπράξεως απαιτήσεων· τη διαχείριση αμοιβαίων κεφαλαίων και αμοιβαίων κεφαλαίων προοριζομένων για ασφαλιστικά ταμεία, η οποία προβλέπεται με το νομοθετικό διάταγμα 124 της 21ης Απριλίου 1993, τις προθεσμίες και τις όμοιες πράξεις διαχείρισης και τις χρηματοπιστωτικές και ταχυδρομικές υπηρεσίες (τράπεζες — ταχυδρομεία)·

2) οι πράξεις ασφαλίσεως, αντασφαλίσεως και ισοβίου προσόδου·

[…]

9) οι υπηρεσίες εντολής, μεσιτείας και διαμεσολαβήσεως που αφορούν τις προβλεπόμενες στα σημεία 1 έως 7 πράξεις, καθώς και οι υπηρεσίες που αφορούν τον χρυσό και τους αλλοδαπούς τίτλους, συμπεριλαμβανομένων των καταθέσεων σε τρεχούμενο λογαριασμό, οι οποίες σχετίζονται με πράξεις διενεργούμενες από την Τράπεζα της Ιταλίας και την ιταλική Υπηρεσία Συναλλάγματος, κατά την έννοια του άρθρου 4, πέμπτο εδάφιο, του παρόντος διατάγματος.»

7 Το άρθρο 13, πρώτο εδάφιο, του Π.Δ. 633/72 ορίζει τη βάση επιβολής του ΦΠΑ ως εξής:

«Βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών είναι το συνολικό ποσό της αντιπαροχής την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες σύμφωνα με τους όρους

της συμβάσεως, συμπεριλαμβανομένων των εξόδων και επιβαρύνσεων που συνδέονται με την εκπλήρωση, καθώς και των χρεών και λοιπών υποχρεώσεων που βαρύνουν τον αγοραστή ή τον αντιπροσωπευόμενο, προσαυξανόμενο με τα ποσά που συνδέονται αμέσως με τις αντιπαροχές που οφείλουν άλλα πρόσωπα.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

8 Κατά τη διάρκεια του 1987, η Italservice και η εταιρία χρηματοδοτικής μισθώσεως IFIM Leasing Sas (στο εξής: IFIM), οι οποίες ανήκαν στον ίδιο χρηματοοικονομικό όμιλο, είχαν συμμετάσχει από κοινού σε πράξεις χρηματοδοτικής μισθώσεως με αντικείμενο, κυρίως, αυτοκίνητα οχήματα.

9 Οι πράξεις αυτές καταρτίζονταν υπό τους ακόλουθους όρους.

10 Η IFIM συνήπτε με τον μισθωτή σύμβαση με αντικείμενο την παραχώρηση της χρήσεως αυτοκινήτου οχήματος και με δικαίωμα αγοράς αυτού, έναντι της καταβολής μισθώματος, της συστάσεως εγγυήσεως ποσού ίσου προς το κόστος του αγαθού που δεν καλυπτόταν από τα μισθώματα, καθώς και απεριόριστης τριτεγγυήσεως.

11 Η Italservice συνήπτε με τον μισθωτή σύμβαση δυνάμει της οποίας η εταιρία ανελάμβανε την ασφάλιση του πράγματος έναντι διαφόρων κινδύνων εκτός της αστικής ευθύνης και εγγυάτο, δια της χρηματοδοτήσεως της εγγυήσεως και της παροχής απεριόριστης τριτεγγυήσεως, την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που ανελάμβανε ο μισθωτής έναντι της IFIM. Η αντιπαροχή για τις υπηρεσίες αυτές προκαταβαλλόταν από τον μισθωτή στην Italservice και αντιστοιχούσε σε μείωση του συνολικού ποσού των μισθωμάτων που είχαν συμφωνηθεί μεταξύ μισθωτή και IFIM, έτσι ώστε τα μισθώματα να μειώνονται, στις περισσότερες περιπτώσεις, μέχρι ποσού ελάχιστα ανώτερου από το κόστος του πράγματος, πλέον προμήθειας 1 % καταβαλλόμενης σε σύμβουλο.

12 Ο μισθωτής ανέθετε στην Italservice να καταβάλλει για λογαριασμό του στην IFIM το οφειλόμενο λόγω της εγγυήσεως που προβλέπεται στη σύμβαση για την παραχώρηση της χρήσεως ποσό, για το οποίο εχρηματοδοτείτο.

13 Η Italservice ανέθετε στην IFIM την εκτέλεση της συναφθείσας με τον μισθωτή συμβάσεως.

14 Η IFIM εισέπραττε από την Italservice πρόσθετη αμοιβή λόγω διαμεσολαβήσεως και, σε περίπτωση μη προσήκουσας εκπληρώσεως των υποχρεώσεων του μισθωτή, ποσό ίσο προς το ποσό μιας εκπτώσεως που είχε συμφωνηθεί ότι θα χορηγούσε η Italservice στον μισθωτή υπό τον όρο της εμπρόθεσμης καταβολής των μισθωμάτων.

15 Κατ' εφαρμογή του άρθρου 3 του Π.Δ. 633/72, η IFIM χρέωνε ΦΠΑ στα μισθώματα που κατέβαλλε ο μισθωτής.

16 Αντιθέτως, σύμφωνα με το άρθρο 10 του Π.Δ. 633/72, η αντιπαροχή την οποία κατέβαλλε ο μισθωτής στην Italservice και [η αντιπαροχή την οποία κατέβαλλε] η Italservice στην IFIM τιμολογούνταν χωρίς ΦΠΑ.

17 Κατόπιν ελέγχων στην Italservice, η φορολογική αρχή θεώρησε ότι οι διάφορες δεσμεύσεις που είχαν αναλάβει τα μέρη, μολονότι συνομολογούνταν με χωριστές συμβάσεις, αποτελούσαν, συνολικώς θεωρούμενες, μια ενιαία, τριμερή σύμβαση. Κατά την άποψη της φορολογικής αρχής, η αντιπαροχή την οποία κατέβαλλε ο μισθωτής για τη χρηματοδοτική μίσθωση διαιρούνταν τεχνητώς προκειμένου να μειωθεί η βάση επιβολής του φόρου, ενώ ο ρόλος του εκμισθωτή επιμεριζόταν μεταξύ της Italservice και της IFIM.

18 Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή κοινοποίησε την 1η Σεπτεμβρίου 1992 στην Italservice, για το 1987, διορθωτική πράξη επιβολής ΦΠΑ ποσού 3 169 519 000 ιταλικών λιρών, πλέον τόκων και προστίμων ποσού 9 496 469 000 ιταλικών λιρών.

19 Η Italservice υπέβαλε ένσταση κατά της διορθωτικής αυτής πράξεως ενώπιον της Commissione tributaria di primo grado di Modena. Ισχυρίστηκε ότι δεν επρόκειτο για μια ενιαία σύμβαση, αλλά για πλείονες συνδεδεμένες μεταξύ τους συμβάσεις οι οποίες δεν είχαν συναφθεί για λόγους φοροαποφυγής, αλλά για έγκυρους οικονομικούς λόγους σχετικούς με το μάρκετινγκ (δημιουργία ενός νέου χρηματοοικονομικού προϊόντος με μειωμένο ασφάλιστρο), με την οργάνωση (διαχωρισμός των λειτουργιών διαχειρίσεως του κινδύνου: ασφαλίσεως, τριτεγγυήσεων και χρηματοδοτήσεων, με ανάθεσή τους στην Italservice, από τις λειτουργίες διαχειρίσεως του στόλου αυτοκινήτων, με ανάθεσή τους στις επιχειρησιακές εταιρίες) και με τις εγγυήσεις (η χρηματοδότηση επείχε θέση εγγυήσεως για την προσήκουσα εκπλήρωση της συμβάσεως από τον μισθωτή).

20 Η Commissione tributaria di primo grado di Modena δέχθηκε την εν λόγω ένσταση.

21 Η φορολογική αρχή προσέβαλε την ως άνω απόφαση ενώπιον της Commissione tributaria di secondo grado di Modena, η οποία απέρριψε την προσφυγή.

22 Κατόπιν αυτού, η φορολογική αρχή άσκησε ενώπιον του Corte d' appello di Bologna έφεση, η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 1998-12ης Ιανουαρίου 1999.

23 Η φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση κατά της ανωτέρω αποφάσεως ενώπιον του Corte suprema di cassazione.

24 Το δικαστήριο αυτό κρίνει ότι για την έκδοση αποφάσεως πρέπει να επιλυθεί το ζήτημα αν οι πράξεις των συμβαλλομένων, στο πλαίσιο της αμοιβαίας διασυνδέσεώς τους, μπορούν να θεωρηθούν κατάχρηση δικαιώματος ή νομικών μορφών, σύμφωνα με τον ορισμό που δίδει η κοινοτική νομολογία, ιδίως με την απόφαση του Δικαστηρίου της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-1609).

25 Επισημαίνει ότι η κατάτμηση των συμβάσεων έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ σε ποσό μικρότερο έναντι εκείνου που αποτελεί τη βάση για τις συνήθεις συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως, καθόσον φορολογείται μόνη η παραχώρηση της χρήσεως του πράγματος, της οποίας το κόστος αντιστοιχεί ουσιαστικά στην τιμή αγοράς του πράγματος.

26 Επομένως, επιβάλλεται να διευκρινιστεί κατά πόσον πρέπει, προς τον σκοπό επιβολής ΦΠΑ, οι επιμέρους συμβάσεις να θεωρηθούν ως ένα ενιαίο σύνολο, ενόψει του οικονομικού σκοπού που επιδιώκουν, ή κατά πόσον κάθε σύμβαση διατηρεί την αυτοτέλειά της και, συνεπώς, υπάγεται σε διαφορετικό φορολογικό καθεστώς.

27 Για να δοθεί απάντηση στο εν λόγω ερώτημα, είναι απαραίτητο να διευκρινιστεί κατά πόσον το γεγονός ότι η πράξη χρηματοδοτήσεως, η οποία σύμφωνα με την οικονομική πρακτική και την ερμηνεία των εθνικών δικαστηρίων θεωρείται ουσιώδης συνιστώσα της συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως, διέπεται από σύμβαση διαφορετική από εκείνη που αφορά την παραχώρηση της χρήσεως του πράγματος, ενδέχεται να συνιστά κατάχρηση.

28 Το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι, σε σχέση με το ζήτημα αυτό, απαιτούνται ορισμένες διευκρινίσεις όσον αφορά, ιδίως, τη σημασία των προϋποθέσεων που θέτει η προαναφερθείσα απόφαση Halifax κ.λπ. προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη καταχρήσεως.

29 Επισημαίνει ότι, με τη σκέψη 86 της προαναφερθείσας αποφάσεως, το Δικαστήριο επέβαλε ως προϋπόθεση όχι μόνον η επίμαχη πράξη να έχει ως αποτέλεσμα την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις οικείες διατάξεις σκοπό, αλλά επίσης η επίμαχη πράξη να έχει ως «κύριο σκοπό την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος».

30 Παρατηρεί επίσης ότι, με τη σκέψη 60 και το διατακτικό της ιδίας αποφάσεως, το Δικαστήριο αναφέρθηκε, εξάλλου, σε πράξεις οι οποίες «διενεργούνται με μοναδικό σκοπό την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος, χωρίς άλλον οικονομικό σκοπό».

31 Κατά συνέπεια, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η απαγόρευση της καταχρήσεως δικαιώματος συντρέχει όταν οι οικονομικοί λόγοι είναι εντελώς δευτερεύοντες ή άνευ σημασίας και δεν αποτελούν πιθανή εναλλακτική εξήγηση.

32 Στο πλαίσιο αυτό, το Corte suprema di cassazione αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Είναι η έννοια της καταχρήσεως δικαιώματος, η οποία ορίζεται με την απόφαση [Halifax κ.λπ., προαναφερθείσα], του Δικαστηρίου ως πράξη που πραγματοποιείται με κύριο σκοπό την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος, ισοδύναμη, ευρύτερη ή στενότερη από την έννοια της πράξεως που πραγματοποιείται χωρίς άλλον οικονομικό σκοπό πέραν της επιτεύξεως φορολογικού πλεονεκτήματος;

2) Μπορεί να θεωρηθεί, προς τον σκοπό της επιβολής ΦΠΑ, κατάχρηση δικαιώματος (ή νομικής μορφής) η οποία έχει ως αποτέλεσμα των απώλεια κοινοτικών ιδίων πόρων προερχομένων από τον φόρο προστιθέμενης αξίας, η χωριστή σύναψη συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως (leasing), χρηματοδοτήσεως,

ασφαλίσεως και διαμεσολαβήσεως, αποτέλεσμα της οποίας είναι η επιβολή ΦΠΑ μόνο στην αντιπαροχή που καταβάλλεται για την παραχώρηση της χρήσεως του πράγματος, ενώ η σύναψη μιας ενιαίας συμβάσεως leasing σύμφωνα με την πρακτική και την ερμηνεία που δίδει η εθνική νομολογία θα περιελάμβανε και τη χρηματοδότηση και συνεπώς θα οδηγούσε στην επιβολή ΦΠΑ εφ' ολόκληρης της αντιπαροχής;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του παραδεκτού

33 Η Part Service υποστηρίζει ότι η υπό κρίση αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως είναι απαράδεκτη. Τα υποβληθέντα ερωτήματα δεν έχουν καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης. Το υποβληθέν πρόβλημα είναι καθαρώς υποθετικής φύσεως και δεν σχετίζεται με κοινοτικές διατάξεις και/ή αρχές.

34 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, δεν είναι δυνατό το Δικαστήριο να αρνηθεί να απαντήσει σε προδικαστικό ερώτημα εθνικού δικαστηρίου παρά μόνον όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου την οποία ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή ακόμα όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά ή νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του υποβλήθηκαν (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 19ης Φεβρουαρίου 2002, C-35/99, Arduino, Συλλογή 2002, σ. I-1529, σκέψη 25, και της 11ης Ιουλίου 2006, C-13/05, Chacón Navas, Συλλογή 2006, σ. I-6467, σκέψη 33).

35 Εντούτοις, καμία από τις ανωτέρω προϋποθέσεις δεν συντρέχει εν προκειμένω.

36 Συγκεκριμένα, με την απόφαση περί παραπομπής, το αιτούν δικαστήριο, ενώπιον του οποίου υποβλήθηκε διαφορά σχετική με τον ΦΠΑ, περιγράφει λεπτομερώς το πραγματικό και νομικό πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης.

37 Εν συνεχεία, ερωτά το Δικαστήριο όσον αφορά το εφαρμοστέο επί του ΦΠΑ κοινοτικό δίκαιο και, ειδικότερα, όσον αφορά την κοινοτικού δικαίου έννοια της «καταχρηστικής πρακτικής», προκειμένου να μπορέσει να κρίνει κατά πόσον η πράξη που αποτελεί το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης πρέπει να θεωρηθεί ότι συνιστά καταχρηστική πρακτική και, συνακόλουθα, κατά πόσον η πράξη αυτή πρέπει να υποβληθεί σε ΦΠΑ.

38 Επομένως, η ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου την οποία ζητεί το αιτούν δικαστήριο έχει σχέση με το υποστατό και το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης και δεν είναι υποθετική.

39 Κατά συνέπεια, τα προδικαστικά ερωτήματα είναι παραδεκτά.

Επί του πρώτου ερωτήματος

40 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν η έκτη οδηγία έχει την έννοια ότι καταχρηστική πρακτική υφίσταται όταν η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος αποτελεί τον κύριο σκοπό της επίμαχης πράξεως ή πράξεων ή, αντιθέτως, όταν η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος αποτελεί τον μοναδικό επιδιωκόμενο σκοπό, χωρίς άλλον οικονομικό σκοπό.

41 Πρέπει να υπομνησθεί ότι, στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, αμφισβητούνται απαλλαγές πράξεων από τον ΦΠΑ και ότι, όσον αφορά αυτές ακριβώς τις απαλλαγές, το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας επιβάλλει στα κράτη μέλη να διασφαλίζουν ότι «αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση».

42 Με τις σκέψεις 74 και 75 της προαναφερθείσας αποφάσεως Halifax κ.λπ., το Δικαστήριο έκρινε, καταρχάς, ότι, στο πλαίσιο της ερμηνείας της έκτης οδηγίας, καταχρηστική πρακτική θεωρείται ότι υφίσταται όταν:

— 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·

— από ένα σύνολο αντικειμενικών στοιχείων προκύπτει ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος.

43 Εν συνεχεία, το Δικαστήριο, κατά την παροχή στο αιτούν δικαστήριο διευκρινίσεων ικανών να το καθοδηγήσουν στην ερμηνεία του στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης, αναφέρθηκε εκ νέου, με τη σκέψη 81 της αποφάσεώς του, σε πράξεις οι οποίες έχουν ως κύριο σκοπό την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος.

44 Επομένως, το Δικαστήριο επισημαίνοντας, με τη σκέψη 82 της ιδίας αποφάσεως, ότι, εν πάση περιπτώσει, ο μοναδικός σκοπός των επίμαχων στην κύρια δίκη πράξεων ήταν η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος, δεν ανήγαγε το γεγονός αυτό σε προϋπόθεση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής, αλλά υπογράμμισε απλώς ότι, στο πλαίσιο της εκκρεμούς ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου διαφοράς, συνέτρεχαν μάλλον περισσότερες από τις κατ' ελάχιστον όριο απαιτούμενες προϋποθέσεις για τη διαπίστωση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής.

45 Κατά συνέπεια, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η έκτη οδηγία έχει την έννοια ότι καταχρηστική πρακτική θεωρείται ότι υφίσταται οσάκις η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος αποτελεί τον κύριο σκοπό της επίμαχης πράξεως ή πράξεων.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

46 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν πράξεις όπως οι επίμαχες στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης μπορούν να θεωρηθούν, προς τον σκοπό επιβολής ΦΠΑ, ως καταχρηστική πρακτική υπό την έννοια της έκτης οδηγίας.

47 Καταρχάς, πρέπει να υπομνησθεί 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. 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 δικαιούται να επιλέξει να διαμορφώσει τη δραστηριότητά του έτσι ώστε να μειώσει τη φορολογική οφειλή του (απόφαση Halifax κ.λπ., προαναφερθείσα, σκέψη 73).

48 Πάντως, οσάκις μία πράξη περιλαμβάνει περισσότερες παροχές, τίθεται το ερώτημα αν η πράξη αυτή πρέπει να θεωρηθεί ως ενιαία πράξη ή ως περισσότερες αυτοτελείς και ανεξάρτητες παροχές, οι οποίες πρέπει να εξεταστούν χωριστά η κάθε μία.

49 Το ζήτημα αυτό έχει ιδιαίτερη σημασία εξ απόψεως ΦΠΑ, ιδίως, για την εφαρμογή του φορολογικού συντελεστή ή των περιεχομένων στην έκτη οδηγία διατάξεων περί απαλλαγής (βλ. αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP, Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 27, και της 27ης Οκτωβρίου 2005, C-41/04, Levob Verzekeringen και OV Bank, Συλλογή 2005, σ. I-9433, σκέψη 18).

50 Συναφώς, από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι κάθε πράξη πρέπει συνήθως να θεωρείται χωριστή και ανεξάρτητη (βλ. προαναφερθείσες αποφάσεις CPP, σκέψη 29, και Levob Verzekeringen και OV Bank, σκέψη 20).

51 Εντούτοις, όταν υπάρχουν περισσότερες της μιας παροχές, οι οποίες είναι τυπικά χωριστές και θα μπορούσαν να παρασχεθούν αυτοτελώς και, ως εκ τούτου, να φορολογηθούν ή να απαλλαγούν του φόρου αυτοτελώς, οι παροχές αυτές πρέπει, υπό ορισμένες περιστάσεις, να θεωρούνται ως ενιαία πράξη, όταν δεν είναι ανεξάρτητες.

52 Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, οσάκις κατόπιν μιας απλώς αντικειμενικής αναλύσεως διαπιστώνεται ότι ένα ή περισσότερα στοιχεία συνιστούν την κύρια παροχή, ενώ το άλλο ή τα άλλα στοιχεία συνιστούν μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές, οι οποίες, από πλευράς φορολογίας, ακολουθούν την τύχη της κύριας παροχής (βλ., υπό την έννοια αυτή, προαναφερθείσες αποφάσεις CPP, σκέψη 30, καθώς και Levob Verzekeringen και OV Bank, σκέψη 21). Ειδικότερα, μια παροχή πρέπει να θεωρηθεί ως παρεπόμενη κύριας παροχής, οσάκις δεν συνιστά αφ' εαυτής σκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες (απόφαση CPP, προαναφερθείσα, σκέψη 30, καθώς και τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση).

53 Επίσης, μπορεί να θεωρηθεί ότι πρόκειται για ενιαία παροχή όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία που ο υποκείμενος στον φόρο παρέσχε στον πελάτη συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μόνο μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή (προαναφερθείσα απόφαση Levob Verzekeringen και OV Bank, σκέψη 22).

54 Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει αν τα στοιχεία που του υποβλήθηκαν υποδηλώνουν την ύπαρξη ενιαίας πράξεως, ανεξαρτήτως του αν απαρτίζεται από περισσότερες συμβάσεις.

55 Στο πλαίσιο αυτό, το εθνικό δικαστήριο μπορεί να υποχρεωθεί να διευρύνει την ανάλυσή του εξετάζοντας στοιχεία δηλωτικά της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής, στην έννοια της οποίας αναφέρεται το προδικαστικό ερώτημα.

56 Το Δικαστήριο, αποφαινόμενο επί προδικαστικής παραπομπής, μπορεί, ενδεχομένως, να παράσχει διευκρινίσεις προκειμένου να καθοδηγήσει το εθνικό δικαστήριο στην ερμηνεία του (απόφαση Halifax κ.λπ., προαναφερθείσα, σκέψη 77).

57 Στην υπό κρίση υπόθεση, πρέπει να τονισθεί ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις, όπως αυτές περιγράφονται από το αιτούν δικαστήριο, παρουσιάζουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

— οι δυο εταιρίες οι οποίες συμμετέχουν στην πράξη χρηματοδοτικής μισθώσεως ανήκουν στον ίδιο όμιλο·

— αυτή καθαυτή η παροχή της εταιρίας χρηματοδοτικής μισθώσεως (IFIM) αποτελεί αντικείμενο κατατμήσεως, καθόσον η χαρακτηριστική πράξη της χρηματοδοτήσεως ανατίθεται σε άλλη εταιρία (Italservice) και αναλύεται περαιτέρω σε παροχές χρηματοδοτήσεως, ασφαλίσεως και διαμεσολαβήσεως·

— η παροχή της εταιρίας χρηματοδοτικής μισθώσεως περιορίζεται, κατ' αυτόν τον τρόπο, στην εκμίσθωση του αυτοκινήτου·

— τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής ανέρχονται συνολικά σε ποσό ελάχιστα ανώτερο από το κόστος του πράγματος·

— η αντιπαροχή αυτή, αυτοτελώς θεωρούμενη, φαίνεται έτσι να στερείται οικονομικής αποδοτικότητας, με συνέπεια η βιωσιμότητα της επιχειρήσεως να μη μπορεί να διασφαλισθεί μόνο δια των συμβάσεων που καταρτίζονται με τους μισθωτές·

— η εταιρία χρηματοδοτικής μισθώσεως εισπράττει την οφειλόμενη για την πράξη χρηματοδοτικής μισθώσεως αντιπαροχή προσθέτοντας τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής και τα ποσά που καταβάλλει η άλλη εταιρία του ιδίου ομίλου.

58 Προκειμένου να διαπιστώσει αν οι πράξεις αυτές μπορούν να θεωρηθούν ως καταχρηστική πρακτική, το αιτούν δικαστήριο πρέπει να ελέγξει, καταρχάς, αν το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα συνίσταται σε φορολογικό πλεονέκτημα του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε σε έναν ή περισσότερους σκοπούς της έκτης οδηγίας και, εν συνεχεία, αν το φορολογικό αυτό πλεονέκτημα αποτελεί τον κύριο σκοπό της συμβάσεως που τελικώς συνήφθη (βλ. σκέψη 42 της παρούσας αποφάσεως).

59 Όσον αφορά το πρώτο κριτήριο, το αιτούν δικαστήριο μπορεί να λάβει υπόψη το γεγονός ότι το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα συνίσταται στην επίτευξη του φορολογικού πλεονεκτήματος της απαλλαγής από τον φόρο, δυνάμει του άρθρου 13, Β, στοιχεία α΄ και δ΄, της έκτης οδηγίας, των υπηρεσιών που ανατίθενται στην εταιρία που έχει αναλάβει συμβατικές υποχρεώσεις από κοινού με την εταιρία χρηματοδοτικής μισθώσεως.

60 Το αποτέλεσμα αυτό αντιβαίνει προς τον σκοπό του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ήτοι την επιβολή φόρου σε οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής ή ο παρέχων υπηρεσίες από τον λήπτη.

61 Συγκεκριμένα, καθόσον η εκμίσθωση αυτοκινήτων με συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως συνιστά παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια των άρθρων 6 και 9 της έκτης οδηγίας (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2002, C-451/99, Cura Anlagen, Συλλογή 2002, σ. I-3193, σκέψη 19, και της 11ης Σεπτεμβρίου 2003, C-155/01, Cookies World, Συλλογή 2003, σ. I-8785, σκέψεις 44 και 45), η πράξη αυτή κανονικώς υπόκειται σε ΦΠΑ, του οποίου η βάση επιβολής πρέπει να προσδιοριστεί σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

62 Όσον αφορά το δεύτερο κριτήριο, το εθνικό δικαστήριο, κατά την εκτίμηση στην οποία οφείλει να προβεί, μπορεί να λάβει υπόψη τον αμιγώς τεχνητό χαρακτήρα των πράξεων αυτών, καθώς και τους δεσμούς νομικής, οικονομικής και/ή προσωπικής φύσεως μεταξύ των οικείων επιχειρηματιών (απόφαση Halifax κ.λπ., προαναφερθείσα, σκέψη 81), καθόσον από τα στοιχεία αυτά μπορεί να αποδειχθεί ότι η επίτευξη του φορολογικού πλεονεκτήματος συνιστά τον κύριο επιδιωκόμενο σκοπό, παρά την ενδεχόμενη ύπαρξη, εξάλλου, [και άλλων] οικονομικών σκοπών που υπαγορεύθηκαν από λόγους σχετικούς, για παράδειγμα, με το μάρκετινγκ, την οργάνωση και τις εγγυήσεις.

63 Επομένως, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να κρίνει, υπό το φως των παρεχομένων με την παρούσα απόφαση στοιχείων ερμηνείας, αν, προς τον σκοπό επιβολής ΦΠΑ, πράξεις όπως οι επίδικες στην υπόθεση της κύριας δίκης μπορούν να θεωρηθούν ότι συνιστούν καταχρηστική πρακτική κατά την έκτη οδηγία.

Επί των δικαστικών εξόδων

64 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Η έκτη οδηγία 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, έχει την έννοια ότι καταχρηστική πρακτική θεωρείται ότι υφίσταται οσάκις η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος αποτελεί τον κύριο σκοπό της επίμαχης πράξεως ή πράξεων.

2) Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να κρίνει, υπό το φως των παρεχομένων με την παρούσα απόφαση στοιχείων ερμηνείας, αν, προς τον σκοπό επιβολής φόρου προστιθέμενης αξίας, πράξεις όπως οι επίδικες στην υπόθεση της κύριας δίκης μπορούν να θεωρηθούν ότι συνιστούν καταχρηστική πρακτική κατά την έκτη οδηγία 77/388.

(υπογραφές)