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

Στην υπόθεση C-223/03,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το VAT and Duties Tribunal, Manchester (Ηνωμένο Βασίλειο), με απόφαση της 16ης Μαΐου 2003, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 22 Μαΐου 2003, στο πλαίσιο της δίκης

University of Huddersfield Higher Education Corporation

κατά

Commissioners of Customs & Excise,

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,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

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:

— το University of Huddersfield Higher Education Corporation, εκπροσωπούμενο από τον K. P. E. Lasok, QC, εντολοδόχο της A. Brown, solicitor,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την R. Caudwell, επικουρούμενη από τους C. Vajda, QC, και M. Angiolini, barrister,

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

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τον G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— 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, παράγραφος 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 (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 στον πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του University of Huddersfield Higher Education Corporation (στο εξής: πανεπιστήμιο) και των Commissioners of Customs & Excise (στο εξής: Commissioners) όσον αφορά την εκ μέρους των Commissioners διόρθωση της εκπτώσεως στην οποία προέβη το πανεπιστήμιο, στο πλαίσιο ενός σχεδίου μειώσεως της φορολογικής επιβαρύνσεως, του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των εισροών ο οποίος καταβλήθηκε για την ανακαίνιση ενός μύλου.

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 ότι:

«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 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».

8 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της ίδιας αυτής οδηγίας προβλέπει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ, μεταξύ άλλων, την πανεπιστημιακή εκπαίδευση.

9 Το άρθρο 13, Β, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τη μίσθωση ακινήτων. Ωστόσο, το άρθρο 13, Γ, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της ίδιας αυτής οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως για τις πράξεις αυτές.

10 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της εν λόγω 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 παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

11 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».

12 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 το προδικαστικό ερώτημα

13 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι το πανεπιστήμιο παρέχει κυρίως υπηρεσίες εκπαιδεύσεως, οι οποίες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Εντούτοις, δεδομένου ότι προβαίνει επίσης σε ορισμένες φορολογούμενες παραδόσεις ή παροχές υπηρεσιών, το πανεπιστήμιο μπορεί, δυνάμει του εθνικού δικαίου, να αναζητήσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών με τον συντελεστή της μερικής υπαγωγής του στον φόρο, ο οποίος το 1996 ανερχόταν σε 14,56 % και ο οποίος έκτοτε μειώθηκε σε 6,04 %.

14 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, το 1995, το πανεπιστήμιο αποφάσισε να ανακαινίσει δύο ερειπωμένους μύλους επί των οποίων είχε αποκτήσει εμπράγματο δικαίωμα χρήσεως («leasehold»). Οι δύο αυτοί μύλοι είναι γνωστοί υπό τις ονομασίες «West Mill» και «East Mill» και βρίσκονται στο Canalside, στο Huddersfield. Δεδομένου ότι ο καταβληθείς ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος αφορούσε τις δαπάνες ανακαινίσεως δεν μπορούσε, κατά μεγάλο μέρος, να αναζητηθεί υπό κανονικές συνθήκες, το πανεπιστήμιο αναζήτησε έναν τρόπο να μειώσει τη φορολογική του επιβάρυνση ή να μεταθέσει το χρονικό σημείο κατά το οποίο θα όφειλε να καταβάλει τον φόρο.

15 Πρώτα, φρόντισε να πραγματοποιηθούν οι εργασίες στο West Mill και εξόφλησε το τίμημά τους. Ένα trust με διακριτική ευχέρεια ως προς τη διαχείρισή του (στο εξής: trust) συστάθηκε με πράξη της 27ης Νοεμβρίου 1995. Η ιδρυτική πράξη περιείχε διατάξεις σύμφωνα με τις οποίες το πανεπιστήμιο διατηρούσε την εξουσία διορισμού και παύσεως των trustees. Οι διορισθέντες trustees ήσαν τρεις πρώην υπάλληλοι του πανεπιστημίου και οι τυγχάνοντες των ευεργεσιών του trust ήσαν το πανεπιστήμιο, κάθε φοιτητής εγγεγραμμένος κάποια δεδομένη στιγμή και κάθε φιλανθρωπικό έργο. Κατά την ίδια ημερομηνία, το πανεπιστήμιο συνήψε με τους trustees σύμβαση εγγυήσεως (Deed of Indemnity) δυνάμει της οποίας ανέλαβε να καλύψει κάθε παρούσα και μέλλουσα ευθύνη τους απορρέουσα από τις διάφορες πράξεις.

16 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι ο μοναδικός σκοπός της συστάσεως του trust ήταν να καταστήσει δυνατή την υλοποίηση του προταθέντος για τον West Mill σχεδίου μειώσεως της φορολογικής επιβαρύνσεως, αντικείμενο του οποίου ήταν η εκ μέρους του πανεπιστημίου ανάκτηση του ΦΠΑ επί των δαπανών ανακαινίσεως.

17 Όσον αφορά τον East Mill, ο οποίος είναι το κτίριο που αφορά άμεσα η υπόθεση της κύριας δίκης, από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι, σύμφωνα με το σχέδιο που πρότειναν οι φορολογικοί του σύμβουλοι, το πανεπιστήμιο επέλεξε στις 21 Νοεμβρίου 1996 τη φορολόγηση της μισθώσεως του East Mill και, στις 22 Νοεμβρίου 1996, συνήψε φορολογητέα μίσθωση με το trust για διάστημα 20 ετών. Η σύμβαση μισθώσεως περιείχε μια ρήτρα παρέχουσα στο πανεπιστήμιο τη δυνατότητα να την καταγγείλει κατά τη συμπλήρωση του έκτου, του δεκάτου και του δεκάτου πέμπτου έτους της μισθώσεως. Το αρχικό ετήσιο μίσθωμα καθορίστηκε στο συμβολικό ποσό των 12,50 GBP. Κατά την ίδια ημερομηνία, το trust, το οποίο είχε επίσης επιλέξει τη φορολόγηση της παραδόσεως, συνήψε φορολογητέα υπομίσθωση με το πανεπιστήμιο για διάστημα 20 ετών μείον 3 ημέρες, αντί αρχικού ετησίου μισθώματος ανερχόμενου στο συμβολικό ποσό των 13 GBP.

18 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει επίσης ότι, στις 22 Νοεμβρίου 1996, η University of Huddersfield Properties Ltd (στο εξής: Properties), θυγατρική η οποία ανήκε στο πανεπιστήμιο κατά 100 % και δεν ανήκε στον ίδιο όμιλο ΦΠΑ, υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, χρέωσε στο πανεπιστήμιο ποσό 3 500 000 GBP, πλέον 612 500 GBP ΦΠΑ, για μέλλουσες υπηρεσίες οικοδομήσεως στον East Mill. Στις 25 Νοεμβρίου 1996, η Properties συνήψε με το πανεπιστήμιο σύμβαση με σκοπό την ανακαίνιση του East Mill. Το πανεπιστήμιο εξόφλησε το τιμολόγιο της Properties σε ημερομηνία που δεν μπορεί να προσδιοριστεί. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι ουδεμία απόδειξη προσκομίστηκε περί του ότι η Properties είχε οποιαδήποτε πρόθεση πραγματοποιήσεως κέρδους παρέχοντας υπηρεσίες οικοδομήσεως στο πανεπιστήμιο και συνάγει εντεύθεν ότι το πανεπιστήμιο δεν επιθυμούσε να πραγματοποιήσει τέτοιο κέρδος η Properties.

19 Η Properties προσέλαβε ανεξάρτητους εργολάβους με την τιμή της αγοράς για να παράσχουν στο πανεπιστήμιο της αναγκαίες υπηρεσίες οικοδομήσεως για την ανακαίνιση του East Mill.

20 Με τη δήλωση ΦΠΑ για τον Ιανουάριο του 1997, το πανεπιστήμιο, το οποίο είχε καθαρή οφειλή ΦΠΑ άνω των 90 000 GBP, παρουσίασε ως επιστρεπτέο προς αυτό ποσό ΦΠΑ το ποσό των 515 000 GBP, το οποίο οι Commissioners, κατόπιν ελέγχου, του κατέβαλαν χωρίς επιφυλάξεις, παρέχοντάς του τη δυνατότητα να ανακτήσει τον ΦΠΑ που χρέωσε η Properties.

21 Οι ανεξάρτητοι εργολάβοι ολοκλήρωσαν τις εργασίες στον East Mill στις 7 Σεπτεμβρίου 1998 και το πανεπιστήμιο άρχισε να χρησιμοποιεί το ακίνητο κατά την ίδια αυτή ημερομηνία. Στη συνέχεια, τα μισθώματα που οφείλονταν δυνάμει της μισθώσεως και της υπομισθώσεως αυξήθηκαν μέχρι του ποσού των 400 000 και των 415 000 GBP ετησίως αντιστοίχως.

22 Το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει ότι η χρήση ενός trust στο πλαίσιο του East Mill και η εκ μέρους του πανεπιστημίου εκμίσθωση στο trust είχαν ως μοναδικό σκοπό τη διευκόλυνση του σχεδίου μειώσεως της φορολογικής επιβαρύνσεως. Διαπιστώνει επιπλέον ότι ο μοναδικός σκοπός της εκ μέρους του trust υπεκμισθώσεως του East Mill στο πανεπιστήμιο ήταν η διευκόλυνση του σχεδίου αυτού. Διαπιστώνει τέλος ότι το πανεπιστήμιο είχε την πρόθεση να επιτύχει απόλυτη εξοικονόμηση του φόρου θέτοντας τέρμα στον επινοηθέντα για τον East Mill μηχανισμό εντός δύο ή τριών ετών, ή κατά τη συμπλήρωση έξι, δέκα ή δεκαπέντε ετών μισθώσεως (θέτοντας έτσι επίσης τέρμα στην καταβολή του ΦΠΑ επί των μισθωμάτων).

23 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί επίσης ότι το σύνολο των πράξεων αποτελούσαν πραγματικές πράξεις, υπό την έννοια ότι κατέληξαν σε όντως πραγματοποιηθείσες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Συνεπώς, δεν επρόκειτο για εικονικές πράξεις.

24 Με έγγραφο της 26ης Ιανουαρίου 2000, οι Commissioners αξίωσαν από το πανεπιστήμιο, για τον Ιανουάριο του 1997, την καταβολή ποσού 612 500 GBP ως ΦΠΑ επί των υπηρεσιών οικοδομήσεως που παρέσχε η Properties για τον East Mill. Στο έγγραφο αναγραφόταν ότι ο φόρος αυτός θεωρήθηκε εσφαλμένως ότι αφορούσε φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών και ότι ο δηλωθείς ΦΠΑ εκτιμήθηκε σε χαμηλότερο ποσό απ' ό,τι έπρεπε.

25 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, με το ίδιο αυτό έγγραφο, οι Commissioners χαρακτήρισαν τις συμβάσεις μισθώσεως που συνάφθηκαν με το trust ως «παρεμβληθέντα για φορολογικούς σκοπούς στάδια», τα οποία μπορούσαν να μη ληφθούν υπόψη προκειμένου να κριθεί το βάσιμο των αιτήσεων επιστροφής του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, τις οποίες υπέβαλε το πανεπιστήμιο. Ενεργώντας κατά τον τρόπο αυτόν, οι Commissioners κατέληξαν στο συμπέρασμα

ότι ο φόρος επί των εισροών του οποίου την καταβολή είχε αξιώσει από το πανεπιστήμιο η Properties είχε αντιμετωπισθεί εσφαλμένως από το πανεπιστήμιο, κατά το μέτρο που θεωρήθηκε ότι αντιστοιχούσε σε φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών και ανακτήθηκε στο σύνολό του.

26 Το πανεπιστήμιο άσκησε προσφυγή ενώπιον του VAT and Duties Tribunal κατά της διορθώσεως του ΦΠΑ την οποία οι Commissioners του κοινοποίησαν με το έγγραφο της 26ης Ιανουαρίου 2000.

27 Σύμφωνα με την απόφαση περί παραπομπής, οι Commissioners ισχυρίζονται ότι πράξη η οποία διενεργείται αποκλειστικώς ή πρωταρχικώς με σκοπό την αποφυγή της καταβολής του ΦΠΑ δεν αποτελεί «παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών». Ομοίως, δεν πρόκειται για ενέργεια στο πλαίσιο της ασκήσεως «οικονομικής δραστηριότητας».

28 Επικουρικώς, οι Commissioners υποστηρίζουν ότι μια τέτοια πράξη πρέπει, σύμφωνα με τη γενική αρχή του δικαίου που απαγορεύει την «κατάχρηση δικαιώματος», να μη ληφθεί υπόψη και η έκτη οδηγία πρέπει να εφαρμοσθεί στην αληθή φύση της επίμαχης πράξεως.

29 Το πανεπιστήμιο ισχυρίζεται μεταξύ άλλων ότι οι επίμαχες πράξεις, αντιθέτως προς όσα ισχυρίζονται οι Commissioners, δεν «διενεργήθηκαν με μοναδικό ή κύριο σκοπό τη φοροαποφυγή». Μολονότι είναι αληθές ότι τα πραγματικά περιστατικά, όπως τα ερμήνευσε το πανεπιστήμιο, είχαν ως συνέπεια την επιστροφή σημαντικού ποσού εκ του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, «διαθέσιμου» άμεσα, τα ίδια αυτά περιστατικά είχαν επίσης ως συνέπεια την καταβολή σημαντικών ποσών ΦΠΑ επί κάποιο διάστημα. Επιπλέον, αν μια πράξη είχε διενεργηθεί «με μοναδικό ή κύριο σκοπό τη φοροαποφυγή», η μόνη συνέπεια θα ήταν ότι ως προς την πράξη αυτή θα εφαρμοζόταν κάθε κανόνας κατά της φοροαποφυγής τον οποίο έχει θεσπίσει το κράτος μέλος δυνάμει της τάδε ή της δείνα εξουσιοδοτήσεως βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Ωστόσο, το Ηνωμένο Βασίλειο δεν έχει θεσπίσει κανέναν κανόνα τέτοιου είδους.

30 Το πανεπιστήμιο φρονεί ότι μια συμπεριφορά μπορεί να χαρακτηρισθεί φοροαποφυγή μόνον αν:

1) η αντικειμενική συνέπεια της πράξεως αντιβαίνει στο πνεύμα και στον σκοπό της έκτης οδηγίας και αν

2) η υποκειμενική πρόθεση του εμπόρου ήταν να καταλήξει στο αποτέλεσμα αυτό, πράγμα το οποίο δεν συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης.

31 Το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει ωστόσο ότι οι πράξεις τις οποίες διενήργησε το πανεπιστήμιο είχαν ως μοναδικό σκοπό την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος. Δεν είχαν κανέναν αυτοτελή οικονομικό σκοπό. Συνοψίζονται σε ένα σχέδιο αναστολής της πληρωμής στο οποίο έχει περιληφθεί μηχανισμός ο οποίος επιτρέπει, σε μεταγενέστερη ημερομηνία, την απόλυτη εξοικονόμηση του φόρου. Το αιτούν δικαστήριο συνάγει εντεύθεν ότι οι πράξεις αυτές ισοδυναμούν με φοροαποφυγή. Επιπλέον, από τις πραγματικές διαπιστώσεις προκύπτει σαφώς ότι η υποκειμενική πρόθεση του πανεπιστημίου και του trust ήταν να καταλήξουν στο αποτέλεσμα αυτό.

32 Υπό τις συνθήκες αυτές, το VAT and Duties Tribunal, Manchester, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Στην περίπτωση που:

i. ένα πανεπιστήμιο παραιτείται του δικαιώματός του απαλλαγής από τον ΦΠΑ σε σχέση με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που αφορούν συγκεκριμένο ακίνητο που του ανήκει και εκμισθώνει το ακίνητο σε trust που έχει συσταθεί και ελέγχεται από το πανεπιστήμιο,

ii. το trust παραιτείται του δικαιώματός του απαλλαγής από τον ΦΠΑ σε σχέση με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που αφορούν το εν λόγω ακίνητο και υπεκμισθώνει στο πανεπιστήμιο το ακίνητο,

iii. οι συμβάσεις μισθώσεως και υπομισθώσεως συνήφθησαν και εκτελέστηκαν από το πανεπιστήμιο με μοναδικό σκοπό την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος και δεν είχαν κανένα αυτοτελή επιχειρηματικό σκοπό,

iv. στην ουσία οι συμβάσεις μισθώσεως και υπεκμισθώσεως στον αρχικό εκμισθωτή αποτελούσαν, σύμφωνα με την πρόθεση του πανεπιστημίου και του trust, σύστημα αναστολής (δηλαδή σύστημα για την αναστολή καταβολής του ΦΠΑ), στο οποίο είχε περιληφθεί μηχανισμός που θα επέτρεπε την πλήρη αποφυγή της φορολογικής υποχρεώσεως σε μεταγενέστερη ημερομηνία,

α) αποτελούν οι εν λόγω συμβάσεις μισθώσεως και υπομισθώσεως φορολογητέες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών για τους σκοπούς της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ;

β) Μπορούν να θεωρηθούν ως "οικονομικές δραστηριότητες" κατά την έννοια της δεύτερης περιόδου του άρθρου 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

33 Με το ερώτημά του, 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

34 Το πανεπιστήμιο υποστηρίζει ότι, υπό τις συνθήκες που εκθέτει η απόφαση περί παραπομπής, η μίσθωση και η υπομίσθωση αποτελούν φορολογητέες πράξεις και οικονομικές δραστηριότητες υπό την έννοια της έκτης οδηγίας.

35 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου φρονεί ότι, οσάκις, υπό συνθήκες όπως οι διαπιστωθείσες από το αιτούν δικαστήριο, ένα νομικό πρόσωπο εκμισθώνει ακίνητο σε τρίτον προς τον οποίο συνδέεται και τον οποίο ελέγχει, όπως το trust, και ο τρίτος αυτός υπεκμισθώνει το ακίνητο στο πανεπιστήμιο με μοναδικό σκοπό να επιτύχει την αναστολή ή την πλήρη αποφυγή της καταβολής του ΦΠΑ, ο οποίος διαφορετικά δεν θα μπορούσε κατά μεγάλο μέρος να αναζητηθεί λόγω του ότι το ακίνητο χρησιμοποιείται στο πλαίσιο της απαλλασσόμενης εκπαιδευτικής δραστηριότητας του πανεπιστημίου:

— το πανεπιστήμιο δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα, υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας· ειδικότερα, ένα νομικό πρόσωπο όπως το πανεπιστήμιο δεν ασχολείται με την εκμετάλλευση ενός ακινήτου προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, οσάκις ο σκοπός του κατά τη διενέργεια της πράξεως είναι η αποφυγή καταβολής του ΦΠΑ, και

— ούτε η μίσθωση ούτε η υπομίσθωση συνιστούν παροχές υπηρεσιών, υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

36 Η Ιρλανδία ισχυρίζεται ότι, υπό συνθήκες όπως αυτές της κύριας δίκης, η μίσθωση και η υπομίσθωση δεν μπορούν να θεωρηθούν «οικονομικές δραστηριότητες», υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας, και δεν αποτελούν, για τον λόγο αυτόν, φορολογητέες πράξεις υπό την έννοια της οδηγίας αυτής.

37 Η Ιταλική Κυβέρνηση φρονεί ότι, για να εκτιμηθεί κατά πόσον τα αγαθά ή οι υπηρεσίες ως προς τα οποία ζητείται η έκπτωση του ΦΠΑ χρησιμοποιούνται συγχρόνως για πράξεις παρέχουσες δικαίωμα εκπτώσεως και για πράξεις μη παρέχουσες δικαίωμα εκπτώσεως, δεν είναι δυνατό να ληφθούν υπόψη τα μέσα ή οι πράξεις που έχουν ως μοναδικό σκοπό να αποφευχθεί η εφαρμογή του μηχανισμού της ποσοστιαίας αναλογίας (και έτσι να τύχουν της πλήρους εκπτώσεως), κατά το μέτρο που τα μέσα αυτά ή οι πράξεις αυτές δεν συνιστούν, για όσους δικαιούνται της εκπτώσεως, οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

38 Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι, κατά την εφαρμογή των εννοιών της «οικονομικής δραστηριότητας» και της «παραδόσεως αγαθών/παροχής υπηρεσιών», υπό την έννοια των άρθρων 4, 5 και 6 της έκτης οδηγίας, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά των οικείων πράξεων και δραστηριοτήτων. Ο σκοπός της παραδόσεως αγαθών/παροχής υπηρεσιών δεν είναι ουσιώδης.

39 Ωστόσο, οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο ή ομάδα υποκειμένων στον φόρο που συνδέονται μεταξύ τους μετέχουν σε μία ή πλείονες πράξεις που δεν δικαιολογούνται οικονομικώς, αλλά που παράγουν μια τεχνητή κατάσταση, μοναδικός σκοπός της οποίας είναι η δημιουργία των αναγκαίων συνθηκών για την αναζήτηση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, οι πράξεις αυτές δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη διότι συνιστούν καταχρηστική πρακτική.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

40 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).

41 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.

42 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.

43 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).

44 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.

45 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.

46 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).

47 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).

48 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).

49 Όπως έκρινε το Δικαστήριο με τη σκέψη 24 της αποφάσεως 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.

50 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.

51 Βεβαίως, μολονότι 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.

52 Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται ωστόσο ότι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 85 της σημερινής αποφάσεως C-255/02, Halifax κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-1609), η έκτη οδηγία 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.

53 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι στο προδικαστικό ερώτημα 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 των δικαστικών εξόδων

54 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαίνεται:

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 οδηγίας77/388/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.

(υπογραφές)