

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 22ας Δεκεμβρίου 2010\*

Στην υπόθεση C-277/09,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Court of Session (Σκωτία) (First Division, Inner House) (Ηνωμένο Βασίλειο) με απόφαση της 10ης Ιουλίου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Ιουλίου 2009, στο πλαίσιο της δίκης

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

κατά

**RBS Deutschland Holdings GmbH,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Κ. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, D. Švabý, R. Silva de Lapuerta (εισηγήτρια), E. Juhász και J. Malenovský, δικαστές,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

γενικός εισαγγελέας: J. Mazák  
γραμματέας: N. Nanchev, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 17ης Ιουνίου 2010,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η RBS Deutschland Holdings GmbH, εκπροσωπούμενη από τους C. Tyre, QC, και J.-F. Ng, barrister,
  
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον L. Seeboruth, επικουρούμενο από τον R. Hill, barrister,
  
- η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, εκπροσωπούμενη από τον B. Klein,
  
- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους V. Pasternak Jørgensen και R. Holdgaard,
  
- η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τους D. O'Hagan και B. Doherty,

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

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

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 30ής Σεπτεμβρίου 2010,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: οδηγία).
- 2 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως υποβλήθηκε στο πλαίσιο δίκης μεταξύ των Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (στο εξής: Commissioners) και της εταιρίας RBS Deutschland Holdings GmbH (στο εξής: RBSD), σχετικά με την απορριπτική απόφαση των Commissioners περί εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για την αγορά αυτοκινήτων χρησιμοποιούμενων με σκοπό τη χρηματοδοτική μίσθωση.

## Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 2 της οδηγίας ορίζει ότι υπόκεινται σε ΦΠΑ:

«1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν·

2. οι εισαγωγές αγαθών.»

- 4 Κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας:

«1. Θεωρείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού [ή] των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής.

2. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελματιών ή των εξομοιούμενων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότης θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή αΐλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος».

5 Το άρθρο 5, παράγραφοι 1 και 4, στοιχείο β', της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Ως “παράδοση αγαθού” θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.

[...]

4. Επίσης θεωρείται ως παράδοση κατά την έννοια της παραγράφου 1:

[...]

β) η υλική παράδοση αγαθού δυνάμει συμβάσεως, η οποία προβλέπει την εκμίσθωση αγαθού για ορισμένη περίοδο ή την πώληση αγαθού με δόσεις, με την επιφύλαξη της κυριότητας το αργότερο μέχρις αποπληρωμής του τιμήματος».

6 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ορίζει:

«Ως “παροχή υπηρεσιών” θεωρείται κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5».

7 Το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της οδηγίας ορίζει:

«Ως τόπος παραδόσεως αγαθών θεωρείται:

α) στην περίπτωση αποστολής ή μεταφοράς αγαθού υπό του προμηθευτού ή του αγοραστή είτε υπό τρίτου προσώπου: ο τόπος όπου ευρίσκεται το αγαθό κατά τον χρόνο ενάρξεως της αποστολής ή της μεταφοράς με προορισμό τον παραλήπτη [...]

β) εφόσον το αγαθό δεν αποστέλλεται ούτε μεταφέρεται: ο τόπος όπου ευρίσκεται το αγαθό κατά τον χρόνο της παραδόσεώς του».

8 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει:

«Ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, ελλείψει δε τούτων, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του.»

9 Κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας:

«2. 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 οποίο είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας φόρο προστιθέμενης αξίας για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.

[...]

3. Επίσης τα κράτη μέλη χορηγούν σε κάθε υποκείμενο στον φόρο την αναφερομένη ανωτέρω, στην παράγραφο 2, έκπτωση ή επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, κατά το μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση:

α) πράξεών του στο εξωτερικό, αναγομένων στις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, οι οποίες θα παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση, εάν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας.

[...]».

## Η εθνική νομοθεσία

- <sup>10</sup> Το άρθρο 4, παράγραφος 1, σημείο 2, του νόμου του 1994 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας (Value Added Tax Act 1994, στο εξής: νόμος ΦΠΑ) όπου ορίζεται η έννοια της «παραδόσεως αγαθών», προβλέπει τα εξής:

«Εφόσον η κατοχή αγαθού μεταβιβάζεται:

(a) δυνάμει συμβάσεως πώλησεως του αγαθού,

ή

(b) δυνάμει συμβάσεων οι οποίες ρητώς προβλέπουν, επίσης, τη μεταβίβαση της κυριότητας σε ορισμένο μελλοντικό χρονικό σημείο (καθοριζόμενο από τις σχετικές συμβάσεις ή συναγόμενο εξ αυτών, το αργότερο πάντως κατά τον χρόνο πλήρους εξοφλήσεως της αξίας του αγαθού),

πρόκειται σε αμφότερες τις περιπτώσεις για παράδοση αγαθών».

- <sup>11</sup> Κατά το εθνικό δίκαιο, βάσει της ως άνω διατάξεως, η χρηματοδοτική μίσθωση νοείται ως παράδοση αγαθού μόνον εφόσον προβλέπεται ότι κατά τη λήξη ισχύος της συμβάσεως η κυριότητα των μισθωμένων αγαθών μεταβιβάζεται στον χρήστη ή σε τρίτους. Στις λοιπές περιπτώσεις, η χρηματοδοτική μίσθωση νοείται ως παροχή υπηρεσιών κατά το άρθρο 5, παράγραφος 2, στοιχείο b, του νόμου ΦΠΑ, το οποίο ορίζει

ότι κάθε πράξη η οποία δεν συνιστά παράδοση αγαθών αλλά γίνεται «εξ επαχθούς αιτίας» συνιστά παροχή υπηρεσιών.

## **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

- 12 Η RBSD είναι εταιρία εγκατεστημένη στη Γερμανία η οποία ασκεί δραστηριότητες παροχής τραπεζικών υπηρεσιών και υπηρεσιών χρηματοδοτικής μισθώσεως. Η RBSD είναι, από 31ης Μαρτίου 2000, μέλος ομίλου εξαρτώμενου από την εταιρία Royal Bank of Scotland. Η RBSD δεν έχει τόπο εγκατάστασεως στο Ηνωμένο Βασίλειο, αλλά έχει καταχωρισθεί εκεί για τους σκοπούς του ΦΠΑ ως μη εγκατεστημένο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο.
- 13 Τον Ιανουάριο 2000, η Vinci plc (στο εξής: Vinci), εταιρία εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο, παρουσιάστηκε στην RBSD προκειμένου η τελευταία να εξασφαλίσει στη Vinci χρηματοδότηση στο πλαίσιο χρηματοδοτικής μισθώσεως. Συνάφθηκαν πλείονες συμβάσεις προς τον σκοπό αυτό, στις 28 Μαρτίου 2001.
- 14 Πρώτον, η RBSD αγόρασε επιβατικά οχήματα στο Ηνωμένο Βασίλειο από την εταιρία Vinci Fleet Services (στο εξής: VFS), μία θυγατρική της Vinci. Η VFS, ομοίως εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο, είχε αγοράσει τα οχήματα αυτά από αντιπροσωπείες αυτοκινήτων εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο.
- 15 Δεύτερον, οι RBSD και VFS συνήψαν ακόμη μία σύμβαση περιλαμβάνουσα ρήτρα προτιμώσεως για την πώληση («put») όσον αφορά τα οχήματα αυτά. Κατά τη σύμβαση αυτή, η VFS παραχωρούσε στην RBSD το δικαίωμα να υποχρεώσει τη VFS σε εξαγορά αυτών των οχημάτων εντός προκαθορισμένης προθεσμίας.

- 16 Τρίτον, η RBSD περαιτέρω συνήψε σύμβαση μισθώσεως με τη Vinci, διετούς διάρκειας, με δυνατότητα παρατάσεως, καλούμενη «κύρια σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως» («master lease agreement»), κατά την οποία η RBSD ενεργούσε ως εκμισθωτής και η Vinci ως μισθωτής εξοπλισμού οριζομένου στα παραρτήματα της συμβάσεως αυτής, ήτοι αυτοκίνητα. Κατά τη λήξη της εν λόγω συμβάσεως, η Vinci όφειλε να καταβάλει στην RBSD το σύνολο της εναπομένουσας αξίας για τα αυτοκίνητα αυτά. Εφόσον, όμως, όπως ανέμεναν τα μέρη, η RBSD πωλούσε τα αυτοκίνητα σε τρίτο, προβλεπόταν ότι η Vinci, κατά περίπτωση, θα είχε είτε δικαίωμα να λάβει είτε υποχρέωση να καταβάλει τη διαφορά μεταξύ των τιμών πωλήσεως των αυτοκινήτων και της εναπομένουσας αξίας τους.
- 17 Μεταξύ της 28ης Μαρτίου 2001 και της 29ης Αυγούστου 2002, η RBSD χρέωσε στη Vinci χρηματοδοτικά μισθώματα ύψους 335 977,49 λιρών στερλινών (GBP), χωρίς να υπολογίσει επί του ποσού αυτού ΦΠΑ.
- 18 Στις 29 Αυγούστου 2002, η RBSD μεταβίβασε τις επίμαχες συμβάσεις σε γερμανική θυγατρική του ομίλου Royal Bank of Scotland, στην εταιρία Lombard Leasing GmbH (στο εξής: LL). Η LL, στη συνέχεια, χρέωσε στη Vinci χρηματοδοτικά μισθώματα ύψους 1 682 876,04 GBP, χωρίς να υπολογίσει ΦΠΑ επί του ποσού αυτού, για την περίοδο από 29 Αυγούστου 2002 έως 27 Ιουνίου 2004.
- 19 Ακολούθως, και έως τις 15 Δεκεμβρίου 2004, η LL έκανε χρήση του δικαιώματος πωλήσεως («put») έναντι της VFS για τα καλυπτόμενα από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως αυτοκίνητα. Η VFS εξαγόρασε τα αυτοκίνητα έναντι 663 158,20 GBP και η LL υπολόγισε επί του ποσού αυτού φόρο εκρών συνολικού ύψους 116 052,75 GBP, ο οποίος στη συνέχεια καταβλήθηκε στους Commissioners.
- 20 Τα χρηματοδοτικά μισθώματα, τα οποία αρχικώς εισπράχθηκαν από την RBSD και στη συνέχεια από την LL, δεν υπήχθησαν σε ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο καθώς, κατά το βρετανικό δίκαιο, οι διενεργηθείσες πράξεις στο πλαίσιο των οικείων

συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως νοούνταν ως παροχή υπηρεσιών και, ως εκ τούτου, οι βρετανικές φορολογικές αρχές τις θεώρησαν διενεργηθείσες στη Γερμανία, δηλαδή, στον τόπο όπου ο παρέχων την υπηρεσία είχε την έδρα του. Τα εν λόγω χρηματοδοτικά μισθώματα δεν υπήχθησαν σε ΦΠΑ ούτε στη Γερμανία καθώς, κατά το γερμανικό δίκαιο, οι επίμαχες πράξεις νοούνταν ως παράδοση αγαθών και, ως εκ τούτου, διενεργηθείσες στο Ηνωμένο Βασίλειο, δηλαδή στον τόπο παραδόσεως.

- 21 Ως αποτέλεσμα τούτων, δεν καταβλήθηκε ΦΠΑ επί των επίμαχων στην κύρια δίκη χρηματοδοτικών μισθωμάτων ούτε στο Ηνωμένο Βασίλειο ούτε στη Γερμανία. Αντιθέτως, επιβλήθηκε ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο επί του προϊόντος πωλήσεως των αυτοκινήτων κατόπιν ασκήσεως του δικαιώματος πωλήσεως («put») εκ μέρους της LL.
- 22 Η RBSD ζήτησε από τις βρετανικές φορολογικές αρχές πλήρη έκπτωση του ΦΠΑ εισροών, ύψους 314.056,24 GBP, που της χρέωσε η VFS κατά την αγορά των οχημάτων από την εταιρία αυτή. Η RBSD υποστήριξε, μεταξύ άλλων, ότι κατά το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της οδηγίας είχε δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου εισροών για την απόκτηση των αγαθών αυτών. Επιπλέον, κατά την RBSD, δεν συνέτρεχαν εν προκειμένω οι όροι για την εφαρμογή της θεωρίας περί καταχρήσεως δικαιώματος, καθώς επρόκειτο για πράξεις χρηματοδοτικής μισθώσεως μεταξύ τριών ανεξάρτητων επιχειρήσεων υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.
- 23 Οι Commissioners απέρριψαν το αίτημα της RBSD για έκπτωση του ΦΠΑ και απαίτησαν την απόδοση του φόρου εισροών που βάρυνε την RBSD. Υποστήριξαν ότι το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της οδηγίας δεν επέτρεπε την έκπτωση του επιβληθέντος ΦΠΑ εισροών για την απόκτηση αγαθών τα οποία ακολούθως χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις μη βαρυνόμενες με ΦΠΑ. Οι Commissioners υπογράμμισαν, ειδικότερα, ότι ο καταβληθείς φόρος εισροών δεν μπορούσε να τύχει εκπτώσεως ή επιστροφής, εφόσον δεν είχε επιβληθεί φόρος εκροών επί του τιμολογίου. Επιπλέον, η RBSD ακολούθησε καταχρηστική πρακτική, διότι η νομική διευθέτηση

που εφήρμοσε αποσκοπούσε ουσιαστικά στην αποκόμιση φορολογικού οφέλους αντίθετου προς τους σκοπούς της οδηγίας. Οι όροι της χρηματοδοτικής μισθώσεως είχαν διαμορφωθεί κατά τρόπο ώστε να διευκολύνουν την εκμετάλλευση των διαφορών στον τρόπο με τον οποίο μεταφέρθηκε η οδηγία στο Ηνωμένο Βασίλειο και τη Γερμανία.

- 24 Η RBSD άσκησε προσφυγή ενώπιον του VAT and Duties Tribunal Edinburgh κατά της αποφάσεως των Commissioners. Με την απόφαση της 24ης Ιουλίου 2007, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν επιβάλλεται η απόρριψη αιτήματος για έκπτωση του ΦΠΑ για μόνον τον λόγο ότι δεν υπήρχε αντίστοιχη υποχρέωση για καταβολή ΦΠΑ εκροών. Το VAT and Duties Tribunal Edinburgh έκρινε, επίσης, ότι οι επίμαχες διευθετήσεις δεν συνιστούσαν καταχρηστική πρακτική.
- 25 Οι Commissioners άσκησαν έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Court of Session (Σκωτία).
- 26 Το εν λόγω δικαστήριο διαπίστωσε ότι το άρθρο 5, παράγραφος 4, στοιχείο β', της οδηγίας έχει μεταφερθεί με διαφορετικό τρόπο στο Ηνωμένο Βασίλειο και στη Γερμανία. Το Court of Session (Σκωτία) επισήμανε ότι, κατά το οικείο βρετανικό δίκαιο, οι πράξεις που διενεργήθηκαν στο πλαίσιο των επίμαχων στην κύρια δίκη συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως θεωρήθηκαν ως παροχή υπηρεσιών. Κατά συνέπεια, οι πράξεις αυτές θεωρήθηκε ότι διενεργήθηκαν στον τόπο όπου ο παρέχων υπηρεσίες έχει την έδρα των οικονομικών του δραστηριοτήτων, ήτοι στη Γερμανία. Κατά το γερμανικό δίκαιο, οι εν λόγω συμβάσεις θεωρήθηκαν ως παραδόσεις αγαθών, με αποτέλεσμα να προσδιορίζεται το κράτος όπου πρέπει να καταβληθεί ο ΦΠΑ ανάλογα με τον τόπο παραδόσεως των αγαθών, ήτοι, στη διαφορά της κύριας δίκης, το Ηνωμένο Βασίλειο. Επομένως, οι πράξεις χρηματοδοτικής μισθώσεως δεν επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ στη Γερμανία. Ως εκ τούτου, δεν επιβλήθηκε φόρος εκροών επί των χρηματοδοτικών μισθωμάτων σε αμφότερα τα οικεία κράτη μέλη.

27 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Court of Session (Σκωτία), κατόπιν διαπιστώσεως ότι η ενώπιόν του υπόθεση έφερε τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- η γερμανική θυγατρική εταιρία τράπεζας του Ηνωμένου Βασιλείου αγόρασε στο Ηνωμένο Βασίλειο αυτοκίνητα με σκοπό να τα μισθώσει, με δικαίωμα πώλησεως, σε μη συνδεδεμένη με αυτήν εταιρία του Ηνωμένου Βασιλείου και κατέβαλε τον οφειλόμενο για τις οικείες αγορές ΦΠΑ.
- κατά το οικείο βρετανικό δίκαιο, οι υπηρεσίες εκμισθώσεως αυτοκινήτων νοούνταν ως παροχή υπηρεσιών που έλαβε χώρα στη Γερμανία και, ως εκ τούτου, δεν υπέκειντο σε ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο. Κατά το γερμανικό δίκαιο, οι υπηρεσίες αυτές νοούνταν ως παραδόσεις αγαθών διενεργηθείσες στο Ηνωμένο Βασίλειο και, ως εκ τούτου, δεν υπέκειντο ούτε στη Γερμανία σε ΦΠΑ. Συνεπώς, δεν επιβλήθηκε ΦΠΑ εκρών για καμία από αυτές τις πράξεις σε αμφότερα τα κράτη μέλη.
- η εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο τράπεζα επέλεξε ως χρηματοδοτική εκμισθώτρια τη γερμανική θυγατρική της εταιρία και καθόρισε τη διάρκεια των συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως με σκοπό να αποκομίσει φορολογικό όφελος αναγόμενο σε έκπτωση του ΦΠΑ επί των χρηματοδοτικών μισθωμάτων,

ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Έχει το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της οδηγίας [...] την έννοια ότι παρέχει δικαίωμα στις βρετανικές φορολογικές αρχές να αρνηθούν σε γερμανική θυγατρική εταιρία την έκπτωση του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε στο Ηνωμένο Βασίλειο για την αγορά των αυτοκινήτων οχημάτων;

- 2) Στο πλαίσιο απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, πρέπει το εθνικό δικαστήριο να διευρύνει την ανάλυσή του προκειμένου να εξετάσει τη δυνατότητα εφαρμογής της αρχής της απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών;
- 3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα, η έκπτωση του φόρου εισροών επί της αγοράς αυτοκινήτων αντιβαίνει στον σκοπό των συναφών διατάξεων της [οδηγίας] και πρέπει, επομένως, να θεωρηθεί ότι πληρούται η πρώτη προϋπόθεση για την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής κατά την έννοια της σκέψεως 74 της αποφάσεως της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02 Halifax κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-1609), λαμβάνοντας υπόψη, ειδικότερα, την αρχή της ουδετερότητας του φόρου;
- 4) Επίσης, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα, πρέπει το δικαστήριο να λάβει υπόψη ότι οι σχετικές πράξεις σκοπούν κυρίως στην αποκόμιση φορολογικού οφέλους, ώστε να πληρούται η δεύτερη προϋπόθεση για την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, όπως εκτίθεται στη σκέψη 75 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Halifax κ.λπ., στην περίπτωση κατά την οποία, στο πλαίσιο εμπορικής συμφωνίας δύο ανεξάρτητων μεταξύ τους συμβαλλομένων, η επιλογή μιας γερμανικής θυγατρικής εταιρίας ως εκμισθώτριας αυτοκινήτων σε πελάτη ευρισκόμενο στο Ηνωμένο Βασίλειο και η επιλογή των όρων της σχετικής συμβάσεως γίνεται προς τον σκοπό της αποκομίσεως φορολογικού οφέλους συνιστάμενου στη μη επιβολή φόρου εκροών επί των χρηματοδοτικών μισθωμάτων;»

## **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

### *Επί του πρώτου ερωτήματος*

- <sup>28</sup> Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της οδηγίας έχει την έννοια ότι κράτος μέλος μπορεί να αρνηθεί σε φορολογούμενο την έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ

εισρών επί αγοράς αγαθών διενεργηθείσας εντός του ίδιου κράτους μέλους, όταν τα αγαθά αυτά έχουν χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες χρηματοδοτικής μισθώσεως σε άλλο κράτος μέλος, οι δε πράξεις χρηματοδοτικής μισθώσεως, διενεργηθείσες ως εκροή, δεν υπήχθησαν σε ΦΠΑ στο δεύτερο κράτος μέλος.

- 29 Όπως εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο στην απόφασή του, δικαιολογητικός λόγος για την υποβολή του ερωτήματος αυτού είναι το γεγονός ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι βρετανικές φορολογικές αρχές χαρακτήρισαν τις πράξεις χρηματοδοτικής μισθώσεως που διενεργήθηκαν έπειτα από την αγορά των αυτοκινήτων ως παροχή υπηρεσιών, με αποτέλεσμα οι πράξεις αυτές να θεωρηθεί ότι διενεργήθηκαν στον τόπο όπου ο παρέχων υπηρεσίες διατηρεί την έδρα των δραστηριοτήτων του, ήτοι στη Γερμανία. Πάντως, οι γερμανικές φορολογικές αρχές δεν προέβησαν σε είσπραξη του οικείου ΦΠΑ, καθώς έκριναν ότι οι εν λόγω πράξεις έπρεπε να θεωρηθούν ως παράδοση αγαθών.
- 30 Δεν αμφισβητείται ότι, εφόσον οι επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις χρηματοδοτικής μισθώσεως είχαν πραγματοποιηθεί από εταιρία είτε με έδρα των δραστηριοτήτων της στο Ηνωμένο Βασίλειο είτε εγκατεστημένη στο ίδιο κράτος μέλος, θα εδικαιούντο έκπτωση του ΦΠΑ, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας όσον αφορά τον καταβληθέντα φόρο εισρών επί της αγοράς των αυτοκινήτων που αποτελούσαν αντικείμενο της χρηματοδοτικής μισθώσεως.
- 31 Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της οδηγίας, τα κράτη μέλη χορηγούν σε κάθε υποκείμενο στον φόρο έκπτωση του ΦΠΑ στο μέτρο που τα αγαθά, τα οποία αποκτήθηκαν ως εισροή, χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση μεταγενέστερων πράξεων στο εξωτερικό, οι οποίες θα παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση εάν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό του οικείου κράτους μέλους.

- 32 Το δικαίωμα προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών για ορισμένες πράξεις έναντι άλλων πράξεων πραγματοποιούμενων ως εκροές σε άλλο κράτος μέλος εξαρτάται επομένως, κατά τη διάταξη αυτή, από το ζήτημα αν αυτό το δικαίωμα προς έκπτωση ισχύει για το σύνολο των εν λόγω πράξεων που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό του ίδιου κράτους μέλους.
- 33 Όπως προκύπτει από τις σκέψεις 29 και 30, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι πρόκειται ακριβώς για τέτοιες περιστάσεις στην υπόθεση της κύριας δίκης. Η RBS μπορεί, επομένως, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της οδηγίας να επωφεληθεί του δικαιώματος προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί αγοράς αγαθών χρησιμοποιηθέντων ακολούθως για τις ανάγκες χρηματοδοτικής μισθώσεως.
- 34 Πάντως, οι κυβερνήσεις που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο υποστήριξαν, κατ' ουσία, ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών υπόκειται στην είσπραξη ΦΠΑ εκροών. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεδομένου ότι οι γερμανικές φορολογικές αρχές δεν εισέπραξαν ΦΠΑ για τις πράξεις χρηματοδοτικής μισθώσεως, η RBSD δικαιούται, στο Ηνωμένο Βασίλειο, έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών για την αγορά αυτοκινήτων.
- 35 Είναι αληθές ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η έκπτωση του ΦΠΑ εισροών συναρτάται με την είσπραξη του ΦΠΑ εκροών (βλ. αποφάσεις της 30ής Μαρτίου 2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, Συλλογή 2006, σ. I-3039, σκέψη 24, και της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-72/05, *Wollny*, Συλλογή 2006, σ. I-8297, σκέψη 20).
- 36 Πάντως, στις εν λόγω σκέψεις των ανωτέρω αποφάσεων *Uudenkaupungin kaupunki* και *Wollny*, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι, όταν τα αποκτώμενα από τον υποκείμενο στον φόρο αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για πράξεις απαλλασσόμενες ή εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε η είσπραξη του ΦΠΑ εκροών ούτε η έκπτωση του ΦΠΑ εισροών.

- 37 Επομένως, στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι πράξεις χρηματοδοτικής μισθώσεως που πραγματοποιήθηκαν από την RBSD ως εκροή δεν απαλλάχθηκαν από τον ΦΠΑ και ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής αυτού. Επομένως, εξ αυτών γεννάται δικαίωμα προς έκπτωση.
- 38 Όσον αφορά το κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, της οδηγίας δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ εισροών επί αγαθών ή υπηρεσιών που χρησιμοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων του εκρών, το Δικαστήριο επισήμανε ότι ο μηχανισμός εκπτώσεως σκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Συνεπώς, το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται, καταρχήν, σε ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-408/98, Abbey National, Συλλογή 2001, σ. I-1361, σκέψη 24· της 8ης Φεβρουαρίου 2007, C-435/05, Investrand, Συλλογή 2007, σ. I-1315, σκέψη 22, και της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-174/08, NCC Construction Danmark, Συλλογή 2009, σ. I-10567, σκέψη 27).
- 39 Εξάλλου, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ αποτελεί, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ και, καταρχήν, δεν μπορεί να περιοριστεί (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 43, όπως επίσης και της 23ης Απριλίου 2009, C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, Συλλογή 2009, σ. I-3459, σκέψη 15).
- 40 Προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει πλήρως τον ΦΠΑ που βάρυνε τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποίησε για την άσκηση των φορολογούμενων δραστηριοτήτων του (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση NCC Construction Danmark, σκέψη 39).
- 41 Υπό τις περιστάσεις αυτές και λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων στην υπόθεση της κύριας δίκης, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ δεν μπορεί να εξαρτάται από το αν για την πραγματοποιηθείσα πράξη εκρών καταβλήθηκε ΦΠΑ στο οικείο κράτος μέλος.

- 42 Συγκεκριμένα, στο μέτρο που, παρά την καθιέρωση του κοινού συστήματος ΦΠΑ με τις διατάξεις της οδηγίας, υφίστανται συναφώς νομοθετικές και ρυθμιστικές διαφορές μεταξύ των κρατών μελών, το γεγονός ότι κράτος μέλος, βάσει του χαρακτηρισμού που αποδίδει σε εμπορική πράξη, δεν εισέπραξε τον ΦΠΑ εκρών δεν μπορεί να στερήσει από τον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ εισρών σε άλλο κράτος μέλος.
- 43 Ως προς την απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-302/93, *Debouche* (Συλλογή 1996, σ. I-4495), επί της οποίας στήριξαν οι βρετανικές φορολογικές αρχές την απόρριψη του δικαιώματος προς έκπτωση, αρκεί η παρατήρηση ότι το Δικαστήριο, στις σκέψεις 12 έως 14 της εν λόγω αποφάσεως, στηρίχθηκε αποκλειστικώς στο γεγονός ότι ο ενδιαφερόμενος δεν μπόρεσε να προσκομίσει πιστοποιητικό εκδοθέν από τη διοίκηση του κράτους στο οποίο ήταν εγκατεστημένος ότι υπέκειτο στον ΦΠΑ εντός του κράτους αυτού, καθώς το πιστοποιητικό αυτό δεν μπορούσε να εκδοθεί λόγω του ότι η παροχή των επίμαχων υπηρεσιών απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ. Επομένως, διαπιστώνεται ότι τα περιστατικά της υποθέσεως στην κύρια δίκη, στο πλαίσιο της οποίας η RBSD δικαιούται έκπτωση δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της οδηγίας, διαφέρουν από εκείνα της προαναφερθείσας αποφάσεως.
- 44 Καίτοι ενδέχεται από ορισμένες απόψεις να κρίνεται ασυνεπές το ότι ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει πλήρως τον ΦΠΑ εισρών χωρίς να έχει αποδώσει τον ΦΠΑ εκρών, τούτο δεν δικαιολογεί πάντως τη μη εφαρμογή των διατάξεων της οδηγίας σχετικά με το δικαίωμα προς έκπτωση, όπως του άρθρου 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', αυτής.
- 45 Συγκεκριμένα, δεδομένου του περιεχομένου της, η εν λόγω διάταξη δεν έχει την έννοια ότι οι φορολογικές αρχές κράτους μέλους μπορούν να αρνούνται την έκπτωση του ΦΠΑ υπό περιστάσεις όπως της διαφοράς στην κύρια δίκη.

- 46 Συνεπώς, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της οδηγίας έχει την έννοια ότι κράτος μέλος δεν μπορεί να αρνηθεί σε υποκείμενο στον φόρο την έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών για αγορά αγαθών πραγματοποιηθείσα σε αυτό το κράτος μέλος, όταν τα εν λόγω αγαθά χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις χρηματοδοτικής μισθώσεως σε άλλο κράτος μέλος, με μόνη δικαιολόγηση ότι για τις πραγματοποιηθείσες πράξεις εκροών δεν οφειλόταν ΦΠΑ στο δεύτερο κράτος μέλος.

*Επί των λοιπών ερωτημάτων*

- 47 Με το δεύτερο έως το τέταρτο ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών δύναται να επηρεάσει την προκριθείσα ερμηνεία, σε περίπτωση που το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της οδηγίας έχει την έννοια ότι απαγορεύει στις φορολογικές αρχές κράτους μέλους να αρνηθούν την έκπτωση του ΦΠΑ υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, όπου εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος επιλέγει να εκμισθώσει αγαθά, μέσω θυγατρικής της εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος, σε τρίτη εταιρία εγκατεστημένη στο πρώτο κράτος μέλος, ώστε να αποφύγει την επιβάρυνση με ΦΠΑ των πληρωμών για τις πράξεις αυτές χρηματοδοτικής μισθώσεως, όταν αυτές χαρακτηρίζονται, στο πρώτο κράτος μέλος, ως παροχή υπηρεσιών εκμισθώσεως πραγματοποιούμενες στο δεύτερο κράτος μέλος και, σε αυτό το δεύτερο κράτος μέλος, ως παραδόσεις αγαθών πραγματοποιούμενες στο πρώτο κράτος μέλος.
- 48 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στα εν λόγω ερωτήματα, υπενθυμίζεται, προκαταρκτικώς, ότι η καταπολέμηση της απάτης, της φοροδιαφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, C-487/01 και C-7/02, Gemeente Leusden και Holin Groep, Συλλογή 2004, σ. I-5337, σκέψη 76, όπως και Halifax κ.λπ., ανωτέρω, σκέψη 71).

- 49 Το Δικαστήριο, στις σκέψεις 74 και 75 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Halifax κ.λπ., έκρινε ειδικότερα, αφενός, ότι η διαπίστωση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής σε θέματα ΦΠΑ προϋποθέτει, αφενός, ότι οι επίμαχες πράξεις, παρά την τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της οδηγίας και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο, έχουν ως αποτέλεσμα την αποκόμιση φορολογικού οφέλους του οποίου η παροχή θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό και, αφετέρου, ότι προκύπτει από σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων περιορίζεται στην αποκόμιση αυτού του φορολογικού οφέλους.
- 50 Όσον αφορά τα επίμαχα στην κύρια δίκη πραγματικά περιστατικά, διαπιστώνεται ότι οι σχετικές εμπορικές πράξεις έλαβαν χώρα μεταξύ δύο μερών συνδεδεμένων με νομικούς δεσμούς. Εξάλλου, δεν αμφισβητείται ότι οι πράξεις αυτές δεν είχαν επίπλαστο χαρακτήρα και ότι πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο κανονικών εμπορικών συναλλαγών.
- 51 Τα χαρακτηριστικά των επίμαχων στην κύρια δίκη εμπορικών πράξεων και η φύση των σχέσεων μεταξύ των εταιριών που πραγματοποίησαν τις εν λόγω πράξεις, όπως παρατήρησε το αιτούν δικαστήριο, δεν αναδεικνύουν στοιχεία ικανά να τεκμηριώσουν την ύπαρξη επίπλαστων μεθοδεύσεων, στερούμενων οικονομικής ουσίας και σκοπούμενων αποκλειστικώς στην αποκόμιση φορολογικού οφέλους (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 22ας Μαΐου 2008, C-162/07, *Ampliscientifica* και *Amplifin*, Συλλογή 2008, σ. I-4019, σκέψη 28), καθώς η RBSD είναι εταιρία εγκατεστημένη στη Γερμανία η οποία ασκεί δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών τραπεζικών και χρηματοδοτικής μισθώσεως.
- 52 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το γεγονός ότι παρασχέθηκαν υπηρεσίες προς εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος και ότι οι όροι των σχετικών εμπορικών πράξεων διαμορφώθηκαν με γνώμονα το συμφέρον των ενδιαφερόμενων επιχειρήσεων δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά κατάχρηση δικαιώματος. Συγκεκριμένα, η RBSD παρέσχε όντως τις επίμαχες υπηρεσίες στο πλαίσιο πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας.

- 53 Πρέπει να προστεθεί ότι οι υποκείμενοι στον φόρο είναι εν γένει ελεύθεροι να επιλέγουν τις οργανωτικές δομές και τις λεπτομέρειες εφαρμογής που κρίνουν ως πλέον κατάλληλες για τις οικονομικές τους δραστηριότητες και με σκοπό τον περιορισμό της φορολογικής επιβαρύνσεώς τους.
- 54 Το Δικαστήριο έχει κρίνει, ειδικότερα, 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. απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2001, C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Συλλογή 2001, σ. I-7257, σκέψη 33). Το Δικαστήριο επισήμανε συναφώς ότι, οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επιλέξει μεταξύ περισσότερων πράξεων, μπορεί να διαμορφώσει τη δραστηριότητά του έτσι ώστε να μειώσει τη φορολογική οφειλή του (βλ. απόφαση Halifax κ.λπ., ανωτέρω, σκέψη 73).
- 55 Επομένως, στο δεύτερο έως το τέταρτο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών δεν αποκλείει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ το οποίο αναγνωρίζεται στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της οδηγίας, υπό περιστάσεις όπως της υποθέσεως στην κύρια δίκη, όπου επιχείρηση εγκατεστημένη σε κράτος μέλος επιλέγει να πραγματοποιήσει, μέσω θυγατρικής της εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος, πράξεις χρηματοδοτικής μισθώσεως αγαθών έναντι τρίτης εταιρίας εγκατεστημένης στο πρώτο κράτος μέλος, με σκοπό να αποφύγει την επιβάρυνση με ΦΠΑ των πληρωμών για τις πράξεις αυτές, όταν αυτές χαρακτηρίζονται, στο πρώτο κράτος μέλος, ως παροχές υπηρεσιών εκμισθώσεως πραγματοποιούμενες στο δεύτερο κράτος μέλος και, στο δεύτερο αυτό κράτος μέλος, ως παραδόσεις αγαθών πραγματοποιούμενες στο πρώτο κράτος μέλος.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

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

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι κράτος μέλος δεν μπορεί να αρνηθεί σε υποκείμενο στον φόρο την έκπτωση του καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας εισροών για αγορά αγαθών πραγματοποιηθείσα σε αυτό το κράτος μέλος, όταν τα εν λόγω αγαθά χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις χρηματοδοτικής μισθώσεως σε άλλο κράτος μέλος με μόνη δικαιολόγηση ότι για τις πραγματοποιηθείσες πράξεις εκρών δεν οφειλόταν φόρος προστιθέμενης αξίας στο δεύτερο κράτος μέλος.
  
- 2) Η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών δεν αποκλείει το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας το οποίο αναγνωρίζεται στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της οδηγίας 77/388, υπό περιστάσεις όπως της υποθέσεως στην κύρια δίκη, όπου επιχείρηση εγκατεστημένη σε κράτος μέλος επιλέγει να πραγματοποιήσει, μέσω θυγατρικής της εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος, πράξεις χρηματοδοτικής μισθώσεως αγαθών έναντι τρίτης εταιρίας εγκατεστημένης στο πρώτο κράτος μέλος, με σκοπό να αποφύγει την επιβάρυνση με φόρο προστιθέμενης αξίας των πληρωμών για τις πράξεις αυτές, όταν αυτές χαρακτηρίζονται, στο πρώτο κράτος μέλος, ως παροχές υπηρεσιών εκμισθώσεως πραγματοποιούμενες στο δεύτερο κράτος μέλος και, στο δεύτερο αυτό κράτος μέλος, ως παραδόσεις αγαθών πραγματοποιούμενες στο πρώτο κράτος μέλος.

(υπογραφές)