



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 20ής Ιουνίου 2013\*

«Προδικαστική παραπομπή — Έκτη οδηγία ΦΠΑ — Άρθρα 2, σημείο 1, και 6, παράγραφος 1 — Έννοια του όρου “παροχή υπηρεσιών” — Παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών και υπηρεσιών μεσιτείας δανείων — Απαλλαγές — Οικονομική και εμπορική πραγματικότητα των συναλλαγών — Καταχρηστική πρακτική — Συναλλαγές που έχουν οργανωθεί με αποκλειστικό σκοπό την απόσπαση φορολογικού πλεονεκτήματος»

Στην υπόθεση C-653/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Ηνωμένο Βασίλειο) με απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 19 Δεκεμβρίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

**Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs**

κατά

**Paul Newey**, ασκούντος εμπορία υπό την επωνυμία Ocean Finance,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Pešić, πρόεδρο τμήματος, E. Jarašiūnas, A. Ó Caoimh, C. Toader (εισηγήτρια) και C. G. Fernlund, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 20ής Μαρτίου 2013,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο P. Newey, ασκών εμπορία υπό την επωνυμία Ocean Finance, εκπροσωπούμενος από τον J. Ghosh, QC, καθώς και από την E. Wilson και τον J. Bremner, barristers,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τους S. Ossowski και L. Christie, επικουρούμενους από τον O. Thomas, barrister,
- η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από την E. Creedon, επικουρούμενη από τον A. Collins, SC,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον A. De Stefano, avvocato dello Stato,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και την C. Soulay,

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

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση 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 2000/65/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2000 (ΕΕ L 269, σ. 44, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ των Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs (στο εξής: Commissioners) και του P. Newey, ασκούντος εμπορία υπό την επωνυμία Ocean Finance (στο εξής: P. Newey), με αντικείμενο τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που ισχύει για τις παροχές διαφημιστικών υπηρεσιών.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Κατά το άρθρο 299, παράγραφος 6, ΕΚ, οι διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ εφαρμόζονται στις Αγγλονορμανδικές Νήσους, στις οποίες ανήκει η νήσος Jersey, μόνον εφόσον αυτό είναι αναγκαίο για να διασφαλισθεί η εφαρμογή του καθεστώτος που προβλέπει για τις νήσους αυτές ιδίως το πρωτόκολλο αριθ. 3 περί των Αγγλονορμανδικών Νήσων και της νήσου Μαν (Πράξεις περί προσχωρήσεως στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες, 1987 II, σ. 69), που είναι προσαρτημένο στην Πράξη περί των όρων προσχωρήσεως του Βασιλείου της Δανίας, της Ιρλανδίας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας και των προσαρμογών των Συνθηκών (Πράξεις περί προσχωρήσεως στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες, 1987 II, σ. 25). Δεδομένου ότι το εν λόγω πρωτόκολλο δεν περιλαμβάνει διατάξεις σχετικά με τον ΦΠΑ, η νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ δεν έχει εφαρμογή στη νήσο Jersey.
- 4 Η τέταρτη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη ο αντικειμενικός σκοπός, αφενός, της καταργήσεως των φορολογιών κατά την εισαγωγή και, αφετέρου, της μη φορολογίας ή επιστροφής των φόρων κατά την εξαγωγή στις μεταξύ των κρατών μελών συναλλαγές και ότι πρέπει να εξασφαλισθεί η ουδετερότητα του κοινού συστήματος των φόρων επί του κύκλου εργασιών ως προς την καταγωγή των αγαθών και των παροχών υπηρεσιών, για να καταστεί τελικά δυνατή η πραγματοποίηση μιας κοινής αγοράς με υγιείς όρους ανταγωνισμού και χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα με εκείνα μιας πραγματικής εσωτερικής αγοράς.
- 5 Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι υπόκεινται στον ΦΠΑ «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».

6 Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, ως «παράδοση αγαθού» νοείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος και, κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, ως «παροχή υπηρεσιών» νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5 της ίδιας οδηγίας.

7 Το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. 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.

2. Εντούτοις:

[...]

ε) τόπος παροχής των κατωτέρω υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητας ή σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητας αλλ' εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη ή της μόνιμου εκείνης εγκαταστάσεώς του για την οποία παρεσχέθησαν οι υπηρεσίες αυτές, ελλείψει δε τούτων ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του:

[...]

— παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών,

[...]

— τραπεζικές, χρηματοδοτικές και ασφαλιστικές εργασίες, περιλαμβανομένων των εργασιών αντασφαλίσεως, εξαιρέσει της μισθώσεως χρηματοθυρίδων,

[...]

— παροχές υπηρεσιών πραγματοποιούμενες από διαμεσολαβούντα πρόσωπα, τα οποία ενεργούν επ' ονόματι και για λογαριασμό τρίτου, όταν τα πρόσωπα αυτά μεσολαβούν για παροχές υπηρεσιών που αναφέρονται στην παρούσα περίπτωση ε'.

3. Προς αποφυγή περιπτώσεων διπλής φορολογίας, μη φορολογήσεως ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, τα κράτη μέλη δύνανται, όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών που αναφέρονται στην παράγραφο 2, στοιχείο ε', καθώς και τις μισθώσεις μεταφορικών μέσων, να θεωρούν:

[...]

β) τον τόπο παροχής υπηρεσιών, ο οποίος δυνάμει του παρόντος άρθρου κείται εκτός της Κοινότητας, ως κείμενον στο εσωτερικό της χώρας, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας.»

- 8 Το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας, με τίτλο «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας», ορίζει στον τίτλο «Β. Λοιπές απαλλαγές» τα 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 ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

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·

[...].».

- 9 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής 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 [ΦΠΑ] για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[...].».

- 10 Το άρθρο 21 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«Ο [ΦΠΑ] οφείλεται:

1. Στο εσωτερικό καθεστώς:

[...]

- β) από τον υποκείμενο στον φόρο λήπτη υπηρεσιών υπαγομένων στο στοιχείο ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 9, ή από τον διαθέτοντα αριθμό φορολογικού μητρώου (ΦΠΑ) στο εσωτερικό της χώρας, λήπτη υπηρεσιών υπαγομένων στους τίτλους Γ, Δ, Ε και ΣΤ του άρθρου 28β, εφόσον οι υπηρεσίες παρέχονται στο υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στο εξωτερικό·

[...].».

*Το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου*

- 11 Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, το άρθρο 4, παράγραφος 1, του νόμου του 1994 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας (Value Added Tax Act 1994) είχε ως εξής:

«Ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται στο Ηνωμένο Βασίλειο, εφόσον πρόκειται για φορολογητέα παράδοση ή φορολογητέα παροχή την οποία διενεργεί ο υποκείμενος στον φόρο στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας.»

- 12 Το άρθρο 5, παράγραφος 2, στοιχεία α και β, του νόμου αυτού όριζε τα ακόλουθα:

α) κατά την έννοια του παρόντος νόμου, ως “παράδοση αγαθών” ή “παροχή υπηρεσιών” νοείται κάθε μορφή παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός όσων δεν πραγματοποιούνται έναντι αμοιβής·

β) οποιαδήποτε πράξη δεν αποτελεί παράδοση αγαθών, αλλά πραγματοποιείται έναντι αμοιβής [...] συνιστά παροχή υπηρεσιών.»

- 13 Το άρθρο 7, παράγραφος 10, του εν λόγω νόμου όριζε τα εξής:

«Η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται:

- α) στο Ηνωμένο Βασίλειο αν ο πάροχος είναι εγκατεστημένος στο Ηνωμένο Βασίλειο, και  
β) σε τρίτη χώρα (και όχι στο Ηνωμένο Βασίλειο) αν ο πάροχος είναι εγκατεστημένος στη χώρα αυτή.»

- 14 Το άρθρο 8, παράγραφοι 1 και 2, του ίδιου νόμου καθιέρωνε μηχανισμό αντίστροφης επιβαρύνσεως του ΦΠΑ για υπηρεσίες προερχόμενες από χώρα εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου και όριζε τα εξής:

«1) Υπό την επιφύλαξη της παραγράφου 3 κατωτέρω, όταν τις καλυπτόμενες υπηρεσίες

- α) παρέχει πρόσωπο που βρίσκεται σε χώρα εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου, και  
β) τις λαμβάνει πρόσωπο (αποδέκτης) που βρίσκεται στο Ηνωμένο Βασίλειο στο πλαίσιο οποιασδήποτε οικονομικής του δραστηριότητας,

οι προβλεπόμενες από τον παρόντα νόμο συνέπειες (ιδίως όσον αφορά την επιβολή ΦΠΑ στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών και το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο να εκπέσει τον φόρο επί των εισροών) εφαρμόζονται κατ’ αναλογία ως εάν ο αποδέκτης παρείχε τις υπηρεσίες εντός του Ηνωμένου Βασιλείου στο πλαίσιο της δικής του οικονομικής δραστηριότητας και ως εάν η εν λόγω παροχή ήταν φορολογητέα παροχή.

2) Κατά την έννοια του παρόντος άρθρου, ως “καλυπτόμενες υπηρεσίες” νοούνται οι υπηρεσίες που εμπίπτουν στον κατάλογο του παραρτήματος 5 και δεν αποτελούν υπηρεσίες εμπίπτουσες στον κατάλογο του παραρτήματος 9.

3) Οι παροχές που θεωρούνται δυνάμει της παραγράφου 1 ανωτέρω ότι πραγματοποιήθηκαν από τον αποδέκτη δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη ως παροχές που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν για τον καθορισμό του δικαιώματός του προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών κατ’ εφαρμογήν του άρθρου 26, παράγραφος 1.»

- 15 Το άρθρο 9 του νόμου του 1994 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας έδινε τον ακόλουθο ορισμό για την έννοια «τόπος στον οποίο βρίσκεται» (place of belonging) ο αποδέκτης της παροχής υπηρεσιών:

«1) Η παράγραφος 2 κατωτέρω εφαρμόζεται προκειμένου να προσδιοριστεί, για κάθε παροχή υπηρεσιών, σε ποια χώρα θεωρείται ότι βρίσκεται ο πάροχος και οι παράγραφοι 3 και 4 κατωτέρω εφαρμόζονται (με την επιφύλαξη κάθε αντίθετης διατάξεως δυνάμει του άρθρου 8, παράγραφος 6) προκειμένου να προσδιοριστεί, για κάθε παροχή υπηρεσιών, σε ποια χώρα θεωρείται ότι βρίσκεται ο αποδέκτης.

2) Ο πάροχος των υπηρεσιών θεωρείται ότι βρίσκεται σε ορισμένη χώρα αν:

- a) έχει εκεί την επαγγελματική του ή άλλη σταθερή εγκατάσταση και δεν έχει τέτοια εγκατάσταση σε άλλο τόπο· ή
- b) δεν έχει τέτοια εγκατάσταση (στη χώρα αυτή ή σε άλλο τόπο), πλην όμως η χώρα αυτή είναι ο τόπος συνήθους διαμονής του· ή
- c) έχει εγκατάσταση τόσο στη χώρα αυτή όσο και σε άλλο τόπο, αλλά η εγκατάσταση η οποία σχετίζεται σε μεγαλύτερο βαθμό με την παροχή των υπηρεσιών βρίσκεται στη χώρα αυτή.

3) Αν αυτός υπέρ του οποίου πραγματοποιείται η παροχή υπηρεσιών λαμβάνει την παροχή αυτή σε πλαίσιο διαφορετικό από αυτό των αναγκών των οικονομικών του δραστηριοτήτων, πρέπει να θεωρείται ως ευρισκόμενος στη χώρα της συνήθους διαμονής του.

4) Εφόσον δεν εφαρμόζεται η παράγραφος 3 ανωτέρω, ο αποδέκτης της παροχής πρέπει να θεωρείται ως ευρισκόμενος σε ορισμένη χώρα αν:

- a) πληρούται μία από τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2, στοιχεία a και b,
- b) έχει εγκατάσταση κατά την έννοια της παραγράφου 2 ανωτέρω τόσο στη χώρα αυτή όσο και σε άλλο τόπο και η εγκατάσταση στην οποία ή στο πλαίσιο της οποίας χρησιμοποιούνται ή πρόκειται να χρησιμοποιηθούν με αμεσότερο τρόπο οι παρεχόμενες υπηρεσίες βρίσκεται στη χώρα αυτή.

5) Κατά την έννοια του παρόντος άρθρου (και μόνον):

- a) ο ασκών δραστηριότητα μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου σε ορισμένη χώρα πρέπει να θεωρείται ότι έχει εγκατάσταση στη χώρα αυτή, και
- b) ως “συνήθης διαμονή” του νομικού προσώπου νοείται ο τόπος στον οποίο έχει κατά νόμο συσταθεί.»

- 16 Το άρθρο 31 του νόμου του 1994 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας και ο κατάλογος 5 του παραρτήματος 9 αυτής συνιστούν εφαρμογή του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας και προβλέπουν ότι απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, μεταξύ άλλων, οι υπηρεσίες «παροχής διευκολύνσεων μέσω προκαταβολών ή παροχής πιστώσεων» καθώς και η παροχή συναφών υπηρεσιών μέσω ενδιαμέσων προσώπων.

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

- 17 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, κατά το κρίσιμο στην υπόθεση της κύριας δίκης χρονικό διάστημα, ο P. Newey παρείχε υπηρεσίες μεσιτείας δανείων έχοντας εγκατάσταση στο Tamworth (Ηνωμένο Βασίλειο). Σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, η



παροχή υπηρεσιών μεσιτείας από τον P. Newey εντός του Ηνωμένου Βασιλείου απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ. Αντιθέτως, οι διαφημιστικές υπηρεσίες που παρέχονταν προς τον P. Newey στο Ηνωμένο Βασίλειο με σκοπό την προσέλκυση δυνητικών δανειοληπτών υπέκειντο σε ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να ανακτηθεί ο φόρος με τον οποίο βαρυνόταν ο P. Newey για τις διαφημιστικές του δαπάνες.

- 18 Προκειμένου να αποφύγει τη μη ανακτήσιμη αυτή φορολογική επιβάρυνση, ο P. Newey σύστησε την εταιρία Alabaster (CI) Ltd (στο εξής: Alabaster) με έδρα τη νήσο Jersey, στο έδαφος της οποίας δεν έχει εφαρμογή η έκτη οδηγία, και της παραχώρησε το δικαίωμα να χρησιμοποιεί την εμπορική επωνυμία Ocean Finance. Ο P. Newey κατείχε το σύνολο των εταιρικών μεριδίων.
- 19 Η Alabaster απασχολούσε τουλάχιστον έναν εργαζόμενο πλήρους απασχολήσεως και είχε ως διευθύνοντες φυσικά πρόσωπα που κατοικούσαν στη νήσο Jersey, χωρίς προσωπική πείρα σε ζητήματα μεσιτείας δανείων, τα οποία προτείνονταν ή προσλαμβάνονταν από τους λογιστές του P. Newey και αμείβονταν σε συνάρτηση με τον χρόνο που αφιέρωναν στη δραστηριότητα της Alabaster.
- 20 Κατ' εφαρμογή του καταστατικού της Alabaster και της ισχύουσας στη νήσο Jersey νομοθεσίας, οι εν λόγω διευθύνοντες ήταν υπεύθυνοι για τη διαχείριση της εταιρίας αυτής και ασκούσαν τις σχετικές εξουσίες, ενώ ο P. Newey δεν είχε καμία ανάμιξη στη διαχείριση της εταιρίας αυτής.
- 21 Οι συμβάσεις μεσιτείας συνάπτονταν απευθείας μεταξύ των πιστωτών και της Alabaster, με αποτέλεσμα οι προμήθειες μεσιτείας να καταβάλλονται όχι στον P. Newey, αλλά στην εταιρία αυτή.
- 22 Ωστόσο, η Alabaster δεν αναλάμβανε η ίδια την εξέταση των αιτήσεων χορηγήσεως δανείων, αλλά χρησιμοποιούσε προς τον σκοπό αυτό τις υπηρεσίες του P. Newey, που της παρέχονταν δυνάμει συμβάσεως «υπεργολαβίας» (στο εξής: σύμβαση υπηρεσιών) από τους υπαλλήλους του οι οποίοι ασκούσαν τη δραστηριότητά τους στο Tamworth. Η σύμβαση αυτή απαριθμούσε τις υπηρεσίες που όφειλε να παρέχει ο P. Newey, απαρίθμηση η οποία περιλάμβανε, κατ' ουσίαν, όλες τις πράξεις που συνδέονται με την άσκηση της δραστηριότητας μεσιτείας δανείων. Δυνάμει της εν λόγω συμβάσεως, ο P. Newey είχε επίσης την εξουσία να διαπραγματεύεται τους όρους των συμβάσεων που συνάπτονταν μεταξύ της Alabaster και των πιστωτών.
- 23 Σε αντάλλαγμα των ανωτέρω υπηρεσιών, ο P. Newey λάμβανε αμοιβή αντιστοιχούσα αρχικώς σε ποσοστό 50 % και, στη συνέχεια, σε ποσοστό 60 % επί των ακαθάριστων προμηθειών που λάμβανε αμέσως η Alabaster για κάθε χορηγούμενο από αυτήν δάνειο, συν ορισμένες επιστροφές εξόδων και λοιπών ποσών.
- 24 Στην πράξη, οι δυνητικοί δανειολήπτες επικοινωνούσαν, στο Ηνωμένο Βασίλειο, απευθείας με τους υπαλλήλους του P. Newey, οι οποίοι εξέταζαν τους φακέλους και απέστελλαν στη νήσο Jersey, προς έγκριση από τους διευθύνοντες της Alabaster, τις αιτήσεις που πληρούσαν τα κριτήρια χορηγήσεως δανείου. Η διαδικασία της εγκρίσεως ολοκληρωνόταν γενικώς σε μία ώρα και, στην πραγματικότητα, δεν απορριπτόταν καμία αίτηση εγκρίσεως.
- 25 Η διαφήμιση προς τους δυνητικούς δανειολήπτες, δεδομένου ότι είναι απολύτως αναγκαία για τη δραστηριότητα της μεσιτείας δανείων, αντιπροσώπευε σημαντικό τμήμα των δαπανών της Alabaster.
- 26 Κατά το αιτούν δικαστήριο, οι διαφημιστικές υπηρεσίες παρέχονταν από τη Wallace Barnaby & Associates Ltd (στο εξής: Wallace Barnaby), εταιρία που δεν συνδεόταν με την Alabaster και είχε επίσης έδρα τη νήσο Jersey, δυνάμει συμβάσεως συναφθείσας με την Alabaster. Τις ως άνω διαφημιστικές υπηρεσίες παρείχαν στη Wallace Barnaby διαφημιστικά πρακτορεία εγκατεστημένα στο Ηνωμένο Βασίλειο, μεταξύ άλλων το διαφημιστικό πρακτορείο Ekay Advertising. Δυνάμει της ισχύουσας στη νήσο Jersey νομοθεσίας, οι πληρωμές της Alabaster προς τη Wallace Barnaby για τις εν λόγω υπηρεσίες δεν υπέκειντο σε ΦΠΑ.

- 27 Ο P. Newey δεν είχε την εξουσία να παραγγέλλει διαφημιστικές υπηρεσίες για λογαριασμό της Alabaster και δεν είχε καμία ευθύνη για την πληρωμή των υπηρεσιών που παρείχε η Wallace Barnaby στην εταιρία αυτή. Εντούτοις, είχε την εξουσία να εγκρίνει το περιεχόμενο των διαφημίσεων, ως προς το οποίο είχε συνεννοήσεις με υπάλληλο της Ekay Advertising εργαζόμενο στο Ηνωμένο Βασίλειο. Κατόπιν των συνεννοήσεων αυτών, ο εν λόγω υπάλληλος διατύπωνε συστάσεις προς τη Wallace Barnaby.
- 28 Η Wallace Barnaby διατύπωνε με τη σειρά της συστάσεις προς τους διευθύνοντες συμβούλους της Alabaster, οι οποίοι, αφού τις παραλάμβαναν, συσκέπτονταν κάθε εβδομάδα για να λάβουν απόφαση επί της προβλεπόμενης διαφημιστικής δαπάνης. Στην πράξη, ουδέποτε απορρίφθηκε κάποια από τις συστάσεις.
- 29 Οι Commissioners υποστηρίζουν, όσον αφορά την απόδοση του ΦΠΑ, αφενός, ότι οι επίμαχες διαφημιστικές υπηρεσίες παρέχονταν στον P. Newey στο Ηνωμένο Βασίλειο και, επομένως, έπρεπε να φορολογηθούν, και, αφετέρου, ότι οι υπηρεσίες μεσιτείας δανείων παρέχονταν από τον P. Newey εντός του Ηνωμένου Βασιλείου.
- 30 Επικουρικώς, υποστηρίζουν ότι, αν η Alabaster θεωρηθεί ως αποδέκτης των διαφημιστικών υπηρεσιών στη νήσο Jersey και πάροχος των υπηρεσιών μεσιτείας δανείων στην ίδια νήσο, οι συμφωνίες που συνήψε προς επίτευξη του αποτελέσματος αυτού αντιβαίνουν προς την αρχή της απαγορεύσεως της καταχρήσεως δικαιώματος, όπως αυτή έχει διαπλαστεί από το Δικαστήριο με την απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-1609), οπότε επιβάλλεται η μεταβολή του νομικού χαρακτηρισμού τους.
- 31 Κατόπιν τούτων, στις 27 Σεπτεμβρίου 2005 οι Commissioners εξέδωσαν πράξη προσδιορισμού του ΦΠΑ με αποδέκτη τον P. Newey, για το χρονικό διάστημα μεταξύ 1ης Ιουλίου 2002 και 31ης Δεκεμβρίου 2004, όσον αφορά ποσό 10 707 075 λιρών στερλινών (GBP), προκειμένου να εισπράξουν από αυτόν τον ΦΠΑ επί των διαφημιστικών υπηρεσιών που του είχαν παρασχεθεί κατά το εν λόγω χρονικό διάστημα.
- 32 Ο P. Newey υποστηρίζει ότι τις επίμαχες στην κύρια δίκη υπηρεσίες μεσιτείας δανείων παρείχε η Alabaster από τη νήσο Jersey και ότι αυτή ήταν ο αποδέκτης των διαφημιστικών υπηρεσιών. Προσθέτει ότι η αρχή της απαγορεύσεως της καταχρήσεως δικαιώματος δεν ισχύει όταν οι υπηρεσίες παρέχονται από πρόσωπο εγκατεστημένο εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης προς άλλο πρόσωπο εγκατεστημένο εκτός αυτής.
- 33 Κατόπιν τούτου, ο P. Newey άσκησε προσφυγή κατά της εν λόγω πράξεως προσδιορισμού ενώπιον του First-tier Tribunal (Tax Chamber), το οποίο έκανε δεκτή την προσφυγή με απόφαση της 23ης Απριλίου 2010.
- 34 Το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι η δραστηριότητα μεσιτείας δανείων ασκούνταν από την Alabaster, μέσω των υπηρεσιών που παρείχε ο P. Newey και κατ' εφαρμογήν της συμβάσεως υπηρεσιών. Κατά συνέπεια η Alabaster δεν μπορούσε να χαρακτηριστεί ως «εταιρία-γραμματοκιβώτιο».
- 35 Το First-tier Tribunal (Tax Chamber) έκρινε επίσης ότι η Alabaster παρείχε τις επίμαχες υπηρεσίες μεσιτείας δανείων στους πιστωτές και ότι ήταν αποδέκτης των διαφημιστικών υπηρεσιών. Δεν υπήρξε απευθείας συναλλαγή εξ επαχθούς αιτίας μεταξύ του P. Newey και των πιστωτών ή μεταξύ αυτού και της Wallace Barnaby. Μολονότι ο βασικός σκοπός της Alabaster ήταν η απόσπαση φορολογικού πλεονεκτήματος, δεν υπήρξε, κατά το δικαστήριο αυτό, καμία κατάχρηση, δεδομένου ότι το σχήμα στο οποίο μετείχε η Alabaster δεν ήταν αντίθετο προς τον σκοπό της έκτης οδηγίας.
- 36 Οι Commissioners άσκησαν ένδικο μέσο κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).



37 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπό κρίση υποθέσεως, σε ποιο βαθμό οφείλει το εθνικό δικαστήριο να λάβει υπόψη τις συναφθείσες συμβάσεις για να προσδιορίσει ποιος είναι, από απόψεως ΦΠΑ, ο πάροχος των οικείων υπηρεσιών; Ειδικότερα, είναι η ιδιότητα που προσδίδει η σύμβαση σε καθέναν από τους συμβαλλομένους καθοριστική για τον προσδιορισμό της θέσεως που έχει ο συμβαλλόμενος αυτός ως προς την παροχή από πλευράς ΦΠΑ;
- 2) Υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπό κρίση υποθέσεως, αν η ιδιότητα που προσδίδει η σύμβαση σε καθέναν από τους συμβαλλομένους δεν είναι καθοριστική, υπό ποιες προϋποθέσεις μπορεί το εθνικό δικαστήριο να μην τη λάβει υπόψη;
- 3) Ειδικότερα, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπό κρίση υποθέσεως, σε ποιο βαθμό πρέπει να ληφθούν υπόψη τα ακόλουθα στοιχεία:
  - α) ότι το πρόσωπο που εκπληρώνει την παροχή δυνάμει της συμβάσεως τελεί υπό τον πλήρη έλεγχο άλλου προσώπου·
  - β) ότι η τεχνογνωσία, το δίκτυο εμπορικών σχέσεων και η πείρα ανήκουν σε πρόσωπο διαφορετικό αυτού που συνήψε τη σύμβαση·
  - γ) ότι την παροχή, στο σύνολό της ή κατά τα σημαντικότερα στοιχεία της, εκπληρώνει πρόσωπο διαφορετικό αυτού που συνήψε τη σύμβαση·
  - δ) ότι τον επιχειρηματικό κίνδυνο, την οικονομική ζημία ή την απώλεια φήμης σε σχέση με την επίμαχη παροχή υφίσταται πρόσωπο διαφορετικό αυτού που συνήψε τη σύμβαση·
  - ε) ότι το πρόσωπο που εκπληρώνει την παροχή δυνάμει της συμβάσεως ανέθεσε την εκπλήρωση ορισμένων ουσιωδών στοιχείων απαραίτητων για την παροχή σε πρόσωπο υπό τον έλεγχο του οποίου τελεί και η σχετική συμφωνία στερείται ορισμένων γνωρισμάτων που απαντώνται στη συναλλακτική πρακτική;
- 4) Υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπό κρίση υποθέσεως, οφείλει το εθνικό δικαστήριο να μη λάβει υπόψη την ανάλυση του συμβατικού δεσμού;
- 5) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο τέταρτο ερώτημα, μπορεί το από φορολογικής απόψεως αποτέλεσμα συμφωνιών όπως οι επίμαχες να θεωρηθεί ως φορολογικό πλεονέκτημα η απόκτηση του οποίου είναι αντίθετη προς τον σκοπό της έκτης οδηγίας υπό την έννοια των σκέψεων 74 έως 86 της [προμνησθείσας αποφάσεως Halifax κ.λπ.];
- 6) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πέμπτο ερώτημα, πώς μπορούν να χαρακτηριστούν συμφωνίες όπως οι επίμαχες στην υπό κρίση υπόθεση;»

### **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

*Επί του πρώτου, του δευτέρου, του τρίτου και του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος*

38 Με το πρώτο, το δεύτερο, το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν μαζί, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν οι συμβατικοί όροι είναι κρίσιμοι προκειμένου να προσδιοριστεί ο πάροχος και ο αποδέκτης σε μια πράξη «παροχής

υπηρεσιών», κατά την έννοια των άρθρων 2, σημείο 1, και 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, και, σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, υπό ποιες προϋποθέσεις είναι δυνατή η μεταβολή του νομικού χαρακτηρισμού των εν λόγω όρων.

- 39 Επιβάλλεται εκ προοιμίου η υπόμνηση ότι η έκτη οδηγία θεσπίζει κοινό σύστημα ΦΠΑ το οποίο στηρίζεται, μεταξύ άλλων, στον ενιαίο ορισμό των φορολογητέων πράξεων (προμνησθείσα απόφαση Halifax κ.λπ., σκέψη 48).
- 40 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 στο φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν». Όσον αφορά, ειδικότερα, την έννοια της παροχής υπηρεσιών, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της οδηγίας αυτής, και, επομένως, είναι φορολογητέα μόνον αν μεταξύ του παρόχου της υπηρεσίας και του αποδέκτη της υφίσταται έννομη σχέση κατά τη διάρκεια της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο πάροχος συνιστά την πραγματική αντιπαροχή της υπηρεσίας που παρέχεται στον αποδέκτη (απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2010, C-270/09, Συλλογή 2010, σ. I-13179, σκέψη 16 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 41 Όπως επίσης προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια της παροχής υπηρεσιών έχει αντικειμενικό χαρακτήρα και εφαρμόζεται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των οικείων πράξεων, η δε φορολογική αρχή δεν είναι υποχρεωμένη να διεξάγει ελέγχους με σκοπό τη διαπίστωση της προθέσεως του υποκειμένου στον φόρο (βλ., επ' αυτού, προαναφερθείσα απόφαση Halifax κ.λπ., σκέψεις 56 και 57 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 42 Όσον αφορά ειδικότερα την επίδραση των συμβατικών όρων επί του χαρακτηρισμού ορισμένης πράξεως ως φορολογητέας, επιβάλλεται η υπόμνηση της νομολογίας του Δικαστηρίου κατά την οποία η συνεκτίμηση της οικονομικής και εμπορικής πραγματικότητας συνιστά θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 7ης Οκτωβρίου 2010, C-53/09 και C-55/09, Loyalty Management UK και Baxi Group, Συλλογή 2010, σ. I-9187, σκέψεις 39 και 40 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 43 Δεδομένου ότι ο συμβατικός δεσμός αντικατοπτρίζει κατά κανόνα την οικονομική και εμπορική πραγματικότητα των σχετικών πράξεων και προκειμένου να ικανοποιηθούν οι απαιτήσεις της ασφαλείας δικαίου, οι κρίσιμοι συμβατικοί όροι αποτελούν στοιχείο που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του παρόχου και του αποδέκτη σε μια πράξη «παροχής υπηρεσιών» κατά την έννοια των άρθρων 2, σημείο 1, και 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.
- 44 Δεν αποκλείεται ωστόσο ορισμένοι συμβατικοί όροι ενίοτε να μην αντικατοπτρίζουν πλήρως την οικονομική και εμπορική πραγματικότητα των σχετικών πράξεων.
- 45 Τούτο συμβαίνει ιδίως όταν αποδεικνύεται ότι οι εν λόγω συμβατικοί όροι συνιστούν ένα καθαρώς τεχνητό σχήμα που δεν ανταποκρίνεται στην οικονομική και εμπορική πραγματικότητα των σχετικών πράξεων.
- 46 Πράγματι, το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι η πάταξη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η έκτη οδηγία (βλ. προμνησθείσα απόφαση Halifax κ.λπ., σκέψη 71 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία) και ότι η αρχή της απαγορεύσεως της καταχρήσεως δικαιώματος συνεπάγεται την απαγόρευση των καθαρώς τεχνητών σχημάτων, τα οποία δεν έχουν πραγματική οικονομική υπόσταση και μεθοδεύονται με μόνο σκοπό την απόσπαση φορολογικού πλεονεκτήματος (βλ. αποφάσεις της 22ας Μαΐου 2008, C-162/07, Ampliscientifica και Amplifin, Συλλογή 2008,

σ. I-4019, σκέψη 28· της 27ης Οκτωβρίου 2011, C-504/10, Tanoarch, Συλλογή 2011, σ. I-10853, σκέψη 51, και της 12ης Ιουλίου 2012, C-326/11, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, σκέψη 35).

- 47 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν αμφισβητείται ότι, από τυπικής απόψεως, κατά τους συμβατικούς όρους, η Alabaster παρείχε υπηρεσίες μεσιτείας δανείων στους πιστωτές και ήταν αποδέκτης των διαφημιστικών υπηρεσιών που παρέχονταν από τη Wallace Barnaby.
- 48 Ωστόσο, λαμβανομένης υπόψη της οικονομικής πραγματικότητας των εμπορικών σχέσεων μεταξύ, αφενός, του P. Newey, της Alabaster και των πιστωτών, και, αφετέρου, του P. Newey, της Alabaster και της Wallace Barnaby, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής και, ιδίως, από τα πραγματικά στοιχεία που παραθέτει το Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) στο πλαίσιο του τρίτου ερωτήματος, δεν αποκλείεται η πραγματική χρήση και εκμετάλλευση των επίμαχων στην κύρια δίκη υπηρεσιών να έλαβαν χώρα στο Ηνωμένο Βασίλειο προς όφελος του P. Newey.
- 49 Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται, στο πλαίσιο συνολικής εξετάσεως των περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης, να εξακριβώσει αν οι συμβατικοί όροι αντικατοπτρίζουν πιστά την οικονομική πραγματικότητα και αν πάροχος των επίμαχων υπηρεσιών μεσιτείας δανείων και αποδέκτης της παροχής των διαφημιστικών υπηρεσιών που παρέχονταν από τη Wallace Barnaby ήταν στην πραγματικότητα ο P. Newey και όχι η Alabaster.
- 50 Εφόσον διαπιστωθεί κάτι τέτοιο, ο νομικός χαρακτηρισμός των ως άνω συμβατικών όρων θα πρέπει να μεταβληθεί προκειμένου τα πράγματα να αποκατασταθούν στην κατάσταση που θα υπήρχε αν δεν είχαν τελεστεί οι πράξεις που συνιστούν την εν λόγω καταχρηστική πρακτική (βλ., επ' αυτού προμνησθείσα απόφαση Halifax, σκέψη 98).
- 51 Εν προκειμένω, η αποκατάσταση των πραγμάτων στην κατάσταση που θα υπήρχε ελλείψει των επίμαχων πράξεων, εφόσον βεβαίως το αιτούν δικαστήριο χαρακτηρίσει τις πράξεις αυτές ως καταχρηστική πρακτική, θα μπορούσε να συνιστάται στην αναγνώριση του μη αντιταξιμού της συμβάσεως υπηρεσιών και των διαφημιστικών συμφωνιών μεταξύ της Alabaster και της Wallace Barnaby έναντι των Commissioners, με αποτέλεσμα να μπορούν αυτοί βασίμως να χαρακτηρίσουν τον P. Newey ως τον πραγματικό πάροχο των επίμαχων υπηρεσιών μεσιτείας δανείων και τον πραγματικό αποδέκτη των επίμαχων διαφημιστικών υπηρεσιών.
- 52 Κατόπιν των ανωτέρω εκτιμήσεων, στο πρώτο, το δεύτερο, το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι συμβατικοί όροι, μολονότι αποτελούν στοιχείο που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη, δεν ασκούν καθοριστική επιρροή για τον προσδιορισμό του παρόχου και του αποδέκτη στο πλαίσιο «παροχής υπηρεσιών» κατά την έννοια των άρθρων 2, σημείο 1, και 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Μπορούν να μη λαμβάνονται υπόψη ιδίως όταν δεν αντικατοπτρίζουν την οικονομική και εμπορική πραγματικότητα, αλλά συνιστούν ένα καθαρώς τεχνητό σχήμα, χωρίς οικονομική υπόσταση, με σκοπό και μόνο την απόσπαση φορολογικού πλεονεκτήματος, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει.

*Επί του πέμπτου και του έκτου προδικαστικού ερωτήματος*

- 53 Κατόπιν της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο, το δεύτερο, το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο πέμπτο και στο έκτο προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου.

### 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, σε 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:

**Οι συμβατικοί όροι, μολονότι αποτελούν στοιχείο που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη, δεν ασκούν καθοριστική επιρροή για τον προσδιορισμό του παρόχου και του αποδέκτη στο πλαίσιο «παροχής υπηρεσιών» κατά την έννοια των άρθρων 2, σημείο 1, και 6, παράγραφος 1, της 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 2000/65/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2000. Μπορούν να μη λαμβάνονται υπόψη ιδίως όταν δεν αντικατοπτρίζουν την οικονομική και εμπορική πραγματικότητα, αλλά συνιστούν ένα καθαρώς τεχνητό σχήμα, χωρίς οικονομική υπόσταση, με σκοπό και μόνο την απόσπαση φορολογικού πλεονεκτήματος, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει.**

(υπογραφές)