



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
NIILO JÄÄSKINEN
της 27ης Νοεμβρίου 2012¹

Υπόθεση C-480/10

**Ευρωπαϊκή Επιτροπή
κατά**

Βασιλείου της Σουηδίας

«ΦΠΑ — Άρθρο 11 της οδηγίας 2006/112/EK — Εθνική νομοθεσία η οποία επιτρέπει την καταχώριση στα μητρώα ομίλων ΦΠΑ μόνο των επιχειρήσεων που παρέχουν χρηματοπιστωτικές και ασφαλιστικές υπηρεσίες — Συμβατό με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί ΦΠΑ»

I – Εισαγωγή

1. Στην υπό κρίση υπόθεση, η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι η Σουηδία, περιορίζοντας τη δυνατότητα σχηματισμού ομίλων φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) στον χρηματοπιστωτικό και στον ασφαλιστικό τομέα, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 11 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ)².

2. Το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ θεσπίζει κανόνες σχετικούς με τη μεταχείριση πλειόνων προσώπων ως μιας ενιαίας μονάδας για τους σκοπούς της διαχείρισεως του φόρου (μονάδας η οποία συχνά καλείται όμιλος ΦΠΑ). Παρεμφερής προσφυγή λόγω παραβάσεως κράτους μέλους έχει ασκηθεί επίσης κατά της Δημοκρατίας της Φινλανδίας³.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — ΕΕ L 347, σ. 1.

3 — Υπόθεση C-74/11, Επιτροπή κατά Φινλανδίας. Σήμερα θα αναπτύξω επίσης τις προτάσεις μου στην υπόθεση C-85/11, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, η οποία αφορά το ζήτημα αν τα κράτη μέλη δικαιούνται να περιλαμβάνουν μη υποκειμένους στον φόρο στους ομίλους ΦΠΑ, το δε ζήτημα αυτό είναι σημαντικό και στην υπόθεση C-74/11, Επιτροπή κατά Φινλανδίας. Η Επιτροπή έχειβάλει κατά της υπαγωγής μη υποκειμένων στον φόρο σε ομίλους ΦΠΑ και σε σειρά άλλων υποθέσεων, και συγκεκριμένα στις υποθέσεις C-109/11, Επιτροπή κατά Τσεχικής Δημοκρατίας, C-95/11, Επιτροπή κατά Δανίας, C-65/11, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, υπόθεση C-86/11, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου. Ωστόσο, το Δικαστήριο ζήτησε την ανάπτυξη προτάσεων από γενικό εισαγγελέα μόνον επί της υπό κρίση υποθέσεως και επί της υποθέσεως C-85/11, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας.

II – Νομικό πλαίσιο

A – Το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

3. Το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τους εξής κανόνες που αφορούν τους όμιλους ΦΠΑ:

«Μετά από διαβούλευση με τη συμβουλευτική επιτροπή για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (εφεξής: επιτροπή ΦΠΑ), κάθε κράτος μέλος μπορεί να εκλαμβάνει ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο έδαφος του ίδιου αυτού κράτους μέλους πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής άποψης, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής άποψης.

Το κράτος μέλος που ασκεί τη δυνατότητα επιλογής που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο μπορεί να θεσπίζει κάθε μέτρο που απαιτείται για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής μέσω της χρήσης της εν λόγω διάταξης.»

B – Το εθνικό δίκαιο

4. Το άρθρο I του κεφαλαίου 6α του νόμου περί ΦΠΑ 1994:200 (mervärdesskattelagen) 1994:200 (στο εξής: σουηδικός νόμος περί ΦΠΑ) ορίζει τα εξής:

«Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, δύο ή περισσότερες οικονομικές μονάδες μπορούν, υπό τις προϋποθέσεις που εκτίθενται στο παρόν κεφάλαιο, να θεωρούνται ως ενιαία οικονομική μονάδα (όμιλος ΦΠΑ) και η δραστηριότητα που ασκεί ο όμιλος ΦΠΑ μπορεί να θεωρείται ως ενιαία δραστηριότητα.»

5. Το άρθρο 2 του κεφαλαίου 6α του σουηδικού νόμου περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Στον όμιλο ΦΠΑ μπορούν να περιλαμβάνονται μόνον:

1. οικονομικές μονάδες τελούσες υπό την εποπτεία της επιθεώρησης χρηματοπιστωτικών υποθέσεων, οι οποίες ασκούν απαλλασσόμενη δραστηριότητα, διότι ο κύκλος εργασιών από τη δραστηριότητα αυτή απαλλάσσεται δυνάμει του άρθρου 9 ή του άρθρου 10 του κεφαλαίου 3, και
2. οικονομικές μονάδες των οποίων ο κύριος σκοπός είναι οι παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών στις οικονομικές μονάδες της παραγράφου 1 ανωτέρω ή
3. οικονομικές μονάδες οι οποίες είναι εντολοδόχοι και αντιπρόσωποι και οι οποίοι τελούν σε σχέση εντολής όπως η προβλεπόμενη στο κεφάλαιο 36 του νόμου περί του φόρου εισοδήματος (1999:1229).»

6. Το άρθρο 9 του κεφαλαίου 3 του σουηδικού νόμου περί ΦΠΑ απαλλάσσει την παροχή τραπεζικών και χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών και τη διενέργεια πράξεων που συνίστανται στη διαπραγμάτευση μετοχών και τίτλων ή παρεμφερών πράξεων.

7. Το άρθρο 10 του κεφαλαίου 3 του ίδιου νόμου απαλλάσσει επίσης την παροχή υπηρεσιών ασφάλισης και αντασφάλισης. Από όλες τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι, κατά κύριο λόγο, μόνον επιχειρηματίες του χρηματοπιστωτικού και του ασφαλιστικού τομέα μπορούν να περιλαμβάνονται σε όμιλο ΦΠΑ.

III – Προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία και διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

8. Στις 23 Σεπτεμβρίου 2008 η Επιτροπή απέστειλε έγγραφο οχλήσεως στο Βασίλειο της Σουηδίας με το οποίο υποστήριξε ότι οι διατάξεις του σουηδικού δικαίου οι οποίες περιορίζουν τη δυνατότητα σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ στους παρέχοντες χρηματοπιστωτικές και ασφαλιστικές υπηρεσίες είναι ασύμβατες προς το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

9. Το Βασίλειο της Σουηδίας απάντησε με έγγραφο της 19ης Νοεμβρίου 2008, στο οποίο εξέθεσε ότι, κατά την άποψή του, η σουηδική νομοθεσία περί σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ συνάδει προς την οδηγία περί ΦΠΑ.

10. Στις 20 Νοεμβρίου 2009 η Επιτροπή απηύθυνε αιτιολογημένη γνώμη στο Βασίλειο της Σουηδίας, με την οποία εξέθεσε εκ νέου την άποψή της. Το Βασίλειο της Σουηδίας απάντησε με έγγραφο της 20ής Ιανουαρίου 2010, στο οποίο υποστήριξε ότι η εκ μέρους του ερμηνεία της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι ορθή.

11. Επειδή δεν έκρινε ικανοποιητική την απάντηση αυτή, η Επιτροπή άσκησε την υπό κρίση προσφυγή, η οποία κατατέθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου την 1η Οκτωβρίου 2010. Η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι το Βασίλειο της Σουηδίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ, περιορίζοντας τη δυνατότητα σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ στους παρέχοντες χρηματοπιστωτικές και ασφαλιστικές υπηρεσίες.

12. Το Βασίλειο της Σουηδίας ζητεί από το Δικαστήριο να απορρίψει την προσφυγή ως απαράδεκτη, διότι το αντικείμενό της βαίνει πέραν του αντικειμένου της αιτιάσεως που προέβαλε η Επιτροπή κατά τη διοικητική διαδικασία. Επικουρικώς, το Βασίλειο της Σουηδίας ζητεί να απορριφθεί η προσφυγή ως αβάσιμη.

13. Το Βασίλειο της Φινλανδίας και η Ιρλανδία παρενέβησαν υπέρ του Βασιλείου της Σουηδίας. Τα εν λόγω κράτη μέλη και η Επιτροπή μετέσχαν στην επ' ακροατηρίου συζήτηση που διεξήχθη στις 6 Σεπτεμβρίου 2012.

IV – Επί του παραδεκτού

14. Με το υπόμνημα αντικρούσεως, το Βασίλειο της Σουηδίας υποστηρίζει ότι η Επιτροπή δεν προέβαλε την παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως σε κανένα στάδιο της διοικητικής διαδικασίας. Η αιτίασή της περιοριζόταν μάλλον στην παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας. Το ζήτημα της ίσης μεταχειρίσεως τέθηκε το πρώτον με την προσφυγή λόγω παραβάσεως κράτους μέλους ενώπιον του Δικαστηρίου, πράγμα το οποίο συνεπάγεται παράνομη διεύρυνση και τροποποίηση του αντικειμένου της διαφοράς.

15. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η προσφυγή πρέπει να στηρίζεται στους ίδιους λόγους και τις ίδιες βάσεις με την αιτιολογημένη γνώμη⁴. Στο μέτρο που μια αιτίαση δεν έχει περιληφθεί στην αιτιολογημένη γνώμη, δεν μπορεί να διατυπωθεί παραδεκτώς κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία.

4 — Βλ. απόφαση της 11ης Ιουλίου 2002, C-139/00, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 2002, σ. I-6407, σκέψη 18 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

16. Ωστόσο, όπως παρατήρησε το Δικαστήριο στην απόφαση Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, η απαίτηση αυτή δεν μπορεί να φθάνει μέχρι το σημείο να επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση απόλυτη σύμπτωση μεταξύ της διατυπώσεως των αιτιάσεων στο διατακτικό της αιτιολογημένης γνώμης και των αιτημάτων της προσφυγής, εφόσον το αντικείμενο της διαφοράς, όπως προσδιορίστηκε με την αιτιολογημένη γνώμη, δεν έχει διευρυνθεί ή μεταβληθεί⁵.

17. Το άρθρο 38, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, σε συνδυασμό με το άρθρο 21 του Οργανισμού του Δικαστηρίου, ορίζει, όσον αφορά τις προϋποθέσεις παραδεκτού, ότι μια προσφυγή λόγω παραβάσεως κράτους μέλους πρέπει να περιέχει το αντικείμενο της διαφοράς και *συνοπτική έκθεση των προβαλλομένων ισχυρισμών*⁶. Αυτό το οποίο απαιτείται τουλάχιστον είναι η συνοπτική έκθεση των *νομικών* και πραγματικών στοιχείων επί των οποίων στηρίζονται οι αιτιάσεις αυτές⁷. Το νομότυπο αυτής της διαδικασίας συνιστά ουσιώδη εγγύηση παρεχόμενη από τη Συνθήκη όχι μόνο για την προστασία των δικαιωμάτων του εν λόγω κράτους μέλους, αλλά και προκειμένου να διασφαλιστεί ότι η δίκη που ενδέχεται να κινηθεί θα έχει ως αντικείμενο διαφορά που έχει καθορισθεί με σαφήνεια⁸.

18. Κατά τη γνώμη μου, όταν ένας νομικός ισχυρισμός που προβάλλεται το πρώτον κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία διαφέρει ουσιωδώς από ένα νομικό ισχυρισμό που προβλήθηκε το πρώτον κατά την προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία, το αναπόφευκτο αποτέλεσμα είναι ότι η Επιτροπή διεύρυνε ή τροποποίησε το αντικείμενο της διαφοράς. Υπό τέτοιες συνθήκες, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι η Επιτροπή απλώς προσέθεσε λεπτομέρειες στα επιχειρήματα που είχαν ήδη προβληθεί σε γενικότερο πλαίσιο σε προγενέστερο στάδιο της διαδικασίας⁹. Αντιθέτως, η δομή της διαφοράς καθίσταται θεμελιωδώς διαφορετική.

19. Τούτο όμως δεν συμβαίνει όσον αφορά την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως στο πλαίσιο της υπό κρίση προσφυγής λόγω παραβάσεως κράτους μέλους. Η αιτίαση της Επιτροπής έχει παραμείνει η ίδια κατά τη διοικητική διαδικασία και κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου. Συγκεκριμένα, ότι, διά του περιορισμού της δυνατότητας σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ κατά το άρθρο 11 σε ορισμένους τομείς και διά του αποκλεισμού όλων των άλλων επιχειρηματιών στη Σουηδία, παρεμφερείς καταστάσεις τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως.

20. Η διαφορά μεταξύ φορολογικής ουδετερότητας και της γενικότερης αρχής της ίσης μεταχειρίσεως έγκειται εν τέλει στο ζήτημα αν επιχειρηματίες οι οποίοι δεν τελούν σε άμεση σχέση ανταγωνισμού μεταξύ τους τελούν σε παρεμφερή κατάσταση. Τούτο συμβαίνει διότι η φορολογική ουδετερότητα έχει εφαρμογή μόνον εντός του εν λόγω πλαισίου ανταγωνισμού. Παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως μπορεί όμως να ανακύψει αν παρεμφερείς καταστάσεις τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως¹⁰. Εντούτοις, κατά την άποψή μου, κάθε διάκριση μεταξύ φορολογικής ουδετερότητας και ίσης μεταχειρίσεως μπορεί να έχει μόνο δευτερεύουσα ή ακόμη και τριτεύουσα σημασία για την επίλυση της υπό κρίση διαφοράς.

5 — Απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2010, C-458/08 (Συλλογή 2010, σ. I-11599, σκέψη 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Βλ. επίσης απόφαση της 10ης Μαΐου 2012, C-39/10, Επιτροπή κατά Εσθονίας (σκέψεις 24 έως 26).

6 — Η αντίστοιχη διάταξη του αναδιατυπωμένου Κανονισμού Διαδικασίας που άρχισε να ισχύει την 1η Νοεμβρίου 2012 είναι το άρθρο 120, στοιχείο γ' (ΕΕ 2012, L 265, σ. 1).

7 — Απόφαση της 16ης Ιουνίου 2005, C-456/03, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 2005, σ. I-5335, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

8 — Όπ.π. (σκέψη 37).

9 — Απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2010, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (προαναφερθείσα, σκέψη 47).

10 — Βλ. παραδείγματος χάριν απόφαση της 13ης Ιουλίου 2000, C-36/99, *Idéal Tourisme SA* (Συλλογή 2000, σ. I-6049). Πράγματι, ακόμη και οι διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ μπορούν να προβληθούν λόγω παραβίασεως της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως. Βλ. απόφαση της 23ης Απριλίου 2009, C-460/07, *Puffer* (Συλλογή 2009, σ. I-3251). Για ένα πιο πρόσφατο παράδειγμα υποθέσεως στην οποία το Δικαστήριο εξέτασε το ζήτημα αν ένα κράτος μέλος παραβίασε την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας κατά την εφαρμογή της οδηγίας περί ΦΠΑ, βλ. διάταξη της 19ης Ιανουαρίου 2012, C-117/11 (που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή).

21. Κατέληξα στο συμπέρασμα αυτό λόγω της πρωταρχικής σημασίας την οποία έχει η ερμηνεία του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ προκειμένου να κριθεί αν η Σουηδία ενεργεί σύμφωνα με το δίκαιο της ΕΕ, περιορίζοντας τη δυνατότητα σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ στον χρηματοπιστωτικό και στον ασφαλιστικό τομέα. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το πρώτο βήμα είναι να εξετασθεί η κατά γράμμα έννοια του άρθρου 11. Μόνο όταν το γράμμα του άρθρου 11 επιτρέπει διαφορετικές ερμηνείες μπορεί να εξετασθεί το πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσεται και ο σκοπός του άρθρου αυτού¹¹. Στο στάδιο αυτό οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της ίσης μεταχειρίσεως ασκούν επιρροή για τη διευκρίνιση της ερμηνείας του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ¹². Δεν ασκούν αφ' εαυτών επιρροή ανεξάρτητη από το άρθρο 11, ως στοιχεία των υποχρεώσεων της Σουηδίας που θα επηρέαζαν το παραδεκτό της υπό κρίση προσφυγής λόγω παραβάσεως κράτους μέλους.

22. Ως εκ τούτου, το γεγονός ότι στην αιτιολογημένη γνώμη της Επιτροπής δεν γίνεται ρητή μνεία της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως υπό έννοια ευρύτερη από αυτήν της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας δεν σημαίνει ότι η Επιτροπή προέβαλε νέον ισχυρισμό τον οποίο δεν μπορεί να εξετάσει το Δικαστήριο.

V – Επιχειρήματα των διαδίκων

23. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ο περιορισμός της δυνατότητας σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ στους παρέχοντες χρηματοπιστωτικές και ασφαλιστικές υπηρεσίες αντιβαίνει στο άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ, διότι σε οποιοδήποτε εθνικό σύστημα σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ το οποίο θεσπίζεται από κράτος μέλος πρέπει να έχουν πρόσβαση όλοι οι επιχειρηματίες που είναι εγκατεστημένοι στο κράτος μέλος αυτό, ανεξαρτήτως του είδους της δραστηριότητάς τους. Τούτο, κατά την Επιτροπή προκύπτει προδήλως από το γράμμα του άρθρου 11, κατά το οποίο «κάθε κράτος μέλος μπορεί να εκλαμβάνει ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο έδαφος του ίδιου αυτού κράτους μέλους πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής άποψης, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής άποψης».

24. Η ερμηνεία αυτή, κατά την άποψη της Επιτροπής, ενισχύεται περαιτέρω από τον σκοπό του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ ο οποίος συνίσταται στην παροχή της δυνατότητας στα κράτη μέλη να θεωρούν ως έναν ενιαίο υποκείμενο στον φόρο μονάδες που θεωρούνται αυτοτελείς για τεχνικούς και μόνο λόγους. Το άρθρο 11 συντελεί στην απλούστευση της διαχείρισεως και στην πάταξη των καταχρήσεων. Οι σκοποί αυτοί, κατά την Επιτροπή, έχουν σημασία για όλους τους επιχειρηματίες και όχι μόνο για τους επιχειρηματίες συγκεκριμένου τομέα.

25. Η Επιτροπή υποστηρίζει περαιτέρω ότι η σχετική σουηδική νομοθεσία είναι ασύμβατη προς την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως διότι παρεμφερείς καταστάσεις τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως χωρίς τούτο να δικαιολογείται αντικειμενικώς¹³. Η Επιτροπή υποστηρίζει επίσης ότι, στον τομέα της φορολογίας, συντρέχει παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως όταν υπάρχει διάκριση η οποία επηρεάζει επιχειρηματίες που δεν τελούν κατ' ανάγκη σε σχέση ανταγωνισμού μεταξύ τους, αλλά παρά τούτα βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση.

11 — Απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, C-582/08, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 2010, σ. I-7195, σκέψη 51). Βλ. επίσης τις προτάσεις μου στην υπόθεση εκείνη, σημείο 52.

12 — Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg (Συλλογή 2006, σ. I-589, σκέψη 31), και της 27ης Απριλίου 2006, C-443/04 και C-444/04, Solleveld και van der Hout - van Eijnsbergen (Συλλογή 2006, σ. I-3617, σκέψη 36)).

13 — Η Επιτροπή παραπέμπει συναφώς στην απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, C-309/06, Marks & Spencer (Συλλογή 2008, σ. I-2283, σκέψεις 49 και 51).

26. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ, όλοι οι εγκατεστημένοι στη Σουηδία επιχειρηματίες τελούν σε παρεμφερή κατάσταση, αλλά ο περιορισμός της δυνατότητας σχηματισμού ομίλου ΦΠΑ στους παρέχοντες χρηματοπιστωτικές και ασφαλιστικές υπηρεσίες σημαίνει ότι οι εν λόγω επιχειρηματίες τυγχάνουν λιγότερο ευνοϊκής μεταχείρισεως από τους επιχειρηματίες άλλων τομέων. Η Επιτροπή φρονεί ότι αυτή η διαφορετική μεταχείριση δεν δικαιολογείται αντικειμενικώς.

27. Το Βασίλειο της Σουηδίας υποστηρίζει ότι η σουηδική διάταξη είναι σύμφωνη με το γράμμα του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ελλείψει ακριβέστερης διατυπώσεως στο άρθρο 11, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να αποφασίζουν ποια εγκατεστημένα στο έδαφός τους πρόσωπα μπορούν να περιλαμβάνονται σε ομίλους ΦΠΑ.

28. Το Βασίλειο της Σουηδίας υποστηρίζει ότι είναι ιδιαιτέρως πρόσφορος ο σχηματισμός ομίλων ΦΠΑ στον χρηματοπιστωτικό τομέα, διότι πρόκειται για τομέα στον οποίο οι δραστηριότητες συχνά κατανέμονται μεταξύ διαφορετικών νομικών προσώπων. Τούτο οφείλεται σε επιταγές ρυθμιστικές διατάξεων. Περαιτέρω, ο χρηματοπιστωτικός τομέας είναι έντονα εκτεθειμένος στον ανταγωνισμό από επιχειρηματίες εγκατεστημένους εντός άλλων κρατών μελών και, επειδή οι επιχειρηματίες αυτοί έχουν πρόσβαση σε σύστημα σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ, οι Σουηδοί επιχειρηματίες που παρέχουν χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες θα βρίσκονταν σε μειονεκτική θέση σε σχέση με αυτούς, αν δεν υπήρχε η δυνατότητα σχηματισμού ομίλου ΦΠΑ.

29. Επιπλέον, το Βασίλειο της Σουηδίας υποστηρίζει ότι ο περιορισμός της δυνατότητας σχηματισμού ομίλου ΦΠΑ στους επιχειρηματίες του χρηματοπιστωτικού και του ασφαλιστικού τομέα χρησιμεύει για την αποτροπή της φοροαποφυγής που σημειώνεται, επί παραδείγματι, όταν ένας όμιλος εταιριών εγγράφει ως εσωτερικές πράξεις στα βιβλία του πράξεις μεταξύ των μελών του ομίλου και εταιριών εκτός του ομίλου.

30. Το Βασίλειο της Σουηδίας είναι της γνώμης ότι η σουηδική νομοθεσία περί του σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ είναι σύμφωνη τόσο με την αρχή της ίσης μεταχείρισεως όσο και με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Η νομολογία του Δικαστηρίου περί της αρχής της ίσης μεταχείρισεως προβλέπει επιταγές αφορώσες την από πλευράς ανταγωνισμού ουδετερότητα και η σουηδική νομοθεσία περί του σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ συνάδει προς τις επιταγές αυτές, διότι οι επιχειρηματίες του χρηματοπιστωτικού τομέα κατ' ουσίαν τελούν σε σχέση ανταγωνισμού μόνο μεταξύ τους. Ωσαύτως, η σουηδική νομοθεσία δεν είναι ασύμβατη προς την αρχή της ίσης μεταχείρισεως υπό την ευρύτερη έννοιά της, διότι οι επιχειρηματίες του χρηματοπιστωτικού τομέα δεν βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση με τους επιχειρηματίες άλλων τομέων. Τούτο συμβαίνει διότι οι επιχειρηματίες του χρηματοπιστωτικού τομέα συχνά διαιρούνται σε περισσότερα νομικά πρόσωπα για ρυθμιστικούς λόγους.

31. Τέλος, το Βασίλειο της Σουηδίας υποστηρίζει ότι χρήσιμο για την ερμηνεία του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ μπορεί να είναι το πνεύμα διατάξεων της οδηγίας περί ΦΠΑ που αφορούν τις απαλλαγές και τους μειωμένους συντελεστές του φόρου¹⁴. Δεδομένου ότι το άρθρο 11 επιτρέπει τη διενέργεια πράξεων εντός ομίλου ΦΠΑ χωρίς την επιβολή ΦΠΑ και η διάταξη αυτή κατά τον τρόπο αυτόν παρεκκλίνει από το γενικό σύστημα ΦΠΑ, το πεδίο εφαρμογής της πρέπει να τυγχάνει συσταλτικής ερμηνείας.

14 — Βλ. τίτλο IX και άρθρο 98 της οδηγίας περί ΦΠΑ, αντιστοίχως.

VI – Ανάλυση

A – Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

32. Κατά τη γνώμη μου, το αποφασιστικό ερώτημα είναι το εξής: δικαιούται ένα κράτος μέλος το οποίο επέλεξε να θεσπίσει ένα σύστημα σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ να περιορίσει τη λειτουργία του συστήματος αυτού σε ορισμένους επιχειρηματίες που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ, χωρίς να προβλέπει τη δυνατότητα σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 11 ως προς όλους τους επιχειρηματίες που πληρούν τις προϋποθέσεις αυτές;

33. Μεγάλη σημασία έχει το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Δύνανται τα κράτη μέλη, όταν ασκούν το δικαίωμά τους να θεωρήσουν ως «ενιαίο υποκείμενο στον φόρο» εγκατεστημένα στην επικράτειά τους πρόσωπα, τα οποία είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως, να διακρίνουν με γνώμονα τη φύση της δραστηριότητας την οποία ασκούν οι επιχειρηματίες, ώστε ορισμένες πράξεις ορισμένων κατηγοριών υποκειμένων στον φόρο να αποκλείονται¹⁵; Έχει η Σουηδία τηρήσει τα όρια του άρθρου 11¹⁶;

34. Κατ' αρχάς, είναι χρήσιμο να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για την ερμηνεία διατάξεως του δικαίου της Ένωσης, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι σκοποί τους οποίους επιδιώκει, το πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσεται και το γράμμα της¹⁷. Όπως προεξέθεσα, θα εξετάσω πρώτα το γράμμα του άρθρου 11 και, αν χρειάζεται, το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και τους σκοπούς τους οποίους επιδιώκει.

B – Γραμματική ερμηνεία του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ

35. Σύμφωνα με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα κράτη μέλη δικαιούνται να στηρίζονται στο γράμμα μιας οδηγίας¹⁸. Βάσει της διαπιστώσεως αυτής, από το γράμμα του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει σαφώς ότι πρόκειται για διάταξη ενδοτικού δικαίου. Εντούτοις, αν ένα κράτος μέλος επιλέξει τον σχηματισμό ομίλων ΦΠΑ, οι προϋποθέσεις του πρέπει να συνάδουν με την οδηγία περί ΦΠΑ.

36. Το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ότι σε όμιλο ΦΠΑ είναι δυνατό να περιλαμβάνονται εγκατεστημένα στο έδαφος των κρατών μελών *πρόσωπα*, υπό την προϋπόθεση ότι τα πρόσωπα αυτά συνδέονται στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως. Η διάταξη δεν προβλέπει άλλους περιορισμούς. Αντιθέτως, μπορεί να προβληθεί το επιχείρημα ότι ο όρος «any persons» («πρόσωπα» στην ελληνική) περιορίζει τη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών ως προς την επιβολή περαιτέρω περιορισμών κατά την εφαρμογή του άρθρου στην εθνική έννομη τάξη. Κατά τη γνώμη μου, ο όρος «πρόσωπα» καλύπτει τα πρόσωπα οποιουδήποτε τομέα οικονομικής δραστηριότητας. Ως εκ τούτου, η γραμματική ερμηνεία του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ αποκλείει κάθε περιορισμό του πεδίου εφαρμογής της σε συγκεκριμένους οικονομικούς τομείς.

15 — Βλ., επί ανάλογης προβληματικής, προαναφερθείσα απόφαση Turn- und Sportunion Waldburg (σκέψη 30).

16 — Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 28ης Ιουνίου 2007, C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust και The Association of Investment Trust Companies (Συλλογή 2007, σ. I-5517, σκέψη 44).

17 — Βλ. απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-174/08, NCC Construction Danmark (Συλλογή 2009, σ. I-10567, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία): βλ. επίσης απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, C-33/11, A Oy (σκέψη 27).

18 — Βλ. απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (προαναφερθείσα σκέψεις 49 έως 51).

37. Αν το Δικαστήριο δεχθεί την ανωτέρω ανάλυση η οποία στηρίζεται στο γράμμα του άρθρου 11, δεν είναι ανάγκη να εξετάσει το πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσεται η διάταξη αυτή και τους σκοπούς που επιδιώκει¹⁹. Εντούτοις, θα εξετάσω το ζήτημα αυτό σε περίπτωση που το Δικαστήριο δεν δεχθεί την πρότασή μου για το γράμμα του άρθρου 11.

Γ – Η δυνατότητα σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ εντασσόμενη στο ευρύτερο πλαίσιο του συστήματος ΦΠΑ

38. Ο σχηματισμός ομίλου ΦΠΑ συνεπάγεται τη δημιουργία ενός ενιαίου υποκειμένου στον ΦΠΑ, ο οποίος είναι από κάθε άποψη συγκρίσιμος προς έναν υποκείμενο στον φόρο που αποτελείται από ένα πρόσωπο²⁰. Ανεξάρτητα από τη φύση του ως ειδικού καθεστώτος, ο όμιλος ΦΠΑ δεν περιορίζει ούτε διευρύνει τα δικαιώματα ενός υποκειμένου στον φόρο, όπως αυτός ορίζεται στο άρθρο 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

39. Το σύστημα ΦΠΑ επιτυγχάνει τη μεγαλύτερη απλούστευση και ουδετερότητα υπό δύο προϋποθέσεις: εφόσον ο φόρος εισπράττεται κατά τρόπο όσο το δυνατόν γενικότερο και εφόσον το πεδίο εφαρμογής του περιλαμβάνει όλα τα στάδια της παραγωγής και διανομής, καθώς και τον τομέα παροχής υπηρεσιών²¹. Το σύστημα ΦΠΑ πρέπει να καταλήγει σε ουδετερότητα από πλευράς ανταγωνισμού, ώστε, εντός του ίδιου κράτους μέλους, παρεμφερή προϊόντα και υπηρεσίες να φέρουν το ίδιο φορολογικό βάρος, ανεξαρτήτως του μήκους των αλυσίδων παραγωγής και διανομής²². Όταν λειτουργεί άριστα, η φορολογική ουδετερότητα, όπως καλείται, δεν πρέπει να επηρεάζει τον ανταγωνισμό ούτε τις αποφάσεις των επιχειρηματιών για την οργάνωση των δραστηριοτήτων τους, όπως είναι η νομική μορφή ή η οργανωτική διάρθρωση²³.

40. Ο σχηματισμός ομίλου ΦΠΑ σηματοδοτεί τη γένεση της φορολογικής ευθύνης ομίλου ΦΠΑ και το πέρας της αυτοτελούς φορολογικής ευθύνης εκείνων από τα μέλη του τα οποία ήταν υποκείμενοι στον ΦΠΑ πριν προσχωρήσουν στον όμιλο²⁴. Η μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ των πράξεων του ομίλου, παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών τόσο προς όσο και από μονάδες εκτός του ομίλου, είναι παρεμφερής με την από πλευράς ΦΠΑ μεταχείριση ενός και μόνου υποκειμένου στον φόρο, ενεργούντος ατομικώς. Οι πράξεις μεταξύ των κατ' ιδίαν μελών του ομίλου, οι οποίες ως εκ τούτου παραμένουν εντός του ομίλου, θεωρούνται ως διενεργηθείσες εκ μέρους του ομίλου για τον εαυτό του. Κατά συνέπεια, οι εσωτερικές πράξεις ενός ομίλου ΦΠΑ δεν υφίστανται από πλευράς ΦΠΑ.

41. Όταν ένας όμιλος ΦΠΑ ενεργεί σύμφωνα με τους κανόνες του συστήματος ΦΠΑ, το δικαίωμα των προσώπων που περιλαμβάνονται στον όμιλο ΦΠΑ να εκπίπτουν τον ΦΠΑ για αγορές δεν διευρύνεται²⁵. Το δικαίωμα αυτό εξακολουθεί να ισχύει μόνο για όσες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών πραγματοποιούνται από τον όμιλο ΦΠΑ για υποκείμενες στον ΦΠΑ δραστηριότητες. Ωσαύτως, τα μέλη ενός ομίλου ΦΠΑ δεν δικαιούνται να εκπέσουν τον ΦΠΑ για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν για απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ δραστηριότητες.

19 — Όπ.π., ιδίως σκέψη 51. Βλ. επίσης τις προτάσεις μου στην υπόθεση εκείνη, σημείο 52.

20 — Η πρακτική εφαρμογή της δυνατότητας σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ ποικίλλει. Σε ορισμένα κράτη μέλη που έχουν προβλέψει τον σχηματισμό ομίλων ΦΠΑ, ο σχηματισμός αυτός είναι υποχρεωτικός για τα πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις και σε άλλα κράτη είναι οικειοθελής.

21 — Βλ. αιτιολογική σκέψη 5 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

22 — Βλ. αιτιολογική σκέψη 7 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

23 — Terra, B. και Kajus, J. *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2012, κεφάλαιο 7.3.

24 — Βλ. απόφαση της 22ας Μαΐου 2008, C-162/07, *Ampliscentifica* και *Amplifin* (Συλλογή 2008, σ. I-4019, σκέψεις 19 και 20).

25 — Για μια περίληψη του συστήματος εκπτώσεων, βλ. απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, C-324/11, *Τόθ* (σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Δ – Ο σκοπός των διατάξεων περί σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ

42. Υπό το πρίσμα του σκοπού και του περιεχομένου του σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ, όπως εκτέθηκαν ανωτέρω, δεν μπορώ να συμφωνήσω με το επιχείρημα του Βασιλείου της Σουηδίας ότι τα κράτη μέλη έχουν διακριτική ευχέρεια όσον αφορά τους οικονομικούς τομείς ως προς τους οποίους υπάρχει δυνατότητα σχηματισμού ομίλου ΦΠΑ. Κατέληξα στο συμπέρασμα αυτό για τους εξής λόγους.

43. Ο σχηματισμός ομίλου ΦΠΑ δεν γεννά οικονομικά οφέλη σε περίπτωση αγοράς αγαθών ή υπηρεσιών για υποκείμενες στον ΦΠΑ δραστηριότητες, δεδομένου ότι ο αγοραστής δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών. Στην περίπτωση αυτή, κατ' αρχήν δεν έχει σημασία αν η αγορά πραγματοποιείται εντός του ομίλου ΦΠΑ χωρίς να καταβληθεί ΦΠΑ επί των εισροών ή πραγματοποιείται από πρόσωπο εκτός του ομίλου ΦΠΑ, οπότε καταβάλλεται ΦΠΑ επί των εισροών.

44. Σε ορισμένες περιπτώσεις, τα μέλη ενός ομίλου ΦΠΑ μπορούν να αντλούν οικονομικά πλεονεκτήματα από την υπαγωγή τους στον όμιλο²⁶. Η υπαγωγή σε όμιλο ΦΠΑ μπορεί να είναι επωφελής, επί παραδείγματι σε περίπτωση κατά την οποία το μέλος του ομίλου το οποίο προβαίνει σε αγορά υποκείμενη στον ΦΠΑ δεν έχει, λόγω της απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ φύσεως των δραστηριοτήτων του, δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ή δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως ολόκληρου του ΦΠΑ. Αν το μέλος αυτό αγοράσει από προμηθευτή εκτός του ομίλου ΦΠΑ, θα πρέπει να καταβάλει ΦΠΑ. Αν όμως αγοράσει από άλλο μέλος του ομίλου, δεν οφείλεται ΦΠΑ.

45. Αν ένας επιχειρηματίας δεν δικαιούται να εκπέσει τον επιβληθέντα σε μια αγορά φόρο εισροών, μπορεί να είναι οικονομικώς πλεονεκτικό να παραγάγει τα αγαθά ή να παράσχει τις υπηρεσίες ο ίδιος. Επί παραδείγματι, μια τράπεζα η οποία δεν δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ θα μπορούσε να ωφεληθεί οικονομικώς αν παρείχε εσωτερικώς τις υπηρεσίες πληροφορικής που χρειάζονται για τις τραπεζικές της δραστηριότητες, αντί να τις αγοράσει από τρίτον. Ωστόσο, αν έχει τη δυνατότητα υπαγωγής σε όμιλο ΦΠΑ, μπορεί να αναθέσει την παροχή υπηρεσιών πληροφορικής σε θυγατρική που ανήκει στον όμιλο και πάλι να έχει το ίδιο πλεονέκτημα.

46. Το προπεριγραφέν οικονομικό κίνητρο μπορεί να συνεπάγεται ότι ευλόγως ένα κράτος μέλος, ενώ δεν προβλέπει ως προς όλους γενικώς τους επιχειρηματίες τη δυνατότητα σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ, να προβλέπει παρά ταύτα τη δυνατότητα αυτή ως προς τους παρέχοντες χρηματοπιστωτικές και ασφαλιστικές υπηρεσίες, οι οποίοι είναι υποκείμενοι στον φόρο ασκούντες κυρίως απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ δραστηριότητες. Αυτό δεν σημαίνει όμως ότι τούτο είναι νόμιμο όσον αφορά τη νομοθεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί ΦΠΑ.

Ε – Μπορεί να περιοριστεί η δυνατότητα σχηματισμού ομίλων σε ορισμένους οικονομικούς τομείς;

47. Είναι αυτονόητο ότι οι νομοθεσίες των κρατών μελών περί σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ πρέπει να συνάδουν προς τους σκοπούς του σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ, όπως προβλέπονται στην έκτη οδηγία. Τα κράτη μέλη ουδόλως διαθέτουν διακριτική ευχέρεια συναφώς.

48. Σημειωτέον επίσης ότι, από την ανάγκη ομοιόμορφης εφαρμογής του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και από τη γενική αρχή της ισότητας προκύπτει ότι στο περιεχόμενο μιας διατάξεως του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης η οποία δεν παραπέμπει ρητώς στο δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της εννοίας και του περιεχομένου της πρέπει κανονικά να δίδεται, σε όλη την Ένωση, αυτοτελής και ομοιόμορφη ερμηνεία²⁷.

26 — Βλ. ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο για τη δυνατότητα ομαδοποίησης του ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 11 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας [COM(2009) 325 τελικό], σ. 11 έως 12.

27 — Βλ. απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, NCC Construction Danmark (προαναφερθείσα σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

49. Όπως επισημάνθηκε ανωτέρω, το Βασίλειο της Σουηδίας υποστηρίζει ότι ο περιορισμός της δυνατότητας σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ στον χρηματοπιστωτικό και στον ασφαλιστικό τομέα είναι δικαιολογημένος λόγω της ανάγκης δημιουργίας ίσων συνθηκών ανταγωνισμού για τους επιχειρηματίες των τομέων αυτών έναντι των διεθνών επιχειρηματιών. Επιπλέον, προβάλλεται το επιχείρημα ότι ο περιορισμός αυτός είναι δικαιολογημένος λόγω της αυστηρότερης ρυθμίσεως και εποπτείας του χρηματοπιστωτικού και του ασφαλιστικού τομέα σε σχέση με τα ισχύοντα σε άλλους τομείς. Ο σχηματισμός ομίλων ΦΠΑ είναι ουσιώδης για τους τομείς αυτούς, δεδομένου ότι οι μεμονωμένοι επιχειρηματίες στους τομείς αυτούς πρέπει να οργανώνονται ως ανεξάρτητα νομικά πρόσωπα για ρυθμιστικούς λόγους.

50. Χωρίς να αρνούμαι τη σπουδαιότητα των σκέψεων αυτών, υπενθυμίζω ότι οι σκοποί του σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ είναι η απλούστευση της διαχειρίσεως και η αποτροπή των καταχρήσεων. Οι σκοποί αυτοί δεν περιορίζονται σε ορισμένους τομείς, αλλά ισχύουν για όλους τους επιχειρηματίες, ανεξαρτήτως του τομέα στον οποίο αναπτύσσουν δραστηριότητα.

51. Όσον αφορά την τάση των τομέων παροχής χρηματοπιστωτικών και ασφαλιστικών υπηρεσιών να κατανέμουν τις δραστηριότητές τους μεταξύ διαφόρων νομικών προσώπων, σημειωτέον επίσης ότι διαθρώσεις ομίλων οι οποίοι καλύπτουν πλείονα στάδια είναι πλέον συνήθεις και σε πολλούς άλλους τομείς. Σε κλάδους όπως η παροχή κοινωνικών υπηρεσιών και υπηρεσιών περιθάλψεως, καθώς και κτηματομεσιτικών υπηρεσιών, ο σχηματισμός ομίλων ΦΠΑ θα μπορούσε να είναι πλεονεκτικός κατά παρόμοιο τρόπο²⁸. Κατά τη σουηδική νομοθεσία, οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι προβαίνουν σε απαλλασσόμενες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, ως προς τους οποίους επιτρέπεται ο σχηματισμός ομίλων ΦΠΑ, τελούν σε πλεονεκτικότερη θέση από τους όμιλους άλλων επιχειρηματιών οι οποίοι προβαίνουν σε απαλλασσόμενες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, ως προς τους οποίους δεν υπάρχει τέτοια δυνατότητα.

52. Τονίζεται ότι ένας όμιλος ΦΠΑ, μετά την καταχώρισή του στα μητρώα ΦΠΑ, αποτελεί έναν ενιαίο υποκείμενο στον φόρο. Δεν ισχύουν άλλοι περιορισμοί, ακόμη και αν ο σχηματισμός ομίλων ΦΠΑ αποτελεί πράγματι ειδικό καθεστώς²⁹.

53. Κατά την άποψή μου, υπό το πρίσμα της επιταγής περί συνεπούς και ομοιόμορφης ερμηνείας του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί ΦΠΑ, ο περιορισμός της ιδιότητας ενός προσώπου ως υποκειμένου στον φόρο με γνώμονα τους τομείς δραστηριότητας δεν δικαιολογείται. Διάφορα είδη πρακτικών, κοινωνικών, οικονομικών και άλλων σκοπών εντός ενός τομέα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στο πλαίσιο των συγκεκριμένων διατάξεων της νομοθεσίας περί ΦΠΑ που διέπουν τον τομέα αυτόν. Ωστόσο, οι παράγοντες αυτοί δεν πρέπει να αποτελούν τη βάση για τον καθορισμό των υποκειμένων στον φόρο υπό το πρίσμα του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ³⁰.

54. Για τον λόγο αυτόν, η αναλογία μεταξύ του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ και των διατάξεων της περί απαλλαγών και μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ³¹ την οποία το κράτος μέλος επιθυμεί να αντλήσει από την ενδοτικού δικαίου φύση του σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ δεν ευσταθεί. Συγκεκριμένα, οι περί απαλλαγών και μειωμένων συντελεστών διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ

28 — Για την εξέταση του σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ στο πλαίσιο του σουηδικού συστήματος ΦΠΑ, βλ. Håkan Magnusson, *Gruppregrering till mervärdesskatt, Skattenytt* 1998/11.

29 — Ο διάδικος εξέτασε το ζήτημα αν το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει εξαίρεση ή παρέκκλιση που πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς. Εκτιμώ ότι αυτή η προσέγγιση δεν είναι πρόσφορη, ιδίως δεδομένου ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, η Επιτροπή μάλλον υποστηρίζει ότι ο σχηματισμός ομίλων ΦΠΑ δεν αποτελεί παρέκκλιση από το γενικό σύστημα του ΦΠΑ, αλλά ειδικό καθεστώς. Ωστόσο, η Επιτροπή προφανώς υποστήριξε την αντίθετη άποψη στην υπόθεση C-85/11, *Επιτροπή κατά Ιρλανδίας*.

30 — Παρατηρώ ότι το σημείο 2 του παραρτήματος Α της δεύτερης οδηγίας περί ΦΠΑ όριζε ότι «[εάν] ένα κράτος μέλος προτίθεται να μην υπάγει στον φόρο ορισμένες δραστηριότητες, πρέπει να πράξει τούτου μάλλον δι' απαλλαγών παρά διά της εξαιρέσεως από το πεδίο εφαρμογής του φόρου των προσώπων τα οποία ασκούν τις δραστηριότητες αυτές». Συνεπώς, εντός του συστήματος ΦΠΑ της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι διατάξεις που καθορίζουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο δεν πρέπει να εφαρμόζονται για την επίτευξη συγκεκριμένων σκοπών πολιτικής.

31 — Προαναφερθείσα.

στηρίζονται σε σκοπούς πολιτικής οι οποίοι αφορούν συγκεκριμένους τομείς και οι οποίοι αναγνωρίζονται ή τουλάχιστον τυγχάνουν ανοχής από τον νομοθέτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Όπως έχει κρίνει με την πάγια νομολογία του το Δικαστήριο, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να εφαρμόζουν ελαφρύνσεις ως προς τον ΦΠΑ που καταβάλλουν ορισμένες ομάδες καταναλωτών³².

55. Από την άλλη πλευρά, οι διατάξεις περί σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ διέπουν τον χαρακτηρισμό μιας ομάδας προσώπων ως ενιαίου υποκειμένου στον φόρο υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Η οδηγία περί ΦΠΑ δεν προβλέπει σκοπούς ξένους προς τη φορολογική πολιτική οι οποίοι θα μπορούσαν να επιδιωχθούν μέσω του καθεστώτος αυτού. Ως εκ τούτου, μια πιο πρόσφορη αναλογία προς το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ βρίσκεται στη νομολογία που αφορά τη λήψη προαιρετικών μέτρων στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς³³. Με τη νομολογία αυτή το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προαιρετική φύση ενός μέτρου δεν σημαίνει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίσουν το πεδίο εφαρμογής του κατά τρόπο μη προβλεπόμενο στην εν λόγω διάταξη του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

ΣΤ – Τελικές παρατηρήσεις

56. Η αιτίαση της Επιτροπής αφορά ρητώς μόνον τον περιορισμό της δυνατότητας σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ στους παρέχοντες χρηματοπιστωτικές και ασφαλιστικές υπηρεσίες. Ως εκ τούτου, η παρατήρηση την οποία θα διατυπώσω κατωτέρω δεν θα χρησιμεύσει προς επιβεβαίωση της εκβάσεως της προσφυγής λόγω παραβάσεως κατά της Σουηδίας. Πάντως, είναι χρήσιμη διότι εμφανίζει τα προβλήματα που μπορεί να συνεπάγεται ο περιορισμός της δυνατότητας σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ και μάλιστα συζητήθηκε από τους διαδίκους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

57. Στην πραγματικότητα, η σουηδική νομοθεσία περί ΦΠΑ δεν αποκλείει από τους ομίλους ΦΠΑ όλα τα νομικώς ανεξάρτητα πρόσωπα που αναπτύσσουν δραστηριότητα σε άλλους τομείς πλην του χρηματοπιστωτικού και του ασφαλιστικού. Κατά τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 2 του κεφαλαίου 6α του σουηδικού νόμου ΦΠΑ, μπορούν να περιλαμβάνονται σε όμιλο ΦΠΑ και: i) οικονομικές μονάδες των οποίων ο κύριος σκοπός είναι οι παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών στις οικονομικές μονάδες που παρέχουν χρηματοπιστωτικές και ασφαλιστικές υπηρεσίες, καθώς και ii) οικονομικές μονάδες οι οποίες είναι εντολοδόχοι και αντιπρόσωποι και οι οποίοι τελούν σε σχέση εντολής όπως η προβλεπόμενη στο κεφάλαιο 36 του νόμου περί του φόρου εισοδήματος.

58. Όπως κατέστη σαφές κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, τα δύο είδη μονάδων που προανέφερα στα σημεία i) και ii) μπορεί να κατευθύνουν μέρος των επαγγελματικών δραστηριοτήτων τους προς πελάτες εκτός του ομίλου. Προσθετόν ότι, σύμφωνα με τα στοιχεία που παρέσχε ο εκπρόσωπος της Σουηδικής Κυβερνήσεως, στην πράξη, το ποσοστό των προς τα έξω δραστηριοτήτων περιορίζεται σε

32 — Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 6ης Μαΐου 2010, C-94/09, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2010, σ. I-4261, σκέψη 28): «[...] όταν κράτος μέλος αποφασίζει να κάνει χρήση της δυνατότητας που του παρέχει το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2006/112 να εφαρμόσει μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ σε μια κατηγορία υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα III της οδηγίας αυτής, έχει τη δυνατότητα να περιορίζει την εφαρμογή του εν λόγω μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε συγκεκριμένες και ειδικές πτυχές της κατηγορίας αυτής, με την επιφύλαξη της τήρησης της εγγενούς στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ αρχής της φορολογικής ουδετερότητας». Βλ. επίσης αποφάσεις της 7ης Μαρτίου 2002, C-169/00, Επιτροπή κατά Φινλανδίας (Συλλογή 2002, σ. I-2433, σκέψη 30), της 8ης Μαΐου 2003, C-384/01, Επιτροπή κατά Γαλλικής Δημοκρατίας (Συλλογή 2003, σ. I-4395, σκέψη 24) και της 3ης Απριλίου 2008, C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (Συλλογή 2008, σ. I-1817, σκέψη 43).

33 — Όσον αφορά την ερμηνεία μιας παρεμφερούς καταστάσεως στην Ευρωπαϊκή Ένωση, στο πλαίσιο της παροχής δυνατότητας νομοθετικής επιλογής, βλ. απόφαση της 23ης Οκτωβρίου 2003, C-408/01, Adidas-Salomon και Adidas Benelux (Συλλογή 2003, σ. I-12537), όπου το Δικαστήριο έκρινε στη σκέψη 20 ότι «[...] Έτσι, η δυνατότητα επιλογής του κράτους μέλους [να μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 5, παράγραφος 2, της οδηγίας για την προσέγγιση των νομοθεσιών των κρατών μελών περί σημάτων (ΕΕ 1989, L 40, σ. 1)] αφορά αυτήν ταύτη την παροχή ενισχυμένης προστασίας στα φημισμένα σήματα, αλλά όχι τις καταστάσεις που καλύπτονται από την προστασία αυτή όταν το κράτος μέλος την παρέχει».

20 %³⁴. Τούτο έχει σημασία διότι αποδεικνύει ότι το σουηδικό καθεστώς σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ μπορεί να προκαλέσει προβλήματα από πλευράς ανταγωνιστικής ουδετερότητας, η οποία αποτελεί μία πτυχή της φορολογικής ουδετερότητας, και ότι τα προβλήματα αυτά έχουν αναγνωρισθεί και, σε ορισμένο βαθμό, αντιμετωπισθεί από το κράτος μέλος.

59. Δεδομένου ότι ο περιορισμός της δυνατότητας σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ στον χρηματοπιστωτικό και στον ασφαλιστικό τομέα δεν είναι απόλυτος στη σουηδική νομοθεσία, τα μέλη ενός ομίλου ΦΠΑ ενδέχεται να αποκομίσουν οικονομικά οφέλη από τον σχηματισμό ομίλου ΦΠΑ και όσον αφορά τις δραστηριότητές τους εκτός του χρηματοπιστωτικού και του ασφαλιστικού τομέα.

60. Για τους λόγους αυτούς, φρονώ ότι, αν ένα κράτος μέλος επιλέξει να προβλέψει τη δυνατότητα σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ, η δυνατότητα αυτή πρέπει να υπάρχει για τους επιχειρηματίες που αναπτύσσουν δραστηριότητα σε όλους τους τομείς του οικείου κράτους μέλους, εφόσον πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ³⁵. Περιορισμοί της αρχής αυτής θα μπορούσαν να δικαιολογηθούν μόνον εφόσον υπάρχει ανάγκη να αναληφθεί δράση κατά ενδεχόμενης καταχρήσεως για σαφώς προσδιοριζόμενες πράξεις. Άλλως, ο περιορισμός της δυνατότητας σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ μόνο στον χρηματοπιστωτικό και στον ασφαλιστικό τομέα δεν επιτρέπεται.

VII – Πρόταση

61. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι i) το Βασίλειο της Σουηδίας, περιορίζοντας τη δυνατότητα σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ στον χρηματοπιστωτικό και στον ασφαλιστικό τομέα, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 11 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ii) να καταδικάσει το Βασίλειο της Σουηδίας στα δικαστικά έξοδα και iii) να κρίνει ότι Δημοκρατία της Φινλανδίας φέρει τα έξοδά της.

34 — Σύμφωνα με το νομοσχέδιο για τη διάταξη περί του σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ στη Σουηδία, κατ' ανώτατο όριο ποσοστό 20 έως 30 % της δραστηριότητας μπορεί να στρέφεται εκτός του ομίλου ΦΠΑ. Στην περίπτωση επιχειρήσεων που παρέχουν υπηρεσίες υποστηρίξεως για την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, η επιταγή ότι ο σκοπός αυτός πρέπει να είναι ο κύριος σκοπός τους δικαιολογήθηκε στο νομοσχέδιο της κυβέρνησεως, διά της αναφοράς στην ανάγκη μείωσης των αρνητικών αποτελεσμάτων του σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ στον ανταγωνισμό, σε σχέση με τους εκτός του ομίλου παρόχους. Βλ. Regeringens proposition 1997/98:148, σ: 37.

35 — Εθνική διάταξη περί σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ θεσπισθείσα για ορισμένους μόνον τομείς μπορεί να είναι επικριτέα και από απόψεως κρατικών ενισχύσεων, δεδομένου ότι συνεπάγεται επιλεκτικό πλεονέκτημα για τους επιχειρηματίες που αναπτύσσουν δραστηριότητα στους τομείς αυτούς.