



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
NIILO JÄÄSKINEN
της 27ης Νοεμβρίου 2012¹

Υπόθεση C-85/11

**Ευρωπαϊκή Επιτροπή
κατά**

Ιρλανδίας

«ΦΠΑ — Άρθρα 9 και 11 της οδηγίας 2006/112/EK — Εθνικοί κανόνες οι οποίοι επιτρέπουν να περιλαμβάνονται μη υποκείμενοι στον φόρο σε ομίλους ΦΠΑ — Συμβατό με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί ΦΠΑ»

I – Εισαγωγή

1. Στην υπό κρίση υπόθεση, η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι η Ιρλανδία, επιτρέποντας να περιλαμβάνονται μη υποκείμενοι στον φόρο σε ομίλους φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (να θεωρούνται, δηλαδή, από πλευράς ΦΠΑ, ως ένας ενιαίος υποκείμενος στον φόρο), παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 9 και 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. Συγχρόνως με την υπό κρίση προσφυγή, η Επιτροπή άσκησε προσφυγή λόγω παραβάσεως κατά του Βασιλείου της Σουηδίας, προβάλλοντας παράβαση του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ, αλλά για διαφορετικούς λόγους. Θα εξετάσω την προσφυγή αυτή με χωριστές προτάσεις.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — ΕΕ 2006, L 347, σ. 1. Η Επιτροπή έχει ασκήσει παρεμφερείς προσφυγές λόγω παραβάσεως κράτους μέλους κατά της Τσεχικής Δημοκρατίας, του Βασιλείου της Δανίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας, του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας. Βλ. υπόθεση C-109/11, Επιτροπή κατά Τσεχικής Δημοκρατίας, υπόθεση C-95/11, Επιτροπή κατά Δανίας, υπόθεση C-74/11, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, υπόθεση 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-480/10, Επιτροπή κατά Σουηδίας, υπόθεση επί της οποίας θα αναπτύξω τις προτάσεις μου την ίδια ημέρα με την υπό κρίση υπόθεση.

II – Νομικό πλαίσιο

A– Το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

3. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει την έννοια του όρου «υποκείμενος στον φόρο» από πλευράς ΦΠΑ ως εξής:

«1. Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

4. Το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει κανόνες οι οποίοι αφορούν την αντιμετώπιση πλειόνων προσώπων ως μιας ενιαίας μονάδας για τους σκοπούς της διαχείρισεως του φόρου (σχηματισμός ομίλου ΦΠΑ) ως εξής:

«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

5. Το άρθρο 15 του Value-Added Tax Consolidation Act 2010 (κωδικοποιημένου νόμου περί του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του 2010) το οποίο τέθηκε σε ισχύ για τις φορολογικές περιόδους που άρχονται από 1ης Νοεμβρίου 2010 και μετά, ορίζει τα εξής³:

«(1) Υπό την επιφύλαξη της παραγράφου 2, αν οι Revenue Commissioners (φορολογική αρχή) έχουν πεισθεί ότι δύο ή περισσότερα πρόσωπα εγκατεστημένα εντός της χώρας, ένα εκ των οποίων είναι υποκείμενος στον φόρο, έχουν στενούς χρηματοοικονομικούς και οργανωτικούς δεσμούς και αν τούτο κρίνεται αναγκαίο ή πρόσφορο για τον σκοπό της αποτελεσματικής διαχείρισεως (περιλαμβανομένης της συλλογής) του φόρου, βάσει του παρόντος νόμου, οι εν λόγω Commissioners δύνανται, είτε κατόπιν αιτήσεως εκ μέρους των προσώπων αυτών είτε άλλως,

(a) κατόπιν έγγραφης κοινοποιήσεως (καλούμενης, στο παρόν άρθρο, κοινοποίηση προς τον όμιλο) προς έκαστο από τα πρόσωπα αυτά, να τα θεωρήσουν ως έναν ενιαίο υποκείμενο στον φόρο (καλούμενο, στο παρόν άρθρο, όμιλο) και τα πρόσωπα προς τα οποία απευθύνθηκε η

3 — Πανομοιότητες κατ' ουσίαν διατάξεις περιέχονταν στο άρθρο 8, παράγραφος 8, στοιχείο α, του Value Added Tax Act 1972 (νόμου περί του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του 1972) όπως τροποποιήθηκε πιο πρόσφατα με τον Finance Act 2008 (δημοσιονομικό νόμο του 2008).

κοινοποίηση αυτή θα θεωρούνται πλέον ως περιλαμβανόμενα στον όμιλο για όσο χρόνο το παρόν άρθρο έχει εφαρμογή ως προς αυτά, αλλά το άρθρο 65 θα έχει εφαρμογή για έκαστο από τα μέλη του ομίλου, και

- (i) ένα από τα πρόσωπα αυτά, το οποίο θα λάβει σχετική κοινοποίηση από τους Commissioners, θα είναι υπεύθυνο για τη συμμόρφωση με τις διατάξεις του παρόντος νόμου όσον αφορά τον όμιλο και
- (ii) όλα τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που απορρέουν από το άρθρο αυτό ως προς τις πράξεις του ομίλου θα καθορίζονται αναλόγως

και

- (b) να καθιστούν κάθε περιλαμβανόμενο στον όμιλο πρόσωπο από κοινού και εις ολόκληρον υπεύθυνο για τη συμμόρφωση με τον παρόντα νόμο και τις κανονιστικές αποφάσεις (περιλαμβανομένων των διατάξεων που επιβάλλουν την καταβολή του φόρου) που έχουν εφαρμογή ως προς έκαστο από τα πρόσωπα αυτά και να το υποβάλλουν στις κυρώσεις του παρόντος νόμου οι οποίες θα ήταν δυνατό να του επιβληθούν εάν έκαστο πρόσωπο όφειλε να καταβάλει στους Commissioners ολόκληρο το ποσό του φόρου που μπορεί να επιβληθεί, ανεξαρτήτως κανονιστικών αποφάσεων που έχουν εκδοθεί βάσει του παρόντος άρθρου και αφορούν το ανωτέρω πρόσωπο:

[...]».

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

6. Στις 18 Σεπτεμβρίου 2008, η Επιτροπή απέστειλε έγγραφο οχλήσεως στην Ιρλανδία, στο οποίο υποστήριξε ότι πλείονες διατάξεις του ιρλανδικού δικαίου ήταν ασύμβατες προς τα άρθρα 9 και 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ, διότι επέτρεπαν σε μη υποκειμένους στον φόρο να προσχωρούν σε ομίλους ΦΠΑ.

7. Οι ιρλανδικές αρχές απάντησαν με έγγραφο της 27ης Ιανουαρίου 2009 στο οποίο δήλωσαν ότι, κατά την άποψή τους, η ιρλανδική νομοθεσία ήταν σύμφωνη με την οδηγία περί ΦΠΑ.

8. Στις 20 Νοεμβρίου 2009, η Επιτροπή απηύθυνε αιτιολογημένη γνώμη στην Ιρλανδία, με την οποία εξέθεσε την άποψή της. Η Ιρλανδία απάντησε με έγγραφο της 19ης Ιανουαρίου 2010, στο οποίο υποστήριξε ότι η εκ μέρους της ερμηνεία της οδηγίας περί ΦΠΑ ήταν ορθή.

9. Επειδή δεν έκρινε ικανοποιητική την απάντηση της Ιρλανδίας, η Επιτροπή άσκησε την υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως κράτους μέλους η οποία κατατέθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου στις 24 Φεβρουαρίου 2011. Το Βασίλειο της Δανίας, η Τσεχική Δημοκρατία, η Δημοκρατία της Φινλανδίας και το Ηνωμένο Βασίλειο παρενέβησαν υπέρ της Ιρλανδίας. Τα εν λόγω κράτη μέλη και η Επιτροπή μετέσχαν στην επ' ακροατηρίου συζήτηση που διεξήχθη στις 5 Σεπτεμβρίου 2012.

10. Η Ιρλανδία 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 η Ιρλανδία ζητεί να απορριφθεί η προσφυγή ως αβάσιμη.

IV – Επί του παραδεκτού της προσφυγής

11. Η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι η διαπίστωση την οποία ζητεί η Επιτροπή από το Δικαστήριο διαφέρει σημαντικά από την αρχική αιτίαση που το θεσμικό όργανο προέβαλε κατά της Ιρλανδίας με το έγγραφο οχλήσεως. Η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι η αρχική αιτίαση της Επιτροπής περιοριζόταν στο επιχείρημα ότι, κατά την ορθή ερμηνεία των άρθρων 9 και 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ένας μη υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να «προσχωρήσει» σε όμιλο ΦΠΑ. Η Ιρλανδία υποστηρίζει περαιτέρω ότι αυτή ήταν η αιτίαση ως προς την οποία διατύπωσε την άποψή της με την απάντησή της στο έγγραφο οχλήσεως και ότι η αιτίαση της Επιτροπής παρέμεινε κατά τον ίδιο τρόπο περιορισμένη στην αιτιολογημένη γνώμη της. Παρά ταύτα, στην ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η Ιρλανδία παραβαίνει τα άρθρα 9 και 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ «επιτρέποντας να περιλαμβάνονται μη υποκείμενοι στον φόρο σε ομίλους ΦΠΑ».

12. Η Ιρλανδία αντιτείνει ότι, αν οι αιτιάσεις της Επιτροπής ευσταθούσαν, η Ιρλανδία θα όφειλε όχι μόνο να ρυθμίζει και να επιβλέπει τον σχηματισμό ομίλων ΦΠΑ, ώστε να αποκλείει πλήρως μη υποκειμένους στον φόρο, αλλά και να εξακολουθεί να επιβλέπει τους υφισταμένους εγκριθέντες ομίλους. Για την Ιρλανδία, τούτο σημαίνει ότι οι αιτιάσεις της Επιτροπής είναι ευρύτερες από τις διατυπωθείσες κατά το στάδιο της διοικητικής διαδικασίας και η Ιρλανδία δεν είχε τη δυνατότητα κατά το στάδιο αυτό να σχολιάσει τις συνέπειες της ευρύτερης αιτιάσεως, οι οποίες, για την Ιρλανδία, δεν είναι αμελητέες.

13. 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.

14. 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.

15. Η παρούσα διαδικασία λόγω παραβάσεως κράτους μέλους αφορά κυρίως την ερμηνεία του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Στο πρώτο εδάφιο του άρθρου 11 παρέχεται στα κράτη μέλη η ευχέρεια να θεωρούν μεμονωμένα πρόσωπα ως έναν ενιαίο υποκείμενο στον φόρο. Σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 11, ένα κράτος μέλος, ασκώντας τη διακριτική ευχέρεια που του παρέχεται στο πρώτο εδάφιο, μπορεί να θεσπίσει κάθε μέτρο που απαιτείται για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής.

16. Ως εκ τούτου, η εφαρμογή του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν εξαρτάται από το αν μια επιχείρηση προσχωρεί στον όμιλο ή έχει ήδη περιληφθεί σ' αυτόν. Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 11 απλώς επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεσπίζουν κάθε μέτρο που απαιτείται για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής. Με άλλα λόγια, το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει εξαντλητικώς τις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου μεμονωμένα πρόσωπα να θεωρούνται ως ένας ενιαίος υποκείμενος στον φόρο και αυτό είναι το ζήτημα το οποίο αποτελεί τον πυρήνα της παρούσας προσφυγής λόγω παραβάσεως κράτους μέλους.

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

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).

17. Στην υπό κρίση υπόθεση, η διαφορετική διατύπωση της αιτιάσεως στην προσφυγή δεν διέυρυνε, δεν τροποποίησε ούτε περιόρισε το αντικείμενο της δίκης, όπως περιγράφεται στην αιτιολογημένη γνώμη. Δεν ασκεί επιρροή στα δικαιώματα άμυνας της Ιρλανδίας, διότι η προσφυγή της Επιτροπής αφορά το ζήτημα ποιος μπορεί να είναι μέλος ενός ομίλου ΦΠΑ και όχι τον έλεγχο των ομίλων αυτών από τις αρχές των κρατών μελών.

18. Συνεπώς, το γεγονός ότι η αιτιολογημένη γνώμη δεν διέκρινε μεταξύ της προσχωρήσεως μη υποκειμένων στον φόρο σε ομίλους ΦΠΑ και της διατηρήσεως της ιδιότητας μέλους τέτοιων ομίλων από μη υποκειμένους στον φόρο δεν σημαίνει ότι η Επιτροπή προέβαλε νέα αιτίαση την οποία δεν μπορεί να εξετάσει το Δικαστήριο.

19. Ως εκ τούτου, η ένσταση απαραδέκτου πρέπει να απορριφθεί.

V – Επιχειρήματα των διαδίκων

20. Η διαφορά μεταξύ της Επιτροπής και της Ιρλανδίας μπορεί να συνοψισθεί ως εξής.

21. Η Επιτροπή είναι της γνώμης ότι, μολονότι, στο άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ, πριν από τη λέξη «πρόσωπα» δεν έχουν τεθεί οι όροι «υποκείμενα στον φόρο», εξυπακούεται ότι το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ αφορά μόνον «υποκειμένους στον φόρο» όπως ορίζονται στο άρθρο 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Διαφορετικά, ένας όμιλος ΦΠΑ θα μπορούσε να περιλαμβάνει αποκλειστικώς και μόνον μη υποκειμένους στον φόρο. Κατά την Επιτροπή, η έννοια του «σχηματισμού ομίλου» προϋποθέτει ότι όλα τα περιλαμβανόμενα σ' αυτόν πρόσωπα κατ' άρθρο 11 πρέπει να ανήκουν στην ίδια κατηγορία από πλευράς ΦΠΑ. Επιπλέον, δεδομένου ότι το άρθρο 11 παρεκκλίνει από τον γενικό κανόνα ότι έκαστος υποκείμενος στον φόρο πρέπει να αντιμετωπίζεται ως αυτοτελής μονάδα, το άρθρο 11 πρέπει να ερμηνεύεται στενά.

22. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η εκ μέρους της ερμηνεία του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ συνάδει προς τους πρωταρχικούς σκοπούς των διατάξεων περί σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ, οι οποίοι συνίστανται στην απλούστευση της διαχειρίσεως και στην πάταξη των καταχρήσεων. Η απλούστευση έγκειται κυρίως σε απαλλαγή από τα βάρη διαχειρίσεως και λογιστικής που συνδέονται με την τήρηση χωριστών λογαριασμών και την υποβολή χωριστών δηλώσεων ΦΠΑ. Δεδομένου ότι μόνον υποκείμενοι στον φόρο πρέπει να τηρούν τέτοιους λογαριασμούς και να υποβάλλουν τέτοιες δηλώσεις, ο σκοπός της απλοποιήσεως δεν μπορεί να δικαιολογήσει την υπαγωγή μη υποκειμένων στον φόρο σε έναν όμιλο ΦΠΑ. Όσον αφορά τις καταχρήσεις, το επεξηγηματικό υπόμνημα της προτάσεως για την έκτη οδηγία περί ΦΠΑ αναφέρει μόνον τον σκοπό της αποτροπής των επιχειρηματιών από την εκμετάλλευση των ορίων φορολογήσεως διά του διαχωρισμού μιας ενιαίας επιχειρήσεως σε πλείονα αυτοτελή πρόσωπα. Η Επιτροπή προφανώς φρονεί ότι τούτο αποκλείει οποιαδήποτε συμμετοχή μη υποκειμένων στον φόρο προσώπων. Εντούτοις, η Επιτροπή υποστηρίζει περαιτέρω ότι το άρθρο 11 δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως όργανο για την αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής⁶ επιτρέποντας, επί παραδείγματι, στις εταιρίες χαρτοφυλακίου που είναι μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα βάσει του άρθρου 9 να περιληφθούν σε όμιλο ΦΠΑ βάσει του άρθρου 11.

23. Επιπλέον, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η αιτίασή της ενισχύεται, μολονότι εμμέσως, από τη νομολογία του Δικαστηρίου και κυρίως από την απόφαση *Ampliscientifica*. Στην υπόθεση εκείνη το Δικαστήριο δέχθηκε ότι το αποτέλεσμα της εφαρμογής του καθεστώτος του ομίλου ΦΠΑ είναι ότι «καθιστά δυνατό για τα φυσικά πρόσωπα και ιδίως τα νομικά πρόσωπα που συνδέονται με δεσμούς από δημοσιονομικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως να μην αντιμετωπίζονται ως χωριστοί

6 — Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, αν ένα κράτος μέλος επιθυμεί να παρεκκλίνει από τις βασικές διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ, επιδιώκοντας τον σκοπό αυτόν, πρέπει να ακολουθήσει τη διαδικασία του άρθρου 395 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

υποκείμενοι στον φόρο, αλλά ως ένας και μοναδικός»⁷. Κατά την άποψη της Επιτροπής, εκ του χωρίου αυτού, από κοινού με τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα W. Van Gerven στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Polysar⁸, συνάγεται ότι μόνον υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να εκλαμβάνονται ως «ένας και μοναδικός» υποκείμενος στον φόρο.

24. Η Ιρλανδία, αντιθέτως, είναι της γνώμης ότι το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύεται κατά γράμμα και ότι η χρήση του όρου «πρόσωπα» από τον νομοθέτη χωρίς τον προσδιορισμό «υποκείμενα στον φόρο» ήταν εσκεμμένη. Αν ο νομοθέτης είχε την πρόθεση να αναφερθεί σε υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα στο άρθρο 11, θα είχε περιλάβει τον όρο αυτό στην αναδιατύπωση της οδηγίας περί ΦΠΑ.

25. Η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι η έννοια του «σχηματισμού ομίλου» στην οποία στηρίζεται η Επιτροπή είναι απλώς περιγραφική και δεν χρησιμοποιείται στην οδηγία περί ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να αποτελέσει τη βάση για την ερμηνεία του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Περαιτέρω, ενώ είναι θεωρητικώς δυνατό να αποτελείται ένας όμιλος ΦΠΑ αποκλειστικώς και μόνον από μη υποκειμένους στον φόρο είναι εντελώς απίθανο και, επιπλέον, απαγορεύεται από την ιρλανδική νομοθεσία⁹.

26. Η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι η προσθήκη του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ διέυρυνε τον σκοπό της διατάξεως ώστε να περιλαμβάνει τη διευκόλυνση των κρατών μελών στη λήψη μέτρων σε σχέση με τους ομίλους ΦΠΑ τα οποία σκοπούν στην πάταξη των καταχρήσεων, στην απλούστευση της μεταχειρίσεως από πλευράς ΦΠΑ και στην αποτροπή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής¹⁰. Η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι αν γίνει δεκτό ότι μη υποκείμενες στον φόρο εταιρίες χαρτοφυλακίου¹¹ μπορούν να περιλαμβάνονται σε όμιλο ΦΠΑ, τούτο μπορεί να συντελέσει στην αποτροπή της φοροδιαφυγής και/ή φοροαποφυγής. Τέτοιου είδους πλεονεκτήματα, κατά την Ιρλανδία, περιλαμβάνουν τη δυνατότητα επιβολής από κοινού και εις ολόκληρον ευθύνης στις εταιρίες χαρτοφυλακίου, εφόσον τα ασκούντα εμπορική δραστηριότητα μέλη ενός ομίλου αντιμετωπίζουν δυσχέρειες για την καταβολή του οφειλομένου ΦΠΑ.

27. Τέλος, η Ιρλανδία εκτιμά ότι η νομολογία την οποία επικαλείται η Επιτροπή δεν ασκεί επιρροή. Το ζήτημα αν μόνον υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να περιλαμβάνονται σε όμιλο ΦΠΑ δεν τέθηκε στην κρίση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Ampliscientifica. Όσον αφορά τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα W. Van Gerven στην υπόθεση Polysar, η Ιρλανδία επισημαίνει ότι το Δικαστήριο αποφάσισε να μην ακολουθήσει την πρόταση του γενικού εισαγγελέα στην υπόθεση εκείνη ούτε στις μεταγενέστερες αποφάσεις του Wellcome Trust¹² ή Harnas και Helm¹³.

7 — Απόφαση της 22ας Μαΐου 2008, C-162/07 (Συλλογή 2008, σ. I-4019, σκέψη 19).

8 — Απόφαση της 20ής Ιουνίου 1991, C-60/90 (Συλλογή 1991, σ. 3111). Ο γενικός εισαγγελέας W. Van Gerven κατέληξε, με το σημείο 9 των προτάσεών του, στο συμπέρασμα ότι «το ζήτημα που ανακύπτει [...] είναι αν η δυνατότητα αυτή επιλογής που έχει ένα κράτος μέλος επιτρέπει να θεωρηθούν δύο στενός συνδεόμενες μεταξύ τους ενότητες ως ένας υποκείμενος στον φόρο, όταν δεν αμφισβητείται ότι μία από τις ενότητες αυτές δεν ασκεί “οικονομικές δραστηριότητες” κατά την έννοια του άρθρου 4 της οδηγίας. Κατά τη γνώμη μου, πρέπει στο ζήτημα αυτό να δοθεί αρνητική απάντηση».

9 — Η Ιρλανδία αναφέρεται στο άρθρο 15, παράγραφος 1, του Value Added Tax Consolidation Act 2010, το οποίο απαιτεί ένα τουλάχιστον από τα μέλη ενός ομίλου ΦΠΑ να είναι υποκείμενος στον φόρο, υπό την έννοια του τίτλου III της οδηγίας περί ΦΠΑ.

10 — Η Ιρλανδία αντικρούει περαιτέρω το επιχείρημα ότι τα μέτρα που στηρίζονται στο άρθρο 11 πρέπει να λαμβάνονται βάσει του άρθρου 395 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

11 — Όσον αφορά τις εταιρίες χαρτοφυλακίου από πλευράς ΦΠΑ, βλ., επί παραδείγματι, απόφαση Polysar (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8) και απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-29/08, SKF (Συλλογή 2009, σ. I-10413).

12 — Απόφαση της 20ής Ιουνίου 1996, C-155/94 (Συλλογή 1996, σ. I-3013). Στην υπόθεση Wellcome Trust, το επίμαχο ζήτημα ήταν αν η έννοια των οικονομικών δραστηριοτήτων, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας περιλαμβάνει και δραστηριότητα συνιστάμενη στην αγορά και πώληση μετοχών και άλλων τίτλων από έναν trustee στο πλαίσιο της διαχείρισεως της περιουσίας ενός φιλανθρωπικού trust.

13 — Απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 1997, C-80/95 (Συλλογή 1997, σ. I-745). Η απόφαση Harnas και Helm αφορούσε το ζήτημα αν το άρθρο 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η απλή κτήση κυριότητας και η απλή κατοχή ομολογίων, που δεν χρησιμεύουν για κάποια άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και η είσπραξη των εξ αυτών απορροώντων εσόδων δεν πρέπει να θεωρούνται ως οικονομικές δραστηριότητες παρέχουσες σ' αυτόν που προβαίνει στις πράξεις αυτές την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο.

VI – Ανάλυση

28. Κατ' αρχάς, είναι χρήσιμο να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για την ερμηνεία διατάξεως του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι σκοποί τους οποίους επιδιώκει, το πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσεται και το γράμμα της¹⁴. Θα εξετάσω πρώτα το γράμμα του άρθρου 11 υπό το πρίσμα του ιστορικού της θεσπίσεώς του, πριν εξετάσω το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και τους σκοπούς τους οποίους επιδιώκει.

A – Ιστορικό της θεσπίσεως και γράμμα της διατάξεως

29. Το 1967, ο όμιλος ΦΠΑ προβλέφθηκε για πρώτη φορά στο δίκαιο της ΕΕ με τη δεύτερη οδηγία περί ΦΠΑ. Το σημείο 2 του παραρτήματος Α της δεύτερης οδηγίας περί ΦΠΑ¹⁵ επέτρεψε στα κράτη μέλη να θεωρούν ως έναν ενιαίο υποκείμενο στον φόρο ανεξάρτητα μεταξύ τους πρόσωπα που πληρούσαν τις εκτιθέμενες στο σημείο εκείνο προϋποθέσεις. Αργότερα, η ευχέρεια αυτή ρυθμίστηκε με την έκτη οδηγία περί ΦΠΑ¹⁶ και πιο πρόσφατα με την ισχύουσα οδηγία περί ΦΠΑ. Ωστόσο, η μορφή της μεταβλήθηκε από τις διαδοχικές τροποποιήσεις.

30. Το σημείο 2 του παραρτήματος Α της δεύτερης οδηγίας περί ΦΠΑ επέτρεπε στα κράτη μέλη «να μη θεωρ[ούν] ως χωριστούς υποκειμένους στον φόρο, αλλά ως ένα υποκείμενο στον φόρο, τα πρόσωπα τα οποία είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από οικονομικής, χρηματοδοτικής και οργανωτικής απόψεως». Από τη χρήση του όρου «χωριστούς» προέκυπτε ότι τα κράτη μέλη είχαν την επιλογή να αντιμετωπίζουν τους υποκειμένους στον φόρο αυτοτελώς ή ως έναν υποκείμενο στον φόρο. Η ίδια έννοια προέκυπτε από τη δεύτερη οδηγία περί ΦΠΑ στη γαλλική και στη γερμανική γλώσσα.

31. Εντούτοις, με την έκτη οδηγία περί ΦΠΑ επήλθε μια τροποποίηση στο γράμμα της διατάξεως περί σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ. Η σχετική διάταξη της οδηγίας αυτής, και συγκεκριμένα το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 4, παράγραφος 4, ουδόλως αναφερόταν στα μέλη ενός ομίλου ΦΠΑ ως «χωριστά» υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, αλλά απλώς ως «πρόσωπα»¹⁷.

32. Η τροποποίηση ήταν σαφέστερη στην απόδοση της έκτης οδηγίας σε γλώσσες στις οποίες υπάρχει διαφορετική λέξη για το «taxable person» (στην ελληνική: «υποκείμενος στον φόρο») και για το «person» (στην ελληνική: «πρόσωπο»). Ένα παράδειγμα είναι η γαλλική γλώσσα. Στη γλώσσα αυτή ο μεν πρώτος όρος αποδίδεται ως «assujetti» και ο δε δεύτερος ως «personne».

14 — 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, Α Ου (σκέψη 27).

15 — Δεύτερη οδηγία 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – διάθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5).

16 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

17 — Το πλήρες κείμενο του άρθρου 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής: «[...] κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να θεωρεί ως ένα υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο εσωτερικό της χώρας πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως».

33. Το γράμμα του άρθρου 11 της αναδιατυπωθείσας οδηγίας περί ΦΠΑ προφανώς είναι το ίδιο στις περισσότερες γλώσσες, με εξαίρεση την αγγλική¹⁸. Στο κείμενο της οδηγίας στην αγγλική γλώσσα, η λέξη «any» («κάθε») έχει τεθεί πριν από τη λέξη «person» («πρόσωπο»), η οποία, σύμφωνα με την Ιρλανδική και τη Φινλανδική Κυβέρνηση καθώς και την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, χρησιμεύει απλώς για να τονίσει ότι το «πρόσωπο» που περιλαμβάνεται σε όμιλο ΦΠΑ δεν χρειάζεται να είναι υποκείμενο στον φόρο.

34. Υπό το πρίσμα του ιστορικού θεσπίσεως της διατάξεως, μου είναι δύσκολο να δεχθώ τα επιχειρήματα της Επιτροπής. Όπως επισήμανε η Ιρλανδία, σε άλλα σημεία της οδηγίας έχει χρησιμοποιηθεί ο όρος «υποκείμενος στον φόρο» και όχι «πρόσωπο» όταν μια μονάδα ασκεί οικονομικές δραστηριότητες υπό την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ. Μολονότι το ιστορικό θεσπίσεως της διατάξεως δεν έχει αποφασιστική σημασία, μπορεί να σημαίνει ότι ο νομοθέτης επιθυμούσε να διευρύνει την κατηγορία των προσώπων που μπορούν να περιλαμβάνονται σε όμιλο ΦΠΑ.

35. Εξάλλου, επισημαίνει ότι οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών μεταξύ μη υποκειμένων στον φόρο δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας περί ΦΠΑ, ανεξαρτήτως του αν αυτοί αποτελούν όμιλο ΦΠΑ ή όχι. Τούτο σημαίνει ότι η υποθετική αντίρρηση της Επιτροπής ότι ένας όμιλος ΦΠΑ θα μπορούσε να αποτελείται αποκλειστικώς και μόνον από μη υποκειμένους στον φόρο είναι αλυσιτελής.

36. Ως εκ τούτου, το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεωρούν ως «ενιαίο υποκείμενο στον φόρο» τα ανεξάρτητα από νομικής απόψεως πρόσωπα τα οποία είναι εγκατεστημένα στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού, υπό την προϋπόθεση ότι συνδέονται στενά μεταξύ τους από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως. Το συμπέρασμα αυτό συνάδει με την αρχή της ασφαλείας δικαίου, η οποία είναι ιδιαιτέρως σημαντική σε φορολογικά ζητήματα, στα οποία όχι μόνον οι υποκείμενοι στον φόρο και οι φορολογικές αρχές, αλλά και τα κράτη μέλη πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να επικαλούνται το σαφές και ακριβές γράμμα της σχετικής νομοθεσίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης¹⁹. Για τον λόγο αυτό, προτείνω να απορριφθεί η προσφυγή της Επιτροπής.

B – Οι σκοποί τους οποίους επιδιώκουν οι διατάξεις περί σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ και το πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσονται

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 επιδιώκει²⁰. Εντούτοις, θα εξετάζω το ζήτημα αυτό σε περίπτωση που το Δικαστήριο δεν δεχθεί την πρότασή μου για το γράμμα του άρθρου 11.

38. Η αιτιολογική έκθεση της προτάσεως για την έκτη οδηγία περί ΦΠΑ ορίζει ότι «[...] παρέχεται στα κράτη μέλη η δυνατότητα να μη συνδέουν συστηματικά την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο με την έννοια της καθαρά νομικής ανεξαρτησίας, είτε χάριν διοικητικής απλουστεύσεως, είτε για να αποφευχθούν ορισμένες καταστρατηγήσεις (π.χ. η κατάτμηση μιας επιχειρήσεως μεταξύ διαφόρων υποκειμένων στο φόρο, ώστε να υπαχθούν σε ειδική ρύθμιση)»²¹. Από το ιστορικό της θεσπίσεως των διατάξεων περί σχηματισμού ομίλων δεν προκύπτουν άλλοι σκοποί. Κατά την άποψη της Επιτροπής, οι σκοποί αυτοί δεν περιλαμβάνουν την υπαγωγή μη υποκειμένων στον φόρο σε ομίλους ΦΠΑ.

18 — Κατά την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας περί ΦΠΑ: «Προκειμένου να εξασφαλισθεί ότι οι διατάξεις παρουσιάζονται κατά σαφή και ορθολογικό τρόπο, συνεπή προς την αρχή της καλύτερης νομοθεσίας, είναι σκόπιμο να αναδιαρθρωθεί και να αναδιατυπωθεί η οδηγία, χωρίς αυτό να συνεπάγεται κατ' αρχήν ουσιώδεις αλλαγές της ισχύουσας νομοθεσίας. Μικρός αριθμός ουσιωδών τροποποιήσεων συνδέεται πάντως αναπόσπαστα με τη διαδικασία αναδιατύπωσης και δεν μπορεί να αποφευχθεί. Σε περίπτωση σχετικών αλλαγών, αυτές απαριθμούνται εξαντλητικά στις διατάξεις που διέπουν τη μεταφορά και την έναρξη της ισχύος».

19 — Απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, C-582/08, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 2010, σ. I-7195, σκέψεις 49 έως 51).

20 — Απόφαση Επιτροπής κατά Ηνωμένου Βασιλείου (ιδίως σκέψη 51). Βλ., επίσης, τις προτάσεις μου στην υπόθεση εκείνη (σημείο 52).

21 — Βλ. αιτιολογική έκθεση της προτάσεως για έκτη οδηγία περί ΦΠΑ [COM(73) 950, της 20ής Ιουνίου 1973].

39. Προκειμένου να γίνει κατανοητός ο σκοπός του σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ στον πλαίσιο του ευρύτερου καθεστώτος ΦΠΑ, πρέπει να ληφθεί υπόψη το αποτέλεσμα των ομίλων ΦΠΑ επί της φορολογικής ουδετερότητας. Τούτο σημαίνει ότι πρέπει να εξετασθούν τα πρακτικά αποτελέσματα της καταχωρίσεως ενός ομίλου στα μητρώα ΦΠΑ. Τούτο είναι σημαντικό, διότι τα αποτελέσματα αυτά ενδέχεται να αποτελούν το κίνητρο για τη συμμετοχή επιχειρηματιών σε όμιλο ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση ότι η εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία τούς παρέχει επιλογή συναφώς²².

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

40. 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 πρόσωπο. 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.

41. 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 υπηρεσιών²³. 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 διανομής²⁴. 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 διάρθρωση²⁵.

42. Ο σχηματισμός ενός 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 όμιλο²⁶. 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.

43. 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 διευρύνεται²⁷. 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.

22 — 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.

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

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

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

26 — Βλ. απόφαση *Ampliscientifica* (σκέψεις 19 και 20).

27 — 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

44. Υπό το πρίσμα του σκοπού του σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ και του πλαισίου εντός του οποίου εντάσσεται, όπως εκτέθηκαν ανωτέρω, δεν μπορώ να συμφωνήσω με το επιχείρημα της Επιτροπής ότι οι μη υποκείμενοι στον φόρο δεν μπορούν να περιλαμβάνονται στον όμιλο αυτόν. Κατέληξα στο συμπέρασμα αυτό για τους εξής λόγους.

45. Ο σχηματισμός ενός 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. Εντούτοις, δεδομένου ότι οι εσωτερικές πράξεις ενός ομίλου ΦΠΑ δεν λαμβάνονται υπόψη από πλευράς ΦΠΑ, ο σχηματισμός ομίλου ΦΠΑ μπορεί να συνεπάγεται ταμειακά πλεονεκτήματα για τους επιχειρηματίες όσον αφορά τις υποκείμενες στον ΦΠΑ δραστηριότητες.

46. Σε ορισμένες περιπτώσεις, τα μέλη ενός ομίλου ΦΠΑ μπορούν να αντλούν οικονομικά πλεονεκτήματα από την υπαγωγή τους στον όμιλο²⁸. Τούτο, κατά την άποψή μου, αποτελεί απλώς αναπόφευκτη συνέπεια η οποία απορρέει από τη βασική επιλογή φορολογικής πολιτικής ενός κράτους μέλους να επιτρέπει τον σχηματισμό ομίλων ΦΠΑ.

47. 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.

48. 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 περιλαμβάνεται στον όμιλο και πάλι να έχει το ίδιο πλεονέκτημα.

49. Ως εκ τούτου, η υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ μπορεί να ασκεί και πράγματι ασκεί επιρροή στη διάρθρωση και λειτουργία των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Ο σχηματισμός ομίλων ΦΠΑ όμως παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να μειώσουν την επιρροή που ασκεί ο ΦΠΑ στον τρόπο που οργανώνονται οι επιχειρηματίες. Μπορούν να το επιτύχουν μειώνοντας τη διαφορά κόστους μεταξύ μιας υπηρεσίας που παρέχεται εντός μιας επιχειρήσεως και της αγοράς της υπηρεσίας αυτής από ανεξάρτητο πάροχο με αυτοτελή νομική προσωπικότητα. Ως εκ τούτου, ο σχηματισμός ομίλων ΦΠΑ ενισχύει τη φορολογική ουδετερότητα, καθιστώντας δυνατές τις προσήκουσες επιχειρηματικές δομές, χωρίς αρνητικές συνέπειες όσον αφορά την υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ. Επιπλέον, η δυνατότητα να περιληφθούν μη υποκείμενοι στον φόρο σε όμιλο ΦΠΑ περιάγει εταιρικές δομές οι οποίες περιλαμβάνουν τέτοια πρόσωπα στην ίδια κατάσταση με άλλες εταιρικές δομές. Παράδειγμα αποτελούν οι όμιλοι εταιριών στο πλαίσιο των οποίων μια εταιρία χαρτοφυλακίου κατέχει χαρτοφυλάκια πλειοψηφικής συμμετοχής σε όλες τις εταιρίες του ομίλου.

28 — 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].

50. Υπενθυμίζω ότι αυτό που καθορίζει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο από πλευράς ΦΠΑ δεν είναι η εταιρική μορφή, αλλά η δραστηριότητα. Οι δραστηριότητες των μελών των ομίλων ΦΠΑ πρέπει να εξετάζονται για να κριθεί ποιο είναι το πρακτικό αποτέλεσμα του σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική ουδετερότητα.

51. Επί παραδείγματι, κατ' αρχήν η φύση των δραστηριοτήτων μιας νομικώς ανεξάρτητης εταιρίας χαρτοφυλακίου ως υποκειμένων ή μη υποκειμένων στον φόρο δεν εξαρτάται από το αν η εταιρία αυτή περιλαμβάνεται σε όμιλο ΦΠΑ²⁹. Εντούτοις, μια εταιρία χαρτοφυλακίου που περιλαμβάνεται σε όμιλο ΦΠΑ μπορεί να αγοράσει φορολογητέα αγαθά και υπηρεσίες χωρίς να καταβάλει ΦΠΑ, ενώ μια εταιρία χαρτοφυλακίου που δεν περιλαμβάνεται σε όμιλο ΦΠΑ δεν μπορεί. Μέσω της ιδιότητας του μέλους ενός ομίλου ΦΠΑ, ένας μη υποκείμενος στον φόρο μετατρέπεται σε μονάδα που διέπεται από το σύστημα ΦΠΑ της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

52. Εντούτοις, κατά τη γνώμη μου, η δυνατότητα υπαγωγής μη υποκειμένων στον φόρο σε όμιλο ΦΠΑ δεν αποτελεί ανωμαλία. Τούτο συμβαίνει διότι κάθε υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ασκεί δραστηριότητες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και δραστηριότητες που δεν εμπίπτουν στο πεδίο αυτό³⁰. Από την άποψη αυτή, ουδεμία διάκριση μπορεί να γίνει μεταξύ ενός κανονικού υποκειμένου στον φόρο και ενός ομίλου ΦΠΑ.

53. Επομένως, υπό το πρίσμα της φορολογικής ουδετερότητας, η υπαγωγή μη υποκειμένων στον φόρο σε όμιλο ΦΠΑ δεν επηρεάζει την επίτευξη των σκοπών του καθεστώτος σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ. Επιπλέον, κατά τη γνώμη μου, η περίπτωση κατά την οποία ένας μη υποκείμενος στον φόρο αντλεί οικονομικά οφέλη προβαίνοντας σε απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ αγορές εντός ενός ομίλου ΦΠΑ δεν διαφέρει από την περίπτωση στην οποία ένας υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ δραστηριότητες δύναται, διά της υπαγωγής του σε όμιλο ΦΠΑ, να προβεί σε απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ αγορές φορολογητέων αγαθών ή υπηρεσιών εντός του ομίλου ΦΠΑ.

54. Κατά συνέπεια, εκτιμώ ότι ο σκοπός του σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ εντός του συστήματος ΦΠΑ δεν μπορεί να συνηγορήσει υπέρ της απόψεως ότι μη υποκείμενοι στον φόρο δεν μπορούν να περιλαμβάνονται σε ομίλους ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

VII – Πρόταση

55. Για τους λόγους αυτούς, προτείνω στο Δικαστήριο να κρίνει ότι η Ιρλανδία, επιτρέποντας να περιλαμβάνονται μη υποκείμενοι στον φόρο σε ομίλους φόρου προστιθέμενης αξίας, δεν παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 9 και 11 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας. Κατά συνέπεια, η προσφυγή της Επιτροπής πρέπει να απορριφθεί και η Επιτροπή να υποχρεωθεί να φέρει τα δικαστικά έξοδα, τα δε παρεμβαίνοντα κράτη μέλη πρέπει να φέρουν τα έξοδά τους.

29 — Βλ. απόφαση Polysar (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψεις 15 έως 17).

30 — Βλ. αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, C-77/01, EDM (Συλλογή 2004, σ. I-4295, σκέψη 49), και της 13ης Μαρτίου 2008, C-437/06, Securenta (Συλλογή 2008, σ. I-1597, σκέψη 26). «Όπως προκύπτει από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, η Securenta ασκεί τρία είδη δραστηριοτήτων, δηλαδή, πρώτον, μη οικονομικές δραστηριότητες που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας, δεύτερον, οικονομικές δραστηριότητες οι οποίες εμπίπτουν, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής, αλλά απαλλάσσονται του ΦΠΑ, και, τρίτον, φορολογητέες οικονομικές δραστηριότητες. Το ερώτημα που τίθεται επομένως, στο πλαίσιο αυτό, είναι αν και, ενδεχομένως, σε ποιο βαθμό έχει δικαίωμα ο υποκείμενος στον φόρο να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών που επιβάρυνε δαπάνες που δεν καταλογίζονται σε συγκεκριμένες δραστηριότητες εκροών».