Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 25ης Απριλίου 2013*

«Παράβαση κράτους μέλους — Φορολογία — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 11 — Εθνική νομοθεσία η οποία παρέχει μόνο στις επιχειρήσεις του χρηματοπιστωτικού και του ασφαλιστικού τομέα τη δυνατότητα σχηματισμού ομάδας προσώπων που επιτρέπεται να θεωρηθούν ως ενιαίος υποκείμενος στον ΦΠΑ»

Στην υπόθεση C-480/10,

με αντικείμενο προσφυγή λόγω παραβάσεως δυνάμει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ, ασκηθείσα στις 5 Οκτωβρίου 2010,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και K. Simonsson, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Βασιλείου της Σουηδίας, εκπροσωπούμενου από τις A. Falk και S. Johannesson, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

καθού,

υποστηριζόμενου από:

την **Ιρλανδία,** εκπροσωπούμενη από τον D. O'Hagan, επικουρούμενο από την G. Clohessy, SC, και τον N. Travers, BL,

τη **Δημοκρατία της Φινλανδίας,** εκπροσωπούμενη από την H. Leppo,

παρεμβαίνουσες,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Bay Larsen, προεδρεύοντα του τετάρτου τμήματος, J.-C. Bonichot, C. Toader, A. Prechal και E. Jarašiūnas (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Jääskinen

γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

* Γλώσσα διαδικασίας: η σουηδική.

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 6ης Σεπτεμβρίου 2012,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 27ης Νοεμβρίου 2012,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με την προσφυγή της, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι το Βασίλειο της Σουηδίας, παρέχοντας εν τοις πράγμασι τη δυνατότητα σχηματισμού ομάδας προσώπων που είναι δυνατό να θεωρηθούν ως ενιαίος υποκείμενος στον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής, αντιστοίχως: όμιλος ΦΠΑ και ΦΠΑ) μόνο στους παρέχοντες χρηματοπιστωτικές και ασφαλιστικές υπηρεσίες, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

2 Το άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Μετά από διαβούλευση με τη συμβουλευτική επιτροπή για τον [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.»

Το σουηδικό δίκαιο

3 Το άρθρο 1 του κεφαλαίου 6a του νόμου περί του φόρου προστιθεμένης αξίας (1994:200) [mervärdeskattelagen (1994:200), στο εξής: 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.»

4 Το άρθρο 2 του κεφαλαίου 6a του εν λόγω νόμου διευκρινίζει τα εξής:

«Στον όμιλο ΦΠΑ μπορούν να περιλαμβάνονται μόνον:

1. οικονομικές μονάδες τελούσες υπό την εποπτεία της επιθεωρήσεως 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).»

5 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 κινητών αξιών ή παρεμφερών πράξεων.

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

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

7 Κρίνοντας ότι οι διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ αντιβαίνουν στο άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ, στο μέτρο που περιορίζουν την εφαρμογή του καθεστώτος των ομίλων ΦΠΑ στους παρέχοντες χρηματοπιστωτικές και ασφαλιστικές υπηρεσίες, η Επιτροπή απηύθυνε, στις 23 Σεπτεμβρίου 2008, έγγραφο οχλήσεως στο Βασίλειο της Σουηδίας, καλώντας το να υποβάλει τις παρατηρήσεις του.

8 Με την από 19 Νοεμβρίου 2008 απάντησή τους στο εν λόγω έγγραφο οχλήσεως, οι σουηδικές αρχές υποστήριξαν ότι οι διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ δεν αντιβαίνουν στην οδηγία ΦΠΑ.

9 Μη κρίνοντας ικανοποιητική την απάντηση αυτή, η Επιτροπή εξέδωσε, στις 20 Νοεμβρίου 2009, αιτιολογημένη γνώμη, στην οποία το Βασίλειο της Σουηδίας απάντησε με έγγραφο της 20ής Ιανουαρίου 2010, επισημαίνοντας ότι ενέμενε στην άποψη που διατύπωσε στην απάντησή του στο εν λόγω έγγραφο οχλήσεως.

10 Υπό τις συνθήκες αυτές, η Επιτροπή αποφάσισε να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή.

11 Με διατάξεις του Προέδρου του Δικαστηρίου της 15ης Φεβρουαρίου και της 6ης Ιουλίου 2011, επιτράπηκε στη Δημοκρατία της Φινλανδίας και στην Ιρλανδία να παρέμβουν υπέρ του Βασιλείου της Σουηδίας.

Επί της προσφυγής

Επί του παραδεκτού

Επιχειρηματολογία των διαδίκων

12 Το Βασίλειο της Σουηδίας παρατηρεί ότι η Επιτροπή επικαλείται, προς στήριξη της προσφυγής της, την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, ενώ στην αιτιολογημένη γνώμη επισήμανε ότι η εκ μέρους της ερμηνεία του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ απορρέει από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Με το υπόμνημα ανταπαντήσεως, το Βασίλειο της Σουηδίας υποστηρίζει ότι κατά τον τρόπο αυτό διευρύνθηκε και, συνεπώς, τροποποιήθηκε το αντικείμενο της διαφοράς.

13 Η Δημοκρατία της Φινλανδίας εκτιμά ότι από την προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία και από την υπό κρίση προσφυγή δεν προκύπτει σαφώς αν η Επιτροπή προσάπτει στο Βασίλειο της Σουηδίας ότι παραβίασε την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας ή την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως. Υπενθυμίζει ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, αφενός, τα πραγματικά και νομικά στοιχεία επί των οποίων στηρίζεται η προσφυγή πρέπει να προκύπτουν κατά τρόπο συνεπή και κατανοητό από το περιεχόμενο του δικογράφου της προσφυγής και, αφετέρου, το αντικείμενο της διαφοράς οριοθετείται από την προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία και, συνεπώς, πρέπει να στηρίζεται στους ίδιους λόγους και ισχυρισμούς με την αιτιολογημένη γνώμη.

14 Απαντώντας στην επιχειρηματολογία αυτή, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι τα πραγματικά και τα νομικά στοιχεία επί των οποίων στηρίζεται η προσφυγή της προκύπτουν κατά τρόπο συνεπή και κατανοητό από το περιεχόμενο του δικογράφου της προσφυγής. Δεν αμφισβητεί ότι οι σουηδικές επιχειρήσεις που ασκούν τις δραστηριότητές τους στον χρηματοπιστωτικό και στον ασφαλιστικό τομέα δεν ανταγωνίζονται άλλες σουηδικές επιχειρήσεις που αναπτύσσουν δραστηριότητα σε άλλους τομείς και δέχεται ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας την οποία επικαλέσθηκε κατά την προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω. Εκτιμά πάντως ότι δεν διεύρυνε ούτε τροποποίησε το αντικείμενο της διαφοράς σε σχέση με την αιτιολογημένη γνώμη προβάλλοντας, προς στήριξη της προσφυγής της, επιχείρημα αντλούμενο από την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

15 Υπενθυμίζεται ότι τα ουσιώδη πραγματικά και νομικά στοιχεία επί των οποίων στηρίζεται μια προσφυγή πρέπει να προκύπτουν κατά τρόπο συνεπή και κατανοητό από το περιεχόμενο του δικογράφου της προσφυγής (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 24ης Μαρτίου 2011, C- 400/08, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 2011, σ. I-1915, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Εν προκειμένω, το δικόγραφο της προσφυγής της Επιτροπής, από το οποίο προκύπτει σαφώς ότι η Επιτροπή δεν προβάλλει, προς στήριξη της προσφυγής της, παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, αλλά παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, ανταποκρίνεται στην επιταγή αυτήν.

16 Υπενθυμίζεται επίσης ότι, κατά πάγια νομολογία, το αντικείμενο προσφυγής ασκούμενης κατ' εφαρμογήν του άρθρου 258 ΣΛΕΕ οριοθετείται από την προβλεπόμενη στο άρθρο αυτό διαδικασία που διεξάγεται πριν από την άσκηση της προσφυγής. Επομένως, η προσφυγή πρέπει να στηρίζεται στους ίδιους λόγους και ισχυρισμούς με την αιτιολογημένη γνώμη. Εντούτοις, 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 μεταβληθεί (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 2002, C-139/00, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 2002, σ. I-6407, σκέψεις 18 και 19, καθώς και της 18ης Νοεμβρίου 2010, C-458/08, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, Συλλογή 2010, σ. I-11599, σκέψεις 43 και 44).

17 Εξάλλου, κατά πάγια νομολογία, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αποτελεί την έκφραση, στον τομέα του ΦΠΑ, της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, η οποία συνεπάγεται ότι οι παρεμφερείς καταστάσεις δεν πρέπει να αντιμετωπίζονται διαφορετικά, εκτός αν η διαφοροποίηση δικαιολογείται αντικειμενικά. Πάντως, ενώ η παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας μπορεί να νοηθεί μόνο μεταξύ ανταγωνιστών επιχειρηματιών, η παραβίαση της γενικής αρχής της ίσης μεταχειρίσεως μπορεί να χαρακτηρίζεται, στον φορολογικό τομέα, από άλλα είδη διακρίσεων που θίγουν επιχειρηματίες οι οποίοι δεν είναι κατ' ανάγκην ανταγωνιστές, αλλά βρίσκονται πάντως σε παρεμφερή από άλλες απόψεις κατάσταση (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, C-309/06, Marks & Spencer, Συλλογή 2008, σ. I-2283, σκέψεις 49 και 51).

18 Εντεύθεν συνάγεται ότι, στον φορολογικό τομέα, η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως δεν συμπίπτει με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Συνεπώς, υποστηρίζοντας ιδίως, στο δικόγραφο της προσφυγής της, ότι ο νόμος περί ΦΠΑ, καθόσον περιορίζει τη δυνατότητα σχηματισμού ομίλου ΦΠΑ στις επιχειρήσεις του χρηματοπιστωτικού και του ασφαλιστικού τομέα, δεν συμβιβάζεται προς την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, ενώ στην αιτιολογημένη γνώμη επικαλέσθηκε συναφώς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η Επιτροπή διεύρυνε το αντικείμενο της διαφοράς.

19 Κατά συνέπεια, η προσφυγή της Επιτροπής είναι απαράδεκτη στο μέτρο που στηρίζεται σε παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως. Είναι παραδεκτή κατά τα λοιπά.

Επί της ουσίας

Επιχειρηματολογία των διαδίκων

20 Η Επιτροπή εκτιμά ότι οι διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ αντιβαίνουν στο άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ, στο μέτρο που το πεδίο εφαρμογής τους περιορίζεται στις επιχειρήσεις του χρηματοπιστωτικού και του ασφαλιστικού τομέα.

21 Υποστηρίζει ότι εθνικό καθεστώς που αφορά τους ομίλους ΦΠΑ πρέπει να εφαρμόζεται σε όλες τις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες εντός του οικείου κράτους μέλους, όποιο είδος δραστηριοτήτων και αν ασκούν. Συγκεκριμένα, κατ' αυτήν, δεδομένου ότι το κοινό σύστημα του ΦΠΑ είναι ομοιόμορφο, η θέσπιση ειδικού καθεστώτος στο πλαίσιο του συστήματος αυτού πρέπει, κατ' αρχήν, να έχει γενική εφαρμογή.

22 Η ερμηνεία αυτή του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ ενισχύεται από το γράμμα της διατάξεως αυτής, εκ του οποίου ουδόλως προκύπτει ότι ένα κράτος μέλος μπορεί να περιορίσει την εφαρμογή του καθεστώτος το οποίο προβλέπει στις επιχειρήσεις ενός συγκεκριμένου τομέα. Εξάλλου, τούτο θα αντέβαινε στον σκοπό της διατάξεως αυτής, ο οποίος συνίσταται, όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση της προτάσεως της Επιτροπής [COM(73) 950 τελικό] που κατέληξε στην έκδοση 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), στην παροχή δυνατότητας στα κράτη μέλη, για λόγους απλουστεύσεως των διοικητικών διαδικασιών ή καταπολεμήσεως των καταχρήσεων, να μη θεωρούν ως ανεξάρτητους τους υποκειμένους στον φόρο των οποίων η ανεξαρτησία είναι αμιγώς νομική.

23 Εξάλλου, μολονότι η Επιτροπή δέχεται ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν έχει, κατά τα φαινόμενα, εφαρμογή εν προκειμένω, υποστηρίζει ότι το σουηδικό καθεστώς περί των ομίλων ΦΠΑ αντιβαίνει παρά ταύτα στην αρχή της ίσης μεταχειρίσεως. Κατά την Επιτροπή, το καθεστώς αυτό ευνοεί, συγκεκριμένα, τις επιχειρήσεις του χρηματοπιστωτικού και του ασφαλιστικού τομέα σε σχέση με τις επιχειρήσεις που αναπτύσσουν δραστηριότητα σε άλλους τομείς. Κατά την Επιτροπή, το Βασίλειο της Σουηδίας δεν αποδεικνύει ότι οι επιχειρήσεις του χρηματοπιστωτικού και του ασφαλιστικού τομέα δεν βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση με αυτή άλλων επιχειρήσεων ούτε ότι ο περιορισμός του πεδίου εφαρμογής του εν λόγω καθεστώτος στις εν λόγω επιχειρήσεις δικαιολογείται αντικειμενικά.

24 Το Βασίλειο της Σουηδίας αμφισβητεί την ύπαρξη της παραβάσεως που του προσάπτεται. Συγκεκριμένα, κατ' αυτό, οι διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ δεν αντιβαίνουν στο άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ.

25 Κατ' αρχάς, εκθέτει ότι, βάσει του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ, παρέσχε, κατά τη διάρκεια του 1998, στις επιχειρήσεις του χρηματοπιστωτικού και του ασφαλιστικού τομέα, τη δυνατότητα σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ. Δεδομένου ότι επρόκειτο περί παρεκκλίσεως από την αρχή ότι όλες οι υποκείμενες

στον φόρο πράξεις φορολογούνται, η δυνατότητα αυτή παρασχέθηκε μόνον ως προς τους τομείς στους οποίους θεωρήθηκε ότι υπήρχε η μεγαλύτερη ανάγκη. Ως εκ τούτου, αποφασίστηκε ότι μπορούσαν να περιλαμβάνονται σε ομίλους ΦΠΑ τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, οι εταιρίες επενδύσεων, οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις, οι επιχειρήσεις που ασκούν απαλλασσόμενη χρηματοπιστωτική δραστηριότητα, καθώς και οι επιχειρήσεις οι οποίες παρέχουν, κυρίως, αγαθά ή υπηρεσίες στις χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις.

26 Η παροχή της δυνατότητας αυτής στον χρηματοπιστωτικό και στον ασφαλιστικό τομέα θεωρήθηκε ιδιαιτέρως πρόσφορη, λόγω του ότι η δραστηριότητα των επιχειρήσεων του τομέα αυτού είναι συχνά κατακερματισμένη μεταξύ πλειόνων αυτοτελών νομικών προσώπων. Δεδομένου ότι οι πράξεις που διενεργούνται μεταξύ εταιριών του ίδιου ομίλου είναι συχνές και οι χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις ασκούν, κατά κύριο λόγο, απαλλασσόμενες δραστηριότητες, οι επιπτώσεις, όσον αφορά τον ΦΠΑ, των εσωτερικών πράξεων του ομίλου είναι ιδιαιτέρως βαριές στον τομέα αυτόν. Οι επιχειρήσεις αυτές είναι ιδιαιτέρως εκτεθειμένες στον ανταγωνισμό των επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη. Εξάλλου, προς αποτροπή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, σύμφωνα με το άρθρο 11, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, η δυνατότητα σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ περιορίστηκε έτσι ώστε να καλύπτει τις επιχειρήσεις οι οποίες έχουν τεθεί, αμέσως ή εμμέσως, υπό την εποπτεία της επιθεωρήσεως χρηματοπιστωτικών υποθέσεων και οι οποίες, συνεπώς, εμπίπτουν σε ένα καθεστώς δημοσίου ελέγχου.

27 Αντιθέτως προς την Επιτροπή, το Βασίλειο της Σουηδίας εκτιμά ότι το άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι επιτρέπει να εφαρμόζεται ένα εθνικό καθεστώς περί των ομίλων ΦΠΑ μόνο στις επιχειρήσεις που ανήκουν σε ορισμένους συγκεκριμένους τομείς.

28 Ειδικότερα, δεδομένου ότι το κοινό σύστημα ΦΠΑ αποτελεί ομοιόμορφο σύστημα, στηριζόμενο στη θεμελιώδη αρχή της γενικότητας και της καθολικότητας του ΦΠΑ, το άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ έχει τον χαρακτήρα κατά παρέκκλιση διατάξεως, δεδομένου ότι έχει ως αποτέλεσμα τη δυνατότητα απαλλαγής των πράξεων που διενεργούνται εντός ενός ομίλου επιχειρήσεων. Συνεπώς, το άρθρο αυτό πρέπει να ερμηνεύεται στενά.

29 Ούτε από το γράμμα ούτε από τους σκοπούς του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι η εφαρμογή της διατάξεως αυτής από κράτος μέλος επιβάλλει να παρέχεται σε όλες τις εγκατεστημένες στο έδαφός του επιχειρήσεις η δυνατότητα να περιλαμβάνονται σε όμιλο ΦΠΑ. Αφενός, η έλλειψη διευκρινίσεων στη διάταξη αυτή επιβεβαιώνει συναφώς την εξουσία εκτιμήσεως των κρατών μελών να καθορίζουν ειδικότερα τα εγκατεστημένα στο έδαφός τους πρόσωπα στα οποία παρέχεται η δυνατότητα αυτή. Αφετέρου, οι σκοποί της απλουστεύσεως των διοικητικών διαδικασιών και της καταπολεμήσεως των καταχρήσεων δεν αφορούν όλες τις επιχειρήσεως και η γενίκευση της δυνατότητας σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ θα αύξανε τους κινδύνους καταχρήσεων, πράγμα το οποίο θα αντέβαινε σε έναν από τους επιδιωκόμενους σκοπούς.

30 Εξάλλου, ο νόμος περί ΦΠΑ δεν αντιβαίνει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας ούτε στην αρχή της ίσης μεταχειρίσεως. Συγκεκριμένα, αφενός, ο εν λόγω νόμος δεν συνεπάγεται στρέβλωση του ανταγωνισμού, δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις του χρηματοπιστωτικού και του ασφαλιστικού τομέα τελούν αποκλειστικώς σε σχέση ανταγωνισμού μεταξύ τους. Αφετέρου, οι επιχειρήσεις αυτές δεν βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση προς αυτή των επιχειρήσεων άλλων τομέων. Επιπλέον, ο περιορισμός της δυνατότητας σχηματισμού ομίλου ΦΠΑ δικαιολογείται από αντικειμενικούς λόγους.

31 Η Δημοκρατία της Φινλανδίας εκτιμά, όπως και το Βασίλειο της Σουηδίας, ότι από το γράμμα του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ δεν προκύπτει κανένα στοιχείο το οποίο να επιτρέπει την ερμηνεία της διατάξεως αυτής υπό την έννοια ότι το καθεστώς περί των ομίλων ΦΠΑ πρέπει να έχει γενική εφαρμογή. Εκτιμά ότι ο νόμος περί ΦΠΑ συμβιβάζεται περισσότερο προς τον σκοπό της ομοιομορφίας του κοινού συστήματος ΦΠΑ απ' ό,τι η εκ μέρους της Επιτροπής ερμηνεία του εν λόγω άρθρου 11, δεδομένου ότι ο σκοπός αυτός επιβάλλει να είναι το πεδίο εφαρμογής των ειδικών καθεστώτων τα οποία επιτρέπει η οδηγία ΦΠΑ και τα οποία παρεκκλίνουν από τις γενικές διατάξεις

της οδηγίας αυτής όσο το δυνατόν πιο περιορισμένο. Ο περιορισμός του πεδίου εφαρμογής του καθεστώτος περί των ομίλων ΦΠΑ δεν μπορεί, κατ' αυτήν, να εξαρτάται από καμία άλλη προϋπόθεση πλην της προϋποθέσεως της τηρήσεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας. Ο περιορισμός του καθεστώτος αυτού στις επιχειρήσεις του χρηματοπιστωτικού και του ασφαλιστικού τομέα δεν αντιβαίνει προς την αρχή αυτή ούτε, εν πάση περιπτώσει, προς την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως.

32 Η Ιρλανδία, στην οποία επετράπη να υποβάλει προφορικές παρατηρήσεις, υποστήριξε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι το άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ δεν θεσπίζει εξαίρεση και δεν επιβάλλει υποχρεώσεις στα κράτη μέλη.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

33 Δεδομένου ότι η ύπαρξη της προσαπτομένης στο Βασίλειο της Σουηδίας παραβάσεως εξαρτάται από την προσήκουσα ερμηνεία του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ, επί της οποίας οι μετέχοντες στη διαδικασία διατύπωσαν διαφορετικές απόψεις, υπενθυμίζεται, κατ' αρχάς, ότι, για τον προσδιορισμό του περιεχομένου μιας διατάξεως του κοινοτικού δικαίου πρέπει να λαμβάνονται υπόψη το γράμμα της, η αλληλουχία στην οποία εντάσσεται και οι σκοποί της. Εξάλλου, από τις επιταγές τόσο της ομοιόμορφης εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης όσο και της αρχής της ισότητας προκύπτει ότι οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που δεν περιέχουν ρητή παραπομπή στο δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της έννοιας και του περιεχομένου τους πρέπει, συνήθως, να ερμηνεύονται αυτοτελώς και ομοιόμορφα σε ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση (απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-174/08, NCC Construction Danmark, Συλλογή 2009, σ. I-10567, σκέψεις 23 και 24).

34 Είναι ιδιαιτέρως σημαντικό, για την ομοιόμορφη εφαρμογή της οδηγίας ΦΠΑ, να τύχει η έννοια του «υποκειμένου στον φόρο» που ορίζεται στον τίτλο ΙΙΙ της οδηγίας αυτής αυτοτελούς και ομοιόμορφης ερμηνείας. Στο πλαίσιο αυτό, μια τέτοια ερμηνεία επιβάλλεται για το άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ, παρά τον προαιρετικό για τα κράτη μέλη χαρακτήρα του καθεστώτος το οποίο προβλέπει, προκειμένου να αποφεύγονται, όταν τίθεται σε εφαρμογή το εν λόγω άρθρο, οι παρεκκλίσεις κατά την εφαρμογή του καθεστώτος αυτού από το ένα κράτος μέλος στο άλλο.

35 Συναφώς, από το γράμμα του άρθρου 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι το άρθρο αυτό επιτρέπει σε κάθε κράτος μέλος να εκλαμβάνει πλείονα πρόσωπα ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο όταν τα πρόσωπα αυτά είναι εγκατεστημένα στο έδαφος του ίδιου αυτού κράτους μέλους και, μολονότι είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως. Το άρθρο αυτό, σύμφωνα με το γράμμα του, δεν εξαρτά την εφαρμογή του από άλλες προϋποθέσεις (απόφαση της 9ης Απριλίου 2013, C-85/11, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, σκέψη 36). Ωσαύτως δεν προβλέπει τη δυνατότητα των κρατών μελών να επιβάλλουν άλλες προϋποθέσεις στους επιχειρηματίες προκειμένου να είναι δυνατό να αποτελέσουν όμιλο ΦΠΑ, όπως είναι η άσκηση ορισμένου είδους δραστηριότητας ή η υπαγωγή σε συγκεκριμένο τομέα δραστηριότητας.

36 Δεν προκύπτει από το γράμμα του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ ούτε από την αλληλουχία στην οποία εντάσσεται το άρθρο αυτό, δηλαδή τον τίτλο ΙΙΙ της εν λόγω οδηγίας, ότι το εν λόγω άρθρο έχει τον χαρακτήρα κατά παρέκκλιση ή ειδικής διατάξεως που πρέπει να ερμηνεύεται περιοριστικώς, όπως προτείνουν το Βασίλειο της Σουηδίας και η Δημοκρατία της Φινλανδίας.

37 Όσον αφορά τους σκοπούς τους οποίους επιδιώκει το άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ, από την αιτιολογική έκθεση της προτάσεως της Επιτροπής κατόπιν της οποίας εκδόθηκε η οδηγία 77/388 προκύπτει ότι, θεσπίζοντας το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας αυτής, το οποίο αντικαταστάθηκε με το εν λόγω άρθρο 11, ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να παράσχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να μη συνδέουν συστηματικά την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο με την έννοια της αμιγώς νομικής ανεξαρτησίας, είτε χάριν της απλουστεύσεως των διοικητικών διαδικασιών

είτε για να αποφευχθούν ορισμένες καταστρατηγήσεις, όπως π.χ. η κατάτμηση μιας επιχειρήσεως σε πλείονες υποκειμένους στον φόρο ώστε να υπαχθεί σε ειδική ρύθμιση (προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, σκέψη 47).

38 Το άρθρο 11, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει επίσης στα κράτη μέλη να λαμβάνουν κάθε μέτρο που απαιτείται για την αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής μέσω της χρήσεως του πρώτου εδαφίου του άρθρου αυτού. Εντούτοις, τα μέτρα αυτά μπορούν να λαμβάνονται μόνον εφόσον συνάδουν προς το δίκαιο της Ένωσης. Ως εκ τούτου, υπό την επιφύλαξη αυτή, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να περιορίζουν την εφαρμογή του καθεστώτος που προβλέπει το άρθρο 11 προκειμένου να καταστείλουν τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή.

39 Εν προκειμένω, όπως εκτέθηκε στη σκέψη 26 της παρούσας αποφάσεως, το Βασίλειο της Σουηδίας υποστηρίζει ότι, προς αποτροπή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, αποφάσισε, σύμφωνα με το άρθρο 11, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, να περιορίσει τη δυνατότητα σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ στις επιχειρήσεις οι οποίες έχουν τεθεί, αμέσως ή εμμέσως, υπό την εποπτεία της επιθεωρήσεως χρηματοπιστωτικών υποθέσεων και οι οποίες, συνεπώς, εμπίπτουν σε ένα καθεστώς δημοσίου ελέγχου. Η Επιτροπή δεν απέδειξε πειστικά ότι, υπό το πρίσμα της καταστολής της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, το μέτρο αυτό δεν ήταν δικαιολογημένο.

40 Επιβάλλεται συνεπώς η διαπίστωση ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι ο περιορισμός στις επιχειρήσεις του χρηματοπιστωτικού και του ασφαλιστικού τομέα της εφαρμογής του καθεστώτος που προβλέπεται στο άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης.

41 Συνεπώς και δεδομένου ότι η προσφυγή της Επιτροπής είναι απαράδεκτη στο μέτρο που στηρίζεται σε παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, η προσφυγή αυτή πρέπει να απορριφθεί.

Επί των δικαστικών εξόδων

42 Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα έξοδα εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ηττήθηκε και το Βασίλειο της Σουηδίας είχε προβάλει σχετικό αίτημα, το εν λόγω θεσμικό όργανο πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα. Σύμφωνα με το άρθρο 140, παράγραφος 1, του ίδιου κανονισμού, κατά το οποίο τα κράτη μέλη που παρεμβαίνουν στη δίκη φέρουν τα δικαστικά έξοδά τους, αποφασίζεται ότι η Ιρλανδία και η Δημοκρατία της Φινλανδίας φέρουν τα δικαστικά έξοδά τους.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφασίζει:

1) Απορρίπτει την προσφυγή.

2) Καταδικάζει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

3) Η Ιρλανδία και η Δημοκρατία της Φινλανδίας φέρουν τα δικαστικά έξοδά τους.

(υπογραφές)