

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 22ας Μαΐου 2008*

Στην υπόθεση C-162/07,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Corte suprema di cassazione (Ιταλία) με απόφαση της 30ής Νοεμβρίου 2006, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Μαρτίου 2007, στο πλαίσιο της δίκης

Ampliscientifica Srl,

Amplifin SpA

κατά

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, U. Løhmus, A. Ó Caoimh, P. Lindh και A. Arabadjiev (εισηγητή), δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

γενικός εισαγγελέας: J. Mazák
γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 30ής Ιανουαρίου 2008,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- οι Ampliscientifica Srl και Amplifin SpA, εκπροσωπούμενες από τον M. Garavoglia, avvocato,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τον G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- η Κυπριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την E. Συμεωνίδου,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τη C. Gibbs, επικουρούμενη από τον I. Hutton, barrister,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον A. Aresu και την M. Afonso,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, 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, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ, αφενός, των εταιριών Ampliscientifica Srl (στο εξής: Ampliscientifica) και Amplifin SpA (στο εξής: Amplifin) και, αφετέρου, του Ministero dell'Economia e delle Finanze και της Agenzia delle Entrate, σχετικά με τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που απευθύνθηκε στην Amplifin για τα έτη 1990 και 1991.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

- 3 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μια από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού και των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.»

4 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας:

«Με την επιφύλαξη της διαβουλεύσεως που προβλέπεται από το άρθρο 29, 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.»

5 Το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Το Συμβούλιο δύναται, προτάσει της Επιτροπής, να επιτρέπει ομοφώνως σε κάθε κράτος μέλος τη λήψη ειδικών μέτρων, κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Τα προοριζόμενα για απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου μέτρα δεν επιτρέπεται να επηρεάζουν, παρά μόνο κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του οφειλομένου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως.»

6 Το άρθρο 29 της έκτης οδηγίας προβλέπει την ίδρυση συμβουλευτικής επιτροπής για τον ΦΠΑ.

Η εθνική νομοθεσία

Το προεδρικό διάταγμα 633

7 Το άρθρο 73, τρίτο εδάφιο, του προεδρικού διατάγματος 633, της 26ης Οκτωβρίου 1972, για τη θέσπιση και τη ρύθμιση του φόρου προστιθεμένης αξίας (τακτικό

συμπλήρωμα στο *GURI* αριθ. 292, της 11ης Νοεμβρίου 1972), όπως τροποποιήθηκε με το προεδρικό διάταγμα 24, της 29ης Ιανουαρίου 1979 (*GURI* αριθ. 30, της 31ης Ιανουαρίου 1979), ορίζει τα εξής:

«Ο Υπουργός Οικονομικών μπορεί να ορίσει με διάταγμα, θεσπίζοντας τις σχετικές λεπτομέρειες εφαρμογής, ότι οι δηλώσεις των θυγατρικών θα υποβάλλονται από τη μητρική εταιρία ή επιχείρηση στο γραφείο της φορολογικής έδρας της και ότι ο φόρος [...] θα καταβάλλεται στο ίδιο αυτό γραφείο για το καθαρό συνολικό ποσό που οφείλουν η μητρική εταιρία ή επιχείρηση και οι θυγατρικές της, χωρίς τις απαλλασσόμενες από φόρο προσαυξήσεις. Οι δηλώσεις αυτές, υπογεγραμμένες επίσης από τη μητρική εταιρία ή επιχείρηση, πρέπει να υποβάλλονται και στα γραφεία της φορολογικής έδρας των θυγατρικών, εφόσον τηρούνται οι λοιπές υποχρεώσεις και δεσμεύσεις των εν λόγω εταιριών. Ως ελεγχόμενη νοείται η εταιρία της οποίας οι μετοχές ή τα μερίδια ανήκουν σε ποσοστό μεγαλύτερο του 50 % σε άλλη εταιρία από την αρχή του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.»

Το προεδρικό διάταγμα της 13ης Δεκεμβρίου 1979

- 8 Η δυνατότητα που προβλέπει το άρθρο 73, τρίτο εδάφιο, υλοποιήθηκε με το προεδρικό διάταγμα της 13ης Δεκεμβρίου 1979, περί θεσπίσεως κανόνων στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά τις καταβολές και τις δηλώσεις των θυγατρικών (*GURI* αριθ. 344, της 19ης Δεκεμβρίου 1979), όπως τροποποιήθηκε με το υπουργικό διάταγμα της 18ης Δεκεμβρίου 1989 (*GURI* αριθ. 301, της 28ης Δεκεμβρίου 1989, στο εξής: διάταγμα του 1979). Το διάταγμα του 1979 οργανώνει και απλοποιεί τις λεπτομέρειες καταβολής φόρου και υποβολής δηλώσεων της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της, παρέχοντας στη μητρική εταιρία τη δυνατότητα να ενεργεί, μέχρι ορισμένου βαθμού, εν ονόματι της/των θυγατρικής/κών της.

- 9 Κατά το άρθρο 2 του διατάγματος του 1979, «ως θυγατρικές νοούνται μόνον οι εταιρίες [...] των οποίων οι μετοχές ή τα μερίδια ανήκουν σε ποσοστό μεγαλύτερο του 50 % του κεφαλαίου τους, από την αρχή του προηγούμενου ημερολογιακού έτους, στη μητρική εταιρία ή επιχείρηση ή σε άλλη εταιρία ελεγχόμενη από αυτές κατά την έννοια του παρόντος άρθρου».
- 10 Το άρθρο 3 του διατάγματος του 1979 ορίζει, συναφώς, ότι από τη δήλωση της μητρικής εταιρίας, «υπογεγραμμένη επίσης από τους εκπροσώπους της θυγατρικής, πρέπει να προκύπτει [...] ο αριθμός ΦΠΑ των θυγατρικών, καθώς και το αρμόδιο για καθεμία από αυτές γραφείο [ΦΠΑ]».
- 11 Το άρθρο 5, πρώτο εδάφιο, του διατάγματος του 1979 προβλέπει τα εξής:

«Η μητρική εταιρία ή επιχείρηση που επικαλείται το παρόν διάταγμα οφείλει επίσης να προσκομίσει τις ετήσιες δηλώσεις των θυγατρικών της στο γραφείο [ΦΠΑ] της φορολογικής έδρας της. Οι δηλώσεις αυτές, υπογεγραμμένες επίσης από τον εκπρόσωπο της μητρικής εταιρίας ή επιχείρησης, πρέπει να υποβληθούν και από τις θυγατρικές, με τα παραρτήματά τους, στο αρμόδιο για καθεμία από αυτές γραφείο ΦΠΑ. Από τις δηλώσεις της θυγατρικής πρέπει να προκύπτει ο σχετικός αριθμός ΦΠΑ και η μητρική εταιρία ή επιχείρηση.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 12 Η διαφορά της κύριας δίκης αφορά τις φορολογικές δηλώσεις που υπέβαλε, για το έτος 1990, η Ampliscientifica και, για τα έτη 1990 και 1991, η Amplifin (στο εξής:

επίδικες δηλώσεις), λαμβανομένου υπόψη ότι η Ampliscientifica και η Amplifin είναι εταιρίες ιταλικού δικαίου ιδρυθείσες στο εσωτερικό του ομίλου Amplifon, του οποίου η δραστηριότητα συνίσταται στην έρευνα και την ανάπτυξη νέων επιστημονικών μηχανισμών.

- 13 Η Ampliscientifica, ιδρυθείσα τον Φεβρουάριο του 1989, ανήκε κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 50 % στην Amplaid SpA, την οποία ήλεγχε κατά το 99 % η Amplifin. Η Ampliscientifica έπαυσε τη δραστηριότητά της το 1993. Για το 1990, η Amplifin κατέθεσε στο γραφείο ΦΠΑ του Μιλάνου την προβλεπόμενη από το διάταγμα του 1979 δήλωση, αφού διαπίστωσε από τα λογιστικά βιβλία της χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ με το οποίο επιβαρυνόταν στο παρελθόν η Ampliscientifica. Για το 1991, συνέβη το ίδιο με άλλη θυγατρική της δραστηριοποιούμενη στον μεσιτικό τομέα, την Ampliare Srl, ιδρυθείσα τον Νοέμβριο του 1990, με αποτέλεσμα την προς όφελός της μεταβίβαση σημαντικού πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ.
- 14 Το γραφείο ΦΠΑ του Μιλάνου έκρινε ότι η Amplifin δεν είχε δικαίωμα υποβολής των επίδικων δηλώσεων, καθόσον το άρθρο 2 του διατάγματος του 1979 ορίζει, όσον αφορά την ύπαρξη δεσμών που καθιστούν δυνατή τη θέσπιση του καθεστώτος απλουστευμένης εκκαθάρισεως του ΦΠΑ, ότι η σχέση μεταξύ της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών πρέπει να υφίσταται «από την αρχή του ημερολογιακού έτους» που προηγήθηκε του έτους υποβολής της δηλώσεως. Ως εκ τούτου, το εν λόγω γραφείο εξέδωσε διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου για τα έτη 1990 (για το χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ της Ampliscientifica) και 1991 (για το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της Ampliare Srl).
- 15 Η Ampliscientifica και η Amplifin προσέβαλαν τις εν λόγω πράξεις ενώπιον της Commissione tributaria provinciale di Milano, η οποία δέχθηκε το αίτημά τους με χωριστές αποφάσεις της 5ης Νοεμβρίου 1996.

16 Το γραφείο ΦΠΑ του Μιλάνου άσκησε έφεση ενώπιον της Commissione tributaria della Lombardia, η οποία, με απόφαση της 31ης Μαΐου και της 17ης Νοεμβρίου 1999, δέχθηκε την έφεση, κρίνοντας, βάσει του διατάγματος του 1979, ότι δεν είχε τηρηθεί η σχετική με την προθεσμία κατοχής του κεφαλαίου των θυγατρικών προϋπόθεση από την Amplifin, η οποία δεν είχε ακόμη δικαίωμα υποβολής των επίδικων δηλώσεων. Η Ampliscientifica και η Amplifin άσκησαν αναίρεση ενώπιον του Corte suprema di cassazione, το οποίο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιον του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει το άρθρο 4, παράγραφος 4, [δεύτερο εδάφιο], της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί ως μη επαρκώς ακριβής ρύθμιση που επιτρέπει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν το καθεστώς το οποίο προβλέπει σε συγκεκριμένες περιπτώσεις οικονομικών, χρηματοδοτικών ή νομικών δεσμών μεταξύ διαφόρων υποκειμένων στον φόρο, ή ως επαρκώς ακριβής ρύθμιση, η οποία συνεπώς επιβάλλει στα κράτη μέλη, αφ' ης στιγμής αποφασίσουν να εισαγάγουν το εν λόγω καθεστώς, να προβλέψουν την εφαρμογή του σε όλες τις περιπτώσεις δεσμών που περιγράφονται στη ρύθμιση;

2) Ανεξαρτήτως της απαντήσεως που θα δοθεί στο προηγούμενο ερώτημα, αποτελεί η θέσπιση χρονικών περιορισμών, υπό την έννοια ότι η ύπαρξη του δεσμού επί συγκεκριμένο χρονικό διάστημα τίθεται ως προϋπόθεση για την εφαρμογή του καθεστώτος, χωρίς να επιτρέπεται στους ενδιαφερόμενους να αποδείξουν την ύπαρξη βάσιμου οικονομικού λόγου για τη δημιουργία του δεσμού, δυσανάλογο μέσο σε σχέση με τους σκοπούς της οδηγίας και την τήρηση της αρχής της απαγορεύσεως της καταχρήσεως δικαιώματος; Περαιτέρω, πρέπει η σχετική ρύθμιση να θεωρηθεί αντίθετη προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων*Επί του πρώτου ερωτήματος*

- 17 Το πρώτο ερώτημα στηρίζεται στην αρχή ότι το διάταγμα του 1979, βάσει του οποίου εκδόθηκαν οι επίδικες στην κύρια δίκη ειδοποιήσεις για την καταβολή ΦΠΑ, ισοδυναμεί με υλοποίηση της αναγνωριζόμενης σε κάθε κράτος μέλος από το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δυνατότητά του να μεταχειρίζεται πολλά εγκατεστημένα στο εσωτερικό της χώρας και ανεξάρτητα από νομικής απόψεως πρόσωπα ως ένα και μοναδικό υποκείμενο στον φόρο, οσάκις τα πρόσωπα αυτά συνδέονται στενά μεταξύ τους από δημοσιονομικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως. Με άλλα λόγια, το διάταγμα του 1979 αποτελεί, τουλάχιστον εν μέρει, μέτρο μεταφοράς του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη.
- 18 Συναφώς, τονίζεται, πρώτον, ότι, όπως προκύπτει από τη διατύπωση καθαυτή της εν λόγω διατάξεως, χωρεί εφαρμογή της μόνον κατόπιν διαβουλεύσεως με τη συμβουλευτική επιτροπή για τον ΦΠΑ. Είναι γεγονός ότι, στην περίπτωση του διατάγματος του 1979, η Ιταλική Δημοκρατία δεν πραγματοποίησε την εν λόγω διαβούλευση.
- 19 Επισημαίνεται, δεύτερον, ότι η εφαρμογή του καθεστώτος του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προϋποθέτει ότι η θεσπισθείσα βάσει της διατάξεως αυτής εθνική ρύθμιση 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 υποκείμενοι στον φόρο, αλλά ως ένας και μοναδικός. Πράγματι, όταν ένα κράτος μέλος εφαρμόζει τη διάταξη αυτή, ο/οι υπόχρεος/οι κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως δεν πρέπει να θεωρείται/ούνται ως υποκείμενος/οι στον φόρο κατά την έννοια του

άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2007, C-355/06, van der Steen, Συλλογή 2007, σ. I-8863, σκέψη 20). Συνεπώς, η εξομίωση των εν λόγω υποχρέων προς ένα και μόνον υποκείμενο στον φόρο αποκλείει το ενδεχόμενο να εξακολουθούν να υποβάλλουν χωριστά δηλώσεις ΦΠΑ και να αντιμετωπίζονται, εντός και εκτός του ομίλου τους, ως υποκείμενοι στον φόρο, καθόσον μόνον ο ένας και μοναδικός υποκείμενος στον φόρο νομιμοποιείται να υποβάλλει τις εν λόγω δηλώσεις.

- 20 Επομένως, το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, όταν εφαρμόζεται από κράτος μέλος, έχει ως αναγκαστική συνέπεια η εθνική ρύθμιση για τη μεταφορά του στο εσωτερικό δίκαιο να προβλέπει ένα και μοναδικό υποκείμενο στον φόρο, καθώς και ένα και μοναδικό αριθμό ΦΠΑ για ολόκληρο τον όμιλο. Επισημαίνεται, συναφώς, ότι το γεγονός ότι η έκτη οδηγία κάνει ρητώς λόγο για ατομικό αριθμό ΦΠΑ μόνον επ' ευκαιρίαν της εισαγωγής σε αυτή, με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991 (ΕΕ L 376, σ. 1), του άρθρου 28η από το οποίο προέκυψε το νέο άρθρο 22, παράγραφος 1, στοιχεία γ' έως ε', της έκτης οδηγίας, ήτοι μετά τα επίδικα στην κύρια δίκη φορολογικά έτη, αναγκαστικά δεν έχει επιπτώσεις στην ανωτέρω εκτίμηση, καθόσον η προσφυγή στον αριθμό αυτό απορρέει από την ανάγκη τόσο των επιχειρηματιών όσο και των φορολογικών υπηρεσιών των κρατών μελών να ταυτοποιούν με βεβαιότητα τα πρόσωπα που πραγματοποιούν υποκείμενες στον ΦΠΑ πράξεις. Οι διευκρινίσεις που παρέχει το εν λόγω άρθρο 28η απλώς επιβεβαιώνουν ένα προϋφιστάμενο κανόνα ο οποίος είναι συνυφασμένος με την άρτια λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

- 21 Συνεπώς, χωρεί διάκριση μεταξύ της μεταφοράς του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη και της εφαρμογής ενός απλουστευμένου συστήματος υποβολής δηλώσεων και καταβολής ΦΠΑ, το οποίο καθιστά δυνατό για τις εταιρίες του ίδιου ομίλου, μεταξύ άλλων, να παραμένουν χωριστοί υποκείμενοι στον φόρο, ακόμη και αν το ΦΠΑ μπορεί να ενσωματωθεί στους λογαριασμούς της μητρικής εταιρίας.

- 22 Υπό το πρίσμα των εκτιμήσεων αυτών και της γνώμης που εξέφρασε η Ιταλική Κυβέρνηση, τόσο κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση όσο και με το από 24 Ιουλίου 2003 έγγραφο που απηύθυνε στην Επιτροπή στο πλαίσιο της παραβάσεως αριθ. 2002/5456, σύμφωνα με το οποίο το έγγραφο του 1979 δεν αποτελεί μέτρο μεταφοράς του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη, το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει να εξακριβώσει αν η εθνική ρύθμιση που εφαρμόζεται στις επίδικες δηλώσεις πληροί τα προμνησθέντα στις σκέψεις 19 και 20 της παρούσας αποφάσεως κριτήρια, λαμβανομένου υπόψη ότι, στην περίπτωση αυτή, θα επρόκειτο για μεταφορά διατάξεως στο εσωτερικό δίκαιο πραγματοποιηθείσα κατά παράβαση της διαδικαστικής επιταγής του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας περί της διαβουλεύσεως με τη συμβουλευτική επιτροπή για τον ΦΠΑ.
- 23 Συνεπώς, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας αποτελεί κανόνα του οποίου η εφαρμογή από κράτος μέλος προβλέπει την προηγούμενη διαβούλευση του εν λόγω κράτους μέλους με τη συμβουλευτική επιτροπή για τον ΦΠΑ και τη θέσπιση εθνικής ρυθμίσεως παρέχουσας στα φυσικά και ιδίως στα νομικά πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα στο εσωτερικό της χώρας και ανεξάρτητα από νομικής απόψεως, αλλά στενά συνδεδεμένα μεταξύ τους από δημοσιονομικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως, τη δυνατότητα να μην αντιμετωπίζονται πλέον ως χωριστοί υποκείμενοι στον φόρο, αλλά ως ένας και μοναδικός, με ένα και μοναδικό ατομικό αριθμό ΦΠΑ και, ακολούθως, με αποκλειστική δυνατότητα υποβολής δηλώσεως ΦΠΑ. Στον εθνικό δικαστή απόκειται να εξακριβώσει αν μια εθνική ρύθμιση, όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, πληροί τα κριτήρια αυτά, λαμβανομένου υπόψη ότι, ελλείψει προηγούμενης διαβουλεύσεως με τη συμβουλευτική επιτροπή για τον ΦΠΑ, μια εθνική ρύθμιση που θα πληρούσε τα κριτήρια αυτά θα συνιστούσε μεταφορά διατάξεως στην εσωτερική έννομη τάξη κατά παράβαση της διαδικαστικής επιταγής του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 24 Το δεύτερο ερώτημα αφορά, κατ' ουσίαν, το κατά πόσον η προθεσμία που προβλέπει το διάταγμα του 1979 για την υποβολή δηλώσεως και την καταβολή του ΦΠΑ από

τη μητρική εταιρία ή επιχείρηση κατά την απλουστευμένη διαδικασία που θεσπίζει παραβιάζει τις αρχές της αναλογικότητας, της απαγορεύσεως της καταχρήσεως δικαιώματος και της φορολογικής ουδετερότητας. Για να μπορεί να επωφεληθεί από τις διατάξεις αυτές, η μητρική εταιρία ή επιχείρηση πρέπει να κατέχει το 50 % τουλάχιστον των μετοχών ή των μεριδίων των υποχρέων, όπως είναι οι θυγατρικές, το αργότερο από την αρχή του ημερολογιακού έτους που προηγείται της δηλώσεως.

25 Όσον αφορά, καταρχάς, την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, υπενθυμίζεται ότι η αρχή αυτή αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-454/98, Schmeink & Cofreth και Strobel, Συλλογή 2000, σ. I-6973, σκέψη 59), η οποία απαγορεύει, αφενός, τη διαφορετική από πλευράς ΦΠΑ μεταχείριση παρόμοιων εμπορευμάτων, τα οποία βρίσκονται, κατά συνέπεια, σε ανταγωνισμό μεταξύ τους (αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 1998, C-283/95, Fischer, Συλλογή 1998, σ. I-3369, σκέψεις 21 και 27, καθώς και της 3ης Μαΐου 2001, C-481/98, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-3369, σκέψη 22) και, αφετέρου, τη διαφορετική από πλευράς ΦΠΑ μεταχείριση παρόμοιων οικονομικών πράξεων, οι οποίες βρίσκονται, κατά συνέπεια, σε ανταγωνισμό μεταξύ τους (αποφάσεις της 23ης Οκτωβρίου 2003, C-109/02, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2003, σ. I-12691, σκέψη 20, της 16ης Σεπτεμβρίου 2004, C-382/02, Cimber Air, Συλλογή 2004, σ. I-8379, σκέψη 24, και της 18ης Οκτωβρίου 2007, C-97/06, Navicon, Συλλογή 2007, σ. I-8755, σκέψη 21).

26 Η εθνική ρύθμιση που περιορίζεται στη διαφορετική μεταχείριση των υποκειμένων στον φόρο που επιθυμούν να επιλέξουν ένα απλουστευμένο σύστημα υποβολής δηλώσεων και καταβολής του ΦΠΑ, ανάλογα με το αν τα εν λόγω πρόσωπα παρουσιάζουν συγκεκριμένο κεφαλαιουχικό δεσμό του οποίου η διάρκεια είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη της αναφερομένης στη σκέψη 24 της παρούσας αποφάσεως, εφαρμόζεται σε όλους τους επιχειρηματίες κατά τον ίδιο τρόπο, ανεξαρτήτως αν βρίσκονται σε ανταγωνισμό λόγω των πράξεων ή των προϊόντων τους. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν απαγορεύει την εν λόγω ρύθμιση, η οποία θέτει μια αντικειμενικώς δικαιολογούμενη διάκριση προς επαλήθευση της οικονομικής πραγματικότητας της νομικής πράξεως, παρέχοντας τη δυνατότητα προσφυγής στην

απλουστευμένη διαδικασία υποβολής δηλώσεων και καταβολής του ΦΠΑ. Όπως υπενθυμίστηκε με τη σκέψη 22 της παρούσας απόφασης, στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξακριβώσει αν η εθνική ρύθμιση που εφαρμόζεται στις επίδικες δηλώσεις αποτελεί τέτοιου είδους σύστημα.

- 27 Όσον αφορά, ακολούθως, την αρχή της απαγορεύσεως της καταχρήσεως δικαιώματος, υπενθυμίζεται ότι, ιδίως στον τομέα του ΦΠΑ, η εφαρμογή της κοινοτικής κανονιστικής ρυθμίσεως δεν μπορεί να επεκτείνεται τόσο ώστε να καλύπτει την καταχρηστική πρακτική επιχειρηματιών, δηλαδή τις πράξεις που δεν διενεργούνται εντός του πλαισίου φυσιολογικών εμπορικών συναλλαγών, αλλά με μοναδικό σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το κοινοτικό δίκαιο (απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψεις 69 και 70).
- 28 Η αρχή αυτή συνεπάγεται απαγόρευση των αμιγώς επίπλαστων μεθοδεύσεων που στερούνται οικονομικής ουσίας και σκοπούν αποκλειστικώς στην απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψη 55).
- 29 Τονίζεται, επιπλέον, ότι η καταπολέμηση της απάτης, της φοροδιαφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η έκτη οδηγία (προαναφερθείσα απόφαση Halifax κ.λπ., σκέψη 71).
- 30 Διαπιστώνεται, συναφώς, ότι μια εθνική ρύθμιση όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, που απαιτεί από τους επιχειρηματίες να αποδείξουν, μέσω της συνέχειας στη δραστηριότητα και τις ενέργειές τους, ότι η προσφυγή σε απλουστευμένο σύστημα υποβολής δηλώσεων και καταβολής ΦΠΑ δεν στηρίζεται αποκλειστικώς στην επιθυμία αποκτήσεως φορολογικού πλεονεκτήματος, ιδίως μέσω της διαπιστώσεως από τους λογαριασμούς της μητρικής εταιρίας ή επιχειρήσεως χρεωστικού ή πιστωτικού

υπολοίπου ΦΠΑ που έχει ως αποτέλεσμα, στην πρώτη περίπτωση, τη μείωση του φορολογητέου αποτελέσματος της εν λόγω εταιρίας ή επιχειρήσεως και, στη δεύτερη περίπτωση, την άμεση χορήγηση σε αυτή πιστώσεως φόρου έναντι των φορολογικών αρχών, αλλά αποτελεί απόρροια πιο μακροπρόθεσμης οικονομικής επιλογής, δεν παραβιάζει την αρχή της απαγορεύσεως της καταχρήσεως δικαιώματος.

31 Όσον αφορά, τέλος, την αρχή της αναλογικότητας, πρέπει να γίνει δεκτό ότι μια εθνική κανονιστική ρύθμιση, η οποία τάσσει στους υποκειμένους στον φόρο, όπως και το διάταγμα του 1979, προθεσμία από ένα έως δύο έτη για την υποβολή δηλώσεως και την καταβολή του ΦΠΑ βάσει απλουστευμένης διαδικασίας, τηρεί, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού καταπολεμήσεως της απάτης και των επίπλαστων νομικών μεθοδεύσεων, την αρχή της αναλογικότητας. Επισημαίνεται, συναφώς, ότι η έλλειψη προθεσμίας θα συνεπαγόταν, αντιθέτως, δυνατότητα πραγματοποίησεως συγκεκριμένων πράξεων οι οποίες δικαιολογούν την επί τούτου πρόβλεψη νομικής δομής. Η εθνική αυτή ρύθμιση θα ενείχε τον κίνδυνο ενθαρρύνσεως των καταστρατηγήσεων και της απάτης, των οποίων η πρόληψη συνιστά ακριβώς έναν από τους σκοπούς που επιδιώκει η κοινοτική νομοθεσία (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 15ης Ιουνίου 2006, C-494/04, Heintz van Landewijck, Συλλογή 2006, σ. I-5381, σκέψεις 42 και 43, καθώς και της 13ης Δεκεμβρίου 2007, C-374/06, BATIG, Συλλογή 2007, σ. I-11271, σκέψη 39).

32 Συνεπώς, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν απαγορεύει μια εθνική ρύθμιση η οποία περιορίζεται στη διαφορετική μεταχείριση των υποκειμένων στον φόρο που επιθυμούν να επιλέξουν ένα απλουστευμένο σύστημα υποβολής δηλώσεων και καταβολής ΦΠΑ, ανάλογα με το αν η μητρική εταιρία ή επιχείρηση κατέχει το 50 % τουλάχιστον των μετοχών ή μεριδίων των υποχρέων το αργότερο από την αρχή του ημερολογιακού έτους που προηγήθηκε του έτους υποβολής της δηλώσεως, ή, αντιθέτως, πληροί τις προϋποθέσεις αυτές μόνον κατόπιν της ημερομηνίας αυτής. Στον εθνικό δικαστή απόκειται να εξακριβώσει αν μια εθνική ρύθμιση όπως η επίδικη στην κύρια δίκη αποτελεί τέτοιου είδους σύστημα. Εξάλλου, ούτε η αρχή της απαγορεύσεως της καταχρήσεως δικαιώματος ούτε η αρχή της αναλογικότητας απαγορεύουν την εν λόγω ρύθμιση.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

- 1) Το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, 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, αποτελεί κανόνα του οποίου η εφαρμογή από κράτος μέλος προβλέπει την προηγούμενη διαβούλευση του εν λόγω κράτους μέλους με τη συμβουλευτική επιτροπή για τον ΦΠΑ και τη θέσπιση εθνικής ρυθμίσεως παρέχουσας στα φυσικά και ιδίως στα νομικά πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα στο εσωτερικό της χώρας και ανεξάρτητα από νομικής απόψεως, αλλά στενά συνδεδεμένα μεταξύ τους από δημοσιονομικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως, τη δυνατότητα να μην αντιμετωπίζονται πλέον ως χωριστοί υποκείμενοι στον φόρο, αλλά ως ένας και μοναδικός, με ένα και μοναδικό ατομικό αριθμό ΦΠΑ και, ακολούθως, με αποκλειστική δυνατότητα υποβολής δηλώσεως ΦΠΑ. Στον εθνικό δικαστή απόκειται να εξακριβώσει αν μια εθνική ρύθμιση, όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, πληροί τα κριτήρια αυτά, λαμβανομένου υπόψη ότι, ελλείψει προηγούμενης διαβουλεύσεως με τη συμβουλευτική επιτροπή για τον ΦΠΑ, μια εθνική ρύθμιση που θα πληρούσε τα κριτήρια αυτά θα συνιστούσε μεταφορά διατάξεως στην εσωτερική έννομη τάξη κατά παράβαση της διαδικαστικής επιταγής του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

- 2) Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν απαγορεύει μια εθνική ρύθμιση η οποία περιορίζεται στη διαφορετική μεταχείριση των υποκειμένων στον φόρο που επιθυμούν να επιλέξουν ένα απλουστευμένο σύστημα υποβολής δηλώσεων και καταβολής ΦΠΑ, ανάλογα με το αν η μητρική εταιρία ή επιχείρηση κατέχει το 50 % τουλάχιστον των μετοχών ή μεριδίων των υποχρέων το αργότερο από την αρχή του ημερολογιακού έτους που προηγήθηκε του έτους υποβολής της δηλώσεως, ή, αντιθέτως, πληροί τις προϋποθέσεις αυτές μόνον κατόπιν της ημερομηνίας αυτής. Στον εθνικό δικαστή απόκειται να εξακριβώσει αν μια εθνική ρύθμιση όπως η επίδικη στην κύρια δίκη αποτελεί τέτοιου είδους σύστημα. Εξάλλου, ούτε η αρχή της απαγορεύσεως της καταχρήσεως δικαιώματος ούτε η αρχή της αναλογικότητας απαγορεύουν την εν λόγω ρύθμιση 77/388/ΕΟΚ.

(υπογραφές)