Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 1ης Δεκεμβρίου 2022 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ – Άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο – Υποκείμενοι στον φόρο – Ευχέρεια των κρατών μελών να θεωρούν ως έναν υποκείμενο στον φόρο τα πρόσωπα τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομική άποψη, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη (“όμιλος ΦΠΑ”) – Εθνική ρύθμιση η οποία ορίζει ως μοναδικό υποκείμενο στον φόρο τη δεσπόζουσα εταιρία του ομίλου ΦΠΑ – Παροχές υπηρεσιών εντός του ομίλου ΦΠΑ – Άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο β′ – Παροχές υπηρεσιών άνευ ανταλλάγματος – Έννοια των “ξένων προς την επιχείρηση σκοπών”»

Στην υπόθεση C-269/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) με απόφαση της 7ης Μαΐου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Ιουνίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

Finanzamt T

κατά

S,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Arabadjiev, πρόεδρο τμήματος, P. G. Xuereb (εισηγητή), T. von Danwitz, A. Kumin και I. Ziemele, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: L. Medina

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Möller και την S. Heimerl,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την A. Armenia και τον R. Pethke,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 27ης Ιανουαρίου 2022,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 4, και του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', 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 εν λόγω αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Finanzamt T (φορολογικής αρχής Τ, Γερμανία) (στο εξής: φορολογική αρχή) και του S, γερμανικού ιδρύματος δημοσίου δικαίου, σχετικά με την επιβολή στο ίδρυμα αυτό φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για το φορολογικό έτος 2005.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Η έκτη οδηγία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, από την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1). Ωστόσο, λαμβανομένου υπόψη του χρόνου των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, η διαφορά αυτή εξακολουθεί να διέπεται από την έκτη οδηγία.

4 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας όριζε τα εξής:

«Στον [ΦΠΑ] υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν

[…]».

5 Το άρθρο 4 της οδηγίας αυτής προέβλεπε τα ακόλουθα:

«1. Θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού [ή] των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής.

[…]

4. Ο χρησιμοποιούμενος στην παράγραφο 1 όρος "κατά τρόπο ανεξάρτητο" αποκλείει από τη φορολογία τους μισθωτούς και λοιπά πρόσωπα κατά το μέτρο που συνδέονται με τον εργοδότη

τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξαρτήσεως, όσον αφορά τους όρους εργασίας και αμοιβής, και την ευθύνη του εργοδότου.

Με την επιφύλαξη της διαβουλεύσεως που προβλέπεται από το άρθρο 29, κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να θεωρεί ως έναν 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. Τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία, έστω και αν, επ' ευκαιρία αυτών των δραστηριοτήτων ή πράξεων, εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές η άλλες επιβαρύνσεις.

Εντούτοις, όταν πραγματοποιούν τέτοιες δραστηριότητες ή πράξεις, πρέπει να θεωρούνται ως υποκείμενοι σε φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή τους στον φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού.

Οπωσδήποτε, οι προαναφερθέντες οργανισμοί θεωρούνται ως υποκείμενοι σε φόρο, ιδίως για τις πράξεις που απαριθμούνται στο παράρτημα Δ και κατά το μέτρο που οι πράξεις αυτές δεν είναι αμελητέες.

Τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ως δραστηριότητες δημοσίας αρχής τις δραστηριότητες των προαναφερθέντων οργανισμών που απαλλάσσονται δυνάμει των άρθρων 13 και 28.»

6 Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας:

«Εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

α) η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφ' όσον το αγαθό αυτό εδημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του [ΦΠΑ]·

β) η άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών υπό του υποκειμένου σε φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.

Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις της παρούσης παραγράφου, υπό τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή δεν επιφέρει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.»

7 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας όριζε τα εξής:

«Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα [ΦΠΑ] για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[…]».

Το γερμανικό δίκαιο

8 Το άρθρο 2, παράγραφος 2, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: UStG), έχει ως εξής:

«Η εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα δεν ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο:

[…]

2. όταν από τη συνολική διάρθρωση των πραγματικών σχέσεων προκύπτει ότι ένα νομικό πρόσωπο είναι ενσωματωμένο, από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως, στην επιχείρηση της δεσπόζουσας εταιρίας (ενιαία φορολογική μονάδα). Η ενιαία φορολογική μονάδα παράγει αποτελέσματα μόνο σε σχέση με τις παροχές μεταξύ των επιχειρηματικών μονάδων που είναι εγκατεστημένες στην ημεδαπή. Οι επιχειρηματικές αυτές μονάδες πρέπει να αντιμετωπίζονται ως ενιαία επιχείρηση. […]

[…]»

9 Το άρθρο 3, παράγραφος 9a, του UStG ορίζει τα εξής:

«Εξομοιώνονται με παροχή εξ επαχθούς αιτίας:

1. η εκ μέρους επιχειρηματία χρησιμοποίηση αγαθού το οποίο ανήκει στην επιχείρηση και το οποίο έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου εισροών, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση ή για ίδιες ανάγκες του προσωπικού της, εφόσον δεν πρόκειται για μικρά δώρα [προς το προσωπικό]· τούτο δεν ισχύει όταν η έκπτωση του φόρου εισροών αποκλείεται βάσει του άρθρου 15, παράγραφος 1b, ή όταν πρέπει να πραγματοποιηθεί διακανονισμός της έκπτωσης του φόρου εισροών βάσει του άρθρου 15a, παράγραφος 6a·

2. η άνευ ανταλλάγματος παροχή από τον επιχειρηματία άλλης υπηρεσίας για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση ή για ίδιες ανάγκες του προσωπικού της, εφόσον δεν πρόκειται για μικρά δώρα [προς το προσωπικό].»

10 Το άρθρο 73 του Abgabenordnung (φορολογικού κώδικα), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: AO), προβλέπει τα εξής:

«Η οργανικώς συνδεδεμένη εταιρία οφείλει τους φόρους της δεσπόζουσας εταιρίας όταν λαμβάνεται υπόψη, από φορολογικής απόψεως, η ενιαία φορολογική μονάδα. […]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11 Το S, γερμανικό ίδρυμα δημοσίου δικαίου, είναι η δεσπόζουσα εταιρία τόσο ενός πανεπιστημιακού νοσοκομειακού τμήματος όσο και της U-GmbH. Υπόκειται στον ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που παρέχει εξ επαχθούς αιτίας, ενώ δεν θεωρείται ως υποκείμενο στον φόρο για τις δραστηριότητες που εκτελεί κατά την άσκηση των προνομίων δημόσιας εξουσίας του.

12 Για το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογικό έτος, η U-GmbH παρέσχε στο S υπηρεσίες καθαρισμού, υγιεινής και πλυντηρίων καθώς και υπηρεσίες μεταφοράς ασθενών. Οι υπηρεσίες καθαρισμού, ειδικότερα, παρασχέθηκαν για ολόκληρο το κτιριακό συγκρότημα του πανεπιστημιακού νοσοκομειακού τμήματος, το οποίο περιλαμβάνει τα δωμάτια των ασθενών, τους διαδρόμους, τα χειρουργεία, τις αίθουσες διδασκαλίας και τα εργαστήρια.

13 Από τις διευκρινίσεις που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι, αφενός, ο νοσοκομειακός χώρος αυτός καθεαυτόν, εφόσον προορίζεται για την περίθαλψη των ασθενών, εμπίπτει στην άσκηση των οικονομικών δραστηριοτήτων του S, για τις οποίες το τελευταίο υπόκειται στον ΦΠΑ. Αφετέρου, οι αίθουσες διδασκαλίας, τα εργαστήρια και οι λοιποί χώροι χρησιμοποιούνται για την εκπαίδευση των φοιτητών, δραστηριότητα την οποία το ίδρυμα αυτό εκτελεί κατά την άσκηση των προνομίων δημόσιας εξουσίας του και για την οποία δεν θεωρείται ως υποκείμενο στον ΦΠΑ. Το ποσοστό της επιφάνειας του κτιριακού συγκροτήματος για το οποίο παρασχέθηκαν υπηρεσίες καθαρισμού στο πλαίσιο του τελευταίου αυτού είδους δραστηριοτήτων ανέρχεται στο 7,6 % της συνολικής επιφάνειας του εν λόγω συγκροτήματος. Για τις υπηρεσίες της, η U-GmbH έλαβε από το S αμοιβή ύψους 76 085,48 ευρώ.

14 Κατόπιν ελέγχου, η φορολογική αρχή διόρθωσε την πράξη επιβολής φόρου στο S για το επίμαχο φορολογικό έτος, εκτιμώντας ότι οι εγκαταστάσεις του συνιστούσαν ενιαία επιχείρηση, για την οποία έπρεπε να συνταχθεί μία μόνο δήλωση ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, να εκδοθεί μία μόνο πράξη επιβολής φόρου.

15 Κατά τη φορολογική αρχή, οι υπηρεσίες καθαρισμού τις οποίες παρέσχε η U-GmbH στο S όσον αφορά τις δραστηριότητες που ενέπιπταν στα προνόμια δημόσιας εξουσίας του τελευταίου εντάσσονταν στο πλαίσιο της ενιαίας φορολογικής μονάδας (Organschaft) που αποτελούνταν από τις οντότητες αυτές, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG, με το οποίο εφαρμόζεται στο γερμανικό δίκαιο η κατ' άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δυνατότητα να θεωρηθούν ως ένας και μόνο υποκείμενος στον φόρο τα πρόσωπα τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομική άποψη, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη.

16 Επομένως, οι εν λόγω υπηρεσίες καθαρισμού αφορούσαν δραστηριότητα ξένη προς την επιχείρηση και συνεπάγονταν υπέρ του S μια «άνευ ανταλλάγματος κατ' αξίαν φορολογούμενη παροχή», σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 9a, σημείο 2, του UStG, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

17 Βάσει των ανωτέρω στοιχείων, η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη ότι το ποσοστό των χώρων στους οποίους το S ασκούσε δραστηριότητες δυνάμει των προνομίων δημόσιας εξουσίας του ανερχόταν στο 7,6 % της επιφάνειας του κτιριακού συγκροτήματος, εκτίμησε ότι το ποσό που αντιστοιχούσε στον καθαρισμό των χώρων αυτών από την U-GmbH ανερχόταν σε 5 782,50 ευρώ. Μετά την αφαίρεση της προσαύξησης βάσει των κερδών, η οποία εκτιμήθηκε στα 525,66 ευρώ, η φορολογική αρχή καθόρισε τη βάση επιβολής του φόρου για την «άνευ ανταλλάγματος κατ' αξίαν φορολογούμενη παροχή» στο ποσό των 5 257 ευρώ και, επομένως, αύξησε τη φορολογική επιβάρυνση κατά 841,12 ευρώ.

18 Η απόρριψη της διοικητικής προσφυγής που άσκησε το S κατά της ως άνω διορθωτικής πράξης επιβολής φόρου προσβλήθηκε με ένδικη προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht (φορολογικού δικαστηρίου, Γερμανία). Το δικαστήριο αυτό έκανε δεκτή την προσφυγή, επισημαίνοντας κατ' ουσίαν ότι η ενιαία φορολογική μονάδα (Organschaft) την οποία συνέθεταν στο πλαίσιο μίας και μόνον επιχείρησης το S, ως δεσπόζουσα εταιρία, και η U-GmbH, ως οργανικώς

συνδεδεμένη εταιρία, εκτεινόταν και στις δραστηριότητες που εκτελούσε η δεσπόζουσα εταιρία κατά την άσκηση των προνομίων δημόσιας εξουσίας της. Εξάλλου, κατά το εν λόγω δικαστήριο, δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις της «άνευ ανταλλάγματος κατ' αξίαν φορολογούμενης παροχής» δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 9a, σημείο 2, του UStG.

19 Η φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία).

20 Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει εκ προοιμίου ότι, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG, εταιρία η οποία είναι οργανικώς συνδεδεμένη με την, και ενσωματωμένη στην, επιχείρηση της δεσπόζουσας εταιρίας ενός ομίλου αποτελούμενου από πρόσωπα τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομική άποψη, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη (στο εξής: όμιλος ΦΠΑ), δεν θεωρείται ότι ασκεί την οικονομική δραστηριότητά της κατά τρόπο ανεξάρτητο. Η οργανικώς συνδεδεμένη εταιρία, η οποία, εάν λαμβανόταν υπόψη μεμονωμένα, θα έπρεπε να υπόκειται στον ΦΠΑ, θεωρείται στην πραγματικότητα, δεδομένων των χρηματοδοτικών, οικονομικών και οργανωτικών δεσμών της με τη δεσπόζουσα εταιρία, ως υπάλληλος της τελευταίας. Τούτο έχει συνέπειες όσον αφορά τις πράξεις τις οποίες διενεργεί τόσο έναντι τρίτων όσο και στο πλαίσιο της δεσπόζουσας εταιρίας.

21 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει αφενός, όσον αφορά τις πράξεις που διενεργεί μια οργανικώς συνδεδεμένη εταιρία έναντι τρίτων, ότι η απαίτηση κατά την οποία πρέπει να υπάρχει ένας και μόνο υποκείμενος στον φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, διασφαλίζεται ακόμη και αν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν είναι η οργανικώς συνδεδεμένη εταιρία, αλλά η δεσπόζουσα εταιρία του ομίλου. Επομένως, η δεσπόζουσα εταιρία οφείλει να καταβάλει τον ΦΠΑ όχι μόνο για τις δικές της πράξεις, αλλά και για τις πράξεις που διενεργεί η οργανικώς συνδεδεμένη εταιρία έναντι τρίτων. Ως εκ τούτου, εν προκειμένω, το S οφείλει να καταβάλει τον ΦΠΑ για τις πράξεις που διενεργεί η U-GmbH έναντι τρίτων.

22 Αφετέρου, οι πράξεις που διενεργούνται μεταξύ μιας οργανικώς συνδεδεμένης εταιρίας και της δεσπόζουσας εταιρίας ενός ομίλου ΦΠΑ λογίζονται ως πραγματοποιούμενες στο πλαίσιο ενός και του αυτού υποκειμένου στον φόρο, οπότε πρέπει να θεωρηθούν ως μη εμπίπτουσες στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Εν προκειμένω, οι υπηρεσίες καθαρισμού τις οποίες παρέσχε η U-GmbH στο S συνιστούν ακριβώς τέτοιες εσωτερικές πράξεις.

23 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω στοιχείων, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η ευχέρεια των κρατών μελών, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, να ορίσουν έναν και μόνο υποκείμενο στον φόρο ενός ομίλου ΦΠΑ έχει την έννοια ότι ως υποκείμενος στον φόρο πρέπει να θεωρηθεί είτε ένα μέλος του ομίλου αυτού, το οποίο οφείλει να καταβάλει τον ΦΠΑ για όλες τις πράξεις που διενεργούν τα λοιπά μέλη του ομίλου (προτεινόμενη απάντηση Α), είτε ο ίδιος ο όμιλος ΦΠΑ, ο οποίος διακρίνεται από τα μέλη του. Στη δεύτερη αυτή περίπτωση, ένας τέτοιος όμιλος νοείται ως πλασματική οντότητα που έχει δημιουργηθεί αποκλειστικά για τους σκοπούς του ΦΠΑ (προτεινόμενη απάντηση Β).

24 Μολονότι, κατά το αιτούν δικαστήριο, η προτεινόμενη απάντηση Α ανταποκρίνεται σε νομολογία που έχει αναπτύξει εδώ και δεκαετίες το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο), είναι εντούτοις αναγκαίο να παράσχει το Δικαστήριο περαιτέρω διευκρινίσεις υπό το πρίσμα, ιδίως, των διδαγμάτων που προκύπτουν από την απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, σκέψεις 28 και 29), όσον αφορά

το ζήτημα αν το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτος μέλος να ορίσει ως μοναδικό υποκείμενο στον φόρο όχι τον ίδιο τον όμιλο ΦΠΑ, αλλά ένα μέλος του ομίλου αυτού, ήτοι τη δεσπόζουσα εταιρία του.

25 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG, καθόσον συγκεντρώνει την υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ σε ένα από τα μέλη του ομίλου, απλοποιεί την εφαρμογή της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, επιτυγχάνοντας έτσι τον σκοπό της «απλούστευσης των διοικητικών διαδικασιών» τον οποίο επιδιώκει το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

26 Αντιθέτως, κατά το δικαστήριο αυτό, από την προσέγγιση βάσει της οποίας είναι αναγκαία η δημιουργία ανεξάρτητου ομίλου ΦΠΑ υπό την έννοια της «πλασματικής οντότητας» δεν μπορεί να προκύψει απλούστευση των διοικητικών διαδικασιών.

27 Επιπλέον, οι αποφάσεις της 22ας Μαΐου 2008, Ampliscientifica και Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, σκέψη 19), της 9ης Απριλίου 2013, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-85/11, EU:C:2013:217, σκέψεις 40 και 48), καθώς και της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, σκέψεις 28, 29, 35 και 37), δεν μπορούν να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι ένα κράτος μέλος δεν δύναται να ορίσει ως μοναδικό υποκείμενο στον φόρο ενός ομίλου ΦΠΑ ένα αντιπροσωπευτικό μέλος του ομίλου αυτού, ήτοι τη δεσπόζουσα εταιρία του.

28 Εξάλλου, το γεγονός ότι ένα μόνο μέλος του ομίλου ΦΠΑ υπόκειται στον φόρο για το σύνολο του ομίλου δεν αποκλείει την αλληλέγγυα και εις ολόκληρον ευθύνη των λοιπών μελών του ομίλου. Συναφώς, το άρθρο 73, πρώτη περίοδος, του ΑΟ προβλέπει, κατ' ουσίαν, την αλληλέγγυα και εις ολόκληρον ευθύνη των οργανικώς συνδεδεμένων εταιριών όσον αφορά τη φορολογική οφειλή της δεσπόζουσας εταιρίας του ομίλου.

29 Κατά το αιτούν δικαστήριο, εάν στο ερώτημα που τέθηκε στη σκέψη 23 της παρούσας απόφασης δοθεί η προτεινόμενη απάντηση Β που εκτέθηκε στην ίδια σκέψη, τούτο θα έχει κατ' ουσίαν ως συνέπεια ότι, εν προκειμένω, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται ενιαία φορολογική μονάδα μεταξύ της δεσπόζουσας εταιρίας S και της οργανικώς συνδεδεμένης εταιρίας U-GmbH. Επομένως, δεν θα είναι δυνατή η εφαρμογή του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι, ελλείψει ενιαίας φορολογικής μονάδας, η τελευταία αυτή εταιρία θα πρέπει να θεωρηθεί ως ανεξάρτητος υποκείμενος στον φόρο που παρέσχε υπηρεσίες στο S, για τις οποίες οφείλει να καταβάλει τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

30 Ωστόσο, σε περίπτωση που προκριθεί η προτεινόμενη απάντηση Α η οποία εκτέθηκε στη σκέψη 23 της παρούσας απόφασης, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, επιπλέον, αν η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας και, ειδικότερα, η νομολογία που απορρέει από την απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης –η οποία αφορά οντότητα, όπως το S, που ασκεί, αφενός, οικονομικές δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στον φόρο και, αφετέρου, δραστηριότητες πραγματοποιούμενες κατά την άσκηση των προνομίων δημόσιας εξουσίας της για τις οποίες, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 5, της οδηγίας, δεν θεωρείται ως υποκείμενη στον ΦΠΑ–, η άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών που εμπίπτει στον τομέα της οικονομικής δραστηριότητας της οικείας οντότητας και προορίζεται για τον τομέα της σχετικής με τη δημόσια εξουσία δραστηριότητάς της θα μπορούσε να φορολογηθεί βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, στοιχείο β', της οδηγίας.

31 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, εάν στο πρώτο ερώτημα δοθεί η προτεινόμενη απάντηση Α και, ως εκ τούτου, το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG θεωρηθεί ότι συνάδει με την έκτη οδηγία, θα πρέπει εν προκειμένω να γίνει δεκτό, σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη του γερμανικού δικαίου, ότι η U-GmbH δεν ασκεί τη δραστηριότητά της κατά τρόπο ανεξάρτητο, οπότε συνιστά έναν και μόνο υποκείμενο στον φόρο μαζί με τη δεσπόζουσα εταιρία S. Βάσει αυτής της εκτίμησης, η U-GmbH δεν παρέσχε στο S υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι η δραστηριότητα της U-GmbH πρέπει να θεωρηθεί ως δραστηριότητα της ίδιας της δεσπόζουσας εταιρίας S.

32 Συνεπώς, πρέπει να εξακριβωθεί αν η εν λόγω δεσπόζουσα εταιρία παρέσχε, χρησιμοποιώντας τους πόρους της επιχείρησής της –στους οποίους, δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG και του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, περιλαμβάνονται και οι πόροι της U-GmbH–, υπηρεσίες καθαρισμού άνευ ανταλλάγματος για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή της, κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας, λόγω του ότι οι υπηρεσίες αυτές παρασχέθηκαν για τον τομέα της σχετικής με τη δημόσια εξουσία δραστηριότητάς της ως «μη οικονομική δραστηριότητα».

33 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Κατ’ ορθή ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της [έκτης οδηγίας], πρέπει η προβλεπόμενη στο άρθρο αυτό ευχέρεια των κρατών μελών να θεωρούν ως έναν και μόνο υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο έδαφός τους πρόσωπα τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως, να ασκείται κατά τέτοιο τρόπο
   α) ώστε ως μοναδικός υποκείμενος στον φόρο να θεωρείται ένα από τα πρόσωπα αυτά, το οποίο είναι ο υποκείμενος στον φόρο για όλες τις πράξεις των εν λόγω προσώπων, ή κατά τέτοιο τρόπο
   β) ώστε ως μοναδικός υποκείμενος στον φόρο να πρέπει να θεωρηθεί κατ’ ανάγκην –και, επομένως, επίσης με σοβαρές απώλειες φορολογικών εσόδων– ένας όμιλος ΦΠΑ χωριστός από τα στενά συνδεδεμένα μεταξύ τους πρόσωπα, ο οποίος αποτελεί πλασματική οντότητα που δημιουργείται ειδικά για σκοπούς ΦΠΑ;

2) Εάν, στο πρώτο ερώτημα, ορθή είναι η [προτεινόμενη απάντηση Α]: έπεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με τους ξένους προς την επιχείρηση σκοπούς, κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, της [έκτης οδηγίας] (απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88), ότι στην περίπτωση υποκειμένου στον φόρο
   α) ο οποίος, αφενός, ασκεί οικονομική δραστηριότητα και, στο πλαίσιο αυτής, παρέχει υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας […] και
   β) ο οποίος, αφετέρου, ασκεί συγχρόνως δραστηριότητα ως δημόσια αρχή (δραστηριότητα σχετική με την άσκηση δημόσιας εξουσίας), για την οποία, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας […], δεν θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο,

η άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσίας του τομέα της οικονομικής δραστηριότητάς του για τους σκοπούς του τομέα της σχετικής με την άσκηση δημόσιας εξουσίας δραστηριότητάς του δεν πρέπει να φορολογείται βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας […];»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

34 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στο να ορίσει ένα κράτος μέλος ως μοναδικό υποκείμενο στον ΦΠΑ όχι τον ίδιο τον όμιλο ΦΠΑ, αλλά ένα μέλος του ομίλου αυτού, ήτοι τη δεσπόζουσα εταιρία του.

35 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για την ερμηνεία διάταξης του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος [βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2022, Airhelp (Καθυστερημένη μεταφορά με άλλη πτήση), C-451/20, EU:C:2022:123, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

36 Επιπλέον, 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 κατά κανόνα να ερμηνεύονται αυτοτελώς και ομοιόμορφα σε ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση (πρβλ. απόφαση της 25ης Απριλίου 2013, Επιτροπή κατά Σουηδίας, C-480/10, EU:C:2013:263, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

37 Συγκεκριμένα, για την ομοιόμορφη εφαρμογή της έκτης οδηγίας, είναι σημαντικό η έννοια της «στενής σύνδεσης από χρηματοδοτικής απόψεως», κατά το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας, να ερμηνευθεί αυτοτελώς και ομοιόμορφα. Μια τέτοια ερμηνεία επιβάλλεται, παρά τον προαιρετικό για τα κράτη μέλη χαρακτήρα του καθεστώτος που προβλέπει το άρθρο αυτό, προκειμένου να αποφεύγονται, όταν τίθεται σε εφαρμογή το εν λόγω άρθρο, τυχόν αποκλίσεις κατά την εφαρμογή του καθεστώτος από το ένα κράτος μέλος στο άλλο (πρβλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 15ης Απριλίου 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2021:285, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

38 Συναφώς, από το γράμμα του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι το άρθρο αυτό επιτρέπει σε κάθε κράτος μέλος να θεωρεί πλείονες οντότητες ως έναν και μόνο υποκείμενο στον φόρο όταν οι εν λόγω οντότητες είναι εγκατεστημένες στο έδαφος του ίδιου αυτού κράτους μέλους και, μολονότι είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους από νομική άποψη, συνδέονται στενά από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη. Το ως άνω άρθρο, σύμφωνα με το γράμμα του, δεν εξαρτά την εφαρμογή του από άλλες προϋποθέσεις. Ωσαύτως δεν προβλέπει τη δυνατότητα των κρατών μελών να επιβάλλουν άλλες προϋποθέσεις στους επιχειρηματίες προκειμένου να είναι δυνατό να αποτελέσουν όμιλο ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 25ης Απριλίου 2013, Επιτροπή κατά Σουηδίας, C-480/10, EU:C:2013:263, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

39 Η εφαρμογή του καθεστώτος του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προϋποθέτει ότι η θεσπισθείσα βάσει της διάταξης αυτής εθνική ρύθμιση καθιστά δυνατό για τις οντότητες που συνδέονται μεταξύ τους από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη να μην αντιμετωπίζονται πλέον ως χωριστοί υποκείμενοι στον ΦΠΑ, αλλά ως ένας και μοναδικός. Επομένως, όταν ένα κράτος μέλος εφαρμόζει την εν λόγω διάταξη, η εξαρτημένη οντότητα ή οι εξαρτημένες οντότητες κατά την έννοια της διάταξης αυτής δεν μπορούν να

θεωρηθούν ως υποκείμενος ή υποκείμενοι στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας (πρβλ. απόφαση της 22ας Μαΐου 2008, Ampliscientifica και Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, σκέψη 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

40 Συνεπώς, η εξομοίωση των μελών ομίλου ΦΠΑ προς έναν και μοναδικό υποκείμενο στον φόρο δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας συνεπάγεται ότι τα μέλη αυτά παύουν να υποβάλλουν χωριστές 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. Επομένως, η διάταξη αυτή, όταν εφαρμόζεται από κράτος μέλος, έχει ως αναγκαστική συνέπεια η εθνική ρύθμιση για τη μεταφορά της στο εσωτερικό δίκαιο να προβλέπει έναν και μοναδικό υποκείμενο στον φόρο καθώς και έναν και μοναδικό αριθμό ΦΠΑ για ολόκληρο τον όμιλο (απόφαση της 22ας Μαΐου 2008, Ampliscientifica και Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, σκέψεις 19 και 20).

41 Κατά συνέπεια, σε μια τέτοια περίπτωση, οι υπηρεσίες που παρέχονται από τρίτον προς μέλος ομίλου ΦΠΑ πρέπει να θεωρηθεί, όσον αφορά τον ΦΠΑ, ότι παρασχέθηκαν όχι στο συγκεκριμένο μέλος, αλλά σε αυτόν καθεαυτόν τον όμιλο ΦΠΑ στον οποίο ανήκει το μέλος (πρβλ. απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

42 Όσον αφορά το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, ούτε από τη διάταξη αυτή ούτε από το σύστημα που καθιερώνει η οδηγία συνάγεται ότι πρόκειται για κατά παρέκκλιση ή ειδική διάταξη που πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικά. Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η προϋπόθεση περί στενής σύνδεσης από χρηματοδοτική άποψη δεν μπορεί να ερμηνευθεί συσταλτικά (βλ. κατ' αναλογίαν, όσον αφορά το άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ, αποφάσεις της 25ης Απριλίου 2013, Επιτροπή κατά Σουηδίας, C-480/10, EU:C:2013:263, σκέψη 36, και της 15ης Απριλίου 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2021:285, σκέψη 45).

43 Ως προς τους σκοπούς που επιδιώκει το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, υπενθυμίζεται εκ προοιμίου ότι από την αιτιολογική έκθεση της πρότασης της Επιτροπής [COM(73) 950 final] κατόπιν της οποίας εκδόθηκε η έκτη οδηγία προκύπτει ότι ο νομοθέτης της Ένωσης, θεσπίζοντας τη διάταξη αυτή, θέλησε να παράσχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να μη συνδέουν συστηματικά την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο με την έννοια της «αμιγώς νομικής ανεξαρτησίας», είτε χάριν της απλούστευσης των διοικητικών διαδικασιών είτε για να αποφευχθούν ορισμένες καταστρατηγήσεις, όπως η κατάτμηση μιας επιχείρησης σε πλείονες υποκειμένους στον φόρο ώστε να εφαρμοστεί ειδική ρύθμιση (πρβλ. αποφάσεις της 25ης Απριλίου 2013, Επιτροπή κατά Σουηδίας, C-480/10, EU:C:2013:263, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 15ης Απριλίου 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2021:285, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

44 Συναφώς, μολονότι η έκτη οδηγία δεν περιείχε, μέχρι να τεθεί σε ισχύ το τρίτο εδάφιο του άρθρου 4, παράγραφος 4 –το οποίο προστέθηκε με την οδηγία 2006/69/ΕΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουλίου 2006, για τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά ορισμένα μέτρα που αποσκοπούν να απλουστεύσουν τη διαδικασία επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας και να συνδράμουν στην πάταξη της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, και για την κατάργηση ορισμένων αποφάσεων χορήγησης παρεκκλίσεων (ΕΕ 2006, L 221, σ. 9)–, ρητές διατάξεις που να παρέχουν στα κράτη μέλη την εξουσία να θεσπίζουν τα αναγκαία μέτρα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, το γεγονός αυτό δεν στερούσε από τα κράτη μέλη τη δυνατότητα να θεσπίζουν, πριν τεθεί σε ισχύ το εν λόγω τρίτο εδάφιο, τέτοια μέτρα, δεδομένου

ότι η εκ μέρους των κρατών μελών καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής συνιστά σκοπό τον οποίο αναγνώριζε και ενθάρρυνε η έκτη οδηγία, έστω και αν δεν υπήρχε ρητή εξουσιοδότηση από τον νομοθέτη της Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

45 Επομένως, για την εφαρμογή του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη, στο πλαίσιο της διακριτικής τους ευχέρειας, μπορούσαν να επιβάλλουν ορισμένους περιορισμούς στην εφαρμογή του σχετικού με τους ομίλους ΦΠΑ καθεστώτος, εφόσον οι περιορισμοί αυτοί εξυπηρετούσαν την επίτευξη των σκοπών της οδηγίας οι οποίοι συνίστανται στην αποτροπή καταχρηστικών πρακτικών ή συμπεριφορών και στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής (πρβλ. απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

46 Εν προκειμένω, από τις διευκρινίσεις του αιτούντος δικαστηρίου και της Γερμανικής Κυβέρνησης προκύπτει ότι ο Γερμανός νομοθέτης έκανε χρήση της ευχέρειας που παρέχει το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, μέσω του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG, το οποίο προβλέπει τη δυνατότητα σχηματισμού «ενιαίων φορολογικών μονάδων».

47 Από τις ως άνω διευκρινίσεις προκύπτει επίσης ότι, κατά το γερμανικό δίκαιο, μολονότι η δεσπόζουσα εταιρία ενός ομίλου ΦΠΑ θεωρείται ως ο μοναδικός υποκείμενος στον φόρο του ομίλου αυτού, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, εντούτοις το άρθρο 73 του AO προβλέπει ότι μια οργανικώς συνδεδεμένη εταιρία ενδέχεται, κατά περίπτωση, να οφείλει τους φόρους οι οποίοι αντιστοιχούν στα λοιπά μέλη της ενιαίας φορολογικής μονάδας στην οποία ανήκει, συμπεριλαμβανομένης της δεσπόζουσας εταιρίας, οσάκις λαμβάνεται υπόψη, από φορολογικής απόψεως, όσον αφορά τους συγκεκριμένους φόρους η αποτελούμενη από τα μέλη αυτά ενιαία φορολογική μονάδα.

48 Όσον αφορά, καταρχάς, το ζήτημα αν το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας αντιτίθεται στη γερμανική πρακτική κατά την οποία ως μοναδικός υποκείμενος στον φόρο ορίζεται όχι ο ίδιος ο όμιλος ΦΠΑ, αλλά ένα μέλος του ομίλου αυτού, ήτοι η δεσπόζουσα εταιρία του, πρέπει να διευκρινιστεί ότι, μολονότι το Δικαστήριο έχει κρίνει κατ' ουσίαν, με τις αποφάσεις της 22ας Μαΐου 2008, Ampliscientifica και Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, σκέψεις 19 και 20), καθώς και της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, σκέψεις 34, 35 και 37), ότι ο όμιλος ΦΠΑ οφείλει, ως υποκείμενος στον φόρο, να καταβάλει τον ΦΠΑ, γεγονός παραμένει ότι, όταν πλείονα νομικώς ανεξάρτητα μέλη ενός ομίλου ΦΠΑ συνιστούν από κοινού έναν και μοναδικό υποκείμενο στον φόρο, ένα μόνο πρέπει να είναι το αρμόδιο μέλος που αναλαμβάνει τις υποχρεώσεις του ομίλου ΦΠΑ έναντι των φορολογικών αρχών. Το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν περιέχει, όμως, καμία ρύθμιση ως προς τον ορισμό της οντότητας που αντιπροσωπεύει τον όμιλο ΦΠΑ ούτε ως προς τη μορφή υπό την οποία η οντότητα αυτή αναλαμβάνει τις υποχρεώσεις της ως υποκείμενος στον φόρο ενός τέτοιου ομίλου.

49 Συναφώς, και ανεξαρτήτως της δυνατότητας να προβλεφθεί η αντιπροσώπευση του ομίλου ΦΠΑ από ένα από τα μέλη του, οι μνημονευόμενοι στη σκέψη 43 σκοποί μπορούν να δικαιολογήσουν τον ορισμό της δεσπόζουσας εταιρίας του ομίλου ΦΠΑ ως μοναδικού υποκειμένου στον φόρο, όταν η εν λόγω εταιρία είναι σε θέση να επιβάλει τη βούλησή της στις λοιπές οντότητες που ανήκουν στον όμιλο, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή είσπραξη του ΦΠΑ.

50 Πάντως, το γεγονός ότι μοναδικός υποκείμενος στον φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, είναι όχι ο ίδιος ο όμιλος ΦΠΑ, αλλά η δεσπόζουσα εταιρία του η οποία τον αντιπροσωπεύει, δεν πρέπει να συνεπάγεται κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων.

51 Από τις διευκρινίσεις, όμως, του αιτούντος δικαστηρίου που παρατίθενται στη σκέψη 28 της παρούσας απόφασης καθώς και από τις διευκρινίσεις της Γερμανικής Κυβέρνησης που περιέχονται στις γραπτές παρατηρήσεις της συνάγεται ότι, εφόσον η υποχρέωση υποβολής δήλωσης την οποία υπέχει η ως άνω δεσπόζουσα εταιρία εκτείνεται στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από και προς όλα τα μέλη του ομίλου και εφόσον η προκύπτουσα φορολογική οφειλή περιλαμβάνει το σύνολο των εν λόγω παροχών, το αποτέλεσμα είναι το ίδιο με αυτό που θα προέκυπτε εάν υποκείμενος στον φόρο ήταν ο ίδιος ο όμιλος ΦΠΑ.

52 Από τις ως άνω διευκρινίσεις συνάγεται επίσης ότι, ακόμη και αν, βάσει του γερμανικού δικαίου, το σύνολο των υποχρεώσεων σχετικά με τον ΦΠΑ βαρύνει την εν λόγω δεσπόζουσα εταιρία υπό την ιδιότητά της ως αντιπροσώπου του ομίλου ΦΠΑ ενώπιον των αρμόδιων φορολογικών αρχών, γεγονός παραμένει ότι οι αρχές αυτές μπορούν, εάν χρειαστεί, να στραφούν κατά των λοιπών οντοτήτων του ομίλου, στηριζόμενες στο άρθρο 73 του ΑΟ.

53 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω στοιχείων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, στην περίπτωση ομίλου αποτελούμενου από πρόσωπα τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως, δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να χαρακτηρίζει ως μοναδικό υποκείμενο στον φόρο τη δεσπόζουσα εταιρία του ομίλου, όταν η εν λόγω εταιρία είναι σε θέση να επιβάλει τη βούλησή της στις λοιπές οντότητες που συναποτελούν τον όμιλο και υπό την προϋπόθεση ότι ο χαρακτηρισμός αυτός δεν συνεπάγεται κίνδυνο φορολογικών ζημιών.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

54 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν, στην περίπτωση οντότητας η οποία αποτελεί τον μοναδικό υποκείμενο στον φόρο ενός ομίλου ΦΠΑ και η οποία ασκεί, αφενός, οικονομικές δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στον φόρο και, αφετέρου, δραστηριότητες στο πλαίσιο της άσκησης προνομίων δημόσιας εξουσίας για τις οποίες, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, δεν θεωρείται ως υποκείμενη στον ΦΠΑ, η παροχή, από οντότητα ανήκουσα στον όμιλο αυτό, υπηρεσιών που σχετίζονται με την άσκηση των εν λόγω προνομίων πρέπει να θεωρηθεί ως παροχή υπηρεσιών εμπίπτουσα στον τομέα της οικονομικής δραστηριότητας του μοναδικού υποκειμένου στον φόρο, η οποία προορίζεται για τον τομέα της σχετικής με τη δημόσια εξουσία δραστηριότητάς του και μπορεί να φορολογηθεί βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας.

55 Υπενθυμίζεται εκ προοιμίου ότι, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, εξομοιώνονται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας οι παροχές υπηρεσιών από τον υποκείμενο στον φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.

56 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπει ένας υποκείμενος στον φόρο ή μέλη του προσωπικού του να απολαύουν, άνευ καταβολής φόρου, υπηρεσιών του υποκειμένου στον φόρο για τις οποίες ένας ιδιώτης θα όφειλε να καταβάλει ΦΠΑ (απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, σκέψη 23).

57 Αντιθέτως, σκοπός του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δεν είναι να καθιερώσει τον κανόνα ότι πράξεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του συστήματος του ΦΠΑ μπορούν να θεωρηθούν ως πραγματοποιούμενες για «σκοπούς ξένους» προς την επιχείρηση κατά την έννοια της διάταξης αυτής (πρβλ. απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, σκέψη 38).

58 Επομένως, όταν μια οντότητα που ανήκει σε όμιλο ΦΠΑ παρέχει στον μοναδικό υποκείμενο στον φόρο του ομίλου αυτού υπηρεσίες που προορίζονται για τον τομέα της σχετικής με τη δημόσια εξουσία δραστηριότητάς του, το να γίνει δεκτό ότι μια τέτοια παροχή είναι φορολογητέα βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας θα σήμαινε ότι η εν λόγω παροχή θεωρείται ως πραγματοποιούμενη για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση και, επομένως, η σχετική με τη δημόσια εξουσία δραστηριότητα η οποία, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ θα εξομοιωνόταν με δραστηριότητα πραγματοποιούμενη για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση.

59 Μια τέτοια ερμηνεία θα καθιστούσε άνευ αντικειμένου τόσο το άρθρο 2, σημείο 1, όσο και το άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας.

60 Επιπλέον, διευκρινίζεται ότι, εν πάση περιπτώσει, το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας αφορά μόνον τις πράξεις οι οποίες διενεργούνται «άνευ ανταλλάγματος» και οι οποίες εξομοιώνονται με πράξεις διενεργούμενες εξ επαχθούς αιτίας για τους σκοπούς της επιβολής του ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, σκέψη 24).

61 Εν προκειμένω, όπως υπογραμμίστηκε στις σκέψεις 13 και 17 της παρούσας απόφασης και όπως επισήμανε επίσης η γενική εισαγγελέας στο σημείο 50 των προτάσεών της, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει σαφώς ότι η δεσπόζουσα εταιρία S κατέβαλε οικονομικό αντάλλαγμα για τις παρασχεθείσες από την U-GmbH υπηρεσίες καθαρισμού, τόσο στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητάς της όσο και στο πλαίσιο της σχετικής με τη δημόσια εξουσία δραστηριότητάς της.

62 Συνεπώς, δεδομένου ότι οι σχετικές υπηρεσίες παρασχέθηκαν εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας, δεν έχει εφαρμογή το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας.

63 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι, στην περίπτωση οντότητας η οποία αποτελεί τον μοναδικό υποκείμενο στον φόρο ενός ομίλου ΦΠΑ και η οποία ασκεί, αφενός, οικονομικές δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στον φόρο και, αφετέρου, δραστηριότητες στο πλαίσιο της άσκησης προνομίων δημόσιας εξουσίας για τις οποίες, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, δεν θεωρείται ως υποκείμενη στον ΦΠΑ, η παροχή, από οντότητα ανήκουσα στον όμιλο αυτό, υπηρεσιών που σχετίζονται με την άσκηση των εν λόγω προνομίων δεν πρέπει να φορολογηθεί βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

64 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος 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 (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

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,

έχει την έννοια ότι:

στην περίπτωση ομίλου αποτελούμενου από πρόσωπα τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως, δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να χαρακτηρίζει ως μοναδικό υποκείμενο στον φόρο τη δεσπόζουσα εταιρία του ομίλου, όταν η εν λόγω εταιρία είναι σε θέση να επιβάλει τη βούλησή της στις λοιπές οντότητες που συναποτελούν τον όμιλο και υπό την προϋπόθεση ότι ο χαρακτηρισμός αυτός δεν συνεπάγεται κίνδυνο φορολογικών ζημιών.

2) Το δίκαιο της Ένωσης

έχει την έννοια ότι:

στην περίπτωση οντότητας η οποία αποτελεί τον μοναδικό υποκείμενο στον φόρο ενός ομίλου αποτελούμενου από πρόσωπα τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομική άποψη, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη, και η οποία ασκεί, αφενός, οικονομικές δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στον φόρο και, αφετέρου, δραστηριότητες στο πλαίσιο της άσκησης προνομίων δημόσιας εξουσίας για τις οποίες, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, δεν θεωρείται ως υποκείμενη στον φόρο προστιθέμενης αξίας, η παροχή, από οντότητα ανήκουσα στον όμιλο αυτό, υπηρεσιών που σχετίζονται με την άσκηση των εν λόγω προνομίων δεν πρέπει να φορολογηθεί βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας.

(υπογραφές)