ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PAOLO MENGOZZI
της 26ης Μαρτίου 2015 [1]

Συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-108/14 και C-109/14

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG
κατά
Finanzamt Nordenham (C-108/14)
και
Finanzamt Hamburg-Mitte
κατά
Marenave Schiffahrts AG (C-109/14)
[αιτήσεις του Bundesfinanzhof (Γερμανία)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση — Υποκείμενες σε ΦΠΑ εισροές τις οποίες χρησιμοποίησε μητρική εταιρία (χαρτοφυλακίου) με σκοπό την άντληση ιδίων κεφαλαίων προς απόκτηση συμμετοχών σε δύο θυγατρικές στις οποίες η εν λόγω μητρική εταιρία παρέσχε στη συνέχεια υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας — Εθνική ρύθμιση περιορίζουσα τη φορολογική ενσωμάτωση στα νομικά πρόσωπα που βρίσκονται σε σχέση εξαρτήσεως από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη»

I – **Εισαγωγή**

1. Οι κρινόμενες αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως τις οποίες υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) αφορούν ουσιαστικά, πρώτον, τη μέθοδο υπολογισμού της εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των εισροών τον οποίο κατέβαλαν δύο εταιρίες χαρτοφυλακίου στο πλαίσιο της αποκτήσεως συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων εταιριών στη διαχείριση των οποίων αναμιγνύονται και, δεύτερον, το κατά πόσον 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 [2] (στο εξής: έκτη οδηγία) αντίκειται σε φορολογική νομοθεσία που απαγορεύει στις προσωπικές εταιρίες να συμμετέχουν, ως «υποτελείς» οντότητες, σε όμιλο ΦΠΑ κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — ΕΕ L 145, σ. 1. Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1) δεν είναι εφαρμοστέα λόγω του ότι τα πραγματικά περιστατικά των διαφορών των κύριων δικών χρονολογούνται πριν από την 1η Ιανουαρίου 2007, ημερομηνία κατά την οποία άρχισε να ισχύει η εν λόγω οδηγία.

2. Τα ερωτήματα υποβάλλονται στο πλαίσιο δύο διαφορών μεταξύ, στην πρώτη περίπτωση, της Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (στο εξής: Larentia + Minerva) και του Finanzamt Nordenham (C-108/14) και, στη δεύτερη περίπτωση, του Finanzamt Hamburg-Mitte και της Marenave Schiffahrts AG (στο εξής: Marenave) (C-109/14) [3].

3. Στην πρώτη υπόθεση, η Larentia + Minerva κατέχει, υπό την ιδιότητα του ετερόρρυθμου εταίρου, το 98 % των μεριδίων δύο θυγατρικών που έχουν συσταθεί με τη μορφή προσωπικών ετερόρρυθμων εταιριών με εταίρο εταιρία περιορισμένης ευθύνης (GmbH & Co. KG), κάθε μία από τις οποίες εκμεταλλεύεται ένα πλοίο. Επίσης, τους παρέχει, ως «διοικητική εταιρία χαρτοφυλακίου», διοικητικές και εμπορικές υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας.

4. Για τις υπηρεσίες αυτές που υπόκεινται σε ΦΠΑ, η Larentia + Minerva εξέπεσε εξ ολοκλήρου τον ΦΠΑ επί των εισροών τον οποίο κατέβαλε για να αποκτήσει, από τρίτο πρόσωπο, κεφάλαια που χρησιμοποίησε για να χρηματοδοτήσει την εξαγορά μεριδίων στις θυγατρικές, καθώς και τις δραστηριότητες παροχής διοικητικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών, επ' αμοιβή, προς τις συγκεκριμένες θυγατρικές.

5. Το Finanzamt Nordenham (φορολογική αρχή του Nordenham) δέχθηκε αυτή την έκπτωση μόνον εν μέρει, σε ποσοστό 22 %, ενώ καταλόγισε το μεγαλύτερο μέρος των δαπανών που συνδέονται με την απόκτηση συμμετοχών στις θυγατρικές στο μη οικονομικό σκέλος της δραστηριότητας της εταιρίας χαρτοφυλακίου, και συγκεκριμένα στην απόκτηση μεριδίων σε θυγατρικές, η οποία δεν γεννά δικαίωμα εκπτώσεως. Η Larentia + Minerva άσκησε ενώπιον του Niedersächsisches Finanzgericht (φορολογικού δικαστηρίου της Κάτω Σαξωνίας) προσφυγή κατά της τροποποιητικής αποφάσεως επιβολής φόρου της 24ης Σεπτεμβρίου 2007, η οποία αφορούσε τον ΦΠΑ που οφειλόταν για το έτος 2005. Κατόπιν της απορρίψεως της προσφυγής, η Larentia + Minerva άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου).

6. Στη δεύτερη υπόθεση, η Marenave αύξησε το 2006 το κεφάλαιό της και κατέβαλε, για τη δαπάνη εκδόσεως μετοχών σε σχέση με την εν λόγω αύξηση, ΦΠΑ 373 347,57 ευρώ.

7. Η εν λόγω εταιρία χαρτοφυλακίου απέκτησε το ίδιο έτος μερίδια σε τέσσερις «ναυτιλιακές ετερόρρυθμες εταιρίες», δηλαδή προσωπικές εταιρίες, στην εμπορική διαχείριση των οποίων συμμετείχε έναντι αμοιβής. Από τον οφειλόμενο ΦΠΑ για τα εισοδήματα που αποκόμισε από αυτή τη δραστηριότητα το 2006, εξέπεσε, μεταξύ άλλων, το σύνολο του ποσού των 373 347,57 ευρώ το οποίο έχει καταβάλει ως ΦΠΑ επί των εισροών.

8. Με απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 2009, το Finanzamt Hamburg-Mitte (γερμανική φορολογική αρχή του κεντρικού Αμβούργου) απέρριψε την έκπτωση του ποσού αυτού λόγω του ότι η εταιρία χαρτοφυλακίου δεν είχε πραγματική ανάμιξη στη διαχείριση των θυγατρικών. Εντούτοις, το Finanzgericht Hamburg-Mitte δέχθηκε την προσφυγή που ασκήθηκε κατά της αποφάσεως αυτής επικυρώνοντας την πλήρη έκπτωση στην οποία είχε προβεί η Marenave. Το Finanzamt Hamburg-Mitte άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Finanzgericht Hamburg-Mitte ενώπιον του Bundesfinanzhof.

9. Σε αμφότερες τις υποθέσεις, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι οι ληφθείσες από τις εταιρίες χαρτοφυλακίου υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν τόσο για οικονομικές όσο και για μη οικονομικές δραστηριότητες και γεννούν δικαίωμα εκπτώσεως μόνο καθόσον η σχετική δαπάνη μπορεί να εξυπηρετεί την οικονομική δραστηριότητα των εταιριών χαρτοφυλακίου. Συνεπώς, το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι δεν υφίσταται δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του φόρου, αλλά διερωτάται μήπως η διαπίστωση αυτή αντιβαίνει προς τις αρχές που έθεσε το Δικαστήριο με την απόφαση Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495). Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο δεν υποβάλλει ευθέως

3 — Με απόφαση του Προέδρου του Δικαστηρίου της 26ης Μαρτίου 2014, αποφασίστηκε η συνεκδίκαση των υποθέσεων προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

σχετικό ερώτημα στο Δικαστήριο. Πράγματι, με το πρώτο προδικαστικό ερώτημά του, απλώς ζητεί να διευκρινιστεί ποιος τρόπος υπολογισμού του ΦΠΑ επί των εισροών αντανακλά αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των δαπανών για τις εισροές το οποίο αναλογεί στις οικονομικές και στις μη οικονομικές δραστηριότητες, στην περίπτωση των εταιριών χαρτοφυλακίου. Δεύτερον, εφόσον στο ερώτημα σχετικά με την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών από τις εταιρίες χαρτοφυλακίου δοθεί η απάντηση ότι πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι φορολογητέες πράξεις εκροών των θυγατρικών προς τρίτους, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν ασκεί επιρροή εν προκειμένω το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας σχετικά με τους ομίλους ΦΠΑ, το οποίο η Larentia + Minerva και η Marenave επικαλούνται για πρώτη φορά στο πλαίσιο της αναιρετικής δίκης. Συναφώς, ερωτά αν το εθνικό δίκαιο συνάδει με την εν λόγω διάταξη, δεδομένου ιδίως ότι αποκλείει την εφαρμογή του μηχανισμού αυτού στις περιπτώσεις προσωπικών εταιριών, και, σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, κατά πόσον οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να επικαλεστούν απευθείας το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

10. Υπό τις συνθήκες αυτές, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο, ως προς αμφότερες τις υποθέσεις των κύριων δικών, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Ποια μέθοδος υπολογισμού πρέπει να εφαρμόζεται για τον υπολογισμό της (αναλογικής) εκπτώσεως του [ΦΠΑ] επί των εισροών που δικαιούται εταιρία χαρτοφυλακίου όσον αφορά παροχές εισροών σε σχέση με την άντληση κεφαλαίων για την κτήση μεριδίων θυγατρικών εταιριών, εάν η εταιρία χαρτοφυλακίου παρέχει σε αυτές τις εταιρίες σε μεταγενέστερο στάδιο (σύμφωνα με τον αρχικό της σκοπό) διάφορες υπηρεσίες υποκείμενες στον [ΦΠΑ];

2) Απαγορεύει η διάταξη του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας [...] εθνική ρύθμιση που (πρώτον) ορίζει ότι μόνο νομικό πρόσωπο —αλλά όχι προσωπική εταιρία— δύναται να ενσωματωθεί στην εταιρία άλλου υποκείμενου στον φόρο (κοινώς καλούμενη δεσπόζουσα εταιρία) και (δεύτερον) προϋποθέτει ότι το εν λόγω νομικό πρόσωπο "ενσωματώνεται στη δεσπόζουσα εταιρία" από απόψεως χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής (υπό την έννοια σχέσεως ιεραρχικής εξαρτήσεως);

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο προηγούμενο ερώτημα: Δύναται υποκείμενος στον φόρο να επικαλεσθεί απευθείας το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας [...];»

11. Επί των ερωτημάτων αυτών υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις η Larentia + Minerva, η Marenave, η Γερμανική Κυβέρνηση, η Ιρλανδία, η Αυστριακή Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Εκτός της Αυστριακής Κυβερνήσεως που δεν εκπροσωπήθηκε κατά την προφορική διαδικασία, άπαντες, καθώς και η Πολωνική Κυβέρνηση, αγόρευσαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 7ης Ιανουαρίου 2015.

II – **Ανάλυση**

A — *Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος*

12. Όπως επισημαίνω στο σημείο 9 των προτάσεών μου, το πρώτο προδικαστικό ερώτημα που υποβάλλει το αιτούν δικαστήριο βασίζεται στην παραδοχή ότι επιτρέπεται μόνον η μερική έκπτωση του ΦΠΑ που κατέβαλαν οι δύο εταιρίες χαρτοφυλακίου, διάδικοι των κύριων δικών, καθόσον, για τη μεν Larentia + Minerva, η δαπάνη αποκτήσεως συμμετοχών στις θυγατρικές της και, για τη δε Marenave, η δαπάνη εκδόσεως μετοχών αφορούν, κατά το μεγαλύτερο μέρος τους, τη μη οικονομική δραστηριότητα των εν λόγω εταιριών χαρτοφυλακίου, η οποία έχει ως αντικείμενο την απόκτηση και την κατοχή-διαχείριση συμμετοχών στις αντίστοιχες θυγατρικές τους.

13. Βασιζόμενο σε αυτή την παραδοχή, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να παράσχει πιο συγκεκριμένες ενδείξεις όσον αφορά τη μέθοδο υπολογισμού που θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί προκειμένου να επιμεριστεί όσο το δυνατόν περισσότερο αντικειμενικά και ομοιόμορφα ο ΦΠΑ επί των εισροών όταν οι δαπάνες εταιρίας χαρτοφυλακίου χρησιμοποιούνται τόσο οικονομικές όσο και μη οικονομικές δραστηριότητες.

14. Αν το Δικαστήριο έπρεπε να περιοριστεί αυστηρά να απαντήσει σε αυτό το ερώτημα, φρονώ, όπως και το σύνολο των μετεχόντων στην παρούσα δίκη, ότι θα έπρεπε να κρίνει εαυτό αναρμόδιο να παράσχει περισσότερο συγκεκριμένες ενδείξεις από αυτές που προκύπτουν από την υφιστάμενη νομολογία του, όσον αφορά μια τέτοια μέθοδο υπολογισμού.

15. Πράγματι, θα πρέπει να επισημανθεί ιδίως ότι το Δικαστήριο, σε ανάλογο ερώτημα που του υποβλήθηκε στην υπόθεση Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), επισήμανε ότι οι διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν περιέχουν κανόνες για τις μεθόδους ή τα κριτήρια που πρέπει να εφαρμόζουν τα κράτη μέλη κατά τη θέσπιση διατάξεων που επιτρέπουν τον επιμερισμό του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών αναλόγως του αν οι αντίστοιχες δαπάνες συνδέονται με οικονομικές ή μη οικονομικές δραστηριότητες, δεδομένου ότι οι κανόνες της έκτης οδηγίας σχετικά με την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών αφορούν αποκλειστικώς τις οικονομικές δραστηριότητες[4].

16. Κατά συνέπεια, εφόσον η έκτη οδηγία δεν περιλαμβάνει τις αναγκαίες ενδείξεις για ανάλογους αριθμητικούς προσδιορισμούς, εναπόκειται στα κράτη μέλη να προβλέψουν στο πλαίσιο της διακριτικής τους ευχέρειας τις ενδεδειγμένες μεθόδους και τα κριτήρια για τον σκοπό αυτό, λαμβάνοντας υπόψη τον σκοπό και την οικονομία της οδηγίας, και ιδίως σεβόμενα την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας[5].

17. Επομένως, τα κράτη μέλη πρέπει να ασκούν τη διακριτική τους ευχέρεια κατά τέτοιο τρόπο ώστε να εξασφαλίζουν ότι η έκπτωση πραγματοποιείται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ που αναλογεί στο ποσό για το οποίο παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως. Πρέπει ως εκ τούτου να μεριμνούν ώστε ο υπολογισμός της αναλογίας μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων να αντανακλά αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των δαπανών για τις εισροές το οποίο αναλογεί σε καθεμία από τις δύο αυτές δραστηριότητες. Εντούτοις, σε αυτό το πλαίσιο, τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν, ενδεχομένως, κλίμακα κατανομής ανάλογα με τη φύση της επενδύσεως ή κλίμακα κατανομής ανάλογα με τη φύση της πράξεως (στις οποίες αναφέρθηκε το αιτούν δικαστήριο στην υπόθεση Securenta) ή ακόμη κάθε άλλη ενδεδειγμένη κλίμακα, χωρίς να υποχρεούνται να περιοριστούν σε μία μόνον από τις μεθόδους αυτές[6].

18. Το Δικαστήριο επανέλαβε αυτές τις εκτιμήσεις με τις σκέψεις 42 και 47 της αποφάσεως Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), όπου υπενθύμισε, ουσιαστικά, ότι ο τρόπος υπολογισμού που επιλέγουν ή εφαρμόζουν τα κράτη μέλη, ανεξαρτήτως της φύσεώς του, πρέπει να αντανακλά αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των δαπανών για τις εισροές, το οποίο αναλογεί στις οικονομικές και στις μη οικονομικές δραστηριότητες αντιστοίχως.

19. Στις κρινόμενες υποθέσεις, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι ο Γερμανός νομοθέτης δεν έχει προβλέψει μέχρι σήμερα κλίμακα κατανομής ανάλογη με αυτές στις οποίες αναφέρθηκε το Δικαστήριο με την απόφαση Securenta, με συνέπεια να υφίσταται μεγάλη ανασφάλεια δικαίου που, κατά την εκτίμησή του, πρέπει να θεραπευθεί από το Δικαστήριο.

4 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 33).

5 — Όπ.π. (σκέψεις 34 έως 36).

6 — Όπ.π. (σκέψεις 37 και 38).

20. Φρονώ ότι το Δικαστήριο δεν πρέπει να ανταποκριθεί σε αυτή την πρόσκληση, τόσο για λόγους που συνδέονται με τον σεβασμό της υπολειπόμενης αρμοδιότητας των κρατών μελών όσο και για πρακτικούς λόγους, αφού οι περιπτώσεις οι οποίες ανακύπτουν στην πράξη χαρακτηρίζονται από τέτοια ποικιλία και πολυπλοκότητα ώστε το Δικαστήριο δεν θα μπορούσε σε καμία περίπτωση να προκρίνει μια μέθοδο ή μια κλίμακα κατανομής έναντι άλλης.

21. Για παρόμοιους λόγους, ούτε το γεγονός ότι εθνικός νομοθέτης δεν έχει ακόμα επιλέξει μέθοδο, αλλά προτίμησε, όπως υπογραμμίζουν το αιτούν δικαστήριο και η Γερμανική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της, να αφήσει αυτή την εκτίμηση, ανάλογα με τις περιστάσεις κάθε συγκεκριμένης υποθέσεως, στους υποκειμένους στον φόρο και στη φορολογική αρχή, συνιστά λόγο για να γίνει δεκτό ότι το Δικαστήριο έχει την εξουσία να υποκαταστήσει τον συγκεκριμένο νομοθέτη.

22. Αντιθέτως, εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να ελέγχουν, ανάλογα με τις περιπτώσεις που υποβάλλονται στην κρίση τους, κατά πόσον ο τρόπος ή οι τρόποι υπολογισμού που επιλέγει είτε ο υποκείμενος στον φόρο είτε, ενδεχομένως, η εθνική φορολογική αρχή αντανακλούν αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των δαπανών για τις εισροές το οποίο αναλογεί, αντιστοίχως, στις οικονομικές και στις μη οικονομικές δραστηριότητες του υποκειμένου στον φόρο.

23. Συνεπώς, στις κρινόμενες υποθέσεις, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει αν η εφαρμογή της μεθόδου την οποία κρίνει ενδεδειγμένη η φορολογική αρχή, δηλαδή, σύμφωνα με τις ενδείξεις που παρέχει το αιτούν δικαστήριο, η κλίμακα κατανομής ανάλογα με τη φύση της επενδύσεως, επιτυγχάνει αυτόν τον σκοπό.

24. Διατηρώ, εντούτοις, επιφυλάξεις όσον αφορά την παραδοχή στην οποία θεμελιώνεται η συλλογιστική του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι ότι οι δύο εταιρίες χαρτοφυλακίου ασκούν εν μέρει οικονομικές και εν μέρει μη οικονομικές δραστηριότητες.

25. Οι επιφυλάξεις μου υπερβαίνουν το απλό ζήτημα της εκτιμήσεως των πραγματικών περιστατικών των διαφορών των κύριων δικών, η οποία, ασφαλώς, στο πλαίσιο της συνεργασίας την οποία προβλέπει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, εναπόκειται αποκλειστικά στη δικαιοδοσία του αιτούντος δικαστηρίου.

26. Συγκεκριμένα, όπως επισημαίνουν οι Larentia + Minerva και Marenave, τίθεται το ερώτημα μήπως η ανάμιξη των εταιριών χαρτοφυλακίου στη διαχείριση των θυγατρικών πρέπει να οδηγήσει, κατ' εφαρμογή, ιδίως, των αρχών που απορρέουν από την απόφαση Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), στη διαπίστωση ότι οι εν λόγω εταιρίες χαρτοφυλακίου ασκούν αποκλειστικά οικονομική δραστηριότητα, αποκλειομένης κάθε μη οικονομικής δραστηριότητας. Τούτο θα σήμαινε, κατά την άποψή τους, ότι υπάρχει δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος καταβλήθηκε για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στις εν λόγω εταιρίες χαρτοφυλακίου στο πλαίσιο της αποκτήσεως συμμετοχών στις θυγατρικές τους.

27. Στη νομολογία του σχετικά με το καθεστώς ΦΠΑ των εταιριών χαρτοφυλακίου, το Δικαστήριο διακρίνει δύο περιπτώσεις ανάλογα με το αν οι εταιρίες χαρτοφυλακίου αναμιγνύονται ή όχι στη διαχείριση των θυγατρικών τους.

28. Οι εταιρίες χαρτοφυλακίου που εμπίπτουν στην πρώτη κατηγορία είναι εκείνες των οποίων αποκλειστικός σκοπός είναι να κατέχουν και να διαχειρίζονται συμμετοχές σε άλλες εταιρίες, χωρίς να παρέχουν στις τελευταίες καμία υπηρεσία εξ επαχθούς αιτίας, και συνεπώς χωρίς να αναμιγνύονται αμέσως ή εμμέσως στη διαχείριση άλλων επιχειρήσεων, εκτός από την άσκηση των δικαιωμάτων τους ως μετόχων.

29. Οι εν λόγω εταιρίες χαρτοφυλακίου δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας και κατά συνέπεια δεν έχουν δικαίωμα εκπτώσεως σύμφωνα με το άρθρο 17 της εν λόγω οδηγίας. Πράγματι, κατά τη νομολογία, η απλή απόκτηση και η απλή κατοχή εταιρικών μεριδίων δεν πρέπει να θεωρούνται οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, παρέχουσες σε αυτόν που τις διενεργεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Η απλή οικονομική συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις δεν αποτελεί εκμετάλλευση αγαθού προς σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, επειδή το ενδεχόμενο μέρισμα, καρπός αυτής της συμμετοχής, απορρέει απλώς από την κυριότητα επί του αγαθού [7].

30. Εντούτοις, το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένα ότι «*η κατάσταση διαφέρει* όταν η συμμετοχή συνοδεύεται από άμεση ή έμμεση ανάμιξη στη διαχείριση των εταιριών όπου πραγματοποιείται η συμμετοχή, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που έχει ο συμμετέχων υπό την ιδιότητά του ως μετόχου ή εταίρου» [8]. Πράγματι, συνεχίζει το Δικαστήριο, η ανάμιξη εταιρίας χαρτοφυλακίου στη διαχείριση των εταιριών στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει συνιστά οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας κατά το μέτρο που συνεπάγεται τη διενέργεια πράξεων υποκειμένων στον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 2 της εν λόγω οδηγίας, όπως η παροχή διοικητικών, χρηματοοικονομικών, εμπορικών και τεχνικών υπηρεσιών από την εταιρία χαρτοφυλακίου στις θυγατρικές της [9].

31. Όπως προκύπτει από την τυπολογία των εταιριών χαρτοφυλακίου την οποία εκθέτει το αιτούν δικαστήριο, οι εν λόγω εταιρίες χαρακτηρίζονται «διοικητικές» εταιρίες χαρτοφυλακίου.

32. Δεν αμφισβητείται ότι, εν προκειμένω, οι δύο εταιρίες χαρτοφυλακίου τις οποίες αφορούν οι διαφορές των κύριων δικών εμπίπτουν στη δεύτερη αυτή κατηγορία και ότι, κατά συνέπεια, υπόκεινται σε ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που παρέχουν εξ επαχθούς αιτίας στις θυγατρικές τους.

33. Το αιτούν δικαστήριο παραδέχεται, εξάλλου, ότι οι εν λόγω εταιρίες χαρτοφυλακίου έχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών για τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν από τρίτες επιχειρήσεις στο πλαίσιο πράξεων σχετικών με κεφάλαια των θυγατρικών τους. Εντούτοις, κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, η έκπτωση αυτή πρέπει να είναι μόνο μερική. Ειδικότερα, κατά την εκτίμησή του, οι εισροές των εταιριών χαρτοφυλακίου στο πλαίσιο της αποκτήσεως κεφαλαίων χρησιμοποιήθηκαν εν συνεχεία κατά πρώτο λόγο για τη μη οικονομική δραστηριότητα των εταιριών χαρτοφυλακίου, και συγκεκριμένα για τη μη φορολογητέα εξαγορά και κατοχή των αντίστοιχων συμμετοχών τους στο κεφάλαιο των θυγατρικών τους.

34. Συναφώς επισημαίνω, πρώτον, ότι από την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου δεν προκύπτει ότι οι εν λόγω εισροές χρησιμοποιήθηκαν πράγματι απλώς και μόνο για την απόκτηση συμμετοχών σε άλλες θυγατρικές, στη διαχείριση των οποίων δεν επρόκειτο να αναμιχθούν οι εταιρίες χαρτοφυλακίου, δραστηριότητα η οποία δεν μπορεί να θεωρηθεί οικονομική και συνεπώς γεννά πράγματι υποχρέωση επιμερισμού του ΦΠΑ επί των εισροών μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων των εν λόγω εταιριών χαρτοφυλακίου.

35. Δεύτερον, φρονώ ότι η λογική στην οποία θεμελιώνεται η νομολογία του Δικαστηρίου όσον αφορά τη διάκριση μεταξύ εταιριών χαρτοφυλακίου που αναμιγνύονται ή που, αντιθέτως, δεν αναμιγνύονται στη διαχείριση των θυγατρικών τους έχει συνέπειες ως προς το ζήτημα αν οι δαπάνες που έγιναν στο πλαίσιο σχετικών με κεφάλαια πράξεων στις οποίες προέβησαν οι εταιρίες χαρτοφυλακίου στο στάδιο των εισροών μπορούν να συνδεθούν με την οικονομική τους δραστηριότητα στο στάδιο των εκροών.

7 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 19) και Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 32).

8 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, σκέψη 14)· Floridienne και Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, σκέψη 18)· Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 20)· SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 30) και Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 33) (η υπογράμμιση δική μου).

9 — Αποφάσεις Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 22) και Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 34).

36. Πράγματι, με την απόφαση Cibo Participations, η οποία αφορούσε περίπτωση παρεμφερή με εκείνη των διαφορών των κύριων δικών, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται εταιρία χαρτοφυλακίου που αναμιγνύεται στη διαχείριση θυγατρικής της για τις διάφορες υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν στο πλαίσιο της αποκτήσεως συμμετοχής στην εν λόγω θυγατρική εντάσσονται στα γενικά έξοδα του υποκειμένου στον φόρο και, *υπ' αυτήν την έννοια*, αποτελούν συστατικό στοιχείο της τιμής των προϊόντων της. Κατά συνέπεια, τέτοιες υπηρεσίες έχουν ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας της εταιρίας χαρτοφυλακίου[10].

37. Εφόσον αποκλείεται το Δικαστήριο να αγνοούσε ότι μια τέτοια εταιρία χαρτοφυλακίου, εκ της φύσεώς της, διαχειρίζεται και συμμετοχές που δεν συνεπάγονται οικονομική δραστηριότητα, από την προσέγγιση που ακολούθησε το Δικαστήριο με την εν λόγω απόφαση συνάγεται, αφενός, ότι οι δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται η εταιρία χαρτοφυλακίου για την απόκτηση συμμετοχών στις θυγατρικές της συνδέονται αποκλειστικά με την οικονομική δραστηριότητα της εταιρίας χαρτοφυλακίου και όχι, έστω και εν μέρει, με τη μη οικονομική δραστηριότητά της, η οποία έγκειται στη διαχείριση συμμετοχών και, αφετέρου, ότι η εταιρία χαρτοφυλακίου μπορεί κατ' αρχήν να εκπίπτει πλήρως τον ΦΠΑ που έχει καταβάλει επί των εισροών.

38. Το ως άνω συμπέρασμα επιβεβαιώνεται από τη σκέψη 34 της εν λόγω αποφάσεως Cibo Participations, όπου το Δικαστήριο, εξετάζοντας το σύστημα εκπτώσεως που προβλέπεται στο άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, αποφάνθηκε, αφενός, ότι αυτό αφορά αποκλειστικά τον επιμερισμό του ΦΠΑ επί εισροών οι οποίες χρησιμοποιούνται τόσο για οικονομικές πράξεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως όσο και για οικονομικές πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως και, αφετέρου, ότι ο ΦΠΑ βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται αποκλειστικώς με οικονομικές δραστηριότητες[11].

39. Συνεπώς, οι δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται εταιρία χαρτοφυλακίου για την απόκτηση συμμετοχών σε θυγατρικές της, στη διαχείριση των οποίων αναμιγνύεται κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου, εξυπηρετούν την οικονομική δραστηριότητα της εν λόγω εταιρίας χαρτοφυλακίου. Κατά συνέπεια, ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε για αυτές εκπίπτει πλήρως, κατ' εφαρμογή του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, εκτός αν οι οικονομικές πράξεις εκροών απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ βάσει της έκτης οδηγίας, οπότε η έκπτωση θα γίνει αναλογικά (prorata), όπως προβλέπεται στο άρθρο 17, παράγραφος 5, της ίδιας οδηγίας[12]. Φρονώ ότι η απόφαση Cibo Participations πρέπει να ερμηνευθεί κατ' αυτόν τον τρόπο.

40. Μια τέτοια ανάλυση μπορεί κάλλιστα να επεκταθεί στις δαπάνες που δεν συνδέονται με απόκτηση συμμετοχών σε θυγατρικές, αλλά με άλλες πράξεις οι οποίες διενεργούνται από διοικητική εταιρία χαρτοφυλακίου και αφορούν κεφάλαια, όπως η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της με την έκδοση μετοχών προκειμένου να χρηματοδοτηθεί εν τέλει η αγορά και η εκμετάλλευση πλοίων, όπως συμβαίνει κατά τα φαινόμενα στην υπόθεση C-109/14.

41. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει με την απόφαση Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320) ότι η έκδοση μετοχών δεν εμπίπτει, αυτή καθ' εαυτήν, στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας, αλλά μπορεί να πραγματοποιηθεί από εταιρία με σκοπό την ενίσχυση του κεφαλαίου της προς όφελος, γενικώς, της οικονομικής δραστηριότητάς της, πράγμα που σημαίνει ότι το κόστος των

10 — Απόφαση Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 33). Βλ. επίσης, ιδίως, απόφαση SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 58).

11 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 33) και προτάσεις μου στην υπόθεση Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, σημείο 79). Βλ. επίσης απόφαση Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 40).

12 — Ο τρόπος υπολογισμού της αναλογικής εκπτώσεως (prorata) εμπίπτει στη σφαίρα εφαρμογής της εθνικής νομοθεσίας των κρατών μελών: βλ. συναφώς απόφαση Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, σκέψεις 30 και 31).

εισροών της εταιρίας αυτής στο πλαίσιο της οικείας πράξεως αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων της και συνιστούν επομένως στοιχεία συστατικά της τιμής των προϊόντων της. Πράγματι, οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα και απευθείας με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο [13].

42. Το γεγονός ότι, στη διαφορά της κύριας δίκης στην υπόθεση C-109/14, η έκδοση μετοχών πραγματοποιήθηκε από διοικητική εταιρία χαρτοφυλακίου και όχι από εταιρία που ασκούσε απλώς οικονομική δραστηριότητα, όπως η Kretztechnik, δεν πρέπει κατά την άποψή μου να έχει διαφορετικές συνέπειες όσον αφορά το δικαίωμα κατ' αρχήν πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, λαμβανομένων υπόψη των συμπερασμάτων που αντλούνται από την απόφαση Cibo Participations.

43. Εν πάση περιπτώσει, ούτε το αιτούν δικαστήριο ούτε οι μετέχοντες στην κύρια δίκη υποστηρίζουν ότι θα πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ της φορολογικής μεταχειρίσεως των δαπανών στις οποίες υποβάλλεται διοικητική εταιρία χαρτοφυλακίου ανάλογα με το αν άπτονται της αποκτήσεως συμμετοχών ή άλλων πράξεων σχετικών με κεφάλαια.

44. Κατόπιν των προεκτεθέντων, φρονώ ότι στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση: οι δαπάνες για πράξεις σχετικές με κεφάλαια, στις οποίες υποβάλλεται εταιρία χαρτοφυλακίου που αναμιγνύεται αμέσως ή εμμέσως στη διαχείριση των θυγατρικών της, συνδέονται άμεσα και απευθείας με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας της εν λόγω εταιρίας χαρτοφυλακίου. Κατά συνέπεια, ο ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος έχει καταβληθεί σε σχέση με τις εν λόγω δαπάνες δεν είναι αναγκαίο να επιμεριστεί μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων. Αν η εταιρία χαρτοφυλακίου διενεργεί πράξεις που υπόκεινται σε ΦΠΑ και πράξεις που απαλλάσσονται, η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών θα γίνει με βάση τη μέθοδο της αναλογικής εκπτώσεως, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας.

Β — *Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος*

45. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά ουσιαστικά αν το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, που αναγνωρίζει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να αντιμετωπίζουν, από πλευράς ΦΠΑ, περισσότερα πρόσωπα ως έναν ενιαίο υποκείμενο στον φόρο, απαγορεύει εθνική ρύθμιση η οποία, αφενός, προβλέπει ότι μόνο νομικά πρόσωπα μπορούν να ενσωματώνονται στην επιχείρηση άλλου υποκειμένου στον φόρο (της λεγόμενης «δεσπόζουσας εταιρίας») και, αφετέρου, απαιτεί τα εν λόγω νομικά πρόσωπα να ενσωματώνονται στην επιχείρηση της δεσπόζουσας εταιρίας από απόψεως χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής, δηλαδή υπό την έννοια σχέσεως ιεραρχικής εξαρτήσεως.

46. Συναφώς, από το γράμμα του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι το άρθρο αυτό επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν ότι περισσότερα πρόσωπα αντιμετωπίζονται, από πλευράς ΦΠΑ, ως ένας ενιαίος υποκείμενος 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 [14].

13 — Βλ. απόφαση Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, σκέψη 36).

14 — Επισημαίνεται ότι η διάταξη αυτή περιλήφθηκε στη συνέχεια, με παρόμοια διατύπωση, στο άρθρο 11 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

47. Έτσι, με την εν λόγω διάταξη εδραιώθηκε στη νομοθεσία της Ένωσης η έννοια του ομίλου ΦΠΑ, σκοπός της οποίας είναι, όπως εκτίθεται στην εισηγητική έκθεση της προτάσεως της Επιτροπής για την έκτη οδηγία [15], να παράσχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια, είτε χάριν της απλουστεύσεως των διοικητικών διαδικασιών είτε για να αποφευχθούν ορισμένες καταχρηστικές πρακτικές, να μην θεωρούν ως αυτοτελείς οντότητες τους υποκειμένους στον φόρο των οποίων η ανεξαρτησία είναι αμιγώς νομική [16].

48. Πρακτικά, εφόσον ο όμιλος ΦΠΑ θεωρείται ως ένας ενιαίος υποκείμενος στον φόρο, οι οντότητες που τον απαρτίζουν παύουν να υποβάλλουν χωριστές δηλώσεις ΦΠΑ και να αντιμετωπίζονται, εντός και εκτός του ομίλου τους, ως υποκείμενες στον φόρο [17].

49. Κατά συνέπεια, οι εσωτερικές πράξεις του ομίλου ΦΠΑ, δηλαδή οι πράξεις που διενεργούνται εξ επαχθούς αιτίας μεταξύ των οντοτήτων που τον απαρτίζουν, κατ' αρχήν δεν υφίστανται από απόψεως ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών δεν καθορίζεται βάσει των πράξεων μεταξύ των μελών του ομίλου, αλλά αποκλειστικά και μόνο βάσει των πράξεων του ομίλου προς τρίτους [18].

50. Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο δεν διατηρεί μεν καμία αμφιβολία ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας έκανε χρήση της ευχέρειας που παρέχει το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, πράγμα το οποίο επιβεβαίωσε, εξάλλου, και η Γερμανική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της, αλλά ερωτά αν οι εταιρίες χαρτοφυλακίου και οι αντίστοιχες θυγατρικές θα μπορούσαν να υπαχθούν στο καθεστώς ομίλου ΦΠΑ, ώστε ο όμιλος αυτός να έχει, σε σχέση με τις πράξεις εξ επαχθούς αιτίας μεταξύ των θυγατρικών και τρίτων επιχειρήσεων, το δικαίωμα να εκπέσει πλήρως τον ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για σχετικές με κεφάλαια πράξεις στις οποίες προέβησαν οι εταιρίες χαρτοφυλακίου.

51. Μολονότι η ύπαρξη δικαιώματος πλήρους εκπτώσεως δεν μπορεί, κατόπιν της απαντήσεως που προτείνω να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, να αποκλειστεί εκ των προτέρων, επιβάλλονται πάντως, στο παρόν στάδιο της συλλογιστικής μου, δύο διαπιστώσεις.

52. Αφενός, οι περιπτώσεις τις οποίες αφορούν τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα αποκλείονται αμοιβαίως. Με άλλα λόγια, είτε υφίσταται όμιλος ΦΠΑ είτε δεν υφίσταται. Σε καμία περίπτωση εταιρία χαρτοφυλακίου που αναμιγνύεται στη διαχείριση των θυγατρικών της δεν επιτρέπεται να τύχει δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών για δαπάνες σχετικές με πράξεις που αφορούν το κεφάλαιο θυγατρικών της και ταυτόχρονα να ισχυριστεί ότι συνιστά, μαζί με τις εν λόγω θυγατρικές, όμιλο ΦΠΑ, με συνέπεια, όπως προανέφερα, οι διενεργούμενες στο εσωτερικό του ομίλου πράξεις να μην υπόκεινται σε ΦΠΑ.

53. Αφετέρου, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, η προβληματική που συνδέεται με την αναγνώριση καθεστώτος ομίλου ΦΠΑ τέθηκε για πρώτη φορά ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, το οποίο αποφαίνεται τελεσίδικα επί αιτήσεων αναιρέσεως. Κατά συνέπεια, ούτε η φορολογική αρχή ούτε τα δικαστήρια κατώτερων βαθμών δικαιοδοσίας είχαν την ευκαιρία να αποφανθούν προηγουμένως σχετικά με τη δυνατότητα υπαγωγής της Larentia + Minerva, της Marenave και των αντίστοιχων θυγατρικών τους στο συγκεκριμένο καθεστώς.

15 — Πρόταση έκτης οδηγίας για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών περί των φόρων κύκλου εργασιών· κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση [COM(73) 950 της 20ής Ιουνίου 1973].

16 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, ιδίως, αποφάσεις Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-85/11, EU:C:2013:217, σκέψη 47) και Επιτροπή κατά Σουηδίας (C-480/10, EU:C:2013:263, σκέψη 37).

17 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις Ampliscientifica και Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, σκέψη 19) και Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, σκέψη 29).

18 — Βλ. επίσης, στο ίδιο πνεύμα, ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο για τη δυνατότητα ομαδοποίησης του ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 11 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας [COM(2009) 325 τελικό, της 2ας Ιουλίου 2009, σ. 11]. Διευκρινίζεται ότι οι πράξεις μεταξύ μέλους του ομίλου και τρίτου καταλογίζονται στον όμιλο: βλ. απόφαση Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, σκέψη 29).

54. Οι διαπιστώσεις αυτές θα μπορούσαν να οδηγήσουν στο συμπέρασμα ότι η ερμηνεία της έκτης οδηγίας που ζητείται με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα είτε δεν έχει σχέση, σε τελική ανάλυση, με το υποστατό των διαφορών των κύριων δικών είτε έχει υποθετικό χαρακτήρα, οπότε το εν λόγω ερώτημα (όπως, εξάλλου, και το τρίτο ερώτημα που συνδέεται στενά με αυτό) θα έπρεπε να κριθεί απαράδεκτο [19]. Η Ιρλανδία εξέφρασε άλλωστε σχετικές αμφιβολίες τόσο με τις γραπτές παρατηρήσεις της όσο και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου.

55. Παρά ταύτα, φρονώ ότι είναι χρήσιμο να δοθεί απάντηση επί της ουσίας του συγκεκριμένου προδικαστικού ερωτήματος. Πράγματι, όπως αναφέρει το αιτούν δικαστήριο και επιβεβαίωσε η Γερμανική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η πλήρωση των προϋποθέσεων επιλεξιμότητας για την αναγνώριση καθεστώτος ομίλου ΦΠΑ ή φορολογικής ενότητας έχει αντικειμενικό χαρακτήρα και μπορεί να διαπιστωθεί, σύμφωνα με το γερμανικό δίκαιο, από οποιοδήποτε δικαστήριο ανεξαρτήτως του αν έχει υποβληθεί σχετικό αίτημα. Κατά συνέπεια, το ερώτημα αν οι προβλεπόμενοι από τη γερμανική νομοθεσία περιορισμοί όσον αφορά την επιλεξιμότητα για την αναγνώριση καθεστώτος ομίλου συνάδουν με το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας παρουσιάζει ενδιαφέρον για την επίλυση των διαφορών των κύριων δικών, εφόσον, αν οι περιορισμοί αυτό έμεναν ανεφάρμοστοι, θα μπορούσε να αναγνωριστεί δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών.

56. Επί της ουσίας, το ερώτημα που υποβάλλει το αιτούν δικαστήριο αφορά δύο σημεία. Πρώτον, και ουσιαστικά, το Δικαστήριο ερωτάται αν το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας απαγορεύει στα κράτη μέλη να προβλέπουν ότι όμιλος ΦΠΑ μπορεί να συσταθεί μόνον από οντότητες που διαθέτουν νομική προσωπικότητα, και, κατά συνέπεια, όχι από προσωπικές εταιρίες, όπως οι ετερόρρυθμες εταιρίες που είναι θυγατρικές των δύο επίμαχων εν προκειμένω εταιριών χαρτοφυλακίου. Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν είναι δυνατόν κράτος μέλος να απαιτεί οι σχέσεις μεταξύ των μελών του ομίλου ΦΠΑ να είναι σχέσεις ιεραρχικής φύσεως με τις οποίες οι «υποτελείς οντότητες» εντάσσονται στη δεσπόζουσα εταιρία.

1. Επί της προϋποθέσεως που συνδέεται με τη νομική προσωπικότητα των μελών του ομίλου ΦΠΑ

57. Κατά το γερμανικό δίκαιο, το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz, στο εξής: UStG) ορίζει ότι η επαγγελματική, βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα δεν ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο, όταν από τη συνολική εικόνα των πραγματικών σχέσεων προκύπτει ότι νομικό πρόσωπο είναι ενσωματωμένο στη δεσπόζουσα εταιρία από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη.

58. Μολονότι, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, οι προσωπικές εταιρίες μπορούν σύμφωνα με το γερμανικό δίκαιο να αποτελέσουν τη δεσπόζουσα εταιρία της φορολογικής μονάδας, εντούτοις, ανάλογες προσωπικές εταιρίες, και ιδίως ετερόρρυθμες εταιρίες, οι οποίες στερούνται νομικής προσωπικότητας, δεν μπορούν να βρίσκονται σε θέση οργανικής εξαρτήσεως και, κατά συνέπεια, να συμμετέχουν σε όμιλο ΦΠΑ, κατά τα ισχύοντα στη Γερμανία.

59. Φρονώ ότι, όπως ορθώς επισήμαναν η Ιρλανδία και η Επιτροπή, από πουθενά στην έκτη οδηγία δεν προκύπτει ότι οι προσωπικές εταιρίες αποκλείονται από τη συμμετοχή σε όμιλο ΦΠΑ.

60. Το συμπέρασμα αυτό απορρέει ήδη από το γράμμα του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, που ορίζει ότι μπορούν να θεωρηθούν ως ένας υποκείμενος στον φόρο «πρόσωπα», εντελώς γενικά, όπερ έρχεται σε αντίθεση, όπως πολύ καίρια επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας N. Jääskinen με τις προτάσεις του στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-85/11, EU:C:2012:753,

19 — Βλ., ιδίως, όσον αφορά τη νομολογία για το απαράδεκτο αιτήσεων προδικαστικής αποφάσεως που δεν έχουν σχέση με το υποστατό της διαφοράς της κύριας δίκης ή είναι υποθετικής φύσεως: απόφαση Unió de Pagesos de Catalunya (C-197/10, EU:C:2011:590, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

σημεία 30 και 31), προς το νομικό πλαίσιο το οποίο απορρέει από τη δεύτερη οδηγία ΦΠΑ [20]. Το Δικαστήριο συνήγαγε εκ των ανωτέρω ότι το άρθρο 11 της οδηγίας 2006/112, το οποίο επαναλαμβάνει τη διατύπωση του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, δεν απαγορεύει να προβλέπει κράτος μέλος ότι μπορούν να περιλαμβάνονται σε όμιλο ΦΠΑ πρόσωπα που δεν υπόκεινται ατομικώς στον φόρο [21]. Σε άλλη υπόθεση, το Δικαστήριο διευκρίνισε επίσης, έστω παρεμπιπτόντως, ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας αφορά «πρόσωπα, και ιδίως […] εταιρίες» [22].

61. Βάσει της νομολογίας αυτής, το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν περιορίζεται σε μια συγκεκριμένη μορφή εταιρίας ούτε απαιτεί να διαθέτουν οι οντότητες που είναι μέλη ομίλου ΦΠΑ νομική προσωπικότητα.

62. Εξάλλου, αντιθέτως προς το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, ορισμένες διατάξεις της εν λόγω οδηγίας, όπως τα άρθρα 28α έως 28γ, αναφέρονται αποκλειστικά σε «νομικά πρόσωπα», όπερ συνηγορεί επίσης υπέρ της ερμηνείας ότι ο νομοθέτης της Ένωσης δεν θέλησε να περιορίσει το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 4 στις οντότητες που έχουν νομική προσωπικότητα.

63. Φρονώ συνεπώς ότι το πεδίο εφαρμογής ratione personae του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας καλύπτει όλα τα πρόσωπα.

64. Εντούτοις, το συμπέρασμα αυτό δεν αρκεί για να δοθεί απάντηση στο πρώτο σκέλος του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο από το αιτούν δικαστήριο.

65. Για να δοθεί απάντηση πρέπει να εξεταστεί, ως προκαταρκτικό ζήτημα, αν η έκτη οδηγία απαγορεύει σε κράτος μέλος να περιορίζει το εύρος του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, στο πλαίσιο της ασκήσεως της ευχέρειας που του αναγνωρίζεται να επιτρέπει στο έδαφός του τη σύσταση ομίλων ΦΠΑ. Με άλλα λόγια, τίθεται το ερώτημα αν τα κράτη μέλη διατηρούν κάποιο περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά τα «πρόσωπα» τα οποία θεωρούν ότι μπορούν να συμμετέχουν σε ομίλους ΦΠΑ στο έδαφός τους.

66. Λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας, η απάντηση στο ερώτημα αυτό δεν μπορεί, κατά την άποψή μου, να είναι απόλυτη.

67. Είναι αληθές ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει, σε σχέση με το άρθρο 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, το οποίο είναι ταυτόσημο με το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, ότι το άρθρο αυτό, σύμφωνα με το γράμμα του, δεν εξαρτά την εφαρμογή του από άλλες προϋποθέσεις εκτός εκείνων τις οποίες απαριθμεί [23]. Με τις αποφάσεις Επιτροπή κατά Σουηδίας (C-480/10, EU:C:2013:263, σκέψη 35) και Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-74/11, EU:C:2013:266, σκέψη 63), το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι η εν λόγω διάταξη δεν αναγνωρίζει στα κράτη μέλη ούτε τη δυνατότητα να επιβάλλουν στους επιχειρηματίες, προκειμένου να μπορούν να αποτελέσουν όμιλο ΦΠΑ, πρόσθετες προϋποθέσεις, όπως να ασκούν ορισμένο είδος δραστηριότητας ή να ανήκουν σε συγκεκριμένο κλάδο δραστηριοτήτων.

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

21 — Απόφαση Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-85/11, EU:C:2013:217, σκέψεις 38 έως 41). Βλ. επίσης, αποφάσεις Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-65/11, EU:C:2013:265, σκέψεις 35 έως 39)· Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-74/11, EU:C:2013:266, σκέψεις 30 έως 34)· Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-86/11, EU:C:2013:267, σκέψεις 33 έως 37) και Επιτροπή κατά Δανίας (C-95/11, EU:C:2013:268, σκέψεις 34 έως 38).

22 — Απόφαση Ampliscientifica και Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, σκέψη 19).

23 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-85/11, EU:C:2013:217, σκέψη 36) και Επιτροπή κατά Σουηδίας (C-480/10, EU:C:2013:263, σκέψη 35).

68. Θα μπορούσε επομένως εκ πρώτης όψεως να θεωρηθεί ότι το καθεστώς το οποίο προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας (και νυν το άρθρο 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112) δεν αφήνει κανένα περιθώριο εκτιμήσεως στα κράτη μέλη.

69. Εντούτοις, το Δικαστήριο αναγνώριζε ανέκαθεν με τις αποφάσεις του, στηριζόμενο όχι στο γράμμα αλλά στους σκοπούς της επίμαχης διατάξεως, ότι τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να περιορίζουν την εφαρμογή του καθεστώτος το οποίο προβλέπει το άρθρο 11 της οδηγίας 2006/112, εφόσον δεν παραβιάζουν το δίκαιο της Ένωσης [24]. Σε αυτήν ακριβώς τη διαπίστωση βασίστηκε το Δικαστήριο για να απορρίψει τις προσφυγές της Επιτροπής για παραβάσεις που προσάπτονταν στο Βασίλειο της Σουηδίας και στη Δημοκρατία της Φινλανδίας, επισημαίνοντας ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι ήταν αντίθετος προς το δίκαιο της Ένωσης ο περιορισμός της εφαρμογής του καθεστώτος του ομίλου ΦΠΑ από τα δύο εν λόγω κράτη μέλη μόνο στις επιχειρήσεις του χρηματοπιστωτικού και του ασφαλιστικού τομέα, προκειμένου να προληφθούν, σύμφωνα και με τα όσα αναφέρονται στο άρθρο 11, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή [25].

70. Η νομολογία αυτή, η οποία κατά την άποψή μου μπορεί να ισχύει κατ' αναλογία και για την έκτη οδηγία, φαίνεται συνεπώς να αναγνωρίζει στα κράτη μέλη κατά την άσκηση της ευχέρειας που τους παρέχει το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, ένα περιθώριο εκτιμήσεως το οποίο, εντούτοις, οριοθετείται από τους σκοπούς που επιδιώκονται με το άρθρο 4, παράγραφος 4, της εν λόγω οδηγίας, και υπό την προϋπόθεση πάντοτε ότι τηρείται το δίκαιο της Ένωσης.

71. Συνεπώς, στην πράξη, οι περιορισμοί του καθεστώτος το οποίο προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας πρέπει, κατά την άποψή μου, να είναι απαραίτητοι και πρόσφοροι για την επίτευξη του προαναφερθέντος σκοπού της αποτροπής καταχρηστικών πρακτικών και συμπεριφορών ή της καταστολής της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, καθώς και να μην αντιβαίνουν στο δίκαιο της Ένωσης, ειδικότερα δε στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ [26].

72. Εν προκειμένω, για να θεωρηθεί σύννομος, ο αποκλεισμός των προσωπικών εταιριών από τη συμμετοχή σε όμιλο ΦΠΑ πρέπει να μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει των σκοπών που επιδιώκει το άρθρο 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, και ταυτόχρονα να μη θίγεται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

73. Μολονότι ο έλεγχος του ζητήματος αυτού εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο, είναι σημαντικό να επισημανθεί ότι το αιτούν δικαστήριο έχει ήδη διευκρινίσει, ουσιαστικά, με την αίτησή του για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, αφενός μεν, ότι κατά την εκτίμησή του δεν υπάρχει σύνδεσμος μεταξύ της απαιτήσεως του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG να διαθέτουν όλα τα μέλη ομίλου ΦΠΑ νομική προσωπικότητα, και της επιδιώξεως των σκοπών του άρθρου 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, αφετέρου δε, ότι η απαίτηση αυτή ενδέχεται να αντίκειται στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, καθόσον βασίζεται απλώς και μόνο στη νομική μορφή προκειμένου να αποκλείσει ορισμένες οντότητες από τη δυνατότητα συμμετοχής σε όμιλο ΦΠΑ.

74. Συμφωνώ με την εκτίμηση αυτή.

75. Θα πρέπει, εντούτοις, να προστεθούν οι δύο ακόλουθες παρατηρήσεις.

24 — Αποφάσεις Επιτροπή κατά Σουηδίας (C-480/10, EU:C:2013:263, σκέψη 38) και Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-74/11, EU:C:2013:266, σκέψη 66).

25 — Αποφάσεις Επιτροπή κατά Σουηδίας (C-480/10, EU:C:2013:263, σκέψεις 39 και 40) και Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-74/11, EU:C:2013:266, σκέψεις 67 και 68).

26 — Για τον θεμελιώδη χαρακτήρα της εν λόγω αρχής βλ., ιδίως, αποφάσεις Schmeink & Cofreth και Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψη 59) και Ampliscientifica και Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, σκέψη 25). Για τα όρια που θέτει η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας στη χρησιμοποίηση από τα κράτη μέλη μέτρων που επιδιώκουν τους σκοπούς της καταστολής της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής βλ., ιδίως, απόφαση Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

76. Πρώτον, όσον αφορά τους σκοπούς της καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής στους οποίους γίνεται πλέον, όπως ήδη υπογραμμίστηκε, μνεία στο άρθρο 11, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι μόλις με την οδηγία 2006/69/ΕΚ της 24ης Ιουλίου 2006[27] προσέθεσε ο νομοθέτης της Ένωσης στο άρθρο 4, παράγραφος 4, το τρίτο εδάφιο όπου αναφέρεται ρητώς ότι το κράτος μέλος που ασκεί τη σχετική ευχέρειά του, ώστε να επιτρέψει τη σύσταση ομίλων ΦΠΑ μπορεί «να θεσπίζει κάθε μέτρο που απαιτείται, ώστε η χρησιμοποίηση [του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας] να μην οδηγεί σε φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή».

77. Όμως, όσον αφορά τουλάχιστον την υπόθεση C-108/14, κρίσιμο οικονομικό έτος είναι το 2005, το οποίο χρονικά προηγείται σαφώς της εκδόσεως της οδηγίας 2006/69 και της ενάρξεως της ισχύος της.

78. Εντούτοις, δεν νομίζω ότι το γεγονός αυτό σημαίνει ότι, πριν από την έναρξη ισχύος της οδηγίας 2006/69, τα κράτη μέλη δεν είχαν τη δυνατότητα να θεσπίζουν μέτρα για την επίτευξη ανάλογων σκοπών, στο πλαίσιο της ασκήσεως της ευχέρειας που τους παρείχε το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

79. Πράγματι, όπως ορθώς επισήμαναν η Επιτροπή και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου με τις γραπτές παρατηρήσεις τους, το Δικαστήριο έχει υπογραμμίσει επανειλημμένα ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, μεταξύ άλλων, είναι στόχος τον οποίον αναγνώριζε και ενθάρρυνε η έκτη οδηγία[28], ακόμα και υπό περιστάσεις όπου οι εθνικές φορολογικές αρχές δεν μπορούσαν να επικαλεστούν ρητή εξουσιοδότηση από τον νομοθέτη της Ένωσης μέσω συγκεκριμένων διατάξεων της εν λόγω οδηγίας[29].

80. Εντούτοις, συμφωνώ με το αιτούν δικαστήριο και με την Επιτροπή ότι είναι δύσκολο να γίνει αντιληπτό γιατί η διάκριση βάσει είτε της νομικής μορφής είτε της υπάρξεως ή όχι νομικής προσωπικότητας των επιχειρήσεων είναι απαραίτητη και πρόσφορη για την καταστολή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

81. Δεύτερον, μια τέτοια διάκριση προσκρούει επίσης, κατά την άποψή μου, στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, εφόσον οντότητες οι οποίες, όπως παραδέχθηκε η Γερμανική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ατομικώς υπόκεινται πλήρως στον ΦΠΑ, δεν μπορούν να συμμετάσχουν σε όμιλο ΦΠΑ αποκλειστικώς και μόνο λόγω της συγκεκριμένης νομικής μορφής τους.

82. Συναφώς είναι σημαντικό να υπενθυμιστεί ότι η συμμετοχή σε όμιλο ΦΠΑ είναι δυνατόν να συνεπάγεται ταμειακά πλεονεκτήματα για τα μέλη του ομίλου, διότι οι συναλλαγές στο εσωτερικό του ομίλου, οι οποίες κατ' αρχήν υπόκεινται σε ΦΠΑ, θα βρίσκονται εκτός του πεδίου εφαρμογής του εν λόγω φόρου[30]. Όμως, το να στερούνται του πλεονεκτήματος αυτού ορισμένες επιχειρήσεις λόγω της

27 — 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 L 221, σ. 9).

28 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις Gemeente Leusden και Holin Groep (C-487/01 και C-7/02, EU:C:2004:263, σκέψη 76)· Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 71)· Kittel και Recolta Recycling (C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446)· Ampliscientifica και Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, σκέψη 29) και R. (C-285/09, EU:C:2010:742, σκέψη 36).

29 — Βλ. ιδίως απόφαση Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121), η οποία αφορούσε φοροαποφυγή και καταχρηστικές πρακτικές, και απόφαση Kittel και Recolta Recycling (C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446), η οποία αφορούσε φοροδιαφυγή.

30 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, την προπαρατεθείσα ανακοίνωση της Επιτροπής, σ. 11, και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Jääskinen στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-85/11, EU:C:2012:753, σημείο 45).

νομικής μορφής μέσω της οποίας μία από αυτές ασκεί τη δραστηριότητά της ισοδυναμεί με διαφορετική μεταχείριση παρόμοιων, ανταγωνιστικών μεταξύ τους πράξεων, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ότι το χαρακτηριστικό του υποκειμένου στον ΦΠΑ είναι η οικονομική δραστηριότητα και όχι η νομική μορφή [31].

83. Ο μηχανισμός του ομίλου ΦΠΑ πρέπει να προωθεί τη φορολογική ουδετερότητα αντανακλώντας την οικονομική πραγματικότητα. Δεν πρέπει να οδηγεί, κατά την άποψή μου, στη δημιουργία τεχνητών διακρίσεων ανάλογα με τη νομική μορφή που λαμβάνουν οι επιχειρήσεις για να ασκήσουν τη δραστηριότητά τους.

84. Προτείνω συνεπώς να δοθεί στο πρώτο σκέλος του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος η απάντηση ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη, κατά την άσκηση της ευχέρειας που τους παρέχει η εν λόγω διάταξη, να εξαρτούν τη σύσταση ομίλου ΦΠΑ από την προϋπόθεση ότι όλα τα μέλη του ομίλου πρέπει να διαθέτουν νομική προσωπικότητα, εκτός αν η προϋπόθεση αυτή δικαιολογείται για λόγους αποτροπής καταχρηστικών πρακτικών ή καταστολής της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, και δεν θίγεται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, ζήτημα το οποίο θα πρέπει να ελεγχθεί από το αιτούν δικαστήριο.

2. Επί της απαιτήσεως να διατηρούν τα μέλη του ομίλου ΦΠΑ σχέσεις ιεραρχικής εξαρτήσεως

85. Όπως προαναφέρθηκε, το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας επιτρέπει να θεωρούνται ως ένας υποκείμενος στον ΦΠΑ περισσότερα πρόσωπα τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως.

86. Σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG, οι οντότητες πρέπει να ενσωματώνονται στην επιχείρηση της δεσπόζουσας εταιρίας από απόψεως χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής.

87. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η ενσωμάτωση την οποία απαιτεί η εν λόγω διάταξη προϋποθέτει, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Bundesfinanzhof, σχέσεις ιεραρχικής φύσεως μεταξύ της δεσπόζουσας εταιρίας και της εταιρίας που συνδέεται μαζί της οργανικά ως «υποτελής οντότητα».

88. Όπως διευκρινίζει το αιτούν δικαστήριο, αυτή η ενσωμάτωση υφίσταται στο χρηματοδοτικό επίπεδο, όταν η δεσπόζουσα εταιρία συμμετέχει στην οργανικώς συνδεδεμένη εταιρία με χρηματοδοτική συμμετοχή που της επιτρέπει να επιβάλλει τη βούλησή της με πλειοψηφικές αποφάσεις στη συνέλευση των εταίρων. Στο οικονομικό επίπεδο χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι η οργανικώς συνδεδεμένη εταιρία εμφανίζεται ως τμήμα της δομής της ιεραρχικώς ανώτερης δεσπόζουσας εταιρίας, ως τμήμα που της ανήκει. Τέλος, στο οργανωτικό επίπεδο, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η ενσωμάτωση προϋποθέτει ότι, κατά την άσκηση της τακτικής διαχειρίσεως, η δεσπόζουσα εταιρία κάνει χρήση της δυνατότητας ελέγχου της θυγατρικής εταιρίας που απορρέει από τη χρηματοδοτική ενσωμάτωση και επιβάλλει τη βούλησή της στη θυγατρική.

89. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο δεν αναφέρει συγκεκριμένα σε ποιο(ποια) επίπεδο(επίπεδα), χρηματοδοτικό, οικονομικό ή/και οργανωτικό, οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις στις υποθέσεις των κύριων δικών δεν πληρούν την προϋπόθεση της ενσωματώσεως την οποία προβλέπει το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG, όπως ερμηνεύεται από το Bundesfinanzhof. Το ζήτημα δεν διευκρινίζεται ούτε από τις παρατηρήσεις της Larentia + Minerva και της Marenave.

31 — Το Δικαστήριο έχει κρίνει, σε περιστάσεις σχετικές με το πεδίο εφαρμογής των απαλλαγών από τον ΦΠΑ, ότι η έκτη οδηγία απαγορεύει διακρίσεις που θεμελιώνονται αποκλειστικά στη νομική μορφή υπό την οποία ασκεί τη δραστηριότητά του ο υποκείμενος στον φόρο: βλ. συναφώς αποφάσεις Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, σκέψη 20)· Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψη 30)· Linneweber και Ακριτίδης (C-453/02 και C-462/02, EU:C:2005:92, σκέψη 25) και Canterbury Hockey Club και Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, σκέψεις 30 και 31).

90. Ανεξαρτήτως αυτού, δεν αμφισβητείται ότι οι απαιτήσεις τις οποίες τάσσει το άρθρο 2, παράγραφος 2, στοιχείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG υπερβαίνουν τις απαιτήσεις που απορρέουν από το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Πράγματι, η ύπαρξη «στενής» συνδέσεως από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη δεν σημαίνει αναγκαστικά την ενσωμάτωση ενός μέλους του ομίλου ΦΠΑ στην επιχείρηση άλλου ούτε τη σχέση ιεραρχικής εξαρτήσεως μεταξύ τους[32]. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου, εξάλλου, η Επιτροπή επισήμανε ότι, από τα δεκαέξι κράτη μέλη που έχουν κάνει χρήση της ευχέρειας την οποία προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, μόνο τέσσερα, μεταξύ των οποίων και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, απαιτούν ανάλογους δεσμούς ενσωματώσεως και ιεραρχικής εξαρτήσεως. Επίσης, όπως υπογράμμισε και η Larentia + Minerva με τις γραπτές παρατηρήσεις της, το Δικαστήριο, κρίνοντας, πιο συγκεκριμένα με την απόφαση Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-85/11, EU:C:2013:217, σκέψη 47), ότι η σύσταση ομίλου ΦΠΑ μπορεί να είναι απαραίτητη προκειμένου να αποτραπούν ορισμένες καταχρηστικές πρακτικές όπως, για παράδειγμα, η τεχνητή κατάτμηση επιχειρήσεως σε περισσότερους υποκειμένους στον φόρο ώστε να υπαχθεί σε ειδική ρύθμιση, δέχθηκε σιωπηρώς, κατά την άποψή μου, ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας επιτρέπει ομίλους ΦΠΑ χωρίς ιεραρχική δομή («Gleichordnungskonzerne»).

91. Επίσης, φρονώ ότι δεν μπορεί εν προκειμένω να προβληθεί λυσιτελώς το επιχείρημα ότι το Δικαστήριο αναφέρθηκε παρεμπιπτόντως, στην απόφαση Ampliscientifica και Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, σκέψη 19), σε δεσμό ιεραρχικής εξαρτήσεως μεταξύ των μελών ομίλου ΦΠΑ, διότι το ερώτημα που είχε υποβληθεί στο Δικαστήριο στην υπόθεση εκείνη ουδόλως αφορούσε αυτό το ζήτημα. Εξάλλου, με τις αποφάσεις Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-85/11, EU:C:2013:217, σκέψη 43) και Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-74/11, EU:C:2013:266, σκέψη 36), το Δικαστήριο απέρριψε, για τον λόγο αυτόν, επιχείρημα που είχε αντλήσει η Επιτροπή από την ίδια σκέψη της αποφάσεως Ampliscientifica και Amplifin.

92. Για τους ίδιους λόγους, θεωρώ απορριπτέο το επιχείρημα που προέβαλε ουσιαστικά η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστηρίζοντας ότι η ύπαρξη δεσμού εξαρτήσεως είναι εγγενής στην προϋπόθεση στενής συνδέσεως την οποία θέτει το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, εφόσον, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο του ίδιου άρθρου, ακριβώς η ύπαρξη ανάλογου δεσμού εξαρτήσεως μεταξύ των φυσικών προσώπων και του εργοδότη τους αποκλείει τον χαρακτηρισμό τους ως υποκειμένων στον ΦΠΑ.

93. Ένα τέτοιο επιχείρημα δεν παραβλέπει απλώς τη διαφορά στο γράμμα του πρώτου και του δεύτερου εδαφίου του άρθρου 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι στο δεύτερο εδάφιο αντί του όρου «δεσμοί εξαρτήσεως» χρησιμοποιείται η πολύ ευρύτερη φράση «συνδέονται στενά», αλλά και το γεγονός ότι, όπως έχει αναγνωρίσει το Δικαστήριο, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να προβλέπουν ότι μη υποκείμενοι στον ΦΠΑ μπορούν να μετέχουν σε ομίλους ΦΠΑ και, κατά συνέπεια, ο όρος υποκείμενος δεν είναι συνώνυμος του όρου «πρόσωπα» κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

94. Ανεξαρτήτως αυτού, από τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν οι μετέχοντες στη διαδικασία προκύπτει ότι υποστηρίζουν αντικρουόμενες απόψεις σχετικά με το κατά πόσον οι απαιτήσεις του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG, όπως ερμηνεύονται με τη νομολογία του Bundesfinanzhof, συνιστούν πρόσθετες προϋποθέσεις, πέρα από εκείνες τις οποίες προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας (άποψη την οποία υποστηρίζουν ουσιαστικά η Larentia + Minerva, η Marenave, η Ιρλανδία και η Επιτροπή), πράγμα που σημαίνει ότι

32 — Επισημαίνεται ότι το επίρρημα «στενά» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας για να χαρακτηρίσει τη σύνδεση μεταξύ των αντίστοιχων οντοτήτων, αντικατέστησε το επίρρημα «οργανικά» που υπήρχε σε ορισμένες τουλάχιστον γλωσσικές αποδόσεις του σημείου 2, τέταρτο εδάφιο, του παραρτήματος Α της δεύτερης οδηγίας, το οποίο ερμήνευε το άρθρο 4 της τελευταίας. Το γεγονός ότι επελέγη η συγκεκριμένη λέξη στο σημείο 2, τέταρτο εδάφιο, του παραρτήματος Α της δεύτερης οδηγίας, για να οριστεί η έννοια του «υποκειμένου» κατά το άρθρο 4 της ίδιας οδηγίας, οφείλεται στο ότι οι συντάκτες της εμπνεύστηκαν σε μεγάλο βαθμό από το γερμανικό σύστημα της «Organschaft».

οι προϋποθέσεις αυτές πρέπει να μπορούν να δικαιολογηθούν υπό το πρίσμα των σκοπών της αποτροπής των καταστρατηγήσεων ή της καταστολής της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, ή αν πρόκειται απλώς για διευκρινίσεις ή συγκεκριμενοποιήσεις της προβλεπόμενης από το ίδιο αυτό άρθρο προϋποθέσεως της υπάρξεως στενής συνδέσεως από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη, όπως υποστηρίζουν η Γερμανική και η Αυστριακή Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου.

95. Μολονότι η απάντηση στο δίλημμα αυτό δεν είναι εκ πρώτης όψεως εύκολη, η επιχειρηματολογία την οποία ανέπτυξε η πρώτη ομάδα φαίνεται περισσότερο σύμφωνη με τη νομολογία.

96. Πράγματι, το Δικαστήριο, πιο συγκεκριμένα με τις αποφάσεις Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-85/11, EU:C:2013:217, σκέψη 36) και Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-74/11, EU:C:2013:266, σκέψη 29), έχει χαρακτηρίσει ως «άλλη προϋπόθεση», δηλαδή προϋπόθεση επιπρόσθετη εκείνων που προβλέπει το άρθρο 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 (το οποίο επαναλαμβάνει τις προϋποθέσεις του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας), την απαίτηση τα «πρόσωπα» τα οποία αφορά η εν λόγω διάταξη να έχουν τα ίδια, ατομικώς, την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Με άλλα λόγια, κράτος μέλος που μεταφέρει στην εσωτερική έννομη τάξη το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας περιορίζοντας τη δυνατότητα συστάσεως ομίλου ΦΠΑ μόνο στα «υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα» δεν διευκρινίζει το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως, αλλά θεσπίζει πρόσθετη προϋπόθεση για την εφαρμογή της.

97. Βάσει της λογικής την οποία ακολούθησε το Δικαστήριο με τις αποφάσεις αυτές, καθώς και με την απόφαση Επιτροπή κατά Σουηδίας (C-480/10, EU:C:2013:263), μολονότι μια τέτοια πρόσθετη προϋπόθεση δεν είναι καθ' εαυτήν ασύμβατη προς το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, λόγω του περιθωρίου εκτιμήσεως που αναγνωρίζεται στα κράτη μέλη, εντούτοις πρέπει να δικαιολογείται από την επιδίωξη των σκοπών της αποτροπής καταχρηστικών πρακτικών ή της καταστολής της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, χωρίς να παραβιάζεται το δίκαιο της Ένωσης, και ιδίως η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

98. Κατά συνέπεια, η προϋπόθεση που απορρέει από το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG, σύμφωνα με το οποίο στενή σύνδεση από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη υφίσταται μόνον αν οι σχέσεις μεταξύ των μελών του ομίλου ΦΠΑ έχουν ιεραρχική διάρθρωση μπορεί να συνάδει με την έκτη οδηγία, εφόσον όμως είναι αναγκαία για την επιδίωξη των προαναφερθέντων σκοπών, δεν είναι δυσανάλογη και δεν θίγει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

99. Μολονότι εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει αν πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές, διερωτώμαι, εντούτοις, μήπως εθνικό μέτρο το οποίο απαιτεί τόσο ισχυρούς δεσμούς μεταξύ των προσώπων για τη δημιουργία ενιαίου υποκειμένου στον ΦΠΑ υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη των εν λόγω σκοπών. Πράγματι, αν δεν συντρέχουν ιδιαίτερες περιστάσεις στην περίπτωση συγκεκριμένου κράτους μέλους, όπερ δεν προβλήθηκε ως επιχείρημα ενώπιον του Δικαστηρίου στην παρούσα δίκη, είναι δύσκολο να γίνει αντιληπτό γενικώς για ποιους λόγους η επιδίωξη των προαναφερθέντων σκοπών θα καθιστούσε αναγκαία την ιεραρχική διάρθρωση των σχέσεων μεταξύ των μελών ομίλου ΦΠΑ, ώστε να πληρούται η προϋπόθεση της υπάρξεως στενής συνδέσεως από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη. Μολονότι η ύπαρξη ανάλογης ιεραρχικής διαρθρώσεως μεταξύ των μελών ομίλου ΦΠΑ συνιστά ασφαλώς ικανή συνθήκη για την επίτευξη των εν λόγω σκοπών και την πλήρωση της προϋποθέσεως του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, αμφιβάλλω αν είναι απολύτως αναγκαία.

100. Προτείνω συνεπώς να δοθεί στο δεύτερο σκέλος του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος η ακόλουθη απάντηση: εθνική ρύθμιση που προβλέπει ότι στενή σύνδεση από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, είναι δυνατό να υφίσταται μόνο σε περίπτωση σχέσεων ιεραρχικής εξαρτήσεως μεταξύ των μελών του ομίλου ΦΠΑ μπορεί όντως να συνάδει με το εν λόγω άρθρο, εφόσον είναι

αναγκαία για την επιδίωξη των σκοπών της αποτροπής καταχρηστικών πρακτικών και της καταστολής της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, δεν είναι δυσανάλογη και δεν αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης, ιδίως δε στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, ζήτημα που θα πρέπει να ελεγχθεί από το εθνικό δικαστήριο.

Γ — *Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος*

101. Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν θα μπορούσε να αναγνωριστεί άμεσο αποτέλεσμα στο άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, εφόσον κριθεί ότι αυτό αντίκειται σε εθνικό μέτρο όπως το προβλεπόμενο από το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG.

102. Αν το Δικαστήριο αποφασίσει να υιοθετήσει τις λύσεις που προτείνω όσον αφορά την απάντηση, δεν αποκλείεται το ενδεχόμενο το αιτούν δικαστήριο, μετά τον έλεγχο στον οποίο θα πρέπει να προβεί, να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG δεν συνάδει με το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Κατά συνέπεια, προκειμένου να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, φρονώ ότι πρέπει να δοθεί απάντηση στο τρίτο ερώτημα που υπέβαλε στο Δικαστήριο.

103. Κατά πάγια νομολογία, σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες προκύπτει ότι, από απόψεως περιεχομένου, οι διατάξεις της έκτης οδηγίας ή της οδηγίας 2006/112 είναι ανεπιφύλακτες και επαρκώς ακριβείς, είναι δυνατή η επίκληση των εν λόγω διατάξεων, εφόσον δεν έχουν ληφθεί εμπροθέσμως εκτελεστικά μέτρα, είτε στο πλαίσιο της προσβολής του κύρους κάθε εθνικής διατάξεως που δεν είναι σύμφωνη με την οδηγία είτε στο μέτρο που απονέμουν δικαιώματα τα οποία οι ιδιώτες είναι σε θέση να προβάλουν έναντι του κράτους[33].

104. Θα πρέπει συνεπώς να εξακριβωθεί αν το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, μπορεί να θεωρηθεί, από την άποψη του περιεχομένου του, ανεπιφύλακτο και επαρκώς ακριβές ώστε να μπορεί ιδιώτης να το επικαλεστεί ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων προκειμένου να αντιταχθεί στην εφαρμογή της εθνικής νομοθεσίας που ενδεχομένως δεν συνάδει με το εν λόγω άρθρο.

105. Συναφώς, φρονώ πρώτα απ' όλα ότι οι αντιρρήσεις όσον αφορά την αναγνώριση άμεσου αποτελέσματος στο άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, τις οποίες προβάλλουν ιδίως η Ιρλανδία και η Αυστριακή Κυβέρνηση για τον μόνο λόγο ότι το άρθρο αυτό απλώς παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να επιτρέπουν στο έδαφός τους τη σύσταση ομίλων ΦΠΑ, δεν είναι πειστικές.

106. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει δεχθεί επανειλημμένα ότι διάταξη οδηγίας που παρέχει στα κράτη μέλη ευχέρεια επιλογής δεν αποκλείει αναγκαστικά το να μπορεί να καθοριστεί με επαρκή ακρίβεια, βάσει και μόνον των διατάξεων της οδηγίας, το περιεχόμενο των δικαιωμάτων που απονέμονται στους ιδιώτες[34].

107. Επίσης, η ύπαρξη περιθωρίου χειρισμών των κρατών μελών για τη θέση σε εφαρμογή ορισμένων διατάξεων της έκτης οδηγίας δεν κρίθηκε από το Δικαστήριο ως στοιχείο που αποκλείει αυτό καθ' εαυτό τη δυνατότητα να αναγνωριστεί άμεσο αποτέλεσμα σε ορισμένες από τις εν λόγω διατάξεις[35].

33 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις Becker (8/81, EU:C:1982:7, σκέψη 25)· Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψη 51)· Linneweber και Ακριτίδης (C-453/02 και C-462/02, EU:C:2005:92, σκέψη 33) και MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, σκέψη 47).

34 — Βλ. αποφάσεις Flughafen Köln/Bonn (C-226/07, EU:C:2008:429, σκέψη 30)· Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82, σκέψη 61) και Balkan and Sea Properties και Provadinvest (C-621/10 και C-129/11, EU:C:2012:248, σκέψη 57).

35 — Βλ., ιδίως, απόφαση Stockholm Lindöpark (C-150/99, EU:C:2001:34, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Βλ. επίσης απόφαση MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, σκέψη 51 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

108. Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι τα κράτη μέλη αναμφισβήτητα διαθέτουν περιθώριο εκτιμήσεως για τον καθορισμό των προϋποθέσεων εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών τις οποίες προβλέπει η έκτη οδηγία. Το γεγονός αυτό όμως δεν εμποδίζει τους ιδιώτες που είναι σε θέση να αποδείξουν ότι φορολογικώς υπάγονται πράγματι σε μία από τις απαλλασσόμενες βάσει της οδηγίας κατηγορίες να τις επικαλεστούν απευθείας, ιδίως στην περίπτωση κατά την οποία κράτος μέλος, κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που του αναγνωρίζει η οδηγία, θέσπισε εθνικές διατάξεις ασύμβατες προς αυτή, και ιδίως προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας [36].

109. Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, ασκώντας την ευχέρεια που της παρέχει το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, διατηρεί κάποιο περιθώριο εκτιμήσεως δεν σημαίνει αναγκαστικά ότι οι ιδιώτες χάνουν το δικαίωμα να επικαλεστούν απευθείας τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.

110. Αντιθέτως, κατά την άποψή μου, αφής στιγμής κράτος μέλος χρησιμοποιήσει την ευχέρεια την οποία προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, το εν λόγω άρθρο παρέχει σε όλα τα «πρόσωπα» τη δυνατότητα να θεωρούνται ως ένας μόνον υποκείμενος στον φόρο, και συνεπώς ορίζει, άνευ αιρέσεων και με επαρκή ακρίβεια, ποιοι μπορούν να επωφεληθούν από την εν λόγω διάταξη.

111. Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από το γεγονός ότι, ενδεχομένως, η εν λόγω διάταξη περιέχει επιφύλαξη για λόγους βασιζόμενους στην αποτροπή καταχρηστικών πρακτικών ή στην καταστολή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, εφόσον αυτοί οι λόγοι, εκτός του ότι δεν εκφεύγουν του δικαστικού ελέγχου [37], ενθαρρύνονται επίσης από την έκτη οδηγία και μάλιστα μπορούν να θεωρηθούν εγγενή όρια των δικαιωμάτων τα οποία αναγνωρίζει στους ιδιώτες η οδηγία [38].

112. Αντιθέτως, η ουσιαστική προϋπόθεση την οποία προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, ότι δηλαδή απαιτείται «στενή» σύνδεση μεταξύ περισσοτέρων προσώπων από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη προκειμένου αυτά να μπορούν να θεωρηθούν ως ένας υποκείμενος στον φόρο, πρέπει αναμφισβήτητα να διευκρινιστεί στο εθνικό επίπεδο. Όσον αφορά τη στενή σύνδεση από αμιγώς χρηματοδοτική άποψη, αυτή μπορεί να εξαρτάται από κυμαινόμενο ποσοστό κατοχής κεφαλαίου ή/και δικαιωμάτων ψήφου στο εσωτερικό εταιρίας ή ιδιαίτερων συμβατικών σχέσεων μεταξύ των επιχειρηματιών, όπως η ύπαρξη συμβάσεων δικαιόχρησης [39]. Εντούτοις, τα κριτήρια αυτά δεν είναι αποκλειστικά. Εν πάση περιπτώσει, τα κράτη μέλη που έκαναν χρήση της ευχέρειας την οποία προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας οφείλουν να εξειδικεύσουν περαιτέρω την ουσιαστική προϋπόθεση την οποία θέτει η εν λόγω διάταξη, διότι δεν είναι δυνατόν, αντιθέτως προς την περίπτωση απαλλαγής από τον ΦΠΑ η οποία μπορεί να προσδιοριστεί αντικειμενικώς βάσει της ερμηνείας των διατάξεων της έκτης οδηγίας, να οριοθετηθεί ευθέως, από το γράμμα και μόνον της οδηγίας, η ακριβής έκταση της «στενής» συνδέσεως κατά την έννοια της συγκεκριμένης διατάξεως.

113. Για τον λόγο αυτό, φρονώ ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν παράγει άμεσο αποτέλεσμα.

36 — Βλ. απόφαση Linneweber και Ακριτίδης (C-453/02 και C-462/02, EU:C:2005:92, σκέψη 34 έως 37). Βλ. επίσης απόφαση JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust και The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, σκέψη 61).

37 — Βλ. κατ' αναλογίαν, σε σχέση με το άμεσο αποτέλεσμα του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, απόφαση Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ. (231/87 και 129/88, EU:C:1989:381, σκέψη 32). Βλ. επίσης, σε άλλο πλαίσιο, απόφαση Gavieiro Gavieiro και Iglesias Torres (C-444/09 και C-456/09, EU:C:2010:819, σκέψη 81).

38 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ. (C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψεις 57 έως 59).

39 — Με την προπαρατεθείσα ανακοίνωσή της (σ. 9), η Επιτροπή προτείνει να θεωρηθεί ότι υπάρχει στενή σύνδεση από χρηματοδοτική άποψη σε περίπτωση κατοχής του 50 % τουλάχιστον του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου εταιρίας ή σε περίπτωση υπάρξεως συμβάσεων δικαιόχρησης. Επισημαίνεται ότι ορισμένα κράτη μέλη δέχονται την ύπαρξη ανάλογης συνδέσεως από χρηματοδοτική άποψη, όταν εταιρία κατέχει τουλάχιστον το 10 % του εταιρικού κεφαλαίου άλλης εταιρίας.

114. Αν το Δικαστήριο ακολουθήσει αυτή την άποψη, και εφόσον το αιτούν δικαστήριο θα έχει διαπιστώσει προηγουμένως ότι το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτης περίοδος, του UStG δεν συνάδει με το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, μένει να εξετασθεί από το αιτούν δικαστήριο αν το εθνικό δίκαιο μπορεί να ερμηνευθεί, στο μέτρο του δυνατού, κατά τρόπο σύμφωνο με το δίκαιο της Ένωσης [40].

115. Συναφώς αξίζει να επισημανθεί ότι η Επιτροπή υπογραμμίζει με τις γραπτές παρατηρήσεις της ότι γερμανικό φορολογικό δικαστήριο προσπάθησε να προβεί σε μια τέτοια σύμφωνη ερμηνεία κρίνοντας ότι προσωπικές εταιρίες «με καπιταλιστική διάρθρωση», όπως οι ετερόρρυθμες εταιρίες των υποθέσεων των κύριων δικών, είναι δυνατόν να εμπίπτουν στο προσωπικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG [41].

116. Τουλάχιστον όσον αφορά τα πρόσωπα που είναι δυνατόν να συμμετέχουν σε όμιλο ΦΠΑ, αυτό το νομολογιακό παράδειγμα αφήνει να εννοηθεί ότι είναι δυνατή η σύμφωνη ερμηνεία προς το δίκαιο της Ένωσης, χωρίς να καταλήγει σε ερμηνεία contra legem.

117. Όσον αφορά την προϋπόθεση σχετικά με την ενσωμάτωση της εταιρίας μέλους στη δεσπόζουσα εταιρία του ομίλου ΦΠΑ, στην οποία υπόκειται η εφαρμογή του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος του UStG, όπως έχω υπογραμμίσει, από την απόφαση περί υποβολής προδικαστικών ερωτημάτων προκύπτει ότι η προϋπόθεση αυτή ερμηνεύεται νομολογιακά κυρίως στο γερμανικό δίκαιο υπό την έννοια ότι απαιτεί σχέση ιεραρχικής εξαρτήσεως μεταξύ των μελών του ομίλου ΦΠΑ.

118. Εκτός από το προεκτεθέν ζήτημα της νομικής προσωπικότητας, όπως έχω επίσης προαναφέρει, τα στοιχεία τα οποία παρέχει το αιτούν δικαστήριο δεν επιτρέπουν να προσδιοριστούν οι λόγοι για τους οποίους οι διάδικοι επιχειρήσεις δεν πληρούν την προϋπόθεση του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG, όπως ερμηνεύεται από το Bundesfinanzhof.

119. Εν πάση περιπτώσει, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει, στις υποθέσεις των κύριων δικών, αν η προϋπόθεση ενσωματώσεως την οποία θέτει το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG μπορεί να ερμηνευθεί, στο μέτρο του δυνατού, υπό την έννοια ότι επιτρέπει σε επιχειρήσεις που συνδέονται στενά μεταξύ τους από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, να επωφελούνται από το καθεστώς ομίλου ΦΠΑ, χωρίς αναγκαστικά να διατηρούν δεσμούς ιεραρχικής εξαρτήσεως ή σχέσεις ιεραρχίας.

120. Για τους λόγους αυτούς, προτείνω να δοθεί στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι οι υποκείμενοι στον φόρο δεν μπορούν να επικαλεστούν απευθείας το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, ενώ εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ερμηνεύσει, στο μέτρο του δυνατού, την εθνική νομοθεσία του σύμφωνα με την έκτη οδηγία.

III – **Πρόταση**

121. Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, προτείνω να δοθεί στα προδικαστικά ερωτήματα που υποβάλλει το Bundesfinanzhof η εξής απάντηση:

1) Οι δαπάνες για πράξεις σχετικές με κεφάλαια, στις οποίες υποβάλλεται εταιρία χαρτοφυλακίου που αναμιγνύεται αμέσως ή εμμέσως στη διαχείριση των θυγατρικών της, συνδέονται άμεσα και απευθείας με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας της εν λόγω εταιρίας χαρτοφυλακίου. Κατά συνέπεια, ο ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος έχει καταβληθεί σε σχέση με τις εν λόγω

40 — Βλ., ιδίως, απόφαση Pfeiffer κ.λπ. (C-397/01 έως C-403/01, EU:C:2004:584, σκέψεις 108 έως 114).

41 — Βλ. σημείο 34 των γραπτών παρατηρήσεων της Επιτροπής, όπου γίνεται παραπομπή στην απόφαση του Finanzgericht München, της 13ης Μαρτίου 2013, 3 K 235/10.

δαπάνες δεν είναι αναγκαίο να επιμεριστεί μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων. Αν η εταιρία χαρτοφυλακίου διενεργεί πράξεις που υπόκεινται σε ΦΠΑ και πράξεις που απαλλάσσονται, η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών θα γίνει με βάση τη μέθοδο της αναλογικής εκπτώσεως, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 17, παράγραφος 5, 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.

2) Το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388 δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη, κατά την άσκηση της ευχέρειας που τους παρέχει η εν λόγω διάταξη, να εξαρτούν τη σύσταση ομίλου ΦΠΑ από την προϋπόθεση ότι όλα τα μέλη του ομίλου πρέπει να διαθέτουν νομική προσωπικότητα, εκτός αν η προϋπόθεση αυτή δικαιολογείται για λόγους αποτροπής καταχρηστικών πρακτικών ή καταστολής της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, και δεν θίγεται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, ζήτημα το οποίο θα πρέπει να ελεγχθεί από το αιτούν δικαστήριο.

Εθνική ρύθμιση που προβλέπει ότι στενή σύνδεση από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, είναι δυνατό να υφίσταται μόνο σε περίπτωση σχέσεων ιεραρχικής εξαρτήσεως μεταξύ των μελών του ομίλου ΦΠΑ μπορεί όντως να συνάδει με το εν λόγω άρθρο, εφόσον είναι αναγκαία για την επιδίωξη των σκοπών της αποτροπής καταχρηστικών πρακτικών και της καταστολής της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, δεν είναι δυσανάλογη και δεν αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης, ιδίως δε στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, ζήτημα που θα πρέπει να ελεγχθεί από το εθνικό δικαστήριο.

3) Οι υποκείμενοι στον φόρο δεν μπορούν να επικαλεστούν απευθείας το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388. Ωστόσο, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ερμηνεύσει, στο μέτρο του δυνατού, την εθνική νομοθεσία του σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη της έκτης οδηγίας.