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 οντότητες οι οποίες είναι μεν ανεξάρτητες μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως (“όμιλος ΦΠΑ”) – Εθνική νομοθεσία που χαρακτηρίζει τη δεσπόζουσα εταιρία του ομίλου ΦΠΑ ως μόνο υποκείμενο στον φόρο – Έννοια των “στενών δεσμών από χρηματοδοτικής απόψεως” – Υποχρέωση της δεσπόζουσας εταιρίας να κατέχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου, επιπλέον της συμμετοχικής πλειοψηφίας – Δεν συντρέχει – Εκτίμηση της ανεξαρτησίας μιας οικονομικής οντότητας βάσει τυποποιημένων κριτηρίων – Περιεχόμενο»

Στην υπόθεση C-141/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) με απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 23 Μαρτίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

Finanzamt Kiel

κατά

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH,

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,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH, εκπροσωπούμενη από τον B. Richter, Rechtsanwalt,

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

– η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον P. Gentili, avvocato dello Stato,

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

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 13ης Ιανουαρίου 2022,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 4, καθώς και του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο α′, και παράγραφος 3, 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), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2000/65/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2000 (ΕΕ 2000, L 269, σ. 44) (στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Finanzamt Kiel (φορολογικής αρχής του Kiel, Γερμανία) (στο εξής: φορολογική αρχή) και της Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (στο εξής: NGD mbH), σχετικά με τη υπαγωγή της εταιρίας αυτής στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για το οικονομικό έτος 2005.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Από 1ης Ιανουαρίου 2007 η έκτη οδηγία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε 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 4 της έκτης οδηγίας όριζε τα εξής:

«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 των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής.

[…]

4. Ο χρησιμοποιούμενος στην παράγραφο 1 όρος “κατά τρόπο ανεξάρτητο” αποκλείει από την 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 ένα υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο εσωτερικό της χώρας πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως.

[…]»

5 Το άρθρο 21 της έκτης οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο της 28ζ, φέρει τον τίτλο «Υπόχρεοι του φόρου έναντι του Δημοσίου» και ορίζει τα εξής:

«1. Στο εσωτερικό καθεστώς, ο [ΦΠΑ] οφείλεται:

α) από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που προβλέπονται στα στοιχεία β′ και γ′.

[…]

3. Στις περιπτώσεις που προβλέπονται στις παραγράφους 1 και 2, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο του φόρου είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του φόρου.

[…]»

Το γερμανικό δίκαιο

6 Το άρθρο 2 του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης της κύριας δίκης (στο εξής: UStG), ορίζει τα ακόλουθα:

«(1) Επιχειρηματίας είναι όποιος ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα. Η επιχείρηση περιλαμβάνει το σύνολο της εμπορικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας του επιχειρηματία. Ως εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα νοείται οποιαδήποτε διαρκής δραστηριότητα προς επίτευξη εσόδων, ακόμη και αν ελλείπει η πρόθεση επιτεύξεως κέρδους και, στην περίπτωση ενώσεως προσώπων, ακόμη και αν αυτή ασκεί δραστηριότητα μόνον έναντι των μελών της.

(2) 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. Αν τα όργανα διοίκησης της δεσπόζουσας εταιρίας βρίσκονται στην αλλοδαπή, ως επιχειρηματίας λογίζεται η σημαντικότερη, από οικονομικής απόψεως, επιχειρηματική μονάδα στην ημεδαπή.

[…]»

7 Κατά το άρθρο 13a, παράγραφος 1, του νόμου αυτού:

«Υπόχρεος του φόρου είναι:

1. στις περιπτώσεις του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 1, και του άρθρου 14c, παράγραφος 1, ο επιχειρηματίας·

[…]».

8 Το άρθρο 73 του Abgabenordnung (γερμανικού φορολογικού κώδικα, στο εξής: AO), ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης της κύριας δίκης, ορίζει 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

9 Η NGD mbH είναι γερμανική εταιρία περιορισμένης ευθύνης συσταθείσα με συμβολαιογραφική πράξη της 29ης Αυγούστου 2005, της οποίας οι εταίροι, ήτοι η A, οργανισμός δημοσίου δικαίου, και η C e.V., αναγνωρισμένη ένωση, κατέχουν αντιστοίχως ποσοστά συμμετοχής 51 % και 49 %. Το 2005, ο E., διαχειριστής της εταιρίας αυτής, ήταν συγχρόνως διαχειριστής της A και εκτελεστικός πρόεδρος της C e.V.

10 Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 2, του καταστατικού της NGD mbH, το οποίο αναφέρεται στη σύνθεση και στα δικαιώματα ψήφου της γενικής συνέλευσης:

«Η γενική συνέλευση αποτελείται από τα μέλη της επιτροπής έργων αρωγής της A και της κεντρικής επιτροπής της C e.V. Κάθε εταίρος διαθέτει επτά ψήφους και μπορεί να ορίσει έως επτά εκπροσώπους στη γενική συνέλευση, οι οποίοι ενεργούν για την εταιρία σε αποκλειστικά εθελοντική βάση. Με την επιφύλαξη των κατωτέρω διατάξεων, κάθε εκπρόσωπος διαθέτει μία ψήφο και αποφαίνεται βάσει της δικής του επαγγελματικής εκτίμησης, χωρίς να δεσμεύεται συναφώς από τις οδηγίες του εταίρου που τον έχει ορίσει.

Εξαίρεση από τα ανωτέρω χωρεί μόνον για τις αποφάσεις οι οποίες αφορούν άμεσα τις εισφορές που τίθενται στη διάθεση της εταιρίας από κάθε εταίρο. Στην περίπτωση αυτή, οι εκπρόσωποι του εταίρου ψηφίζουν ενιαία και δεσμεύονται από τις οδηγίες του εταίρου που τους όρισε. Αν οι εκπρόσωποι δεν καταλήξουν σε συμφωνία, οι επτά ψήφοι του εν λόγω εταίρου προσμετρώνται στο σύνολό τους υπέρ της απόφασης που ψήφισε η πλειοψηφία των εκπροσώπων τους οποίους όρισε ο εν λόγω εταίρος».

11 Κατά τη γενική συνέλευση που πραγματοποιήθηκε την 1η Δεκεμβρίου 2005, αποφασίστηκε η τροποποίηση του καταστατικού της NGD mbH και το άρθρο 7, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, αυτού διατυπώθηκε ως εξής:

«Εξαίρεση από τα ανωτέρω χωρεί μόνον για τις αποφάσεις οι οποίες αφορούν άμεσα τις εισφορές που τίθενται στη διάθεση της εταιρίας από κάθε εταίρο ή για τις αποφάσεις για τις οποίες ένας εταίρος ζητεί ενιαία ψήφο. Στην περίπτωση αυτή, οι εκπρόσωποι του εταίρου ψηφίζουν ενιαία και δεσμεύονται από τις οδηγίες του εταίρου που τους όρισε. Αν οι εκπρόσωποι δεν καταλήξουν σε συμφωνία, οι επτά ψήφοι του εν λόγω εταίρου προσμετρώνται στο σύνολό τους υπέρ της απόφασης που ψήφισε η πλειοψηφία των εκπροσώπων που όρισε ο εταίρος. Σε περίπτωση ενιαίας ψήφου, οι ψήφοι υπολογίζονται σε συνάρτηση με τη συμμετοχή στην εταιρία».

12 Ωστόσο, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, η εν λόγω τροποποίηση άρχισε να παράγει αποτελέσματα μόνον μετά τη γενική συνέλευση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, όταν το καταστατικό που τροποποιήθηκε περιεβλήθη εκ νέου τον συμβολαιογραφικό τύπο και ενεγράφη στο μητρώο εμπορικών εταιριών.

13 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, κατά τη διάρκεια λογιστικού ελέγχου στην NGD mbH, ο εξωτερικός ελεγκτής θεώρησε ότι, όσον αφορά την επίμαχη φορολογική χρήση, η εν λόγω εταιρία δεν είχε ενσωματωθεί από χρηματοδοτικής απόψεως στη δεσπόζουσα εταιρία A. Επομένως, δεν μπορούσε να θεωρηθεί ότι οι δύο εταιρίες αποτελούσαν «ενιαία φορολογική μονάδα», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG, το οποίο έχει ως σκοπό την ενσωμάτωση στο γερμανικό δίκαιο της δυνατότητας που προβλέπεται από το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

14 Το συμπέρασμα αυτό στηρίχθηκε στο γεγονός ότι, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων του άρθρου 7 του καταστατικού της NGD mbH, είτε υπό την αρχική είτε υπό την τροποποιημένη μορφή του, η A δεν διέθετε πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου και, ως εκ τούτου, δεν ήταν σε θέση να επιβάλει αποφάσεις στην εν λόγω εταιρία, τούτο δε παρά το γεγονός ότι η A κατείχε πλειοψηφική συμμετοχή με ποσοστό 51 % επί του εταιρικού κεφαλαίου της εταιρίας αυτής. Κατά συνέπεια, ο κύκλος εργασιών τον οποίον πραγματοποίησε με τον κανονικό συντελεστή η ίδια εταιρία με τρίτους και ο οποίος προέρχεται από τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην A πρέπει να καταχωριστεί λογιστικώς στην NGD mbH ως «επιχειρηματία» κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, του UStG.

15 Με απόφαση της 30ής Μαΐου 2014, η φορολογική αρχή συντάχθηκε με τη θέση του εξωτερικού ελεγκτή.

16 Η NGD mbH υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της αποφάσεως αυτής, η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της φορολογικής αρχής της 3ης Φεβρουαρίου 2017, κατά της οποίας η NGD mbH άσκησε προσφυγή.

17 Το Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο του ομόσπονδου κράτους του Schleswig-Holstein, Γερμανία) δέχθηκε την ως άνω προσφυγή με απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2018 και έκρινε ότι η προϋπόθεση περί χρηματοδοτικής ενσωματώσεως στη δεσπόζουσα εταιρία A πληρούνταν βάσει του καταστατικού της NGD mbH ως είχε τόσο στην τροποποιημένη όσο και στην αρχική μορφή του, η οποία ίσχυε κατά τη διάρκεια της επίμαχης φορολογικής χρήσης.

18 Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε συναφώς ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ενδεχόμενη σχέση εξάρτησης μεταξύ εταιρίας οργανικά συνδεδεμένης με τη δεσπόζουσα εταιρία δεν αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη σύσταση ομίλου αποτελούμενου από πρόσωπα ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, τα οποία όμως συνδέονται στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως (στο εξής: όμιλος ΦΠΑ) (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψεις 44 και 45), και ότι, ως εκ τούτου, η επιβαλλόμενη από τη φορολογική αρχή απαίτηση να διαθέτει η δεσπόζουσα εταιρία, επιπλέον της πλειοψηφικής συμμετοχής, και πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου στις λοιπές οντότητες που συναποτελούν την ενιαία φορολογική μονάδα υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο για να επιτευχθούν οι σκοποί της πρόληψης των καταχρηστικών πρακτικών ή συμπεριφορών ή της πάταξης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

19 Η φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία), προβάλλοντας παράβαση του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG, επειδή η NGD mbH δεν ήταν ενσωματωμένη στη δεσπόζουσα εταιρία Α από χρηματοδοτικής απόψεως.

20 Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει καταρχάς ότι, αν η διαφορά της κύριας δίκης εκτιμηθεί μόνον υπό το πρίσμα του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου, η αίτηση αναιρέσεως θα είναι βάσιμη, δεδομένου ότι το δίκαιο αυτό εξαρτά τον χαρακτηρισμό της ενιαίας φορολογικής μονάδας από την προϋπόθεση της ενσωματώσεως από χρηματοδοτικής απόψεως, σύμφωνα με την οποία η δεσπόζουσα εταιρία πρέπει να διαθέτει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, ακόμη και μετά την έκδοση της απόφασης της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496), σύμφωνα με τη νομολογία του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου), εξακολουθεί, βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG, να ισχύει η απαίτηση περί σχέσεως εξουσίας και εξαρτήσεως, η οποία χαρακτηρίζεται πλέον ως «ενσωμάτωση με δικαιώματα παρεμβάσεως».

21 Στη συνέχεια, το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι από τη νομολογία του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου) προκύπτει ότι, κατά το εθνικό δίκαιο, η φορολογική οφειλή μεταβιβάζεται στη δεσπόζουσα εταιρία, η οποία πρέπει να μπορεί να διασφαλίσει την ορθή φορολόγηση του κύκλου εργασιών που πραγματοποιεί καθεμία από τις οντότητες που αποτελούν μέρος της ενιαίας φορολογικής μονάδας. Επομένως, η δεσπόζουσα εταιρία καλείται να ενεργεί ως εισπράκτορας του ΦΠΑ για όλες τις υπηρεσίες που παρέχουν οι οντότητες αυτές σε τρίτους και είναι η μόνη που μπορεί να καταρτίσει τη φορολογική δήλωση για το σύνολο των εν λόγω οντοτήτων.

22 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι, στο πλαίσιο της εξέτασης που πρέπει να διενεργήσει βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG, οφείλει να λάβει υπόψη ότι, κατά τη διάταξη αυτή, οι οικονομικές και επαγγελματικές δραστηριότητες των οντοτήτων που είναι ενσωματωμένες στη δεσπόζουσα εταιρία της ενιαίας φορολογικής μονάδας στην οποίαν ανήκουν δεν θεωρείται ότι ασκούνται κατά τρόπο ανεξάρτητο. Ειδικότερα, το σύνολο του κύκλου εργασιών των εν λόγω οντοτήτων καταλογίζεται στη δεσπόζουσα εταιρία, η οποία οφείλει τον ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε όλον αυτόν τον κύκλο εργασιών.

23 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το αν η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση είναι σύμφωνη προς το άρθρο 4, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, όπως έχει ερμηνευθεί από το Δικαστήριο, λαμβανομένης υπόψη, μεταξύ άλλων, της απαιτήσεως περί σχέσεως εξουσίας και εξαρτήσεως που επιβάλλει η ρύθμιση αυτή.

24 Ειδικότερα, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, όταν θεωρείται ότι υφίσταται όμιλος ΦΠΑ, ο όμιλος είναι υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στον κύκλο εργασιών που πραγματοποιήθηκε από το σύνολο των μελών του [αποφάσεις της 22ας Μαΐου 2008, Ampliscientifica και Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, σκέψη 20, και της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, σκέψεις 29, 35 και 37 καθώς και διατακτικό] και, ως εκ τούτου, η εξομοίωση ενός τέτοιου ομίλου ΦΠΑ με υποκείμενο στον φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, θα απέκλειε τη δυνατότητα των μελών του ομίλου αυτού, συμπεριλαμβανομένης της δεσπόζουσας εταιρίας του, να συνεχίσουν να υποβάλουν δηλώσεις ΦΠΑ και να χαρακτηρίζονται ως χωριστοί υποκείμενοι στον φόρο.

25 Σε περίπτωση που το Δικαστήριο αποφανθεί ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας είναι αντίθετο στην πρακτική του χαρακτηρισμού ως ενιαίου υποκειμένου στον φόρο όχι του ομίλου ΦΠΑ αυτόν καθεαυτόν, αλλά ενός μέλους αυτού, ήτοι της δεσπόζουσας εταιρίας του, τίθεται στη συνέχεια το ζήτημα αν μια οντότητα που αποτελεί μέρος του ομίλου αυτού μπορεί να επικαλεστεί την ενδεχόμενη αντίθεση του εθνικού δικαίου προς το δίκαιο της Ένωσης. Συναφώς, καίτοι υπενθυμίζει ότι από την απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496), προκύπτει ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας δεν έχει άμεσο αποτέλεσμα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται μήπως μια τέτοια οντότητα θα μπορούσε ενδεχομένως να στηριχθεί προς τούτο στο άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής.

26 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επιπλέον όσον αφορά το επίπεδο των απαιτήσεων που επιβάλλονται στο πλαίσιο της εκτίμησης στην οποία καλείται να προβεί, προκειμένου να διαπιστώσει αν πληρούται εν προκειμένω το κριτήριο της ενσωμάτωσης από χρηματοδοτικής απόψεως, βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG. Ειδικότερα, διερωτάται αν το κριτήριο αυτό πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαιτεί από τη δεσπόζουσα εταιρία της ενιαίας φορολογικής μονάδας να κατέχει, επιπλέον της πλειοψηφικής συμμετοχής της στις οντότητες που αποτελούν μέρος της, και την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου στις οντότητες αυτές.

27 Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι, σύμφωνα με τους εφαρμοστέους εθνικούς κανόνες, η δεσπόζουσα εταιρία μιας ενιαίας φορολογικής μονάδας θα μπορούσε, ενδεχομένως, να προβάλει ενώπιον δικαστηρίου δικαίωμα σε οικονομικό αντιστάθμισμα εκ μέρους των λοιπών μελών της μονάδας, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι, στο πλαίσιο των εσωτερικών σχέσεων που υφίστανται στο πλαίσιο της μονάδας, καθένα από τα μέλη θα φέρει την φορολογική επιβάρυνση που του αναλογεί βάσει του κύκλου εργασιών από τον οποίον προέκυψε ο ΦΠΑ που καλείται να καταβάλει καθένα από τα μέλη.

28 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επίσης αν το γερμανικό σύστημα της ενιαίας φορολογικής μονάδας (Organschaft) θα μπορούσε ενδεχομένως να δικαιολογηθεί εναλλακτικώς μέσω της συνδυασμένης ερμηνείας του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 4, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, αυτής. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, η αίτηση αναιρέσεως που άσκησε η φορολογική αρχή είναι βάσιμη, ανεξαρτήτως των απαντήσεων στα τρία πρώτα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα.

29 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά, κατ' ουσίαν, ότι δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο να μπορούν να δικαιολογηθούν βάσει συνδυασμένης ερμηνείας των διατάξεων που μνημονεύονται στην προηγούμενη σκέψη τα πολύ αυστηρά κριτήρια της απαιτήσεως περί εξαρτήσεως των οντοτήτων που απαρτίζουν μια ενιαία φορολογική μονάδα από τη δεσπόζουσα εταιρία, όπως η απαίτηση αυτή προβλέπεται από το γερμανικό δίκαιο, προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη ενιαίας φορολογικής μονάδας.

30 Ειδικότερα, λαμβανομένου υπόψη ότι, σύμφωνα με τους εφαρμοστέους εθνικούς κανόνες, οι οντότητες αυτές θεωρείται ότι δεν έχουν δική τους βούληση, καθόσον τελούν σε σχέση εξαρτήσεως από τη δεσπόζουσα εταιρία της ενιαίας φορολογικής μονάδας της οποίας αποτελούν μέρος, πρέπει να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω οντότητες δεν πληρούν την προϋπόθεση της ανεξαρτησίας, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Τα δε κράτη μέλη δικαιούνται να θεωρήσουν ότι οι οντότητες που δεν πληρούν τα κριτήρια ανεξαρτησίας δεν μπορούν να θεωρηθούν υποκείμενοι στον φόρο, δεδομένου ότι ο αντίστοιχος κύκλος εργασιών τους και, ως εκ τούτου, ο αντίστοιχος ΦΠΑ πρέπει να καταλογιστούν στη δεσπόζουσα εταιρία, λαμβανομένης υπόψη της σχέσεως εξαρτήσεως που υφίσταται μεταξύ της τελευταίας και των εν λόγω οντοτήτων.

31 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο εκφράζει τις αμφιβολίες του ως προς το αν τα κράτη μέλη έχουν πράγματι την εξουσία να καθορίζουν συγκεκριμένες τυπικές περιπτώσεις στις οποίες πρέπει να θεωρείται ότι οι συγκεκριμένες οντότητες δεν έχουν δική τους βούληση και, ως εκ τούτου, δεν είναι ανεξάρτητες, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

32 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι το γερμανικό συνταγματικό δίκαιο παρέχει στον εθνικό νομοθέτη τέτοια εξουσία καθορισμού τυπικών περιπτώσεων, η οποία δικαιολογείται από το γεγονός ότι, εφόσον η απόδοση της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο συνεπάγεται οικονομικές επιβαρύνσεις, οι οντότητες στις οποίες αναγνωρίζεται η ιδιότητα αυτή δεν πρέπει να τελούν σε αβεβαιότητα όσον αφορά τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Επιπλέον, υπέρ της δυνατότητας του Γερμανού νομοθέτη να προβαίνει στον καθορισμό τυπικών περιπτώσεων συνηγορεί η ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, υπό το πρίσμα του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται η διάταξη αυτή και του ιστορικού θέσπισής της.

33 Ως προς το τελευταίο αυτό σημείο, εξάλλου, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι το παράρτημα Α της δεύτερης οδηγίας 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), ενδεχομένως εξυπηρέτησε τη νομιμοποίηση, από την άποψη του δικαίου της Ένωσης, του γερμανικού συστήματος της ενιαίας φορολογικής μονάδας που προϋπήρχε, με συνέπεια το εν λόγω κράτος μέλος να μπορέσει να διατηρήσει το σύστημα αυτό.

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

«1) Έχει το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, σε συνδυασμό με το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο α′, και παράγραφος 3, της [έκτης οδηγίας], την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτος μέλος να ορίσει ως υποκείμενο στον φόρο, αντί του ομίλου ΦΠΑ [της φορολογικής μονάδας ("Organkreis")], ένα μέλος του ομίλου ΦΠΑ [τη δεσπόζουσα εταιρία ("Organträger")];

2) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα: μπορεί, συναφώς, να γίνει επίκληση του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, σε συνδυασμό με το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 3, της [έκτης οδηγίας];

3) Πρέπει να εφαρμοστεί αυστηρό ή ελαστικό κριτήριο, στο πλαίσιο της διενεργητέας, κατά τη σκέψη 46 της απόφασης της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψεις 44 και 45), εξέτασης περί του κατά πόσον η προβλεπόμενη στο άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του [UStG] απαίτηση της ενσωμάτωσης από χρηματοδοτικής απόψεως αποτελεί θεμιτό μέτρο, το οποίο είναι πρόσφορο και απαραίτητο για την επίτευξη των σκοπών που συνίστανται στην αποτροπή καταχρηστικών πρακτικών ή συμπεριφορών και στην καταστολή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής;

4) Έχει το άρθρο 4, παράγραφος 1 και παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, της [έκτης οδηγίας] την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτος μέλος να θεωρεί, μέσω της προβλέψεως τυπικών περιπτώσεων, ένα πρόσωπο ως μη ανεξάρτητο, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της [εν λόγω οδηγίας], εφόσον αυτό είναι ενσωματωμένο από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως στην επιχείρηση άλλου επιχειρηματία [δεσπόζουσα εταιρία ("Organträger")] κατά τέτοιον τρόπο ώστε η δεσπόζουσα εταιρία να μπορεί να επιβάλλει τη βούλησή της στο πρόσωπο αυτό και, ως εκ τούτου, να το εμποδίζει να σχηματίσει διαφορετική βούληση;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του παραδεκτού

35 Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει, κυρίως, ότι το πρώτο, το δεύτερο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να κριθούν απαράδεκτα, καθόσον δεν είναι λυσιτελή για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, η οποία αφορά μόνον το ζήτημα αν υφίσταται μεταξύ της NGD mbH και της δεσπόζουσας εταιρίας Α επαρκής ενσωμάτωση από χρηματοδοτικής απόψεως, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG, ερμηνευόμενου υπό το πρίσμα του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

36 Μόνον σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα αυτό, η οποία θα σήμαινε, κατ' ουσίαν, ότι οι δύο ως άνω οντότητες θα έπρεπε να θεωρηθούν ως όμιλος ΦΠΑ –πράγμα που η Γερμανική Κυβέρνηση αμφισβητεί–, θα ανέκυπταν τα ζητήματα στα οποία στηρίζονται τα λοιπά προδικαστικά ερωτήματα.

37 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, στο πλαίσιο της συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων την οποία προβλέπει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, εναπόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο που έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της δικαστικής αποφάσεως που θα εκδοθεί να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες κάθε υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα μιας προδικαστικής αποφάσεως για να είναι σε θέση να εκδώσει την απόφασή του όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Συνεπώς, εφόσον τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο οφείλει, καταρχήν, να αποφανθεί (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 22ας Σεπτεμβρίου 2016, Microsoft Mobile Sales International κ.λπ., C-110/15, EU:C:2016:717, σκέψη 18 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

38 Το Δικαστήριο μπορεί να αρνηθεί να αποφανθεί επί προδικαστικού ερωτήματος που έχει υποβάλει εθνικό δικαστήριο μόνον όταν είναι πρόδηλο ότι η ζητούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή, ακόμη, όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 22ας Σεπτεμβρίου 2016, Microsoft Mobile Sales International κ.λπ., C-110/15, EU:C:2016:717, σκέψη 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

39 Τούτο δεν συμβαίνει εν προκειμένω, καθόσον το πρώτο, το δεύτερο και το τέταρτο ερώτημα που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο, και που αφορούν, εξάλλου, την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, δεν είναι υποθετικής φύσεως, έχει δε αποδειχθεί η σχέση τους με το υποστατό της διαφοράς της κύριας δίκης, δεδομένου ότι τα ερωτήματα αυτά αφορούν την ερμηνεία διατάξεων του δικαίου της Ένωσης καθοριστικών για την απόφαση επί της υποθέσεως της κύριας δίκης, όπως επισημαίνει ρητώς το αιτούν δικαστήριο στην απόφασή του.

40 Ειδικότερα, τίθεται το ζήτημα αν συνάδουν προς το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, αφενός, οι προϋποθέσεις που θέτει η γερμανική νομοθεσία όσον αφορά την απόδοση της ιδιότητας του μοναδικού υποκειμένου στον φόρο σε έναν όμιλο ΦΠΑ και, αφετέρου, ο τρόπος με τον οποίον η ρύθμιση αυτή αντιμετωπίζει την έλλειψη ανεξαρτησίας των οντοτήτων που ανήκουν σε τέτοιο όμιλο έναντι της δεσπόζουσας εταιρίας του ομίλου αυτού, το δε ζήτημα αυτό παρουσιάζει ενδιαφέρον για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, δεδομένου ότι θα καθορίζει αν θα γίνει δεκτή η αίτηση αναιρέσεως της φορολογικής αρχής.

41 Επομένως, το πρώτο, το δεύτερο και το τέταρτο ερώτημα υποβάλλονται παραδεκτώς.

Επί της ουσίας

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

42 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται κατ' ουσίαν εάν το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι απαγορεύει στα κράτη μέλη να ορίζουν ως μόνο υποκείμενο στον ΦΠΑ όχι τον ίδιο τον όμιλο ΦΠΑ, αλλά ένα μέλος αυτού, ήτοι τη δεσπόζουσα εταιρία του.

43 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για την ερμηνεία μιας διάταξης του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνονται 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 (Καθυστέρηση μεταφοράς με άλλη πτήση), C-451/20, EU:C:2022:123, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

44 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 εκλαμβάνει πλείονα πρόσωπα ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο όταν τα πρόσωπα αυτά είναι εγκατεστημένα στο έδαφος του ίδιου αυτού κράτους μέλους και, μολονότι είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως. Το άρθρο αυτό, σύμφωνα με το γράμμα του, δεν εξαρτά την εφαρμογή του από άλλες προϋποθέσεις. 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).

45 Η εφαρμογή του καθεστώτος του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προϋποθέτει ότι η θεσπισθείσα βάσει της διατάξεως αυτής εθνική ρύθμιση παρέχει στις οντότητες που συνδέονται με δεσμούς από δημοσιονομικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως τη δυνατότητα να μην αντιμετωπίζονται ως χωριστοί υποκείμενοι στον φόρο, αλλά ως ένας και μοναδικός. Πράγματι, όταν ένα κράτος μέλος εφαρμόζει τη διάταξη αυτή, ο/οι υπόχρεος/οι κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως δεν πρέπει να θεωρείται/ούνται ως υποκείμενος/οι στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας (πρβλ. απόφαση της 22ας Μαΐου 2008, Ampliscientifica και Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, σκέψη 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

46 Συνεπώς, η εξομοίωση των εν λόγω υπόχρεων προς ένα και μόνον υποκείμενο στον φόρο δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας αποκλείει το ενδεχόμενο να εξακολουθούν να υποβάλλουν χωριστά δηλώσεις ΦΠΑ και να αντιμετωπίζονται, εντός και εκτός του ομίλου τους, ως υποκείμενοι στον φόρο, καθόσον μόνον ο ένας και μοναδικός υποκείμενος στον φόρο νομιμοποιείται να υποβάλλει τις εν λόγω δηλώσεις. Επομένως, η διάταξη αυτή, όταν εφαρμόζεται από κράτος μέλος, έχει ως αναγκαστική συνέπεια η εθνική ρύθμιση για τη μεταφορά του 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).

47 Επομένως, σε τέτοια περίπτωση, οι υπηρεσίες που παρέχονται από τρίτον προς μέλος ομίλου ΦΠΑ πρέπει να θεωρηθεί ότι παρέχονται όχι στο μέλος αυτό, αλλά στον όμιλο ΦΠΑ στον οποίον το μέλος αυτό ανήκει (πρβλ. απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

48 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 θεσπίζει η εν λόγω οδηγία προκύπτει ότι η διάταξη αυτή έχει τον χαρακτήρα κατά παρέκκλιση ή ειδικής διάταξης που πρέπει να ερμηνεύεται περιοριστικώς. Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η προϋπόθεση της ύπαρξης στενής σύνδεσης από χρηματοδοτικής απόψεως δεν μπορεί να ερμηνεύεται περιοριστικώς (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).

49 Όσον αφορά τους σκοπούς τους οποίους επιδιώκει το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, υπενθυμίζεται εκ προοιμίου ότι, όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση της πρότασης της Επιτροπής [COM(73) 950 τελικό] κατόπιν της οποίας εκδόθηκε η έκτη οδηγία, θεσπίζοντας τη διάταξη αυτή ο νομοθέτης της Ένωσης 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 απλουστεύσεως των διοικητικών διαδικασιών είτε για να αποφευχθούν ορισμένες καταστρατηγήσεις, όπως π.χ. η κατάτμηση μιας επιχειρήσεως σε πλείονες υποκειμένους στον φόρο ώστε να υπαχθεί σε ειδική ρύθμιση (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).

50 Συναφώς, μολονότι 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), η έκτη οδηγία δεν περιλάμβανε ρητές διατάξεις που να παρέχουν στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να θεσπίζουν μέτρα αναγκαία προς τους σκοπούς της πάταξης της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, το γεγονός αυτό δεν στερούσε από τα κράτη μέλη τη δυνατότητα να θεσπίζουν τέτοια μέτρα πριν τεθεί σε ισχύ το εν λόγω τρίτο εδάφιο, καθόσον η εκ μέρους των κρατών μελών καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής συνιστά σκοπό τον οποίον 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).

51 Συναφώς, για την εφαρμογή του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη, κατά την άσκηση της ευχέρειάς τους, μπορούν να επιβάλλουν ορισμένους περιορισμούς στην εφαρμογή του καθεστώτος που προβλέπεται για τους ομίλους ΦΠΑ, εφόσον οι περιορισμοί αυτοί εξυπηρετούν την επίτευξη των σκοπών της οδηγίας που συνίστανται στην αποτροπή καταχρηστικών πρακτικών ή συμπεριφορών και στην καταστολή 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).

52 Εν προκειμένω, από τις διευκρινίσεις που παρείχαν το αιτούν δικαστήριο και η Γερμανική Κυβέρνηση προκύπτει, καταρχάς, ότι ο Γερμανός νομοθέτης έκανε χρήση της ευχέρειας που του 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».

53 Στη συνέχεια, από τις ίδιες αυτές διευκρινίσεις προκύπτει ότι, βάσει του γερμανικού δικαίου, μολονότι η δεσπόζουσα εταιρία ομίλου ΦΠΑ θεωρείται ως μόνος υποκείμενος στον ΦΠΑ στον όμιλο αυτόν, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, εντούτοις, το άρθρο 73 του ΑΟ προβλέπει ότι μια εταιρία που συνδέεται οργανικά με την εν λόγω δεσπόζουσα εταιρία μπορεί, ενδεχομένως, να οφείλει τους φόρους που αντιστοιχούν στα λοιπά μέλη της ενιαίας φορολογικής μονάδας στην οποία ανήκει, συμπεριλαμβανομένης της δεσπόζουσας εταιρίας, εφόσον λαμβάνεται υπόψη, από φορολογικής απόψεως, η ενιαία φορολογική μονάδα την οποία απαρτίζουν.

54 Τέλος, από τις διευκρινίσεις που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι, βάσει του γερμανικού δικαίου, μια οντότητα που αποτελεί μέρος ομίλου ΦΠΑ μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει ενσωματωθεί στην επιχείρηση της δεσπόζουσας εταιρίας από χρηματοδοτικής απόψεως, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG, ερμηνευόμενου υπό το πρίσμα του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, μόνον εάν η εν λόγω δεσπόζουσα εταιρία είναι σε θέση να επιβάλει τη βούλησή της, όπερ προϋποθέτει να διαθέτει τόσο πλειοψηφική συμμετοχή όσο και πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου στην εν λόγω οντότητα.

55 Όσον αφορά, καταρχάς, το ζήτημα αν το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας αντιτίθεται στη γερμανική πρακτική της αναγνώρισης της ιδιότητας του ενιαίου υποκειμένου στον φόρο όχι στον ίδιο τον όμιλο ΦΠΑ, αλλά σε ένα μέλος του ομίλου αυτού, ήτοι στη δεσπόζουσα εταιρία του, πρέπει να διευκρινιστεί ότι, καίτοι με τις αποφάσεις της 22ας Μαΐου 2008, Ampliscientifica και Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, σκέψεις 19 και 20), και της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, σκέψεις 34, 35 και 37), το Δικαστήριο αποφάνθηκε κατ' ουσίαν ότι ο όμιλος ΦΠΑ οφείλει ΦΠΑ ως υποκείμενος στον φόρο, εντούτοις, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 79 των προτάσεών της, όταν περισσότερα μέλη ενός ομίλου ΦΠΑ, τα οποία είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, αποτελούν έναν υποκείμενο στον φόρο, πρέπει να υπάρχει ένας συνομιλητής, ο οποίος αναλαμβάνει εκ μέρους τους έναντι των φορολογικών αρχών τις υποχρεώσεις του ομίλου όσον αφορά τον ΦΠΑ. Το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν περιέχει καμιά διάταξη που να αφορά τον ορισμό της οντότητας που θα εκπροσωπεί τον όμιλο ΦΠΑ ούτε τη μορφή με την οποία η οντότητα αυτή αναλαμβάνει τις υποχρεώσεις του υποκειμένου στον φόρο εκ μέρους ενός τέτοιου ομίλου.

56 Συναφώς, και ανεξαρτήτως της δυνατότητας να προβλεφθεί η εκπροσώπηση του ομίλου ΦΠΑ από τα μέλη του, οι μνημονευόμενοι στη σκέψη 49 σκοποί μπορούν να δικαιολογήσουν τον χαρακτηρισμό 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 αποτελούν μέρος του ομίλου αυτού, καθιστώντας δυνατή τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ.

57 Τούτου δοθέντος, πρέπει επιπλέον να μη συνεπάγεται κίνδυνο φορολογικών ζημιών το γεγονός ότι μοναδικός υποκείμενος στον φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, δεν είναι ο ίδιος ο όμιλος ΦΠΑ, αλλά η δεσπόζουσα εταιρία του.

58 Από τις διευκρινίσεις αυτές που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, κατά τα προεκτεθέντα στη σκέψη 27 της παρούσας απόφασης, όσο και η Γερμανική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της προκύπτει ότι, στο μέτρο που η υποχρέωση υποβολής δήλωσης την οποία υπέχει η δεσπόζουσα εταιρία εκτείνεται στις υπηρεσίες που παρέχονται και λαμβάνονται από όλα τα μέλη του ομίλου αυτού και που η φορολογική οφειλή που προκύπτει περιλαμβάνει το σύνολο των υπηρεσιών αυτών, το αποτέλεσμα είναι το ίδιο με εκείνο που θα προέκυπτε αν ο όμιλος ΦΠΑ ήταν ο ίδιος υποκείμενος στον φόρο.

59 Από τις εν λόγω διευκρινίσεις προκύπτει επίσης ότι, ακόμη και αν, βάσει του γερμανικού δικαίου, το σύνολο των υποχρεώσεων σχετικά με τον ΦΠΑ βαρύνουν τη δεσπόζουσα εταιρία, υπό την ιδιότητά της ως εκπρόσωπο του ομίλου ΦΠΑ έναντι των φορολογικών αρχών, οι φορολογικές αρχές μπορούν πάντως να στραφούν ενδεχομένως και κατά άλλων οντοτήτων που ανήκουν στον εν λόγω όμιλο, στηριζόμενες στο άρθρο 73 του ΑΟ.

60 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 δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

61 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν εάν μπορεί να θεωρηθεί ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής, παράγει άμεσο αποτέλεσμα, με συνέπεια να μπορούν οι υποκείμενοι στον φόρο να το επικαλεστούν έναντι του κράτους μέλους τους, σε περίπτωση που η νομοθεσία του δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της έκτης οδηγίας και δεν θα μπορούσε να ερμηνευθεί σύμφωνα με αυτές. Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα υποβάλλεται από το αιτούν δικαστήριο μόνον για την περίπτωση στην οποία στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα θα δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να ορίζει ως υποκείμενο στον φόρο όχι τον ίδιο τον όμιλο ΦΠΑ, αλλά ένα μέλος του, ήτοι τη δεσπόζουσα εταιρία του.

62 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

63 Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθετική ρύθμιση η οποία εξαρτά τη δυνατότητα μιας οντότητας να συστήσει όμιλο ΦΠΑ με την επιχείρηση της δεσπόζουσας εταιρίας από την προϋπόθεση η δεσπόζουσα εταιρία να διαθέτει, επιπλέον της πλειοψηφικής συμμετοχής στο κεφάλαιο της οντότητας αυτής, και την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου σε αυτήν.

64 Επισημαίνεται εκ προοιμίου ότι η προϋπόθεση την οποία προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, ότι δηλαδή για τη σύσταση ομίλου ΦΠΑ απαιτείται η ύπαρξη στενών δεσμών μεταξύ των ενδιαφερόμενων προσώπων από χρηματοδοτικής, οικονομικής ή οργανωτικής απόψεως, πρέπει οπωσδήποτε να διασαφηνίζεται σε εθνικό επίπεδο και, ως εκ τούτου, η διάταξη αυτή δεν είναι απαλλαγμένη αιρέσεων, καθόσον απαιτεί την έκδοση εθνικών διατάξεων που να προσδιορίζουν το ακριβές περιεχόμενο των σχέσεων αυτών (πρβλ. απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 50).

65 Εντούτοις, για την ομοιόμορφη εφαρμογή της έκτης οδηγίας, είναι σημαντικό η έννοια των στενών δεσμών «από χρηματοδοτικής απόψεως», κατά το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας αυτής, να ερμηνεύεται αυτοτελώς και ομοιόμορφα. Η ερμηνεία αυτή είναι αναγκαία, παρά τον προαιρετικό χαρακτήρα του καθεστώτος που προβλέπεται στο εν λόγω άρθρο για τα κράτη μέλη, προκειμένου να αποφευχθούν αποκλίσεις κατά την εφαρμογή του καθεστώτος αυτού από το ένα κράτος μέλος στο άλλο (βλ., 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).

66 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, καίτοι, όπως υπογραμμίστηκε στις σκέψεις 44 και 51 της παρούσας απόφασης, το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει ρητώς τη δυνατότητα των κρατών μελών να επιβάλλουν άλλες προϋποθέσεις στους επιχειρηματίες προκειμένου να μπορούν να συστήσουν όμιλο ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν, στο πλαίσιο του περιθωρίου εκτιμήσεως που διαθέτουν, να εξαρτούν την εφαρμογή του καθεστώτος του ομίλου ΦΠΑ από ορισμένους περιορισμούς, υπό τον όρο ότι αυτοί εξυπηρετούν τους σκοπούς της

οδηγίας οι οποίοι συνίστανται στην πρόληψη των καταχρηστικών πρακτικών ή συμπεριφορών ή στην πάταξη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής και ότι τηρούνται το δίκαιο της Ένωσης και οι γενικές αρχές του, ιδίως εκείνες της αναλογικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 15ης Απριλίου 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2021:285, σκέψη 57 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

67 Υπενθυμίζεται επίσης ότι, κατά τη νομολογία που μνημονεύθηκε στη σκέψη 48 της παρούσας απόφασης, η προϋπόθεση περί υπάρξεως στενών δεσμών από χρηματοδοτικής απόψεως δεν μπορεί να ερμηνεύεται περιοριστικώς.

68 Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι, λαμβανομένου υπόψη του γράμματος του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, μόνη η απαίτηση περί στενών δεσμών μεταξύ των οντοτήτων εντός του ομίλου ΦΠΑ δεν σημαίνει, ελλείψει άλλης απαιτήσεως, ότι η πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να υπάγονται στις ευεργετικές διατάξεις που διέπουν τους ομίλους ΦΠΑ μόνον οι οντότητες που τελούν σε σχέση εξάρτησης από τη δεσπόζουσα εταιρία του οικείου ομίλου επιχειρήσεων. Η ύπαρξη τέτοιας σχέσης εξάρτησης, μολονότι δημιουργεί το τεκμήριο ότι τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα έχουν στενές σχέσεις μεταξύ τους, δεν μπορεί καταρχήν να θεωρηθεί ως αναγκαία προϋπόθεση για τη σύσταση ομίλου ΦΠΑ. Το αντίθετο θα ίσχυε μόνον στις περιπτώσεις στις οποίες η προϋπόθεση αυτή θα ήταν κατ' εξαίρεση, εντός του δεδομένου εθνικού πλαισίου, αφενός, πρόσφορο και, αφετέρου, απαραίτητο μέτρο για την επίτευξη των σκοπών που συνίστανται στην αποτροπή καταχρηστικών πρακτικών ή συμπεριφορών και στην καταστολή 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, σκέψεις 44 και 45).

69 Επομένως, η απαίτηση περί κατοχής της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου, επιπλέον της απαιτήσεως περί πλειοψηφικής συμμετοχής, στο πλαίσιο της απαιτήσεως περί ενσωματώσεως από χρηματοδοτικής απόψεως, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG, δεν συνιστά a priori, πράγμα το οποίο εναπόκειται πάντως στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, μέτρο αναγκαίο και πρόσφορο για την επίτευξη των σκοπών που συνίστανται στην πρόληψη των καταχρηστικών πρακτικών ή συμπεριφορών ή στην πάταξη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής και, ως εκ τούτου, η απαίτηση αυτή δεν μπορεί να επιβάλλεται βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

70 Στο πλαίσιο αυτό, δεν στερείται σημασίας το γεγονός ότι η Γερμανική Κυβέρνηση, όπως προκύπτει από την απάντησή της στις γραπτές ερωτήσεις του Δικαστηρίου, δέχεται, κατ' ουσίαν, ότι καμία από τις δύο απαιτήσεις που μνημονεύονται στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης δεν είναι απολύτως αναγκαία, εφόσον η δεσπόζουσα εταιρία είναι σε θέση να επιβάλει τη βούλησή της στις λοιπές οντότητες που αποτελούν μέρος του ομίλου ΦΠΑ.

71 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία εξαρτά τη δυνατότητα συγκεκριμένης οντότητας να συστήνει με την επιχείρηση της δεσπόζουσας εταιρίας όμιλο ΦΠΑ από την προϋπόθεση η εν λόγω δεσπόζουσα εταιρία να διαθέτει, επιπλέον της πλειοψηφικής συμμετοχής στο κεφάλαιο της οντότητας αυτής, και την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου σε αυτήν.

Επί του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος

72 Με το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να χαρακτηρίζει ως μη ανεξάρτητες, διά της υπαγωγής τους σε συγκεκριμένες κατηγορίες, οντότητες οι οποίες είναι ενσωματωμένες, από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως, στη δεσπόζουσα εταιρία ομίλου ΦΠΑ.

73 Υπενθυμίζεται, καταρχάς, ότι, βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ως υποκείμενος στον φόρο θεωρείται το πρόσωπο που ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου.

74 Το άρθρο 4, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας διευκρινίζει ότι η έκφραση «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 εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας και αμοιβής, καθώς και την ευθύνη του εργοδότη.

75 Η παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, του εν λόγω άρθρου προβλέπει ότι τα κράτη μέλη μπορούν, με την επιφύλαξη της διαβούλευσης που προβλέπει το άρθρο 29 της έκτης οδηγίας, να θεωρούν 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.

76 Υπενθυμίζεται επίσης ότι, όπως επισήμανε η Επιτροπή στο σημείο 3.2., πρώτο και δεύτερο εδάφιο, της ανακοίνωσής της COM/2009/0325 τελικό, μέσω της συστάσεως ομίλου ΦΠΑ, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, ορισμένοι στενά συνδεόμενοι υποκείμενοι στον φόρο συγχωνεύονται σε έναν και μόνο νέο υποκείμενο στον ΦΠΑ. Η Επιτροπή διευκρίνισε, εξάλλου, ότι «[ο όμιλος] ΦΠΑ θα μπορούσε να περιγραφεί ως "πλάσμα δικαίου" που δημιουργείται για τους σκοπούς του ΦΠΑ και για το οποίο η οικονομική πραγματικότητα υπερισχύει της νομικής μορφής. [Ο όμιλος] ΦΠΑ αποτελεί ιδιαίτερο είδος υποκείμενου στον φόρο που υπάρχει μόνο για τους σκοπούς του ΦΠΑ. Βασίζεται στους πραγματικούς χρηματοδοτικούς, οικονομικούς και οργανωτικούς δεσμούς μεταξύ των εταιρειών. Ενώ κάθε μέλος [του ομίλου] διατηρεί τη νομική του μορφή, ο σχηματισμός [του ομίλου], αποκλειστικά και μόνο για τους σκοπούς του ΦΠΑ, υπερισχύει έναντι των νομικών μορφών που προβλέπονται, για παράδειγμα, από το αστικό ή το εταιρικό δίκαιο».

77 Επιπλέον, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι μια παροχή υπηρεσιών είναι φορολογητέα μόνον εάν υφίσταται μεταξύ εκείνου που παρέσχε τη σχετική υπηρεσία και του αποδέκτη της έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται παροχές [πρβλ. απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

78 Προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη τέτοιας έννομης σχέσης μεταξύ μιας οντότητας που αποτελεί μέλος ομίλου ΦΠΑ και των λοιπών μελών του ομίλου αυτού, συμπεριλαμβανομένης της δεσπόζουσας εταιρίας του, ώστε να επιβληθεί ΦΠΑ στις παρεχόμενες από την οντότητα αυτή υπηρεσίες, απαιτείται να εξακριβωθεί αν η εν λόγω οντότητα ασκεί αυτοτελή οικονομική δραστηριότητα. Συναφώς, πρέπει να εξεταστεί αν μια τέτοια οντότητα μπορεί να θεωρηθεί ότι ασκεί τις δραστηριότητές της στο όνομά της, για λογαριασμό της και υπ' ευθύνη της και, ιδίως,

αν φέρει η ίδια τον οικονομικό κίνδυνο της δραστηριότητάς της [βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, σκέψη 25, και της 13ης Ιουνίου 2019, IO (ΦΠΑ – Δραστηριότητα μέλους εποπτικού συμβουλίου), C-420/18, EU:C:2019:490, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

79 Εν προκειμένω, μολονότι ως μοναδικός υποκείμενος στον φόρο και ως εκπρόσωπος του ομίλου ΦΠΑ, η A, δεσπόζουσα εταιρία του ομίλου αυτού, είναι επιφορτισμένη με την υποβολή φορολογικής δήλωσης στο όνομα του συνόλου των οντοτήτων απαρτίζουν τον όμιλο, συμπεριλαμβανομένης της NGD mbH, γεγονός παραμένει ότι, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 27 και 57 έως 59 της παρούσας απόφασης, οι οντότητες αυτές φέρουν οι ίδιες τους οικονομικούς κινδύνους που συνδέονται με την άσκηση της αντίστοιχης οικονομικής τους δραστηριότητας. Επομένως, πρέπει να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω οντότητες ασκούν ανεξάρτητες οικονομικές δραστηριότητες και ότι, ως εκ τούτου, δεν μπορούν να χαρακτηριστούν, βάσει καθορισμένων τυπικών περιπτώσεων, ως «μη ανεξάρτητες οντότητες» κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, και παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, απλώς και μόνον επειδή ανήκουν σε όμιλο ΦΠΑ.

80 Η ερμηνεία αυτή ενισχύεται, εξάλλου, από το γεγονός ότι, καίτοι από το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι οι οντότητες που μπορούν να συστήσουν όμιλο ΦΠΑ πρέπει να είναι στενά συνδεδεμένες από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως, εντούτοις η διάταξη αυτή δεν προβλέπει ότι η ύπαρξη των δεσμών αυτών συνεπάγεται ότι δεν είναι ανεξάρτητη η δραστηριότητα που ασκεί μια οντότητα του ομίλου διαφορετική από τη δεσπόζουσα εταιρία. Επομένως, από την εν λόγω διάταξη δεν προκύπτει ότι η οντότητα αυτή παύει να ασκεί ανεξάρτητες οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής, απλώς και μόνον επειδή συμμετέχει στον όμιλο ΦΠΑ.

81 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να χαρακτηρίζει ως μη ανεξάρτητες, διά της υπαγωγής τους σε συγκεκριμένες κατηγορίες, ορισμένες οντότητες, όταν αυτές είναι ενσωματωμένες από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως στη δεσπόζουσα εταιρία ομίλου ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

82 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2000/65/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2000,

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 άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2000/65,**

έχει την έννοια ότι:

αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία εξαρτά τη δυνατότητα συγκεκριμένης οντότητας να συστήσει με την επιχείρηση της δεσπόζουσας εταιρίας όμιλο αποτελούμενο από πρόσωπα τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως, από την προϋπόθεση να διαθέτει η εν λόγω δεσπόζουσα εταιρία, επιπλέον της πλειοψηφικής συμμετοχής στο κεφάλαιο της οντότητας αυτής, και την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου σε αυτήν.

3) **Το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2000/65, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 77/388, όπως έχει τροποποιηθεί,**

έχει την έννοια ότι:

δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να χαρακτηρίζει ως μη ανεξάρτητες, διά της υπαγωγής τους σε συγκεκριμένες κατηγορίες, ορισμένες οντότητες, όταν αυτές είναι ενσωματωμένες από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως στη δεσπόζουσα εταιρία ομίλου αποτελούμενου από πρόσωπα τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά μεταξύ τους από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως.

(υπογραφές)