Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

1 decembrie 2022*

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – A șasea directivă 77/388/CEE – Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf – Persoane impozabile – Posibilitatea statelor membre de a considera ca persoană impozabilă unică entități independente din punct de vedere juridic, dar strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale («grup TVA») – Reglementare națională care desemnează organizația-umbrelă a grupului TVA ca persoană impozabilă unică – Noțiunea «legături strânse pe plan financiar» – Necesitatea ca organizația-umbrelă să dețină majoritatea drepturilor de vot, în plus față de majoritatea participativă – Lipsă – Aprecierea independenței unei entități economice în lumina criteriilor standardizate – Domeniu de aplicare”

În cauza C-141/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 11 decembrie 2019, primită de Curte la 23 martie 2020, în procedura

Finanzamt Kiel

împotriva

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președinte de cameră, domnii P. G. Xuereb (raportor), T. von Danwitz și A. Kumin și doamna I. Ziemele, judecători,

avocat general: doamna L. Medina,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH, de B. Richter, Rechtsanwalt;

– pentru guvernul german, de J. Möller, S. Eisenberg și S. Heimerl, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: germana.

– pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de P. Gentili, avvocato dello Stato;

– pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și R. Pethke, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 13 ianuarie 2022,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 4 alineatele (1) și (4), precum și a articolului 21 alineatul (1) litera (a) și alineatul (3) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000 (JO 2000, L 269, p. 44) (denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt Kiel (Administrația Fiscală din Kiel, Germania) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de o parte, și Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (denumită în continuare „NGD mbH”), pe de altă parte, în legătură cu aplicarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) acestei societăți pentru exercițiul fiscal 2005.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 A șasea directivă a fost abrogată și înlocuită, de la 1 ianuarie 2007, prin Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7). Totuși, ținând seama de data faptelor în discuție în litigiul principal, acesta rămâne guvernat de A șasea directivă.

4 Articolul 4 din A șasea directivă prevedea:

„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

[…]

(4) Termenul «în mod independent» utilizat la alineatul (1) exclude de la TVA salariații și alte persoane în măsura în care acestea sunt legate de un angajator printr-un contract de muncă sau prin orice alte legături juridice care dau naștere relației angajator-angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea și răspunderea angajatorului.

Sub rezerva consultărilor prevăzute la articolul 29, fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv, care,

fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.

[…]” [traducere neoficială]

5 Intitulat „Persoane obligate la plata TVA-ului către autoritățile fiscale”, articolul 21 din A șasea directivă, în versiunea sa care rezultă din articolul 28g din aceasta, prevedea:

„(1) În cadrul sistemului intern, [TVA]-ul se plătește:

(a) de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazurilor prevăzute la literele (b) și (c).

[…]

(3) În situațiile prevăzute la alineatele (1) și (2), statele membre pot prevedea ca o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA să fie ținută răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA.

[…]” [traducere neoficială]

Dreptul german

6 Articolul 2 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „UStG”), prevede:

„(1) Este întreprinzător acela care exercită în mod independent o activitate industrială, comercială, artizanală sau profesională. Întreprinderea cuprinde întreaga activitate industrială, comercială sau profesională a întreprinzătorului. Prin activitate industrială, comercială sau profesională se înțelege orice activitate permanentă exercitată pentru a obține venituri, chiar dacă intenția de a obține profit lipsește sau dacă o grupare de persoane își exercită activitățile numai față de membrii acesteia.

(2) Activitatea industrială, comercială, artizanală sau profesională nu se exercită în mod independent:

[…]

2. dacă, având în vedere ansamblul relațiilor efective, o persoană juridică este integrată pe plan financiar, economic și organizațional în întreprinderea organizației-umbrelă (unitate fiscală). Efectele unității fiscale sunt limitate la prestații interne între filialele întreprinderii care au sediul pe teritoriul național. Aceste filiale trebuie să fie considerate ca o singură întreprindere. În cazul în care conducerea organizației-umbrelă este în străinătate, filiala cea mai importantă din [Germania], din punct de vedere economic, a întreprinderii este considerată ca fiind întreprinzătorul.

[…]”

7 Potrivit articolului 13a alineatul (1) din această lege:

„Persoana obligată la plata taxei este:

1. în cazul articolului 1 alineatul (1) punctul 1 și al articolului 14c alineatul (1), întreprinzătorul;

[…]”

8 Articolul 73 din Abgabenordnung (Codul fiscal), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „AO”), prevede:

„O societate organic legată este obligată la plata impozitelor organizației-umbrelă pentru care unitatea fiscală pe care acestea o formează este relevantă pe plan fiscal. […]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

9 NGD mbH este o societate cu răspundere limitată de drept german, constituită prin actul notarial din 29 august 2005, ai cărei asociați, și anume A, un organism de drept public, și C e.V., o asociație înregistrată, dețin o participație de 51 % și, respectiv, de 49 %. În cursul anului 2005, E, administratorul acestei societăți, era în același timp administrator al lui A și președinte executiv al C e.V.

10 Potrivit articolului 7 alineatul 2 din statutul NGD mbH privind compoziția și drepturile de vot ale adunării generale:

„Adunarea generală este constituită din membrii comitetului pentru operele de asistență al lui A și din cei ai comitetului principal al asociației C e.V. Fiecare asociat dispune de șapte voturi și desemnează până la șapte reprezentanți în adunarea generală, care, pentru această societate, acționează exclusiv în calitate de voluntari. Sub rezerva dispozițiilor următoare, fiecare reprezentant dispune de un vot și se pronunță în funcție de propria apreciere profesională, fără să fie ținut în această privință de instrucțiunile asociatului care l-a desemnat.

Se face excepție de la cele de mai sus doar pentru rezoluțiile care privesc în mod direct aporturile puse la dispoziția societății de către fiecare asociat; în acest caz, voturile pot fi emise numai într-un singur bloc de către fiecare asociat, iar reprezentanții sunt ținuți de instrucțiunile date de asociatul care i-a desemnat. În cazul în care reprezentanții nu reușesc să ajungă la un acord, se consideră că cele șapte voturi ale asociatului în cauză au fost emise conform modului în care majoritatea reprezentanților pe care i-a desemnat a votat.”

11 În cadrul unei adunări generale care a avut loc la 1 decembrie 2005, s-a decis modificarea statutului societății NGD mbH și formularea articolului 7 alineatul (2) al doilea paragraf din acesta după cum urmează:

„Se face excepție de la cele de mai sus numai în ceea ce privește rezoluțiile care privesc în mod direct aporturile puse la dispoziția societății de fiecare asociat sau pentru deciziile pentru care un asociat solicită o votare în bloc. În acest caz, voturile pot fi emise numai într-un singur bloc pentru fiecare asociat, iar reprezentanții sunt ținuți de instrucțiunile date de asociatul care i-a desemnat. În cazul în care reprezentanții nu reușesc să ajungă la un acord, se consideră că cele șapte voturi ale asociatului în cauză au fost emise conform modului în care majoritatea reprezentanților pe care i-a desemnat a votat. În cazul unei votări în bloc, voturile se evaluează în funcție de participația deținută în societate.”

12 Potrivit explicațiilor furnizate de instanța de trimitere, modificarea menționată nu ar fi devenit totuși efectivă decât în urma adunării generale din 9 decembrie 2010, atunci când statutul astfel modificat ar fi făcut obiectul unui nou act notarial și al unei înscrieri în registrul comerțului.

13 Din decizia de trimitere reiese că, în cadrul unui audit efectuat de un auditor extern la NGD mbH, acesta a considerat că, pentru exercițiul fiscal în cauză, aceasta din urmă nu era integrată financiar în organizația-umbrelă A. Prin urmare, nu se putea considera că acestea formau o „unitate fiscală”, în sensul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG, ce are ca scop punerea în aplicare, în dreptul german, a posibilității prevăzute la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă.

14 Această concluzie ar fi fost motivată de faptul că, ținând seama de dispozițiile articolului 7 din statutul NGD mbH, fie în versiunea sa inițială, fie în cea modificată, A nu deținea majoritatea drepturilor de vot, nefiind, așadar, în măsură să impună decizii societății menționate, chiar dacă A deținea o participație majoritară de 51 % din capitalul social. În consecință, cifra de afaceri realizată de această societate cu terții supusă cotei standard și care provine din prestările furnizate lui A ar trebui să fie contabilizată la NGD mbH, în calitatea sa de „întreprinzător”, în sensul articolului 2 alineatul (1) din UStG.

15 Prin decizia din 30 mai 2014, administrația fiscală a aderat la poziția auditorului extern.

16 Întrucât contestația formulată de NGD mbH împotriva acestei decizii a fost respinsă prin decizia administrației fiscale din 3 februarie 2017, NGD mbH a formulat o acțiune împotriva acestei din urmă decizii.

17 Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal al landului Schleswig-Holstein, Germania) a admis această acțiune prin hotărârea din 6 februarie 2018 și a statuat că condiția referitoare la integrarea financiară în organizația-umbrelă A era îndeplinită atât în temeiul versiunii modificate a statutului NGD mbH, cât și al versiunii inițiale a acestuia, care era în vigoare în cursul exercițiului fiscal în cauză.

18 În această privință, instanța menționată a considerat că din jurisprudența Curții reiese că un raport de subordonare ce leagă o societate organic integrată în organizația-umbrelă nu constituie o condiție necesară pentru constituirea unui grup format din persoane independente din punct de vedere juridic, dar strâns legate între ele pe plan financiar, economic și organizațional (denumit în continuare „grupul TVA”) (Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctele 44 și 45), și că, prin urmare, cerința impusă de administrația fiscală, referitoare la necesitatea ca organizația-umbrelă să dețină, pe lângă o participație majoritară și majoritatea drepturilor de vot în cadrul celorlalte entități care fac parte din unitatea fiscală, depășea ceea ce era necesar pentru atingerea obiectivelor care urmăresc prevenirea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale.

19 Administrația fiscală a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), invocând încălcarea articolului 2 alineatul (2) punctul 2 prima teză din UStG, întemeiată pe neintegrarea pe plan financiar a NGD mbH în organizația-umbrelă A.

20 Instanța de trimitere subliniază mai întâi că, dacă litigiul principal ar fi apreciat numai din perspectiva dreptului național aplicabil, cererea de recurs („Revision”) ar fi întemeiată, dat fiind că acest drept subordonează calificarea drept unitate fiscală condiției privind integrarea

financiară, care ar impune ca organizația-umbrelă să dețină majoritatea drepturilor de vot. Aceasta precizează că, chiar ulterior Hotărârii din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496), conform jurisprudenței Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală), cerința referitoare la raportul de autoritate și de subordonare, ce ar fi calificată în prezent drept „integrare însoțită de drepturi de intervenție”, ar continua să fie necesară, în temeiul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 prima teză din UStG.

21 În continuare, din jurisprudența Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) ar reieși că, în dreptul național, datoria fiscală este transferată organizației-umbrelă, care trebuie să fie în măsură să se asigure că cifra de afaceri realizată de fiecare dintre entitățile care fac parte din unitatea fiscală este impozitată în mod corect. Astfel, organizația-umbrelă ar trebui să acționeze, în calitate de colector al TVA-ului, pentru toate prestațiile pe care aceste entități le furnizează unor terți și ar fi singura în măsură să întocmească declarația fiscală pentru toate entitățile menționate.

22 În sfârșit, această instanță subliniază că, în cadrul examinării pe care trebuie să o efectueze în temeiul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 prima teză din UStG, trebuie să ia în considerare și să aplice *per se* împrejurarea că, potrivit acestei dispoziții, activitățile economice și profesionale ale entităților integrate în organizația-umbrelă a unității fiscale din care fac parte aceste entități nu sunt considerate ca fiind exercitate în mod independent. Astfel, ansamblul cifrei de afaceri realizate de entitățile menționate ar fi atribuit organizației-umbrelă, aceasta din urmă fiind obligată la plata TVA-ului corespunzător întregii cifre de afaceri.

23 Cu toate acestea, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la conformitatea reglementării naționale în discuție în litigiul principal cu articolul 4 alineatul (4) primul paragraf din A șasea directivă, astfel cum a fost interpretat de Curte, ținând seama în special de cerința referitoare la raportul de autoritate și de subordonare impusă de această reglementare.

24 În special, întrucât ar rezulta din jurisprudența Curții că, atunci când se consideră că există un grup TVA, acesta însuși este cel obligat la plata TVA-ului corespunzător cifrei de afaceri realizate de toți membrii săi (Hotărârea din 22 mai 2008, Ampliscientifica și Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punctul 20, și Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punctele 29, 35 și 37, precum și dispozitivul) asimilarea unui astfel de grup TVA cu o persoană impozabilă unică, în sensul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, ar exclude posibilitatea ca membrii acestui grup, inclusiv organizația-umbrelă a acestuia, să poată să continue să depună declarații TVA și să fie identificați ca persoane impozabile individuale.

25 În ipoteza în care Curtea ar statua că articolul 4 alineatul (4) din A șasea directivă se opune practicii care constă în desemnarea ca persoană impozabilă unică nu a grupului TVA propriu-zis, ci a unui membru al acestuia, și anume a organizației-umbrelă a acestuia, s-ar pune apoi problema dacă o entitate care face parte din acest grup poate invoca eventuala contrarietate a dreptului național cu dreptul Uniunii. În această privință, amintind totodată că din Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496), rezultă că articolul 4 alineatul (4) din A șasea directivă nu are efect direct, instanța de trimitere se întreabă dacă o astfel de entitate nu ar putea eventual să se prevaleze, în acest scop, de articolul 21 alineatul (1) litera (a) din această directivă.

26 Instanța de trimitere ridică, în plus, problema nivelului cerințelor impuse, în cadrul aprecierii pe care trebuie să o efectueze, pentru a stabili dacă criteriul integrării financiare, în temeiul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 prima teză din UStG, este sau nu îndeplinit în speță. În

special, aceasta se întreabă dacă acest criteriu trebuie interpretat în sensul că impune ca organizația-umbrelă a unității fiscale să dețină, pe lângă o participație majoritară în entitățile care fac parte din aceasta, majoritatea drepturilor de vot în cadrul entităților respective.

27 Ea subliniază în acest cadru că, potrivit normelor naționale aplicabile, organizația-umbrelă a unei unități fiscale ar putea, dacă este cazul, să se prevaleze în justiție de un drept de compensare financiară din partea celorlalți membri ai acesteia pentru a face în așa fel încât, în cadrul raporturilor interne existente în interiorul său, sarcina fiscală să fie suportată de fiecare dintre acești membri, respectiv, în mod corespunzător cifrei de afaceri care a generat TVA-ul ce trebuie plătit pentru fiecare dintre aceștia.

28 Instanța de trimitere ridică de asemenea problema dacă sistemul german în materie de integrare fiscală (*Organschaft*) nu ar putea fi eventual justificat, în mod alternativ, prin coroborarea articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă cu articolul 4 alineatul (4) primul paragraf din aceasta. Dacă aceasta ar fi situația, recursul formulat de administrația fiscală ar fi întemeiat, independent de răspunsurile la primele trei întrebări preliminare adresate.

29 În această privință, instanța de trimitere consideră în esență că nu se poate exclude ca criteriile foarte stricte ale cerinței privind subordonarea entităților care compun o unitate fiscală, față de organizația-umbrelă a acesteia, impusă în dreptul german, pentru a aprecia existența unei unități fiscale, să poată fi justificate în temeiul coroborării dispozițiilor menționate la punctul anterior.

30 Astfel, ținând seama de faptul că, potrivit normelor naționale aplicabile, se consideră că aceste entități nu au voință proprie, atât timp cât se află într-un raport de subordonare față de organizația-umbrelă a unității fiscale din care fac parte, ar trebui să se considere că entitățile respective nu îndeplinesc condiția de independență, în sensul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă. Or, statele membre ar avea dreptul să considere că entitățile care nu îndeplinesc criteriile de independență nu pot fi considerate persoane impozabile, cifra lor de afaceri și, în consecință, TVA-ul corespunzător trebuind astfel să fie atribuite organizației-umbrelă, având în vedere legătura de subordonare ce există între aceasta din urmă și respectivele entități.

31 Cu toate acestea, instanța de trimitere își exprimă îndoielile cu privire la aspectul dacă statele membre sunt într-adevăr abilitate să precizeze, prin standardizare, cazurile în care ar trebui să se considere că anumite entități nu au voință proprie și, prin urmare, nu sunt independente, în sensul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă.

32 În acest sens, instanța de trimitere precizează că dreptul constituțional german acordă legiuitorului național o astfel de prerogativă de standardizare, care este justificată de faptul că, în măsura în care determinarea calității de persoană impozabilă implică obligații financiare, entitățile cărora li se conferă această calitate nu ar trebui să se afle în incertitudine în ceea ce privește obligațiile lor fiscale. În plus, standardizarea astfel efectuată de legiuitorul german ar putea fi coroborată cu o interpretare a articolului 4 alineatul (4) primul paragraf din A șasea directivă, efectuată în lumina contextului și a genezei acestei dispoziții.

33 Cu privire la acest ultim aspect, ar trebui să se țină seama, pe de altă parte, de faptul că se pretinde că anexa A la A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Structura și procedurile de aplicare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată (JO 1967, L 71, p. 1303) a fost utilizată pentru a da legitimitate, în dreptul Uniunii, regimului german în materie de integrare fiscală deja existent pentru ca acest stat membru să poată păstra regimul menționat.

34 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf coroborat cu articolul 21 alineatul (1) litera (a) și alineatul (3) din [A șasea directivă] trebuie să fie interpretate în sensul că permit unui stat membru să desemneze ca persoană impozabilă în locul grupului TVA (al unității fiscale [«Organkreis»]) un membru al grupului TVA (organizația-umbrelă)?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare: articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf coroborat cu articolul 21 alineatul (1) litera (a) și alineatul (3) din [A șasea directivă] pot fi invocate în această privință?

3) Atunci când este efectuată aprecierea prevăzută la punctul 46 din Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctele 44 și 45), privind aspectul dacă cerința integrării financiare prevăzută la articolul 2 alineatul (2) punctul 2 prima teză din [UStG] constituie o măsură permisă, care este necesară și adecvată pentru realizarea obiectivelor de prevenire a practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale, trebuie utilizat un criteriu mai strict sau unul mai generos?

4) Dispozițiile prevăzute la articolul 4 alineatul (1) și alineatul (4) primul paragraf din [A șasea directivă] trebuie interpretate în sensul că permit unui stat membru să considere, prin standardizare, că o persoană nu este independentă în sensul articolului 4 alineatul (1) din [directiva menționată] în cazul în care această persoană este integrată din punct de vedere financiar, economic și organizațional în întreprinderea unui alt întreprinzător (organizație-umbrelă), astfel încât organizația-umbrelă își poate pune în aplicare voința față de această persoană, împiedicând astfel formarea unei voințe diferite a persoanei?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

35 Guvernul german susține, cu titlu principal, că prima, a doua și a patra întrebare trebuie declarate inadmisibile, întrucât nu sunt relevante pentru soluționarea litigiului principal, acesta având ca obiect numai aspectul de a ști dacă există sau nu o integrare financiară suficientă între NGD mbH și organizația-umbrelă A, în sensul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 prima teză din UStG, interpretat în lumina articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă.

36 Numai în cazul în care s-ar răspunde afirmativ la această întrebare, ceea ce ar lăsa să se înțeleagă în esență că cele două entități sus-menționate ar trebui considerate ca reprezentând un grup TVA – ceea ce acest guvern contestă – ar apărea problematicile care stau la baza celorlalte întrebări preliminare.

37 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul unei jurisprudențe constante a Curții, în cadrul cooperării dintre aceasta din urmă și instanțele naționale, instituite la articolul 267 TFUE, numai instanța națională sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume responsabilitatea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei decizii preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. În

consecință, în cazul în care întrebările adresate privesc interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (a se vedea în special Hotărârea din 22 septembrie 2016, Microsoft Mobile Sales International și alții, C-110/15, EU:C:2016:717, punctul 18, precum și jurisprudența citată).

38 Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea dreptului Uniunii solicitată nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util întrebărilor care i-au fost adresate (a se vedea în special Hotărârea din 22 septembrie 2016, Microsoft Mobile Sales International și alții, C-110/15, EU:C:2016:717, punctul 19, precum și jurisprudența citată).

39 Or, această situație nu se regăsește în speță, în măsura în care prima, a doua și a patra întrebare adresate Curții, care privesc, de altfel, interpretarea dreptului Uniunii, nu sunt nicidecum de natură ipotetică, iar o legătură cu realitatea litigiului principal este stabilită, aceste întrebări privind interpretarea unor dispoziții de drept al Uniunii determinante pentru decizia din cauza principală, astfel cum arată în mod expres instanța de trimitere în decizia sa.

40 Mai precis, aspectele referitoare la compatibilitatea cu articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă a cerințelor impuse de reglementarea germană în ceea ce privește desemnarea persoanei impozabile unice a unui grup TVA, pe de o parte, și a modului în care această reglementare abordează problema lipsei de independență a entităților care fac parte dintr-un astfel de grup în raport cu organizația-umbrelă a acestuia, pe de altă parte, prezintă interes pentru soluționarea litigiului principal, întrucât vor determina dacă recursul administrației fiscale ar trebui să fie admis.

41 Rezultă că prima, a doua și a patra întrebare adresate sunt admisibile.

Cu privire la fond

Cu privire la prima întrebare

42 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune ca un stat membru să desemneze, ca persoană impozabilă unică în scopuri de TVA, nu grupul TVA propriu-zis, ci un membru al acestui grup, și anume organizația-umbrelă a acestuia.

43 Trebuie amintit că, conform unei jurisprudențe constante a Curții, în vederea interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție [a se vedea în special Hotărârea din 24 februarie 2022, Airhelp (Întârzierea zborului de redirecționare), C-451/20, EU:C:2022:123, punctul 22 și jurisprudența citată].

44 În această privință, din modul de redactare a articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă rezultă că acesta permite fiecărui stat membru să considere mai multe entități drept o persoană impozabilă unică dacă acestea sunt stabilite pe teritoriul statului membru respectiv și dacă, deși sunt independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale. Potrivit modului său de redactare, acest

articol nu supune aplicarea lui altor condiții. El nu prevede nici posibilitatea statelor membre de a impune alte condiții operatorilor economici pentru a putea să constituie un grup TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 aprilie 2013, Comisia/Suedia, C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 35 și jurisprudența citată).

45 Aplicarea regimului prevăzut la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă presupune că reglementarea națională adoptată în temeiul acestei dispoziții autorizează entitățile care prezintă legături financiare, economice și organizaționale să înceteze să fie considerate persoane impozabile separate în scopuri de TVA pentru a fi considerate o persoană impozabilă unică. Astfel, atunci când un stat membru aplică dispoziția menționată, entitatea sau entitățile subordonate în sensul aceleiași dispoziții nu pot fi considerate persoană impozabilă sau persoane impozabile în sensul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 mai 2008, Ampliscientifica și Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punctul 19, precum și jurisprudența citată).

46 De aici rezultă că considerarea drept o persoană impozabilă unică în temeiul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă exclude ca membrii grupului TVA să continue să depună separat declarații privind TVA-ul și să fie identificați în continuare, atât în cadrul grupului, cât și în afara acestuia, ca persoane impozabile, dat fiind că numai persoana impozabilă unică este autorizată să depună declarațiile de impunere menționate. Această dispoziție presupune, așadar, în mod necesar, atunci când este pusă în aplicare de un stat membru, ca, prin efectul reglementării naționale de transpunere, persoana impozabilă să fie unică și să se atribuie grupului un singur număr de identificare în scopuri de TVA (Hotărârea din 22 mai 2008, Ampliscientifica și Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punctele 19 și 20).

47 În consecință, într-o astfel de situație, prestările de servicii efectuate de un terț în favoarea unui membru al unui grup TVA trebuie să fie considerate, în scopuri de TVA, ca fiind efectuate nu în favoarea acestui membru, ci a grupului TVA însuși căruia acest membru îi aparține (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 noiembrie 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, punctul 46 și jurisprudența citată).

48 În ceea ce privește contextul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, nici din această dispoziție, nici din sistemul instituit prin această directivă nu reiese că ea constituie o dispoziție derogatorie sau specială ce ar trebui interpretată în mod restrictiv. Astfel cum rezultă din jurisprudența Curții, condiția referitoare la existența unei legături strânse pe plan financiar nu poate fi interpretată în mod restrictiv (a se vedea prin analogie, în ceea ce privește articolul 11 din Directiva TVA, Hotărârea din 25 aprilie 2013, Comisia/Suedia, C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 36, și Hotărârea din 15 aprilie 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nepublicată, EU:C:2021:285, punctul 45).

49 În ceea ce privește obiectivele urmărite de articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, trebuie amintit de la bun început că, din motivele propunerii Comisiei [COM (73) 950 final] care a condus la adoptarea celei de A șasea directive, rezultă că legiuitorul Uniunii a intenționat, prin adoptarea acestei dispoziții, să permită statelor membre să nu asocieze în mod sistematic calitatea de persoană impozabilă noțiunii de „independență pur juridică”, fie în interesul simplificării administrative, fie al combaterii anumitor abuzuri, precum divizarea unei întreprinderi în mai multe persoane impozabile astfel încât fiecare dintre acestea să beneficieze de un regim special (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 aprilie 2013, Comisia/Suedia,

C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 37, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 15 aprilie 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nepublicată, EU:C:2021:285, punctul 35, precum și jurisprudența citată).

50 În această privință, deși A șasea directivă nu conținea, până la intrarea în vigoare a celui de al treilea paragraf al articolului 4 alineatul (4), introdus prin Directiva 2006/69/CE a Consiliului din 24 iulie 2006 de modificare a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește anumite măsuri vizând simplificarea procedurilor de percepere a taxei pe valoarea adăugată pentru a contribui la combaterea evaziunii și a fraudei fiscale și de abrogare a anumitor decizii care acordă derogări (JO 2006, L 221, p. 9, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 247), dispoziții exprese care să confere statelor membre posibilitatea de a adopta măsuri necesare pentru combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale, această împrejurare nu priva statele membre de posibilitatea de a adopta, înainte de această intrare în vigoare, asemenea măsuri, din moment ce combaterea de către statele membre a fraudei și a evaziunii fiscale este un obiectiv recunoscut și încurajat prin A șasea directivă, chiar în lipsa unei abilitări exprese din partea legiuitorului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 42, precum și jurisprudența citată).

51 Astfel, în vederea aplicării articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, statele membre, în cadrul marjei lor de apreciere, puteau supune aplicarea regimului de grup TVA anumitor restricții, cu condiția ca ele să se încadreze în obiectivele acestei directive, care urmăresc prevenirea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 41, precum și jurisprudența citată).

52 În speță, din explicațiile furnizate de instanța de trimitere și de guvernul german rezultă, mai întâi, că legiuitorul german a utilizat opțiunea oferită de articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă prin intermediul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG, care prevede posibilitatea de a forma „unități fiscale”.

53 În continuare, din aceleași explicații rezultă că, în temeiul dreptului german, deși organizația-umbrelă a unui grup TVA este considerată drept persoana impozabilă unică a acestui grup, în sensul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, articolul 73 din AO prevede totuși că o societate organic legată poate, dacă este cazul, să fie obligată la plata impozitelor aferente celorlalți membri ai unității fiscale din care face parte, inclusiv ale organizației-umbrelă a acesteia, pentru care unitatea fiscală pe care o formează acestea este relevantă pe plan fiscal.

54 În sfârșit, din explicațiile furnizate de instanța de trimitere rezultă că, în temeiul dreptului german, o entitate care face parte dintr-un grup TVA nu poate fi considerată ca fiind integrată în întreprinderea organizației-umbrelă pe plan financiar, în sensul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 prima teză din UStG coroborat cu articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, decât dacă această organizație este în măsură să își impună voința, ceea ce ar necesita ca aceasta să dețină în privința entității menționate atât majoritatea participativă, cât și majoritatea drepturilor de vot.

55 În ceea ce privește, mai întâi, aspectul dacă articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă se opune practicii germane care constă în desemnarea ca persoană impozabilă unică nu a grupului TVA însuși, ci a unui membru al acestuia, și anume a organizației-umbrelă a acestuia,

este necesar să se precizeze că, deși Curtea a declarat în esență, în Hotărârea din 22 mai 2008, Ampliscientifica și Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punctele 19 și 20), precum și în Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punctele 34, 35 și 37), că grupul TVA este, în calitate de persoană impozabilă, obligat la plata TVA, nu este mai puțin adevărat că, astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctul 79 din concluzii, în cazul în care mai mulți membri independenți din punct de vedere juridic ai unui grup TVA constituie, împreună, o persoană impozabilă unică, un interlocutor unic trebuie să își asume obligațiile acestui grup TVA față de autoritățile fiscale. Or, articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă nu cuprinde nicio dispoziție privind desemnarea entității reprezentative a grupului TVA, nici privind forma în care aceasta își asumă obligațiile de persoană impozabilă ale unui astfel de grup.

56 În această privință și independent de posibilitatea de a prevedea o reprezentare a grupului TVA de către unul dintre acești membri, obiectivele menționate la punctul 49 pot justifica faptul că organizația-umbrelă a grupului TVA este desemnată ca persoană impozabilă unică, atunci când această organizație este în măsură să își impună voința în fața celorlalte entități care fac parte din respectivul grup, permițând asigurarea colectării corecte a TVA-ului.

57 În aceste condiții, mai trebuie ca împrejurarea că nu grupul TVA însuși, ci organizația-umbrelă a acestuia care îl reprezintă îndeplinește rolul de persoană impozabilă unică, în sensul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, să nu determine un risc de pierderi fiscale.

58 Or, din aceste explicații furnizate de instanța de trimitere, astfel cum au fost arătate la punctul 27 din prezenta hotărâre, precum și de guvernul german, în observațiile sale scrise, reiese că, în măsura în care obligația de declarare ce revine acestei organizații-umbrelă se extinde la prestațiile furnizate și primite de toți membrii acestui grup, iar datoria fiscală ce rezultă cuprinde integralitatea respectivelor prestații, s-ar ajunge la același rezultat ca și în cazul în care grupul TVA ar fi el însuși supus acestei taxe.

59 Din aceste explicații reiese de asemenea că, deși, în temeiul dreptului german, toate obligațiile în materie de TVA ar reveni organizației-umbrelă menționate, în calitatea sa de reprezentant al grupului TVA în fața administrațiilor fiscale, nu este mai puțin adevărat că acestea din urmă pot, dacă este cazul, să se îndrepte împotriva celorlalte entități care fac parte din grupul menționat, întemeindu-se pe articolul 73 din AO.

60 Ținând seama de elementele care precedă, este necesar să se considere că articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca un stat membru să desemneze, în calitate de persoană impozabilă unică în scopuri de TVA, nu grupul TVA însuși, ci un membru al acestui grup, și anume organizația-umbrelă a acestuia, atunci când această organizație este în măsură să își impună voința în fața celorlalte entități care fac parte din acest grup și cu condiția ca această desemnare să nu determine un risc de pierderi fiscale.

Cu privire la a doua întrebare

61 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă coroborat cu articolul 21 alineatul (1) litera (a) și alineatul (3) din această directivă pot fi considerate ca având efect direct, permițând persoanelor impozabile să revendice beneficiul acestora față de statul lor membru în cazul în care legislația acestuia din urmă nu ar fi compatibilă cu dispozițiile menționate și nu ar putea fi interpretată în conformitate cu acestea. A doua întrebare este adresată de instanța de

trimitere numai în ipoteza în care prima întrebare ar primi un răspuns potrivit căruia articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune ca un stat membru să desemneze, ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, nu grupul TVA propriu-zis, ci un membru al acestui grup, și anume organizația-umbrelă a acestuia.

62 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la a treia întrebare

63 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care subordonează posibilitatea unei anumite entități de a forma un grup TVA, împreună cu întreprinderea organizației-umbrelă, de condiția ca această organizație să dețină majoritatea drepturilor de vot în cadrul entității menționate, pe lângă o participație majoritară în capitalul acesteia.

64 Trebuie arătat de la bun început că condiția prevăzută la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, potrivit căreia constituirea unui grup TVA este subordonată existenței unor legături strânse pe plan financiar, economic și organizațional între persoanele în cauză, trebuie să fie precizată la nivel național, astfel încât această dispoziție are un caracter condițional, în sensul că presupune intervenția dispozițiilor naționale care determină întinderea concretă a unor astfel de legături (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 50).

65 Cu toate acestea, pentru o aplicare uniformă a celei de A șasea directive, trebuie ca noțiunea „strâns legate prin legături financiare”, în sensul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din această directivă, să primească o interpretare autonomă și uniformă. O astfel de interpretare se impune, în pofida caracterului facultativ pentru statele membre al regimului pe care îl prevede acest articol, pentru a evita, atunci când este pus în practică, divergențe în aplicarea acestui regim de la un stat membru la altul (a se vedea în acest sens prin analogie Hotărârea din 15 aprilie 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nepublicată, EU:C:2021:285, punctul 44 și jurisprudența citată).

66 În această privință, trebuie amintit că, deși, astfel cum s-a subliniat la punctele 44 și 51 din prezenta hotărâre, articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă nu prevede în mod expres posibilitatea statelor membre de a impune alte condiții operatorilor economici pentru a putea constitui un grup TVA, aceștia pot, în cadrul marjei lor de apreciere, să supună aplicarea regimului grupului TVA anumitor restricții, cu condiția ca acestea să se înscrie în obiectivele directivei menționate, care urmăresc prevenirea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale și ca dreptul Uniunii și principiile sale generale, în special principiile proporționalității și neutralității fiscale, să fie respectate (a se vedea prin analogie Hotărârea din 15 aprilie 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nepublicată, EU:C:2021:285, punctul 57 și jurisprudența citată).

67 Trebuie amintit de asemenea că, potrivit jurisprudenței citate la punctul 48 din prezenta hotărâre, condiția referitoare la existența unei legături strânse pe plan financiar nu poate fi interpretată în mod restrictiv.

68 Mai precis, Curtea a precizat deja, ținând seama chiar de termenii articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, că, în lipsa oricărei alte cerințe, doar caracterul strâns al relațiilor care leagă entitățile din cadrul grupului TVA nu poate duce la concluzia că legiuitorul Uniunii a înțeles să rezerve beneficiul regimului de grup TVA numai entităților care se află într-un raport de subordonare față de organizația-umbrelă a grupului de întreprinderi avut în vedere. Deși existența unui astfel de raport de subordonare permite să se prezume caracterul strâns al relațiilor dintre entitățile în cauză, aceasta nu poate totuși, în principiu, să fie considerată o condiție necesară pentru constituirea unui grup TVA. O situație contrară nu ar fi posibilă decât în cazurile excepționale în care o asemenea condiție ar fi, într-un context național determinat, o măsură în același timp necesară și adecvată pentru atingerea obiectivelor care urmăresc prevenirea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctele 44 și 45).

69 Rezultă că cerința unei majorități a drepturilor de vot impusă, în plus față de cea referitoare la o participație majoritară, în temeiul cerinței de integrare pe plan financiar, în sensul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 prima teză din UStG, nu constituie *a priori*, aspect a cărui verificare revine însă instanței de trimitere, o măsură necesară și adecvată pentru atingerea obiectivelor de prevenire a practicilor sau a comportamentelor abuzive ori de combatere a fraudei sau a evaziunii fiscale, astfel încât o asemenea cerință nu poate fi impusă, în principiu, în temeiul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă.

70 În acest context, nu este lipsit de interes, astfel cum reiese din răspunsul guvernului german la întrebările scrise ale Curții, faptul că acesta admite în esență că niciuna dintre cele două cerințe menționate la punctul anterior din prezenta hotărâre nu este absolut necesară, dacă organizația-umbrelă este în măsură să își impună voința în fața celorlalte entități care fac parte din grupul TVA.

71 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care subordonează posibilitatea unei anumite entități de a forma, împreună cu întreprinderea organizației-umbrelă, un grup TVA de condiția ca această organizație să dețină, în cadrul entității menționate, majoritatea drepturilor de vot în plus față de o participație majoritară în capitalul acesteia.

Cu privire la a patra întrebare

72 Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (4) din A șasea directivă coroborat cu articolul 4 alineatul (1) primul paragraf din această directivă trebuie interpretat în sensul că se opune ca un stat membru să califice, prin standardizare, anumite entități ca fiind neindependente, atunci când aceste entități sunt integrate pe plan financiar, economic și organizațional în organizația-umbrelă a unui grup TVA.

73 Trebuie amintit de la bun început că articolul 4 alineatul (1) din A șasea directivă consideră ca fiind persoană impozabilă o persoană care desfășoară în mod independent una dintre activitățile economice menționate la alineatul (2) al acestui articol.

74 Articolul 4 alineatul (4) primul paragraf din A șasea directivă precizează că termenii „în mod independent” exclud de la taxă salariații și celelalte persoane în măsura în care aceștia din urmă sunt legați de angajatorul lor printr-un contract de muncă sau prin orice alte legături juridice care dau naștere relației angajator-angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea, precum și răspunderea angajatorului.

75 Alineatul (4) al doilea paragraf al articolului menționat prevede că, sub rezerva consultărilor prevăzute la articolul 29 din A șasea directivă, fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul țării care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice sau organizaționale.

76 Trebuie amintit de asemenea că, astfel cum a arătat Comisia la punctul 3.2 primul și al doilea paragraf din Comunicarea COM(2009) 325 final, prin constituirea unui grup TVA, în temeiul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, o serie de persoane impozabile strâns legate fuzionează într-o nouă persoană impozabilă unică în scopuri de TVA. Această instituție a precizat, pe de altă parte, că „grupu[l] TVA [putea] fi descris ca o «ficțiune» creată în scopuri de TVA, conținutul economic prevalând față de forma legală. Grupul de TVA este un tip special de persoană impozabilă care există doar în scopuri de TVA. Acesta se bazează pe legăturile financiare, economice și organizaționale existente între societăți. În timp ce fiecare membru al grupului își menține propria formă juridică, în scopuri exclusive de TVA, se acordă întâietate formării grupului de TVA față de formele juridice conform, de exemplu, dreptului civil sau comercial”.

77 În plus, reiese dintr-o jurisprudență constantă că o prestare de servicii nu este impozabilă decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce [a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punctul 24 și jurisprudența citată)].

78 Pentru a stabili că există un astfel de raport juridic între o entitate care face parte dintr-un grup TVA și ceilalți membri ai acestui grup, inclusiv organizația-umbrelă a acestuia, în scopul de a supune la plata TVA-ului serviciile furnizate de această entitate, este necesar să se verifice dacă entitatea menționată desfășoară o activitate economică independentă. În această privință, trebuie să se verifice dacă o astfel de entitate poate fi considerată ca fiind autonomă, întrucât își desfășoară activitățile în nume propriu, pe cont propriu și pe proprie răspundere, precum și în special că suportă riscul economic care decurge din activitatea sa economică [a se vedea prin analogie Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punctul 25), precum și Hotărârea din 13 iunie 2019, IO (TVA – Activitate de membru al unui consiliu de supraveghere), C-420/18, EU:C:2019:490, punctul 39, precum și jurisprudența citată].

79 Or, în speță, deși, în calitatea sa de persoană impozabilă unică și de reprezentant al grupului TVA, organizația-umbrelă A a acestuia este însărcinată să depună declarația fiscală în numele tuturor entităților care fac parte din acest grup, inclusiv al NGD mbH, nu este mai puțin adevărat că, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 27 și 57-59 din prezenta hotărâre, aceste entități suportă ele însele riscurile economice legate de exercitarea activității lor economice respective. Rezultă că aceleași entități trebuie să fie considerate ca desfășurând activități economice independente, astfel încât nu pot fi calificate, prin standardizare, drept „entități neindependente” în sensul articolului 4 alineatul (1) și alineatul (4) primul paragraf din A șasea directivă pentru simplul motiv al apartenenței lor la un grup TVA.

80 Această interpretare este susținută, pe de altă parte, de faptul că, deși reiese din articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă că entitățile care pot constitui un grup TVA trebuie să prezinte legături strânse pe plan financiar, economic și organizațional, această dispoziție nu prevede totuși că existența respectivelor legături ar împiedica exercitarea unei activități economice neindependente de către o entitate a grupului, alta decât organizația-umbrelă. Astfel, din dispoziția menționată nu rezultă că această entitate ar înceta să desfășoare activități economice independente, în sensul articolului 4 alineatul (4) primul paragraf din această directivă, doar ca urmare a apartenenței la grupul TVA.

81 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a patra întrebare că articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă coroborat cu articolul 4 alineatul (1) primul paragraf din această directivă trebuie interpretat în sensul că se opune ca un stat membru să califice, prin standardizare, anumite entități ca fiind neindependente atunci când aceste entități sunt integrate pe plan financiar, economic și organizațional în organizația-umbrelă a unui grup TVA.

Cu privire la cheltuielile de judecată

82 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

1) **Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000,**

trebuie interpretat în sensul că

nu se opune ca un stat membru să desemneze, în calitate de persoană impozabilă unică a unui grup format din persoane independente din punct de vedere juridic, dar strâns legate între ele pe plan financiar, economic și organizațional, organizația-umbrelă a acestuia, atunci când această organizație este în măsură să își impună voința în fața celorlalte entități care fac parte din acest grup și cu condiția ca această desemnare să nu determine un risc de pierderi fiscale.

2) **Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65,**

trebuie interpretat în sensul că

se opune unei reglementări naționale care subordonează posibilitatea unei anumite entități de a forma, împreună cu întreprinderea organizației-umbrelă, un grup alcătuit din persoane independente din punct de vedere juridic, dar strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale, de condiția ca această organizație să

deține, în cadrul entității menționate, majoritatea drepturilor de vot în plus față de participația majoritară la capitalul acesteia.

3) **Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65, coroborat cu articolul 4 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 77/388, cu modificările ulterioare,**

trebuie interpretat în sensul că

se opune ca un stat membru să califice, prin standardizare, anumite entități ca fiind neindependente atunci când aceste entități sunt integrate pe plan financiar, economic și organizațional în organizația-umbrelă a unui grup format din persoane independente din punct de vedere juridic, dar strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.

Semnături