



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

LAILA MEDINA

της 13ης Ιανουαρίου 2022¹

Υπόθεση C-141/20

Finanzamt Kiel

κατά

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

[αίτηση του Bundesfinanzhof
(Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – ΦΠΑ – Όμιλοι ΦΠΑ – Ορισμός μέλους ομίλου ΦΠΑ ως υποκείμενου στον φόρο – Οικονομικές δραστηριότητες ασκούμενες κατά τρόπο ανεξάρτητο – Απόφαση Larentia + Minerva (C-108/14 και C-109/14)»

1. Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) 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 Συμβουλίου². Η εν λόγω αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (στο εξής: NGD) και της Finanzamt Kiel (φορολογικής αρχής του Κιέλου, Γερμανία, στο εξής: Finanzamt) σχετικά με τον ορισμό ομίλου φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ως υποκείμενου στον φόρο.
2. Οι όμιλοι ΦΠΑ συνιστούν πλάσμα δικαίου για τους σκοπούς του ΦΠΑ βάσει της έκτης οδηγίας και καθιστούν δυνατή την αντιμετώπιση των εν λόγω ομίλων ως εάν αποτελούσαν έναν μοναδικό υποκείμενο στον φόρο, καταχωρισμένο αυτοτελώς στο μητρώο ΦΠΑ. Σκοπός τους είναι η απλούστευση της συμμορφώσεως με το σύστημα του ΦΠΑ (ήτοι η σημαντική διευκόλυνση των ομίλων εταιριών όσον αφορά τη δήλωση ΦΠΑ, καθώς τους παρέχεται η δυνατότητα υποβολής ενιαίας, ενοποιημένης δηλώσεως ΦΠΑ καλύπτουσας τις δραστηριότητες του συνόλου των μελών του ομίλου) και η πάταξη της καταστρατήγησης των φορολογικών διατάξεων. Επιπλέον, δεν οφείλεται ΦΠΑ για την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών μεταξύ των μελών ενός ομίλου.
3. Ωστόσο, το γερμανικό καθεστώς των ομίλων ΦΠΑ παρομοιάζεται στη θεωρία με τα παραμύθια των αδελφών Γκριμ: «[το εν λόγω καθεστώς] θυμίζει το δηλητηριασμένο μήλο που έδωσε η κακή βασίλισσα στη γλυκιά Χιονάτη. Μολονότι η δυνατότητα ομαδοποιήσεως του ΦΠΑ σχεδιάστηκε

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

² Έκτη οδηγία του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης 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).

ως μέτρο διευκολύνσεως, έχει καταστεί κομβικό σημείο του λογιστικού ελέγχου για τις γερμανικές φορολογικές αρχές [...] έχει οδηγήσει στην κίνηση πληθώρας ενδίκων διαδικασιών [...] δημιουργώντας εν τέλει μια γραφειοκρατική ζούγκλα για τους φορολογουμένους, οι οποίοι συχνά πελαγώνουν διερωτώμενοι αν ο, κατ' εκτίμησή τους, όμιλός τους ΦΠΑ θα βγει αλώβητος από έναν λογιστικό έλεγχο»³.

4. Οι παρούσες προτάσεις πρέπει να εξεταστούν από κοινού με τις παράλληλες προτάσεις μου στην υπόθεση C-269/20, Finanzamt T, ιδίως διότι το αντικείμενο του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος που υπέβαλε το τμήμα XI του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου) στην υπό κρίση υπόθεση αντιστοιχεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το τμήμα V του ίδιου δικαστηρίου στην υπόθεση C-269/20.

I. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

5. Η έκτη οδηγία αντικαταστάθηκε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, από την οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου⁴. Ratione temporis, η έκτη οδηγία εξακολουθεί να έχει εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης.

6. Το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας, με τίτλο «Υποκείμενοι στον φόρο», 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 επιδιωκόμενου σκοπού [ή] των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας 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 εργοδότη.

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.

[...]»

³ Müller-Lee, J., Imhof, P., «VAT group requirements: a German fairy tale», *International Tax Review*, 2014, σ. 48. Για τους ομίλους ΦΠΑ εν γένει, βλ. την ακόλουθη δημοσίευση: Pfeiffer, S., «VAT Grouping from a European Perspective», *IBFD Doctoral Series*, τόμος 34, 2015.

⁴ Οδηγία της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

7. Το άρθρο 21 της έκτης οδηγίας, με τίτλο «Υπόχρεοι του φόρου», προέβλεπε, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«1. Στο εσωτερικό καθεστώς, ο φόρος προστιθέμενης αξίας οφείλεται:

α) από τον υποκείμενο στο 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.

[...]»

B. Το εθνικό δίκαιο

8. Το άρθρο 2 του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), με τίτλο «Επιχειρηματίες, επιχειρήσεις», ορίζει τα εξής:

«(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 εάν 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, “Organschaft”). Η ενιαία φορολογική μονάδα παράγει αποτελέσματα μόνο σε σχέση με τις παροχές μεταξύ των επιχειρηματικών μονάδων που είναι εγκατεστημένες στη [Γερμανία]. 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 στη [Γερμανία].

[...]»

II. Το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9. Αντικείμενο της αντιδικίας αποτελεί το ζήτημα αν, το 2005 (στο εξής: επίμαχο έτος), υφίστατο ενιαία φορολογική μονάδα, όσον αφορά τον ΦΠΑ, την οποία συναποτελούσαν η «Α», ως δεσπόζουσα εταιρία, και η NGD, προσφεύγουσα της κύριας δίκης, ως οργανικώς συνδεδεμένη εταιρία.

10. Η NGD είναι μια Gesellschaft mit beschränkter Haftung (εταιρία περιορισμένης ευθύνης) λειτουργούσα σύμφωνα με το γερμανικό δίκαιο, συσταθείσα με συμβολαιογραφική πράξη της 29ης Αυγούστου 2005. Εταίροι της είναι η A (με ποσοστό συμμετοχής 51 %) και η C eV (με ποσοστό συμμετοχής 49 %). Η A είναι οργανισμός δημοσίου δικαίου και η C eV είναι εγγεγραμμένο σωματείο. Κατά το επίμαχο έτος, μοναδική διαχειρίστρια της NGD ήταν η E, η οποία ήταν επίσης μοναδική διαχειρίστρια της A και διευθύνουσα σύμβουλος της C eV.

11. Προ της ιδρύσεως της NGD, υποβλήθηκαν δύο εκδοχές του καταστατικού της στη Finanzamt, προκειμένου η τελευταία να τοποθετηθεί σχετικά με την ύπαρξη ενιαίας φορολογικής μονάδας συναποτελούμενης από την A και την C eV. Η Finanzamt ενημέρωσε την NGD ότι μόνον η δεύτερη εκδοχή του εν λόγω καταστατικού πληρούσε τις ισχύουσες προϋποθέσεις όσον αφορά την ενσωμάτωση από χρηματοδοτικής απόψεως. Ωστόσο, η ίδρυση της NGD είχε βασιστεί στην πρώτη εκδοχή του καταστατικού. Η δεύτερη εκδοχή του καταστατικού περιβλήθηκε τον συμβολαιογραφικό τύπο και καταχωρίστηκε στο εμπορικό μητρώο μόλις το 2010.

12. Στο πλαίσιο εξωτερικού λογιστικού ελέγχου της NGD, ο ελεγκτής συνήγαγε το συμπέρασμα ότι, κατά το επίμαχο έτος, η NGD και η A δεν συναποτελούσαν ενιαία φορολογική μονάδα, καθότι η NGD δεν ήταν ενσωματωμένη από χρηματοδοτικής απόψεως στην επιχείρηση της A. Η A κατείχε μεν πλειοψηφική συμμετοχή ποσοστού 51 % στο εταιρικό κεφάλαιο της NGD, δεν διέθετε όμως την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου, βάσει των όρων του καταστατικού της εταιρίας, και, ως εκ τούτου, δεν ήταν σε θέση να επιβάλει τις αποφάσεις της στην NGD.

13. Στις 30 Δεκεμβρίου 2013, η NGD υπέβαλε τη δήλωσή της ΦΠΑ για το έτος 2005. Με τη δήλωση αυτή, επιφυλάχθηκε ως προς το αποτέλεσμα ενδεχόμενου εκ των υστέρων ελέγχου σχετικά με το κατά πόσον συναποτελούσε ενιαία οντότητα με την A για φορολογικούς σκοπούς.

14. Με απόφαση της 30ής Μαΐου 2014, η Finanzamt συντάχθηκε με την άποψη του εξωτερικού ελεγκτή και ήρε, κατά συνέπεια, την επιφύλαξη σχετικά με τον εκ των υστέρων έλεγχο.

15. Η διοικητική ένσταση που υπέβαλε η NGD κατά της εν λόγω αποφάσεως απορρίφθηκε ως αβάσιμη από τη Finanzamt στις 3 Φεβρουαρίου 2017, με το αιτιολογικό ότι η NGD και η A δεν συναποτελούσαν ενιαία φορολογική μονάδα λόγω ελλείψεως ενσωμάτωσης από χρηματοδοτικής απόψεως.

16. Ωστόσο, η προσφυγή που άσκησε η NGD κατά της ως άνω αποφάσεως έγινε δεκτή από το Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο του ομόσπονδου κρατιδίου Σλέσβιχ-Χόλσταϊν, Γερμανία) με απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2018, βάσει της οποίας το ποσό του οφειλόμενου από την εν λόγω εταιρία ΦΠΑ καθορίστηκε σε 0 ευρώ. Κατά το εν λόγω δικαστήριο, η προϋπόθεση της ενσωμάτωσης από χρηματοδοτικής απόψεως στη δεσπόζουσα εταιρία A επληρούτο ήδη στο πλαίσιο της πρώτης εκδοχής του καταστατικού της NGD, η οποία ίσχυε κατά το επίμαχο φορολογικό έτος. Επομένως, η εκ μέρους της Finanzamt εκτίμηση ότι δεν υφίστατο ενιαία φορολογική μονάδα δεν ήταν ορθή. Συναφώς, το ως άνω δικαστήριο παρέπεμψε στις σκέψεις 44 και 45 της αποφάσεως της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Mareneve Schifffahrts (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, στο εξής: απόφαση Larentia + Minerva). Ως εκ τούτου, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι η απαίτηση της Finanzamt, σύμφωνα με την οποία η δεσπόζουσα εταιρία πρέπει όχι μόνο να κατέχει πλειοψηφική συμμετοχή, αλλά και να διαθέτει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της NGD, έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών που συνίστανται στην αποτροπή καταχρηστικών πρακτικών ή συμπεριφορών ή στην καταστολή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής.

17. Η Finanzamt άσκησε κατά της αποφάσεως αυτής αναίρεση («Revision») ενώπιον του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου.

18. Το τμήμα XI του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου) επισήμανε εκ προοιμίου ότι, σε περίπτωση που η διαφορά της κύριας δίκης εκτιμηθεί αποκλειστικά βάσει του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου, η αναίρεση είναι βάσιμη. Τούτο διότι, ο χαρακτηρισμός του φορολογικού ομίλου εξαρτάται από την προϋπόθεση της ενσωμάτωσης από χρηματοδοτικής απόψεως, η οποία επιτάσσει την εκ μέρους δεσπόζουσας εταιρίας κατοχή της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου. Ουδεμία τροποποίηση της ρυθμίσεως επήλθε κατόπιν της εκδόσεως της αποφάσεως Larentia + Minerva. Η απαίτηση να υφίσταται σχέση εξουσίας και εξαρτήσεως μεταξύ της δεσπόζουσας και της οργανικώς συνδεδεμένης εταιρίας εξακολουθεί να απαντά στο γερμανικό δίκαιο, παρά τις διευκρινίσεις που παρέσχε συναφώς το Δικαστήριο με την προαναφερθείσα απόφασή του.

19. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, πρώτον, αν είναι συμβατός με το δίκαιο της Ένωσης ο γερμανικός θεσμός της ενιαίας φορολογικής μονάδας («Organschaft»), ειδικότερα δε, αν μπορεί να εξακολουθήσει να ισχύει ως προβλέπεται η προϋπόθεση της ενσωμάτωσης από χρηματοδοτικής απόψεως, την οποία εισάγει το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG⁵. Δεύτερον, ερωτά αν ο γερμανικός θεσμός της ενιαίας φορολογικής μονάδας μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει της συνδυαστικής ερμηνείας των παραγράφων 1 και 4, πρώτο εδάφιο, του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας⁶.

20. Ως εκ τούτου, το τμήμα XI του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα 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 [την απόφαση Larentia + Minerva, 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

⁵ Τα σχετικά ζητήματα αποτελούν το αντικείμενο των τριών πρώτων προδικαστικών ερωτημάτων.

⁶ Το εν λόγω ζήτημα εγείρεται στο πλαίσιο του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος.

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;»

III. Ανάλυση

21. Σύμφωνα με το σχετικό αίτημα του Δικαστηρίου, θα εστιάσω μόνο στο πρώτο και στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα.

A. Συνοπτική έκθεση των επιχειρημάτων των μετεχόντων στη διαδικασία

22. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η NGD, η Γερμανική και η Ιταλική Κυβέρνηση, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

1. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

23. Η NGD θεωρεί ότι το αιτούν δικαστήριο ορθώς επισήμανε ότι η εκτίμηση που πραγματοποιήθηκε με τις σκέψεις 45 και 46 της αποφάσεως *Larentia + Minerva*, προκειμένου να κριθεί αν η προβλεπόμενη από το γερμανικό δίκαιο προϋπόθεση ενσωμάτωσης από οικονομικής απόψεως είναι αναγκαία και πρόσφορη για την επίτευξη των σκοπών της αποτροπής καταχρηστικών πρακτικών ή της καταστολής της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, είναι λυσιτελής μόνον εφόσον το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG δεν αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης (καθόσον ορίζει τον υποκείμενο στον φόρο κατά παρέκκλιση από το δίκαιο της Ένωσης). Τυχόν αποδοχή της ως άνω προσεγγίσεως θα οδηγούσε εκ προοιμίου στην απόρριψη της αναιρέσεως που άσκησε η Finanzamt, εκ του λόγου ότι η επίμαχη διάταξη δεν συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης.

24. Η Γερμανική Κυβέρνηση αμφισβητεί το παραδεκτό του πρώτου ερωτήματος. Υποστηρίζει ότι το εν λόγω ερώτημα είναι αλυσιτελές για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, η οποία αφορά, κατ’ ουσίαν, το ζήτημα αν υφίσταται ή όχι επαρκής ενσωμάτωση από οικονομικής απόψεως μεταξύ της NGD και της δεσπόζουσας εταιρίας A.

25. Επικουρικώς, η Γερμανική Κυβέρνηση υποβάλλει παρατηρήσεις τόσο επί του ζητήματος της συμβατότητας του εθνικού της θεσμού της ενιαίας φορολογικής μονάδας («Organschaft») προς το δίκαιο της Ένωσης όσο και επί του ζητήματος της νομιμότητας του εν λόγω θεσμού καθόσον ορίζει ένα συγκεκριμένο μέλος του ομίλου ΦΠΑ ως μοναδικό υποκείμενο στον φόρο εις εκπροσώπηση του οικείου ομίλου.

26. Όσον αφορά το πρώτο ζήτημα που αναφέρεται στο προηγούμενο σημείο των παρουσών προτάσεων, το προβλεπόμενο στο άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG γερμανικό καθεστώς περί ενιαίας φορολογικής οντότητας αντιστοιχεί πλήρως στο αντίστοιχο καθεστώς που προβλέπεται στο άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο α’, και παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας, δυνάμει του οποίου όλα τα μέλη ομίλου ΦΠΑ πρέπει να θεωρούνται ως ένας υποκείμενος στον φόρο και υποχρεούνται σε υποβολή κοινής δηλώσεως ΦΠΑ. Το γεγονός ότι, σύμφωνα με το

εθνικό δίκαιο, την ως άνω ιδιότητα και υποχρέωση δεν φέρει ο ίδιος ο φορολογικός όμιλος (όμιλος ΦΠΑ), αλλά η δεσπόζουσα εταιρία του, δεν επισύρει συνέπειες όσον αφορά τη συμμόρφωση με το δίκαιο της Ένωσης.

27. Όσον αφορά το δεύτερο ζήτημα που αναφέρεται στο σημείο 25 των παρουσών προτάσεων, η Γερμανική Κυβέρνηση επισημαίνει ότι η θέσπιση του φορολογικού καθεστώτος του ομίλου ΦΠΑ είναι προαιρετική για τα κράτη μέλη και ότι οι επιμέρους κανόνες λειτουργίας ενός τέτοιου συστήματος επαφίενται στη διακριτική τους ευχέρεια.

28. Η εν λόγω άποψη επιρρωννύεται, εξάλλου, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της έκτης οδηγίας. Επιπλέον, ο ορισμός της δεσπόζουσας εταιρίας ως μοναδικού υποκειμένου στον φόρο είναι πρόσφορος, δεδομένου ότι, υπό την ιδιότητά της ως ιεραρχικώς ανώτερης οντότητας, είναι η μόνη ικανή να διασφαλίσει την αποτελεσματική εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων για το σύνολο του ομίλου. Εν πάση περιπτώσει, η φορολογική επιβάρυνση ουδόλως μεταβάλλεται είτε ως μοναδικός υποκείμενος στον φόρο ορίζεται ο όμιλος ΦΠΑ είτε η δεσπόζουσα εταιρία του.

29. Η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεωρούν ως έναν και μόνο υποκείμενο στον φόρο μια εταιρία θεωρούμενη ως αυτοτελή, έστω και αν αυτή συνδέεται στενά με άλλες εταιρίες από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως, όταν τούτο δικαιολογείται από λόγους αναγόμενους στον σκοπό της καταστολής της φορολογικής απάτης, της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

30. Η Επιτροπή θεωρεί, κατ' ουσίαν, ότι, μολονότι η δεσπόζουσα εταιρία ενός ομίλου ΦΠΑ δύναται να είναι ο υποκείμενος στον φόρο και ο μόνος συνομιλητής εκ μέρους του ομίλου, εντούτοις η απαίτηση του γερμανικού δικαίου κατά την οποία η εν λόγω δεσπόζουσα εταιρία πρέπει να διαθέτει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου του οικείου ομίλου προσκρούει στο άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

2. Επί του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος

31. Η NGD θεωρεί ότι στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση, ήτοι ότι η έκτη οδηγία δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να θεωρεί, μέσω της προβλέψεως τυπικών περιπτώσεων, ότι ορισμένες μονάδες δεν είναι ανεξάρτητες όταν είναι ενσωματωμένες στη δεσπόζουσα εταιρία ενός ομίλου ΦΠΑ από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως.

32. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει, πρωτίστως, ότι το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα είναι επίσης απαράδεκτο, καθόσον δεν επιτρέπει τη συναγωγή συμπερασμάτων ως προς την ικανοποίηση της απαιτήσεως ενσωμάτωσης από οικονομικής απόψεως σε περίπτωση κατά την οποία, όπως εν προκειμένω, η δεσπόζουσα εταιρία, μολονότι κατέχει πλειοψηφική συμμετοχή, δεν διαθέτει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου. Ως εκ τούτου, κατά την άποψη της εν λόγω κυβερνήσεως, το ερώτημα αυτό δεν είναι καθοριστικό για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης.

33. Επικουρικώς, η ως άνω κυβέρνηση θεωρεί ότι στο εν λόγω ερώτημα, εφόσον το Δικαστήριο κρίνει ότι είναι παραδεκτό, θα πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση. Τούτο διότι, το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, καθώς και το άρθρο 4, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, αυτής επιτρέπουν σε κράτος μέλος να θεωρεί, μέσω της προβλέψεως τυπικών περιπτώσεων, μια οντότητα ως μη ανεξάρτητη κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας,

όταν η οικεία οντότητα είναι ενσωματωμένη, από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως, σε άλλη εταιρία (τη δεσπόζουσα εταιρία) κατά τρόπον ώστε η τελευταία να μπορεί να επιβάλλει τη βούλησή της στην πρώτη και να της απαγορεύει να αναπτύσσει παρεκκλίνουσα δράση. Στο πλαίσιο αυτό, η Γερμανική Κυβέρνηση προσθέτει ότι, κατά τη μεταφορά της ως άνω διατάξεως στο εσωτερικό τους δίκαιο, τα κράτη μέλη διαθέτουν ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά τον καθορισμό του βαθμού ανεξαρτησίας που απολαύει μια οντότητα κατά την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας.

34. Η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα είναι απαράδεκτο, καθώς ουδόλως σχετίζεται με το πραγματικό πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης. Πάντως, σε περίπτωση που κριθεί παραδεκτό, υποστηρίζει ότι θα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αποκλείει το ενδεχόμενο μια οντότητα που ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο νομικώς ανεξάρτητο να θεωρηθεί υποκείμενος στον φόρο, έστω και αν συνδέεται στενά με άλλη οντότητα από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως, ώστε να δημιουργείται κατάσταση εξάρτησης ή ενσωμάτωσης, σε οικονομικό επίπεδο, σε σχέση με την οντότητα αυτή.

35. Η Επιτροπή τοποθετήθηκε επί όλων των προδικαστικών ερωτημάτων συνολικά και, ως εκ τούτου, δεν υπέβαλε χωριστές παρατηρήσεις επί του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος.

B. Εκτίμηση

1. Επί του παραδεκτού

36. Η Γερμανική Κυβέρνηση αμφισβητεί το παραδεκτό του πρώτου και του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος (βλ. σημεία 24 και 32 των παρουσών προτάσεων), ενώ η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το τέταρτο ερώτημα είναι απαράδεκτο.

37. Φρονώ ότι οι εν λόγω ισχυρισμοί πρέπει να απορριφθούν. Αφενός, οι απαντήσεις στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα είναι προδήλως αναγκαίες για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης. Αφετέρου, το γεγονός ότι δύο τμήματα του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου· το τμήμα XI στην υπό κρίση υπόθεση και το τμήμα V στην υπόθεση C-269/20) εξέθεσαν εκ διαμέτρου αντίθετες ερμηνείες των κρίσιμων διατάξεων της έκτης οδηγίας⁷ καταδεικνύει πράγματι ότι είναι αναγκαία η εκ μέρους του Δικαστηρίου παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις εν λόγω διατάξεις. Τούτο αντικατοπτρίζεται επίσης στη σημαντική απόκλιση της εθνικής νομολογίας των ως άνω δύο τμημάτων ενός δικαιοδοτικού οργάνου τόσο υψηλής βαθμίδας (ειδικότερα, όσον αφορά τον ορθό τρόπο μεταφοράς στην εθνική έννομη τάξη του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας). Τούτο υπογραμμίζει, άλλωστε, και η θεωρία που παραθέτει το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) στις εν λόγω δύο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως.

⁷ Βλ., αντί πολλών, Geraats, M., «Personengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft – zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19», *Steuernmagazin*, No 3, 2021, σ. 87.

2. Επί της ουσίας

38. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 3, αυτής, έχει την έννοια ότι αποκλείει τη δυνατότητα κράτους μέλους να ορίσει ως υποκείμενο στον ΦΠΑ όχι τον ίδιο τον όμιλο ΦΠΑ («Organkreis»), αλλά μέλος αυτού, ειδικότερα δε τη δεσπύζουσα εταιρία του εν λόγω ομίλου («Organträger»).

39. Με το τέταρτο προδικαστικό ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, αυτής, έχει την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτος μέλος να θεωρεί, μέσω της προβλέψεως τυπικών περιπτώσεων, ορισμένες οντότητες ως μη ανεξάρτητες, όταν αυτές είναι ενσωματωμένες, από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως, στη δεσπύζουσα εταιρία ενός ομίλου ΦΠΑ.

40. Τα ερωτήματα αυτά πρέπει να εξετασθούν από κοινού, θα αναλύσω δε σε τρία στάδια τα ζητήματα που αναφέρονται στο πλαίσιο των ως άνω ερωτημάτων. Σε πρώτο στάδιο, θα εκτεθούν οι προϋποθέσεις που θέτει το δίκαιο της Ένωσης για τη σύσταση ομίλου ΦΠΑ. Σε δεύτερο στάδιο, θα εξετάσω τους κανόνες σχετικά με το καθεστώς του ομίλου ΦΠΑ και των μελών του μετά την ίδρυση και θέση σε λειτουργία του εν λόγω ομίλου, συμπεριλαμβανομένων των σχέσεων του ομίλου έναντι των φορολογικών αρχών, καθώς και το ερώτημα ποιο μέλος βαρύνεται με τον οφειλόμενο εκ μέρους του ομίλου ΦΠΑ. Θα ολοκληρώσω με το τρίτο στάδιο, όπου θα εξετάσω αν η Γερμανική Κυβέρνηση δύναται να παρεκκλίνει από τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης σχετικά με τους ομίλους ΦΠΑ προκειμένου να διατηρήσει το εθνικό της καθεστώς περί ομίλων ΦΠΑ.

α) Εισαγωγικές παρατηρήσεις

41. Σύμφωνα με τις σαφείς διαπιστώσεις στις οποίες καταλήγει το αιτούν δικαστήριο στην απόφαση περί παραπομπής, η συλλογιστική βάσει της οποίας δικαιολογήθηκε η πρόβλεψη φορολογικού ομίλου στη Γερμανία συνδέεται, από εννοιολογική και ιστορική άποψη, καθώς και από την άποψη της γενικής οικονομίας της γερμανικής νομοθεσίας, με το χαρακτηριστικό της ανεξαρτησίας κατά την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας.

42. Εδώ και κάποια χρόνια, έχουν διατυπωθεί σοβαρές αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα των σχετικών διατάξεων του UStG με την έκτη οδηγία, τόσο στη νομολογία των γερμανικών δικαστηρίων⁸ όσο και στη θεωρία⁹. Όπως θα καταδείξω με τις παρούσες προτάσεις, οι εν λόγω αμφιβολίες είναι δικαιολογημένες.

⁸ Βλ. Geraats, M., όπ.π., σ. 87. Τούτο αντικατοπτρίζεται, σε ορισμένο βαθμό, και στις αιτήσεις προδικαστικής απόφασης επί των οποίων εκδόθηκαν η απόφαση Larentia + Minerva, καθώς και η απόφαση της 15ης Απριλίου 2021, M-GmbH (C-868/19, EU:C:2021:285, στο εξής: απόφαση M-GmbH).

⁹ Το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει σε Birkenfeld, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, σ. 120 και 126. Μπορώ επίσης να αναφερθώ στους Stadie σε Rau/Dürrwächter (επιμ.), *Umsatzsteuergesetz § 2*, Ιούλιος 2011, παράγραφοι 915 και 993· Reiss σε Reiss/Kraeusel/Langer, *UStG § 2*, παράγραφοι 98.6 και 98.17· Klenk σε Sölch/Ringleb, *UStG § 2*, παράγραφος 89· Korn σε Bunjes, *UStG § 2*, 2013, παράγραφος 110· Scharpenberg σε Hartmann/Metzenmacher, *UStG § 2*, παράγραφος 325· Radeisen σε Schwarz/Widmann/Radeisen, *UStG § 2*, 2011, παράγραφος 179· Meyer σε Offerhaus/Söhn/Lange, *UStG § 2*, 2011, παράγραφος 64· Korf, *MwStR*, 2016, σ. 257, και Lange, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2016, σ. 297, 299 και 302. Βλ., επίσης, Rust, M., *Neue und wiederkehrende Fragen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft*, Sächsischer Steuerkreis, 2021.

43. Ορισμένες από τις αποφάσεις του Δικαστηρίου που είναι κρίσιμες όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση αφορούν το άρθρο 11 της οδηγίας 2006/112, δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη αντιστοιχεί στη διατύπωση του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

44. Υπενθυμίζεται, καταρχάς, ότι για τον προσδιορισμό του περιεχομένου μιας διατάξεως του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνονται υπόψη το γράμμα της, το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί της¹⁰.

β) 1ο στάδιο: Επί των προϋποθέσεων που προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης όσον αφορά τους ομίλους ΦΠΑ

45. Το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει ως εξής: «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».

46. Γενικώς, η έκτη οδηγία παρέχει στα κράτη μέλη αρκετά περιορισμένες κατευθύνσεις όσον αφορά τον τρόπο μεταφοράς του καθεστώτος των ομίλων ΦΠΑ στην εσωτερική τους νομοθεσία. Διάφορα επιμέρους ζητήματα επαφίενται στην διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών, γεγονός το οποίο θέτει σε κίνδυνο την ενιαία εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ στο σύνολο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η οδηγία 2006/112 ουδόλως βελτίωσε την κατάσταση αυτή. Πράγματι, σημειώνονται τεράστιες αποκλίσεις μεταξύ των κρατών μελών¹¹.

47. Ειδικότερα, όσον αφορά τη γερμανική νομοθεσία (ήτοι τον UStG), το πρόβλημα έγκειται, κατ' ουσίαν, στο γεγονός ότι, δυνάμει της έκτης οδηγίας, ανεξάρτητες εταιρίες οι οποίες συνδέονται στενά μεταξύ τους για τους σκοπούς του ΦΠΑ δεν χάνουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο απλώς και μόνον λόγω αυτού του συνδέσμου. Η έννοια του ομίλου ΦΠΑ σε καμία περίπτωση δεν επιφέρει την υποκατάσταση εκάστου ανήκοντος στον εν λόγω όμιλο υποκειμένου στον φόρο από ένα και μόνον μέλος του ομίλου.

Το πλαίσιο και το γράμμα των επίδικων διατάξεων

48. Το Δικαστήριο έχει ήδη διευκρινίσει ότι «[τ]ο γράμμα του άρθρου 4, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, και του άρθρου 9, παράγραφος 1, της [οδηγίας 2006/112], ιδίως ο όρος “οποιοσδήποτε”, δίνει στην έννοια του “υποκειμένου στον φόρο” *ευρύ ορισμό* κύριο στοιχείο του οποίου είναι η ανεξαρτησία κατά την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, οπότε όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, τόσο δημοσίου όσο και ιδιωτικού δικαίου, ακόμη και οντότητες χωρίς νομική προσωπικότητα, που πληρούν αντικειμενικώς τις προϋποθέσεις που προβλέπει η διάταξη αυτή, θεωρούνται υποκείμενοι στον ΦΠΑ»¹².

¹⁰ Απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

¹¹ Βλ. Gryziak, B., «VAT Groups and the Right of Deduction across the European Union – Review and Analysis», *International VAT Monitor*, τόμος 32, 2021, σ. 205. Βλ. ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο για τη δυνατότητα ομαδοποίησης του ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 11 της οδηγίας 2006/112/EK [πρώην άρθρο 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας], σχετικά με το κοινό σύστημα [ΦΠΑ] [COM(2009) 325 τελικό, σ. 1].

¹² Απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2016, Nigl κ.λπ. (C-340/15, EU:C:2016:764, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), η υπογράμμιση δική μου.

49. Επιπλέον, το οικείο πρόσωπο πρέπει να ενεργεί ιδίω ονόματι, για δικό του/της λογαριασμό και με δική του/της ευθύνη και να φέρει τον οικονομικό κίνδυνο που είναι σύμφυτος με τις δραστηριότητες που ασκεί αυτοτελώς σε κάθε τόπο¹³.

50. Επιπλέον, το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι ο «υποκείμενος στον φόρο» ασκεί την οικονομική του δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της εν λόγω δραστηριότητας.

51. Δεδομένου ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, καθώς και το άρθρο 4, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, αυτής ορίζουν το περιεχόμενο της εκφράσεως «ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο [...] οικονομικές δραστηριότητες»¹⁴, η αναφορά στην «έννοια του ομίλου ΦΠΑ» στο άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας επιτάσσει η έννοια αυτή να νοείται ως συγκεκριμενοποίηση της έννοιας της ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας κατά τρόπο ανεξάρτητο.

52. Με άλλα λόγια, το άρθρο 4, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας ορίζει περαιτέρω την έννοια της φράσεως «κατά τρόπο ανεξάρτητο», αναφερόμενο κατόπιν, με το δεύτερο εδάφιο του, στην έννοια του ομίλου ΦΠΑ, η μεταφορά της οποίας στο εσωτερικό δίκαιο εναπόκειται στα κράτη μέλη δυνάμει της ασκούμενης κατά διακριτική ευχέρεια εξουσίας τους περί μεταφοράς οδηγιών στην εθνική τους έννομη τάξη.

53. Το γεγονός ότι η έννοια του ομίλου ΦΠΑ έχει περιληφθεί στο άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας επιτάσσει μια σύμφωνη με τη γενική οικονομία της εν λόγω οδηγίας ερμηνεία της ως άνω έννοιας, ως απτής εκφράσεως της έννοιας της ανεξαρτησίας. Δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 4, της εν λόγω οδηγίας, πρόσωπα τα οποία είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως μπορούν να θεωρούνται ως ένας υποκείμενος στον φόρο όταν η υπαγωγή στον φόρο δεν μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας λόγω ελλείψεως επαρκούς συνδέσμου μεταξύ των εν λόγω προσώπων.

54. Στη συνέχεια, πρέπει να εξεταστούν συγκριτικά, όσον αφορά το γράμμα τους, οι σχετικές διατάξεις του UStG και εκείνες της έκτης οδηγίας.

55. Όσον αφορά το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG, η εν λόγω διάταξη παραγνωρίζει το γεγονός ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει πρόσθετες προϋποθέσεις όσον αφορά την ιδιότητα των διαφόρων μελών του ομίλου ΦΠΑ ως υποκειμένων στον φόρο. Εξάλλου, η τελευταία ως άνω διάταξη ουδόλως επιτάσσει να είναι το μέλος που ενεργεί εξ ονόματος και για λογαριασμό του εν λόγω ομίλου αποκλειστικά μητρική εταιρία η οποία κατέχει τόσο πλειοψηφική συμμετοχή όσο και την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου, ούτε, εξάλλου, επιβάλλει οποιαδήποτε άλλη προϋπόθεση όσον αφορά την ικανότητα δικαίου, την κυριότητα ή τα δικαιώματα που είναι σύμφυτα με την κυριότητα νομικού προσώπου.

¹³ Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 27ης Ιανουαρίου 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, σκέψη 18), και της 18ης Οκτωβρίου 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, σκέψη 23).

¹⁴ Η υπογράμμιση δική μου.

56. Το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι «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».

57. Αντιθέτως, το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG ορίζει ότι «[η] εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα δεν ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο, [...] 2. αν, λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των συγκεκριμένων περιστάσεων, ένα νομικό πρόσωπο [(i)] είναι ενσωματωμένο από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως [(ii)] στην επιχείρηση της δεσπόζουσας εταιρίας [(iii)] (“Organschaft”). Τα αποτελέσματα του φορολογικού ομίλου περιορίζονται στις εσωτερικές παραδόσεις μεταξύ των συστατικών μερών της επιχείρησης στη [Γερμανία]. Τα συστατικά αυτά μέρη πρέπει να θεωρούνται ως μία και μόνη επιχείρηση [...]»¹⁵.

58. Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το γερμανικό μέτρο μεταφοράς της έκτης οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη είναι υπερβολικά περιοριστικό, καθόσον προβλέπει ότι ο όμιλος ΦΠΑ (και, συνεπεία της ως άνω μεταφοράς στο εσωτερικό δίκαιο, η δεσπόζουσα εταιρία) είναι ο μόνος υποκείμενος στον φόρο, ενώ η διάταξη του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας είναι γενικότερη, καθόσον επιτρέπει απλώς, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, να θεωρούνται ως ένας υποκείμενος στον φόρο πρόσωπα τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους συνδέονται όμως από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως.

59. Πράγματι, το άρθρο 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας έχει ως εξής: «κάθε Κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να θεωρεί ως ένα υποκείμενο στον φόρο [(iii)] τα εγκατεστημένα στο εσωτερικό της χώρας πρόσωπα [(i)], τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά [(ii)] από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως»¹⁶.

60. Από τη γραμματική ανάλυση προκύπτουν οι διαφορές μεταξύ των εννοιών «νομικό πρόσωπο» και «πρόσωπο» (i)¹⁷ · μεταξύ των φράσεων «ενσωμάτωση της οργανικής συνδεδεμένης εταιρίας στη δεσπόζουσα εταιρία» και «ανεξάρτητα μεταξύ τους νομικά πρόσωπα που συνδέονται στενά» (ii), και μεταξύ των φράσεων «αποκλειστικά τη δεσπόζουσα εταιρία» και «τον όμιλο ΦΠΑ» ως ένα υποκείμενο στον φόρο (iii).

61. Από τα τρία σημεία της ως άνω συγκρίσεως μεταξύ της γερμανικής ρυθμίσεως και του γράμματος της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι ο UStG βαίνει πέραν των προβλεπομένων από την έκτη οδηγία.

62. Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, όταν τα κράτη μέλη ασκούν το δικαίωμα επιλογής που τους παρέχει το άρθρο 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας και επιβάλλουν ορισμένες προϋποθέσεις και λεπτομέρειες εφαρμογής όσον αφορά τους ομίλους ΦΠΑ, δεν μπορούν να αλλοιώνουν ουσιωδώς τη φύση της έννοιας του ομίλου ΦΠΑ¹⁸ και τον σκοπό της ως άνω διατάξεως¹⁹. Είναι δυνατός, εν προκειμένω, ο παραλληλισμός με τη νομολογία του Δικαστηρίου²⁰, υπό την έννοια ότι, κατά τη μεταφορά της έκτης οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο

¹⁵ Η υπογράμμιση δική μου.

¹⁶ Η υπογράμμιση δική μου.

¹⁷ Βλ. απόφαση Larentia + Minerva (σκέψεις 45 και 46).

¹⁸ Πρβλ. αποφάσεις της 4ης Οκτωβρίου 2001, «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:506, σκέψη 34), και της 5ης Ιουλίου 2012, DTZ Zadelhoff (C-259/11, EU:C:2012:423, σκέψη 34).

¹⁹ Sterzinger, C., «Notwendige Einbeziehung von Nichtsteuerpflichtigen in einen Organkreis», *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, σ. 139.

²⁰ Βλ., κατ’ αναλογία, απόφαση της 26ης Ιουνίου 2001, BECTU (C-173/99, EU:C:2001:356, σκέψεις 52 επ.).

και κατά τον καθορισμό των λεπτομερειών εφαρμογής των δικαιωμάτων που μπορούν να αντλήσουν από το άρθρο 4, παράγραφος 4, της εν λόγω οδηγίας όμιλοι ΦΠΑ και πρόσωπα, η νομοθεσία των κρατών μελών δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να στερούνται τα εν λόγω δικαιώματα ορισμένοι όμιλοι ΦΠΑ και πρόσωπα, που κατά τα λοιπά πληρούν τις σχετικές απαιτήσεις της οδηγίας (όπως συμβαίνει, μάλιστα, όσον αφορά τα πρόσωπα που εμπλέκονται τόσο στην υπό κρίση υπόθεση όσο και στην υπόθεση C-269/20). Όπως έχει επισημάνει η θεωρία, κατά την εφαρμογή της δυνατότητας ομαδοποιήσεως του ΦΠΑ τα κράτη μέλη θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη την έκταση του περιθωρίου νομοθετικής ελευθερίας που τους αναγνωρίζει η εν λόγω οδηγία, ώστε να μην το υπερβαίνουν²¹.

63. Πράγματι, ο υπερβολικά περιοριστικός χαρακτήρας του UStG και της εθνικής νομολογίας έχει ήδη καταδειχθεί σε άλλη περίπτωση που αφορούσε τους ομίλους ΦΠΑ: μετά την υποβολή της υπό κρίση αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να αποφανθεί ότι ο UStG στερείται νομιμότητας καθόσον απαγορεύει σε προσωπικές εταιρίες, οι οποίες δεν αποτελούν πρόσωπα αποκλειστικά ενσωματωμένα, από χρηματοδοτικής απόψεως, στην επιχείρηση της δεσπόζουσας εταιρίας, να είναι μέλη ομίλου ΦΠΑ. Το παραπάνω ζήτημα αποτέλεσε το αντικείμενο της αποφάσεως M-GmbH.

γ) 2ο στάδιο: Επί των κανόνων που αφορούν το καθεστώς του ομίλου ΦΠΑ και των μελών του μετά την ίδρυση και θέση σε λειτουργία του εν λόγω ομίλου, συμπεριλαμβανομένων των σχέσεων του ομίλου έναντι των φορολογικών αρχών

64. Από τους κανόνες της έκτης οδηγίας σχετικά με το καθεστώς του ομίλου ΦΠΑ και των μελών του προκύπτει ότι οι υποκείμενοι στον φόρο που ανήκουν σε όμιλο ΦΠΑ εξακολουθούν να υπόκεινται στον φόρο και ατομικώς. Κάθε πρόσωπο βαρύνεται με τις σχετικές με τον ΦΠΑ υποχρεώσεις αυτοτελώς (ήτοι εκτός του πλαισίου του ομίλου ΦΠΑ). Ο θεσμός του ομίλου ΦΠΑ που εισάγεται με το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας αποσκοπεί αποκλειστικά στην απλούστευση του συστήματος του ΦΠΑ. Στην πράξη, οι φορολογικές αρχές θα πρέπει να λαμβάνουν μία μόνο δήλωση ΦΠΑ, η οποία θα συνιστά το άθροισμα των ατομικών δηλώσεων όλων των υποκειμένων στον φόρο που ανήκουν στον όμιλο.

1) Ιστορικό θεσπίσεως

65. Στο σημείο 2 (το οποίο αναφέρεται στο άρθρο 2 με τη διατύπωση που είχε στην πρόταση) του παραρτήματος Α της προτάσεως της Επιτροπής²², η οποία οδήγησε στην έκδοση της δεύτερης οδηγίας²³, ο νομοθέτης της Ένωσης επισήμανε ότι, βάσει της εν λόγω οδηγίας, ο θεσμός της ενιαίας φορολογικής μονάδας δεν πρέπει να εξομοιώνεται με την έλλειψη ανεξαρτησίας.

66. Στο εν λόγω σημείο διευκρινίζεται ότι «η έκφραση “Για ίδιο λογαριασμό” σκοπεί, μεταξύ άλλων, να αποκλείσει την επιβολή φόρου στους πάσης φύσεως μισθωτούς οι οποίοι συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας, περιλαμβανομένων των προσώπων που εργάζονται

²¹ Korf, R., «Organschaft – quo vadis?», *Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht*, 2008, σ. 179.

²² Proposition d'une deuxième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires concernant la structure et les modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (présentée par la Commission au Conseil) [Πρόταση σχετικά με τη δεύτερη οδηγία του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, οι οποίοι αφορούν τη διάρθρωση και τους κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (της Επιτροπής προς το Συμβούλιο)] COM(1965) 144 final, της 13ης Απριλίου 1965.

²³ Δεύτερη οδηγία 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5).

στην οικία τους. Η διατύπωση αυτή αφήνει επίσης σε κάθε κράτος μέλος την ελευθερία να αντιμετωπίζει πρόσωπα τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως με οικονομικούς, χρηματοδοτικούς ή οργανωτικούς δεσμούς, όχι ως χωριστούς φορολογούμενους, αλλά ως έναν φορολογούμενο. Ωστόσο, κράτος μέλος το οποίο προτίθεται να αξιοποιήσει την ως άνω δυνατότητα, οφείλει να προβεί στην κατ' άρθρο 13 διαβούλευση».

67. Βεβαίως, κατά τον χρόνο εκδόσεως της δεύτερης οδηγίας, σκοπός ήταν η νομιμοποίηση, υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης, κανόνων των κρατών μελών, όπως του γερμανικού καθεστώτος περί ενιαίων φορολογικών οντοτήτων, προκειμένου να αποφευχθεί η ανάγκη εισαγωγής της έννοιας του ομίλου ΦΠΑ στο γερμανικό δίκαιο.

68. Η προαναφερθείσα πρόταση της Επιτροπής σχετικά με τη δεύτερη οδηγία διευκρίνιζε, υπό τον τίτλο «Σχετικά με το άρθρο 2», τα εξής:

«Δυνάμει των νομοθεσιών που ισχύουν σε ορισμένα κράτη μέλη, πρόσωπα τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως οργανικώς μεταξύ τους από οικονομικής, χρηματοδοτικής και οργανωτικής απόψεως, θεωρούνται ως ένας υποκείμενος στον φόρο, και ως εκ τούτου οι μεταξύ τους διενεργούμενες πράξεις δεν συνιστούν, κατά κανόνα, φορολογητέες πράξεις. Επομένως, λαμβανομένων υπόψη των προαναφερθέντων, ως προς τις επιχειρήσεις που αποτελούν “Organschaft” εφαρμόζεται φορολογικό καθεστώς όμοιο με το ισχύον ως προς τις καθετοποιημένες επιχειρήσεις οι οποίες αποτελούν ενιαίο νομικό πρόσωπο.

Επισημαίνεται ότι, εφόσον το σύστημα του ΦΠΑ εφαρμόζεται ορθώς, το προαναφερθέν φορολογικό καθεστώς δεν παρέχει ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα σε σχέση με φορολογικό σύστημα στο πλαίσιο του οποίου τα μέλη μιας “Organschaft” αντιμετωπίζονται ως χωριστοί υποκείμενοι στον φόρο.

Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν φαίνεται να δημιουργείται κανένα σημαντικό μειονέκτημα εις βάρος κρατών μελών τα οποία, σε αντίθεση με άλλα, εξακολουθούν να θεωρούν μια “Organschaft” ως έναν και μόνο υποκείμενο στο φόρο. Ωστόσο, στην περίπτωση αυτή, το οικείο κράτος μέλος πρέπει να διεξάγει προκαταρκτική διαβούλευση προκειμένου να διασφαλιστεί ότι το προτεινόμενο καθεστώς δεν προκαλεί διατάραξη του ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών [COM(65) 144 final, σ. 7 και 8]».

69. Η δεύτερη οδηγία αντικαταστάθηκε από την έκτη οδηγία και τα ως άνω επιχειρήματα εξακολούθησαν να ισχύουν (και εξακολουθούν, άλλωστε, να ισχύουν στο πλαίσιο της οδηγίας 2006/112, η οποία αντικατέστησε με τη σειρά της την έκτη οδηγία).

70. Από το ιστορικό θεσπίσεως του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας προκύπτει με σαφήνεια ότι η έννοια του θεσμού της ενιαίας φορολογικής μονάδας δεν συνεπάγεται για τα μέλη της την παύση της ασκήσεως ανεξάρτητων οικονομικών δραστηριοτήτων, καθώς και ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας δεν αποκλείει το ενδεχόμενο μια εταιρία να υπόκειται στον ΦΠΑ ακόμη και αν ελέγχεται από άλλη εταιρία ή ανήκει σε αυτήν.

2) Ένα παράδειγμα ομίλου ΦΠΑ στην πράξη

71. Συναφώς, διαφωτιστικό είναι το απλουστευμένο παράδειγμα ομίλου ΦΠΑ, αποτελούμενου από δύο μόνο μέλη, το οποίο πρότεινε η Επιτροπή. Η εταιρία Α ελέγχει την εταιρία Β· η Β αγοράζει αγαθά από τρίτους υποκείμενους στον φόρο έναντι ποσού 100 ευρώ, εκ των οποίων είναι εκπεστέα 20 ευρώ τα οποία αντιστοιχούν στον ΦΠΑ (με συντελεστή ΦΠΑ 20%). Η Β

μεταπωλεί τα αγαθά στην Α σε τιμή κόστους. Στη συνέχεια, η Α πωλεί τα αγαθά έναντι 200 ευρώ σε φυσικά πρόσωπα μη υποκείμενα στον φόρο, χρεώνοντας ΦΠΑ ύψους 40 ευρώ. Εφόσον πραγματοποιηθεί ενιαία πληρωμή για τον όμιλο ΦΠΑ, ο ΦΠΑ που οφείλεται από τις διάφορες εταιρίες που απαρτίζουν τον εν λόγω όμιλο προσδιορίζεται ως ακολούθως.

72. i) Η Β εξέπεσε 20 ευρώ για αγαθά αγορασθέντα από τρίτους (μείον 20 ευρώ)· ii) η Β πωλεί τα αγαθά σε τιμή κόστους στην Α και εισπράττει 20 ευρώ (συν 20 ευρώ)· iii) η Α καταχωρεί στα λογιστικά βιβλία της την αγορά των αγαθών τα οποία αγόρασε από την Β και εκπίπτει 20 ευρώ (μείον 20 ευρώ)· η Α καταχωρεί στα λογιστικά βιβλία της τον ΦΠΑ που εισέπραξε από τη μεταπώληση των αγαθών σε τρίτους ($200 \times 20\% = 40$, άρα συν 40 ευρώ). Επομένως, ο όμιλος ΦΠΑ οφείλει συνολικά ΦΠΑ ύψους 20 ευρώ.

73. Η Α εκπληρώνει τις φορολογικές υποχρεώσεις των μελών του ομίλου ΦΠΑ και καταβάλλει τον ΦΠΑ που οφείλει ο εν λόγω όμιλος. Οι πράξεις μεταξύ υποκειμένων στον φόρο που αναφέρονται στα σημεία ii και iii ανωτέρω αλληλοεξουδετερώνονται. Όταν η Β πωλεί τα αγαθά της στην Α, ο ΦΠΑ που εισπράττει η Β ισούται με τον ΦΠΑ που μπορεί να εκπέσει η Α. Επομένως, οι εν λόγω πράξεις δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον καθορισμό του ποσού του ΦΠΑ που οφείλει ο όμιλος ΦΠΑ. Σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, η Α ασκεί τις οικονομικές δραστηριότητές της κατά τρόπο ανεξάρτητο. Ως υποκείμενος στον φόρο, η Α εισέπραξε ΦΠΑ ύψους 40 ευρώ. Πώλησε τα αγαθά στους τελικούς καταναλωτές και εξέπεσε για την αγορά αυτή φόρο επί των εισροών ύψους 20 ευρώ. Για την εν λόγω πράξη, οφείλει ΦΠΑ ύψους 20 ευρώ. Η Β δεν υποχρεούται να καταβάλει ΦΠΑ για την πράξη μεταπωλήσεως, δεδομένου ότι η εν λόγω πράξη πραγματοποιήθηκε σε τιμή κόστους.

74. Όλα τα μέλη ομίλου ΦΠΑ ευθύνονται αλληλεγγύως για τις οφειλές ΦΠΑ του οικείου ομίλου, έστω και αν, στην πράξη, το (συνολικό) ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ καταβάλλεται από το μέλος που ενεργεί ως συνομιλητής εκ μέρους του ομίλου. Όσον αφορά τους ομίλους ΦΠΑ, η έκτη οδηγία δεν ρυθμίζει ούτε την κατανομή της ευθύνης –σχετικά με το οφειλόμενο από τον όμιλο ποσό του ΦΠΑ– μεταξύ των μελών του ούτε θεσπίζει κανόνες για την εφαρμογή της εν λόγω ευθύνης.

75. Σύμφωνα με το σύστημα ΦΠΑ που θεσπίζει η έκτη οδηγία, κάθε υποκείμενος στον φόρο ευθύνεται για τις δικές του υποχρεώσεις όσον αφορά τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι, σύμφωνα με τους κανόνες του άρθρου 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, τα μέλη ομίλου ΦΠΑ δεν χάνουν την ιδιότητά τους ως ατομικώς υποκειμένων στον φόρο, η ρύθμιση της κατανομής των σχετικών με τον ΦΠΑ υποχρεώσεων μεταξύ των μελών του ομίλου ΦΠΑ εναπόκειται στους κανόνες του εθνικού ενοχικού δικαίου.

76. Αντίθετα προς το καθεστώς του ομίλου ΦΠΑ που εισάγει η έκτη οδηγία, το καθεστώς που θεσπίζεται από το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG προβλέπει ότι τα μέλη του ομίλου ΦΠΑ δεν θεωρούνται πλέον ως υποκείμενοι στον φόρο, έστω και αν εξακολουθούν να πωλούν αγαθά και να παρέχουν υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας, τούτο δε κατά τρόπο ανεξάρτητο, ακόμη μάλιστα και όταν καθένας από αυτούς είναι υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή κατά την έννοια του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας.

77. Συναφώς, συμερίζομαι την άποψη της Επιτροπής ότι, στο πλαίσιο του εν λόγω εθνικού καθεστώτος, η εταιρία Β, στο παράδειγμα που παρατέθηκε ανωτέρω, δεν θα ληφθεί (καθόλου) υπόψη ως υποκείμενος στον ΦΠΑ. Θα θεωρείται απλώς θυγατρική της εταιρίας Α. Εντούτοις, η Β αγοράζει αγαθά ως υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Η Α θα είναι ο μόνος υποκείμενος στον φόρο του ομίλου ΦΠΑ. Εντούτοις, το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν

επιτρέπει να απωλέσει η B, ως μέλος ομίλου ΦΠΑ, την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, στο μέτρο που εξακολουθεί να ασκεί οικονομικές δραστηριότητες κατά τρόπο ανεξάρτητο, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας.

78. Επομένως, πρέπει να υπομνησθεί ότι τα μέλη ομίλου ΦΠΑ δεν χάνουν την ιδιότητα του «υποκειμένου στον φόρο» εφόσον τα μέλη του εν λόγω ομίλου δεν παύουν να ασκούν ανεξάρτητες οικονομικές δραστηριότητες. Όπως προανέφερα, το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας δεν αποκλείει το ενδεχόμενο μια εταιρία να παραμένει υποκείμενος στον φόρο σε περίπτωση που ελέγχεται από άλλη εταιρία ή ανήκει εν όλω ή εν μέρει σε αυτήν.

79. 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 εκ μέρους τους, ο οποίος αναλαμβάνει έναντι των φορολογικών αρχών τις υποχρεώσεις του οικείου ομίλου όσον αφορά τον ΦΠΑ. Τον εν λόγω ρόλο μπορεί να επιτελεί η δεσπόζουσα εταιρία (όπως προβλέπει το γερμανικό δίκαιο). Εντούτοις, φρονώ (όπως και η Επιτροπή) ότι η απαίτηση κατά την οποία, για τους σκοπούς του ομίλου ΦΠΑ, η δεσπόζουσα εταιρία πρέπει να κατέχει τόσο την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου όσο και πλειοψηφική συμμετοχή στην οργανικώς συνδεδεμένη εταιρία στον όμιλο ΦΠΑ προσκρούει στο άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

80. Όπως προαναφέρθηκε, η δεσπόζουσα εταιρία μπορεί να εκπληρώνει τις φορολογικές υποχρεώσεις των διαφόρων υποκειμένων στον φόρο που είναι μέλη του ομίλου ΦΠΑ. Ωστόσο, σύμφωνα με την έκτη οδηγία, δεν είναι υποχρεωτικό ο συνομιλητής που θα εκπροσωπεί τον όμιλο ΦΠΑ έναντι των φορολογικών αρχών να είναι οπωσδήποτε το δεσπόζον μέλος του ομίλου. Στο απλουστευμένο παράδειγμα που αναφέρθηκε στα σημεία 71 έως 73 των παρουσών προτάσεων, είναι πιθανόν, λόγω χάρη, η εταιρία B να διαθέτει μεγαλύτερη ρευστότητα. Επομένως, τα λοιπά μέλη του ομίλου τα οποία ενδέχεται να διαθέτουν πιο περιορισμένη ρευστότητα έχουν συμφέρον να καταβάλει η B τον οφειλόμενο εκ μέρους του ομίλου ΦΠΑ. Πράγματι, τα μέλη δύνανται επίσης να συμφωνήσουν, μέσω της σύναψης συμβάσεως, την καταβολή αμοιβής στον συνομιλητή για την εκ μέρους του ανάληψη ενεργειών έναντι των φορολογικών αρχών.

3) Απαιτήσεις του δικαίου της Ένωσης σχετικά με το ποιος θεωρείται υποκείμενος στον φόρο εκ μέρους ομίλου ΦΠΑ

81. Στην ανακοίνωσή της²⁴, η Επιτροπή χαρακτηρίζει τους ομίλους ΦΠΑ ως «[οντότητες κατά] πλάσμα δικαίου».

82. Επομένως, ορθώς, όπως θα δούμε, το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι ο Γερμανός νομοθέτης δεν έχει ακόμη ορίσει τον όμιλο ΦΠΑ ως μορφή εταιρίας του εθνικού δικαίου.

83. Πράγματι, η επισήμανση της Επιτροπής στο πλαίσιο της προαναφερθείσας ανακοίνωσης – κατά την οποία «[ένας όμιλος] ΦΠΑ θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως “πλάσμα δικαίου” που δημιουργείται για τους σκοπούς του ΦΠΑ και για το οποίο η οικονομική πραγματικότητα υπερिशύει της νομικής μορφής. [Ένας όμιλος] ΦΠΑ αποτελεί ιδιαίτερο είδος υποκειμένου στον φόρο που υπάρχει μόνο για τους σκοπούς του ΦΠΑ. Βασίζεται στους πραγματικούς χρηματοδοτικούς, οικονομικούς και οργανωτικούς δεσμούς μεταξύ των εταιριών. Ενώ κάθε

²⁴ Βλ. σημείο 3.2, δεύτερο εδάφιο, της ανακοινώσεως της Επιτροπής [COM(2009) 325 τελικό].

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 [...]»– επιβεβαιώνει πράγματι την υπεροχή του δικαίου της Ένωσης στον τομέα του ΦΠΑ έναντι του εθνικού αστικού ή εταιρικού δικαίου (την ως άνω προσέγγιση προκρίνει και το αιτούν δικαστήριο· βλ. σκέψη 58 της αποφάσεως περί παραπομπής).

84. Όπως πρώτο επισήμανε το ίδιο το αιτούν δικαστήριο, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, όταν κράτος μέλος κάνει χρήση της ευχέρειας που του παρέχει το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, η εθνική ρύθμιση για τη μεταφορά της εν λόγω διατάξεως στο εσωτερικό δίκαιο πρέπει να προβλέπει τη δυνατότητα ο υποκείμενος στον φόρο να είναι ένας και μοναδικός, καθώς και τη χορήγηση ενός και μοναδικού αριθμού ΦΠΑ για ολόκληρο τον όμιλο²⁵. Μολονότι από την ως άνω νομολογία ουδόλως συνάγεται ότι πρέπει να πρόκειται για κάποιο συγκεκριμένο πρόσωπο, εντούτοις το Δικαστήριο διευκρίνισε μεταγενέστερα ότι υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ είναι ο ίδιος ο όμιλος ΦΠΑ, εφόσον υφίσταται τέτοιος όμιλος²⁶.

85. Επομένως, δυνάμει του δικαίου της Ένωσης, υπόχρεος του εν λόγω φόρου είναι ο ίδιος ο όμιλος ΦΠΑ και όχι μόνον η δεσπίζουσα εταιρία του, ήτοι συγκεκριμένο μέλος του, όπως ορίζει το γερμανικό δίκαιο. Πράγματι, μεγάλο μέρος της γερμανικής θεωρίας έχει υπογραμμίσει ότι, για τον λόγο αυτόν, το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG αντιβαίνει στην έκτη οδηγία²⁷.

86. Επιπλέον, φρονώ ότι η ως άνω διάταξη του UStG βαίνει προδήλως πέραν της απλουστεύσεως της φορολογήσεως των συνδεδεμένων εταιριών, καθώς ορίζει τη δεσπίζουσα εταιρία ως τον υποκείμενο στον φόρο. Με την εν λόγω διατύπωση του UStG παραγνωρίζονται, πρώτον, η αυτοτελής νομική προσωπικότητα των συνδεδεμένων εταιριών και, δεύτερον, οι δυνητικές ιδιαιτερότητές τους ως δημοσίων φορέων (το εν λόγω ζήτημα επέχει κεντρική θέση στις παράλληλες προτάσεις μου στην υπόθεση C-269/20). Εξάλλου, η προαναφερθείσα διάταξη του UStG περιορίζει την ελευθερία της σχηματισθείσας ενιαίας φορολογικής μονάδας (ομίλου ΦΠΑ) να ορίζει τον εκπρόσωπό της.

4) Επί της ενδεχόμενης παραβιάσεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας

87. Θα μπορούσε επίσης να υποστηριχθεί ότι το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG αντιβαίνει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, από την οποία προκύπτει ότι «οι επιχειρηματίες πρέπει να μπορούν να επιλέγουν το οργανωτικό σχήμα το οποίο, από αυστηρά οικονομική άποψη, τους ταιριάζει καλύτερα, χωρίς να διατρέχουν τον κίνδυνο να αποκλειστούν οι εργασίες τους από την[-ις] απαλλαγή[-ές] [...] της έκτης οδηγίας»²⁸.

²⁵ Απόφαση της 22ας Μαΐου 2008, Ampliscientifica και Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, σκέψη 20).

²⁶ Απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, σκέψεις 29, 35 και 37, καθώς και διατακτικό).

²⁷ Βλ. υποσημειώσεις 8 και 9 των παρουσών προτάσεων.

²⁸ Απόφαση της 3ης Απριλίου 2008, J.C.M. Beheer (C-124/07, EU:C:2008:196, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Βλ. επίσης, για παράδειγμα, αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, σκέψη 20), και της 23ης Οκτωβρίου 2003, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-109/02, EU:C:2003:586, σκέψη 23).

88. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, καταρχήν, «η ταυτότητα των [επιχειρηματιών] [...] και η νομική μορφή [...] είναι άνευ σημασίας»²⁹, εκτός αν άλλως προκύπτει από την έκτη οδηγία ή τη νομολογία.

89. Στο πλαίσιο αυτό, συμφωνώ με τον γενικό εισαγγελέα P. Mengozzi: «[E]ίναι δύσκολο να γίνει αντιληπτό γιατί η διάκριση βάσει είτε της νομικής μορφής είτε της υπάρξεως ή όχι νομικής προσωπικότητας των επιχειρήσεων είναι απαραίτητη και πρόσφορη για την καταστολή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής [...] μια τέτοια διάκριση προσκρούει επίσης, κατά την άποψή μου, στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας [...] Όμως, το να στερούνται του πλεονεκτήματος αυτού ορισμένες επιχειρήσεις λόγω της νομικής μορφής μέσω της οποίας μία από αυτές ασκεί τη δραστηριότητά της ισοδυναμεί με διαφορετική μεταχείριση παρόμοιων, ανταγωνιστικών μεταξύ τους πράξεων, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ότι το χαρακτηριστικό του υποκειμένου στον ΦΠΑ είναι η οικονομική δραστηριότητα και όχι η νομική μορφή [...] Ο μηχανισμός του ομίλου ΦΠΑ πρέπει να προωθεί τη φορολογική ουδετερότητα αντανακλώντας την οικονομική πραγματικότητα. Δεν πρέπει να οδηγεί [...] στη δημιουργία τεχνητών διακρίσεων ανάλογα με τη νομική μορφή που λαμβάνουν οι επιχειρήσεις για να ασκήσουν τη δραστηριότητά τους»³⁰. Κατά συνέπεια, κατ' αναλογία προς τις προαναφερθείσες προϋποθέσεις που αφορούν τη νομική μορφή και τη νομική προσωπικότητα, φρονώ ότι προϋποθέσεις όπως εκείνες που επιβάλλει εν προκειμένω ο UStG (βάσει των οποίων ως εκπρόσωπος ομίλου ΦΠΑ και υποκείμενος στον φόρο για λογαριασμό του ομίλου ορίζεται αποκλειστικά, και κατ' αποκλεισμό των λοιπών μελών, το δεσπόζον μέλος του ομίλου, το οποίο κατέχει τόσο την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου όσο και πλειοψηφική συμμετοχή στην οργανικώς συνδεδεμένη εταιρία στον όμιλο αυτόν) βαίνουν μάλλον πέραν του αναγκαίου και πρόσφορου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της έκτης οδηγίας.

δ) 3ο στάδιο: Μπορεί η Γερμανική Κυβέρνηση να επικαλεστεί εξαίρεση, στο πλαίσιο των κανόνων του δικαίου της Ένωσης περί των ομίλων ΦΠΑ, προκειμένου να δικαιολογήσει το εθνικό της σύστημα;

90. Κατά γενικό κανόνα στο δίκαιο της Ένωσης, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να είναι πρόσωπο καθοριζόμενο από την έκτη οδηγία και, επομένως, θα εξετάσω αν τα γερμανικά μέτρα σύμφωνα με τα οποία υπόχρεος του φόρου δεν μπορεί να είναι παρά μόνον η δεσπόζουσα εταιρία εξυπηρετούν τον σκοπό της αποτροπής καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών.

91. Όπως επισήμανε το Δικαστήριο με την απόφαση Larentia + Minerva (σκέψη 40), «[α]πό την αιτιολογική έκθεση της πρότασης της Επιτροπής {[COM(73) 950 τελικό [31]} που κατέληξε στην έκδοση της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι ο νομοθέτης της Ένωσης, θεσπίζοντας το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας αυτής, θέλησε να παράσχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να μη συνδέουν συστηματικά την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο με την έννοια της αμιγώς νομικής ανεξαρτησίας, είτε χάριν της απλούστευσης των διοικητικών διαδικασιών είτε για να αποφευχθούν ορισμένες καταστρατηγήσεις, όπως π.χ. η κατάτμηση μιας επιχείρησης σε πλείονες υποκειμένους στον φόρο, ώστε να εφαρμόζεται ειδική ρύθμιση».

²⁹ Πρβλ. απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, The Rank Group (C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 46). Βλ., επίσης, απόφαση της 17ης Φεβρουαρίου 2005, Linneweber και Ακριτίδης (C-453/02 και C-462/02, EU:C:2005:92, σκέψη 25).

³⁰ Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Mengozzi της 26ης Μαρτίου 2015 στην υπόθεση Larentia + Minerva (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:212, σημεία 80 έως 83).

³¹ Commission proposal for a sixth Council Directive on the harmonisation of Member States concerning turnover taxes – Common system of [VAT]: Uniform basis of assessment {Πρόταση της Επιτροπής για μια έκτη οδηγία περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα [ΦΠΑ]: ομοιόμορφη φορολογική βάση} (OJ 1973, C 80, σ. 1).

92. Επιπλέον, το Δικαστήριο έκρινε ότι «το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι απαγορεύει στα κράτη μέλη να προβλέπουν με τη νομοθεσία τους ότι η δυνατότητα σύστασης ομίλου ΦΠΑ, την οποία προβλέπει η διάταξη αυτή, ισχύει μόνο για τις οντότητες που έχουν νομική προσωπικότητα και τελούν σε σχέση εξάρτησης από τη δεσπόζουσα εταιρία του ομίλου αυτού, εκτός αν οι δύο αυτές απαιτήσεις συνιστούν πρόσφορα και απαραίτητα μέτρα για την επίτευξη του σκοπού της αποτροπής καταχρηστικών πρακτικών ή συμπεριφορών ή του σκοπού της καταστολής της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής» (σκέψη 46 της αποφάσεως Larentia + Minerva)³².

93. Το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας σκοπεί την αποτροπή καταστρατηγήσεων και την καταστολή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, καθώς και την απλούστευση των διοικητικών διαδικασιών μέσω της απαλλαγής των ενδοομιλικών συναλλαγών από τον ΦΠΑ.

94. Επομένως, η ως άνω διάταξη αποσκοπεί στον ορισμό του μοναδικού υποκειμένου στον φόρο εκ μέρους του ομίλου ΦΠΑ, ο οποίος υποχρεούται να συμπληρώσει τη φορολογική δήλωση και να καταβάλει τον ΦΠΑ για λογαριασμό του ομίλου, χωρίς ωστόσο να καταργείται η φορολογική υποχρέωση των λοιπών μελών του εν λόγω ομίλου. Εντούτοις, η εν λόγω διάταξη σιωπά ως προς την εις ολόκληρον ευθύνη των διαφόρων μελών της ως άνω κοινοπραξίας. Ωστόσο, από το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προκύπτει σαφώς ότι τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι οντότητα άλλη από τον υποκείμενο στον φόρο είναι αλληλεγγύως υπεύθυνη για την καταβολή του ΦΠΑ. Επομένως, το μέλος του ομίλου ΦΠΑ, το οποίο ενεργεί για λογαριασμό του οικείου ομίλου, μπορεί επίσης να είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του εν λόγω φόρου.

95. Όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη μόνο να ορίζουν επιπλέον πρόσωπα ως αλληλεγγύως υπόχρεα για την καταβολή του ΦΠΑ. Δεν τους παρέχει τη δυνατότητα να παρεκκλίνουν ορίζοντας άλλο πρόσωπο, πλην του ίδιου του ομίλου ΦΠΑ, ως υπόχρεο του εν λόγω φόρου. Πράγματι, από τη νομολογία συνάγεται ότι τα κράτη μέλη δεν έχουν το δικαίωμα να προσθέτουν επιπλέον προϋποθέσεις στο άρθρο 11 της οδηγίας 2006/112 (και, κατά συνέπεια, στο άρθρο 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας)³³.

96. Εν συνεχεία, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η προσέγγιση που ακολούθησε το Δικαστήριο στην απόφαση Larentia + Minerva έχει την έννοια ότι, προς επίτευξη του σκοπού αποτροπής των καταστρατηγήσεων ή του σκοπού καταστολής της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, τα κράτη μέλη δύνανται να ορίσουν ως μέλος ομίλου ΦΠΑ το οποίο ενεργεί για λογαριασμό του ομίλου αποκλειστικά τη δεσπόζουσα εταιρία του τελευταίου. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι η προϋπόθεση σχετικά με την κατοχή της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου αποσκοπούσε στη διευκόλυνση της συνεργασίας μεταξύ των μελών του ομίλου ΦΠΑ προκειμένου να διασφαλιστεί η τήρηση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

97. Φρονώ (όπως και η Επιτροπή) ότι η προϋπόθεση σχετικά με την κατοχή της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου από την εν λόγω δεσπόζουσα εταιρία δεν αποσκοπεί στην αποτροπή των καταστρατηγήσεων ή την καταστολή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

³² Βλ., επίσης, απόφαση M-GmbH (σκέψη 47).

³³ Πρβλ. απόφαση M-GmbH (σκέψη 53).

98. Πράγματι, πρώτον, όπως έκρινε το Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο του ομόσπονδου κρατιδίου Σλέσβιχ-Χόλσταϊν) στην υπό κρίση υπόθεση, στο πλαίσιο της κύριας δίκης δεν προβλήθηκε κανένας ισχυρισμός σχετικά με τον δικαιολογητικό λόγο που τυχόν αντλείται από το δίκαιο της Ένωσης, ήτοι την αποτροπή των καταστρατηγήσεων και την καταστολή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, η δε δικογραφία δεν περιείχε κανένα στοιχείο από το οποίο να μπορεί να συναχθεί μια τέτοια συμπεριφορά των εταιριών που απαρτίζουν τον επίμαχο όμιλο ΦΠΑ.

99. Δεύτερον, συμφωνώ με το αιτούν δικαστήριο κατά το μέτρο που διαπιστώνει ότι «δεν γίνεται αντιληπτό πώς το γεγονός ότι [συγκεκριμένο] μέλος του ομίλου ΦΠΑ θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο, αντί του ομίλου ΦΠΑ [καθεαυτόν], θα μπορούσε να εξυπηρετεί τον σκοπό της αποτροπής καταχρηστικών πρακτικών ή συμπεριφορών ή τον σκοπό της καταστολής της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, δεδομένου ότι [...] όλα τα μέλη του εν λόγω ομίλου οφείλουν, εν πάση περιπτώσει, τον εν λόγω φόρο ως εις ολόκληρον συνοφειλέτες. Ως εκ τούτου, εγείρονται δικαιολογημένα αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον χωρεί παρέκκλιση βάσει του ως άνω δικαιολογητικού λόγου» (σκέψη 56 της αποφάσεως περί παραπομπής). Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει επίσης στην απόφαση περί παραπομπής ότι, «βάσει του εθνικού δικαίου, ο θεσμός της ενιαίας φορολογικής μονάδας δεν αποσκοπεί στην απλούστευση των διοικητικών διαδικασιών, αλλά στην αποφυγή της γραφειοκρατίας στην οικονομία».

100. Τέλος, υπενθυμίζω ότι το Δικαστήριο απέρριψε στο παρελθόν αντίστοιχα επιχειρήματα γενικής φύσεως, όπως τα προβαλλόμενα από τη Γερμανική Κυβέρνηση, με την απόφασή του στην υπόθεση M-GmbH, στο πλαίσιο της οποίας έκρινε ότι ο σκοπός της αποτροπής της φοροαποφυγής δεν αποτελεί δικαιολογητικό λόγο για την υπερβολικά περιοριστική γερμανική ρύθμιση των ομίλων ΦΠΑ.

101. Πράγματι, με την εν λόγω απόφαση το Δικαστήριο έκρινε ότι, «προκειμένου να στοιχειοθετείται η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, πρέπει να προκύπτει από ένα σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος [...] και επομένως ο κίνδυνος φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, σύμφωνα με το άρθρο 11, δεύτερο εδάφιο, της [οδηγίας 2006/112 (το οποίο αντιστοιχεί στο άρθρο 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας)], δεν πρέπει να είναι αμιγώς θεωρητικός»³⁴.

102. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου συνάγεται ότι απαιτούνται ειδικοί δικαιολογητικοί λόγοι προκειμένου να αποδειχθεί ότι οι περιοριστικοί όροι που επιβάλλει στους ομίλους ΦΠΑ το γερμανικό καθεστώς του UStG εξυπηρετούν πράγματι τον σκοπό καταστολής της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής. Όπως και στην περίπτωση της υποθέσεως M-GmbH, φρονώ ότι η επιχειρηματολογία την οποία προέβαλε συναφώς η Γερμανική Κυβέρνηση δεν πείθει εν προκειμένω.

IV. Πρόταση

103. Προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο πρώτο και στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) ως εξής:

Το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της 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

³⁴ Βλ. απόφαση M-GmbH (σκέψη 61 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

βάση, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιτρέπει να θεωρούνται στενά συνδεδεμένα πρόσωπα, τα οποία είναι μέλη του ίδιου ομίλου ΦΠΑ, ως ένας και μόνον υποκείμενος στον φόρο για τους σκοπούς των υποχρεώσεων που αφορούν τον ΦΠΑ.

Εντούτοις, η εν λόγω διάταξη έχει την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτήν ρύθμιση κράτους μέλους η οποία ορίζει ως εκπρόσωπο του ομίλου ΦΠΑ και υποκείμενο στον φόρο για λογαριασμό του ομίλου αποκλειστικά, και κατ' αποκλεισμό των λοιπών μελών, το δεσπόζον μέλος του ομίλου –το οποίο διαθέτει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου και κατέχει πλειοψηφική συμμετοχή στην οργανικώς συνδεδεμένη εταιρία στον όμιλο των υποκειμένων στον φόρο.