

Υπόθεση C-868/19

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

27 Νοεμβρίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

21 Νοεμβρίου 2019

Προσφεύγουσα:

M-GmbH

Καθής:

Finanzamt für Körperschaften

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Οδηγία 2006/112 – άρθρο 11 – Επιτρεπτό του περιορισμού μέσω εθνικής ρυθμίσεως του προσωπικού πεδίου εφαρμογής του άρθρου 11, πρώτο εδάφιο – Προϋποθέσεις για τη δικαιολόγηση μιας τέτοιας ρυθμίσεως κατά το άρθρο 11, δεύτερο εδάφιο

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Έχει το άρθρο 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112/EK, του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας– (οδηγία ΦΠΑ) – την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτό η ρύθμιση του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του Umsatzsteuergesetz (νόμου για τον φόρο κύκλου εργασιών) –στο εξής: UStG–, καθόσον με

αυτήν απαγορεύεται σε προσωπική εταιρία (εν προκειμένω: σε GmbH & Co. KG [ΕΠΕ και ΣΙΑ ΕΕ]), στην οποία εκτός από τη δεσπόζουσα εταιρία είναι εταίροι και πρόσωπα που δεν είναι κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG, ενσωματωμένα από χρηματοδοτική άποψη στη δεσπόζουσα εταιρία, να αποτελεί οργανικώς συνδεδεμένη εταιρία στο πλαίσιο ενιαίας φορολογικής μονάδας από πλευράς ΦΠΑ;

- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα:
- α) Έχει το άρθρο 11, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ –λαμβανομένης υπόψη της αρχής της αναλογικότητας και της ουδετερότητας– την έννοια ότι μπορεί να δικαιολογήσει τον αποκλεισμό των προσωπικών εταιριών της μορφής που αναφέρεται στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα από μια ενιαία φορολογική μονάδα από πλευράς ΦΠΑ, δεδομένου ότι για τις προσωπικές εταιρίες δεν προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο υποχρεωτική τήρηση τύπου για την κατάρτιση και την τροποποίηση των καταστατικών και, ως εκ τούτου, ενδέχεται σε ορισμένες περιπτώσεις να είναι δυσχερές να αποδειχθεί η ενσωμάτωση από χρηματοδοτική άποψη της οργανικώς συνδεδεμένης εταιρίας σε περίπτωση προφορικών και μόνο συμφωνιών;
 - β) Εμποδίζεται η εφαρμογή του άρθρου 11, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, αν η βούληση του εθνικού νομοθέτη για πρόληψη της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής δεν είχε εκδηλωθεί ήδη κατά τη θέσπιση του μέτρου;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/ΕΚ, του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ιδίως το άρθρο 11

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Umsatzsteuergesetz (νόμος για τον φόρο κύκλου εργασιών), ιδίως το άρθρο 2

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας

- 1 Η προσφεύγουσα είναι καθολική διάδοχος της PD GmbH & Co. KG (ΕΠΕ και ΣΙΑ ΕΕ). Εταίροι της κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα ήταν οι A-GmbH (ΕΠΕ) ως ομόρρυθμος εταίρος, καθώς και η D-GbR (αστική εταιρία), ο. C, ο. D, ο. E και η M-GmbH (ΕΠΕ) ως ετερόρρυθμοι εταίροι. Σύμφωνα με το καταστατικό της εταιρίας κάθε εταίρος διέθετε μια ψήφο· κατά παρέκκλιση από την εν λόγω πρόβλεψη η M-GmbH διέθετε έξι ψήφους. Το σύνολο των αποφάσεων της εταιρίας, εκτός από ελάχιστες εξαιρέσεις, λαμβανόταν με απλή πλειοψηφία.

- 2 Η ομόρρυθμη εταιρεία της PD GmbH & Co. KG και η M-GmbH είχαν κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα τον ίδιο διαχειριστή. Περαιτέρω, υπήρχε πληθώρα συναλλακτικών σχέσεων μεταξύ της PD GmbH & Co. KG και της M-GmbH.
- 3 Η PD GmbH & Co. KG δεν υπέβαλε στην καθής δήλωση του ΦΠΑ για τον Δεκέμβριο του 2017 και η καθής με την απόφαση της 9ης Μαΐου 2018 προσδιόρισε τις βάσεις επιβολής φόρου και ταυτόχρονα επέβαλε πρόστιμο λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης. Κατά της εν λόγω αποφάσεως η PD GmbH & Co. KG άσκησε, κατόπιν ανεπιτυχούς προβολής αντιρρήσεων, προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 4 Η προσφεύγουσα υποστήριξε την άποψη ότι μεταξύ της PD GmbH & Co. KG και της M-GmbH έχει δημιουργηθεί από τον Δεκέμβριο του 2017 σχέση ενιαίας φορολογικής μονάδας κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα ότι οι πράξεις και τα ποσά των φόρων επί των εισροών για τον Δεκέμβριο του 2017, στο σύνολό τους, δεν έπρεπε να καταλογιστούν στην PD GmbH & Co. KG, αλλά στην M-GmbH και, κατά την προσφεύγουσα, η τελευταία ήταν εκείνη που έπρεπε να υποβάλει την επίμαχη δήλωση.
- 5 Η καθής υποστηρίζει αντίθετα ότι τον Δεκέμβριο του 2017 δεν είχε δημιουργηθεί ενιαία φορολογική μονάδα μεταξύ της PD GmbH & Co. KG και της M-GmbH. Ισχυρίζεται ότι απουσιάζει το στοιχείο της ενσωματώσεως από χρηματοδοτικής απόψεως της PD GmbH & Co. KG στην M-GmbH. Αυτή προϋποθέτει κατά το εθνικό δίκαιο ότι οι εταίροι μιας προσωπικής εταιρείας, εξαιρουμένης της δεσπόζουσας σε αυτήν εταιρείας, είναι μόνο πρόσωπα που, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG, είναι ενσωματωμένα από χρηματοδοτική άποψη στη δεσπόζουσα εταιρεία. Συνεπώς, δεν θα μπορούσαν να συμμετέχουν φυσικά πρόσωπα στην προσωπική εταιρεία που ενσωματώνεται από χρηματοδοτική άποψη σε μια άλλη εταιρεία. Δεδομένου ότι εκτός από την M-GmbH είναι ετερόρρυθμοι εταίροι της PD GmbH & Co. KG και φυσικά πρόσωπα, δεν είναι δυνατή η ενσωμάτωσή της από χρηματοδοτική άποψη.

Σύντομη έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Κρίση της επίδικης περιπτώσεως κατά το εθνικό δίκαιο

- 6 Στην επίδικη περίπτωση τίθεται το ερώτημα αν πληρούνται οι προϋποθέσεις μιας ενιαίας φορολογικής μονάδας κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG. Αν όντως ισχύει αυτό, δεν θα θεωρούνταν επιχειρηματίας η PD GmbH & Co. KG, αλλά η δεσπόζουσα εταιρεία (εν προκειμένω: η M-GmbH) και επομένως μόνο η M-GmbH θα υποχρεούνταν να υποβάλει δήλωση του ΦΠΑ για τον Δεκέμβριο του 2017.

- 7 Στο άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG, ορίζεται ότι: «*Η βιομηχανική, εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα δεν ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο, [...] όταν από τη συνολική εικόνα των πραγματικών σχέσεων προκύπτει ότι ένα νομικό πρόσωπο είναι ενσωματωμένο, από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη, στη δεσπόζουσα εταιρία (ενιαία φορολογική μονάδα). Η ενιαία φορολογική μονάδα παράγει αποτελέσματα μόνο σε σχέση με τις παροχές που εκπληρώνονται μεταξύ των επιχειρηματικών μονάδων που είναι εγκατεστημένες στην ημεδαπή. Οι επιχειρηματικές αυτές μονάδες πρέπει να αντιμετωπίζονται ως ενιαία επιχείρηση*».
- 8 Σύμφωνα με την ως άνω διάταξη μόνο «νομικά πρόσωπα» μπορούν να αποτελούν οργανικώς συνδεδεμένες εταιρίες. Στο πλαίσιο μιας τελεολογικής διευρύνσεως το πέμπτο τμήμα του Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου, Γερμανία, στο εξής: BFH) έκρινε ότι και προσωπικές εταιρίες μπορούν να είναι οργανικώς συνδεδεμένες, αν εταίροι τους, πέραν από τη δεσπόζουσα εταιρία, είναι μόνο πρόσωπα που, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG, είναι ενσωματωμένα από χρηματοδοτική άποψη στη δεσπόζουσα εταιρία. Κάτι τέτοιο δεν θα μπορούσε να ισχύει για τα φυσικά πρόσωπα.
- 9 Η προσφυγή θα έπρεπε να απορριφθεί σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, καθώς στους εταίρους της PD GmbH & Co. KG συγκαταλέγονταν και φυσικά πρόσωπα, παρά το γεγονός ότι –πέρα από την αναμφίβολη ενσωμάτωση της PD GmbH & Co. KG από οικονομική και οργανωτική άποψη– πληρούνταν και οι λοιπές προϋποθέσεις για την ενσωμάτωσή της από χρηματοδοτική άποψη. Απαιτείται δηλαδή η δεσπόζουσα εταιρία να μπορεί να επιβάλει τη θέλησή της στην οργανικώς συνδεδεμένη εταιρία μέσω αποφάσεων πλειοψηφίας. Αυτό ισχύει και εν προκειμένω, δεδομένου ότι η M-GmbH ως δεσπόζουσα εταιρία διέθετε την πλειοψηφία των ψήφων για τη λήψη αποφάσεων στη γενική συνέλευση των εταίρων της PD GmbH & Co. KG (έξι από έντεκα ψήφους) και μπορούσε ως εκ τούτου να επιβάλει τη βούλησή της στην PD GmbH & Co. KG.

Κρίση της επίδικης περιπτώσεως κατά το δίκαιο της Ένωσης

- 10 Το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει κατά πόσον το αποτέλεσμα που προκύπτει βάσει του εθνικού δικαίου είναι σύμφωνο προς τις επιταγές του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ.

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

- 11 Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου το άρθρο 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, δεν προβλέπει ρητά τη δυνατότητα των κρατών μελών να επιβάλουν άλλες προϋποθέσεις στους επιχειρηματίες που επιθυμούν να δημιουργήσουν όμιλο ΦΠΑ· δεν προβλέπει ειδικότερα, τη δυνατότητα των κρατών μελών να προβλέπουν ότι μόνο οι οντότητες που έχουν νομική προσωπικότητα μπορούν να είναι μέλη ομίλου ΦΠΑ (πρβλ. αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 2015, C-108/14 και C-109/14, Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, σκέψη 38, της 25ης Απριλίου 2013, C-480/10, Επιτροπή κατά Σουηδίας, EU:C:2013:263, σκέψη 35, και της 9ης Απριλίου 2013, C-85/11, Επιτροπή κατά

Ιρλανδίας, EU:C:2013:217, σκέψη 36). Από τις σκέψεις της αποφάσεως Larentia + Minerva θα μπορούσε να συναχθεί το συμπέρασμα ότι επιτρέπεται περιορισμός των επιταγών του άρθρου 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, από τα κράτη μέλη κατά τη μεταφορά της εν λόγω οδηγίας στο εθνικό δίκαιο μόνο όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 11, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ ή όταν το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει στα κράτη μέλη περιθώριο διευκρινίσεως. Αναφορικά πάντως με το προσωπικό πεδίο εφαρμογής το Δικαστήριο δεν έχει αναγνωρίσει τέτοιο περιθώριο διευκρινίσεως στα κράτη μέλη. Εξ αυτού θα μπορούσε να συναχθεί το συμπέρασμα ότι περιορισμός του προσωπικού πεδίου εφαρμογής του άρθρου 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, είναι δυνατός μόνο στις περιπτώσεις του άρθρου 11, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ.

- 12 Άλλωστε και μεταξύ των αρμοδίων για τα ζητήματα του ΦΠΑ τμημάτων του BFH έχουν υποστηριχθεί διαφορετικές νομικές απόψεις περί του πώς πρέπει να μεταφερθούν στο εθνικό δίκαιο οι επιταγές του Δικαστηρίου όπως τέθηκαν με την απόφαση Larentia + Minerva.
- 13 Το ενδέκατο τμήμα του BFH έκρινε ότι οι επιταγές του Δικαστηρίου όπως τέθηκαν με την απόφαση Larentia + Minerva είναι δεσμευτικές χωρίς περιορισμούς. Αντίστοιχα με τις παραδοχές του Δικαστηρίου το ως άνω τμήμα ερμηνεύει το άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ υπό την έννοια «*ότι απαγορεύει στα κράτη μέλη να προβλέπουν με τη νομοθεσία τους ότι η δυνατότητα σύστασης ομίλου προσώπων που μπορούν να θεωρούνται ως ένα μόνον υποκείμενο στον φόρο προστιθέμενης αξίας πρόσωπο, την οποία προβλέπει η εν λόγω διάταξη, ισχύει μόνο για τις οντότητες που έχουν νομική προσωπικότητα και τελούν σε σχέση εξάρτησης από τη δεσπύζουσα 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, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει*» (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, C-108/14 και C-109/14, Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, σημείο 2 του διατακτικού). Εξ αυτού θα μπορούσε να συναχθεί το συμπέρασμα ότι το ενδέκατο τμήμα κρίνει ότι αντίκειται στο άρθρο 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, κάθε εξαρτώμενος από τη νομική μορφή περιορισμός του στοιχείου της «*οργανικώς συνδεδεμένης εταιρίας*», που διαλαμβάνεται στο άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG, εφόσον δεν πληρούνται κατ' εξαίρεση οι προϋποθέσεις του άρθρου 11, δεύτερο εδάφιο.
- 14 Αντίθετα, το πέμπτο τμήμα του BFH έχει αποφανθεί ότι για λόγους ασφάλειας δικαίου επιβάλλεται περιορισμός της έννοιας «*πρόσωπα*» του άρθρου 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, κατά την ως άνω παρατεθείσα στη σκέψη 7 έννοια. Η ασφάλεια αυτή θα θιγόταν αν οι προσωπικές εταιρίες έπρεπε να θεωρούνται υποχρεωτικά οργανικώς συνδεδεμένες εταιρίες κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG. Αυτό συμβαίνει διότι, σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, υπάρχει διαφορά μεταξύ των προσωπικών εταιριών και των νομικών προσώπων σχετικά με τον νομικά ασφαλή καθορισμό των σχέσεων που αφορούν

τα δικαιώματα ψήφου και οι σχέσεις αυτές παίζουν ρόλο στην κρίση περί της απαιτούμενης κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG, ενσωματώσεως από χρηματοδοτική άποψη.

- 15 Το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλει εάν επιτρέπεται μια τέτοια εφαρμογή της αρχής του δικαίου της Ένωσης περί ασφάλειας δικαίου προκειμένου να περιοριστεί το προσωπικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, υπό το πρίσμα της αποφάσεως *Larentia + Minerva*.
- 16 Αφενός, ενδεχομένως η τελική εξέταση της δυνατότητας περιορισμού της έννοιας «πρόσωπα» του άρθρου 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, έχει ήδη γίνει από το Δικαστήριο, με αποτέλεσμα ένας τέτοιος περιορισμός να είναι δυνατός μόνο στις περιπτώσεις του άρθρου 11, δεύτερο εδάφιο (βλ. ανωτέρω, σκέψη 10). Ως εκ τούτου, μπορεί το Δικαστήριο να έχει ήδη λάβει την τελική απόφαση για το εάν είναι δυνατός ένας περιορισμός με εφαρμογή και μόνο της αρχής της ασφάλειας δικαίου.
- 17 Αφετέρου, δεν επιτρέπεται ένα κράτος μέλος να επικαλείται διατάξεις, πρακτικές ή καταστάσεις της εσωτερικής του έννομης τάξεως προκειμένου να δικαιολογήσει τη μη τήρηση των υποχρεώσεων που απορρέουν από το δίκαιο της Ένωσης (όπως ρητά αναφέρεται, π.χ., στην απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2019, C-261/18, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, EU:C:2019:955, σκέψη 89). Κάτι τέτοιο θα ίσχυε όμως εάν –όπως δέχεται το πέμπτο τμήμα του ΒFH– το εθνικό δίκαιο των εταιριών παρείχε τη δυνατότητα περιορισμού των επιταγών του άρθρου 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ.
- 18 Παρόλα αυτά, ενδέχεται να μην υφίσταται ούτως ή άλλως παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου στην περίπτωση των προσωπικών εταιριών, όπως δέχεται το πέμπτο τμήμα του ΒFH.
- 19 Επ' αυτού πρέπει να ληφθεί αφενός υπόψη ότι η αρχή του δικαίου της Ένωσης περί ασφάλειας δικαίου δεν αποσκοπεί στην προστασία της διοικήσεως κατά την εφαρμογή κανόνων δικαίου, αλλά στην προστασία των θιγόμενων από τον κανόνα υποκειμένων στον φόρο. Η εν λόγω αρχή επιτάσσει κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου να εφαρμόζονται τα απονεμόμενα στους ιδιώτες από το δίκαιο της Ένωσης δικαιώματα κατά τρόπο αρκούντως ακριβή, σαφή και προβλέψιμο, ώστε οι ενδιαφερόμενοι να έχουν τη δυνατότητα να γνωρίζουν επακριβώς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους και να ενεργούν προσηκόντως καθώς και να επικαλούνται, ενδεχομένως, τα εν λόγω δικαιώματα ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων (πρβλ. απόφαση της 7ης Οκτωβρίου 2019, C-171/18, *Safeway*, EU:C:2019:839, σκέψη 25 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Το αν πληρούνται οι προϋποθέσεις της ενσωματώσεως από χρηματοδοτική άποψη στην περίπτωση των προσωπικών εταιριών πρέπει να είναι γνωστό επομένως στον υποκείμενο στον φόρο, ώστε να μην υφίσταται για αυτόν ουδεμία ανασφάλεια δικαίου.

- 20 Αφετέρου, φαίνεται αμφίβολη η παραδοχή ότι οι προφορικές συμφωνίες –που επιτρέπονται μόνο στις προσωπικές εταιρίες και όχι στα νομικά πρόσωπα– είναι λιγότερο ασφαλείς εξ απόψεως δικαίου από τις έγγραφες και εξ αυτού του λόγου υπάρχει παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου, διότι η εν λόγω παραδοχή θα είχε ως αποτέλεσμα να μην λαμβάνονται καθόλου υπόψη ως προς το καθεστώς του ΦΠΑ προφορικές συμφωνίες. Ένα τέτοιο γενικευμένο συμπέρασμα δεν μπορεί ωστόσο να συναχθεί από την αρχή του δικαίου της Ένωσης περί ασφάλειας δικαίου.

Επί του στοιχείου α' του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

- 21 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μπορούν να λαμβάνονται μέτρα κατά το άρθρο 11, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, μόνον εφόσον συνάδουν προς το δίκαιο της Ένωσης και ότι μόνο υπό την επιφύλαξη αυτή έχουν τα κράτη μέλη τη δυνατότητα να περιορίζουν την εφαρμογή του καθεστώτος που προβλέπει το άρθρο 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, προκειμένου να καταστείλουν τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή (πρβλ. απόφαση της 25ης Απριλίου 2013, C-480/10, Επιτροπή κατά Σουηδίας, EU:C:2013:263, σκέψη 38). Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα αφορά την ερμηνεία της εν λόγω επιφυλάξεως.
- 22 Οι επιβαλλόμενες από το πέμπτο τμήμα του ΒFH επιταγές ενδέχεται να παραβιάζουν τις αρχές του δικαίου της Ένωσης περί αναλογικότητας και ουδετερότητας.
- 23 Η αρχή της αναλογικότητας προϋποθέτει ότι το εθνικό μέτρο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού είναι κατάλληλο και δεν υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξή του. Κατά συνέπεια, δεν πρέπει να γίνεται χρήση του μέτρου αυτού κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ, που αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη σχετική κοινοτική νομοθεσία. (πρβλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-146/05, Collée, EU:C:2007:549, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 24 Η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαγορεύει ιδίως τη διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ των επιχειρηματιών που παρέχουν τις ίδιες υπηρεσίες. (πρβλ. απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2018, C-264/17, Mensing, EU:C:2018:968, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 25 Υπό αυτό το πρίσμα, το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλει κατά πόσον ο αποκλεισμός από την ενιαία φορολογική μονάδα από πλευράς ΦΠΑ των προσωπικών εταιριών, στις οποίες εκτός από τη δεσπόζουσα εταιρία είναι εταίροι και πρόσωπα που, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG, δεν είναι ενσωματωμένα από χρηματοδοτική άποψη στη δεσπόζουσα εταιρία, συνιστά ανάλογο περιορισμό της αρχής της ουδετερότητας. Και τούτο διότι όσον αφορά τη παροχή υπηρεσιών δεν υφίστανται από πλευράς ΦΠΑ διαφορές μεταξύ αφενός προσωπικών εταιριών, στις οποίες εκτός από τη δεσπόζουσα εταιρία είναι εταίροι

μόνο πρόσωπα που, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG, είναι ενσωματωμένα από χρηματοδοτική άποψη στη δεσπόζουσα εταιρία και αφετέρου προσωπικών εταιριών στις οποίες κάτι τέτοιο δεν ισχύει. Αμφότερες τελούν μεταξύ τους, κατά τη διενέργεια ίδιων πράξεων, σε σχέση άμεσου ανταγωνισμού.

- 26 Πέραν αυτού, το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει αν μέτρο κράτους μέλους, κατά την έννοια του άρθρου 11, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, που οδηγεί σε γενικό αποκλεισμό από την ενιαία φορολογική μονάδα των προσωπικών εταιριών στις οποίες εκτός από τη δεσπόζουσα εταιρία είναι εταίροι και πρόσωπα που, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG, δεν είναι ενσωματωμένα από χρηματοδοτική άποψη στη δεσπόζουσα εταιρία, δεν υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού της προλήψεως της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Δεν φαίνεται να αποκλείεται η ύπαρξη ηπιότερων νομοθετικών μέσων που παρέχουν με καταλληλότερο τρόπο προστασία από την φοροδιαφυγή και την φοροαποφυγή. Θα μπορούσε για παράδειγμα να οριστεί ότι η ενιαία φορολογική μονάδα λειτουργεί ως τέτοια μόνο κατόπιν αιτήσεως ή κατόπιν σχετικής εγκρίσεως από τη φορολογική διοίκηση.
- 27 Τέλος, πρέπει να γίνει στάθμιση του επιδιωκόμενου σκοπού (πρόληψη φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής) με τους περιορισμούς της αρχής της ουδετερότητας. Επ' αυτού πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι η γερμανική ρύθμιση προβλέπει τον γενικό αποκλεισμό από τις οργανικώς συνδεδεμένες εταιρίες των προσωπικών εταιριών στις οποίες, πέραν της δεσπόζουσας εταιρίας, είναι εταίροι και πρόσωπα που, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG, δεν είναι ενσωματωμένα από χρηματοδοτική άποψη στη δεσπόζουσα εταιρία, χωρίς να παίζει ρόλο αν στη συγκεκριμένη περίπτωση ερίζεται ή είναι δυσχερές να αποδειχθεί ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της ενσωματώσεως από χρηματοδοτική άποψη. Επιπροσθέτως, η επίκληση του άρθρου 11, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, αφορά εν τέλει μόνο την παραδοχή ότι οι προφορικές συμφωνίες είναι λιγότερο ασφαλείς εξ απόψεως δικαίου από τις γραπτές και με τον τρόπο αυτό υπάρχει ο κίνδυνος φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Η εν λόγω παραδοχή είναι και αυτή ωστόσο αμφίβολη (βλ. ανωτέρω, σκέψη 19). Επιπροσθέτως –αντίθετα από τα ισχύοντα, π.χ., για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή τις παραδόσεις προς εξαγωγή– δεν τίθεται στην περίπτωση της ενιαίας φορολογικής μονάδας ζήτημα υπάρξεως διασυννοριακής υποθέσεως, στην οποία προκύπτουν ενδεχομένως ιδιαίτερες δυσχέρειες κατά την εξέταση των πραγματικών περιστατικών. Αυτό συμβαίνει διότι τα αποτελέσματα της ενιαίας φορολογικής μονάδας σχετίζονται μόνο με τις παροχές που εκπληρώνονται μεταξύ των συστατικών της επιχείρησης μονάδων που είναι εγκατεστημένες στην ημεδαπή (άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, δεύτερη περίοδος, του UStG). Αυτό αντιστοιχεί στις επιταγές του δικαίου της Ένωσης, όπως αυτές προκύπτουν από το άρθρο 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ.

Επί του στοιχείου β' του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

- 28 Πέραν αυτού, είναι αμφίβολο εάν τα απαιτούμενα από το άρθρο 11, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, μέτρα πρέπει να θεσπίζονται από τον νομοθέτη με τη

σαφή πρόθεση να είναι κατάλληλα και αναγκαία για την πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής ή εάν αρκεί να είναι το μέτρο– ανεξάρτητα από το ποιον σκοπό επεδίωκε ο νομοθέτης– αντικειμενικά κατάλληλο και αναγκαίο για την πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαπαλλαγής.

- 29 Το γράμμα του άρθρου 11, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, («θεσπίζει μέτρα [...] για να») υπονοεί ότι η πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής πρέπει να αποτελεί μια επιδιωκόμενη συνέπεια του νομοθετικού μέτρου. Αυτό επιβεβαιώνεται και από την αγγλική και γαλλική απόδοση του άρθρου 11, δεύτερο εδάφιο.
- 30 Κατά την εισαγωγή του περιορισμού που αφορά τη νομική μορφή των οργανικώς συνδεδεμένων εταιριών, όπως προβλέπει το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, δεύτερη περίοδος, του UStG, ο νομοθέτης δεν επεδίωκε πάντως τον σκοπό της προλήψεως της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Όπως προκύπτει από τις προπαρασκευαστικές εργασίες του εν λόγω νόμου, η ως άνω διάταξη βασίστηκε στην παραδοχή ότι οι προσωπικές εταιρίες, λόγω της αστικού δικαίου δομής τους, δεν είναι κατάλληλες να ενσωματωθούν σε δεσπόζουσα εταιρία. Ακόμη και σε μεταγενέστερες τροποποιήσεις του UStG δεν ετέθη ζήτημα τέτοιου σκοπού.
- 31 Επιπροσθέτως, μια μεταγενέστερη συμπλήρωση του επιδιωκόμενου σκοπού αντίκειται στο γράμμα του άρθρου 11, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ. Σε αυτό συνηγορεί επίσης και το ότι το άρθρο 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, προβλέπει διαβούλευση με τη συμβουλευτική επιτροπή πριν από τη θέσπιση ρυθμίσεων περί ενιαίας φορολογικής μονάδας στο επίπεδο κράτους μέλους. Αυτή η απαίτηση για διαβούλευση θα υπονομευόταν αν ο εθνικός νομοθέτης μπορούσε να επικαλεστεί εκ των υστέρων τον σκοπό της προλήψεως της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής.