

**Υπόθεση C-141/20**

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

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

23 Μαρτίου 2020

**Αιτούν δικαστήριο:**

Bundesfinanzhof (Γερμανία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

11 Δεκεμβρίου 2019

**Καθής και αναιρεσείουσα:**

Finanzamt Kiel

**Προσφεύγουσα και αναιρεσίβλητη:**

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

**Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης**

Φόρος κύκλου εργασιών – Οδηγία 77/388 – Ευχέρεια κράτους μέλους να παρεκκλίνει από την προβλεπόμενη στο άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 77/388 έννομη συνέπεια – Δυνατότητα ιδιώτη να προβάλει τον βάσει του δικαίου της Ένωσης παράνομο χαρακτήρα της εθνικής έννομης συνέπειας – Εφαρμοστέο κριτήριο κατά την εξέταση του αναγκαίου χαρακτήρα της εθνικής παρέκκλισης – Ευχέρεια των κρατών μελών να στηρίζουν την παρέκκλιση αυτή στο άρθρο 4, παράγραφος 1 ή παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 77/388.

**Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ.

**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

- 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (στο εξής: οδηγία 77/388/ΕΟΚ), 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);
- 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 οδηγίας 77/388/ΕΟΚ;
  - 3) Πρέπει να εφαρμοστεί αυστηρό ή ελαστικό κριτήριο, στο πλαίσιο της διενεργητέας, κατά τη σκέψη 46 της απόφασης του Δικαστηρίου της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψεις 44 επ.), εξέτασης περί του κατά πόσον η προβλεπόμενη στο άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτο εδάφιο, του Umsatzsteuergesetz [νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών] 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 οδηγίας 77/388/ΕΟΚ 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 οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, εφόσον αυτό είναι ενσωματωμένο από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως στην επιχείρηση άλλου επιχειρηματία (δεσπόζουσα εταιρία) 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 σχηματίζει διαφορετική βούληση;

### **Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης**

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, ιδίως παράρτημα Α, σημείο 2.

Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, ιδίως άρθρα 4 και 21.

## **Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου**

Umsatzsteuergesetz [νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών] (στο εξής: UStG), ιδίως άρθρο 2.

### **Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας της κύριας δίκης**

- 1 Αντικείμενο της αντιδικίας αποτελεί το ζήτημα αν, το 2005 (επίμαχο έτος), υφίστατο ενιαία φορολογική μονάδα, όσον αφορά τον φόρο κύκλου εργασιών, την οποία συναποτελούσαν η Α, ως δεσπόζουσα εταιρία, και η προσφεύγουσα, ως οργανικώς συνδεδεμένη εταιρία.
- 2 Η προσφεύγουσα είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης. Εταίροι της είναι η Α (με ποσοστό συμμετοχής 51 %) και η C e.V. (με ποσοστό συμμετοχής 49 %). Η Α είναι οργανισμός δημοσίου δικαίου. Η C e.V. είναι εγγεγραμμένο σωματείο. Μοναδική διαχειρίστρια της προσφεύγουσας ήταν, κατά το επίμαχο έτος, η Ε, η οποία ταυτοχρόνως ήταν μοναδική διαχειρίστρια της Α και διευθύνουσα σύμβουλος της C e.V.
- 3 Στο πλαίσιο εξωτερικού λογιστικού ελέγχου που διεξήχθη στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας, η καθής συνήγαγε το συμπέρασμα ότι, κατά το επίμαχο έτος, η προσφεύγουσα και η Α δεν συναποτελούσαν ενιαία φορολογική μονάδα, καθότι δεν υφίστατο ενσωμάτωση από χρηματοδοτικής απόψεως της προσφεύγουσας στην επιχείρηση της Α. Η Α κατείχε μεν πλειοψηφική συμμετοχή στο εταιρικό κεφάλαιο της προσφεύγουσας, με ποσοστό 51 %, δεν διέθετε όμως την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου, βάσει των όρων του καταστατικού της εταιρίας, και, ως εκ τούτου, δεν ήταν σε θέση να επιβάλλει στην προσφεύγουσα τη λήψη αποφάσεων.
- 4 Το Finanzgericht [φορολογικό δικαστήριο] δέχτηκε την κατόπιν τούτου ασκηθείσα προσφυγή. Κατά της εν λόγω δικαστικής απόφασης βάλλει η αίτηση αναιρέσεως την οποία άσκησε η καθής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

### **Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως**

#### ***Εκτίμηση με βάση το εθνικό δίκαιο***

- 5 Με βάση το εθνικό δίκαιο, η αίτηση αναιρέσεως θα πρέπει να κριθεί βάσιμη, καθότι δεν υφίσταται ενσωμάτωση από χρηματοδοτικής απόψεως, υπό τη μορφή της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου, η οποία καταλέγεται, βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του UStG, στις αναγκαίες προϋποθέσεις για την ύπαρξη ενιαίας φορολογικής μονάδας.

***Επί των προδικαστικών ερωτημάτων***

*Τα προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 77/388*

- 6 Στο σημείο 2 του διατακτικού της απόφασης *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496), το Δικαστήριο απεφάνθη, μεταξύ άλλων, ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 77/388 έχει την έννοια ότι απαγορεύει στα κράτη μέλη να προβλέπουν με τη νομοθεσία τους ότι η δυνατότητα σύστασης ομίλου ΦΠΑ, την οποία προβλέπει η εν λόγω διάταξη, ισχύει μόνο για τις οντότητες που τελούν σε σχέση εξάρτησης από τη δεσπόζουσα εταιρία του ομίλου αυτού, εκτός αν η απαίτηση αυτή συνιστά πρόσφορο και απαραίτητο μέτρο 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.
- 7 Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, τίθεται το ζήτημα κατά πόσον –και, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, υπό ποιες προϋποθέσεις– ένα κράτος μέλος δύναται να παρεκκλίνει από τις επιτασσόμενες στο άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 77/388 έννομες συνέπειες. Για την επίλυση του ζητήματος αυτού, υποβάλλει το **πρώτο προδικαστικό ερώτημα**.
- 8 Με βάση τη συλλογιστική του Δικαστηρίου στις σκέψεις 41 και 42 της απόφασης *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496), ο ορισμός υποκειμένου στον φόρο διαφορετικού από τον όμιλο ΦΠΑ, κατά το επίμαχο έτος, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 77/388, θα μπορεί να θεωρηθεί ότι ήταν θεμιτός, προς επίτευξη του σκοπού περί αποτροπής καταχρηστικών πρακτικών ή συμπεριφορών ή περί καταστολής της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.
- 9 Υπέρ της αντίθετης λύσης μπορεί να συνηγορούν οι αποφάσεις της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, *Skandia America (USA)* (C-7/13, EU:C:2014:2225), κατά την οποία, εφόσον υφίσταται όμιλος ΦΠΑ, αυτός οφείλει τον ΦΠΑ, καθώς και της 22ας Μαΐου 2008, *Ampliscientifica και Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, σκέψη 20), κατά την οποία το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 77/388 απαιτεί οπωσδήποτε η εθνική ρύθμιση για τη μεταφορά του στο εσωτερικό δίκαιο να προβλέπει έναν και μοναδικό υποκείμενο στον φόρο.
- 10 Επιπλέον, το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 77/388 μπορεί να συνηγορεί υπέρ της ερμηνείας ότι τα κράτη μέλη δεν διαθέτουν την ευχέρεια να ορίζουν ως υπόχρεο του φόρου άλλο πρόσωπο αντί του καθοριζόμενου από το δίκαιο της Ένωσης υποκειμένου στον φόρο. Από τη διάταξη αυτή δεν συνάγεται τέτοια ευχέρεια. Το άρθρο 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 77/388 επιτρέπει μόνο τον ορισμό περαιτέρω προσώπων ως αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπευθύνων.

- 11 Ούτε προκύπτει, επίσης, πώς μπορεί ο ορισμός ενός μέλος του ομίλου ΦΠΑ ως υπόχρεου του φόρου, αντί του ίδιου του ομίλου, να συμβάλει στην επίτευξη του σκοπού περί αποτροπής καταχρηστικών πρακτικών ή συμπεριφορών ή περί καταστολής της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Κατά συνέπεια, είναι αμφίβολο κατά πόσον ο δικαιολογητικός λόγος αυτός επιτρέπει οιαδήποτε παρέκκλιση.
- 12 Σε περίπτωση που το Δικαστήριο απαντήσει στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να ορίζουν μέλος ομίλου ΦΠΑ ως υποκείμενο στον φόρο, αντί του ομίλου, το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει, περαιτέρω, κατά πόσον ένας ιδιώτης δύναται να επικαλεσθεί τον από απόψεως του δικαίου της Ένωσης παράνομο χαρακτήρα της εθνικής έννομης συνέπειας. Για τον λόγο αυτόν, υποβάλλει το **δεύτερο προδικαστικό ερώτημα**.
- 13 Υπέρ της ως άνω ερμηνείας συνηγορεί το ότι το Δικαστήριο, στο σημείο 3 του διατακτικού της προμνησθείσας απόφασής του στην υπόθεση Larentia + Minerva (EU:C:2015:496), απεφάνθη ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, της οδηγίας 77/388 δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει άμεσο αποτέλεσμα και ότι επιτρέπει στα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα να το επικαλούνται έναντι του κράτους μέλους τους, όταν η νομοθεσία του κράτους μέλους αυτού δεν συνάδει προς τη διάταξη αυτή και δεν θα μπορούσε να ερμηνευθεί σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη.
- 14 Εντούτοις, διαφορετική λύση ενδέχεται να προκύψει από τη σκέψη 20 της προμνησθείσας απόφασης Ampliscientifica και Amplifin (EU:C:2008:301) (βλ., ανωτέρω σκέψη 9 της παρούσας απόφασης).
- 15 Επιπλέον, οι ιδιώτες μπορούν ενδεχομένως να επικαλούνται το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 77/388, διότι από τον ορισμό ενός διαφορετικού υποκειμένου στον φόρο προκύπτει ο ορισμός ενός διαφορετικού υπόχρεου του φόρου.
- 16 Περαιτέρω, στο πλαίσιο της εξέτασης του ζητήματος αν η εθνική προϋπόθεση της ενσωμάτωσης από χρηματοδοτικής απόψεως είναι απαραίτητη κατά την έννοια των σκέψεων 45 επ. της προμνησθείσας απόφασης Larentia + Minerva (EU:C:2015:496), είναι αμφίβολο, από απόψεως δικαίου της Ένωσης, το πόσο αυστηρό πρέπει να είναι το κριτήριο που εφαρμόζεται κατά την εξέταση του αναγκαίου χαρακτήρα της εθνικής παρέκκλισης. Το ζήτημα αυτό αποτελεί αντικείμενο του **τρίτου προδικαστικού ερωτήματος**.
- 17 Συγκεκριμένα, βάσει του εθνικού δικαίου, η δεσπόζουσα οντότητα μπορεί να ασκήσει τα δικαιώματά της σε σχέση με την υποχρέωση καταβολής του φόρου για λογαριασμό της οργανικώς συνδεδεμένης εταιρίας, ασκώντας αγωγή κατά της αυτής. Ως εκ τούτου, αν υιοθετηθεί η αυστηρή προσέγγιση, η εθνική ρύθμιση ενδέχεται να μην είναι απαραίτητη.
- 18 Το αιτούν δικαστήριο δεν παραβλέπει το γεγονός ότι το Δικαστήριο, στη σκέψη 46 της προμνησθείσας απόφασης Larentia + Minerva (EU:C:2015:496), έκρινε ότι η πραγματοποίηση της αναγκαίας εξέτασης εναπόκειται στα εθνικά



δικαστήρια. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο δύναται να πραγματοποιήσει την εξέταση, για την οποία είναι το ίδιο αρμόδιο, μόνον αν έχει προηγουμένως κριθεί ποιο κριτήριο είναι εφαρμοστέο κατά την εξέταση του αναγκαίου χαρακτήρα.

- 19 Στην απόφαση της 25ης Απριλίου 2013, Επιτροπή κατά Σουηδίας (C-480/10, EU:C:2013:263), το Δικαστήριο έκρινε ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε πειστικά ότι το ληφθέν από το Βασίλειο της Σουηδίας μέτρο σε σχέση με την καταστολή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής δεν ήταν δικαιολογημένο. Τούτο ενδέχεται να συνηγορεί υπέρ μιας λίαν διασταλτικής ερμηνείας της ευχέρειας παρέκκλισης που διαθέτουν τα κράτη μέλη.
- 20 Ωστόσο, κατά τα λοιπά, το Δικαστήριο, στο πλαίσιο της εφαρμογής της αρχής της αναλογικότητας κατά τον έλεγχο της δράσης της Ένωσης ή των κρατών μελών, στηρίζεται, κατά πάγια νομολογία, στο κριτήριο αν η οικεία ρύθμιση βαίνει πέραν του (απολύτως) αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 25, της 14ης Δεκεμβρίου 2017, Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970, σκέψη 44, της 20ής Μαρτίου 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψεις 46 επ. και 52, της 8ης Μαΐου 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, σκέψη 33, και της 8ης Μαΐου 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, σκέψεις 26 και 27). Τούτο ενδέχεται να συνηγορεί υπέρ της ισχύος αρκετά –έως και πολύ– αυστηρών απαιτήσεων όσον αφορά τον αναγκαίο χαρακτήρα.
- 21 Ωστόσο, θα πρέπει ενδεχομένως να ληφθεί υπόψη ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 77/388 αποτελεί εξαίρεση από την αρχή που διατυπώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/388. Οι εξαιρέσεις από εξαίρεση, οι οποίες, κατά παρέκκλιση από τη ρύθμιση που εισάγει εξαίρεση, επαναφέρουν τον γενικό κανόνα, πρέπει, και στην περίπτωση του άρθρου 4 της οδηγίας 77/388, να μην ερμηνεύονται συσταλτικά, αλλά διασταλτικά (βλ. αποφάσεις της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ., C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψη 60, και της 4ης Ιουνίου 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, σκέψεις 67 επ.), πράγμα που συνηγορεί, παρομοίως, υπέρ μιας μάλλον ελαστικότερης εξέτασης του αναγκαίου χαρακτήρα.
- 22 Επιπλέον, χρήζει διευκρίνισης το ζήτημα κατά πόσον πρέπει να ληφθούν υπόψη, κατά την εξέταση, η αρχή της ασφάλειας δικαίου ή ο σκοπός περί απλούστευσης των διοικητικών διαδικασιών. Το Δικαστήριο δεν περιέλαβε σχετική μνεία στη σκέψη 46 της προμνησθείσας απόφασής του στην υπόθεση Larentia + Minerva (EU:C:2015:496): επιπλέον, βάσει του εθνικού δικαίου, ο θεσμός της ενιαίας φορολογικής μονάδας δεν αποσκοπεί στην απλούστευση των διοικητικών διαδικασιών, αλλά στην αποφυγή της γραφειοκρατίας στην οικονομία.
- 23 Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο κλίνει υπέρ της άποψης ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου, καθώς και ο σκοπός που επιδιώκεται με τον θεσμό της ενιαίας φορολογικής μονάδας, δεν μπορούν, κατ' αρχήν, να δικαιολογήσουν την

καθιέρωση ουσιαστικών απαιτήσεων όσον αφορά την ενσωμάτωση. Πράγματι, σε περίπτωση που, επί παραδείγματι, για την πλήρωση της προϋπόθεσης της ενσωμάτωσης από χρηματοδοτικής απόψεως δεν απαιτείτο η πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου, αλλά αρκούσε η πλειοψηφία των εταιρικών μεριδίων, η συνδρομή του κριτηρίου αυτού θα μπορούσε να διαπιστωθεί με τουλάχιστον εξίσου υψηλή ασφάλεια δικαίου όπως και η πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου. Η απλούστευση των διοικητικών διαδικασιών και/ή αποφυγή της γραφειοκρατίας στην οικονομία θα επιτυγχάνονταν εξίσου.

*Το προδικαστικό ερώτημα σχετικά με το άρθρο 4, παράγραφος 1 και παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 77/388*

- 24 Το αιτούν δικαστήριο κρίνει αναγκαία την υποβολή ενός περαιτέρω προδικαστικού ερωτήματος σχετικά με το άρθρο 4, παράγραφος 1 και παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 77/388, διότι η εθνική προσέγγιση για τη δικαιολόγηση του θεσμού της ενιαίας φορολογικής μονάδας στηρίζεται, εννοιολογικά και ιστορικά, στο κριτήριο της ανεξαρτησίας και, ως εκ τούτου, μπορεί ενδεχομένως να δικαιολογείται επίσης, ως θεμιτή ερμηνεία και/ή πρόβλεψη περιπτώσεων, με βάση το άρθρο 4, παράγραφος 1 ή παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 77/388. Ως εκ τούτου προκύπτει το **τέταρτο προδικαστικό ερώτημα**, το οποίο υποβάλλεται τελείως ανεξάρτητα από το πρώτο, το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα.
- 25 Ο γερμανικός θεσμός της ενιαίας φορολογικής μονάδας στηριζόταν αρχικώς στην παραδοχή ότι η οργανικώς συνδεδεμένη εταιρία δεν έχει «ιδία βούληση». Η αρχική δικαιολόγηση με την επίκληση της μη ανεξαρτησίας όπου δεν υφίσταται «ιδία βούληση» παρουσιάζει, κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, σαφείς ομοιότητες με τη συλλογιστική που ανέπτυξε το Δικαστήριο στις αποφάσεις της 29ης Σεπτεμβρίου 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, σκέψεις 30 επ.) και της 29ης Οκτωβρίου 2015, Saudacor (C-174/14, EU:C:2015:733, σκέψεις 60, 63 και 67) στο πλαίσιο της εξέτασης της ανεξαρτησίας. Στις αποφάσεις αυτές, το Δικαστήριο στηρίχτηκε στα κριτήρια της ύπαρξης σχέσης εξάρτησης (Unterordnung) (βλ. απόφαση Gmina Wrocław, EU:C:2015:635, σκέψεις 33, 34 και 36), καθώς και οργανικού δεσμού (απόφαση Saudacor, EU:C:2015:733, σκέψη 67).
- 26 Ακόμη και κατά την εξέταση του ζητήματος αν φυσικό πρόσωπο είναι ανεξάρτητο (selbständig) κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1 και παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 77/388, προέχει η ύπαρξη «εξάρτησης» (Unterordnung) (βλ. αποφάσεις της 27ης Ιανουαρίου 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, σκέψη 18, της 18ης Οκτωβρίου 2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, σκέψεις 18 επ., και της 13ης Ιουνίου 2019, IO, C-420/18, EU:C:2019:490, σκέψεις 32, 38 επ.).
- 27 Με γνώμονα την προμνησθείσα απόφαση Gmina Wrocław (EU:C:2015:635, σκέψη 35), δεν αποκλείεται, κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, τα (πολύ αυστηρά) κριτήρια της εξάρτησης (Unterordnung) που έχει ορίσει η

Γερμανία για την ύπαρξη ενιαίας φορολογικής μονάδας να δικαιολογούνται, υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης, όχι με βάση το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 77/388, αλλά με βάση το άρθρο 4, παράγραφος 1, και το άρθρο 4, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής. Το άρθρο 4, παράγραφος 1, ή το άρθρο 4, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας επιτρέπει ενδεχομένως στη Γερμανία να θεωρεί την οργανικώς συνδεδεμένη εταιρία –κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG– ως μη ανεξάρτητη (selbständig), κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας, λόγω της εξάρτησής (Unterordnung) της από τη δεσπόζουσα εταιρία.

- 28 Συναφώς, είναι αμφίβολο αν τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν τις τυπικές περιπτώσεις στις οποίες ένα πρόσωπο πρέπει να θεωρείται ότι «δεν έχει ίδια βούληση» και ότι, ως εκ τούτου, δεν είναι ανεξάρτητο κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/388. Τέτοιου είδους ρύθμιση περιλαμβάνει το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο 2, πρώτη περίοδος, του ισχύοντος γερμανικού UStG.
- 29 Το Δικαστήριο έχει παραδεχθεί ότι αποτελεί θεμιτό σκοπό η θέσπιση από τον νομοθέτη γενικών κανόνων των οποίων να είναι ευχερής τόσο η εφαρμογή από τους οικονομικούς φορείς όσο και ο έλεγχος από τις αρμόδιες εθνικές αρχές, έστω και αν οι κανόνες αυτοί δεν είναι απολύτως σαφείς (βλ. αποφάσεις της 24ης Φεβρουαρίου 2015, Soroga, C-512/13, EU:C:2015:108, σκέψεις 35 και 36, καθώς και της 7ης Μαρτίου 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, σκέψεις 57 επ. και 60). Δεδομένου ότι ο καθορισμός του υποκειμένου στον φόρο συνιστά ρύθμιση η οποία μπορεί να συνεπάγεται οικονομικές επιβαρύνσεις, οι ενδιαφερόμενοι πρέπει να είναι σε θέση να γνωρίζουν με ακρίβεια την έκταση των υποχρεώσεων που τους επιβάλλονται προτού προβούν σε συναλλαγή (βλ. αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 72, καθώς και της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ., C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 48).
- 30 Ο καθορισμός των τυπικών περιπτώσεων όπου δεν υφίσταται ανεξαρτησία, στο γερμανικό δίκαιο, ενδέχεται, ως εκ τούτου, να θεωρηθεί θεμιτός από απόψεως δικαίου της Ένωσης. Τούτο διότι, αν τα γερμανικά δικαστήρια πραγματοποιούσαν την –απαιτούμενη βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/388– εξέταση περί του αν ένα νομικό πρόσωπο δεν έχει ίδια βούληση και, ως εκ τούτου, με βάση το σύνολο των περιστάσεων, δεν είναι ανεξάρτητο, χωρίς να στηρίζονται στο κριτήριο της πλήρωσης προϋποθέσεων που καθορίζονται στον νόμο, τούτο θα μπορούσε να δημιουργεί αβεβαιότητα στους συναλλασσόμενους όσον αφορά τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.
- 31 Το αιτούν δικαστήριο δεν παραβλέπει ότι το κριτήριο της ανεξαρτησίας που προβλέπεται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/388 αποτελεί έννοια του δικαίου της Ένωσης, πράγμα που εγείρει το ζήτημα αν καταλείπεται και στον εθνικό νομοθέτη τυχόν ευχέρεια καθορισμού τυπικών περιπτώσεων.



- 32 Υπέρ της λύσης αυτής μπορεί να συνηγορεί η συστηματική ερμηνεία, καθότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 77/388 καθιερώνει επίσης ως κριτήριο τον «δεσμό εξάρτησης» (Unterordnung), με την εξάρτηση (Unterordnung) να υποδηλώνει τη απουσία ανεξαρτησίας (Selbständigkeit) κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας. Τούτο μπορεί να εκφράζει μια γενικότερη νομική αντίληψη.
- 33 Επιπλέον, υπέρ της εν λόγω λύσης μπορεί να συνηγορεί η ιστορική ερμηνεία: από το παράρτημα Α, σημείο 2, της οδηγίας 67/228 μπορεί ενδεχομένως να συναχθεί ότι η ιδιότητα του μέλους ενιαίας φορολογικής μονάδας αποτελούσε περίπτωση όπου δεν υπάρχει ανεξαρτησία. Το παράρτημα Α της οδηγίας 67/228 φαίνεται ότι χρησίμευσε, μεταξύ άλλων, ως νομικό έρεισμα, από απόψεως δικαίου της Ένωσης, για τη γερμανική νομοθετική ρύθμιση σχετικά με τις ενιαίες φορολογικές μονάδες. Τούτο μπορεί να είναι κρίσιμο ακόμη και σήμερα.
- 34 Τέλος, το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 77/388 δεν αντιτίθεται στην ερμηνεία αυτή: ειδικότερα, η ρύθμιση δεν παύει να εξυπηρετεί ορισμένο σκοπό: συγκεκριμένα, υπάρχουν σοβαρές διαφορές μεταξύ της εκεί προβλεπόμενης από κοινού φορολόγησης των μελών ομίλου ΦΠΑ και της γερμανικής ενιαίας φορολογικής μονάδας τόσο από απόψεως προϋποθέσεων πλήρωσης του κανόνα όσο και απόψεως έννομων συνεπειών.