

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-184 din 2023, Finanzamt T. Posibilitatea unui stat membru de a considera drept persoană impozabilă unică un grup de entități strâns legate financiar dar independente din punct de vedere juridic

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

11 iulie 2024

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – A șasea directivă 77/388/CEE – Articolul 2 punctul 1 – Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf – Persoane impozabile – Posibilitatea statelor membre de a considera drept persoană impozabilă unică, denumită «grup TVA», persoane independente din punct de vedere juridic, dar strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale – Prestații interne în cadrul grupului TVA – Impozitare a unor astfel de prestații – Beneficiar al prestațiilor care nu dau dreptul la deducerea TVA-ului – Risc de pierderi fiscale”

În cauza C-184/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 26 ianuarie 2023, primită de Curte la 22 martie 2023, în procedura

Finanzamt T

împotriva

S,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul C. Lycourgos, președinte de cameră, doamna O. Spineanu-Matei, domnii J.-C. Bonichot (raportor) și S. Rodin și doamna L. S. Rossi, judecători,

avocat general: domnul A. Rantos,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- pentru S, de R. J. Schwerin și D. Sommerfeld, Rechtsanwälte;
 - pentru guvernul german, de M. J. Möller și A. Hoesch, în calitate de agenți;
 - pentru Comisia Europeană, de B. Eggers și M. Herold, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 16 mai 2024,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 punctul 1 și a articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt T (administrația fiscală, Germania), pe de o parte, și S, o fundație germană de drept public, pe de altă parte, în legătură cu aplicarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) acestei fundații pentru exercițiul fiscal 2005.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii Europene

- 3 A șasea directivă a fost abrogată și înlocuită, începând de la 1 ianuarie 2007, prin Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7). Totuși, ținând seama de data faptelor în discuție în litigiul principal, acesta rămâne guvernat de A șasea directivă.
- 4 Articolul 2 din A șasea directivă prevedea:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

- (1) livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]” [traducere neoficială]

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

5 Articolul 4 din această directivă prevede:

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

[...]

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

Sub rezerva consultărilor prevăzute la articolul 29, fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.

(5) Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

[...]” [traducere neoficială]

6 Potrivit articolului 6 alineatul (2) din directiva menționată:

„Se consideră prestări de servicii cu titlu oneros următoarele:

[...]

(b) prestările gratuite de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora sau, la modul general, în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice.

Statele membre pot deroga de la dispozițiile prezentului alineat, cu condiția ca această derogare să nu ducă la denaturarea concurenței.” [traducere neoficială]

7 Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din aceeași directivă prevede:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc în condițiile pe care le stabilesc în scopul asigurării aplicării corecte și directe a unor asemenea scutiri și al prevenirii oricăror posibile cazuri de evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

[...]

(b) spitalizarea și îngrijirea medicală și activitățile conexe asigurate de organisme de drept public sau, în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, asigurate de spitale, centre de tratament medical sau diagnoză și alte instituții de natură similară recunoscute în mod corespunzător;" [traducere neoficială]

8 Articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a) [TVA-ul datorat sau achitat] pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]" [traducere neoficială]

9 Articolul 11 din Directiva 2006/112 prevede:

„După consultarea comitetului consultativ pentru [TVA] (denumit în continuare «comitetul TVA»), fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.

Un stat membru care își exercită opțiunea prevăzută la primul paragraf poate adopta orice măsuri considerate necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin utilizarea prezentei dispoziții."

Dreptul german

10 Articolul 2 alineatul (2) din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „UStG”), are următorul cuprins:

„Activitatea industrială, comercială, artizanală sau profesională nu se exercită în mod independent:

[...]

(2) dacă, având în vedere ansamblul relațiilor efective, o persoană juridică este integrată pe plan financiar, economic și organizațional în întreprinderea

organizației-umbrelă (unitate fiscală). Efectele unității fiscale sunt limitate la prestații interne între filialele întreprinderii care au sediul pe teritoriul național. Aceste filiale trebuie să fie tratate ca o singură întreprindere. [...]"

- 11 Articolul 3 alineatul (9a) punctul 2 în UStG prevede:

„Sunt asimilate unei alte prestații cu titlu oneros următoarele:

[...]

(2) furnizarea cu titlu gratuit de către întreprinzător a unei alte prestații în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice sau în folosul propriu al personalului său, în măsura în care nu este vorba despre mici prestații în natură [pentru acesta]."

Situația de fapt din litigiul principal și întrebările preliminare

- 12 Din decizia de trimitere reiese că S este o fundație germană de drept public, care constituie organizația-umbrelă a unei universități, ce administrează și un departament de medicină universitară, precum și a societății U-GmbH.
- 13 În cursul anului 2005, societatea U-GmbH a prestat pentru S servicii de curățenie, de igienă și de spălătorie, precum și de transport de pacienți. Serviciile de curățenie ar fi fost prestate pentru întregul complex imobiliar reprezentat de departamentul de medicină universitară, din care fac parte camerele pacienților, culoarele, sălile de operații, sălile de cursuri și laboratoarele.
- 14 În complexul imobiliar, S desfășoară activități economice pentru care este supusă la plata TVA-ului, dar utilizează săli de curs și alte părți ale acestui complex pentru activități de formare a studenților, pe care le desfășoară în calitate de autoritate publică și pentru care nu este considerată persoană impozabilă în scopuri de TVA. Proporția din suprafața complexului menționat dedicată acestor activități ar reprezenta 7,6 % din suprafața totală a complexului respectiv.
- 15 La 3 noiembrie 2005, în urma unui control, administrația fiscală a rectificat decizia de impunere a TVA-ului datorat de S pentru anul 2005.
- 16 În primul rând, considerând că unitățile ce aparțineau S formau o întreprindere unică, al cărei organ de conducere era S, administrația fiscală a considerat că trebuia întocmită o singură declarație de TVA și, în consecință, că trebuia emisă o singură decizie de impunere.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 17 În al doilea rând, administrația fiscală a apreciat că, în conformitate cu articolul 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG, serviciile de curățenie furnizate de U-GmbH pentru S constituiau prestații efectuate în cadrul unității fiscale (*Organschaft*) constituite din S și din U-GmbH și că, prin urmare, aceste prestații nu erau supuse plății TVA-ului.
- 18 Cu toate acestea, administrația fiscală a considerat de asemenea că, în măsura în care aceste prestații au fost efectuate pentru activitățile desfășurate de S pentru care aceasta nu era considerată persoană impozabilă în scopuri de TVA, ele au fost furnizate „în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice” și au creat, în favoarea S, o „prestare de servicii cu titlu gratuit, asimilată unei prestări de servicii cu titlu oneros”, în conformitate cu articolul 3 alineatul (9a) punctul 2 din UStG, care transpune articolul 6 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă.
- 19 În consecință, administrația fiscală a majorat cuantumul TVA-ului datorat de S.
- 20 S a formulat o contestație administrativă împotriva acestei decizii, care a fost respinsă.
- 21 Finanzgericht (Tribunalul Fiscal, Germania) a admis acțiunea formulată de S în legătură cu majorarea TVA-ului. În această privință, el a considerat că unitatea fiscală (*Organschaft*) care reunea, într-o singură întreprindere, organizația-umbrelă S și U-GmbH se extindea la activitățile desfășurate de S care țineau de regimul puterii publice și că nu erau îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 3 alineatul (9a) punctul 2 din UStG.
- 22 Administrația fiscală a introdus un recurs împotriva acestei hotărâri la Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe, Germania), care este instanța de trimitere. Aceasta a solicitat Curții să se pronunțe cu titlu preliminar asupra conformității reglementării germane privind unitatea fiscală cu dreptul Uniunii și asupra aplicabilității articolului 6 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă.
- 23 Această cerere de decizie preliminară a condus la pronunțarea Hotărârii din 1 decembrie 2022, Finanzamt T (Prestații interne ale unui grup TVA) (C-269/20, EU:C:2022:944). În această hotărâre, Curtea a considerat că articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă nu se opunea ca un stat membru să desemneze, în calitate de persoană impozabilă unică a unui grup TVA, organizația-umbrelă a acestuia atunci când acest organism este în măsură să își impună voința în fața celorlalte entități ce fac parte din acest grup și cu condiția ca această desemnare să nu determine un risc de pierderi fiscale. Curtea a statuat de asemenea că dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care un asemenea organism efectuează activități economice pentru care este impozabil în scopuri de TVA și desfășoară activități în cadrul exercitării unor prerogative de

autoritate publică, pentru care nu este considerat persoană impozabilă în scopuri de TVA în temeiul articolului 4 alineatul (5) din această directivă, furnizarea de către o entitate care face parte din acest grup a unei prestări de servicii în legătură cu exercitarea menționată nu trebuie să fie impozitată în temeiul articolului 6 alineatul (2) litera (b) din directiva menționată.

- 24 Instanța de trimitere consideră necesar să sesizeze din nou Curtea, în cadrul aceluiași litigiu, cu privire la problema dacă prestațiile furnizate cu titlu oneros între persoane care fac parte din același grup TVA intră în domeniul de aplicare al TVA-ului în conformitate cu articolul 2 alineatul (1) și cu articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă. Ea consideră că există o incertitudine în această privință, ținând seama de cele indicate de Curte la punctele 77-80 din Hotărârea din 1 decembrie 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943).
- 25 Instanța menționată ridică de asemenea problema dacă nu este necesar, în orice caz, ca astfel de prestații să fie supuse TVA-ului în cazul în care beneficiarul acestor prestații nu este sau este doar parțial autorizat să deducă taxa datorată sau achitată în amonte, pentru a evita un „risc de pierderi fiscale”, ținând seama de principiile rezultate din Hotărârile din 1 decembrie 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943) și Finanzamt T (Prestații interne ale unui grup TVA) (C-269/20, EU:C:2022:944).
- 26 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Gruparea mai multor persoane într-o persoană impozabilă unică în temeiul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din [A șasea directivă] are drept consecință faptul că prestațiile efectuate cu titlu oneros între aceste persoane nu intră în sfera de aplicare a [TVA-ului] în sensul articolului 2 punctul 1 din această directivă?
- 2) Prestațiile efectuate cu titlu oneros între aceste persoane intră în sfera de aplicare a [TVA-ului] în orice caz atunci când beneficiarul prestației nu are (sau are numai parțial) dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte, întrucât, în caz contrar, există riscul de pierderi fiscale?”

Cu privire la întrebările preliminare

- 27 Prin intermediul celor două întrebări, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 punctul 1 și articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că prestațiile efectuate cu titlu oneros între persoane care fac parte din același grup

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

TVA trebuie supuse plății TVA-ului și dacă împrejurarea că beneficiarul acestor prestații nu poate deduce TVA-ul datorat sau achitat în amonte trebuie luată în considerare pentru motivul că o asemenea situație ar genera un risc de pierderi fiscale.

- 28 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, sunt supuse TVA-ului livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de o persoană impozabilă care acționează ca atare.
- 29 În temeiul articolului 4 alineatul (1) din această directivă, „persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la articolul 4 alineatul (2) din această directivă, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective.
- 30 De asemenea, reiese din jurisprudența Curții că o prestare de servicii nu este supusă TVA-ului decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 ianuarie 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, punctul 37 și jurisprudența citată).
- 31 Pentru a stabili existența unui astfel de raport juridic, trebuie să se verifice dacă prestatorul desfășoară o activitate economică independentă, în special în măsura în care suportă riscul economic care rezultă din activitatea sa [a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punctul 25, și Hotărârea din 24 ianuarie 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, punctul 35].
- 32 În ceea ce privește chestiunea dacă serviciile prestate între membrii aceluiași grup fiscal trebuie să fie supuse plății TVA-ului, este necesar să se constate, având în vedere întrebările formulate de instanța de trimitere, că Curtea nu s-a pronunțat asupra acestei chestiuni în Hotărârea din 1 decembrie 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943).
- 33 Astfel, la punctele 77-80 din această hotărâre, vizate cu precădere de instanța de trimitere, chestiunea examinată era aceea dacă un stat membru poate să califice, „prin standardizare”, anumite entități ca fiind neindependente în sensul articolului 4 alineatul (1) și al articolului 4 alineatul (4) primul paragraf din A șasea directivă atunci când acestea din urmă sunt integrate pe plan financiar, economic și organizațional în organizația-umbrelă a unui grup TVA.
- 34 Din cuprinsul punctelor 23 și 28-30 din hotărârea menționată reiese că această chestiune fusese ridicată de aceeași instanță de trimitere cu cea care a depus

prezenta cerere de decizie preliminară pentru a aprecia dacă sistemul german al unității fiscale (*Organschaft*) putea fi „justificat”, în orice caz, prin intermediul interpretării coroborate a articolului 4 alineatul (1) și a articolului 4 alineatul (4) primul paragraf din A șasea directivă.

- 35 În consecință, jurisprudența rezultată din Hotărârea din 1 decembrie 2022, *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie* (C-141/20, EU:C:2022:943), nu prejudică răspunsul care trebuie dat la întrebarea dacă prestațiile efectuate între membrii aceluiași grup TVA intră în domeniul de aplicare al TVA-ului.
- 36 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie, în schimb, să se ia în considerare apartenența acestor membri la același grup TVA și normele specifice prevăzute la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 martie 2021, *Danske Bank*, C-812/19, EU:C:2021:196, punctul 22).
- 37 Potrivit modului de redactare a acestei dispoziții, fiecare stat membru poate considera ca fiind „persoană impozabilă unică” orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.
- 38 În plus, dintr-o jurisprudență constantă rezultă că punerea în aplicare a regimului prevăzut la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă implică faptul că reglementarea națională adoptată în temeiul acesteia autorizează entitățile care prezintă astfel de legături să înceteze să fie considerate persoane impozabile separate în scopuri de TVA pentru a fi considerate o persoană impozabilă unică și că, atunci când un stat membru aplică această dispoziție, entitatea sau entitățile subordonate, în sensul dispoziției menționate, nu pot fi considerate persoană impozabilă sau persoane impozabile în sensul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă [a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 mai 2008, *Ampliscientifica și Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, punctul 19, și Hotărârile din 1 decembrie 2022, *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, C-141/20, EU:C:2022:943, punctul 45, precum și *Finanzamt T (Prestații interne ale unui grup TVA)*, C-269/20, EU:C:2022:944, punctul 39].
- 39 În consecință, considerarea unui grup TVA drept persoană impozabilă unică în temeiul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă exclude ca membrii grupului TVA să continue să depună separat declarații privind TVA-ul și să fie identificați în continuare, atât în cadrul grupului, cât și în afara acestuia, ca persoane impozabile, dat fiind că numai persoana impozabilă unică este autorizată să depună declarațiile de impunere menționate. Această dispoziție presupune, așadar, în mod necesar, atunci când este pusă în aplicare de un stat membru, ca

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

prin efectul reglementării naționale de transpunere persoana impozabilă să fie unică și să se atribuie grupului un singur număr de identificare în scopuri de TVA [a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 mai 2008, Ampliscientifica și Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punctele 19 și 20, precum și Hotărârea din 1 decembrie 2022, Finanzamt T (Prestații interne ale unui grup TVA), C-269/20, EU:C:2022:944, punctul 40].

- 40 Așa cum a arătat avocatul general la punctele 44 și 45 din concluzii, rezultă că un prestator care aparține unui grup de TVA nu poate fi considerat în mod individual, în cazul în care statul membru a instituit un astfel de regim, drept persoană impozabilă distinctă de persoana impozabilă constituită din grupul de TVA, astfel încât nu este necesar să se determine dacă acest prestator îndeplinește condiția de independență prevăzută la articolul 4 alineatul (1) din A șasea directivă atunci când prestează un serviciu cu titlu oneros unei alte entități din acest grup. Prin urmare, o asemenea prestație nu poate intra în domeniul de aplicare al TVA-ului în temeiul articolului 2 punctul 1 din această directivă.
- 41 În sfârșit, trebuie arătat că comitetul TVA, instituit la articolul 398 din Directiva 2006/112, a efectuat o analiză identică cu privire la grupul TVA menționat la articolul 11 din această directivă, în orientările care rezultă din cea de a 119-a reuniune a acestui comitet din 22 noiembrie 2021, care arată că tratarea unui grup TVA drept persoană impozabilă unică exclude ca membrii acestui grup să continue să funcționeze, în cadrul și în afara grupului lor, ca persoane impozabile distincte în scopuri de TVA. Un asemenea document, deși lipsit de forță obligatorie, constituie totuși un ajutor pentru interpretarea celei de A șasea directive (a se vedea prin analogie Ordonanța din 8 octombrie 2020, Weindel Logistik Service (C-621/19, EU:C:2020:814, punctul 48).
- 42 De asemenea, punctul 3.4.3 din Comunicarea Comisiei către Consiliu și Parlamentul European privind opțiunea de grup TVA menționată la articolul 11 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [COM(2009) 325 final], referitor la „Furnizările în interiorul grupului”, precizează că tranzacțiile între membrii aceluiași grup TVA efectuate cu titlu oneros nu există în scopuri de TVA.
- 43 În ceea ce privește problema dacă ar trebui să se facă distincție între cazul particular în care prestatorul unui astfel de serviciu nu se poate prevala de dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat în amonte, pentru motivul că ar exista, în acest caz, un „risc de pierderi a veniturilor fiscale”, trebuie amintit, cu titlu introductiv, că, în cadrul unui grup TVA, dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat în amonte este conferit grupului însuși, iar nu membrilor săi.

- 44 Pe de altă parte, în Hotărârile din 1 decembrie 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943) și Finanzamt T (Prestații interne ale unui grup TVA) (C-269/20, EU:C:2022:944), pe care instanța de trimitere le-a citat în decizia sa de trimitere, condiția privind necesitatea evitării unui risc de pierderi fiscale la care Curtea a făcut referire se raporta la o problemă diferită de cea examinată în cadrul prezentei cauze.
- 45 Astfel, așa cum reiese din cuprinsul punctului 60 din Hotărârea din 1 decembrie 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), și din cuprinsul punctului 53 din Hotărârea din 1 decembrie 2022, Finanzamt T (Prestații interne ale unui grup TVA) (C-269/20, EU:C:2022:944), această problemă se referea la posibilitatea ca un stat membru să desemneze nu grupul TVA însuși, ci organizația-umbrelă a acestui grup pentru a exercita rolul de persoană impozabilă unică. Așa cum s-a amintit la punctul 23 din prezenta hotărâre, Curtea a apreciat că acest lucru ar putea fi valabil dacă desemnarea ar conduce la același rezultat, în ceea ce privește veniturile fiscale, ca și în cazul în care grupul TVA ar fi el însuși supus acestei taxe [a se vedea în acest sens Hotărârile din 1 decembrie 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, punctele 57-59, și Finanzamt T (Prestații interne ale unui grup TVA), C-269/20, EU:C:2022:944, punctele 50-52].
- 46 În schimb, „riscul de pierderi fiscale” la care se referă instanța de trimitere în cadrul celei de a doua întrebări ar rezulta, *a priori*, nu din aplicarea unor condiții speciale regimului grupului TVA specifice dreptului unui stat membru, ci din aplicarea sistemului comun de TVA prevăzut de A șasea directivă și a normelor privind deducerea TVA-ului datorat sau achitat în amonte pe care îl prevede.
- 47 Având în vedere cele ce precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 2 punctul 1 și articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că prestațiile efectuate cu titlu oneros între persoane care fac parte din același grup TVA nu sunt supuse TVA-ului nici chiar în cazul în care TVA-ul datorat sau achitat de beneficiarul acestor prestații nu poate face obiectul unei deduceri în amonte.

Cu privire la limitarea efectelor în timp

- 48 Guvernul german a solicitat Curții să limiteze efectele în timp ale prezentei hotărâri în cazul în care Curtea ar răspunde afirmativ la prima sau la a doua întrebare.
- 49 Având în vedere răspunsul dat la cele două întrebări adresate de instanța de trimitere, nu este necesar să se răspundă la această cerere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

Articolul 2 punctul 1 și articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare

trebuie interpretate în sensul că

prestațiile efectuate cu titlu oneros între persoane care fac parte din același grup constituit din persoane independente din punct de vedere juridic, dar strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale, desemnat de un stat membru drept persoană impozabilă unică, nu sunt supuse taxei pe valoarea adăugată (TVA) nici chiar în cazul în care TVA-ul datorat sau achitat de beneficiarul acestor prestații nu poate face obiectul unei deduceri în amonte.