Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 21ης Σεπτεμβρίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ' – Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος – Απαλλαγή των υπηρεσιών που παρέχονται από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων στα μέλη τους – Εφαρμογή στον τομέα των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών»

Στην υπόθεση C-326/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Administratīvā apgabaltiesa (περιφερειακό διοικητικό εφετείο, Λεττονία) με απόφαση της 9ης Ιουνίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο την 1η Ιουλίου 2015, στο πλαίσιο της δίκης

«DNB Banka» AS

κατά

Valsts ieņēmumu dienests,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, πρόεδρο τμήματος, E. Juhász, C. Vajda (εισηγητή), K. Jürimäe και K. Λυκούργο, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: M. Aleksejev, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 30ής Ιουνίου 2016,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η «DNB Banka» AS, εκπροσωπούμενη από τους M. Kairovs, J. Teteris και I. Sloka,

– η Λεττονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Bogdanova, I. Kucina και D. Pelše, καθώς και από τον I. Kalniņš,

– η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze,

– η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις K. Νασοπούλου και A. Δημητρακοπούλου,

* Γλώσσα διαδικασίας: η λεττονική.

– η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την D. Holderer, επικουρούμενη από τους F. Kremer και P.-E. Partsch, avocats,

– η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Z. Fehér και G. Koós,

– η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna καθώς και από τις B. Majerczyk-Graczykowska και K. Maćkowska,

– η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes και R. Campos Laires,

– η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη αρχικώς από την S. Simmons, στη συνέχεια, από την C. R. Brodie και τον D. Robertson, επικουρούμενους από τον O. Thomas, QC,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την M. Owsiany-Hornung και τον A. Sauka,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 1ης Μαρτίου 2017,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της «DNB Banka» AS και της Valsts ieņēmumu dienests (φορολογική αρχή, Λεττονία) (στο εξής: VID) σχετικά με την απόρριψη, εκ μέρους της δεύτερης, της αιτήσεως που υπέβαλε η DNB Banka περί διορθώσεως των δηλώσεων φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που είχε υποβάλει.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η έκτη οδηγία

3 Η 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία) καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, από την οδηγία 2006/112. Το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας όριζε τα εξής:

«Α. Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος

1. Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα Κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[…]

στ) τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων, που ασκούν δραστηριότητα απαλλασσομένη του φόρου ή για την οποία τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, με σκοπό την παροχή στα μέλη τους των αμέσως αναγκαίων υπηρεσιών για την άσκηση της δραστηριότητος αυτής, εφόσον οι ενώσεις αυτές απαιτούν από τα μέλη τους μόνο την εξόφληση του επακριβώς αναλογούντος σε αυτά μέρους των από κοινού αναληφθεισών δαπανών, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή αυτή δεν δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού.

[…]»

Η οδηγία 2006/112

4 Η οδηγία 2006/112 περιλαμβάνει τίτλο IX, επιγραφόμενο «Απαλλαγές», το κεφάλαιο 1 του οποίου επιγράφεται «Γενικές διατάξεις».

5 Το άρθρο 132, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, που περιλαμβάνεται στο επιγραφόμενο «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος» κεφάλαιο 2 του τίτλου IX της εν λόγω οδηγίας, προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

στ) τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων, που ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη του φόρου ή για την οποία τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο, με σκοπό την παροχή στα μέλη τους των άμεσα αναγκαίων υπηρεσιών για την άσκηση της δραστηριότητος αυτής, εφόσον οι ενώσεις αυτές απαιτούν από τα μέλη τους μόνο την είσπραξη του επακριβώς αναλογούντος σε αυτά μέρους των κοινών δαπανών που έχουν αναληφθεί, με τον όρο ότι η απαλλαγή αυτή δεν δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού,

[…]»

6 Το άρθρο 135, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, που περιλαμβάνεται στο επιγραφόμενο «Απαλλαγές άλλων δραστηριοτήτων» κεφάλαιο 3 του τίτλου IX της εν λόγω οδηγίας, προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

δ) τις πράξεις, περιλαμβανομένης της διαπραγμάτευσης, οι οποίες αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές χρημάτων, απαιτήσεις, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων,

ε) τις πράξεις, περιλαμβανομένης της διαπραγμάτευσης, οι οποίες αφορούν συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα που αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής, με εξαίρεση τα νομίσματα και χαρτονομίσματα για συλλογές, δηλαδή τα χρυσά, αργυρά ή από άλλο μέταλλο νομίσματα, καθώς και τα χαρτονομίσματα, τα οποία δεν χρησιμοποιούνται κανονικά ως νόμιμα μέσα πληρωμής ή τα οποία παρουσιάζουν συλλεκτικό ενδιαφέρον,

[…]»

Το λεττονικό δίκαιο

7 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 17, του likums par pievienotās vērtības nodokli (νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας), της 9ης Μαρτίου 1995 (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, αριθ. 49), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, προβλέπει την απαλλαγή των χρηματοπιστωτικών πράξεων που απαριθμεί.

8 Κατά την κρίσιμη για τη διαφορά της κύριας δίκης περίοδο, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112 δεν είχε ακόμη μεταφερθεί στο εθνικό δίκαιο. Την 1η Ιανουαρίου 2013 τέθηκε σε ισχύ νέος νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας, ο Pievienotās vērtības nodokļa likums (νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας), της 29ης Νοεμβρίου 2012. Το άρθρο 52 του νόμου αυτού, όπως τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014, προβλέπει, στην παράγραφο 3.[2], ότι οι υπηρεσίες που παρέχει μέλος ανεξάρτητης ενώσεως προσώπων (στο εξής: ΑΕΠ) στα λοιπά μέλη της ενώσεως αυτής απαλλάσσονται, υπό ορισμένες προϋποθέσεις.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9 Η DNB Banka είναι πιστωτικό ίδρυμα εδρεύον στη Λεττονία, οι δραστηριότητες του οποίου συνίστανται στην παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών.

10 Η DNB Banka είναι θυγατρική της DNB NORD A/S (νυν DNB INVEST DENMARK A/S), εταιρίας εδρεύουσας στη Δανία, η οποία έχει άλλες δύο θυγατρικές, την AB DNB NORD Bankas, λιθουανική εταιρία, και την Bank DNB Polska SA, πολωνική εταιρία, καθώς και ένα εσθονικό υποκατάστημα, την DNB NORD Pank. Όλες αυτές οι οντότητες, που δραστηριοποιούνται στον τομέα των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, συναποτελούν τον όμιλο DNB.

11 Στην DNB NORD ανήκει επίσης εξ ολοκλήρου η DNB NORD IT A/S (νυν, μετά την αναδιάρθρωσή της, DNB INVEST DENMARK) (στο εξής: DNB IT), εταιρία με έδρα στη Δανία και καταστατικό σκοπό την παροχή υπηρεσιών υποστηρίξεως στον τομέα της πληροφορικής.

12 Η DNB NORD είναι θυγατρική της DNB Bank ASA, που εδρεύει στη Νορβηγία, και της NORD/LB Norddeutsche Landesbank, που εδρεύει στη Γερμανία. Οι δύο αυτές εταιρίες συνιστούν από κοινού μια επιχείρηση, μέσω της οποίας η DNB Bank κατέχει το 51 % των μεριδίων του ομίλου DNB.

13 Στις 31 Αυγούστου 2006, η DNB Banka συνήψε με την DNB NORD σύμβαση παροχής χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών. Δυνάμει της συμβάσεως αυτής, η DNB NORD παρέχει, σε τακτική βάση και ανάλογα με τις ανάγκες, υπηρεσίες στην DNB Banka, διασφαλίζοντας τις κοινές λειτουργίες του ομίλου και ικανοποιώντας συγκεκριμένα αιτήματα της DNB Banka ως θυγατρικής εταιρίας. Βάσει της εν λόγω συμβάσεως, η DNB Banka υπήρξε, κατά τα έτη 2009 και 2010, αποδέκτρια πολλών τιμολογίων σχετικών με τις υπηρεσίες διαχειρίσεως που παρείχε η DNB NORD. Σύμφωνα με τα έγγραφα που αφορούν τις τιμές μεταβιβάσεως, τα οποία συντάχθηκαν κατά τη διάρκεια του έτους 2011, η DNB NORD εφάρμοσε, κατά τα έτη 2009 και 2010, στις τιμές της παροχής υπηρεσιών διαχειρίσεως προσαύξηση ύψους 5 %.

14 Στις 30 Απριλίου 2009 η DNB Bank, σε συμφωνία με την DNB Banka, συνήψε σύμβαση με τη Microsoft Ireland Operations Ltd, σχετικά με την αγορά προϊόντων και αδειών χρήσεως που εμπορευόταν η Microsoft για τις ανάγκες της DNB Bank και των συνδεδεμένων με αυτήν επιχειρήσεων. Δυνάμει της συμβάσεως αυτής, η Microsoft Ireland Operations εξέδωσε τιμολόγιο στο όνομα της DNB Bank για το αποκτηθέν λογισμικό, το οποίο χρησιμοποιούν όλες οι εταιρίες του ομίλου DNB. Στη συνέχεια, η DNB Bank καταλόγισε τις αντίστοιχες δαπάνες σε άλλες επιχειρήσεις του ομίλου DNB, αναλόγως των ειδικών προγραμμάτων που είχε λάβει η καθεμία από αυτές. Συνακόλουθα, κατά τη διάρκεια των ετών 2009 και 2010, εκδόθηκαν στο όνομα της DNB Banka τιμολόγια σχετικά με τις άδειες χρήσεως που εμπορευόταν η Microsoft.

15 Στις 20 Δεκεμβρίου 2010 η DNB IT συνήψε σύμβαση για τη διαχείριση στον τομέα της πληροφορικής με την DNB NORD καθώς και με τις θυγατρικές αυτής, δυνάμει της οποίας η DNB IT είναι το μοναδικό μέλος του ομίλου DNB που παρέχει υπηρεσίες σχετικές με τα σχεδιαζόμενα έργα στον τομέα της πληροφορικής. Κατά τη διάρκεια των ετών 2010 και 2011, η DNB IT εξέδωσε, βάσει της συμβάσεως αυτής, πολλά τιμολόγια στο όνομα της DNB Banka για τις ως άνω παρασχεθείσες υπηρεσίες πληροφορικής. Βάσει των αναγραφόμενων στα τιμολόγια αυτά δαπανών, στις τιμές των εν λόγω υπηρεσιών επιβλήθηκε προσαύξηση ύψους 5 %.

16 Η DNB Banka αποτέλεσε αντικείμενο φορολογικού ελέγχου, στο πλαίσιο του οποίου υποστήριξε ότι οι οικείες πράξεις απαλλάσσονταν του ΦΠΑ. Η σχετική διοικητική διαδικασία περατώθηκε με την από 9 Ιουλίου 2012 απόφαση της γενικής διευθύντριας της VID, με την οποία αυτή απέρριψε το αίτημα της DNB Banka για διόρθωση των δηλώσεων ΦΠΑ τις οποίες είχε υποβάλει αναφορικά με τις συναλλαγές της με τις DNB NORD, DNB IT και DNB Bank.

17 Η εν λόγω απόφαση βασίσθηκε στις ακόλουθες εκτιμήσεις. Πρώτον, σε ό,τι αφορά τις συναλλαγές μεταξύ DNB Banka και DNB NORD, η VID διαπίστωσε ότι δεν υπήρχαν έγγραφα από τα οποία να προκύπτει σαφώς ποια ήταν τα πρόσωπα που συνέστησαν ΑΕΠ, κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112. Η VID εκτίμησε ότι το γεγονός ότι υφίστατο όμιλος συνδεδεμένων επιχειρήσεων, τα μέλη του οποίου παρείχαν υπηρεσίες το ένα στο άλλο, δεν αποδείκνυε την ύπαρξη ΑΕΠ κατά την έννοια της διατάξεως αυτής.

18 Δεύτερον, η VID έκρινε, αναφερόμενη στην αιτιολογική σκέψη 7 της οδηγίας 2006/112, ότι οι συναλλαγές μεταξύ της DNB Banka και της DNB IT συνιστούσαν αθέμιτο ανταγωνισμό. Η εκτίμηση αυτή στηρίζεται στο γεγονός ότι η DNB IT, ως πάροχος των υπηρεσιών, φορολογείται, για τις επίμαχες υπηρεσίες πληροφορικής, στο κράτος μέλος της έδρας της, σύμφωνα με το κοινό φορολογικό καθεστώς, και ότι εξέπεσε τον καταβληθέντα φόρο επί των εισροών, ενώ η DNB Banka, ως αποδέκτης των εν λόγω υπηρεσιών, δεν φορολογείται για τις ίδιες αυτές υπηρεσίες, οι οποίες θεωρείται ότι απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

19 Τρίτον, όσον αφορά τις συναλλαγές μεταξύ της DNB Banka και της DNB Bank, η VID δεν κατόρθωσε να προσδιορίσει ποια ακριβώς πρόσωπα έπρεπε να χαρακτηρισθούν, κατά τη DNB Banka, μέλη της ΑΕΠ, για τις υπηρεσίες της οποίας έγινε επίκληση της απαλλαγής. Εξάλλου, κατά τη VID, δεν μπορεί δικαιολογημένα να θεωρηθεί ότι η DNB Bank θα έπρεπε να χαρακτηρισθεί ως μέλος αυτής της ΑΕΠ το οποίο ασκεί δραστηριότητα απαλλασσόμενη του ΦΠΑ.

20 Η DNB Banka άσκησε, ενώπιον του administratīvā rajona tiesa (περιφερειακό διοικητικό πρωτοδικείο, Λεττονία), προσφυγή με αίτημα να υποχρεωθεί η VID να προβεί σε διόρθωση των δηλώσεων ΦΠΑ που είχε υποβάλει αναφορικά με τις συναλλαγές που πραγματοποίησε με τις DNB NORD, DNB IT και DNB Bank. Το δικαστήριο αυτό απέρριψε την εν λόγω προσφυγή με απόφαση της 1ης Νοεμβρίου 2013.

21 Η DNB Banka άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Administratīvā apgabaltiesa (περιφερειακό διοικητικό εφετείο, Λεττονία), υποστηρίζοντας ότι πληρούνταν όλα τα αναφερόμενα στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112 κριτήρια. Κατά την DNB Banka, το administratīvā rajona tiesa (περιφερειακό διοικητικό πρωτοδικείο), απορρίπτοντας την προσφυγή της με το σκεπτικό ότι το συνολικό ποσό του τιμολογίου περιελάμβανε και προσαύξηση, χωρίς να αναλύσει τους λόγους που δικαιολογούσαν την ύπαρξη της προσαυξήσεως αυτής, δεν ερμήνευσε ορθώς το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112. Η DNB Banka υποστηρίζει ότι η εν λόγω προσαύξηση συμπεριελήφθη στο τιμολόγιο συμφώνως προς τις κατευθυντήριες γραμμές του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) και τις απαιτήσεις της νομοθεσίας περί φορολογίας εταιριών, με αποτέλεσμα η επιβολή της να μην μπορεί να δικαιολογήσει τον αποκλεισμό της απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Administratīvā apgabaltiesa (περιφερειακό διοικητικό εφετείο) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Υφίσταται [ΑΕΠ] κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας [2006/112] σε περίπτωση που τα μέλη της [ΑΕΠ] είναι εγκατεστημένα σε διαφορετικά κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο εσωτερικό δίκαιο των οποίων η συγκεκριμένη διάταξη της εν λόγω οδηγίας έχει ενσωματωθεί με διαφορετικούς όρους, οι οποίοι είναι ασύμβατοι μεταξύ τους;

2) Μπορεί κράτος μέλος να περιορίσει το προβλεπόμενο στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας [2006/112] δικαίωμα απαλλαγής του υποκειμένου στον φόρο, σε περίπτωση που, μολονότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο πληροί το σύνολο των προϋποθέσεων για την εφαρμογή της απαλλαγής στη χώρα του, εντούτοις, η συγκεκριμένη διάταξη μεταφέρθηκε στα εθνικά δίκαια άλλων κρατών μελών στα οποία είναι εγκατεστημένα τα λοιπά μέλη της [ΑΕΠ] με διατάξεις που περιορίζουν τη δυνατότητα των υποκειμένων στον φόρο άλλων κρατών μελών να απαλλάσσονται από τον οικείο [ΦΠΑ] στο δικό τους κράτος μέλος;

3) Επιτρέπεται η εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας [2006/112] στο κράτος μέλος του αποδέκτη υπηρεσιών και υποκειμένου στον [ΦΠΑ], σε περίπτωση που ο πάροχος των υπηρεσιών και υποκείμενος στον [ΦΠΑ] έχει εφαρμόσει στις υπηρεσίες αυτές [ΦΠΑ] σε άλλο κράτος μέλος συμφώνως προς το κοινό φορολογικό καθεστώς, βάσει του οποίου ο [ΦΠΑ] για τις συγκεκριμένες υπηρεσίες πρέπει να αποδίδεται στο κράτος μέλος του αποδέκτη των υπηρεσιών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 196 της οδηγίας [2006/112];

4) Πρέπει η [ΑΕΠ], κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας [2006/112], να συνιστά διακριτό νομικό πρόσωπο η ύπαρξη του οποίου πρέπει να αποδεικνύεται διά ειδικής συμφωνίας περί συστάσεως [ΑΕΠ];

Σε περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι η [ΑΕΠ] δεν πρέπει κατ' ανάγκη να συνιστά διακριτό νομικό πρόσωπο, πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελεί [ΑΕΠ] ο όμιλος συνδεδεμένων επιχειρήσεων, οι οποίες, στο πλαίσιο της συνήθους οικονομικής δραστηριότητάς τους, παρέχουν μεταξύ τους κατά τρόπο αμοιβαίο υποστηρικτικές υπηρεσίες για την άσκηση των εμπορικών δραστηριοτήτων τους, ενώ η ύπαρξη της [ΑΕΠ] μπορεί να αποδεικνύεται μέσω συναφθεισών συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή μέσω εγγράφων σχετικών με τον καθορισμό των τιμών μεταβιβάσεως;

5) Μπορεί κράτος μέλος να περιορίζει τη δυνατότητα εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας [2006/112] σε υποκείμενο στον φόρο, οσάκις αυτός έχει εφαρμόσει στις συναλλαγές του προσαύξηση συμφώνως προς τις απαιτήσεις της νομοθεσίας περί άμεσης φορολογίας του κράτους μέλους στο οποίο αυτός είναι εγκατεστημένος;

6) Τυγχάνει εφαρμογής η απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας [2006/112] στις υπηρεσίες που παρέχονται από τρίτες χώρες; Πιο συγκεκριμένα, μπορεί μέλος [ΑΕΠ], κατά την έννοια της προαναφερθείσας διατάξεως της οδηγίας [2006/112], που παρέχει υπηρεσίες, στο πλαίσιο της [ΑΕΠ], σε άλλα μέλη της εν λόγω [ΑΕΠ], να υπόκειται στον φόρο σε τρίτη χώρα;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

23 Προκαταρκτικώς πρέπει να επισημανθεί ότι η DNB Banka είναι πιστωτικό ίδρυμα οι δραστηριότητες του οποίου συνίστανται στην παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών. Κατά την εταιρία αυτή, οι υπηρεσίες που της παρέχουν άλλες οντότητες ανήκουσες στον ίδιο όμιλο εταιριών, ήτοι οι DNB NORD, DNB IT και DNB Bank, εμπίπτουν στην απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο

στ', της οδηγίας 2006/112. Δεδομένου ότι η διάταξη αυτή δεν είχε μεταφερθεί στο εθνικό δίκαιο κατά τη διάρκεια της επίμαχης στη διαφορά της κύριας δίκης περιόδου, η DNB Banka ζήτησε την άμεση εφαρμογή της διατάξεως αυτής στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης.

24 Στο πλαίσιο αυτό, το σύνολο των υποβληθέντων ερωτημάτων αφορά την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112, που προβλέπει απαλλαγή των υπηρεσιών οι οποίες παρέχονται από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων, που ασκούν δραστηριότητα απαλλασσομένη του φόρου ή για την οποία τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, με σκοπό την παροχή στα μέλη τους των αμέσως αναγκαίων υπηρεσιών για την άσκηση της δραστηριότητος αυτής.

25 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα αυτά, επιβάλλεται να εξεταστεί, προηγουμένως, κατά πόσον η διάταξη αυτή εφαρμόζεται υπό συνθήκες όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, η οποία αφορά υπηρεσίες παρεχόμενες από ΑΕΠ της οποίας τα μέλη ασκούν οικονομική δραστηριότητα στον τομέα των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών.

26 Κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο της διαδικασίας συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου την οποία προβλέπει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, στο Δικαστήριο εναπόκειται να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα στοιχεία ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που μπορεί να είναι χρήσιμα για την εκδίκαση της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί, ανεξαρτήτως του αν το αιτούν δικαστήριο αναφέρθηκε σε αυτά κατά τη διατύπωση του ερωτήματός του (απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2016, Danqua, C-429/15, EU:C:2016:789, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

27 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να παρασχεθούν στο αιτούν δικαστήριο και ενδείξεις σχετικά με το κατά πόσον το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112 τυγχάνει εφαρμογής στις υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται από ΑΕΠ τα μέλη της οποίας ασκούν οικονομική δραστηριότητα στον τομέα των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών και οι οποίες είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής.

28 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι βάσει του γράμματος της διατάξεως αυτής, που αναφέρεται σε απαλλασσόμενη του φόρου δραστηριότητα των μελών ΑΕΠ, δεν είναι δυνατόν να αποκλεισθεί το ενδεχόμενο να τύχει εφαρμογής η απαλλαγή αυτή στις υπηρεσίες ΑΕΠ της οποίας τα μέλη ασκούν οικονομική δραστηριότητα στον τομέα των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, στο μέτρο που το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία δ' και ε', της οδηγίας αυτής απαλλάσσει τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες.

29 Πάντως, κατά πάγια νομολογία, για την ερμηνεία διατάξεως του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο αυτή εντάσσεται, καθώς και οι σκοποί που επιδιώκονται με την οικεία ρύθμιση (αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2012, Able UK, C-225/11, EU:C:2012:252, σκέψη 22, και της 4ης Απριλίου 2017, Fahimian, C-544/15, EU:C:2017:255, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

30 Όσον αφορά το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η διάταξη αυτή περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 2, το οποίο επιγράφεται «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος», του τίτλου IX της εν λόγω οδηγίας. Ο τίτλος του κεφαλαίου αυτού υποδηλώνει ότι η προβλεπόμενη στην εν λόγω διάταξη απαλλαγή αφορά μόνον τις ΑΕΠ των οποίων τα μέλη ασκούν δραστηριότητες γενικού συμφέροντος.

31 Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται και από τη δομή του τίτλου IX της εν λόγω οδηγίας, που αφορά τις «Απαλλαγές». Συγκεκριμένα, στο πλαίσιο της οδηγίας 2006/112, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', δεν περιλαμβάνεται στο επιγραφόμενο «Γενικές διατάξεις» κεφάλαιο 1, αλλά στο κεφάλαιο 2 του τίτλου αυτού. Εκτός αυτού, στο πλαίσιο του εν λόγω τίτλου, γίνεται διάκριση μεταξύ του κεφαλαίου 2, που επιγράφεται «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος», και του κεφαλαίου 3, που επιγράφεται «Απαλλαγές άλλων δραστηριοτήτων», διάκριση που

υποδηλώνει ότι οι προβλεπόμενοι στο εν λόγω κεφάλαιο 2 κανόνες για ορισμένες δραστηριότητες γενικού συμφέροντος δεν εφαρμόζονται στις άλλες δραστηριότητες τις οποίες αφορά το εν λόγω κεφάλαιο 3.

32 Εν προκειμένω, στο εν λόγω κεφάλαιο 3 προβλέπεται, στο άρθρο 135, παράγραφος 1, απαλλαγή ορισμένων πράξεων που εμπίπτουν στον τομέα των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, όπως είναι, μεταξύ άλλων, «δ) [οι] πράξεις, περιλαμβανομένης της διαπραγμάτευσης, οι οποίες αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές χρημάτων, απαιτήσεις, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα» και «ε) [οι] πράξεις, περιλαμβανομένης της διαπραγμάτευσης, οι οποίες αφορούν συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα που αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής». Κατά συνέπεια, από τη γενική οικονομία της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112 απαλλαγή δεν εφαρμόζεται στις πράξεις που πραγματοποιούνται στον τομέα των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών και, επομένως, ότι οι υπηρεσίες που παρέχουν ΑΕΠ των οποίων τα μέλη δραστηριοποιούνται στον τομέα αυτό δεν εμπίπτουν στην απαλλαγή αυτή.

33 Όσον αφορά τον σκοπό του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, στο πλαίσιο της οδηγίας 2006/112, πρέπει να υπομνησθεί ο σκοπός του συνόλου των διατάξεων του άρθρου 132 της οδηγίας αυτής, ο οποίος έγκειται στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος, προκειμένου να καταστούν πιο προσιτές ορισμένες παροχές υπηρεσιών καθώς και η παράδοση ορισμένων αγαθών, διά της αποφυγής του επιπλέον κόστους που θα απέρρεε από την επιβολή ΦΠΑ (απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

34 Συνεπώς, οι παρεχόμενες από ΑΕΠ υπηρεσίες εμπίπτουν στην προβλεπόμενη από το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112 απαλλαγή από τον φόρο όταν αυτές οι παρεχόμενες υπηρεσίες συμβάλλουν άμεσα στην άσκηση δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος, τις οποίες αφορά το άρθρο 132 της οδηγίας αυτής (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, σκέψεις 31 έως 33).

35 Εκτός αυτού, πρέπει να υπομνησθεί ότι το πεδίο εφαρμογής των απαλλαγών του άρθρου 132 της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνεύεται στενά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (βλ., συναφώς, απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

36 Από τα ανωτέρω απορρέει ότι δεν μπορεί να εμπίπτουν στην απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112 παρεχόμενες υπηρεσίες που δεν συμβάλλουν άμεσα στην άσκηση δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος, τις οποίες αφορά το εν λόγω άρθρο 132, αλλά στην άσκηση άλλων απαλλασσόμενων δραστηριοτήτων, συγκεκριμένα των δραστηριοτήτων τις οποίες αφορά το άρθρο 135 της οδηγίας αυτής.

37 Κατά συνέπεια, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η προβλεπόμενη από τη διάταξη αυτή απαλλαγή αφορά μόνον τις ΑΕΠ των οποίων τα μέλη ασκούν δραστηριότητες γενικού συμφέροντος που μνημονεύονται στο άρθρο αυτό. Επομένως, οι υπηρεσίες που παρέχονται από ΑΕΠ τα μέλη των οποίων ασκούν οικονομική δραστηριότητα στον τομέα των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, η οποία δεν συνιστά τέτοια δραστηριότητα γενικού συμφέροντος, δεν απολαύουν της απαλλαγής αυτής.

38 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι, σε αντίθεση με ό,τι πράττει στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, το Δικαστήριο, με την απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), δεν αποφάνθηκε επί του ζητήματος κατά πόσον η προβλεπόμενη στο άρθρο 13, Α,

παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας [που αντιστοιχεί στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112] απαλλαγή περιοριζόταν στις υπηρεσίες που παρέχει ΑΕΠ τα μέλη της οποίας ασκούσαν δραστηριότητες γενικού συμφέροντος.

39 Εντούτοις, από τα στοιχεία της δικογραφίας που έχουν τεθεί στη διάθεση του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η ερμηνεία της προβλεπόμενης στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας απαλλαγής, στην οποία προέβη το Δικαστήριο με την απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), οδήγησε ορισμένα κράτη μέλη να απαλλάξουν τις υπηρεσίες που παρέχουν ΑΕΠ ιδρυθείσες από οντότητες όπως οι ασφαλιστικές εταιρίες ή οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών.

40 Ως προς το ζήτημα αυτό πρέπει, ωστόσο, να διευκρινιστεί ότι οι εθνικές αρχές δεν μπορούν να επανεξετάσουν, βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112, όπως αυτό ερμηνεύεται με τη σκέψη 37 της παρούσας αποφάσεως, φορολογικές χρήσεις που έχουν κλείσει οριστικά (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, EU:C:2009:615, σκέψη 37, καθώς και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Gutiérrez Naranjo κ.λπ., C-154/15, C-307/15 και C-308/15, EU:C:2016:980, σκέψη 68).

41 Όσον αφορά τις φορολογικές χρήσεις που δεν έχουν ακόμη κλείσει οριστικά, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, οι οδηγίες καθαυτές δεν γεννούν υποχρεώσεις εις βάρος των ιδιωτών και, επομένως, δεν είναι δυνατή η απευθείας επίκληση οδηγίας έναντι ιδιώτη (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 19ης Απριλίου 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Επομένως, οι εθνικές αρχές δεν μπορούν να επικαλεστούν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112, όπως αυτό ερμηνεύεται με τη σκέψη 37 της παρούσας αποφάσεως, προκειμένου να αρνηθούν την απαλλαγή αυτή στις ΑΕΠ τις οποίες έχουν ιδρύσει οντότητες όπως τα πιστωτικά ιδρύματα και, κατά συνέπεια, προκειμένου να αρνηθούν να απαλλάξουν από τον ΦΠΑ τις παρεχόμενες από αυτές τις ΑΕΠ υπηρεσίες.

42 Εκτός αυτού, η υποχρέωση του εθνικού δικαστηρίου να αναφέρεται στο περιεχόμενο μιας οδηγίας όταν ερμηνεύει και εφαρμόζει τους σχετικούς κανόνες του εσωτερικού δικαίου έχει ως όρια τις γενικές αρχές του δικαίου, ιδίως τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της μη αναδρομικότητας, και δεν μπορεί να αποτελέσει έρεισμα για την contra legem ερμηνεία του εθνικού δικαίου (απόφαση της 15ης Απριλίου 2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, σκέψη 100).

43 Κατά συνέπεια, η ερμηνεία των σχετικών κανόνων του εθνικού δικαίου που θέτουν σε εφαρμογή το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112, στην οποία πρέπει να προβεί το εθνικό δικαστήριο, πρέπει να σέβεται τις γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης, μεταξύ άλλων την αρχή της ασφάλειας δικαίου.

44 Κατόπιν των ανωτέρω, παρέλκει η απάντηση στο πρώτο έως και έκτο ερώτημα.

45 Λαμβανομένων υπόψη όλων των προεκτεθέντων, στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή απαλλαγή αφορά μόνον τις ΑΕΠ τα μέλη των οποίων ασκούν δραστηριότητα γενικού συμφέροντος που μνημονεύεται στο άρθρο 132 της οδηγίας αυτής και ότι, συνεπώς, οι υπηρεσίες που παρέχονται από ένωση τα μέλη της οποίας ασκούν οικονομική δραστηριότητα στον τομέα των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, η οποία δεν συνιστά τέτοια δραστηριότητα γενικού συμφέροντος, δεν απολαύουν της απαλλαγής αυτής.

Επί των δικαστικών εξόδων

46 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή απαλλαγή αφορά μόνον τις ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων τα μέλη των οποίων ασκούν δραστηριότητα γενικού συμφέροντος που μνημονεύεται στο άρθρο 132 της οδηγίας αυτής και ότι, συνεπώς, οι υπηρεσίες που παρέχονται από ένωση τα μέλη της οποίας ασκούν οικονομική δραστηριότητα στον τομέα των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, η οποία δεν συνιστά τέτοια δραστηριότητα γενικού συμφέροντος, δεν απολαύουν της απαλλαγής αυτής.

(υπογραφές)