Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 1ης Μαρτίου 2017 [1]

Υπόθεση C-326/15

«DNB Banka» AS

(αίτηση του Administratīvā apgabaltiesa[περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου, Λεττονία]για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως)

«Φορολογική νομοθεσία – ΦΠΑ – Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ – Φοροαπαλλαγή για τις παροχές υπηρεσιών ανεξάρτητων ενώσεων προς τα μέλη τους – Άμεσο αποτέλεσμα οδηγίας – Ορισμός "ανεξάρτητης ένωσης προσώπων"»

I – Εισαγωγή

1. Στο πλαίσιο της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως που προέρχεται από τη Λεττονία, το Δικαστήριο καλείται να εξετάσει 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 [2] (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ). Η διάταξη αυτή αφορά μια από τις προβλεπόμενες στο δίκαιο της Ένωσης σχετικά με τον ΦΠΑ φορολογικές απαλλαγές που δεν έχουν αποσαφηνισθεί ακόμη πλήρως. Κατά τις προηγούμενες δεκαετίες και μέχρι σήμερα, η απαλλαγή αυτή και οι πολυάριθμες προϋποθέσεις εφαρμογής της απασχόλησαν το Δικαστήριο μόνον τρεις φορές [3]. Αυτή τη στιγμή όμως εκκρεμούν συγχρόνως, ενώπιον του Δικαστηρίου, τέσσερις υποθέσεις [4] που αφορούν διαφορετικές πτυχές της εν λόγω φορολογικής απαλλαγής.

2. Συναφώς, η παρούσα διαδικασία θα μπορούσε να έχει θεμελιώδη σημασία κυρίως για το προσωπικό πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής. Αντιθέτως, στην παρεμφερή υπόθεση Aviva [5] πρέπει να καθορισθεί πρωτίστως το εύρος του καθ' ύλην (κάλυψη και των ασφαλίσεων) και του κατά τόπο (κάλυψη και των καλούμενων διασυνοριακών ενώσεων) πεδίου εφαρμογής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ και ο τρόπος κατά τον οποίο πρέπει να διαπιστώνεται η απουσία στρεβλώσεως του ανταγωνισμού.

3. Η φοροαπαλλαγή αυτή ανάγεται στην απόφαση του νομοθέτη της Ένωσης να μην παράσχει, κατ' αρχήν, δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών σε επιχειρήσεις που παρέχουν απαλλασσόμενες του φόρου υπηρεσίες, όπως παραδείγματος χάριν σε ιατρούς και σχολεία. Συνεπώς, οι εκροές των επιχειρήσεων αυτών δεν υπόκεινται μεν στον φόρο, ωστόσο ταυτοχρόνως οι εισροές τους

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

3 Αποφάσεις της 15ης Ιουνίου 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), της 20ής Νοεμβρίου 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), και της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

4 Συγκεκριμένα, πέραν της παρούσας διαδικασίας, εκκρεμούν οι υποθέσεις C-274/15 (Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου), C-605/15 (Aviva) και C-616/15 (Επιτροπή κατά Γερμανίας).

5 Αριθμός υποθέσεως του Δικαστηρίου: C-605/15.

εξακολουθούν να επιβαρύνονται με ΦΠΑ. Τούτο οδηγεί, κατ' αποτέλεσμα, σε μερική μόνον απαλλαγή της παροχής προς τον τελικό καταναλωτή από τον φόρο, διότι ο ΦΠΑ που δεν δύναται να εκπέσει συνυπολογίζεται κατά κανόνα στην τιμή και, συνεπώς, επιβαρύνει, όχι άμεσα, αλλά έμμεσα τον λήπτη της παροχής.

4. Ο αποκλεισμός της εκπτώσεως του φόρου εισροών για τις εν λόγω επιχειρήσεις έχει ως συνέπεια ότι η αγορά (υποκείμενων στον φόρο) επιμέρους παροχών, που θα μπορούσαν να πραγματοποιηθούν και από τις ίδιες τις επιχειρήσεις, δύναται να επηρεάσει αρνητικά τη διαμόρφωση της τιμής κατά το ύψος του μη εκπιπτόμενου ΦΠΑ. Επί παραδείγματι, η πρόσληψη ιδιωτικού ντετέκτιβ από ασφαλιστική εταιρία συνεπάγεται αύξηση των δαπανών κατά το ύψος της αμοιβής του συγκεκριμένου προσωπικού, ενώ η απασχόληση ιδιωτικού ντετέκτιβ ως εξωτερικού συνεργάτη αυξάνει τις δαπάνες κατά το ύψος της αμοιβής του και του αναλογούντος ΦΠΑ. Συνεπώς, κατά κανόνα, υπάρχει οικονομικό συμφέρον οι παροχές αυτές να πραγματοποιηθούν από την ίδια την επιχείρηση και να μην αγορασθούν από άλλη επιχείρηση με φορολογική επιβάρυνση. Στο πλαίσιο του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ, η πρόβλεψη φοροαπαλλαγής χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως εξομοιώνει, κατ' αποτέλεσμα, τη μεταχείριση της επιχειρήσεως που παρέχει υπηρεσίες απαλλασσόμενες του φόρου με εκείνη του τελικού καταναλωτή. Και αυτός επίσης δεν οφείλει ΦΠΑ, αλλά ούτε δύναται να ζητήσει έκπτωση του φόρου εισροών, ακόμη και όταν παρέχει υπηρεσίες επ' αμοιβή ή πωλεί αγαθά.

5. Ωστόσο, ακόμη και για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες απαλλασσόμενες του φόρου, υφίστανται περιπτώσεις στις οποίες είναι, από οικονομικής απόψεως, εύλογο ή επιβάλλεται για λόγους ανταγωνισμού να μην πραγματοποιήσουν μόνες τους ορισμένες επιμέρους παροχές, αλλά από κοινού με άλλες επιχειρήσεις που επίσης παρέχουν υπηρεσίες απαλλασσόμενες από τον φόρο. Παραδείγματος χάρη, μπορεί να είναι εύλογο περισσότεροι φορείς κοινωνικής ασφαλίσεως να επιμερισθούν το κόστος ενός κέντρου επεξεργασίας δεδομένων. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ απαλλάσσει, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, και τις παροχές της ένωσης προς τα μέλη της. Κατ' αυτόν τον τρόπο, ο αποκλεισμός της εκπτώσεως του φόρου εισροών δεν επηρεάζει, στο μέτρο αυτό, τη διαμόρφωση της τιμής και το όφελος της φοροαπαλλαγής διατηρείται ακέραιο για τον τελικό καταναλωτή. Δηλαδή, η έκταση της φορολογικής απαλλαγής δεν εξαρτάται από το αν την παροχή πραγματοποίησε στο σύνολό της μόνον μια απαλλασσόμενη από τον φόρο επιχείρηση ή η επιχείρηση αυτή από κοινού με άλλες απαλλασσόμενες από τον φόρο επιχειρήσεις.

II – Το νομικό πλαίσιο

A – Το δίκαιο της Ένωσης

6. Στο πλαίσιο της Ένωσης επιβάλλεται ΦΠΑ με βάση την οδηγία περί ΦΠΑ. Δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, στον ΦΠΑ υπόκεινται, μεταξύ άλλων, «οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

7. Εντούτοις, κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις από τον ΦΠΑ:

«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 δραστηριότητας 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].

B– Το εθνικό δίκαιο

8. Κατά τον κρίσιμο για τη διαφορά της κύριας δίκης χρόνο, η λεττονική νομοθεσία δεν περιελάμβανε καμία διάταξη η οποία να μεταφέρει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ στην εσωτερική έννομη τάξη.

III – Η διαφορά της κύριας δίκης

9. Η διαφορά της κύριας δίκης έχει ως αντικείμενο τον ΦΠΑ τον οποίο οφείλει το λεττονικό πιστωτικό ίδρυμα DNB Banka AS για τα έτη 2009 έως 2010.

10. Η DNB Banka ανήκει στον όμιλο DNB. Κατά τα επίμαχα έτη, η DNB Banka παρείχε απαλλασσόμενες, απ' ό,τι φαίνεται, του φόρου χρηματοοικονομικές υπηρεσίες και λάμβανε διάφορες υπηρεσίες από άλλες εταιρίες του ομίλου, για τις οποίες η DNB Banka οφείλει, προφανώς, κατά την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου, φόρο ως αποδέκτρια των υπηρεσιών. Όσον αφορά τις εν λόγω υπηρεσίες, αμφισβητείται κατά πόσον αυτές απαλλάσσονται από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Συναφώς, πρόκειται συγκεκριμένα για:

– χρηματοοικονομικές υπηρεσίες παρεχόμενες από τη μητρική εταιρία DNB Nord AS με έδρα στη Δανία·

– υπηρεσίες πληροφορικής παρεχόμενες από τη δανική αδελφή εταιρία DNB Nord IT AS·

– μεταβίβαση, έναντι μεταφοράς δαπανών, αδειών λογισμικού τις οποίες είχε αποκτήσει από τρίτο η μητρική της μητρικής εταιρίας DNB Bank ASA με έδρα στη Νορβηγία.

11. Οι δανικές εταιρίες του ομίλου, DNB Nord και DNB Nord IT, χρέωσαν, κάθε φορά, ως αμοιβή στην DNB Banka το κόστος της παροχής των υπηρεσιών πλέον μιας προσαυξήσεως ύψους 5 %. Συναφώς, τουλάχιστον η DNB Nord IT μπόρεσε να ζητήσει στη Δανία έκπτωση του φόρου εισροών για την παροχή των ως άνω υπηρεσιών. Οι δανικές αρχές έλαβαν ως δεδομένο ότι οι εν λόγω υπηρεσίες δεν απαλλάσσονται από τον φόρο.

IV – Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

12. Την 1η Ιουλίου 2015, το Administratīvā apgabaltiesa (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο, Λεττονία), ενώπιον του οποίου εκκρεμεί πλέον η διαφορά, υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ:

1) Υφίσταται ανεξάρτητη ένωση προσώπων κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ σε περίπτωση που τα μέλη της 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;

6 Η διάταξη αυτή είναι αντίστοιχη της διατάξεως του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της καταργηθείσας, εν τω μεταξύ, 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 – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49· στο εξής: έκτη οδηγία). Η σχετική με την εν λόγω διάταξη νομολογία του Δικαστηρίου πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη στην προκειμένη διαδικασία.

2) Μπορεί κράτος μέλος να περιορίσει το προβλεπόμενο στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ 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 ένωσης με διατάξεις που περιορίζουν τη δυνατότητα των υποκειμένων στον φόρο άλλων κρατών μελών να απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθέμενης αξίας;

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

4) Πρέπει η «ανεξάρτητη ένωση προσώπων», κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, να συνιστά διακριτό νομικό πρόσωπο η ύπαρξη του οποίου πρέπει να αποδεικνύεται διά ειδικής συμφωνίας περί συστάσεως ανεξάρτητης ένωσης προσώπων;

   Σε περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι η ανεξάρτητη ένωση προσώπων δεν πρέπει κατ' ανάγκη να συνιστά διακριτό νομικό πρόσωπο, πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελεί ανεξάρτητη ένωση προσώπων και η ένωση 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 εν λόγω ενώσεως 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 περί ΦΠΑ 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 περί ΦΠΑ στις υπηρεσίες που παρέχονται από τρίτες χώρες; Πιο συγκεκριμένα, μπορεί μέλος ανεξάρτητης ενώσεως προσώπων, κατά την έννοια της προαναφερθείσας διατάξεως της οδηγίας, που παρέχει υπηρεσίες σε άλλα μέλη της ενώσεως προσώπων, να υπόκειται στον φόρο σε τρίτη χώρα;

13. Επί των ερωτημάτων αυτών κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις η DNB Banka, η Ελληνική Δημοκρατία, η Δημοκρατία της Λεττονίας, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, η Ουγγαρία, η Δημοκρατία της Πολωνίας, η Πορτογαλική Δημοκρατία, το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 30ής Ιουνίου 2016 συμμετείχαν η DNB Banka, η Δημοκρατία της Λεττονίας, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, η Δημοκρατία της Πολωνίας, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Επιτροπή.

V – Νομική εκτίμηση

14. Όπως ανέφερε το αιτούν δικαστήριο, στο λεττονικό δίκαιο θεσπίσθηκε, πρώτη φορά, την 1η Ιανουαρίου 2014, διάταξη που μεταφέρει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ στην εσωτερική έννομη τάξη. Το αιτούν δικαστήριο όμως λαμβάνει ως δεδομένο ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ παρήγε άμεσο αποτέλεσμα προς όφελος της DNB Banka και πριν από το εν λόγω χρονικό σημείο. Για τον λόγο αυτόν εκτιμά ότι είναι αναγκαία η ερμηνεία της συγκεκριμένης διατάξεως προκειμένου να κρίνει τη διαφορά της κύριας δίκης.

A– Επί του άμεσου αποτελέσματος της φοροαπαλλαγής

15. Κατ’ αρχάς χρήζει εξετάσεως η παραδοχή του αιτούντος δικαστηρίου ως προς το άμεσο αποτέλεσμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

16. Κατά πάγια νομολογία, οι ιδιώτες μπορούν να επικαλούνται απευθείας τις διατάξεις οδηγίας, την οποία ένα κράτος μέλος έχει παραλείψει να μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο, εφόσον οι διατάξεις αυτές, από απόψεως περιεχομένου, είναι απαλλαγμένες αιρέσεων και αρκούντως ακριβείς[7].

17. Κατά πάγια νομολογία, μια διάταξη του δικαίου της Ένωσης είναι, από απόψεως περιεχομένου, απαλλαγμένη αιρέσεων, όταν θεσπίζει υποχρέωση η οποία δεν συνοδεύεται από καμία επιφύλαξη και δεν απαιτείται για την εκτέλεσή της ή την επαγωγή των αποτελεσμάτων της η έκδοση πράξης είτε των οργάνων της Ένωσης είτε των κρατών μελών[8].

18. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει απαλλαγμένο αιρέσεων περιεχόμενο, καθόσον δεν καταλείπει καμία δυνατότητα επιλογής στα κράτη μέλη, αλλά επιβάλλει σε αυτά να προβλέψουν την εν λόγω απαλλαγή στο εθνικό τους δίκαιο[9].

19. Ωστόσο, προσφάτως, το Δικαστήριο με απόφασή του αρνήθηκε, πρώτη φορά, ότι το περιεχόμενο διατάξεως της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι απαλλαγμένο αιρέσεων, με το σκεπτικό ότι απαιτείται περαιτέρω συγκεκριμενοποίηση της διατάξεως αυτής με εθνικές διατάξεις -μολονότι το γράμμα της δεν ορίζει τούτο ρητώς[10].

20. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστήριξε, κατ’ ουσίαν, ότι για τη μεταφορά του εν λόγω όρου στο εθνικό δίκαιο απαιτείται εξέταση και επιλογή από τον εθνικό νομοθέτη συγκεκριμένων τομέων στους οποίους θα επιτρέπεται η εφαρμογή του. Οι εκάστοτε αρμόδιες εθνικές αρχές δεν είναι δυνατόν να κρίνουν σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση αν προκαλείται στρέβλωση του ανταγωνισμού που αποκλείει την απαλλαγή. Υπό αυτό το πρίσμα, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ παράγει άμεσο αποτέλεσμα.

7 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 19ης Ιανουαρίου 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, σκέψη 25), της 22ας Ιουνίου 1989, Costanzo (103/88, EU:C:1989:256, σκέψη 29), της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, Kügle (C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψη 51), και της 7ης Ιουλίου 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, σκέψη 16)· βλ. ήδη απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 1974, Van Duyn (41/74, EU:C:1974:133, σκέψη 12).

8 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava κ.λπ. (C-236/92, EU:C:1994:60, σκέψη 9), της 26ης Οκτωβρίου 2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, σκέψη 41), της 1ης Ιουλίου 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, σκέψη 45), της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 32), και της 7ης Ιουλίου 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, σκέψη 17).

9 Βλ. στο ίδιο πνεύμα, σε σχέση με άλλη φοροαπαλλαγή, απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, σκέψη 49).

10 Απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 50).

21. Η προαναφερθείσα απόφαση του Δικαστηρίου αφορούσε όμως διάταξη (άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ) που παρέχει στα κράτη μέλη δικαίωμα επιλογής, κατά την άσκηση του οποίου απαιτείται η εξειδίκευση πολλών αόριστων νομικών εννοιών. Εντούτοις, η περίπτωση αυτή δεν μπορεί να συγκριθεί με μια απαλλαγή όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

22. Συναφώς, η (αρνητική) προϋπόθεση της «στρεβλώσεως του ανταγωνισμού» συνιστά «απλώς» μια αόριστη νομική έννοια ως προς την οποία, όπως έχει δεχθεί το Δικαστήριο, πρέπει να εξετάζεται αν είναι βέβαιο ότι οι ενώσεις προσώπων θα διατηρήσουν την πελατεία των μελών τους και χωρίς τη φορολογική απαλλαγή [11]. Αυτή η εξέταση επιβάλλεται να χωρεί σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση και δεν είναι δυνατή η εκ προοιμίου κρίση, κατά τρόπο αφηρημένο, για συγκεκριμένους τομείς. Επομένως, η διάταξη δεν παρέχει στον εθνικό νομοθέτη αφηρημένη ρυθμιστική ευχέρεια και, στο μέτρο αυτό, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι απαλλαγμένο αιρέσεων.

23. Για να παράγει άμεσο αποτέλεσμα, η συγκεκριμένη διάταξη θα έπρεπε να είναι και αρκούντως ακριβής. Τούτο ισχύει, κατά τη νομολογία, όταν μια διάταξη «θεσπίζει υποχρέωση χωρίς διφορούμενη διατύπωση» [12]. Για τον σκοπό αυτόν, το κείμενο της οδηγίας πρέπει να είναι αρκούντως σαφές [13].

24. Όπως επισημάνθηκε ανωτέρω, η (αρνητική) προϋπόθεση της «στρεβλώσεως του ανταγωνισμού» συνιστά «απλώς» μια αόριστη νομική έννοια της οποίας οι προϋποθέσεις πρέπει να εξετάζονται. Στο μέτρο αυτό, το κείμενο της οδηγίας είναι αρκούντως σαφές.

25. Εκτός αυτού, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ήδη το άμεσο αποτέλεσμα σε σχέση με το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο εξαρτά επίσης τη φορολόγηση των οργανισμών δημοσίου δικαίου, μεταξύ άλλων, και από την πρόκληση στρεβλώσεως του ανταγωνισμού [14]. Ακόμη και αν η προϋπόθεση αυτή επιβάλλει την εκτίμηση οικονομικών παραγόντων, τούτο δεν αποκλείει το άμεσο αποτέλεσμά της [15].

26. Περαιτέρω, υπέρ του αποκλεισμού του άμεσου αποτελέσματος του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ τάσσεται ιδίως το Ηνωμένο Βασίλειο, για τον λόγο ότι τα κράτη μέλη θα έπρεπε να θεσπίσουν ρυθμίσεις σχετικά με τη νομική μορφή της ένωσης και τις προϋποθέσεις συμμετοχής σε αυτήν.

27. Δεν μπορώ, πάντως, να συμφωνήσω ούτε με αυτή την άποψη. Μια διάταξη οδηγίας η οποία παρέχει ευρύ περιθώριο διακριτικής ευχέρειας στα κράτη μέλη δεν τυγχάνει, βεβαίως, άμεσης εφαρμογής. Ωστόσο, η φοροαπαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν παρέχει καμία ευχέρεια στα κράτη μέλη όσον αφορά τη νομική μορφή της ένωσης και τις προϋποθέσεις συμμετοχής σε αυτήν.

11 Βλ. απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, σκέψη 59).

12 Αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava κ.λπ. (C-236/9,2 EU:C:1994:60, σκέψη 10), της 17ης Σεπτεμβρίου 1996, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio κ.λπ. (C-246/94 έως C-249/94, EU:C:1996:329, σκέψη 19), της 29ης Μαΐου 1997, Klattner (C-389/95, EU:C:1997:258, σκέψη 33) και της 1ης Ιουλίου 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, σκέψη 45).

13 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 25ης Ιανουαρίου 1983, Smit Transport (126/82, EU:C:1983:14, σκέψη 11), της 4ης Δεκεμβρίου 1997, Kampelmann κ.λπ. (C-253/96 έως C-258/96, EU:C:1997:585, σκέψη 38), της 9ης Σεπτεμβρίου 2004, Meiland Azewijn (C-292/02, EU:C:2004:499, σκέψη 61), της 19ης Δεκεμβρίου 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, σκέψη 53), και της 6ης Οκτωβρίου 2015, T-Mobile Czech Republic και Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, σκέψη 53).

14 Βλ. το δεύτερο εδάφιο της διατάξεως, το οποίο αντιστοιχεί στο άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

15 Βλ. αποφάσεις της 17ης Οκτωβρίου 1989, Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ. (231/87 και 129/88, EU:C:1989:381, σκέψεις 32 και 33), καθώς και της 8ης Ιουνίου 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, EU:C:2006:374, σκέψη 31), σχετικά με το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο της έκτης οδηγίας.

28. Συναφώς, η διάταξη δεν παρέχει ρητώς στα κράτη μέλη εξουσία ορισμού ούτε συνάγεται τέτοια εξουσία από σιωπηρή αναφορά στο εκάστοτε εθνικό αστικό δίκαιο. Κατά πάγια νομολογία, ο σκοπός που επιδιώκεται στο πλαίσιο, μεταξύ άλλων, των απαλλαγών, οι οποίες εν τω μεταξύ διέπονται από το άρθρο 132 της οδηγίας περί ΦΠΑ, είναι η αποφυγή των αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από ένα κράτος μέλος σε άλλο [16]. Συνεπώς, όπως στο άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η έννοια της κυριότητας δεν αναφέρεται, κατά πάγια νομολογία, στις μορφές κυριότητας που προβλέπει το εθνικό δίκαιο [17], ομοίως για τον ορισμό της ένωσης και των προϋποθέσεων συμμετοχής σε αυτήν δεν μπορεί να γίνει αναγωγή στο εθνικό δίκαιο.

29. Επομένως, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ πληροί την απαίτηση της σαφήνειας και είναι αρκούντως ακριβές, ώστε να αναπτύξει άμεσο αποτέλεσμα [18].

30. Συνεπώς, δεδομένου ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι, από απόψεως περιεχομένου, απαλλαγμένο αιρέσεων και αρκούντως ακριβές, το άρθρο αυτό παράγει άμεσο αποτέλεσμα.

B– Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

1. Επί του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος: ορισμός της ανεξάρτητης ενώσεως

31. Από τα έξι, συνολικά, προδικαστικά ερωτήματα θα απαντηθεί αρχικώς το τέταρτο ερώτημα, διότι στην προκειμένη περίπτωση τούτο έχει πρωταρχική σημασία για το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

32. Συγκεκριμένα, με το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν μια ανεξάρτητη ένωση προσώπων κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να είναι αυτοτελές υποκείμενο δικαίου ή αν μπορεί να συνίσταται –όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης– και σε όμιλο συνδεδεμένων επιχειρήσεων, του οποίου οι εταιρίες παρέχουν μεταξύ τους υπηρεσίες.

33. Συναφώς, επιβάλλεται κατ' αρχάς η διαπίστωση ότι μια ένωση κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να έχει, καθεαυτή, την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

34. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει, κατ' ουσίαν, ήδη κρίνει, ως προς το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ότι, δεδομένης της επιβεβλημένης, καταρχήν, στενής ερμηνείας των απαλλαγών στο πλαίσιο της νομοθεσίας περί ΦΠΑ [19], μια ερμηνεία καθ' υπέρβαση της ακριβούς διατυπώσεώς της διατάξεως αυτής είναι ασυμβίβαστη προς τον σκοπό της [20]. Από το γράμμα όμως της διατάξεως προκύπτει ότι οι παροχές υπηρεσιών πραγματοποιούνται από την χαρακτηριζόμενη ως «ανεξάρτητη» ένωση καθεαυτή και για τον λόγο αυτόν, η ένωση πρέπει να διακρίνεται από τα μέλη της όσον αφορά το καθεστώς του ΦΠΑ.

16 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, σκέψη 15), της 14ης Ιουνίου 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, σκέψη 15), της 21ης Φεβρουαρίου 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, σκέψη 17), και της 2ας Ιουλίου 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, σκέψη 17).

17 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 8ης Φεβρουαρίου 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, σκέψη 7), της 15ης Δεκεμβρίου 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, σκέψη 62), και της 3ης Σεπτεμβρίου 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, σκέψη 51).

18 Βλ. απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, σκέψεις 58 έως 65).

19 Βλ., ενδεικτικώς, σχετικά με αυτήν την αρχή η οποία έχει παγιωθεί στη νομολογία, αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, σκέψη 19), της 16ης Σεπτεμβρίου 2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, σκέψη 25), και της 2ας Ιουλίου 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, σκέψη 18).

20 Απόφαση της 15ης Ιουνίου 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, σκέψεις 13 και 14), σε σχέση με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της έκτης οδηγίας.

35. Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι η απαλλαγή καλύπτει μόνον τις υπηρεσίες που παρέχει καθεαυτή η ένωση και όχι τα μέλη της, η ένωση πρέπει να έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ειδάλλως, δεν θα υφίστατο, βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, υποκείμενη στον φόρο παροχή υπηρεσιών της ένωσης δυνάμενη να τύχει απαλλαγής. Φορολογητέες είναι μόνον οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται «από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

36. Διαφορετική θα ήταν η κατάσταση μόνον εάν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ είχε ως σκοπό να εξασφαλίσει την εμβέλεια της φοροαπαλλαγής ή της μη φορολογήσεως των δραστηριοτήτων των μελών της ένωσης, στο πλαίσιο της οποίας η απλή συνεργασία τέτοιων υποκειμένων (ή και μη υποκειμένων) στον φόρο δεν πρέπει να συνεπάγεται καμία περαιτέρω επιβάρυνση με ΦΠΑ. Τότε, αυτό θα εξηγούσε για ποιον λόγο η ένωση πρέπει να παρέχει άμεσα αναγκαίες υπηρεσίες για την άσκηση των απαλλασσόμενων δραστηριοτήτων των μελών της και μπορεί να απαιτήσει μόνον την είσπραξη του επακριβώς αναλογούντος μέρους των δαπανών που αντιστοιχούν στις εν λόγω υπηρεσίες.

37. Ωστόσο, το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο πρέπει να ερμηνεύεται στενά, κάνει λόγο για παροχή από μια ένωση υπηρεσιών οι οποίες πρέπει να τύχουν απαλλαγής και οι οποίες –όπως επισήμανα στις προτάσεις μου επί της υποθέσεως Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου[21] – είναι φορολογητέες μόνον όταν πραγματοποιούνται, επίσης, από υποκείμενο στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

38. Μια ανεξάρτητη ένωση, πάντως, δεν απαιτείται να είναι νομικό πρόσωπο. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει τονίσει σε διάφορες περιπτώσεις ότι η νομική προσωπικότητα δεν συνιστά προϋπόθεση για την αναγνώριση της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ[22]. Αποφασιστικής σημασίας, συναφώς, είναι μόνον αν ένα πρόσωπο ή μια ένωση προσώπων ή περιουσιακών στοιχείων ασκεί οικονομική δραστηριότητα «κατά τρόπο ανεξάρτητο» κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

39. Το Δικαστήριο έχει εξετάσει μέχρι σήμερα, στη νομολογία του σχετικά με το κριτήριο της ανεξαρτησίας κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, αρκετές περιπτώσεις που αφορούσαν πάντοτε το ζήτημα κατά πόσον πρόσωπο ή σύνολο περιουσιακών στοιχείων συνδεόταν με σχέση εξαρτήσεως με άλλον υποκείμενο στον φόρο με αποτέλεσμα, κατ' ευθεία ή αναλογική εφαρμογή του άρθρου 10 της οδηγίας περί ΦΠΑ, να μην ασκεί δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο. Αντικείμενο των σχετικών υποθέσεων ήταν η ανεξαρτησία ενός προσώπου έναντι του εντολέα του[23], των εταίρων έναντι της εταιρίας τους[24] και των μονάδων ενός οργανισμού έναντι του οργανισμού καθεαυτού[25].

21 Βλ. προτάσεις μου της 6ης Οκτωβρίου 2016 επί της υποθέσεως C-274/15 (σημεία 49 επ.).

22 Βλ. αποφάσεις της 27ης Ιανουαρίου 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, σκέψη 8), και της 29ης Σεπτεμβρίου 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, σκέψη 28)· βλ., συναφώς, και απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 37), η οποία φαίνεται ότι μπορεί να εφαρμοσθεί και στην περίπτωση του άρθρου 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

23 Αποφάσεις της 26ης Μαρτίου 1987, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (235/85, EU:C:1987:161), της 25ης Ιουλίου 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332), και της 12ης Νοεμβρίου 2009, Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-154/08, EU:C:2009:695).

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

25 Αποφάσεις της 23ης Μαρτίου 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), και της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225), σχετικά με υποκατάστημα εταιρίας, καθώς και της 29ης Σεπτεμβρίου 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), σχετικά με δημοτικό οργανισμό.

40. Ιδίως η τελευταία νομολογία που αφορά τις μονάδες οργανισμού μπορεί να τύχει εφαρμογής στην προκειμένη περίπτωση. Και τούτο διότι μια ένωση κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να προσφέρει στα μέλη της κοινή δομή συνεργασίας [26] η οποία έχει, συνεπώς, καταστεί οργανωτικά ανεξάρτητη. Ως προς τις οργανωτικές μονάδες, το Δικαστήριο δεν έχει δεχθεί την ανεξαρτησία τους ιδίως όταν οι μονάδες αυτές δεν μπορούν να διαθέτουν δική τους περιουσία [27]. Ωστόσο, ένας όμιλος –δηλαδή η ένωση περισσότερων ανεξάρτητων εταιριών η οποία στηρίζεται μόνο στις συμμετοχές που αυτές διατηρούν μεταξύ τους– δεν δύναται, καθεαυτός, να διαθέτει δική του περιουσία. Κατά συνέπεια, ένας όμιλος δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να είναι, καθεαυτός, υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, και συνακόλουθα δεν μπορεί να συνιστά ούτε ανεξάρτητη ένωση κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

41. Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται από την ύπαρξη της ειδικής ρυθμίσεως του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Βάσει αυτής, τα κράτη μέλη μπορούν να «εκλαμβάν[ουν] ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο τα […] πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής άποψης, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής άποψης». Μόνη η διάταξη αυτή εξυπηρετεί τον σκοπό της θεωρήσεως των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ως ενιαίου υποκείμενου στον φόρο, ώστε να απαλλαγούν από την επιβάρυνση του ΦΠΑ οι πραγματοποιούμενες εντός του ομίλου παροχές.

42. Υπό ορισμένες συνθήκες, μια αυτοτελής εταιρία με πλείονες μετόχους εντός ομίλου μπορεί, βεβαίως, να πρέπει να θεωρηθεί ως ανεξάρτητη ένωση. Στην περίπτωση αυτή όμως η απαλλαγή θα αφορά μόνον παροχές της εταιρίας προς τους μετόχους της, διότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ απαλλάσσει μόνον τις παροχές υπηρεσιών της ένωσης προς τα μέλη της, αλλά όχι το αντίστροφο. Ωστόσο, τέτοιου είδους παροχές δεν αποτελούν αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης και, ως εκ τούτου, παρέλκει η περαιτέρω εξέτασή τους.

43. Επομένως, η εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ αποκλείεται εκ προοιμίου σε μια περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, διότι δεν πραγματοποιούνται παροχές από ανεξάρτητη ένωση, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, προς τα μέλη της.

44. Συνεπώς, στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι μια ανεξάρτητη ένωση προσώπων κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', δεν επιβάλλεται να συνιστά νομικό πρόσωπο, αλλά να έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Όμιλος αποτελούμενος από συνδεδεμένες εταιρίες δεν πληροί, καθεαυτός, την εν λόγω προϋπόθεση.

2. Επί του πρώτου, του δεύτερου, του τρίτου και του έκτου προδικαστικού ερωτήματος: εφαρμογή επί «διασυνοριακής» ενώσεως

45. Με το πρώτο, το δεύτερο, το τρίτο και το έκτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί, εν τέλει, αν και υπό ποιες προϋποθέσεις μπορεί να εφαρμοσθεί η φοροαπαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ και σε περίπτωση ενώσεως με διασυνοριακή δράση.

26 Απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, σκέψη 37).

27 Βλ., συναφώς, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Jääskinen στην υπόθεση Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:431, σημείο 46), καθώς και την απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, σκέψη 38)· βλ., επίσης, αποφάσεις της 23ης Μαρτίου 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, σκέψη 37), και της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225, σκέψη 26), οι οποίες στηρίζονται στην ύπαρξη ιδίου εταιρικού κεφαλαίου.

46. Τούτο προϋποθέτει –όπως επισήμανε και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας– ως πρόκριμα, ότι η φοροαπαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι εφαρμοστέα εν γένει στις επιχειρήσεις οι οποίες παρέχουν απαλλασσόμενες χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες κατά την έννοια του άρθρου 135 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Όπως ανέλυσα στις προτάσεις μου επί της υποθέσεως Aviva[28], τούτο δεν ισχύει. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, λόγω της συστηματικής του θέσεως και του ιστορικού θεσπίσεώς του, αφορά μόνον ενώσεις υποκειμένων στον φόρο που πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις κατά το άρθρο 132 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Στις πράξεις αυτές δεν συγκαταλέγεται η παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών.

47. Ανεξαρτήτως αυτού, από την οδηγία περί ΦΠΑ δεν μπορεί να συναχθεί δυνατότητα διασυνοριακής εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Τούτο προκύπτει, όπως εξήγησα στις προτάσεις μου επί της υποθέσεως Aviva[29], ήδη από την έκτη οδηγία. Επιπλέον, το ίδιο συμπέρασμα συνάγεται και από τις δυσχέρειες που αντιμετωπίζουν αρκετά κράτη μέλη κατά την εκτίμηση των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Κατ' αποτέλεσμα, τα φορολογικά έσοδα ενός κράτους μέλους θα εξαρτώνταν από (μεταβαλλόμενες) καταστάσεις και μη επαληθεύσιμες εκτιμήσεις σε άλλα κράτη μέλη (ή και σε τρίτα κράτη). Αυτό θα δημιουργούσε σημαντικά πρακτικά προβλήματα, θα αντέβαινε στην αρχή του δικαίου της Ένωσης περί κυριαρχικής εξουσίας των κρατών μελών ως προς την επιβολή φόρων στο έδαφός τους[30] και θα μπορούσε, επομένως, να δικαιολογήσει ενδεχόμενη προσβολή των θεμελιωδών ελευθεριών από την οδηγία περί ΦΠΑ.

3. Επί του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος: προσαύξηση 5 % επί του κόστους

48. Με το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί, κατ' ουσίαν, αν η φοροαπαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ εφαρμόζεται ακόμη και όταν ο υποκείμενος στον φόρο έχει υπολογίσει την τιμή των υπηρεσιών του βάσει του αντίστοιχου κόστους πλέον μιας προσαυξήσεως –στη συγκεκριμένη περίπτωση ύψους 5 %– σύμφωνα με τις διατάξεις περί άμεσης φορολογίας του κράτους μέλους στο οποίο είναι εγκατεστημένος.

49. Δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η απαλλαγή των υπηρεσιών που παρέχει μια ένωση πραγματοποιείται μόνον υπό τον όρο ότι η ένωση απαιτεί από τα μέλη της «μόνο την είσπραξη του επακριβώς αναλογούντος σε αυτά μέρους των κοινών δαπανών που έχουν αναληφθεί».

50. Εφόσον στην προκειμένη περίπτωση διαπιστώνεται ότι το οφειλόμενο ποσό υπερέβαινε τις δαπάνες κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, όπως ανέφερε το αιτούν δικαστήριο, αυτό έχει ως συνέπεια ότι δεν πληρούται η συγκεκριμένη προϋπόθεση της απαλλαγής.

51. Διαφορετική θα ήταν η κατάσταση μόνον εάν η έννοια των δαπανών κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ κάλυπτε και το στοιχείο του κόστους της επιχειρηματικής αμοιβής που αντικατοπτρίζεται ενδεχομένως στην προσαύξηση επί των πραγματικών δαπανών για την παροχή της υπηρεσίας. Ως προς τούτο όμως υφίστανται σοβαρές αμφιβολίες. Κατ' αρχάς, αυτή η ερμηνεία αντιβαίνει στο γράμμα της διατάξεως σχεδόν σε όλες τις γλωσσικές αποδόσεις. Στη συνήθη χρήση της γλώσσας, οι όροι «Erstattung [επιστροφή· στην απόδοση στην

28 Βλ. τις προτάσεις που ανέπτυξα την ίδια ημέρα στην υπόθεση C-605/15 (σημεία 19 επ.).

29 Βλ. τις προτάσεις που ανέπτυξα την ίδια ημέρα στην υπόθεση C-605/15 (σημεία 36 επ.).

30 Βλ., γενικά σε σχέση με την αρχή της εδαφικότητας, αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 46), της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, σκέψεις 82 επ.), της 5ης Ιουλίου 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, σκέψεις 45 και 46), και σχετικά με την αρχή της εδαφικότητας στη νομοθεσία περί ΦΠΑ βλ. και απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, σκέψη 42).

ελληνική γλώσσα χρησιμοποιείται ο όρος είσπραξη]»[31] και Rückzahlung [αποπληρωμή][32] ή Rückerstattung [επιστροφή][33] καλύπτουν μόνον τη δαπάνη και όχι την αμοιβή. Εξάλλου, η κάλυψη επιχειρηματικής αμοιβής δεν συνάδει με τον σκοπό της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, τον οποίο εξέθεσα στις προτάσεις μου επί της υποθέσεως Aviva[34]. Ο σκοπός αυτός συνίσταται στην επέκταση μιας άλλης φοροαπαλλαγής σε προηγούμενο στάδιο, διότι οι υποκείμενοι στον φόρο συνεργάζονται μεταξύ τους για λόγους ανταγωνισμού. Η λογική της μεταχειρίσεως μιας επιχειρηματικής αμοιβής ως δαπάνης της ένωσης δεν συνάδει με την εξάλειψη ενός ανταγωνιστικού μειονεκτήματος.

52. Συνεπώς, στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται όταν για την παροχή υπηρεσιών καταβάλλεται αντιπαροχή η οποία υπερβαίνει τις αναληφθείσες δαπάνες. Τούτο ισχύει και όταν καταβάλλεται, σύμφωνα με τη νομοθεσία περί άμεσης φορολογίας, απλώς κατ' αποκοπήν προσαύξηση επί των δαπανών.

VI – Πρόταση

53. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει συνολικώς στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως του Administratīvā apgabaltiesa (περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου, Λεττονία) ως εξής:

1. Μια ανεξάρτητη ένωση προσώπων κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', δεν επιβάλλεται να συνιστά νομικό πρόσωπο, αλλά να έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Όμιλος αποτελούμενος από συνδεδεμένες εταιρίες δεν πληροί, καθεαυτός, την εν λόγω προϋπόθεση.

2. Στο εξεταζόμενο πλαίσιο, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ αφορά μόνον ενώσεις υποκειμένων στον φόρο που πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Επομένως, ενώσεις επιχειρήσεων παροχής χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

3. Η ανεξάρτητη ένωση προσώπων μπορεί να παρέχει απαλλασσόμενες υπηρεσίες μόνο στα μέλη της που υπάγονται στην ίδια έννομη τάξη, δηλαδή στην έννομη τάξη στην οποία υπάγεται η ένωση.

4. Η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται όταν για την παροχή υπηρεσιών καταβάλλεται αντιπαροχή η οποία υπερβαίνει τις αναληφθείσες δαπάνες. Τούτο ισχύει και όταν καταβάλλεται, σύμφωνα με τη νομοθεσία περί άμεσης φορολογίας, απλώς κατ' αποκοπήν προσαύξηση επί των δαπανών.

31 Στην αγγλική γλώσσα: «exact reimbursement», στη γαλλική: «remboursement exact», στη σουηδική: «ersättning», στην ισπανική: «reembolso exacto»· στη λεττονική: «precīzi atmaksāt», στην πολωνική: «zwrotu przypadającej».

32 Στην ολλανδική γλώσσα: «terugbetaling».

33 Στην ιταλική γλώσσα: «rimborso», στη βουλγαρική: «възстановяване [...] разходи], βλ. μόνον τη φαινομενικά ευρύτερη δανική απόδοση: «godtgørelse», όπου χρησιμοποιείται η έννοια της «αποζημιώσεως».

34 Βλ. προτάσεις που ανέπτυξα την ίδια ημέρα επί της υποθέσεως C-605/15, (σημεία 20 και 21).