



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 1ης Μαρτίου 2017¹

Υπόθεση C-605/15

**Minister Finansów
κατά**

Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie

[αίτηση του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογική νομοθεσία – Νομοθεσία περί ΦΠΑ – Απαλλαγή ανεξάρτητης ενώσεως προσώπων δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ – Εφαρμογή σε ασφαλιστικές υπηρεσίες – Εφαρμογή σε διασυνοριακές ενώσεις – Κρίση περί της απουσίας στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού – Υποχρέωση των κρατών μελών για περαιτέρω συγκεκριμενοποίηση διατάξεως οδηγίας που παράγει άμεσο αποτέλεσμα»

I. Εισαγωγή

1. Στο πλαίσιο της υπό κρίση αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Δικαστήριο καλείται να εξετάσει εκ νέου το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας² (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ). Η διάταξη αυτή καταλέγεται στις διατάξεις περί απαλλαγής από τον φόρο που δεν έχουν ακόμη αποσαφηνιστεί. Η διάταξη αυτή και οι προϋποθέσεις εφαρμογής της έχουν μέχρι τούδε αποτελέσει αντικείμενο εξετάσεως από το Δικαστήριο μόλις τρεις φορές στη διάρκεια των παρελθουσών δεκαετιών³. Αυτή τη στιγμή όμως εκκρεμούν ταυτοχρόνως ενώπιον του Δικαστηρίου τέσσερις υποθέσεις⁴, οι οποίες αφορούν διαφορετικές πτυχές της εν λόγω φορολογικής απαλλαγής.

2. Στην παρεμφερή υπόθεση DNB Banka⁵ το Δικαστήριο καλείται πρωτίστως να αποφανθεί τι, κατ' αρχήν, αποτελεί ένωση κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Αντιθέτως, η παρούσα διαδικασία είναι σημαντική για το καθ' ύλην (επέκταση της εφαρμογής και σε ασφαλίσεις) και το κατά τόπον (λεγόμενες διασυνοριακές ενώσεις) πεδίο εφαρμογής του

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 Εκτός από την παρούσα διαδικασία, πρόκειται επίσης για τις υποθέσεις C-274/15, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου, C-326/15, DNB Banka, και C-616/15, Επιτροπή κατά Γερμανίας.

5 Αριθμός υποθέσεως του Δικαστηρίου: C-326/15.

άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, καθώς και για τη διαπίστωση της απουσίας στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού. Περαιτέρω, πρέπει να απαντηθεί το ερώτημα κατά πόσον το κράτος μέλος οφείλει στην υπό κρίση περίπτωση να μεταφέρει στην εθνική νομοθεσία περισσότερα από τα περιλαμβανόμενα στο γράμμα της διατάξεως αυτής.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

3. Στην Ένωση επιβάλλεται ΦΠΑ δυνάμει της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το άρθρο 11, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη την ακόλουθη δυνατότητα:

«Μετά από διαβούλευση με τη συμβουλευτική επιτροπή για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (εφεξής: επιτροπή ΦΠΑ), κάθε κράτος μέλος μπορεί να εκλαμβάνει ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο έδαφος του ίδιου αυτού κράτους μέλους πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής άποψης, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής άποψης.»

4. 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.»

5. Το άρθρο 131 της οδηγίας περί ΦΠΑ διέπει, ως γενική διάταξη, και την προεκτεθείσα απαλλαγή:

«Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.»

B. Η εθνική νομοθεσία

6. Το άρθρο 43, παράγραφος 1, σημείο 21, του νόμου της 11ης Μαρτίου 2004 σχετικά με τον ΦΠΑ (κωδικοποιημένο κείμενο στην Επίσημη Εφημερίδα της Δημοκρατίας της Πολωνίας, 2011, αριθ. 177, αύξων αριθ. 1054, όπως έχει τροποποιηθεί, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) ορίζει τα εξής:

«Από τον φόρο απαλλάσσονται οι παροχές υπηρεσιών από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων στα μέλη τους που ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη του φόρου ή δραστηριότητα για την οποία αυτά δεν λογίζονται ως υποκείμενα στον φόρο, με σκοπό την παροχή στα μέλη τους των άμεσα αναγκαίων υπηρεσιών για την άσκηση της εν λόγω απαλλασσόμενης ή εξαιρούμενης του φόρου δραστηριότητας, εφόσον οι εν λόγω ενώσεις απαιτούν από τα μέλη τους, για την ανάκτηση των δαπανών, μόνο την καταβολή ποσού μέχρι του ύψους του αναλογούντος σε καθένα από αυτά μέρους των κοινών δαπανών των ενώσεων αυτών, οι οποίες έχουν αναληφθεί προς το κοινό συμφέρον, και εφόσον η απαλλαγή δεν έχει ως συνέπεια προσβολή των όρων του ανταγωνισμού.»

III. Η διαφορά της κύριας δίκης

7. Ο όμιλος επιχειρήσεων Aviva (στο εξής: όμιλος) παρέχει ασφαλιστικές υπηρεσίες εντός της Ευρώπης και ασφαρίζει, μεταξύ άλλων, συνταξιοδοτικά δικαιώματα. Κύριο πεδίο δραστηριοποίησης του ομίλου αποτελούν τα μακροπρόθεσμα αποταμιευτικά προγράμματα, η διαχείριση κεφαλαίων και οι ασφαλίσεις. Ο όμιλος εξετάζει το ενδεχόμενο δημιουργίας μιας σειράς από κέντρα παροχής κοινών υπηρεσιών σε επιλεγμένα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και της ασκήσεως των εν λόγω δραστηριοτήτων με τη μορφή ευρωπαϊκού ομίλου οικονομικού σκοπού⁶ (στο εξής: ΕΟΟΣ). Μέλη του ΕΟΟΣ αυτού θα είναι αποκλειστικώς εταιρίες του ομίλου οι οποίες ασκούν οικονομική δραστηριότητα στον ασφαλιστικό κλάδο, συμπεριλαμβανομένης, μεταξύ άλλων, της Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. με έδρα τη Βαρσοβία (Aviva – ανώνυμη εταιρία ασφαλίσεων ζωής, στο εξής: Aviva).

8. Τα κέντρα παροχής κοινών υπηρεσιών θα παρέχουν τις άμεσα αναγκαίες υπηρεσίες για την άσκηση της ασφαλιστικής δραστηριότητας από τα μέλη της ενώσεως (μέλη του ΕΟΟΣ). Ειδικότερα, τέτοιες υπηρεσίες μπορούν να είναι οι υπηρεσίες διαχείρισεως ανθρωπίνων πόρων, οι χρηματοοικονομικές και λογιστικές υπηρεσίες, οι υπηρεσίες πληροφορικής, οι διοικητικές υπηρεσίες, οι υπηρεσίες εξυπηρέτησεως πελατών, καθώς και οι υπηρεσίες στον τομέα της αναπτύξεως νέων προϊόντων.

9. Τα μέλη του ΕΟΟΣ θα ασκούν δραστηριότητες απαλλασσόμενες ή εξαιρούμενες του φόρου. Ενδέχεται, ωστόσο, ορισμένα από τα μέλη αυτά (μεταξύ των οποίων και η Aviva) να ασκούν, συμπληρωματικώς ή δευτερευόντως, φορολογητέες δραστηριότητες (π.χ. περιστασιακή εκμίσθωση χώρων, παροχή άλλων βοηθητικών υπηρεσιών). Οι υπηρεσίες του ΕΟΟΣ θα παρέχονται αποκλειστικά σε εταιρίες της ενώσεως που είναι εγκατεστημένες στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Οι εν λόγω δραστηριότητες, τις οποίες θα ασκεί ο ΕΟΟΣ, ασκούνται επί του παρόντος από μεμονωμένες εταιρίες του ομίλου, οι οποίες είναι εγκατεστημένες σε δώδεκα κράτη.

10. Εν τέλει, κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, η χρήση παρεχόμενων από τον ΕΟΟΣ υπηρεσιών από εταιρίες του ομίλου, μεταξύ αυτών και από εταιρίες εγκατεστημένες στην Πολωνία, δεν επιφέρει κατ' αρχήν καμία αλλαγή στον όγκο των υπηρεσιών που λαμβάνει ο όμιλος από εξωτερικούς φορείς παροχής υπηρεσιών. Ο ΕΟΟΣ δεν θα αποκομίζει κέρδη από τη δραστηριότητά του, καθόσον τούτο θα αντέβαινε στο άρθρο 3 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2137/85, κατά το οποίο σκοπός του ΕΟΟΣ δεν είναι η πραγματοποίηση δικών του κερδών.

11. Με βάση τα ως άνω πραγματικά περιστατικά, η Aviva αποτάθηκε στον Υπουργό Οικονομικών (στο εξής: φορολογική αρχή) ζητώντας έγγραφη ερμηνεία επί του ζητήματος αν η αναφερθείσα δραστηριότητα του (εδρεύοντος σε κάποια χώρα της Ένωσης, αλλά όχι στην Πολωνία) ΕΟΟΣ θα απαλλαγεί από τον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 43, παράγραφος 1, σημείο 21, του νόμου περί ΦΠΑ. Ειδικότερα, η Aviva ζήτησε να πληροφορηθεί αν, ως εκ τούτου, τα εγκατεστημένα στην Πολωνία μέλη του ΕΟΟΣ, τα οποία ως εταιρίες ασκούν οικονομική δραστηριότητα στον ασφαλιστικό κλάδο, δεν είναι υποχρεωμένα, βάσει του μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως, να υπολογίζουν και να δηλώνουν τον οφειλόμενο ΦΠΑ για δαπάνες που θα τους κατανέμει ο ΕΟΟΣ. Κατά την άποψη της Aviva, στο ερώτημα αυτό προσέχει καταφατική απάντηση.

12. Με πράξη της 14ης Μαρτίου 2013 περιέχουσα εξατομικευμένη ερμηνεία επί του ζητήματος, η φορολογική αρχή απέρριψε την άποψη αυτή ως εσφαλμένη. Έκρινε ότι δεν θα πληρούται η τελευταία εκ των προϋποθέσεων απαλλαγής που ορίζει το άρθρο 43, παράγραφος 1, σημείο 21, του νόμου περί ΦΠΑ, ήτοι η μη προσβολή των όρων του ανταγωνισμού.

6 Κατά την έννοια του κανονισμού (ΕΟΚ) 2137/85 σχετικά με την ίδρυση Ευρωπαϊκού Ομίλου Οικονομικού Σκοπού (ΕΕ 1985, L 199, σ. 1).

13. Η φορολογική αρχή επικαλέστηκε τη νομολογία του Δικαστηρίου, συγκεκριμένα την απόφαση *Taksatorringen*⁷. Διαπίστωσε ότι στην προκειμένη περίπτωση υφίσταται πραγματικός κίνδυνος να επέλθουν στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού. Σε περίπτωση που ο ΕΟΟΣ εφαρμόσει την απαλλαγή, θα εξασφαλίσει προνομιακή θέση στην αγορά.

14. Με την προσφυγή ενώπιον του *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (διοικητικό δικαστήριο της περιφέρειας της Βαρσοβίας, Πολωνία) (στο εξής: πρωτοβάθμιο δικαστήριο), η Aviva ζήτησε την ακύρωση της ερμηνευτικής πράξεως της φορολογικής αρχής, αίτημα που έγινε δεκτό. Κατά την απόφαση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου της 30ής Δεκεμβρίου 2013, ο ΕΟΟΣ πληροί όλες τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απαλλαγής κατ' άρθρον 43, παράγραφος 1, σημείο 21, του νόμου περί ΦΠΑ. Κατά της αποφάσεως του πρωτοβαθμίου δικαστηρίου, η φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση.

IV. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

15. Το εν τέλει επιληφθέν της διαφοράς *Naczelny Sąd Administracyjny* (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) της Βαρσοβίας υπέβαλε στο Δικαστήριο στις 17 Νοεμβρίου 2015, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1. Συνάδει εθνική ρύθμιση για την απαλλαγή ανεξάρτητης ενώσεως προσώπων από τον ΦΠΑ, η οποία δεν προβλέπει όρους ή διαδικασίες σχετικά με την πλήρωση της προϋποθέσεως περί στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού, προς το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 131 της οδηγίας περί ΦΠΑ, καθώς και προς τις αρχές της αποτελεσματικότητας, της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης;
2. Βάσει ποιων κριτηρίων κρίνεται αν πληρούται η προϋπόθεση περί στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ;
3. Έχει σημασία για την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα το γεγονός ότι η ανεξάρτητη ένωση προσώπων παρέχει τις υπηρεσίες σε μέλη τα οποία υπάγονται στο δίκαιο διαφορετικών κρατών μελών;

16. Η Aviva, η Δημοκρατία της Πολωνίας, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, οι Κάτω Χώρες, το Ηνωμένο Βασίλειο, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις επί των ερωτημάτων αυτών και συμμετείχαν, εξαιρουμένων του Ηνωμένου Βασιλείου και των Κάτω Χωρών, στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 7ης Δεκεμβρίου 2016.

V. Νομική εκτίμηση

A. Επί του δεύτερου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

17. Το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα αφορούν τις προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ και, για τον λόγο αυτόν, προτάσσεται η συνεξέτασή τους. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' αποτέλεσμα, να διευκρινιστεί η ορθή ερμηνεία της προϋποθέσεως της απουσίας «στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού» και της προϋποθέσεως της «ενώσεως», στις περιπτώσεις που η ένωση παρέχει διασυννοριακές υπηρεσίες στα μέλη της.

⁷ Απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003, *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621).

18. Για τον σκοπό αυτόν, απαιτείται, κατ' αρχάς, να διευκρινιστεί αν οι ενώσεις ασφαλιστικών εταιριών, όπως η Ανίβα, εμπίπτουν στο καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της διατάξεως περί απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ (συναφώς κατωτέρω, υπό 1). Περαιτέρω, χρήζει διευκρινίσεως το ζήτημα κατά πόσον το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ αποτελεί διάταξη περί απαλλαγής που αναπτύσσει διασυνοριακά έννομα αποτελέσματα (συναφώς κατωτέρω, υπό 2), καθώς και το ζήτημα της ερμηνείας που πρέπει να δοθεί στην (αρνητική) προϋπόθεση της απουσίας «στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού» (συναφώς κατωτέρω, υπό 3).

1. Επί του καθ' ύλην πεδίου εφαρμογής

α) Γράμμα και σκοπός

19. Από το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν προκύπτει αν στο καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της διατάξεως περί απαλλαγής εμπίπτουν όλες ή ορισμένες μόνον ενώσεις. Τούτο όμως ενδέχεται να συνάγεται από τον σκοπό της φορολογικής απαλλαγής.

20. Συντασσόμενη προς την άποψη του γενικού εισαγγελέα J. Mischo⁸ και προς τη νομολογία του ίδιου του Δικαστηρίου⁹, φρονώ ότι ο σκοπός που επιδιώκεται με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι ο εξής: η διάταξη αυτή σκοπεύει στην αποτροπή της δημιουργίας ανταγωνιστικού μειονεκτήματος εις βάρος εκείνων οι οποίοι, επί παραδείγματι, λόγω του περιορισμένου μεγέθους της επιχειρήσεώς τους, υποχρεούνται να προβούν στην αγορά υπηρεσιών, σε σύγκριση προς εκείνους οι οποίοι έχουν τη δυνατότητα να λαμβάνουν τις υπηρεσίες από τους δικούς τους υπαλλήλους ή στο πλαίσιο ενός ομίλου ΦΠΑ.

21. Το ανταγωνιστικό μειονέκτημα, το οποίο η απαλλαγή σκοπεύει να αντισταθμίσει, προκύπτει ως εξής: όποιος παρέχει ορισμένες απαλλασσόμενες υπηρεσίες, βαρύνεται με τον ΦΠΑ επί των ενδιάμεσων εισροών. Αν δεν ίσχυε η απαλλαγή κατ' άρθρον 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, το ίδιο θα συνέβαινε και στις περιπτώσεις που απαιτείται να συνεργαστεί με άλλους επαγγελματίες στο πλαίσιο ενός κοινού σχήματος το οποίο αναλαμβάνει εργασίες απαραίτητες για την παροχή των εν λόγω (απαλλασσόμενων) υπηρεσιών. Μέσω της επεκτάσεως της απαλλαγής στις από κοινού παρασχεθείσες ενδιάμεσες εισροές, η απαλλαγή της εκροής καλύπτει την ίδια προστιθέμενη αξία όπως στην περίπτωση των ανταγωνιστών οι οποίοι λαμβάνουν την ενδιάμεση εισροή από τους δικούς τους υπαλλήλους. Κατά τον τρόπο αυτόν, ο τελικός καταναλωτής επωφελείται από τη φορολογική απαλλαγή ακόμη και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ορισμένες ενδιάμεσες εισροές που ενσωματώθηκαν άμεσα στην παρασχεθείσα σε αυτόν απαλλασσόμενη υπηρεσία πραγματοποιήθηκαν μέσω ενώσεως επιχειρήσεων, οι οποίες πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις. Σε αντίθεση προς όσα υποστήριξε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν αντιβαίνει, συνεπώς, στην αρχή της ουδετερότητας, αλλά, αντιθέτως, αντισταθμίζει τα ανταγωνιστικά μειονεκτήματα των υποκειμένων στον φόρο οι οποίοι μοιράζονται τους πόρους τους.

⁸ Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Mischo επί της υποθέσεως Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562).

⁹ Απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

22. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι απαλλαγές πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, αλλά πάντως η ερμηνεία πρέπει να προσανατολίζεται στον σκοπό και στην αποτελεσματικότητα της διατάξεως¹⁰. Εφόσον ο σκοπός του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ συνίσταται στην επέκταση άλλων απαλλαγών, κρίσιμος όσον αφορά το ζήτημα ποιες ενώσεις εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής είναι ο σκοπός της απαλλασσόμενης δραστηριότητας των μελών της ενώσεως η οποία χρήζει επεκτάσεως.

23. Οι υπηρεσίες ασφαλίσεως απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ επειδή οι σχετικές πράξεις επιβαρύνονται ήδη με φόρο ασφαλίσεως ο οποίος βαρύνει ομοίως τον καταναλωτή¹¹. Με τον τρόπο αυτόν αίρεται η άμεση συρροή δύο ειδών φόρου κατά την *πραγματοποίηση της εκροής*. Για την άρση μιας καταστάσεως συρροής φόρων στο σκέλος της εκροής, δεν απαιτείται κατ' ανάγκην η φοροαπαλλαγή των εισροών, όπως εν προκειμένω της παροχής του ΕΟΟΣ προς την Aviva.

24. Το ίδιο ισχύει και όσον αφορά την απαλλαγή των τραπεζικών υπηρεσιών. Κατά το Δικαστήριο, ο σκοπός της απαλλαγής αυτής συνίσταται κυρίως στην αντιμετώπιση των δυσκολιών που συνδέονται με τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου καθώς και του ποσού του προς έκπτωση ΦΠΑ¹². Ούτε ο σκοπός αυτός είναι κρίσιμος όσον αφορά την απαλλαγή των ενδιάμεσων εισροών, καθότι στην περίπτωση των παροχών που θα εκπληρώνονται από τον ΕΟΟΣ προς την Aviva για την απαλλασσόμενη δραστηριότητά της δεν τίθεται ούτως ή άλλως θέμα εκπτώσεως φόρου εισροών. Επομένως, δεν τίθεται εν προκειμένω ζήτημα οριοθετήσεως.

β) Συστηματική ερμηνεία

25. Από απόψεως συστηματικής διαρθρώσεως διαπιστώνεται ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν αποτελεί γενική διάταξη εφαρμοζόμενη σε όλες τις απαλλαγές, όπως το άρθρο 131 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 1 του τίτλου ΙΧ (Απαλλαγές), το οποίο τιτλοφορείται «Γενικές διατάξεις».

26. Αντιθέτως, ο νομοθέτης τοποθέτησε το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ στο κεφάλαιο 2, το οποίο τιτλοφορείται «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος». Οι απαλλαγές που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 132, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ σκοπούν, για λόγους κοινωφελούς πολιτικής, να απαλλάξουν από την επιβάρυνση με ΦΠΑ τους καταναλωτές που είναι λήπτες των οικείων αγαθών και των λοιπών υπηρεσιών –είτε επειδή οι παροχές κατά κανόνα ωφελούν ενδεή πρόσωπα (επί παραδείγματι, στοιχείο ζ' – κοινωνική πρόνοια), είτε προκειμένου να μην αυξηθεί το κόστος των βασικών παροχών υγειονομικής περιθάλψεως (επί παραδείγματι, στοιχεία β' και γ'), είτε προκειμένου να μειωθεί το κόστος της απαραίτητης για την κοινωνία εκπαιδεύσεως (επί παραδείγματι, στοιχεία θ' και ι').

27. Όσον αφορά τις εν λόγω απαλλαγές κοινωφελούς χαρακτήρα, είναι εύλογο, υπό ορισμένες συνθήκες, να απαλλάσσονται επίσης οι εισροές που πραγματοποιούνται από ενώσεις τέτοιων επιχειρήσεων, στο πλαίσιο συνεργασίας και καταμερισμού των εργασιών, και εξυπηρετούν ευθέως την πραγματοποίηση των απαλλασσόμενων αυτών πράξεων. Ένας επιπλέον λόγος είναι ότι στους κλάδους των υπηρεσιών κοινωφελούς χαρακτήρα εφαρμόζεται σπανιότερα ο θεσμός του ομίλου ΦΠΑ (άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ).

10 Αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, σκέψη 23), της 10ης Ιουνίου 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, σκέψη 30), της 14ης Ιουνίου 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, σκέψη 16), της 20ής Ιουνίου 2002, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-287/00, EU:C:2002:388, σκέψη 47), και της 28ης Νοεμβρίου 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, σκέψη 25).

11 Αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, σκέψη 23), και της 17ης Ιανουαρίου 2013, BGZ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 67).

12 Αποφάσεις της 19ης Απριλίου 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, σκέψη 24), της 10ης Μαρτίου 2011, Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, EU:C:2011:137, σκέψη 21), και της 12ης Ιουνίου 2014, Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, σκέψη 30).

28. Αντιθέτως προς την άποψη της Επιτροπής, το συμπέρασμα αυτό δεν αίρεται ούτε από το ιστορικό θεσπίσεως του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Οι αντιρρήσεις της Επιτροπής, στο πλαίσιο αυτό, αφορούν αποκλειστικώς μια απαλλαγή που προτάθηκε από την Επιτροπή και δεν υπερψηφίστηκε κατά τη νομοθετική διαδικασία, όσον αφορά τις ενώσεις ιατρών. Συγκεκριμένα, την πρόταση αυτή ο νομοθέτης την επέκτεινε, θεσπίζοντας το ισχύον άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Η επέκταση δεν επέφερε όμως καμία διαφοροποίηση όσον αφορά τη συστηματική θέση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Η θέση αυτή δεν διαφοροποιήθηκε ούτε στο πλαίσιο της αναδιατυπώσεως της έκτης οδηγίας ως οδηγίας περί ΦΠΑ το 2006.

29. Ο νομοθέτης είχε προδήλως την πρόθεση να καλύψει όχι μόνο τις ενώσεις ιατρών, αλλά και τις ενώσεις εκπαιδευτικών οργανισμών κ.λπ. Δεν προκύπτει όμως από το ιστορικό θεσπίσεως της διατάξεως ότι είχε επίσης την πρόθεση να καλύψει τις ενώσεις τραπεζών ή ασφαλιστών. Ακόμη και κατά το ίδιο το Δικαστήριο, η συστηματική θέση των διατάξεων περί απαλλαγής είναι σημαντική για την ερμηνεία¹³.

30. Όπως υποστηρίζει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, φαίνεται ότι μέχρι προ ολίγων ετών κρατούσε και στους κόλπους της Επιτροπής η άποψη ότι πρέπει να θεσπιστεί από τον νομοθέτη αντίστοιχη επέκταση της απαλλαγής και για τον τραπεζικό και τον ασφαλιστικό τομέα¹⁴, η οποία – όπως παραδέχθηκε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση – δεν έγινε δεκτή από το Συμβούλιο. Λαμβανομένης υπόψη της συστηματικής θέσεως του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, η απόφαση αυτή του νομοθέτη δεν πρέπει να υπονομεύεται μέσω της διασταλτικής ερμηνείας της εν λόγω διατάξεως περί απαλλαγής¹⁵. Αντιθέτως, πρέπει να απόκειται στον ευρωπαϊκό νομοθέτη να αποφασίσει αν επιθυμεί να θεσπίσει τέτοια επέκταση της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 135 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

31. Επιχείρημα κατά της ερμηνείας αυτής δεν συνάγεται ούτε από την απόφαση Taksatorringen¹⁶, μολονότι αυτή εκδόθηκε σε υπόθεση που αφορούσε ένωση ασφαλιστικών εταιριών. Ωστόσο, στην υπόθεση αυτή το Δικαστήριο ερωτήθηκε μόνο σχετικά με την ερμηνεία της προϋποθέσεως των «στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού» και η απάντησή του περιορίστηκε προδήλως μόνο στο ζήτημα αυτό¹⁷.

γ) Μη παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας

32. Η μη εφαρμογή της απαλλαγής στις περιπτώσεις ενώσεων ασφαλιστών δεν αντιβαίνει στην αρχή της ουδετερότητας που διαπνέει τη νομοθεσία περί ΦΠΑ. Αφενός, η αρχή της ουδετερότητας έχει την έννοια ότι ο υποκείμενος στον φόρο (η επιχείρηση), ως βοηθός του δικαιούχου του φόρου με την ιδιότητα του εισπράττοντος τον φόρο, πρέπει, εξαιρουμένων των περιπτώσεων κατά τις οποίες προβαίνει σε ιδιωτική χρήση ως τελικός καταναλωτής, να απαλλάσσεται από την τελική επιβάρυνση με

13 Απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, σκέψεις 32 επ.).

14 Βλ., ενδεικτικά, την πρόταση οδηγίας για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όσον αφορά τη μεταχείριση ασφαλιστικών και χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών [COM(2007) 747 τελικό, σ. 2] και την ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο για τη δυνατότητα ομαδοποίησης του ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 11 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας [COM(2009) 325 τελικό, σ. 4].

15 Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο, καθόσον η διασταλτική ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικής απαλλαγής δεν γίνεται δεκτή στη νομολογία του Δικαστηρίου. Βλ., συναφώς, σημείο 22 των παρουσών προτάσεων.

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

17 Απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621 σκέψεις 47 επ.). Το ίδιο ισχύει και όσον αφορά την εκδοθείσα το 1989 απόφαση του Δικαστηρίου (απόφαση της 15ης Ιουνίου 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246), η οποία αφορούσε την περίπτωση ιδρύματος που οποίο προέβαλε δικαίωμα απαλλαγής ως ένωση και στην οποία η απάντηση του Δικαστηρίου ήταν αρνητική για άλλους λόγους. Το αν το ίδρυμα –ως ομάδα περιουσίας που έχει αποκτήσει αυτοτέλεια– μπορεί πράγματι να χαρακτηριστεί ως ένωση «προσώπων» είναι επίσης εξαιρετικά αμφίβολο.

ΦΠΑ, εφόσον η ίδια η επιχειρηματική δραστηριότητα εξυπηρετεί την πραγματοποίηση (κατ' αρχήν) υποκείμενων στον φόρο πράξεων¹⁸. Τούτο δεν είναι εν προκειμένω κρίσιμο. Αφετέρου, η αρχή αυτή απαγορεύει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως, από απόψεως επιβολής ΦΠΑ, επιχειρηματίες που ενεργούν τις ίδιες πράξεις¹⁹.

33. Η διαφορετική μεταχείριση των ενώσεων που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 132 της οδηγίας περί ΦΠΑ σε σχέση με εκείνες που δεν εμπíπτουν στη διάταξη αυτή στηρίζεται στην κοινωφελούς χαρακτήρα δραστηριότητά τους. Αυτό, ως κριτήριο διαφοροποίησης, δεν είναι επιλήψιμο υπό το πρίσμα της αρχής της ουδετερότητας.

34. Υπέρ της συσταλτικής ερμηνείας της απαλλαγής από τον φόρο χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών συνηγορεί επίσης το ότι, όπως προκύπτει από ενδελεχέστερη εξέταση, η απαλλαγή είναι ικανή να νοθεύσει τον ανταγωνισμό. Συγκεκριμένα, παρέχει, υπό ορισμένες συνθήκες, κίνητρο ελαχιστοποίησης της προσωπικής επιβαρύνσεως με ΦΠΑ μέσω του λεγόμενου «insourcing», ήτοι της αναθέσεως εργασιών εντός της επιχειρήσεως, καθότι η έκταση της απαλλαγής, όσον αφορά τον τελικό καταναλωτή, εξαρτάται από την επιβάρυνση της επιχειρήσεως που εκπληρώνει την παροχή προς αυτόν με ΦΠΑ επί των εισροών. Τούτο αντιβαίνει, τρόπον τινά, στην αρχή ότι οι επιχειρηματίες πρέπει να μπορούν να επιλέγουν το οργανωτικό σχήμα το οποίο, από οικονομική άποψη, τους ταιριάζει καλύτερα, χωρίς να διατρέχουν τον κίνδυνο να αποκλεισθούν οι πράξεις τους από την απαλλαγή²⁰.

35. Κατ' αποτέλεσμα, από τη συστηματική θέση και τον σκοπό του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ συνάγεται ότι η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται στενά και ότι δεν εφαρμόζεται σε ενώσεις ασφαλιστικών επιχειρήσεων, όπως αυτή της υπό κρίση υποθέσεως.

2. Επί των διασυνοριακών αποτελεσμάτων της απαλλαγής ενώσεως από τον φόρο

α) Γενικώς

36. Σε περίπτωση που το Δικαστήριο δεν συνταχθεί προς την ανωτέρω άποψη, θα πρέπει να κριθεί αν η απαλλαγή από τον φόρο που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ εφαρμόζεται και σε υπηρεσίες τις οποίες παρέχει διασυνοριακή ένωση στα μέλη της που είναι εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη (ή σε τρίτες χώρες). Το ζήτημα αυτό τίθεται επίσης και στην περίπτωση που η ίδια η ένωση είναι εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα.

37. Εκ πρώτης όψεως, το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν προβλέπει περιορισμό αφορώντα την εγκατάσταση των μελών της ενώσεως και της ίδιας της ενώσεως στο έδαφος ενός μόνο κράτους μέλους.

38. Αντιθέτως, ο νομοθέτης έχει περιορίσει το πεδίο εφαρμογής άλλων διατάξεων της οδηγίας περί ΦΠΑ ρητώς στο έδαφος ενός μόνο κράτους μέλους. Συγκεκριμένα, βάσει του άρθρου 11, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, κάθε κράτος μέλος μπορεί να εκλαμβάνει ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο μόνο «τα εγκατεστημένα στο έδαφος του ίδιου αυτού κράτους μέλους

18 Βλ., ενδεικτικά, αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 2006, Kittel και Recolta Recycling (C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψη 48), της 8ης Φεβρουαρίου 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, σκέψη 22), και της 22ας Δεκεμβρίου 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, σκέψη 38).

19 Αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, σκέψη 20), της 16ης Οκτωβρίου 2008, Canterbury Hockey Club και Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, σκέψη 30), και της 11ης Ιουνίου 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, σκέψη 22).

20 Αποφάσεις της 4ης Μαΐου 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, σκέψη 68), της 21ης Ιουνίου 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, σκέψη 35), και της 3ης Απριλίου 2008, J.C.M. Beheer (C-124/07, EU:C:2008:196, σκέψη 28).

πρόσωπα». Ομοίως, το άρθρο 283, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τέτοιον εδαφικό περιορισμό, βάσει του οποίου το ειδικό καθεστώς που ισχύει για τις μικρές επιχειρήσεις δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που πρόκειται για υποκείμενο στον φόρο «ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ».

39. Εξ αντιδιαστολής, θα μπορούσε να συναχθεί από τα ανωτέρω ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ θα πρέπει να εφαρμόζεται διασυνοριακά. Εντούτοις, υπάρχουν επίσης διατάξεις οι οποίες προϋποθέτουν ρητώς τη διασυνοριακή δραστηριοποίηση του υποκειμένου στον φόρο (βλ. άρθρο 148, στοιχείο ε', της οδηγίας περί ΦΠΑ – «αεροπορικές εταιρίες οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο»). Συνεπώς, η εν λόγω επιχειρηματολογία βάσει της γραμματικής ερμηνείας δεν οδηγεί σε δεσμευτικά συμπεράσματα.

40. Ωστόσο, στο πλαίσιο ενδελεχέστερης εξετάσεως, προκύπτει ότι η ανωτέρω επιχειρηματολογία δεν συνάδει με το ιστορικό θεσπίσεως (συναφώς υπό β'), τη συστηματική θέση των απαλλαγών (συναφώς υπό γ'), την αξιολογική εκτίμηση στην οποία στηρίζεται το άρθρο 11, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ (συναφώς υπό δ'), καθώς και με την περιλαμβανόμενη στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ ρήτρα περί ανταγωνισμού (συναφώς υπό ε'). Τέλος, ούτε οι θεμελιώδεις ελευθερίες επιτάσσουν την επέκταση της θεσπιζόμενης με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ απαλλαγής στις διασυνοριακές ενώσεις (συναφώς υπό στ'). Εξάλλου, η επέκταση αυτή μπορεί να καταστήσει δυνατή την εκμετάλλευση των διαφορετικών φορολογικών συντελεστών και/ή συστημάτων φορολογήσεως (συναφώς υπό ζ').

β) Ιστορική συστηματική προσέγγιση της απαλλαγής

41. Εκ πρώτης όψεως, δεν προκύπτει ότι η εφαρμογή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ περιορίζεται στις μη διασυνοριακές ενώσεις. Από την εξέταση όμως της προϊσχύσασας ρυθμίσεως ήτοι της έκτης οδηγίας²¹ – καθίσταται σαφές για ποιον λόγο τέτοιος περιορισμός δεν περιλαμβάνεται στο γράμμα της ως άνω διατάξεως, σε αντίθεση με τη διάταξη του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

42. Στην προϊσχύσασα της οδηγίας περί ΦΠΑ ρύθμιση η κατ' άρθρον 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ απαλλαγή ρυθμιζόταν στο άρθρο 13 της έκτης οδηγίας. Όπως προκύπτει από τον τίτλο του, το άρθρο αυτό εφαρμόζεται μόνο σε «απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας». Κατά την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας περί ΦΠΑ, με την έκδοσή της απλώς αναδιαρθρώθηκε και αναδιατυπώθηκε η οδηγία, χωρίς ωστόσο να επιδιώκεται η επέλευση ουσιωδών αλλαγών της ισχύουσας νομοθεσίας. Πάντως, οι επελθούσες ουσιώδεις αλλαγές απαριθμούνται εξαντλητικώς στις διατάξεις που διέπουν τη μεταφορά και την έναρξη της ισχύος της οδηγίας. Στο πλαίσιο αυτό, καμία αναφορά δεν γίνεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

43. Συνεπώς, λαμβανομένης υπόψη της έκτης οδηγίας, μπορεί να θεωρηθεί ότι απαλλαγή στο εσωτερικό της χώρας καλύπτει αντιστοίχως μόνον παροχές εγκατεστημένων στην ημεδαπή ενώσεων προς τα ημεδαπά μέλη τους.

γ) Συστηματική θέση των απαλλαγών στην οδηγία περί ΦΠΑ

44. Υπέρ της εν λόγω συστατικής ερμηνείας συνηγορεί και η συστηματική διάρθρωση των απαλλαγών στον τίτλο ΙΧ της οδηγίας περί ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, οι ειδικές απαλλαγές διασυνοριακών πράξεων περιλαμβάνονται στα κεφάλαια 4 έως 8 και 10. Ειδικότερα, οι διασυνοριακές υπηρεσίες (οι υπηρεσίες μεταφορών) ρυθμίζονται ρητώς στο κεφάλαιο 7.

²¹ 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).

45. Από τη συστηματική αυτή διάρθρωση συνάγεται ομοίως επιχείρημα κατά της ερμηνείας ότι η επέκταση του πεδίου εφαρμογής των διατάξεων περί απαλλαγής, μέσω του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, εκτείνεται και στις διασυνοριακές ενώσεις. Τούτο ισχύει ιδίως εφόσον θεωρηθεί ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν σκοπεί μόνο στην επέκταση του πεδίου εφαρμογής των απαλλαγών του άρθρου 132, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ (συναφώς, σημεία 19 επ. των παρουσών προτάσεων).

δ) Αξιολογική αντινομία σε σχέση με το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ

46. Περαιτέρω, η ευρεία ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ θα είχε ως αποτέλεσμα μια αξιολογική αντινομία σε σχέση με τη ρύθμιση του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Η ρύθμιση αυτή παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εκλαμβάνουν ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο τα «εγκατεστημένα στο έδαφός [τους] πρόσωπα», τα οποία «συνδέονται [...] στενά» μεταξύ τους, με συγκεκριμένο τρόπο, στο πλαίσιο μιας ενώσεως.

47. Σε περίπτωση που δυο επιχειρήσεις συνδέονται μεταξύ τους στο πλαίσιο ενώσεως κατά τρόπο ώστε η μία εξ αυτών να συμμετέχει κατά πλειοψηφία στην ένωση, τότε, σε περίπτωση υπηρεσιών παρεχόμενων από την ένωση στις επιχειρήσεις αυτές, το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν θα έχει διασυνοριακά έννομα αποτελέσματα. Αντιθέτως, η απαλλαγή κατ' άρθρον 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ θα έχει εφαρμογή σε διασυνοριακό επίπεδο. Η ρύθμιση που θέτει λιγότερες απαιτήσεις όσον αφορά το είδος της ενώσεως θα έχει ως αποτέλεσμα τη διασυνοριακή απαλλαγή από τον ΦΠΑ, ενώ η ρύθμιση η οποία καθορίζει αυστηρότερες προϋποθέσεις δεν θα έχει τέτοιο αποτέλεσμα.

48. Η εν λόγω αξιολογική αντινομία αίρεται μόνον εφόσον περιοριστούν και τα έννομα αποτελέσματα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ σε ένα μόνο κράτος μέλος, πράγμα που προϋποθέτει ότι η ένωση και το μέλος προς το οποίο παρέχονται υπηρεσίες είναι εγκατεστημένα στο ίδιο κράτος μέλος.

49. Αμφότερες οι περιπτώσεις στηρίζονται στο ίδιο σκεπτικό. Με τον περιορισμό στο έδαφος του ίδιου κράτους μέλους αποτρέπεται η δυνατότητα ένα κράτος μέλος να περιορίζει την εδαφική εξουσία φορολόγησεως του άλλου κράτους μέλους, επιτρέποντας την αντιμετώπιση περισσοτέρων προσώπων ως ενιαίας φορολογικής μονάδας ή δεχόμενο ότι υφίσταται αντίστοιχη ένωση προσώπων, υπό προϋποθέσεις τη συνδρομή των οποίων δύσκολα μπορεί να ελέγξει το άλλο κράτος μέλος. Ταυτοχρόνως διασφαλίζεται η αποφυγή εκδόσεως αντιφατικών αποφάσεων από τις διάφορες φορολογικές αρχές.

ε) Κρίση περί της μη προκλήσεως επιβλαβών αποτελεσμάτων επί του ανταγωνισμού

50. Το γεγονός ότι η απαλλαγή κατ' άρθρον 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως προκύπτει από το γράμμα της, δεν επιτρέπεται να δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού συνηγορεί ομοίως υπέρ του εδαφικού περιορισμού της απαλλαγής σε ένα κράτος μέλος.

51. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο κλήθηκε, στο πλαίσιο της αποφάσεως *Isle of Wight Council*, να αποφανθεί, σε σχέση με το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, επί του ρητώς υποβληθέντος ερωτήματος αν η έννοια «στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού» προσδιορίζεται σε σχέση με συγκεκριμένη τοπική αγορά ή με βάση το σύνολο του εδάφους του κράτους μέλους. Στο ερώτημα αυτό το Δικαστήριο απάντησε ότι οι στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού δεν πρέπει να εκτιμώνται σε σχέση με συγκεκριμένη τοπική αγορά²².

²² Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, *Isle of Wight Council* κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψη 53).

52. Την ανωτέρω κρίση του το Δικαστήριο την αιτιολόγησε με το σκεπτικό²³ ότι η επιτήρηση πολλών τοπικών αγορών προϋποθέτει συστηματική επανεξέταση, βάσει συχνά περίπλοκων οικονομικών αναλύσεων, των συνθηκών του ανταγωνισμού, των οποίων ο καθορισμός μπορεί να αποδειχθεί ιδιαίτερα δυσχερής στο μέτρο που η οριοθέτηση των αγορών αυτών δεν συμπίπτει οπωσδήποτε με την εδαφική αρμοδιότητα των τοπικών αρχών. Η κατάσταση αυτή εγκυμονεί επομένως τον κίνδυνο παραβίασεως των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της ασφάλειας δικαίου.

53. Ωστόσο, οι φορολογικές αρχές είναι ακόμη λιγότερο σε θέση να εξετάσουν, σε διασυνοριακό επίπεδο, την ύπαρξη στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού σε διάφορα κράτη μέλη (ή ακόμη και παγκοσμίως) από ό,τι να εξετάσουν πλείονες τοπικές αγορές στο ίδιο τους το κράτος. Ως εκ τούτου, η προσέγγιση του Δικαστηρίου όσον αφορά το άρθρο 13 της οδηγίας περί ΦΠΑ μπορεί να εφαρμοσθεί και στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της ίδιας οδηγίας.

54. Εφόσον όμως οι στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού –είτε υπό το πρίσμα του άρθρου 13 είτε υπό το πρίσμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ– εκτιμώνται από τις φορολογικές αρχές μόνον όσον αφορά το δικό τους κράτος μέλος, τότε και η ένωση θα μπορεί κατ' αρχήν να ελεγχθεί μόνον όσον αφορά τα εγκατεστημένα στο ίδιο κράτος μέλη της, αναφορικά με το ζήτημα αν η απαλλασσόμενη παροχή υπηρεσιών προς αυτά προκαλεί ή όχι στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

55. Τα ίδια ζητήματα τίθενται –όπως επισήμανε και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση– και όσον αφορά όλες τις περαιτέρω προϋποθέσεις εφαρμογής της επίμαχης διατάξεως. Επί παραδείγματι, το αν οι παροχές πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την παροχή στα μέλη των άμεσα αναγκαίων υπηρεσιών για την άσκηση της απαλλασσόμενης δραστηριότητάς τους θα πρέπει να κριθεί τόσο από το κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένο το μέλος της ενώσεως όσο και από το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της ενώσεως. Εν προκειμένω, ο κίνδυνος εκδόσεως αντιφατικών αποφάσεων δεν μπορεί να αποκλειστεί.

56. Δεδομένου ότι κατά τον χρόνο θεσπίσεως της διατάξεως περί απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν είχε ακόμα καθιερωθεί το ισχύον σύστημα διοικητικής συνδρομής εντός της Ένωσης, δεν μπορεί ούτε να θεωρηθεί ότι, λαμβανομένων υπόψη των νυν υφιστάμενων δυνατοτήτων διοικητικής συνδρομής εντός της Ένωσης, ο νομοθέτης μπορεί να είχε κατά νου τέτοιες διασυνοριακώς δραστηριοποιούμενες ενώσεις. Ανεξαρτήτως τούτου, σε κάθε περίπτωση το σύστημα διοικητικής συνδρομής της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν επιλύει το πρόβλημα στις περιπτώσεις στις οποίες εμπλέκονται και τρίτες χώρες (συναφώς, σημεία 62 επ. των παρουσών προτάσεων).

στ) Συνεκτίμηση των θεμελιωδών ελευθεριών κατά την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ

57. Η στενή αυτή ερμηνεία δεν αντιβαίνει ούτε στις θεμελιώδεις ελευθερίες. Δεδομένου ότι οι πράξεις της Ένωσης, όπως η οδηγία περί ΦΠΑ, πρέπει να ερμηνεύονται, στο μέτρο του δυνατού, σύμφωνα με το πρωτογενές δίκαιο²⁴, πρέπει στο πλαίσιο της ερμηνείας να συνεκτιμώνται και οι ελευθερίες αυτές. Περιορισμός των θεμελιωδών ελευθεριών μπορεί να δικαιολογηθεί μόνον από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον, πρέπει να είναι κατάλληλος να διασφαλίσει την επίτευξη του περιού πρόκειται σκοπού και να μην υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο προς τούτο²⁵.

23 Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, *Isle of Wight Council κ.λπ.* (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψεις 49 επ.).

24 Αποφάσεις της 19ης Νοεμβρίου 2009, *Sturgeon κ.λπ.* (C-402/07 και C-432/07, EU:C:2009:716, σκέψη 48), της 16ης Σεπτεμβρίου 2010, *Χατζή* (C-149/10, EU:C:2010:534, σκέψη 43), και της 15ης Φεβρουαρίου 2016, *N.* (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

25 Αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 42), της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, *Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 47), και της 13ης Δεκεμβρίου 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 35).

58. Ο ενδεχομένως υφιστάμενος εν προκειμένω περιορισμός της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών δικαιολογείται, όπως και ο εδαφικός περιορισμός των έννομων αποτελεσμάτων του ομίλου ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ, για λόγους διαφυλάξεως της κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών²⁶. Περαιτέρω, η ανάγκη διασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων²⁷ δικαιολογεί επίσης ενδεχόμενο περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών.

59. Στο μέτρο που στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ εμπίπτουν και παροχές με τόπο εκπληρώσεως σε άλλο κράτος μέλος, το οποίο δεν υποχρεούται να προβλέπει την ύπαρξη ομίλου ΦΠΑ, τα έννομα αποτελέσματα του ομίλου ΦΠΑ δεν μπορούν να επεκταθούν πέραν των εδαφικών ορίων των κρατών μελών, εφόσον δεν πρέπει να υπάρξουν αρνητικές επιπτώσεις στα έσοδα από ΦΠΑ στο άλλο κράτος μέλος.

60. Το ίδιο ισχύει και όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Στο μέτρο που η φορολογική αρχή του εκάστοτε κράτους μέλους δύναται να κρίνει την ύπαρξη στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού και τη συνδρομή των λοιπών προϋποθέσεων της διατάξεως μόνον εντός του δικού της κράτους μέλους, η αρχή αυτή επαφίεται στην κρίση άλλου κράτους μέλους περί πληρώσεως των προϋποθέσεων αυτών. Ούτως εχόντων των πραγμάτων, τα έννομα αποτελέσματα της απαλλαγής κατ' άρθρον 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν μπορούν όμως να εκτείνονται στις διασυνοριακές ενώσεις, εφόσον δεν πρέπει να υπάρχει δυνατότητα τα έσοδα από τον ΦΠΑ στο ένα κράτος μέλος να επηρεάζονται από άλλο κράτος μέλος.

61. Επιπροσθέτως, πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι, όπως προκύπτει από το άρθρο 131 της οδηγίας περί ΦΠΑ, απαιτείται η διασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως περί απαλλαγής. Τούτο όμως αποκλείεται εκ των πραγμάτων όταν μια φορολογική αρχή καλείται να εξετάσει την πρόκληση επιβλαβών αποτελεσμάτων επί του ανταγωνισμού παγκοσμίως ή σε επίπεδο Ένωσης και/ή όταν περισσότερες φορολογικές αρχές διατυπώνουν διαφορετικές –και ενδεχομένως αντιφατικές μεταξύ τους– κρίσεις. Η τελευταία αυτή περίπτωση μπορεί ακριβώς να βλάψει τον ανταγωνισμό²⁸. Συναφώς, οι σημαντικές πρακτικές δυσχέρειες κατά την εφαρμογή και τον έλεγχο συνηγορούν ομοίως υπέρ της στενής ερμηνείας²⁹ της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

26 Επί του συγκεκριμένου δικαιολογητικού λόγου βλ., ενδεικτικώς, αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψεις 45 και 46), της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 48), της 21ης Μαΐου 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψη 47), και της 21ης Ιανουαρίου 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, σκέψη 60).

27 Αποφάσεις της 26ης Οκτωβρίου 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, σκέψη 57), και της 27ης Ιανουαρίου 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψη 52).

28 Τούτο συμβαίνει στην περίπτωση κατά την οποία σε μια χώρα ο φόρος εισροών της ενώσεως εκπίπτει, επειδή δεν γίνεται δεκτή η απαλλαγή, καθότι κρίνεται ότι προκαλούνται αντίστοιχες στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού. Αντιθέτως, στο κράτος μέλος του λήπτη της παροχής, δεδομένου ότι η οφειλή του φόρου μεταφέρεται στο μέλος της Ενώσεως, γίνεται δεκτή η απαλλαγή, καθόσον στο κράτος αυτό κρίνεται ότι δεν προκαλούνται στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού.

29 Βλ. επίσης, συναφώς, σε άλλη υπόθεση, προτάσεις μου στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις VDP Dental Laboratory και Staatssecretaris van Financiën (C-144/13, C-154/13 και C-160/13, EU:C:2014:2163, σημείο 60)· επί της δικαιολογήσεως του περιορισμού των θεμελιωδών ελευθεριών στο πλαίσιο του καθεστώτος για τις μικρές επιχειρήσεις βλ., επίσης, απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, σκέψεις 57 επ.) –δικαιολόγηση της παραβιάσεως της αρχής της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών προκειμένου να διασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων.

ζ) Ζητήματα σχετικά με τις τρίτες χώρες και τους φορολογικούς συντελεστές

62. Ανεξαρτήτως των ανωτέρω, η διασταλτική ερμηνεία της έννοιας της «ένωσης» οδηγεί σε ένα μοντέλο ελαχιστοποίησης της φορολογίας δυνάμενο εύκολα να υλοποιηθεί, ιδίως από διεθνείς ομίλους. Αρκεί μόνο οι όμιλοι αυτοί να συστήσουν, με τις δραστηριοποιούμενες στην Ευρώπη επιχειρήσεις τους, μια ένωση με έδρα σε τρίτη χώρα χωρίς ΦΠΑ (προς τούτο προσφέρονται οι Ηνωμένες Πολιτείες) και να λαμβάνουν μέσω της ένωσης αυτής όλες τις υπηρεσίες τρίτων, τις οποίες μέχρι τούδε ελάμβαναν από την Ευρώπη επιβαρυνόμενες με ΦΠΑ, χωρίς να μπορεί να γίνει λόγος περί αμιγώς τεχνητού σχήματος.

63. Δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή ο τόπος εκπλήρωσης της παροχής θα βρίσκεται κατά κανόνα στις Ηνωμένες Πολιτείες, όπου δεν επιβάλλεται ΦΠΑ, η συναλλαγή αυτή δεν θα είναι φορολογητέα και δεν θα βαρύνεται με ΦΠΑ. Επομένως, η ένωση θα παρέχει τις εν λόγω αγορασθείσες υπηρεσίες περαιτέρω στα μέλη της αμιγώς σε τιμή κόστους. Μολονότι ο τόπος εκπλήρωσης των εν λόγω παροχών θα βρίσκεται, στην περίπτωση αυτή, στα εκάστοτε κράτη μέλη, η παροχή θα απαλλάσσεται εκεί από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ανεξαρτήτως του ζητήματος πώς θα είναι δυνατόν να μπορούν τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη στην περίπτωση αυτή να ελέγξουν την απουσία επιβλαβών αποτελεσμάτων επί του ανταγωνισμού ή τη συνδρομή των άλλων προϋποθέσεων εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως (συναφώς, σημεία 50 επ. των παρουσών προτάσεων), θα μπορούσε, ευχερώς, να επέλθει μείωση των συνολικών εσόδων από τον ΦΠΑ στην Ένωση. Αντιθέτως, μέσω ενός ομίλου ΦΠΑ κατά το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ (συναφώς, σημεία 46 επ. των παρουσών προτάσεων), δεν μπορεί να επέλθει τέτοιο αποτέλεσμα.

64. Ακόμη και αν, στο πλαίσιο τελολογικής ερμηνείας, το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ περιοριστεί στις ενώσεις που είναι εγκατεστημένες στο έδαφος της Ένωσης, όλες οι ενώσεις θα μπορούν να εγκατασταθούν στη χώρα με τον χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ, προκειμένου να ελαχιστοποιήσουν με τον αποτελεσματικότερο δυνατό τρόπο την επιβάρυνση με ΦΠΑ επί των εισροών. Παρόμοια προβληματική οδήγησε τον νομοθέτη να περιλάβει στο άρθρο 34 της οδηγίας περί ΦΠΑ, όσον αφορά τους λεγόμενους εξ αποστάσεως πωλητές, μια ρύθμιση με την οποία καθορίζονται συγκεκριμένα όρια, προκειμένου να αποτρέψει την εγκατάσταση όλων των εξ αποστάσεως εμπόρων στη χώρα με τον χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ³⁰. Δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι, όσον αφορά τις υπηρεσίες που παρέχονται από και προς τις ανεξάρτητες ενώσεις, ο νομοθέτης αποδέχθηκε, αντιθέτως, τέτοιου είδους αποτελέσματα.

η) Συμπέρασμα

65. Κατά συνέπεια, ακόμη και κατόπιν συνεκτιμήσεως των θεμελιωδών ελευθεριών, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί στενά, υπό την έννοια ότι η απαλλαγή εφαρμόζεται μόνο σε υπηρεσίες που παρέχονται από ένωση στα μέλη της που είναι εγκατεστημένα στο έδαφος (του ίδιου με αυτήν) κράτους μέλους.

³⁰ Ως τόπος παραδόσεως στον τελικό καταναλωτή λογίζεται κατά κανόνα ο τόπος αναχώρησης της αποστολής (τόπος προελεύσεως) και, ως εκ τούτου, η παράδοση υπόκειται κατ' αρχήν στον φορολογικό συντελεστή που ισχύει στον τόπο αυτόν. Για τον λόγο αυτόν, προκειμένου να αποτραπούν τα προεκτεθέντα αποτελέσματα, στην περίπτωση υπερβάσεως συγκεκριμένων ορίων η οδηγία περί ΦΠΑ προβλέπει αποκλίνουσα ρύθμιση βάσει της οποίας ως τόπος παραδόσεως λογίζεται η χώρα προορισμού.

3. Επί της ερμηνείας της απουσίας στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού

66. Σε περίπτωση που το Δικαστήριο, αντιθέτως, κρίνει ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ εφαρμόζεται και στις διασυνοριακές ενώσεις, θα πρέπει περαιτέρω να διευκρινιστούν τα κριτήρια βάσει των οποίων θα πρέπει να κριθεί τότε δεν συντρέχει περίπτωση στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

67. Όπως έχει επισημανθεί από το Δικαστήριο³¹, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ σκοπεί να αντισταθμίσει ένα *ανταγωνιστικό μειονέκτημα* σε σύγκριση προς εκείνους που λαμβάνουν τις υπηρεσίες αυτές (της ενώσεως) από δικούς τους υπαλλήλους ή στο πλαίσιο ομίλου ΦΠΑ. Εφόσον όμως η εν λόγω απαλλαγή αποσκοπεί στην αντιστάθμιση ανταγωνιστικού μειονεκτήματος, η χορήγηση της απαλλαγής δεν είναι δυνατόν να προκαλεί ταυτοχρόνως στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Συνεπώς, η ρήτρα περί ανταγωνισμού του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν έχει ιδιαίτερο νόημα³² και πρέπει, επομένως, να ερμηνεύεται ιδιαίτερω συσταλτικώς.

68. Βάση για τέτοια συσταλτική ερμηνεία αποτελεί η νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία για τη διαπίστωση στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού απαιτείται³³ να υπάρχει πραγματικός κίνδυνος η ίδια η απαλλαγή να δημιουργήσει, άμεσα ή στο μέλλον, στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού. Προς τούτο πρέπει να εξετάζεται αν, ακόμη και χωρίς την απαλλαγή από τον φόρο, η ένωση μπορεί να είναι βέβαιη για τη διατήρηση της πελατείας των μελών της³⁴.

69. Τα μέλη των ενώσεων συνεργάζονται για τη δημιουργία ενώσεως κατά κανόνα μόνον εφόσον είναι βέβαια ότι τα μέλη θα λαμβάνουν τις παροχές της ενώσεως. Αυτός είναι, εν τέλει, ο πραγματικός λόγος τέτοιων συνεργασιών. Κατά συνέπεια, η ερμηνεία αυτή οδηγεί στο συμπέρασμα ότι κατ' αρχήν πρέπει να θεωρηθεί ότι η σύσταση ενώσεως δεν προκαλεί στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

70. Η προϋπόθεση της απουσίας στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού σκοπεί εν προκειμένω στην αποτροπή των καταχρήσεων (βλ. άρθρο 131 της οδηγίας περί ΦΠΑ). Ειδικότερα, η απαλλαγή δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιείται κατά τρόπο αντίθετο προς τον σκοπό της. Εν τέλει απόκειται μεν στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει περί τούτου, πρέπει όμως να του παρασχεθούν συγκεκριμένα κριτήρια προς τον σκοπό ομοιόμορφης εφαρμογής.

71. Ένδειξη περί εφαρμογής της διατάξεως περί απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ κατά τρόπο αντίθετο προς τον σκοπό της μπορεί να αποτελέσει το γεγονός ότι η ένωση παρέχει τις ίδιες υπηρεσίες σε μη μέλη έναντι αμοιβής και, στο πλαίσιο αυτό, δραστηριοποιείται –εκμεταλλεζόμενη τα αποτελέσματα συνεργειών– στην αγορά. Εν προκειμένω, μπορεί να ελλοχεύει αντιστοίχως πραγματικός κίνδυνος στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού. Περαιτέρω ένδειξη μπορεί να αποτελέσει η περίπτωση κατά την οποία πρωτεύουσα σημασία έχει η ελαχιστοποίηση της επιβαρύνσεως με ΦΠΑ επί των εισροών (δημιουργία ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος μέσω της αναθέσεως οποιασδήποτε εξωτερικής παροχής στην ένωση) και όχι η αμοιβαία συνεργασία για την αποφυγή ανταγωνιστικού μειονεκτήματος. Ομοίως, μπορεί να αποτελέσει ένδειξη το γεγονός ότι η ένωση δεν παρέχει υπηρεσίες προσαρμοσμένες στις εξατομικευμένες ανάγκες των μελών της, με αποτέλεσμα αυτές να μπορούν να παρασχεθούν άνευ ετέρου και από άλλους.

31 Απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Stichting Centraal (C-407/071, EU:C:2008:713, σκέψη 37), και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Mischo στην υπόθεση Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, σημείο 118).

32 Υπό την έννοια αυτή, ομοίως, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Mischo επί της υποθέσεως Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, σημεία 125 επ.) –«επιβάλλεται η διαπίστωση ότι αυτή [η αγορά] παρουσιάζει ιδιομορφίες».

33 Βλ. απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, σκέψη 64).

34 Βλ. απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, σκέψη 59), και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Mischo επί της υποθέσεως Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, σημεία 131 επ.).

4. Συμπέρασμα

72. Συνεπώς, στο δεύτερο και στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η απαλλαγή που προβλέπει το εθνικό δίκαιο περιορίζεται σε ενώσεις υποκειμένων στον φόρο που πραγματοποιούν πράξεις απαλλασσόμενες βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Στο πλαίσιο αυτό, μπορεί να γίνει δεκτό ότι οι υπηρεσίες ενώσεως κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ κατ' αρχήν δεν προκαλούν στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Εντούτοις, ανεξάρτητη ένωση προσώπων δύναται να παρέχει απαλλασσόμενες υπηρεσίες μόνο σε μέλη που υπάγονται στην ίδια έννομη τάξη με εκείνη.

B. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

73. Η Δημοκρατία της Πολωνίας μετέφερε στην εθνική έννομη τάξη της το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ διατηρώντας σχεδόν απαράλλακτο το γράμμα του. Με το πρώτο του ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί να πληροφορηθεί αν ο εθνικός νομοθέτης οφείλει, επιπροσθέτως, να θεσπίσει περαιτέρω όρους ή διαδικασίες όσον αφορά την κρίση περί απουσίας ή υπάρξεως στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού. Το ερώτημα έχει ως αντικείμενο την ενδεχόμενη υποχρέωση περαιτέρω συγκεκριμενοποίησης της σχετικής διατάξεως της οδηγίας, πέραν του γράμματος αυτής. Το αιτούν δικαστήριο θεμελιώνει το ερώτημα του σε ενδεχόμενη παραβίαση των αρχών της αποτελεσματικότητας, της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

1. Άμεση εφαρμογή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ

74. Υποχρέωση περαιτέρω συγκεκριμενοποίησης είναι δυνατόν να υφίσταται μόνον εφόσον καταλείπεται στα κράτη μέλη περιθώριο διακριτικής ευχέρειας κατά τη μεταφορά της οδηγίας. Ενώ η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δέχεται την ύπαρξη τέτοιας υποχρέωσης λόγω του ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ στερείται ακρίβειας και δεν είναι απαλλαγμένο αιρέσεων, το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζει ότι δεν καταλείπεται περιθώριο διακριτικής ευχέρειας κατά τη μεταφορά του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ στο εσωτερικό δίκαιο, επειδή η διάταξη αυτή τυχάνει άμεσης εφαρμογής.

75. Όπως επισήμανα ήδη με τις προτάσεις μου στην υπόθεση DNB Banka³⁵, η (αρνητική) προϋπόθεση των «στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού» αποτελεί «απλώς» μια αόριστη νομική έννοια η οποία δεν καταλείπει στον εθνικό νομοθέτη *αφηρημένο* περιθώριο κανονιστικής ρυθμίσεως. Η διάταξη είναι επίσης αρκούτως ακριβής, ώστε να συνάδει με την αρχή της ασφάλειας δικαίου, καθότι «θεσπίζει υποχρέωση χωρίς διφορούμενη διατύπωση»³⁶.

76. Επομένως, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ πληροί την απαίτηση της σαφήνειας και είναι –όπως επίσης εκτενώς αιτιολόγησα με τις προτάσεις μου επί της υποθέσεως DNB Banka³⁷ – αρκούτως ακριβές και απαλλαγμένο αιρέσεων, ώστε να αναπτύσσει άμεσο αποτέλεσμα³⁸.

35 Αριθμός υποθέσεως του Δικαστηρίου: C-326/15 (σημεία 17 επ.).

36 Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava κ.λπ. (C-236/92, 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).

37 Αριθμός υποθέσεως του Δικαστηρίου: C-326/15 (σημεία 17 επ.).

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

2. Ανάγκη για περαιτέρω πράξεις μεταφοράς της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο;

77. Με τη μεταφορά στην εθνική έννομη τάξη της του –παράγοντος άμεσα έννομα αποτελέσματα– άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, διατηρώντας σχεδόν απaráλλακτο το γράμμα του, η Δημοκρατία της Πολωνίας, εκ πρώτης όψεως, τήρησε την υποχρέωση μεταφοράς που υπείχε. Εντούτοις, και ο ίδιος ο εθνικός νόμος, όπως ακριβώς και η οδηγία περί ΦΠΑ, θέτει μόνον ως προϋπόθεση ότι η απαλλαγή δεν πρέπει να έχει επιβλαβή αποτελέσματα επί των όρων του ανταγωνισμού. Τούτο γεννά αμφιβολίες στο αιτούν δικαστήριο μήπως το κράτος μέλος όφειλε, κατά την ενάσκηση της υποχρέωσης μεταφοράς που υπείχε, να περιλάβει περαιτέρω συγκεκριμένα κριτήρια στον νόμο.

78. Ωστόσο, δεν συμμερίζομαι τον ανωτέρω προβληματισμό. Επισημαίνεται, στο πλαίσιο αυτό, ότι το Δικαστήριο έχει ήδη επανειλημμένως αρνηθεί, σε συνάρτηση με το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο επίσης θέτει ως προϋπόθεση την απουσία στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού και το οποίο τυγχάνει επίσης άμεσης εφαρμογής³⁹, την ύπαρξη πιο εκτεταμένης υποχρέωσης μεταφοράς. Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει συναφώς αποφανθεί ρητώς ότι τα κράτη μέλη δεν οφείλουν να θεσπίζουν πρόσθετες προϋποθέσεις με τον εθνικό νόμο περί μεταφοράς της σχετικής διατάξεως στο εσωτερικό δίκαιο. Αντιθέτως, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να επιλέγουν τον τρόπο που θεωρούν καταλληλότερο από νομοτεχνική άποψη. Επομένως, μπορούν, επί παραδείγματι, να περιοριστούν στο να επαναλάβουν απλώς στην εθνική νομοθεσία τη διατύπωση που χρησιμοποιεί η οδηγία ή να χρησιμοποιήσουν μια ισοδύναμη έκφραση⁴⁰.

79. Φρονώ ότι το ίδιο ισχύει όσον αφορά την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Όπως έχω εκθέσει με τις προτάσεις μου επί της υποθέσεως DNB Banka⁴¹, η απαλλαγή είναι αρκούτως ορισμένη και απαλλαγμένη αιρέσεων, και έχει, ως εκ τούτου, άμεση εφαρμογή. Η δε Δημοκρατία της Πολωνίας μετέφερε τη διάταξη στην εθνική έννομη τάξη κατ' αντίστοιχο τρόπο. Επομένως, δεν ασκεί επιρροή το αν, από την άποψη του εφαρμοστή του δικαίου, θα ήταν ενδεχομένως επιθυμητό η διάταξη να έχει μεταφερθεί στο εσωτερικό δίκαιο με κάπως πιο συγκεκριμένο τρόπο.

80. Συνεπώς, δεν μπορεί να προσαφθεί στη Δημοκρατία της Πολωνίας ότι δεν θέσπισε στην εθνική της νομοθεσία διατάξεις που να συγκεκριμενοποιούν περισσότερο πώς προσδιορίζεται η απουσία στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο διότι με κάθε περαιτέρω συγκεκριμενοποίηση μιας οδηγίας που τυγχάνει άμεσης εφαρμογής η Δημοκρατία της Πολωνίας εκτίθεται σε αυξημένο κίνδυνο παραβάσεως της οδηγίας και συνακόλουθης κινήσεως σε βάρος της διαδικασίας λόγω παραβάσεως.

81. Ως εκ τούτου, στο αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι εθνική νομοθετική ρύθμιση, όπως η επίμαχη, η οποία δεν προβλέπει όρους ή διαδικασίες σχετικά με την πλήρωση της προϋποθέσεως περί στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού, συνάδει με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', σε συνδυασμό με το άρθρο 131 της οδηγίας περί ΦΠΑ, καθώς και με τις αρχές του δικαίου της Ένωσης περί αποτελεσματικότητας, ασφάλειας δικαίου και προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

39 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), επί του άρθρου 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

40 Βλ., ρητώς επί του ζητήματος αυτού, αποφάσεις της 17ης Οκτωβρίου 1989, Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ. (231/87 και 129/88, EU:C:1989:381, σκέψεις 18 και 23), της 15ης Μαΐου 1990, Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ. (C-4/89, EU:C:1990:204, σκέψη 14), και της 14ης Δεκεμβρίου 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, σκέψη 31).

41 Αριθμός υποθέσεως του Δικαστηρίου: C-326/15 (σημεία 17 επ.).

VI. Πρόταση

82. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία) της Βαρσοβίας ως ακολούθως:

Πρέπει να γίνει δεκτό ότι η προβλεπόμενη από το εθνικό δίκαιο απαλλαγή από τον φόρο περιορίζεται στο πλαίσιο αυτό σε ενώσεις υποκειμένων στον φόρο που πραγματοποιούν πράξεις απαλλασσόμενες βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Επομένως, οι ενώσεις ασφαλιστικών επιχειρήσεων δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

1. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν αποκλείει εθνική ρύθμιση η οποία δεν προβλέπει όρους ή διαδικασίες σχετικά με την πλήρωση της προϋπόθεσης περί στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού.
2. Κατά κανόνα πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι υπηρεσίες ενώσεως κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν προκαλούν στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Η προϋπόθεση αυτή πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς υπό την έννοια διατάξεως σκοπούσας στην αποτροπή των καταχρήσεων.
3. Η ανεξάρτητη ένωση προσώπων δύναται να παρέχει απαλλασσόμενες υπηρεσίες μόνο σε μέλη που υπάγονται στην ίδια έννομη τάξη με εκείνη.