



## Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
MELCHIOR WATHELET  
της 5ης Απριλίου 2017<sup>1</sup>

**Υπόθεση C-616/15**

**Ευρωπαϊκή Επιτροπή  
κατά**

**Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας**

«Παράβαση κράτους – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ – Απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών που παρέχονται από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων στα μέλη τους – Περιορισμός της απαλλαγής μόνο στις ανεξάρτητες ενώσεις των οποίων τα μέλη ασκούν περιορισμένο αριθμό επαγγελμάτων»

1. Με την υπό κρίση προσφυγή, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, περιορίζοντας την εφαρμογή της απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) μόνο σε ενώσεις των οποίων τα μέλη ασκούν περιορισμένο αριθμό επαγγελμάτων, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ<sup>2</sup>. Το ζήτημα της ερμηνείας της τελευταίας αυτής διατάξεως ανακύπτει επίσης στο πλαίσιο των υποθέσεων Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (C-274/15), DNB Banka (C-326/15) και Aniva (C-605/15), που εκκρεμούν ενώπιον του Δικαστηρίου.

### **I. Το νομικό πλαίσιο**

#### **1. Το δίκαιο της Ένωσης**

##### **1. Η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ**

2. Το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ<sup>3</sup> όριζε τα εξής:

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

[...]

<sup>1</sup> Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

<sup>2</sup> Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

<sup>3</sup> Οδηγία του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09//001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), η οποία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, από την οδηγία ΦΠΑ.

- β) την νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως, δεόντως αναγνωρισμένα·
- γ) τις παροχές ιατρικής περιθάλψεως, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματιών, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο Κράτος μέλος·

[...]

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

[...]».

3. Το άρθρο 28, παράγραφοι 3 και 4, της εν λόγω οδηγίας όριζαν τα εξής:

«3. Κατά τη διάρκεια της προβλεπομένης στην παράγραφο 4 μεταβατικής περιόδου τα Κράτη μέλη δύνανται:

- α) να συνεχίσουν να επιβάλλουν φόρο επί πράξεων απαλλασσομένων δυνάμει των άρθρων 13 ή 15 και των οποίων ο πίνακας παρατίθεται στο παράρτημα Ε·

[...]

4. Η μεταβατική περίοδος ορίζεται αρχικά για μία πενταετία που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 1978. Το αργότερο έξη μήνες προ της λήξεως της περιόδου αυτής, μεταγενέστερα δε μόνο όταν είναι ανάγκη, το Συμβούλιο, βάσει εκθέσεως της Επιτροπής, θα επανεξετάσει την κατάσταση όσον αφορά τις απαριθμούμενες στην παράγραφο 2 παρεκκλίσεις και θα αποφασίσει ομοφώνως, προτάσει της Επιτροπής, για την ενδεχόμενη κατάργηση ορισμένων από τις παρεκκλίσεις αυτές ή του συνόλου αυτών.»

4. Το παράρτημα Ε της εν λόγω οδηγίας, με τίτλο «Πίνακας των αναφερομένων στο άρθρο 28, παράγραφος 3, περίπτωση α), πράξεων», όριζε τα εξής:

«[...]

3. πράξεις αναφερόμενες στο άρθρο 13 υπό Α παράγραφος 1 περίπτωση στ), εκτός των ομάδων ιατρικού ή παραϊατρικού χαρακτήρος·

[...]».

## 2. Η δέκατη όγδοη οδηγία 89/465/ΕΟΚ

5. Κατά το προοίμιο της δεκάτης ογδός οδηγίας 89/465/ΕΟΚ<sup>4</sup>:

«[εκτιμώντας] ότι το άρθρο 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών – κοινό σύστημα [ΦΠΑ]: ομοιόμορφη φορολογική βάση [...], όπως τροποποιήθηκε τελευταία από την πράξη προσχώρησης της Ισπανίας και Πορτογαλίας, επιτρέπει στα κράτη μέλη να εφαρμόσουν ορισμένες παρεκκλίσεις από το κανονικό καθεστώς του κοινού συστήματος του ΦΠΑ κατά τη διάρκεια μεταβατικής περιόδου· ότι η διάρκεια της μεταβατικής αυτής περιόδου έχει ορισθεί αρχικά σε πέντε έτη· ότι το Συμβούλιο έχει δεσμευθεί να αποφασίσει, πριν από τη λήξη αυτής της περιόδου, βάσει προτάσεως της Επιτροπής, σχετικά με την ενδεχόμενη κατάργηση ορισμένων ή όλων των παρεκκλίσεων αυτών·

[εκτιμώντας] ότι πολλές από αυτές τις παρεκκλίσεις δημιουργούν, στα πλαίσια του συστήματος των ιδίων πόρων των Κοινοτήτων, δυσκολίες στον υπολογισμό των αντισταθμισμάτων που προβλέπονται από τον κανονισμό (ΕΟΚ, Ευρατόμ) [...] 1553/89 του Συμβουλίου, [της 29ης Μαΐου 1989,] για το ομοιόμορφο οριστικό καθεστώς εισπράξεως των ιδίων πόρων που προέρχονται από τον [ΦΠΑ]· ότι, για να εξασφαλισθεί η καλύτερη λειτουργία αυτού του συστήματος, ενδείκνυται να καταργηθούν οι εν λόγω παρεκκλίσεις·

[εκτιμώντας] ότι η κατάργηση των παρεκκλίσεων αυτών θα συμβάλει επίσης στην εξασφάλιση μεγαλύτερης ουδετερότητας του συστήματος του [ΦΠΑ] σε κοινοτική κλίμακα·

[εκτιμώντας] ότι πρέπει να καταργηθούν ορισμένες από τις παρεκκλίσεις αυτές από την 1η Ιανουαρίου 1990, την 1η Ιανουαρίου 1991, την 1η Ιανουαρίου 1992 και την 1η Ιανουαρίου 1993 αντίστοιχα·

[...]».

6. Το άρθρο 1 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Η οδηγία 77/388/ΕΟΚ τροποποιείται ως εξής:

1. Στο παράρτημα Ε, οι πράξεις που ορίζονται στα σημεία 1, 3 έως 6, 8, 9, 10, 12, 13 και 14 διαγράφονται από την 1η Ιανουαρίου 1990.

[...]»

## 3. Η οδηγία ΦΠΑ

7. Κατά τις αιτιολογικές σκέψεις 1 και 3 της οδηγίας ΦΠΑ:

«(1) Η οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977 περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα [ΦΠΑ]: ομοιόμορφη φορολογική βάση [...] έχει επανειλημμένα τροποποιηθεί κατά τρόπο ουσιαστικό. Είναι, ως εκ τούτου, σκόπιμη, για λόγους σαφήνειας και ορθολογισμού, η αναδιατύπωση της εν λόγω οδηγίας.

[...]

4 Οδηγία του Συμβουλίου, της 18ης Ιουλίου 1989, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών – κατάργηση ορισμένων παρεκκλίσεων προβλεπομένων από το άρθρο 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ 1989, L 226, σ. 21).

(3) Προκειμένου να εξασφαλισθεί ότι οι διατάξεις παρουσιάζονται κατά σαφή και ορθολογικό τρόπο, συνεπή προς την αρχή της καλύτερης νομοθεσίας, είναι σκόπιμο να αναδιαρθρωθεί και να αναδιατυπωθεί η οδηγία, χωρίς αυτό να συνεπάγεται κατ' αρχήν ουσιώδεις αλλαγές της ισχύουσας νομοθεσίας. Μικρός αριθμός ουσιωδών τροποποιήσεων συνδέεται πάντως αναπόσπαστα με τη διαδικασία αναδιατύπωσης και δεν μπορεί να αποφευχθεί. Σε περίπτωση σχετικών αλλαγών, αυτές απαριθμούνται εξαντλητικά στις διατάξεις που διέπουν τη μεταφορά και την έναρξη της ισχύος.»

8. Το άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις, τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, έστω και αν, για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές, εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις.

Εντούτοις, όταν πραγματοποιούν τέτοιες δραστηριότητες ή πράξεις, πρέπει να θεωρούνται υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές εφόσον η μη υπαγωγή τους στον φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.»

9. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, που περιλαμβάνεται στο επιγραφόμενο «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος» κεφάλαιο 2 του τίτλου ΙΧ της εν λόγω οδηγίας, ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

- α) τις παροχές υπηρεσιών και τις παρεπόμενες προς τις παροχές αυτές παραδόσεις αγαθών, οι οποίες πραγματοποιούνται από τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες, με εξαίρεση τη μεταφορά προσώπων και τις τηλεπικοινωνίες,
- β) τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης, που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος,
- γ) τις παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματιών, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος,
- δ) τις παραδόσεις ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος,
- ε) τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται από τους οδοντοτεχνίτες στο πλαίσιο του επαγγέλματός τους καθώς και τις παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής που πραγματοποιούνται από τους οδοντιάτρους και τους οδοντοτεχνίτες,
- στ) τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων, που ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη του φόρου ή για την οποία τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο, με σκοπό την παροχή στα μέλη τους των άμεσα αναγκαίων υπηρεσιών για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής, εφόσον οι ενώσεις αυτές απαιτούν από τα μέλη τους μόνο την εξόφληση του επακριβώς αναλογούντος σε αυτά μέρους των κοινών δαπανών που έχουν αναληφθεί, με τον όρο ότι η απαλλαγή αυτή δεν δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων του ανταγωνισμού,

[...]».

## 2. Το γερμανικό δίκαιο

10. Στο άρθρο 4 του επιγραφόμενου «Απαλλαγή από τον φόρο και επιστροφή του φόρου» δευτέρου κεφαλαίου του Umsatzsteuergesetz (νόμος περί του φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG) παρατίθεται κατάλογος των παροχών υπηρεσιών που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Κατά το άρθρο 4, σημείο 14, του UStG, όπως αυτός ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κυρίας δίκης, απαλλάσσονται του φόρου:

«α) οι παροχές ιατρικής περιθάλψεως στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων όπως του ιατρού, οδοντιάτρου, θεραπευτή, φυσιοθεραπευτή, μαίας [...].

β) η παρεχόμενη από φορείς δημοσίου δικαίου νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, συμπεριλαμβανομένης της διάγνωσης, των ιατρικών εξετάσεων, της πρόληψης, της αποκατάστασης, της βοήθειας στον τοκετό και της ανακουφιστικής φροντίδας, καθώς και των πράξεων που συνδέονται στενά με αυτές [...].

[...]

δ) άλλες υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν στα μέλη τους ενώσεις προσώπων τα οποία ασκούν τα επαγγέλματα του στοιχείου α ή υπάγονται στους φορείς του στοιχείου β, εφόσον οι εν λόγω υπηρεσίες είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση των δραστηριοτήτων του στοιχείου α ή του στοιχείου β και οι ενώσεις απαιτούν από τα μέλη τους μόνο την εξόφληση του επακριβώς αναλογούντος σε αυτά μέρους των από κοινού αναληφθεισών δαπανών.

[...]».

## II. Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

11. Με την από 23 Νοεμβρίου 2009 προειδοποιητική επιστολή, η Επιτροπή γνωστοποίησε στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας τις αμφιβολίες της ως προς το συμβατό με την οδηγία ΦΠΑ των γερμανικών ρυθμίσεων σχετικά με την απαλλαγή από τον φόρο αυτό των υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων (στο εξής: ΑΕΠ), που ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη του φόρου ή για την οποία τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, με σκοπό την παροχή στα μέλη τους των άμεσα αναγκαίων υπηρεσιών για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής.

12. Η Επιτροπή ανέφερε στην εν λόγω επιστολή ότι το γερμανικό δίκαιο (εν προκειμένω, το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο d, του UStG) προέβλεπε την ανωτέρω απαλλαγή μόνο για τις παροχές υπηρεσιών από ΑΕΠ τα μέλη των οποίων ασκούσαν δραστηριότητες ή επαγγέλματα του τομέα της υγείας (ήτοι τα επαγγέλματα στα οποία αναφέρονται τα στοιχεία α και β του άρθρου 4, σημείο 14, του UStG) ενώ η οδηγία ΦΠΑ δεν περιορίζει την ισχύ της απαλλαγής αυτής σε ενώσεις ορισμένων μόνο επαγγελματικών κατηγοριών αλλά προβλέπει την εν λόγω απαλλαγή για όλες τις ΑΕΠ εφόσον τα μέλη τους απαλλάσσονται του ΦΠΑ ή δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο για την δραστηριότητα που ασκούν. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή εκτιμούσε ότι η γερμανική νομοθεσία περί φόρου κύκλου εργασιών δεν ήταν σύμφωνη με τους σκοπούς της οδηγίας ΦΠΑ.

13. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας απάντησε στην προειδοποιητική επιστολή με επιστολή της 22ας Μαρτίου 2010, με την οποία επιβεβαίωσε ότι η επίμαχη εθνική ρύθμιση προέβλεπε απαλλαγή από τον φόρο των υπηρεσιών των ΑΕΠ μόνον εφόσον επρόκειτο για ενώσεις ιατρών ή προσώπων που ασκούν παραϊατρικά επαγγέλματα καθώς και για ενώσεις νοσοκομείων ή φορέων παρόμοιου χαρακτήρα. Υποστήριξε ότι ο περιορισμός αυτός δικαιολογούνταν από το γεγονός ότι

εναπόκειται στον εθνικό νομοθέτη να εξετάσει ποιες επαγγελματικές κατηγορίες μπορούσαν να τύχουν της εν λόγω απαλλαγής χωρίς να προκληθεί στρέβλωση του ανταγωνισμού. Κατά το εν λόγω κράτος μέλος, επομένως, ο εθνικός νομοθέτης είχε κρίνει, μετά από εξέταση του ζητήματος, ότι η εν λόγω απαλλαγή δικαιολογούνταν μόνο στην περίπτωση του τομέα της υγείας.

14. Στις 7 Απριλίου 2011, η Επιτροπή απηύθυνε στη Γερμανική Κυβέρνηση αιτιολογημένη γνώμη, με την οποία εξέφρασε αμφιβολίες σχετικά με την ορθότητα της θέσης της Γερμανικής Κυβερνήσεως κατά την οποία, για την αποτροπή των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, οι δραστηριότητες και τα επαγγέλματα του τομέα της υγείας ήταν τα μόνα που μπορούσαν να τύχουν της εν λόγω απαλλαγής. Κατά την Επιτροπή, από τη νομοθετική διαδικασία στο επίπεδο της Ένωσης προέκυπτε ότι η οδηγία ΦΠΑ είχε ακριβώς ως σκοπό να επεκτείνει την απαλλαγή και σε ενώσεις προσώπων άλλων επαγγελματικών κατηγοριών. Η Επιτροπή επισήμανε, περαιτέρω, ότι τα γερμανικά δικαστήρια χρειάστηκε, σε αρκετές περιπτώσεις, να διευρύνουν το πεδίο εφαρμογής της επίμαχης απαλλαγής σε επαγγελματικές κατηγορίες πέραν αυτών που απαριθμούνται στη γερμανική νομοθεσία περί φόρου κύκλου εργασιών.

15. Η Επιτροπή ανέφερε επίσης ότι δεν ήταν σαφείς οι λόγοι επί των οποίων στηριζόταν η εκτίμηση του γερμανού νομοθέτη ότι θα προκαλούνταν σοβαρές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού αν, πέραν των επαγγελματιών του τομέα της υγείας που τυγχάνουν ήδη απαλλαγής, καθιέρωνε την επίμαχη απαλλαγή για το σύνολο των τομέων της γερμανικής οικονομίας. Κατά τη γνώμη της, ο Γερμανός νομοθέτης δεν πρέπει να εκτιμά το ζήτημα των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού με βάση μια ανάλυση γενικού χαρακτήρα αλλά πρέπει, αντίθετα, να αρνείται τη χορήγηση της εν λόγω απαλλαγής μόνον αν υπάρχει *πραγματικός κίνδυνος* η ίδια η απαλλαγή να δημιουργήσει, άμεσα ή στο μέλλον, στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

16. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας απάντησε στην αιτιολογημένη γνώμη με επιστολή της 6ης Ιουνίου 2011. Στην εν λόγω επιστολή, επέστησε, κατ' αρχάς, την προσοχή στη θέση που κατέχει η σχετική με την επίμαχη απαλλαγή διάταξη στο σύστημα της οδηγίας ΦΠΑ, ήτοι, στο κεφάλαιο που αφορά τις απαλλαγές υπέρ ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος. Από το γεγονός αυτό συνήγαγε ότι η εν λόγω απαλλαγή δεν μπορούσε να επεκταθεί στο σύνολο των δραστηριοτήτων της οικονομικής ζωής.

17. Δεύτερον, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ανέφερε ότι, κατά τη μεταφορά της οδηγίας στο εθνικό δίκαιο, η απαγόρευση στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού (που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ) ελήφθη υπόψη μέσω του περιορισμού του πεδίου εφαρμογής της απαλλαγής σε ορισμένες μόνο επαγγελματικές κατηγορίες του τομέα της υγείας και ότι υπήρχε κατ' αρχήν κίνδυνος στρεβλώσεων του ανταγωνισμού για άλλους τομείς.

18. Τρίτον, επισήμανε ότι δεν γνωρίζει ποια επαγγελματική κατηγορία αποκλείεται εσφαλμένα από την εν λόγω απαλλαγή στο γερμανικό δίκαιο.

19. Κατά συνέπεια, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αρνήθηκε να ικανοποιήσει το αίτημα της Επιτροπής για λήψη όλων των απαραίτητων μέτρων προκειμένου να συμμορφωθεί με την αιτιολογημένη γνώμη.

20. Δεδομένου ότι η γερμανική νομοθεσία σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών εξακολουθούσε να προβλέπει απαλλαγή από τον ΦΠΑ μόνο των ΑΕΠ που δραστηριοποιούνται στον τομέα της υγείας, η Επιτροπή ανακοίνωσε την απόφασή της να προσφύγει στο Δικαστήριο, όπερ και έπραξε στις 20 Νοεμβρίου 2015.

### III. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

21. Η Επιτροπή και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ανέπτυξαν τα επιχειρήματά τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 15ης Φεβρουαρίου 2017.

### IV. Ανάλυση

#### 1. Επιχειρηματολογία των διαδίκων

##### 1. Η Επιτροπή

22. Κατά την Επιτροπή, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας περιορίζει σε ορισμένες επακριβώς καθοριζόμενες επαγγελματικές κατηγορίες την απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ για «τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από [ΑΕΠ], 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». Η απαλλαγή που προβλέπει η γερμανική νομοθεσία περί ΦΠΑ αφορά μόνο τις ενώσεις τα μέλη των οποίων είτε είναι γιατροί είτε ασκούν παραϊατρικά επαγγέλματα είτε ασκούν δραστηριότητες στον τομέα της νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης.

23. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η ρύθμιση αυτή δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ. Ούτε το γράμμα ούτε ο σκοπός ούτε η ιστορία του εν λόγω άρθρου δικαιολογούν έναν τέτοιο περιορισμό της απαλλαγής από τον ΦΠΑ σε ορισμένες μόνο επαγγελματικές κατηγορίες. Αντίθετα, η απαλλαγή πρέπει να παρέχεται στις ΑΕΠ όλων των επαγγελματικών κατηγοριών, εφόσον τα μέλη τους ασκούν απαλλασσόμενες δραστηριότητες.

24. Ο προβλεπόμενος στη γερμανική νομοθεσία περί ΦΠΑ περιορισμός δεν δικαιολογείται ούτε από το ενδεχόμενο πρόκλησης γενικής στρέβλωσης του ανταγωνισμού. Συγκεκριμένα, το ενδεχόμενο στρέβλωσης του ανταγωνισμού κατά την εφαρμογή της απαλλαγής μπορεί και πρέπει να εκτιμάται μόνο λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων κάθε συγκεκριμένης περίπτωσης. Είναι αδύνατο να διαπιστωθεί με γενικό τρόπο η ύπαρξη στρεβλώσεων του ανταγωνισμού για τις υπηρεσίες συγκεκριμένων επαγγελματικών κατηγοριών.

25. Άλλωστε, το γεγονός ότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ απαλλαγή απαιτεί εξέταση των συγκεκριμένων εκάστοτε πραγματικών περιστάσεων προκύπτει και από το σημείο 77 του εγγράφου του Bundesministerium der Finanzen<sup>5</sup> που συντάχθηκε με την ευκαιρία της τροποποίησης του άρθρου 4 του UStG το 2009, κατόπιν της οποίας έλαβε την επίμαχη μορφή της η εν λόγω διάταξη.

5 Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών, Γερμανία. Έγγραφο της 26ης Ιουνίου 2009 (IV B 9 – S 7170/08/10009).

## 2. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας

### 1) Επί της απαλλαγής αυτής καθ' εαυτήν και του περιορισμού της στις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος

26. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας επισημαίνει, κατ' αρχάς, ότι οι απαλλαγές που προβλέπει η οδηγία ΦΠΑ είναι όλες συγκεντρωμένες υπό τον τίτλο ΙΧ, που επιγράφεται «Απαλλαγές», και ότι ο τίτλος αυτός υποδιαιρείται σε 10 κεφάλαια. Περαιτέρω, επισημαίνει ότι η επίμαχη απαλλαγή είναι μια από τις περιπτώσεις απαλλασσόμενων πράξεων που απαριθμούνται στο άρθρο 132 της οδηγίας ΦΠΑ και ότι η διάταξη αυτή, της οποίας το γράμμα έχει παραμείνει σχεδόν αμετάβλητο από την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας, εντάσσεται στο κεφάλαιο 2 της οδηγίας, που τιτλοφορείται «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος». Επομένως, από την θέση της στο γενικό σύστημα της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι η εν λόγω απαλλαγή μπορεί να αφορά μόνο παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούν ΑΕΠ των οποίων οι δραστηριότητες των οποίων υπηρετούν το γενικό συμφέρον.

27. Απεναντίας, κατά την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, η επίμαχη απαλλαγή δεν ισχύει για τις ΑΕΠ των οποίων τα μέλη ασκούν απαλλασσόμενες δραστηριότητες που δεν εμπίπτουν στο κεφάλαιο 2 και δεν υπηρετούν το γενικό συμφέρον. Αν η βούληση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να εφαρμόζεται η εν λόγω απαλλαγή στο σύνολο των απαλλασσόμενων επαγγελματικών κατηγοριών και δραστηριοτήτων, θα είχε τοποθετήσει τη διάταξη αυτή σε ένα άλλο σημείο, όπως, παραδείγματος χάριν, στο κεφάλαιο 1 του τίτλου ΙΧ που αφορά τις απαλλαγές και τιτλοφορείται «Γενικές διατάξεις».

28. Επομένως, οι ενώσεις τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, που απαλλάσσονται του ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 135 της οδηγίας ΦΠΑ, δεν μπορούν να περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της ίδιας οδηγίας.

29. Οι νομοθετικές προτάσεις και οι ανακοινώσεις που εξέδωσε η Επιτροπή κατά το παρελθόν για τροποποίηση της οδηγίας ΦΠΑ επιβεβαιώνουν επίσης ότι η επίμαχη απαλλαγή αφορά μόνο τις ΑΕΠ που ασκούν δραστηριότητες που υπηρετούν το γενικό συμφέρον. Συγκεκριμένα η Επιτροπή υπέβαλε στις 28 Νοεμβρίου 2007 πρόταση οδηγίας σχετικά με «[την] εισαγωγή του θεσμού του ομίλου αναδιανομής του κόστους» στον τομέα των ασφαλίσεων και στον χρηματοπιστωτικό τομέα<sup>6</sup>. Αν η επίμαχη απαλλαγή ήταν ήδη εφαρμοστέα στην περίπτωση των παροχών υπηρεσιών στον εν λόγω τομέα, η Επιτροπή δεν θα είχε χρειαστεί να προτείνει να συμπεριληφθούν οι εν λόγω παροχές στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής.

30. Μάλιστα, στο έγγραφο με στοιχεία MEMO/07/519<sup>7</sup> που συνόδευε την εν λόγω πρόταση οδηγίας, η Επιτροπή αναγνώρισε ότι «[ο]ι υφιστάμενες διατάξεις περί απαλλαγής που αφορούν την κατανομή του κόστους δεν είναι αρκετά σαφείς και δεν εφαρμόζονται με ομοιόμορφο τρόπο. Για την εξάλειψη του προβλήματος, η πρόταση προβλέπει απαλλαγή από τον ΦΠΑ ειδικά για τον συγκεκριμένο κλάδο εφαρμοζόμενη στους μηχανισμούς κατανομής των δαπανών, συμπεριλαμβανομένων των διασυνοριακών. Η τροποποίηση αυτή θα δώσει στις επιχειρήσεις τη δυνατότητα να ασκούν από κοινού τις δραστηριότητές τους στο πλαίσιο ομίλων και να κατανέμουν το κόστος μεταξύ των μελών των εν λόγω ομίλων χωρίς να δημιουργούν νέα μη ανακτήσιμη επιβάρυνση ΦΠΑ».

31. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας επικαλείται επίσης την ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο για τη δυνατότητα ομαδοποίησης του ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 11 της οδηγίας [ΦΠΑ] [COM(2009) 325 τελικό]. Η Επιτροπή επιβεβαίωσε, στην ανακοίνωση αυτή, ότι «θα πρέπει να τονισθεί ότι η παρούσα ανακοίνωση δεν αφορά την έννοια

<sup>6</sup> Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όσον αφορά τη μεταχείριση ασφαλιστικών και χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, COM(2007) 747 τελικό, της 28ης Νοεμβρίου 2007.

<sup>7</sup> [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-07-519\\_en.htm?locale=en](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-07-519_en.htm?locale=en).



των “ρυθμίσεων επιμερισμού του κόστους”, οι οποίες, με βάση το άρθρο 132 παράγραφος 1 στοιχείο στ) της οδηγίας ΦΠΑ, αποτελούν σήμερα υποχρεωτική απαλλαγή για ορισμένες δραστηριότητες δημοσίου συμφέροντος και των οποίων μια νέα μορφή προστέθηκε στις πρόσφατες προτάσεις της Επιτροπής σχετικά με τη μεταχείριση των ασφαλιστικών και χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών».

32. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας συνάγει από τα ανωτέρω ότι, κατά την Επιτροπή, η επίμαχη απαλλαγή ισχύει μόνο για δραστηριότητες δημοσίου συμφέροντος. Κατά την άποψη του εν λόγω κράτους μέλους, πρόκειται ιδίως για τις δραστηριότητες στις οποίες αναφέρεται το άρθρο του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχεία β' έως ε', της οδηγίας ΦΠΑ, τα οποία προηγούνται της απαλλαγής που προβλέπεται με το στοιχείο στ' και αφορούν τον τομέα της υγείας. Στο πλαίσιο αυτό υπενθυμίζει ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ που προβλέπονται στο άρθρο 132 της οδηγίας ΦΠΑ αφορούν μόνον τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος που απαριθμούνται και περιγράφονται λεπτομερέστερα στην εν λόγω διάταξη (απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία) και ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των απαλλαγών αυτών πρέπει να ερμηνεύονται περιοριστικά (απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, σκέψη 34).

33. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας προσθέτει ότι η άποψή της ότι η επίμαχη απαλλαγή αφορά τις δραστηριότητες που απαριθμούνται υπό τα στοιχεία β' έως ε' του άρθρου 132 της οδηγίας ΦΠΑ ενισχύεται από τη διατύπωση που επέλεξε το Δικαστήριο για να εξηγήσει τον σκοπό της εν λόγω απαλλαγής, ο οποίος είναι «να αποτραπεί το ενδεχόμενο ο παρέχων ορισμένες υπηρεσίες να υποβληθεί στον εν λόγω φόρο ενώ οδηγήθηκε να συνεργαστεί με άλλους επαγγελματίες σε μια κοινή οργάνωση η οποία έχει αναλάβει αναγκαίες δραστηριότητες για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών» (απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2008, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, σκέψη 37).

34. Συγκεκριμένα, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας επισημαίνει ότι το Δικαστήριο αναφέρεται ρητά σε «επαγγελματίες» και ότι στην οδηγία ΦΠΑ ο όρος «επάγγελμα» χρησιμοποιείται μόνο σε λίγες περιπτώσεις οι οποίες, στη μεγάλη πλειονότητά τους, συνδέονται με τα ιατρικά επαγγέλματα που υπηρετούν το γενικό συμφέρον. Αυτό σημαίνει ότι, όταν περιέγραφε τον σκοπό του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', το Δικαστήριο αναφερόταν αποκλειστικά σε ένωση «επαγγελματιών» που ασκούν ιατρικά επαγγέλματα στην υπηρεσία του γενικού συμφέροντος.

35. Κατά την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, η άποψή της ενισχύεται από το ιστορικό της θέσπισης του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ. Επισημαίνει σχετικώς ότι, σε μια πρόταση της Επιτροπής σχετικά με την έκτη οδηγία<sup>8</sup>, η απαλλαγή υπέρ των ΑΕΠ ήταν ήδη μία από τις «απαλλαγές υπέρ ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος» και εφαρμόζονταν στις «υπηρεσίες που παρέχουν στα μέλη τους οι ανεξάρτητες επαγγελματικές ενώσεις ιατρικού ή παραϊατρικού χαρακτήρα, για τις ανάγκες άσκησης των απαλλασσομένων δραστηριοτήτων τους».

<sup>8</sup> Proposition de la Commission concernant la sixième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme [Πρόταση της Επιτροπής σχετικά με την έκτη οδηγία του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση] COM(73) 950 final, της 20ής Ιουνίου 1973 (*Bulletin des Communautés européennes*, supplément 11/73, σ. 13).

36. Επικαλούμενη την αρχική μορφή της έκτης οδηγίας, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας επισημαίνει ότι η διάταξη του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο α', σε συνδυασμό με τη διάταξη του σημείου 3 του παραρτήματος Ε είχαν ως σκοπό να εξασφαλίσουν ότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', απαλλαγή υπέρ των παρεχόμενων από ΑΕΠ υπηρεσιών ιατρικού ή παραϊατρικού χαρακτήρα θα είχε άμεση εφαρμογή, ενώ τα κράτη μέλη μπορούσαν να εξακολουθήσουν να φορολογούν μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 1989 αντίστοιχες υπηρεσίες παρεχόμενες από τις λοιπές ΑΕΠ.

37. Κατά την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, η μεταβατική διάταξη του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας δεν θεσπίστηκε με σκοπό να περιορίσει ή να διευρύνει το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας. Επομένως, η κατάργηση, από 1ης Ιανουαρίου 1990, του δικαιώματος φορολόγησης των άλλων ΑΕΠ δεν σηματοδοτεί αλλαγή παραδείγματος όσον αφορά τη φορολόγηση του κύκλου εργασιών. Η κατάργηση αυτή είχε, μάλλον, ως σκοπό, όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις της δέκατης όγδοης οδηγίας 89/465, να εξαλείψει ορισμένες δυσκολίες καθαρά πρακτικής φύσης εκτός του συστήματος του ΦΠΑ αυτού καθ' εαυτόν και οι οποίες άπτονταν ιδίως του υπολογισμού των ιδίων πόρων που προέρχονταν από τον ΦΠΑ.

38. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζει ότι δεν μπορούν να αντληθούν ούτε από τη μετάβαση από την έκτη οδηγία στην οδηγία ΦΠΑ στοιχεία που επιτρέπουν να υποστηριχθεί η άποψη της Επιτροπής ότι έχει καταργηθεί η δυνατότητα περιορισμού της επίμαχης απαλλαγής στις ΑΕΠ ιατρικού ή παραϊατρικού χαρακτήρα. Η αλλαγή οδηγίας δεν επέφερε, από την άποψη αυτή, καμία ουσιαστική τροποποίηση, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 3 της οδηγίας ΦΠΑ.

39. Τέλος, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υπενθυμίζει ότι η ερμηνεία των όρων που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των απαλλαγών που προβλέπει η οδηγία ΦΠΑ πρέπει να είναι σύμφωνη με τους σκοπούς που επιδιώκονται με την εκάστοτε απαλλαγή και να τηρεί τις επιταγές της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας που είναι σύμφυτη με το κοινό σύστημα του ΦΠΑ (απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, σκέψη 35).

40. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου όμως, ο σκοπός της επίμαχης απαλλαγής είναι να αποτραπεί το ενδεχόμενο ο παρέχων ορισμένες υπηρεσίες να υποβληθεί στον ΦΠΑ ενώ οδηγήθηκε να συνεργαστεί με άλλους επαγγελματίες σε μια κοινή οργάνωση η οποία έχει αναλάβει δραστηριότητες αναγκαίες για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών (απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, σκέψη 37).

41. Ωστόσο, σε αντίθεση με τα υποστηριζόμενα από την Επιτροπή, στην περίπτωση που δεν θα είχε εφαρμογή η απαλλαγή, την υποχρέωση για καταβολή του ΦΠΑ θα είχε η ΑΕΠ και όχι τα μέλη της. Η ΑΕΠ θα έπρεπε να προσαυξήσει την τιμή των παρεχομένων από αυτήν υπηρεσιών κατά το ποσό του ΦΠΑ και συνεπώς να χρεώσει το ποσό αυτό στα μέλη της. Επομένως, ο παράγοντας κόστους δεν είναι η παροχή της ένωσης αλλά ο ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στην τιμή.

42. Κατά την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το επιχείρημα της Επιτροπής το οποίο στηρίζεται στον κανόνα της ουδετερότητας του ΦΠΑ είναι αλυσιτελές. Υπενθυμίζει ότι, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας (απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψεις 46 και 47), ο ΦΠΑ δεν πρέπει να βαρύνει τον επιχειρηματία, υπό την προϋπόθεση ότι οι πράξεις εισροών για τις οποίες καταβλήθηκε ΦΠΑ χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων. Το πρόβλημα της μη έκπτωσης του φόρου εισροών απλώς μετατίθεται στο προηγούμενο στάδιο σε περίπτωση εφαρμογής της απαλλαγής στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από την ένωση προς τα μέλη της, εφόσον, στη συνέχεια, η ΑΕΠ δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Επομένως, ο παράγοντας κόστους στο σύνολο της αλυσίδας παραμένει αμετάβλητος.

43. Κατά την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το πραγματικό πλεονέκτημα της επίμαχης απαλλαγής έγκειται στην δυνατότητα αποφυγής της φορολόγησης μιας πραγματικής παραγωγής αξίας από την ΑΕΠ προς όφελος των μελών της, στο στάδιο της παράδοσης της παροχής ή στην επίτευξη, με την ιδιότητα του «ομίλου αγοραστών» τον οποίο απαρτίζουν τα μέλη της, εκπτώσεων και πλεονεκτημάτων όσον αφορά τις τιμές. Για λόγους πολιτικής φύσης, τέτοια πλεονεκτήματα θα πρέπει να επιτρέπονται προς όφελος συγκεκριμένα των προσώπων που ασκούν δραστηριότητες γενικού συμφέροντος. Με γνώμονα στον σκοπό αυτόν, οι ενώσεις τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων δεν είναι δυνατό να υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής της επίμαχης απαλλαγής, δεδομένου ότι δεν ασκούν δραστηριότητες γενικού συμφέροντος.

44. Πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι η απαλλαγή που αφορά τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες θεσπίστηκε ως καθαρά τεχνική απαλλαγή, χωρίς να δικαιολογείται από λόγους φορολογικής πολιτικής, ιδίως λόγω των δυσχερειών που συνδέονται με τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου καθώς και του ποσού του εκπεστέου ΦΠΑ (απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, σκέψη 36). Ο καθορισμός, όμως, της βάσης επιβολής του φόρου για τις παροχές τις οποίες πραγματοποιεί μια ένωση τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων προς τα μέλη της δεν παρουσιάζει καμία δυσχέρεια.

## **2) Επί του ενδεχομένου η απαλλαγή να δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων του ανταγωνισμού**

45. Δεύτερον, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζει ότι ο Γερμανός νομοθέτης ορθώς προέβη ο ίδιος στην εκτίμηση της προϋπόθεσης ότι η επίμαχη απαλλαγή δεν πρέπει να δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων του ανταγωνισμού. Αμφισβητεί τα επιχειρήματα της Επιτροπής ότι δεν είναι νοητό να διαπιστώνεται με γενικό τρόπο η ύπαρξη στρεβλώσεων του ανταγωνισμού για υπηρεσίες που παρέχονται από συγκεκριμένες επαγγελματικές κατηγορίες.

46. Κατ' αρχάς, δεδομένου ότι μια οδηγία έχει δεσμευτικό χαρακτήρα μόνον όσον αφορά το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζει ότι ο Γερμανός νομοθέτης είχε τη δυνατότητα, προκειμένου να επιτύχει τον σκοπό του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ, να επιλέξει αυτή τη μορφή ρύθμισης και να προβεί ο ίδιος, ενόψει της μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο, στην εκτίμηση του κινδύνου στρεβλώσεων του ανταγωνισμού.

47. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, η μεταφορά που πραγματοποιείται διά της νομοθετικής οδού αντιπροσωπεύει τη μέθοδο που υπηρετεί με τον καλύτερο τρόπο την αρχή της θέσπισης κανόνων δικαίου αυτή καθ' εαυτήν και συνιστά, κατά κανόνα, προσήκοντα τρόπο μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο. Αντίθετα, απλή διοικητική πρακτική, που από τη φύση της μπορεί να τροποποιηθεί κατά βούληση από τη διοίκηση και που στερείται της προσήκουσας δημοσιότητας, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί έγκυρη εκτέλεση των υποχρεώσεων που πηγάζουν από τη ΣΛΕΕ (απόφαση της 8ης Ιουλίου 1999, Επιτροπή κατά Βελγίου, C-203/98, EU:C:1999:380, σκέψη 14).

48. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας θεωρεί ότι η Επιτροπή ζητεί σε τελική ανάλυση τη θέσπιση νομοθεσίας που να παρέχει στις αρμόδιες φορολογικές αρχές διακριτική ευχέρεια σχεδόν αντίστοιχη εκείνης που θα είχαν αν, ελλείψει νομικής βάσεως, είχαν την ευθύνη μεταφοράς της οδηγίας ΦΠΑ στο εσωτερικό δίκαιο μέσω διοικητικής πρακτικής. Ωστόσο, η προϋπόθεση απουσίας στρεβλώσεων του ανταγωνισμού δεν είναι ούτε επαρκώς ακριβής ούτε ανεπιφύλακτη όσον αφορά το περιεχόμενό της οπότε χρήζει διευκρίνισης στο εθνικό επίπεδο προκειμένου να μπορεί να κριθεί αν, σε μια συγκεκριμένη περίπτωση, ισχύει η απαλλαγή (απόφαση της 26ης Ιουνίου 2003, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-233/00, EU:C:2003:371, σκέψη 76).

49. Εξάλλου, το γεγονός και μόνον ότι ο Γερμανός νομοθέτης δεν επανέλαβε κατά γράμμα την απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ δεν αντιβαίνει στη νομολογία του Δικαστηρίου. Η κατά γράμμα επανάληψη των διατάξεων της οδηγίας δεν είναι, κατ' αρχήν, απαραίτητη, εφόσον εξασφαλίζεται πράγματι η πλήρης εφαρμογή της κατά τρόπο αρκούντως

σαφή και ακριβή (αποφάσεις της 7ης Ιανουαρίου 2004, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-58/02, EU:C:2004:9, σκέψη 26, της 20ής Οκτωβρίου 2005, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, C-6/04, EU:C:2005:626, σκέψη 21, και της 6ης Απριλίου 2006, Επιτροπή κατά Αυστρίας, C-428/04, EU:C:2006:238, σκέψη 99).

50. Στη συνέχεια, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζει ότι, σε αντίθεση με τα υποστηριζόμενα από την Επιτροπή, ο εθνικός νομοθέτης μπορεί να προβεί σε εκτίμηση ανά κατηγορία του κινδύνου στρεβλώσεων του ανταγωνισμού που ενδεχομένως υφίσταται στο πλαίσιο ορισμένων επαγγελματικών κατηγοριών και ότι μια τέτοια εκτίμηση είναι θεμιτή και στην περίπτωση που ο νομοθέτης προβαίνει στον εκ των προτέρων αποκλεισμό ορισμένων επαγγελματικών κατηγοριών.

51. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας επισημαίνει συναφώς ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να μεταφέρουν κατά γράμμα στο εθνικό τους δίκαιο την προϋπόθεση απουσίας στρεβλώσεων του ανταγωνισμού που προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας –διάταξη που εν τω μεταξύ αντικαταστάθηκε από το άρθρο 13, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ– ούτε να καθορίζουν ποσοτικά όρια για τη μη επιβολή του φόρου (απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino* κ.λπ., 231/87 και 129/88, EU:C:1989:381, σκέψη 23). Είναι μάλιστα θεμιτό να εξουσιοδοτείται με εθνικό νόμο ο Υπουργός Οικονομικών να ορίζει τις δραστηριότητες που δύνανται να προκαλέσουν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού (απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2000, *Fazenda Pública*, C-446/98, EU:C:2000:691, σκέψεις 32 έως 35).

52. Αντίθετα, η κατά γράμμα επανάληψη στον εθνικό νόμο της προϋπόθεσης απουσίας στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, καθώς και η εκτίμηση των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων κάθε συγκεκριμένης περίπτωσης θα συνεπάγονταν απαράδεκτη έλλειψη σαφήνειας και ασφαλείας δικαίου.

53. Αυτό επιβεβαιώνεται ιδίως λαμβανομένου υπόψη ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η απαλλαγή δεν πρέπει να χορηγείται όταν «υπάρχει πραγματικός κίνδυνος η ίδια η απαλλαγή να δημιουργήσει, άμεσα ή στο μέλλον, στρεβλώσεις του ανταγωνισμού» (απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003, *Taksatorringen*, C-8/01, EU:C:2003:621, σκέψη 64). Επομένως, κατά την εξέταση της προϋπόθεσης αυτής απαιτείται εκτίμηση τόσο της παρούσας κατάστασης του ανταγωνισμού όσο και αυτής που μπορεί να προκύψει στο μέλλον, εκτίμηση η οποία δεν μπορεί παρά να βασίζεται σε πολύπλοκες οικονομικές αναλύσεις σε σχέση με κάθε τομέα δραστηριότητας. Για τις αρμόδιες τοπικές φορολογικές αρχές, είναι απλώς αδύνατο να προβαίνουν σε τέτοια εξέταση των πολύπλοκων οικονομικών δεδομένων κάθε περίπτωσης. Επιπλέον, είναι απαράδεκτο να μην μπορούν η ΑΕΠ και τα μέλη της να προβλέπουν με την αναγκαία βεβαιότητα αν οι παροχές υπηρεσιών που αφορούν κάθε μέλλουσα πράξη απαλλάσσονται ή όχι του ΦΠΑ.

54. Από το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει επίσης ότι οι τομείς δραστηριότητας όπου τίθενται ζητήματα προστασίας του ανταγωνισμού μπορούν να προσδιορίζονται από τον νομοθέτη. Ο νομοθέτης της Ένωσης περιέλαβε, στο παράρτημα I της εν λόγω οδηγίας, έναν κατάλογο δραστηριοτήτων για τις οποίες είναι κατ' αρχήν, δυνατό να τεκμαίρεται η ύπαρξη στρεβλώσεων του ανταγωνισμού. Περαιτέρω, αναφερόμενο στο ως άνω άρθρο 13, παράγραφος 1, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μπορεί να υφίστανται σε εθνικό επίπεδο και άλλες δραστηριότητες που δεν περιλαμβάνονται στο παράρτημα I των οποίων ο κατάλογος μπορεί να ποικίλλει από το ένα κράτος μέλος στο άλλο ή από τον έναν οικονομικό τομέα στον άλλο (απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, *Isle of Wight Council* κ.λπ., C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψεις 35 και 36). Από τη νομολογία αυτή προκύπτει σαφώς ότι η εκτίμηση σχετικά με τις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μπορεί να γίνεται από τον νομοθέτη. Κατά την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, αυτό θα πρέπει να ισχύει, κατά μείζονα λόγο, για την εθνική νομοθεσία που απαριθμεί ορισμένους τομείς δραστηριότητας όπου δεν υπάρχει κίνδυνος δημιουργίας στρεβλώσεων του ανταγωνισμού.

55. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας προσθέτει ότι η προϋπόθεση ότι η απαλλαγή δεν πρέπει να δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων του ανταγωνισμού έχει ως σκοπό να περιορίσει το πεδίο εφαρμογής της. Επομένως, αποκαθιστά τον γενικό κανόνα της υπαγωγής στο φόρο κάθε δραστηριότητας οικονομικής φύσης και, κατά συνέπεια, δεν μπορεί να ερμηνεύεται στενά (απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, *Isle of Wight Council κ.λπ.*, C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψεις 72 και 73).

56. Τέλος, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζει ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η απαλλαγή των παροχών υπηρεσιών των ΑΕΠ προς τα μέλη τους δεν θα συνεπαγόταν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού αν εφαρμοζόταν σε άλλους τομείς εκτός του τομέα των επαγγελματιών της υγείας, όπως προβλέπει ο UStG.

57. Όμως, στο πλαίσιο διαδικασίας προσφυγής βάσει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ, εναπόκειται στην Επιτροπή να αποδείξει το υποστατό της προβαλλόμενης παράβασης και να προσκομίσει στο Δικαστήριο τα αναγκαία στοιχεία για τον εκ μέρους του έλεγχο του υποστατού της εν λόγω παράβασης, χωρίς να μπορεί να στηριχθεί σε οποιοδήποτε τεκμήριο (απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, *Επιτροπή κατά Αυστρίας*, C-428/04, EU:C:2006:238, σκέψη 98 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Η Επιτροπή δεν προσκόμισε αποδείξεις ή ενδείξεις που να θεμελιώνουν την άποψη ότι νομοθετική ρύθμιση εφαρμοστέα κατά κατηγορία επαγγέλματος δεν συνιστά κατάλληλη μέθοδο μεταφοράς στο εσωτερικό δίκαιο της προϋπόθεσης απουσίας στρεβλώσεων του ανταγωνισμού την οποία προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ.

58. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζει ότι, για να θεμελιώσει ότι μια τέτοια μέθοδος μεταφοράς δεν είναι ορθή, η Επιτροπή θα έπρεπε να αποδείξει βάσει συγκεκριμένων πραγματικών στοιχείων ότι μόνο η κατά γράμμα επανάληψη στη νομοθεσία της προϋπόθεσης απουσίας στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, με ανάθεση της πλήρους εξουσίας για τη λήψη της σχετικής απόφασης στις αρμόδιες φορολογικές αρχές, θα συνιστούσε σύννομη μεταφορά του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ. Όμως, η Επιτροπή δεν παρέσχε τέτοια απόδειξη γενικού χαρακτήρα.

59. Πρώτον, σε αντίθεση με τα υποστηριζόμενα από την Επιτροπή, δεν προκύπτει από το σημείο 77 του εγγράφου του Ομοσπονδιακού Υπουργείου Οικονομικών (βλ. σημείο 25 των παρουσών προτάσεων) ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας θέτει η ίδια εν αμφιβόλω τον πρόσφορο χαρακτήρα της μεθόδου μεταφοράς που επέλεξε.

60. Το γεγονός ότι το κείμενο του UStG δεν περιέχει αναφορές σε άλλους επαγγελματικούς κλάδους σημαίνει ότι, όσον αφορά τους άλλους αυτούς κλάδους, υφίσταται ούτως ή άλλως κίνδυνος στρεβλώσεων του ανταγωνισμού. Το ότι κατονομάζεται ο τομέας της υγείας δεν σημαίνει ότι, στον τομέα αυτόν, δεν υπάρχει καμία απολύτως πιθανότητα να υπάρξουν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Στο σημείο 77 του εν λόγω εγγράφου προσδιορίζονται, μάλλον, δίκην παραδείγματος, τα συγκεκριμένα είδη παροχών που πραγματοποιούνται από τους ιατρούς τα οποία πρέπει να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, εφόσον οι εν λόγω παροχές αφορούν υπηρεσίες που είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση των δραστηριοτήτων στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο α ή β, του UStG. Πρόκειται, όπως προκύπτει από το σημείο 72 του εν λόγω εγγράφου, για διάθεση της χρήσης ιατρικών εγκαταστάσεων, συσκευών και εξοπλισμού, τη διενέργεια εργαστηριακών αναλύσεων και ακτινογραφιών, καθώς και την παροχή άλλων ιατρικών τεχνικών υπηρεσιών.

61. Αντίθετα, αν η ένωση ανελάμβανε προς εξυπηρέτηση των μελών της ιδίως την τήρηση των λογιστικών βιβλίων, την παροχή νομικών συμβουλών ή τη λειτουργία συστήματος διακανονισμού ιατρικών αμοιβών τότε θα επρόκειτο, κατά το σημείο 73 του εγγράφου, για παροχές που έχουν έμμεση μόνο σχέση με την παροχή απαλλασσόμενων ιατρικών υπηρεσιών και οι οποίες, κατά

συνέπεια, δεν θα απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ. Στο σημείο 77 του εν λόγω εγγράφου διευκρινίζεται ότι, περαιτέρω, οι εν λόγω παροχές βρίσκονται σε ανταγωνισμό με άλλες επιχειρήσεις, οπότε θα υπήρχε επίσης κίνδυνος δημιουργίας στρεβλώσεων του ανταγωνισμού που θα έπρεπε να αποκλειστεί, σύμφωνα με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ.

62. Επομένως, το έγγραφο του Ομοσπονδιακού Υπουργείου Οικονομικών παρέχει μόνο ενδείξεις για τη σύμφωνη με την οδηγία ΦΠΑ εφαρμογή σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση του άρθρου 4, σημείο 14, στοιχείο d, του UStG όσον αφορά τις δραστηριότητες των ΑΕΠ στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο d, του UStG. Ωστόσο, εξ αυτού του λόγου ουδόλως διευρύνεται ή περιορίζεται ο κύκλος των δικαιούχων ούτε τίθεται εν αμφιβόλω αυτή καθ' εαυτήν η εγκυρότητα της προσέγγισης του νομοθέτη.

63. Δεύτερον, ούτε από τις αποφάσεις των εθνικών δικαστηρίων που παραθέτει η Επιτροπή στο σημείο 29 της προσφυγής μπορεί να συναχθεί ότι η μέθοδος μεταφοράς που επέλεξε ο Γερμανός νομοθέτης δεν ήταν κατάλληλη για τη μεταφορά της επίμαχης απαλλαγής στο εσωτερικό δίκαιο. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας επισημαίνει συναφώς ότι τα γερμανικά δικαστήρια θα μπορούσαν ή ακόμη και θα όφειλαν να είχαν υποβάλει στο Δικαστήριο προδικαστικά ερωτήματα για ζητήματα ανάλογα με αυτά που εξετάζονται εν προκειμένω αλλά ότι δεν το έπραξαν. Ελλείψει ρητής απόφασης του Δικαστηρίου, δεν είναι δυνατό να συναχθεί από το γεγονός και μόνο ότι ένα εθνικό δικαστήριο δεν έχει υποβάλει προδικαστικό ερώτημα στο Δικαστήριο ότι το εν λόγω εθνικό δικαστήριο έχει ερμηνεύσει ορθώς την επίμαχη διάταξη του δικαίου της Ένωσης.

64. Τρίτον, η γνώμη του Bundesrat (Ομοσπονδιακό Συμβούλιο, Γερμανία) σχετικά με την Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung der Finanzmarktstabilisierung (πρόταση νόμου για τη σταθεροποίηση των χρηματοπιστωτικών αγορών), την οποία επικαλείται η Επιτροπή, δεν παρέχει κανένα αποδεικτικό στοιχείο ικανό να θεμελιώσει ότι η επιλεγείσα μέθοδος μεταφοράς όσον αφορά το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο d, του UStG δεν είναι αρκούντως πρόσφορη. Άλλωστε, η εν λόγω πρόταση απορρίφθηκε από τα άλλα νομοθετικά όργανα. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζει, επομένως, ότι η εν λόγω πρόταση, η οποία ουδέποτε κατέστη νόμος, δεν μπορεί να προβληθεί ως απόδειξη ικανή να θεμελιώσει ότι, στον τομέα των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, δεν υπάρχει, σε καμία περίπτωση, οποιοσδήποτε κίνδυνος δημιουργίας στρέβλωσης του ανταγωνισμού.

65. Η Επιτροπή, αναφερόμενη στο σημείο 77 του εγγράφου του Ομοσπονδιακού Υπουργείου Οικονομικών (βλ. σημείο 25 των παρουσών προτάσεων), δεν λαμβάνει υπόψη το γεγονός ότι ο προβλεπόμενος στον UStG περιορισμός της απαλλαγής σε ορισμένες επαγγελματικές κατηγορίες του τομέα της υγείας δεν σημαίνει ότι, κατά τον Γερμανό νομοθέτη, αποκλείεται το ενδεχόμενο στρεβλώσεων του ανταγωνισμού για το σύνολο των δραστηριοτήτων του εν λόγω τομέα. Πράγματι, στο εν λόγω έγγραφο τονίζεται ότι πρέπει να διεξάγεται εις βάθος εξέταση της προϋπόθεσης απουσίας στρεβλώσεων του ανταγωνισμού λαμβανομένων υπόψη των δραστηριοτήτων που ασκούν συγκεκριμένα οι ΑΕΠ που τυγχάνουν ευνοϊκής μεταχείρισης δυνάμει του άρθρου 4, σημείο 14, στοιχείο d, του UStG και δίδονται σχετικές διευκρινίσεις. Κατά την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, δεν είναι δυνατόν να συναχθεί εξ αυτού a contrario ότι οι εθνικές φορολογικές αρχές μπορούν να προβαίνουν σε κατά περίπτωση εξέταση της προϋπόθεσης απουσίας στρεβλώσεων του ανταγωνισμού κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ για το σύνολο των τομέων της οικονομίας και ότι ένας τέτοιος έλεγχος είναι νομικά επιβεβλημένος.

66. Επιπλέον, η Επιτροπή δεν προσκόμισε επαρκείς ενδείξεις για το ότι η εξέταση της προϋπόθεσης απουσίας στρεβλώσεων του ανταγωνισμού στην οποία προέβη ο Γερμανός νομοθέτης είναι, όσον αφορά τις επαγγελματικές κατηγορίες τις οποίες αφορά το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο d, του UStG, ανακριβής.

67. Όσον δε αφορά τις αποφάσεις των γερμανικών δικαστηρίων στις οποίες αναφέρεται η Επιτροπή, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας διαπιστώνει ότι το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) δεν έχει αποφανθεί οριστικά σχετικά με την άμεση εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ ούτε έχει αποφανθεί επί του ζητήματος των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού στο πλαίσιο των διαφορών που εκκρεμούν ενώπιόν του. Επομένως, δεν είναι δυνατό να συναχθεί με βάση τις αποφάσεις του Bundesfinanzhof ότι, σε περίπτωση επέκτασης της επίμαχης απαλλαγής σε άλλους επαγγελματικούς τομείς, δεν θα υπήρχε κανένας κίνδυνος δημιουργίας στρεβλώσεων του ανταγωνισμού.

## 2. Ανάλυση

68. Διευκρινίζω εκ προοιμίου ότι η προσφυγή της Επιτροπής βάλλει μόνο κατά του περιορισμού, από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, του πεδίου εφαρμογής της απαλλαγής από τον ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ. Πράγματι, κατά τη γερμανική διάταξη μεταφοράς που περιέχεται στο άρθρο 4 του UStG, η απαλλαγή χορηγείται μόνο στις ενώσεις τα μέλη των οποίων είτε είναι γιατροί είτε ασκούν παραϊατρικά επαγγέλματα είτε ασκούν δραστηριότητες στον τομέα της νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης.

69. Θα πρέπει να εξετασθούν οι δύο ομάδες επιχειρημάτων που προέβαλε η Γερμανία κατά της άποψης της Επιτροπής: δηλαδή, πρώτον, τα επιχειρήματα σχετικά με το προσωπικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ και, δεύτερον, τα επιχειρήματα σχετικά με την προβλεπόμενη στο εν λόγω άρθρο προϋπόθεση απουσίας στρεβλώσεων του ανταγωνισμού.

### **1. Η πρώτη ομάδα επιχειρημάτων της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας: το προσωπικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ**

70. Η βασική θέση της Επιτροπής είναι ότι η επίμαχη γερμανική νομοθετική ρύθμιση δεν είναι σύμφωνη με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ, καθόσον το προσωπικό πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διάταξης δεν περιορίζεται σε ορισμένες επαγγελματικές κατηγορίες και, επομένως, η εν λόγω διάταξη εφαρμόζεται, χωρίς να περιορίζεται στις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, και σε άλλους τομείς εκτός του τομέα της υγείας και, συνεπώς, μεταξύ άλλων στον τομέα των τραπεζών και των ασφαλίσεων. Επικουρικώς, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι, ακόμη και αν η εν λόγω διάταξη κάλυπτε μόνο τις ΑΕΠ που ασκούν δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, το προσωπικό πεδίο εφαρμογής της πάλι δεν θα περιοριζόταν μόνο στις ΑΕΠ τα μέλη των οποίων ασκούν επαγγέλματα του τομέα της υγείας. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αμφισβητεί τόσο την ευρεία ερμηνεία όσο και τη στενότερη ερμηνεία του προσωπικού πεδίου εφαρμογής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ, τις οποίες προβάλλει η Επιτροπή.

71. Με το υπόμνημα αντίκρουσης, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζει ότι, από το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', και τη θέση του στην οδηγία ΦΠΑ, καθώς και από το ιστορικό της θέσπισής του και τον σκοπό του, προκύπτει ότι το προσωπικό πεδίο εφαρμογής της επίμαχης απαλλαγής *περιορίζεται σε ΑΕΠ δραστηριοποιούμενες στον τομέα της υγείας ή, τουλάχιστον, σε ΑΕΠ που ασκούν ορισμένες δραστηριότητες δημοσίου συμφέροντος* (αποκλειομένων, για παράδειγμα, των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων).

### **1) Συστηματική ανάλυση**

72. Θεωρώ σκόπιμο να επανέλθω στο σημείο αυτό στην έννοια της «ένωσης» όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της εν λόγω οδηγίας.

73. Η έννοια αυτή αφορά άτυπες ενώσεις επιμερισμού των δαπανών για την κοινή χρήση μέσων, δεδομένου ότι μια ένωση προσώπων δεν έχει κατ' ανάγκην νομική προσωπικότητα και μπορεί να βασίζεται σε απλή συμβατική σχέση.

74. Η έννοια αυτή πρέπει, άλλωστε, να συσχετισθεί με το άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ το οποίο επιτρέπει στα κράτη μέλη να εκλαμβάνουν ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο «τα εγκατεστημένα στο έδαφος του ίδιου κράτους μέλους πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής άποψης, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής άποψης»<sup>9</sup>.

75. Πολλά κράτη μέλη, μεταξύ των οποίων και η Γαλλική Δημοκρατία, δεν έκαναν χρήση αυτής της δυνατότητας δημιουργίας ομίλων ΦΠΑ, την οποία όμως χρησιμοποίησε η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας<sup>10</sup> όπου οι όμιλοι ΦΠΑ είναι ευρύτατα διαδεδομένοι, γεγονός που περιορίζει τα αποτελέσματα της αμφισβητούμενης από την Επιτροπή νομοθετικής ρύθμισης.

76. Στη Γαλλία<sup>11</sup>, το ότι δεν έγινε χρήση της δυνατότητας που προσέφερε το άρθρο 11 εξηγήθηκε με βάση το γεγονός ότι η πρακτική των άτυπων ενώσεων επιμερισμού των δαπανών καθιστούσε δυνατή την επίτευξη του ίδιου αποτελέσματος με τη χρήση της μεθόδου των ομίλων ΦΠΑ, ήτοι τη μη υποβολή στον ΦΠΑ των πράξεων που πραγματοποιούνταν μεταξύ των μελών του ομίλου με το πρόσθετο πλεονέκτημα ότι το πεδίο των άτυπων ενώσεων επιμερισμού των δαπανών μπορούσε να είναι ευρύτερο από εκείνο των ομίλων ΦΠΑ. Ωστόσο, το αποτέλεσμα των δύο μεθόδων είναι το ίδιο, αφού οι πράξεις εντός ενός ομίλου ΦΠΑ δεν υφίστανται και, επομένως, δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ ενώ το ίδιο ισχύει και για τις πράξεις στο πλαίσιο των ως άνω άτυπων ενώσεων. Πράγματι, «[a]lthough the solutions offered by the cost sharing association [under Article 132(1)(f) of the VAT Directive] and VAT grouping [under its Article 11] are different, their results are effectively the same» [μολονότι οι λύσεις της ένωσης επιμερισμού των δαπανών (κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ) και του ομίλου ΦΠΑ (κατά το άρθρο 11), διαφέρουν, τα αποτελέσματα είναι, στην πράξη, παρόμοια]<sup>12</sup>.

9 Βλ. συναφώς, ιδίως, Bouchard, J.-C., *TVA et groupement de moyens de fait*, *Revue de droit fiscal*, n° 7-8, 14 Φεβρουαρίου 2013, σ. 150 επ., De Duve, B., *Unité fiscale et association de frais: le régime de la TVA*, *Revue pratique des sociétés*, 110e année (2011), 1o τρίμηνο, σ. 5 έως 26, Lhote, L., και Warscotte, Q., *Carnet de route au cœur des fictions TVA: entre l'unité TVA et le GAP*, σε «TVA, taxer, déduire, exonérer et punir», 2015, σ. 263 έως 282, Swinkels, J., *The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT-Saving Aspects*, *International VAT Monitor*, Ιανουάριος/Φεβρουάριος 2010, IBFD, σ. 36 έως 42, Swinkels, J., *The EU VAT Exemption for Cost-Sharing Associations*, *International VAT Monitor*, Ιανουάριος/Φεβρουάριος 2008, IBFD, σ. 13 έως 21, Bernaerts, Y., *Unité et groupement autonome de personnes – Des instruments performants et/ou controversés?*, *Journal de droit fiscal*, Ιούλιος-Αύγουστος 2007, σ. 193 έως 240, Parolini, A., *European VAT and Groups of Companies*, σε «Maisto, G. (éd.), *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies, EC and International Tax Law Series*», Vol. 4, IBFD, 2008, σ. 120, Amand, C., *VAT on financial services: the unanswered questions*, *ERA Forum* (2008) 9:357-376, σ. 373, και Libert, F., *Les associations de frais – Aspects TVA*, R.G.F., 10 Οκτωβρίου 1997, σ. 304 επ.

10 Το καθεστώς των ομίλων ΦΠΑ έχει τεθεί σε ισχύ σε 16 κράτη μέλη: πρόκειται για το Βέλγιο, την Τσεχική Δημοκρατία, τη Δανία, τη Γερμανία, την Εσθονία, την Ιρλανδία, την Ισπανία, την Κύπρο, την Ουγγαρία, τις Κάτω Χώρες, την Αυστρία, τη Ρουμανία, τη Σλοβακία, τη Φινλανδία, τη Σουηδία και το Ηνωμένο Βασίλειο. Βλ. van Norden, G.-J., *State of Play in Respect of the Skandia America Corporation Case*, *EC Tax Review*, 2016/4, σ. 211. Ο J.-C. Bouchard, όπ.π., αναφέρει ότι 17 κράτη μέλη έχουν θέσει σε εφαρμογή το εν λόγω σύστημα.

11 Στη Γαλλία, το άρθρο 261B του *code général des impôts* (γενικός φορολογικός κώδικας) μεταφέρει στο εθνικό δίκαιο τον μηχανισμό απαλλαγής από τον ΦΠΑ στο εσωτερικό ομίλου. Βλ. *Revue de droit fiscal*, τεύχος 45, 6 Νοεμβρίου 2014, LexisNexis, σ. 28.

12 Η μετάφραση δική μου. «Under the former, if B is a member of a cost sharing association and A is the umbrella organi[s]ation, the services rendered by A to B are exempt from VAT and, under the latter, if A and B are members of the same VAT group, the services rendered by A to B are ignored for VAT purposes. In both cases, B is enabled to avoid non-deductible input tax, which means that, in the end, C does not have to incorporate hidden VAT in the price charged to the final consumer. It is no coincidence that Art. 13(A)(1)(f) of the Sixth Directive [και νυν άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ] is called a quasi-grouping arrangement». Αλλά, συγχρόνως, «[i]n the absence of VAT grouping rules, the exemption for cost sharing associations is the only way for taxable persons engaged in exempt activities or non-taxable persons to reduce the VAT cost on services under Belgian law. Although their effects are the same, VAT grouping and cost sharing associations have a different scope and different target groups. Cost sharing associations are only aimed at reducing the VAT costs of services rendered to their members. Those members have in common that, in view of their activities, they have no or a limited right to deduct input VAT. VAT grouping is aimed at eliminating the financing of VAT on intra-group transactions, including supplies of goods. The members of VAT groups may have a full, limited or no right to deduct input VAT. The exemption for cost sharing associations offers a (limited) alternative to VAT grouping in Belgium to certain groups of taxable and non-taxable persons. Despite its limitations and complexities, the exemption is frequently used in practice and it is particularly effective in neutralizing the VAT cost of centrally purchased services». Βλ. Vyncke, K., *Cost Sharing Associations as an Alternative to VAT Grouping in Belgium*, *International VAT Monitor*, IBFD, 2006, σ. 340 και 346.



77. Εξάλλου, στο Ηνωμένο Βασίλειο, αντιστρόφως, η μη μεταφορά του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ εξηγήθηκε με βάση το γεγονός ότι οι ίδιοι σκοποί ήταν δυνατό να επιτευχθούν μέσω των ομίλων ΦΠΑ (μολονότι το εν λόγω άρθρο έχει κριθεί άμεσα εφαρμοστέο από δικαστήριο του Ηνωμένου Βασιλείου<sup>13</sup>).

78. Επομένως, όπως και ο όμιλος ΦΠΑ, η ένωση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ είναι διαφανής από την άποψη του ΦΠΑ. Δεν λειτουργεί ούτε ως αγοραστής ούτε ως πωλητής ούτε ως παραγγελιοδόχος και, συνεπώς, δεν ενεργεί ως υποκείμενη στο φόρο έναντι των μελών της όσον αφορά τις υπηρεσίες που τους παρέχει.

79. Στην πραγματικότητα, η οδηγία δεν θα έπρεπε να κάνει λόγο για απαλλαγή των παροχών υπηρεσιών της ΑΕΠ αλλά θα έπρεπε να θέτει τις πράξεις αυτές εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ.

80. Συγκεκριμένα, η πραγματοποίηση δαπανών από την ένωση και η πλήρης μετακύλιση στα μέλη του αντιστοίχου κόστους αντιπροσωπεύουν κατά κάποιο τρόπο εσωτερικές δαπάνες της ένωσης. Δεν υπάρχει τιμή. Επομένως, δεν υφίστανται ούτε παροχές εξ επαχθούς αιτίας, ούτε ανάληψη κινδύνων μέσω του ύψους κάποιου τιμήματος, αλλά απλώς θέση ορισμένων μέσων στη διάθεση των μελών με κατανομή των εξόδων μεταξύ τους ανάλογα με την χρήση που κάνει το καθένα. Πρόκειται κατά κάποιο τρόπο για εργασίες ενός κοινού γραφείου που ενεργεί ως εσωτερικό εκτελεστικό φορέας στην υπηρεσία μιας ομάδας, για οργανωτικό στοιχείο μιας επιχείρησης, για ένα εκτελεστικό όργανο αλλά όχι για επιχείρηση με την ουσιαστική έννοια του όρου, τουλάχιστον όσον αφορά τις πράξεις χρησιμοποίησης των κοινών μέσων που γίνονται στο εσωτερικό της ένωσης.

81. Ο χαρακτηρισμός αυτός παραπέμπει στη σκέψη 88 της απόφασης της 29ης Απριλίου 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243)<sup>14</sup>, καθώς και σε ένα σημείο του σκεπτικού της απόφασης του γαλλικού Conseil d'État της 6ης Φεβρουαρίου 1984, στην υπόθεση Société d'analyses financière et économique<sup>15</sup>, όπου αναφερόταν ότι «σύμφωνα με την ερμηνευτική πρακτική της διοίκησης, στην περίπτωση που περισσότερες επιχειρήσεις αναθέτουν σε μία από αυτές την εκτέλεση κοινών καθηκόντων ή στην εκπλήρωση των καθηκόντων αυτών προβαίνει χωριστή εταιρεία που ιδρύεται ειδικά για τον σκοπό αυτό, τα ποσά που εισπράττονται από την τελευταία, εφόσον συνιστούν την ακριβή εξόφληση του κόστους παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών στις άλλες επιχειρήσεις, δεν αποτελούν συναλλαγές υποκείμενες σε ΦΠΑ».

82. Φρονώ, εξάλλου, ότι είναι αδιάφορο αν η ΑΕΠ έχει ή όχι την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ δεν επιβάλλει στις ΑΕΠ καμία συναφή υποχρέωση. Απαιτεί μόνο τα μέλη της ένωσης να ασκούν απαλλασσόμενη δραστηριότητα ή δραστηριότητα για την οποία δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο<sup>16</sup>.

13 Βλ. VAT and Duties Tribunal, London, σε Peterborough Diocesan Conference and Retreat House, απόφαση 14081 της 15ης και 16ης Φεβρουαρίου 1996.

14 «Επομένως, εργασίες όπως οι επίδικες στα πλαίσια της κύριας δίκης, οι οποίες διενεργούνται από τα μέλη κοινοπραξίας σύμφωνα με τις ρήτρες συμβάσεως κοινοπραξίας και αντιστοιχούν στο ανατεθειμένο με την εν λόγω σύμβαση σε καθένα εξ αυτών τμήμα, δεν συνιστούν παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών “διενεργουμένων εξ επαχθούς αιτίας”, κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, ούτε, συνεπώς, φορολογητέα δυνάμει αυτής πράξη. Το γεγονός ότι οι οικείες εργασίες πραγματοποιούνται από το μέλος της κοινοπραξίας που έχει αναλάβει τη διαχείρισή της δεν ασκεί συναφώς επιρροή».

15 Conseil d'État, 7/9 SSR, της 6ης Φεβρουαρίου 1984, 37882, δημοσιευθείσα στο recueil Lebon.

16 Επ' αυτού οι απόψεις δίστανται. Βλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στις υποθέσεις Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (C-274/15, EU:C:2016:750), DNB Banka, (C-326/15) και Aviva (C-605/15). Όσον αφορά το ζήτημα αν όμιλος ΦΠΑ του άρθρου 11 της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να έχει και αυτός την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο ή αν αυτό δεν επιβάλλεται παρά μόνον ως προς τα μέλη του, βλ. Vyncke, K., *VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations*, International VAT Monitor, Ιούλιος/Αύγουστος 2007, σ. 255.

83. Η συστηματική αυτή ανάλυση με οδηγεί στο συμπέρασμα ότι, μολονότι θα ήταν ορθότερο να γίνει λόγος για εξαίρεση από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ δεν μπορεί να περιορίζεται στις πράξεις των ΑΕΠ που δραστηριοποιούνται στους τομείς γενικού συμφέροντος (αποκλειόμενου άρα του τομέα των τραπεζών και των ασφαλίσεων) η, κατά μείζονα λόγο, μόνο στον τομέα της υγείας.

## 2) Τελολογική προσέγγιση

84. Σκοπός της επίμαχης απαλλαγής είναι να απαλλάσσει από τον φόρο τις παροχές υπηρεσιών προς πρόσωπα που και αυτά τα ίδια δεν υπόκεινται στο φόρο ή απαλλάσσονται από αυτόν. Επομένως, ο σκοπός της απαλλαγής αυτής είναι «να αποτραπεί το ενδεχόμενο ο παρέχων ορισμένες υπηρεσίες να υποβληθεί στον [ΦΠΑ] ενώ οδηγήθηκε να συνεργαστεί με άλλους επαγγελματίες σε μια κοινή οργάνωση η οποία έχει αναλάβει αναγκαίες δραστηριότητες για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών»<sup>17</sup>.

85. Επομένως, η επίμαχη απαλλαγή έχει κυρίως ως σκοπό να αποτρέψει το ενδεχόμενο τα πρόσωπα που μετέχουν σε μια ΑΕΠ να πρέπει να καταβάλλουν ΦΠΑ επί των υπηρεσιών που τους παρέχει η εν λόγω ΑΕΠ, το ποσό του οποίου δεν θα μπορούσαν να εκπέσουν στη συνέχεια<sup>18</sup>.

86. Ο σκοπός αυτός δικαιολογεί την εφαρμογή της απαλλαγής σε όλες τις ΑΕΠ τα μέλη των οποίων ασκούν απαλλασσόμενη δραστηριότητα ή δραστηριότητα ως προς την οποία δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, συμπεριλαμβανομένων των ΑΕΠ που δραστηριοποιούνται στον τομέα των τραπεζών και των ασφαλίσεων (στον οποίο εφαρμόζεται η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 135 της οδηγίας ΦΠΑ) και, προφανώς, των ΑΕΠ οι οποίες ασκούν δραστηριότητες που υπηρετούν το γενικό συμφέρον, πέραν αυτών που δραστηριοποιούνται στον τομέα της υγείας.

87. Επισημαίνω ότι η εν λόγω απαλλαγή υπόκειται σε πολύ αυστηρούς όρους, ήτοι οι υπηρεσίες για τις οποίες πρόκειται πρέπει να παρέχονται από μια ΑΕΠ προς τα μέλη της, τα μέλη να ασκούν απαλλασσόμενη δραστηριότητα ή δραστηριότητα για την οποία δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, οι υπηρεσίες να είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητάς τους, οι ενώσεις να απαιτούν από τα μέλη τους μόνο την εξόφληση του επακριβώς αναλογούντος σε αυτά μέρους των από κοινού αναληφθεισών δαπανών και, όλα αυτά, υπό τον όρο η εν λόγω απαλλαγή να μην δημιουργεί στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού.

88. Όσο για τα επιχειρήματα της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας που στηρίζονται στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, και αν ακόμη ήταν ορθά θα ήταν αλυσιτελή. Πράγματι, μολονότι είναι αληθές ότι η επίμαχη απαλλαγή δεν θα εξασφάλιζε τη φορολογική ουδετερότητα, καθότι το «πρόβλημα» της αδυναμίας έκπτωσης του ΦΠΑ απλώς «μετατίθεται»<sup>19</sup>, εντούτοις η ίδια διαπίστωση ισχύει, προφανώς, τόσο για τις ΑΕΠ που δραστηριοποιούνται στον τομέα της υγείας όσο και για κάθε άλλη ΑΕΠ.

17 Απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, σκέψη 37). Η απόφαση αυτή αφορούσε το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, διάταξη που εν τω μεταξύ αντικαταστάθηκε από το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ. Το γράμμα και η θέση της διάταξης στο σύστημα καθεμιάς από τις δύο οδηγίες είναι ακριβώς η ίδια, επισημαίνω όμως ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ κάνει λόγο για «πρόσωπα» και όχι για «επαγγελματίες».

18 Όπως εξήγησε ο γενικός εισαγγελέας J. Mischo, η απαλλαγή αυτή αποσκοπεί στην ενοποίηση των όρων ανταγωνισμού σε μια αγορά όπου δραστηριοποιούνται, ταυτοχρόνως, μεγάλες επιχειρήσεις, οι οποίες μπορούν να προσφέρουν τις παροχές τους αποκλειστικά βάσει της κινητοποίησης των εσωτερικών πόρων τους, και άλλες, μικρότερες, οι οποίες υποχρεούνται, για να παράσχουν τις ίδιες υπηρεσίες, να καταφύγουν σε εξωτερική συνδρομή (βλ. προτάσεις του στην υπόθεση Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2002:562, σημείο 120).

19 Υπόμνημα αντίκρουσης, σημεία 53 και 54.

89. Εν πάση περιπτώσει, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αναγνωρίζει ότι, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού της επίμαχης απαλλαγής, αυτή καλύπτει τις ΑΕΠ που ασκούν δραστηριότητες γενικού συμφέροντος<sup>20</sup> και εκτός του τομέα της υγείας. Κατά συνέπεια, τα επιχειρήματα τα οποία προβάλλει επικαλούμενη τον σκοπό της απαλλαγής προφανώς δεν δικαιολογούν την ερμηνεία της εν λόγω απαλλαγής με τρόπο που να την περιορίζει μόνο στις ΑΕΠ του τομέα της υγείας.

### 3) Γραμματική προσέγγιση

#### 1) Ιστορικό θέσπισης της επίμαχης διάταξης

90. Κατ' αρχάς, το ίδιο το ιστορικό της θέσπισης του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ αποκλείει τον περιορισμό της απαλλαγής μόνο στις ΑΕΠ του τομέα της υγείας, όπως τον εφαρμόζει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.

91. Είναι αλήθεια ότι στην πρόταση της Επιτροπής για την έκτη οδηγία περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών<sup>21</sup> προβλεπόταν αρχικώς, στο άρθρο 14, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', ότι έπρεπε να απαλλάσσονται μόνο οι «παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες ενώσεις επαγγελματιών του ιατρικού ή παραϊατρικού κλάδου προς τα μέλη τους για τις ανάγκες ασκήσεως των απαλλασσομένων δραστηριοτήτων τους». Η έκτη οδηγία επαναλαμβάνει το κείμενο της πρότασης με διαφοροποιήσεις, δεδομένου ότι, στο άρθρο 13, Α, στοιχείο στ', και στο άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο α', καθώς και στο Παράρτημα Ε, προβλέπει γενική απαλλαγή υπέρ των ΑΕΠ, η οποία δεν εξαρτάται από τον τομέα στον οποίο δραστηριοποιούνται, εξουσιοδοτώντας, ωστόσο, τα κράτη μέλη να περιορίζουν, κατά την μεταφορά στο εθνικό δίκαιο, το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής χωρίς να μπορούν να αποκλείσουν από την εφαρμογή της τα ιατρικά και παραϊατρικά επαγγέλματα.

92. Η δυνατότητα αυτή καταργήθηκε από τον νομοθέτη από 1ης Ιανουαρίου 1990<sup>22</sup>, πράγμα που σημαίνει ότι, μετά την ημερομηνία αυτή, τα κράτη μέλη δεν έχουν πλέον την εξουσία να περιορίζουν την υπέρ των ΑΕΠ απαλλαγή από τον ΦΠΑ μόνο στα επαγγέλματα του κλάδου της υγείας<sup>23</sup>.

93. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ επαναλαμβάνει τη διατύπωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας. Αυτό οδήγησε επίσης στην απαλλαγή των ενώσεων όλων των απαλλασσομένων επαγγελματικών κατηγοριών. Η καταργηθείσα ήδη από το 1990 εξουσιοδότηση για περιορισμό της εν λόγω απαλλαγής στα επαγγέλματα του κλάδου της υγείας δεν επανεισήχθη με την οδηγία ΦΠΑ, που θεσπίστηκε το 2006. Και το στοιχείο αυτό σαφώς εναντιώνεται στην άποψη της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας σύμφωνα με την οποία η τελευταία δικαιούται να περιορίζει το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής μόνο στα επαγγέλματα του κλάδου της υγείας.

20 Υπόμνημα αντίκρουσης, σημεία 55 και 56.

21 Βλ. υποσημείωση 8 των παρουσών προτάσεων. Η πρόταση της Επιτροπής είναι διαθέσιμη στον ιστότοπο της: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM\(1973\)950\\_fr.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM(1973)950_fr.pdf).

22 Βλ. άρθρο 1 της δεκάτης ογδός οδηγίας 89/465.

23 Σε αντίθεση με τα υποστηριζόμενα από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, δεν είναι δυνατό να συναχθεί από τις αιτιολογικές σκέψεις της δεκάτης ογδός οδηγίας 89/465 ότι οι προηγούμενες ισχύουσες παρεκκλίσεις καταργήθηκαν μόνο για λόγους απλοποιήσεως του υπολογισμού των ιδίων πόρων από την εισπραξη του ΦΠΑ. Ένας από τους λόγους που οδήγησαν στην θέσπιση της εν λόγω οδηγίας είναι το γεγονός ότι η κατάργηση των υφισταμένων παρεκκλίσεων θα συνέβαλλε επίσης «στην εξασφάλιση μεγαλύτερης ουδετερότητας του συστήματος του [ΦΠΑ] σε κοινοτική κλίμακα» (βλ. τρίτη αιτιολογική σκέψη που παρατίθεται στο σημείο 5 των παρουσών προτάσεων).

## 2) Το γράμμα της επίμαχης διάταξης

94. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ισχυρίζεται, ωστόσο, ότι το γεγονός ότι η απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ περιορίζεται σε δραστηριότητες που υπηρετούν το γενικό συμφέρον προκύπτει άνευ ετέρου από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 132 και τη θέση που αυτό κατέχει στο σύστημα της οδηγίας<sup>24</sup>.

95. Επισημαίνω, κατ' αρχάς, ότι το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ δεν προβλέπει κανέναν περιορισμό σε ορισμένο ή ικανό να προσδιοριστεί επαγγελματικό τομέα<sup>25</sup>, πολλώ δε μάλλον περιορισμό μόνο στις δραστηριότητες για τις οποίες γίνεται λόγος στα προηγούμενα στοιχεία της εν λόγω διάταξης που αφορούν ιδίως τον τομέα της υγείας<sup>26</sup>, αφού ο μόνος προβλεπόμενος περιορισμός είναι ότι απαλλάσσονται μόνο οι υπηρεσίες που παρέχονται από μια ΑΕΠ προς τα μέλη της.

96. Περαιτέρω, τα εν λόγω μέλη πρέπει να είναι πρόσωπα που ασκούν απαλλασσόμενη δραστηριότητα ή δραστηριότητα για την οποία δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο. Θεωρώ (όπως και η Επιτροπή) ότι, ενώ η οδηγία ΦΠΑ ορίζει τους δικαιούχους της απαλλαγής, αναφέρει απλώς, όσον αφορά τον τομέα δραστηριότητας των μελών, ότι πρέπει να πρόκειται για απαλλασσόμενες δραστηριότητες ή για δραστηριότητες για τις οποίες τα μέλη δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο. Επομένως, υπό την επιφύλαξη αυτή, η εν λόγω διάταξη της οδηγίας ΦΠΑ αφορά όλους τους τομείς της οικονομίας.

97. Κανένα στοιχείο προερχόμενο από τη νομολογία του Δικαστηρίου δεν μπορεί να στηρίξει την ύπαρξη κάποιου άλλου περιορισμού του πεδίου εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ.

98. Όσον αφορά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, το οποίο είχε πανομοιότυπη διατύπωση και την ίδια θέση στο σύστημα της έκτης οδηγίας με αυτήν που κατέχει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ το οποίο και το αντικατέστησε<sup>27</sup>, το Δικαστήριο έκρινε, στην απόφαση της 15ης Ιουνίου 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, σκέψη 14), ότι «[τ]ο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ), της έκτης οδηγίας αναφέρει ρητά μόνο τις [ΑΕΠ] που παρέχουν υπηρεσίες στα μέλη τους. Αυτό δεν συμβαίνει στην περίπτωση ιδρύματος που παρέχει υπηρεσίες αποκλειστικά σ' ένα άλλο ίδρυμα, χωρίς το ένα από τα ιδρύματα αυτά να μετέχει του άλλου. Ενόψει της ακριβούς διατύπωσης των προϋποθέσεων απαλλαγής, κάθε ερμηνεία που θα επέκτεινε το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ), της έκτης οδηγίας θα ήταν ασυμβίβαστη προς το σκοπό της διατάξεως αυτής».

99. Εξάλλου, στην απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), το Δικαστήριο δέχθηκε ότι οι δραστηριότητες ασφάλισης που απαλλάσσονταν δυνάμει του άρθρου 13, Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, καλύπτονταν από την απαλλαγή περί κατανομής των δαπανών. Επομένως, το Δικαστήριο έχει ήδη επεκτείνει την απαλλαγή σε δραστηριότητες που δεν έχουν ιατρικό ή κοινωνικό σκοπό.

<sup>24</sup> Υπόμνημα αντίκρουσης, σημεία 14 έως 39.

<sup>25</sup> Όπως φαίνεται να αναγνωρίζει η ίδια η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας (υπόμνημα αντίκρουσης, σημείο 16).

<sup>26</sup> Πώς μπορεί σε μία τέτοια περίπτωση να δικαιολογηθεί ο αποκλεισμός των λοιπών στοιχείων του άρθρου 132 της οδηγίας ΦΠΑ;

<sup>27</sup> Επισημαίνω ότι το κείμενο του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ κάνει λόγο για «πρόσωπα» και όχι για «επαγγελματίες».

100. Στη συνέχεια, έχει ενδιαφέρον να επισημανθεί ότι, κατά τη επ' ακροατηρίου συζήτηση της 30ής Ιουνίου 2016 στην υπόθεση DNB Banka (C-326/15), όλοι οι μετέχοντες στη διαδικασία (πλην της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας), ήτοι η DNB Banka AS, η Λουξεμβουργιανή, η Πολωνική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και η Επιτροπή, υποστήριξαν την άποψη ότι, κατ' ουσίαν, σε αντίθεση με τα υποστηριζόμενα από τη Γερμανία, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ εφαρμοζόταν αναμφίβολα στις χρηματοπιστωτικές και ασφαλιστικές υπηρεσίες.

101. Ωστόσο, είναι αναγκαία μια διευκρίνιση, αφού, ενώ η Πολωνική Κυβέρνηση στο πλαίσιο της εν λόγω υπόθεσης DNB Banka υποστήριξε ότι «είναι δύσκολο να συνταχθεί κανείς με την άποψη της Γερμανίας ότι η απαλλαγή αποκλείεται στην περίπτωση του χρηματοπιστωτικού τομέα. Η Πολωνία δεν θεωρεί ότι η οδηγία παρέχει οποιοδήποτε νομικό έρεισμα προς την κατεύθυνση αυτή. Το άρθρο 132 [της οδηγίας ΦΠΑ] αναφέρει ότι πρέπει να πρόκειται για απαλλασσόμενη δραστηριότητα. Δεν υφίσταται κανένας περιορισμός με βάση τον τομέα δραστηριότητας. Η Πολωνία ουδέποτε εφάρμοσε τέτοιου είδους ανά τομέα περιορισμούς στη φορολογική της πρακτική», κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, την 7η Δεκεμβρίου 2016, της συναφούς υπόθεσης Ανίνα (C-605/15), η Πολωνική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι «στο ερώτημα που αφορά την εφαρμογή του άρθρου 132 στις ασφαλιστικές επιχειρήσεις[,] [αρμόζει] αρνητική απάντηση. Η επίμαχη απαλλαγή δεν εφαρμόζεται ουδόλως σε [ΑΕΠ] που δραστηριοποιούνται στον τομέα των ασφαλίσεων. Η απαλλαγή η οποία εξετάζεται εν προκειμένω προβλέπεται στο άρθρο 132 της οδηγίας το οποίο αφορά αποκλειστικά δραστηριότητες γενικού συμφέροντος. Η ασφαλιστική δραστηριότητα απαλλάσσεται μεν από τον ΦΠΑ αλλά δεν θεωρείται από την οδηγία ως δραστηριότητα γενικού συμφέροντος και δεν έχει απαλλαγεί με βάση την εν λόγω πτυχή του γενικού συμφέροντος»<sup>28</sup>.

102. Στην απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738), αναφερόμενο στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ, το Δικαστήριο έκρινε ότι η παράδοση ανθρωπίνου αίματος πρέπει να εμπίπτει στην απαλλαγή που προβλέπει η εν λόγω διάταξη όταν συμβάλλει άμεσα σε δραστηριότητες γενικού συμφέροντος (σκέψη 33) και απέκλεισε με το σκεπτικό αυτό το λεγόμενο «βιομηχανικό» πλάσμα καθόσον προοριζόταν για ενσωμάτωση σε βιομηχανική διαδικασία παραγωγής, ιδίως προς τον σκοπό της παρασκευής φαρμάκων. Η απόφαση αυτή δεν επηρεάζει τη συλλογιστική μου στην υπό κρίση υπόθεση καθόσον δεν αμφισβητείται ότι η παράδοση ανθρωπίνου πλάσματος εντάχθηκε στο άρθρο 132, παράγραφος 1, ακριβώς λόγω του χαρακτήρα της ως δραστηριότητας γενικού συμφέροντος και ότι, επομένως, η εν λόγω απαλλαγή πρέπει να περιορίζεται σε δραστηριότητες που έχουν αυτό το χαρακτήρα. Το ζήτημα που τίθεται στην υπό κρίση υπόθεση είναι ακριβώς αν η προβλεπόμενη στο στοιχείο στ' απαλλαγή υπάγεται ή όχι στην ίδια προϋπόθεση (να περιορίζεται σε δραστηριότητες γενικού συμφέροντος) και προτείνω αρνητική απάντηση στο ερώτημα αυτό.

### 3) Ο τίτλος του κεφαλαίου 2 της οδηγίας ΦΠΑ και η επίμαχη διάταξη

103. Τέλος, η επίμαχη απαλλαγή έχει ενταχθεί στο κεφάλαιο 2 της οδηγίας ΦΠΑ με τον τίτλο «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος» και όλα τα άλλα εδάφια της παραγράφου 1 του άρθρου 132 αφορούν δραστηριότητες γενικού συμφέροντος<sup>29</sup>.

<sup>28</sup> Βλ. πρακτικά της εν λόγω επ' ακροατηρίου συζήτησης, σ. 15.

<sup>29</sup> Επαναλαμβάνω ότι, και αν ακόμη συναγόταν από την θέση της επίμαχης απαλλαγής στην οδηγία ΦΠΑ ότι αυτή καλύπτει μόνο τις ΑΕΠ που ασκούν δραστηριότητες γενικού συμφέροντος (όπερ δεν ισχύει), αυτό ουδόλως θα σήμαινε ότι η εν λόγω απαλλαγή περιορίζεται σε ΑΕΠ στον τομέα της υγείας, σε αντίθεση με τα υποστηριζόμενα από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας. Αν γινόταν δεκτό κάτι τέτοιο, θα έπρεπε, οπωσδήποτε, να επεκταθεί η απαλλαγή και στις ΑΕΠ που ασκούν άλλες απαλλασσόμενες επαγγελματικές δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, όπως δραστηριότητες που έχουν σχέση με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, με την εκπαίδευση, τον αθλητισμό και τον πολιτισμό. Αναφέρομαι εν προκειμένω στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία ζ', θ', ιγ', ιδ', ιζ', της οδηγίας ΦΠΑ.

104. Είμαι της γνώμης ότι το γεγονός και μόνο ότι το κεφάλαιο στο οποίο ανήκει το άρθρο 132 της οδηγίας ΦΠΑ τιτλοφορείται «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος» δεν αναιρεί το σαφέστατο γράμμα του<sup>30</sup> και ότι ο τίτλος ενός κεφαλαίου είναι απλώς μια ένδειξη για την ερμηνεία των διατάξεων που περιέχει<sup>31</sup>.

105. Επομένως, το γεγονός ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ βρίσκεται εντός του κεφαλαίου που φέρει τον τίτλο «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος» δεν αποδεικνύει σε καμία περίπτωση, από μόνο του, ότι ο νομοθέτης είχε την πρόθεση να περιορίσει το πεδίο της εφαρμογής της επίμαχης απαλλαγής.

106. Περαιτέρω, η θέση της εν λόγω απαλλαγής στο κείμενο της οδηγίας ΦΠΑ εξηγείται από ιστορικούς λόγους, αφού η Επιτροπή έχει αναγνωρίσει<sup>32</sup> ότι ο τίτλος του άρθρου 132 της οδηγίας ΦΠΑ είναι το αποτέλεσμα αβλεψίας των συντακτών.

107. Υπενθυμίζω ότι η αρχική πρόταση της Επιτροπής σχετικά με την έκτη οδηγία<sup>33</sup> προέβλεπε πράγματι τον περιορισμό του πεδίου εφαρμογής της απαλλαγής στις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος. Επομένως, στην πρόταση αυτή, η απαλλαγή καλυπτόταν εξ ολοκλήρου –ορθώς από συστηματικής άποψης– από τον εν λόγω τίτλο, ο οποίος διατηρήθηκε και στη συνέχεια. Ωστόσο, όταν το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής τροποποιήθηκε κατά τη διάρκεια της νομοθετικής διαδικασίας, ο νομοθέτης της Ένωσης αμέλησε να μεταβάλει τη θέση στο κείμενο της οδηγίας του σημείου στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 132 της οδηγίας ΦΠΑ.

108. Η Επιτροπή προσπάθησε να θεραπεύσει το πρόβλημα ιδίως με την πρόταση οδηγίας της 28ης Νοεμβρίου 2007<sup>34</sup>, για τη μεταχείριση ασφαλιστικών και χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, χωρίς από αυτό να μπορεί να συναχθεί, κατά την Επιτροπή, ότι η ίδια θεωρούσε ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ δεν εφαρμοζόταν στις επιχειρήσεις παροχής ασφαλιστικών και χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών που απαλλάσσονταν δυνάμει του άρθρου 135 της ίδιας οδηγίας. Πράγματι, η Επιτροπή μεν υποστηρίζει ότι η εν λόγω πρόταση οδηγίας είχε ως σκοπό να αποσαφηνίσει γενικώς τους κανόνες που διέπουν την απαλλαγή των ασφαλιστικών και χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών από τον ΦΠΑ συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών που αποσκοπούν στην αναδιανομή του κόστους (σημείο 1 της αιτιολογικής έκθεσης), η δε Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας τονίζει ότι, στο σημείο 3 της ίδιας αιτιολογικής έκθεσης, αναφέρεται ότι η πρόταση σκοπεύει στην «εισαγωγή του θεσμού του «ομίλου αναδιανομής του κόστους», όπερ συνηγορεί υπέρ της άποψης ότι ο θεσμός αυτός δεν υφίστατο όσον αφορά τους επίμαχους τομείς δραστηριότητας. Είναι δύσκολο να μην γίνει δεκτό ότι υπήρξε αβλεψία κατά τη σύνταξη. Ούτως ή άλλως, η πρόταση απεσύρθη από την Επιτροπή<sup>35</sup> και, επιπλέον, είναι μεταγενέστερη της οδηγίας ΦΠΑ.

109. Συναφώς, επισημαίνω ότι υπήρξαν επίσης μεταξύ 2007 και 2013 και άλλες πρωτοβουλίες για τη μεταρρύθμιση του ΦΠΑ από τις οποίες προκύπτει ότι τα κράτη μέλη και η Επιτροπή θεωρούσαν ότι η απαλλαγή των δραστηριοτήτων των ΑΕΠ ίσχυε για τον τραπεζικό και τον ασφαλιστικό τομέα και ότι δεν εξεταζόταν το ενδεχόμενο κατάργησής της. Αυτό είχε επισημάνει, σε κάθε περίπτωση, το

30 Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 1ης Μαρτίου 2016, Alo και Osso (C-443/14 και C-444/14, EU:C:2016:127, σκέψη 25).

31 Βλ., κατ' αναλογία, σε σχέση με τη Συνδυασμένη Ονοματολογία που περιέχεται στο παράρτημα I του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το Κοινό Δασμολόγιο (ΕΕ 1987, L 256, σ. 1), απόφαση της 12ης Ιουνίου 2014, Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757, σκέψη 33).

32 Βλ. απάντηση της Επιτροπής, σημεία 9 και 14.

33 Βλ. υποσημειώσεις 8 και 21 των παρουσών προτάσεων.

34 Βλ. υποσημείωση 6 των παρουσών προτάσεων. Βλ., για το ζήτημα αυτό, De Duve, Β., όπ.π., σ. 8 επ.

35 ΕΕ 2016, C 155, σ. 3.

Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση επί της υπόθεσης DNB Banka (C-326/15). Απαντώντας σε σχετική ερώτηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της υπό κρίση υπόθεσης, η Επιτροπή επιβεβαίωσε ότι αυτό ίσχυε όντως, με εξαίρεση την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.

110. Πέραν του ότι ο τίτλος ενός κεφαλαίου δεν μπορεί παρά να έχει ενδεικτική αξία και δεν μπορεί προφανώς να κατισχύει του σαφούς γράμματος της ίδιας της διάταξης, από τα προηγηθέντα δεν προκύπτει με σαφήνεια ότι ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να παράσχει την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ μόνο σε ΑΕΠ οι οποίες ασκούν δραστηριότητες γενικού συμφέροντος. Κατά μείζονα λόγο, τα στοιχεία αυτά δεν μπορούν να θέσουν υπό αμφισβήτηση τα συμπεράσματα στα οποία οδηγήθηκα με βάση τη συστηματική και την τελολογική προσέγγιση καθώς και την ανάλυση του γράμματος της επίμαχης διάταξης.

#### **4) Ενδιάμεσο συμπέρασμα**

111. Με βάση τα προεκτεθέντα, θεωρώ ότι, παρά τις ατέλειες του κειμένου της οδηγίας ΦΠΑ, η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της εν λόγω οδηγίας δεν μπορεί να περιορίζεται μόνο στις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος ούτε, κατά μείζονα λόγο, μόνο στον τομέα της υγείας.

**2. Δεύτερη ομάδα επιχειρημάτων της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας: επιχειρήματα που αφορούν την προϋπόθεση απουσίας στρεβλώσεων του ανταγωνισμού την οποία προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ**

##### **1) Επιχειρήματα των διαδίκων**

112. Κατά την Επιτροπή, η περιορισμός που προβλέπει η γερμανική νομοθεσία περί ΦΠΑ δεν δικαιολογείται ούτε από το ενδεχόμενο πρόκλησης γενικής στρέβλωσης του ανταγωνισμού. Πράγματι, το ενδεχόμενο στρέβλωσης του ανταγωνισμού κατά την εφαρμογή της απαλλαγής δεν μπορεί να εκτιμηθεί παρά μόνο λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων κάθε συγκεκριμένης περίπτωσης. Είναι αδύνατο να διαπιστωθεί με γενικό τρόπο ότι προκαλούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από ορισμένες επαγγελματικές κατηγορίες, καθώς και οι παρεχόμενες από ένωση υπηρεσίες που συνδέονται στενά με αυτές, πράγμα που αμφισβητεί η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.

113. Ωστόσο, σε αντίθεση με την Επιτροπή, η Γερμανία εκτιμά ότι δεν πρέπει να εξακριβώνεται σε κάθε κατ' ιδίαν περίπτωση αν υφίσταται κίνδυνος στρέβλωσης του ανταγωνισμού και ότι ο εθνικός νομοθέτης μπορεί να βασιστεί σε γενικές κατηγορίες κατά τη μεταφορά στο εθνικό δίκαιο. Θεωρεί ότι η άποψη αυτή βρίσκει έρεισμα στο γεγονός ότι ο εθνικός νομοθέτης δεν υποχρεούται να μεταφέρει κατά γράμμα τις διατάξεις μιας οδηγίας και ότι είναι απλώς αδύνατο για τις αρμόδιες φορολογικές αρχές να προβαίνουν σε ατομική εξέταση κάθε περίπτωσης<sup>36</sup>.

##### **2) Εκτίμηση**

114. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και η Επιτροπή συνομολογούν ότι η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ υπόκειται σε μια επιφύλαξη. Η απαλλαγή μπορεί πράγματι να μην χορηγηθεί αν υπάρχει κίνδυνος η ίδια η απαλλαγή να δημιουργήσει, άμεσα ή στο μέλλον, στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

<sup>36</sup> Υπόμνημα αντίκρουσης, σημεία 67 έως 86.

115. Όσον αφορά την προϋπόθεση απουσίας στρεβλώσεων του ανταγωνισμού στην οποία αναφέρεται το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ, στη νομολογία επισημαίνεται ότι τα κράτη μέλη δεν έχουν την υποχρέωση να μεταφέρουν την εν λόγω προϋπόθεση κατά γράμμα στο εθνικό τους δίκαιο<sup>37</sup>. Στην πραγματικότητα, ούτε αυτό αμφισβητείται από τους διαδίκους<sup>38</sup>.

116. Αναφερόμενη με μεγαλύτερη ακρίβεια στο ζήτημα επί του οποίου αντιπαρατίθενται η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και η Επιτροπή στην υπό κρίση υπόθεση, η απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861), εξετάζει τη δυνατότητα που παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ να εξαρτούν, κατά περίπτωση, τη χορήγηση ορισμένων απαλλαγών από τον ΦΠΑ από την προϋπόθεση οι εν λόγω απαλλαγές να μην ενδέχεται να προκαλέσουν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού εις βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ.

117. Στην εν λόγω απόφαση, το Δικαστήριο έκρινε ότι η «δυνατότητα όμως αυτή που παρέχεται στα κράτη μέλη, η έκταση της οποίας πρέπει να εξετάζεται εντός του πλαισίου των προϋποθέσεων του άρθρου 133, πρώτο εδάφιο, στοιχεία α' έως γ', της οδηγίας [ΦΠΑ], δεν επιτρέπει τη λήψη γενικών μέτρων όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, το οποίο περιορίζει το πεδίο εφαρμογής των εν λόγω απαλλαγών. Συγκεκριμένα, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου επί των αντίστοιχων διατάξεων της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη δεν μπορούν, εξαρτώντας την απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας αυτής από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων από τις αναφερόμενες στο άρθρο 133 προϋποθέσεις, να τροποποιούν το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής αυτής»<sup>39</sup>.

118. Με βάση τα ανωτέρω, συμφωνώ με την Επιτροπή ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ επιβάλλει να εξετάζεται κατά περίπτωση αν υπάρχει κίνδυνος στρεβλώσεων του ανταγωνισμού. Πράγματι, μόνον μια τέτοια κατά περίπτωση εξέταση καθιστά δυνατή τη διαπίστωση, προκειμένου να μην χορηγηθεί η απαλλαγή, αν «υπάρχει συγκεκριμένος κίνδυνος να προκληθούν, αποκλειστικά λόγω της απαλλαγής αυτής, στρεβλώσεις του ανταγωνισμού» (η υπογράμμιση δική μου), όπως έκρινε το Δικαστήριο σχετικά με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας το οποίο ίσχυε πριν από το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ, στην απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003 (*Taksatorringen*, C-8/01, EU:C:2003:621, σκέψη 65). Επομένως, πρόκειται για την εκτίμηση ενός συγκεκριμένου κινδύνου και είναι κατά τη γνώμη μου αδύνατο να εκτιμηθεί με γενικό τρόπο αν προκαλούνται στρεβλώσεις του ανταγωνισμού στην περίπτωση υπηρεσιών που παρέχονται από ορισμένα επαγγέλματα και των υπηρεσιών μιας ΑΕΠ που συνδέονται άμεσα με αυτές.

119. Κατά την Επιτροπή, το γεγονός ότι η απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ απαιτεί εξέταση των πραγματικών περιστάσεων και των κατ' ιδίαν πράξεων συνάγεται και από το σημείο 77 του εγγράφου του Ομοσπονδιακού Υπουργείου Οικονομικών<sup>40</sup> που συνετάγη το 2009 με αφορμή μια τροποποίηση του άρθρου 4 του UStG κατόπιν της οποίας τέθηκε σε ισχύ η επίμαχη διάταξη. Στα σημεία 71 έως 78 του εγγράφου αυτού, με τον τίτλο «Φόρος κύκλου εργασιών· εισαγωγικές παρατηρήσεις στο άρθρο 4, σημείο 14, του UStG, όπως ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2009», το ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών γνωστοποιεί ότι η απαλλαγή εφαρμόζεται μόνον εφόσον οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από ΑΕΠ έχουν ως αποδέκτες μέλη τα οποία ασκούν ένα

37 Όσον αφορά το κριτήριο της αποτροπής «στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού» στο οποίο αναφέρεται το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, διάταξη που εν τω μεταξύ αντικαταστάθηκε από το άρθρο 13 της οδηγίας ΦΠΑ, βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino* κ.λπ. (231/87 και 129/88, EU:C:1989:381, σκέψη 23).

38 Βλ., ιδίως, υπόμνημα αντίκρουσης, σημείο 75, και υπόμνημα απάντησης της Επιτροπής, σημείο 24.

39 Σκέψη 35 όπου το Δικαστήριο αναφέρεται στην απόφαση της 7ης Μαΐου 1998, *Επιτροπή κατά Ισπανίας* (C-124/96, EU:C:1998:204, σκέψη 21).

40 Βλ. σημείο 25 των παραρτημάτων προτάσεων.



από τα επαγγέλματα του τομέα της υγείας που απαριθμούνται στο άρθρο 4, σημείο 14, και εφόσον χρησιμεύουν άμεσα για τις απαλλασσόμενες πράξεις των μελών αυτών. Στο σημείο 77 του εν λόγω εγγράφου εξηγείται ότι η απαλλαγή δεν πρέπει να οδηγήσει σε στρέβλωση του ανταγωνισμού ως εξής:

«Σύμφωνα με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ, η απαλλαγή δεν πρέπει να προκαλεί στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Επίσης, μπορεί να αφορά μόνο τις άλλες παροχές των ενώσεων ιατρικών και ιατρικού εξοπλισμού και όχι τις περιπτώσεις όπου μια ένωση αναλαμβάνει προς όφελος των μελών της, για παράδειγμα, την τήρηση των λογιστικών βιβλίων, την παροχή νομικών συμβουλών ή τον διακανονισμό των ιατρικών αμοιβών».

120. Το κείμενο αυτό προβλέπει πράγματι εξέταση κατά περίπτωση. Γιατί όμως η εξέταση αυτή είναι δυνατή για τον τομέα της υγείας και είναι αδύνατη για άλλους τομείς σε τέτοιο βαθμό ώστε να τεκμαίρεται για αυτούς η πρόκληση στρεβλώσεων του ανταγωνισμού;

121. Μολονότι είναι θεμιτή η εκ μέρους των κρατών μελών εξειδίκευση της προϋπόθεσης απουσίας στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, την οποία προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ, εντούτοις τα κράτη μέλη οφείλουν να μεριμνούν ώστε οι σχετικές ρυθμίσεις να μην περιορίζουν ούτε να διευρύνουν το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ.

122. Περαιτέρω, φαίνεται ότι το γερμανικό δίκαιο για τον φόρο κύκλου εργασιών έχει αποτελέσει αιτία πρακτικών προβλημάτων για τα γερμανικά δικαστήρια, με αποτέλεσμα ορισμένες αποφάσεις των δικαστηρίων αυτών να έχουν ήδη καλέσει τον νομοθέτη, σε αντίθεση με το γράμμα του άρθρου 4 του UStG και με βάση την άμεση ισχύ του δικαίου της Ένωσης, να επεκτείνει το πεδίο της εν λόγω απαλλαγής<sup>41</sup> σε ΑΕΠ άλλων επαγγελματικών κατηγοριών που δεν καλύπτονται από το άρθρο 4 του UStG, θεωρώντας ότι ενώσεις οργανισμών κοινωνικού χαρακτήρα, όπως τα κέντρα υγείας<sup>42</sup>, ή ενώσεις ασφαλιστικών φορέων, όπως είναι τα ταμεία ασφάλισης ασθενείας<sup>43</sup>, θα έπρεπε να υπάγονται στην απαλλαγή. Τα ως άνω δικαστήρια επισήμαναν σε όλες τις περιπτώσεις ότι η χορήγηση της απαλλαγής προϋπέθετε ότι οι αρχές θα βεβαιώνονταν, μετά από έλεγχο (όπως φαίνεται, κατά περίπτωση), ότι δεν θα προκαλούνταν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

123. Όπως προσέθεσε η Επιτροπή, ορισμένα σχέδια νόμου που υποβλήθηκαν στο γερμανικό κοινοβούλιο δείχνουν επίσης ότι ο Γερμανός νομοθέτης δεν συνδέει τον κίνδυνο πρόκλησης στρεβλώσεων του ανταγωνισμού με την επέκταση της απαλλαγής σε ΑΕΠ του τραπεζικού και του ασφαλιστικού τομέα<sup>44</sup>.

124. Τέλος, δεν φαίνεται να υπήρξε εκ μέρους του γερμανού νομοθέτη εις βάθος ανάλυση όσον αφορά τον πραγματικό και γενικό κίνδυνο στρεβλώσεων του ανταγωνισμού για κάθε τομέα πλην του τομέα της υγείας<sup>45</sup>, καίτοι ο κανόνας που θεσπίζει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', είναι η απαλλαγή και, κατά συνέπεια, ο κίνδυνος πρόκλησης στρεβλώσεων του ανταγωνισμού πρέπει να αποδεικνύεται.

41 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας προτίμησε να κάνει λόγο, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, για αμφισβήτηση του περιορισμού της απαλλαγής τον οποίο προβλέπει η επίμαχη γερμανική νομοθεσία.

42 Απόφαση του Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο), της 30ής Απριλίου 2009, n° V R 3/08.

43 Απόφαση του Bundesfinanzhof της 23ης Απριλίου 2009, n° V R 5/07.

44 Βλ. παρατηρήσεις του Bundesrat (ομοσπονδιακό συμβούλιο) επί του σχεδίου νόμου για τη σταθεροποίηση των χρηματοπιστωτικών αγορών, έντυπο της Bundestag 16/13384, της 12ης Ιουνίου 2009, σ. 5.

45 Ο εκπρόσωπος της Γερμανικής Κυβερνήσεως ανέφερε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι «υπέθετε» ότι ο Γερμανός νομοθέτης είχε προβεί στην ανάλυση αυτή.

125. Συναφώς, μολοντί δεν αμφισβητείται ότι, στο πλαίσιο προσφυγής λόγω παράβασης, το βάρος της απόδειξης βαρύνει την Επιτροπή, έχω την εντύπωση ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υπερέβαλε, υποστηρίζοντας κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι εναπόκειται στην Επιτροπή να αποδείξει την απουσία κινδύνου στρεβλώσεων του ανταγωνισμού στους τομείς που δεν καλύπτονται από την απαλλαγή που προβλέπει η γερμανική νομοθεσία. Μια τέτοια απαίτηση μοιάζει με *probatio diabolica*.

126. Εν κατακλείδι, εκτιμώ ότι ο περιορισμός τον οποίο προβλέπει η γερμανική νομοθεσία δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από την ύπαρξη πραγματικού και γενικού κινδύνου στρεβλώσεων του ανταγωνισμού όσον αφορά όλες τις άλλες ΑΕΠ πλην των δραστηριοποιούμενων στον τομέα της υγείας.

## V. Επί των δικαστικών εξόδων

127. Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Επιτροπή διατύπωσε σχετικό αίτημα και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ηττήθηκε, η τελευταία πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

## VI. Πρόταση

128. Για τους λόγους αυτούς, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

- να διαπιστώσει ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρέβη τις υποχρεώσεις της από το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, καθόσον περιορίζει σε ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων των οποίων τα μέλη ασκούν έναν περιορισμένο αριθμό επαγγελμάτων την προβλεπόμενη απαλλαγή για παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται από τέτοιες 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·
- να καταδικάσει την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας στα δικαστικά έξοδα.