



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 20ής Νοεμβρίου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ – Άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ' – Απαλλαγές – Παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων – Υπηρεσίες παρεχόμενες στα μέλη και στα μη μέλη»

Στην υπόθεση C-400/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Hof van Cassatie (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Βέλγιο) με απόφαση της 19ης Απριλίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Ιουνίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

Infohos

κατά

Belgische Staat,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Arabadjiev, πρόεδρο τμήματος, P. G. Xuereb (εισηγητή), T. von Danwitz, C. Vajda και A. Kumin, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Pitruzzella

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Infohos, εκπροσωπούμενη από τον F. Soetaert, advocaat,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J.-C. Halleux και P. Cottin καθώς και από την C. Rochet,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes και R. Campos Laires καθώς και από τις P. Barros da Costa και M. J. Marques,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τη L. Lozano Palacios και τον W. Roels,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 11ης Ιουλίου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Infohos και του Belgische Staat (Βελγικού Δημοσίου) σχετικά με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για τα έτη 2002 έως 2004.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Η έκτη οδηγία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, από την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1). Ωστόσο, λαμβανομένου υπόψη του χρόνου των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, η διαφορά αυτή εξακολουθεί να διέπεται από την έκτη οδηγία.

- 4 Η ένατη και η ενδέκατη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας είχαν ως εξής:

«[Εκτιμώντας] ότι η βάση επιβολής του φόρου πρέπει να εναρμονισθεί, ώστε η εφαρμογή του κοινοτικού συντελεστού στις φορολογητέες πράξεις να οδηγεί σε συγκρίσιμα αποτελέσματα σε όλα τα Κράτη μέλη·

[...]

ότι πρέπει να καταρτισθεί κοινός πίνακας απαλλαγών με σκοπό την ομοιόμορφη είσπραξη των ιδίων πόρων σε όλα τα Κράτη μέλη».

- 5 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας προέβλεπε τα ακόλουθα:

«Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν·

[...].».

- 6 Το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας, με τίτλο «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας», όριζε τα εξής:

«Α. Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος

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

[...]

στ) τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων, που ασκούν δραστηριότητα 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 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·

[...]».

- 7 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας αντιστοιχεί στο άρθρο 131 και στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112.

Το βελγικό δίκαιο

- 8 Το άρθρο 44, παράγραφος 2, σημείο 1 bis, του κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης της κύριας δίκης, όριζε ότι απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ «οι υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν στα μέλη τους ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων που ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη δυνάμει του παρόντος άρθρου ή για την οποία τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, όταν οι εν λόγω υπηρεσίες είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και οι εν λόγω ενώσεις ζητούν από τα μέλη τους μόνο την είσπραξη του επακριβώς αναλογούντος σε καθένα από αυτά μέρους των κοινών δαπανών που έχουν αναληφθεί, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή αυτή δεν μπορεί να δημιουργήσει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού· οι όροι εφαρμογής της απαλλαγής αυτής καθορίζονται με βασιλικό διάταγμα».
- 9 Το άρθρο 2 του koninklijk besluit nr. 43 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten (βασιλικού διατάγματος υπ' αριθμ. 43 περί απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας των υπηρεσιών που παρέχουν στα μέλη τους οι ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων), της 5ης Ιουλίου 1991 (*Belgisch Staatsblad* της 6ης Αυγούστου 1991, σ. 17215), προέβλεπε τα εξής:

«Οι υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν στα μέλη τους οι προβλεπόμενες στο άρθρο 1 ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων απαλλάσσονται του φόρου, υπό την προϋπόθεση ότι:

1° οι δραστηριότητες της ένωσης συνίστανται αποκλειστικά στην παροχή υπηρεσιών προς άμεσο όφελος των ίδιων των μελών της και όλα τα εν λόγω μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη του φόρου δυνάμει του άρθρου 44 του Κώδικα ή δραστηριότητα για την οποία δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο».

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 10 Η Infohoss είναι ένωση ειδικευόμενη στη νοσοκομειακή πληροφορική. Παρέχει, αφενός, υπηρεσίες νοσοκομειακής πληροφορικής στα νοσοκομεία που είναι μέλη της και, αφετέρου, υπηρεσίες σε μη μέλη.

- 11 Στις 5 Σεπτεμβρίου 2000 συνήψε με την εταιρία IHC-Group NV συμφωνία συνεργασίας με σκοπό την από κοινού ανάπτυξη, αλλά κατά παραγγελία της Infohos, νέων ή καινοτόμων λογισμικών εφαρμογών για τα νοσοκομεία που είναι μέλη της.
- 12 Η Infohos δεν ενεγράφη στο σχετικό μητρώο ως υποκείμενη στον ΦΠΑ διότι, κατά την άποψή της, δεν μπορούσε να θεωρηθεί ως τέτοια δυνάμει του άρθρου 6 του κώδικα ΦΠΑ ή, τουλάχιστον, μπορούσε να τύχει της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 44, παράγραφος 2, σημείο 1 bis, του κώδικα αυτού.
- 13 Η φορολογική αρχή έκρινε, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε στις 20 Απριλίου 2005, ότι οι υπηρεσίες τις οποίες παρείχαν μεταξύ τους η Infohos και η IHC-Group έπρεπε να υποβληθούν στον ΦΠΑ. Επιπλέον, κατά τη φορολογική αρχή, η διενέργεια φορολογητέων πράξεων έναντι των μη μελών είχε ως συνέπεια ότι οι πράξεις που διενεργούνταν για τα μέλη της Infohos έπρεπε επίσης να υποβληθούν στον ΦΠΑ, δεδομένου ότι η Infohos δεν μπορούσε πλέον να τύχει απαλλαγής για τις παρεχόμενες στα μέλη της υπηρεσίες κατ' εφαρμογήν του άρθρου 44, παράγραφος 2, σημείο 1 bis, του κώδικα ΦΠΑ.
- 14 Στις 13 Δεκεμβρίου 2005 η φορολογική αρχή κατάρτισε έκθεση με την οποία διαπιστώθηκαν οι παραβάσεις αυτές και, στη συνέχεια, εξέδωσε ατομική ειδοποίηση οφειλής, η οποία κηρύχθηκε εκτελεστή.
- 15 Στις 22 Μαΐου 2007, με προσφυγή που άσκησε ενώπιον του rechtbank van eerste aanleg Brugge (πρωτοδικείου Μπριζ, Βέλγιο), η Infohos ζήτησε από το δικαστήριο αυτό να κρίνει την εν λόγω προσφυγή παραδεκτή και βάσιμη και, κατά συνέπεια, να αναστείλει την εκτέλεση της ατομικής ειδοποίησης οφειλής που εξέδωσε η φορολογική αρχή, να αποφανθεί ότι τα ζητηθέντα ποσά δεν οφείλονταν, και, επικουρικώς, να διατάξει τη διαγραφή των επιβληθέντων προστίμων ή, τουλάχιστον, να τα μειώσει ουσιωδώς, να διατάξει την επιστροφή όλων των ποσών που εισπράχθηκαν βάσει της εν λόγω ατομικής ειδοποίησης, πλέον τόκων υπερημερίας, καθώς και να καταδικάσει το Βελγικό Δημόσιο στα δικαστικά έξοδα.
- 16 Με απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 2009, το rechtbank van eerste aanleg Brugge (πρωτοδικείο Μπριζ) έκρινε ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 44, παράγραφος 2, σημείο 1 bis, του κώδικα ΦΠΑ και ότι η Infohos όφειλε ΦΠΑ για όλες τις υπηρεσίες που παρείχε τόσο στα μέλη της όσο και στα μη μέλη.
- 17 Η Infohos άσκησε έφεση κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του hof van beroep te Gent (εφετείου Γάνδης, Βέλγιο).
- 18 Με απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2010, το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι η Infohos δεν μπορούσε να επικαλεστεί την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 44, παράγραφος 2, σημείο 1 bis, του κώδικα ΦΠΑ, διότι άλλως θα νοθευόταν ο ανταγωνισμός. Επιπλέον, έκρινε ότι η Infohos, ως υποκείμενη στον φόρο που διενεργεί ταυτοχρόνως πράξεις φορολογούμενες και πράξεις απαλλασσόμενες, κατά την έννοια του άρθρου 46 του κώδικα ΦΠΑ, μπορούσε βεσίμως να ασκήσει κατά του Βελγικού Δημοσίου αγωγή με αίτημα επιστροφής.
- 19 Εν συνεχεία, η φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση ενώπιον του Hof van Cassatie (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου, Βέλγιο).
- 20 Με απόφαση της 31ης Οκτωβρίου 2014, το δικαστήριο αυτό αναίρεσε την απόφαση του hof van beroep te Gent (εφετείου Γάνδης) με την αιτιολογία ότι ήταν αντιφατικό να κριθεί, αφενός, ότι η Infohos δεν μπορούσε να επικαλεστεί το άρθρο 44, παράγραφος 2, σημείο 1 bis, του κώδικα ΦΠΑ και έπρεπε, επομένως, να θεωρηθεί ως πλήρως υποκείμενη στον φόρο και, αφετέρου, ότι μπορούσε ορθώς να επικαλεστεί την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο που διενεργεί ταυτοχρόνως πράξεις φορολογούμενες και πράξεις απαλλασσόμενες.

- 21 Το Hof van Cassatie (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) ανέπεμψε την υπόθεση στο hof van beroep te Antwerpen (εφετείο Αμβέρσας, Βέλγιο).
- 22 Με απόφαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2016, το τελευταίο αυτό δικαστήριο έκρινε ότι η Infohos δεν μπορούσε να επικαλεστεί την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 44, παράγραφος 2, σημείο 1 bis, του κώδικα ΦΠΑ, καθώς παρείχε υπηρεσίες και σε μη μέλη.
- 23 Η Infohos άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του Hof van Cassatie (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου) για τον λόγο, μεταξύ άλλων, ότι η προϋπόθεση εφαρμογής της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, η οποία προβλεπόταν στο άρθρο 2, παράγραφος 1, του βασιλικού διατάγματος 43 και κατά την οποία η ανεξάρτητη ένωση προσώπων μπορούσε να παρέχει υπηρεσίες αποκλειστικά στα μέλη της, δεν προβλεπόταν στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας και αντέβαινε, επομένως, στη διάταξη αυτή.
- 24 Το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι το hof van beroep te Antwerpen (εφετείο Αμβέρσας) έκρινε ότι από τη στενή ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, και ειδικότερα από την προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή προϋπόθεση να απαιτούν οι ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων από τα μέλη τους μόνο την εξόφληση του επακριβώς αναλογούντος σε αυτά μέρους των από κοινού αναληφθεισών δαπανών, προκύπτει ότι η προϋπόθεση αυτή αποκλείει το ενδεχόμενο οι εν λόγω ενώσεις να παρέχουν υπηρεσίες και σε πρόσωπα που δεν είναι μέλη τους. Το hof van beroep te Antwerpen (εφετείο Αμβέρσας) έκρινε επίσης ότι η Infohos, καθόσον δεν περιοριζόταν στην παροχή υπηρεσιών στα μέλη της, αλλά διέθετε τα λογισμικά εφαρμογών και σε τρίτους, δεν μπορούσε να επικαλεστεί την απαλλαγή για το σύνολο των δραστηριοτήτων της.
- 25 Η κατ' αυτόν τον τρόπο ανακύπτουσα αμφισβήτηση μπορεί, κατά το αιτούν δικαστήριο, να επιλυθεί μόνο με ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας.
- 26 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hof van Cassatie (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της [έκτης οδηγίας], νυν άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της [οδηγίας 2006/112], την έννοια ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη να συνδέουν την προβλεπόμενη σε αυτό απαλλαγή με όρο αποκλειστικότητας, με αποτέλεσμα ανεξάρτητη ένωση η οποία παρέχει επίσης υπηρεσίες σε μη μέλη να υπόκειται πλήρως στον ΦΠΑ και για τις υπηρεσίες που παρέχει σε μέλη;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 27 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική διάταξη, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά την οποία η χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι οι ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων παρέχουν υπηρεσίες αποκλειστικά στα μέλη τους, με συνέπεια τέτοιες ενώσεις οι οποίες παρέχουν υπηρεσίες και σε μη μέλη να υπόκεινται πλήρως στον ΦΠΑ, ακόμη και για τις υπηρεσίες που παρέχουν στα μέλη τους.
- 28 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπόμενων στη διάταξη αυτή απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση, 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 εν λόγω ενώσεις 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 δεν δημιουργεί κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού.

- 29 Συναφώς, από την ένατη και την ενδέκατη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η οδηγία αυτή σκοπό έχει να εναρμονίσει τη βάση επιβολής του ΦΠΑ και ότι οι απαλλαγές που προβλέπει αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης, οι οποίες, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, πρέπει να εντάσσονται στο γενικό πλαίσιο του κοινού συστήματος του ΦΠΑ το οποίο θέσπισε η εν λόγω οδηγία (απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 30 Εξάλλου, κατά πάγια νομολογία, οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο. Ωστόσο, η ερμηνεία των όρων αυτών πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από τις εν λόγω απαλλαγές σκοπούς και να τηρεί τις επιταγές της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Συνεπώς, ο ως άνω κανόνας στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον ορισμό των απαλλαγών του εν λόγω άρθρου 13 πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο που θα εξουδετέρωνε τα αποτελέσματα των απαλλαγών αυτών. Η νομολογία του Δικαστηρίου δεν έχει σκοπό να επιβάλει ερμηνεία που θα τις καθιστούσε σχεδόν ανεφάρμοστες στην πράξη (απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 31 Όσον αφορά το γράμμα του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, όπως αυτό υπομνήσθηκε στη σκέψη 28 της παρούσας απόφασης, η προβλεπόμενη στην εν λόγω διάταξη απαλλαγή αφορά τις υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν οι ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων υπέρ των μελών τους. Αντιθέτως, από το γράμμα του άρθρου αυτού δεν προκύπτει ότι οι υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν τέτοιες ενώσεις στα μέλη τους αποκλείονται από την εν λόγω απαλλαγή όταν οι ενώσεις αυτές παρέχουν, επιπλέον, υπηρεσίες και σε μη μέλη.
- 32 Επομένως, μολονότι, κατά τη διάταξη αυτή, η εν λόγω απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί μόνο για τις υπηρεσίες που παρέχουν οι ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων στα μέλη τους, δεν μπορεί να συναχθεί από το γράμμα της ότι δύναται να εφαρμοστεί μόνον εφόσον οι ενώσεις αυτές υποχρεούνται να παρέχουν υπηρεσίες αποκλειστικά στα μέλη τους.
- 33 Κατά πάγια νομολογία, προκειμένου να ερμηνευθεί διάταξη του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνο το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο αυτή εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος (απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2019, Wasserleitungsverband Nördliches Burgenland κ.λπ., C-197/18, EU:C:2019:824, σκέψη 48).
- 34 Όσον αφορά το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, επισημαίνεται ότι το άρθρο 13, Α, της οδηγίας αυτής επιγράφεται «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος» και περιλαμβάνεται στον τίτλο Χ της εν λόγω οδηγίας, ο οποίος αφορά τις απαλλαγές. Ο τίτλος του ως άνω άρθρου υποδηλώνει ότι η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της εν λόγω οδηγίας αφορά μόνο τις ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων των οποίων τα μέλη ασκούν δραστηριότητες γενικού συμφέροντος (πρβλ. απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-616/15, EU:C:2017:721, σκέψη 44).

- 35 Από το πλαίσιο, όμως, αυτό δεν προκύπτουν στοιχεία από τα οποία να συνάγεται ότι η εν λόγω απαλλαγή ισχύει μόνο για τις ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες αποκλειστικά υπέρ των μελών τους.
- 36 Όσον αφορά τον σκοπό του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, υπενθυμίζεται ότι, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η διάταξη αυτή αποσκοπεί στην εισαγωγή απαλλαγής από τον ΦΠΑ προκειμένου να αποτραπεί το ενδεχόμενο ο παρέχων ορισμένες υπηρεσίες να υποβληθεί στον εν λόγω φόρο ενώ συνεργάστηκε 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).
- 37 Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι διατάξεις του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας έχουν, στο σύνολό τους, ως σκοπό να απαλλαγούν από τον ΦΠΑ ορισμένες δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, προκειμένου να καταστούν πιο προσιτές ορισμένες παροχές υπηρεσιών καθώς και η παράδοση ορισμένων αγαθών, μέσω της αποφυγής του επιπλέον κόστους που θα απέρρευε από την επιβολή ΦΠΑ (πρβλ. αποφάσεις της 5ης Οκτωβρίου 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, σκέψη 30, και της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, σκέψη 28).
- 38 Κατά την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική διάταξη, συστηματικά δεν χορηγείται η κατ' άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που παρέχουν στα μέλη τους οι ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων όταν οι τελευταίες παρέχουν υπηρεσίες και σε μη μέλη, το δε σύνολο των υπηρεσιών υπόκειται στην περίπτωση αυτή στον ΦΠΑ.
- 39 Ωστόσο, ακόμη και αν μια ανεξάρτητη ένωση προσώπων, όπως η Infohos, παρέχει υπηρεσίες και σε μη μέλη, γεγονός παραμένει ότι οι υπηρεσίες που παρέχει στα μέλη της συμβάλλουν άμεσα στην άσκηση των δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος στις οποίες αναφέρεται η εν λόγω διάταξη. Οι υπηρεσίες που παρέχει μια ανεξάρτητη ένωση προσώπων εμπίπτουν, όμως, στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας όταν συμβάλλουν άμεσα στην άσκηση δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος για τις οποίες κάνει λόγο το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.
- 40 Υπό τις συνθήκες αυτές, διαπιστώνεται ότι η άρνηση χορήγησης σε ανεξάρτητη ένωση προσώπων, η οποία πληροί το σύνολο των προϋποθέσεων του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, της προβλεπόμενης στη διάταξη αυτή απαλλαγής για τον λόγο και μόνον ότι η ως άνω ένωση παρέχει υπηρεσίες και σε μη μέλη θα είχε ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του πεδίου εφαρμογής της εν λόγω διάταξης, καθόσον θα αποκλείονταν από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ υπηρεσίες που η ένωση παρέχει στα μέλη της, τέτοιος δε περιορισμός του πεδίου εφαρμογής δεν επιβεβαιώνεται από τον σκοπό της έκτης οδηγίας όπως αυτός υπομνήσθηκε στη σκέψη 36 της παρούσας απόφασης (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, σκέψεις 36 και 37).
- 41 Συνεπώς, η εφαρμογή της διάταξης αυτής στις υπηρεσίες που παρέχει ανεξάρτητη ένωση προσώπων προς άμεσο όφελος των ίδιων των μελών της, τα οποία πρέπει να ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από τον φόρο ή δραστηριότητα για την οποία τα εν λόγω μέλη δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, είναι σύμφωνη με τον σκοπό του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι ο σκοπός αυτός δεν εμποδίζει μια τέτοια ένωση να παρέχει υπηρεσίες σε μη μέλη.
- 42 Πάντως, απαλλάσσονται, σύμφωνα με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, μόνον οι υπηρεσίες που παρέχονται στα μέλη της ανεξάρτητης ένωσης προσώπων, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εξακολουθούν να παρέχονται εντός του πλαισίου των σκοπών για τους οποίους συστάθηκε η εν λόγω ένωση και, επομένως, προσφέρονται σύμφωνα με το αντικείμενο της ένωσης

αυτής (πρβλ. απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, σκέψη 39). Συναφώς, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν οι υπηρεσίες που παρέχει η Infohos πληρούν το σύνολο των προϋποθέσεων του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας.

- 43 Αντιθέτως, οι υπηρεσίες που παρέχονται στα μη μέλη δεν μπορούν να τύχουν της απαλλαγής αυτής και εξακολουθούν να υπόκεινται στον ΦΠΑ. Πράγματι, δεδομένου ότι τέτοιες παροχές υπηρεσιών δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής απαιτεί οι εν λόγω παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν, να υπόκεινται στον ΦΠΑ.
- 44 Συνεπώς, λαμβανομένου υπόψη του γράμματος και του σκοπού του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, η προβλεπόμενη στην εν λόγω διάταξη απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν εξαρτάται από την προϋπόθεση να παρέχονται οι σχετικές υπηρεσίες αποκλειστικά στα μέλη της οικείας ανεξάρτητης ένωσης προσώπων.
- 45 Η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας δεν αντιτίθεται στην επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση, καθόσον η εν λόγω ρύθμιση αποσκοπεί στην αποτροπή κάθε στρέβλωσης του ανταγωνισμού σύμφωνα με την προϋπόθεση που προβλέπεται στην ίδια αυτή διάταξη.
- 46 Υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή απαλλαγή εφαρμόζεται υπό τον όρο ότι δεν δημιουργεί κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού.
- 47 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει διαπιστώσει ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν πρέπει να δημιουργεί αυτή καθαυτήν κίνδυνο στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, τούτο δε σε μια αγορά στην οποία ο ανταγωνισμός θίγεται ούτως ή άλλως λόγω της παρουσίας ενός φορέα που παρέχει υπηρεσίες στα μέλη του και του οποίου ο χαρακτήρας απαγορεύεται να είναι κερδοσκοπικός. Επομένως, προκειμένου να μη χορηγηθεί απαλλαγή, πρέπει να δημιουργείται κίνδυνος στρεβλώσεων του ανταγωνισμού από το γεγονός ότι οι παροχές υπηρεσιών από μια ένωση απαλλάσσονται και όχι από το γεγονός ότι η ένωση αυτή πληροί τις λοιπές προϋποθέσεις της επίμαχης διάταξης (απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, σκέψη 58).
- 48 Κατόπιν τούτων, το Δικαστήριο έκρινε ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ 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).
- 49 Προκειμένου να διαπιστώνεται αν η εφαρμογή, σε μια δεδομένη δραστηριότητα, της απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας μπορεί να δημιουργήσει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, ο εθνικός νομοθέτης έχει βεβαίως τη δυνατότητα να θεσπίζει κανόνες των οποίων η διαχείριση και ο έλεγχος εφαρμογής θα είναι ευχερείς για τις αρμόδιες αρχές (πρβλ. απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-616/15, EU:C:2017:721, σκέψη 65).
- 50 Ωστόσο, η κατά την εν λόγω διάταξη προϋπόθεση μη στρέβλωσης του ανταγωνισμού δεν επιτρέπει να περιορίζεται, κατά τρόπο γενικό, το πεδίο εφαρμογής της προβλεπόμενης στη διάταξη αυτή απαλλαγής (πρβλ. απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-616/15, EU:C:2017:721, σκέψη 67).
- 51 Αυτό ακριβώς, όμως, είναι το αποτέλεσμα της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνικής διάταξης, η οποία εισάγει γενικό τεκμήριο ως προς την ύπαρξη στρέβλωσης του ανταγωνισμού και περιορίζει, κατά τρόπο γενικό, το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1,

στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, αποκλείοντας από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ υπηρεσίες τις οποίες οι ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων παρέχουν στα μέλη τους όταν οι εν λόγω ενώσεις παρέχουν υπηρεσίες και σε μη μέλη, ενώ, όπως προκύπτει από τη σκέψη 43 της παρούσας απόφασης, οι τελευταίες αυτές υπηρεσίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής αυτής και πρέπει, ως εκ τούτου, να υπόκεινται στον ΦΠΑ.

- 52 Επιπλέον, η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική διάταξη καθιστά δυνατή την αποτροπή κάθε ενδεχόμενης φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και κατάχρησης.
- 53 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, μολονότι βάσει της εισαγωγικής φράσης του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας τα κράτη μέλη καθορίζουν τις προϋποθέσεις των απαλλαγών για να διασφαλίσουν την ορθή και απλή εφαρμογή τους και να αποτρέψουν ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση, εντούτοις οι προϋποθέσεις αυτές δεν δύναται να αφορούν τον καθορισμό του περιεχομένου των προβλεπόμενων απαλλαγών (απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 39). Αυτό ακριβώς, όμως, είναι το αποτέλεσμα των προϋποθέσεων που θέτει η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση, οι οποίες καθιερώνουν, όσον αφορά τις ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες και σε μη μέλη, γενικό και αμάχητο τεκμήριο φοροδιαφυγής, κατάχρησης ή φοροαποφυγής, χωρίς ωστόσο να προσδιορίζεται επακριβώς το είδος κατάχρησης, φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής που η ρύθμιση αυτή επιδιώκει να αποτρέψει.
- 54 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική διάταξη, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά την οποία η χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι οι ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων παρέχουν υπηρεσίες αποκλειστικά στα μέλη τους, με συνέπεια τέτοιες ενώσεις οι οποίες παρέχουν υπηρεσίες και σε μη μέλη να υπόκεινται πλήρως στον ΦΠΑ, ακόμη και για τις υπηρεσίες που παρέχουν στα μέλη τους.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική διάταξη, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά την οποία η χορήγηση απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι οι ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων παρέχουν υπηρεσίες αποκλειστικά στα μέλη τους, με συνέπεια τέτοιες ενώσεις οι οποίες παρέχουν υπηρεσίες και σε μη μέλη να υπόκεινται πλήρως στον ΦΠΑ, ακόμη και για τις υπηρεσίες που παρέχουν στα μέλη τους.

(υπογραφές)