Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΆΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΉΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΈΑ
JULIANE KOKOTT
της 23ης Απριλίου 2020 [1]

Υπόθεση C-77/19

Kaplan International Colleges UK Ltd
κατά
The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[αίτηση του First-tier Tribunal (Tax Chamber)
(πρωτοδικείου διοικητικών διαφορών, φορολογικό τμήμα, Ηνωμένο Βασίλειο) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Φοροαπαλλαγή – Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ' – Παροχή υπηρεσιών από ανεξάρτητη ένωση επιμερισμού των δαπανών στα μέλη της – Πεδίο εδαφικής εφαρμογής – Ένωση εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα – Έννοια της στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού – Σχέση με φορολόγηση ομίλων εταιριών (άρθρο 11)»

I. Εισαγωγή

1. Αντικείμενο της παρούσας διαδικασίας αποτελεί για μια ακόμη φορά η απαλλαγή από τον ΦΠΑ των λεγόμενων ενώσεων επιμερισμού των δαπανών (άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ), η οποία τον τελευταίο καιρό απασχόλησε επανειλημμένως τη νομολογία του Δικαστηρίου [2]. Η εν λόγω διάταξη απαλλάσσει τις υπηρεσίες που παρέχει μια ένωση στα μέλη της, εφόσον η ένωση μετακυλίει στα μέλη της μόνον το ακριβές κόστος των υπηρεσιών αυτών (πρόκειται για το λεγόμενο Cost Sharing Group –αναφέρεται επίσης ως CSG από το αιτούν δικαστήριο).

2. Η ιδιαιτερότητα εν προκειμένω έγκειται στο γεγονός ότι η ένωση εδρεύει στο Χονγκ Κονγκ, ήτοι σε τρίτη χώρα, ενώ τα μέλη της είναι θυγατρικές ενός ομίλου εταιριών οι οποίες είναι όλες εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο. Το σύνολο σχεδόν των μελών αυτών σχηματίζουν, μαζί με άλλες θυγατρικές του ομίλου στο Ηνωμένο Βασίλειο, όμιλο ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Είναι, επομένως, σκόπιμο να αποσαφηνιστεί αν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει επίσης διασυνοριακή ισχύ και καλύπτει ενώσεις που είναι εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως,

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

[2] Αποφάσεις της 20ής Νοεμβρίου 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719), της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-616/15, EU:C:2017:721), και της 4ης Μαΐου 2017, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (C-274/15, EU:C:2017:333).

πρέπει να αποσαφηνιστεί η σχέση μεταξύ αυτής της απαλλαγής και της φορολογήσεως ομίλου ΦΠΑ, η οποία έχει ομοίως ως συνέπεια τη μη φορολόγηση των υπηρεσιών που παρέχονται εντός ενός τέτοιου ομίλου.

3. Ιδίως το πρώτο ερώτημα είναι ιδιαίτερα κρίσιμο από οικονομικής πλευράς. Το επιλεχθέν μοντέλο της χρησιμοποιήσεως μιας τρίτης χώρας, η οποία, όπως εν προκειμένω, δεν επιβάλλει ΦΠΑ, παρέχει στην ένωση τη δυνατότητα να αποκτά το σύνολο σχεδόν των υπηρεσιών χωρίς να επιβαρύνεται με ΦΠΑ και, εν συνεχεία, να τις παρέχει απαλλαγμένες από τον ΦΠΑ στα μέλη της στο Ηνωμένο Βασίλειο. Αν, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, τα μέλη αυτά δεν δικαιούνται να εκπέσουν τον ΦΠΑ επί των εισροών, προκύπτουν εξ αυτού σημαντικές δυνατότητες εξοικονομήσεως του ΦΠΑ.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

4. Από απόψεως δικαίου της Ένωσης, το νομικό πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως οριοθετείται από τα άρθρα 11, 131 και 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ)[3].

5. Το άρθρο 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη την ακόλουθη δυνατότητα:

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

6. Το άρθρο 131 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει, γενικώς, όσον αφορά τις απαλλαγές:

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

7. Κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 2 περί απαλλαγών ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τις ακόλουθες πράξεις:

«τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων, που ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη του φόρου ή για την οποία τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο, με σκοπό την παροχή στα μέλη τους των άμεσα αναγκαίων υπηρεσιών για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής, εφόσον οι ενώσεις αυτές απαιτούν από τα μέλη τους μόνο την είσπραξη του επακριβώς αναλογούντος σε αυτά μέρους

[3] ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

των κοινών δαπανών που έχουν αναληφθεί, με τον όρο ότι η απαλλαγή αυτή δεν δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού.»

Β. Το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου

8. Η απαλλαγή υπέρ των ενώσεων έχει μεταφερθεί στο εσωτερικό δίκαιο με το παράρτημα 9, ενότητα 16, του VATA 1994. Σύμφωνα με αυτό, απαλλάσσονται του φόρου:

«Σημείο υπ' αριθ. 1

Οι υπηρεσίες που παρέχονται από ανεξάρτητη ένωση προσώπων, εφόσον πληρούται κάθε μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

a) καθένα από αυτά τα πρόσωπα είναι πρόσωπο που ασκεί δραστηριότητα (στο εξής: σχετική δραστηριότητα) που απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ ή για την οποία το πρόσωπο αυτό δεν έχει την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου,

b) η παροχή υπηρεσιών γίνεται με σκοπό την παροχή στα μέλη του ομίλου των άμεσα αναγκαίων υπηρεσιών για την άσκηση της σχετικής δραστηριότητας,

c) ο όμιλος απαιτεί από τα μέλη του μόνον την είσπραξη του επακριβώς αναλογούντος σε αυτά μέρους των δαπανών που έχουν αναληφθεί από κοινού, και

d) η απαλλαγή της παροχής δεν δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων του ανταγωνισμού.»

9. Το άρθρο 43 στηρίζεται στο άρθρο 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ και περιέχει ρυθμίσεις για τους ομίλους ΦΠΑ. Προβλέπει τα εξής:

«(1) Αν, δυνάμει των [άρθρων 43Α ως 43D], νομικά πρόσωπα θεωρούνται μέλη ενώσεως, κάθε επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκήθηκε από μέλος της ενώσεως αυτής θεωρείται ότι ασκήθηκε από το αντιπροσωπευτικό μέλος, και

a) κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται από ένα μέλος της ενώσεως σε άλλο μέλος της ενώσεως δεν λαμβάνεται υπόψη· και

b) κάθε παράδοση ή παροχή η οποία δεν εμπίπτει στο σημείο a) ανωτέρω και η οποία αποτελεί παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται από ή προς μέλος της ενώσεως θεωρείται παράδοση ή παροχή που πραγματοποιείται από ή προς το αντιπροσωπευτικό μέλος· και

c) κάθε καταβληθείς ή οφειλόμενος ΦΠΑ από μέλος της ενώσεως επί της αποκτήσεως αγαθών από άλλο κράτος μέλος ή επί της εισαγωγής αγαθών από χώρα εκτός των κρατών μελών, θεωρείται καταβληθείς ή οφειλόμενος από το αντιπροσωπευτικό μέλος, τα δε αγαθά θεωρούνται

   i) στην περίπτωση αγοράς τους από άλλο κράτος μέλος υπό την έννοια του άρθρου 73, παράγραφος 7· και

ii) στην περίπτωση εισαγωγής τους από χώρα εκτός των κρατών μελών για τους σκοπούς αυτούς και για τους σκοπούς του άρθρου 38,

ως αποκτηθέντα ή, κατά περίπτωση, εισαχθέντα από το αντιπροσωπευτικό μέλος· όλα τα μέλη της ενώσεως ευθύνονται από κοινού και εις ολόκληρον για τον ΦΠΑ που τυχόν οφείλεται από το αντιπροσωπευτικό μέλος.»

10. Το άρθρο 43, παράγραφος 1ΑΑ, ορίζει τα εξής:

«Οσάκις

a) για τους σκοπούς διατάξεως που θεσπίζεται με τον παρόντα νόμο ή βάσει του παρόντος νόμου (στο εξής: κρίσιμη διάταξη), έχει ουσιώδη σημασία εάν το πρόσωπο από το οποίο ή προς το οποίο πραγματοποιείται η παράδοση ή η παροχή, ή το πρόσωπο από το οποίο αποκτήθηκαν ή εισήχθησαν τα αγαθά, αποτελεί πρόσωπο που ανταποκρίνεται σε συγκεκριμένη περιγραφή,

b) το σημείο b) ή c) της ανωτέρω παραγράφου 1 εφαρμόζονται σε κάθε παράδοση, παροχή, απόκτηση ή εισαγωγή, και

c) υπάρχει μια διαφορά που είναι ουσιώδης για τους σκοπούς της κρίσιμης διατάξεως μεταξύ

   i) της περιγραφής που εφαρμόζεται στο αντιπροσωπευτικό μέλος, και

   ii) της περιγραφής που εφαρμόζεται στο νομικό πρόσωπο, το οποίο (πλην του παρόντος άρθρου) θα θεωρείτο, για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, ότι πραγματοποιεί την παράδοση, την παροχή, την απόκτηση ή την εισαγωγή, ή, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο γίνεται η παράδοση,

η κρίσιμη διάταξη παράγει αποτελέσματα σε σχέση με την εν λόγω παράδοση, παροχή, απόκτηση ή εισαγωγή ως εάν η μόνη περιγραφή που εφαρμόζεται στο αντιπροσωπευτικό μέλος είναι η περιγραφή που εφαρμόζεται στην πραγματικότητα στο εν λόγω νομικό πρόσωπο.»

11. Το άρθρο 43, παράγραφος 1ΑΒ, ορίζει εν συνεχεία ότι:

«Η παράγραφος 1ΑΑ ανωτέρω δεν εφαρμόζεται όταν το ουσιώδες για τους σκοπούς της κρίσιμης διατάξεως είναι κατά πόσον ένα πρόσωπο είναι υποκείμενος στον φόρο.»

III. Τα πραγματικά περιστατικά

12. Η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, Kaplan International Colleges UK Limited (στο εξής: KIC) δραστηριοποιείται ως εταιρία χαρτοφυλακίου άλλων εταιριών του ομίλου Kaplan, ο οποίος παρέχει εκπαιδευτικές υπηρεσίες. Ο όμιλος έχει διάφορες θυγατρικές στο Ηνωμένο Βασίλειο. Οι θυγατρικές αυτές διοικούν κολέγια τριτοβάθμιας εκπαίδευσης (στο εξής: διεθνή κολέγια) στο Ηνωμένο Βασίλειο σε συνεργασία με βρετανικά πανεπιστήμια.

13. Η φορολογική αρχή (Her Majesty's Revenue and Customs, στο εξής: HMRC) επιβεβαίωσε την KIC ότι οι θυγατρικές δικαιούνται επί του παρόντος, ως «πανεπιστημιακά κολέγια», να θεωρούν ως απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ τις εκπαιδευτικές υπηρεσίες που παρέχουν στους φοιτητές.

14. Όλα τα διεθνή κολέγια ανήκουν εξ ολοκλήρου στην KIC, πλην του University of York International Pathway College (στο εξής: UYIPC), το οποίο ανήκει κατά πλειοψηφία (55 %) στο Πανεπιστήμιο του Γιορκ.

15. Κάθε διεθνές κολέγιο της KIC έχει τη δική του διοικητική και διαχειριστική δομή. Το συνεργαζόμενο πανεπιστήμιο εγκρίνει τα διδασκόμενα εκπαιδευτικά προγράμματα για κάθε διεθνές κολέγιο. Τα διεθνή κολέγια προσελκύουν το 85 % των σπουδαστών τους μέσω ενός δικτύου 500 εξουσιοδοτημένων εκπροσώπων προσελκύσεως σπουδαστών (στο εξής: εκπρόσωποι) σε 70 χώρες. Κανένας από τους εκπροσώπους δεν δραστηριοποιείται αποκλειστικά και μόνο για τον όμιλο Kaplan. Οι εκπρόσωποι έχουν το δικαίωμα να εργάζονται και για τους άμεσους ανταγωνιστές των διεθνών κολεγίων, όπως επίσης και απευθείας για τα πανεπιστήμια. Σε αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες τους, οι εκπρόσωποι λαμβάνουν προμήθεια. Στο πλαίσιο αυτό, η KIC υποστήριζε το δίκτυο των εκπροσώπων της μέσω ορισμένων γραφείων αντιπροσωπεύσεως σε κάποιες από τις κύριες αγορές της, μεταξύ άλλων στην Κίνα, το Χονγκ Κονγκ, την Ινδία και τη Νιγηρία. Τα γραφεία αντιπροσωπεύσεως παρείχαν στους εκπροσώπους επιχειρησιακή υποστήριξη, η οποία περιλάμβανε μεταξύ άλλων διαφημιστικό υλικό, κατάρτιση σχετικά με τα προτεινόμενα ιδρύματα και τα προγράμματα σπουδών καθώς και σχετικά με τις διαδικασίες εισαγωγής και συμμορφώσεως κ.λπ.

16. Μέχρι τον Οκτώβριο του 2014, οι εκπρόσωποι συμβάλλονταν απευθείας με την KIC στο Ηνωμένο Βασίλειο. Μέχρι τον Οκτώβριο του 2014, οι υπηρεσίες που παρείχαν οι εκπρόσωποι και τα γραφεία αντιπροσωπεύσεως υπέκειντο και στον ισχύοντα στο Ηνωμένο Βασίλειο ΦΠΑ δεδομένου ότι εκεί βρισκόταν ο τόπος εκπληρώσεως της παροχής. Στο πλαίσιο του μηχανισμού αντίστροφης επιβαρύνσεως που είχε εφαρμογή εν προκειμένω, η KIC ήταν υπόχρεη για την καταβολή του εν λόγω ΦΠΑ. Καθώς η KIC δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών λόγω των δικών της απαλλασσομένων πράξεων, η εν λόγω επιβάρυνση με ΦΠΑ ήταν οριστική.

17. Τον Οκτώβριο του 2014, τα διεθνή κολέγια (μεταξύ των οποίων το UYIPC) ίδρυσαν την εταιρία Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (στο εξής: KPS). Η KPS είναι κεφαλαιουχική εταιρία με έδρα το Χονγκ Κονγκ. Η KIC κατέχει εμμέσως ποσοστό κατά τι λιγότερο από το 94 % του κεφαλαίου της KPS, ενώ το υπόλοιπο ανήκει εμμέσως στο Πανεπιστήμιο του Γιορκ, μέσω της πλειοψηφικής συμμετοχής του στο UYIPC. Η KIC δεν είναι η ίδια μέλος της ενώσεως (KPS).

18. Μετά την ίδρυση της KPS η KIC εξακολουθεί να ασκεί τις δραστηριότητές της μέσω ενός δικτύου τοπικών γραφείων αντιπροσωπεύσεως και ανεξάρτητων εκπροσώπων. Ωστόσο, οι συμβατικές συμφωνίες με τα τοπικά γραφεία αντιπροσωπεύσεως και τους ανεξάρτητους εκπροσώπους συνάπτονται πλέον μόνο με την KPS. Από το 2014, τόσο το δίκτυο γραφείων αντιπροσωπεύσεως όσο και οι ανεξάρτητοι εκπρόσωποι παρέχουν στην KPS τις υπηρεσίες τους για την προσέλκυση σπουδαστών.

19. Όσον αφορά τις εισροές, τούτο συνεπάγεται τα εξής: ο τόπος παροχής των εν λόγω υπηρεσιών δεν είναι πλέον το Ηνωμένο Βασίλειο αλλά θα ήταν το Χονγκ Κονγκ, αν ίσχυε στο Χονγκ Κονγκ η ίδια νομοθεσία περί ΦΠΑ με αυτή που ισχύει στην Ένωση. Ως εκ τούτου, οι υπηρεσίες θα υπέκειντο στον εκεί ισχύοντα ΦΠΑ, αν υφίστατο τέτοιος. Τούτο όμως δεν συμβαίνει. Ως εκ τούτου, η KPS λαμβάνει τις υπηρεσίες στο Χονγκ Κονγκ χωρίς να επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

20. Όσον αφορά τις εκροές, η KPS δεν παρέχει σχεδόν καμία υπηρεσία σε μη μέλη. Η KPS ανέλαβε, στην πραγματικότητα, τα καθήκοντα που εκτελούσε προηγουμένως η KIC στο Λονδίνο (Ηνωμένο Βασίλειο). Η KPS είναι επίσης υπεύθυνη για τη διαχείριση του παγκοσμίου δικτύου γραφείων αντιπροσωπεύσεως.

21. Κατά το αιτούν δικαστήριο, υπάρχουν τρία είδη υπηρεσιών που παρέχονται πλέον από την KPS στην KIC: πρώτον, οι υπηρεσίες που παρέχουν οι εκπρόσωποι στην KPS, δεύτερον, οι υπηρεσίες που παρέχουν τα γραφεία αντιπροσωπεύσεως στην KPS, και τρίτον οι υπηρεσίες που παρέχει η KPS που αφορούν ζητήματα όπως η συμμόρφωση καθώς και άλλες δραστηριότητες που εξετάστηκαν ανωτέρω, όπως η υποστήριξη των εκπροσώπων.

22. Η KIC έχει προσκομίσει στο αιτούν δικαστήριο αποδεικτικά στοιχεία για το ότι τα διεθνή κολέγια δεν επιδίωκαν να λάβουν υπηρεσίες προσελκύσεως σπουδαστών από άλλη οντότητα πλην της KPS. Τούτο σημαίνει με άλλα λόγια ότι η ένωση είναι βέβαιη για την αγορά των υπηρεσιών της από τα μέλη της.

23. Η KPS τιμολογεί χωριστά σε κάθε διεθνές κολέγιο τα ποσά που οφείλονται στους εκπροσώπους για τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στο οικείο κολέγιο. Η KPS χρεώνει κάθε κολέγιο τόσο για τις δικές της υπηρεσίες (π.χ. τις λεγόμενες υπηρεσίες συμμορφώσεως) όσο και για αυτές που προμηθεύεται από τα γραφεία αντιπροσωπεύσεως, η δε χρέωση γίνεται με βάση τον αριθμό των σπουδαστών που προσέλκυσε για το οικείο κολέγιο. Όσον αφορά τον υπολογισμό των χρεώσεων, η KPS συγκεντρώνει τις δαπάνες και εν συνεχεία τις διαιρεί με τον αριθμό των σπουδαστών. Η διαχείριση των δαπανών εμπορικής προωθήσεως των εκπροσώπων γίνεται με τον ίδιο τρόπο. Ωστόσο, οι προμήθειες των εκπροσώπων καταλογίζονται απευθείας σε κάθε σπουδαστή και τιμολογούνται στο κολέγιο που θα φοιτήσει ο σπουδαστής. Σε καμία από τις ανωτέρω υπηρεσίες δεν επιβάλλεται ΦΠΑ.

24. Συνεπώς, μέσω της συστάσεως ενώσεως στο Χονγκ Κονγκ, τα μέλη της στο Ηνωμένο Βασίλειο εξοικονομούν πλήρως τον ΦΠΑ που βάρυνε τις υπηρεσίες που παρέχονταν – παλαιότερα στην KIC και πλέον στην KPS– από τους εκπροσώπους και τα γραφεία αντιπροσωπεύσεως.

25. Το αιτούν δικαστήριο δεν αμφισβητεί το γεγονός ότι υπήρχαν σοβαροί επιχειρηματικοί λόγοι για τη σύσταση της KPS στο Χονγκ Κονγκ. Δεν προβλήθηκε ισχυρισμός ότι η KPS είναι τεχνητή οντότητα ούτε υποστηρίχθηκε από την HMRC ότι η σύσταση της KPS συνιστά κατάχρηση δικαιώματος. Ομοίως, δεν αμφισβητείται ότι η KPS παρέχει στα μέλη της, τα διεθνή κολέγια, υπηρεσίες που είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση των απαλλασσομένων δραστηριοτήτων τους και ότι η μέθοδος χρεώσεως που εφαρμόζει η KPS προβλέπει την εξόφληση του επακριβώς αναλογούντος σε κάθε μέλος μέρους των κοινών δαπανών που έχουν αναληφθεί.

26. Με εξαίρεση το UYIPC, όλα τα διεθνή κολέγια ανήκουν επίσης σε όμιλο ΦΠΑ του οποίου αντιπροσωπευτικό μέλος είναι η KIC.

27. Με πράξη επιβολής φόρου της 21ης Απριλίου 2017, η HMRC προσδιόρισε οφειλή ΦΠΑ ύψους 5 252 264 λιρών στερλινών (GBP) για το διάστημα από τον Οκτώβριο του 2014 έως τον Ιούλιο του 2016 και, με πράξη επιβολής φόρου της 22ας Μαΐου 2017, οφειλή ΦΠΑ ύψους 590 000 GBP για τον Οκτώβριο του 2016. Ως αιτιολογία, η HMRC ανέφερε ότι οι υπηρεσίες που λαμβάνει η KIC από την KPS δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής από τον ΦΠΑ που προβλέπεται για τις ενώσεις επιμερισμού των δαπανών και, ως εκ τούτου, υπόκεινται στις διατάξεις

περί αντιστροφής της επιβαρύνσεως. Δεδομένου ότι οι πράξεις της απαλλάσσονται ως επί το πλείστον από τον ΦΠΑ, η εν λόγω φορολογική οφειλή δεν είναι ανακτήσιμη ούτε ως φόρος επί των εισροών.

28. Με δικόγραφο που κατέθεσε στις 28 Σεπτεμβρίου 2017, η KIC προσέφυγε κατά των ανωτέρω πράξεων επιβολής φόρου.

IV. Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

29. Το First-Tier Tribunal (πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών, Ηνωμένο Βασίλειο) ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο, στο πλαίσιο της διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, τα ακόλουθα ερωτήματα:

1) Ποιο είναι το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου; Ειδικότερα, (i) καλύπτει η απαλλαγή αυτή μια ένωση επιμερισμού των δαπανών που έχει την έδρα της σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος ή τα κράτη μέλη των μελών της ενώσεως επιμερισμού των δαπανών; Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, (ii) καλύπτει επίσης μια ένωση επιμερισμού δαπανών που είναι εγκατεστημένη εκτός της ΕΕ;

2) Αν η απαλλαγή υπέρ των ενώσεων επιμερισμού των δαπανών κατ' αρχήν ισχύει για μια οντότητα που εδρεύει σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος ενός ή περισσότερων μελών της ενώσεως επιμερισμού των δαπανών καθώς και για ένωση επιμερισμού των δαπανών που εδρεύει εκτός της ΕΕ, με ποιον τρόπο πρέπει να εφαρμοστεί το κριτήριο κατά το οποίο η απαλλαγή δεν πρέπει να δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού; Ειδικότερα,

   α) Το κριτήριο αυτό εφαρμόζεται σε ενδεχόμενη στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού που θίγει άλλους αποδέκτες παρόμοιων υπηρεσιών οι οποίοι δεν είναι μέλη της ενώσεως επιμερισμού των δαπανών ή εφαρμόζεται μόνο σε ενδεχόμενη στρέβλωση που θίγει τυχόν εναλλακτικούς παρόχους υπηρεσιών οι οποίοι θα παρείχαν υπηρεσίες στα μέλη της ενώσεως επιμερισμού των δαπανών;

   β) Αν το κριτήριο αυτό εφαρμόζεται αποκλειστικά σε άλλους αποδέκτες υπηρεσιών, είναι δυνατόν να υπάρξει πραγματική πιθανότητα στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού όταν οι άλλοι αποδέκτες, οι οποίοι δεν είναι μέλη της ενώσεως επιμερισμού των δαπανών, μπορούν να υποβάλουν αίτηση προσχωρήσεως σε αυτήν την ένωση επιμερισμού των δαπανών ή να δημιουργήσουν τη δική τους ένωση επιμερισμού των δαπανών για να εξασφαλίζουν ανάλογες υπηρεσίες ή να εξασφαλίζουν ισοδύναμη εξοικονόμηση ΦΠΑ με άλλες μεθόδους (π.χ. με τη δημιουργία παραρτήματος στο συγκεκριμένο κράτος μέλος ή στην τρίτη χώρα);

   γ) Αν το κριτήριο αυτό εφαρμόζεται αποκλειστικά σε άλλους παρόχους υπηρεσιών, πρέπει η πραγματική πιθανότητα στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού να αξιολογείται με γνώμονα το αν είναι βέβαιο ότι η ένωση επιμερισμού των δαπανών θα διατηρήσει την πελατεία των μελών της, ανεξάρτητα από την ύπαρξη της απαλλαγής από τον ΦΠΑ –και συνεπώς να αξιολογείται με βάση την πρόσβαση των εναλλακτικών παρόχων στην εθνική αγορά στην οποία τα μέλη της ενώσεως επιμερισμού των δαπανών έχουν την έδρα τους; Σε

περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, έχει σημασία αν είναι βέβαιο ότι η ένωση επιμερισμού των δαπανών θα διατηρήσει την πελατεία των μελών της επειδή αυτά ανήκουν στον ίδιο όμιλο εταιριών;

δ) Θα πρέπει η ενδεχόμενη στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού να αξιολογηθεί σε εθνικό επίπεδο σε σχέση με εναλλακτικούς παρόχους υπηρεσιών οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι σε τρίτη χώρα όπου έχει την έδρα της η ένωση επιμερισμού των δαπανών;

ε) Φέρει η φορολογική αρχή της ΕΕ η οποία εφαρμόζει την οδηγία ΦΠΑ το βάρος αποδείξεως της πιθανότητας προκλήσεως στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού;

στ) Είναι απαραίτητο η φορολογική αρχή της ΕΕ να προσφεύγει σε ειδική εκτίμηση εμπειρογνωμόνων για την αγορά της τρίτης χώρας στην οποία έχει την έδρα της η ένωση επιμερισμού των δαπανών;

ζ) Μπορεί η ύπαρξη πραγματικής πιθανότητας στρεβλώσεως να αποδεικνύεται από τον προσδιορισμό μιας εμπορικής αγοράς στην τρίτη χώρα;

3) Μπορεί η απαλλαγή υπέρ της ενώσεως επιμερισμού των δαπανών να εφαρμοστεί σε περίπτωση όπως αυτή της υπό κρίση υποθέσεως, στην οποία τα μέλη της ενώσεως επιμερισμού των δαπανών συνδέονται μεταξύ τους με οικονομικές, χρηματοπιστωτικές και οργανωτικές σχέσεις;

4) Μπορεί η απαλλαγή υπέρ των ενώσεων επιμερισμού των δαπανών να εφαρμοστεί σε περιπτώσεις στις οποίες τα μέλη της ένωσης έχουν συγκροτήσει όμιλο ΦΠΑ ο οποίος είναι ενιαίο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο; Ασκεί επιρροή επ' αυτού το ότι η KIC, το αντιπροσωπευτικό μέλος στο οποίο (βάσει του εθνικού δικαίου) παρέχονται οι υπηρεσίες, δεν είναι μέλος της ενώσεως επιμερισμού των δαπανών; Σε καταφατική περίπτωση, παύει να υφίσταται μια τέτοια επιρροή όταν η εθνική νομοθεσία ορίζει ότι, για τον σκοπό της εφαρμογής της απαλλαγής υπέρ των ενώσεων επιμερισμού των δαπανών, διαθέτει τα χαρακτηριστικά και το νομικό καθεστώς των μελών της ενώσεως επιμερισμού των δαπανών;

30. Κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία, η Kaplan International Colleges UK Limited, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις και έλαβαν μέρος στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 23ης Ιανουαρίου 2020.

V. Νομική εκτίμηση

31. Τα έντεκα συνολικά προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο αφορούν, κατ' ουσίαν, τρία ζητήματα. Το πρώτο ερώτημα αφορά το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ (σχετικά υπό Α.). Το δεύτερο ερώτημα, με τα επτά υποερωτήματά του, αφορά την ερμηνεία της προϋποθέσεως της απουσίας στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ (σχετικά υπό Β.). Το τρίτο και το τέταρτο ερώτημα αφορούν τη σχέση μεταξύ της απαλλαγής μιας ενώσεως που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ και της φορολογήσεως ομίλων εταιριών κατά το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ (σχετικά υπό Γ.).

Α. Επί του εδαφικού πεδίου εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ (ερώτημα 1)

32. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ καλύπτει μια ένωση που έχει την έδρα της σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο εδρεύουν τα μέλη της και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν αυτό ισχύει και στην περίπτωση που η ένωση είναι εγκατεστημένη εκτός της ΕΕ.

33. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει σαφώς ότι η ένωση (KPS) είναι εγκατεστημένη στο Χονγκ Κονγκ και, επομένως, όχι σε κράτος μέλος. Ως εκ τούτου, το πρώτο σκέλος του ερωτήματος έχει υποθετικό χαρακτήρα και είναι συνεπώς απαράδεκτο [4]. Επομένως, απάντηση πρέπει να δοθεί μόνο στο δεύτερο σκέλος του ερωτήματος. Πριν όμως εξεταστεί το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της διατάξεως (σχετικά υπό 2), πρέπει να διαπιστωθεί, κατ' αρχάς, αν η υπό κρίση περίπτωση εμπίπτει στο υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής της διατάξεως (σχετικά υπό 1).

1. Προϋπόθεση: παροχές της ενώσεως προς τα μέλη της

34. Η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ απαλλάσσει πράγματι μόνον τις παροχές υπηρεσιών μιας ενώσεως προς τα μέλη της. Όπως προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, η KPS παρέχει στην KIC τρία διαφορετικά είδη υπηρεσιών (βλ. σημείο 21 των παρουσών προτάσεων). Ωστόσο, η KIC δεν είναι μέλος της ενώσεως (βλ. σημείο 17). Ως εκ τούτου, η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν ασκεί επιρροή εν προκειμένω.

35. Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι τα τιμολόγια απευθύνονται στα διεθνή κολέγια. Αυτά τα τελευταία είναι μέλη της ενώσεως. Επιπλέον, από το τέταρτο ερώτημα προκύπτει σαφώς ότι, κατά το εθνικό δίκαιο, δυνάμει του καθεστώτος φορολογήσεως των ομίλων που στηρίζεται στο άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ως οικεία λήπτρια των υπηρεσιών θεωρείται πλασματικά η KIC και όχι τα κολέγια. Εν προκειμένω, οι υπηρεσίες φαίνεται να έχουν παρασχεθεί στην πραγματικότητα στα διεθνή κολέγια. Μόνο δυνάμει του εθνικού καθεστώτος φορολογήσεως των ομίλων θεωρούνται, από πλευράς ΦΠΑ, ως παρασχεθείσες στο αντιπροσωπευτικό μέλος KIC.

36. Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζουν η Επιτροπή και το Ηνωμένο Βασίλειο, η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132 της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι, κατ' αρχήν, εφαρμοστέα σε μια τέτοια περίπτωση.

37. Πράγματι, πρώτον, η παροχή υπηρεσιών σε άλλη νομική οντότητα αποτελεί μια de facto συναλλαγή. Αυτή η de facto συναλλαγή δεν μπορεί να επηρεαστεί ούτε από την προβλεπόμενη στο άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ δυνατότητα να εκλαμβάνονται πλείονα στενώς συνδεόμενα μεταξύ τους πρόσωπα ως ένας υποκείμενος στον φόρο. Ομοίως, η εν λόγω φορολογική επιβάρυνση των ομίλων με ΦΠΑ δεν μπορεί να μεταβάλει την ανεξαρτησία, από απόψεως αστικού δικαίου, των προσώπων που σχηματίζουν μια ένωση ΦΠΑ. Επομένως, οι υπηρεσίες θα μπορούσαν να έχουν παρασχεθεί και στα διεθνή κολέγια αντί της KIC, ακόμη και αν αυτά ανήκαν κατά την ημερομηνία αυτή σε όμιλο ΦΠΑ.

[4] Σχετικά με αυτήν την έννομη συνέπεια, βλ., αντί πολλών, απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 2019, Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, σκέψη 45).

38. Δεύτερον, τούτο είναι επίσης σύμφωνο προς το πνεύμα και τον σκοπό της δυνατότητας σχηματισμού ομίλου ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Πράγματι, το πνεύμα και ο σκοπός της φορολογήσεως ομίλων κατά το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ συνίσταται κυρίως στην απλούστευση προς όφελος του υποκειμένου στον φόρο και, συνακόλουθα, προς όφελος επίσης της φορολογικής αρχής.

39. Αφενός, ο σκοπός αυτός προκύπτει ήδη από την αιτιολογική έκθεση της προτάσεως της Επιτροπής σχετικά με την έκτη οδηγία του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, η οποία χρονολογείται από το 1973. Σε αυτή μνημονεύεται ρητώς όσον αφορά το άρθρο 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας (το οποίο αντιστοιχεί στο νυν άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ) ότι: «Φαίνεται επίσης σκόπιμο να επιλεγεί στο άρθρο 4 μια ελαστική διατύπωση, η οποία θα παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να μη συνδέουν συστηματικά την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο με την έννοια της αμιγώς νομικής ανεξαρτησίας, είτε χάριν της απλούστευσης των διοικητικών διαδικασιών είτε για να αποφευχθούν ορισμένες καταστρατηγήσεις (για παράδειγμα η κατάτμηση μιας επιχείρησης σε πλείονες υποκειμένους στον φόρο, ώστε να εφαρμόζεται ειδική ρύθμιση)» [5]. Αφετέρου, τούτο προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, το οποίο επίσης υπογραμμίζει τον σκοπό απλουστεύσεως που επιδιώκει το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ [6].

40. Στο πλαίσιο μιας φορολογήσεως σε όλα τα στάδια με έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, η εν λόγω διοικητική απλούστευση συνίσταται, κατ' ουσίαν, στο ότι δεν απαιτείται η έκδοση τιμολογίων (με αναγραφή ΦΠΑ) για τις υπηρεσίες που παρέχονται εντός του ομίλου. Επιπλέον, δεν υποχρεούται κάθε μέλος του ομίλου να υποβάλλει δική του δήλωση ΦΠΑ (με υπολογισμό του οφειλόμενου ΦΠΑ και έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών), αλλά μόνον ο «επικεφαλής» του ομίλου οφείλει να υποβάλλει μια ενιαία δήλωση ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή δεν υποχρεούται πλέον να διαχειρίζεται πολλούς φορολογούμενους, αλλά μόνον έναν, ο οποίος, εν τέλει, είναι υπεύθυνος για τις φορολογικές οφειλές των μελών του ομίλου του.

41. Αν, όμως, το πνεύμα και ο σκοπός του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ συνίσταται πρωτίστως στην απλούστευση προς όφελος των υποκειμένων στον φόρο και της φορολογικής αρχής, τότε η ρύθμιση του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ αφορά επίσης αποκλειστικά τη σχέση μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο (και των προσώπων που συνδέονται στενά με αυτόν) με τη φορολογική αρχή.

42. Βεβαίως, για τη φορολογική αρχή υφίσταται πλασματικά, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, μόνον ένας υποκείμενος στον φόρο, στον οποίο καταλογίζονται όλες οι πράξεις του ομίλου. Εντούτοις, αυτός ο όμιλος ΦΠΑ δεν μπορεί να εμφανίζεται προς τα έξω ως ανεξάρτητη νομική οντότητα και συνεπώς –αντιθέτως προς όσα υποστήριξαν το Ηνωμένο Βασίλειο και η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση– δεν μπορεί ούτε να ιδρύει ένωση κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ ούτε να αποτελεί μέλος μιας ενώσεως. Μέλη της ενώσεως είναι τα πρόσωπα που ιδρύουν τη συγκεκριμένη ένωση δυνάμει της δικής τους ικανότητας δικαίου, ήτοι, στην υπό κρίση περίπτωση, τα επιμέρους διεθνή κολέγια.

[5] Βλ. αιτιολογική έκθεση του άρθρου 4, παράγραφος 4, στη σελίδα 4 της προτάσεως της Επιτροπής της 20ής Ιουνίου 1973, COM(73) 950 τελικό.

[6] Αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 40), της 25ης Απριλίου 2013, Επιτροπή κατά Σουηδίας (C-480/10, EU:C:2013:263, σκέψη 37), και της 9ης Απριλίου 2013, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-85/11, EU:C:2013:217, σκέψεις 47 και 48).

43. Η απώλεια της αυτοτέλειας για τους σκοπούς του ΦΠΑ (δυνάμει του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ) περιορίζεται συνεπώς αποκλειστικά στη σχέση μεταξύ των στενά συνδεδεμένων εταιριών και της φορολογικής αρχής. Δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα έναντι τρίτων. Στις περισσότερες περιπτώσεις, μια τρίτη επιχείρηση αγνοεί (ήτοι δεν μπορεί καν να εξακριβώσει) αν ο πελάτης της αποτελεί μέλος ομίλου ΦΠΑ. Συνεπώς, ο παρέχων την υπηρεσία οφείλει, για παράδειγμα, να αναγράφει στο τιμολόγιο, βάσει του άρθρου 226, σημείο 5, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ως λήπτη της παροχής τον αντισυμβαλλόμενό του και όχι τον όμιλο ΦΠΑ ή το αντιπροσωπευτικό μέλος του ομίλου, τους οποίους δεν γνωρίζει.

44. Επομένως, πρέπει να γίνει η ακόλουθη διάκριση: αν η KPS παρέσχε αρχικά στην KIC οποιεσδήποτε υπηρεσίες τις οποίες χρησιμοποίησε η ίδια ή τις οποίες ενδεχομένως παρέσχε με τη σειρά της σε τρίτους ή στα διάφορα διεθνή κολέγια, αποκλείεται εκ προοιμίου η απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεδομένου ότι η KIC δεν είναι μέλος της ενώσεως.

45. Ωστόσο, διαφορετική μπορεί να είναι η κατάσταση όσον αφορά τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στα διεθνή κολέγια, ακόμη και αν, δυνάμει του εθνικού δικαίου περί φορολογήσεως των ομίλων, θεωρείται κατά πλάσμα δικαίου ότι αυτά εκπροσωπούνται από την KIC. Εναπόκειται αποκλειστικά στο αιτούν δικαστήριο, και όχι στο Δικαστήριο, να αποσαφηνίσει την πραγματική αυτή περίσταση, ήτοι να αποσαφηνίσει σε ποιον παρασχέθηκαν στην πραγματικότητα οι διάφορες υπηρεσίες.

46. Επομένως, στις σκέψεις που ακολουθούν γίνεται δεκτό ότι, αντίθετα προς τα εκτιθέμενα από το αιτούν δικαστήριο στη διάταξη περί παραπομπής, τα τρία είδη υπηρεσιών που μνημονεύονται σε αυτή (τα οποία απαριθμούνται στο σημείο 21 των παρουσών προτάσεων) δεν παρασχέθηκαν στην KIC, αλλά, *στην πραγματικότητα*, στα διάφορα διεθνή κολέγια που είναι μέλη της ενώσεως (KPS). Πράγματι, μόνο στην περίπτωση αυτή τίθεται το ζήτημα της φορολογικής απαλλαγής βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

2. Ένωση εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα

47. Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να καθοριστεί αν η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ εφαρμόζεται και στις υπηρεσίες που παρέχονται από μια ένωση που είναι εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα προς τα μέλη της που είναι εγκατεστημένα σε κράτος μέλος. Στο ερώτημα αυτό, το οποίο εξέτασα ήδη διεξοδικά στις προτάσεις μου στις υποθέσεις Aviva και DNB Banka[7] και το οποίο το Δικαστήριο μπορούσε να αφήσει ανοικτό στις προηγούμενες αποφάσεις του[8], πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση όπως ορθώς υποστηρίζεται από την Επιτροπή και το Ηνωμένο Βασίλειο.

α) Το γράμμα, η ιστορική και συστηματική ερμηνεία της διατάξεως

48. Ομολογουμένως, εκ πρώτης όψεως, το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν περιέχει κανέναν εδαφικό περιορισμό. Ούτε άλλωστε ο νομοθέτης περιόρισε ρητώς το πεδίο εφαρμογής στο έδαφος μόνον κρατούς μέλους, όπως έπραξε σε άλλες διατάξεις (π.χ. στο άρθρο 11, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ). Εντούτοις, υπάρχουν και

[7] Βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, σημεία 36 επ.) και στην υπόθεση DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, σημεία 45 επ.).

[8] Αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), και της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719).

διατάξεις οι οποίες αφορούν ρητώς διασυνοριακές δραστηριότητες του υποκειμένου στον φόρο (βλ. άρθρο 148, στοιχείο ε′, της οδηγίας περί ΦΠΑ –«αεροπορικές εταιρείες οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο»).

49. Συνεπώς, μπορεί στην καλύτερη περίπτωση να υποστηριχθεί ότι το γράμμα της διατάξεως ούτε επιβάλλει το ένα ούτε αποκλείει το άλλο. Από το γράμμα της δεν μπορεί να συναχθεί επιχείρημα υπέρ της απόψεως ότι η διάταξη εφαρμόζεται και σε ενώσεις που είναι εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες.

50. Μια ματιά στην προϊσχύσασα ρύθμιση –ήτοι στην έκτη οδηγία[9]– εξηγεί για ποιο λόγο ένας ρητός περιορισμός δεν περιλαμβάνεται στο γράμμα της, σε αντίθεση με τα οριζόμενα στο άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

51. Η κατ' άρθρον 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ απαλλαγή ρυθμιζόταν προηγουμένως στο άρθρο 13 της έκτης οδηγίας. Όπως προκύπτει από τον τίτλο του, το άρθρο αυτό εφαρμοζόταν μόνο σε «[α]παλλαγές στο εσωτερικό της χώρας». Η αναδιατύπωση δεν επέφερε καμία ουσιαστική τροποποίηση ως προς το ζήτημα αυτό[10]. Συνεπώς, λαμβανομένης υπόψη της έκτης οδηγίας, μπορεί να θεωρηθεί ότι η απαλλαγή στο εσωτερικό της χώρας καλύπτει αντιστοίχως μόνον παροχές μιας εγκατεστημένης στην ημεδαπή ενώσεως προς τα ημεδαπά μέλη της.

52. Υπέρ αυτής της στενότερης ερμηνείας συνηγορεί και η συστηματική διάρθρωση των απαλλαγών στον τίτλο IX της οδηγίας περί ΦΠΑ. Τα κεφάλαια 1 έως 3 δεν προϋποθέτουν καμία ειδική διασυνοριακή πράξη. Μόνον στα κεφάλαια 4 έως 8 και 10 περιλαμβάνονται ειδικές απαλλαγές για διασυνοριακές πράξεις. Αν η απαλλαγή αφορούσε τις διασυνοριακές ενώσεις, ο νομοθέτης θα το είχε μάλλον προβλέψει στα κεφάλαια αυτά.

53. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο νομοθέτης της Ένωσης, κατά τη θέσπιση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ (τότε άρθρο 13, παράγραφος 1, στοιχείο στ′) δεν είχε υπόψη του τις διασυνοριακές ενώσεις –ούτε κατά μείζονα λόγο τις εγκατεστημένες σε τρίτη χώρα ενώσεις– αλλά, στο πλαίσιο μιας «απαλλαγής στο εσωτερικό της χώρας», τις «εγκατεστημένες στο εσωτερικό της χώρας ενώσεις».

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

54. Ειδικότερα, με την ερμηνεία αυτή –ήτοι τον περιορισμό των ανεξάρτητων ενώσεων κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ στο έδαφος ενός κράτους μέλους– αποφεύγεται μια αξιολογική αντινομία σε σχέση με το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το άρθρο αυτό παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εκλαμβάνουν ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο τα «εγκατεστημένα στο έδαφ[ό]ς [τους] πρόσωπα», τα οποία «συνδέονται στενά» μεταξύ τους, με ορισμένο τρόπο, στο πλαίσιο μιας ενώσεως. Επομένως, μόνον εγκατεστημένες στο ίδιο κράτος μέλος επιχειρήσεις μπορούν να συστήνουν ενώσεις βάσει του άρθρου 11.

[9] Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

[10] Κατά την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας περί ΦΠΑ, με την έκδοσή της απλώς αναδιαρθρώθηκε και αναδιατυπώθηκε η οδηγία, χωρίς ωστόσο να επιδιώκεται η επέλευση ουσιωδών αλλαγών της ισχύουσας νομοθεσίας. Πάντως, οι επελθούσες ουσιώδεις αλλαγές απαριθμούνται εξαντλητικώς στις διατάξεις που διέπουν τη μεταφορά και την έναρξη της ισχύος της οδηγίας. Στο πλαίσιο αυτό, καμία αναφορά δεν γίνεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

55. Η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ θέτει λιγότερο αυστηρές απαιτήσεις όσον αφορά το είδος της ενώσεως σε σχέση με το άρθρο 11. Δεν προϋποθέτει συγκεκριμένα την ύπαρξη στενής σχέσεως μεταξύ των επιχειρήσεων. Θα ήταν επομένως αντιφατικό να είναι δυνατή, επί της βάσεως αυτής, η διασυνοριακή απαλλαγή από τον ΦΠΑ, η οποία δεν μπορεί να επιτευχθεί μέσω της ρυθμίσεως που επιβάλλει αυστηρότερες προϋποθέσεις.

56. Αυτό είναι ιδιαίτερα έκδηλο στην υπό κρίση υπόθεση. Εν προκειμένω, η ένωση KPS θα μπορούσε, κατ' αρχήν, να είναι μέλος του ομίλου ΦΠΑ της KIC («συνδέονται […] στενά»). Ωστόσο, το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ περιορίζει ρητώς τη μη φορολόγηση στο Ηνωμένο Βασίλειο. Τότε όμως γιατί ένα παρόμοιο αποτέλεσμα (μη φορολόγηση των υπηρεσιών που παρέχει η ένωση στα μέλη της) να μπορεί να επιτευχθεί βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ;

57. Η εν λόγω αξιολογική αντινομία αίρεται μόνον εφόσον τα αποτελέσματα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ περιορίζονται και αυτά σε ένα μόνον κράτος μέλος, όπως συμβαίνει με τα αποτελέσματα του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Τούτο προϋποθέτει ότι η ένωση και το μέλος, στο οποίο παρέχεται μια υπηρεσία, είναι εγκατεστημένα στο ίδιο κράτος μέλος.

58. Αμφότερες οι περιπτώσεις στηρίζονται στην ίδια συλλογιστική: με τον περιορισμό εντός της επικράτειας αποτρέπεται η δυνατότητα ένα κράτος μέλος να καταπατά την εδαφική εξουσία φορολογήσεως άλλου κράτους μέλους, επιτρέποντας τη φορολόγηση ομίλου ήτοι δεχόμενο ότι υφίσταται αντίστοιχη ένωση προσώπων, υπό προϋποθέσεις τη συνδρομή των οποίων δύσκολα μπορεί να ελέγξει το άλλο κράτος μέλος. Ταυτοχρόνως διασφαλίζεται η αποφυγή εκδόσεως αντιφατικών αποφάσεων από τις διάφορες φορολογικές αρχές. Ωστόσο, ο κύριος λόγος είναι ότι με αυτόν τον τρόπο εμποδίζεται η εκμετάλλευση των διαφορετικών φορολογικών συντελεστών και/ή φορολογικών καθεστώτων. Τούτο καθίσταται ιδιαιτέρως πρόδηλο στην περίπτωση τρίτων χωρών (συμπεριλαμβανομένων των ειδικών διοικητικών ζωνών τους), δεδομένου ότι σε αυτές – όπως συμβαίνει εν προκειμένω– δεν επιβάλλεται ΦΠΑ.

γ) Ύπαρξη διαφορετικών φορολογικών συντελεστών (προβληματική περί των φορολογικών συντελεστών)

59. Πράγματι, η αποδοχή της δυνατότητας διασυνοριακής ενώσεως επιτρέπει ένα μοντέλο ελαχιστοποιήσεως της φορολογίας το οποίο μπορεί πολύ εύκολα να υλοποιηθεί, ιδίως από διεθνώς δραστηριοποιούμενους ομίλους που πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις (ήτοι πράξεις οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου εισροών). Αρκεί μόνον οι όμιλοι αυτοί να συστήσουν, με τις δραστηριοποιούμενες στην Ευρώπη επιχειρήσεις τους, μια ένωση με έδρα σε χώρα με τον χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή ή χωρίς ΦΠΑ (για παράδειγμα τις Ηνωμένες Πολιτείες ή, όπως εν προκειμένω, το Χονγκ Κονγκ). Η ένωση αυτή θα μπορούσε εν συνεχεία να αγοράζει από τρίτους το σύνολο των υπηρεσιών οι οποίες μέχρι πρότινος λαμβάνονταν επιβαρυμένες με ΦΠΑ.

60. Δεδομένου ότι σε αυτήν την περίπτωση ο τόπος παροχής θα βρίσκεται κατά κανόνα στην εν λόγω χώρα η οποία έχει πολύ χαμηλό ή καθόλου ΦΠΑ, μια τέτοια ένωση δεν θα βαρύνεται με ΦΠΑ ή θα βαρύνεται με ελάχιστο ΦΠΑ. Επομένως, η ένωση «θα παρέχει περαιτέρω» αυτές τις αγορασθείσες υπηρεσίες στα μέλη της σε τιμή κόστους. Είναι αληθές ότι ο τόπος εκπληρώσεως

των συγκεκριμένων παροχών θα βρισκόταν, στην περίπτωση αυτή, στο οικείο κράτος μέλος. Ωστόσο, η παροχή θα απαλλασσόταν εκεί από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

61. Ανεξαρτήτως του ζητήματος πώς θα μπορούσαν τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη στην περίπτωση αυτή να ελέγξουν την απουσία στρεβλώσεων επί του ανταγωνισμού ή τη συνδρομή των λοιπών προϋποθέσεων εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως (βλ. σημεία 67 επ. των παρουσών προτάσεων), θα μπορούσε, ευχερώς, να επέλθει μείωση του ΦΠΑ που βαρύνει τον όμιλο [11]. Αντιθέτως, ένα τέτοιο αποτέλεσμα δεν θα μπορούσε να επιτευχθεί μέσω ενός ομίλου ΦΠΑ κατά το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ (βλ. σημεία 54 επ. των παρουσών προτάσεων).

62. Εν προκειμένω, το ίδιο συμπέρασμα συνάγεται και υπό το πρίσμα των θεμελιωδών ελευθεριών. Και τούτο διότι, ακόμη και αν οι θεμελιώδεις ελευθερίες είχαν εφαρμογή σε αυτήν την περίπτωση όπου εμπλέκονται τρίτες χώρες, ο εδαφικός περιορισμός της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως ακριβώς ο περιορισμός του ομίλου ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ, δικαιολογείται για λόγους διαφυλάξεως της κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών [12]. Επιπλέον, η ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων δικαιολογεί έναν τέτοιο περιορισμό. Αν, από την άλλη, γινόταν δεκτό ότι ο περιορισμός της απαλλαγής στο έδαφος κράτους μέλους παραβιάζει το δίκαιο της Ένωσης, θα ανέκυπτε εύλογα το ερώτημα αν το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν ήταν επίσης αντίθετο στο δίκαιο της Ένωσης. Ως προς τούτο όμως υφίστανται σοβαρές αμφιβολίες [13].

63. Η θέση της KIC [14] ότι αυτός ο κίνδυνος εκμεταλλεύσεως των διαφορετικών φορολογικών συντελεστών είναι αμελητέος, καθόσον η απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ καλύπτει μόνον τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος που μνημονεύονται στο άρθρο 132 της οδηγίας περί ΦΠΑ, προκαλεί κατάπληξη. Αφενός, η έκταση της οικείας φορολογητέας ύλης είναι δύσκολο να συναχθεί από τη φύση της δραστηριότητας (απαλλασσόμενη του φόρου δραστηριότητα γενικού συμφέροντος). Τούτο καταδεικνύεται επαρκώς από τους ασφαλώς όχι αμελητέους τομείς της εκπαίδευσης και της υγείας.

64. Αφετέρου, η άποψη αυτή αντιβαίνει στη σαφή βούληση του νομοθέτη. Οι δραστηριότητες που περιλαμβάνονται στο άρθρο 132 της οδηγίας περί ΦΠΑ απαλλάσσονται μόνον εν μέρει (σε σχέση με την αξία που προστίθεται στο τελευταίο στάδιο της δημιουργίας αξίας) και όχι συνολικά.

65. Αν ο νομοθέτης ήθελε να μειώσει το σύνολο της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ για τους αποδέκτες δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος (όπως εκπαιδευτικών υπηρεσιών ή υπηρεσιών ιατρικής περιθάλψεως), θα είχε επίσης προσθέσει στο άρθρο 169 της οδηγίας περί ΦΠΑ την

[11] Παρόμοιο μοντέλο ελαχιστοποιήσεως της φορολογίας προκύπτει όταν, εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, επιλέγεται ως έδρα του ομίλου το κράτος μέλος με τον χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ.

[12] Σχετικά με τον δικαιολογητικό αυτόν λόγο, βλ. αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψεις 45 και 46), της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 48), της 21ης Μαΐου 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, σκέψη 47), και της 21ης Ιανουαρίου 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, σκέψη 60).

[13] Ομοίως αρνητικά απαντούν οι: Ehrke-Rabel, T., *VAT Grouping: The Relevance of the Territorial Restriction of Article 11 of the VAT Directive*, World Journal of VAT/GST Law, τόμος 1, αριθ. 1, Ιούλιος 2012, σ. 61 (70 επ.), Casper Bjerregaard Eskildsen, *VAT Grouping versus Freedom of Establishment*, 20 EC Tax Review, τεύχος 3, σ. 114 έως 120, βλ. αναλυτικά και Stadie, H. σε Rau/Dürrwächter, *UStG*, άρθρο 2, σημειώσεις 812 επ. (ενημέρωση: 174η έκδ. – Οκτώβριος 2017).
Αντίθετα, άλλη άποψη έχουν οι: van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G.-J., *The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups*, 2007, 16 EC Tax Review, τεύχος 1, σ. 34 (41).

[14] Βλ. σημεία 56 επ. των γραπτών παρατηρήσεων.

προβλεπόμενη στο άρθρο 132 της οδηγίας περί ΦΠΑ απαλλαγή και θα είχε επιτρέψει την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών παρά τις απαλλασσόμενες εκροές. Ωστόσο, σκοπίμως δεν έκανε χρήση αυτής της δυνατότητας την οποία γνώριζε.

66. Η συνειδητή επιλογή του νομοθέτη για μερική μόνον απαλλαγή καταστρατηγείται εν τέλει πλήρως από τη δομή που επέλεξε η KIC (δημιουργία ενώσεως σε τρίτη χώρα χωρίς σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας).

δ) Εκτίμηση περί της μη προκλήσεως επιβλαβών αποτελεσμάτων επί του ανταγωνισμού

67. Το γεγονός ότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ απαλλαγή, όπως προκύπτει από το γράμμα της, δεν πρέπει να προκαλεί στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού, πράγμα το οποίο θα πρέπει να είναι σε θέση να ελέγχει η εθνική φορολογική αρχή, συνηγορεί ομοίως υπέρ του εδαφικού περιορισμού της απαλλαγής. Σε κάθε περίπτωση αποκλείεται μια ένωση σε τρίτη χώρα.

68. Οι φορολογικές αρχές ουδόλως είναι σε θέση να εξετάσουν, σε διασυνοριακό επίπεδο, την ύπαρξη στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού σε διάφορα κράτη, ιδίως δε σε τρίτες χώρες (όπως εν προκειμένω το Χονγκ Κονγκ). Ως εκ τούτου, η προσέγγιση του Δικαστηρίου στην απόφαση Isle of Wight Council όσον αφορά το άρθρο 13 της οδηγίας περί ΦΠΑ [15] μπορεί να εφαρμοσθεί στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της ίδιας οδηγίας.

69. Στην εν λόγω απόφαση το Δικαστήριο υπογράμμισε τις δυσχέρειες του καθορισμού των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού στις αγορές οι οποίες δεν συμπίπτουν με την εδαφική αρμοδιότητα των τοπικών αρχών. Η κατάσταση αυτή εγκυμονεί τον κίνδυνο παραβιάσεως των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της ασφάλειας δικαίου. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο σε περιπτώσεις στις οποίες εμπλέκονται τρίτες χώρες.

70. Επιπροσθέτως, πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι, όπως προκύπτει από το άρθρο 131 της οδηγίας περί ΦΠΑ, απαιτείται η διασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής του άρθρου 132 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Τούτο όμως αποκλείεται εκ των πραγμάτων όταν μια φορολογική αρχή καλείται να εξετάσει την πρόκληση επιβλαβών αποτελεσμάτων επί του ανταγωνισμού παγκοσμίως και/ή όταν περισσότερες φορολογικές αρχές διατυπώνουν διαφορετικές –και ενδεχομένως αντιφατικές μεταξύ τους– κρίσεις. Η τελευταία αυτή περίπτωση μπορεί ακριβώς να βλάψει τον ανταγωνισμό [16]. Στο πλαίσιο αυτό, οι σημαντικές πρακτικές δυσχέρειες κατά την εφαρμογή και τον έλεγχο αποτελούν ομοίως επιχείρημα κατά της συμπεριλήψεως των ενώσεων που είναι εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες.

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

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

3. Συμπέρασμα

71. Συνεπώς, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι υπηρεσίες που παρέχει μια εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα ένωση δεν καλύπτονται από την απαλλαγή. Ως εκ τούτου, οι υπηρεσίες που παρέχει η KPS στα διεθνή κολέγια δεν απαλλάσσονται του φόρου, οπότε παρέλκει η εξέταση των λοιπών ερωτημάτων του αιτούντος δικαστηρίου.

Β. Επικουρικώς: Ερμηνεία της προϋποθέσεως περί απουσίας «στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού» (ερώτημα 2)

72. Αντιθέτως, στην περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι οι ενώσεις με έδρα σε τρίτη χώρα καλύπτονται από το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να δοθεί απάντηση στα λοιπά προδικαστικά ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου.

73. Και τα επτά υποερωτήματα που υποβάλλονται στο πλαίσιο του δεύτερου ερωτήματος αφορούν το ζήτημα ποια κριτήρια πρέπει να εφαρμόζονται για να καθοριστεί αν συντρέχει περίπτωση στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η οποία αποκλείει εκ νέου την πράγματι χορηγηθείσα απαλλαγή.

74. Στον βαθμό που το αιτούν δικαστήριο ζητεί εκτίμηση σχετικά με μια ένωση που είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, το ερώτημα αυτό έχει υποθετικό χαρακτήρα, όπως ήδη ελέχθη (σημείο 33), και είναι, ως εκ τούτου, απαράδεκτο. Το δεύτερο ερώτημα χρήζει απαντήσεως μόνο στον βαθμό που αφορά μια ένωση με έδρα σε τρίτη χώρα.

1. Ο σκοπός της διατάξεως

75. Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο [17] και έχω επισημάνει σε άλλες προτάσεις μου [18], το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ σκοπεί να αντισταθμίσει ένα *ανταγωνιστικό μειονέκτημα* των μικρότερων επιχειρήσεων σε σύγκριση με έναν μεγαλύτερο ανταγωνιστή. Ο τελευταίος έχει τη δυνατότητα να λαμβάνει τις υπηρεσίες της ενώσεως από δικούς του υπαλλήλους ή, στο πλαίσιο ομίλου ΦΠΑ, από στενά συνδεδεμένη εταιρία. Όπως ορθώς επισημαίνει η Επιτροπή [19], το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ αποσκοπεί στη διασφάλιση ισοδύναμης μεταχειρίσεως από πλευράς ΦΠΑ των μεγάλων και των μικρών επιχειρήσεων, και τούτο λόγω του αποκλεισμού της εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών για απαλλασσόμενες πράξεις εκροών.

76. Τούτο διευκρινίζεται με το ακόλουθο παράδειγμα: Ένα μεγάλο νοσοκομείο, το οποίο είναι σε θέση να εξασφαλίζει το ίδιο την παροχή γευμάτων στους ασθενείς του (με το δικό του προσωπικό κουζίνας), δεν βαρύνεται με ΦΠΑ για τις σχετικές δαπάνες προσωπικού. Ένα μικρό νοσοκομείο που δεν είναι σε θέση να χρησιμοποιήσει το προσωπικό αυτό διαθέτει μόνο δύο δυνατότητες.

[17] Πρβλ. αποφάσεις της 20ής Νοεμβρίου 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, σκέψη 36), της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-616/15, EU:C:2017:721, σκέψη 56), και της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, σκέψη 37). Βλ., επίσης, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Mischo στην υπόθεση Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, σημείο 118).

[18] Προτάσεις μου στην υπόθεση Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, σημεία 20 επ.) και στην υπόθεση DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, σημείο 51).

[19] Βλ. σημείο 11 των γραπτών παρατηρήσεων.

77. Μπορεί να αναθέσει σε τρίτο την παροχή γευμάτων. Σε αυτήν την περίπτωση όμως θα οφείλεται ΦΠΑ τόσο για τις υλικές δαπάνες όσο και για τις δαπάνες προσωπικού του τρίτου για το προσωπικό κουζίνας που απασχολεί. Αυτή η επιβάρυνση με ΦΠΑ είναι οριστική όσον αφορά το νοσοκομείο (λόγω των απαλλασσόμενων εκροών δεν υφίσταται δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών –βλ. άρθρα 168 και 169 της οδηγίας περί ΦΠΑ). Συνεπώς, προκειμένου να μπορέσει να παράσχει τις ίδιες υπηρεσίες, πρέπει να φέρει υψηλότερες δαπάνες απ' ό,τι ο ανταγωνιστής. Τούτο συνιστά ανταγωνιστικό μειονέκτημα που απορρέει πρωτίστως από το μέγεθος της επιχειρήσεως.

78. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ καθιστά ωστόσο δυνατή την αποφυγή αυτού του ανταγωνιστικού μειονεκτήματος. Το προαναφερθέν νοσοκομείο μπορεί, πράγματι, να δημιουργήσει μια ένωση με άλλο νοσοκομείο. Η ένωση προσλαμβάνει το προσωπικό το οποίο στη συνέχεια αξιοποιείται επαρκώς από τα δύο μέλη και διασφαλίζει την παροχή γευμάτων και για τα δύο νοσοκομεία. Τα σχετικά έξοδα κατανέμονται μεταξύ των δύο. Δεδομένου ότι η υπηρεσία που παρέχεται από την ένωση στα μέλη της απαλλάσσεται, τα έξοδα προσωπικού δεν επιβαρύνονται πλέον με ΦΠΑ (η επιβάρυνση με ΦΠΑ επί των εισροών παραμένει η ίδια για τις δαπάνες για υλικά). Τοιουτοτρόπως, το ανταγωνιστικό μειονέκτημα που υφίστανται τα δύο μικρότερα νοσοκομεία σε σχέση με τον (μεγαλύτερο) ανταγωνιστή θα εξαλειφόταν.

79. Ωστόσο, αν η απαλλαγή αυτή αποσκοπεί στην εξάλειψη ενός ανταγωνιστικού μειονεκτήματος, η χορήγησή της δεν μπορεί συγχρόνως να προκαλεί εκ νέου στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού ή τον κίνδυνο στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού. Σε αυτό το πλαίσιο, η ρήτρα περί μη στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι κάπως παράδοξη και, εν τέλει, δεν έχει ιδιαίτερο νόημα [20].

2. Απαίτηση συσταλτικής ερμηνείας του κριτηρίου της στρεβλώσεως του ανταγωνισμού

80. Για τον λόγο αυτό, φρονώ ότι επιβάλλεται η υιοθέτηση μιας συσταλτικής ερμηνείας του κριτηρίου αυτού προκειμένου να μην καταστεί άνευ αντικειμένου η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

81. Το ίδιο συμπέρασμα επιβάλλεται αν η απουσία στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού θεωρηθεί ως εξαίρεση από την απαλλαγή την οποία προβλέπει, κατ' αρχήν, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, καθόσον, κατά το Δικαστήριο, παρέκκλιση ή εξαίρεση από γενικό κανόνα πρέπει να ερμηνεύεται στενά [21].

82. Ωστόσο, αν η απουσία στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού θεωρηθεί ως εξαίρεση από την απαλλαγή, η οποία με τη σειρά της θεωρείται ως παρέκκλιση από τη γενική υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ [22], θα μπορούσε επίσης να γίνει δεκτό ότι υφίσταται περίπτωση αντίστροφης

[20] Υπό την έννοια αυτή, ομοίως, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Mischo στην υπόθεση Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, σημεία 125 επ.) –«επιβάλλεται η διαπίστωση ότι αυτή [η αγορά] παρουσιάζει ιδιομορφίες». Βλ. επίσης προτάσεις μου στην υπόθεση Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, σημείο 67).

[21] Βλ., αντί πολλών, απόφαση της 28ης Σεπτεμβρίου 2006, Επιτροπή κατά Αυστρίας (C-128/05, EU:C:2006:612, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
Βλ., επίσης, σε σχέση με τις απαλλαγές που προβλέπει η οδηγία ΦΠΑ αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, σκέψη 30), της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-616/15, EU:C:2017:721, σκέψη 49), και της 5ης Οκτωβρίου 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[22] Ρητώς, όσον αφορά τις απαλλαγές από τον ΦΠΑ που προβλέπονται στο άρθρο 132 της οδηγίας ΦΠΑ, απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, σκέψη 30).

εξαιρέσεως. Μια τέτοια αντίστροφη εξαίρεση θα μπορούσε να ερμηνευθεί είτε κατά τρόπο ιδιαιτέρως στενό (ως στενώς ερμηνευτέα εξαίρεση μιας εξαιρέσεως) είτε κατά τρόπο ιδιαιτέρως ευρύ (ως αντίστροφη εξαίρεση μιας στενώς ερμηνευτέας εξαιρέσεως).

83. Ανεξάρτητα όμως από τα ανωτέρω, η εν λόγω «αντίστροφη εξαίρεση» θα έπρεπε να ερμηνευθεί επίσης στενά εν προκειμένω. Πράγματι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η ερμηνεία πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από τις εν λόγω απαλλαγές σκοπούς και να σέβεται τις επιταγές της φορολογικής ουδετερότητας. Συγκεκριμένα, οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον ορισμό των απαλλαγών του εν λόγω άρθρου 132 δεν πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο που θα εξουδετέρωνε τα αποτελέσματα των απαλλαγών αυτών [23].

84. Αυτό όμως θα συνέβαινε αν η ύπαρξη στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού γινόταν δεκτή με ευκολία. Εν τέλει, το συμπέρασμα αυτό συμπίπτει με την ανωτέρω (σημείο 80 των παρουσών προτάσεων) τελολογική και συσταλτική ερμηνεία του κριτηρίου της απουσίας «στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού».

85. Βάση για τέτοια συσταλτική ερμηνεία αποτελεί η υφιστάμενη νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία για τη διαπίστωση στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού απαιτείται να υπάρχει πραγματικός κίνδυνος η απαλλαγή καθεαυτή να δημιουργήσει, άμεσα ή στο μέλλον, στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού [24]. Εν προκειμένω, η στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού σχετίζεται με την απαλλαγή των υπηρεσιών της ενώσεως [25]. Η απαλλαγή αυτή στερεί από τους τρίτους προμηθευτές τη δυνατότητα να παρέχουν τις εν λόγω υπηρεσίες στην ίδια τιμή στα μέλη της ενώσεως (απάντηση στο ερώτημα 2α, οπότε παρέλκει η απάντηση στο ερώτημα 2β).

86. Λαμβανομένης υπόψη της επιταγής περί συσταλτικής ερμηνείας του κριτηρίου της απουσίας στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού, η στρέβλωση αυτή δεν μπορεί να θεμελιωθεί στον προσδιορισμό και μόνο μιας εμπορικής αγοράς. Αυτό θα καθιστούσε παράλογη τη λογική που διέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, πρέπει να είναι δυνατή η αποτροπή της δημιουργίας ανταγωνιστικού μειονεκτήματος σε σχέση με μεγαλύτερους ανταγωνιστές (βλ. σημείο 75 των παρουσών προτάσεων) ακριβώς μέσω της συνεργασίας με άλλες επιχειρήσεις (απάντηση στο ερώτημα 2ζ).

87. Αν η ένωση μπορούσε να έχει την έδρα της σε τρίτη χώρα, τότε οι στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού που προκαλούνται από τις υπηρεσίες της σε εθνικό επίπεδο θα έπρεπε λογικά να εξετάζονται και σε σχέση με εναλλακτικούς παρόχους υπηρεσιών οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι στην τρίτη χώρα εντός της οποίας εδρεύει η ένωση. Οι τρίτοι διαμεσολαβητές εντός και εκτός Ηνωμένου Βασιλείου θα μειονεκτούσαν από ανταγωνιστικής απόψεως και δεν θα ήσαν σε θέση να παρέχουν τις ίδιες υπηρεσίες στα διεθνή κολέγια που βρίσκονται στο Ηνωμένο Βασίλειο, δεδομένου ότι το κόστος των υπηρεσιών τους θα προσαυξανόταν με τον ΦΠΑ που οφείλεται στο Ηνωμένο Βασίλειο (απάντηση στο ερώτημα 2δ).

[23] Αποφάσεις της 20ής Νοεμβρίου 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, σκέψη 30), της 4ης Μαΐου 2017, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (C-274/15, EU:C:2017:333, σκέψη 50), της 28ης Νοεμβρίου 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, σκέψη 25), της 21ης Μαρτίου 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, σκέψη 23), της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, σκέψη 30), της 14ης Ιουνίου 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, σκέψη 16), και της 20ής Ιουνίου 2002, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-287/00, EU:C:2002:388, σκέψη 47).

[24] Βλ. αποφάσεις της 20ής Νοεμβρίου 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, σκέψη 48), και της 20ής Νοεμβρίου 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, σκέψη 64).

[25] Απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, σκέψη 47).

88. Προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού, πρέπει να εξετάζεται συναφώς αν, ακόμη και χωρίς την απαλλαγή από τον φόρο, η ένωση μπορεί να είναι βέβαιη για τη διατήρηση της πελατείας των μελών της[26]. Αν η ένωση παρέχει υπηρεσίες που είναι σε τέτοιο βαθμό προσαρμοσμένες στις ανάγκες των μελών, ώστε να μπορεί να είναι βέβαιη ότι τα μέλη θα αγοράζουν τις υπηρεσίες αυτές, πρόκειται, κατ' αρχήν, για περίπτωση συνεργατικής δράσεως (βλ. σημεία 75 επ. των παρουσών προτάσεων), η οποία απαλλάσσεται δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ (απάντηση στο ερώτημα 2γ).

89. Πράγματι, τα μέλη μιας ενώσεως ενώνονται για τη δημιουργία της κατά κανόνα μόνον εφόσον είναι βέβαια ότι τα μέλη θα αγοράζουν τις υπηρεσίες της ενώσεως («εγγύηση αγοράς»). Επομένως, μπορεί να υποτεθεί κατ' αρχήν ότι η σύσταση ενώσεως δεν προκαλεί στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

90. Λαμβανομένου υπόψη του σκοπού της απαλλαγής (αποτροπή ανταγωνιστικού μειονεκτήματος), το κριτήριο σχετικά με τη στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού σκοπεί, κατά τη γνώμη μου, μόνο στην αποτροπή των καταχρήσεων (βλ. άρθρο 131 της οδηγίας περί ΦΠΑ). Πράγματι, αποκλειστικός στόχος της διατάξεως είναι να διασφαλίσει ότι η απαλλαγή δεν εφαρμόζεται κατά τρόπο αντίθετο προς τον σκοπό της. Το πότε αυτό συμβαίνει μπορεί να συναχθεί μόνον βάσει ενδείξεων.

91. Λαμβανομένου υπόψη του σκοπού του κριτηρίου, ο οποίος συνίσταται πρωτίστως στην αποτροπή των καταχρήσεων, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος αποδείξεως[27] της υπάρξεως μιας προς αποφυγή καταχρήσεως ή ενδείξεων προς τούτο (απάντηση στο ερώτημα 2ε). Στο πλαίσιο αυτό, καμία διάταξη του δικαίου της Ένωσης δεν επιβάλλει στις φορολογικές αρχές την υποχρέωση να προσφύγουν σε ειδική εκτίμηση εμπειρογνωμόνων για τις αγορές τρίτων χωρών. Ο τρόπος με τον οποίο οι εθνικές φορολογικές αρχές ανταποκρίνονται στο βάρος αποδείξεως που φέρουν δεν αποτελεί ζήτημα του δικαίου της Ένωσης, αλλά του εθνικού φορολογικού δικαίου (απάντηση στο ερώτημα 2στ).

3. Ενδείξεις περί στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού

92. Ένδειξη για την εφαρμογή της διατάξεως περί απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ κατά τρόπο αντίθετο προς τον σκοπό της μπορεί να αποτελέσει, για παράδειγμα, το ότι η ένωση παρέχει σε μεγάλο βαθμό τις ίδιες υπηρεσίες σε μη μέλη έναντι αμοιβής και, στο πλαίσιο αυτό, δραστηριοποιείται –εκμεταλλευόμενη τα αποτελέσματα συνεργειών– κυρίως ως ανταγωνιστής και λιγότερο ως συνεργαζόμενη ένωση στην αγορά. Εν προκειμένω, μπορεί να ελλοχεύει, υπό ορισμένες περιστάσεις, αντίστοιχος πραγματικός κίνδυνος στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού όσον αφορά τους προαναφερθέντες τρίτους προμηθευτές.

93. Ομοίως, ένδειξη μπορεί να αποτελέσει το γεγονός ότι η ένωση δεν παρέχει υπηρεσίες προσαρμοσμένες στις εξατομικευμένες ανάγκες των μελών της αλλά αρκείται απλώς στην περαιτέρω διάθεση των υπηρεσιών που έχει αγοράσει. Οι υπηρεσίες αυτές θα μπορούσαν εύκολα να παρασχεθούν και να αποκτηθούν και από άλλους. Και σε αυτή την περίπτωση οι τρίτοι

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

[27] Ως προς το βάρος αποδείξεως για την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής στο δίκαιο του ΦΠΑ, βλ., ενδεικτικώς, απόφαση της 10ης Ιουλίου 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, σκέψεις 35 και 38).

προμηθευτές θα αποκλείονταν από την οικεία αγορά. Τούτο θα μπορούσε να συμβαίνει, ως ένα βαθμό, στην υπό κρίση περίπτωση, δεδομένου ότι οι υπηρεσίες της ενώσεως συνίσταντο προδήλως κατά ένα μεγάλο μέρος απλώς στην περαιτέρω διάθεση στα μέλη της των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν από τρίτους (πράκτορες κ.λπ.).

94. Μια τέτοια αγορά υπηρεσιών και η χωρίς τροποποίηση περαιτέρω διάθεση των αγορασθεισών υπηρεσιών έρχονται επίσης σε αντίθεση με τον χαρακτήρα της απαλλαγής που σκιαγραφήθηκε ανωτέρω. Η απαλλαγή αυτή δεν σκοπεί να βελτιστοποιήσει την απλή αγορά και μεταπώληση των υπηρεσιών αλλά να επιτρέψει τη συνεργατική δράση μεταξύ μικρότερων συμμετεχόντων στην αγορά, προκειμένου να αντισταθμιστεί ένα ανταγωνιστικό μειονέκτημα που αυτοί υφίστανται σε σχέση με μεγαλύτερους ανταγωνιστές οι οποίοι παρέχουν οι ίδιοι τις συγκεκριμένες υπηρεσίες (βλ. σημεία 75 επ. των παρουσών προτάσεων).

95. Εντούτοις, όταν οι υπηρεσίες απλώς αγοράζονται και μεταβιβάζονται χωρίς τροποποίηση, ελλείπει η παροχή ίδιας υπηρεσίας από την ένωση. Δεν υφίσταται επομένως ανταγωνιστικό μειονέκτημα σε σχέση με τους ανταγωνιστές που αγοράζουν οι ίδιοι τις υπηρεσίες, δεδομένου ότι αυτοί βαρύνονται με τον ίδιο ΦΠΑ. Διαφορετική θα ήταν η περίπτωση αν η ένωση δημιουργούσε τη δική της προστιθέμενη αξία. Τούτο θα συνέβαινε, για παράδειγμα, αν οι πράκτορες προσλαμβάνονταν από την ίδια την ένωση, ούτως ώστε η ένωση να παρέχει η ίδια τις υπηρεσίες διαμεσολάβησης. Σε αυτή την περίπτωση θα υφίστατο επίσης το συνεργατικό στοιχείο στο οποίο στηρίζεται η απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

96. Περαιτέρω ένδειξη μπορεί να αποτελέσει η περίπτωση κατά την οποία πρωτεύουσα σημασία έχει η ελαχιστοποίηση της επιβαρύνσεως με ΦΠΑ επί των εισροών και όχι η αμοιβαία συνεργασία για την αποτροπή ανταγωνιστικού μειονεκτήματος. Ελαχιστοποίηση της επιβαρύνσεως με ΦΠΑ επί των εισροών μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται όταν δημιουργείται ανταγωνιστικό πλεονέκτημα μέσω της μεταφοράς εξωτερικών εσόδων από παροχές σε μια ένωση που είναι εγκατεστημένη σε χώρα με πολύ χαμηλό συντελεστή ΦΠΑ ή χωρίς ΦΠΑ. Αυτό, επίσης, θα μπορούσε όντως να συμβαίνει στην παρούσα υπόθεση.

97. Ωστόσο, τα ζητήματα αυτά απόκεινται εν τέλει στην κρίση του αιτούντος δικαστηρίου.

Γ. Επικουρικώς: σχέση με τη φορολόγηση ομίλων που προβλέπεται στο άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ (ερωτήματα 3 και 4)

98. Στην περίπτωση που το Δικαστήριο αποφανθεί ότι μια ευρισκόμενη σε τρίτη χώρα ένωση καλύπτεται επίσης από την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ και, παρά τις διαθέσιμες ενδείξεις, το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι δεν συντρέχει στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού, θα πρέπει να απαντηθούν επίσης το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα.

99. Τα δύο αυτά ερωτήματα αφορούν τη σχέση μεταξύ του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ και της δυνατότητας επιλογής του συστήματος φορολογίας ομίλου που προβλέπεται στο άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το Ηνωμένο Βασίλειο έκανε χρήση της εν λόγω δυνατότητας. Συγκεκριμένα, τα ερωτήματα αφορούν το εάν και υπό ποιες προϋποθέσεις τα μέλη ομίλου ΦΠΑ μπορούν να είναι συγχρόνως μέλη μιας ενώσεως.

100. Η Επιτροπή και το Ηνωμένο Βασίλειο συμφωνούν συναφώς ότι απαλλάσσονται του ΦΠΑ μόνον οι υπηρεσίες που παρέχει η ένωση στα ανεξάρτητα μέλη της. Θεωρούν ότι η ύπαρξη ομίλου ΦΠΑ εμποδίζει τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών στα μέλη της ενώσεως, διότι αυτά

χάνουν την αυτονομία τους βάσει των διατάξεων για τους ομίλους ΦΠΑ. Σύμφωνα με αυτή την προσέγγιση, στον βαθμό που όλα τα διεθνή κολέγια –τα οποία έχουν ιδρύσει την KPS– ανήκουν σε όμιλο ΦΠΑ, δεν υπάρχουν πλέον μέλη του ομίλου, αλλά μόνον ένα μέλος.

101. Πρόκειται για μια πολύ τυπολατρική προσέγγιση την οποία δεν θεωρώ ορθή, όπως ήδη εξήγησα ανωτέρω (σημεία 34 επ. των παρουσών προτάσεων). Επιπλέον, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ αναφέρεται σε ένωση «προσώπων». Τα ανεξάρτητα από απόψεως αστικού δικαίου πρόσωπα παραμένουν εντούτοις πρόσωπα, ακόμη και αν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής ενός ομίλου ΦΠΑ. Επιπλέον, στην οδηγία χρησιμοποιείται ο όρος «ανεξάρτητες ενώσεις» και όχι ο όρος «ενώσεις ανεξάρτητων προσώπων», όπως ορθώς επισημαίνει και η KIC στις γραπτές παρατηρήσεις της.

102. Επομένως, η ανεξαρτησία πρέπει να αφορά αποκλειστικά την ένωση και όχι τα μέλη της ενώσεως. Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι το πλάσμα δικαίου της ελλείψεως αυτοτέλειας της ενώσεως (για την KPC) δεν μπορεί να επεκταθεί σε ένα σύστημα φορολογίας ομίλου. Πράγματι, το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ αποκλείει ρητώς την ύπαρξη διασυνοριακού αποτελέσματος.

103. Όπως ορθώς υποστήριξε η KIC και παρά τους αντίθετους ισχυρισμούς που προέβαλε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, με τον όρο «πρόσωπο» του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν νοείται ο «υποκείμενος στον φόρο» ούτε, κατά μείζονα λόγο, ο ευρέως νοούμενος κατά πλάσμα δικαίου υποκείμενος στον φόρο του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Τούτο καθίσταται σαφές από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Πράγματι, το εν λόγω άρθρο αναφέρεται επίσης σε πρόσωπα που ασκούν δραστηριότητα για την οποία δεν έχουν την ιδιότητα του «υποκείμενου στον φόρο». Επομένως, τα μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα μπορούν επίσης να είναι μέλη μιας ενώσεως.

104. Στο πλαίσιο αυτό, η δημιουργία ομίλου ΦΠΑ με το πλάσμα δικαίου του ενιαίου υποκειμένου στον φόρο διά της εφαρμογής του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ (κατά το οποίο πλείονα πρόσωπα μπορούν να εκλαμβάνονται «ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο») δεν εμποδίζει αφ' εαυτής την ύπαρξη ενώσεως προσώπων. Δεν αποκλείει επίσης τη δυνατότητα να παρέχει η ένωση υπηρεσίες στα μέλη της.

105. Αυτό γίνεται σαφές αν τροποποιηθεί ελαφρώς το προαναφερθέν παράδειγμα (σημεία 76 επ.). Ένα άλλο μικρό νοσοκομείο (Γ) σχηματίζει μαζί με τα νοσοκομεία Α και Β μια ένωση (Ζ) εντός κράτους μέλους, η οποία αναλαμβάνει την παροχή γευμάτων σε ασθενείς. Ωστόσο, το Α εξαγοράζεται αργότερα από το Χ και αποτελεί πλέον μέρος ομίλου ΦΠΑ, επικεφαλής του οποίου (στο Ηνωμένο Βασίλειο το αντιπροσωπευτικό μέλος) είναι το Χ. Η ένωση Ζ εξακολουθεί να παρέχει υπηρεσίες στα Α, Β και Γ, των οποίων η ανεξαρτησία από απόψεως εταιρικού δικαίου δεν επηρεάζεται από τη ρύθμιση του άρθρου 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

106. Είναι αμφίβολο το κατά πόσον η απαλλαγή των υπηρεσιών που παρέχει η Ζ προς το Α πρέπει στην πραγματικότητα να εξαρτάται από το γεγονός ότι οι υπηρεσίες αυτές θεωρούνται πλέον, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, ως υπηρεσίες που παρέχονται στο Χ καθώς και από το ότι το Χ δεν ανήκει, από τυπικής απόψεως, στην ένωση. Όπως εκτέθηκε ανωτέρω (σημεία 38 και 39), το πνεύμα και ο σκοπός της φορολογήσεως ομίλου συνίσταται στη διοικητική απλούστευση και όχι στην εξάρτηση της φορολογικής απαλλαγής μιας ενώσεως από τη μεταγενέστερη εταιρική διάρθρωση των μελών της και από την ύπαρξη ρυθμίσεως περί φορολογήσεως ομίλων.

107. Η ανάγκη για μια ουδέτερη από πλευράς ΦΠΑ συνεργασία μεταξύ των Α, Β και Γ δεν εκλείπει ούτε λόγω του γεγονότος ότι το Α αποτελεί πλέον μέρος του ομίλου ΦΠΑ του Χ. Πράγματι, καμία μεταβολή δεν επήλθε ως προς το ανταγωνιστικό μειονέκτημα που υφίστανται τα Α, Β και Γ σε σχέση με έναν αντίστοιχα μεγάλο ανταγωνιστή.

108. Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζουν η Επιτροπή και το Ηνωμένο Βασίλειο, τα δύο «συστήματα» (φορολόγηση ομίλων και απαλλαγή των παροχών μιας ενώσεως) δεν αλληλοαποκλείονται κατ' αρχήν. Πρέπει απλώς να συντονίζονται μεταξύ τους.

109. Μόνο στον βαθμό που τα μέλη της ενώσεως είναι πρόσωπα που στο σύνολό τους αποτελούν μέρος ενός και του αυτού ομίλου ΦΠΑ συνιστά το άρθρο 11 lex specialis σε σχέση με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Η κατ' άρθρον 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ φορολόγηση ομίλου είναι ευρύτερη διάταξη, καθόσον δεν επιβάλλει φόρο για καμία παρασχεθείσα εντός του ομίλου παροχή. Αντιθέτως, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ απαλλάσσει μόνον τις παροχές της ενώσεως προς τα μέλη της (και όχι τις παροχές των μελών προς την ένωση ή τις παροχές μεταξύ των μελών). Το άρθρο 11 υπερισχύει συνεπώς της εφαρμογής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

110. Επομένως, το γεγονός ότι ορισμένα μέλη της ενώσεως ανήκουν επίσης σε όμιλο ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν εμποδίζει την εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

VI. Πρόταση

111. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το First-tier Tribunal (πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών, Ηνωμένο Βασίλειο) ως εξής:

1) Η διάταξη περί απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν καλύπτει μια ένωση που είναι εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα.

2) Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η απαλλαγή των υπηρεσιών που παρέχει μια ένωση στα μέλη της έναντι εξοφλήσεως του επακριβώς αναλογούντος σε αυτά μέρους των δαπανών δεν συνεπάγεται, κατ' αρχήν, στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού, εκτός αν εφαρμόζεται κατά τρόπο αντίθετο προς τον σκοπό της.

   Ένδειξη για μια αντίθετη προς τον σκοπό της εφαρμογή της απαλλαγής μπορεί να αποτελέσει για παράδειγμα το ότι

   1) η ένωση παρέχει σε μεγάλο βαθμό τις ίδιες υπηρεσίες σε μη μέλη έναντι αμοιβής και, στο πλαίσιο αυτό, δραστηριοποιείται κυρίως ως ανταγωνιστής και λιγότερο ως συνεργατική ένωση στην αγορά,

   2) η ένωση δεν παρέχει υπηρεσίες ειδικώς προσαρμοσμένες στις εξατομικευμένες ανάγκες των μελών της, αλλά αρκείται απλώς στην περαιτέρω παροχή των υπηρεσιών που έχει αγοράσει, ή

   3) πρωτεύουσα σημασία έχει η ελαχιστοποίηση της επιβαρύνσεως με ΦΠΑ επί των εισροών και όχι η αμοιβαία συνεργασία για την αποτροπή ανταγωνιστικού μειονεκτήματος.

Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος αποδείξεως αυτών των ενδείξεων. Δεν υποχρεούται όμως κατά το δίκαιο της Ένωσης να προσφύγει σε ειδική εκτίμηση εμπειρογνωμόνων ή παρεμφερή μέσα. Η εκτίμηση αυτών των ενδείξεων απόκειται εν τέλει στην κρίση του αιτούντος δικαστηρίου.

3) Το γεγονός ότι ορισμένα μέλη της ενώσεως ανήκουν επίσης σε όμιλο ΦΠΑ δεν εμποδίζει την εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ωστόσο, υπερισχύει το πλέον εκτεταμένο καθεστώς φορολογήσεως ομίλων που καθιερώνει το άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται, όταν όλα τα μέλη της ενώσεως ανήκουν στον ίδιο όμιλο ΦΠΑ.