

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
κ. ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΚΟΣΜΑ
της 17ης Νοεμβρίου 1998 *

I — Εισαγωγή

1. Στην παρούσα υπόθεση, το Δικαστήριο καλείται να αποφανθεί επί δύο προδικαστικών ερωτημάτων που έθεσε το Value Added Tax Tribunal του Belfast, σε σχέση με την ερμηνεία του άρθρου 13, μέρος Α, παράγραφοι 1 και 2, της 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 (στο εξής: έκτη οδηγία)¹. Ας σημειωθεί προκαταρκτικώς ότι οι διατάξεις αυτές, οι οποίες ρυθμίζουν το ζήτημα των απαλλαγών από την πληρωμή ΦΠΑ, είχαν τύχει ερμηνευτικής επεξεργασίας από το Δικαστήριο στο πλαίσιο της υποθέσεως *Bulthuis-Griffioen*² ορισμένα από τα μέρη που κατέθεσαν παρατηρήσεις στην υπό κρίση διαδικασία καλούν το Δικαστήριο να επανεξετάσει τις θέσεις που είχε λάβει με την απόφασή του εκείνη.

II — Τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά

2. Οι προσφεύγοντες στην κύρια δίκη, Jennifer Gregg και Mervyn Gregg εκμεταλλεύονται επιχείρηση η οποία λειτουργεί ως οίκος νοσηλείας, υπό την επωνυμία Glenview

Nursing Home³. Το Glenview χρησιμοποιείται για την παροχή περιθάλψεως στους τροφίμους του. Διαθέτει δεκαεπτά δωμάτια, αίθουσες λουτρού και κοινόχρηστους χώρους. Οι Greggs απασχολούν για τις δραστηριότητες του οίκου προσωπικό 25 ατόμων⁴, η δε επιχείρησή τους έχει ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους⁵. Το Glenview Nursing Home θεωρείται οίκος περιθάλψεως και οίκος νοσηλείας σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του δικαίου της Βόρειας Ιρλανδίας, δηλαδή σύμφωνα με το Registered Homes (NI) Order 1992 (στο εξής: Order)⁶, δεν αναγνωρίζεται όμως ως

3 — Ο οίκος αυτός ανήκει στην αποκλειστική ιδιοκτησία και εκμετάλλευση του πατέρα της Gregg μέχρι τον Απρίλιο του 1992, οπότε και μεταβίβασθηκε σ' αυτήν. Από τον Μάρτιο του 1996 και μετά, η εκμετάλλευση ασκείται από κοινού από τους δύο συζύγους Gregg.

4 — Υπάρχει ένας «προϊστάμενος του οίκου», δύο επιτηρητές, δεκατέσσερις «βοηθοί περιθάλψεως», επτά μέλη βοηθητικού προσωπικού και ένας διακοπικός υπάλληλος. Λογιστικό προσωπικό παρέχεται από μια εξωτερική λογιστική επιχείρηση.

5 — Οι Greggs χρεώνουν για την παροχή περιθάλψεως διακόσιες τρεις λίρες την εβδομάδα. Ας σημειωθεί ακόμη ότι η άσκηση του διεθυντικού και οικονομικού ελέγχου του Glenview δεν είναι η κύρια επαγγελματική απασχόληση των Greggs. Ο Mervyn ασχολείται με επιχείρηση προμήθειας κινητών τηλεφώνων η δε Jennifer εργάζεται με πλήρη απασχόληση ως υπεύθυνη τροφοδοσίας σε ένα τοπικό νοσοκομείο.

6 — Όπως μας πληροφορεί το δικαστήριο της παραπομπής, το δίκαιο της Βόρειας Ιρλανδίας απαγορεύει τη λειτουργία οίκου περιθάλψεως χωρίς προσημνημένη εγγραφή στο οικείο μητρώο· οι παραβάσεις συνεπείνονται ποινικές κυρώσεις. Ειδικώς, κατά το άρθρο 3 του Order ως «οίκος περιθάλψεως» ορίζεται «(...) κάθε εγκατάσταση παρέχουσα, έναντι αμοιβής ή όχι, διαμονή περιλαμβανούσα διατροφή και προσωπικές φροντίδες σε πρόσωπα χρησιμοποιώντας βοήθεια λόγω: α) γήρατος και σωματικής καταβολής, β) αναπηρίας, γ) παρελθόντος ή παρούσας εξασθεσίως από το αλκοόλ, δ) ή τα ναρκωτικά ή δ) παρελθόντος ή παρούσας διανοητικής διαταραχής». Κατά το άρθρο 16 του Order, ως «οίκος νοσηλείας» ορίζεται «α) (...) κάθε εγκατάσταση χρησιμοποιούμενη για την υποδοχή και τη νοσηλεία προσώπων πασχόντων από νόσο, σωματική βλάβη ή σωματική καταβολή, β) τα ματερίγια και γ) κάθε εγκατάσταση που δεν εμπίπτει σε κάποια από τις προηγούμενες περιπτώσεις και χρησιμοποιείται για μια ή περισσότερες από τις ακόλουθες υπηρεσίες: i) τη διενέργεια χειρουργικών επεμβάσεων με αναισθησία, ii) ενδοσκόπηση, iii) αμφοζιάωση ή περιτοναϊκή κάθαρση, iv) θεραπεία με ειδικώς ελεγχόμενες τεχνικές».

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ελληνική.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

2 — Απόφαση του Δικαστηρίου της 11ης Αυγούστου 1995, υπόθεση C-453/93 (Συλλογή 1995, σ. I-2341).

«κοινωνικού χαρακτήρος» κατά τους νόμους του Ηνωμένου Βασιλείου⁷.

«Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

3. Για λόγους καλλίτερης λειτουργίας της επιχειρήσεώς τους⁸ οι Greggs ζήτησαν να εγγραφούν στα μητρώα ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του Value Added Tax Act 1994. Η αρμόδια διοικητική αρχή (Commissioners) έκριναν ότι το αίτημα των Greggs δεν μπορεί να γίνει δεκτό διότι η επιχείρησή τους, δηλαδή το Glenview Nursing Home εμπίπτει στην περίπτωση απαλλαγής από τον ΦΠΑ, την οποία προβλέπει το παράρτημα ΙΧ, ομάδα 7, περίπτωση 4, του Value Added Tax Act, με το οποίο μεταφέρθηκαν στο εσωτερικό δίκαιο οι διατάξεις περί απαλλαγών από το ΦΠΑ του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας.

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 αποτρέπει κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

(...)

A — Οι κρίσιμες διατάξεις

α) Διατάξεις του κοινοτικού δικαίου

4. Το άρθρο 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας, ορίζει τα ακόλουθα:

β) την νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως, καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως, δεόντως αναγνωρισμένα:

7 — Η τελευταία παρατήρηση έχει σημασία για την υπαγωγή του πραγματικού της υποθέσεως στο πεδίο του άρθρου 13, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας.

8 — Την οποία προτίθεται να επεκτείνουν προσθέτοντας δεκαπέντε δωμάτια για ηλικιωμένους και διανοητικά αναπήρους και άλλες δώδεκα αίθουσες για νοσοκομειακές και οικιακές φροντίδες.

(...)

ζ) τις παροχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, περιλαμβανομένων και των παρεχομένων από οίκους ευγηρίας, και οι οποίες πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρος·

(...)

2) α) Τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν, χωριστά για κάθε περίπτωση, ότι η χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημοσίου δικαίου, κάθε μιας από τις απαλλαγές που προβλέπονται στην παράγραφο 1 περιπτώσεις β), ζ), η), δ), ιβ), ιγ) και ιδ), εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων από τις κάτωθι προϋποθέσεις:

— οι εν λόγω οργανισμοί δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό την συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται, αλλά να διατίθενται για την διατήρηση ή την βελτίωση των παρεχομένων υπηρεσιών,

(...).»

β) Διατάξεις του εθνικού δικαίου

5. Σύμφωνα με το Value Added Tax Act 1994, παράρτημα ΙΧ, ομάδα 7, περίπτωση 4, το οποίο ορίζει τις περιπτώσεις απαλλαγής από

το ΦΠΑ που ενδιαφέρουν την παρούσα υπόθεση, κατ' εφαρμογήν των κρίσιμων κοινοτικών διατάξεων:

«[Απαλλάσσονται του ΦΠΑ] η παροχή φροντίδων ή ιατρικής ή χειρουργικής περιθάλψεως και η συναφής προς αυτήν προμήθεια αγαθών, εντός νοσηλευτηρίου ή άλλου, ιδρύματος, εγγεκριμένου, διαθέτοντος άδεια, εγγεγραμμένου στα μητρώα ή απαλλασσομένου από την εγγραφή στα μητρώα με απόφαση Υπουργού ή άλλης αρχής κατ' εφαρμογήν γενικής ισχύος νόμου της Βουλής ή της Βουλής της Βορείου Ιρλανδίας ή γενικής ισχύος μέτρου της Συνελεύσεως της Βορείου Ιρλανδίας ή βασιλικού διατάγματος εκδιδόμενου κατά το παράρτημα 1 του Northern Ireland Act 1974, εφόσον δεν πρόκειται περι διατάξεως δυναμένης να τεθεί σε ισχύ σε διαφορετικό χρόνο για κάθε περιοχή τοπικής αυτοδιοικήσεως.»

B — Η διαδικασία ενώπιον του δικαστηρίου της παραπομπής

6. Οι Greggs προσέφυγαν στο Value Added Tax Tribunal υποστηρίζοντας ότι η περίπτωση τους δεν εμπίπτει στις απαλλαγές του άρθρου 13 της οδηγίας. Ειδικότερα θεωρούν πως οι απαλλαγές αυτές προϋποθέτουν ότι ο ασκών τη δραστηριότητα είναι νομικό πρόσωπο ενώ οι ίδιοι είναι απλώς δύο

φυσικά πρόσωπα που διευθύνουν ως «partners»⁹ την επιχείρηση Glenview Nursing Home. Επικαλούνται προς τούτο την παλαιότερη απόφαση Kaul του ίδιου εθνικού δικαστηρίου¹⁰.

7. Το δικαστήριο της παραπομπής παρατηρεί ότι το κρίσιμο ζήτημα στην εκκρεμούσα ενώπιόν του προσφυγή αφορά την ερμηνεία των στοιχείων β' και ζ' της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας και ειδικότερα τις έννοιες «ίδρυμα» και «οργανισμός» που χρησιμοποιεί ο κοινοτικός νομοθέτης. Διερωτάται κατά πόσον η χρήση των όρων αυτών υποδηλώνει ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπουν οι ανωτέρω διατάξεις της έκτης οδηγίας αφορά μόνον νομικά και όχι φυσικά πρόσωπα, έστω και αν αυτά ασκούν τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος στις οποίες αναφέρονται τα στοιχεία β' και ζ', της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της οδηγίας. Ο εθνικός δικαστής παραπέμπει, καταρχάς, στην υπόθεση Kaul με την οποία το Tribunal αποφάσισε, στηριζόμενο στο σκεπτικό της απόφασης Bulthuis-Griffioen του Δικαστηρίου, ότι, από τη στιγμή που η παράγραφος 1, στοιχείο β', του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας αναφερόταν ρητώς σε «οργανισμούς» ή «ιδρύματα», η προβλεπόμενη φορολογική απαλλαγή περιορίζεται σε μόνον τα νομικά πρόσωπα. Το δικαστήριο της παραπομπής παρατηρεί όμως ότι η δοθείσα στο πλαίσιο της υποθέσεως Bulthuis-Griffioen ερμηνεία αφορούσε το στοιχείο ζ' της παραγράφου 1, του κρίσιμου άρθρου της έκτης οδηγίας και

όχι το στοιχείο β' της ίδιας παραγράφου. Παρόλα αυτά αναγνωρίζει την ερμηνευτική σχέση των δύο διατάξεων και τη βαρύτητα που έχει για την επίλυση της εκκρεμούσης ενώπιόν του διαφοράς εκείνη η προδικαστική απάντηση του Δικαστηρίου. Ο εθνικός δικαστής έχει πάντως αμφιβολίες ως προς το αν οι όροι «οργανισμός» και «ίδρυμα» δεν καλύπτουν εννοιολογικά και τις περιπτώσεις όπου ένα φυσικό πρόσωπο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μόνο του ή συνεταιρικός, τη στιγμή μάλιστα που ένα ή περισσότερα φυσικά πρόσωπα είναι ικανά να αναλαμβάνουν τις δραστηριότητές τους «υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου» και θα μπορούσαν να χαρακτηρισθούν ως «ιδρύματα (...) δεόντως αναγνωρισμένα». Τονίζει ακόμα τον κίνδυνο στρέβλωσης του ανταγωνισμού εκ του γεγονότος ότι η ίδια ακριβώς δραστηριότητα αντιμετωπίζεται από φορολογική σκοπιά με διαφορετικό κάθε φορά τρόπο ανάλογα με τη νομική προσωπικότητα του ασκούντος τη δραστηριότητα αυτή. Παρατηρεί, τέλος, ότι δεν είναι άνευ σημασίας οι διαφορές, ως προς το πραγματικό τους, της αποφάσεως Bulthuis-Griffioen και της εκκρεμούσης ενώπιόν του διαφοράς: η προμνησθείσα απόφαση του Δικαστηρίου αφορούσε ένα μόνον φυσικό πρόσωπο, δηλαδή μία νηπιαγωγό και τον παιδικό σταθμό της, ενώ στην υπό κρίση διαφορά οι Greggs είναι partners σε μία, σαφώς σημαντικότερη από πλευράς υποδομής και οικονομικού μεγέθους, επιχείρηση.

III — Τα προδικαστικά ερωτήματα

9 — Η έννοια του «partnership» δίνεται από το άρθρο 1, του Partnership Act 1890, το οποίο την αποδίδει ως τη «σχέση που υφίσταται μεταξύ προσώπων ασκούντων από κοινού μια δραστηριότητα με σκοπό το κέρδος». Η partnership δεν διαθέτει, κατά το εθνικό δίκαιο, νομική προσωπικότητα διακρινόμενη από εκείνη των partners.

10 — Απόφαση Kaul κατά Commissioners of Customs and Excise 1996, VAT decision 14028.

8. Ενόψει των ανωτέρω το δικαστήριο της παραπομπής υπέβαλε τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει το άρθρο 13, μέρος Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δύο φυσικά πρόσωπα (δηλαδή άτομα) που ασκούν από κοινού επιχειρηματική δραστηριότητα ως “partners” δεν μπορούν να τύχουν απαλλαγής δυνάμει του στοιχείου β' υπό τις περιστάσεις που συνοψίζονται στο παράρτημα των παρόντων ερωτημάτων και αν υποτεθεί ότι

- i) η επιχείρηση αφορά την ιατρική περιθάλψη και στενά συνδεδεμένες με αυτήν πράξεις και
- ii) είναι “δεόντως αναγνωρισμένοι”, οι δε δραστηριοίτητές τους είναι παρομοίας φύσεως με τις παρεχόμενες από “νοσηλευτικά ιδρύματα” και/ή “κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως”;

Ειδικότερα, αποκλείονται οι “partners” από την απαλλαγή, διότι

- α) δεν συνιστούν “οργανισμό” δημοσίου δικαίου·
- β) οι δραστηριοίτητές τους δεν ασκούνται υπό κοινωνικές συνθήκες

παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου;

- 2) Πρέπει το άρθρο 13, μέρος Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δύο φυσικά πρόσωπα (δηλαδή άτομα) που ασκούν από κοινού επιχειρηματική δραστηριότητα ως “partners” δεν μπορούν να τύχουν απαλλαγής δυνάμει του στοιχείου ζ' υπό τις περιστάσεις που συνοψίζονται στο παράρτημα των παρόντων ερωτημάτων και αν υποτεθεί ότι οι υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν “συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, περιλαμβανομένων και των παρεχομένων από οίκους ευγηρίας”;

IV — Η απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα

A — Εισαγωγικές παρατηρήσεις

α) Ως προς τα ερμηνευτικά περιθώρια για την απόδοση των κρίσιμων κοινοτικών διατάξεων

9. Αξίζει να τονισθεί προκαταρκτικώς ότι ο κοινοτικός νομοθέτης, όταν εθέσπισε τους κανόνες περί εναρμονίσεως των εθνικών φορολογικών νομοθεσιών, δεν διατύπωσε τις

κρίσιμες διατάξεις της έκτης οδηγίας με τρόπο απαλλαγμένο από ερμηνευτικές ασάφειες και αντιφάσεις. Η ευθύνη δεν θα πρέπει να αποδοθεί στον ίδιο τον νομοθέτη αλλά στην εγγενή αναπηρία του λεξιλογίου — όταν μάλιστα αναζητούνται συνώνυμοι όροι σε πολλές διαφορετικές γλώσσες — να εκφράσει μία διαρκώς μεταλλασσόμενη πραγματικότητα και να αποτυπώσει νομικές έννοιες με σαφή διακριτικό και διαχρονικό χαρακτήρα.

10. Ειδικώς ο τομέας της ιατρικής και παραϊατρικής φροντίδας *latu sensu*, στον οποίο εντοπίζεται το πραγματικό της κυρίας διαφοράς, έχει υποστεί σημαντικές μεταβολές τις τελευταίες δεκαετίες ως προς τη φύση, την οργάνωση και το περιεχόμενό του: οι θεσμικές μορφές παροχής της φροντίδας αυτής — η οποία έχει παύσει πλέον να θεωρείται ως αμιγώς δημοσίου χαρακτήρα — παρουσιάζουν θεμελιώδεις διαφορές στο εσωτερικό κάθε κράτους μέλους: είναι δε πρακτικώς αδύνατο να περιγραφούν ικανοποιητικά με ελλειπτικούς όρους όπως «οργανισμοί», «ιδρύματα δεόντως αναγνωρισμένα», ή «οργανισμοί κοινωνικού χαρακτήρα».

11. Η ανωτέρω παρατήρηση δεν είναι άνευ σημασίας. Μας επιτρέπει να εντοπίσουμε την ουσία του υπό εξέταση ζητήματος και την κατάλληλη μέθοδο για την αντιμετώπισή του. Αυτή δεν μπορεί να συνίσταται στην απλή άντληση επιχειρημάτων από το γράμμα των κρίσιμων διατάξεων και από τη συγκριτική τους αντιπαράθεση. Αντί για την προσκόλληση στο επιφανειακό περιεχόμενο της έκτης οδηγίας είναι προτιμότερη η αναζήτηση της αληθούς της έννοιας μέσα

από την αντιμετώπισή της ως ένα συνολικό και ορθολογικό κανονιστικό σύστημα.

12. Τα ερμηνευτικά περιθώρια δεν είναι βεβαίως, απεριόριστα. Τα όρια σε μία ερμηνευτική κατασκευή με την οποία επιχειρείται η θεραπεία των λεκτικών ατελειών ενός κανόνα, τίθενται από το ίδιο το γράμμα του κανόνα αυτού. Θα ήταν ατυχής μία ερμηνεία με την οποία προσδίδεται σε ένα νομικό όρο, νοηματικό περιεχόμενο εντελώς διαφορετικό από εκείνο που έχει ο όρος αυτός όταν χρησιμοποιείται στην καθημερινή πράξη ή σε άλλο νομικό πλαίσιο. Ο ειδικός νομικός ορισμός μιας έννοιας δεν είναι δυνατόν να εκφεύγει εντελώς από το μέχρι σήμερα κοινά αποδεκτό αντικείμενό της.

13. *In concreto*, σε ό,τι αφορά τις κρίσιμες κοινοτικές διατάξεις, η αποδοχή ότι η απλή δράση ενός και μόνο φυσικού προσώπου εμπίπτει, χωρίς άλλη προϋπόθεση, στο νοηματικό πεδίο των όρων «οργανισμός» ή «ίδρυμα» (όπως τους εννοεί το άρθρο 13, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και ζ', της έκτης οδηγίας), με βρίσκει αντίθετο ακόμη και αν φαίνεται αναγκαία από συστηματική άποψη. Αυτό δεν σημαίνει πάντως ότι οι ερμηνευτικές δυνατότητες για την απόδοση των κρίσιμων κοινοτικών διατάξεων είναι τόσο περιορισμένες: οι όροι «οργανισμός» και «ίδρυμα» που χρησιμοποιεί ο νομοθέτης δεν επιδέχονται μόνο μία στενή και τυπολατρική ερμηνεία, δεν ταυτίζονται δηλαδή με συγκεκριμένη νομική μορφή του φορέα της νοσοκομειακής, ιατρικής ή παραϊατρικής δραστηριότητας.

β) Ως προς τη νομολογία *Bulthuis-Griffioen*

14. Περαιτέρω, όπως σημειώθηκε ήδη, στην αφετηρία της υπό εξέταση νομικής αντιπαράθεσης βρίσκεται η θέση που έλαβε το Δικαστήριο στην προμνησθείσα υπόθεση *Bulthuis-Griffioen*. Δεν είναι τυχαίο, εξάλλου, ότι τέσσερα κράτη μέλη παρεμβαίνουν ζητώντας διευκρινίσεις ως προς τη στάση που τήρησε ο κοινοτικός δικαστής στην απόφαση εκείνη ή και επαναπροσδιορισμό της θέσης της νομολογίας. Ας τονισθεί ότι τα κράτη μέλη, εκτός από την Ολλανδία, δεν είχαν την ευκαιρία να προβάλουν τη δική τους ερμηνευτική άποψη ως προς τις φοροαπαλλαγές του στοιχείου ζ', της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας, στο πλαίσιο της υποθέσεως *Bulthuis-Griffioen*. Το ζήτημα κατά πόσον οι διατάξεις αυτές αφορούν μόνο νομικά και όχι φυσικά πρόσωπα είχε εμμέσως εγερθεί με τις γραπτές παρατηρήσεις της Επιτροπής για την υπόθεση *Bulthuis-Griffioen* και αντιμετώπισθηκε από το Δικαστήριο χωρίς τα υπόλοιπα κράτη μέλη να ακουσθούν επί του θέματος αυτού. Επίσης, από τον τρόπο με τον οποίο οι διάδικοι της υπό εξέταση υποθέσεως επικαλούνται την απόφαση του Δικαστηρίου και τις προτάξεις μου στην υπόθεση *Bulthuis-Griffioen*, καθίσταται, νομίζω, απαραίτητο να δοθούν εξηγήσεις για το αληθές νόημα και τις πραγματικές διαστάσεις της νομολογιακής λύσης που προτάθηκε και που δόθηκε στην υπόθεση εκείνη.

γ) Ως προς την ορολογία που χρησιμοποιεί ο κοινοτικός νομοθέτης στις κρίσιμες διατάξεις

15. Υπενθυμίζεται ότι η απόδοση στις επίσημες γλώσσες της Κοινότητας, των διατά-

ξεων της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας, εμφανίζει ενδιαφέρουσες παραλλαγές. Όταν χρησιμοποιείται ο όρος «οργανισμός» στα ελληνικά ή «*organisme*» στα γαλλικά, το αγγλικό κείμενο παραθέτει τους όρους «*body*» και «*organization*». Αντιστοίχως, ο όρος «ίδρυμα» («*établissement*» στα γαλλικά) αποδίδεται ως «*establishment*» στα αγγλικά. Αντιθέτως, στο γερμανικό κείμενο απαντάται σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις ο ίδιος νομικός όρος (*Einrichtung*)¹¹.

16. Θεωρώ ότι οι όροι «ίδρυμα» και «οργανισμός»¹² χρησιμοποιούνται από τον συντάκτη της οδηγίας με το ίδιο νοηματικό περιεχόμενο. Όπως ορθώς παρατηρεί η Επιτροπή, η ερμηνεία αυτή ενισχύεται από την προσέγγιση των ανωτέρω διατάξεων σε συνδυασμό με εκείνη του στοιχείου α', της παραγράφου 2, του άρθρου 13, μέρος Α, της

11 — Το ζήτημα της υπάρξεως γλωσσικών αποκλίσεων στην απόδοση όρων ή εκφράσεων των νομοθετικών κειμένων των κοινοτικών Οργάνων έχει ήδη απασχολήσει το Δικαστήριο. Με την απόφαση *Stauder* [Απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1969, υπόθεση 29/69 (Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 147, σκέψη 3)] κρίθηκε ότι: «Όταν μία μοναδική απόφαση απευθύνεται σ' όλα τα μέλη, η ανάγκη ομοιομορφίας εφαρμογής, συνεπώς δε και ομοιόμορφης ερμηνείας αποκλείει τη λήψη υπόψη του νομοθετικού αυτού κειμένου μεμονωμένα σε μία από τις γλωσσικές του αποδόσεις, αλλά απαιτεί να ερμηνευτεί σε σχέση τόσο με την πραγματική βούληση εκείνου που το εξέδωσε, όσο και με το σκοπό που ο τελευταίος επιδίωκε, ακριβώς υπό το πρίσμα όλων των γλωσσικών αποδόσεων».

Γίνεται δε παγίως δεκτό ότι «όταν υφίσταται διάσταση μεταξύ διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων, η επίδικη διάταξη πρέπει να ερμηνευτεί σε συνάρτηση με τη γενική οικονομία και το σκοπό της κανονιστικής ρυθμίσεως, στοιχείο της οποίας αποτελεί η διάταξη». [Βλ. την απόφαση της 27ης Μαρτίου 1990, υπόθεση C-372/88, *Crickel St Thomas* (Συλλογή 1990, σ. I-1345, σκέψη 19) και τις προτάσεις σε αυτήν την υπόθεση του γενικού εισαγγελέα κ. G. Tesouro (σημεία 6 ε.π.). Βλ. ακόμη, τις αποφάσεις της 28ης Μαρτίου 1985, υπόθεση 100/84, *Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου* (Συλλογή 1985, σ. 1169, σκέψη 17), της 17ης Οκτωβρίου 1991, υπόθεση C-100/90, *Επιτροπή κατά Δανίας* (Συλλογή 1991, σ. I-5089, σκέψη 8) της 7ης Δεκεμβρίου 1995, υπόθεση C-449/93, *Rockfon* (Συλλογή 1995, σ. I-4291, σκέψη 28), της 27ης Οκτωβρίου 1977, υπόθεση 30/77, *Bouchereau* (Συλλογή τόμος 1977, σ. 617, σκέψη 14), της 13ης Ιουλίου 1989, υπόθεση 173/88, *Henriksen* (Συλλογή 1989, σ. 2763, σκέψη 11).]

12 — Σε ό,τι αφορά το αγγλικό κείμενο, οι όροι «*body*», «*organization*» και «*establishment*».

έκτης οδηγίας· σε αυτή την τελευταία, με τον όρο «οργανισμός» υπονοούνται τόσο οι «οργανισμοί» του στοιχείου β' όσο και τα «ιδρύματα» του στοιχείου ζ' της παραγράφου 1, του ίδιου άρθρου. Ως εκ τούτου, η απάντηση που θα δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα για την ερμηνεία του στοιχείου β', της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας, δεν μπορεί να διαφέρει από εκείνη που θα δοθεί στο δεύτερο ερώτημα, σε σχέση με το στοιχείο ζ' της ίδιας παραγράφου. Είναι συνεπώς σκόπιμο, τα δύο ερωτήματα να εξετασθούν από κοινού.

Β — Εξέταση των προδικαστικών ερωτημάτων στην ουσία τους

α) Ως προς τα εξεταζόμενα ζητήματα

17. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ευστόχως επισημαίνει ότι η απάντηση στα ερωτήματα είναι αναγκαία να δοθεί με βάση τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που αναφέρει στη διάταξή του ο δικαστής της παραπομπής. Ειδικώς, για το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, υπάρχει ανάγκη να γίνουν ορισμένες διευκρινίσεις σε ό,τι αφορά την υπαγωγή του πραγματικού της κυρίας διαφοράς στο πεδίο του στοιχείου β', της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της

έκτης οδηγίας. Θα πρέπει να θεωρηθούν ως δεδομένα — ή, τουλάχιστον, ως εκφεύγοντα του τεθέντος προδικαστικού ερωτήματος — τα ακόλουθα: πρώτον, η δραστηριότητα του Glenview συνίσταται σε «νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη» ή σε «στενά συνδεδεμένες» με την περίθαλψη αυτή πράξεις· δεύτερον το Glenview, είναι «δεόντως αναγνωρισμένο» από το εθνικό δίκαιο· τρίτον οι δραστηριότητες του Glenview είναι «της αυτής φύσεως» με εκείνες που ασκούν «νοσηλευτικά ιδρύματα» ή «κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως». Το κρίσιμο σημείο στο οποίο επικεντρώνεται το ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου συνίσταται στο κατά πόσον το Glenview, το οποίο λειτουργεί υπό καθεστώς «partnership» — δεν έχει δηλαδή αυτόνομη νομική προσωπικότητα — μπορεί να θεωρηθεί «ίδρυμα» το οποίο παρέχει περίθαλψη «υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς» προς τους δημόσιους οργανισμούς με αυτή την αποστολή, κατά την έννοια του στοιχείου β', της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας.

18. Συναφώς, για την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα, δεν αμφισβητείται ότι το Glenview παρέχει υπηρεσίες «οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, περιλαμβανομένων και των παρεχομένων από οίκους ευγηρίας», κατά την έννοια της έκτης οδηγίας. Το ζητούμενο είναι αν συνιστά «οργανισμό που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρος». Αυτά είναι τα ζητήματα που θα μας απασχολήσουν στη συνέχεια.

β) Τα επιχειρήματα σε βάρος της εφαρμογής των κρίσιμων φοροαπαλλαγών στο πραγματικό της υπό κρίση διαφοράς

19. Οι σύζυγοι Gregg υποστηρίζουν ότι το Glenview Home δεν μπορεί να υπαχθεί στα ευεργετήματα του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας. Υπενθυμίζουν, καταρχάς, ότι κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου οι απαλλαγές του άρθρου αυτού πρέπει να ερμηνεύονται στενώς, καθώς εισάγουν αποκλίσεις από τη γενική αρχή της επιβολής φορολογίας σε κάθε οικονομική δραστηριότητα¹³. Οι Greggs θεωρούν ότι οι απαλλαγές των στοιχείων β' και ζ', της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας, αφορούν αποκλειστικά οικονομικούς φορείς που διαθέτουν αυτόνομη νομική προσωπικότητα και δεν καλύπτουν δραστηριότητες που ασκούνται από ένα ή περισσότερα φυσικά πρόσωπα. Σύμφωνα με τη συλλογιστική που ανέπτυξαν ενώπιον του Δικαστηρίου, οι απαλλαγές που περιέχονται στο άρθρο 13, μέρος Α, της οδηγίας μπορούν να διακριθούν σε δύο κατηγορίες ανάλογα με τη νομική μορφή του φορέα της απαλλασσόμενης δραστηριότητας: ορισμένες διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού — όπως τα κρίσιμα για την παρούσα υπόθεση, στοιχεία β' και ζ' — αναφέρονται αποκλειστικά σε νομικά πρόσωπα, ενώ άλλες διατάξεις — όπως εκείνες των στοιχείων γ', ε' και υ' της ίδιας παραγράφου — αφορούν φυσικά πρόσωπα¹⁴. Στις περιπτώσεις που ο κοινοτικός νομοθέτης θέλησε να απαλλάξει από το φόρο την επιχειρηματική δράση φυσικών προσώπων χρησιμοποιήσε όρους που παραλέμπουν σαφώς στα πρόσωπα αυτά: αντιθέτως, η αναφορά σε «ιδρύματα» ή «οργανισμούς» είναι ενδεικτική της βούλησής του να περιορίσει το πεδίο των απαλλαγών που αναγνωρίζονται με τα στοιχεία β' και ζ', της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, σε νομικά μόνο πρόσωπα. Η επιλογή του λεξιλογίου είναι,

κατά την άποψη των Greggs, αποφασιστικό στοιχείο από το οποίο συνάγεται όχι μόνον η αληθής έννοια των κρίσιμων διατάξεων¹⁵ αλλά και η ειδική νομική μορφή που θα πρέπει να λαμβάνουν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες για να υπαχθούν στο ευεργετήμα των φοροαπαλλαγών. Κατά την άποψη των Greggs, ο συντάκτης του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας δεν καθορίζει μόνον τις απαλλασσόμενες δραστηριότητες αλλά και τη νομική μορφή των δικαιουμένων την απαλλαγή¹⁶.

20. Περαιτέρω, οι προσφεύγοντες στην κυρία δική επικαλούνται το σημείο 10, του παραρτήματος ΣΤ, της έκτης οδηγίας, στο οποίο γίνεται ρητώς λόγος για δραστηριότητες νοσηλευτικών ιδρυμάτων οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο του άρθρου 13, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής. Οι Greggs υποστηρίζουν ότι ένα τμήμα της νοσοκομειακής περιθαλψής εξαιρείται από τις φοροαπαλλαγές πρόκειται για τις δραστηριότητες αυτής της φύσεως οι οποίες ασκούνται με μοναδικό σκοπό το κέρδος. Θεμελιώνουν την ανωτέρω ερμηνεία στο ίδιο το κείμενο του στοιχείου β', της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας. Θεωρούν ότι μία επιχείρηση που στοχεύει στην επίτευξη οικονομικού οφέλους δεν μπορεί από τη φύση της να θεωρηθεί ως ίδρυμα το οποίο λειτουργεί σε «κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς» προς

15 — Ενισχυτικό της ερμηνείας αυτής είναι, για τους Greggs, το γεγονός ότι ο κοινοτικός νομοθέτης δεν αρκείται στη χρήση των όρων «οργανισμός» ή «ιδρύματα» στο στοιχείο β', της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της οδηγίας αλλά κάνει λόγο για «οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημοσίου δικαίου» στο στοιχείο α' της παραγράφου 2, του ίδιου άρθρου. Οι Greggs θεωρούν αυτόν το όρο τέτοιος «οργανισμός» δεν μπορεί να είναι ένας φορέας χωρίς νομική προσωπικότητα πέρα από τον οποίο βρίσκονται ένα ή περισσότερα φυσικά πρόσωπα.

16 — Παραλέμπουν ως προς το σημείο αυτό, στη σκέψη 13 της αποφάσεως του Δικαστηρίου, της 11ης Ιουλίου 1985, 107/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας, (Σύλλογη 1985, σ. 2655) με την οποία έγιναν δεκτά τα εξής: «Αν και οι απαλλαγές αυτές θεσπίζονται υπέρ δραστηριοτήτων που επιδιώκουν ορισμένους σκοπούς, οι περισσότερες από τις διατάξεις αυτές προσδιορίζουν επίσης και τους οικονομικούς φορείς, οι οποίοι επιτρέπεται να πραγματοποιούν τις παροχές που απαλλάσσονται από το φόρο. Δεν είναι, επομένως, ορθό να λέγεται ότι οι παροχές αυτές καθορίζονται με αναφορά σε καθαρά υλικές ή οργανικές έννοιες.»

13 — Βλ. αποφάσεις, της 26ης Μαρτίου 1987, 235/85, Επιτροπή κατά Ολλανδίας (Σύλλογη 1987, σ. 1471, σκέψη 19) και της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Σύλλογη 1989, σ. 1737, σκέψεις 11 και 13).

14 — Τα στοιχεία γ, ε' και υ' της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, ορίζουν τα των απαλλαγών των ιατρών, των οδοντοτεχνιτών και των εκπαιδευτικών.

ένα οργανισμό δημοσίου δικαίου. Επομένως, το Glenview, ως αμιγώς κερδοσκοπική επιχείρηση, δεν πρέπει να υπαχθεί στο πεδίο του στοιχείου β', της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας¹⁷.

21. Οι Greggs πιστεύουν ότι η κατά τα ανωτέρω επιχειρηματολογία τους βρίσκει έρεισμα στην προμηθευθείσα απόφαση Bult-huis-Griffioen, στην οποία αναφέρεται ρητώς ότι επιχειρηματίες φυσικά πρόσωπα δεν μπορούν να τύχουν απαλλαγών όταν το ευεργέτημα αυτό επιφυλλάσσεται μόνον σε «οργανισμούς». Θεωρούν μάλιστα ότι η νομολογιακή αυτή λύση, η οποία διατυπώθηκε αναφορικά με το στοιχείο ζ', της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, μπορεί και πρέπει να μεταφερθεί αυτούσια και σε σχέση με την ερμηνεία του στοιχείου β' της ίδιας παραγράφου.

22. Τέλος, ειδικώς για την απαλλαγή που περιγράφεται στο στοιχείο ζ' της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας, οι προσφεύγοντες στην κύρια δίκη, αφενός, επικαλούνται τα πορίσματα της νομολογίας Bulthuis-Griffioen, σύμφωνα με τα οποία «οργανισμός», κατά την έννοια της διάταξης αυτής, είναι μόνο ένα νομικό πρόσωπο και αφετέρου, παρατηρούν ότι η επιχείρησή τους δεν είναι αναγνωρισμένη από το δίκαιο της Βορείου Ιρλανδίας ως έχουσα «κοινωνικό χαρακτήρα».

γ) Ανατροπή των ανωτέρω επιχειρημάτων και ερμηνευτική απόδοση των κρισίων κοινοτικών διατάξεων

17 — Οι εν λόγω διάδοχοι παραπέμπουν επίσης, στη σκέψη 32 της απόφασης της 23ης Φεβρουαρίου 1988, 353/85, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Σύλλογη 1988, σ. 817). Στην υπόθεση αυτή, ο κοινοτικός δικαστής ορίζει τη νοοκομικακή και ιατρική περιθαλψη και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις ως «παραγές που περιλαμβάνουν ένα σύνολο πράξεων ιατρικής περιθαλψέως που χρησιμοποιούνται συνήθως χωρίς κερδοσκοπικό στόχο, σε ιδρύματα που έχουν κοινωνικούς σκοπούς, όπως είναι η διασφάλιση της ανθρώπινης υγείας».

23. Θεωρώ ότι η ανωτέρω συλλογιστική δεν μπορεί να γίνει δεκτή. Σε ό,τι αφορά τη γενική αρχή σύμφωνα με την οποία μία διάταξη που εισάγει φοροαπαλλαγές πρέπει να ερμηνεύεται στενώς, αρχή η οποία όντως διέπει το φορολογικό σύστημα της έκτης οδηγίας¹⁸, αξίζει, καταρχάς, να υπογραμμισθεί ότι η εφαρμογή της δεν μπορεί να οδηγήσει αυτόματα στον αποκλεισμό των φυσικών προσώπων από τις εξαιρέσεις των στοιχείων β' και ζ', της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας. Η περιοριστική ερμηνευτική απόδοση μιας εξαίρεσης δεν είναι αυτοσκοπός ούτε μπορεί να ανατρέψει τη λογική του συστήματος που επιχειρεί να εγκαταστήσει ο ερμηνευόμενος κανόνας. Στην προκειμένη περίπτωση κρίσιμο είναι να εκτιμηθεί κατά πόσον η χρήση των όρων «οργανισμός» και «ίδρυμα» υπνοεί την ύπαρξη συγκεκριμένων νομικού ενδύματος του φορέα της απαλλασσόμενης από το φόρο δραστηριότητας. Αυτό όμως είναι και το ζητούμενο του νομικού προβληματισμού, ο οποίος δεν μπορεί να παρακαμφθεί εκ μόνου του γεγονότος ότι η διατύπωση των ανωτέρω νομικών όρων έγινε για την εισαγωγή μιας εξαιρετικής διάταξης.

24. Απορριπτό ως ερειδόμενο σε εσφαλμένη ερμηνεία των κρισίων κοινοτικών διατάξεων, είναι το επιχειρήμα σύμφωνα με

18 — Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οποιαδήποτε ερμηνεία κατέληγε να διευρύνει το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13, μέρος Α, θα ήταν ασυμβίβαστη με τον στόχο αυτής της διάταξης (βλ. την προμηθευθείσα στην υποσημείωση 13, απόφαση Stichting Uitvoering Financiële Acties, σκέψεις 13 και 14) και ότι «το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας δεν αποκλείει όλες τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, αλλά μόνο αυτές που απαριθμούνται και περιγράφονται κατά πολύ λεπτομερή τρόπο» [βλ. την ήδη μνημονευθείσα, στην υποσημείωση 16, απόφαση της 11ης Ιουλίου 1985, Επιτροπή κατά Γερμανίας (σκέψη 17) και την μνημονευθείσα, στην υποσημείωση 13, απόφαση της 15ης Ιουνίου 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (σκέψη 12)], αψηφόμενη δε τη διασταλτική ερμηνεία των φοροαλλαγών εν γένει [βλ. την προαναφερθείσα απόφαση της 11ης Ιουλίου 1985, Επιτροπή κατά Γερμανίας, (σκέψη 20) και το σημείο 16 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα κ. M. Darmon, rsgm tröberg C-63/92, Lubbock Fine, επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 1993 (Σύλλογη 1993, σ. I-6665)].

Για το ζήτημα αυτό βλ. τις προτάσεις μου της 14ης Μαΐου 1998 στην υπόθεση C-149/97, Motor Industry, (Σύλλογη 1998, σ. I-7053) σημεία 43 επ.

το οποίο, το ευεργέτημα της απαλλαγής από το φορολογικό βάρος απονέμεται μόνο για την άσκηση ιατρικών, νοσηλευτικών ή άλλων συναφών δραστηριοτήτων που δεν έχουν ως συστηματικό σκοπό την επιδίωξη κέρδους. Όπως ορθώς παρατηρεί η Επιτροπή, η μη αναζήτηση κέρδους δεν είναι *sine qua non* κριτήριο για την υπαγωγή στο πεδίο της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της οδηγίας. Για το λόγο αυτό, εξάλλου, το στοιχείο α', της παραγράφου 2, του άρθρου 13, μέρος Α, προβλέπει ότι «τα κράτη μέλη *δύνανται να ορίζουν*» ότι η χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημοσίου δικαίου, της απαλλαγής που αναγνωρίζεται στην παράγραφο 1, στοιχείο β', του άρθρου 13, μέρος Α, εξαρτάται από τη μη «συστηματική επιδίωξη κέρδους» από μέρους του οργανισμού αυτού. Το ίδιο συμπέρασμα συνάγεται, επιπλέον, από τη θέση του Δικαστηρίου στην προμνησθείσα υπόθεση 353/85, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, με την οποία αποδόθηκε ερμηνευτικά η κρίσιμη διάταξη του στοιχείου β', της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας. Στην απόφαση αυτή γίνεται λόγος για παροχές «που πραγματοποιούνται *συνήθως* χωρίς κερδοσκοπικό στόχο»¹⁹. Α *contrario*, είναι λοιπόν νοητή η φοροαπαλλαγή για κερδοσκοπικές δραστηριότητες στο χώρο της ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης.

25. Η εξάρτηση της απαλλαγής που περιέχεται στο στοιχείο β', της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας, από τον κοινωφελή και μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα της ασκούμενης νοσοκομειακής ή ιατρικής δραστηριότητας, δεν μπορεί να θεμελιωθεί — αντίθετα προς τα όσα υποστηρίζουν οι Greggs — στο χωρίο της διάταξης αυτής, σύμφωνα με το οποίο, η ενλόγω δραστηριότητα πρέπει να ασκείται «υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς

προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς (δημοσίου δικαίου)». Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της Επιτροπής, το χωρίο αυτό δεν υπήρχε στο αρχικό σχέδιο της διάταξης αλλά προστέθηκε από το Συμβούλιο, χωρίς να είναι σαφές το ακριβές του περιεχόμενο· δεν είναι, εξάλλου, *sine qua non* στοιχείο για την ερμηνευτική απόδοση της ενλόγω διάταξης. Σχετική έρευνα της Επιτροπής ανέδειξε την ύπαρξη δύο ερμηνευτικών προσεγγίσεων για την απόδοση της κρίσιμης φράσεως. Αφενός, ορισμένα κράτη μέλη — μεταξύ των οποίων και το Ηνωμένο Βασίλειο — δέχονται ότι τα ιδρύματα που αναγνωρίζονται ως οίκοι περιθάλψεως ή νοσηλείας σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του εθνικού δικαίου, θεωρούνται *ab definitio* ότι λειτουργούν «υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς» προς τις ισχύουσες για τους δημόσιους νοσηλευτικούς φορείς. Αφετέρου, μία άλλη μερίδα κρατών ερμηνεύει την προϋπόθεση αυτή ως επιβάρυνση στα νοσηλευτικά ιδρύματα που επιθυμούν να υπαχθούν σε καθεστώς φοροαπαλλαγής, να συνδέονται με σύμβαση ή με άλλο νομικό δεσμό με το δημόσιο σύστημα υγείας ή να δέχονται ένα συγκεκριμένο ποσοστό ασθενών οι οποίοι καλύπτονται από την κοινωνική μέριμνα. Σε κάθε περίπτωση, η συστηματική επιδίωξη κέρδους δεν μπορεί, κατά τη γνώμη μου, να εκτιμηθεί ως στοιχείο που αποκλείει *de jure* ότι ένα νοσηλευτικό ή ιατρικό ίδρυμα λειτουργεί υπό «κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς» προς εκείνες των οργανισμών δημοσίου δικαίου.

26. Παραμένει όμως εκκρεμές το ζήτημα της ορθής ερμηνευτικής απόδοσης των όρων «οργανισμός» και «ίδρυμα» που χρησιμοποιεί ο κοινοτικός νομοθέτης στις επίμαχες διατάξεις των στοιχείων β' και ζ', της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας, λαμβανομένης μάλιστα υπόψη της νομολογιακής στάσης που τηρήθηκε στην υπόθεση *Bulthuis-Griffioen*. Ορθότερο είναι να γίνει δεκτό, όπως το υποστηρίζουν τόσο οι

19 — Σκέψη 32 της προμνησθείσας αποφάσεως 353/85, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου.

κυβερνήσεις των κρατών μελών που παρενόησαν στην παρούσα υπόθεση όσο και η Επιτροπή, ότι η χρήση των ανωτέρω όρων ουδόλως αναφέρεται στο νομικό ένδυμα του φορέα της νοσοκομειακής ή ιατρικής δραστηριότητας ούτε προκαταλαμβάνει την επιλογή του ενδύματος αυτού. Από τη γενική οικονομία του συστήματος των φοροαπαλλαγών φαίνεται καθαρά ότι λόγος υπάρξεως της κρίσιμης εξαιρέσης από τον φόρο είναι το είδος και οι συνθήκες παροχής της συγκεκριμένης δραστηριότητας, στοιχεία τα οποία είναι ανεξάρτητα από τη νομική προσωπικότητα του φορέα της. Η εκτίμηση αυτή, αντίθετα προς τα όσα προβάλλουν οι Greggs, δεν ανατρέπεται από τη θέση που είχε λάβει το Δικαστήριο στην προμνησθείσα υπόθεση 107/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας²⁰. Μπορεί μιν ο κοινοτικός νομοθέτης, σε διατάξεις όπως η υπό κρίση, να μην προσδιορίζει μόνο την απαλλασσόμενη δραστηριότητα αλλά να καθορίζει υποχρεωτικά και τους οικονομικούς φορείς οι οποίοι επιτρέπεται να πραγματοποιούν τις παροχές που απαλλάσσονται από τον φόρο, δεν εξυπακούεται ωστόσο από τα ανωτέρω ότι οι φορείς αυτοί θα πρέπει απαραίτητα να έχουν νομική προσωπικότητα.

27. Νομίζω ότι, στο ειδικό κανονιστικό πλαίσιο στο οποίο χρησιμοποιούνται, οι όροι «οργανισμός» και «ίδρυμα» αναφέρονται στην ύπαρξη ενός *αυτόνομου φορέα* ως τέτοιος φορέας νοείται ένα σύνολο ανθρωπινων και υλικών στοιχείων που συνιστούν ένα ξεχωριστό μόρφωμα μέσω του οποίου ασκείται πρωτογενώς, με τρόπο συνεχή και σταθερό, ιατρική, νοσοκομειακή ή γηροκομική δραστηριότητα. Κρίσιμη είναι συνεπώς η εξέταση της δομής και των συστατικών του

φορέα και όχι του επιφανειακού νομικού του χαρακτήρα. Για να υφίσταται «οργανισμός» ή «ίδρυμα» κατά την έννοια του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας, είναι απαραίτητο να υπάρχει μία θεσμική και οργανωτική οντότητα ανεξάρτητη — και, εν πάση περιπτώσει, διακριτή — από τη φύση και τη δράση του ή των προσώπων στα οποία ανήκει. Αντιθέτως, δεν συνιστά αυτοτελές «ίδρυμα» ή «οργανισμό», ένα μόρφωμα το οποίο απλά αντικατοπτρίζει τη δράση ενός ή ορισμένων φυσικών προσώπων (π.χ. ιατρών). Δεν υφίσταται τότε η απαραίτητη (υλική και ανθρωπινή) υποδομή ώστε η ασκούμενη από την εν λόγω οντότητα νοσοκομειακή, ιατρική ή γηροκομική δραστηριότητα να αποδίδεται στην οντότητα αυτή και όχι στο ή στα φυσικά πρόσωπα (που έχουν την κυριότητα ή τον έλεγχό της). Κατά συνέπεια, όταν ο φορέας της δραστηριότητας που περιγράφεται στα στοιχεία β' και ζ', παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας) δεν διαθέτει νομική προσωπικότητα, το κριτήριο της υπάρξεως υποδομής η οποία τον διακρίνει από το ή τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κυριότητα ή είναι και υπεύθυνοι γι' αυτόν, είναι το πλέον κρίσιμο κριτήριο για να εκτιμηθεί κατά πόσον υπάρχει «ίδρυμα» ή «οργανισμός» ο οποίος δικαιούται φορολογικής απαλλαγής.

28. Οι Greggs προσάπτουν στην ανωτέρω ερμηνευτική προσέγγιση ότι με αυτή δημιουργείται ανασφάλεια δικαίου και στρεβλώνονται οι συνθήκες του ελεύθερου ανταγωνισμού, στο μέτρο που, με την αποδοχή ότι μπορεί να υφίσταται «οργανισμός» ή «ίδρυμα» χωρίς αυτόνομη νομική προσωπικότητα, εισάγεται στην κρίσιμη διάταξη ένα υποκειμενικό και ποσοτικό κριτήριο. Πράγματι, η αναζήτηση της αυθυπαρξίας και της

20 — Βλ. ανωτέρω υποσημείωση 16.

αυτόνομη υπόσταση του φορέα της απαλλασσόμενης δραστηριότητας είναι ζήτημα που επιδέχεται ευρεία ερμηνευτική αντιμετώπιση, τη στιγμή που η εξάρτηση της εφαρμογής της φοροαπαλλαγής από την ύπαρξη νομικής προσωπικότητας του φορέα αυτού είναι σαφώς ένα κριτήριο που θα δημιουργούσε ελάχιστες νομικές ερίδες στην πράξη. Εντούτοις, θεωρώ ότι η διαμόρφωση διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισης ανάλογα με την προσωπικότητα του ασκούντος τη δραστηριότητα και, άρα, η μεταβολή των συνθηκών του ανταγωνισμού με βάση και μόνο το νομικό ένδυμα της δραστηριότητας αυτής, είναι αποφευκτέα· δεν εντάσσεται στη λογική του ισχύοντος φορολογικού συστήματος ούτε συνάδει προς την πραγματική βούληση του συντάκτη της έκτης οδηγίας.

29. Εξάλλου, σύμφωνα με τη γενική αρχή της ουδετερότητας του φόρου, ομοειδείς παροχές φορολογούνται καταρχήν με τον ίδιο τρόπο. Η αρχή αυτή αποτελεί τη λογική βάση του φόρου προστιθέμενης αξίας²¹. Όταν, επομένως, μία δραστηριότητα ασκείται στις ουσιαστικές και θεσμικές συνθήκες που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας, ορθότερο είναι να απαλλάσσεται από τις αντίστοιχες φορολογικές επιβαρύνσεις, ανεξάρτητα από το ιδιοκτησιακό της καθεστώς και την εξωτερική νομική της μορφή. Βεβαίως, η αρχή της ουδετερότητας δεν μπορεί σε καμία

περίπτωση να αποτελέσει το έρεισμα για μία *contra legem* ερμηνεία των εν λόγω διατάξεων· δεν είναι δηλαδή, δυνατόν να στηριχτεί μία ερμηνευτική θέση σύμφωνα με την οποία η απλή δράση φυσικού ή φυσικών προσώπων, χωρίς άλλο στοιχείο υποδομής, συνιστά «ίδρυμα» ή «οργανισμό», κατά την έννοια των στοιχείων β' και ζ', της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας.

30. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω διευκρινίσεων θα πρέπει να εκτιμηθούν τα δεδομένα της προμνησθείσας υπόθεσης *Bulthuis-Griffioen* και να κατανοηθεί η νομολογιακή στάση του Δικαστηρίου στη διαφορά εκείνη· πιστεύω ότι η λύση που δόθηκε τότε, τουλάχιστον ως προς το τελικό συμπέρασμα, ήταν καθόλα ορθή. Η προσφεύγουσα στην κυρία δίκη εμφανιζόταν να εκμεταλλεύεται ένα παιδικό σταθμό, χωρίς όμως να είναι σαφές αν ο σταθμός αυτός ήταν ο πραγματικός φορέας της ασκούμενης δραστηριότητας για την οποία ζητείτο η φορολογική απαλλαγή. Με άλλα λόγια, δεν ήταν δυνατόν να υποστηριχθεί με τρόπο εμπεριστατωμένο ότι η κρίσιμη δραστηριότητα έπρεπε να αποδοθεί ευθέως και αυτοτελώς στον παιδικό σταθμό και ότι δεν ισοδυναμούσε απλώς με την προσφορά των υπηρεσιών της προσφεύγουσας ως νηπιαγωγού. Αντιθέτως υπήρχαν ενδείξεις που συνηγορούσαν προς την ουσιαστική ταύτιση του σταθμού με την νηπιαγωγό που τον εκμεταλλευόταν· ως εκ τούτου, φορέας της κρίσιμης δραστηριότητας ήταν, εν τέλει, ευθέως ένα φυσικό πρόσωπο και όχι κάποια άλλη οντότητα η οποία να πληρούσε τα χαρακτηριστικά του «οργανισμού», κατά την ορθή έννοια του στοιχείου ζ', της παραγράφου 1, του αρ-

21 — Για την αρχή της ουδετερότητας του φόρου, βλ., ενδεικτικώς, την απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-317/94, *Gibbs* (Συλλογή 1996, σ. I-5339, σκέψη 23) και τις πρόσφατες προτάσεις του γενικού εισαγγελέα κ. N. Fennelly στην υπόθεση C-134/97, *Victoria Films* (προτάσεις της 18ης Ιουνίου 1998, Συλλογή 1998, σ. I-7023, σημείο 41).

θρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας, όπως ερμηνεύθηκε ανωτέρω. Επομένως, η Bult-huis-Griffioen, ως φυσικό πρόσωπο, δεν μπορούσε να υπαχθεί η ίδια στην έννοια του «οργανισμού» και δεν ενέπλιτε *ratione personae* στο πεδίο εφαρμογής της κρίσιμης κοινοτικής διάταξης. Αν όμως οικονομικός φορέας της προς απαλλαγή δραστηριότητας δεν ήταν η ίδια η προσφεύγουσα αλλά κάποια άλλη οντότητα, η λύση που θα είχε δοθεί θα ήταν διαφορετική²².

ώστε να θεωρείται αυτό το ίδιο ως οικονομικός φορέας της προς απαλλαγή δραστηριότητας και όχι οι σύζυγοι Gregg, οι οποίοι έχουν απλώς την κυριότητα και τον έλεγχο. Περιλαμβάνει προσωπικό 25 ατόμων και 17 δωμάτια, καθώς και κοινόχρηστους χώρους στους οποίους παρέχονται με τρόπο σταθερό και αυτόνομο ορισμένες νοσοκομειακές, παραϊατρικές ή γηροκομικές υπηρεσίες. Ως εκ τούτου, συνιστά «ιδρυμα» κατά την έννοια του στοιχείου β', της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας και «οργανισμό» κατά την έννοια του στοιχείου ζ' της ίδιας διάταξης²³.

31. Σε ό,τι αφορά την εκκρεμούσα υπόθεση, από το πραγματικό της αχθείσας ενώπιον του Δικαστηρίου διαφοράς συνάγεται ότι το Glenview Home εμφανίζει τα στοιχεία εκείνα

32. Πάντως, υπάρχει νομικό κώλυμα για την ένταξη του Glenview στις φοροαπαλλαγές του στοιχείου ζ', της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της οδηγίας στο μέτρο που, σύμφωνα με τα όσα παρατίθενται στην παραλεπτική διάταξη του εθνικού δικαστηρίου, ο οίκος αυτός δεν αναγνωρίζεται ως «κοινωνικού χαρακτήρος» κατά τους νόμους του Ηνωμένου Βασιλείου. Υπενθυμίζω ότι η ανάγκη αναγνώρισης του χαρακτήρα αυτού από το κράτος μέλος είναι προϋπόθεση που τάσσει η κρίσιμη κοινοτική διάταξη για την παροχή του φορολογικού ευεργετήματος. Από την πλευρά της, η Επι-

22 — Από την άποψη αυτή, εμμένω στις θέσεις που είχα υποστηρίξει στην υπόθεση Bulthuis-Griffioen και ειδικότερα στα σημεία 13 και 15 των προτάσεών μου, στα οποία αναφέρεται ότι «οσάκις οι διατάξεις του άρθρου 13 ορίζουν ότι μία απαλλασσόμενη δραστηριότητα πρέπει να πραγματοποιείται από "οργανισμό" η προβλεπόμενη απαλλαγή δεν τηγάνει εφαρμογής όταν ο οικονομικός φορέας είναι φυσικό πρόσωπο» (σημείο 13) και ότι «έναν επιχειρηματία ο οποίος, όπως η προσφεύγουσα, ασκεί τις απαλλασσόμενες από τον φόρο δραστηριότητες ως φυσικό πρόσωπο, δεν εμπίπτει στο υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής της επίμαχης διάταξης του άρθρου 13, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, καθόσον ένας τέτοιος επιχειρηματίας δεν δύναται να χαρακτηριστεί ως "οργανισμός" κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης» (σημείο 15). Βεβαίως, το Δικαστήριο, στην υπόθεση εκείνη, πρόσθεσε ένα επιπλέον στοιχείο στη σκέψη 20 της απόφασής αυτής αναφέροντας ρητά ότι, σύμφωνα με το στοιχείο ζ', της παραγράφου 1, του άρθρου 13Α, της έκτης οδηγίας «(...) δικαίωμα απαλλαγής μπορούν να επικαλεσθούν μόνο νομικά πρόσωπα (...)». Εξήγησα ήδη τους λόγους για τους οποίους θεωρώ ότι η εξάρτηση της ιδιότητας του «ιδρύματος» ή του «οργανισμού», κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, από την ύπαρξη αυτόνομης νομικής προσωπικότητας του φορέα της προς απαλλαγή δραστηριότητας, δεν είναι ενδεδειγμένη. Το διατακτικό όμως της απόφασης Bulthuis-Griffioen — σύμφωνα με το οποίο επιχειρηματίες φυσικά πρόσωπα δεν μπορούν οι ίδιοι να τύχουν των κρίσιμων φοροαπαλλαγών, καθόσον οι σχετικές διατάξεις επιβάλλουν το ευεργέτημα αυτό μόνον στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου και τους υπόλοιπους οργανισμούς που αναγνωρίζονται ως κοινωνικού χαρακτήρα από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος — με βέβαια καθόλα σύμφωνο και δεν βλέπω τον λόγο γιατί θα έπρεπε να τεθεί σε αμφισβήτηση.

23 — Την ανάγκη να εξετάζονται μόνον τα χαρακτηριστικά του φορέα που ζητεί τη φοροαπαλλαγή με βάση την έκτη οδηγία και τα χαρακτηριστικά της ασκούμενης δραστηριότητας αλλά όχι το νομικό ένδυμα του φορέα αυτού, τόσον και στις πρόσφατες προτάσεις μου στην υπόθεση C-149/97, *Motor Industry* (προτάσεις της 14ης Μαΐου 1998) σε σχέση με την ερμηνεία του στοιχείου β', της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας. Στο σημείο 48 των προτάσεων διακηρύσσεται ρητώς η ανάγκη να ερμηνευθεί η επίμαχη διάταξη «από την έννοια ότι αναφέρεται στους ουσιαστικούς σκοπούς της συνδικαλιστικής δραστηριότητας και καλύπτει, κατά συνέπεια, τους μη κερδοσκοπικούς εκείνους οργανισμούς που, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους, επιδιώκουν τέτοιους σκοπούς».

τροπή εκφράζει την άποψη ότι, με βάση τα υπόλοιπα στοιχεία του φακέλου, το Glenview θα έπρεπε να θεωρείται ως οίκος ευημερίας με αναγνωρισμένο κοινωνικό χαρακτήρα. Δεν νομίζω όμως ότι είναι σκόπιμη η περαιτέρω εξέταση του ζητήματος αυτού στο μέτρο που, σύμφωνα με την ανάλυση που προηγήθηκε, φρονώ ότι το Glenview Home εμπίπτει σαφώς στο πεδίο εφαρμογής του στοιχείου β', της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας.

33. Ανακεφαλαιώνοντας, σε ό,τι αφορά τις κρίσιμες κοινοτικές διατάξεις, η αποδοχή ότι η απλή δράση ενός η περισσότερων φυσικών προσώπων εμπίπτει, χωρίς άλλη προϋπό-

θεση και χωρίς να υπάρχει αυτοτελής οικονομικός φορέας με ξεχωριστή υποδομή, στο νοηματικό πεδίο των όρων «οργανισμός» ή «ίδρυμα» (όπως τους εννοεί το άρθρο 13, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και ζ', της έκτης οδηγίας), με βρίσκει αντίθετο, ακόμη και αν είναι αναγκαία από συστηματική άποψη, για λόγους φορολογικής ουδετερότητας. Αυτό δεν σημαίνει πάντως ότι οι δυνατότητες του ερμηνευτή του δικαίου για την απόδοση των κρίσιμων κοινοτικών διατάξεων, είναι ανύπαρκτες· οι όροι «οργανισμός» και «ίδρυμα» που χρησιμοποιεί ο νομοθέτης, δεν επιδέχονται μόνο μία στενή και τυπολατρική ερμηνεία, δεν ταυτίζονται δηλαδή με συγκεκριμένη νομική μορφή του φορέα της νοσοκομειακής, ιατρικής ή παραϊατρικής δραστηριότητας.

V — Πρόταση

34. Ενόψει των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να περιορισθεί στην απάντηση μόνο του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος, αποφαινόμενο ως ακολούθως:

«Οι κρίσιμες διατάξεις του κοινοτικού δικαίου έχουν την έννοια ότι μία οντότητα, η οποία έχει την απαραίτητη πραγματική υπόσταση και υποδομή για να ασκεί ευθέως και αυτοτελώς δραστηριότητα στο χώρο της ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης, είναι δε δεόντως αναγνωρισμένη από το εθνικό δίκαιο, θα πρέπει να θεωρείται “ίδρυμα” που παρέχει ιατρική και νοσοκομειακή περίθαλψη “υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς” προς τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, κατά την έννοια του στοιχείου β', της παραγράφου 1, του άρθρου 13, μέρος Α, της έκτης οδηγίας

(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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση) ακόμη και αν δεν διαθέτει νομική προσωπικότητα αλλά λειτουργεί υπό καθεστώς partnership σύμφωνα με το δίκαιο της Βορείου Ιρλανδίας· ως εκ τούτου, χαίρει του ευεργετήματος της απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας, εφόσον συντρέχουν και οι υπόλοιπες προϋποθέσεις που τάσσουν οι ανωτέρω διατάξεις της έκτης οδηγίας.»