

## ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ F. G. JACOBS

της 13ης Δεκεμβρίου 2001<sup>1</sup>

1. Υπό την έκτη οδηγία περί ΦΠΑ<sup>2</sup>, ορισμένες υπηρεσίες που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό και παρέχονται από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα ασχολούμενα με τον αθλητισμό απαλλάσσονται του ΦΠΑ. Τα κράτη μέλη δύνανται να εξαρτήσουν την απαλλαγή αυτή από την προϋπόθεση ότι ο σχετικός οργανισμός δεν πρέπει να έχει ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη κέρδους, ενώ τα όποια κέρδη του πρέπει να μη διανέμονται, αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχομένων υπηρεσιών.

2. Με την παρούσα αίτηση για την έκδοση προδικαστικής απόφασης, το Hoge Raad der Nederlanden ζητεί καθοδήγηση επί ορισμένων ερμηνευτικών ζητημάτων που έχουν σχέση με τα πιο πάνω. Στην ουσία, ερωτά ποιες πτυχές της δραστηριότητας ενός οργανισμού πρέπει να ληφθούν υπόψη για να κριθεί αν ο οργανισμός αυτός δεν έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα και επίσης ερωτά αν εξ απόψεως ΦΠΑ υπάρχει σχέση μεταξύ των ετησίων εισφορών που ένα σωματείο γκολφ επιβάλλει στα μέλη του και των υπηρεσιών που παρέχονται στα μέλη αυτά και αν στοιχεί με τον μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα η συστηματική επιδίωξη πλεονάσματος το οποίο θα χρησιμοποιηθεί για την παροχή υπηρεσιών αθλητικής φύσεως.

### Η έκτη οδηγία

3. Κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, υπόκειται σε ΦΠΑ η παροχή αγαθών ή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, υποκείμενος στον φόρο είναι οποιοσδήποτε ασκεί οικονομική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή του αποτελέσματος της δραστηριότητας αυτής. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 2, στις οικονομικές δραστηριότητες περιλαμβάνονται «όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες», καθώς και «η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή αλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος». Ωστόσο, ορισμένες πράξεις απαλλάσσονται ή δύνανται να απαλλαγούν του ΦΠΑ υπό τους όρους της έκτης οδηγίας.

4. Το άρθρο 13, Α, επιγράφεται «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος» και η παράγραφος του 1 παραθέτει κατάλογο των δραστηριοτήτων που τα κράτη μέλη απαλλάσσουν του φόρου «υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — 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 προστιθέμενης αξίας: ομοίομορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση».

5. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται, κατά το στοιχείο ιγ' της παραγράφου αυτής, «ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεδεμένες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή και προσφερόμενες από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρος σε πρόσωπα ασχολούμενα με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή». Η απαλλαγή αυτή είναι εκείνη που έχει ιδιαίτερη σημασία στην παρούσα υπόθεση. Σημειωτέον ότι στις περισσότερες γλωσσικές αποδόσεις ως οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αναφέρεται ρητώς ο οργανισμός που δεν επιδιώκει κέρδος.

6. Υπάρχουν συνολικά δεκαέξι τέτοιες απαλλαγές, αλλά δεν είναι αναγκαίο να τις παραθέσω όλες· είναι αρκετό να προσθέσω ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', απαλλάσσει «ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρος, καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς πολιτιστικού χαρακτήρος αναγνωρισμένους από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος».

7. Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, προβλέπει μερικούς περιορισμούς, άλλους προαιρετικούς και άλλους υποχρεωτικούς, ορισμένων απαλλαγών, περιλαμβανομένων αυτών του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ιγ' και ιδ'. Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', παραθέτει τέσσερις προαιρετικές προϋποθέσεις που τα κράτη μέλη δύναται να επιβάλλουν, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, κατά τη χορήγηση τέτοιων απαλλαγών σε οργανισμούς που δεν είναι δημοσίου δικαίου.

8. Η προϋπόθεση που εκτίθεται στην πρώτη περίπτωση της διατάξεως αυτής, προϋπόθεση η οποία έχει ιδιαίτερη σημασία εν προκειμένω, είναι ότι οι εν λόγω οργανισμοί «δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται, αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχομένων υπηρεσιών».

9. Πάλι δεν είναι αναγκαίο να παραθέσω τις λοιπές προϋποθέσεις, αλλά θα σημειώσω ότι η προϋπόθεση που εκτίθεται στην τέταρτη περίπτωση είναι ότι «οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας».

## Η ολλανδική νομοθεσία

10. Κατά την απόφαση περί παραπομπής, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας μεταφέρθηκε στο ολλανδικό δίκαιο με ορισμένες διατάξεις του Wet op de Omzetbelasting 1968 (νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών) σε συνδυασμό με το Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting 1968 (εκτελεστικό διάταγμα του νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών) και το παράρτημά του Β.

11. Το άρθρο 11, παράγραφος 1, του νόμου του 1968 ορίζει:

«Υπό τις συνθήκες που καθορίζονται με κανονιστική πράξη της διοικήσεως, απαλλάσσονται του φόρου [...]:

[...]

f. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών κοινωνικού και πολιτιστικού χαρακτήρα οι οποίες καθορίζονται με κανονιστική πράξη της διοικήσεως, υπό την προϋπόθεση ότι ο επιχειρηματίας δεν έχει ως σκοπό την επίτευξη κέρδους και ότι δεν στρεβλώνεται σοβαρά ο ανταγωνισμός σε σχέση με τους επιχειρηματίες που έχουν ως σκοπό την επίτευξη κέρδους.»

12. Οι «παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών κοινωνικού και πολιτιστικού χαρακτήρα» ορίζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 7 του εκτελεστικού διατάγματος, σε συνδυασμό με το παράρτημα Β του διατάγματος αυτού. Το σημείο 21 του στοιχείου b του παραρτήματος αυτού αφορά τις παροχές από οργανισμούς που προσφέρουν αθλητικές διευκολύνσεις αρκεί οι οργανισμοί αυτοί να μην έχουν ως σκοπό την επίτευξη κέρδους, η δε απαλλαγή ισχύει μόνο για τέτοιες παροχές.

13. Περαιτέρω, στο πλαίσιο μιας φαινομενικά χωριστής απαλλαγής, το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο e, του νόμου του 1968 ορίζει ότι απαλλάσσονται του φόρου κύκλου εργασιών οι υπηρεσίες που παρέχουν στα μέλη τους οργανισμοί που έχουν ως σκοπό την καλλιέργεια ή προαγωγή του αθλητισμού. Κατά το άρθρο 11, παράγραφος 2, η απαλλαγή αυτή ισχύει μόνον όταν με τις σχετικές υπηρεσίες δεν επιδιώκεται κέρδος. Στο πλαίσιο αυτό, το πλεόνασμα κάθε χρήσεως θεωρείται και αυτό ως κέρδος, εκτός αν δεν διανέμεται αλλά χρησιμοποιείται για τις σχετικές υπηρεσίες.

14. Έτσι, προκύπτει ότι το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο f, του νόμου του 1968 μεταφέρει στο ολλανδικό δίκαιο την «πολιτιστική» απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας, υπό τις προϋποθέσεις της «μη επιδίωξης κέρδους» και της «μη στρεβλώσεως» που εκτίθενται στην πρώτη και τέταρτη περίπτωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α' το εκτελεστικό διάταγμα εκτείνει την απαλλαγή αυτή στους οργανισμούς που παρέχουν αθλητικές διευκολύνσεις, οι οποίοι αλλιώς θα μπορούσαν να υπαχθούν στην «αθλητική» απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας. Ωστόσο, προκύπτει ότι οι συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο e, και παράγραφος 2, του νόμου του 1968 μεταφέρουν στο ολλανδικό δίκαιο την εν λόγω «αθλητική» απαλλαγή, πάλι υπό την προϋπόθεση της «μη επιδίωξης κέρδους», αλλά υπό τον όρο ότι το πλεόνασμα κάθε χρήσεως θα θεωρείται ως κέρδος εκτός αν γυρίσει πίσω στις παρεχόμενες υπηρεσίες αθλητικής φύσεως και υπό τον περαιτέρω περιορισμό ότι θα απαλλάσ-

σονται μόνον οι υπηρεσίες προς τα μέλη των σχετικών οργανισμών.

## Η διαδικασία

15. Κατά την απόφαση περί παραπομπής, το Kennemer Golf & Country Club (στο εξής: Kennemer Golf) είναι ένωση με σκοπό την καλλιέργεια και προαγωγή του αθλητισμού και των αθλοπαιδιών, και ειδικότερα του γκολφ. Διαθέτει στο Zandvoort, κοντά στο Άμστερνταμ, εγκαταστάσεις γκολφ στις οποίες υπάρχει περίπτερο. Τα μέλη καταβάλλουν ετήσια εισφορά καθώς και εισιτήριο για την είσοδο στις εγκαταστάσεις και οφείλουν να μετέχουν σε άτοκο ομολογιακό δάνειο. Το Kennemer Golf έχει άλλα εισοδήματα από συναφείς πηγές, όπως είναι η εκμίσθωση ακινήτων, οι χορηγίες, οι τόκοι από τοποθετήσεις χρημάτων, ο εφοδιασμός των παικτών με μπαλάκια, ορισμένες υπηρεσίες εμισθώσεως και οι ημερήσιες εισφορές που καταβάλλονται από τα μη μέλη που χρησιμοποιούν τις εγκαταστάσεις γκολφ.

16. Κάθε χρόνο από το 1990 μέχρι το 1995, το Kennemer Golf είχε πλεόνασμα το οποίο μετέφερε στα αποθεματικά του. Ένα από τα αποθεματικά αυτά προβλεπόταν ειδικά για την κάλυψη έκτακτων δαπανών.

17. Θεωρώντας ότι οι υπηρεσίες του προς τα μη μέλη απαλλάσσονται του ΦΠΑ, το

Kennemer Golf δεν κατέβαλλε φόρο γι' αυτές. Ωστόσο, η εφορία θεώρησε ότι δεν ισχύουν οι κατά το ολλανδικό δίκαιο απαλλαγές καθόσον το Kennemer Golf είχε ως σκοπό το κέρδος, και επέβαλε πρόσθετο φόρο για το οικονομικό έτος 1994. Το Kennemer Golf προσέβαλε τη σχετική πράξη, αλλά η πράξη αυτή επικυρώθηκε από το Gerechtshof te Amsterdam. Το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι ευλόγως μπορούσε να θεωρηθεί ότι το Kennemer Golf επιδίωκε συστηματικά να έχει πλεόνασμα. Το γεγονός ότι το Kennemer Golf χρησιμοποιούσε το πλεόνασμα αυτό για τις εγκαταστάσεις γκολφ που έθετε στη διάθεση προσώπων που καλλιεργούν το άθλημα αυτό δεν δικαιολογούσε το συμπέρασμα ότι δεν είχε ως σκοπό το κέρδος· τούτο θα μπορούσε να συμβεί μόνον αν υπήρχε περιστασιακή και όχι συστηματική πρόθεση δημιουργίας πλεονάσματος το οποίο θα χρησιμοποιείτο κατ' αυτόν τον τρόπο.

18. Στη συνέχεια, το Kennemer Golf υπέβαλε αίτηση αναερέσεως ενώπιον του Hoge Raad, το οποίο ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) α) Πρέπει, για να κριθεί αν ένας οργανισμός έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας, να ληφθούν υπόψη μόνον τα αποτελέσματα από τις υπηρεσίες τις οποίες αφορά η διάταξη αυτή ή πρέπει να ληφθούν υπόψη και τα αποτελέσματα από άλλες παροχές που πραγματοποιούνται παράλληλα από τον οργανισμό;

- β) Στην περίπτωση που όσον αφορά τον κερδοσκοπικό χαρακτήρα πρέπει να εκτιμηθούν μόνον οι παρεχόμενες από τον οργανισμό υπηρεσίες υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας και όχι τα συνολικά αποτελέσματα του οργανισμού, πρέπει να ληφθούν υπόψη μόνο τα έξοδα που συνδέονται άμεσα με τις υπηρεσίες αυτές ή πρέπει να ληφθεί υπόψη και μέρος των λοιπών εξόδων του οργανισμού;
- 2) α) Υπάρχει άμεση σχέση — υπό την έννοια, μεταξύ άλλων, της αποφάσεως του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων της 8ης Μαρτίου 1988, 102/86, Apple and Pear Development Council (Συλλογή 1988, σ. 1443) — όσον αφορά τις εισφορές που καταβάλλονται σε μια ένωση η οποία βάσει του καταστατικού της σκοπού παρέχει στα μέλη της τη δυνατότητα να ασκούν ένα άθλημα στο πλαίσιο της ενώσεως αυτής και, αν η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι αρνητική, πρέπει η ένωση αυτή να θεωρηθεί ως υποκείμενος στον φόρο υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας μόνο στο μέτρο που προβαίνει και σε παροχές για τις οποίες όντως λαμβάνει άμεση αντιπαροχή;
- β) Ακόμη και αν δεν υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ των διαφόρων παροχών της ενώσεως προς τα μέλη της και της εισφοράς που καταβάλλεται από τα μέλη αυτά, περιλαμβάνονται στα εισοδήματα ενός οργανισμού υπό μορφή ενώσεως, που πρέπει να ληφθούν υπόψη για να καθορισθεί αν υπάρχει κερδοσκοπικός χαρακτήρας κατά το πρώτο ερώτημα, το σύνολο των ετήσιων εισφορών των μελών προς τα οποία η ένωση παρέχει βάσει του καταστατικού της τη δυνατότητα να ασχολούνται με τον αθλητισμό;
- 3) Δικαιολογεί το γεγονός ότι ένας οργανισμός χρησιμοποιεί τα συστηματικώς επιδιωκόμενα από αυτόν πλεονάσματα για τις παροχές του, που συνίστανται στο να δίνει τη δυνατότητα ενασχολήσεως με ένα είδος αθλητισμού υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας, το συμπέρασμα ότι ο οργανισμός δεν έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα υπό την έννοια της διατάξεως αυτής; Ή το συμπέρασμα αυτό επιτρέπεται μόνον όταν πρόκειται για περιστασιακώς και όχι συστηματικώς επιδιωκόμενα πλεονάσματα εκμεταλλεύσεως που χρησιμοποιούνται κατά τον πιο πάνω τρόπο; Πρέπει για την απάντηση στα ερωτήματα αυτά να ληφθεί υπόψη και η διάταξη του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, [στοιχείο α,] πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας και, αν ναι, κατά ποιο τρόπο πρέπει να ερμηνευθεί η διάταξη αυτή; Ειδικότερα, πρέπει στη δεύτερη υποπερίπτωση της διατάξεως αυτής μεταξύ των λέξεων “δε” και “κέρδη” να αναγνωσθεί η λέξη “συστηματικά” ή η έκφραση “έστω και όλως περιστασιακά”;
19. Γραπτές παρατηρήσεις κατατέθηκαν στο Δικαστήριο από τη Φινλανδική και την Ολλανδική Κυβέρνηση, την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και την Επιτροπή. Ωστόσο, οι παρατηρήσεις της Φινλανδικής Κυβερνήσεως περιορίζονται στο τρίτο ερώτημα, ενώ μόνον η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή υπέβαλαν προ-

φορικές παρατηρήσεις κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

σαφώς συνδέουν τον προσδιορισμό «μη κερδοσκοπικού χαρακτήρος» με τον «οργανισμό», χωρίς δε αμφιβολία ο νομοθέτης θα είχε επιλέξει διαφορετική διατύπωση αν είχε διαφορετική πρόθεση.

## Ανάλυση

### Το πρώτο ερώτημα

20. Το πρώτο ερώτημα είναι στην ουσία αν για την εφαρμογή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας ενός οργανισμού πρέπει να καθοριστεί λαμβανομένων υπόψη όλων των δραστηριοτήτων του οργανισμού ή μόνον των δραστηριοτήτων που μπορούν να τύχουν της απαλλαγής.

21. Η Ολλανδική Κυβέρνηση — συμφωνώντας με τις προτάσεις που ο γενικός εισαγγελέας Van den Berge ανέπτυξε ενώπιον του Hoge Raad στην παρούσα υπόθεση, οι οποίες φαίνεται να ευθυγραμμίζονται με την προσέγγιση την οποία μέχρι τώρα ακολουθούν τα ολλανδικά δικαστήρια — ισχυρίζεται ότι το ζήτημα πρέπει να κριθεί σε σχέση μόνο με τις απαλλασσόμενες υπηρεσίες, καθόσον αυτές είναι εκείνες τις οποίες αφορά η διάταξη.

22. Δεν συμφωνώ. Όπως παρατήρησε η Επιτροπή, όλες οι γλωσσικές αποδόσεις του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ',

23. Επί πλέον, όπως σημείωσε η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η διάταξη περιέχει τρεις χωριστές και σωρευτικές προϋποθέσεις, οι οποίες αφορούν τη φύση του οργανισμού (μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας), τη φύση των υπηρεσιών (στενά συνδεόμενες με τον αθλητισμό) και την ταυτότητα των αποδεκτών των υπηρεσιών (πρόσωπα ασχολούμενα με τον αθλητισμό). Αν η απαλλαγή ίσχυε μόνο για υπηρεσίες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι εμπορικές αθλητικές επιχειρήσεις θα μπορούσαν να ζητήσουν απαλλαγή για ορισμένες υπηρεσίες που παρέχουν, κατάσταση η οποία θα ήταν ασυμβίβαστη με το σαφές γράμμα της διατάξεως και η οποία αναπόφευκτα — με δεδομένη την εντεύθεν δυνατότητα υπέρξεως απατηλών αλληλοεπιδοτήσεων — θα οδηγούσε σε στρέβλωση του ανταγωνισμού.

24. Είναι αλήθεια ότι, όπως λέγει η Ολλανδική Κυβέρνηση, μερικές υπηρεσίες που παρέχονται για κέρδος από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ενδέχεται να ανταγωνίζονται υπηρεσίες που παρέχονται από εμπορικούς οργανισμούς, και θα μπορεί να υπάρξει αναντιστοιχία αν οι ίδιες υπηρεσίες άλλοτε υπόκεινται και άλλοτε δεν υπόκεινται στον φόρο. Ωστόσο, η στρέβλωση του ανταγωνισμού μεταξύ εμπορικών οργανισμών και οργανισμών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα μπορεί να αποτραπεί βάσει της τέταρτης περιπτώσεως του (προαναφερθέντος) άρθρου 13, Α, παράγρα-

φος 2, στοιχείο α', ή της δεύτερης περιπτώσεως του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β' (η οποία αποκλείει την απαλλαγή για παροχές όταν ο κύριος σκοπός είναι η απόκτηση εισοδήματος μέσω πράξεων που ανταγωνίζονται ευθέως τις πράξεις των υποκειμένων στον ΦΠΑ εμπορικών επιχειρήσεων).

25. Έτσι, κατά την άποψή μου, στο πρώτο σκέλος του πρώτου ερωτήματος του Hoge Raad πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, όταν καθορίζεται αν ένας οργανισμός δεν έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι δραστηριότητές του ως σύνολο. Στο δεύτερο σκέλος του ερωτήματος αυτού δεν χρειάζεται να δοθεί απάντηση.

26. Τούτο, βεβαίως, αφήνει ανοικτό το ζήτημα τι ακριβώς νοείται με την έκφραση «μη κερδοσκοπικού χαρακτήρος». Μολονότι το Ηνωμένο Βασίλειο πρότεινε μια απάντηση στο πλαίσιο του πρώτου ερωτήματος, προτιμώ να εξετάσω το ζήτημα αυτό όταν έλθω στο τρίτο ερώτημα.

#### *Το δεύτερο ερώτημα*

27. Το ερώτημα αυτό είναι στην ουσία αν οι ετήσιες εισφορές που καταβάλλονται σε σωματείο γκολφ από τα μέλη του αποτελούν αντιπαροχή, υπό την έννοια του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας, για τις υπηρεσίες που παρέχει το σωματείο στα μέλη του ή αν οι εισφορές αυτές, στην περίπτωση που δεν

αποτελούν αντιπαροχή, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όταν κρίνεται αν το σωματείο έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα.

28. Το ερώτημα αυτό τίθεται υπό το πρίσμα της νομολογίας του Δικαστηρίου όπως παρατίθεται ειδικά στην απόφαση *Apple and Pear Development Council*<sup>3</sup>, όπου το Δικαστήριο έκρινε ότι η παροχή υπηρεσιών έναντι αντιπαροχής (επομένως η υποκείμενη στον φόρο παροχή υπηρεσιών) προϋποθέτει την ύπαρξη άμεσης σχέσεως μεταξύ παρεχόμενης υπηρεσίας και λαμβανομένης αντιπαροχής. Τέτοια σχέση δεν υφίστατο στην περίπτωση ενός οργανισμού δημοσίου δικαίου ο οποίος προαθούσε τα συμφέροντα ενός ολόκληρου κλάδου παραγωγής και χρηματοδοτείτο με υποχρεωτικές εισφορές.

29. Ωστόσο, θα παρατηρήσω ότι η απάντηση στο ερώτημα αυτό ενδέχεται να έχει περιορισμένη σημασία για τη λύση της διαφοράς ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, εκτός αν γίνει δεκτό — αντιθέτως προς την άποψή μου — ότι το κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας κριτήριο του «μη κερδοσκοπικού χαρακτήρος» πρέπει να εκτιμάται χωριστά για κάθε μία από τις δραστηριότητες του οργανισμού.

30. Όπως και να έχουν τα πράγματα, η άποψή μου είναι ότι υπό φυσιολογικές συν-

3 — Απόφαση της 8ης Μαρτίου 1988, 102/86 (Συλλογή 1988, σ. 1443).

θήκες υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της ετήσιας εισφοράς των μελών και των υπηρεσιών που παρέχονται στα μέλη.

31. Η Ολλανδική Κυβέρνηση θεωρεί ότι δεν υπάρχει σχέση μεταξύ της εισφοράς και της χρήσεως των εγκαταστάσεων από τα μέλη — η υποχρέωση καταβολής εισφοράς παραμένει ανεξαρτήτως του αν το μέλος χρησιμοποιεί τις εγκαταστάσεις κάθε μέρα ή δεν τις χρησιμοποιεί καθόλου εντός του έτους — και επομένως δεν υπάρχει υπηρεσία που υπόκειται στον φόρο. Ωστόσο, τούτο δεν είναι η ορθή ανάλυση. Όπως παρατήρησαν και το Ηνωμένο Βασίλειο και η Επιτροπή, η υπηρεσία που παρέχεται σε αντάλλαγμα της εισφοράς δεν είναι η χρήση, αλλά η δυνατότητα χρήσεως των εγκαταστάσεων.

32. Το γεγονός ότι η σχέση διαρκεί επί βραχύτερο χρονικό διάστημα όταν πρόκειται για ημερήσιες εισφορές δεν καθιστά τη σχέση λιγότερο άμεση όταν πρόκειται για ετήσιες εισφορές. Το σωματείο υπάρχει για να παρέχει ορισμένες διευκολύνσεις και το πράττει σε αντάλλαγμα είτε ημερήσιων εισφορών (που καταβάλλονται από τα μη μέλη) είτε συνδυασμού ετήσιων εισφορών και εισιτηρίων (που καταβάλλονται από τα μέλη). Τα οφέλη που παρέχονται μπορεί να είναι διαφορετικά στις δύο περιπτώσεις, αλλά σε αμφότερες έχουν άμεση σχέση με τις καταβολές. Τούτο δεν μεταβάλλεται από το γεγονός ότι στη μία περίπτωση η καταβολή μπορεί να γίνει για πραγματική χρήση ενώ στην άλλη περίπτωση για το δικαίωμα χρήσεως.

33. Η πιο πάνω άποψη προϋποθέτει ότι οι ετήσιες εισφορές πράγματι καταβάλλονται

τουλάχιστον εν μέρει ως αντάλλαγμα για τη δυνατότητα χρήσεως των αθλητικών εγκαταστάσεων. Είναι δυνατόν να φανταστεί κανείς ότι ένα σωματείο γκολφ ενδέχεται να έχει μέλη στα οποία παρέχει πρόσβαση μόνο σε μη αθλητικές εγκαταστάσεις του. Στην περίπτωση αυτή, η άμεση σχέση θα συνίσταται στο ότι οι εγκαταστάσεις αυτές τίθενται στη διάθεση των μελών. Ωστόσο, όπως σημείωσα, η διάκριση αυτή ενδέχεται να έχει περιορισμένη σημασία στην παρούσα υπόθεση, αν ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας ενός οργανισμού πρέπει να εκτιμάται υπό το πρίσμα των δραστηριοτήτων του ως συνόλου.

34. Από την άλλη πλευρά, η προσέγγιση της Ολλανδικής Κυβερνήσεως θα έδινε σχεδόν σε όλους όσους παρέχουν υπηρεσίες τη δυνατότητα να αποφεύγουν τον ΦΠΑ με προσεκτική χρήση τιμών που περιλαμβάνουν όλες τις υπηρεσίες — οπότε θα μπορούσαν να υπάρξουν ακραίες συνέπειες για το σύστημα του ΦΠΑ.

35. Επομένως, κατά την άποψή μου, στο δεύτερο ερώτημα του Hoge Raad πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι ετήσιες εισφορές που καταβάλλονται σε σωματείο γκολφ από τα μέλη του αποτελούν αντιπαροχή, υπό την έννοια του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας, για τις υπηρεσίες που το σωματείο παρέχει στα μέλη του. Στο υπόλοιπο μέρος του ερωτήματος αυτού δεν χρειάζεται να δοθεί απάντηση.



*Το τρίτο ερώτημα*

36. Το βασικό ζήτημα εν προκειμένω είναι το εξής: αν ένας οργανισμός πρέπει να χαρακτηριστεί ως οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας, σε ποια έκταση δύναται παρά ταύτα να έχει πλεόνασμα και ποια σημασία έχει εν προκειμένω η πρώτη περίπτωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α' (βλ. πιο πάνω τα σημεία 5 και 8 των προτάσεών μου); Θα βοηθήσει ιδιαίτερα να αρχίσω εξετάζοντας τη σχέση μεταξύ των δύο διατάξεων.

— Η σχέση μεταξύ του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', και της πρώτης περιπτώσεως του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α'

37. Θεωρώ ότι κατ' αρχήν οι δύο διατάξεις πρέπει να ερμηνεύονται και εφαρμόζονται χωριστά, παρά το ότι είναι αναμφισβήτητο ότι στην ουσία επικαλύπτονται σε κάποιο βαθμό.

38. Πρώτον, και μεν το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας ενδέχεται να μην αποτελεί πρότυπο νομοτεχνικής αρτιότητας, πλην όμως η διάρθρωσή του δεν είναι ασαφής. Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, παραθέτει στα στοιχεία α' έως ιζ' κατάλογο δεκαέξι παρασχών που απαλλάσσονται του φόρου. Στον κατάλογο αυτόν, τα στοιχεία β', ζ', η, θ', ιβ', ιγ' και ιδ' ομαδοποιούνται για την εφαρμογή πρόσθετων προϋποθέσεων, οι οποίες παρατίθενται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 2,

στοιχεία α' και β'. Το πρώτο από τα δύο αυτά στοιχεία περιέχει τέσσερις προαιρετικές προϋποθέσεις που δύνανται να επιβληθούν από τα κράτη μέλη κατά τη χορήγηση απαλλαγής για δραστηριότητα που περιλαμβάνεται στην εν λόγω ομάδα και το δεύτερο από τα πιο πάνω στοιχεία επιβάλλει υποχρεωτικούς περιορισμούς στις απαλλαγές αυτές (το δε άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιε', προβλέπει συναφώς μια περαιτέρω απαλλαγή, η οποία και αυτή εξαρτάται από ορισμένες προϋποθέσεις).

39. Η διάρθρωση αυτή συνηγορεί κατά του να χρησιμοποιηθούν οι λέξεις μας προαιρετικής προϋποθέσεως του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', για να οριστούν οι λέξεις μας υποχρεωτικής απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β', ζ', η, θ', ιβ', ιγ' και ιδ'. Για να γίνει αυτό θα έπρεπε να αγνοηθεί το προαιρετικό της προϋποθέσεως.

40. Δεύτερον, δεν θεωρώ ότι κατά την ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', πρέπει να ληφθεί υπόψη η πρόταση της Επιτροπής για την έκτη οδηγία<sup>4</sup>, όπου ο όρος «οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρος» ορίστηκε με λέξεις που προοιωνίζουν τις λέξεις που χρησιμοποιούνται στην πρώτη περίπτωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', και τούτο ακριβώς διότι ο ορισμός αυτός δεν περιελήφθη στην οδηγία όπως αυτή εκδόθηκε.

4 — JO 1973, C 80, σ. 1 βλ. το άρθρο 14, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α, της προτάσεως.

41. Ωστόσο, αυτό δεν σημαίνει ότι η μία διάταξη δεν μπορεί να ρίξει κανένα απολύτως φως για την ερμηνεία της άλλης διατάξεως.

42. Από τη μια πλευρά, αν οι διατάξεις του άρθρου πρέπει να ερμηνευθούν με συνοχή, δεν πρέπει να υπάρξει αντίφαση ή ασυνέπεια μεταξύ τους. Επομένως, τουλάχιστον εκ πρώτης όψεως θα μπορεί κανείς να θεωρήσει ότι η κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', έννοια του οργανισμού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αφορά έναν οργανισμό στον οποίο είναι δυνατόν να επιβληθούν οι κατά την πρώτη περίπτωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', προϋποθέσεις να μην έχει ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη κέρδους και να μη διανέμει τα όποια κέρδη του, αλλά να τα διαθέτει για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχομένων υπηρεσιών· τουλάχιστον σωρευτικώς, οι προϋποθέσεις αυτές πρέπει κατ' αρχήν να συνεπάγονται εν προκειμένω κάποιον περιορισμό.

43. Από την άλλη πλευρά, δεν μπορεί να ληφθεί ως προϋπόθεση ότι κάθε υποπερίπτωση της πρώτης περιπτώσεως του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', πρέπει να επιβάλλει σημαντικούς περιορισμούς σε κάθε είδος οργανισμού ικανό να τύχει κάθε μιας από τις διάφορες απαλλαγές. Όπως προκύπτει, ο κοινοτικός νομοθέτης έχει παραθέσει χάριν διευκόλυνσεως ορισμένες προϋποθέσεις ως ομάδα που μπορεί να αφορά μια ομάδα απαλλαγών, και δεν έχει ορίσει ατομικώς και επαναληπτικώς προϋποθέσεις για κάθε απαλλαγή. Έτσι, είναι αναμενόμενο μερικές περιπτώσεις ή υποπεριπτώσεις να έχουν μεγαλύτερη

σημασία στο πλαίσιο μερικών απαλλαγών απ' ό,τι στο πλαίσιο άλλων απαλλαγών· επομένως, είναι επίσης δυνατόν να υπάρχει σε κάποιο βαθμό επικάλυψη ή επανάληψη μιας από τις προϋποθέσεις που παρατίθενται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', από μια απαλλαγή επί της οποίας εφαρμόζεται η προϋπόθεση αυτή.

— Η έννοια του οργανισμού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ'

44. Η Επιτροπή παρατηρεί ότι ήδη υφίσταται στα δίκαια διαφόρων κρατών μελών η έννοια του οργανισμού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Ωστόσο, για την εφαρμογή της έκτης οδηγίας απαιτείται αυτοτελής και ενιαίος κοινοτικός ορισμός<sup>5</sup>, ο οποίος δεν είναι αναγκαίος να αντιστοιχεί με κάθε λεπτομέρεια στις έννοιες αυτές.

45. Πρώτον, συμφωνώ με αυτό στο οποίο συγκλίνουν η Φινλανδική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή, δηλαδή ότι στο πλαίσιο αυτό η έννοια του κερδοσκοπικού χαρακτήρα συνδέεται με τον πλουτισμό φυσικών ή νομικών προσώπων — ειδικότερα εκείνων που έχουν οικονομικό συμφέρον σχετικά με τον περί ου πρόκειται οργανισμό — και όχι με το αν σε κάποιο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα το εισόδημα του οργανισμού

<sup>5</sup> — Βλ., π.χ., την απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, C-359/97, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Σύλλογη 2000, σ. I-6355, σκέψη 63), καθώς και τη νομολογία που παρατίθεται εκεί.

υπερβαίνει τα έξοδά του. Στην ουσία, η έννοια του οργανισμού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι διαφορετική από την έννοια της εμπορικής επιχειρήσεως που λειτουργεί για κέρδος εκείνων που την ελέγχουν και/ή έχουν οικονομικό συμφέρον σχετικά με αυτήν.

46. Δεύτερον, σύμφωνα με τις περισσότερες γλωσσικές αποδόσεις, πρέπει να δοθεί έμφαση στους σκοπούς του σχετικού οργανισμού και όχι στα αποτελέσματά του — απλώς και μόνον το γεγονός ότι ένας οργανισμός δεν έχει κέρδος σε ορισμένο χρονικό διάστημα δεν είναι αρκετό για να αποκτήσει ο οργανισμός αυτός μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα. Επί πλέον, από το γεγονός ότι οι λέξεις «μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα» χρησιμοποιούνται ως προσδιορισμός της λέξεως «οργανισμός» προκύπτει ότι σημασία έχουν οι σκοποί που είναι σύμφυτοι με τον περί ου πρόκειται οργανισμό και όχι εκείνοι τους οποίους ο οργανισμός ενδέχεται να έχει σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο.

47. Επομένως, κατά την αξιολόγηση των σκοπών αυτών, είναι αναγκαίο αλλά όχι αρκετό να κοιτάξει κανείς τους στόχους που εκτίθενται ρητώς στο καταστατικό του οργανισμού. Ωστόσο, είναι επίσης αναγκαίο να εξεταστεί αν ο σκοπός δημιουργίας και διανομής κερδών μπορεί να συναχθεί από τον τρόπο που ο οργανισμός λειτουργεί στην πράξη. Και στο πλαίσιο αυτό, δεν είναι αρκετό να αναζητήσει κανείς απλώς μια εμφανή διανομή κερδών υπό τη μορφή, λόγου χάριν, ευθέως αποδοιδόμενων εσόδων από επενδύσεις που συνίστανται στη συμβολή των μελών στο ενεργητικό του οργανισμού. Επίσης, η διανομή αυτή ενδέχεται,

τουλάχιστον σε ορισμένες περιπτώσεις, να λάβει τη μορφή ασυνήθιστα υψηλής αμοιβής των υπαλλήλων, εξαργυρώσιμων δικαιωμάτων επί του αυξήσεως του ενεργητικού, αναθέσεως σε μέλη συμβάσεων προμήθειας, ανεξαρτήτως του αν τούτο γίνεται σε τιμές ανώτερες από αυτές της αγοράς, ή οργανώσεως αθλητικών «αγώνων» όπου όλα τα μέλη κερδίζουν βραβεία. Δεν χωρεί αμφιβολία ως προς το ότι μπορούν να επινοηθούν περαιτέρω μέθοδοι συγκεκαλυμμένης διανομής.

48. Από την άλλη πλευρά, όπως ισχυρίστηκαν η Φινλανδική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, δεν θα ήταν λογικό να οριστεί ένας οργανισμός ως οργανισμός κερδοσκοπικού χαρακτήρα απλώς και μόνο διότι επιδίωκε να έχει πλεόνασμα ή τακτικό εισόδημα πάνω από τα τακτικά έξοδα για να μπορέσει να καλύψει στο μέλλον έκτακτα αλλά προβλέψιμα έξοδα. Ένα σωματείο γκολφ ενδέχεται να χρειαστεί, π.χ., να αντικαταστήσει τη στέγη του περιπτέρου του μετά από ορισμένα χρόνια ή να επεκτείνει τα γήπεδά του. Το να μην αναγνωριστεί η έλλειψη κερδοσκοπικού χαρακτήρα απλώς και μόνο λόγω του ότι συσώρευε πλεονάσματα για τον σκοπό αυτόν θα είχε ως συνέπεια να αποτραπεί το σωματείο αυτό να διαχειρίζεται με σύνεση και προνοητικότητα τα οικονομικά του, και να αγνοηθεί το γεγονός ότι από το πλεόνασμα δεν θα απορρεύσει υλικό όφελος για κανένα πρόσωπο. Επί πλέον, οι οργανισμοί θα μπορούσαν να αποκτήσουν και να χάσουν το δικαίωμα απαλλαγής αναλόγως του πώς έχει ο προϋπολογισμός τους, μολονότι ο βασικός τους χαρακτήρας και οι βασικοί τους σκοποί παραμένουν αναλλοίωτοι. Κατά την άποψή μου, τούτο δεν μπορούσε να είναι ο σκοπός του νομοθέτη όταν νομοθέτησε σχετικά με την κατηγορία των «οργανισμών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα».

49. Είναι σαφές ότι σε κάθε περίπτωση η αξιολόγηση πρέπει να αφήνεται στα εθνικά δικαστήρια, τα οποία έχουν τη δυνατότητα να εξετάζουν τις συνθήκες εντός των οποίων δρα ο οργανισμός. Στην παρούσα υπόθεση δεν είναι δυνατόν να δώσει το Δικαστήριο κάτι παραπάνω από γενική καθοδήγηση, καθόσον από τη δικογραφία δεν είναι σαφές κατά ποιον ακριβώς τρόπο χρησιμοποιείται ή υπήρχε πρόθεση να χρησιμοποιηθεί το υπερβάλλον εισόδημα που το Kennemer Golf μετέφερε στα αποθεματικά του.

50. Παρά ταύτα, στο σχετικό σκέλος του ερωτήματος του Hoge Raad μπορεί να δοθεί η απάντηση ότι οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας είναι εκείνος ο οποίος δεν έχει ως αντικείμενο τον πλουτισμό φυσικών ή νομικών προσώπων και ο οποίος όντως δεν διοικείται κατά τέτοιον τρόπο ώστε να επιφέρει ή να επιδιώκει να επιφέρει τέτοιον πλουτισμό· ωστόσο, το γεγονός ότι ένας οργανισμός επιδιώκει εκ συστήματος να έχει πλεόνασμα το οποίο χρησιμοποιεί για τις παρεχόμενες απ' αυτόν υπηρεσίες υπό μορφή διευκολύνσεως της ασκήσεως ενός αθλήματος δεν αποκλείει τον χαρακτηρισμό του ως οργανισμού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

51. Για να δοθεί απάντηση στο συγκεκριμένο ερώτημα δεν είναι πρόσφορο, όπως σημείωσα πιο πάνω, να ληφθεί υπόψη το κείμενο της πρώτης περιπτώσεως του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α'. Ωστόσο, ο Ολλανδός νομοθέτης επιδίωξε να εφαρμόσει τις προϋποθέσεις της περιπτώσεως αυτής και για την απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ'. Εφόσον έπραξε τούτο, οι προϋποθέσεις αυτές πρέπει να εξεταστούν

για να δοθεί στο εθνικό δικαστήριο πληρέστερη απάντηση.

— Η πρώτη περίπτωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α'

52. Η διάταξη αυτή παραθέτει τρεις προϋποθέσεις: i) ο οργανισμός δεν πρέπει να έχει ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη κέρδους· ii) τα όποια κέρδη δεν πρέπει να διανεμηθούν· iii) τα κέρδη αυτά πρέπει να χρησιμοποιηθούν για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχομένων υπηρεσιών. Νομίζω ότι από τη διατύπωση που χρησιμοποιήθηκε είναι σαφές ότι οι προϋποθέσεις αυτές είναι σωρευτικές και όχι διαζευκτικές.

53. Επί πλέον, πρέπει να ερμηνεύονται κατά τέτοιον τρόπο ώστε να έχουν συνοχή τόσο μεταξύ τους όσο και με τις λέξεις που χρησιμοποιούνται στις απαλλαγές για τις οποίες οι πιο πάνω προϋποθέσεις μπορεί να έχουν εφαρμογή. Επομένως, οι προϋποθέσεις αυτές, ομού λαμβανόμενες, πρέπει να μπορούν να επιτρέψουν σε μερικούς οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', να τύχουν της απαλλαγής, ενώ οι προϋποθέσεις αυτές αποκλείουν άλλους οργανισμούς· με άλλα λόγια, πρέπει μερικοί αλλά όχι όλοι οι οργανισμοί αυτοί να μπορούν να πληρούν τις προϋποθέσεις<sup>6</sup>.

6 — Βλ. πιο πάνω τα σημεία 37 έως 43 των προτάσεών μου. Το ίδιο ισχύει, τμηματικά των αναλογιών, για τους οργανισμούς των οποίων γίνεται μνεία στα λοιπά στοιχεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, για τους οποίους ενδέχεται να ισχύουν οι προϋποθέσεις μολοντί ο ορισμός του σχετικού οργανισμού και οι προϋποθέσεις που ενδέχεται να επιβληθούν μπορεί σε κάποιο βαθμό να επικαλύπτονται, είναι αναμενόμενο η εφαρμογή των συνδυασμένων προϋποθέσεων να περιορίζεται κατά κάποιο τρόπο την έκταση του ορισμού αυτού.

54. Σύμφυτο με την έννοια του οργανισμού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα όπως την έχω ορίσει είναι το ότι θα πληρούνται η δεύτερη προϋπόθεση της πρώτης περιπτώσεως, δηλαδή η απαγόρευση της διανομής κερδών. Επί πλέον, η λέξη «κέρδος» πρέπει να ερμηνευθεί εδώ ως «εισόδημα μεγαλύτερο από τα έξοδα» και όχι ως «πλουτισμός φυσικών ή νομικών προσώπων» (δηλαδή κέρδος που ως εκ της φύσεώς του διανέμεται), διαφορετικά η προϋπόθεση θα αυτοαναιρούνταν και δεν θα είχε νόημα<sup>7</sup>.

55. Συνακόλουθα, πρέπει να δώσω την ίδια ερμηνεία στην τρίτη προϋπόθεση — χρησιμοποίηση για την υποστήριξη των παρεχόμενων υπηρεσιών — η οποία συχνά, αλλά όχι πάντοτε, θα πληρούται: ένας οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ενδέχεται να έχει πλεόνασμα το οποίο χρησιμοποιεί κατ' άλλον τρόπο και όχι για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των υπηρεσιών του, ενώ παρά ταύτα εξασφαλίζει ότι δεν πλουτίζουν τρίτοι.

56. Θα σημειώσω εδώ ότι δεν συμφωνώ με αυτό που προτείνεται με το ερώτημα του Hoge Raad ότι η δεύτερη και η τρίτη προϋπόθεση μπορούν να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αφορούν τα όποια «συστηματικά» κέρδη. Στο πλαίσιο αυτό η λέξη «συστηματικά» συνεπάγεται την ύπαρξη συστήματος και επομένως, όπου πρόκειται για ανθρώπινες δραστηριότητες, οργανωμένου σχεδίου. Κατά την άποψή μου, δεν είναι δυνατόν να υπάρξουν εκ συστήματος κέρδη όταν δεν υφίσταται εκ συστήματος σκοπός να πραγματοποιηθούν κέρδη. Ωστόσο, αυτό

δεν σημαίνει ότι και οι λέξεις «όλως περιστασιακά» πρέπει οπωσδήποτε να ερμηνευθούν στενώς. Εκείνο που νοείται είναι απλώς ένα πλεόνασμα, οποιασδήποτε φύσεως ή προελεύσεως, το οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί με συγκεκριμένο τρόπο.

57. Απομένει να καθοριστεί αν η πρώτη από τις τρεις αυτές προϋποθέσεις — ότι δεν πρέπει να υπάρχει ως σκοπός η συστηματική επιδίωξη κέρδους — περιορίζει ή απλώς επαναλαμβάνει την κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', έννοια του μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και, αν περιορίζει την έννοια αυτή, με ποιο τρόπο την περιορίζει.

58. Το γεγονός ότι οι δύο διατάξεις έχουν διαφορετική διατύπωση σε όλες τις γλωσσικές αποδόσεις κάλλιστα θα μπορούσε να δείξει ότι υπήρχε σκοπός να έχουν διαφορετικό νόημα. Η άποψη αυτή θα μπορούσε να υποστηριχθεί από το γεγονός ότι η εναλλακτική λύση θα παρείχε στα κράτη μέλη μικρότερη ελευθερία να χρησιμοποιήσουν τη σχετική διάταξη για να επιβάλουν περαιτέρω προϋποθέσεις στους οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα: θα είχαν απλώς την εξουσία να επιμένουν ώστε οι οργανισμοί αυτοί να χρησιμοποιούν το όποιο πλεόνασμα για την υποστήριξη των υπηρεσιών που παρέχουν.

59. Από την άλλη πλευρά, η συλλογιστική που εξήθεσα στο σημείο 48 των προτάσεών μου ισχύει τόσο στο πλαίσιο της πρώτης περιπτώσεως του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', όσο και στο πλαίσιο του

<sup>7</sup> — Τούτο υποστηρίζεται ειδικά από τη χρήση της λέξεως «overskud» στα δανικά.

άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ'. Θα ήταν εντελώς αυθαίρετο να επιτραπεί σε οργανισμό να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ όταν τακτικά αποθεματοποιεί ποσά για τις τακτικές του δαπάνες αλλά όχι αν αποθεματοποιήσει ένα προσωρινό πλεόνασμα για την κάλυψη έκτακτων αλλά προβλέψιμων δαπανών.

60. Σε ευθυγράμμιση με τη συλλογιστική αυτή, θεωρώ ότι το πρώτο σκέλος της προαιρετικής προϋποθέσεως που εκτίθεται στην πρώτη περίπτωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, δηλαδή ότι οι σχετικοί οργανισμοί δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό «τη συστηματική επίδιωξη κέρδους», αφορά την πραγματοποίηση κερδών με σκοπό να διανεμηθούν, οπότε στην ουσία επαναλαμβάνει το κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', κριτήριο του «μη κερδοσκοπικού χαρακτήρος», ενώ το δεύτερο και το τρίτο σκέλος της προϋποθέσεως αυτής αφορούν αντιστοίχως την απαγορευμένη και την υποχρεωτική χρησιμοποίηση οποιουδήποτε εισοδήματος υπερβαίνει τα έξοδα.

δεν ισχύει οπωσδήποτε για τους οργανισμούς τους οποίους αφορούν άλλα στοιχεία της διατάξεως αυτής, όπως για νοσοκομεία ή όμοια αναγνωρισμένα ιδρύματα, ή για αναγνωρισμένους από τα κράτη μέλη φιλανθρωπικούς, εκπαιδευτικούς ή πολιτιστικούς φορείς. Ειδικότερα, τα ιατρικά ή εκπαιδευτικά ιδρύματα κάλλιστα μπορούν να περιλάβουν μεταξύ των στόχων τους τη δημιουργία και διανομή κερδών, ενώ εξακολουθούν να τηρούν όλα τα άλλα κριτήρια που τίθενται από τα σχετικά στοιχεία της διατάξεως αυτής. Περαιτέρω, η απαίτηση ότι το πλεόνασμα πρέπει να διατίθεται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχομένων υπηρεσιών θα περιορίζει σημαντικά τις χρήσεις για τις οποίες μπορούν να διατεθούν τέτοια χρήματα: παραδείγματος χάριν, ένα σωματείο γκολφ μπορεί να είναι υποχρεωμένο να διαθέσει όλα τα εισοδήματά του στις δικές του υπηρεσίες και όχι, λόγου χάριν, να εισφέρει σε ξένα κεφάλαια για την τελειοποίηση της δημοσιογραφικής καλύψεως του γκολφ.

### *Περαιτέρω παρατηρήσεις*

61. Η ερμηνεία αυτή δεν αφαιρεί από την προϋπόθεση κάθε νόημα. Η επικάλυψη από το κριτήριο του «μη κερδοσκοπικού χαρακτήρος» το οποίο προβλέπεται από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ'<sup>8</sup>,

62. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η διαφορά ανέκλυψε ως προς το αν το Kennemer Golf οφείλει ΦΠΑ επί των υπηρεσιών που παρέχει στα μη μέλη, και ότι στην ουσία το ζήτημα εξετάστηκε βάσει του αν το σωματείο έχει ή δεν έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα. Πάνω σε αυτή τη βάση το Hoge

8 — Και από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', το οποίο απαλλάσσει ορισμένες υπηρεσίες που παρέχονται από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που επιδιώκουν σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, πατριωτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς ή πολιτικής αγωγής.

Raad υπέβαλε τρία ερωτήματα, πάνω σε αυτή τη βάση τα εξέτασα και πάνω σε αυτή τη βάση το Δικαστήριο θα δώσει απάντηση.

63. Ωστόσο, όπως παρατήρησα πιο πάνω στα σημεία 13 και 14 των προτάσεών μου, το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο ε, του ολλανδικού νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών, το οποίο νομίζω ότι είναι η κύρια διάταξη για τη μεταφορά του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας, περιορίζει την απαλλαγή στις υπηρεσίες που παρέχουν στα μέλη τους οργανισμοί των οποίων σκοπός είναι η καλλιέργεια ή η προαγωγή του αθλητισμού. Αν ο περιορισμός αυτός στοιχεί με την έκτη οδηγία, υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις της κύριας δίκης δεν ήταν αναγκαίο η εξέταση να φθάσει πιο μακριά.

64. Ο περιορισμός ενδέχεται να συνάδει με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', το οποίο, θα υπενθυμίσω, παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να απαλλάσσουν «ορισμένες» υπηρεσίες που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό. Με τη διατύπωση αυτή, η απαλλαγή ενδέχεται να περιορίζεται στις υπηρεσίες που τα αθλητικά σωματεία παρέχουν στα μέλη τους. Με την πρώτη έκθεση της επί της έκτης οδηγίας η Επιτροπή είπε: «δεν χωρεί αμφιβολία ότι το Συμβούλιο θεώρησε ότι τα κράτη μέλη πρέπει να χορηγούν μόνον περιορισμένες απαλλαγές [...], διότι αλλιώς το Συμβούλιο δεν είχε λόγο να χρησιμοποιήσει τη μετοχή “ορισμένες”». Ωστόσο, στις προτάσεις του στην υπόθεση

Επιτροπή κατά Ισπανίας<sup>9</sup>, ο γενικός εισαγγελέας A. La Pergola εκτίμησε ότι η λέξη «ορισμένες» αποτελεί «ατυχή διατύπωση» και ότι ο σκοπός ήταν απλώς να ισχύει η απαλλαγή μόνο για τις υπηρεσίες που παρέχονται από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Επί πλέον, εφόσον το ζήτημα αυτό δεν τέθηκε ή δεν συζητήθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου στην παρούσα υπόθεση, νομίζω ότι θα ήταν απρόσφορο να διατυπώσω εδώ οριστική άποψη.

65. Ένα άλλο ζήτημα το οποίο δεν βρίσκεται εντός του πεδίου των ερωτημάτων του Hoge Raad και επί του οποίου δεν υποβλήθηκαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου είναι αν στοιχεί με την έκτη οδηγία το γεγονός ότι ο ολλανδικός νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών υπάγει τόσο στην απαλλαγή για τις παροχές υπηρεσιών «κοινωνικού ή πολιτιστικού χαρακτήρα» (βλ. πιο πάνω τα σημεία 11, 12 και 14 των προτάσεών μου) όσο και στην ειδική «αθλητική» απαλλαγή τις παροχές υπηρεσιών από οργανισμούς που προσφέρουν αθλητικές διευκολύνσεις. Ενδέχεται να συγχέονται δύο χωριστές απαλλαγές. Ωστόσο, το Δικαστήριο δεν έχει επαρκή πληροφοριακά στοιχεία ως προς τη λειτουργία της ολλανδικής νομοθεσίας, ώστε να εκφέρει στο σημείο αυτό οριστική κρίση.

9 — Απόφαση της 7ης Μαΐου 1998, C-124/96 (Συλλογή 1998, σ. I-2501, υποσημείωση 5 των προτάσεων, σ. I-2507).

## Συμπέρασμα

66. Κατά συνέπεια, είμαι της γνώμης ότι το Δικαστήριο πρέπει να απαντήσει στα ερωτήματα του Hoge Raad ως εξής:

- «1) Όταν κρίνεται αν ένας οργανισμός δεν έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (στο εξής: έκτη οδηγία), πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι δραστηριότητες του ως σύνολο.
  
- 2) Οι ετήσιες εισφορές που καταβάλλονται σε σωματείο γκολφ από τα μέλη του αποτελούν αντιπαροχή, υπό την έννοια του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας, για τις υπηρεσίες που το σωματείο παρέχει στα μέλη του.
  
- 3) Οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας είναι ο οργανισμός που δεν έχει ως σκοπό τον πλουτισμό φυσικών ή νομικών προσώπων και όντως δεν διοικείται κατά τέτοιον τρόπο ώστε να επιφέρει ή να επιδιώκει να επιφέρει τον πλουτισμό αυτόν· ωστόσο, το γεγονός ότι ένας οργανισμός έχει συστηματικά ως σκοπό την επίτευξη πλεονάσματος το οποίο χρησιμοποιείται για τις παρεχόμενες από αυτόν υπηρεσίες υπό τη μορφή της διευκολύνσεως της ασκήσεως ενός αθλήματος δεν αποκλείει τον χαρακτηρισμό του ως οργανισμού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Το πρώτο σκέλος της προαιρετικής προϋποθέσεως, που εκτίθεται στην πρώτη περίπτωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, ότι οι σχετικοί οργανισμοί δεν πρέπει “να έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη κέρδους” πρέπει να ερμηνευθεί κατά τον ίδιο τρόπο.»