

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 3ης Απριλίου 2003 *

Στην υπόθεση C-144/00,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesgerichtshof (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της ποινικής δίκης που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου κατά

Matthias Hoffmann,

η έκδοση προδικαστικής απόφασης ως προς την ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-P. Puissochet (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, R. Schintgen
B. Σκουρή, F. Macken και J. N. Cunha Rodrigues, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: L. A. Geelhoed
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- ο M. Hoffmann, εκπροσωπούμενος από τους A. J. Rädler, Steuerberater, και
M. Lausterer, Rechtsanwalt,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους W.-D. Plessing και
T. Jürgensen,
- η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από τον M. A. Fierstra,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον J. E. Collins,
επικουρούμενο από τον A. Robertson, barrister,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους
G. Wilms και K. Gross,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του M. Hoffmann, εκπροσωπούμενου από τους A. J. Rädler και M. Lausterer, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον M. Lumma, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τους G. Wilms και K. Gross, κατά τη συνεδρίαση της 3ης Οκτωβρίου 2002,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 14ης Νοεμβρίου 2002,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- ¹ Με διάταξη της 5ης Απριλίου 2000, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Απριλίου 2000, το Bundesgerichtshof υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Τα ερωτήματα ανέκλυψαν στο πλαίσιο αναιρέσεως (Revision) ασηθηείσας ενώπιον του Bundesgerichtshof από τον M. Hoffmann, διοργανωτή συναυλιών, κατόπιν της ποινικής καταδίκης του λόγω του ότι, μεταξύ άλλων, δεν κατέβαλε τον φόρο προ-στιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που αναλογούσε σε αμοιβές καταβληθείσες σε τρεις μονωδούς που εμφανίστηκαν σε συναυλία στη Γερμανία.

Το κοινοτικό δίκαιο

3 Το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας ρυθμίζει ορισμένες απαλλαγές από τον ΦΠΑ. Προβλέπει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Α. Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος

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

[...]

- ιδ) 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·

[...]

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, [στοιχείο] [...] ιδ', εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσότερων 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,

— η διοίκηση και διαχείριση τούτων πρέπει να ασκείται ουσιαστικά χωρίς μισθό, από πρόσωπα που δεν έχουν, είτε αυτά τα ίδια, είτε μέσω τρίτων προσώπων, άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμεταλλεύσεως των σχετικών δραστηριοτήτων,

— οι τιμές τις οποίες καθορίζουν πρέπει να έχουν εγκριθεί από τις δημόσιες αρχές ή να μην υπερβαίνουν παρόμοιες εγκεκριμένες τιμές ή, προκειμένου

περί πράξεων για τις οποίες δεν προβλέπεται έγκριση τιμής, οι τιμές πρέπει να είναι κατώτερες των καθοριζόμενων για ανάλογες πράξεις από εμπορικές επιχειρήσεις, οι οποίες υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας,

- οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας.

β) οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών αποκλείονται από την απαλλαγή την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1, [στοιχείο] [...] ιδ', εάν:

- δεν είναι απαραίτητες για την διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου,

- προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν στον οργανισμό συμπληρωματικά έσοδα με την πραγματοποίηση πράξεων αμέσως ανταγωνιζομένων τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκειμένων στον φόρο προστιθεμένης αξίας.

[...]

Το εθνικό δίκαιο

- 4 Ο Umsatzsteuergesetz (νόμος περί του φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG) περιλαμβάνει ένα άρθρο 4, το οποίο τιτλοφορείται «Απαλλαγή των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών» και το οποίο ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«[...] απαλλάσσονται:

[...]

20. a) Οι πράξεις τις οποίες διενεργούν οι ακόλουθοι οργανισμοί του ομοσπονδιακού κράτους, των ομοσπόνδων κρατών, των δήμων και ενώσεων δήμων: θέατρα, ορχήστρες, σύνολα μουσικής δωματίου, χορωδίες, μουσεία, βοτανικοί κήποι, ζωολογικοί κήποι, χώροι διαβίωσης σπανίων ζώων, αρχαία, βιβλιοθήκες, μνημεία και χώροι χαρακτηρισμένοι ως ιδιαίτερης σημασίας. Οι ίδιες διατάξεις εφαρμόζονται στις πράξεις οργανισμών της ίδιας φύσεως οι οποίοι ανήκουν σε άλλους φορολογούμενους, οσάκις η αρμόδια αρχή του ομοσπόνδου κράτους βεβαιώνει ότι επιτελούν το ίδιο πολιτιστικό έργο με τους οργανισμούς που διαλαμβάνονται στην πρώτη περίοδο. [...]

b) Η διοργάνωση θεατρικών παραστάσεων και συναυλιών από άλλους φορολογούμενους, οσάκις το μουσικό ή θεατρικό έργο εκτελείται από τα θέατρα, τις ορχήστρες, τα σύνολα μουσικής δωματίου ή τις χορωδίες που διαλαμβάνονται στο στοιχείο a).»

5 Το άρθρο 18 του UStG, που τιτλοφορείται «Διαδικασία φορολογήσεως», ορίζει, στην παράγραφο του 8, σημείο 1, τα εξής:

«Για να διασφαλιστεί η είσπραξη του φόρου, το ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών μπορεί, με σύμφωνη γνώμη του Bundesrat, να ορίσει με απόφαση ότι ο φόρος επί των ακόλουθων πράξεων πρέπει να καταβάλλεται με παρακράτηση την οποία διενεργεί ο αποδέκτης της παροχής:

1. πράξεων διενεργουμένων από φορολογούμενο εγκατεστημένο στην αλλοδαπή».

6 Η διαδικασία αυτή τέθηκε πράγματι σε εφαρμογή στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.

7 Οι Umsatzsteuer-Richtlinien (ερμηνευτικές κατευθυντήριες γραμμές της διοικήσεως σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών) ορίζουν, όσον αφορά τα απαλλασσόμενα πρόσωπα που διαλαμβάνονται στο άρθρο 4, σημείο 20, του UStG, τα εξής:

«1) Υπάγονται στις ορχήστρες, τα σύνολα μουσικής δωματίου και τις χορωδίες όλες οι ομάδες μουσικών και τα φωνητικά σύνολα που αποτελούνται από δύο τουλάχιστον μέλη. Το είδος της μουσικής δεν λαμβάνεται υπόψη. Κατά συνέπεια, οι ομάδες ελαφράς μουσικής μπορούν επίσης να εμπίπτουν στην παρούσα διάταξη.

- 2) Η φορολογική απαλλαγή των συναυλιών δεν αποκλείεται οσάνκις μετέχουν σ' αυτές μονωδοί, υπό τον όρο ότι το σύνολο διατηρεί τον χαρακτήρα της συναυλίας. Η προϋπόθεση αυτή μπορεί να θεωρηθεί ότι πληρούται, για παράδειγμα, όσον αφορά τις συναυλίες ορατορίων. Το αυτό ισχύει για τη διοργάνωση συναυλιών [άρθρο 4, σημείο 20, στοιχείο b), του UStG].»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 8 Ο M. Hoffmann διοργάνωσε την παγκόσμια περιοδεία τριών μεγάλων μονωδών που είναι εγκατεστημένοι εκτός Γερμανίας και οι οποίοι εμφανίστηκαν μαζί σε μια σειρά συναυλιών. Για τις δύο συναυλίες που διοργανώθηκαν στη Γερμανία, ο M. Hoffmann έλαβε από τις αρμόδιες αρχές επί πολιτιστικών θεμάτων βεβαιώσεις βάσει των οποίων οι «δραστηριότητες διοργανώσεως» που ασκούσε ήταν «ισοδύναμες» με εκείνες του άρθρου 4, σημείο 20, στοιχείο a), του UStG. Η Γερμανική Κυβέρνηση διευκρίνισε ωστόσο, στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, ότι οι βεβαιώσεις αυτές δεν δέσμευαν τις φορολογικές αρχές ως προς το αν έκαστος των τριών μονωδών συνιστούσε «οργανισμό» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής.
- 9 Ο M. Hoffmann δεν παρακράτησε ΦΠΑ επί των αμοιβών που κατέβαλε στους τρεις μονωδούς και δεν κατέβαλε τον εν λόγω φόρο. Κατ' αυτού ασκήθηκε δίωξη για φοροδιαφυγή, κυρίως για τα περιστατικά αυτά, ενώπιον του Landgericht Mannheim (Γερμανία). Προς υπεράσπισή του, ο M. Hoffmann υποστήριξε ότι, λαμβανομένων υπόψη των βεβαιώσεων που του είχαν χορηγηθεί από τις αρμόδιες επί πολιτιστικών θεμάτων αρχές, δεν όφειλε να καταβάλει τον ΦΠΑ επί των αμοιβών των τριών μονωδών.
- 10 Με απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 1998, το Landgericht καταδίκασε τον M. Hoffmann σε ποινή φυλακίσεως.

- 11 Το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 4, σημείο 20, στοιχείο α), του UStG δεν είχε εφαρμογή στις υπηρεσίες που παρείχαν οι τρεις καλλιτέχνες που εμφανίζονταν ως μονωδοί, καθόσον η απαλλαγή αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση «οργανισμού», πράγμα το οποίο αποκλείει τους ατομικώς παρέχοντες υπηρεσίες καλλιτέχνες. Το Landgericht θεώρησε ότι, στις επίμαχες συναυλίες, προβάλλονταν οι αντίστοιχες προσωπικότητες εκάστου των μονωδών και όχι το θέαμα στο σύνολό του και ότι το μουσικό τμήμα του θεάματος είχε προσαρμοστεί στην ερμηνεία εκάστου εξ αυτών. Το Landgericht τόνισε επίσης ότι είχαν συναφθεί ατομικές συμβάσεις με έκαστο των καλλιτεχνών, οπότε η εκτελεσθείσα παροχή δεν ήταν παροχή εκτελεσθείσα από ντουέτο ή από τρίο.
- 12 Κατά το Landgericht, η ερμηνεία που αυτό δίδει στο άρθρο 4, σημείο 20, στοιχείο α), του UStG δεν είναι αντίθετη προς το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας. Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας αφήνει, συγκεκριμένα, τα κράτη μέλη ελεύθερα να εξαρτούν τη φορολογική απαλλαγή των πολιτιστικών υπηρεσιών που παρέχουν πρόσωπα άλλα πέραν των οργανισμών δημοσίου δικαίου από ορισμένες προϋποθέσεις, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται η μη συστηματική επιδίωξη κέρδους ή η εθελοντική κατά βάση άσκηση της διοικήσεως και της διαχειρίσεως. Ο κοινοτικός νομοθέτης θεώρησε έτσι ότι αξίζει να απαλλάσσονται του ΦΠΑ πρωτίστως οι οικονομικά αδύναμοι οργανισμοί, οι οποίοι υπηρετούν ιδιαίτερα το γενικό συμφέρον. Κατά το Landgericht, τα κράτη μέλη είναι έτσι ελεύθερα να υιοθετούν ή όχι τις απαλλαγές που καθιστά δυνατές η έκτη οδηγία και, εν πάση περιπτώσει, οι απαλλαγές του άρθρου 13, Α, της οδηγίας αυτής δεν μπορούν να αφορούν φυσικά πρόσωπα.
- 13 Ο M. Hoffmann άσκησε αναίρεση (Revision) κατά της αποφάσεως του Landgericht ενώπιον του Bundesgerichtshof, υποστηρίζοντας, κατ' ουσίαν, ότι η άρνηση εφαρμογής της φορολογικής απαλλαγής σε μονωδούς συνιστούσε δυσμενή διάκριση αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο.
- 14 Συναφώς, το Bundesgerichtshof τονίζει ότι, με την απόφασή του της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg (Συλλογή 1999, σ. I-4947), το Δικαστήριο έκρινε, σε σχέση

με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και ζ', της έκτης οδηγίας, ότι οι εκφράσεις «ιδρύματα» και «οργανισμοί» που χρησιμοποιούνται στις διατάξεις αυτές είναι αρκούντως ευρείες για να καλύπτουν και φυσικά πρόσωπα. Οι έννοιες αυτές υπονοούν βεβαίως την ύπαρξη εξατομικευμένης οντότητας εκπληρούσας συγκεκριμένη λειτουργία, πλην όμως την προϋπόθεση αυτή μπορούν να πληρούν όχι μόνον τα νομικά πρόσωπα, αλλά και ένα ή πλείονα φυσικά πρόσωπα τα οποία εκμεταλλεύονται επιχείρηση.

- 15 Κατά το Bundesgerichtshof, είναι εύλογο ότι η έννοια «αναγνωρισμένοι οργανισμοί» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί κατά πάρόμοιο τρόπο, πράγμα που έχει ως συνέπεια ότι οι συναυλίες «μονωδών», οι οποίοι είναι φυσικά πρόσωπα, θα μπορούσαν να εμπίπτουν στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ. Επιπλέον, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, που είναι σύμφυτη με το σύστημα του ΦΠΑ και την οποία επικαλέστηκε το Δικαστήριο με την απόφασή του της 11ης Ιουνίου 1998, C-283/95, Fischer (Συλλογή 1998, σ. I-3369), απαγορεύει επίσης το να υπόκεινται σε διαφορετικό καθεστώς φορολογήσεως συναλλασσόμενοι οι οποίοι διενεργούν παρόμοιες πράξεις.
- 16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesgerichtshof αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), την έννοια ότι η χρησιμοποιούμενη στην οδηγία αυτή έννοια “άλλοι οργανισμοί πολιτιστικού χαρακτήρος αναγνωρισμένοι από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος [...]” καλύπτει και τον μονωδό ο οποίος παρέχει υπηρεσίες πολιτιστικού χαρακτήρα;

- 2) Στην περίπτωση που η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι καταφατική, συνεπάγεται η επιλογή της επικεφαλίδας του άρθρου 13, Α, “[...]ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος” ορισμένους περιορισμούς, όταν για παράδειγμα οι υπηρεσίες που παρέχει ο μονωδός επιδιώκουν κατά κύριο λόγο εμπορικούς σκοπούς;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 17 Ο Μ. Hoffmann και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι το Δικαστήριο, με την προπαρατεθείσα απόφαση Gregg, εγκατέλειψε την προηγούμενη νομολογία του που απέρριβε από την απόφασή του της 11ης Αυγούστου 1995, C-453/93, *Bulthuis-Griffioen* (Συλλογή 1995, σ. I-2341), σύμφωνα με την οποία των αλλαγών του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας μπορούσαν να τύχουν μόνο νομικά πρόσωπα. Τονίζουν ειδικότερα ότι το Δικαστήριο θεώρησε, στη σκέψη 18 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Gregg, ότι η έννοια «οργανισμός» σημαίνει μια εξατομικευμένη οντότητα εκπληρούσα συγκεκριμένη λειτουργία και ότι πρόκειται για προϋπόθεση την οποία μπορούν να πληρούν τόσο τα νομικά πρόσωπα όσο και ένα ή πλείονα φυσικά πρόσωπα εκμεταλλεζόμενα επιχείρηση. Ομοίως, το Δικαστήριο έκρινε, στις σκέψεις 19 και 20 της ίδιας αποφάσεως, ότι η ερμηνεία αυτή είναι σύμφωνη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας η οποία είναι σύμφυτη με το κοινό σύστημα ΦΠΑ και η οποία εμποδίζει το να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως από την άποψη της επιβολής ΦΠΑ οι επιχειρηματίες που διενεργούν τις ίδιες πράξεις. Ο Μ. Hoffmann και η Επιτροπή φρονούν συνεπώς ότι οι μονωδοί μπορούν να αποτελούν οργανισμούς υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας.
- 18 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση και τις Κυβερνήσεις των Κάτω Χωρών και του Ηνωμένου Βασιλείου, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι οι αλλαγές του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά, καθόσον συνιστούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας (αποφάσεις της 5ης Ιουνίου 1997, C-2/95, *SDC*, Συλλογή 1997, σ. I-3017, σκέψη 20, και Gregg, προπαρατεθείσα, σκέψη 12).

- 19 Τόσο όμως από το γράμμα όσο και από την οικονομία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας αποδεικνύεται ότι μόνον «ορισμένες» παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα, καθώς και οι «στενά» συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών, μπορούν να απαλλάσσονται του ΦΠΑ. Επιπλέον, οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από ειδικούς «οργανισμούς», τα δε κράτη μέλη διαθέτουν συναφώς περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά τους οργανισμούς, εκτός από τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, που αναγνωρίζουν.
- 20 Κατά τις κυβερνήσεις αυτές, ναι μεν, με την προπαρατεθείσα απόφαση Gregg, το Δικαστήριο εφάρμοσε την έννοια «οργανισμός» σε φυσικά πρόσωπα, προκειμένου να τηρηθεί η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, πλην όμως δεν εξομοίωσε γενικώς τα φυσικά πρόσωπα με τους αναγνωρισμένους οργανισμούς. Το Δικαστήριο ανέφερε ότι τα φυσικά πρόσωπα μπορούν να συνιστούν «οργανισμούς», κατά την έννοια των επίμαχων διατάξεων, μόνον αν χρησιμοποιούν ένα σύνολο ανθρώπινων και υλικών πόρων για τη δραστηριότητά τους. Ο μονωδός δεν μπορεί συνεπώς να θεωρηθεί «οργανισμός», καθόσον προφανώς λείπει στην περίπτωση αυτή το σύνολο των ανθρώπινων και υλικών πόρων, καθώς και η οργανωτική δομή που αυτό προϋποθέτει, αντίθετα προς αυτό που ισχύει για μια χορωδία, μια ορχήστρα ή ένα σύνολο μουσικής δωματίου.
- 21 Τέλος, ακόμη και αν υποθεθεί ότι οι μονωδοί μπορούν να χαρακτηριστούν «οργανισμοί», πρέπει να ληφθεί υπόψη η εξουσία εκτιμήσεως που διαθέτουν τα κράτη μέλη για την εφαρμογή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας. Δεδομένου ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ των οργανισμών που δεν είναι δημοσίου δικαίου εξαρτάται ρητώς από την εκ μέρους του κράτους μέλους «αναγνώρισή» τους, ο εθνικός νομοθέτης μπορεί να αποκλείσει από το ευεργέτημα της απαλλαγής αυτής τους ατομικώς παρέχοντες υπηρεσίες καλλιτέχνες.

- 22 Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν εμποδίζει τον αποκλεισμό αυτό. Νόθευση του ανταγωνισμού θα υφίστατο, συγκεκριμένα, μόνον αν οι παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα του ίδιου είδους υπόκεινταν χωρίς δικαιολογία σε διαφορετικό καθεστώς. Οι υπηρεσίες όμως των μονωδών και των «οργανισμών» είναι διαφορετικής φύσεως. Οι υπηρεσίες που παρέχει ένας μονωδός έχουν έντονα προσωπικό χαρακτήρα, συνδέονται με τη φήμη του και δεν μπορούν συνεπώς να συγκριθούν με τις υπηρεσίες που παρέχουν οι χορωδίες, οι ορχήστρες ή τα σύνολα μουσικής δωματίου.
- 23 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν μία από τις προϋποθέσεις του άρθρου αυτού στους οργανισμούς που επιθυμούν να τύχουν της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας. Οι δύο πρώτες από τις προϋποθέσεις αυτές (οι οργανισμοί αυτοί να μην έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη κέρδους και να ασκείται η διοίκηση και η διαχείρισή τους από εθελοντές) καταδεικνύουν σαφώς ότι ο όρος «οργανισμοί» καλύπτει τους φορείς που ασκούν δραστηριότητες υπηρετούσες το γενικό συμφέρον και όχι ένα άτομο που ασκεί μόνον του τις δραστηριότητές του. Η μη πραγματοποίηση κερδών αποτελεί προϋπόθεση η οποία δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε πρόσωπο που ασκεί ατομική δραστηριότητα. Ομοίως, είναι αδύνατο ένα άτομο να «το διαχειρίζεται και να το διοικεί» εθελοντικά κατ' ουσίαν ένα πρόσωπο που δεν έχει άμεσο οικονομικό συμφέρον στις δραστηριότητες του προσώπου αυτού.
- 24 Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί ότι, στη σκέψη 17 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Gregg, το Δικαστήριο έκρινε, όσον αφορά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και ζ', της έκτης οδηγίας, σχετικά με ορισμένες υπηρεσίες κοινωνικού χαρακτήρα και υπηρεσίες περιθάλψεως, ότι ο όρος «οργανισμός» είναι αρκετά ευρύς ώστε να καταλαμβάνει και τα φυσικά πρόσωπα και ότι το ευεργέτημα των απαλλαγών που διαλαμβάνονται στην εν λόγω διάταξη δεν περιορίζεται μόνο στις διενεργούμενες από νομικά πρόσωπα πράξεις, αλλά μπορεί να επεκταθεί και στις πράξεις που διενεργούν οι ιδιώτες. Το Δικαστήριο διευκρίνισε, στη σκέψη 18 της ίδιας αποφάσεως, ότι, ναι μεν η έννοια «οργανισμός» υπονοεί την ύπαρξη εξατομικευμένης οντότητας επιτελούσας συγκεκριμένη λειτουργία, πλην όμως την προϋπόθεση αυτή πληρούν επίσης ένα ή πλείονα φυσικά πρόσωπα εμμεταλλευόμενα επιχείρηση.

- 25 Κανέννας λόγος δεν δικαιολογεί την παρέκκλιση από την ανάλυση αυτή, όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα που διαλαμβάνονται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας, στην περίπτωση καλλιτεχνών που παρέχουν ατομική υπηρεσία, όπως είναι οι μονωδοί.
- 26 Ειδικότερα, οι καλλιτέχνες αυτοί μπορούν, όπως και ένα συγκρότημα πολιτιστικού χαρακτήρα, να ασκούν τη δραστηριότητά τους ως επαγγελματίες, ημεραπγγελματίες ή ερασιτέχνες και να πράττουν τούτο αντλώντας κέρδος ή εθελοντικά, ενδεχομένως δε καλύπτοντας μόνον τα έξοδά τους. Στις διάφορες αυτές περιπτώσεις, ακόμη και αν ο καλλιτέχνης παρέχει την υπηρεσία του με τα δικά του μόνο μέσα και ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που έχει επιλέξει για τη δραστηριότητά του, ο εν λόγω καλλιτέχνης εμφανίζεται ως εξατομικευμένη οντότητα επιτελούσα λειτουργία πολιτιστικού χαρακτήρα, όπως και ένα συγκρότημα πολιτιστικού χαρακτήρα.
- 27 Κατά συνέπεια, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει το να μην μπορούν οι ατομικώς παρέχοντες υπηρεσίες καλλιτέχνες, εφόσον ο πολιτιστικός χαρακτήρας των υπηρεσιών που παρέχουν έχει αναγνωρισθεί, να θεωρούνται, όπως και τα συγκροτήματα πολιτιστικού χαρακτήρα, οργανισμοί εξομοιούμενοι με τους παρέχοντες υπηρεσίες πολιτιστικού χαρακτήρα οργανισμούς δημοσίου δικαίου του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας.
- 28 Στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν, αν το επιθυμούν, να εξαρτούν, όσον αφορά τόσο τους ατομικώς παρέχοντες υπηρεσίες καλλιτέχνες όσο και τα συγκροτήματα πολιτιστικού χαρακτήρα, το ευεργέτημα των απαλλαγών της παραγράφου 1, στοιχείο ιδ', της ίδιας διατάξεως, σχετικά με ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα, από μία ή πλείονες από τις προβλεπόμενες στη διάταξη αυτή προϋποθέσεις, ιδίως από τη μη συστηματική επιδίωξη κέρδους και από τον ουσιαστικά εθελοντικό χαρακτήρα της διοργανώσεως των επιμαχων υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα.

29 Ομοίως, οσάκις συμμορφώνονται προς την επιβαλλόμενη από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας υποχρέωση αποκλεισμού από την απαλλαγή των παροχών υπηρεσιών και των παραδόσεων αγαθών που δεν είναι απαραίτητες για την επίμαχη δραστηριότητα πολιτιστικού χαρακτήρα ή που προορίζονται κυρίως για να προσπορίσουν στους ενδιαφερομένους πρόσθετα έσοδα με τη διενέργεια πράξεων αμέσως ανταγωνιζομένων τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκειμένων στον ΦΠΑ, τα κράτη μέλη πρέπει να μεταχειρίζονται κατά τον ίδιο τρόπο τους ατομικώς παρέχοντες υπηρεσίες καλλιτέχνες και τα συγκροτήματα πολιτιστικού χαρακτήρα.

30 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι η έκφραση «άλλους οργανισμούς πολιτιστικού χαρακτήρος αναγνωρισμένους από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος» δεν αποκλείει τους ατομικώς παρέχοντες υπηρεσίες μονωδούς.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

31 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν η επικεφαλίδα, αυτή καθεαυτήν, του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας, που αναφέρεται στις «απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος», συνεπάγεται περιορισμούς των δυνατοτήτων απαλλαγής που προβλέπει η διάταξη αυτή, ιδίως αν οι επίμαχες υπηρεσίες παρέχονται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς.

- 32 Ο Μ. Hoffmann φρονεί ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να εφαρμόζουν το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας θεσπίζοντας κριτήρια αποκλεισμού της απαλλαγής διαφορετικά από εκείνα που προβλέπει ακριβώς η διάταξη αυτή. Επιπλέον, η θέσπιση κριτηρίων αποκλεισμού πρέπει να τηρεί την αρχή της ίσης μεταχείρισης, όπως προκύπτει, μεταξύ άλλων, από την απόφαση της 13ης Ιουλίου 2000, C-36/99, *Idéal tourism* (Συλλογή 2000, σ. I-6049, σκέψη 36).
- 33 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, η επικεφαλίδα του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας δεν συνεπάγεται, αυτή καθεαυτήν, κανένα περιορισμό στην εκ μέρους των κρατών μελών επιλογή των οργανισμών που μπορούν να τύχουν αναγνώρισης που να τους παρέχει το δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ.
- 34 Η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών ισχυρίζεται ότι είναι δυνατόν να αποκλειστούν από το ευεργέτημα της απαλλαγής οι οργανισμοί πολιτιστικού χαρακτήρα που επιδιώκουν εμπορικούς σκοπούς, δυνάμει του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας, το οποίο αφορά «ορισμένες δραστηριότητες γενικού συμφέροντος», καθόσον, σύμφωνα με την παράγραφο 1, στοιχείο ιδ', της διατάξεως αυτής, οι τυγχάνοντες της απαλλαγής πρέπει να έχουν αναγνωρισθεί από τα κράτη μέλη, τα δε εν λόγω κράτη μέλη μπορούν να αρνηθούν την αναγνώριση αυτή. Επιπλέον, η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών υπενθυμίζει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να εξαρτούν, βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, τη χορήγηση της απαλλαγής στους οργανισμούς που δεν είναι δημοσίου δικαίου από την προϋπόθεση ότι δεν έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη κέρδους.
- 35 Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η επικεφαλίδα του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας δηλοί ότι οι απαλλαγές που προβλέπονται στη διάταξη αυτή πρέπει να περιορίζονται στις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος. Κατά συνέπεια,

το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται περιοριστικά, οπότε απαλλάσσονται μόνον οι πολιτιστικές δραστηριότητες που ασκούνται για σκοπούς γενικού συμφέροντος και όχι εκείνες που ασκούνται αποκλειστικά με σκοπό το κέρδος.

36 Η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι, σύμφωνα με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν περιορισμούς της απαλλαγής για τους οργανισμούς οι οποίοι έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη κέρδους. Περαιτέρω, το στοιχείο β' της ίδιας διατάξεως συνεπάγεται περιορισμούς των δυνατοτήτων απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας, ιδίως οσάκις η απαλλαγή μπορεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, το εθνικό δικαστήριο πρέπει να καθορίσει αν σκοπός των επίμαχων στο πλαίσιο της κύριας δίκης εκδηλώσεων ήταν ο προσπορισμός πρόσθετων εσόδων για τη δραστηριότητα του Μ. Hoffmann, αν ο Μ. Hoffmann τελούσε σε ανταγωνισμό με εμπορικές επιχειρήσεις υποκείμενες στον ΦΠΑ και αν η χορήγηση της απαλλαγής θα νόθευε τον ανταγωνισμό.

37 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η επικεφαλίδα, αυτή καθαυτή, του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας, που είναι διατυπωμένη ως εξής: «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος», δεν συνεπάγεται περιορισμούς των δυνατοτήτων απαλλαγής που προβλέπει η διάταξη αυτή.

38 Συγκεκριμένα, αφενός, οι δραστηριότητες που πρέπει να απαλλαγούν του ΦΠΑ, αυτές τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάξουν και εκείνες που δεν μπορούν να απαλλαγούν, καθώς και οι προϋποθέσεις τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν στις δυνάμενες να απαλλαγούν δραστηριότητες, ορίζονται ακριβώς

από το περιεχόμενο του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας. Αφετέρου, όπως επιβεβαιώνει η παράγραφος 2, στοιχείο α', του άρθρου αυτού, το οποίο επιτρέπει, αλλά δεν υποχρεώνει, τα κράτη μέλη να επιφυλάσσουν το ευεργέτημα της απαλλαγής στους οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημοσίου δικαίου, οι οποίοι δεν έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη κέρδους, ο εμπορικός χαρακτήρας μιας δραστηριότητας δεν αποκλείει, στο πλαίσιο του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας, από τη δραστηριότητα αυτή τον χαρακτήρα δραστηριότητας γενικού συμφέροντος.

- 39 Οι ενδεχόμενοι περιορισμοί του ευεργετήματος των απαλλαγών του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής, όπως υπενθυμίστηκε στις σκέψεις 28 και 29 της παρούσας απόφασης, παρά μόνο στο πλαίσιο της εφαρμογής της παραγράφου 2 της διατάξεως αυτής.
- 40 Επομένως, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η επικεφαλίδα, αυτή καθεαυτή, του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας δεν συνεπάγεται περιορισμούς των δυνατοτήτων απαλλαγής που προβλέπει η διάταξη αυτή.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 41 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική Κυβέρνηση και οι Κυβερνήσεις των Κάτω Χωρών και του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκλυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 5ης Απριλίου 2000 το Bundesgerichtshof, αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι η έκφραση «άλλους οργανισμούς πολιτιστικού χαρακτήρος αναγνωρισμένους από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος» δεν αποκλείει τους ατομικώς παρέχοντες υπηρεσίες μονωδούς.

- 2) Η επικεφαλίδα, αυτή καθεαυτήν, του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας δεν συνεπάγεται περιορισμούς των δυνατοτήτων απαλλαγής που προβλέπει η διάταξη αυτή.

Puissochet

Schintgen

Σκουρής

Macken

Cunha Rodrigues

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 3 Απριλίου 2003.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

R. Grass

J.-P. Puissochet