

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)
της 16ης Οκτωβρίου 2008*

Στην υπόθεση C-253/07,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Ηνωμένο Βασίλειο) με απόφαση της 1ης Φεβρουαρίου 2007, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 29 Μαΐου 2007, στο πλαίσιο της δίκης

Canterbury Hockey Club,

Canterbury Ladies Hockey Club

κατά

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, T. von Danwitz (εισηγητή), E. Juhász, Γ. Αρέστη και J. Malenovský, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: D. Ruiz-Jarabo Colomer
γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 3ης Ιουλίου 2008,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- τα Canterbury Hockey Club και Canterbury Ladies Hockey Club, εκπροσωπούμενα από τον M. G. MacDonald, advocate,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την T. Harris και τον L. Seeboruth, επικουρούμενους από τον I. Hutton, barrister,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Κ. Γεωργιάδη, Ι. Μπακόπουλο και Κ. Μπόσκοβιτς,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από την M. Afonso και τον R. Lyal,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- ¹ Η υπό κρίση αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).
- ² Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, των ομίλων Canterbury Hockey Club και Canterbury Ladies Hockey Club (στο εξής, από κοινού: Hockey Clubs) και, αφετέρου, της υπηρεσίας Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (στο εξής: υπηρεσία των Commissioners), με αντικείμενο την επιβολή φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) στις συνδρομές που εισπράττει ο

οργανισμός England Hockey Limited (στο εξής: οργανισμός England Hockey) για να παρέχει στα Hockey Clubs υπηρεσίες που, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς τους, θα έπρεπε να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

- 3 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, στον ΦΠΑ υπόκεινται «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή».

- 4 Το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας, υπό τον τίτλο «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος», προβλέπει μεταξύ άλλων τα εξής:

«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 ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

ιγ) ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεόμενες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή και προσφερόμενες από οργανώσεις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα ασχολούμενα με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή

[...]

2. [...]

β) οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών αποκλείονται από την απαλλαγή την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1, [στοιχεία] β', ζ', η', [θ]', ιβ', ιγ' και ιδ', εάν:

- δεν είναι απαραίτητες για τη 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 [ΦΠΑ].»

Η εθνική νομοθεσία

5 Κατά το σημείο 3, κατηγορία 10, του παραρτήματος 9 του νόμου του 1994 περί ΦΠΑ (Value Added Tax Act 1994), απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ:

«Η παροχή σε ιδιώτη, από οργανισμό που υπόκειται στον ΦΠΑ, υπηρεσιών που συνδέονται στενά και ουσιαστικά με τις αθλητικές του δραστηριότητες ή τη φυσική του αγωγή, πλην της περιπτώσεως κατά την οποία ο οργανισμός αυτός λειτουργεί με μέλη και ο ιδιώτης δεν είναι μέλος.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 6 Τα Hockey Clubs είναι ιδιωτικοί αθλητικοί όμιλοι, στα πλαίσια των οποίων συγκροτούνται διάφορες ομάδες hockey. Τα μέλη τους καταβάλλουν ετήσια εισφορά σε αντιστάθμισμα για τα δικαιώματα που αντλούν από την εγγραφή τους. Πρόκειται για μη καταχωρισμένες στα σχετικά μητρώα ενώσεις, οι οποίες στερούνται νομικής προσωπικότητας.
- 7 Τα Hockey Clubs είναι, με τη σειρά τους, μέλη του England Hockey, ενός οργανισμού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που ως σκοπό έχει να ενθαρρύνει την ανάπτυξη και τη διάδοση του αθλήματος του hockey στην Αγγλία. Τα μέλη καταβάλλουν συνδρομή επί της οποίας ο οργανισμός England Hockey χρεώνει ΦΠΑ.
- 8 Σε αντιστάθμισμα για τις συνδρομές που εισπράττει, ο οργανισμός England Hockey παρέχει στα μέλη του ορισμένες υπηρεσίες, όπως σύστημα διαπιστεύσεως των ομίλων, τμήματα επιμορφώσεως για προπονητές, διαιτητές, διδασκάλους και νέους, δίκτυο γραφείων για την προώθηση του αθλήματος, διευκολύνσεις χρηματοδοτήσεως μέσω είτε δημόσιων επιχορηγήσεων είτε εσόδων από λαχειοφόρους αγορές, συμβουλές σε θέματα marketing ή εξασφαλίσεως χορηγιών, υπηρεσίες σχετικές με τη διαχείριση ή την ασφάλιση των ομίλων-μελών του, καθώς και διοργάνωση αγώνων, στους οποίους μπορούν να μετέχουν οι διάφορες ομάδες.

- 9 Η υπηρεσία των Commissioners ενημέρωσε τον οργανισμό England Hockey ότι οι συνδρομές που εισπράττει σε αντιστάθμισμα για τις υπηρεσίες τις οποίες παρέχει στους ομίλους hockey που είναι μέλη του υπόκεινται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ. Κατά την υπηρεσία των Commissioners, δεδομένου ότι δεν πρόκειται για πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό, η παροχή των υπηρεσιών αυτών δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της επίμαχης απαλλαγής.
- 10 Τα Hockey Clubs άσκησαν προσφυγή ενώπιον του VAT and Duties Tribunal, ισχυριζόμενα ότι οι υπηρεσίες που παρέχει ο οργανισμός England Hockey απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας.
- 11 Το VAT and Duties Tribunal αποφάνθηκε ότι οι υπηρεσίες που παρέχει ο οργανισμός England Hockey μπορούν να θεωρηθούν ως παρεχόμενες στους παίκτες-μέλη των Hockey Clubs, καθόσον οι όμιλοι αυτοί αποτελούν ενώσεις που δεν είναι καταχωρισμένες στα οικεία μητρώα και στερούνται νομικής προσωπικότητας. Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι έπρεπε να αντιμετωπίσει τους ομίλους αυτούς ως «διαφανείς» και να λάβει υπόψη του τα μέλη τους [και όχι τους ίδιους τους ομίλους], προκειμένου να εξετάσει το ζήτημα αν ο οργανισμός England Hockey παρέχει σε «πρόσωπα ασχολούμενα με τον αθλητισμό» υπηρεσίες συνδεδεμένες στενά με τον αθλητισμό, οι οποίες, ως εκ τούτου, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.
- 12 Η υπηρεσία των Commissioners άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, υποστηρίζοντας ότι τα Hockey Clubs δεν μπορούν να θεωρηθούν ως «διαφανή» από απόψεως ΦΠΑ. Τα Hockey Clubs άσκησαν αντέφεση, ισχυριζόμενα ότι η απόφαση του VAT and Duties Tribunal έπρεπε μεν να επιβεβαιωθεί, πλην όμως για λόγους διαφορετικούς από εκείνους που περιέχει το σκεπτικό της και, συγκεκριμένα, επειδή η προϋπόθεση του σημείου 3, κατηγορία 10, του παραρτήματος 9 του νόμου του 1994 περί ΦΠΑ, ότι οι υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται σε «ιδιώτη», δεν συνιστά ορθή μεταφορά της διατάξεως του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη.

- 13 Το High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, επισήμανε ότι ο οργανισμός England Hockey δεν παρέχει, με τις υπηρεσίες του, απευθείας στα μέλη των Hockey Clubs τα μέσα για να αθληθούν παίζοντας hockey. Έλαβε δε υπό σημείωση ότι οι διάδικοι της κύριας δίκης δεν αμφισβήτησαν ότι οι υπηρεσίες που παρέχει ο οργανισμός England Hockey συνδέονται στενά με τον αθλητισμό.
- 14 Το High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, κατέληξε ότι τα Hockey Clubs δεν πρέπει να αντιμετωπιστούν ως «διαφανή» από απόψεως ΦΠΑ και έκρινε παραδεκτή την έφεση που άσκησε η υπηρεσία των Commissioners. Εκτιμώντας, όμως, ότι η έκβαση της αντεφέσεως που άσκησαν τα Hockey Clubs εξαρτάται από την ερμηνεία διατάξεως του κοινοτικού δικαίου, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Για την εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 13Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας, περιλαμβάνει ο όρος "πρόσωπα", όπως χρησιμοποιείται στη φράση "πρόσωπα ασχολούμενα με τον αθλητισμό", τα νομικά πρόσωπα και τις ενώσεις χωρίς νομική προσωπικότητα ή αφορά μόνον τους ιδιώτες, υπό την έννοια των φυσικών προσώπων ή ανθρωπίνων όντων;
- 2) Αν ο όρος "πρόσωπα", όπως χρησιμοποιείται στη φράση "πρόσωπα ασχολούμενα με τον αθλητισμό", περιλαμβάνει τόσο τα νομικά πρόσωπα και τις ενώσεις χωρίς νομική προσωπικότητα όσο και τους ιδιώτες, πρέπει η φράση "ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεόμενες στενά με τον αθλητισμό" να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δίδει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να περιορίσουν την εφαρμογή της απαλλαγής μόνο σε άτομα [ιδιώτες] που ασχολούνται με τον αθλητισμό;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 15 Η έκτη οδηγία προσδίδει στον ΦΠΑ ευρύτατο πεδίο εφαρμογής, στο οποίο εμπίπτουν όλες οι οικονομικές δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Συλλογή 1989, σ. I-1737, σκέψη 10). Εντούτοις, το άρθρο 13 της οδηγίας αυτής απαλλάσσει ορισμένες δραστηριότητες από τον ΦΠΑ.
- 16 Οι απαλλαγές του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας αποτελούν, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου, οι οποίες έχουν ως σκοπό την αποφυγή των αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από ένα κράτος μέλος σε άλλο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 18ης Νοεμβρίου 2004, C-284/03, *Temco Europe*, Συλλογή 2004, σ. I-11237, σκέψη 16 της 26ης Μαΐου 2005, C-498/03, *Kingscrest Associates και Montecello*, Συλλογή 2005, σ. I-4427, σκέψη 22, και της 14ης Ιουνίου 2007, C-434/05, *Horizon College*, Συλλογή 2007, σ. I-4793, σκέψη 15).
- 17 Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των απαλλαγών του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές συνιστούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο. Πάντως, αυτός ο κανόνας περί συσταλτικής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των απαλλαγών του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται κατά τέτοιον τρόπον, ώστε να καθίστανται ανενεργοί

(βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Temco Europe και Horizon College). Οι όροι αυτοί πρέπει να ερμηνεύονται υπό το φως του πλαισίου στο οποίο εντάσσονται, των σκοπών και της οικονομίας της έκτης οδηγίας, λαμβανομένης ιδίως υπόψη της ratio legis της επίμαχης απαλλαγής (βλ., σχετικώς, προπαρατεθείσα απόφαση Temco Europe, σκέψη 18, και απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Συλλογή 2005, σ. I-1527, σκέψη 28).

- 18 Ο σκοπός του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας έγκειται στην απαλλαγή ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος από τον ΦΠΑ. Η απαλλαγή αυτή δεν αφορά, ωστόσο, όλες τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, αλλά μόνον εκείνες που απαριθμούνται και περιγράφονται λεπτομερέστατα στην εν λόγω διάταξη (απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2006, C-401/05, VDP Dental Laboratory, Συλλογή 2006, σ. I-12121, σκέψη 24, και προπαρατεθείσα απόφαση Horizon College, σκέψη 14).
- 19 Όσον αφορά τον αθλητισμό και τη φυσική αγωγή ως δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας έχει μεν σκοπό να ενθαρρύνει αυτές τις δραστηριότητες, πλην όμως δεν απαλλάσσει γενικώς το σύνολο των υπηρεσιών που συνδέονται με τον αθλητισμό και τη φυσική αγωγή (βλ. απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, Συλλογή 2006, σ. I-589, σκέψη 39).
- 20 Η αναγνώριση του πλεονεκτήματος της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας εξαρτάται από ορισμένες προϋποθέσεις, οι οποίες προκύπτουν από την εν λόγω διάταξη.
- 21 Πρώτον, οι συνδεόμενες στενά με τον αθλητισμό ή τη φυσική αγωγή υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από «οργανισμό» κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας. Επομένως, για να μπορούν οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης υπηρεσίες να τύχουν απαλλαγής δυνάμει της διατάξεως αυτής πρέπει οπωσδήποτε να παρέχονται από οργανισμό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η προϋπόθεση αυτή, κατά πάσα πιθανότητα, πληρούται στην υπόθεση της κύριας δίκης.

- 22 Δεύτερον, οι υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν αυτοί οι οργανισμοί απαλλάσσονται ως δραστηριότητες γενικού συμφέροντος μόνον εφόσον συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη φυσική αγωγή και έχουν ως αποδέκτες πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη φυσική αγωγή. Επιπλέον, από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η παροχή των υπηρεσιών στις οποίες αναφέρεται η παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', του άρθρου αυτού απαλλάσσεται μόνον αν είναι απαραίτητη για τη διενέργεια της οικείας πράξεως, δηλαδή για την ενασχόληση με τον αθλητισμό ή τη φυσική αγωγή.
- 23 Επομένως, η δυνατότητα απαλλαγής μιας πράξεως αποτελεί ιδίως συνάρτηση του χαρακτήρα της παρεχομένης υπηρεσίας και της σχέσεως που έχει η πράξη αυτή με τον αθλητισμό ή τη φυσική αγωγή.
- 24 Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να εξετασθεί αν ασκεί επιρροή για την απάντηση που πρέπει να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα το αντλούμενο από το γράμμα του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας επιχείρημα που προέβαλαν η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Ελληνική Κυβέρνηση, ότι μόνον τα φυσικά πρόσωπα έχουν την ικανότητα να αθλούνται και ότι, συνεπώς, μόνον οι υπηρεσίες που παρέχονται απευθείας σε φυσικά πρόσωπα μπορούν να τύχουν της επίμαχης απαλλαγής.
- 25 Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων υποστηρίζει, σχετικώς, ότι η διάταξη αυτή δεν πρέπει να ερμηνευθεί κατά γράμμα, αλλά ότι, προς διασφάλιση της κατά το δυνατόν αποτελεσματικότερης εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπει, πρέπει να ερμηνευθεί σε συνάρτηση με το είδος των υπηρεσιών που αφορά και, επομένως, να ληφθεί υπόψη όχι μόνον ο τυπικός ή νόμιμος αποδέκτης της παρεχομένης υπηρεσίας, αλλά και το συγκεκριμένο πρόσωπο που επωφελείται όντως από αυτήν.

- 26 Συναφώς, καίτοι είναι αληθές ότι αυτός καθαυτός ο όρος «πρόσωπα» έχει τόσο ευρύ περιεχόμενο ώστε να περιλαμβάνει όχι μόνον τα φυσικά πρόσωπα, αλλά και τις ενώσεις χωρίς νομική προσωπικότητα και τα νομικά πρόσωπα, εντούτοις, κατά τη συνήθη χρήση του όρου, μόνον τα φυσικά πρόσωπα αθλούνται, ακόμη και αν πρόκειται για συλλογικά αθλήματα.
- 27 Πάντως, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας δεν επιδιώκει την εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπει η διάταξη αυτή σε ορισμένα μόνον αθλήματα, αλλά αφορά γενικώς τον αθλητισμό, που περιλαμβάνει και τα αθλήματα που είναι εξ ορισμού συλλογικά ή που απαιτούν οργανωτικές και διοικητικές δομές τις οποίες παρέχουν είτε ενώσεις χωρίς νομική προσωπικότητα είτε νομικά πρόσωπα, όπως οι αθλητικοί όμιλοι ή τα σωματεία, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προαναφερθείσες στις σκέψεις 21 και 22 της παρούσας αποφάσεως προϋποθέσεις.
- 28 Η άθληση στο πλαίσιο τέτοιων δομών συνεπάγεται γενικώς ότι, για πρακτικούς λόγους διαρθρωτικής και διοικητικής φύσεως, δεν οργανώνει ο ίδιος ο ιδιώτης τις υπηρεσίες που είναι απαραίτητες για την άσκηση της αθλητικής δραστηριότητας, αλλά ο αθλητικός όμιλος, του οποίου ο ιδιώτης είναι μέλος, αναλαμβάνει να οργανώσει τις υπηρεσίες αυτές, παραδείγματος χάρη, μεριμνώντας για την ύπαρξη του γηπέδου ή του διαιτητή που απαιτούνται για τη διεξαγωγή οποιουδήποτε ομαδικού αγωνίσματος. Στις περιπτώσεις αυτές, η απορρέουσα από την παροχή υπηρεσιών έννομη σχέση δημιουργείται, αφενός, μεταξύ του αθλητικού ομίλου και του παρέχοντος τις υπηρεσίες και, αφετέρου, μεταξύ του αθλητικού ομίλου και των μελών του.
- 29 Συνεπώς, αν η φράση «παροχές υπηρεσιών [...] σε πρόσωπα ασχολούμενα με τον αθλητισμό» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας ερμηνευόταν υπό την έννοια ότι οι οικείες υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται απευθείας σε φυσικά πρόσωπα που αθλούνται στο πλαίσιο της οργανωτικής δομής ενός αθλητικού ομίλου, η δυνατότητα εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπει αυτή η διάταξη θα εξηρτάτο από την ύπαρξη έννομης σχέσεως μεταξύ του παρέχοντος της υπηρεσίας και των ιδιωτών που αθλούνται στο πλαίσιο μιας τέτοιας δομής. Η ερμηνεία αυτή θα συνεπαγόταν τον αυτόματο και αναπόφευκτο αποκλεισμό μεγάλου αριθμού υπηρεσιών, οι οποίες είναι απαραίτητες για τις αθλητικές δραστηριότητες, από το πεδίο εφαρμογής της επίμαχης απαλλαγής, ανεξαρτήτως του αν οι υπηρεσίες αυτές

συνδέονται στενά είτε με πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό είτε με αθλητικούς ομίλους και του ποιος επωφελείται όντως από αυτές. Το αποτέλεσμα αυτό θα αντέβαινε, όπως ορθώς επισήμανε η Επιτροπή, στον σκοπό που επιδιώκει αυτή η διάταξη, ήτοι στην εφαρμογή της επίμαχης απαλλαγής στις υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται σε ιδιώτες που ασχολούνται με τον αθλητισμό.

- 30 Επιπλέον, η ερμηνεία αυτή θα είχε ως συνέπεια να μην μπορούν να τύχουν της απαλλαγής που αφορά τις πράξεις ιδρυμάτων ή οργανισμών, κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας, ορισμένα πρόσωπα που ασχολούνται με κάποιο άθλημα, αποκλειστικώς και μόνο για τον λόγο ότι αθλούνται στο πλαίσιο της οργανωτικής δομής ενός ομίλου. Όμως, η ερμηνεία αυτή θα ήταν αντίθετη προς την άρρηκτα συνδεδεμένη με το κοινό σύστημα ΦΠΑ αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία πρέπει να τηρείται κατά την εφαρμογή των απαλλαγών του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας (βλ., σχετικώς, απόφαση της 11ης Ιουνίου 1998, C-283/95, Fischer, Συλλογή 1998, σ. I 3369, σκέψη 27). Πράγματι, η αρχή αυτή απαγορεύει, μεταξύ άλλων, να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως, από απόψεως επιβολής ΦΠΑ, επιχειρηματίες που ενεργούν τις ίδιες πράξεις (βλ., σχετικώς, απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg, Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψη 20). Συνεπώς, θα συνέτρεχε παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας αν η δυνατότητα αναγνώρισεως του πλεονεκτήματος της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας εξηρτάτο από τη συγκεκριμένη οργανωτική δομή της κάθε αθλητικής δραστηριότητας.

- 31 Προς διασφάλιση της αποτελεσματικής εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας, η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι υπηρεσίες που αφορούν, μεταξύ άλλων, συλλογικά αθλήματα ή αθλήματα που απαιτούν οργανωτικές δομές τις οποίες παρέχουν αθλητικοί όμιλοι μπορούν, κατ' αρχήν, να τύχουν της επίμαχης απαλλαγής. Επομένως, η ταυτότητα του τυπικού αποδέκτη των υπηρεσιών και η νομική μορφή υπό την οποία απολαύει αυτών είναι άνευ σημασίας για την εκτίμηση του ζητήματος αν οι εν λόγω υπηρεσίες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

- 32 Εντούτοις, για να μπορούν να τύχουν της επίμαχης απαλλαγής οι υπηρεσίες αυτές πρέπει, σύμφωνα με το άρθρο 13, Α, παράγραφοι 1, στοιχείο ιγ', και 2, στοιχείο β', πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, να παρέχονται από οργανισμό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, να συνδέονται στενά με τον αθλητισμό και να είναι απαραίτητες για την άσκηση των οικείων δραστηριοτήτων και, τέλος, να έχουν ως πραγματικούς αποδέκτες πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό. Αντιθέτως, οι υπηρεσίες που δεν πληρούν αυτές τις προϋποθέσεις και, ιδίως, αυτές που συνδέονται με τους αθλητικούς ομίλους και τη λειτουργία τους, όπως παραδείγματος χάρη η παροχή συμβουλών σε θέματα marketing και εξασφάλισης χορηγιών, δεν μπορούν να τύχουν της επίμαχης απαλλαγής.
- 33 Δεύτερον, υπογραμμίζεται ότι, όπως προκύπτει από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', δεύτερη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, δεν μπορούν να τύχουν της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας οι υπηρεσίες που έχουν κατ' ουσίαν ως σκοπό να αποκομίσει ο οικείος οργανισμός πρόσθετα έσοδα από πράξεις που ανταγωνίζονται ευθέως τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ.
- 34 Στη διαφορά της κύριας δίκης, το αιτούν δικαστήριο οφείλει, αφού λάβει υπόψη του όλες τις περιστάσεις που περιβάλλουν την οικεία πράξη προκειμένου να εντοπίσει τα χαρακτηριστικά της στοιχεία (βλ. αποφάσεις της 2ας Μαΐου 1996, C-231/94, Faaborg-Geltling Linien, Συλλογή 1996, σ. I-2395, σκέψη 12, και της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-150/99, Stockholm Lindöpark, Συλλογή 2001, σ. I-493, σκέψη 26), να εκτιμήσει αν οι υπηρεσίες που παρέχει ο οργανισμός England Hockey στα Hockey Clubs συνδέονται στενά με τον αθλητισμό και είναι απαραίτητες για την άσκηση των σχετικών δραστηριοτήτων, αν οι πραγματικοί αποδέκτες τους είναι πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό και αν έχουν κατ' ουσίαν ως σκοπό να αποκομίσει ο οργανισμός England Hockey πρόσθετα έσοδα από πράξεις που ανταγωνίζονται ευθέως τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ.
- 35 Επομένως, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του, σε σχέση με τα πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό, και οι υπηρεσίες που παρέχονται σε νομικά πρόσωπα

και ενώσεις χωρίς νομική προσωπικότητα, εφόσον το αιτούν δικαστήριο διαπιστώσει ότι οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται στενά με τον αθλητισμό και είναι απαραίτητες για την άσκηση των οικείων δραστηριοτήτων, παρέχονται από οργανισμό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και έχουν ως πραγματικούς αποδέκτες πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

- ³⁶ Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί αν τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να περιορίσουν την εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας μόνο σε άτομα [ιδιώτες] που ασχολούνται με τον αθλητισμό.
- ³⁷ Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να περιορίσουν την εφαρμογή της απαλλαγής με κριτήριο το αν οι υπηρεσίες παρέχονται σε ιδιώτες, δεδομένου ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας προβλέπει, απλώς και μόνον, ότι απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ «ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεδεμένες στενά με τον αθλητισμό».
- ³⁸ Συναφώς, διαπιστώνεται ότι το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας ορίζει επακριβώς τόσο τις κατηγορίες δραστηριοτήτων που πρέπει να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, τις κατηγορίες δραστηριοτήτων που τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάξουν και τις κατηγορίες δραστηριοτήτων που είναι αδύνατο να απαλλαγούν, όσο και τις προϋποθέσεις από τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να εξαρτούν την αναγνώριση αυτού του πλεονεκτήματος στις δραστηριότητες που μπορούν να τύχουν απαλλαγής (απόφαση της 3ης Απριλίου 2003, C-144/00, Hoffmann, Συλλογή 2003, σ. I-2921, σκέψη 38).

- 39 Τυχόν περιορισμοί του πλεονεκτήματος των απαλλαγών του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας μπορούν να επιβληθούν μόνο στο πλαίσιο της εφαρμογής της παραγράφου 2 της διατάξεως αυτής (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Hoffmann, σκέψη 39). Επομένως, από τη στιγμή που κράτος μέλος αποφασίζει να αναγνωρίσει το πλεονέκτημα της απαλλαγής σε κάποια υπηρεσία που συνδέεται στενά με τον αθλητισμό ή τη φυσική αγωγή και παρέχεται από οργανισμό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το εν λόγω κράτος μέλος μπορεί να εξαρτήσει την αναγνώριση αυτού του πλεονεκτήματος αποκλειστικώς και μόνον από τις προϋποθέσεις του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας (βλ. απόφαση της 7ης Μαΐου 1998, C-124/96, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 1998, σ. I-2501, σκέψη 18). Δεδομένου ότι η διάταξη αυτή δεν προβλέπει κανέναν περιορισμό σε σχέση με τους αποδέκτες των οικείων υπηρεσιών, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να αποκλείσουν ορισμένη κατηγορία αποδεκτών από το πλεονέκτημα της επίμαχης απαλλαγής.
- 40 Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η φράση «ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεόμενες στενά με τον αθλητισμό», όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας, δεν σημαίνει ότι τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να περιορίσουν την εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπει η διάταξη αυτή, από απόψεως των αποδεκτών των οικείων υπηρεσιών.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

- 1) Το άρθρο 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, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του, σε σχέση με τα πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό, και οι υπηρεσίες που παρέχονται σε νομικά πρόσωπα και ενώσεις χωρίς νομική προσωπικότητα, εφόσον το αιτούν δικαστήριο διαπιστώσει ότι οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται στενά με τον αθλητισμό και είναι απαραίτητες για την άσκηση των οικείων δραστηριοτήτων, παρέχονται από οργανισμό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και έχουν ως πραγματικούς αποδέκτες πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό.

- 2) Η φράση «ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεδόμενες στενά με τον αθλητισμό», όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας 77/388, δεν σημαίνει ότι τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να περιορίσουν την εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπει η διάταξη αυτή, από απόψεως των αποδεκτών των οικείων υπηρεσιών.

(υπογραφές)