



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
GERARD HOGAN
της 7ης Νοεμβρίου 2019¹

Υπόθεση C-488/18

**Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen
κατά
Golfclub Schloss Igling e.V.**

[αίτηση του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία) για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/EK – Απαλλαγές – Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ' – Παροχές υπηρεσιών συνδεδεμένες στενά με τον αθλητισμό – Άμεσο αποτέλεσμα – Έκταση του περιθωρίου εκτιμής των κρατών μελών – Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας – Αρχή της ίσης μεταχειρίσεως – Έννοια του όρου “οργανισμοί μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα”»

1. Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία 2006/112).
2. Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (φορολογικής αρχής, Kaufbeuren, Παράρτημα Füssen, Γερμανία) και του Golfclub Schloss Igling e.V. (στο εξής: Golfclub), σχετικά με την άρνηση της φορολογικής αρχής να απαλλάξει από τον φόρο κύκλου εργασιών (ΦΠΑ) ορισμένες στενά συνδεδεμένες με το γκολφ υπηρεσίες τις οποίες παρείχε το Golfclub.
3. Το κύριο ζήτημα που τίθεται στην παρούσα υπόθεση είναι εάν, μολονότι η γραμματική διατύπωση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 αναφέρεται απλώς σε «ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεδεμένες στενά με τον αθλητισμό», θα ήταν εντούτοις δυνατόν η εν λόγω διάταξη να θεωρηθεί αρκούντως ακριβής και απαλλαγμένη αιρέσεων και, ως εκ τούτου, να γίνει δεκτό ότι παράγει άμεσο αποτέλεσμα.

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

I. Το δίκαιο της Ένωσης

A. Η οδηγία 2006/112

4. Το άρθρο 132 της οδηγίας 2006/112 ορίζει:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

- ιγ) ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεόμενες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, που προσφέρονται από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή,
- ιδ) ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές παραδόσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή άλλους οργανισμούς πολιτιστικού χαρακτήρα αναγνωρισμένους από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος».

B. Το γερμανικό δίκαιο

5. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 22, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), όπως δημοσιεύθηκε την 21η Φεβρουαρίου 2005 (BGB1. 2005 I, σ. 386), απαλλάσσονται από τον φόρο οι ακόλουθες πράξεις:

- «α) συνέδρια, μαθήματα και άλλες εκδηλώσεις επιστημονικού ή εκπαιδευτικού χαρακτήρα που διοργανώνονται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ανώτερες σχολές διοίκησης και οικονομικών, Volkshochschulen (κοινοτικά κολλέγια) ή οργανισμούς που επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς ή σκοπούς επαγγελματικής οργάνωσης, εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων χρησιμοποιείται για την κάλυψη των δαπανών
- β) άλλες πολιτιστικές και αθλητικές εκδηλώσεις που διοργανώνονται από τους αναφερόμενους υπό στοιχείο α φορείς, όταν η αμοιβή συνίσταται στα έξοδα συμμετοχής.»

6. Τα άρθρα 51, 52, 55, 58, 59, 60 και 61 του Abgabenordnung (φορολογικού κώδικα, στο εξής: AO) προβλέπουν:

«Άρθρο 51

Γενικά

1) Οι ακόλουθες διατάξεις έχουν εφαρμογή στις περιπτώσεις που ο κώδικας απονέμει φορολογικά προνόμια σε φορέας λόγω του ότι εξυπηρετεί άμεσα και αποκλειστικά κοινωφελείς, φιλανθρωπικούς ή θρησκευτικούς σκοπούς (σκοποί που υπόκεινται σε προνομιακή μεταχείριση). Ως φορείς νοούνται οι οικονομικοί φορείς, οι ενώσεις προσώπων ή οι ομάδες περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζονται στον νόμο περί φόρου εταιριών. Οι λειτουργικές υποδιαιρέσεις (τμήματα) των φορέων δεν αντιμετωπίζονται ως ανεξάρτητες υποκείμενες σε φόρο οντότητες.

[...]

Άρθρο 52

Κοινωφελείς σκοποί

1) Ένας φορέας εξυπηρετεί κοινωφελείς σκοπούς εφόσον η δραστηριότητά του είναι αφιλοκερδώς αφιερωμένη στη γενική πρόοδο από υλική, πνευματική ή ηθική άποψη. Δεν θεωρείται γενική πρόοδος εάν η ομάδα προσώπων που επωφελείται από την πρόοδο αυτή οριοθετείται, παραδείγματος χάριν, από την ιδιότητα του μέλους μίας οικογένειας ή του προσωπικού μίας επιχείρησης ή μένει πάντοτε μικρή εξ ορισμού, ιδίως ως προς τα γεωγραφικά ή επαγγελματικά χαρακτηριστικά. Δεν καταφάσκεται γενική πρόοδος απλώς και μόνον διότι ένας φορέας διοχετεύει τα κεφάλαιά της σε οργανισμό δημοσίου δικαίου.

2) Με την επιφύλαξη των διατάξεων του πρώτου εδαφίου, ως γενική πρόοδος αναγνωρίζονται τα ακόλουθα:

[...]

21. η προαγωγή των αθλημάτων (το σκάκι συγκαταλέγεται στα αθλήματα)·

[...]

Άρθρο 55

Ανιδιοτελής δραστηριότητα

1) Η πρόοδος ή υποστήριξη θεωρείται ανιδιοτελής εφόσον δεν εξυπηρετεί πρωτίστως τους οικονομικούς σκοπούς του ίδιου του φορέα, για παράδειγμα τους εμπορικούς ή άλλους κερδοσκοπικούς σκοπούς, και εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

1. Τα κεφάλαια του φορέα δύνανται να χρησιμοποιούνται μόνον για τους καταστατικούς σκοπούς του. Τα μέλη ή οι εταίροι (μέλη για τους σκοπούς των παρουσών διατάξεων) δεν δύνανται να λαμβάνουν ποσοστά επί των κερδών ούτε, ένεκα της ιδιότητάς τους ως μελών, οποιαδήποτε άλλα κονδύλια από τα κεφάλαια του φορέα. Ο φορέας δεν μπορεί να χρησιμοποιεί τα κεφάλαιά του είτε για την άμεση είτε για την έμμεση προαγωγή ή υποστήριξη πολιτικών κομμάτων.
2. Μετά τη λήξη της συμμετοχής τους ή τη ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων του φορέα, τα μέλη του δεν δύνανται να λάβουν περισσότερο από το καταβεβλημένο κεφάλαιό τους και την αγοραία αξία των συνεισφορών τους σε είδος.
3. Ο φορέας δεν δύναται να παρέχει ωφέλεια ή δυσανάλογα υψηλή αμοιβή σε οποιοδήποτε πρόσωπο μέσω δαπανών που δεν σχετίζονται με τον καταστατικό σκοπό του.
4. Σε περίπτωση λύσης ή ρευστοποίησης του φορέα ή έκλειψης του καταστατικού σκοπού, τα περιουσιακά στοιχεία που υπερβαίνουν το καταβεβλημένο κεφάλαιο των μελών του και την αγοραία αξία των συνεισφορών τους σε είδος δύναται να χρησιμοποιηθούν μόνον για σκοπούς που υπόκεινται σε προνομιακή φορολογική μεταχείριση (αρχή της δέσμευσης ως προς τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων). Η εν λόγω προϋπόθεση πληρούται επίσης εφόσον τα περιουσιακά στοιχεία πρόκειται να διατεθούν σε άλλο φορέα που τυγχάνει φορολογικών προνομίων ή σε νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου για σκοπούς που υπόκεινται σε προνομιακή φορολογική μεταχείριση.
5. Με την επιφύλαξη του άρθρου 62, ο φορέας χρησιμοποιεί καταρχήν το κεφάλαιό του αμελλητί για τους προβλεπόμενους στο καταστατικό του σκοπούς που υπόκεινται σε προνομιακή φορολογική μεταχείριση. Η χρήση κεφαλαίων για την απόκτηση ή δημιουργία περιουσιακών στοιχείων που

υπόκεινται σε προνομιακή φορολογική μεταχείριση αποτελεί επίσης κατάλληλη χρήση. Τα κεφάλαια θεωρούνται ότι χρησιμοποιήθηκαν αμελλητί όταν χρησιμοποιούνται για σκοπούς που υπόκεινται σε προνομιακή φορολογική μεταχείριση εντός δύο ημερολογιακών ή οικονομικών ετών από την κτήση τους.

[...]

Άρθρο 58

Δραστηριότητες που δεν θίγουν τα φορολογικά προνόμια

Η προνομιακή φορολογική μεταχείριση δεν αποκλείεται σε περίπτωση που

[...]

8. ένας φορέας διοργανώνει κοινωνικές εκδηλώσεις δευτερεύουσας σημασίας σε σχέση με τις δραστηριότητές του υπό προνομιακή φορολογική μεταχείριση,
9. μια αθλητική ένωση προάγει επί πληρωμή αθλητικές δραστηριότητες επιπλέον των δωρεάν αθλητικών δραστηριοτήτων,

[...]

Άρθρο 59

Προϋποθέσεις προνομιακής φορολογικής μεταχειρίσεως

Φορολογικά προνόμια απονέμονται εφόσον από το καταστατικό, την ιδρυτική πράξη ή άλλη καταστατική πράξη (καλούμενα για τους σκοπούς των παρουσών διατάξεων καταστατικά) προκύπτει ότι ο σκοπός αυτός πληροί τις προϋποθέσεις των άρθρων 52 έως 55 και ότι επιδιώκεται αποκλειστικά και άμεσα η πραγματική διαχειριστική δραστηριότητα πρέπει να συμμορφώνεται προς τις εν λόγω καταστατικές διατάξεις.

Άρθρο 60

Προϋποθέσεις που πρέπει να πληροί το καταστατικό

- 1) Οι καταστατικοί σκοποί και τα μέσα προς επίτευξή τους καθορίζονται με τέτοια ακρίβεια, ώστε να διασφαλίζεται ότι, βάσει του καταστατικού, δύναται να διαπιστωθεί η εκπλήρωση των προϋποθέσεων προνομιακής φορολογικής μεταχειρίσεως. Το καταστατικό περιλαμβάνει τα αναφερόμενα στο παράρτημα 1 κριτήρια.
- 2) Το καταστατικό πρέπει να συνάδει με τις προβλεπόμενες προϋποθέσεις καθ' όλη τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου, όσον αφορά τον εταιρικό φόρο και τον φόρο επιτηδεύματος, και κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, όσον αφορά άλλους φόρους.

Άρθρο 61

Δέσμευση εκ του καταστατικού ως προς τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων

(1) Θεωρείται ότι υπάρχει επαρκής από φορολογική άποψη δέσμευση ως προς τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων (άρθρο 55, παράγραφος 1, σημείο 4) εφόσον ο σκοπός για τον οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθούν τα περιουσιακά στοιχεία, σε περίπτωση λύσης ή ρευστοποίησης του φορέα ή έκλειψης του σκοπού του, καθορίζεται με τόση ακρίβεια στο καταστατικό, ώστε να είναι δυνατόν να διαπιστωθεί, βάσει του καταστατικού, κατά πόσον ο σκοπός αυτός υπόκειται σε προνομιακή φορολογική μεταχείριση.

2) (καταργήθηκε)

3) Εάν η ρήτρα περί δεσμεύσεως ως προς τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων τροποποιηθεί μεταγενέστερα, κατά τρόπο που δεν πληροί πλέον τις προϋποθέσεις του άρθρου 55, παράγραφος 1, σημείο 4, θα θεωρείται αναδρομικά ανεπαρκής από άποψη φορολογικής αντιμετώπισης. Το άρθρο 175, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, σημείο 2, ισχύει με την επιφύλαξη ότι οι πράξεις επιβολής φόρου μπορούν να εκδίδονται, να ακυρώνονται ή να τροποποιούνται εφόσον αφορούν φόρους οι οποίοι έχουν γεννηθεί εντός των δέκα ημερολογιακών ετών που προηγούνται της τροποποίησης της ρήτρας περί δεσμεύσεως ως προς τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.»

II. Το ιστορικό της διαφοράς

7. Το Golfclub είναι εγγεγραμμένο σωματείο, το οποίο κατά το επίδικο έτος (2011) δεν αναγνωριζόταν ως κοινής ωφέλειας κατά την έννοια των άρθρων 51 επ. του ΑΟ. Σκοπός του σωματείου, σύμφωνα με το καταστατικό του, είναι η προώθηση του αθλήματος του γκολφ. Προς τον σκοπό αυτό, διαχειρίζεται ένα γήπεδο γκολφ και τις συναφείς εγκαταστάσεις, τα οποία εκμισθώνει στην Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH (στο εξής: Golfplatz). Βάσει του άρθρου 13, παράγραφος 3, του καταστατικού του σωματείου, σε περίπτωση εκούσιας ή αναγκαστικής λύσης του, τα περιουσιακά του στοιχεία θα μεταβιβαστούν σε πρόσωπο ή οργανισμό που θα οριστεί από τη γενική συνέλευση.

8. Στις 25 Ιανουαρίου 2011 η Golfplatz εξαγοράστηκε από το Golfclub έναντι 380 000 ευρώ. Για τη χρηματοδότηση της εν λόγω συναλλαγής, το Golfclub συνήψε δάνεια με τα μέλη του με ετήσιο επιτόκιο 4%, τα οποία αποπλήρωνε με ρυθμό 5% ετησίως.

9. Κατά το ίδιο έτος, το Golfclub είχε συνολικά έσοδα 78 615,02 ευρώ από τις ακόλουθες δραστηριότητες:

- i) τη χρήση του γηπέδου του γκολφ·
- ii) τη χρέωση μισθώματος για τις μπάλες του γκολφ·
- iii) την εκμίσθωση caddies (αμαξιδίων για τη μεταφορά εντός του γηπέδου)·
- iv) την πώληση μπαστουνιών του γκολφ·
- v) τη διοργάνωση αγώνων γκολφ και εκδηλώσεων, έναντι τέλους συμμετοχής το οποίο εισέπραττε το Golfclub.

10. Η φορολογική αρχή δεν δέχεται ότι οι ως άνω δραστηριότητες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, στηριζόμενη στην αιτιολογία ότι, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 22, του UStG, απαλλάσσονται μόνον τα τέλη συμμετοχής και ότι, ακόμη και στη διοργάνωση αγώνων γκολφ, η συγκεκριμένη εξαίρεση δεν έχει εφαρμογή, διότι το Golfclub δεν συνιστά οργανισμό κοινής ωφέλειας κατά την έννοια των άρθρων 51 επ. του ΑΟ. Ειδικότερα, εκτιμά ότι το καταστατικό του δεν περιλαμβάνει επαρκώς ακριβείς κανόνες για τη διανομή των περιουσιακών του στοιχείων σε περίπτωση λύσης του, ενώ η εξαγορά της Golfplatz καταδεικνύει ότι δεν επιδιώκει αποκλειστικώς μη κερδοσκοπικό σκοπό.

11. Η απόφαση που έλαβε η φορολογική αρχή σχετικά με το Golfclub ακυρώθηκε από το Finanzgericht München (φορολογικό δικαστήριο, Μόναχο, Γερμανία) με την αιτιολογία ότι το Golfclub είναι οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 και ότι η διάταξη αυτή, η οποία παράγει άμεσο αποτέλεσμα, απαιτεί από τα κράτη μέλη να απαλλάσσουν από τον φόρο όλες τις δραστηριότητες οργανισμών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό.

III. Τα πραγματικά περιστατικά και τα προδικαστικά ερωτήματα

12. Η φορολογική αρχή άσκησε αίτηση αναιρέσεως κατά της αποφάσεως του Finanzgericht (φορολογικού δικαστηρίου) ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Το εν λόγω δικαστήριο εκτιμά, αφενός, ότι το αποτέλεσμα της διαφοράς εξαρτάται από το εάν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 έχει άμεσο αποτέλεσμα και, ως εκ τούτου, εάν οι οργανισμοί μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δύνανται να επικαλεστούν άμεσα τη διάταξη αυτή σε περίπτωση εσφαλμένης μεταφοράς της οδηγίας στο εθνικό δίκαιο. Αφετέρου, η διαφορά αφορά τη σημασία της έννοιας «οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα» που χρησιμοποιείται στην ίδια διάταξη.

13. Όσον αφορά το πρώτο ζήτημα, το εθνικό δικαστήριο εκθέτει ότι διατηρεί αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 παράγει άμεσο αποτέλεσμα, δεδομένου ότι, στην απόφαση της 15ης Φεβρουαρίου 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, σκέψεις 23 και 24), το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 13Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (στο εξής: έκτη οδηγία), δεν παράγει άμεσο αποτέλεσμα. Πράγματι, για να καταλήξει στην κρίση αυτή, το Δικαστήριο έλαβε ιδίως υπόψη το γεγονός ότι η εν λόγω διάταξη, όπως ακριβώς και το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', αναφέρεται σε «ορισμένες παροχές υπηρεσιών» και, ως εκ τούτου, παρέχει στα κράτη μέλη τη διακριτική ευχέρεια να καθορίσουν ποιες παροχές θα απαλλάσσονται. Τούτο οδήγησε το Δικαστήριο στο συμπέρασμα ότι η διάταξη αυτή δεν πληροί τις απαιτούμενες προϋποθέσεις για να παράγει άμεσο αποτέλεσμα ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.

14. Όσον αφορά το δεύτερο ζήτημα, το εθνικό δικαστήριο διερωτάται εάν ο όρος «οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα» ο οποίος χρησιμοποιείται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 πρέπει να θεωρηθεί ως αυτοτελής έννοια του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, εάν πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι θέτει ως προϋπόθεση, προκειμένου να χαρακτηριστεί έτσι ένας οργανισμός, να προβλέπει το καταστατικό του ότι, σε περίπτωση μεταβίβασης προς άλλον οργανισμό, και ο τελευταίος πρέπει να επιδιώκει μη κερδοσκοπικό σκοπό.

15. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της [οδηγίας 2006/112], κατά το οποίο [τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο] “ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεόμενες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, που προσφέρονται από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού

χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή”, άμεσο αποτέλεσμα, ώστε να μπορούν οργανισμοί μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα να επικαλεσθούν απευθείας αυτή τη διάταξη σε περίπτωση ελλείψεως μεταφοράς της στο εσωτερικό δίκαιο;

- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: Όταν γίνεται λόγος για “οργανισμό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα” στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ, της [οδηγίας 2006/112] πρόκειται για:
 - αυτοτελή έννοια, που πρέπει να ερμηνεύεται κατά το ενωσιακό δίκαιο, ή
 - μπορούν τα κράτη μέλη να εξαρτούν την ύπαρξη τέτοιων οργανισμών από τη συνδρομή προϋποθέσεων όπως του άρθρου 52, σε συνδυασμό με το άρθρο 55, του [Abgabenordnung] (φορολογικού κώδικα) (ή των άρθρων 51 επ. του [Abgabenordnung] στο σύνολό τους);
- 3) Εάν πρόκειται για αυτοτελή έννοια που πρέπει να ερμηνεύεται κατά το ενωσιακό δίκαιο: Οφείλει ένας οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της [οδηγίας 2006/112], να έχει κανόνες για την περίπτωση της λύσεώς του, βάσει των οποίων να υποχρεούται να μεταβιβάσει τα υφιστάμενα περιουσιακά του στοιχεία σε άλλον οργανισμό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα για την προώθηση του αθλητισμού ή της σωματικής αγωγής;»

IV. Ανάλυση

16. Στις παρούσες προτάσεις, θα περιορίσω την ανάλυσή μου στο πρώτο ερώτημα, όπως ζητήθηκε από το Δικαστήριο.

17. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί εάν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 παράγει άμεσο αποτέλεσμα και, ως εκ τούτου, εάν δύνανται να το επικαλεσθούν ιδιώτες ενώπιον εθνικών δικαστηρίων.

18. Ως προκαταρκτική παρατήρηση, υπενθυμίζω ότι οι ιδιώτες μπορούν να επικαλεστούν διάταξη οδηγίας έναντι κράτους μέλους ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, ειδικότερα είτε σε περίπτωση που το κράτος μέλος παρέλειψε να μεταφέρει εμπροθέσμως στην εσωτερική έννομη τάξη την αντίστοιχη οδηγία, είτε σε περίπτωση που την μετέφερε στην εσωτερική έννομη τάξη πλημμελώς, εφόσον η εν λόγω διάταξη είναι απαλλαγμένη αιρέσεων και αρκούντως ακριβής².

19. Μια διάταξη του δικαίου της Ένωσης είναι απαλλαγμένη αιρέσεων, όταν θεσπίζει υποχρέωση η οποία δεν συνοδεύεται από καμία επιφύλαξη και δεν απαιτείται για την εκτέλεσή της ή την επαγωγή των αποτελεσμάτων της η έκδοση πράξης είτε των οργάνων της Ένωσης είτε των κρατών μελών³. Για να θεωρηθεί αρκούντως ακριβής μια διάταξη πρέπει να περιγράφει την υποχρέωση την οποία προβλέπει με σαφήνεια και χωρίς διφορούμενη διατύπωση⁴.

2 Πρβλ. αποφάσεις της 24ης Ιανουαρίου 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, σκέψη 33), της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, σκέψη 18), της 15ης Ιανουαρίου 2014, Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, σκέψη 31), της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 31), και της 7ης Ιουλίου 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, σκέψη 16).

3 Πρβλ. αποφάσεις της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 32), της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 49), και της 13ης Φεβρουαρίου 2019, Human Operator (C-434/17, EU:C:2019:112, σκέψη 38).

4 Αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, σκέψη 52), και της 26ης Οκτωβρίου 2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, σκέψη 41).

20. Στην περίπτωση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112, από τη νομολογία παρέχονται κατευθύνσεις για την απάντηση που πρέπει να δοθεί στο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου.

A. Ανάλυση υπό το πρίσμα της υφιστάμενης νομολογίας του Δικαστηρίου

21. Η παλαιότερη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 –όπως οι αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 2008, Canterbury Hockey Club και Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), της 21ης Φεβρουαρίου 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), καθώς και η απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861)– μπορεί εκ πρώτης όψεως να δημιουργεί την εντύπωση ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να απαλλάσσουν από τον φόρο κάθε υπηρεσία που συνδέεται στενά με την αθλητική δραστηριότητα και παρέχεται από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Ωστόσο, φρονώ ότι μια πιο λεπτομερής ανάλυση των σχετικών αποφάσεων αποδεικνύει ότι τούτο δεν ισχύει.

22. Στην απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2008, Canterbury Hockey Club και Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, σκέψη 27), το Δικαστήριο έκρινε ότι «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 [...]». Στην υπόθεση εκείνη, το βασικό ζήτημα ήταν εάν υπέκειντο σε ΦΠΑ οι συνδρομές που ο οργανισμός England Hockey εισέπραττε από τους ομίλους hockey ως αντιστάθμισμα για τις υπηρεσίες τις οποίες τους παρείχε.

23. Απαντώντας στο πρώτο ερώτημα που είχε υποβάλει το τότε αιτούν δικαστήριο, το Δικαστήριο έκρινε πρώτα ότι η παροχή υπηρεσιών για τους σκοπούς του νυν άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 αφορά υπηρεσίες που παρέχονται, από τυπικής απόψεως, όχι μόνο σε φυσικά πρόσωπα, αλλά και σε νομικά πρόσωπα και μη εγγεγραμμένες ενώσεις προσώπων, υπό την προϋπόθεση, ειδικότερα, ότι ωφελούνται στην πράξη από αυτές πρόσωπα που αθλούνται. Τούτο διότι, σε αντίθετη περίπτωση, «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». Μια τέτοια ερμηνεία θα αντέβαινε στον ίδιο τον σκοπό της απαλλαγής.

24. Στη συνέχεια, το Δικαστήριο εξέτασε το δεύτερο ερώτημα, ήτοι εάν τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να περιορίσουν την εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112, ώστε να καλύπτει μόνον ιδιώτες που ασχολούνται με τον αθλητισμό. Έκρινε, στη σκέψη 39, ότι η οδηγία δεν επέτρεπε στα κράτη μέλη «να αποκλείσουν ορισμένη κατηγορία αποδεκτών από το πλεονέκτημα της επίμαχης απαλλαγής», δεδομένου ότι τα κράτη μέλη δεν διέθεταν διακριτική ευχέρεια επ' αυτού.

25. Ομοίως, στην απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), το Δικαστήριο έκρινε, στη σκέψη 21, ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 «δεν επιδιώκει την εφαρμογή της προβλεπόμενης [από αυτό] απαλλαγής σε ορισμένα μόνον αθλήματα». Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο αποφάνθηκε, στη σκέψη 25, ότι «οι αθλητικές δραστηριότητες που δεν είναι οργανωμένες, δεν ασκούνται σε συστηματική βάση και δεν έχουν ως σκοπό τη συμμετοχή σε αθλητικές διοργανώσεις *μπορούν* να χαρακτηρίζονται ως “αθλητισμός” υπό την έννοια της διατάξεως αυτής»⁵. Εν πάση περιπτώσει, η ίδια η επιτρεπτική διατύπωση («μπορούν») που χρησιμοποίησε το Δικαστήριο στην ως άνω σκέψη δηλώνει ότι τα κράτη μέλη έχουν ένα περιθώριο διακριτικής ευχέρειας επί του ζητήματος. Εάν η επίμαχη διάταξη εθεωρείτο απαλλαγμένη αιρέσεων, θα αναμενόταν ευλόγως από το Δικαστήριο να χρησιμοποιήσει πιο επιτακτικές λέξεις, όπως «πρέπει».

5 Η υπογράμμιση δική μου.

26. Μένοντας στο σημείο αυτό, θα μπορούσε όντως να γίνει δεκτό ότι στις δύο προαναφερθείσες υποθέσεις το Δικαστήριο φαίνεται να στηρίχθηκε στη σιωπηρή παραδοχή ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', παράγει άμεσο αποτέλεσμα. Ωστόσο, πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι το ζήτημα του άμεσου αποτελέσματος δεν ετέθη ρητώς ενώπιον του Δικαστηρίου και το Δικαστήριο δεν χρειάστηκε σε καμία εκ των δύο υποθέσεων να το εξετάσει.

27. Συνεπώς, δεδομένου ότι τα προδικαστικά ερωτήματα στις υποθέσεις Canterbury Hockey Club και Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571) και Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95) δεν αφορούσαν ρητώς ούτε την ύπαρξη τυχόν περιθωρίου διακριτικής ευχέρειας των κρατών μελών να αποφασίζουν ποιες υπηρεσίες απαλλάσσονται από τον φόρο ούτε το ζήτημα εάν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', είναι απαλλαγμένο αιρέσεων, φρονώ ότι δεν δύναται να εξαχθεί από τις εν λόγω αποφάσεις συμπέρασμα όσον αφορά το κρίσιμο εν προκειμένω ζήτημα του άμεσου αποτελέσματος της διάταξης αυτής. Από την πλευρά μου, θεωρώ ότι οι αποφάσεις εκείνες πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν αποκλείουν εκ των προτέρων από το πεδίο εφαρμογής της ως άνω διάταξης ορισμένες αθλητικές δραστηριότητες απλώς διότι δεν πληρούν το συγκεκριμένο κριτήριο που ήταν επίμαχο σε καθεμία από τις αντίστοιχες υποθέσεις.

28. Στην απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, σκέψη 32), το Δικαστήριο, απαντώντας στα πέντε πρώτα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου, έκρινε ότι «το άρθρο 134, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι δεν αποκλείει από την απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας αυτής την παροχή υπηρεσιών που συνίστανται στη χορήγηση, εκ μέρους οργανισμού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που διαχειρίζεται γήπεδο γκολφ και διαθέτει πρόγραμμα μελών με συνδρομή, του δικαιώματος χρήσεως του γηπέδου σε επισκέπτες μη μέλη του οργανισμού αυτού». Ωστόσο, η επίμαχη διάταξη στην υπόθεση Bridport and West Dorset Golf Club δεν ήταν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', αλλά το άρθρο 134, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112⁶. Δεδομένου ότι το άρθρο 134, στοιχείο β', εμποδίζει τα κράτη μέλη να απαλλάξουν, δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', ορισμένες παροχές υπηρεσιών στενά συνδεόμενες με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, το Δικαστήριο εμμέσως πλην σαφώς στήριξε τη συλλογιστική του στην παραδοχή ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διατάξεως εκείνης.

29. Συνεπώς, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι το Δικαστήριο εξέτασε, στην πράξη, το εντελώς διαφορετικό ζήτημα κατά πόσον το ίδιο το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', παράγει άμεσο αποτέλεσμα. Επομένως, προκύπτει ότι δεν μπορούν να συναχθούν συμπεράσματα ούτε από τη συγκεκριμένη απόφαση, τουλάχιστον όσον αφορά το βασικό ζήτημα της παρούσας υπόθεσης.

30. Εν πάση περιπτώσει, η ως άνω ανάλυση ανά υπόθεση της παλαιότερης νομολογίας πλέον ελάχιστη σημασία έχει, διότι έκτοτε το Δικαστήριο υιοθέτησε ρητώς, τουλάχιστον σε δύο αποφάσεις, ήτοι τις αποφάσεις της 13ης Ιουλίου 2017, London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544), και της 15ης Φεβρουαρίου 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117), την προσέγγιση ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', παραχωρεί στα κράτη μέλη διακριτική ευχέρεια όσον αφορά την έκταση της εξουσίας τους να απαλλάσσουν από τον φόρο ορισμένες υπηρεσίες στενά συνδεόμενες με τον αθλητισμό. Η ίδια η ύπαρξη μιας τέτοιας διακριτικής ευχέρειας συνεπάγεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', δεν μπορούν να θεωρηθούν απαλλαγμένες αιρέσεων εκ φύσεως. Δεδομένου ότι ο ανεπιφύλακτος χαρακτήρας αποτελεί προϋπόθεση για την εφαρμογή της θεωρίας του άμεσου αποτελέσματος, έπεται ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι παράγει άμεσο αποτέλεσμα. Τούτο προκύπτει με ενάργεια από την εξέταση των δύο αυτών αποφάσεων.

⁶ Το αυτό ισχύει και για την απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, σκέψη 36), η οποία αφορούσε την ερμηνεία του άρθρου 13, Β, στοιχεία β' και γ', της έκτης οδηγίας και όχι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ'.

31. Πρώτον, στην απόφαση της 15ης Φεβρουαρίου 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας –το οποίο έκτοτε αντικαταστάθηκε από τις πανομοιότυπες διατάξεις του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της οδηγίας 2006/112– «πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν παράγει άμεσο αποτέλεσμα, οπότε, ελλείψει μεταφοράς στην εσωτερική έννομη τάξη, δεν είναι δυνατή η απευθείας επίκληση της διατάξεως αυτής από οργανισμό δημοσίου δικαίου ή άλλον οργανισμό πολιτιστικού χαρακτήρα».

32. Το Δικαστήριο επισήμανε ιδίως ότι η διατύπωση «ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα» στην ως άνω διάταξη «δεν απαιτεί την απαλλαγή όλων των παροχών υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα, οπότε τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν “ορισμένες” από τις υπηρεσίες αυτές, υπάγοντας ορισμένες άλλες στον ΦΠΑ»⁷. Το Δικαστήριο κατέληξε στο εν λόγω συμπέρασμα διότι, κατά πρώτον, «μια τέτοια ερμηνεία δεν αντιστοιχεί στη συνήθη έννοια του όρου “ορισμένες”, ο οποίος χρησιμοποιείται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας, και στερεί από τη χρήση του όρου αυτού στην ως άνω διάταξη την πρακτική αποτελεσματικότητά της»⁸. Κατά δεύτερον, όσον αφορά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας, ο νομοθέτης της Ένωσης απέρριψε ρητώς την αρχική πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για εναρμονισμένο καθορισμό των σχετικών παροχών υπηρεσιών⁹. Κατά τρίτον, η απόφαση του νομοθέτη της Ένωσης να αφήσει στα κράτη μέλη διακριτική ευχέρεια για τον καθορισμό των απαλλασσόμενων παροχών υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα μπορεί να εξηγηθεί από τη μεγάλη ποικιλία των πολιτιστικών παραδόσεων και την κατά τόπους πολιτιστική κληρονομιά εντός της Ένωσης και, ενίοτε, εντός του ίδιου κράτους¹⁰.

33. Ωστόσο, το κρίσιμο στοιχείο ήταν ότι το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η ύπαρξη της διακριτικής ευχέρειας προς απαλλαγή «ορισμένων» παροχών υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα συνεπαγόταν ότι η διάταξη αυτή δεν πληρούσε τις απαιτούμενες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της θεωρίας του άμεσου αποτελέσματος¹¹.

34. Δεύτερον, στην απόφαση της 13ης Ιουλίου 2017, *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544, σκέψη 19), το Δικαστήριο απέρριψε τον ισχυρισμό ότι η απαίτηση να επιβάλλουν τα κράτη μέλη ΦΠΑ σε όλες τις παροχές υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό για τους σκοπούς του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 παράγει άμεσο αποτέλεσμα, δεδομένου ότι μια τέτοια απαίτηση «θα ήταν [...] αντίθετη προς όσα επιτάσσει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', [...] καθώς [...] αφορά “ορισμένες” παροχές υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή».

35. Όλες οι παραπάνω κρίσεις ισχύουν απολύτως και στην περίπτωση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112, δεδομένου ότι η διάταξη αυτή αφορά επίσης την εξουσία απαλλαγής «ορισμένων» υπηρεσιών συνδεδεμένων στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή. Το γεγονός ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν διακριτική ευχέρεια στον τομέα αυτό δεν συνάδει με την απαίτηση περί μη ανεπιφύλακτου χαρακτήρα, η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εφαρμογή της θεωρίας του άμεσου αποτελέσματος. Συνεπώς, φρονώ ότι, λαμβανομένου υπόψη του σκεπτικού του Δικαστηρίου τόσο στην απόφαση *British Film Institute* όσο και στην απόφαση *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544), η διάταξη του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 δεν μπορεί να θεωρηθεί ως αρκούντως ακριβής και απαλλαγμένη αιρέσεων ώστε να παράγει άμεσο αποτέλεσμα.

7 Σκέψη 23 της αποφάσεως της 15ης Φεβρουαρίου 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117).

8 Σκέψη 16 της ίδιας αποφάσεως.

9 Σκέψεις 19 έως 21 της ίδιας αποφάσεως.

10 Σκέψη 22 της ίδιας αποφάσεως.

11 Σκέψεις 23 και 24.

B. Ανάλυση υπό το πρίσμα των κοινώς αποδεκτών ερμηνευτικών μεθόδων

36. Η ανάλυση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 υπό το πρίσμα των ερμηνευτικών μεθόδων τις οποίες παραδοσιακά χρησιμοποιεί το Δικαστήριο, βάσει της γραμματικής διατύπωσης, του πλαισίου και του σκοπού της διάταξης, οδηγεί επίσης στο ίδιο συμπέρασμα.

1. Η γραμματική διατύπωση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ'

37. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 ορίζει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ «ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεδεμένες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, που προσφέρονται από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή».

38. Δεδομένου ότι, βάσει της διατύπωσης της διάταξης αυτής, τα κράτη μέλη οφείλουν να απαλλάσσουν από τον φόρο *ορισμένες* υπηρεσίες –και όχι, σημειωτέον, *όλες* τις υπηρεσίες– οι οποίες συνδέονται στενά με τον αθλητισμό, είναι σαφές ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν κάποιο περιθώριο διακριτικής ευχέρειας στο ζήτημα. Μπορούν, επομένως, να καθορίσουν ποιες από τις υπηρεσίες που συνδέονται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή και προσφέρονται από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα επιθυμούν να απαλλάξουν.

39. Με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει, ωστόσο, ότι ο όρος «ορισμένες» δεν πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια «μερικές, αλλά όχι όλες», αλλά αντιθέτως υπό την έννοια ότι τονίζει ότι η απαλλαγή δύναται να εφαρμοστεί μόνον σε στενά συνδεδεμένες με τον αθλητισμό υπηρεσίες οι οποίες προσφέρονται από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

40. Προσωπικά, δεν μπορώ να δεχθώ αυτό το επιχείρημα. Πράγματι, πρέπει να υπομνησθεί ότι, δεδομένου ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 132 της οδηγίας 2006/112 εισάγουν εξαιρέσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο, οι όροι αυτοί πρέπει, ως εκ τούτου, να ερμηνεύονται συσταλτικώς.

41. Ασφαλώς, ο κανόνας αυτός περί συσταλτικής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της εν λόγω απαλλαγής πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο ώστε να καθίστανται άνευ νοήματος¹². Ωστόσο, υποδηλώνει ότι, εφόσον η γραμματική διατύπωση μιας εξαίρεσης –όπως αυτή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112– είναι σαφής, πρέπει να υπερισχύει η κατά κυριολεξία ερμηνεία της.

42. Εν προκειμένω, για να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός που προβάλλεται από την Ολλανδική Κυβέρνηση, θα έπρεπε, κατά τη γνώμη μου, να έχει δομηθεί διαφορετικά το τέλος της πρότασης και, ειδικότερα, να έχει τοποθετηθεί ξεχωριστά η φράση «που προσφέρονται από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα». Εάν ο νομοθέτης της Ένωσης σκόπευε να ερμηνεύεται η συγκεκριμένη διάταξη με τον

¹² Πρβλ. αποφάσεις της 18ης Νοεμβρίου 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, σκέψη 17), και της 21ης Φεβρουαρίου 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, σκέψη 19).

τρόπο που προτείνεται από την Ολλανδική Κυβέρνηση, θα μπορούσε, για παράδειγμα, να ορίσει τα ακόλουθα: «ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεόμενες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, *ήτοι αυτές* που προσφέρονται από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή» απαλλάσσονται από τον φόρο¹³.

43. Συνεπώς, λαμβανομένου υπόψη του προαναφερθέντος ερμηνευτικού κανόνα, ο ισχυρισμός της Ολλανδικής Κυβέρνησης δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

44. Πρέπει επίσης να επισημανθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης πρέπει να ερμηνεύονται όχι μόνο βάσει της γραμματικής τους διατύπωσης, αλλά και υπό το πρίσμα του πλαισίου και των σκοπών τους¹⁴. Η ανάλυση των σκοπών που επιδιώκονται από το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112, καθώς και του πλαισίου της, οδηγεί επίσης στο ίδιο συμπέρασμα.

2. Οι σκοποί που επιδιώκονται από το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ'

45. Είναι αληθές ότι οι αιτιολογικές σκέψεις της οδηγίας 2006/112 παρέχουν ελάχιστη καθοδήγηση όσον αφορά τους σκοπούς που επιδιώκει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ'¹⁵. Εντούτοις, δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη απαλλάσσει από τον φόρο ορισμένες υπηρεσίες συνδεόμενες με τον αθλητισμό, μπορεί να θεωρηθεί ότι η απαλλαγή αυτή στοχεύει στην ενθάρρυνση της αθλητικής δραστηριότητας από το ευρύ κοινό, ιδίως διότι συμβάλλει στην επίτευξη σκοπών σχετικών με τη δημόσια υγεία¹⁶.

46. Ωστόσο, ο σκοπός αυτός δεν σημαίνει ότι η πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να απαλλάξει από τον φόρο όλες τις συνδεόμενες στενά με τον αθλητισμό υπηρεσίες οι οποίες προσφέρονται από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η έννοια του αθλήματος χαρακτηρίζεται από «μη αμελητέο σωματικό στοιχείο»¹⁷. Ωστόσο, δεν συντελούν στον ίδιο βαθμό όλες οι σωματικές δραστηριότητες προς τον σκοπό διατήρησης φυσικής κατάστασης του πληθυσμού. Ομοίως, δεν είναι δυνατόν να εξυπηρετούν τον στόχο αυτό όλες οι υπηρεσίες που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή. Ως εκ τούτου, υπό το πρίσμα του σκοπού αυτού, ο νομοθέτης της Ένωσης είναι πιθανόν να έχει κρίνει, σύμφωνα με την αρχή της επικουρικότητας, η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 5, παράγραφος 1, ΣΕΕ, ότι τα κράτη μέλη είναι τα πλέον αρμόδια να αποφασίζουν ποιες υπηρεσίες που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό πρέπει να απαλλάσσονται μέσω της δικής τους νομοθεσίας για τη μεταφορά της οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη.

13 Επιπλέον, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες προκύπτει ότι ο όρος «ορισμένες» συνιστά απόρροια της δεδηλωμένης πρόθεσης του νομοθέτη να παραχωρήσει στα κράτη μέλη κάποιο περιθώριο διακριτικής ευχέρειας. Πράγματι, στην πρότασή της για την έκτη οδηγία, η Επιτροπή αρχικώς εισηγήθηκε τα κράτη μέλη να απαλλάξουν «την παροχή υπηρεσιών, καθώς και την παρεπόμενη προς αυτές παράδοση αγαθών, από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με αντικείμενο τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή· η απαλλαγή αυτή ισχύει μόνο για πράξεις που συνδέονται ευθέως με την καλλιέργεια του αθλητισμού και της σωματικής αγωγής από ερασιτέχνες». Ωστόσο, η πρόταση αυτή απορρίφθηκε ρητώς από το Συμβούλιο, το οποίο την αντικατέστησε με το κείμενο που αντιστοιχεί στην ισχύουσα διατύπωση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ'. Μεταγενέστερα, όταν η Επιτροπή πρότεινε προς το Συμβούλιο στις 5 Δεκεμβρίου 1984 την απαλοιφή της λέξης «ορισμένες», το Συμβούλιο απέρριψε και πάλι την πρόταση, διατηρώντας τη διατύπωση της διάταξης ως είχε στην αρχική έκδοση της 17ης Μαΐου 1977.

14 Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 10ης Ιουλίου 2019, Bundesverband der Verbraucherzentralen und Verbraucherverbände (C-649/17, EU:C:2019:576, σκέψη 37).

15 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, «η αρχή της νομικής ασφάλειας και σαφήνειας απαιτεί η ερμηνεία, την οποία το Δικαστήριο καλείται να δώσει, να αναφέρεται στο γράμμα και τους προδηλούς στόχους των σχετικών κειμένων». Βλ. απόφαση της 5ης Μαΐου 1988, Erzeugergemeinschaft Gutshof-Ei (91/87, EU:C:1988:235, σκέψη 8).

16 Πρβλ. αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, σκέψη 23), της 19ης Δεκεμβρίου 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, σκέψη 20), και της 26ης Οκτωβρίου 2017, The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, σκέψη 23). Στην απόφαση Žamberk, ιδίως, το Δικαστήριο απέρριψε τον ισχυρισμό ότι η απαλλαγή δεν εφαρμόζεται σε «μη οργανωμένες και οι μη συστηματικές ασκούμενες αθλητικές δραστηριότητες», όπως η –στην εν λόγω υπόθεση– κολύμβηση αναψυχής σε κολυμβητικές εγκαταστάσεις.

17 Βλ. απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2017, The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, σκέψη 22).

47. Αρκετοί παράγοντες θα μπορούσαν κάλλιστα να έχουν οδηγήσει τον νομοθέτη της Ένωσης στο ως άνω συμπέρασμα.

48. Πρώτον, όπως και στην περίπτωση των πολιτιστικών υπηρεσιών, υπάρχει μεγάλη ποικιλομορφία αθλητικών πρακτικών και αντιλήψεων για τα διάφορα αθλήματα μεταξύ των κρατών μελών. Για παράδειγμα, οι ταυρομαχίες θεωρούνται από ορισμένους ως πηγή υπερηφάνειας της Ισπανίας, πλην όμως το άθλημα αυτό γίνεται στην καλύτερη περίπτωση ανεκτό σε ορισμένα κράτη μέλη¹⁸, ενώ αντιμετωπίζεται με δυσμένεια σε άλλα. Τα μαχητικά αθλήματα και τα αθλήματα με σωματική επαφή παρουσιάζουν τα δικά τους ζητήματα όσον αφορά τόσο την ασφάλεια όσο και τη σωματική ακεραιότητα των συμμετεχόντων. Το ίδιο ισχύει εν πολλοίς και για ορισμένα «extreme sports». Άλλα πάλι αθλήματα μπορεί να θεωρηθούν ότι εγείρουν ζητήματα κακομεταχειρίσεως ζώων, για τα οποία μπορεί να υπάρχει ποικιλία απόψεων σε διαφορετικά κράτη μέλη. Μια επιπλέον παρατήρηση είναι ότι, ενώ ορισμένα αθλήματα είναι βαθιά ριζωμένα στην πολιτιστική και αθλητική ζωή συγκεκριμένων κρατών μελών –μπορεί να σκεφτεί κανείς τις ταυρομαχίες στην Ισπανία, το r etanque στη Γαλλία, το κρίκετ στο Ηνωμένο Βασίλειο και το ιρλανδικό ποδόσφαιρο και το hurling στην Ιρλανδία– ταυτόχρονα τα αθλήματα αυτά είναι σε μεγάλο βαθμό άγνωστα και παίζονται σπανίως στην Ευρωπαϊκή Ένωση πλην του αντίστοιχου σε κάθε περίπτωση κράτους μέλους.

49. Όλα τα ανωτέρω συνεπάγονται ότι τα κράτη μέλη μπορούν κάλλιστα να έχουν τις δικές τους διαφορετικές θέσεις για τη χρησιμότητα των αθλημάτων αυτών και για τον βαθμό στον οποίο πρέπει η συμμετοχή του κοινού σε συγκεκριμένα αθλήματα να ενθαρρύνεται ή να υποστηρίζεται οικονομικά.

50. Δεύτερον, και όσον αφορά συγκεκριμένα αθλήματα, το ζήτημα κατά πόσον ορισμένες υπηρεσίες που συνδέονται στενά με το άθλημα αυτό θα πρέπει να απαλλάσσονται από τον φόρο ενδέχεται να είναι πολύπλοκο. Για παράδειγμα, η ιστιοπλοΐα μπορεί να θεωρηθεί άθλημα σε αγωνιστικό πλαίσιο, αλλά όταν ασκείται διαφορετικά, μπορεί να θεωρηθεί απλώς δραστηριότητα αναψυχής ή ακόμη και μέσο μετακίνησης. Ομοίως, μολονότι η ιππασία με πόνυ ή η ιππασία με οδηγό εντάσσονται στο άθλημα της ιππασίας –με τον τρόπο, για παράδειγμα, που προτείνεται ενίοτε σε παιδιά στις διακοπές– τούτο ενδέχεται να μην αρκεί για να θεωρηθούν οι εν λόγω υπηρεσίες ως στενά συνδεδεμένες με άθληση, όπως απαιτεί το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112. Σε ορισμένες περιπτώσεις και υπό ορισμένες προϋποθέσεις, αυτό μπορεί να θεωρηθεί απλώς ως δραστηριότητα αναψυχής και όχι ως άθλημα.

51. Τρίτον, η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 πιθανόν να έχει σημαντικό οικονομικό αντίκτυπο στις αθλητικές υπηρεσίες κάθε εθνικής αγοράς, δεδομένου ότι η απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί μόνο σε οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα¹⁹. Κατά συνέπεια, ο νομοθέτης της Ένωσης, παρέχοντας ένα περιθώριο διακριτικής ευχέρειας στα κράτη μέλη να αποφασίζουν ποιες υπηρεσίες απαλλάσσονται από τον φόρο, ενδεχομένως να εκτιμά ότι τα κράτη μέλη είναι σε καλύτερη θέση να αποφασίσουν σχετικά με τον αντίκτυπο των απαλλαγών αυτών στον τοπικό ανταγωνισμό.

52. Συνάγεται, επομένως, ότι ο νομοθέτης της Ένωσης ενδεχομένως έκρινε σκόπιμο να καταφύγει στην κρίση των κρατών μελών στα ζητήματα αυτά, γεγονός που με τη σειρά του ενδέχεται να εξηγεί γιατί η συγκεκριμένη διάταξη δεν επιβάλλει στα κράτη μέλη απαλλαγμένη από αιρέσεις υποχρέωση να απαλλάσσουν όλες τις αθλητικές δραστηριότητες.

18 Παραδείγματος χάριν, στο γαλλικό δίκαιο, οι ταυρομαχίες επιτρέπονται μόνον σε περιοχές όπου εντάσσονται σε αδιατάρακτη τοπική παράδοση. Βλ. άρθρο 521-1 του γαλλικού Ποινικού Κώδικα.

19 Εάν η στρέβλωση του ανταγωνισμού ενυπάρχει εγγενώς στο γεγονός ότι το άρθρο 132 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ορισμένες απαλλαγές (απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, σκέψη 37), τούτο δεν σημαίνει ότι ο νομοθέτης της Ένωσης επιδίωξε κατά κάποιον τρόπο να εμποδίσει τα κράτη μέλη να καθορίσουν την έκταση τέτοιων στρεβλώσεων παραχωρώντας τους τη διακριτική ευχέρεια που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ'.

3. Το πλαίσιο εντός του οποίου χρησιμοποιείται το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ'

53. Το πλαίσιο εντός του οποίου χρησιμοποιείται το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', μπορεί επίσης να θεωρηθεί ότι δεν αφήνει στην πραγματικότητα περιθώριο αμφιβολίας ως προς την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ'. Οι περισσότερες από τις ειδικές απαλλαγές του άρθρου 132 ισχύουν όχι μόνο για ορισμένες δραστηριότητες, αλλά, σε αντίθεση με τις απαλλαγές του άρθρου 135, και για δραστηριότητες που ασκούνται από ορισμένες κατηγορίες προμηθευτών²⁰. Ως εκ τούτου, εάν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', είχε την έννοια που του προσδίδει η Ολλανδική Κυβέρνηση, ο νομοθέτης της Ένωσης θα χρησιμοποιούσε τον όρο «ορισμένες» σε όλες τις περιπτώσεις απαλλαγών. Ωστόσο, ο όρος αυτός χρησιμοποιείται μόνο για δύο από τις εν λόγω απαλλαγές, ήτοι αυτές του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', που αφορούν την παροχή πολιτιστικών υπηρεσιών, και αυτές του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ'.

54. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, τόσο το γράμμα όσο και το πλαίσιο εντός του οποίου θεσπίστηκε το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', καταδεικνύουν ότι η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι παρέχει στα κράτη μέλη ένα περιθώριο διακριτικής ευχέρειας για να καθορίσουν ποιες από τις υπηρεσίες που αφορούν τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή και παρέχονται από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα επιθυμούν να απαλλάξουν από τον φόρο.

Γ. Η επίδραση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως στην ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ'

55. Επίσης, η παραχώρηση περιθωρίου διακριτικής ευχέρειας στα κράτη μέλη δεν αναιρείται από την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, η οποία ενίοτε αποκαλείται, στο πλαίσιο του ΦΠΑ, αρχή της φορολογικής ουδετερότητας²¹.

56. Η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως επιβάλλει να μην αντιμετωπίζονται παρόμοιες καταστάσεις κατά τρόπο διαφορετικό και να μην αντιμετωπίζονται διαφορετικές καταστάσεις καθ' όμοιο τρόπο, εκτός αν η διαφοροποίηση δικαιολογείται αντικειμενικώς²².

²⁰ Βλ. απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, σκέψη 28).

²¹ Η χρήση του όρου «αρχή της [φορολογικής] ουδετερότητας» στο πλαίσιο αυτό είναι παραπλανητική, καθώς μπορεί να υπάρξει σύγχυση με τον μηχανισμό έκπτωσης που προβλέπεται από την έκτη οδηγία για την ελάφρυνση του εμπόρου από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τις οικονομικές του δραστηριότητες οι οποίες υπόκεινται και οι ίδιες στον ΦΠΑ. Επ' αυτού, η νομολογία δεν υπήρξε πάντοτε σταθερή. Πράγματι, όπως ήδη τόνισα στις προτάσεις μου στην υπόθεση Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302), σύμφωνα με ορισμένες αποφάσεις, η αρχή της ουδετερότητας αποτελεί έκφραση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως στον τομέα του ΦΠΑ (διάταξη της 18ης Νοεμβρίου 2014, MDDP, C-319/12, EU:C:2014:2395, σκέψη 38). Σε άλλες αποφάσεις, το Δικαστήριο την θεώρησε ως ειδικότερη έκφραση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως (απόφαση της 7ης Μαρτίου 2013, Efir, C-19/12, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2013:148, σκέψη 35) η οποία δεν συμπίπτει με αυτή (απόφαση της 25ης Απριλίου 2013, Επιτροπή κατά Σουηδίας, C-480/10, EU:C:2013:263, σκέψη 18). Ωστόσο, στη μεταγενέστερη απόφαση της 7ης Μαρτίου 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174), το τμήμα μείζονος συνθέσεως ακολούθησε πιο αυστηρή προσέγγιση, κρίνοντας, με τη δεύτερη παραδοχή του, ότι η έννοια της φορολογικής ουδετερότητας ταυτίζεται με την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, πλην όμως, για λόγους φορολογίας, πρέπει να παραχωρείται ευρεία διακριτική ευχέρεια στον νομοθέτη της Ένωσης.

²² Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 7ης Μαρτίου 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, σκέψη 41).

57. Κατά πάγια νομολογία, ο παρόμοιος χαρακτήρας τον οποίο απαιτείται να έχουν διάφορες καταστάσεις προκειμένου να εμπίπτει η διαφορετική αντιμετώπισή τους στο πεδίο εφαρμογής της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, πρέπει να εκτιμάται υπό το πρίσμα του αντικειμένου και του σκοπού των επίμαχων διατάξεων, εξυπακουόμενου ότι πρέπει να λαμβάνονται υπόψη ως προς το ζήτημα αυτό οι αρχές και οι σκοποί του οικείου τομέα²³. Η έκταση των αρμοδιοτήτων του ενδιαφερόμενου προσώπου πρέπει επίσης να λαμβάνεται υπόψη κατά την εφαρμογή της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως²⁴.

58. Ως εκ τούτου, στην περίπτωση που διάταξη του δικαίου της Ένωσης παρέχει έναν βαθμό διακριτικής ευχέρειας στα κράτη μέλη για την εξειδίκευση των προϋποθέσεων εφαρμογής της, η αρχή της ισότητας μπορεί να περιορίζει τη διακριτική ευχέρεια που παρέχεται στα κράτη μέλη, μόνον εφόσον ο σκοπός που επιδιώκεται με τη διάταξη αυτή απαιτεί τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες να αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο²⁵. Ειδάλλως, δεν μπορεί να γίνει επίκληση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως για να υποστηριχθεί ότι η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνευθεί, σε αντίθεση προς το γράμμα της, υπό την έννοια ότι δεν παρέχει καθόλου διακριτική ευχέρεια στα εν λόγω κράτη μέλη. Πράγματι, σε αντίθετη περίπτωση, τούτο θα σήμαινε ότι η έκταση κάθε εναρμόνισης που επιτυγχάνεται από οποιαδήποτε πράξη του δικαίου της Ένωσης θα ήταν πάντοτε πλήρης.

59. Δεδομένου ότι ο σκοπός τον οποίο επιδιώκει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 δεν απαιτεί να αντιμετωπίζονται κατά τον ίδιο τρόπο όλες οι υπηρεσίες που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως δεν επιβάλλει την ίδια μεταχείριση όλων αυτών των υπηρεσιών. Μόνον εφόσον ένα κράτος μέλος έκανε χρήση της διακριτικής ευχέρειας που του αναγνωρίζεται από την οδηγία μπορεί να υποστηριχθεί, λαμβανομένων υπόψη των σκοπών που επιδιώκει το εν λόγω κράτος κατά την άσκηση της διακριτικής του ευχέρειας, ότι ο τρόπος με τον οποίο αυτή ασκήθηκε συνιστά παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως²⁶.

60. Κατά συνέπεια, στην υπόθεση της κύριας δίκης, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει εάν, λαμβανομένων υπόψη των σκοπών που επιδίωκε ο Γερμανός νομοθέτης κατά την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας που του παρέχεται από το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112, τήρησε την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, παραλείποντας να απαλλάξει από τον φόρο τις επίμαχες δραστηριότητες της κύριας δίκης.

23 Απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine κ.λπ. (C-127/07, EU:C:2008:728, σκέψη 26). Ως εκ τούτου, προκειμένου να έχει εφαρμογή η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, δεν αρκεί τα αγαθά ή οι υπηρεσίες να είναι ανταγωνιστικά μεταξύ τους. Επιβάλλεται να είναι και παρόμοια υπό το πρίσμα του αντικειμένου και του σκοπού των επίμαχων διατάξεων, εξυπακουόμενου ότι πρέπει να λαμβάνονται υπόψη ως προς το ζήτημα αυτό οι αρχές και οι σκοποί του οικείου τομέα. Βλ. απόφαση της 7ης Μαρτίου 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, σκέψη 42), κατά παρέκκλιση από την απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, Rank Group (C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 36). Κατά συνέπεια, στο δίκαιο της Ένωσης, η εφαρμογή της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως ισοδυναμεί με τη διενέργεια τεστ συνοχής.

24 Βλ., κατ' αναλογία, σχετικά με την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος στο πεδίο των κρατικών ενισχύσεων, απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, σκέψη 29).

25 Με άλλα λόγια, η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως δεν καθορίζει την ύπαρξη διακριτικής ευχέρειας των κρατών μελών, αλλά περιορίζει τον τρόπο άσκησης της εν λόγω διακριτικής ευχέρειας.

26 Πρβλ. αποφάσεις της 17ης Φεβρουαρίου 2005, Linneweber και Ακριτίδης (C-453/02 και C-462/02, EU:C:2005:92, σκέψη 37), και της 9ης Ιουλίου 2015, Salomé και Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 50).

Δ. Κατ' εξαίρεση επίκληση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ'

61. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, στην περίπτωση που μια διάταξη παρέχει στα κράτη μέλη έναν βαθμό διακριτικής ευχέρειας, τη διάταξη αυτή μπορεί, υπό ειδικές συνθήκες, να την προβάλλει και ιδιώτης κατ' επίκληση της θεωρίας του άμεσου αποτελέσματος²⁷. Εντούτοις ο ιδιώτης μπορεί να το κάνει αυτό μόνον εφόσον το κράτος μέλος υπερέβη τη διακριτική του ευχέρεια²⁸ ή εφόσον έχει διακηρύξει ρητώς ότι δεν προτίθεται να ασκήσει τη διακριτική ευχέρεια που του παρέχεται από τη διάταξη αυτή²⁹.

62. Στην περίπτωση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112, θα υπήρχε υπέρβαση της διακριτικής ευχέρειας, για παράδειγμα, εάν ένα κράτος μέλος δεν απάλλασσε από τον φόρο μια υπηρεσία για λόγο που δεν επιτρέπεται, όπως σε περίπτωση που η υπηρεσία δεν παρέχεται από οργανισμό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε άτομα τα οποία ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή ή οι χρήστες των υπηρεσιών δεν είναι μέλη οργανισμού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα³⁰, ή ο πάροχος της υπηρεσίας, μολονότι είναι οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δεν είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου³¹ ή η υπηρεσία παρέχεται σε εταιρία και όχι σε φυσικό πρόσωπο³², ή εάν, όπως αναλύθηκε ανωτέρω, υπό το πρίσμα των σκοπών της εθνικής νομοθεσίας μέσω της οποίας ασκείται η διακριτική ευχέρεια, ο λόγος αυτός παραβίαζε την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως.

63. Στην ένδικη υπόθεση, η φορολογική αρχή αρνήθηκε να χορηγήσει απαλλαγή στις επίμαχες υπηρεσίες –πλην της διοργάνωσης αγώνων γκολφ– με την αιτιολογία ότι δεν συγκαταλέγονται μεταξύ αυτών που η Γερμανία επέλεξε να απαλλάξει από τον φόρο. Η συγκεκριμένη αιτιολογία δεν μπορεί καθ' εαυτήν να θεωρηθεί ότι υπερβαίνει το εύρος της διακριτικής ευχέρειας που παρέχεται από το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', στα κράτη μέλη, διότι, όπως ήδη επιχειρήσα να εξηγήσω, τα κράτη μέλη έχουν, καταρχήν, την αρμοδιότητα να αποφασίζουν συγκεκριμένα σε ποιες στενά συνδεδεμένες με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή υπηρεσίες επιλέγουν να χορηγήσουν απαλλαγή. Ως εκ τούτου, το Golfclub δεν μπορεί να επικαλεστεί ευθέως τη διάταξη αυτή, εκτός, όπως προεκτέθηκε, εάν προκύπτει, υπό το πρίσμα των σκοπών που επιδίωκε η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας κατά την άσκηση της διακριτικής της ευχέρειας, ότι οι σχετικές υπηρεσίες θα έπρεπε να έχουν υπαχθεί στην ίδια κατηγορία με εκείνες τις αθλητικές δραστηριότητες τις οποίες πράγματι απάλλαξε ο γερμανικός νόμος. Ωστόσο, τούτο εντέλει αποτελεί ζήτημα το οποίο θα κριθεί από το εθνικό δικαστήριο.

64. Στο σημείο αυτό, θα ήθελα απλώς να επισημάνω ότι το συγκεκριμένο ερώτημα δεν προβλήθηκε ευθέως, ούτε το Δικαστήριο έχει στη διάθεσή του τις πληροφορίες που θα του επέτρεπαν να παράσχει χρήσιμες κατευθύνσεις επ' αυτού στο αιτούν δικαστήριο.

27 Απόφαση της 28ης Ιουνίου 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust και The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, σκέψη 61).

28 Πρβλ. απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingatlan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψη 38).

29 Πρβλ. απόφαση της 17ης Φεβρουαρίου 2005, Linneweber και Ακριτίδης (C-453/02 και C-462/02, EU:C:2005:92, σκέψη 35).

30 Βλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, σκέψεις 32 και 39).

31 Πρβλ. απόφαση της 13ης Ιουλίου 2017, London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544, σκέψη 33).

32 Βλ. απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2008, Canterbury Hockey Club και Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, σκέψη 35).

65. Επομένως, προτείνω να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν παράγει άμεσο αποτέλεσμα, συνεπώς η διάταξη αυτή δεν μπορεί να προβληθεί απευθείας από ιδιώτες ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, εκτός αν το οικείο κράτος μέλος υπερέβη το περιθώριο εκτιμήσεως που του παρέχει η εν λόγω διάταξη της οδηγίας³³.

V. Πρόταση

66. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) ως εξής:

Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, κατά το οποίο τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο «ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεδεμένες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, που προσφέρονται από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή», πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι δεν παράγει άμεσο αποτέλεσμα, με αποτέλεσμα οι ιδιώτες να μην μπορούν επικαλούνται ευθέως την εν λόγω διάταξη ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, εκτός αν το οικείο κράτος μέλος υπερέβη το περιθώριο εκτιμήσεως που του παρέχει η συγκεκριμένη διάταξη της οδηγίας.

³³ Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', μολονότι αναθέτει στα κράτη μέλη το καθήκον του ακριβούς προσδιορισμού των υπηρεσιών που θα απαλλάσσονται από τον φόρο, εντούτοις περιορίζει αυτή τη διακριτική ευχέρεια, καθώς απαιτεί, για να χορηγηθεί η απαλλαγή, η υπηρεσία να παρέχεται από οργανισμό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Προτείνω, συνεπώς, το Δικαστήριο να τοποθετηθεί επί του εάν τα κράτη μέλη *δύνανται* ή εάν *οφείλουν* να απαλλάσσουν υπηρεσίες, όταν αυτές παρέχονται από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα των οποίων τα καταστατικά δεν αποκλείουν, σε περίπτωση λύσεως, τη μεταβίβαση των κερδών στα μέλη τους ή σε οργανισμούς κερδοσκοπικού χαρακτήρα.