



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 19ης Δεκεμβρίου 2013*

«Φορολογία — ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Απαλλαγές — Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ' — Παροχές υπηρεσιών συνδεδεμένες στενά με τον αθλητισμό — Πρόσβαση σε γήπεδο γκολφ — Καταβολή αντιτίμου για την πρόσβαση σε λέσχη γκολφ από μη μέλη της (green fee) — Αποκλεισμός της απαλλαγής — Άρθρο 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ' — Άρθρο 134, στοιχείο β' — Συμπληρωματικά έσοδα»

Στην υπόθεση C-495/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Ηνωμένο Βασίλειο) με απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Νοεμβρίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

κατά

Bridport and West Dorset Golf Club Limited,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, E. Juhász, A. Rosas, D. Šváby και C. Vajda, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: A. Impellizzeri, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 2ας Οκτωβρίου 2013,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Bridport and West Dorset Golf Club Limited, εκπροσωπούμενη από την A. Brown, advocate,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την C. Murrell, επικουρούμενη από τον R. Hill, barrister,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και C. Soulay,

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

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', και 134, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ.1).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της υπηρεσίας των Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (στο εξής: υπηρεσία των Commissioners) και της Bridport and West Dorset Golf Club Limited (στο εξής: Bridport), σχετικά με την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) του αντιτίμου που καταβάλλουν παίκτες οι οποίοι δεν είναι μέλη της ανωτέρω λέσχης, για να κάνουν χρήση των γηπέδων γκολφ της τελευταίας.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται «οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».
- 4 Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας αυτής περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 2, το οποίο επιγράφεται «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος», του τίτλου ΙΧ της εν λόγω οδηγίας και ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

- ιγ) ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεόμενες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή που προσφέρονται από οργανώσεις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα ασχολούμενα με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή».
- 5 Η διάταξη αυτή επαναλαμβάνει την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ, της έκτης οδηγίας 77/338/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 6 Το άρθρο 133, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν, χωριστά για κάθε περίπτωση, ότι η χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημόσιου δικαίου, καθεμιάς από τις απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β), ζ), η), θ), ιβ), ιγ) και ιδ), εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

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

- β) η διοίκηση και διαχείριση των εν λόγω οργανισμών 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 εκμετάλλευσης των σχετικών δραστηριοτήτων,
 - γ) οι τιμές τις οποίες καθορίζουν οι εν λόγω οργανισμοί πρέπει να έχουν εγκριθεί από τις δημόσιες αρχές ή να μην υπερβαίνουν παρόμοιες εγκεκριμένες τιμές ή, εάν πρόκειται για πράξεις για τις οποίες δεν προβλέπεται έγκριση τιμής, οι τιμές πρέπει να είναι κατώτερες αυτών που καθορίζονται για ανάλογες πράξεις από εμπορικές επιχειρήσεις οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ,
 - δ) οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ.»
- 7 Το άρθρο 134 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών αποκλείονται από την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, [στοιχείο ιγ'], στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) εφόσον δεν είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου,
- β) εφόσον προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν στον οργανισμό συμπληρωματικά έσοδα με την πραγματοποίηση πράξεων που ανταγωνίζονται άμεσα τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκειμένων στον ΦΠΑ.»

Η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου

- 8 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 δικαιούμενο απαλλαγής οργανισμό, 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.»

- 9 Στη σημείωση 2 της κατηγορίας 10 ορίζεται ότι:

«Ένας ιδιώτης θεωρείται ότι είναι μέλος ενός δικαιούμενου απαλλαγής οργανισμού για τους σκοπούς εφαρμογής της περιπτώσεως 3, εφόσον φέρει την ιδιότητα του μέλους επί διάστημα τουλάχιστον τριών μηνών.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 10 Η Bridport είναι ιδιωτική λέσχη γκολφ με καταστατικό σκοπό τη συντήρηση και τη διαχείριση της λέσχης γκολφ για χρήση από τα μέλη και τους επισκέπτες της και για φιλοξενία αυτών καθώς και, μεταξύ άλλων, τη λειτουργία σχολής γκολφ και την παροχή εκπαιδευτών και εξοπλισμού για το γκολφ.
- 11 Τον Σεπτέμβριο του 2009 περίπου το ήμισυ των 737 μελών της Bridport ήταν πλήρη μέλη με δικαίωμα προσβάσεως στο γήπεδο της λέσχης, που τους έδινε τη δυνατότητα να παίξουν γκολφ ανά πάσα στιγμή, επτά μέρες την εβδομάδα, με κανονική ετήσια συνδρομή ύψους 657,20 λιρών στερλινών (GBP). Στο γήπεδο αυτό μπορούσαν να παίξουν επίσης επισκέπτες μη μέλη, καταβάλλοντας αντίτιμο για τη χρήση του γηπέδου (στο εξής: green fee), ύψους 32 έως 38 GBP για μία παρτίδα ή

μεγαλύτερου ύψους για μία ολόκληρη ημέρα. Η Bridford καθόριζε το ύψος του αντιτίμου, τόσο για την ετήσια συνδρομή όσο και για τα green fees, λαμβάνοντας υπόψη τις τιμές των γειτονικών μη κερδοσκοπικών λεσχών καθώς και μιας εμπορικής επιχειρήσεως εκμεταλλεύσεως γηπέδων γκολφ.

- 12 Για το οικονομικό έτος που έληξε την 30ή Σεπτεμβρίου 2009 τα έσοδα από green fees ανέρχονταν στο 18,7 % του εισοδήματος της Bridport και οι ετήσιες συνδρομές των μελών στο 56,4 %, ενώ το υπόλοιπο προερχόταν κατά μεγάλο μέρος από τη διαχείριση του μπαρ.
- 13 Αφού επί σειρά ετών δήλωνε και κατέβαλλε στην υπηρεσία των Commissioners ΦΠΑ για το εισόδημά της από green fees, η Bridport, στηριζόμενη στην απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2008, C-253/07, Canterbury Hockey Club και Canterbury Ladies Hockey Club (Συλλογή 2008, σ. I-7821), ζήτησε την επιστροφή του επιπλέον καταβληθέντος ΦΠΑ, τον οποίο υπολόγισε σε 140 359,16 GBP. Η υπηρεσία των Commissioners απέρριψε το αίτημα αυτό και στη συνέχεια η Bridport άσκησε προσφυγή κατά της απορριπτικής αποφάσεως, ενώπιον του First-tier Tribunal (Tax Chamber).
- 14 Το First-tier Tribunal (Tax Chamber) έκανε δεκτή την προσφυγή, κρίνοντας ότι δεν άλλαζε κάτι σε σχέση με το δικαίωμα χρήσεως του γηπέδου γκολφ της Bridport ανάλογα με το αν αυτό παρεχόταν σε μέλη της λέσχης ή σε μη μέλη έναντι green fees και ότι τα τελευταία απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ δυνάμει της οδηγίας 2006/112. Η υπηρεσία των Commissioners άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).
- 15 Δεν αμφισβητείται, κατά τις επισημάνσεις του τελευταίου, ότι η Bridport είναι οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ, της οδηγίας 2006/112. Ούτε αμφισβητείται ότι η υπηρεσία που παρέχει προς επισκέπτες μη μέλη της λέσχης, η οποία συνίσταται στη χορήγηση δικαιώματος χρήσεως του γηπέδου γκολφ, συνδέεται στενά με την αθλητική δραστηριότητα, ότι παρέχεται σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό και ότι είναι απαραίτητη για τη διενέργεια πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου, υπό την έννοια του άρθρου 134, στοιχείο α', της ανωτέρω οδηγίας.
- 16 Συνεπώς, η διαφορά της κύριας δίκης αφορά κατ' ουσίαν, κατά το αιτούν δικαστήριο, το ζήτημα αν υπό τις περιστάσεις αυτές επιτρέπεται να αποκλειστεί η ανωτέρω παροχή από την επίμαχη απαλλαγή, δυνάμει των άρθρων 134, στοιχείο β', ή 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112.
- 17 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
 - «1) Ποιες παροχές, αν υπάρχουν, συνιστούν “τις απαλλασσόμενες παροχές” στο πλαίσιο της εφαρμογής των υποχρεωτικών διατάξεων του άρθρου 134 [της οδηγίας 2006/112] επί των ρυθμίσεων του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ' [της οδηγίας αυτής], στην περίπτωση οργανισμού ο οποίος αναγνωρίζεται ως οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και ο οποίος παρέχει υπηρεσίες συνιστάμενες στη χορήγηση δικαιώματος χρήσεως γηπέδου γκολφ;
 - 2) Επιτρέπεται να περιορίζεται η απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ' [της οδηγίας 2006/112] με γνώμονα το αν οι υπηρεσίες που συνίστανται στη χορήγηση δικαιώματος χρήσεως γηπέδου γκολφ απευθύνονται σε μέλος του οργανισμού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα;
 - 3) Έχουν οι διατάξεις του άρθρου 134 [της οδηγίας 2006/112] την έννοια ότι περιορίζουν την απαλλαγή μόνο σε παροχές που “συνδέονται στενά” (με την έννοια ότι είναι παρεπόμενες αυτών) με τις “απαλλασσόμενες πράξεις” ή με οποιαδήποτε παροχή που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ' [της οδηγίας αυτής];

- 4) Στην περίπτωση που ο οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, με βάση τους διακηρυσσόμενους σκοπούς του, επιτρέπει τακτικά και συστηματικά σε μη μέλη να παίζουν γκολφ στις εγκαταστάσεις του, για ποιο σκοπό πρέπει να θεωρηθεί ότι “προορίζονται κυρίως” οι επιβαρύνσεις που εισπράττει από τα μη μέλη;
- 5) Για τους σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 134, στοιχείο β΄, [της οδηγίας 2006/112] σε σχέση με τι πρέπει να είναι συμπληρωματικά τα “συμπληρωματικά έσοδα”;
- 6) Αν τα εισοδήματα από την παροχή προσβάσεως σε αθλητικές εγκαταστάσεις σε μη μέλη δεν πρέπει να θεωρηθούν ως “συμπληρωματικά έσοδα” για τους σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 134, στοιχείο β΄ [της οδηγίας 2006/112], επιτρέπει το άρθρο 133, στοιχείο δ΄ [της οδηγίας αυτής] σε κράτος μέλος να αποκλείει της απαλλαγής τα εν λόγω εισοδήματα, αν αυτά είναι πιθανό να προκαλέσουν στρέβλωση του ανταγωνισμού εις βάρος εμπορικών επιχειρήσεων υποκειμένων στον ΦΠΑ, ενώ συγχρόνως δεν αίρει την απαλλαγή σχετικά με το εισόδημα που προέρχεται από τις ετήσιες συνδρομές μελών των ιδίων οργανισμών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα όταν οι συνδρομές των μελών είναι και αυτές πιθανό να προκαλέσουν κάποια τουλάχιστον στρέβλωση του ανταγωνισμού;
- 7) Ειδικότερα, είναι αναγκαίο κάθε προϋπόθεση που επιβάλλεται κατ’ εφαρμογήν του άρθρου 133, [πρώτο εδάφιο,] στοιχείο δ΄ [της οδηγίας 2006/12] να ισχύει για όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται από τον οργανισμό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που άλλως εμπίπτουν στην απαλλαγή, ή μπορεί να προβλέπεται μερικός περιορισμός, ήτοι να επιτρέπεται απαλλαγή για την παροχή του δικαιώματος χρήσεως γηπέδου γκολφ στα μέλη αλλά όχι στα μη μέλη, όταν τόσο οι παροχές προς μέλη όσο και οι παροχές προς μη μέλη ανταγωνίζονται τις εμπορικές επιχειρήσεις;
- 8) Ποια είναι η διαφορά, αν υπάρχει, μεταξύ της προϋποθέσεως που επιβάλλει το άρθρο 133, [πρώτο εδάφιο,] στοιχείο δ΄ [της οδηγίας 2006/112], το οποίο απαιτεί πιθανή “στρέβλωση του ανταγωνισμού”, και της προϋποθέσεως που προβλέπει το άρθρο 134, στοιχείο β΄, [της οδηγίας αυτής], το οποίο απαιτεί μόνο την ύπαρξη άμεσου ανταγωνισμού;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί των πέντε πρώτων ερωτημάτων

- 18 Με τα πρώτα πέντε ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ’ ουσίαν, αν το άρθρο 134, στοιχείο β΄, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι αποκλείει από την απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ΄, της οδηγίας αυτής την παροχή υπηρεσιών που συνίστανται στη χορήγηση δικαιώματος χρήσεως γηπέδου γκολφ σε επισκέπτες μη μέλη οργανισμού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ο οποίος διαχειρίζεται γήπεδο γκολφ και διαθέτει πρόγραμμα μελών με συνδρομή.
- 19 Επισημαίνεται ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ΄, της οδηγίας 2006/112, όπως προκύπτει από το γράμμα του, αφορά τον αθλητισμό και τη σωματική αγωγή γενικά και δεν ορίζει ως προϋπόθεση για την εφαρμογή του ότι η επίμαχη αθλητική δραστηριότητα πρέπει να ασκείται σε ένα συγκεκριμένο επίπεδο, παραδείγματος χάριν σε επαγγελματικό επίπεδο, ούτε ότι η δραστηριότητα αυτή πρέπει να ασκείται με ορισμένο τρόπο, ήτοι, να ασκείται τακτικά ή οργανωμένα ή με σκοπό τη συμμετοχή σε αθλητικές διοργανώσεις (βλ. απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2013, C-18/12, Město Zamberk, σκέψεις 21 και 22).
- 20 Η διάταξη αυτή αποσκοπεί στην προαγωγή ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος, όπως οι υπηρεσίες που είναι στενά συνδεδεμένες με τον αθλητισμό ή με τη σωματική αγωγή και που παρέχονται από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα προς όσους ασχολούνται με τον

αθλητισμό ή με τη σωματική αγωγή. Συνεπώς, σκοπός της εν λόγω διατάξεως είναι η προαγωγή της ενασχολήσεως ευρέων στρωμάτων του πληθυσμού με τον αθλητισμό ή με τη σωματική αγωγή (βλ. προαναφερθείσα απόφαση *Město Žamberk*, σκέψη 23).

- 21 Δεδομένου ότι η πρόσβαση στο γήπεδο του γκολφ είναι απαραίτητη για την άσκηση του αθλήματος αυτού, η παροχή που συνίσταται στη χορήγηση δικαιώματος χρήσεως γηπέδου γκολφ συνδέεται στενά με την αθλητική δραστηριότητα, υπό την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/12, ανεξαρτήτως του κατά πόσον ο ενδιαφερόμενος ασκείται στο γκολφ τακτικά ή οργανωμένα ή με σκοπό τη συμμετοχή σε αθλητικές διοργανώσεις.
- 22 Κατά συνέπεια, εφόσον η υπηρεσία αυτή παρέχεται από οργανισμό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τότε εμπίπτει στην προβλεπόμενη στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', απαλλαγή από τον ΦΠΑ, ανεξαρτήτως του αν παρέχεται σε μέλος του οργανισμού ή σε επισκέπτη μη μέλος.
- 23 Κατά το άρθρο 134, στοιχεία α' και β', της οδηγίας 2006/112, οι παροχές υπηρεσιών αποκλείονται από την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας αυτής, εφόσον, αφενός, δεν είναι απαραίτητες για την διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου και, αφετέρου, προορίζονται, κυρίως, να προσπορίσουν στον οργανισμό συμπληρωματικά έσοδα με την πραγματοποίηση πράξεων που ανταγωνίζονται άμεσα πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκειμένων στον ΦΠΑ.
- 24 Όσον αφορά την επίμαχη στην κύρια δίκη παροχή, δηλαδή τη χορήγηση δικαιώματος προσβάσεως σε γήπεδο γκολφ, δεν αμφισβητείται ότι είναι απαραίτητη για τη διενέργεια πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου, υπό την έννοια του άρθρου 134, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, δεδομένου ότι η χορήγηση του δικαιώματος αυτού είναι απαραίτητη για να παίξει κάποιος γκολφ.
- 25 Το αιτούν δικαστήριο θέτει, όμως, το ερώτημα, όταν πρόκειται για οργανισμό που διαχειρίζεται γήπεδο γκολφ και διαθέτει πρόγραμμα μελών με συνδρομή, επιτρέποντας συγχρόνως σε επισκέπτες μη μέλη να κάνουν χρήση του γηπέδου γκολφ έναντι αμοιβής, κατά πόσον τα έσοδα από το αντίτιμο που πρέπει να καταβάλουν οι επισκέπτες αυτοί κατά την είσοδό τους αποτελούν «συμπληρωματικά έσοδα», υπό την έννοια του άρθρου 134, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112, σε σχέση με τα έσοδα που προέρχονται από τις συνδρομές των μελών του οργανισμού αυτού.
- 26 Επισημαίνεται, συναφώς, ότι η ανωτέρω διάκριση στηρίζεται αποκλειστικά στο κατά πόσον ο αποδέκτης της επίμαχης παροχής έχει την ιδιότητα του μέλους ή όχι.
- 27 Το Δικαστήριο έχει όμως κρίνει, επί της διατάξεως που προηγήθηκε των άρθρων 133 και 134 της οδηγίας 2006/112, δηλαδή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, ότι η διάταξη αυτή δεν προβλέπει κανέναν περιορισμό σε σχέση με τους αποδέκτες των οικείων υπηρεσιών, και συνεπώς τα κράτη μέλη δεν μπορούν να αποκλείσουν ορισμένη κατηγορία αποδεκτών από το πλεονέκτημα της επίμαχης απαλλαγής (προαναφερθείσα απόφαση *Canterbury Hockey Club* και *Canterbury Ladies Hockey Club*, σκέψη 39).
- 28 Εξάλλου, πρέπει να υπομνησθεί ότι, σε αντίθεση με την απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας 2006/112, η οποία εξαρχής αφορά μόνον τις παροχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών από τους περιγραφόμενους σε αυτό οργανισμούς «προς τα μέλη τους», για την προβλεπόμενη στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας αυτής απαλλαγή παροχών υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό δεν ισχύει ο ανωτέρω περιορισμός, παρόλο που, στην αρχική πρόταση για την έκτη οδηγία που είχε υποβάλει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η απαλλαγή αυτή αφορούσε επίσης μόνο τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών προς τα μέλη των οικείων οργανισμών, όπως προκύπτει από το άρθρο 14, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της πρότασης της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 20ής Ιουνίου 1973, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιομορφη φορολογική βάση [COM(73) 950 τελικό].

- 29 Υπό τις περιστάσεις αυτές, η έκφραση «συμπληρωματικά έσοδα», υπό την έννοια του άρθρου 134, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112, δεν μπορεί να ερμηνευτεί με τρόπο που θα κατέληγε στον περιορισμό του πεδίου εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας αυτής αναλόγως του αν έχουν ή όχι την ιδιότητα του μέλους οι αποδέκτες των επίμαχων υπηρεσιών, κριτήριο το οποίο σκοπίμως αποκλείσθηκε κατά τον ορισμό της εν λόγω απαλλαγής.
- 30 Θα κατέληγε, όμως, σε έναν τέτοιο ακριβώς περιορισμό του πεδίου εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 μια ερμηνεία της εκφράσεως «συμπληρωματικά έσοδα» βάσει της οποίας τα έσοδα από το καταβαλλόμενο για το δικαίωμα χρήσεως γηπέδου γκολφ αντίτιμο από επισκέπτες μη μέλη οργανισμού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ο οποίος διαχειρίζεται το γήπεδο και διαθέτει πρόγραμμα μελών με συνδρομή, θεωρούνται συμπληρωματικά έσοδα λόγω του ότι έχουν συμπληρωματικό χαρακτήρα σε σχέση με τα προερχόμενα από τις συνδρομές των μελών του οργανισμού αυτού.
- 31 Κατά συνέπεια, τα έσοδα από το καταβαλλόμενο για τη χρήση γηπέδου γκολφ αντίτιμο από επισκέπτες μη μέλη οργανισμού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ο οποίος διαχειρίζεται το γήπεδο και διαθέτει πρόγραμμα μελών με συνδρομή, δεν αποτελούν συμπληρωματικά έσοδα υπό την έννοια του άρθρου 134, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112.
- 32 Βάσει των προηγούμενων σκέψεων, στα πέντε πρώτα ερωτήματα αρμόζει η απάντηση 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.

Επί του έκτου και του έβδομου ερωτήματος

- 33 Με το έκτο και το έβδομο ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη να αποκλείουν από την απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας αυτής την παροχή υπηρεσιών που συνίστανται στη χορήγηση δικαιώματος χρήσεως γηπέδου γκολφ το οποίο διαχειρίζεται οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που διαθέτει πρόγραμμα μελών με συνδρομή, όταν η υπηρεσία αυτή παρέχεται σε επισκέπτες μη μέλη του οργανισμού αυτού.
- 34 Το άρθρο 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', της οδηγίας αυτής παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να ορίζουν, χωριστά για κάθε περίπτωση, ότι η χορήγηση των απαλλαγών του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχεία β', ζ', η', θ', ιβ', ιγ' και ιδ', σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημοσίου δικαίου, εξαρτάται από την τήρηση της προϋποθέσεως οι απαλλαγές αυτές να μην δημιουργούν κίνδυνο στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ.
- 35 Η δυνατότητα, όμως, αυτή που παρέχεται στα κράτη μέλη, η έκταση της οποίας πρέπει να εξετάζεται εντός του πλαισίου των προϋποθέσεων του άρθρου 133, πρώτο εδάφιο, στοιχεία α' έως γ', της οδηγίας 2006/112, δεν επιτρέπει τη λήψη γενικών μέτρων όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, το οποίο περιορίζει το πεδίο εφαρμογής των εν λόγω απαλλαγών. Συγκεκριμένα, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου επί των αντίστοιχων διατάξεων της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη δεν μπορούν, εξαρτώντας την απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας αυτής από την τήρηση μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες στο άρθρο 133 προϋποθέσεις, να τροποποιούν το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής αυτής (βλ., συναφώς, απόφαση της 7ης Μαΐου 1998, C-124/96, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 1998, σ. I-2501, σκέψη 21).

36. Επισημαίνεται συναφώς ότι το πεδίο εφαρμογής των απαλλαγών του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχεία β', ζ', η', θ', ιβ', ιγ' και ιδ', της οδηγίας 2006/112 δεν καθορίζεται μόνο βάσει του περιεχομένου των διατάξεων αυτών αλλά και βάσει ορισμένων χαρακτηριστικών των παρόχων. Η πρόβλεψη που γίνεται στο κοινό σύστημα ΦΠΑ για απαλλαγές από τον ΦΠΑ βάσει τέτοιων χαρακτηριστικών συνεπάγεται, όμως, την ύπαρξη διαφορετικών συνθηκών ανταγωνισμού για διάφορους φορείς.
37. Υπό τις συνθήκες αυτές, το άρθρο 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112 δεν μπορεί να ερμηνευτεί με τρόπο που θα επέτρεπε την κατάργηση των διαφορών στις συνθήκες του ανταγωνισμού που προκαλούνται από την ίδια την ύπαρξη των προβλεπόμενων στο δίκαιο της Ένωσης απαλλαγών, δεδομένου ότι μια τέτοια ερμηνεία θα έθιγε το πεδίο εφαρμογής των εν λόγω απαλλαγών.
38. Εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης παραβιάζει τα όρια της ευχέρειας που αναγνωρίζεται στο άρθρο 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112. Δεν αρκείται στην αποτροπή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού από τις συνθήκες χορηγήσεως της απαλλαγής, κατά την εθνική κανονιστική ρύθμιση για τη μεταφορά της ανωτέρω οδηγίας, αλλά έχει ως αποτέλεσμα να θίγεται η διαφοροποίηση που προκαλεί στις συνθήκες του ανταγωνισμού η ίδια η ύπαρξη της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112. Συγκεκριμένα, ο αποκλεισμός της απαλλαγής αυτής πραγματοποιείται με κριτήριο την ιδιότητα του αποδέκτη της επίμαχης παροχής υπηρεσιών, ενώ η ιδιότητα αυτή δεν επηρεάζει την ουσία της παροχής, που είναι η χορήγηση του δικαιώματος προσβάσεως στο γήπεδο γκολφ για παιχνίδι γκολφ.
39. Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, στο έκτο και στο έβδομο ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι το άρθρο 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, να αποκλείουν από την απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας αυτής την παροχή υπηρεσιών που συνίστανται στη χορήγηση δικαιώματος χρήσεως γηπέδου γκολφ το οποίο διαχειρίζεται οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που διαθέτει πρόγραμμα μελών με συνδρομή, όταν η υπηρεσία αυτή παρέχεται προς επισκέπτες μη μέλη του οργανισμού αυτού.

Επί του όγδοου ερωτήματος

40. Κατόπιν των απαντήσεων που δόθηκαν στα πρώτα επτά ερωτήματα, παρέλκει η απάντηση στο όγδοο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

- 1) Το άρθρο 134, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, 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.

- 2) Το άρθρο 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, να αποκλείουν από την απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας αυτής την παροχή υπηρεσιών που συνίστανται στη χορήγηση δικαιώματος χρήσεως γηπέδου γκολφ το οποίο διαχειρίζεται οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που διαθέτει πρόγραμμα μελών με συνδρομή, όταν η υπηρεσία αυτή παρέχεται σε μη μέλη του οργανισμού αυτού.

(υπογραφές)