ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
L. A. GEELHOED
της 14ης Νοεμβρίου 2002 [1]

I — Εισαγωγή

1. Στην υπόθεση αυτή, το Bundesgerichtshof (Γερμανία) υπέβαλε δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία 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 [2] (στο εξής: έκτη οδηγία). Η διαφορά ανέκυψε κατόπιν μιας σειράς εμφανίσεων που πραγματοποίησαν οι τρεις τενόροι Luciano Pavarotti, Placido Domingo και José Carreras. Το ζήτημα που τίθεται είναι κατά πόσον οφείλεται ΦΠΑ για τις εμφανίσεις αυτές.

2. Ειδικότερα, τα ερωτήματα αυτά αφορούν το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας, το οποίο προβλέπει την απαλλαγή από τον ΦΠΑ ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος. Το άρθρο αυτό προβλέπει, μεταξύ άλλων, την απαλλαγή ορισμένων παροχών υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα που πραγματοποιούνται από οργανισμούς πολιτιστικού χαρακτήρα. Το αιτούν δικαστήριο ρωτά το Δικαστήριο αν οι μονωδοί μπορούν να θεωρηθούν οργανισμοί πολιτιστικού χαρακτήρα. Θέτει εν συνεχεία το ερώτημα αν οι εμφανίσεις μονωδών, οι οποίες, πρωτίστως, διοργανώθηκαν για εμπορικούς σκοπούς, μπορούν να αποτελούν δραστηριότητες γενικού συμφέροντος.

3. Τα υποβληθέντα ερωτήματα παρέχουν στο Δικαστήριο την ευκαιρία να επεξεργαστεί περαιτέρω τη νομολογία της αποφάσεως Gregg [3]. Με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι και τα φυσικά πρόσωπα μπορούν — υπό ορισμένες περιστάσεις — να αποτελούν οργανισμούς κοινωνικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας.

II — Νομικό πλαίσιο

Α — *Κοινοτικό δίκαιο*

4. Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας υποχρεώνει τα κράτη μέλη να

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ολλανδική.

2 — ΕΕ ειδ. εκδ. 09/001, σ. 49.

3 — Απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97 (Συλλογή 1999, σ. I-4947).

απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ ορισμένες δραστηριότητες γενικού συμφέροντος. Στο βαθμό που μας αφορά, η διάταξη αυτή προβλέπει τα εξής: «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 αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

ιδ) ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρος, καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς πολιτιστικού χαρακτήρος αναγνωρισμένους από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος·

[...]»

5. Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, προβλέπει τα εξής:

«α) Τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν, χωριστά για κάθε περίπτωση, ότι η χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημοσίου δικαίου, κάθε μιας από τις απαλλαγές που προβλέπονται στην παράγραφο 1, [στοιχείο] [...] ιδ', εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων από τις κάτωθι προϋποθέσεις:

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

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

— οι τιμές τις οποίες καθορίζουν πρέπει να έχουν εγκριθεί από τις δημόσιες αρχές ή να μην υπερβαίνουν παρόμοιες εγκεκριμένες τιμές ή, προκειμένου περί πράξεων για τις οποίες δεν προβλέπεται έγκριση τιμής, οι τιμές πρέπει να είναι κατώτερες των καθοριζόμενων για ανάλογες πράξεις από εμπορικές επιχειρήσεις, οι οποίες υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας,

— οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπο-

ρικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας.

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

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

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

6. Το άρθρο 28, παράγραφος 3, στην αρχή και υπό το στοιχείο β', προβλέπει τα εξής:

«Κατά τη διάρκεια της προβλεπομένης στην παράγραφο 4 μεταβατικής περιόδου τα κράτη μέλη δύνανται:

[...]

β) να συνεχίσουν να απαλλάσσουν από τον φόρο της απαριθμούμενες στο παράρτημα ΣΤ πράξεις υπό τις υφιστάμενες στο κράτος μέλος προϋποθέσεις».

7. Το παράρτημα ΣΤ της οδηγίας περιέχει ένα πίνακα πράξεων που μπορούν να απαλλαγούν βάσει του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β'. Ο πίνακας αυτός αναφέρει, στο σημείο του 2, τις:

«παροχές υπηρεσιών συγγραφέων, καλλιτεχνών και ερμηνευτών έργων τέχνης, δικηγόρων και λοιπών ελευθέρων επαγγελματιών, εξαιρέσει των ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων [...]».

B — *Το εθνικό δίκαιο*

8. Στη διαφορά της κύριας δίκης εφαρμοστέος είναι, κατ' αρχάς, ο Umsatzsteuergesetz [4] (νόμος περί του φόρου κύκλου εργασιών).

9. Το άρθρο 4 του νόμου αυτού απαλλάσσει από τον ΦΠΑ ορισμένες κατηγορίες αγαθών

4 — Ως είχε στις 24 Μαρτίου 1999 (BGBl. 1999 I, σ. 402).

και υπηρεσιών. Στο σημείο 20, στοιχείο b), του άρθρου αυτού, ο νόμος απαλλάσσει τις πράξεις που διενεργούν ορισμένοι δημόσιοι οργανισμοί. Τέτοιοι οργανισμοί είναι: τα θέατρα, οι ορχήστρες, τα σύνολα μουσικής δωματίου, οι χορωδίες, τα μουσεία, οι βοτανικοί κήποι, οι ζωολογικοί κήποι, οι χώροι διαβιώσεως σπανίων ζώων, τα αρχεία, οι βιβλιοθήκες, τα μνημεία και οι χώροι που είναι χαρακτηρισμένοι ως ιδιαίτερης σημασίας. Οι ίδιες διατάξεις εφαρμόζονται στις πράξεις οργανισμών της ίδιας φύσεως που ανήκουν σε άλλους υποκειμένους στον φόρο (ιδιωτικούς οργανισμούς), οσάκις η αρμόδια αρχή ενός ομοσπόνδου κράτους βεβαιώνει ότι επιτελούν τις ίδιες λειτουργίες πολιτιστικού χαρακτήρα με τους οργανισμούς που διαλαμβάνονται στην προηγούμενη περίοδο.

10. Έτσι, το άρθρο 4, σημείο 20, στοιχείο b), απαλλάσσει τη διοργάνωση θεατρικών παραστάσεων και συναυλιών, οσάκις πραγματοποιούνται από τα θέατρα, τις ορχήστρες, τα σύνολα μουσικής δωματίου ή τις χορωδίες που διαλαμβάνονται στο άρθρο 4, σημείο 20, στοιχείο a).

11. Το άρθρο 12 του Umsatzsteuergesetz προβλέπει μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που παρέχουν τα θέατρα, οι ορχήστρες, τα σύνολα μουσικής δωματίου, οι χορωδίες και τα μουσεία, και για τις θεατρικές παραστάσεις και τις συναυλίες που διοργανώνονται από άλλες επιχειρήσεις.

12. Το άρθρο 18 του Umsatzsteuergesetz προβλέπει τον τρόπο εισπράξεως του φόρου. Για να διασφαλισθεί η είσπραξη του φόρου, το Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών μπορεί, όσον αφορά ορισμένες δραστηριότητες, να επιβάλει την καταβολή του φόρου μέσω παρακρατήσεως στην οποία προβαίνει ο αποδέκτης της παροχής. Τούτο ισχύει κυρίως για τις πράξεις που διενεργεί ένας υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος στην αλλοδαπή. Το Υπουργείο Οικονομικών έχει κάνει όντως χρήση της ευχέρειας αυτής.

13. Οι Umsatzsteuer — Richtlinien (ερμηνευτικές κατευθυντήριες γραμμές της διοικήσεως σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών) παρέχουν διευκρινίσεις προς τη διοίκηση, όσον αφορά τη φορολόγηση του κύκλου εργασιών. Οι εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές δίδουν την ακόλουθη ερμηνεία στο άρθρο 4, σημείο 20, του Umsatzsteuergesetz:

— Υπάγονται στις ορχήστρες, τα σύνολα μουσικής δωματίου και τις χορωδίες όλες οι ομάδες μουσικών και τα φωνητικά σύνολα που αποτελούνται από δύο τουλάχιστον μέλη. Το είδος της μουσικής δεν λαμβάνεται υπόψη: μπορεί επίσης να πρόκειται για ελαφρά μουσική.

— Η φορολογική απαλλαγή των συναυλιών δεν αποκλείεται οσάκις μετέχουν σ' αυτές μονωδοί, υπό τον όρον ότι το σύνολο διατηρεί τον χαρακτήρα της συναυλίας. Το αυτό ισχύει για τη διοργάνωση συναυλιών.

III — Τα πραγματικά περιστατικά και η διαδικασία

14. Ο Matthias Hoffmann, κατηγορούμενος στην ποινική δίκη ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, εκμεταλλευόταν, από το 1971, ένα πρακτορείο συναυλιών, που διοργάνωνε συναυλίες μουσικής ποπ, εν συνεχεία δε και κλασικής μουσικής. Στις αρχές της δεκαετίας του '90, κατέστη ένας από τους σημαντικότερους διοργανωτές συναυλιών στη Γερμανία. Το 1996 και το 1997 διοργάνωσε την παγκόσμια περιοδία των τριών τενόρων Luciano Pavarotti, Placido Domingo και José Carreras. Στο πλαίσιο της περιοδίας αυτής, διοργανώθηκαν δύο συναυλίες στη Γερμανία.

15. Ο M. Hoffmann δεν προέβη σε καμία παρακράτηση ΦΠΑ επί των αμοιβών που κατέβαλε στους τρεις μονωδούς και, ομοίως, δεν κατέβαλε στη γερμανική φορολογική υπηρεσία τον αναλογούντα φόρο. Ωστόσο, υποχρεούνταν στην καταβολή αυτή βάσει του Umsatzsteuergesetz[5], δεδομένου ότι οι όντως υποκείμενοι στον φόρο (ήτοι οι τρεις μονωδοί) ήταν εγκατεστημένοι στην αλλοδαπή.

16. Κατά του M. Hoffmann ασκήθηκε ποινική δίωξη για φοροδιαφυγή, λόγω κυρίως των προαναφερθέντων περιστατικών. Με απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 1998, το Landgericht καταδίκασε τον κατηγορούμενο σε ποινή φυλακίσεως.

17. Καθόσον μας αφορά, η απόφαση του Landgericht στηρίζεται στο ακόλουθο σκεπτικό. Η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 4, σημείο 20, στοιχείο a), του Umsatzsteuergesetz ισχύει μόνον για τους οργανισμούς, πράγμα το οποίο αποκλείει τους ατομικώς παρέχοντες υπηρεσίες καλλιτέχνες. Όσον αφορά ειδικότερα τις εμφανίσεις των τριών τενόρων, αυτές στηρίζονται περισσότερο στις αντίστοιχες προσωπικότητές τους παρά στο θέαμα ως σύνολο. Επί πλέον, συνήφθη σύμβαση με έκαστον αυτών χωριστά. Εν συνεχεία, το Landgericht διαπίστωσε ότι, ακόμη και βάσει της ευρείας ερμηνείας την οποία έχουν δεχθεί οι Umsatzteuer — Richtlinien, ένας οργανισμός, κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 4, σημείο 20, στοιχείο a), πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον δύο μετέχοντες.

18. Το Landgericht θεώρησε ότι η ερμηνεία αυτή της εθνικής νομοθεσίας δεν ήταν αντίθετη προς το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, αφήνει τα κράτη μέλη ελεύθερα να εξαρτούν από ορισμένες προϋποθέσεις την φοροαπαλλαγή οργανισμών οι οποίοι δεν είναι δημοσίου δικαίου. Η διάταξη αυτή προβλέπει, για παράδειγμα, ότι ο οργανισμός δεν πρέπει να επιδιώκει συστηματικά το κέρδος και ότι τα πρόσωπα που τον διαχειρίζονται και τον διοικούν πρέπει βασικά να είναι εθελοντές. Ο κοινοτικός νομοθέτης υπονοεί με αυτό ότι η απαλλαγή αφορά πρωτίστως τους αδύναμους οικονομικά οργανισμούς που υπηρετούν το γενικό συμφέρον.

5 — Η υποχρέωση αυτή απορρέει από το άρθρο 18, παράγραφος 8, του νόμου αυτού, καθώς και από τις κανονιστικές αποφάσεις που εκδόθηκαν για την εκτέλεσή του. Η υποχρέωση αυτή ωστόσο δεν τίθεται υπό κρίση στην παρούσα διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου.

19. Το Landgericht θεωρεί εν συνεχεία ότι τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να μην προβλέψουν τις απαλλαγές από τον ΦΠΑ που διαλαμβάνονται στο άρθρο 13, Α. Εν πάση περιπτώσει, των εξαιρέσεων αυτών δεν μπορούν να τύχουν φυσικά πρόσωπα.

20. Προς στήριξη της αιτήσεως αναιρέσεως που άσκησε ενώπιον του Bundesgerichtshof κατά της καταδίκης του, ο M. Hoffmann ισχυρίζεται ότι η άρνηση εφαρμογής της απαλλαγής από τον ΦΠΑ συνιστά παραβίαση του κοινοτικού δικαίου. Υφίσταται κατ' αυτόν αδικαιολόγητη δυσμενής διάκριση. Βεβαίως, η έκτη οδηγία δέχεται εξαιρέσεις από τον κανόνα της επιβολής του ΦΠΑ, καθόσον ο εθνικός νομοθέτης διαθέτει, συναφώς, «επικουρική αρμοδιότητα», αν και η μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο δεν πρέπει να παράγει αποτελέσματα αντίθετα προς τους σκοπούς του κοινοτικού δικαίου. Η επιλογή του αριθμού των εμπλεκομένων προσώπων, ως κριτηρίου, είναι αντίθετη προς τον σκοπό της έκτης οδηγίας η οποία επιδιώκει τη διασφάλιση της ισότητας έναντι του φόρου και την αποφυγή των νοθεύσεων του ανταγωνισμού. Επί του σημείου αυτού, ο κατηγορούμενος αναφέρεται στη μεταστροφή της νομολογίας του Δικαστηρίου όσον αφορά τους οργανισμούς κοινωνικού χαρακτήρα, κατόπιν της οποίας, εν αντιθέσει προς την προηγούμενη άποψη του Δικαστηρίου[6], η έννοια του «οργανισμού» δεν καλύπτει μόνον τα νομικά πρόσωπα, αλλά και τα φυσικά πρόσωπα (βλ. απόφαση Gregg[7]).

21. Ο εκπρόσωπος της εισαγγελικής αρχής έλαβε, στην υπόθεση της κύριας δίκης, διαφορετική θέση. Η απαλλαγή από τον ΦΠΑ έχει ως σκοπό την επιδότηση ορισμένων οργανισμών δημοσίου δικαίου. Η επιδότηση αυτή δικαιολογείται από το ότι το κοινό δεν είναι διατεθειμένο να καταβάλει υψηλότερη τιμή για πολιτιστικά γεγονότα. Ο εκπρόσωπος της εισαγγελικής αρχής τονίζει ότι η νομολογία του Δικαστηρίου δέχεται, αυτή καθεαυτήν, την επιδότηση επιχειρήσεων μέσω της χορηγήσεως φορολογικών διευκολύνσεων. Απλώς, η νομολογία δεν επιτρέπει να τυγχάνουν δυσμενούς μεταχειρίσεως κάποιοι επιχειρηματίες λόγω της νομικής μορφής τους. Το καθοριστικό ζήτημα είναι αν οι καλλιτέχνες θα πρέπει, εν προκειμένω, να τύχουν ίσης μεταχειρίσεως με τους οργανισμούς στους οποίους οι αρχές χορηγούν οικονομική ενίσχυση.

22. Με διάταξη της 5ης Απριλίου 2000, η οποία περιήλθε στη γραμματεία του Δικαστηρίου στις 17 Απριλίου 2000, το Bundesgerichtshof υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. εκδ. 09/001, σ. 49), την έννοια ότι η χρησιμοποιούμενη στην οδηγία αυτή έννοια "άλλοι οργανισμοί πολιτιστικού χαρακτήρος αναγνωρισμένοι από το ενδιαφερό-

6 — Απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995, C-453/93, Bulthuis-Griffioen (Συλλογή 1995, σ. I-2341).

7 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3.

μενο κράτος μέλος [...]" καλύπτει και τον μονωδό ο οποίος παρέχει υπηρεσίες πολιτιστικού χαρακτήρα;

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

23. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν στο Δικαστήριο ο M. Hoffmann, η Επιτροπή και η Γερμανική Κυβέρνηση, καθώς και οι Κυβερνήσεις των Κάτω Χωρών και του Ηνωμένου Βασιλείου. Κατά τη συνεδρίαση της 3ης Οκτωβρίου 2002, ο M. Hoffmann, η Επιτροπή και η Γερμανική Κυβέρνηση διατύπωσαν τις απόψεις τους προφορικά.

IV — Η σχετική νομολογία

Α — *Γενικώς*

24. Όπως είναι γνωστό, η νομολογία του Δικαστηρίου που αφορά την έκτη οδηγία είναι άφθονη, είτε πρόκειται για την οδηγία στο σύνολό της είτε για το άρθρο 13, Α, ειδικότερα.

25. Ο μεγάλος αριθμός υποθέσεων που αφορούν την έκτη οδηγία εξηγείται, κατά τη γνώμη μου, από τα χαρακτηριστικά της. Η οδηγία αυτή έχει, συγκεκριμένα, λεπτομερή χαρακτήρα, καθόσον προβλέπει πολυάριθμες εξαιρέσεις από τη θεμελιώδη αρχή της ότι κάθε πράξη δημιουργεί την υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ. Ωστόσο, μολονότι η οδηγία είναι λεπτομερής, τούτο δεν σημαίνει ότι το περιεχόμενο των εξαιρέσεων είναι αυτονόητο, και βεβαίως δεν σημαίνει ότι η διατύπωσή της αρκεί για να ρυθμιστούν όλες οι καταστάσεις, ακόμη και οι μελλοντικές. Αντιθέτως, ένα τόσο λεπτομερές καθεστώς όπως αυτό της έκτης οδηγίας δεν μπορεί, εκ φύσεως, να καλύψει μια πραγματικότητα σε διαρκή εξέλιξη. Η διαπίστωση αυτή είναι ακόμη περισσότερο αληθινή και για τον λόγο ότι πρόκειται για τον φορολογικό τομέα, στον οποίο μια ρύθμιση μπορεί ήδη, αυτή καθεαυτήν, να προκαλέσει αλλαγές στις νομικές δομές ή στο εταιρικό δίκαιο, προκειμένου να αποφευχθεί η καταβολή των επιβαρύνσεων.

26. Τα κύρια χαρακτηριστικά της νομολογίας του Δικαστηρίου συνδέονται με τα προαναφερθέντα χαρακτηριστικά της έκτης οδηγίας. Αφενός μεν, η νομολογία εμφανίζεται αυστηρή, αφετέρου δε, το Δικαστήριο λαμβάνει υπόψη την πρόθεση που ο κοινοτικός νομοθέτης είχε κατά τη διαμόρφωση ορισμένων νομικών εννοιών. Οι παρούσες προτάσεις στηρίζονται σ' αυτή τη νομολογία του Δικαστηρίου.

27. Στην πρόσφατη απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας [8], το Δικαστήριο αναλύει λεπτομερώς ορισμένα από τα βασικά στοιχεία της υποθέσεως αυτής. Κατ' αρχάς, το Δικαστήριο τονίζει ότι το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας περιέχει έναν ορισμό της επιβολής, αυτής καθεαυτήν, του ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, η διάταξη αυτή ορίζει τις πράξεις που πρέπει να υπόκεινται στο ΦΠΑ, ήτοι τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, καθώς και τις εισαγωγές αγαθών. Η έκτη οδηγία προβλέπει απαλλαγές από τον ΦΠΑ για ορισμένες κατηγορίες των πράξεων αυτών, ιδίως στον τίτλο Χ, υπό τον οποίο περιλαμβάνεται το άρθρο 13. Στον βαθμό που μια απαλλαγή δεν προβλέπεται στην έκτη οδηγία, συνιστά παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα του άρθρου 2 της οδηγίας αυτής. Μια τέτοια παρέκκλιση δεν μπορεί να είναι σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο παρά μόνον αν έχει επιτραπεί σύμφωνα με τις διατάξεις της εν λόγω οδηγίας.

28. Επί του σημείου αυτού, το Δικαστήριο υιοθετεί συνεπώς αυστηρή ερμηνεία, στο βαθμό που δεν δέχεται εξαιρέσεις άλλες από εκείνες που η έκτη οδηγία προβλέπει ρητώς. Η ερμηνεία αυτή απορρέει από μία από τις σημαντικές αρχές στις οποίες στηρίχθηκε και ο κοινοτικός νομοθέτης κατά τη σύνταξη της έκτης οδηγίας. Πρόκειται για την αρχή της ίσης φορολογικής μεταχειρίσεως, η οποία πρέπει να καθιστά δυνατή την πρόληψη νοθεύσεων του ανταγωνισμού. Από την άποψη αυτή, οι εξαιρέσεις από την εναρμόνιση πρέπει να ερμηνεύονται στενά. Συγκεκριμένα, εκάστη των εξαιρέσεων αυτών έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση της ανισότητας των φορολογικών βαρών μεταξύ των κρατών μελών [9].

29. Συναφώς, πρέπει να αναφερθώ σε μια δεύτερη αρχή η οποία ενέπνευσε τον κοινοτικό νομοθέτη, ήτοι την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Εφαρμόζοντας την αρχή αυτή, ο κοινοτικός νομοθέτης θέλησε να εγγυηθεί την απόλυτη ουδετερότητα όσον αφορά τη φορολόγηση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξάρτητα από τους σκοπούς ή τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων αυτών, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται και οι ίδιες στον ΦΠΑ [10].

30. Επί του σημείου αυτού, επιθυμώ να επανέλθω στην προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας. Το Δικαστήριο θεωρεί τις έννοιες που διαλαμβάνονται στο άρθρο 13 της έκτης οδηγίας ως αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου που αποσκοπούν στην αποφυγή των διαφορών κατά την εφαρμογή του καθεστώτος του ΦΠΑ από ένα κράτος μέλος στο άλλο. Το τμήμα Α του άρθρου αυτού προβλέπει την απαλλαγή από τον ΦΠΑ ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος. Η διάταξη αυτή δεν αποκλείει ωστόσο όλες τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος από την εφαρμογή του ΦΠΑ, ακόμα αλλά μόνον εκείνες που απα-

8 — Απόφαση της 20ής Ιουνίου 2002, C-287/00 (Συλλογή 2002, σ. I-5811, σκέψεις 38 επ.).

9 — Βλ., συναφώς, τις προτάσεις μου στις υποθέσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2001, C-345/99, Συλλογή 2001, σ. I-449, και C-40/00, Συλλογή 2001, σ. I-4539, σημεία 35 επ.).

10 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman (Συλλογή 1985, σ. 655, σημείο 19)· της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1988, σ. 4797, σημείο 15) και της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal (Συλλογή 1998, σ. I-1, σημείο 15).

ριθμούνται εκεί και περιγράφονται πολύ λεπτομερώς [11]. Η πλειονότητα των απαλλαγών αυτών — μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται η προβλεπόμενη στο στοιχείο ιδ', που μας αφορά — αφορούν οργανισμούς που ενεργούν προς εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος στον κοινωνικό, πολιτιστικό, θρησκευτικό και αθλητικό τομέα ή σε παρόμοιο τομέα. Ο σκοπός τους είναι συνεπώς η ευνοϊκότερη μεταχείριση, όσον αφορά τον ΦΠΑ, ορισμένων οργανισμών των οποίων οι δραστηριότητες επιδιώκουν σκοπούς που δεν είναι εμπορικοί [12].

στηριότητες που επιδιώκουν ορισμένους σκοπούς. Οι δραστηριότητες αυτές δεν ορίζονται πάντοτε με αναφορά σε αμιγώς ουσιαστικές ή λειτουργικές έννοιες. Η πλειονότητα των διατάξεων — μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται η απαλλαγή που προβλέπει το στοιχείο ιδ' — διευκρινίζουν επίσης τους επιχειρηματίες που επιτρέπεται να παρέχουν τις απαλλασσόμενες υπηρεσίες [14].

Β — *Όσον αφορά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1*

31. Όσον αφορά τις απαλλαγές για πολιτιστικές δραστηριότητες, παραπέμπω στις προτάσεις μου στην υπόθεση Επιτροπή κατά Φινλανδίας, όπου διαπίστωσα ότι ο κοινοτικός νομοθέτης επέλεξε ένα ισορροπημένο καθεστώς ΦΠΑ για τα έργα τέχνης [13]. Ορισμένες πολιτιστικές δραστηριότητες μπορούν να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 13· ορισμένες μπορούν να απαλλάσσονται κατά μία μεταβατική περίοδο· για άλλες, τέλος, τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.

32. Οι απαλλαγές που προβλέπει το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας αφορούν δρα-

33. Η απόφαση Gregg [15] έχει, συναφώς, ιδιαίτερη σημασία. Το Δικαστήριο ερμηνεύει στην απόφαση αυτή την οδηγία όσον αφορά τον περιορισμό της απαλλαγής στις δραστηριότητες και μόνον που ασκούνται από ιδρύματα ή οργανισμούς. Κατ' αρχήν, κατά το Δικαστήριο, οι όροι αυτοί είναι επαρκώς ευρείς για να καλύπτουν και φυσικά πρόσωπα. Με τη χρησιμοποίησή τους, ο κοινοτικός νομοθέτης απέδειξε ότι δεν είχε την πρόθεση να περιορίσει το ευεργέτημα των απαλλαγών στις πράξεις και μόνον που διενεργούν νομικά πρόσωπα, αλλά θέλησε να επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής των απαλλαγών αυτών για να καλύψει τις πράξεις που διενεργούν οι ιδιώτες. Βεβαίως, οι έννοιες «ίδρυμα» και «οργανισμός» υπονοούν την ύπαρξη εξατομικευμένης οντότητας επιτελούσας συγκεκριμένη λειτουργία. Ωστόσο, τούτο δεν σημαίνει ότι μόνον τα νομικά πρόσωπα πληρούν, κατά γενικό κανόνα, την προϋπόθεση αυτή. Ένα ή πλείονα φυσικά πρόσωπα εκμεταλλευόμενα επιχείρηση μπορούν επίσης να συνιστούν «ίδρυμα» ή «οργανισμό».

11 — Σκέψεις 44 και 45 της αποφάσεως.

12 — Απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, C-174/00, Kennemer Golf (Συλλογή 2002, σ. I-3293, σκέψη 19).

13 — Απόφαση της 7ης Μαρτίου 2002, C-169/00 (Συλλογή 2002, σ. I-2433).

14 — Βλ. αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1985, 107/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1985, σ. 2655, σκέψη 13), και Gregg, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 13.

15 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3.

34. Το Δικαστήριο στηρίζει την ερμηνεία αυτή — την οποία θέλει ευρεία όσον αφορά το σημείο αυτό — στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Στις επιχειρήσεις που διενεργούν τις ίδιες πράξεις δεν μπορεί να εφαρμόζεται διαφορετικό καθεστώς επιβολής του ΦΠΑ λόγω της νομικής μορφής τους [16].

35. Με την απόφαση Επιτροπή κατά Ισπανίας, το Δικαστήριο έκρινε ότι, με την επιφύλαξη του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, τα κράτη μέλη δεν μπορούσαν να καθορίζουν προϋποθέσεις που επηρεάζουν τον ορισμό του περιεχομένου των απαλλαγών που προβλέπονται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1. Οι μόνες προϋποθέσεις που μπορούν να επιβάλλονται είναι αυτές που προορίζονται να διασφαλίσουν την ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων απαλλαγών και οι οποίες αφορούν τα μέτρα που προορίζονται να αποτρέψουν την ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση [17].

Γ — *Όσον αφορά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2*

36. Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προβλέπει πρόσθετες προϋποθέσεις από τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να εξαρτούν τη χορήγηση ορισμένων απαλλαγών του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1. Οι πρόσθετες αυτές προϋποθέσεις δεν μπορούν να επιβάλλονται παρά μόνον οσάκις η απαλλαγή αφορά οργανισμούς οι οποίοι δεν είναι δημοσίου δικαίου. Η απαρίθμηση των προϋποθέσεων, στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, έχει εξαντλητικό χαρακτήρα [18].

37. Στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, μας ενδιαφέρουν οι προϋποθέσεις που περιγράφονται στις δύο πρώτες περιπτώσεις της εν λόγω διατάξεως. Το ζήτημα που τίθεται είναι ποιο περιθώριο εκτιμήσεως αφήνουν στους εθνικούς νομοθέτες. Συναφώς, πρέπει να παρατεθούν δύο πρόσφατες αποφάσεις του Δικαστηρίου, που εκδόθηκαν στις 21 Μαρτίου 2002, ήτοι οι αποφάσεις Kennemer Golf [19] και Zoological Society [20].

38. Η απόφαση Kennemer Golf περιέχει μια ερμηνεία της πρώτης περιπτώσεως. Το Δικαστήριο αποφάσισε ότι πρέπει να πρόκειται για οργανισμό μη κερδοσκοπικού σκοπού. Οι λογαριασμοί ενός τέτοιου οργανισμού μπορούν να παρουσιάζουν θετικό υπόλοιπο στο τέλος μιας χρήσεως, αλλά ο οργανισμός δεν μπορεί να επιδιώκει την δημιουργία κερδών, υπό την έννοια των χρηματικών πλεονεκτημάτων για τα μέλη του.

39. Η απόφαση Zoological Society αφορά τη δεύτερη περίπτωση. Η πρόσθετη προ-

16 — Βλ. επίσης, στο πνεύμα αυτό, απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler (Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψη 30).

17 — Απόφαση της 7ης Μαΐου 1998, C-124/96, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 1998, σ. I-2501, σκέψεις 11 και 12).

18 — Τούτο προκύπτει από τις σκέψεις 18 της προπαρατεθείσας στην υποσημείωση 17 αποφάσεως Επιτροπή κατά Ισπανίας.

19 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 12. Βλ., μεταξύ άλλων, σκέψεις 32 επ.

20 — Απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, C-267/00 (Συλλογή 2002, σ. I-3353, σκέψεις 20 επ.).

ὑπόθεση ότι τον οργανισμό πρέπει βασικά να τον διαχειρίζονται και να τον διοικούν εθελοντές ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο υπό το φως του νομικού πλαισίου στο οποίο εντάσσεται η προϋπόθεση αυτή. Κατά το Δικαστήριο, ο κοινοτικός νομοθέτης θέλησε να προβεί σε διάκριση μεταξύ των δραστηριοτήτων των εμπορικών επιχειρήσεων και των δραστηριοτήτων των οργανισμών που δεν αποσκοπούν στη δημιουργία κερδών για τα μέλη τους. Ο σκοπός της προϋποθέσεως αυτής είναι συνεπώς να διαφυλάξει το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ για τους οργανισμούς που δεν επιδιώκουν εμπορικό σκοπό, απαιτώντας τα πρόσωπα που μετέχουν στη διαχείριση και στη διοίκηση των οργανισμών αυτών να μην έχουν ίδιο οικονομικό συμφέρον όσον αφορά τα αποτελέσματα των οργανισμών αυτών, μέσω αμοιβής, διανομής κερδών ή οποιουδήποτε άλλου οικονομικού συμφέροντος, έστω και έμμεσο.

40. Τελικώς, η δεύτερη περίπτωση παρέχει τη δυνατότητα στα κράτη μέλη να προσδίδουν περιεχόμενο στον διαλαμβανόμενο σκοπό γενικού συμφέροντος, οσάκις οι τυγχάνοντες της απαλλαγής είναι οργανισμοί που δεν είναι δημοσίου δικαίου. Προφανώς, ο κοινοτικός νομοθέτης στηρίχθηκε στην αρχή ότι οι δραστηριότητες που ασκούν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου είναι, αυτοί καθεαυτούς, γενικού συμφέροντος.

41. Επί πλέον, ο κοινοτικός νομοθέτης τεκμαίρεται ότι το γενικό συμφέρον υπηρετείται καλύτερα από μη εμπορικούς απ' ό,τι από εμπορικούς οργανισμούς. Κατά συνέπεια, παρέχει ρητώς την αρμοδιότητα στα κράτη μέλη να μεταχειρίζονται φορολογικώς διαφορετικά τις δύο αυτές κατηγορίες οργανισμών. Η αρμοδιότητα αυτή είναι μάλιστα τόσο ευρεία ώστε η απαλλαγή μπορεί να καταλήξει να νοθεύσει τον ανταγωνισμό εις βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων, οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, η προϋπόθεση που διατυπώνεται στην τέταρτη περίπτωση — η οποία είναι αντίθετη προς τις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού — έχει προαιρετικό χαρακτήρα.

V — Απάντηση στο πρώτο ερώτημα

A — *Το πλαίσιο της εκτιμήσεως*

42. Το πρώτο ερώτημα αφορά την έννοια του οργανισμού [21] πολιτιστικού χαρακτήρα που χρησιμοποιείται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας. Ο μονωδός — δηλαδή ένα φυσικό πρόσωπο — μπορεί να θεωρηθεί οργανισμός; Δεν μπορεί να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό χωρίς να αναλυθεί ειδικότερα το περιεχόμενο και το εύρος των εννοιών των υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα και των οργανισμών πολιτιστικού χαρακτήρα, κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ'.

21 — Στην ολλανδική απόδοση της οδηγίας, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής χρησιμοποιεί, στο στοιχείο ιδ', τον όρο «instelling» και, αλλού, τους όρους «inrichting» και «organisatie». Η χρησιμοποιούμενη αυτή ορολογική ποικιλία στερείται σημασίας. Σε πολλές άλλες γλωσσικές αποδόσεις της οδηγίας (μεταξύ άλλων στη γαλλική, αγγλική και γερμανική απόδοση) δεν απαντά η ποικιλία αυτή. Επί πλέον, από την προπαρατεθείσα απόφαση Gregg προκύπτει ότι οι όροι αυτοί έχουν την ίδια σημασία.

43. Θεωρώ ότι είναι σκόπιμο να παρατηρήσω ότι η παράγραφος 2 του άρθρου 13, Α, δεν διαδραματίζει κανένα ρόλο. Ανεξάρτητα από το γενονός ότι το ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου αφορά την παράγραφο 1, η παράγραφος 2 δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν προϋποθέσεις όσον αφορά το (κατώτατο) μέγεθος ενός οργανισμού. Η απαρίθμηση των προϋποθέσεων στην παράγραφο 2, στοιχείο α', έχει συγκεκριμένα εξαντλητικό χαρακτήρα.

44. Το ζήτημα της ερμηνείας περιλαμβάνει, κατ' ουσίαν, τέσσερα στοιχεία. Κατ' αρχάς, πρέπει να καθοριστεί για ποιες υπηρεσίες πολιτιστικού χαρακτήρα μπορεί να χορηγηθεί η απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, της απαλλαγής δεν τυγχάνουν οι υπηρεσίες πολιτιστικού χαρακτήρα σε όλες τις περιπτώσεις. Η απαλλαγή ισχύει μόνον αν οι υπηρεσίες παρέχονται από ορισμένους οργανισμούς πολιτιστικού χαρακτήρα. Το δεύτερο στοιχείο συνίσταται στον προσδιορισμό των συνεπειών του περιορισμού της απαλλαγής σε ορισμένους οργανισμούς.

45. Το τρίτο στοιχείο συνιστά τον πυρήνα του υποβληθέντος ερωτήματος, ήτοι το αν ένα φυσικό πρόσωπο μπορεί επίσης να θεωρηθεί οργανισμός. Το τέταρτο στοιχείο συνδέεται με το περιεχόμενο που ο γερμανός νομοθέτης έδωσε σε αυτή την αυτοτελή έννοια. Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ' — όπως και το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, — αναγνωρίζει στα κράτη μέλη εξουσία εκτιμήσεως όσον αφορά τους οργανισμούς που δεν είναι δημοσίου δικαίου. Η απαλλαγή από το ΦΠΑ δεν πρέπει συνεπώς να χορηγείται παρά μόνον σε οργανισμούς πολιτιστικού χαρακτήρα που το οικείο κράτος μέλος έχει αναγνωρίσει. Εναπόκειται στο Δικαστήριο να αποφασίσει σε ποιο βαθμό ο εθνικός νομοθέτης μπορεί, κατά την αναγνώριση ενός οργανισμού πολιτιστικού χαρακτήρα, να επιβάλλει ως προϋπόθεση το να έχει ο οργανισμός αυτός ένα κατώτατο μέγεθος.

46. Θα εξετάσω τα στοιχεία αυτά με βάση τα κύρια χαρακτηριστικά της νομολογίας την οποία επικαλέσθηκα στο προηγούμενο τμήμα. Εν συνόψει: οι έννοιες που χρησιμοποιεί το άρθρο 13, Α, αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου οι οποίες πρέπει — στον βαθμό που πρόκειται για το περιεχόμενο μιας απαλλαγής — να ερμηνεύονται στενά. Ο πυρήνας του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', έγκειται στην απαλλαγή ορισμένων πολιτιστικών δραστηριοτήτων. Ο περιορισμός της απαλλαγής σε ορισμένους οργανισμούς αποτελεί δευτερεύουσα προϋπόθεση. Σε αυτό προστίθεται ότι η δυνατότητα διακρίσεως των οργανισμών στους οποίους μπορεί να εφαρμοστεί μια απαλλαγή και των οργανισμών στους οποίους δεν μπορεί να εφαρμοστεί η απαλλαγή αυτή πρέπει να εκτιμάται σε συμφωνία προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

B — *Υπηρεσίες πολιτιστικού χαρακτήρα*

47. Όπως ανέφερα στο σημείο 31, ο κοινοτικός νομοθέτης επέλεξε ένα ισορροπημένο σύστημα ΦΠΑ όσον αφορά την τέχνη. Μόνον ορισμένες, και όχι όλες, οι υπηρεσίες πολιτιστικού χαρακτήρα μπορούν να τύχουν της απαλλαγής του άρθρου 13, Α. Στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, που αφορά συναυλίες κλασικής ιτροπή με τις παρατη-

ρήσεις της, δύο υπηρεσίες. Η πρώτη είναι αυτή που παρέχεται στους ακροατές μιας συναυλίας ως αντιπαροχή για την αγορά ενός εισιτηρίου. Η αγορά του εισιτηρίου αυτού τους παρέχει το δικαίωμα να παραβρεθούν στη συναυλία ή, με άλλα λόγια, να λάβουν μια υπηρεσία πολιτιστικού χαρακτήρα. Μπορούν να προβάλουν το δικαίωμα αυτό κατά του αντισυμβαλλομένου τους, ανεξάρτητα από το αν ο αντισυμβαλλόμενος αυτός είναι η αίθουσα όπου δίδεται η συναυλία, ένας ανεξάρτητος διοργανωτής, όπως ο κατηγορούμενος στην υπόθεση της κύριας δίκης, ή το ίδιο το μουσικό συγκρότημα. Από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της έκτης οδηγίας [22] προκύπτει ότι η έννοια της υπηρεσίας πολιτιστικού χαρακτήρα περιλαμβάνει, εν πάση περιπτώσει, τις παροχές υπηρεσιών προς το κοινό. Η αντιπαροχή για τις υπηρεσίες αυτές αποτελείται από την τιμή που καταβάλλει το κοινό. Είναι αναμφίβολο ότι οι υπηρεσίες αυτές απαλλάσσονται του ΦΠΑ, εφόσον, βεβαίως, πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 13, Α. Το συμπέρασμα αυτό εξάλλου δεν τίθεται υπό συζήτηση εν προκειμένω.

48. Όπως προκύπτει από τα μη αμφισβητούμενα πραγματικά περιστατικά που εκτέθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου, οι υπηρεσίες που προσέφερε στο κοινό ο M. Hoffmann (οι οποίες ισοδυναμούσαν με την πώληση εισιτηρίων) απαλλάχθηκαν του ΦΠΑ. Η διαφορά της κύριας δίκης όμως αφορά μια δεύτερη υπηρεσία. Αφορά την είσπραξη ΦΠΑ επί των αμοιβών που κατέβαλε ο M. Hoffmann, κατηγορούμενος της κύριας δίκης, στους τρεις μονωδούς. Είναι ουσιώδες, προκειμένου να δοθεί απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα, να εξεταστεί αν η απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', καλύπτει και την υπηρεσία αυτή, η οποία απορρέει από την έννομη σχέση στην οποία μετέσχε έκαστος των ερμηνευτών και δυνάμει της οποίας ήταν υποχρεωμένος έναντι του διοργανωτή της συναυλίας να εκτελέσει το έργο.

49. Από το κείμενο των προπαρασκευαστικών εργασιών της έκτης οδηγίας δεν προκύπτει ότι η υπηρεσία αυτή εμπίπτει επίσης στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Προσθέτω σε αυτό ότι, στο άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', και στο παράρτημα ΣΤ', σημείο 2, η οδηγία προέβλεψε μια ειδική απαλλαγή, για μια μεταβατική περίοδο, όσον αφορά τις υπηρεσίες καλλιτεχνών και ερμηνευτών έργων τέχνης. Επί πλέον, ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ μπορεί να εφαρμοστεί στην περίπτωσή τους, βάσει του άρθρου 12, παράγραφος 3, στοιχείο α' [23]. Λαμβανομένης υπόψη της αφετηριακής αρχής στην οποία στηρίχθηκε το Δικαστήριο — ήτοι της στενής ερμηνείας των εξαιρέσεων από την επιβολή του ΦΠΑ —, τα στοιχεία αυτά συνηγορούν υπέρ του αποκλεισμού της επίμαχης υπηρεσίας από το πεδίο εφαρμογής του αρθρου 13, Α.

50. Είναι αξιοσημείωτη η διαπίστωση ότι η εφαρμογή της απαλλαγής στις αμοιβές που καταβλήθηκαν στους ερμηνευτές δεν τίθεται,

22 — Για περισσότερες λεπτομέρειες σχετικώς βλ. B. Terra και J. Kajus, Commentary on the Value Added Tax of the European Community, 2ος τόμος, IBFD Publications 1993, σ. 83.

23 — Δυνάμει της διατάξεως που παρεμβλήθηκε με την οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 384, σ. 47).

αυτή καθεαυτήν, εν αμφιβόλω στο πλαίσιο της υπό κρίση προδικαστικής παραπομπής. Έτσι, ακόμη και η Γερμανική Κυβέρνηση αναγνωρίζει ότι οι ερμηνευτές μπορούν, ακόμη και μετά τη λήξη της μεταβατικής περιόδου του άρθρου 28, παράγραφος 3, να συνεχίσουν να τυγχάνουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της εφαρμογής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ'. Κατ' αρχήν, η γερμανική νομοθεσία δέχεται και αυτή την εν λόγω απαλλαγή (εκτός από την περίπτωση των μονωδών). Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή επιβεβαίωσε ότι, κατά την άποψή της, η επίμαχη υπηρεσία μπορεί να απαλλαγεί του ΦΠΑ. Κατά τον M. Hoffmann, η υπηρεσία αυτή συνδέεται τόσο στενά με την υπηρεσία που ο διοργανωτής παρέχει στο κοινό ώστε θα ήταν αντίθετο προς τον σκοπό τον οποίο επιδιώκει η απαλλαγή να επιβληθεί ΦΠΑ στις αμοιβές. Ο σκοπός αυτός έγκειται ακριβώς στη διασφάλιση, μέσω ενός φορολογικού μέτρου, του ότι η τιμή της παροχής μιας υπηρεσίας πολιτιστικού χαρακτήρα παραμένει χαμηλή.

51. Έχω και εγώ επίσης την άποψη ότι η απαλλαγή καλύπτει και την υπηρεσία που παρέχει ο ερμηνευτής υπό τις περιστάσεις που χαρακτηρίζουν την διαφορά της κύριας δίκης. Όπως και ο M. Hoffmann, θεωρώ ότι είναι αποφασιστικός ο δεσμός που ενώνει την υπηρεσία που παρέχεται ευθέως στο κοινό και την υπηρεσία που οι μονωδοί παρέσχον στον M. Hoffmann. Υφίσταται άμεσος δεσμός μεταξύ των δύο υπηρεσιών. Η τιμή που ο M. Hoffmann πρέπει να καταβάλει στους μονωδούς αποτελεί τμήμα των δαπανών του και, κατά γενικό κανόνα, μετακυλίεται ευθέως στο κοινό.

52. Αν η πράξη που αφορούσε τους μονωδούς δεν έπρεπε να απαλλαγεί του ΦΠΑ και αν οι δαπάνες που πραγματοποίησε ο M. Hoffmann για να παράσχει τη δική του υπηρεσία έπρεπε συνεπώς να φορολογηθούν, θα μειωνόταν η αποτελεσματικότητα του μέτρου της απαλλαγής. Κατ' επέκταση, ο σκοπός του μέτρου αυτού — τον οποίον θα ήθελα να ορίσω, εν προκειμένω, ως ευνοϊκότερη μεταχείριση *ορισμένων* πολιτιστικών δραστηριοτήτων — δεν θα υλοποιούνταν.

53. Παρατηρώ ακόμη, πλεοναστικώς, τούτο: στις υπηρεσίες που παρέσχον οι ερμηνευτές εφαρμόστηκε η προσωρινή απαλλαγή του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Σε ορισμένο βαθμό, η απαλλαγή αυτή επικαλύπτει εκείνη που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραγος 1, στοιχείο ιδ', αν ληφθεί υπόψη η άποψή μας όσον αφορά το περιεχόμενο της τελευταίας αυτής απαλλαγής. Ομοίως, υφίσταται αλληλοεπικάλυψη μεταξύ της τελευταίας αυτής απαλλαγής και της δυνατότητας εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ βάσει του άρθρου 12, παράγραφος 3. Ωστόσο, η ύπαρξη απλώς και μόνον αυτής της αλληλοεπικαλύψεως δεν αρκεί, αυτή καθεαυτήν, να δικαιολογήσει άλλη ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ'. Το άρθρο 12 του Umsatzsteuergesetz αποδεικνύει ότι η αλληλοεπικάλυψη δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκην διφορούμενη εφαρμογή εκ μέρους του εθνικού νομοθέτη και, κατ' επέκταση, ανασφάλεια δικαίου για τους φορολογουμένους. Η διάταξη αυτή προβλέπει ρητώς ότι οι μη αναγνωρισμένοι οργανισμοί υπόκεινται στον ΦΠΑ με μειωμένο συντελεστή.

Γ — *Οργανισμοί πολιτιστικού χαρακτήρα*

54. Περνάω τώρα στον περιορισμό της απαλλαγής στις υπηρεσίες πολιτιστικού χαρακτήρα που παρέχουν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ή άλλοι οργανισμοί πολιτιστικού χαρακτήρα που έχουν αναγνωριστεί από το οικείο κράτος μέλος. Η έκτη οδηγία, όχι μόνον ορίζει ότι μπορούν να απαλλαγούν του ΦΠΑ οι δραστηριότητες που επιδιώκουν ορισμένους σκοπούς, αλλά καθορίζει επίσης — και αυτό αποτελεί πρόσθετη απαίτηση — τους οικονομικούς φορείς που επιτρέπεται να παρέχουν τις απαλλασσόμενες υπηρεσίες [24].

55. Στο πλαίσιο της ερμηνείας του περιορισμού αυτού, πρέπει να προσεχθούν τα ακόλουθα τέσσερα σημεία:

— τι συνεπάγεται ο περιορισμός αυτός της απαλλαγής στους οργανισμούς *πολιτιστικού χαρακτήρα*;

— αποκλείονται από την απαλλαγή οι οργανισμοί εμπορικού χαρακτήρα;

— ποια είναι η σχέση μεταξύ του περιορισμού και της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας;

— ποιο είναι το περιθώριο χειρισμών που διαθέτουν τα κράτη μέλη για να αναγνωρίσουν ή όχι κάποιους οργανισμούς;

56. Το κριτήριο του πολιτιστικού χαρακτήρα ενός οργανισμού θα έπρεπε, κατά το δυνατόν, να ερμηνεύεται κατά τον ίδιο τρόπο με το κριτήριο του πολιτιστικού χαρακτήρα της παρεχομένης υπηρεσίας [25]. Περιορίζομαι στον τομέα τον οποίο αφορά η διαφορά της κύριας δίκης και διαπιστώνω ότι ο κοινοτικός νομοθέτης είχε κατ' ουσίαν κατά νου τους οργανισμούς στο πλαίσιο των οποίων ασκούνται πολιτιστικές δραστηριότητες, όπως είναι οι αίθουσες συναυλιών και τα θέατρα. Δεδομένου ότι οι εν λόγω αίθουσες συναυλιών και τα εν λόγω θέατρα μπορούν άλλοτε να αποτελούν οργανισμούς δημοσίου δικαίου και άλλοτε να λαμβάνουν τη μορφή νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου, ήταν αναγκαίο να μην περιοριστεί η απαλλαγή στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Συγκεκριμένα, το καθεστώς δεν αποσκοπεί στην χορήγηση στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου ενός φορολογικού πλεονεκτήματος σε σχέση με τους οργανισμούς ιδιωτικού δικαίου. Κατά συνέπεια, η έκτη οδηγία παρέχει επίσης τη δυνατότητα στα κράτη μέλη να απαλλάσσουν του ΦΠΑ τους παρεμφερείς οργανισμούς πολιτιστικού χαρακτήρα ιδιωτικού δικαίου. Για να δώσω ένα παράδειγμα σχετικώς, παραπέμπω στην γερμανική νομοθεσία, διότι επιβάλλει ως προϋπόθεση απαλλαγής των οργανισμών ιδιωτικού δικαίου το να επιτελούν οι οργα-

24 — Χρησιμοποιώ εδώ την ορολογία του Δικαστηρίου· βλ. σημείο 33.

25 — Δεν προκύπτει από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της οδηγίας, όπως τις περιγράφουν οι Terra και Kajus, όπ.π., ότι ο κοινοτικός νομοθέτης θέλησε να διακρίνει ρητώς τις έννοιες αυτές.

νισμοί αυτοί την ίδια «πολιτιστική λειτουργία» που επιτελούν οι απαλλασσόμενοι οργανισμοί ως πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

57. Ωστόσο, η απαλλαγή δεν πρέπει να αφορά μόνον τις αίθουσες συναυλιών και τα θέατρα. Οι ερμηνευτές δεν αποκλείονται από την απαλλαγή. Δεν υφίσταται δε κανένας λόγος για να αποκλειστούν. Αυτοί είναι ακριβώς οι καλλιτέχνες που παρέχουν την υπηρεσία πολιτιστικού χαρακτήρα. Τούτη δε η υπηρεσία — όπως διαπίστωσα ανωτέρω — συνιστά υπηρεσία πολιτιστικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας. Εν συνόψει: όλοι οι οργανισμοί που παρέχουν τακτικά υπηρεσίες πολιτιστικού χαρακτήρα είναι, εξ ορισμού, οργανισμοί πολιτιστικού χαρακτήρα.

58. Το δεύτερο σημείο αφορά το ερώτημα κατά πόσο αποκλείονται από την απαλλαγή οι οργανισμοί εμπορικού χαρακτήρα. Το σημείο αυτό είναι σημαντικό, κατ' αρχάς, λόγω της αποφάσεως Kennemer Golf [26], με την οποία το Δικαστήριο τόνισε ότι ο σκοπός των απαλλαγών του άρθρου 13, Α, έγκειται στην ευνοϊκότερη μεταχείριση, όσον αφορά τον ΦΠΑ, ορισμένων οργανισμών των οποίων οι δραστηριότητες είναι προσανατολισμένες προς μη εμπορικούς σκοπούς. Επισημαίνω εν συνεχεία ότι η διάταξη αναφέρει διαδοχικά τους οργανισμούς που είναι αναγνωρισμένοι από τα κράτη μέλη και τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου οι οποίοι, υπό την ιδιότητα αυτή, δεν έχουν (ή δεν θεωρούνται ότι έχουν) εμπορικό χαρακτήρα.

26 — Βλ. σημείο 38 ανωτέρω.

59. Η έκτη οδηγία επιτρέπει ωστόσο σε οργανισμούς εμπορικού χαρακτήρα να τυγχάνουν της απαλλαγής. Παρατηρείται συναφώς ότι το γράμμα της έκτης οδηγίας δεν αποκλείει τους οργανισμούς εμπορικού χαρακτήρα. Πιο αξιοσημείωτο είναι ότι η έκτη οδηγία παρέχει, στην παράγραφο 2 του άρθρου 13, Α, την ευχέρεια αποκλεισμού των οργανισμών αυτών. Συγκεκριμένα, τα κράτη μέλη έχουν, βάσει της διατάξεως αυτής, την εξουσία, χωρίς όμως να υποχρεούνται, να αποκλείουν τους οργανισμούς εμπορικού χαρακτήρα. Στη γερμανική νομοθεσία — της οποίας η εφαρμογή είναι υπό κρίση στη διαδικασία της κύριας δίκης — δεν προβλέπεται τέτοιος αποκλεισμός.

60. Τρίτο σημείο: στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', η έκτη οδηγία δεν μεταχειρίζεται συνεπώς όλους τους φορολογουμένους κατά τον ίδιο τρόπο. Η απαλλαγή παρέχεται μόνον σε ορισμένους από αυτούς. Το καθεστώς αντιβαίνει συνεπώς στην αρχή της φορολογικής ιδιαιτερότητας, στον βαθμό που, καθώς φαίνεται, πανομοιότυπες καταστάσεις τυγχάνουν διαφορετικής φορολογικής μεταχειρίσεως ανάλογα με τον σκοπό των ασκουμένων δραστηριοτήτων [27]. Το Δικαστήριο δικαιολογεί ρητώς την ανισότητα αυτή με την απόφαση Kennemer Golf [28]. Από την απόφαση αυτή προκύπτει ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν κατισχύει πάντοτε.

27 — Σε σχέση με την αρχή αυτή, βλ. σημείο 34 ανωτέρω.

28 — Βλ. σημεία 37 επ. ανωτέρω.

61. Η αρχή αυτή δεν αποκλείει διαφορετική μεταχείριση πράξεων οι οποίες είναι παρεμφερείς, αλλ' όχι πανομοιότυπες. Συναφώς, επισήμανα, με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Επιτροπή κατά Φινλανδίας[29], ότι η έκτη οδηγία έχει λεπτομερέστατο χαρακτήρα και ότι τούτο έχει αυτομάτως ως συνέπεια ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, πράξεις παρεμφερούς σχετικώς φύσεως, αλλ' όχι πανομοιότυπες, τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως. Η έκτη οδηγία δημιούργησε πολλές οριακές περιπτώσεις, όπου τα καθοριζόμενα όρια δεν έχουν πάντοτε φυσικό χαρακτήρα. Τούτο αληθεύει βεβαίως για τις απαλλαγές που απαριθμούνται στο άρθρο 13, Α, και οι οποίες αφορούν μόνον ορισμένες δραστηριότητες γενικού συμφέροντος — και όχι όλες τις δραστηριότητες αυτές στο σύνολό τους[30].

62. Με βάση τα ανωτέρω, όπως τόνισε και το Δικαστήριο με την προπαρατεθείσα απόφαση Gregg, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει πράγματι το να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως, από την άποψη της επιβολής του ΦΠΑ, οικονομικοί φορείς οι οποίοι διενεργούν τις ίδιες πράξεις, λόγω της νομικής μορφής τους.

63. Θεωρώ ωστόσο σκόπιμο να επανέλθω στη σχέση μεταξύ του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', και της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, προκειμένου να εκτιμήσω αν η διαφορετική μεταχείριση ανάλογα με τον σκοπό που επιδιώκουν οι δραστηριότητες πρέπει να θεωρηθεί διαφορετική μεταχείριση αφορώσα πανομοιότυπες η παρεμφερείς καταστάσεις. Η διαφορετική μεταχείριση επιτρέπεται στη δεύτερη περίπτωση, αλλ' όχι στην πρώτη.

64. Από την άποψη αυτή, διαπιστώνω ότι ο περιορισμός ratione personae του εύρους της απαλλαγής, ο οποίος αποτελεί αντικείμενο του προηγούμενου σημείου, είναι επιτρεπτός. Συγκεκριμένα, η απαλλαγή δεν αποσκοπεί, όπως τόνισε στο πλαίσιο της κύριας δίκης το Landgericht, στο να ευνοηθούν οι αδύναμοι οικονομικά οργανισμοί, αλλά στο να διευκολυνθεί η πρόσβαση του κοινού στο θέατρο. Το κόστος των εισιτηρίων αποτελεί κυρίως ένα εμπόδιο όσον αφορά τις πολιτιστικές παραστάσεις (στις οποίες είναι δυσχερέστερη η πρόσβαση) οι οποίες εκ φύσεως δεν μπορούν να προσελκύσουν ένα ευρύ κοινό. Το πρόβλημα αυτό δεν ανακύπτει, ή ανακύπτει πολύ λιγότερο, όσον αφορά τις παραστάσεις εμπορικού χαρακτήρα οι οποίες είναι, αυτές καθεαυτές, αποδοτικές. Το κοινό είναι στην περίπτωση αυτή, σε πολύ μεγαλύτερο βαθμό, διατεθειμένο να καταβάλει την τιμή που απαιτεί ο διοργανωτής. Στην τελεταία αυτή περίπτωση, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ — η οποία συνεπάγεται εξάλλου μόνον σχετικά περιορισμένη μείωση της τιμής — δεν θα είχε συνεπώς καμία χρησιμότητα για την επίτευξη του επιδιωκομένου σκοπού. Αν προστεθεί σ' αυτό ότι η απαλλαγή συνεπάγεται μείωση των φορολογικών εσόδων, θεωρώ ότι δικαιο-

29 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 13· βλ. σημείο 41 των προτάσεων.

30 — Σημείο 43 των προτάσεων.

λογείται να θεωρηθούν οι απαλλασσόμενες πράξεις και εκείνες που δεν απαλλάσσονται ως απλώς παρεμφερείς και όχι πανομοιότυπες.

65. Το τέταρτο σημείο αφορά τη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών. Φρονώ ότι είναι βέβαιον ότι η αρμοδιότητα που παρέχει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', σε ένα κράτος μέλος να αναγνωρίζει (ή όχι) έναν οργανισμό που δεν είναι δημοσίου δικαίου δεν αποτελεί το αντικείμενο ειδικής διατάξεως. Κατ' αρχήν, η αρμοδιότητα αυτή στηρίζεται σε διακριτική ευχέρεια — εφόσον τηρούνται τα όρια που καθορίζει το άρθρο 13[31]. Η ελευθερία αυτή είναι τόσο ευρεία ώστε ένα κράτος μέλος μπορεί μάλιστα να προβλέψει, με τη νομοθεσία του, ότι δεν θα αναγνωρισθεί κανένας οργανισμός πολιτιστικού χαρακτήρα που δεν είναι δημοσίου δικαίου. Τα κράτη μέλη μπορούν όμως επίσης, για παράδειγμα, να χρησιμοποιήσουν ως κριτήριο τον εμπορικό ή όχι χαρακτήρα του οργανισμού πολιτιστικού χαρακτήρα. Στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας η επιλογή αυτή στηρίχθηκε σε ένα άλλο κριτήριο: οι οργανισμοί για τους οποίους πρόκειται πρέπει, βάσει βεβαιώσεως της αρμόδιας αρχής ενός ομοσπόνδου κράτους, να επιδιώκουν «πολιτιστικό σκοπό».

66. Εν προκειμένω, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι, κατά την άσκηση της αρμοδιότητας αυτής, τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο και, ειδικότερα, την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Συντάσσομαι στο σημείο αυτό με την άποψη της Επιτροπής, διατυπώνοντας τις ακόλουθες διευκρινίσεις. Οσάκις ένα κράτος μέλος κάνει χρήση της χορηγηθείσας σε αυτό διακριτικής ευχέρειας όσον αφορά την αναγνώριση οργανισμών, η χρήση αυτή εξαρτάται από την τήρηση των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου. Ειδικότερα:

— η άσκηση της αρμοδιότητας αυτής δεν μπορεί να αντιβαίνει στον σκοπό του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ'. Με άλλα λόγια, δεν μπορεί να θίγει την πρακτική αποτελεσματικότητα της διατάξεως αυτής·

— η άσκηση της αρμοδιότητας δεν μπορεί να καταλήγει σε ανισότητα όσον αφορά τη μεταχείριση πανομοιότυπων καταστάσεων. Με άλλα λόγια, πρέπει να τηρείται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Έχω ήδη εξετάσει την αρχή αυτή ανωτέρω.

67. Όσον αφορά την πρακτική αποτελεσματικότητα, επισημαίνω το εξής. Τα κράτη μέλη υποχρεούνται γενικώς να επιτυγχάνουν το αποτέλεσμα στο οποίο αποβλέπει μια οδηγία, καθώς και να λαμβάνουν κάθε γενικό ή ειδικό μέτρο που είναι κατάλληλο για να διασφαλισθεί η εκτέλεση της υποχρεώσεως αυτής. Διατυπωμένο με αρνητικούς όρους, τούτο σημαίνει ότι τα κράτη μέλη πρέπει να απέχουν από τη λήψη μέτρων που θα έβλαπταν την υλοποίηση του αποτελέσματος, την επίτευξη του οποίου επιδιώκει η οδηγία. Συγκεκριμένα, πρόκειται εδώ για σιωπηρή

31 — Έτσι, με την απόφαση Επιτροπή κατά Ισπανίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 17), για παράδειγμα, το Δικαστήριο καθόρισε το ακόλουθο όριο: τα κριτήρια που καθορίζουν τα κράτη μέλη δεν μπορούν να αφορούν τον ορισμό του περιεχομένου της απαλλαγής, καθόσον συνεπάγονται τον αποκλεισμό *ορισμένων παροχών υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα* από το ευεργέτημα της απαλλαγής.

διακριτική ευχέρεια. Η ευχέρεια αυτή είναι ευρεία, αλλά η άσκησή της δεν μπορεί να καταλήξει στο να στερήσει το καθεστώς από την ουσία του [32]. Είναι συνεπώς σημαντικό, εν προκειμένω, να εξετασθεί αν το εθνικό μέτρο, που αποκλείει τους μονωδούς από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ, μπορεί να στερήσει το καθεστώς από την ουσία του.

Δ — Μπορεί ένα φυσικό πρόσωπο να θεωρηθεί επίσης οργανισμός;

68. Τούτο μας οδηγεί στο τρίτο στοιχείο του υποβληθέντος ερωτήματος, ήτοι στο αν ένα φυσικό πρόσωπο μπορεί να θεωρηθεί οργανισμός. Θίγουμε έτσι τον πυρήνα του ερωτήματος που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο. Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση και τις Κυβερνήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου και των Κάτω Χωρών, τούτο δεν είναι δυνατόν. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρατηρεί, συναφώς, ότι η ερμηνεία μιας εννοίας που περιέχεται σε μια κοινοτική διάταξη πρέπει να είναι όσον το δυνατόν πιστότερη στο γράμμα της διατάξεως αυτής. Κατ' αυτήν, πρέπει να υφίσταται ένας ελάχιστος βαθμός συμφωνίας [33] μεταξύ ενός όρου και του συνήθως νοήματός του. Ο M. Hoffmann και η Επιτροπή έχουν αντίθετη γνώμη.

69. Από την προπαρατεθείσα απόφαση Gregg προκύπτει ότι η νομική μορφή του οργανισμού είναι άνευ σημασίας, υπό την προϋπόθεση ότι πρόκειται για εξατομικευμένη οντότητα επιτελούσα συγκεκριμένη λειτουργία. Η υπόθεση Gregg αφορούσε δύο φυσικά πρόσωπα που επιτελούσαν ομού ορισμένη λειτουργία. Εκμεταλλευόντουσαν μια επιχείρηση (ειδικότερα, έναν οίκο νοσηλείας) και ενεργούσαν έτσι, έναντι των τρίτων, ως ενιαία οντότητα. Η υπό κρίση περίπτωση εντάσσεται σε άλλο πλαίσιο, ήτοι στον πολιτιστικό τομέα, ειδικότερα δε στον τομέα της μουσικής ερμηνείας.

70. Η περίπτωση κατά την οποία ένα μουσικό ντουέτο ή ένα μουσικό τρίο ασκεί την τέχνη του προς τα έξω ως σύνολο, ακόμα και στο πλαίσιο συμβατικών σχέσεων με τους διοργανωτές συναυλιών, συνιστά περίπτωση παρεμφερή με εκείνη της υποθέσεως Gregg. Κατ' αναλογία με την απόφαση Gregg, θεωρώ ότι αναντιρρήτως ένα τέτοιο μουσικό σύνολο, που περιλαμβάνει δύο ή περισσότερα φυσικά πρόσωπα, μπορεί να θεωρηθεί οργανισμός πολιτιστικού χαρακτήρα κατά την έννοια της έκτης οδηγίας.

71. Αν τούτο γίνει δεκτό, δεν βλέπω γιατί — ακόμα δε λιγότερο με βάση τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης — ένας

32 — Βλ. απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 1999, C-305/97, Royscot κ.λπ. (Συλλογή 1999, σ. I-6671, σκέψη 24).

33 — Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η εν λόγω κυβέρνηση αναφέρθηκε στην έννοια της «Mindestkonvergenz».

μονωδός δεν θα μπορούσε να θεωρηθεί μια τέτοια οντότητα. Πέραν του ότι πρόκειται μόνο για ένα πρόσωπο, ο μονωδός είναι απολύτως συγκρίσιμος με ένα μουσικό σύνολο. Λαμβανομένης υπόψη της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας — και δεδομένου ότι το κείμενο της έκτης οδηγίας δεν είναι σαφέστερο επί του σημείου αυτού — θεωρώ ότι δεν είναι ορθό να ερμηνευθεί η οδηγία υπό την έννοια ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ εξαρτάται από τον αριθμό των μελών που περιλαμβάνει ένα μουσικό σύνολο. Συναφώς, συμφωνώ με τον M. Hoffmann και την Επιτροπή που ισχυρίζονται ότι ο απόλυτος αποκλεισμός των μονωδών είναι αντίθετος προς το κοινοτικό δίκαιο. Το συμπέρασμα αυτό δεν επηρεάζεται από τις κατευθυντήριες γραμμές του 1994[34] σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 13, στις οποίες παραπέμπει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας. Είναι γεγονός ότι οι εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές αποκλείουν τους ατομικώς παρέχοντες υπηρεσίες καλλιτέχνες. Ωστόσο, όχι μόνο δεν έχουν δεσμευτικό χαρακτήρα, αλλά επί πλέον θεωρώ ότι το περιεχόμενό τους είναι ξεπερασμένο μετά την προπαρατεθείσα απόφαση Gregg.

72. Τούτο δεν σημαίνει ότι ένας ιδιώτης ο οποίος παρέχει υπηρεσίες πολιτιστικού χαρακτήρα μπορεί, υπό κάθε περίσταση, να θεωρείται οργανισμός πολιτιστικού χαρακτήρα. Είναι κατά την άποψή μου καθοριστικό ο ιδιώτης (ο μονωδός) να ασκεί τη δραστηριότητά του προς τα έξω ως μία οντότητα. Επί πλέον, η υπηρεσία στην οποία επιβάλλεται ή όχι ΦΠΑ πρέπει να συνίσταται σε εξατομικευμένη υπηρεσία, την οποία ο μονωδός δεν παρέχει ως μέλος ενός συνόλου, όπως είναι μια ορχήστρα — για να παραμείνουμε στον τομέα της κλασικής μουσικής.

73. Ως παράδειγμα, παρατηρώ επί πλέον ότι οι περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως με πείθουν ακόμη περισσότερο για το ότι οι μονωδοί πρέπει να θεωρηθούν οργανισμοί. Συγκεκριμένα, πρόκειται για μονωδούς των οποίων τα επαγγελματικά συμφέροντα, τα οποία είναι σημαντικά, θα μπορούσαν κάλλιστα να τα διαχειρίζεται ένα νομικό πρόσωπο. Θα ήταν δε επίσης αυτονόητο οι συμβάσεις που συνήψε ο κατηγορούμενος στο πλαίσιο της κύριας δίκης να είχαν συναφθεί με ένα τέτοιο νομικό πρόσωπο. Το γεγονός ότι τούτο δεν συνέβη — όπως προκύπτει από τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υποθέσεως — είναι τυχαίο και δεν πρέπει να έχει ως συνέπεια διαφορετική φορολογική μεταχείριση.

74. Εν συνόψει, το κοινοτικό δίκαιο δεν αποκλείει τους μονωδούς από την απαλλαγή.

Ε — *Η εν προκειμένω διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών*

75. Θα εξετάσω τώρα το τέταρτο στοιχείο, για το οποίο έκανα λόγο στο σημείο 65 ανωτέρω: εκτός από την περίπτωση των οργανισμών δημοσίου δικαίου, της απαλλαγής από τον ΤΥΑ που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', τυγχάνουν

34 — Κατευθυντήριες γραμμές της συμβουλευτικής επιτροπής του άρθρου 29 της έκτης οδηγίας, που θεσπίστηκαν κατά την 41η συνεδρίασή της, στις 28 Φεβρουαρίου και την 1η Μαρτίου 1994.

μόνον οι οργανισμοί πολιτιστικού χαρακτήρα *τους οποίους έχει αναγνωρίσει το οικείο κράτος μέλος*. Αν υποτεθεί ότι το άρθρο 4, σημείο 20, του Umsatzsteuergesetz πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι μονωδοί αποκλείονται από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ, τούτο σημαίνει ότι ένας μονωδός δεν μπορεί να θεωρηθεί οργανισμός πολιτιστικού χαρακτήρα στη Γερμανία. Λαμβανομένης υπόψη της ερμηνείας της έκτης οδηγίας που έδωσα ανωτέρω, ο αποκλεισμός των μονωδών από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ απορρέει, εν προκειμένω, από την εθνική ρύθμιση και μόνο. Η εθνική ρύθμιση προβλέπει την απαλλαγή — στο βαθμό που μας αφορά — μόνο για τα συγκροτήματα μουσικών και για τα φωνητικά σύνολα που αποτελούνται από δύο τουλάχιστον πρόσωπα.

76. Βεβαίως, εναπόκειται στο γερμανικό δικαστήριο να ερμηνεύσει τον γερμανικό νόμο. Το ερώτημα που τίθεται στο Δικαστήριο στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής είναι μόνον αν ένα κράτος μέλος το οποίο εξαρτά την ενδεχόμενη αναγνώριση ενός οργανισμού από τον αριθμό των μελών που αυτός περιλαμβάνει υπερβαίνει τα όρια της διακριτικής ευχέρειας που του έχει αναγνωριστεί. Η Επιτροπή φρονεί ότι ο γενικός αποκλεισμός των μονωδών δεν συνάδει με το περιθώριο διακριτικής ευχέρειας, στον βαθμό που συνεπάγεται, εκ μέρους του κράτους μέλους, διαφορετική μεταχείριση στηριζόμενη σε υποκειμενικά κριτήρια.

77. Θα αναλύσω κατ' αρχάς το πρόβλημα υπό το πρίσμα της αρχής της πρακτικής αποτελεσματικότητας: πρέπει να εξεταστεί αν το εθνικό μέτρο που αποκλείει τους μονωδούς από το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ μπορεί να καταστήσει κενό ουσίας το εν λόγω καθεστώς. Συναφώς, πρέπει, πρώτον, να ληφθεί υπόψη ο σκοπός της απαλλαγής. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου που απορρέει από την απόφαση Kennemer Golf, η απαλλαγή αποσκοπεί στην ευνοϊκότερη μεταχείριση ορισμένων οργανισμών, των οποίων οι δραστηριότητες επιδιώκουν μη εμπορικούς σκοπούς[35]. Τονίζω το γεγονός ότι το καθεστώς δεν προβλέπει ότι *όλοι* οι μη εμπορικοί οργανισμοί πρέπει να τυγχάνουν ευνοϊκότερης μεταχείρισεως. Όπως προανέφερα, τα κράτη μέλη διαθέτουν επί του σημείου αυτού το αναγκαίο περιθώριο εκτιμήσεως. Θεωρώ όμως ότι μια εθνική ρύθμιση που επιφυλάσσει την ευνοϊκότερη μεταχείριση μόνο στους οργανισμούς πολιτιστικού χαρακτήρα που έχουν τουλάχιστον δύο μέλη δεν καθιστά το καθεστώς κενό ουσίας. Μια τέτοια ρύθμιση απλώς περιορίζει το εύρος της απαλλαγής στο οικείο κράτος μέλος.

78. Αντιθέτως, όπως τόνισε το Δικαστήριο με την προπαρατεθείσα απόφαση Gregg, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας εμποδίζει όντως το να τυγχάνουν οι οικονομικοί φορείς που διενεργούν τις ίδιες πράξεις διαφορετικής μεταχειρίσεως όσον αφορά την επιβολή του ΦΠΑ, λόγω της νομικής μορφής τους. Η συλλογιστική αυτή μπορεί, κατά τη γνώμη μου, να εφαρμοστεί κατ' αναλογία και εν προκειμένω. Η διαφορετική μεταχείριση αφορά στην περίπτωσή μας μουσικά σύνολα που περιλαμβάνουν, αφενός, ένα μόνο μέλος

35 — Απόφαση προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 12.

και, αφετέρου, δύο ή περισσότερα μέλη, και τα οποία διενεργούν πανομοιότυπες πράξεις. Επί πλέον, δεν υφίσταται καμία σχέση μεταξύ αυτής της διαφορετικής μεταχειρίσεως και του σκοπού τον οποίο επιδιώκει το καθεστώς. Θεωρώ συνεπώς ότι η διάκριση αυτή συνιστά άνιση μεταχείριση πανομοιότυπων περιπτώσεων.

79. Στον βαθμό που πρόκειται για πανομοιότυπες, και όχι απλώς παρεμφερείς, πράξεις, η γνώμη μου είναι ότι το καθεστώς που θέσπισε η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αντιβαίνει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Τούτο όμως δεν αρκεί για να συναχθεί ότι συντρέχει παραβίαση του κοινοτικού δικαίου. Το κράτος μέλος μπορεί να προβάλει ειδική δικαιολογία. Έτσι, για παράδειγμα, η διαφορετική μεταχείριση θα μπορούσε να είναι αναγκαία για λόγους ελέγχου. Ωστόσο, κανένας ειδικός λόγος δεν προεβλήθη εν προκειμένω για να δικαιολογηθεί η διαφορά.

ΣΤ — *Σύνοψη*

80. Εν συνόψει, θα απαντούσα καταφατικά στο πρώτο ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο, στηριζόμενος στις ακόλουθες σκέψεις:

— Η παροχή υπηρεσιών εκ μέρους του ερμηνευτή ενός έργου τέχνης προς τον διοργανωτή μιας παραστάσεως μπορεί, όπως και η υπηρεσία που παρέχει ο διοργανωτής στο κοινό, να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας.

— Τα κράτη μέλη διαθέτουν ευρεία εξουσία εκτιμήσεως για να αναγνωρίζουν ορισμένους «οργανισμούς πολιτιστικού χαρακτήρα» που δεν είναι δημοσίου δικαίου, ως οργανισμούς δυναμένους να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν ως κριτήριο τον εμπορικό ή όχι χαρακτήρα ενός οργανισμού πολιτιστικού χαρακτήρα.

— Η ως άνω εξουσία εκτιμήσεως είναι μεν ευρεία, πλην όμως δεν είναι απεριόριστη. Πρέπει να ασκείται τηρουμένων των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου, όπως είναι οι αρχές της πρακτικής αποτελεσματικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας.

— Ένας μονωδός μπορεί να θεωρηθεί «οργανισμός πολιτιστικού χαρακτήρα», υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας, υπό την προϋπόθεση ότι ασκεί τη δραστηριότητά του προς τα έξω ως οντότητα και ότι η παροχή στην οποία επιβάλλεται ή όχι ΦΠΑ αποτελεί εξατομικευμένη παροχή.

— Ο εκ μέρους της εθνικής ρυθμίσεως απόλυτος αποκλεισμός των μονωδών δεν θίγει την πρακτική αποτελεσματικότητα της έκτης οδηγίας. Ωστόσο, μια τέτοια ρύθμιση είναι αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Κατά συνέπεια, ο αποκλεισμός, εκτός αν δικαιολογείται από ειδικούς λόγους, συνιστά παραβίαση του κοινοτικού δικαίου.

VI — Απάντηση στο δεύτερο ερώτημα

81. Έδωσα καταφατική απάντηση στο πρώτο ερώτημα. Απομένει τώρα να εξετάσω το δεύτερο ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν Δικαστήριο.

82. Το ερώτημα αυτό αφορά τον περιορισμό της απαλλαγής βάσει του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας στις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος. Η έννοια του γενικού συμφέροντος περιλαμβάνεται στην επικεφαλίδα του άρθρου.

83. Ο M. Hoffmann ισχυρίζεται ότι οι διάφορες απαλλαγές που προβλέπει το άρθρο 13, Α, έχουν διατυπωθεί με ακρίβεια και ότι όλες ισοδυναμούν με επιδότηση προς εξυπηρέτηση ενός σκοπού γενικού συμφέροντος. Η Γερμανική Κυβέρνηση κινείται στην ίδια κατεύθυνση, στον βαθμό που παρατηρεί ότι η επικεφαλίδα της διατάξεως δεν περιέχει κανέναν περιορισμό τον οποίο τα κράτη μέλη πρέπει να λάβουν υπόψη κατά τη θέση σε εφαρμογή της οδηγίας στο εθνικό δίκαιο. Αντιθέτως, κατά τις Κυβερνήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου και των Κάτω Χωρών, από την έννοια του γενικού συμφέροντος προκύπτει ότι οι οργανισμοί που επιδιώκουν συστηματικά το κέρδος δεν μπορούν να τύχουν της απαλλαγής. Η Επιτροπή παραπέμπει, όσον αφορά το δεύτερο ερώτημα, στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 2. Οι οργανισμοί εμπορικού χαρακτήρα αποκλείονται από την απαλλαγή βάσει της διατάξεως αυτής.

84. Κατ' αρχάς, παρατηρώ ότι η επικεφαλίδα ενός άρθρου δεν αποτελεί τμήμα του διατακτικού μιας ρυθμίσεως. Όπως και η επικεφαλίδα του κανονιστικού κειμένου στο σύνολό του, ή ενός τμήματος του κειμένου αυτού, ο τίτλος (η επικεφαλίδα) ενός άρθρου ορίζει το αντικείμενο της διατάξεως που ακολουθεί. Η επικεφαλίδα έχει επεξηγηματικό χαρακτήρα. Η θεμελιώδης διαφορά μεταξύ του διατακτικού και του επεξηγηματικού τμήματος ενός κανονιστικού κειμένου εκφράστηκε ικανοποιητικά στην διοργανική συμφωνία, της 22ας Δεκεμβρίου 1998, για τις κοινές κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με την ποιότητα της διατύπωσης της κοινοτικής νομοθεσίας [36]. Λαμβάνοντας τα ανωτέρω ως δεδομένα, από την επικεφαλίδα μιας διατάξεως μπορεί να συναχθεί η πρόθεση του νομοθέτη. Στον βαθμό αυτό, η επικεφαλίδα μπορεί να έχει κάποια σημασία κατά την εκτίμηση του Δικαστηρίου. Υπό την έννοια αυτή επίσης ερμηνεύω τον όρο «γενικό συμφέρον» που περιλαμβάνεται στην επικεφαλίδα του άρθρου 13, Α. Η έννοια αυτή δεν περιλαμβάνει συνεπώς κανένα άμεσο περιορισμό, αλλά οριοθετεί την ερμηνεία των απαλλαγών που προβλέπονται στο άρθρο 13.

36 — ΕΕ 1999, C 73, σ. 1.

85. Με βάση τα ανωτέρω, η επικεφαλίδα δεν έχει εν προκειμένω καμία αυτοτελή σημασία. Αναφέρομαι συναφώς στο κείμενο του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ'. Η διάταξη αυτή αφορά μόνον τις υπηρεσίες *πολιτιστικού χαρακτήρα* που παρέχουν ορισμένοι οργανισμοί *πολιτιστικού χαρακτήρα*. Η απλή απαίτηση να έχουν πολιτιστικό χαρακτήρα τόσον οι παρεχόμενες υπηρεσίες όσον και οι οργανισμοί συνεπάγεται, αυτή καθεαυτήν, ότι η απαλλαγή αφορά το γενικό συμφέρον. Επί του σημείου αυτού, συμφωνώ με τις θέσεις που υποστηρίζει ο M. Hoffmann και η Γερμανική Κυβέρνηση.

86. Επί πλέον, η έννοια του γενικού συμφέροντος μπορεί επίσης να ερμηνευθεί κατά ένα δεύτερο τρόπο, ήτοι ως μη εμπορικό συμφέρον. Τα στοιχεία εκτιμήσεως, τα οποία ελήφθησαν υπόψη όσον αφορά το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, παρέχουν επίσης τη δυνατότητα να κριθεί οριστικά η ερμηνεία αυτή. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο είπε ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ αποσκοπεί στην ευνοϊκότερη μεταχείριση ορισμένων οργανισμών, των οποίων οι δραστηριότητες επιδιώκουν μη εμπορικούς σκοπούς. Έκφραση του σκοπού αυτού αποτελούν επίσης οι προϋποθέσεις που τα κράτη μέλη μπορούν να θέσουν, βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, για να χορηγήσουν την απαλλαγή σε οργανισμούς που δεν είναι δημοσίου δικαίου [37]. Πάλι όμως η επικεφαλίδα δεν έχει συναφώς καμία αυτοτελή σημασία. Συγκεκριμένα, όπως ανέφερα ήδη απαντώντας στο πρώτο ερώτημα, οι εμπορικοί οργανισμοί δεν αποκλείονται λόγω του χαρακτήρα τους αυτού. Περαιτέρω, οι προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, και τις οποίες μπορούν τα κράτη μέλη να χρησιμοποιήσουν για να αποκλείσουν εμπορικούς οργανισμούς, έχουν προαιρετικό χαρακτήρα. Από την ανάγνωση αυτής της παραγράφου 2 προκύπτει αναμφίβολα ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', δεν απαγορεύει το να μπορούν να τυγχάνουν της απαλλαγής και εμπορικοί οργανισμοί, οι οποίοι δεν ασκούν δραστηριότητα γενικού συμφέροντος, σύμφωνα με τη στενή έννοια που δόθηκε εδώ στον όρο αυτό.

87. Εν συνόψει:

— Η έννοια «γενικό συμφέρον» που χρησιμοποιείται στην επικεφαλίδα του άρθρου 13, Α, δεν έχει αυτοτελή σημασία.

— Η έκτη οδηγία δεν αποκλείει τους οργανισμούς εμπορικού χαρακτήρα, λόγω της ιδιότητάς τους αυτής, από το ευεργέτημα της απαλλαγής.

37 — Βλ. απόφαση Kennemer Golf, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 12, σκέψη 19.

VII — Πρόταση

88. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Bundesgerichtshof:

«— Όσον αφορά το πρώτο ερώτημα: ένας μονωδός μπορεί να θεωρηθεί "οργανισμός πολιτιστικού χαρακτήρα" κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, υπό την προϋπόθεση ότι ασκεί τη δραστηριότητά του προς τα έξω ως οντότητα και ότι η παροχή στην οποία επιβάλλεται ή όχι ΦΠΑ αποτελεί εξατομικευμένη παροχή. Ο εκ μέρους της εθνικής ρυθμίσεως απόλυτος αποκλεισμός των μονωδών δεν θίγει την πρακτική αποτελεσματικότητα της έκτης οδηγίας. Ωστόσο, μια τέτοια ρύθμιση είναι αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Κατά συνέπεια, ο αποκλεισμός, εκτός αν δικαιολογείται από ειδικούς λόγους, συνιστά παραβίαση του κοινοτικού δικαίου.

— Όσον αφορά το δεύτερο ερώτημα: Η έννοια "γενικό συμφέρον" που χρησιμοποιείται στην επικεφαλίδα του άρθρου 13, Α, δεν έχει αυτοτελή σημασία».