ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ JEAN MISCHO

της 20ής Απριλίου 1989 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Το Stichting Uitvoering Financiële Acties (στο εξής: SUFA) είναι ένα ίδρυμα το οποίο, αντί αποδόσεως των πραγματικών δαπανών, οργανώνει και διενεργεί για λογαριασμό του Stichting Algemene Loterij Nederland (στο εξής: ALN) κληρώσεις, τα έσοδα από τις οποίες κατανέμονται από το ALN μεταξύ ορισμένων ιδρυμάτων κοινωνικού και μορφωτικού χαρακτήρα με τα οποία συνδέεται.

2. Βάσει της ολλανδικής νομοθεσίας που θεσπίστηκε για τη μεταφορά στο εθνικό δίκαιο της έκτης οδηγίας περί φόρου προστιθεμένης αξίας [1] και ιδίως του άρθρου 13 της οδηγίας, το SUFA υποχρεώθηκε να καταβάλει φόρο προστιθεμένης αξίας επί της αξίας των υπηρεσιών που προσέφερε με τον τρόπο αυτό στο ALN κατά τον Απρίλιο 1983.

3. Το SUFA άσκησε ένσταση κατά αυτής της επιβολής φόρου ενώπιον του επιθεωρητή οικονομικών, κατόπιν άσκησε έφεση ενώπιον του Gerechtshof του Άμστερνταμ και τέλος αναίρεση ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden.

4. Το ανώτατο αυτό δικαστήριο υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

« Οι πράξεις για τις οποίες παρέχεται απαλλαγή από το φόρο κύκλου εργασιών δυνάμει του άρθρου 13, σημείο Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ), της οδηγίας περιλαμβάνουν επίσης τις δραστηριότητες που ασκεί ίδρυμα, συνιστάμενες αποκλειστικά στην οργάνωση και την υλοποίηση παροχών που συνδέονται με δραστηριότητες άλλου ιδρύματος, αντί αποδόσεως των πραγματικών δαπανών, στην περίπτωση που αυτό το άλλο ίδρυμα, ως οργάνωση που ελέγχει ορισμένα ιδρύματα που ασκούν δραστηριότητες που έχουν απαλλαχθεί από το φόρο ή ως προς τις οποίες δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου σε φόρο, παρέχει, προς αποκλειστικό όφελος των εν λόγω ιδρυμάτων, υπηρεσίες τέτοιου είδους όπως αυτές που περιγράφονται στην προαναφερθείσα έκτη οδηγία; »

5. Το άρθρο 13, σημείο Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ), της έκτης οδηγίας 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:

...

στ) τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων, που ασκούν δραστηριότητα

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

1 — Έκτη οδηγία 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 (77/388/ΕΟΚ) — Ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

απαλλασσομένη του φόρου ή για την οποία τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, με σκοπό την παροχή στα μέλη τους των αμέσως αναγκαίων υπηρεσιών για την άσκηση της δραστηριότητος αυτής, εφόσον οι ενώσεις αυτές απαιτούν από τα μέλη τους μόνο την εξόφληση του επακριβώς αναλογούντος σε αυτά μέρους των από κοινού αναληφθεισών δαπανών, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή αυτή δεν δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού·

... »

6. Ορθώς η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι οι παροχές υπηρεσιών που αναφέρονται στη διάταξη αυτή δεν απαλλάσσονται παρά μόνον αν πληρούται ολόκληρη σειρά προϋποθέσεων. Από τη Διάταξη περί παραπομπής καθώς και από τις παρατηρήσεις που κατετέθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου προκύπτει ότι δεν αμφισβητείται ότι όλες οι προϋποθέσεις αυτές πληρούνται, όσον αφορά τις υπηρεσίες που παρέχει ο ALN στα μέλη του. Εξάλλου το προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden αναφέρεται ρητά στην περίπτωση αυτή.

7. Όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών από το SUFA, προκύπτει επίσης από τη δικογραφία ότι παρέχονται, αντί αποδόσεως των πραγματικών δαπανών, σε ένα « πρόσωπο » (το ALN), οι δραστηριότητες του οποίου δεν υποβάλλονται σε ΦΠΑ. Οι παροχές των εν λόγω υπηρεσιών είναι αμέσως αναγκαίες για την άσκηση των δραστηριοτήτων αυτών.

8. Λαμβανομένων υπόψη των διευκρινήσεων αυτών, το υποβληθέν ερώτημα χωρίζεται σε δύο σκέλη. Ερωτάται, αφενός μεν, αν τέτοιες παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται από ένα ίδρυμα υπέρ άλλου ιδρύματος, πραγματοποιούνται από « ανεξάρτητη ένωση προσώπων« , οπότε πρέπει ν' απαλλαγούν, αφετέρου δε, σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, αν πρέπει πάντως ν' απαλλαγούν λόγω του ότι παρέχονται αποκλειστικώς σε πρόσωπο το οποίο αποτελεί τέτοια ένωση και απαλλάσσεται για τις υπηρεσίες που παρέχει στα μέλη του.

9. Στην απόφασή του της 26ης Μαρτίου 1987 επί της υποθέσεως 235/85, Επιτροπή κατά Βασιλείου των Κάτω Χωρών (Συλλογή 1987, σ. 1471), το Δικαστήριο δέχτηκε ότι:

« χαρακτηριστικό της έκτης οδηγίας είναι ο γενικός χαρακτήρας του πεδίου εφαρμογής της και το γεγονός ότι όλες οι απαλλαγές πρέπει να είναι ρητές και ακριβείς » (σκέψη 19).

10. Ως απόδειξη του ευρύτατου πεδίου εφαρμογής που αναγνωρίζεται έτσι στον ΦΠΑ το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, που αφορά τις φορολογητέες δραστηριότητες, αναφέρει, εκτός από τις εισαγωγές αγαθών, τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, θεωρεί ως υποκείμενο στο φόρο οποιονδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, δηλαδή όλες τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες (σκέψεις 6 και 7).

11. Από τα προηγούμενα προκύπτει ότι οι απαλλαγές, ως εξαιρέσεις από αυτόν το γενικό κανόνα φορολογήσεως των οικονομικών δραστηριοτήτων πρέπει να ερμηνεύονται στενά και να μην υπερβαίνουν ό,τι ορίζεται ρητώς και σαφώς.

12. Όμως, το στοιχείο στ) του άρθρου 13, σημείο Α, παράγραφος 1, αναφέρει ρητά μόνο τις ανεξάρτητες ενώσεις *προσώπων* που παρέχουν υπηρεσίες στα *μέλη* τους. Αυτό δεν συμβαίνει στην περίπτωση ιδρύματος που παρέχει υπηρεσίες αποκλειστικά σε ένα μόνον άλλο ίδρυμα. Το ALN δεν είναι μέλος του SUFA και, ακόμη κι αν ήταν, το SUFA δεν θα είχε παρά μόνον ένα μέλος. Όμως μία ένωση προσώπων πρέπει αναγκαστικά να έχει τουλάχιστον δύο μέλη, είτε πρόκειται για φυσικά είτε για νομικά πρόσωπα. Επομένως το SUFA δεν μπορεί ν' απαλλαγεί από το φόρο για τις υπηρεσίες που παρέχει για λογαριασμό του ALN.

13. Το αναιρεσείον της κύριας δίκης υποστηρίζει εντούτοις την αντίθετη άποψη, αφενός, διότι το SUFA στην πραγματικότητα συνεχίζει να οργανώνει κληρώσεις για λογαριασμό των ιδρυμάτων που συνδέονται με το ALN και επομένως θα εδικαιούτο απαλλαγής αν δεν είχε δημιουργηθεί το ALN, αφετέρου, διότι οι τωρινές δραστηριότητες του SUFA θα απαλλάσσονταν οπωσδήποτε αν είχαν ασκηθεί από το ALN.

14. Αυτά τα επιχειρήματα δεν μπορούν να γίνουν δεκτά. Πράγματι, και τα δύο στηρίζονται σε απλές υποθέσεις που διαψεύδονται από τα γεγονότα: το ALN υφίσταται και από τη δημιουργία του το SUFA δεν εργάζεται πλέον άμεσα για τα ιδρύματα κοινωνικού και μορφωτικού χαρακτήρα, αλλά για το ALN που, μόνον αυτό, του αποδίδει τις δαπάνες που συνδέονται με τη διενέργεια κληρώσεων.

15. Εξάλλου, όπως δέχτηκε το Δικαστήριο στην απόφασή του της 11ης Ιουλίου 1985 επί της υποθέσεως 107/84 (Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 1985, σ. 2655):

« αν και οι απαλλαγές αυτές (που προβλέπονται στο άρθρο 13, σημείο Α, παράγραφος 1), θεσπίζονται υπέρ δραστηριοτήτων που επιδιώκουν ορισμένους σκοπούς, οι περισσότερες από τις διατάξεις αυτές προσδιορίζουν επίσης και τους *οικονομικούς φορείς*, οι οποίοι επιτρέπεται να πραγματοποιούν τις παροχές που απαλλάσσονται από το φόρο » (σκέψη 13).

Επομένως οι δραστηριότητες αυτές δεν απαλλάσσονται παρά μόνον όταν πραγματοποιούνται από συγκεκριμένους οικονομικούς φορείς οι οποίοι, στην περίπτωση του στοιχείου στ), πρέπει να είναι « ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων ».

16. Το SUFA δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί τέτοια ένωση προσώπων, εργαζόμενη άμεσα για λογαριασμό των μελών του ALN, παρά μόνον αν το ALN θεωρηθεί ως απλός ενδιάμεσος μεταξύ του SUFA και των ιδρυμάτων κοινωνικού και μορφωτικού χαρακτήρα. Όμως αυτό αποτελεί πραγματικό ζήτημα, υπαγόμενο στην αρμοδιότητα των εθνικών δικαστηρίων και φαίνεται ότι επιλύθηκε με την αναγνώριση αμοιβαίας αυτονομίας των δύο ιδρυμάτων. Εξάλλου, τα δύο ιδρύματα δεν ασκούν τις ίδιες δραστηριότητες, διότι το SUFA προετοιμάζει και διενεργεί τις κληρώσεις, ενώ το ALN ζητεί τις εγκρίσεις για τα ιδρύματα με τα οποία συνδέεται και τους κατανέμει τα έσοδα των κληρώσεων.

17. Για όλους αυτούς τους λόγους καθώς και για τους πρόσθετους λόγους που αναφέρονται στις παρατηρήσεις της κυβέρνησης των Κάτω Χωρών και της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, με τις οποίες συντάσσομαι, προτείνω να δώσει το Δικα-

στήριο αρνητική απάντηση στο ερώτημα που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden και ν' αποφανθεί ότι:

« Οι πράξεις για τις οποίες παρέχεται απαλλαγή από το φόρο κύκλου εργασιών δυνάμει του άρθρου 13, σημείο Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ), της έκτης οδηγίας δεν περιλαμβάνουν τις δραστηριότητες ιδρύματος που συνίστανται αποκλειστικά στην οργάνωση και την υλοποίηση παροχών οι οποίες συνδέονται με δραστηριότητες άλλου ιδρύματος, αντί αποδόσεως των πραγματικών δαπανών, ακόμη και στην περίπτωση που αυτό το άλλο ίδρυμα, ως οργάνωση ελέγχουσα ορισμένα ιδρύματα που ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη του φόρου ή ως προς την οποία τα ιδρύματα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, παρέχει υπηρεσίες, όπως οι περιγραφόμενες από την προαναφερθείσα διάταξη της έκτης οδηγίας, προς αποκλειστικό όφελος των εν λόγω ιδρυμάτων. »