ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

ELEANOR SHARPSTON

της 9ης Οκτωβρίου 2008 [1]

1. Ορισμένες δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, περιλαμβανομένων της νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως και των δραστηριοτήτων που συνδέονται στενά με αυτήν, απαλλάσσονται του ΦΠΑ. Όταν ορισμένα πρόσωπα των οποίων οι δραστηριότητες απαλλάσσονται του ΦΠΑ έχουν συστήσει ενώσεις οι οποίες παρέχουν στα μέλη τους υπηρεσίες που είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση των δραστηριοτήτων αυτών, οι υπηρεσίες αυτές επίσης απαλλάσσονται του ΦΠΑ αν οι ενώσεις απαιτούν από τα μέλη τους μόνο «την εξόφληση του επακριβώς αναλογούντως σε αυτά μέρους των από κοινού αναληφθεισών δαπανών» και αν δεν υπάρχει κίνδυνος στρεβλώσεως του ανταγωνισμού.

2. Το ζήτημα που τίθεται με την παρούσα αίτηση του ολλανδικού Hoge Raad der Nederlanden για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως είναι στην ουσία αν η τελευταία απαλλαγή καλύπτει τις υπηρεσίες που παρέχονται, επί ατομικής βάσεως, σε ένα ή περισσότερα από τα μέλη αυτά. Ή μήπως το κοινοτικό δίκαιο του ΦΠΑ διέπεται εν προκειμένω από το γνωμικό που ήταν έμβλημα των τριών σωματοφυλάκων: «όλοι για έναν και ένας για όλους»;

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

Η σχετική ρύθμιση

3. Η δίκη ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου αφορά υπηρεσίες που παρασχέθηκαν μεταξύ του 1994 και του 1998, οπότε η σχετική κοινοτική ρύθμιση είναι η έκτη οδηγία περί ΦΠΑ [2].

4. Το άρθρο 13, Α, της οδηγίας αυτής επιγράφεται «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος». Η παράγραφός του 1, κατά το μέρος που ασκεί επιρροή εν προκειμένω, ορίζει:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις

2 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49) τροποποιήθηκε σε πολλές περιπτώσεις, στο εξής: έκτη οδηγία). Την 1η Ιανουαρίου 2007 αντικαταστάθηκε με την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), σκοπός της οποίας είναι να παρουσιαστούν με σαφή και ορθολογικό τρόπο οι εφαρμοστέες διατάξεις, με το να αναδιαρθρωθεί και αναδιατυπωθεί η οδηγία χωρίς, κατ' αρχήν, να επέλθουν ουσιαστικές αλλαγές στην ισχύουσα νομοθεσία (βλ. τρίτη αιτιολογική σκέψη).

προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[…]

β) την νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως, καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως, δεόντως αναγνωρισμένα

[…]

στ) τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων, που ασκούν δραστηριότητα απαλλασσομένη του φόρου ή για την οποία τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον 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

[…]» [3].

Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και το προδικαστικό ερώτημα

5. Το Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (στο εξής: Stichting) είναι ένα ίδρυμα του οποίου μέλη είναι διάφοροι ιατρικοί φορείς και φορείς ιατροφαρμακευτικής ασφαλίσεως και, σε ορισμένες περιπτώσεις, τα επί μέρους μέλη των φορέων αυτών, όπως επί μέρους νοσοκομεία. Οι δραστηριότητες των μελών του Stichting απαλλάσσονται του ΦΠΑ. Ο γενικός σκοπός του είναι να προάγει την ποιότητα της ιατρικής περιθάλψεως. Προς τούτο, παρέχει διάφορες υπηρεσίες στα μέλη του. Οι περισσότερες από τις υπηρεσίες αυτές (οι οποίες, ειδικότερα, αφορούν τον ορισμό και τη διατήρηση επαγγελματικών προδιαγραφών για το νοσηλευτικό προσωπικό) παρέχονται σε νοσοκομεία, και το κόστος κατανέμεται σε αυτά με γνώμονα τον αριθμό

3 — Οι ίδιες διατάξεις περιλαμβάνονται τώρα, χωρίς ουσιαστικές αλλαγές, στα άρθρα 131 και 132, παράγραφος 1, στοιχεία β΄ και στ΄, της οδηγίας 2006/112.

κλινών. Η εφορία έχει δεχθεί ότι οι υπηρεσίες αυτές (οι οποίες τελικά πληρώνονται από τον κρατικό προϋπολογισμό) απαλλάσσονται του φόρου σύμφωνα με τις εθνικές διατάξεις για τη μεταφορά του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, της έκτης οδηγίας.

6. Το Stichting περιστασιακά παρέχει και άλλες υπηρεσίες σε επί μέρους μέλη. Ως παραδείγματα μπορούν να αναφερθούν, μεταξύ άλλων, ότι ανέθεσε σε μέλος του προσωπικού του την προεδρεία ομάδας εργασίας έχουσας ως αντικείμενο την κατάλληλη ιατρική περίθαλψη από συνδεδεμένο φορέα και το ότι ανέθεσε σε μέλη του προσωπικού του να μιλήσουν σε συνέδριο με θέμα τα ιοκτόνα φάρμακα και την καρδιακή ανεπάρκεια το οποίο οργανώθηκε από άλλον συνδεδεμένο φορέα. Τέτοιες υπηρεσίες χρεώνονται ατομικά στον περί ου πρόκειται συνδεδεμένο φορέα. Κατά τη διάταξη περί παραπομπής, δεν αμφισβητείται ότι οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση των φοροαπαλλασσομένων δραστηριοτήτων των μελών και ότι δεν τίθεται ζήτημα στρεβλώσεως του ανταγωνισμού. Ωστόσο, η εφορία θεωρεί ότι δεν πληρούται το κριτήριο της «εξοφλήσεως του επακριβώς αναλογούντως σε αυτά μέρους των από κοινού αναληφθεισών δαπανών».

7. Η διαφορά τώρα εκκρεμεί ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden, το οποίο ζητεί την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί του ακολούθου ερωτήματος:

«Πρέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, αρχή και στοιχείο στ΄, της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί εις τρόπον ώστε στη διάταξη αυτή να εμπίπτουν και αν παρέχονται μόνον υπέρ ενός ή περισσοτέρων μελών οι υπηρεσίες των κατά την ίδια διάταξη ενώσεων προς τα μέλη τους οι οποίες υπηρεσίες είναι άμεσα αναγκαίες για την πραγματοποίηση των απαλλασσομένων παροχών των μελών ή των παροχών σχετικά με τις οποίες τα μέλη δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο και για τις οποίες υπηρεσίες δεν ζητείται ως αμοιβή κάτι παραπάνω από τις δαπάνες που έγιναν για αυτές;»

8. Το Stichting, η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή υπέβαλαν τόσο γραπτές όσο και προφορικές παρατηρήσεις.

Εκτίμηση

Στρέβλωση του ανταγωνισμού

9. Η Ολλανδική Κυβέρνηση θέτει υπό αμφισβήτηση την παραδοχή του παραπέμποντος δικαστηρίου ότι οι σχετικές υπηρεσίες δεν οδηγούν σε στρέβλωση του ανταγωνισμού. Ειδικότερα, σημειώνει ότι οι εθνικές διατάξεις μεταφοράς που ορίζουν το πεδίο τής κατά το

ολλανδικό δίκαιο απαλλαγής αποκλείουν ειδικά τη θέση προσωπικού στη διάθεση τρίτου, ακριβώς λόγω του ότι είναι μια υπηρεσία ικανή να προκαλέσει σοβαρή στρέβλωση του ανταγωνισμού.

10. Φυσικά, το αν υπάρχει πραγματική ή δυνητική στρέβλωση του ανταγωνισμού είναι ζήτημα για το αρμόδιο εθνικό δικαστήριο, όπως και η ερμηνεία και εφαρμογή των σχετικών εθνικών κανόνων μεταφοράς. Όσον αφορά τον κίνδυνο στρεβλώσεως, δύναται να σημειωθεί απλώς ότι απαλλαγή δεν χωρεί όταν αυτή καθ' εαυτή μπορεί, αμέσως ή στο μέλλον, να οδηγήσει σε στρεβλώσεις του ανταγωνισμού [4].

11. Ωστόσο, θα σημειώσω μια περαιτέρω πτυχή. Το ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου αφορά υπηρεσίες για τις οποίες «δεν ζητείται ως αμοιβή κάτι παραπάνω από τις δαπάνες που έγιναν για αυτές». Η διατύπωση αυτή μπορεί να καλύψει υπηρεσίες που χρεώνονται σε ποσό μικρότερο από το κόστος τους, σε αντίθεση με την εξόφληση ακριβώς του αναλογούντος ποσού όπως αναφέρει η έκτη οδηγία [5]. Είναι σαφές ότι οποιαδήποτε παροχή υπηρεσιών σε τιμή μικρότερη από το κόστος θα έχει συνέπειες όσον αφορά τον ανταγωνισμό με εμπορικές επιχειρήσεις, συνέπειες που το αρμόδιο εθνικό δικαστήριο θα πρέπει να λάβει υπόψη κατά την αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών.

Στενή ερμηνεία

12. Όπως παρατήρησαν η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, αποτελεί πάγια νομολογία του Δικαστηρίου ότι, ως παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ΦΠΑ εισπράττεται για όλες τις παροχές που γίνονται εξ επαχθούς αιτίας από πρόσωπο που υπόκειται στον φόρο, οι όροι που χρησιμοποιούνται για να καθοριστούν οι απαλλαγές του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά [6].

4 — Βλ. απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003, C-8/01, Taksatorringen (Συλλογή 2003, σ. I-13711, σκέψεις 58 έως 65).

5 — Θα σημειώσω ότι, όταν εκδόθηκε η έκτη οδηγία το 1977, όλες οι γλωσσικές αποδόσεις της περιείχαν τη λέξη «επακριβώς» στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, εκτός από την ολλανδική απόδοση η οποία αναφέρεται μόνο σε «απλή εξόφληση» (enkel terugbetaling) και όχι σε «εξόφληση του επακριβώς αναλογούντος». Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, μεταφέρθηκε στο ολλανδικό δίκαιο με το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο u, του Wet op de omzetbelasting (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών) που και αυτό αναφέρεται «μόνο σε εξόφληση» (slechts terugbetaling).

6 — Βλ., όσον αφορά ειδικά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, αποφάσεις της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 13), και Taksatorringen (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 4, σκέψη 61).

13. Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει κρίνει περαιτέρω ότι δεν είναι σκοπός της νομολογίας αυτής να επιβάλει μια ερμηνεία που στην πράξη θα καθιστούσε σχεδόν ανεφάρμοστες τις απαλλαγές που προβλέπει η διάταξη αυτή [7].

14. Θα έλεγα επίσης ότι το στενό της ερμηνείας —και η στενή ερμηνεία δεν πρέπει να συγχέεται με τη συσταλτική ερμηνεία [8]— μπορεί να μετριαστεί ανάλογα με τη φύση της σχετικής απαλλαγής. Η νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη απαλλάσσεται, χάριν του κοινωνικού συμφέροντος, για να ελαφρυνθεί η επιβάρυνση των ασθενών. Η ratio της απαλλαγής αυτής καλύπτει τις αναγκαίες υπηρεσίες υποστηρίξεως που για λόγους οικονομιών κλίμακας ανατίθενται σε κοινοπραξίες [9]. Αν αυτή καθ' εαυτή η «νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη» γίνεται το αντικείμενο στενής ερμηνείας, είναι ενδεδειγμένο να υπάρξει για τις αναγκαίες υπηρεσίες υποστηρίξεως ένας πρόσθετος βαθμός στενής ερμηνείας, με αποτέλεσμα να σφίξει ακόμη περισσότερο ο κλοιός [10];

Το προδικαστικό ερώτημα

15. Το Stichting και η Επιτροπή ισχυρίζονται ότι στο ερώτημα του Hoge Raad πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, όταν πληρούνται τα λοιπά κριτήρια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, η διάταξη αυτή καλύπτει τις υπηρεσίες που παρέχονται από ενώσεις εμπίπτουσες στο πεδίο εφαρμογής της ακόμη και αν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται μόνο σε ένα ή σε περισσότερα από τα μέλη των ενώσεων αυτών.

16. Η Ολλανδική Κυβέρνηση θεωρεί ότι η διάταξη δεν μπορεί να καλύψει υπηρεσίες που παρέχονται και χρεώνονται ατομικά στα μέλη. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ανέπτυξε την άποψή της προβάλλοντας ότι η κρίσιμη διάκριση είναι διάκριση μεταξύ των υπηρεσιών που παρέχονται προς το συλλογικό συμφέρον, οι οποίες καλύπτονται, και εκείνων που παρέχονται προς το ατομικό συμφέρον ενός μέλους, οι οποίες δεν καλύπτονται.

17. Στην ουσία, συμφωνώ με το Stichting και την Επιτροπή. Αν πληρούνται όλες οι άλλες προϋποθέσεις του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄ —αν οι υπηρεσίες είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση μιας φοροαπαλλασσόμενης ή μη φορολογούμενης δραστηριότητας, αν εξοφλούνται ακριβώς οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν και αν δεν

7 — Βλ. απόφαση Taksatorringen (προαναφερθείσα, σκέψη 62).

8 — Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. G. Jacobs στην υπόθεση Zoological Society (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, C-267/00, Συλλογή 2002, σ. I-3353, σημεία 17 έως 19).

9 — Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Mischo στην υπόθεση Taksatorringen, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 4, σημεία 9 και 117 έως 124, σημεία 117 έως 119.

10 — Βλ. επίσης απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-76/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-249, σκέψη 23), καθώς και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Fennelly στην ίδια υπόθεση (σημεία 20 έως 23 και νομολογία που παρατίθεται εκεί).

υπάρχει κίνδυνος στρεβλώσεως του ανταγωνισμού—, νομίζω ότι μια υπέρ το δέον γραμματική ερμηνεία των λέξεων «αναλογούντος» και «από κοινού» θα περιόριζε με αδικαιολόγητο και τεχνητό τρόπο το πεδίο της απαλλαγής.

18. Είναι σαφές ότι, αν μόνον ένα είδος υπηρεσιών παρέχεται σε όλα τα μέλη της ενώσεως σε κάθε οικονομική χρήση, κάθε ένα από αυτά μπορεί να επιβαρυνθεί με το «αναλογούν σε αυτό μέρος των από κοινού αναληφθεισών δαπανών» υπό την ευρύτατη έννοια του όρου. Ωστόσο, στην πράξη είναι πιθανόν η κατάσταση σε τέτοιες ενώσεις να είναι πιο περίπλοκη. Μια ένωση μπορεί κάλλιστα να παρέχει ένα φάσμα υπηρεσιών, μερικές από τις οποίες ζητούνται από όλα τα μέλη και άλλες μόνο από κάποια από αυτά. Οι ανάγκες των μελών είναι πιθανόν να ποικίλλουν από τη μια οικονομική χρήση στην άλλη, οπότε, σε μια δεδομένη οικονομική χρήση, ορισμένες υπηρεσίες θα παρέχονται σε όλα τα μέλη, άλλες σε μερικά μέλη και μάλιστα άλλες ίσως μόνο σε ένα μέλος. Στην πραγματικότητα όμως, το κόστος για την παροχή όλων αυτών των υπηρεσιών παραμένει μια κοινή δαπάνη, έχουσα αναληφθεί από την ένωση που συστάθηκε προς τούτο από όλα τα μέλη, και μέθοδοι επιμερισμού του κόστους είναι απόλυτα ικανές να προσδιορίσουν το ακριβές μερίδιο που αναλογεί σε κάθε επί μέρους υπηρεσία.

19. Με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η Ολλανδική Κυβέρνηση ισχυρίστηκε ότι ο σκοπός της απαλλαγής είναι να αποφευχθεί να επιβαρυνθούν με ΦΠΑ υπηρεσίες που παρέχονται από μια ένωση στα μέλη της όταν οι ίδιες υπηρεσίες δεν θα συνεπάγονταν τέτοιο βάρος αν είχαν παρασχεθεί εσωτερικά από κάθε επί μέρους μέλος [11]. Έτσι, τέτοιες υπηρεσίες εξομοιώνονται με εσωτερικές πράξεις. Κατά την Ολλανδική Κυβέρνηση, όταν μια υπηρεσία παρέχεται μόνο σε ένα μέλος, η υπηρεσία αυτή είναι ανάλογη με μια πράξη στην ανοικτή αγορά, όπου εκείνος που δίνει είναι ανεξάρτητος από εκείνον που παίρνει, και δεν πρέπει να του επιφυλάσσεται τέτοια μεταχείριση.

20. Το επιχείρημα αυτό δεν με πείθει. Ανεξάρτητα από το αν μια συγκεκριμένη υπηρεσία παρέχεται από μια ένωση σε ένα, σε κάποια ή σε όλα τα μέλη της, δεν αλλάζει η σχέση μεταξύ εκείνου που δίνει και εκείνου που παίρνει ούτε η φύση του συστήματος στο πλαίσιο του οποίου μοιράζονται πόροι για να επιτευχθούν οικονομίες κλίμακας.

21. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Ολλανδική Κυβέρνηση έδωσε μεγαλύτερη έμφαση στην ανάγκη οι υπηρεσίες, για να μπορέσουν να καλυφθούν από την απαλλαγή, να παρέχονται προς το συλλογικό συμφέρον όλων των μελών της ενώσεως και όχι προς το ατομικό συμφέρον συγκεκριμένων μελών. Ως παράδειγμα της διακρίσεως αυτής ανέφερε μια επιτροπή παραπόνων η οποία επικουρεί όλα τα σχολεία των Κάτω

11 — Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Mischo στην προαναφερθείσα υπόθεση Taksatorringen, σημεία 118 και 119.

Χωρών όταν πρόκειται να λάβουν αποφάσεις στις περιπτώσεις που τους έχουν υποβληθεί παράπονα. Η υπηρεσία αυτή παρέχεται προς το συλλογικό συμφέρον όλων των σχολείων, ακόμη και αν μερικά σχολεία, ή και όλα, δεν τη ζητούν σε μια συγκεκριμένη περίοδο, οπότε πρέπει να απαλλάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄. Αντιθέτως, αν ένα σχολείο λάβει νομικές συμβουλές, λόγου χάριν σε ζητήματα ΦΠΑ, από τους δικηγόρους της επιτροπής αυτής, τούτο θα είναι μια υπηρεσία προς το ατομικό συμφέρον του σχολείου, και δεν θα πρέπει να απαλλαγεί.

22. Μολονότι θα συμφωνήσω με το αποτέλεσμα στο οποίο η Ολλανδική Κυβέρνηση καταλήγει όταν αναλύει το παράδειγμά της, δεν συμφωνώ με τη μέθοδο που χρησιμοποιεί. Υπό τις συνθήκες που περιγράφηκαν, η συμβουλή σχετικά με τον ΦΠΑ δεν μπορεί να καλυφθεί από την απαλλαγή καθόσον δεν είναι υπηρεσία άμεσα αναγκαία για να μπορέσει το σχολείο να ασκήσει τη φοροαπαλλασσόμενη εκπαιδευτική δραστηριότητα, και πιθανόν καθόσον δεν είναι μια από τις υπηρεσίες για τις οποίες συστάθηκε η εν λόγω επιτροπή. Από την άλλη πλευρά, μια υπηρεσία που όντως εμπίπτει στον σκοπό της επιτροπής αυτής και που είναι άμεσα αναγκαία για την άσκηση της φοροαπαλλασσόμενης εκπαιδευτικής δραστηριότητας μπορεί να καλυφθεί από την απαλλαγή ανεξάρτητα από τον πραγματικό αριθμό των σχολείων που την έλαβαν.

23. Επιπλέον, νομίζω ότι η διάκριση μεταξύ συλλογικού και ατομικού συμφέροντος δεν είναι μεγάλης σημασίας ως αυτοτελές κριτήριο. Αν τα μέλη δεν είναι υποχρεωμένα να λαμβάνουν κάθε υπηρεσία που προσφέρεται από την ένωση, θα επιλέξουν να ωφεληθούν από εκείνες τις υπηρεσίες που παρέχονται προς το ατομικό συμφέρον τους. Και η θέση τέτοιων υπηρεσιών στη διάθεση όλων των μελών θα γίνεται οπωσδήποτε προς το συλλογικό συμφέρον τους —αρκεί πάντοτε οι υπηρεσίες αυτές να παρέχονται «από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων, που ασκούν δραστηριότητα απαλλασσομένη του φόρου ή για την οποία τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, με σκοπό την παροχή στα μέλη τους των αμέσως αναγκαίων υπηρεσιών για την άσκηση της δραστηριότητος αυτής».

24. Εφόσον το Hoge Raad θέτει το ερώτημά του με τη ρητή παραδοχή ότι το μοναδικό ζήτημα είναι αν πληρούται το κριτήριο της «εξοφλήσεως του επακριβώς αναλογούντος […] μέρους των από κοινού αναληφθεισών δαπανών», θα δώσω καταφατική απάντηση στο ερώτημα αυτό.

Συμπέρασμα

25. Κατά συνέπεια, νομίζω ότι το Δικαστήριο πρέπει να δώσει στο ερώτημα του Hoge Raad der Nederlanden την εξής απάντηση:

«Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, 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, καλύπτει τις υπηρεσίες που παρέχονται στα μέλη τους από ενώσεις εμπίπτουσες στο πεδίο εφαρμογής του, ακόμη και αν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται μόνο σε ένα ή σε περισσότερα μέλη, αρκεί να πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις της διατάξεως αυτής.»