# ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ ( Τέταρτο τμήμα )
της 15ης Ιουνίου 1989 *

Στην υπόθεση 348/87,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Hoge Raad των Κάτω Χωρών προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του παραπέμποντος δικαστηρίου μεταξύ

**Stichting Uitvoering Financiële Acties,** Ρότερνταμ

και

**Staatssecretaris van Financiën,** Κάτω Χωρών,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 13, σημείο Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ ), της οδηγίας 77/388 του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περι 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 ),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ( τέταρτο τμήμα )

συγκείμενο από τους T. Koopmans, πρόεδρο τμήματος, K. N. Κακούρη και M. Diez de Velasco, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mischo
γραμματέας: J. A. Pompe, βοηθός γραμματέας

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— το αναιρεσείον της κύριας δίκης, εκπροσωπούμενο από τον J. W. Meijer, δικηγόρο Χάγης,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

— η κυβέρνηση του Βασιλείου των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από τον H. J. Heinemann,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους D. Calleja και B. J. Drijber,

έχοντας υπόψη την έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση και κατόπιν της προφορικής διαδικασίας της 20ής Απριλίου 1989,

αφού άκουσε το γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 20ής Απριλίου 1989,

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

1 Με απόφαση της 4ης Νοεμβρίου 1987, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Νοεμβρίου 1987, το Hoge Raad των Κάτω Χωρών υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 13, σημείο Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ), της οδηγίας 77/388 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 ), στο εξής: η έκτη οδηγία.

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ ενός ιδρύματος, του Stichting Uitvoering Financiële Acties ( στο εξής: SUFA ), και της εφορίας. Η διαφορά αφορά απόφαση περί επιβολής φόρου με την οποία ο επιθεωρητής της εφορίας επέβαλε στο SUFA φόρο κύκλου εργασιών για τα έξοδα των υπηρεσιών που παρέχει το SUFA σ' ένα άλλο ίδρυμα, το Stichting Algemene Loterij Nederland ( στο εξής: ALN ).

3 Απο τη δικογραφία προκύπτει ότι, βάσει της συμφωνίας που συνήψαν τα δύο ιδρύματα, το SUFA είναι επιφορτισμένο με τη διενέργεια από πρακτικής πλευράς των κληρώσεων που διοργανώνει το ALN για λογαριασμό των ιδρυμάτων κοινωνικού και

μορφωτικού χαρακτήρα. Όλα τα έξοδα του SUFA για το σκοπό αυτό αποδίδονται από το ALN, του οποίου η δραστηριότητα περιορίζεται στην κατανομή των εσόδων των κληρώσεων μεταξύ των ιδρυμάτων με τα οποία συνδέεται, κατόπιν αφαιρέσεως των δαπανών.

4 Το SUFA άσκησε έφεση κατά της επίδικης αποφάσεως περί επιβολής φόρου ενώπιον του Gerechtshof της Χάγης, υποστηρίζοντας ότι οι υπηρεσίες που παρέχει επ' ονόματι του ALN πρέπει να απαλλάσσονται του φόρου κύκλου εργασιών ενόψει των διατάξεων του άρθρου 13, σημείο Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ), της έκτης οδηγίας, κατά το οποίο « τα κράτη μέλη απαλλάσσουν ... τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων, που ασκούν δραστηριότητα απαλλασσομένη του φόρου... 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 ». Είναι βέβαιο ότι το ALN τυγχάνει της απαλλαγής αυτής.

5 Το Gerechtshof εντούτοις, όπως και η εθνική εφορία, έκρινε ότι το SUFA δεν έχει το χαρακτήρα ανεξάρτητης ενώσεως προσώπων που παρέχει υπηρεσίες στα μέλη της, ότι ασκεί τις δραστηριότητές του για έναν μόνο εντολέα, στην προκειμένη περίπτωση το ALN που δεν είναι μέλος του SUFA.

6 Στη συνέχεια η διαφορά έφθασε ενώπιον του Hoge Raad των Κάτω Χωρών που αποφάσισε ν' αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει 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; »

7 Στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση αναπτύσσονται διεξοδικώς τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης, η εξέλιξη της διαδικασίας καθώς και οι παρατηρήσεις που κατετέθηκαν στο Δικαστήριο. Τα στοιχεία αυτά της δικογραφίας δεν επαναλαμβάνονται κατωτέρω παρά μόνο καθόσον απαιτείται για τη συλλογιστική του Δικαστηρίου.

8 Η απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα εξαρτάται ιδίως από το αν η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 13, σημείο Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ ), της έκτης οδηγίας εφαρμόζεται σε ίδρυμα που παρέχει κατ' ανάθεση, για λογαριασμό άλλου ιδρύματος που απαλλάσσεται ως ανεξάρτητη ένωση ιδρυμάτων κοινωνικού και μορφωτικού χαρακτήρα, τις αμέσως αναγκαίες υπηρεσίες για την άσκηση της απαλλασσόμενης δραστηριότητας.

9 Το αναιρεσείον της κύριας δίκης προτείνει να δοθεί καταφατική απάντηση στο σημείο αυτό, υπογραμμίζοντας τις ιδιαιτερότητες που χαρακτηρίζουν την κατανομή των εργασιών μεταξύ των δύο ιδρυμάτων. Αντίθετα η κυβέρνηση των Κάτω Χωρών και η Επιτροπή προτείνουν να δοθεί αρνητική απάντηση, υποστηρίζοντας ότι αυτή η κατανομή εργασιών του τομέα της οργανώσεως κληρώσεων δεν επιτρέπει την επέκταση του ευεργετήματος της απαλλαγής σ' έναν οργανισμό που προβαίνει κατ' ανάθεση σε ενέργειες.

10 Πρέπει να παρατηρηθεί προκαταρκτικά ότι, όπως τόνισε το Δικαστήριο στην απόφαση της 26ης Μαρτίου 1987 ( Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, 235/85, Συλλογή 1987, σ. 1471 ), η έκτη οδηγία αναγνωρίζει ευρύτατο πεδίο εφαρμογής στο φόρο προστιθεμένης αξίας που περιλαμβάνει όλες τις οικονομικές δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες.

11 Όσον αφορά το σύστημα των απαλλαγών που καθιέρωσε η οδηγία αυτή, από την ενδέκατη αιτιολογική της σκέψη προκύπτει ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν αυτόνομες έννοιες κοινοτικού δικαίου οι οποίες, όπως διευκρίνησε το Δικαστήριο στην προναφερθείσα απόφαση της 26ης Μαρτίου 1987, εντάσσονται στο γενικό πλαίσιο του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας που θεσπίστηκε με την έκτη οδηγία.

12 Όσον αφορά την έκταση των προβλεπομένων κατ' αυτό τον τρόπο απαλλαγών, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι το Δικαστήριο, στην απόφασή του της 11ης Ιουλίου 1985 ( Επι-

τροπή κατά Γερμανίας, 107/84, Συλλογή 1985, σ. 2655), υπογράμμισε ότι αν και οι απαλλαγές αυτές 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 και ότι οι παροχές αυτές δεν καθορίζονται με αναφορά σε καθαρά υλικές ή οργανικές έννοιες. Στην απόφαση αυτή το Δικαστήριο διευκρίνησε επίσης ότι το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας δεν αποκλείει όλες τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, αλλά μόνο αυτές που απαριθμούνται και περιγράφονται κατά πολύ λεπτομερή τρόπο.

13 Από τα προηγούμενα προκύπτει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τις απαλλαγές που αναφέρονται στο άρθρο 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή σύμφωνα με την οποία ο φόρος κύκλου εργασιών επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στο φόρο.

14 Το άρθρο 13, σημείο Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ), της έκτης οδηγίας αναφέρει ρητά μόνο τις ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες στα μέλη τους. Αυτό δεν συμβαίνει στην περίπτωση ιδρύματος που παρέχει υπηρεσίες αποκλειστικά σ' ένα άλλο ίδρυμα, χωρίς το ένα από τα ιδρύματα αυτά να μετέχει του άλλου. Ενόψει της ακριβούς διατυπώσεως των προϋποθέσεων απαλλαγής, κάθε ερμηνεία που θα επέκτεινε το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13, σημείο Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ), της έκτης οδηγίας θα ήταν ασυμβίβαστη προς το σκοπό της διατάξεως αυτής.

15 Κατά συνέπεια στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση 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 77/388 του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, 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, 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 τη εν λόγω διάταξη της έκτης οδηγίας, προς αποκλειστικό όφελος των εν λόγω ιδρυμάτων.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

16 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η κυβέρνηση των Κάτω Χωρών και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι οποίες κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης το χαρακτήρα παρεμπίπτοντος, που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με απόφαση της 4ης Νοεμβρίου 1987 το Hoge Raad των Κάτω Χωρών αποφαίνεται:

**Οι πράξεις για τις οποίες παρέχει απαλλαγή από το φόρο κύκλου εργασιών δυνάμει του άρθρου 13, σημείο Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ), της έκτης οδηγίας 77/388 του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, 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, 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 εν λόγω διάταξη της έκτης οδηγίας, προς αποκλειστικό όφελος των εν λόγω ιδρυμάτων.**

Koopmans Κακούρης Diez de Velasco

Δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο, στις 15 Ιουνίου 1989.

Ο γραμματέας

J.-G. Giraud

Ο πρόεδρος του τετάρτου τμήματος

T. Koopmans