σημείο Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ), περί των παροχών υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων, που ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη του φόρου ή ως προς την οποία δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου σε φόρο, με σκοπό την παροχή υπηρεσιών στα μέλη τους, οι πράξεις για τις οποίες παρέχεται απαλλαγή από το φόρο δυνάμει της διατάξεως αυτής 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 στη διάταξη αυτή της έκτης οδηγίας, προς αποκλειστικό όφελος των εν λόγω ιδρυμάτων.

ΕΚΘΕΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠ' ΑΚΡΟΑΤΗΡΙΟΥ ΣΥΖΗΤΗΣΗ

στην υπόθεση 348/87 *

I — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία της κύριας δίκης

1. Το αναιρεσείον στη διαφορά της κύριας δίκης (στο εξής: SUFA) είναι ίδρυμα που συστάθηκε το 1961 και οργανώνει και διενεργεί, χωρίς κερδοσκοπικό σκοπό, κληρώσεις, τα έσοδα των οποίων προορίζονται για ιδρύματα κοινωνικού και μορφωτικού χαρακτήρα των Κάτω Χωρών. Από το 1971, κατόπιν της ιδρύσεως του Ολλανδικού Ιδρύματος Κληρώσεων (Stichting Algemene Loterij Nederland, στο εξής: ALN), με το οποίο συνδέονται τα ιδρύματα αυτά, χορηγούνται στο ALN οι αναγκαίες άδειες για την οργάνωση των κληρώσεων αυτών για λογαριασμό των ιδρυμάτων που συνέπονται μαζί του. Το SUFA, έχει επιφορτιστεί από το ALN με την προετοιμασία και τη διενέργεια των κληρώσεων αυτών. Κατά τους όρους της συμφωνίας που έχουν συνάψει τα δύο ιδρύματα, όλες οι δαπάνες οι σχετικές με τη διενέργεια κληρώσεως φέρονται στο λογαριασμό του ALN και αποδίδονται από αυτό.

2. Τη διαχείριση καθενός από τα δύο ιδρύματα έχει ένα διοικητικό συμβούλιο που προέρχεται από το αντίστοιχο ίδρυμα, ανεξάρτητα από το διοικητικό συμβούλιο του άλλου ιδρύματος. Εξαιρέσει ενός μέλους που συμμετέχει και στα δύο διοικητικά συμβούλια, δεν υπάρχει κοινή διοίκηση. Εντούτοις ένα μέλος του διοικητικού συμβουλίου του ALN παρίσταται πάντοτε ως πρατηρητής στις συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου του SUFA και αντιστρόφως. Το SUFA, ως ίδρυμα δεν διαθέτει δική του περιουσία ούτε λαμβάνει τραπεζικές πιστώσεις. Άρχισε τις δραστηριότητές του με αρχικό κεφάλαιο που έθεσε στη διάθεσή του το ALN ως διαρκή πίστωση. Ενώ οι δραστηριότητες του SUFA συνίστανται αποκλειστικά στην οργάνωση και διενέργεια κληρώσεων εν ονόματι του ALN, το τελευταίο περιορίζεται στην κατανομή και διανομή των εσόδων μεταξύ των ιδρυμάτων κοινωνικού και μορφωτικού χαρα-

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

κτήρα με τα οποία συνδέεται, μετά από αφαίρεση των εξόδων οργανώσεως των κληρώσεων.

3. Η διαφορά της κύριας δίκης προέκυψε από την καταβολή βάσει δηλώσεως φόρου κύκλου εργασιών για τα έξοδα των υπηρεσιών που προσέφερε το SUFA στο ALN κατά τον Απρίλιο 1983 ύψους 21 978 φιορινίων (HFL). Το SUFA άσκησε ένσταση για το καταβληθέν ποσό,που απορρίφθηκε από τον επιθεωρητή της εφορίας. Στην απόφασή του ο επιθεωρητής υποστήριξε ότι το SUFA δεν αποτελεί ανεξάρτητη ένωση προσώπων που παρέχει υπηρεσίες σε μέλη, ότι ασκεί τις δραστηριότητές του για έναν μόνο εντολέα και ότι ο εντολέας αυτός, το ALN, δεν είναι μέλος του SUFA.

4. Το SUFA άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Gerechtshof της Χάγης. Στην έφεσή του υποστήριξε ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι ανεξάρτητη επιχείρηση, διότι αποτελεί ενιαία μονάδα με το ALN απο φορολογικής απόψεως. Έτσι, μη αποτελώντας παρά προέκταση εξαρτώμενη από το ALN, πρέπει να απολαύει και αυτό των φορολογικών απαλλαγών που ισχύουν για το ALN. Είναι βέβαιο ότι οι δραστηριότητες του ALN, καθώς και αυτές των ιδρυμάτων που συνδέονται με αυτό, δεν υπόκεινται στο φόρο κύκλου εργασιών, δυνάμει του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχεία f) και u), του ολλανδικού νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών (Wet op de omzetbelasting), όπως τροποποιήθηκε το 1978.

5. Το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο f), του νόμου αυτού παρέχει στην κυβέρνηση το δικαίωμα ν' απαλλάσσει

« τις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών κοινωνικής ή μορφωτικής φύσεως, υπό την προϋπόθεση ότι ο παραγματοποιών τις πράξεις αυτές δεν επιδιώκει κερδοσκοπικό σκοπό και ότι η απαλλαγή αυτή δεν προκαλεί σοβαρές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού έναντι των επιχειρηματιών που επιδιώκουν κερδοσκοπικό σκοπό ».

Το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο u), του προαναφερθέντος νόμου προβλέπει την απαλλαγή

« των παροχών υπηρεσιών που αναφέρθηκαν ..., οι οποίες πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες ενώσεις και οργανισμούς ... που ασκούν δραστηριότητες απαλλασσόμενες του φόρου ... υπέρ των μελών του, δραστηριότητες που είναι αμέσως αναγκαίες για τις προαναφερθείσες παροχές υπηρεσιών, εφόσον οι ενώσεις αυτές απαιτούν από τα μέλη τους μόνο την εξόφληση του αναλογούντος σε αυτά μέρους των από κοινού αναληφθεισών δαπανών η δε απαλλαγή αυτή δεν δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού ».

Το άρθρο 9, παράγραφος 1, στοιχείο f), και παράγραφος 2, του εκτελεστικού διατάγματος (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting) του προαναφερθέντος νόμου ορίζει:

« 1. Ως παροχές κατά την έννοια τού άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο u), του νόμου νοούνται οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούν υπέρ των μελών τους ανεξάρτητες ενώσεις: ... ιδρυμάτων κοινωνικού χαρακτήρα, των οποίων οι παροχές απαλλάσσονται του φόρου δυνάμει του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο f), του νόμου, στο μέτρο που οι παροχές υπηρεσιών είναι αμέσως αναγκαίες για την άσκηση των δραστηριοτήτων αυτών, εξαιρουμένων των παροχών υπηρεσιών που συνίστανται στη διαχείριση της καταβολής

των αποδοχών και μισθών, την οικονομική διαχείριση και την τήρηση του καθολικού εμπορικού βιβλίου.

2. Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται παρά μόνον αν οι ανεξάρτητες ενώσεις που αναφέρονται σ' αυτή απαιτούν από τα μέλη τους, για τις υπηρεσίες που τους παρέχουν, μόνο την εξόφληση του αναλογούντος σε αυτά μέρους των από κοινού αναληφθεισών δαπανών. »

Οι διατάξεις αυτές αποσκοπούν στη μεταφορά στο εθνικό δίκαιο του άρθρου 13, σημείο A), παράγραφος 1, στοιχείο στ), της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με 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 ».

6. Το Gerechtshof, στις 7 Μαΐου 1986, απορρίπτοντας την έφεση που άσκησε το SUFA, θεώρησε ότι τα δύο ιδρύματα είναι ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, παρά την οικονομική και διαρθρωτική τους αλληλοσύνδεση, έτσι ώστε να μη μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελούν φορολογική ενότητα. Εξάλλου το Gerechtshof υπογράμμισε ότι το SUFA, αντίθετα από ό,τι το ALN, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί το ίδιο ως ανεξάρτητη ένωση προσώπων η οργανισμών που παρέχει υπηρεσίες στα μέλη της έναντι αποδόσεως του αναλογούντος σε καθένα από αυτά μέρους των από κοινού αναληφθεισών δαπανών, δεδομένου ότι παρέχει τις υπηρεσίες αυτές αποκλειστικώς στο ALN και όχι στα ιδρύματα που συνδέονται με αυτό. Για τους λόγους αυτούς το Gerechtshof έκρινε ότι δεν εφαρμόζεται το άρθρο 13, σημείο A, παράγραφος 1, στοιχείο στ), της έκτης οδηγίας.

7. Το SUFA άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden. Με απόφαση της 4ης Νοεμβρίου 1987, το Hoge Raad απέρριψε τρεις από τους τέσσερις λόγους αναιρέσεως που προέβαλε το αναιρεσείον μεταξύ των οποίων συγκεκριμένα αυτόν που βασίζεται στην ύπαρξη φορολογικής ενότητας μεταξύ των δύο ιδρυμάτων. Όσον αφορά το λόγο αναιρέσεως που στρέφεται κατά του τμήματος της αποφάσεως του Gerechtshof, σύμφωνα με το οποίο δεν πρέπει να εφαρμοστεί στις δραστηριότητες του SUFA η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο u), του ολλανδικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, το Hoge Raad θεωρεί ότι στον ορισμό των υπηρεσιών που απαλλάσσονται δυνάμει της διατάξεως αυτής πρέπει ν' αποδίδεται η ίδια έννοια με τον ορισμό των παροχών υπηρεσιών που πρέπει ν' αποτελούν αντικείμενο απαλλαγής κατά το άρθρο 13, σημείο A, παράγραφος 1, στοιχείο στ), της έκτης οδηγίας. Δεδομένου ότι η εκτίμηση αυτού του λόγου αναιρέσεως εξαρτάται, για το λόγο αυτόν, από την απάντηση στο ερώτημα αν η εν λόγω διάταξη της οδηγίας αφορά και υπηρεσίες σαν αυτές που παρέχει το SUFA στο ALN, το Hoge Raad ζήτησε από το Δικαστήριο ν' απαντήσει στο ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

« Οι πράξεις για τις οποίες παρέχεται απαλλαγή από το φόρο κύκλου εργασιών δυνάμει του άρθρου 13, σημείο A, παράγραφος 1, στοιχείο στ), της έκτης 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 περί-

πτωση 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; »

Η απόφαση του Hoge Raad πρωτοκολλήθηκε στη γραμματεία του Δικαστηρίου στις 16 Νοεμβρίου 1987.

Σύμφωνα με το άρθρο 20 του πρωτοκόλλου περί του οργανισμού του Δικαστηρίου της ΕΟΚ, γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν το αναιρεσείον της κύριας δίκης, εκπροσωπούμενο από τον J. W. Meijer, δικηγόρο Χάγης, η κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από τον H. J. Heinemann, του Υπουργείου Εξωτερικών, και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους D. Calleja και B. J. Drijber.

Κατόπιν εκθέσεως του εισηγητή δικαστή και μετά από ακρόαση του γενικού εισαγγελέα, το Δικαστήριο αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία χωρίς προηγούμενη διεξαγωγή αποδείξεων και να αναθέσει την εκδίκαση της υποθέσεως στο τέταρτο τμήμα.

II — Γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο

1. Το αναιρεσείον, τονίζοντας το σχετικό σύνδεσμό του με το ALN από πλευράς καταστατικού, συμβατικών δεσμών και υλικών σχέσεων, υποστηρίζει ότι, αν δεν είχε συσταθεί το τελευταίο αυτό ίδρυμα το SUFA θα μπορούσε να ζητήσει την εν λόγω απαλλαγή, δεδομένου ότι διοργανώνει τις κληρώσεις για λογαριασμό των ιδρυμάτων που συνδέονται με το ALN. Η μόνη λειτουργία του τελευταίου αυτού ιδρύματος είναι το να έχει την άδεια διοργανώσεως των κληρώσεων και να κατανέμει τα έσοδά από αυτές μεταξύ των ιδρυμάτων με τα οποία συνδέεται. Εξάλλου, οι δραστηριότητες του SUFA θα απαλλάσσονταν αν είχαν πραγματοποιηθεί από το ALN, δεδομένου ότι το SUFA δεν ασκεί δραστηριότητες παρά μόνο για λογαριασμό του ALN και των ιδρυμάτων που συνδέονται με αυτό, έτσι ώστε δεν υπάρχει κανένας λόγος για να μη χορηγηθεί απαλλαγή στο SUFA.

Το αναιρεσείον θεωρεί ότι η εφαρμογή του άρθρου 13, σημείο Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ), της έκτης οδηγίας στην προκειμένη περίπτωση θέτει το ζήτημα αν το SUFA μπορεί να θεωρηθεί ως ανεξάρτητη ένωση ιδρυμάτων, δηλαδή αν τα ιδρύματα που συνδέονται με το ALN μπορούν να θεωρηθούν ως μέλη του SUFA. Η διάταξη αυτή της οδηγίας θεσπίστηκε ενόψει της ποικιλίας των διαρθρώσεων και των μορφών που μπορεί να λάβει η άσκηση έργων και δραστηριοτήτων κοινωνικού και μορφωτικού χαρακτήρα με σκοπό να τη διευκολύνει.

Το αναιρεσείον υπογραμμίζει ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι η προαναφερθείσα διάταξη δεν εφαρμόζεται σε μία περίπτωση σαν την προκειμένη: α) κατά την οποία ένα ίδρυμα ασκεί δραστηριότητες ποου συνίστανται αποκλειστικά στη διοργάνωση και διενέργεια κληρώσεων που συνδέονται μ' ένα άλλο ίδρυμα, β) αντί αποδόσεως των πραγματικών δαπανών, γ) ενώ το τελευταίο αυτό ίδρυμα ως οργάνωση που ελέγχει ορισμένα ιδρύματα κοινωνικού και μορφωτικού χαρακτήρα, που ασκούν δραστηριότητα που έχει απαλλαχθεί από το φόρο, ή ως προς την οποία δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου σε φόρο,

παρέχει για λογαριασμό αποκλειστικώς των εν λόγω ιδρυμάτων, υπηρεσίες όπως αυτές που περιγράφονται στην προαναφερθείσα διάταξη της έκτης οδηγίας.

Το αναιρεσείον προτείνει κατά συνέπεια να δοθεί καταφατική απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα.

2. Η κυβέρνηση των Κάτω Χωρών εκθέτει ότι το άρθρο 13, σημείο Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ), της έκτης οδηγίας θέσπισε απαλλαγή που εφαρμόζεται υπό ορισμένες ειδικές προϋποθέσεις στις υπηρεσίες που παρέχουν στα μέλη τους ανεξάρτητες ενώσεις υποκειμένων στο φόρο που απαλλάσσονται η μη υποκειμένων αυτών καθεαυτών στο φόρο, ενώσεις που στις Κάτω Χώρες χαρακτηρίζονται συνήθως ως σωματεία. Έτσι, υλοποιείται ο σκοπός που επιδιώκεται με τη διάταξη αυτή, δηλαδή ν' αποφευχθεί η υπαγωγή στη φορολογία των δραστηριοτήτων η άσκηση των οποίων έχει ανατεθεί σε υποκειμένους στο φόρο που έχουν απαλλαχθεί και σε μη υποκειμένους στο φόρο, αυτό δε στο μέτρο που αυτές οι παροχές υπηρεσιών πραγματοποιούνται στο πλαίσιο αμοιβαίας συνεργασίας, περιορισμός που αναφέρεται ρητά στη διάταξη αυτή περί απαλλαγής. Ένα σύστημα απαλλαγής ή μη υπαγωγής στο φόρο εφαρμοζόμενο κατά περίπτωση στους υποκειμένους στο φόρο ή στους μη υποκειμένους σ' αυτόν, θεωρουμένους μεμονωμένως, δεν ανταποκρίνεται στην πραγματοποίηση του σκοπού αυτού. Μπορεί επομένως να θεωρηθεί ότι η απαλλαγή που προβλέπει η εν λόγω διάταξη έχει κατά κάποιον τρόπο ως αποτέλεσμα να επεκτείνει την ισχύ των άλλων απαλλαγών και της μη υπαγωγής στο φόρο, κατά τρόπο ώστε να μην αυξάνεται η φορολογική επιβάρυνση όταν, συνήθως για λόγους αποτελεσματικότητας, αποφασίζεται δράση, υπό σωματειακή μορφή.

Η κυβέρνηση των Κάτω Χωρών παρατηρεί επίσης ότι, ενόψει του περιορισμένου πεδίου εφαρμογής του άρθρου 13, σημείο Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ), της έκτης οδηγίας και της ακρίβειας των χρησιμοποιουμένων όρων, ιδίως των εννοιών « ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων » και « μέλη », η διάταξη αυτή έχει την έννοια ότι η απαλλαγή δεν αφορά παρά μόνο την παροχή υπηρεσιών που ανατίθεται σε ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων. Επομένως η απαλλαγή δεν εκτείνεται στις δραστηριότητες, η πραγματοποίηση των οποίων ανατίθεται σε άλλον υποκείμενο στο φόρο, ανεξαρτήτως του αν οι δραστηριότητες αυτές πραγματοποιήθηκαν ή όχι κατ' ανάθεση από σωματείο που απαλλάσσεται του φόρου. Διασταλτική ερμηνεία της εν λόγω διατάξεως δικαιολογείται ακόμη λιγότερο, καθόσον θα θιγόταν ανεπίτρεπτα ο χαρακτήρας του γενικού φόρου επί της καταναλώσεως που είναι συμφυής με το φόρο κύκλου εργασιών, αν η απαλλαγή αυτή εκτεινόταν σε υποκειμένους στο φόρο που δεν έχουν την ιδιότητα του σωματείου και επομένως, καταρχήν, σε όλους τους υποκείμενους στο φόρο.

Η κυβέρνηση των Κάτω Χωρών παρατηρεί εξάλλου ότι δεν μπορεί να υποστηριχτεί ότι ένα ίδρυμα αποτελεί ανεξάρτητη ένωση προσώπων κατά την έννοια του άρθρου 13, σημείο Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ), της έκτης οδηγίας για το λόγο και μόνον ότι οι δραστηριότητές του δεν περιλαμβάνουν παρά παροχές υπηρεσιών υπέρ ενώσεως του τύπου αυτού και ότι δεν απαιτεί για το λόγο αυτόν παρά μόνον την απόδοση των πραγματικών δαπανών. Κατά συνέπεια οι δραστηριότητες του ιδρύματος πρέπει να υποβάλλονται στο φόρο κύκλου εργασιών παρόλον ότι σε μια περίπτωση σαν την προκειμένη οι συνθήκες είναι τέτοιες ώστε να μπορεί να γίνει λόγος για δραστηριότητες που δεν ασκούνται στο πλαίσιο των εμπορικών συναλλαγών της εταιρίας. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου σχε-

τικά με το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας, η έννοια της οικονομικής δραστηριότητας πρέπει να ερμηνεύεται ευρέως, ώστε να περιλαμβάνει όλες τις δραστηριότητες που πραγματοποιούνται αντί αμοιβής.

Κατά συνέπεια η ολλανδική κυβέρνηση προτείνει να δοθεί αρνητική απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα.

3. Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων υπενθυμίζει καταρχάς ότι ο κύριος σκοπός της έκτης οδηγίας είναι η εναρμόνιση των κοινοτικών διατάξεων περί του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ). Όσον αφορά τις απαλλαγές από τον ΦΠΑ που απαριθμούνται περιοριστικά στο άρθρο 13, Α, της οδηγίας αυτής, η Επιτροπή φρονεί ότι οι απαλλαγές αυτές πρέπει να θεωρούνται ως αυτόνομες έννοιες κοινοτικού δικαίου και, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, να ερμηνεύονται συσταλτικά, δεδομένου ότι συνιστούν παρέκκλιση από τη γενική αρχή σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, προς καταναλωτή, ανεξάρτητα από κάθε έννοια ουσίας ή λειτουργίας των αγαθών ή των υπηρεσιών.

Η Επιτροπή παρατηρεί ότι η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 13, σημείο Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ), της έκτης οδηγίας είναι μία από τις απαριθμούμενες απαλλαγές όπου διευκρινίζεται ρητά ποιος μπορεί να πραγματοποιεί την καθοριζόμενη παροχή που απαλλάσσεται, συγκεκριμένα δε οι « ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων » και μάλιστα μόνον αν πληρούν όλες τις άλλες προϋποθέσεις παροχής της απαλλαγής, κατά τρόπον ώστε το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής αυτής δεν μπορεί παρά να είναι εξαιρετικά περιορισμένο.

Όσον αφορά τις ιδιαίτερες προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 13, σημείο Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ), της έκτης οδηγίας, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η εν λόγω απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται παρά σε ελάχιστες περιπτώσεις που δεν αποτελούν ήδη αντικείμενο άλλης απαλλαγής και αυτό μόνο αν πληρούνται οι σωρευτικές προϋποθέσεις που αναφέρονται ρητά στο κείμενο του άρθρου. Η Επιτροπή παρατηρεί σχετικά ότι τα επιχειρήματα του SUFA σημαίνουν πράγματι ότι προβάλει τη διπλή νομική αξίωση ότι πρέπει να εξομοιωθεί με οργανισμό του οποίου οι δραστηριότητες απαλλάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 13, σημείο Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ), της έκτης οδηγίας, δηλαδή το ALN, αφενός, και, αφετέρου, ότι πρέπει να χαρακτηριστεί αυτό το ίδιο το SUFA ως ανεξάρτητη ένωση προσώπων, ανεξαρτήτως του αν απαλλάσσονται οι δραστηριότητες του ALN.

Όσον αφορά τον πρώτο ισχυρισμό, η Επιτροπη παρατηρεί ότι σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου η απαλλαγή από τον ΦΠΑ προβλέπεται αποκλειστικά για τον οργανισμό που ασκεί ο ίδιος τη δημόσια υπηρεσία που του έχει ανατεθεί από το κράτος, ενώ αποκλείονται αυτοί που την ασκούν ενδεχομένως κατά παραχώρησή του. Το γεγονός ότι το άρθρο 13, σημείο Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ), της έκτης οδηγίας ορίζει με ακρίβεια τον υποκείμενο στο φόρο, οι δραστηριότητες του οποίου πρέπει ν' απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, ως « ανεξάρτητη ένωση προσώπων » δεν επιτρέπει την εξομοίωση άλλων οργανισμών με τις ενώσεις αυτές και τη δημιουργία, με τον τρόπο αυτό, « αλυσιδωτής απαλλαγής ». Επομένως, το SUFA δεν μπορεί να εξομοιωθεί με το ALN και άρα δεν μπορεί να του χορηγηθεί η απαλλαγή που προβλέπει η προαναφερθείσα διάταξη.

Όσον αφορά το δεύτερο ισχυρισμό, η Επιτροπή θεωρεί ότι το SUFA δεν πληροί το σύνολο των έξη προϋποθέσεων του άρθρου 13, σημείο Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ), της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως ανεξάρτητη ένωση προσώπων που παρέχει υπηρεσίες στα μέλη της. Πράγματι, ο κοινοτικός νομοθέτης με την έννοια αυτή αναφέρεται στην ένωση δύο ή περισσοτέρων προσώπων ή οργανισμών, με την οποία αυτοί ασκούν από κοινού ορισμένες δραστηριότητες για λογαριασμό τους. Στην παρούσα περίπτωση πρόκειται για ένα ίδρυμα που ασκεί τις δραστηριότητές του αποκλειστικά για ένα άλλο ίδρυμα, έτσι ώστε το SUFA πρέπει να καταβάλει τον ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που παρέχει στο ALN.

Επομένως, η Επιτροπή προτείνει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο 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 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, 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.

M. Diez de Velasco
εισηγητής δικαστής