ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ F. G. JACOBS

της 13ης Δεκεμβρίου 2001 [1]

1. Κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', δεύτερη περίπτωση, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ [2], τα κράτη μέλη μπορούν να εξαρτήσουν τη χορήγηση ορισμένων απαλλαγών από τον ΦΠΑ από την προϋπόθεση ότι η διοίκηση και η διαχείριση του απαλλασσομένου οργανισμού ασκείται ουσιαστικά χωρίς μισθό, από πρόσωπα που δεν έχουν άμεσο ή έμμεσο συμφέρον στη αποτελέσματα της εκμετάλευσης των σχετικών δραστηριοτήτων.

2. To High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), ερωτά κατά τα ουσιώδη, πώς πρέπει να ερμηνευθεί η προϋπόθεση αυτή, στην περίπτωση που ο συγκεκριμένος οργανισμός έχει αφενός ένα ή περισσότερα διευθυντικά όργανα με άμισθα μέλη και, αφετέρου, ένα ή περισσότερους έμμισθους διευθυντές ή άλλο διοικητικό προσωπικό που δεν είναι μέλη των οργάνων αυτών.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

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, στο εξής: έκτη οδηγία).

Η έκτη οδηγία

3. Κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπ' αυτή την ιδιότητα υπόκεινται στο ΦΠΑ. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, υποκείμενο στον φόρο είναι το πρόσωπο που ασκεί οικονομική δραστηριότητα ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. Ωστόσο ορισμένες πράξεις απαλλάσσονται ή μπορούν να απαλλαγούν από τον ΦΠΑ υπό τους όρους της οδηγίας.

4. Το άρθρο 13, Α, τιτλοφορείται «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος» και η παράγραφος 1 απαριθμεί διάφορες δραστηριότητες που τα κράτη μέλη οφείλουν να απαλλάξουν «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». Μεταξύ των δραστηριοτήτων αυτών μνημονεύονται στο στοιχείο ιδ' «ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρος καθώς και οι στενά συνδεόμενες με αυτές παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς πολιτιστικού χαρακτήρος αναγνωρισμένους από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος».

5. Κατά το άρθρο 28, παράγραφος 3, α', σε συνδυασμό με το παράρτημα Ε, σημείο 5, τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνταν να χορηγήσουν απαλλαγές βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, ιδ' κατά τη μεταβατική περίοδο· πάντως, η δυνατότητα αυτή καταργήθηκε από 1ης Ιανουαρίου 1990 [3].

6. Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, προβλέπει τη δυνατότητα επιβολής ορισμένων περιορισμών για τις απαλλαγές του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, περιλαμβανομένων και αυτών του εδαφίου ιδ'. Η παράγραφος 2α απαριθμεί προϋποθέσεις που τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση για τη χορήγηση απαλλαγών σε οργανισμούς εκτός των οργανισμών δημοσίου δικαίου. Η προϋπόθεση την οποία προβλέπει η δεύτερη περίπτωση είναι ότι «η διοίκηση και διαχείριση (του συγκεκριμένου οργανισμού) 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».

Η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου

7. Στη διάταξη περί παραπομπής αναφέρεται ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, ιδ', έπρεπε να εφαρμοστεί από 1ης Ιανουαρίου 1990, πλην όμως, στο Ηνωμένο Βασίλειο, τέθηκε σε εφαρμογή με τον κανονισμό Value Added Tax (Cultural Services) Order 1996 (στο εξής: κανονισμός 1996) που άρχισε να ισχύει από 1ης Ιουνίου 1996. Ο κανονισμός αυτός τροποποίησε τον Value Added Tax Act 1994 με την εισαγωγή μιας νέας κατηγορίας απαλλασσομένων υπηρεσιών, την παροχή από επιλέξιμο οργανισμό του δικαιώματος εισόδου σε ζωολογικό κήπο, μεταξύ άλλων. Ο «επιλέξιμος οργανισμός» ορίζεται ως οποισδήποτε οργανισμός (εκτός των δημοσίων οργανισμών) του οποίου, μεταξύ άλλων, «η διοίκηση και διαχείριση ασκείται χωρίς μισθό από πρόσωπα που δεν έχουν άμεσο ή έμμεσο συμφέρον στις δραστηριότητές του». Η παράλειψη της λέξης «ουσιαστικά» δεν δίνει λαβή για αντιδικία· πράγματι γίνεται δεκτό ότι ο κανονισμός πρέπει να ερμηνευθεί σύμφωνα με την έκτη οδηγία.

Η δίκη

8. Μετά τη θέση σε ισχύ του κανονισμού του 1996, οι επιλέξιμοι οργανισμοί κλήθηκαν να υποβάλουν στην υπηρεσία Commissioners of Customs & Excise (εφορία) αιτήσεις για την επιστροφή του ΦΠΑ που τους είχε επιβληθεί από 1ης Ιανουαρίου 1990. Η Zoological Society of London (η εταιρία) είχε, σύμφωνα με την προγενέστερη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου, χρεώσει ΦΠΑ επί των εισιτηρίων εισόδου στους ζωολογικούς κήπους που εκμεταλλεύεται. Θεωρώντας ότι αποτελεί επιλέξιμο οργανισμό, η εταιρία ζήτησε από την εφορία την επιστροφή αυτού του ΦΠΑ που ανερχόταν σε 6 000 000 λίρες στερλίνες (GBP). Η εφορία όμως θεώρησε ότι η διοίκηση και η διαχείριση της εταιρίας «δεν ασκείται χωρίς μισθό από πρόσωπα που δεν έχουν άμεσο ή έμμεσο συμφέρον στις δραστηριότητές της» και απέρριψε την αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ.

3 — Βλ. άρθρο 1 της δέκατης όγδοης οδηγίας 89/465/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 18ης Ιουλίου 1989, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κατάργηση ορισμένων παρεκκλίσεων προβλεπομένων από το άρθρο 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ 1989, L 226, σ. 21).

9. Η διχογνωμία πηγάζει από τις διαφορετικές απόψεις ως προς τον τρόπο κατά τον οποίο είναι οργανωμένη και διοικείται η εταιρία. Ωστόσο τα ακόλουθα πραγματικά περιστατικά δεν αμφισβητούνται μεταξύ των διαδίκων.

10. Το κύριο αντικείμενο της εταιρίας (που δεν είναι δημόσιος οργανισμός) είναι η προώθηση της ζωολογίας και, βάσει του καταστατικού της, η εμπορία μπορεί να ασκεί ορισμένες δραστηριότητες προς τον σκοπό αυτό. Έχει στην κυριότητά της και λειτουργεί τον ζωολογικό κήπο London Zoo και το Whipsnade Wild Animal Park, τα οποία μπορεί να επισκεφθεί το κοινό αντί εισιτηρίου.

11. Η εταιρία περιλαμβάνει περί τα 4000 μέλη τα οποία εκλέγουν πρόεδρο, γραμματέα, ταμία και διοικητικό συμβούλιο. Κανείς από τους αξιωματούχους ή τα μέλη της εταιρίας ή του διοικητικού της συμβουλίου δεν λαμβάνει αμοιβή από την εταιρία ούτε έχει σ' αυτήν οικονομικά συμφέροντα. Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και οι αξιωματούχοι μπορούν να λάβουν μόνο την επιστροφή των εξόδων που πραγματοποιούν. Το διοικητικό συμβούλιο είναι το μόνο διευθυντικό όργανο της εταιρίας και έχει τη γενική ευθύνη της διοίκησης, του ελέγχου και της διαχείρισης των εσόδων, της περιουσίας και των λοιπών υποθέσεων της εταιρίας. Συνεδριάζει έξι φορές ετησίως για να ασχοληθεί με τις υποθέσεις της εταιρίας και έχει διορίσει επτά επιτροπές με αποστολή την εποπτεία συγκεκριμένων δραστηριοτήτων· οι επιτροπές αυτές συνεδριάζουν από τέσσερις έως οκτώ φορές ετησίως και τα μέλη τους είναι και αυτά άμισθα αλλά τους επιστρέφοντα τα έξοδα που πραγματοποιούν όπως και στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου.

12. Επιπλέον, η εταιρία απασχολεί μερικές εκατοντάδες υπαλλήλους και μεταξύ αυτών ένα γενικό διευθυντή και τέσσερις διευθυντές που δεν πρέπει να είναι μέλη και λαμβάνουν από την εταιρία «εύλογη και δίκαιη» αμοιβή. Ο γενικός διευθυντής και οι διευθυντές ασχολούνται με τις δραστηριότητες της εταιρίας στους οικείους τομείς ευθύνης και παρίστανται στις συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου και των επιτροπών όποτε χρειάζεται αλλά δεν είναι μέλη αυτών. Υπάρχει ένας οικονομικός διευθυντής, ένας διευθυντής προσωπικού και ένας διευθυντής για κάθε έναν από τους ζωολογικούς κήπους της εταιρίας, οι οποίοι και είναι υπεύθυνοι για την καθημερινή λειτουργία των ζωολογικών κήπων.

13. Η αντιδικία μεταξύ της εφορίας και της εταιρίας αφορά την έκταση στην οποία το αμειβόμενο προσωπικό της εταιρίας, και ειδικότερα οι διευθυντές μετέχουν στη διοίκηση και διαχείριση των δραστηριοτήτων της κατά την έννοια της διάταξης που προβλέπει τη σχετική απαλλαγή.

14. Μετά την απόρριψη της αιτήσεώς της περί επιστροφής του ΦΠΑ, η εταιρία προ-

σέφυγε ενώπιον του VAT and Duties Tribunal το οποίο έκρινε υπέρ αυτής το προκαταρκτικό ζήτημα της ερμηνείας του όρου «η διοίκηση και διαχείριση του οποίου ασκείται ουσιαστικά χωρίς μισθό». Το tribunal διαμόρφωσε την άποψη ότι η προϋπόθεση αυτή αναφέρεται στη γενική εποπτεία του συγκεκριμένου οργανισμού ως συνόλου και όχι στις διάφορες δραστηριότητές του και δεν απέκλεισε την πρόσληψη και απασχόληση προσώπων που ασκούν καθήκοντα διοίκησης και διαχείρισης υπό την ουσιαστική διεύθυνση του οργάνου ή των οργάνων που ασκούν αυτόν τον γενικό έλεγχο.

15. Στη συνέχεια η εφορία άσκησε έφεση ενώπιον του High Court και ζήτησε την εξαφάνιση της σχετικής κρίσης του tribunal. Πριν εκδώσει απόφαση ο δικαστής Lightman έκρινε σκόπιμο να ζητήσει από τον Δικαστήριό μας την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί των ακολούθων ερωτημάτων:

«Ποια είναι η έννοια της φράσεως "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" που περιλαμβάνεται στο άρθρο 13, Α, στοιχείο α', δεύτερη περίπτωση, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών της παρούσας υπόθεσης; Ειδικότερα:

α) Ποια είναι τα κριτήρια βάσει των οποίων προσδιορίζεται ο ασκών τη διοίκηση και διαχείριση ενός οργανισμού κατά την έννοια της διάταξης αυτής· αναφέρονται οι λέξεις αυτές

— μόνο στα μέλη των ανωτάτων εποπτικών οργάνων του οργανισμού, ή

— σε οποιοδήποτε άτομο που ασκεί καθήκοντα διοικητικά ή διαχειριστικά. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, βάσει ποιων κριτηρίων προσδιορίζεται αν το πρόσωπο ασκεί διοικητικά ή διαχειριστικά καθήκοντα;

β) Βάσει ποιων κριτηρίων προσδιορίζεται αν η διοίκηση και η διαχείριση ενός οργανισμού ασκούνται ουσιαστικά χωρίς μισθό· αναφέρονται οι λέξεις αυτές

— στην έκταση στην οποία η διοίκηση και διαχείριση του οργανισμού ασκείται από αμειβόμενα ή μη αμειβόμενα πρόσωπα και σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως πώς εφαρμόζεται το κριτήριο αυτό·

ή

— στην ατομική οικονομική βάση επί της οποίας έκαστο πρόσωπο από τα ασκούντα τη διοίκηση και διαχείριση του οργανισμού επιτελεί τον ρόλο αυτό (λόγου χάρη, κανένα από τα πρόσωπα αυτά δεν πρέπει να λαμβάνει αμοιβή πλέον της συμβολικής)·

ή

— σε κάποιο άλλο κριτήριο και ενδεχομένως ποιο;»

16. Η εταιρία, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές και διατύπωσαν προφορικές παρατηρήσεις.

Ανάλυση

Απόπειρα ερμηνείας

17. Και οι τρεις διάδικοι που διατύπωσαν παρατηρήσεις αναφέρθηκαν στον παγιωμένο κανόνα ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο των απαλλαγών του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικά διότι συνιστούν εξαιρέσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε όλες τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας, από υποκείμενους στον φόρο [4] και στον αντίστοιχο κανόνα ότι ενδεχόμενοι περιορισμοί των απαλλαγών αυτών ερμηνεύονται διασταλτικά.

18. Η εταιρία υποστηρίζει περαιτέρω ότι πρέπει να ερευνηθεί ο σκοπός τον οποίο εξυπηρετεί η απαλλαγή στο πλαίσιο του άρθρου 13, Α, ως συνόλου. Μια απαλλαγή μπορεί μάλιστα να ερμηνευθεί κατ' επέκταση του γράμματός της προκειμένου να ληφθεί υπόψη ο σκοπός τον οποίο επιδιώκει [5] και η διακριτική ευχέρεια στη χορήγηση της απαλλαγής πρέπει να ασκείται με γνώμονα τον σκοπό αυτό [6]. Η Επιτροπή επισημαίνει ότι ερμηνεία «αυστηρή» δεν σημαίνει κατ' ανάγκην «περιοριστική»· μια διάταξη περί απαλλαγής που είναι σαφώς διατυπωμένη δεν απαιτεί ιδιαίτερα στενή ερμηνεία [7].

19. Συμφωνώ ότι οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται αυστηρά αλλά δεν πρέπει να εξουδετερώνονται διά της

4 — Βλ. πρόσφατες αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 2001 στην υπόθεση C-408/98, Mirror Group, σκέψη 30, και στην υπόθεση C-108/99, Cantor Fitzgerald International, σκέψη 25.

5 — Απόφαση της 13ης Ιουλίου 1989, 173/88, Henriksen (Συλλογή 1989, σ. 2763, σκέψεις 10 έως 17).

6 — Απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 1998, C-346/95, Blasi (Συλλογή 1998, σ. I-481, σκέψεις 21 και 22).

7 — Βλ. απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-76/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-249), και ειδικότερα τις παραγράφους 20 έως 23 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Fennelly και την παρατιθέμενη νομολογία, που επιβεβαιώνεται με τις σκέψεις 21 έως 23 της αποφάσεως.

ερμηνείας. Η Επιτροπής ορθώς αντιδιαστέλλει τις έννοιες αυστηρή και συσταλτική ερμηνεία. Κατ' αντιστοιχία, οι περιορισμοί των απαλλαγών δεν πρέπει να ερμηνεύονται στενά αλλά ούτε κατά τρόπο ώστε να υπερακοντίζεται η διατύπωσή τους. Και οι απαλλαγές και οι περιορισμοί υπό τους οποίους τελούν πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπον ώστε η απαλλαγή να εφαρμόζεται στην περίπτωση για την οποία προβλέφθηκε και όχι σε άλλη περίπτωση. Συμφωνώ δηλαδή με την εταιρία ότι πρέπει να εξετασθεί ο σκοπός της σχετικής διάταξης στο σύνολό της.

Ο σκοπός των διατάξεων

20. Κατά την άποψη της εταιρίας, ο λόγος που υπαγόρευσε την απαλλαγή είναι ότι οι οργανισμοί που προωθούν τις πολιτιστικές δραστηριότητες χωρίς εμπορική κερδοσκοπία εξυπηρετούν το δημόσιο συμφέρον και συνεπώς δικαιούνται την απαλλαγή. Η επίδικη προαιρετική προϋπόθεση επικεντρώνεται στη διοίκηση και διαχείριση όχι των δραστηριοτήτων αλλά του οργανισμού που τις ασκεί. Ο σκοπός είναι να αποκλειστεί η απαλλαγή στην περίπτωση όπου ο οργανισμός είναι κατά την έξωθεν μαρτυρία μη κερδοσκοπικός πλην όμως τα πρόσωπα που τον λειτουργούν το πράττουν με σκοπό το εμπορικό κέρδος.

21. Η Επιτροπή διατυπώνει παρόμοια άποψη, σε γενικές γραμμές, αλλά επισημαίνει ότι η ερμηνεία της επίδικης προϋπόθεσης πρέπει να ανταποκρίνεται στις περιστάσεις όχι μόνο της διατάξεως του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', αλλά και των περιπτώσεων β', ζ', η', θ', ιβ' και ιγ', στις οποίες εφαρμόζεται επίσης. Επιπλέον, καίτοι τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να προβλέψουν ή να μη προβλέψουν προϋποθέσεις κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', οι ενδεχόμενες προϋποθέσεις πρέπει να ερμηνεύονται ομοιόμορφα εντός της Κοινότητας και όχι κατά το δοκούν των κρατών μελών. Οι προϋποθέσεις αυτές δίνουν τη δυνατότητα στα κράτη μέλη να περιορίσουν την απαλλαγή σε μη κερδοσκοπικές δραστηριότητες και να αποφευχθεί η στρέβλωση του ανταγωνισμού με υποκείμενες στον φόρο εμπορικές επιχειρήσεις. Η δεύτερη περίπτωση ενισχύει την πρώτη [8] ορίζοντας ότι ο μη κερδοσκοπικός οργανισμός δεν πρέπει να επιδιώκει την επίτευξη κέρδους υπέρ αυτών που διευθύνουν τις δραστηριότητές τους.

22. Το Ηνωμένο Βασίλειο φρονεί πάντως ότι σκοπός της διάταξης του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', είναι να δώσει στα κράτη μέλη τη διακριτική ευχέρεια να διαμορφώσουν τις προϋποθέσεις απαλλαγής όπως θεωρούν σκόπιμο υπό το φως των συνθηκών που επικρατούν στο έδαφός τους. Ένας σχετικός παράγων είναι η ανάγκη διατηρήσεως της φορολογικής ουδετερότητας προβλέποντας παρόμοια φορολογική μεταχείριση για τους οργανισμούς πολιτιστικού χαρακτήρα και εμπορικού προσανατολισμού (όπως είναι οι ζωολογικοί κήποι) και για τους αντίστοιχους επαγγελματικούς

8 — Κατά το οποίο το κράτος μέλος μπορεί να εξαρτήσει τη χορήγηση της απαλλαγής από την προϋπόθεση ότι οι ωφελούμενοι οργανισμοί δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους και τα ενδεχόμενα κέρδη δεν πρέπει να διανέμονται αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχομένων υπηρεσιών.

οργανισμούς που διοικούνται από άμισθα όργανα που ανταγωνίζονται αλλήλους. Κατά τη συνεδρίαση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου παρατήρησε επίσης ότι η συγκεκριμένη προϋπόθεση δίνει τη δυνατότητα στα κράτη μέλη να επιδιώξουν τον κοινωνικό στόχο της ενθαρρύνσεως της εθελοντικής εργασίας.

23. Θεωρώ πειστικά τα επιχειρήματα του Ηνωμένου Βασιλείου σ' αυτό το ζήτημα. Η ανάγκη διατηρήσεως της φορολογικής ουδετερότητας μεταξύ εμπορικών και μη εμπορικών επιχειρήσεων ήταν πράγματι ένας από τους επιδιωκόμενους στόχους όταν καταρτίστηκε το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας, το οποίο και ασχολείται διεξοδικά μ' αυτό το ζήτημα. Σε τρία εδάφια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, η απαλλαγή εξαρτάται ρητά από την επιφύλαξη ότι «δεν δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού» και επτά απαλλαγές — περιλαμβανομένης και της επίδικης εν προκειμένω — μπορούν, βάσει της τέταρτης περίπτωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', να εξαρτηθούν από την προϋπόθεση ότι «οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας». Μπορεί να υποτεθεί ότι, για τις λοιπές απαλλαγές, ο νομοθέτης θεώρησε το δημόσιο συμφέρον στην απαλλαγή των σχετικών υπηρεσιών σημαντικότερο από την ανάγκη να προληφθούν οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

24. Υπό τις συνθήκες αυτές δεν είναι ασφαλές, κατά την άποψή μου, να θεωρηθεί ότι παρόμοια μέριμνα ενυπάρχει στη δεύτερη περίπτωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', που μας ενδιαφέρει εν προκειμένω. Αν ένα κράτος μέλος επιθυμεί να εξασφαλίσει ότι η απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', δεν θα προκαλέσει στρεβλώσεις, μπορεί να εφαρμόσει την προϋπόθεση της τέταρτης περίπτωσης του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α' (πράγμα που το Ηνωμένο Βασίλειο δεν φαίνεται να έχει πράξει).

25. Νομίζω ότι προκύπτει σαφώς από τη διατύπωση της διάταξης ότι η επίδικη προϋπόθεση μαρτυρεί μια άλλη πρόθεση που φάνηκε κατά τον χρόνο καταρτίσεως του άρθρου 13, Α, να εξασφαλιστεί δηλαδή ότι ορισμένες δραστηριότητες δεν θα εμπίπτουν στην απαλλαγή αν ασκούνται με σκοπό το εμπορικό κέρδος. Δύο απαλλαγές περιορίζονται ρητά σε «μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς» [9] και η ίδια ομάδα των επτά απαλλαγών, περιλαμβανομένης και της επίδικης εν προκειμένω περιπτώσεως του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', μπορούν να εξαρτηθούν, βάσει της πρώτης περίπτωσης του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', από την προϋπόθεση ότι «δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμιά περίπτωση να διανέμονται αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχομένων υπηρεσιών».

26. Η δεύτερη περίπτωση διαπνέεται από μια διαφορετική διάσταση της ίδιας ανάγκης. Αντί να επικεντρώνεται, όπως η πρώτη περίπτωση, στο ζήτημα της πραγματοποι-

9 — Βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση C-174/00, Kennemer Golf and Country Club, (Συλλογή 2002, σ. I-3293, σ. 3296).

ήσεως και της χρησιμοποιήσεως κέρδους από τον οργανισμό αποκλείει ρητά τη δυνατότητα να έχουν τα πρόσωπα που ασκούν τη διοίκηση και τη διαχείριση του οργανισμού άμεσο ή έμμεσο συμφέρον στα αποτελέσματα της εκμεταλλεύσεως των δραστηριοτήτων. Ο όρος «ουσιαστικά χωρίς μισθό» μπορεί να θεωρηθεί, δηλαδή, ότι ενισχύει τη βασική απαγόρευση.

27. Με αυτές τις απόψεις, θα εξετάσω τώρα το κύριο ζήτημα εν προκειμένω, δηλαδή την έννοια του όρου «άσκηση διοίκησης και διαχείρισης».

Η έννοια της «άσκησης διοίκησης και διαχείρισης»

28. Είναι σαφές ότι οι πράξεις διαχειρίσεως και διοικήσεως υπό ευρεία έννοια διενεργούνται σε διάφορα επίπεδα, σχεδόν σε κάθε οργανισμό. Οι όροι καθεαυτοί δεν είναι ειδικοί και μπορούν να χρησιμοποιηθούν σε κάθε περίπτωση όπου λαμβάνονται αποφάσεις· εξάλλου αποφάσεις μπορούν να ληφθούν σε οποιοδήποτε τομέα, από τον τομέα γενικού προσανατολισμού μέχρι τη λεπτομερή εφαρμογή. Στην υπό κρίση υπόθεση αναφέρθηκε ότι ο διευθυντής του London Zoo, ο προϊστάμενος φύλακας και ο φύλακας, ας πούμε, του περιπτέρου των ερπετών μπορούν κατά κάποιο τρόπο να χαρακτηριστούν — όπως και άλλα μέλη του προσωπικού — ως ασκούντες καθήκοντα διοίκησης και διαχείρισης. Ωστόσο, εκτός αν πρόκειται για πολύ υψηλά ή πολύ χαμηλά επίπεδα, τα καθήκοντα περιλαμβάνουν ενδεχομένως συνδυασμό και λήψεως αποφάσεων και καθαρά εκτελεστικών καθηκόντων. Το κρίσιμο ζήτημα εν προκειμένω είναι το επίπεδο στο οποίο ο κοινοτικός νομοθέτης θέλησε να έχει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

29. Το Ηνωμένο Βασίλειο, εκτός του ότι στηρίζει τις απόψεις του σε μια ερμηνεία του σκοπού που υποτίθεται ότι εξυπηρετεί η επίδικη διάταξη, με την οποία δεν συμφωνώ, κατά τα προεκτεθέντα, αναφέρεται επίσης στη χρήση των λέξεων «διοίκηση *και διαχείριση*» (και τους αντίστοιχους όρους στις άλλες γλωσσικές αποδόσεις του ίδιου κειμένου) και υποστηρίζει ότι οι όροι αυτοί σκοπούν να καλύψουν όλα τα καθήκοντα εκτός των καθηκόντων ρουτίνας. Η εταιρία αντιθέτως φρονεί ότι οι όροι αυτοί αναφέρονται μόνο στα ανώτατα εποπτικά όργανα του συγκεκριμένου οργανισμού και όχι στους έμμισθους διευθυντές ή διαχειριστές που δεν έχουν οικονομικό συμφέρον στην εκμετάλλευσή του· δεν υπάρχει λόγος να ατονεί η απαλλαγή μόλις ο οργανισμός προσλάβει ένα αμειβόμενο διευθυντή. Και η εταιρία και η Επιτροπή επισημαίνουν ότι οι έμμισθοι διευθυντές και διαχειριστές δεν είναι μόνο συνηθισμένο φαινόμενο αλλά και αναγκαίο προσωπικό σε πολλούς από τους τομείς δραστηριότητας στους οποίους μπορεί να έχει εφαρμογή η επίδικη περίπτωση — όπως είναι τα νοσοκομεία και τα εκπαιδευτικά ιδρύματα. Η άποψη της Επι-

τροπής είναι ότι δεν απαιτείται να είναι άμισθα όλα τα πρόσωπα που ασκούν καθήκοντα διοίκησης υπό ευρεία έννοια· η παρουσία έμμισθου προσωπικού δεν αποκλείεται, όταν το προσωπικό αυτό δεν επηρεάζει καθοριστικά την κεντρική λήψη αποφάσεων — που καθορίζουν την πολιτική του οργανισμού και ειδικότερα την οικονομική πολιτική και διευθύνουν τις δραστηριότητές του — αλλ' απλώς εκτελούν καθήκοντα διοίκησης εκτελεστικής φύσεως υπό τη διεύθυνση των προσώπων που έχουν την εξουσία λήψεως αποφάσεων.

30. Σύμφωνα με την άποψη που διατύπωσα πιο πάνω [10], η δεύτερη περίπτωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', αναφέρεται στα πρόσωπα που διοικούν τους εν λόγω οργανισμούς και είναι σαφές ότι σκοπεί να αποκλείσει τη διοίκηση που ασκείται με αντικείμενο τον πλουτισμό των προσώπων αυτών.

31. Αν ένα κράτος μέλος εφαρμόσει αυτήν την περίπτωση μόνο, ο στόχος και το αποτέλεσμα φαίνεται να είναι η «διάκριση των εξουσιών». Ορισμένα άτομα ενδέχεται να έχουν συμφέρον στα αποτελέσματα της εκμεταλλεύσεως των σχετικών δραστηριοτήτων αλλά δεν πρέπει να είναι σε θέση να επηρεάσουν τα αποτελέσματα αυτά ενώ άλλα πρόσωπα που είναι ίσως σε θέση να επηρεάσουν τα αποτελέσματα δεν πρέπει να έχουν συμφέρον σ' αυτά, έτσι ώστε οποιαδήποτε απόφαση λάβουν δεν θα επηρεάζεται από θεωρήσεις προσωπικού κέρδους άμεσου ή έμμεσου.

10 — Στην παράγραφο 26.

32. Καταλήγω συνεπώς στην άποψη ότι η διοίκηση και η διαχείριση καλύπτουν δραστηριότητες που μπορούν να επηρεάσουν τα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως ή τη χρησιμοποίηση των πόρων που προκύπτουν από αυτή, δεδομένου ότι αμφότερες μπορούν να επηρεάσουν τα συμφέροντα των εμπλεκομένων προσώπων. Σε μια εμπορική επιχείρηση, οι δραστηριότητες αυτές αντιστοιχούν σε γενικές γραμμές στις δραστηριότητες του διοικητικού συμβουλίου. Δεν μπορούν πάντως να προσδιοριστούν εννοιολογικά βάσει των αρμοδιοτήτων ενός τέτοιου συμβουλίου ή του διευθυντικού οργάνου των μη κερδοσκοπικών οργανισμών, όπως αυτά προβλέπονται στα εθνικά νομικά συστήματα αλλά πρέπει πρέπει να έχουν ένα ομοιόμορφο κοινοτικό ορισμό. Συμφωνώ με την Επιτροπή ότι το χαρακτηριστικό γνώρισμά τους είναι η λήψη και όχι η εφαρμογή αποφάσεων γενικής πολιτικής και η άσκησή τους σε αντίστοιχα ψηλότερο επίπεδο.

33. Στην υπό κρίση υπόθεση, αυτή η διοίκηση και διαχείριση εμπίπτουν αναμφισβήτητα στη σφαίρα της «κεντρικής εποπτείας» που ασκεί το συμβούλιο και οι επιτροπές της εταιρίας, περιλαμβάνουν όμως ενδεχομένως και ορισμένα από τα καθήκοντα των διευθυντών της· καίτοι τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την εξουσία να λαμβάνουν τα ίδια τις σχετικές αποφάσεις, μπορούν παρ' όλ' αυτά να επηρεάσουν σημαντικά την πολιτική της εταιρίας, αν ακολουθούνται κατά κανόνα οι συστάσεις τους προς το συμβούλιο και τις επιτροπές. Ωστόσο, τα καθημερινά καθήκοντα διοίκησης και διαχείρισης που ασκούν,

περιλαμβανομένης και της εξουσίας να λαμβάνουν απλώς εκτελεστικές της γενικής πολιτικής αποφάσεις που έχουν ληφθεί σε υψηλότερο επίπεδο, αποκλείονται. Στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να εξετάσει την ακριβή έκταση — πραγματική και όχι απλώς θεωρητική βάσει των ιδρυτικών του οργανισμού πράξεων — των καθηκόντων των διευθυντών και να εξακριβώσει αν λαμβάνουν ή επηρεάζουν σημαντικά αποφάσεις γενικής πολιτικής που καθορίζουν τα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως των δραστηριοτήτων της εταιρίας.

Η έννοια του όρου «ουσιστικά χωρίς μισθό»

34. Το δεύτερο ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου αποτελεί αντικείμενο μικρής μόνο διαφωνίας ενώπιον του Δικαστηρίου. Τα επιχειρήματα που αναπτύχθηκαν αφορούν κυρίως το ζήτημα αν το πλέον κρίσιμο στοιχείο είναι ο οργανισμός ή τα άτομα που ασκούν τη διοίκηση και τη διαχείριση.

35. Με τις γραπτές παρατηρήσεις της η εταιρία υποστηρίζει ότι ο όρος «ουσιασατικά χωρίς μισθό» αναφέρεται στον οργανισμό και όχι στο αν ο διευθυντής είναι «ουσιαστικά» έμμισθος ή άμισθος. Η διοίκηση του οργανισμού ασκείται ουσιαστικά χωρίς μισθό όταν τα μέλη του κεντρικού διευθυντικού οργάνου δεν λαμβάνουν αμοιβή ή λαμβάνουν μόνο συμβολική αμοιβή. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου φρονεί ότι ο όρος δεν αναφέρεται στον οργανισμό αλλά σημαίνει ότι τα πρόσωπα που ασκούν τη διοίκηση και τη διαχείρισή του πρέπει να παρέχουν τις υπηρεσίες τους ουσιαστικά χωρίς μισθό, μόνον αντί συμβολικής αμοιβής.

36. Κατά την άποψη της Επιτροπής, η έκφαση αυτή σημαίνει ότι ουσιαστικά η διοίκηση και η διαχείριση του συγκεκριμένου οργανισμού — όπως περιγράφεται ανωτέρω — πρέπει να ασκείται από άμισθα πρόσωπα. Ωστόσο, το γεγονός ότι στις σχετικές δραστηριότητες παρεμβαίνει περιστασιακά ή σε οριακό επίπεδο και έμμισθο προσωπικό ή ότι τα πρόσωπα που ασκούν τη διοίκηση και τη διαχείριση λαμβάνουν συμβολική αμοιβή, δεν αντιβαίνει στον όρο αυτό.

37. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση προέκυψε ότι και η εταιρία και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ήταν πρόθυμες να συμφωνήσουν με την απάντηση που προτείνει η Επιτροπή. Δεδομένου ότι και εγώ συμφωνώ με αυτό που ο εκπρόσωπος του Ηνωμένου Βασιλείου χαρακτήρισε ως «κάλλιστα λογική και πρακτική λύση» δεν θα εξετάσω περισσότερο το ερώτημα αυτό.

Πρόταση

Κατόπιν των προεκτεθέντων προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα του High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division (Crown Office):

Στη δεύτερη περίπτωση της διατάξεως του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, ο όρος διοίκηση και διαχείριση έχει την έννοια ότι αναφέρεται στη λήψη αποφάσεων γενικής πολιτικής που καθορίζουν τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων του συγκεκριμένου οργανισμού, περιλαμβανομένης και της ασκήσεως σημαντικής επιρροής στη λήψη αυτών των αποφάσεων αλλά μη συμπεριλαμβανομένης της συνήθους διοίκησης και διαχείρισης ή της λήψεως αποφάσεων που αποτελούν απλώς εφαρμογή αποφάσεων γενικής πολιτικής που έχουν ληφθεί σε ψηλότερο επίπεδο.

Στην ίδια διάταξη, ο όρος ότι η διοίκηση και η διαχείριση του οργανισμού πρέπει να ασκούνται ουσιαστικά χωρίς μισθό έχει την έννοια ότι, στην πραγματικότητα, όλη η διοίκηση και η διαχείριση, όπως προσδιορίστηκε εννοιλογικά, του συγκεκριμένου οργανισμού πρέπει να ασκείται από πρόσωπα που δεν λαμβάνουν αμοιβή. Ωστόσο, το γεγονός ότι στις δραστηριότητες αυτές παρεμβαίνει περιστασιακά ή σε οριακό βαθμό και έμμισθο προσωπικό ή ότι τα πρόσωπα που ασκούν τη διοίκηση και τη διαχείριση λαμβάνουν συμβολική αμοιβή, δεν αντιβαίνει στον όρο αυτό.