ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ κ. ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΚΟΣΜΑ της 8ης Ιουνίου 1995 *

1. Στην υπό κρίση υπόθεση το Δικαστήριο καλείται να ερμηνεύσει τη διάταξη του άρθρου 13, μέρος Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της 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 (στο εξής: έκτη οδηγία) [1].

I — Η επίδικη διαφορά

2. Η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, W. Bulthuis-Griffioen (στο εξής: προσφεύγουσα), εκμεταλλεύεται από το 1988 έναν παιδικό σταθμό. Κατά τα έτη 1989 και 1990 δεν κατέβαλε φόρο κύκλου εργασιών επί των εσόδων που πραγματοποίησε από τις υπηρεσίες τις οποίες παρέχει. Η προσφεύγουσα θεωρεί ότι, εν προκειμένω, εφαρμόζεται επί των παρεχομένων υπ' αυτής υπηρεσιών η απαλλαγή που προβλέπεται από το άρθρο 11, παράγραφος 1, στην αρχή και στο στοιχείο f, του Wet op de omzetbelasting 1968 (ολλανδικού νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: νόμος του 1968). Η διάταξη αυτή θεσπίζει απαλλαγή από τον φόρο κύκλου εργασιών υπέρ παραδόσεως αγαθών και παροχής υπηρεσιών κοινωνικού και επιμορφωτικού χαρακτήρα. Η ενλόγω απαλλαγή προϋποθέτει ότι ο παρέχων τις υπηρεσίες δεν επιδιώκει την πραγματοποίηση κέρδους.

3. Κρίνοντας ότι η προϋπόθεση της μη επιδιώξεως πραγματοποιήσεως κέρδους δεν συνέτρεχε στην προκείμενη περίπτωση και, συνεπώς, ότι δεν εφαρμόζεται υπέρ της προσφεύγουσας η συγκεκριμένη απαλλαγή, ο Inspecteur der Omzetbelasting (επιθεωρητής οικονομικών, στο εξής: επιθεωρητής) προέβη στην έκδοση διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου. Κατά της πράξεως αυτής προσέφυγε η ενδιαφερομένη ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam.

Όπως διευκρινίζεται στην απόφαση περί παραπομπής, πρώτον, η διαφορά μεταξύ των διαδίκων επικεντρώνεται στο ζήτημα αν η προσφεύγουσα επιδιώκει την πραγματοποίηση κέρδους από την εκμετάλλευση του παιδικού σταθμού και, δεύτερον, σε περίπτωση που δοθεί αρνητική απάντηση στο ζήτημα αυτό, τότε «οι διάδικοι δεν διαφωνούν ότι κακώς εκδόθηκε η διορθωτική πράξη επιβολής φόρου».

4. Η προσφεύγουσα ισχυρίσθηκε κατά την ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου διαδικασία ότι, αν και επιδιώκει την πραγματοποίηση καθαρών εσόδων από την εκμετάλλευση του παιδικού σταθμού, τα έσοδα

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ελληνική.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49

αυτά, ενόψει και της διαρθρώσεως της ενλόγω εκμεταλλεύσεως [2], είναι κατώτερα από την «αμοιβή απασχολήσεως», δηλαδή από την αμοιβή που θα καταβαλλόταν για εργασία παρόμοια προς εκείνη την οποία θα παρείχε αυτή η ίδια. Επικαλείται δε νομολογία του Hoge Raad σχετικά με την εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 11, στοιχείο c, του προαναφερθέντος ολλανδικού νόμου. Το δικαστήριο αυτό, όπως αναφέρεται στην απόφαση περί παραπομπής, είχε κρίνει ότι δεν υφίσταται επιδίωξη κέρδους όταν ο επιχειρηματίας δεν έχει τη δυνατότητα πραγματοποιήσεως από τις δραστηριότητές του εσόδων τα οποία υπερβαίνουν την αποκαλούμενη «αμοιβή απασχολήσεως», που αντιστοιχεί στις δραστηριότητες αυτές. Από την άλλη πλευρά, ο επιθεωρητής δέχεται ότι τα έσοδα που προκύπτουν διαρθρωτικώς από την εκμετάλλευση του παιδικού σταθμού είναι κατώτερα από την αμοιβή απασχολήσεως που αντιστοιχεί στις δραστηριότητες της προσφεύγουσας. Υποστηρίζει όμως ότι υφίσταται επιδίωξη κέρδους, όταν η επιδίωξη αυτή αφορά την επίτευξη θετικών αποτελεσμάτων. Αυτό δε συμβαίνει εν προκειμένω αφού η προσφεύγουσα εξασφαλίζει με τα έσοδα αυτά τη συντήρησή της.

5. Σύμφωνα με την επίμαχη διάταξη της ολλανδικής νομοθεσίας και ειδικότερα το άρθρο 11, παράγραφος 1, στην αρχή και στο στοιχείο f, του νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών που προαναφέρθηκε, απαλλάσσονται από τον φόρο κύκλου εργασιών οι καθοριζόμενες μέσω γενικής διατάξεως της διοικήσεως παραδόσεις αγαθών και υπηρεσίες κοινωνικού και μορφωτικού χαρακτήρα, εφόσον οι επιχειρηματίες δεν επιδιώκουν την πραγματοποίηση κέρδους και εφόσον δεν προκαλείται αισθητή διαταραχή των συνθηκών ανταγωνισμού έναντι των επιχειρηματιών που επιδιώκουν την πραγματοποίηση κέρδους. Τη διάταξη αυτή εξειδικεύει το άρθρο 7, παράγραφος 1, του Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (εκτελεστικής αποφάσεως για τον φόρο κύκλου εργασιών, στο εξής: Besluit), στο οποίο ορίζονται ως τέτοιου είδους δραστηριότητες και οι υπηρεσίες που απαριθμούνται στο παράρτημα Β της ενλόγω Besluit. Όπως διευκρινίζεται στην απόφαση περί παραπομπής του αιτούντος δικαστηρίου «στο παράρτημα αυτό, όπως ίσχυε μέχρι την 1η Ιουλίου 1989, αναφέρονταν στο στοιχείο b — καθόσον ενδιαφέρει εν προκειμένω — οι παραδόσεις και οι υπηρεσίες οι οποίες πραγματοποιούνται από τους κατωτέρω αναφερόμενους φορείς, εφόσον αυτοί δεν επιδιώκουν την πραγματοποίηση κέρδους: 2. Παιδικές κατασκηνώσεις, βρεφονηπιακοί σταθμοί, παιδικοί σταθμοί και κέντρα εξωσχολικών δραστηριοτήτων. Στο ενλόγω παράρτημα Β, όπως ισχύει από την 1η Ιουλίου 1989, αναφέρονται στο στοιχείο b — καθόσον ενδιαφέρει εν προκειμένω — οι παραδόσεις και υπηρεσίες κατά το άρθρο 7 της Besluit, οι οποίες πραγματοποιούνται από τους κατωτέρω αναφερόμενους φορείς, εφόσον αυτοί δεν επιδιώκουν την πραγματοποίηση κέρδους· 6. Παιδικοί σταθμοί και σχολεία για παιδιά που πάσχουν από ασθένεια μακράς διάρκειας». Το αιτούν δικαστήριο λαμβάνει ως δεδομένο ότι η προσφεύγουσα εκμεταλλεύεται επιχείρηση η οποία εμπίπτει στην έννοια των ανωτέρω σημείων 2 και 6.

6. Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, αλλά και από τις παρατηρήσεις της προσφεύγουσας, της Ολλανδικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής, κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία, η διάταξη του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο f, του νόμου του 1968 αποδίδει στο ολλανδικό δίκαιο την έκτη οδηγία και ειδικότερα την περί απαλλαγής διάταξη του άρθρου 13, μέρος Α, παράγραφος 1, στοι-

2 — Η προσφεύγουσα προβάλλει σχετικά, και το αιτούν δικαστήριο κάνει δεκτό τον ισχυρισμό της αυτόν, ότι η ικανότητα αποδόσεως της επιχειρήσεως και οι συνθήκες ανταγωνισμού δεν επιτρέπουν έσοδα μεγαλύτερα από αυτά τα οποία θα πραγματοποιούσε εάν ασκούσε την ίδια δραστηριότητα στο πλαίσιο μιας σχέσεως εργασίας.

χείο ζ', της οδηγίας, σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 13, μέρος Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας.

Υπ' αυτές τις συνθήκες, θεωρώντας ότι ο νομοθέτης θέλησε να προσδώσει στην προϋπόθεση μη επιδιώξεως κέρδους που θέτει το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο f, του ολλανδικού νόμου του 1968 την ίδια έννοια με εκείνη της κατά το άρθρο 13, μέρος Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προϋποθέσεως, το αιτούν δικαστήριο έκρινε αναγκαίο να υποβάλει προδικαστικό ερώτημα στο Δικαστήριο βάσει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ.

ΙΙ — Το προδικαστικό ερώτημα

7. Το δεύτερο πολυμελές τμήμα φορολογικών υποθέσεων του Gerechtshof te Amsterdam ζητεί από το Δικαστήριο την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί του ακολούθου ερωτήματος:

«Υφίσταται συστηματική επιδίωξη κέρδους κατά την έννοια του άρθρου 13, μέρος Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', 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, όταν ο επιχειρηματίας είναι φυσικό πρόσωπο το οποίο από διαρθρωτικής απόψεως επιδιώκει θετικά αποτελέσματα ώστε τα έσοδα να υπερβαίνουν τα έξοδα, αλλά τα θετικά αυτά αποτελέσματα δεν μπορούν να είναι μεγαλύτερα από το ύψος της θεωρούμενης ως εύλογης αμοιβής για τις δραστηριότητες που ασκεί ο ίδιος ο επιχειρηματίας;»

Διευκρινίζεται σχετικά ότι η απόφαση περί παραπομπής κάνει δεκτό ότι η προσφεύγουσα, ασκώντας τις επίδικες δραστηριότητές της, επιδιώκει ασφαλώς την πραγματοποίηση εσόδων τα οποία και πραγματοποιεί, η επιδίωξη όμως αυτή δεν έχει, ενόψει και της διαρθρώσεως της επιχειρήσεως, ως σκοπό την πραγματοποίηση εσόδων που υπερβαίνουν την αμοιβή απασχολήσεως που θα μπορούσε να ζητήσει η προσφεύγουσα για τις δραστηριότητες τις οποίες ασκεί η ίδια στο πλαίσιο της εκμεταλλεύσεως του παιδικού σταθμού.

Κατά την απόφαση περί παραπομπής, η προβληματική της προκείμενης διαφοράς επικεντρώνεται στην έννοια η οποία πρέπει να δοθεί, ενόψει της περιπτώσεως της προσφεύγουσας, στην έκφραση «συστηματική επιδίωξη του κέρδους» και ειδικότερα στο ζήτημα αν, κατά τον καθορισμό του κέρδους, πρέπει να ληφθεί υπόψη η αμοιβή απασχολήσεως για τις δραστηριότητες που ασκεί η ίδια η προσφεύγουσα στο πλαίσιο της εκμεταλλεύσεως της επιχειρήσεώς της.

III — Νομοθετικό και νομολογιακό πλαίσιο

8. Η έκτη οδηγία, στο άρθρο 13, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', προβλέπει τα εξής:

«Α. *Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος*

1. 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:

(...)

ζ) τις παροχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, περιλαμβανομένων και των παρεχομένων από οίκους ευγηρίας, και οι οποίες πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο Κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρος·

(...)».

Το ίδιο άρθρο, στην παράγραφο 2, στοιχείο α', προβλέπει τα ακόλουθα:

«2. α) Τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν, χωριστά για κάθε περίπτωση, ότι η χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημοσίου δικαίου, κάθε μιας από τις απαλλαγές που προβλέπονται στην παράγραφο 1 περιπτώσεις β), ζ), η), δ), ιβ), ιγ) και ιδ), εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων από τις κάτωθι προϋποθέσεις:

— οι ενλόγω οργανισμοί δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμμία περίπτωση να διανέμονται αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχομένων υπηρεσιών

(...)».

9. Έτσι, το άρθρο 13, μέρος Α, καθιερώνει φορολογική απαλλαγή υπέρ ορισμένων οικονομικών δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος την οποία εξαρτά από ορισμένες προϋποθέσεις.

Η πρώτη προϋπόθεση έχει σχέση με τη φύση της δραστηριότητας. Πρόκειται για παροχές υπηρεσιών ή παραδόσεις αγαθών οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση.

Η δεύτερη προϋπόθεση αφορά στον φορέα τέτοιου είδους δραστηριοτήτων. Για τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο στοιχείο ζ' του ενλόγω άρθρου, απαλλαγή προβλέπεται εφόσον αυτές πραγματοποιούνται από *οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς*, των οποίων ο κοινωνικός χαρακτήρας αναγνωρίζεται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος.

Η τρίτη προϋπόθεση αφορά στη μη επιδίωξη κέρδους. Πρόκειται για την προϋπόθεση που αποτελεί το αντικείμενο του παρόντος προδικαστικού ερωτήματος. Η παράγραφος 2 του άρθρου 13, μέρος Α, χορηγεί στα κράτη μέλη τη δυνατότητα — της οποίας έκανε χρήση εν προκειμένω ο ολλανδός νομοθέτης — να εξαρτήσουν την απαλλαγή από ορισμένες προϋποθέσεις, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγεται και η μη συστηματική επιδίωξη του κέρδους. Ο κοινοτικός νομοθέτης θέλησε με τον τρόπο αυτό να επιτρέψει στον εθνικό νομοθέτη να αποκλείσει από τη φορολογική απαλλαγή τις συγκεκριμένες δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, όταν αυτές ασκούνται συστηματικά με στόχο την πραγματοποίηση κέρδους, υπό την έννοια της διαρκούς επιδιώξεως εσόδων από την εκμετάλλευση των υπόψη δραστηριοτήτων.

10. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι οι κρίσιμες διατάξεις του επίμαχου άρθρου της έκτης οδηγίας, με τις οποίες εισάγονται εξαιρέσεις από τον γενικό κανόνα φορολογήσεως των οικονομικών δραστηριοτήτων, πρέπει να ερμηνεύονται στενά, κατά τρόπο ώστε να μην υπερβαίνουν ό,τι ορίζεται ρητώς και σαφώς στο άρθρο αυτό. Έτσι, στην απόφασή του της 26ης Μαρτίου 1987 [3], το Δικαστήριο τόνισε 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». Με την απόφαση της 15ης Ιουνίου 1989 [4] έχει κριθεί ότι «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 εντάσσονται στο γενικό πλαίσιο του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας που θεσπίστηκε με την έκτη οδηγία». Κατά την ίδια απόφαση «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» [5].

11. Εξάλλου, όπως δέχθηκε το Δικαστήριο στην απόφασή του της 11ης Ιουλίου 1985 [6], «αν και οι απαλλαγές αυτές» (που προβλέπονται στο άρθρο 13, μέρος Α, παράγραφος 1, της οδηγίας) «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 τον φόρο».

3 — Υπόθεση 235/85, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 1987, σ. 1471, σκέψη 19).

4 — Υπόθεση C-348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 11).

5 — Βλ. την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 4 απόφαση, σκέψη 13.

6 — Υπόθεση 107/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1985, σ. 2655, σκέψη 13).

Επομένως, οι ενλόγω δραστηριότητες δεν τυγχάνουν απαλλαγής παρά μόνον όταν πραγματοποιούνται από συγκεκριμένους φορείς οι οποίοι στην περίπτωση του στοιχείου ζ΄ πρέπει να είναι «οργανισμοί δημοσίου δικαίου ή άλλοι οργανισμοί που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρος».

Επομένως τίθεται το ζήτημα εάν η προσφεύγουσα, η οποία εκμεταλλεύεται ένα παιδικό σταθμό όπως αναφέρεται σε προηγούμενη σκέψη, μπορεί να θεωρηθεί ως «άλλος οργανισμός», κατά την έννοια της επίδικης διατάξεως της έκτης οδηγίας.

IV — Απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα

12. Ενόψει της νομολογίας που μόλις μνημονεύθηκε θεωρώ ότι, προτού δοθεί απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα και προκειμένου να παρασχεθούν στο αιτούν δικαστήριο όλα τα απαραίτητα στοιχεία ερμηνείας της κρίσιμης διατάξεως προς επίλυση της διαφοράς, πρέπει να διερευνηθεί, όπως το επισημαίνει και η Επιτροπή στις παρατηρήσεις της, εάν, κατά την ακριβή έννοια της διατάξεως αυτής της έκτης οδηγίας, περίπτωση όπως αυτή της προσφεύγουσας, περιλαμβάνεται μεταξύ των οικονομικών φορέων οι οποίοι δικαιούνται απαλλαγής από τον φόρο για τις συγκεκριμένες παροχές.

Από τη διατύπωση του άρθρου 13, εξεταζομένου στο σύνολό του, προκύπτει ότι ορισμένες από τις απαλλαγές που προβλέπει αναφέρονται ρητά σε υπηρεσίες και παραδόσεις αγαθών που παρέχονται από «οργανισμούς».

Έτσι, παραδείγματος χάρη, στη σχετική με την απαλλαγή υπό στοιχείο β΄ διάταξη γίνεται λόγος για «(...) οργανισμούς δημοσίου δικαίου, νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως καθώς και άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως δεόντως αναγνωρισμένα». Επίσης, στην υπό στοιχείο θ΄ απαλλαγή γίνεται λόγος για «οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι έχουν παρεμφερείς σκοπούς». Οι υπό στοιχεία ιβ΄ και ιγ΄ απαλλαγές αναφέρονται σε «οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρος» και στην υπό στοιχείο ιδ΄ απαλλαγή γίνεται λόγος για «οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς πολιτιστικού χαρακτήρος αναγνωρισμένους από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος». Επίσης, οι απαλλαγές υπό στοιχεία ζ΄ και η΄ αφορούν σε «οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρος».

Αντιθέτως, σε άλλες περιπτώσεις απαλλαγών δεν γίνεται χρήση του όρου αυτού. Πρόκειται, μεταξύ άλλων, για τις περιπτώσεις απαλλαγών υπό στοιχείο γ΄ που αφορά στις παροχές οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, υπό στοιχείο ε΄ που αφορά στις παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται από τους οδοντοτεχνίτες στο πλαίσιο του επαγγέλματός τους και υπό στοιχείο ί που αφορά στα ιδιαίτερα μαθήματα που παραδίδονται από εκπαιδευτικούς. Στις περιπτώσεις αυτές είναι εμφα-

νές ότι οι παροχές υπηρεσιών ή παραδόσεις αγαθών πραγματοποιούνται από φυσικά πρόσωπα.

13. Η αντιδιαστολή αυτή οδηγεί στο συμπέρασμα ότι οσάκις οι διατάξεις του άρθρου 13 ορίζουν ότι μια απαλλασσόμενη δραστηριότητα πρέπει να πραγματοποιείται από «οργανισμό» η προβλεπόμενη απαλλαγή δεν τυγχάνει εφαρμογής όταν ο οικονομικός φορέας είναι φυσικό πρόσωπο. Η ερμηνεία αυτή ενισχύεται και από τη διατύπωση της διατάξεως του άρθρου 13, μέρος Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', η οποία προβλέπει, μεταξύ των προϋποθέσεων από τις οποίες δύναται να εξαρτηθεί η απαλλαγή των ενλόγω οργανισμών, ότι «τα ενδεχόμενα κέρδη τους δεν πρέπει σε καμμία περίπτωση να διανέμονται» και ότι «η διοίκηση και διαχείριση τούτων πρέπει να ασκείται ουσιαστικά χωρίς μισθό». Οι προϋποθέσεις όμως αυτές δεν μπορεί να θεωρηθούν ότι αφορούν φυσικά πρόσωπα.

14. Από τις προηγούμενες σκέψεις προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν μπορεί να υπαχθεί στην έννοια του «οργανισμού» και, άρα, δεν εμπίπτει ratione personae στο πεδίο εφαρμογής της προβλεπόμενης από το άρθρο 13, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', απαλλαγής. Συνεπώς, τα έσοδά της από τις υπηρεσίες που παρέχει δεν απαλλάσσονται από τον φόρο κύκλου εργασιών.

15. Καταλήγω, λοιπόν, στο συμπέρασμα, ότι η απάντηση στο υπόψη προδικαστικό ερώτημα πρέπει να διευκρινίζει ότι ένας επιχειρηματίας ο οποίος, όπως η προσφεύγουσα, ασκεί τις απαλλασσόμενες από τον φόρο δραστηριότητες ως φυσικό πρόσωπο, δεν εμπίπτει στο υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής της επίμαχης διατάξεως του άρθρου 13, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, καθόσον ένας τέτοιος επιχειρηματίας δεν δύναται να χαρακτηρισθεί ως «οργανισμός» κατά την έννοια της ενλόγω διατάξεως.

16. Υπό την επιφύλαξη των όσων έχουν προεκτεθεί, πρέπει στο σημείο αυτό να εξετασθεί το ζήτημα της ερμηνείας της εκφράσεως «συστηματική επιδίωξη του κέρδους» και τούτο ενόψει της περιπτώσεως της προσφεύγουσας. Όπως διευκρινίζεται ανωτέρω, το ζήτημα το οποίο τίθεται, στην προκείμενη περίπτωση είναι εάν υφίσταται συστηματική επιδίωξη κέρδους όταν ο υπόψη επιχειρηματίας δεν έχει δυνατότητα πραγματοποιήσεως εσόδων τα οποία υπερβαίνουν την αμοιβή που θα μπορούσε να ζητήσει για εργασία παρόμοια προς εκείνη που πραγματοποιεί στο πλαίσιο της εκμεταλλεύσεως της επιχειρήσεως. Η απάντηση στο ζήτημα αυτό πρέπει να δοθεί στο πλαίσιο της στενής ερμηνείας των περί φορολογικών απαλλαγών διατάξεων της έκτης οδηγίας, την οποία, όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενη σκέψη, ακολουθεί παγίως η νομολογία του Δικαστηρίου.

17. Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, αλλά και από τις παρατηρήσεις της ιδίας της προσφεύγουσας ενώπιον του Δικαστηρίου, η τελευταία, ασκώντας τις επίδικες δραστηριότητές της, επιδιώκει,

ασφαλώς, την πραγματοποίηση εσόδων έστω και αν η επιδίωξη αυτή δεν έχει ως σκοπό την πραγματοποίηση εσόδων που υπερβαίνουν την αμοιβή απασχολήσεως. Η λειτουργία του παιδικού σταθμού συνιστά για την προσφεύγουσα μια επιχείρηση την οποία ασκεί για να προσπορισθεί τα προς το ζην. Υπάρχει, συνεπώς, εν προκειμένω διαρκής επιδίωξη πραγματοποιήσεως θετικού αποτελέσματος. Δεν αμφισβητείται επίσης ότι από την εκμετάλλευση της ενλόγω επιχειρήσεως η προσφεύγουσα επιτυγχάνει, όντως, θετικό αποτέλεσμα, καθόσον πραγματοποιεί έσοδα που υπερβαίνουν τα έξοδα. Έτσι, η συγκεκριμένη επιχείρηση αποτελεί για την προσφεύγουσα διαρκή πηγή εσόδων.

18. Θεωρώ ότι το συμπέρασμα αυτό δεν διαφοροποιείται από το γεγονός και μόνον ότι το αποτέλεσμα της εκμεταλλεύσεως δεν υπερβαίνει και δεν μπορεί να υπερβαίνει ένα ορισμένο ποσό το οποίο είναι μικρότερο, εν πάση δε περιπτώσει όχι μεγαλύτερο, από την αμοιβή απασχολήσεως που θα μπορούσε να ζητήσει η προσφεύγουσα για την άσκηση των ιδίων δραστηριοτήτων στο πλαίσιο μιας σχέσεως εργασίας. Υπάρχει, και σ' αυτήν την περίπτωση, επιδίωξη θετικού αποτελέσματος, έστω και αν τα έσοδα δεν ξεπερνούν την αμοιβή απασχολήσεως και αρκούν μόλις για την κάλυψη των βιοποριστικών αναγκών του επιχειρηματία.

19. Φρονώ ότι ένας επαγγελματίας, όπως η προσφεύγουσα, ο οποίος με τις δραστηριότητες που ασκεί για ίδιο λογαριασμό αποβλέπει στην πραγματοποίηση εσόδων προς κάλυψη των βιοποριστικών του αναγκών, επιδιώκει κατά τρόπο συστηματικό το κέρδος. Η εκτίμηση αυτή δεν αλλάζει ανάλογα με το ύψος των εσόδων. Ακόμη και αν τα καθαρά έσοδά του είναι χαμηλότερα από εκείνα τα οποία θα πραγματοποιούσε ένας άλλος επαγγελματίας, ο οποίος θα ασκούσε, έμμισθα, τις ίδιες δραστηριότητες, δύσκολα μπορεί να υποστηριξει κανείς ότι ο επαγγελματίας αυτός δεν επιδιώκει συστηματικά το κέρδος.

Βεβαίως, η κρίση σχετικά με την ύπαρξη ή μη επιδιώξεως κέρδους στην εκάστοτε συγκεκριμένη περίπτωση αποτελεί πραγματική εκτίμηση στην οποία θα πρέπει να προβεί ο εθνικός δικαστής.

V — Πρόταση

20. Ενόψει των όσων αναφέρονται σε προηγούμενες σκέψεις και με την επιφύλαξη ότι η προσφεύγουσα, ως φυσικό πρόσωπο, δεν εμπίπτει στο υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής της επίμαχης διατάξεως, προτείνω να δώσει το Δικαστήριο την ακόλουθη απάντηση στο ερώτημα που του υπέβαλε το Gerechtshof te Amsterdam:

«Κατά την έννοια του άρθρου 13, μέρος Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της 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,

υφίσταται συστηματική επιδίωξη κέρδους όταν ο επιχειρηματίας επιδιώκει, από την άσκηση μιας δραστηριότητος, θετικά αποτελέσματα ώστε τα αντλούμενα έσοδα να υπερβαίνουν τα πραγματοποιούμενα έξοδα, άσχετα από το ύψος των εσόδων και εάν ακόμη από διαρθρωτικής απόψεως τα επιδιωκόμενα έσοδα δεν μπορούν να είναι υψηλότερα της θεωρουμένης ως εύλογης αμοιβής για την απασχόληση του ιδίου του επιχειρηματία.»