Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 13ης Ιουλίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Απαλλαγή των παροχών υπηρεσιών οι οποίες συνδέονται στενά με τον αθλητισμό – Άρθρο 133 – Εξαίρεση από την απαλλαγή σε περίπτωση κινδύνου στρεβλώσεως του ανταγωνισμού εις βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ – Παροχές υπηρεσιών από οργανισμούς δημοσίου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα»

Στην υπόθεση C-633/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο] με απόφαση της 30ής Νοεμβρίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 30 Νοεμβρίου 2015, στο πλαίσιο της δίκης

London Borough of Ealing

κατά

Commissioners of Her Majesty's Revenue and Customs

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe και Κ. Λυκούργο, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: L. Hewlett, κύρια διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 26ης Οκτωβρίου 2016,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η London Borough of Ealing, εκπροσωπούμενη από τον F. Mitchell, barrister, πληρεξουσίου της H. Grantham, solicitor,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον S. Brandon, επικουρούμενο από τους R. Hill και P. Mantle, barristers,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και την L. Lozano Palacios,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', και δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, και διορθωτικό ΕΕ 2007, L 335, σ. 60).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της London Borough of Ealing (δημοτικής ενότητας Ealing του Λονδίνου, Ηνωμένο Βασίλειο) και της Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (φορολογικής και τελωνειακής αρχής του Ηνωμένου Βασιλείου, στο εξής: φορολογική αρχή) σχετικά με την υπαγωγή στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) των δικαιωμάτων εισόδου (εισιτηρίων) σε αθλητικές εγκαταστάσεις.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Κατά το άρθρο 28, παράγραφος 3, 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), εξεταζόμενο σε συνδυασμό με το παράρτημα Ε, σημείο 4, της ίδιας οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν, κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου της παραγράφου 4 του εν λόγω άρθρου, να συνεχίσουν να επιβάλλουν ΦΠΑ επί των πράξεων που μνημονεύονται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της εν λόγω οδηγίας.

4 Η οδηγία 2006/112, όπως προβλέπουν τα άρθρα 411 και 413 αυτής, κατάργησε και αντικατέστησε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, τη νομοθεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί ΦΠΑ, μεταξύ δε άλλων και την έκτη οδηγία.

5 Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας αυτής, το οποίο περιλαμβάνεται στο επιγραφόμενο «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος» κεφάλαιο 2 του τίτλου IX της εν λόγω οδηγίας, προβλέπει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν του φόρου:

«ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεόμενες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή που προσφέρονται από οργανώσεις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα ασχολούμενα με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή.»

6 Κατά το άρθρο 133 της εν λόγω οδηγίας:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν, χωριστά για κάθε περίπτωση, ότι η χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημόσιου δικαίου, καθεμιάς από τις απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β), ζ), η), θ), ιβ), ιγ) και ιδ), εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

[…]

δ) οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ.

Τα κράτη μέλη, τα οποία, σύμφωνα με το παράρτημα Ε της [έκτης οδηγίας], εφάρμοζαν την 1η Ιανουαρίου 1989 τον ΦΠΑ στις πράξεις που απαριθμούνται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία ιγ' […] μπορούν επίσης να εφαρμόζουν τους όρους του πρώτου εδαφίου, στοιχείο δ', του παρόντος άρθρου όταν για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών ή παραδόσεις αγαθών εκ μέρους των οργανισμών δημόσιου δικαίου χορηγείται απαλλαγή.»

Το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου

7 Κατά τη μεταβατική περίοδο του άρθρου 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας συνέχισε να εφαρμόζει ΦΠΑ στις παροχές υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, οι οποίες μνημονεύονται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της ίδιας οδηγίας, με εξαίρεση δύο παροχές σχετικές με τη συμμετοχή σε αθλητικούς αγώνες, οι οποίες μνημονεύονται στο παράρτημα 6, κατηγορία 10, του Value Added Tax Act 1983 (νόμος του 1983 περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας).

8 Το παράρτημα 9, κατηγορία 10 του Value Added Tax Act 1994 (νόμος του 1994 περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας) προβλέπει την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των ακόλουθων παροχών:

«1. Παροχή δικαιώματος συμμετοχής σε αθλητικό αγώνα ή αθλοπαιδιές, όταν η αντιπαροχή συνίσταται σε χρηματικό ποσό, το οποίο πρόκειται να διατεθεί εξ ολοκλήρου για τη χορήγηση επάθλου ή επάθλων που απονέμονται στον εν λόγω αγώνα.

2. Χορήγηση, από δικαιούμενο απαλλαγής οργανισμό που έχει συσταθεί για σκοπούς αθλητισμού και σωματικής αγωγής, του δικαιώματος συμμετοχής σε τέτοιους αγώνες.

3. Παροχή σε ιδιώτη, από δικαιούμενο απαλλαγής οργανισμό, υπηρεσιών που συνδέονται στενά και ουσιαστικά με τις αθλητικές δραστηριότητες ή τη φυσική αγωγή, πλην της περιπτώσεως κατά την οποία ο οργανισμός αυτός παρέχει τις υπηρεσίες του μόνο στα μέλη του και ο ιδιώτης δεν είναι μέλος.»

9 Βάσει της ερμηνευτικής σημειώσεως 2Α της κατηγορίας 10, ως «δικαιούμενος απαλλαγής οργανισμός» ορίζεται κάθε οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που πληροί ορισμένες προϋποθέσεις.

10 Κατά την ερμηνευτική σημείωση 3 της κατηγορίας 10:

«Ο όρος "δικαιούμενος απαλλαγής οργανισμός" υπό την έννοια του σημείου 3 του παραρτήματος 9 της κατηγορίας 10 δεν περιλαμβάνει:

α) τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοικήσεως·

β) τα υπουργεία […] ή

γ) [ορισμένους μη εξαρτώμενους από υπουργείο δημόσιους οργανισμούς]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11 Η δημοτική ενότητα Ealing του Λονδίνου είναι οργανισμός τοπικής αυτοδιοικήσεως (στο εξής: ΟΤΑ) που εκμεταλλεύεται αθλητικές εγκαταστάσεις, όπως γυμναστήρια και κολυμβητήρια. Κατά την περίοδο μεταξύ 1ης Ιουνίου 2009 και 31ης Αυγούστου 2012 κατέβαλλε τον ΦΠΑ που εισέπραττε επί των δικαιωμάτων εισόδου (εισιτηρίων) στις εγκαταστάσεις αυτές.

12 Κατά το έτος 2013, ο ανωτέρω ΟΤΑ ζήτησε την επιστροφή του εν λόγω φόρου από τη φορολογική αρχή, υποστηρίζοντας ότι τα επίμαχα δικαιώματα εισόδου θα έπρεπε να είχαν απαλλαγεί από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112. Το σχετικό αίτημα απορρίφθηκε με την αιτιολογία ότι η εθνική νομοθεσία αποκλείει την απαλλαγή των παροχών αθλητικών υπηρεσιών που αναφέρονται σε αυτήν τη διάταξη οσάκις αυτές παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου, όπως οι ΟΤΑ, κατ' εφαρμογήν των προϋποθέσεων του άρθρου 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', και δεύτερο εδάφιο της προπαρατεθείσας οδηγίας.

13 Η δημοτική ενότητα Ealing του Λονδίνου προσέφυγε κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείου διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο]. Ενώπιον του εν λόγω δικαστηρίου υποστήριξε ότι το Ηνωμένο Βασίλειο δεν μπορούσε να επικαλεστεί το άρθρο 133, δεύτερο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, διότι το εν λόγω κράτος μέλος δεν είχε υπαγάγει σε καθεστώς ΦΠΑ όλες τις παροχές αθλητικών υπηρεσιών από την 1η Ιανουαρίου 1989, δεδομένου ότι τα δικαιώματα συμμετοχής σε αθλητικούς αγώνες απαλλάσσονταν από τον εν λόγω φόρο. Επιπροσθέτως, κατά την προσφεύγουσα στην υπόθεση της κύριας δίκης, το άρθρο 133, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, δεν επιτρέπει την εξαίρεση από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των οργανισμών δημοσίου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, χωρίς ταυτόχρονα να εξαιρούνται από την εν λόγω απαλλαγή και οι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα οργανισμοί οι οποίοι δεν διέπονται από το δημόσιο δίκαιο. Τέλος, κατά την προσφεύγουσα στην υπόθεση της κύριας δίκης, το άρθρο 133, δεύτερο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας δεν επιτρέπει στα κράτη να εξαιρέσουν εν γένει το σύνολο των ΟΤΑ από την απαλλαγή αυτή, καθόσον επιτάσσει να κρίνεται «κατά περίπτωση» αν αυτή η απαλλαγή είναι ικανή να προκαλέσει στρεβλώσεις στον ανταγωνισμό. Η φορολογική αρχή αντέκρουσε την ανωτέρω επιχειρηματολογία.

14 Βάσει των στοιχείων που παρατίθενται στην απόφαση περί παραπομπής, η δημοτική ενότητα Ealing του Λονδίνου πρέπει να θεωρηθεί οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, του οποίου οι παροχές συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή και οι οποίες προορίζονται για πρόσωπα τα οποία ασχολούνται με τον αθλητισμό ή με τη σωματική αγωγή, υπό την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112.

15 Υπό τις συνθήκες αυτές, το First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα)] αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Μπορεί το Ηνωμένο Βασίλειο, βάσει του άρθρου 133, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, να επιβάλει την κατά το στοιχείο δ' [του πρώτου εδαφίου] του εν λόγω άρθρου προϋπόθεση στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου[, αφενός,] σε περιπτώσεις κατά τις οποίες οι σχετικές πράξεις φορολογούνταν στο Ηνωμένο Βασίλειο την 1η Ιανουαρίου 1989, αλλά άλλες συνδεόμενες με τον αθλητισμό υπηρεσίες απαλλάσσονταν κατά την ημερομηνία αυτή και [, αφετέρου,] σε περιπτώσεις κατά τις οποίες για τις σχετικές πράξεις δεν είχε προηγουμένως χορηγηθεί απαλλαγή σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, πριν το Ηνωμένο Βασίλειο επιδιώξει να επιβάλει την προϋπόθεση του άρθρου 133, [πρώτο εδάφιο,] στοιχείο δ', της εν λόγω οδηγίας;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως επί του πρώτου ερωτήματος, μπορεί το Ηνωμένο Βασίλειο να επιβάλει την κατά το στοιχείο δ' του άρθρου 133[, πρώτο εδάφιο,] της οδηγίας 2006/112 προϋπόθεση στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, χωρίς να επιβάλλει την εν λόγω προϋπόθεση και στους οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που δεν διέπονται από το δημόσιο δίκαιο;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως επί του δεύτερου ερωτήματος, μπορεί το Ηνωμένο Βασίλειο να αποκλείει όλους τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα από τη δυνατότητα απαλλαγής βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', [της οδηγίας 2006/112] χωρίς να εξετάζει, χωριστά για κάθε περίπτωση, εάν η χορήγηση της απαλλαγής ενδέχεται να δημιουργήσει κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

16 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται πρώτον ότι, βάσει των στοιχείων που παρατίθενται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης παροχές υπηρεσιών εμπίπτουν, ratione temporis, στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2006/112, δεύτερον, ότι πρέπει να θεωρηθεί ότι πληρούν τις προϋποθέσεις της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας αυτής και, τρίτον, ότι παρασχέθηκαν από οργανισμό δημοσίου δικαίου ενεργούντα χωρίς κερδοσκοπικό σκοπό υπό την έννοια της διατάξεως αυτής. Δεδομένου ότι αυτές οι παροχές υπηρεσιών υπόκεινται στον ΦΠΑ βάσει της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνικής νομοθεσίας, οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου αφορούν αποκλειστικώς την ερμηνεία του άρθρου 133, δεύτερο εδάφιο, της ανωτέρω οδηγίας, εξεταζόμενου σε συνδυασμό με το πρώτο εδάφιο του ίδιου άρθρου, στοιχείο δ', το οποίο επιτρέπει, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, την εξαίρεση από αυτήν την απαλλαγή των ανωτέρω παροχών υπηρεσιών οσάκις αυτές παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

Επί του πρώτου ερωτήματος

17 Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί εάν το άρθρο 133, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους η οποία εξαρτά τη χορήγηση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ σε οργανισμούς δημοσίου δικαίου που παρέχουν υπηρεσίες συνδεόμενες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, υπό την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της ανωτέρω οδηγίας, από την τήρηση της προϋποθέσεως του άρθρου 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', της οδηγίας αυτής, καίτοι, αφενός, κατά την 1η Ιανουαρίου 1989, το οικείο κράτος μέλος δεν είχε υπαγάγει το σύνολο των εν λόγω υπηρεσιών στον ΦΠΑ και, αφετέρου, οι επίμαχες παροχές υπηρεσιών δεν είχαν τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ πριν επιβληθεί η τήρηση της ανωτέρω προϋποθέσεως.

18 Όσον αφορά το εάν όλες οι παροχές υπηρεσιών οι οποίες συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή έπρεπε να υπάγονται στον ΦΠΑ από 1ης Ιανουαρίου 1989 ώστε να δύναται ένα κράτος μέλος να επικαλεστεί το άρθρο 133, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, επισημαίνεται ότι η διάταξη αυτή δεν περιλαμβάνει τέτοια προϋπόθεση. Συγκεκριμένα, η ανωτέρω διάταξη εφαρμόζεται στα κράτη μέλη τα οποία επέβαλλαν τον ΦΠΑ στις πράξεις που μνημονεύονται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της ανωτέρω οδηγίας, χωρίς όμως να απαιτεί φορολόγηση όλων των εν λόγω παροχών υπηρεσιών.

19 Τέτοια απαίτηση θα ήταν, επιπροσθέτως, αντίθετη προς όσα επιτάσσει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 133, δεύτερο εδάφιο, καθώς η πρώτη διάταξη αφορά «ορισμένες» παροχές υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή.

20 Κατά συνέπεια, κράτος μέλος, όπως το Ηνωμένο Βασίλειο, το οποίο δεν εφάρμοζε, κατά την 1η Ιανουαρίου 1989, τον ΦΠΑ σε όλες, αλλά μόνο σε ορισμένες από αυτές τις παροχές υπηρεσιών, δύναται να επικαλεστεί τη δυνατότητα που παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 133, δεύτερο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, εξεταζόμενο σε συνδυασμό με το πρώτο του εδάφιο, στοιχείο δ'.

21 Το δεύτερο μέρος του πρώτου ερωτήματος αφορά την ερμηνεία του τελευταίου τμήματος της περιόδου του άρθρου 133, δεύτερο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας, ήτοι «όταν για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών ή παραδόσεις αγαθών εκ μέρους των οργανισμών δημόσιου δικαίου χορηγείται απαλλαγή».

22 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται εάν, όπως υποστηρίζει η δημοτική ενότητα Ealing του Λονδίνου, αυτή η διατύπωση συνεπάγεται ότι το Ηνωμένο Βασίλειο υποχρεούτο να προβεί, σε πρώτη φάση, στην απαλλαγή των παροχών υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή και παρέχονται από τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, πριν να δύναται να εφαρμόσει, σε δεύτερη φάση, την προϋπόθεση του άρθρου 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112 σε τέτοιου είδους παροχές.

23 Τέτοια απαίτηση δεν μπορεί όμως να συναχθεί από το άρθρο 133, δεύτερο εδάφιο, της ανωτέρω οδηγίας. Ειδικότερα, όπως επισήμανε και ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 44 των προτάσεών του, στην εν λόγω διάταξη, το ρήμα «χορηγώ απαλλαγή» χρησιμοποιείται σε ενεστώτα χρόνο, ήτοι αφορά τις υπηρεσίες για τις οποίες «χορηγείται απαλλαγή» και όχι στον παρατατικό, ήτοι δεν αφορά τις υπηρεσίες για τις οποίες «χορηγούνταν απαλλαγή». Επομένως, η ανωτέρω διάταξη δεν επιτάσσει οι προαναφερθείσες παροχές υπηρεσιών να έχουν απαλλαγεί από τον ΦΠΑ πριν εφαρμοστεί η προϋπόθεση του άρθρου 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', της ίδιας οδηγίας.

24 Ο επιδιωκόμενος από το άρθρο 133, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 σκοπός συνηγορεί επίσης υπέρ αυτής της ερμηνείας. Πράγματι, η διάταξη αυτή δεν έχει ως σκοπό να απαλλάξει τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή αλλά, αντιθέτως, όπως προκύπτει από τη διατύπωση του άρθρου 133, δεύτερο εδάφιο, εξεταζόμενο σε συνδυασμό με το πρώτο του εδάφιο, στοιχείο δ', να καταστήσει δυνατό για τα κράτη μέλη να εφαρμόσουν τον ΦΠΑ στις ανωτέρω παροχές υπηρεσιών που παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου και υπέκειντο σε αυτόν τον φόρο κατά την 1η Ιανουαρίου 1989.

25 Ως εκ τούτου, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 133, δεύτερο εδάφιο, της ανωτέρω οδηγίας, η απαλλαγή των παροχών υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, δύναται να εξαρτηθεί από την προϋπόθεση του άρθρου 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', ακόμη και αν αυτές οι παροχές δεν είχαν προηγουμένως τύχει απαλλαγής στο οικείο κράτος μέλος.

26 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 133, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους η οποία εξαρτά τη χορήγηση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου που παρέχουν υπηρεσίες συνδεόμενες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, υπό την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας, από την τήρηση της προϋποθέσεως του άρθρου 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', της ίδιας οδηγίας, καίτοι, αφενός, την 1η Ιανουαρίου 1989, το οικείο κράτος μέλος δεν είχε υπαγάγει το σύνολο των εν λόγω υπηρεσιών στον ΦΠΑ και, αφετέρου, οι επίμαχες παροχές υπηρεσιών δεν είχαν τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ πριν επιβληθεί η τήρηση της ανωτέρω προϋποθέσεως.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

27 Με το δεύτερό του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν το άρθρο 133, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία εξαρτά τη χορήγηση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες συνδεόμενες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, υπό την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας από την τήρηση της προϋποθέσεως του άρθρου 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', της ίδιας οδηγίας, χωρίς να προβλέπει την προϋπόθεση αυτή και για τους οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα οι οποίοι δεν διέπονται από το δημόσιο δίκαιο και οι οποίοι προβαίνουν σε τέτοιου είδους παροχές υπηρεσιών.

28 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112, κατά το οποίο τα κράτη μέλη απαλλάσσουν ορισμένες παροχές υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή στις οποίες προβαίνουν οργανισμοί μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αφορά αδιακρίτως όλους τους οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 2016, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, C-22/15, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2016:118, σκέψη 43).

29 Καίτοι το άρθρο 133 της προαναφερθείσας οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να εξαρτήσουν τη χορήγηση αυτής της απαλλαγής από την τήρηση πρόσθετων προϋποθέσεων, προκύπτει από τη διατύπωση του άρθρου 133, πρώτο εδάφιο, ότι τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν τις προϋποθέσεις που αναφέρονται σε αυτό το εδάφιο, στοιχεία α' έως δ', καταρχήν, μόνο σε οργανισμούς που δεν διέπονται από το δημόσιο δίκαιο. Όσον αφορά τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, το άρθρο 133, δεύτερο εδάφιο, επιτρέπει την επιβολή σε αυτούς μόνον της προϋποθέσεως που προβλέπεται στο ίδιο άρθρο, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', το οποίο ως σκοπό έχει να αποτρέψει τις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού εις βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων και τούτο μόνο στα κράτη μέλη τα οποία εφάρμοζαν, κατά την 1η Ιανουαρίου 1989, τον ΦΠΑ στις παροχές υπηρεσιών του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της ανωτέρω οδηγίας.

30 Επομένως, η δυνατότητα που καταλείπεται στα κράτη μέλη να αποκλείσουν τη χορήγηση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ στις παροχές υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, υπό την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112, βάσει του άρθρου 133 αυτής, οριοθετείται κατά τρόπο πολύ πιο αυστηρό για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα απ' ό,τι για τους λοιπούς οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Όπως επισήμανε και ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 27 των προτάσεών του, η τελευταία ανωτέρω διάταξη σκοπό έχει, συνεπώς, να ευνοήσει τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου σε σχέση με τους λοιπούς οργανισμούς όσον αφορά την απαλλαγή των παροχών υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή στις οποίες προβαίνουν.

31 Λαμβανομένου υπόψη αυτού του σκοπού, ο όρος «επίσης» του άρθρου 133, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να επιβάλει σε οργανισμούς δημοσίου δικαίου την τήρηση της προϋποθέσεως που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', του άρθρου αυτού, παρά μόνον εάν επιβάλλει την ίδια υποχρέωση και στους οργανισμούς οι οποίοι δεν διέπονται από το δημόσιο δίκαιο.

32 Αυτή η ερμηνεία αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία αποκλείει από την απαλλαγή από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των παροχών υπηρεσιών οι οποίες συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, υπό την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της ανωτέρω οδηγίας, μόνον τις παροχές υπηρεσιών στις οποίες προβαίνουν οργανισμοί δημοσίου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, χωρίς να εφαρμόζει επίσης τον ΦΠΑ, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', της ανωτέρω οδηγίας, στις παροχές υπηρεσιών από άλλους οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

33 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 133, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία εξαρτά τη χορήγηση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες συνδεόμενες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, υπό την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας από την τήρηση της προϋποθέσεως του άρθρου 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', της ίδιας οδηγίας, χωρίς να προβλέπει την προϋπόθεση αυτή και για τους οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα οι οποίοι δεν διέπονται από το δημόσιο δίκαιο και οι οποίοι προβαίνουν σε τέτοιου είδους παροχές υπηρεσιών.

Επί του τρίτου ερωτήματος

34 Κατόπιν της απαντήσεως που δόθηκε στο δεύτερο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο τρίτο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

35 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 133, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους η οποία εξαρτά τη χορήγηση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου που παρέχουν υπηρεσίες συνδεόμενες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, υπό την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας αυτής, από την τήρηση της προϋποθέσεως του άρθρου 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', της ίδιας οδηγίας, καίτοι, αφενός, την 1η Ιανουαρίου 1989, το οικείο κράτος μέλος δεν είχε υπαγάγει το σύνολο των εν λόγω υπηρεσιών στον ΦΠΑ και, αφετέρου, οι επίμαχες παροχές υπηρεσιών δεν είχαν τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ πριν επιβληθεί η τήρηση της ανωτέρω προϋποθέσεως.**

2) **Το άρθρο 133, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία εξαρτά τη χορήγηση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες συνδεόμενες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, υπό την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας αυτής από την τήρηση της προϋποθέσεως του άρθρου 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', της ίδιας οδηγίας, χωρίς να προβλέπει την προϋπόθεση αυτή και για τους οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα οι οποίοι δεν διέπονται από το δημόσιο δίκαιο και οι οποίοι προβαίνουν σε τέτοιου είδους παροχές υπηρεσιών.**

(υπογραφές)