ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
κ. ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΚΟΣΜΑ
της 14ης Μαΐου 1998 *

I — Εισαγωγικές παρατηρήσεις

1. Στην υπό κρίση υπόθεση το Δικαστήριο καλείται να απαντήσει σε προδικαστικό ερώτημα του VAT and Duties Tribunal του Λονδίνου, σχετικό με την ερμηνεία του άρθρου 13, υπό Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της έκτης οδηγίας για τον φόρο προστιθέμενης αξίας [1] (στο εξής: έκτη οδηγία), και αφορά στην απαλλαγή από τον φόρο αυτό (στο εξής: ΦΠΑ) των δραστηριοτήτων ενώσεως μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα προσώπων που εργάζονται στον τομέα της εμπορίας αυτοκινήτων.

II — Το νομικό πλαίσιο

Α — *Το κοινοτικό νομικό πλαίσιο*

2. Η έκτη οδηγία ΦΠΑ στο άρθρο 2, στοιχείο 1, ορίζει ότι στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν.

3. Στον τίτλο Χ, ορίζονται οι απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων από τον ΦΠΑ. Το άρθρο 13, που τιτλοφορείται «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας» ορίζει, υπό Α, 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 ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

(...)

ιβ) τις παροχές υπηρεσιών, καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές παραδόσεις αγαθών προς τα μέλη τους στο πλαίσιο του συλλογικού τους συμφέροντος, έναντι εισφοράς καθοριζομένης σύμφωνα με το καταστατικό τους, από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρα-

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ελληνική.

1 — Οδηγία 77/388/ΕΟΚ, έκτη οδηγία 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.

κτήρος, που επιδιώκουν σκοπούς πολιτικούς, *συνδικαλιστικούς*, θρησκευτικούς, πατριωτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς ή πολιτικής αγωγής υπό τον όρο, ότι η απαλλαγή αυτή δεν δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων του ανταγωνισμού·

(...)» (η υπογράμμιση είναι δική μου).

Β — *Το εθνικό νομικό πλαίσιο*

4. Ο νόμος VAT Act του 1994 (στο εξής: VATA), παράρτημα 9, απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τις «συνδικαλιστικές οργανώσεις και τις επαγγελματικές ενώσεις».

5. Κατά το τμήμα που μας ενδιαφέρει, το παράρτημα 9 έχει ως εξής:

«Σημείο αριθ.

1. Η παροχή υπηρεσιών και οι στενά συνδεόμενες με αυτές παραδόσεις αγαθών προς τα μέλη της, μόνον εφόσον συνδέονται με τους σκοπούς της και παρέχονται χωρίς άλλη πληρωμή εκτός της εισφοράς μέλους, από κάποια των ακολούθων μη κερδοσκοπικών οργανώσεων

(a) Συνδικαλιστική οργάνωση ή άλλη οργάνωση προσώπων που έχει ως κύριο αντικείμενο τη διαπραγμάτευση, για λογαριασμό των μελών της, των όρων προσλήψεως και απασχολήσεώς τους.

(b) Επαγγελματική ένωση, μέλη της οποίας μπορούν να είναι μόνο ή κυρίως πρόσωπα που έχουν ή επιδιώκουν να αποκτήσουν τυπικά προσόντα κατάλληλα για την άσκηση του οικείου επαγγέλματος.

(c) Ένωση, πρωταρχικός σκοπός της οποίας είναι η πρόοδος συγκεκριμένου κλάδου γνώσεων ή η βελτίωση της επαγγελματικής ικανότητας, σε σχέση με παλαιά ή τωρινά επαγγέλματα ή με θέσεις εργασίας των μελών της.

(d) (...)

Σημειώσεις:

1-3. (...)

4. Η παράγραφος [σκοπός c)] δεν έχει εφαρμογή παρά μόνον αν η ένωση περιορίζει τη δυνατότητα εγγραφής μέλους εξ ολοκλήρου ή κυρίως σε πρόσωπα των οποίων τα παρόντα ή παλαιότερα επαγγέλματα ή οι θέσεις εργασίας συνδέονται άμεσα με τους σκοπούς της ενώσεως.

5. (...)».

III — Τα πραγματικά περιστατικά

A — *Οι σκοποί που επιδιώκει το Ινστιτούτο*

6. Το Institute of the Motor Industry (στο εξής: Ινστιτούτο) ιδρύθηκε το 1920 και αποτελεί εκουσία ένωση προσώπων που εργάζονται στον τομέα της εμπορίας αυτοκινήτων.

7. Οι σκοποί του Ινστιτούτου και τα μέσα που χρησιμοποιεί για την επίτευξή τους, όπως παρατίθενται στην ιδρυτική πράξη τους, προκύπτουν από τη διάταξη της παραπομπής. Ακριβέστερα, οι πρωταρχικοί σκοποί του Ινστιτούτου και των μελών του είναι η βελτίωση του επιπέδου της εργασίας των μελών του, η βελτίωση της σταδιοδρομίας εντός των διαφόρων κλάδων του τομέα και η συνακόλουθη βελτίωση της εικόνας του τομέα και των ανθρώπων που εργάζονται σ' αυτόν, ενώπιον του κοινού. Τα μέσα που χρησιμοποιεί το Ινστιτούτο είναι η ενσυνείδητη ανταπόκριση στις ανάγκες του τομέα για εξειδικευμένο προσωπικό (από διευθυντικά μέχρι τεχνικά επίπεδα), η έγκριση κύκλων μαθημάτων (που πραγματοποιούνται από άλλα ιδρύματα) για την διδασκαλία αυτών των εξειδικευμένων γνώσεων, η χορήγηση διακρίσεων για τη συμπλήρωση των μαθημάτων και με τη βαθμολόγηση των μελών, η κυκλοφορία πληροφοριακών στοιχείων προς τον σκοπό ενημερώσεως των μελών σχετικά με τις εξελίξεις στη βιομηχανία και η τήρηση βιβλίου τοποθετήσεων.

8. Αναλυτικότερα, σύμφωνα με τα στοιχεία της διάταξης της παραπομπής, το Ινστιτούτο, καταρχάς, στοχεύει [σκοπός h)], στη «λήψη μέτρων βελτιώσεως της καταστάσεως των εγκεκριμένων μελών του τομέα του αυτοκινήτου και η εξασφάλιση της αναγνωρίσεως της θέσεώς τους».

9. Ο ανωτέρω στόχος (h) περιγράφεται στην έκθεση Report of Council της 12ης Ιουνίου 1996, που προσαρτάται στην ετήσια έκθεση του Ινστιτούτου για το έτος που έληξε στις 31 Μαρτίου 1996. Στην έκθεση αναφέρεται ότι «η κύρια δραστηριότητα του Ινστιτούτου κατά τη διάρκεια του έτους ήταν η προσπάθεια βελτιώσεως του επαγγελματικού επι-

πέδου των ατόμων στους κόλπους του τομέα», και ότι πρόκειται για όλο τον τομέα του αυτοκινήτου αλλά όχι και για τη βιομηχανία. Ο στόχος αυτός επιδιώχθηκε με δύο τρόπους. Το Ινστιτούτο έχει καθορίσει τη δομή και το επίπεδο των προσόντων των μελών. Πριν από αυτή την εξέλιξη τα άτομα αποκτούσαν τα κατάλληλα προσόντα στον τομέα αυτό με διαφόρους τρόπους, στο πλαίσιο δικτύων που παρείχαν δική τους εκπαίδευση και χορηγούσαν τα δικά τους πιστοποιητικά. Το σύστημα της συνδυασμένης πιστοποιήσεως μαζί με το Ινστιτούτο ως ίδρυμα που χορηγεί πιστοποιητικά, έδωσε στο τελευταίο τη δυνατότητα να καταρτίζει κοινές, αναγνωρισμένες προδιαγραφές. Επρόκειτο δηλαδή για την κατάρτιση μιας δομής σταδιοδρομίας εντός του τομέα βασιζομένης στα προσόντα [2].

10. Ο άλλος τρόπος επιδιώξεως του [σκοπού h)] εντάσσεται στο πλαίσιο της δράσεως «Professional Reassurance Campaign». Αυτό περιλαμβάνει τη χορήγηση χάλκινης πλακέτας σε οργανώσεις των οποίων το διευθυντικό προσωπικό είναι κατά 60 % τουλάχιστον μέλη του Ινστιτούτου. Σκοπός της πλακέτας είναι να εμπνεύσει εμπιστοσύνη στους πελάτες και το εργατικό δυναμικό της οργανώσεως [3].

11. Εν συνεχεία, σκοπός του Ινστιτούτου είναι [σκοπός c)] η «διοργάνωση εξετάσεων, από καιρού εις καιρόν, προκειμένου να ελέγχονται οι γνώσεις των υποψηφίων και των υπαρχόντων μελών του Ινστιτούτου στον εμπορικό, νομικό και μηχανικό τομέα καθώς και σε οποιαδήποτε άλλη επιστήμη, τέχνη ή τομέα, που το Ινστιτούτο κρίνει αναγκαίο ή ευκταίο να προτείνει στα μέλη του προς μελέτη και απόκτηση προσόντων».

12. Το Ινστιτούτο επιδιώκει τον στόχο αυτό κατά διαφόρους τρόπους. Χορηγεί στα μέλη του τα δικά του τυπικά προσόντα μηχανικού. Χορηγεί πιστοποιητικό μάνατζμεντ. Εγκρίνει κύκλους μαθημάτων και προγράμματα ανώτερης εκπαίδευσης στον τομέα της αυτοκινήσεως. Χορηγεί τα πιστοποιητικά

2 — Παραδείγματος χάριν, το πρόσωπο που απασχολείται ήδη σε διευθυντική θέση μπορεί να λάβει τα κατάλληλα τυπικά προσόντα από το Ινστιτούτο προκειμένου να αποδείξει τις ικανότητές του και τις ικανότητες της εργοδότριας εταιρίας· το πρόσωπο που επιθυμεί να καταλάβει διευθυντική θέση μπορεί να παρακολουθήσει τη σχετική κατάρτιση και να λάβει το αντίστοιχο πιστοποιητικό ώστε να μπορεί να διεκδικήσει τέτοια θέση. Το ίδιο ισχύει για όλα τα επίπεδα. Ο στόχος, αναφέρει ο εθνικός δικαστής, είναι να προσδιορισθούν οι κατηγορίες προσωπικού που χρειάζεται ο τομέας και τι προσδοκούν οι πελάτες. Το Ινστιτούτο στρατολογεί μέλη και παρέχει τυπικά προσόντα τα οποία και επιδιώκει να προσαρμόσει προς τις ανάγκες του τομέα. Προς τον σκοπό αυτό το Ινστιτούτο τηρεί βιβλίο θέσεων εργασίας.

3 — Η πλακέτα περιλαμβάνει τα ονόματα των μελών του Ινστιτούτου που εργάζονται στη συγκεκριμένη οργάνωση και την παρατήρηση ότι οι υπάλληλοι αυτοί δεσμεύονται από τον κώδικα συμπεριφοράς του Ινστιτούτου. Η πλακέτα αυτή «εκμισθώνεται» (on lease) (στους συγκεκριμένους οργανισμούς)· κοστίζει 350 λίρες στερλίνες (UKΣ) συν ΦΠΑ, αρχικά, και 100 UKΣ ετησίως, συν ΦΠΑ, στη συνέχεια. Μπορεί να ανακληθεί αν το επίπεδο δεν ανταποκρίνεται σ' αυτό που καθορίζει ο κώδικας συμπεριφοράς ή αν η οργάνωση παύσει να τηρεί την προϋπόθεση του 60 % των διευθυντικών υπαλλήλων. Κατά τα ουσιώδη, ο κώδικας συμπεριφοράς απαιτεί από τα μέλη να επιδεικνύουν ακεραιότητα και ικανότητα, να εκτελούν την εργασία τους κατά τρόπο αποτελεσματικό και έντιμο, να επιδεικνύουν επαγγελματικό πνεύμα κατά τις επαφές τους με το κοινό και τους συναδέλφους επαγγελματίες, να είναι «επαγγελματικώς ικανοί» και να παρακολουθούν την εξέλιξη της τεχνικής και της νομοθεσίας, «να μην κάνουν κακή χρήση των καθηκόντων και της εξουσίας τους για προσωπικό όφελος», να τηρούν τους νόμους της χώρας, να είναι εχέμυθοι και να ενθαρρύνουν το προσωπικό να βελτιώνει το μορφωτικό του επίπεδο. Το Ινστιτούτο έχει δική του πειθαρχική επιτροπή που ασχολείται με τις περιττώσεις παραβάσεως του κώδικα.

NVQ [4] και SVQ [5]. Η εκπαίδευση για την απόκτηση των προσόντων αυτών παρέχεται από άλλες οργανώσεις [6]. Το Ινστιτούτο παρέχει κατάρτιση για εκτιμητές.

13. Επιπλέον, το Ινστιτούτο έχει ως σκοπό (σκοπός k) «να λαμβάνει μέτρα σε συνεργασία με οποιαδήποτε άλλη εταιρία ή ένωση (...) μέσω προπαγάνδας ή κατ' άλλον τρόπο που η εταιρία κρίνει για την καλύτερη εξυπηρέτηση των συμφερόντων του τομέα αυτοκινήτου και των μελών της» [7].

14. Όσον αφορά τη διαδικασία, προς επίτευξη των στόχων του, ο εθνικός δικαστής αναφέρει ότι το Ινστιτούτο, καταρχάς, σκοπό έχει (σκοπός b) «να καθορίσει το έργο της (...) Ενώσεως ως οργανώσεως δυναμένης να αναγνωριστεί από τον νόμο και αν το κρίνει σκόπιμο σε εύθετο χρόνο να επιδιώξει την απόκτηση Royal Charter ή άλλης μορφής οργανώσεως την οποία θα μπορεί να λάβει το παρόν σωματείο» [8].

15. Ακολούθως, το Ινστιτούτο, σκοπό έχει (σκοπός d) «να κατατάξει και να χωρίσει τα μέλη του Ινστιτούτου σε τομείς κατά τρόπο ώστε να εξυπηρετείται η επίτευξη των στόχων του». Επεξηγείται δε ότι την 1η Ιουλίου 1996 το Ινστιτούτο είχε 26 121 μέλη [9].

16. Το Ινστιτούτο επιδιώκει τους σκοπούς του επίσης (στόχος e) με τη «χορήγηση βραβείων και διπλωμάτων σε εργαζομένους στο εμπόριο αυτοκινήτων και σε συναφείς κλάδους» και (στόχος g) με τη «διοργάνωση συγκεντρώσεων για τη συζήτηση θεμάτων που ενδιαφέρουν τον τομέα του αυτοκινήτου ή για οποιοδήποτε άλλο στόχο στο πλαίσιο των σκοπών του Ινστιτούτου» [10].

4 — National Vacational Qualification, εθνικό δίπλωμα επαγγελματικής καταρτίσεως.

5 — Scottish Vocational Qualifications, σκωτικό δίπλωμα επαγγελματικής καταρτίσεως.

6 — Το Ινστιτούτο χορηγεί τριάντα διαφορετικά πιστοποιητικά VQ. Συνεργάζεται με 150 ενώσεις που παρέχουν εκπαίδευση και λεπτομερή εκτίμηση για τη χορήγηση των πιστοποιητικών του Ινστιτούτου.

7 — Ο εθνικός δικαστής αναφέρει εν προκειμένω ότι μέχρι προσφάτως το Ινστιτούτο τηρούσε βιβλίο τοποθετήσεων σε θέσεις εργασίας από κοινού με το Engineering Council.

8 — Το Ινστιτούτο δεν ζήτησε μέχρι στιγμής Royal Charter.

9 — Από αυτά, οι 2 640 ήταν «Fellows». Το μέλος «Fellow» (FIMI) περιγράφεται στο ενημερωτικό φυλλάδιο του Ινστιτούτου, όπως παρατίθεται στη διάταξη της παραπομπής, ως «πρόσωπο που έχει την κατάλληλη πείρα και κατάρτιση για άσκηση διευθυντικών καθηκόντων». Τα μέλη ήταν 12 864. Μέλος «member» (MIMI) είναι το «πρόσωπο που έχει την κατάλληλη πείρα και κατάρτιση για να διοριστεί σε διευθυντική θέση μεσαίας κατηγορίας». Οι 8 305 ήταν συνδεδεμένα μέλη. Το συνδεδεμένο μέλος (Associate Member) είναι «πρόσωπο ικανό να επιτελέσει εργασία ορισμένων προδιαγραφών χωρίς εποπτεία». Όλα αυτά τα μέλη ονομάζονται «καταστατικά» (corporate) και έχουν δικαίωμα ψήφου. Η κατοχή πιστοποιητικού NVQ αποτελεί πλέον στις περισσότερες περιπτώσεις απαραίτητη προϋπόθεση για την απόκτηση της ιδιότητας του καταστατικού μέλους. Το Ινστιτούτο είχε 984 «Affiliate Members». Το εγγεγραμμένο μέλος (Affiliate Member) είναι «το πρόσωπο που απασχολείται ή εκπαιδεύεται στον συγκεκριμένο τομέα και εργάζεται με τις υψηλές προδιαγραφές που καθορίζει ο κώδικας συμπεριφοράς αλλά δεν μπορεί ακόμη να αποκτήσει την ιδιότητα του συνδεδεμένου μέλους». Υπάρχουν 1 181 μαθητευόμενα μέλη· μαθητευόμενο μέλος είναι «το πρόσωπο που παρακολουθεί τα απαραίτητα μαθήματα για την απόκτηση της ιδιότητας του καταστατικού μέλους (με δικαίωμα ψήφου)». Κατά τον γενικό διευθυντή του, στόχος του Ινστιτούτου είναι να αποκτήσει 50 000 μέλη, δεδομένου ότι, στον τομέα του αυτοκινήτου στο Ηνωμένο Βασίλειο (εξαιρουμένης της βιομηχανίας) απασχολούνται περίπου 500 000 άτομα. Κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία, το Ινστιτούτο διευκρίνισε ότι το ποσό που καταβάλλεται σε περίπτωση εγγραφής ποικίλλει αναλόγως με την ιδιότητα κάθε μέλους.

10 — Ο εθνικός δικαστής διευκρινίζει ότι υπάρχουν πολυάριθμα τοπικά και διοικούμενα από τοπικές επιτροπές κέντρα σε όλη τη Μεγάλη Βρετανία.

17. Πέραν των προηγουμένων στόχων, το Ινστιτούτο έχει ως σκοπό (σκοπός i) «με την επιφύλαξη των διατάξεων περί champerty και maintenance, να αναλαμβάνει να κινεί οποιαδήποτε νομική διαδικασία ή δίκη σε υπόθεση που αφορά σε μεγάλο βαθμό τα συμφέροντα των μελών του» [11].

18. Τέλος, μεταξύ των σκοπών του συγκαταλέγεται και (σκοπός v) «η λήψη οποιουδήποτε άλλου προσθέτου μέτρου που το Ινστιτούτο θεωρεί ότι θα διευκόλυνε την επίτευξη των ανωτέρω σκοπών ή κάποιου από αυτούς». Στο πλαίσιο αυτού του σκοπού, το Ινστιτούτο δημοσιεύει ορισμένα έντυπα και προβαίνει σε εκδόσεις.

Β — *Η διαδικασία ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου*

19. Με απόφαση που περιέχεται σε έγγραφο της 15ης Ιανουαρίου 1996, οι Commissionners of Customs and Excise απεφάσισαν ότι το Ινστιτούτο δεν πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπει το παράρτημα 9 του VATA και οι παροχές υπηρεσιών που παρέχει στα μέλη του ως αντιστάθμισμα των ετησίων εισφορών τους αποτελούσαν υπηρεσίες υποκείμενες σε ΦΠΑ [12].

20. Το Ινστιτούτο με προσφυγή που κατέθεσε στο VAT and Duties Tribunal του Λονδίνου στράφηκε κατά της αποφάσεως αυτής των Commissionners.

21. Ο εθνικός δικαστής, στη διάταξη περί παραπομπής, εξηγεί τους λόγους για τους οποίους θεωρεί ότι το Ινστιτούτο δεν μπορεί να υπαχθεί στο πεδίο εφαρμογής του παραρτήματος 9 του VATA.

22. Καταρχάς, το Ινστιτούτο δεν μπορεί να θεωρηθεί «επαγγελματική ένωση» με την έννοια του σημείου 1 b του παραρτήματος 9

11 — Οι διατάξεις των laws affecting champerty and maintenance αφορούν το ποσό που χορηγείται σε κάποιον τρίτο που μετέχει σε μία δίκη και μοιράζεται με τον ενδιαφερόμενο τη χορηγούμενη αποζημίωση σε περίπτωση επιτυχούς εκβάσεως της δίκης.

12 — Το τιθέμενο ζήτημα απαλλαγής των δραστηριοτήτων ορισμένων οργανώσεων που επιδιώκουν συνδικαλιστικούς σκοπούς από τον ΦΠΑ παρουσιάζει ευρύτερο ενδιαφέρον για τον Βρετανό νομικό. Το Ινστιτούτο προσεκόμισε συνημμένο στις παρατηρήσεις του απόσπασμα από το βιβλίο «Tolley's VAT case Digest 1996», που αφορά υποθέσεις σχετικές με την απαλλαγή από το ΦΠΑ και με τη διάκριση επαγγελματικής ή μη επαγγελματικής οργανώσεως και/ή συνδικαλιστικής ή όχι, κατά το αγγλικό δίκαιο. Έτσι, μια οργάνωση οδηγών ταξί («Association of taxi-cab owners») θεωρήθηκε ότι δεν συνιστά επαγγελματική ή συνδικαλιστική οργάνωση για να τύχει η εγγραφή μελών σε αυτήν απαλλαγής από τον ΦΠΑ, διότι βασική της δραστηριότητα ήταν η παροχή υπηρεσιών ραδιοταξί στα μέλη της και επιπλέον αυτά δεν ήταν μισθωτοί [«Tolley's (...) Digest», σημείο 13.19]. Απεκλείσθησαν επίσης της απαλλαγής από το ΦΠΑ διότι δεν συνιστούσαν, κατά το εθνικό δίκαιο, σύμφωνα με την απόφαση του αρμόδιου tribunal, συνδικαλιστικές ή επαγγελματικές οργανώσεις, η εθνική οργάνωση επιχειρηματιών γραφείων κηδειών [National Association of Funeral Directors, «Tolley's (...) Digest», σημείο 13.18] και η οργάνωση συνταξιούχων δημοσίων υπαλλήλων [Civil Service Pensioner's Alliance — CPSA, «Tolley's (...) Digest», σημείο 13.29]. Στην τελευταία περίπτωση θεωρήθηκε ότι τα μέλη της CPSA είναι συνταξιούχοι και όχι εργαζόμενοι και ότι η ενλόγω οργάνωση δεν συνιστούσε επαγγελματική οργάνωση.

του VATA, στο μέτρο που τα μέλη του αντιπροσώπευαν μια ευρύτατη κλίμακα διαφορετικών δραστηριοτήτων. Οι «επαγγελματικές ενώσεις», κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, συμπεριλαμβάνουν αποκλειστικά τις ενώσεις που εξυπηρετούν τα συμφέροντα των ανθρώπων οι οποίοι έχουν ορισμένες εξειδικευμένες ικανότητες που τους επιτρέπουν να παρέχουν ειδικευμένες υπηρεσίες, ενώ τα μέλη του Ινστιτούτου ανήκουν σε ευρύ φάσμα δραστηριοτήτων, με μόνο κοινό παρονομαστή ότι όλα απασχολούνται στο εμπόριο αυτοκινήτων.

23. Στη συνέχεια, κατά την άποψη του εθνικού δικαστή πάντοτε, το Ινστιτούτο δεν μπορεί να θεωρηθεί ένωση, κατά την έννοια του σημείου 1 c του ρηθέντος παραρτήματος, στο μέτρο που πρωταρχικός σκοπός του Ινστιτούτου δεν είναι η πρόοδος συγκεκριμένου κλάδου γνώσεων ούτε η ανάπτυξη των επαγγελματικών ικανοτήτων, οι οποίες ικανότητες αφορούν ένα επάγγελμα που ασκούν όλα τα μέλη.

24. Τέλος, ο εθνικός δικαστής θεωρεί ότι το Ινστιτούτο δεν υπάγεται στο σημείο 1 a, του παραρτήματος 9, του VATA, διότι δεν αποτελεί «συνδικαλιστική οργάνωση» (trade union) επιφορτισμένη κατά κύριο λόγο με τη διεξαγωγή διαπραγματεύσεων για λογαριασμό των μελών της σχετικά με τις συνθήκες εργασίας τους.

25. Το Ινστιτούτο προέβαλε, ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, ότι αποτελεί «συνδικαλιστική οργάνωση», κατά την έννοια του άρθρου 13, υπό Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, υπεστήριξε ότι αν η έκφραση «aims of a trade-union nature» (σκοπός συνδικαλιστικός), όπως έχει στο γαλλικό κείμενο, δηλαδή «organismes (...) poursuivant des objectifs de nature (...) syndicale (...)» καλύπτει τις οργανώσεις εργοδοτών τότε το περιεχόμενό της πρέπει να είναι ευρύτερο από το περιεχόμενο του όρου «trade-union», όπως γίνεται αντιληπτός στην αγγλική γλώσσα. Αν η διάταξη του άρθρου 13 υπό Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της έκτης οδηγίας, ερμηνευθεί κατ' αυτόν τον τρόπο τότε η παράδοση αγαθών ή η προσφορά υπηρεσιών του Ινστιτούτου προς τα μέλη του μπορούν να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

26. Όμως, ο εθνικός δικαστής, επικαλούμενος τη συνήθη έννοια του όρου «trade-union» που χρησιμοποιείται στην αγγλική γλωσσική απόδοση του προμνησθέντος άρθρου 13, υπό Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της έκτης οδηγίας συμπεραίνει ότι οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών στις οποίες προβαίνει το Ινστιτούτο δεν θα μπορούσαν να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ δυνάμει αυτής της διατάξεως.

27. Επιπλέον, ο εθνικός δικαστής σημειώνει ότι ο όρος «συνδικαλιστικός» («syndicale») και οι ισοδύναμοι όροι που χρησιμοποιούνται σε ορισμένες γλωσσικές αποδόσεις, μεταξύ των οποίων και η γαλλική, φαίνεται ότι χρησιμοποιούνται υπό ευρύτερη έννοια από εκείνο της «trade-union» και τους αντίστοιχους προς αυτήν που μνημονεύονται σε άλλες γλωσσικές αποδόσεις, όπως η αγγλική

28. Κατά συνέπεια, το εθνικό δικαστήριο θέτει το ζήτημα κατά πόσον, υπό το φως της γαλλικής αποδόσεως του άρθρου 13, υπό Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της έκτης οδηγίας, το Ινστιτούτο αποτελεί «organisation with aim of a trade-union nature» («organisme poursuivant des objectifs de nature syndicale»).

29. Επίσης, ο εθνικός δικαστής εκτιμά ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών από το Ινστιτούτο προς τα μέλη του δεν έχει ως αποτέλεσμα τη στρέβλωση του ανταγωνισμού, όπως υπεστήριξε ενώπιόν του ο εκπρόσωπος των Commissioners.

IV — Το προδικαστικό ερώτημα

30. Στο πλαίσιο της εκκρεμούσης ενώπιόν του διαφοράς, το VAT and Duties Tribunal του Λονδίνου, θεωρώντας ότι τίθεται ζήτημα κατά πόσον είναι συμβατή η επίμαχη εθνική νομοθεσία με την έκτη οδηγία ΦΠΑ, υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Υπό το φως των πραγματικών διαπιστώσεων των σκέψεων 3 έως 19 και 21 της αποφάσεως του Tribunal και σε περιπτώσεις όπως η περιγραφομένη στη σκέψη 21 (που συνοψίζεται κατωτέρω), απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι υπηρεσίες που παρέχει μια τέτοια ένωση, η οποία αποτελεί οργανισμό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ως εμπίπτουσες στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως του άρθρου 13, υπό Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της έκτης οδηγίας καλυπτόμενες συγκεκριμένα από την ακόλουθη έκφραση

"(...) οργανισμούς (...) που επιδιώκουν σκοπούς (...) συνδικαλιστικούς (...)";

Περιληπτικά, η σκέψη 21 αναφέρει ότι η ένωση αποτελεί εκουσία ένωση προσώπων που εργάζονται στον τομέα της εμπορίας αυτοκινήτων. Πρωταρχικός σκοπός της ενώσεως είναι η βελτίωση του επιπέδου εργασίας των μελών της, η βελτίωση της δομής κάθε σταδιοδρομίας εντός των διαφόρων κλάδων του τομέα και η συνακόλουθη διαμόρφωση καλύτερης εικόνας, ενώπιον του κοινού, του ενλόγω τομέα και των ανθρώπων που εργάζονται σ' αυτόν. Η ένωση επιδιώκει τους σκοπούς αυτούς ανταποκρινόμενη στις ανάγκες του τομέα για ειδικευμένο προσωπικό όλων των βαθμίδων, με την έγκριση κύκλων μαθημάτων (που πραγματοποιούνται από άλλα ιδρύματα) όπου διδάσκονται οι απαιτούμενες γνώσεις, με τη χορήγηση διακρίσεων και τη συμπλήρωση των κύκλων μαθημάτων και με την κατάταξη των μελών της, με τη διάδοση πληροφοριακών στοιχείων για την ενημέρωση των μελών της σχετικά με τις εξελίξεις στον τομέα και στις οικείες ειδικότητες και με την τήρηση βιβλίου τοποθετήσεων σε θέσεις εργασίας.»

V — Απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα

31. Το Ινστιτούτο και η Επιτροπή θεωρούν ότι η έννοια «οργανισμοί που επιδιώκουν σκοπούς συνδικαλιστικούς», που υπάρχει στο άρθρο 13, υπό Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της έκτης οδηγίας, καλύπτει και το ίδιο, προβάλλοντας προς τούτο ότι η γαλλική γλωσσική απόδοση είναι ευρύτερη από την αντίστοιχη αγγλική.

32. Αντιθέτως, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου θεωρεί ότι η ενλόγω έννοια σημαίνει οργανισμούς που δεν είναι απαραίτητα συνδικάτα (trade unions) αλλά οι σκοποί τους σε σχέση με τα μέλη τους είναι της ιδίας φύσεως με εκείνους ενός συνδικάτου (trade union) προς τα μέλη του. Συμπεραίνει δε ότι η έννοια «organisations with aims of a trade-union nature» καλύπτει οργανισμούς μη κερδοσκοπικούς οι οποίοι: α) ενεργούν για την υπεράσπιση συλλογικών συμφερόντων των μελών τους (είτε πρόκειται για μισθωτούς είτε για εργάτες) και, β) αντιπροσωπεύουν τα συμφέροντα των μελών τους (ανάλογα με την περίπτωση) προς τους εργοδότες, τις εργοδοτικές οργανώσεις, τους κυβερνητικούς οργανισμούς και άλλους. Συνεπώς, οργανισμοί όπως το Ινστιτούτο δεν μπορούν να υπαχθούν σε αυτή την έννοια.

33. Παρατηρούμε λοιπόν ότι προφανώς υπάρχουν αποκλίσεις στις διάφορες γλωσσικές αποδόσεις του όρου «trade-union», που χρησιμοποιεί το αγγλικό κείμενο, ο οποίος έχει ειδική στενή έννοια, αφορά στα συνδικάτα των εργαζομένων και δεν εφαρμόζεται σε οργανισμούς όπως το Ινστιτούτο [13].

34. Απεναντίας, η γαλλική γλωσσική απόδοση αναφέρεται σε «organismes sans but lucratif poursuivant des objectifs de nature syndicale». Όμως ο γαλλικός όρος «syndical» έχει ευρύτερη έννοια από τον αγγλικό όρο «trade-union». Στα γαλλικά [14] σημαίνει τόσο ό,τι είναι σχετικό με μία επαγγελματική οργάνωση, με ένα συνδικάτο, όσο και ό,τι είναι σχετικό με ένα συνδικάτο μισθωτών, με τον συνδικαλισμό. Υπό την τελευταία αυτή έννοια αντιστοιχεί στον αγγλικό όρο «trade-union». Επίσης, στα γαλλικά [15], ο όρος «syndicat», σημαίνει «ένωση που έχει ως αντικείμενο την προάσπιση κοινών συμφερόντων» καθώς και των επαγγελματικών συμφερόντων [16].

35. Σχηματικά, θα μπορούσαμε να πούμε ότι οι χρησιμοποιούμενοι όροι στις διάφορες (αυθεντικές) γλώσσες της Κοινότητας για την απόδοση του επίμαχου όρου «συνδικαλιστικούς σκοπούς» συνεπάγονται εν προ-

13 — Βλ., ενδεικτικά, «*Webster's Third New International Dictionary of the English Language unabridged*» 1981, στο λήμμα «trade-union».

14 — Βλ., ενδεικτικά, «*Dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*», του Paul Robert, έκτος τόμος, 1972, στο λήμμα «syndical».

15 — Βλ. «*Dictionnaire alphabétique (...)*», op. cit., στο λήμμα «syndicat».

16 — Ότι ο γαλλικός όρος «syndicat» είναι ευρύς το αποδεικνύει και το γεγονός ότι χρησιμοποιείται και στην έκφραση «syndicat d'initiative», που αφορά τουριστικούς αναπτυξιακούς οργανισμούς.

κειμένω μια στενή και μια ευρεία παραλλαγή.

36. Ο όρος «aims of a trade-union nature», ο οποίος, κατά κύριο λόγο, σημαίνει «σκοπούς εργατικού συνδικάτου», αποτελεί τη στενή παραλλαγή. Οι αντίστοιχοι όροι στα γερμανικά (gewerkschaftliche), τα δανικά (fagforeningsmaessig), τα φινλανδικά (ammattijärjestöllisiä) και τα ελληνικά (συνδικαλιστικούς) χρησιμοποιούνται με αντίστοιχη έννοια.

37. Απεναντίας, ο όρος «objectifs de nature syndicale», που περιλαμβάνει και τις επαγγελματικές οργανώσεις που δεν συνιστούν εργατικά συνδικάτα, αποτελεί την ευρεία παραλλαγή. Οι αντίστοιχοι όροι στα ιταλικά (sindacale), τα ολλανδικά (syndikale), τα ισπανικά (sindical) και τα πορτογαλικά (sindical) έχουν παρόμοια σημασία.

38. Αφού υπάρχουν παρόμοιες γλωσσικές αποκλίσεις, η αγγλική απόδοση του όρου θα πρέπει να ερμηνευθεί υπό το φως των άλλων γλωσσικών αποδόσεων [17], ώστε να βρεθεί η κοινή έννοια όλων των γλωσσικών αποδόσεων.

39. Το ζήτημα υπάρξεως γλωσσικών αποκλίσεων στην απόδοση όρων ή εκφράσεων των νομοθετικών κειμένων των κοινοτικών οργάνων έχει ήδη απασχολήσει το Δικαστήριο, το οποίο, λόγου χάριν, στην απόφαση Stauder [18], έκρινε ότι: «Όταν μία μοναδική απόφαση απευθύνεται σ' όλα τα κράτη μέλη, η ανάγκη ομοιόμορφης εφαρμογής, συνεπώς δε και ομοιόμορφης ερμηνείας αποκλείει τη λήψη υπόψη του νομοθετικού αυτού κειμένου μεμονωμένα σε μια από τις γλωσσικές του αποδόσεις, αλλά απαιτεί να ερμηνεύεται σε σχέση τόσο με την πραγματική βούληση εκείνου που το εξέδωσε, όσο και με το σκοπό που ο τελευταίος επιδίωκε, ακριβώς υπό το πρίσμα όλων των γλωσσικών αποδόσεων» [19]. Στη συνέχεια τόνισε ότι «άλλωστε, δεν μπορεί να γίνει δεκτό πως οι εκδότες της αποφάσεως θέλησαν να επιβάλουν πιο αυστηρές υποχρεώσεις σε ορισμένα κράτη μέλη απ' ό,τι σε άλλα» [20].

40. Επομένως, για την επίλυση αυτού του προβλήματος μπορεί να μας βοηθήσει η νομολογία του Δικαστηρίου, το οποίο, με την απόφαση Cricket St Thomas [21] έκρινε ότι η διατύπωση σε μια από τις γλώσσες της Κοινότητας (σε εκείνη την περίπτωση την αγγλική γλώσσα) «δεν μπορεί να χρησιμεύσει ως μόνη βάση για την ερμηνεία της διατάξεως αυτής, ούτε μπορεί να της αναγνωρισθεί, προς τον σκοπό αυτό, υπεροχή έναντι των άλλων γλωσσικών αποδόσεων. Μια τέτοια αντιμετώπιση θα ήταν αντίθετη προς την απαίτηση της ομοιόμορφης εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου». Τόνισε δε ότι «όταν υφίσταται διάσταση μεταξύ διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων, η επίδικη

17 — Για την επίλυση από το Δικαστήριο παρόμοιου προβλήματος, βλ. την απόφαση της 30ής Σεπτεμβρίου 1982, υπόθεση 295/81, IFF (Συλλογή 1982, σ. 3239, σκέψεις 8 και 9).

18 — Απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1969, υπόθεση 29/69 (Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 147).

19 — Απόφαση Stauder (σκέψη 3). Πρβλ. την απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1967, υπόθεση 19/67, Van der Vecht (Συλλογή τόμος 1965-1968, σ. 617).

20 — Απόφαση Stauder (σκέψη 4).

21 — Απόφαση της 27ης Μαρτίου 1990, υπόθεση C-372/88 (Συλλογή 1990, σ. I-1345, σκέψη 18).

διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται σε συνάρτηση με τη γενική οικονομία και το σκοπό της κανονιστικής ρυθμίσεως, στοιχείο της οποίας αποτελεί η διάταξη» [22].

41. Συνεπώς, καθίσταται αναγκαία, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η εξεύρεση του σκοπού που επιδίωκε ο κοινοτικός νομοθέτης με την ενλόγω διάταξη, ώστε μέσω και αυτής της τελολογικής ερμηνείας να καταλήξουμε σε συμπεράσματα για την έννοια του υπό εξέταση όρου.

42. Καταρχάς, παρατηρούμε ότι αντικείμενο της έκτης οδηγίας είναι η εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών που αφορούν τους φόρους κύκλου εργασιών με τη δημιουργία κοινού συστήματος ΦΠΑ, μέσω μιας ομοιόμορφης φορολογικής βάσης. Επίσης, προβλέφθηκε (ενδέκατη αιτιολογική σκέψη) ότι «πρέπει να καταρτισθεί κοινός πίνακας απαλλαγών με σκοπό την ομοιόμορφη είσπραξη των ιδίων πόρων σε όλα τα κράτη μέλη». Από την ενλόγω αιτιολογική σκέψη, όπως άλλωστε έχει κατ' επανάληψη τονίσει το Δικαστήριο [23], προκύπτει ότι «οι απαλλαγές αυτές αποτελούν αυτόνομες έννοιες κοινοτικού δικαίου (...) οι οποίες εντάσσονται στο γενικό πλαίσιο του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας που θεσπίστηκε με την έκτη οδηγία».

43. Επιπλέον, παρατηρούμε ότι βασική κατευθυντήρια αρχή που προκύπτει από το σκοπό, τη γενική οικονομία των διατάξεων της οδηγίας είναι η υπαγωγή στον ΦΠΑ, κατά κανόνα, κάθε πράξεως παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή (άρθρο 2). Δηλαδή η έκτη οδηγία αναγνωρίζει στον ΦΠΑ ευρύτατο πεδίο εφαρμογής [24].

44. Από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας επίσης προκύπτει η απαλλαγή, κατ' εξαίρεση, από τον ΦΠΑ ορισμένων *περιοριστικά αναφερόμενων* δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος, δηλαδή δραστηριοτήτων τις οποίες απαριθμεί (άρθρο 13). Κατά συνέπεια, αφού πρόκειται για παρέκκλιση από γενική αρχή, θα πρέπει να ερμηνεύεται στενά, διότι, όπως άλλωστε έχει κρίνει και το Δικαστήριο [25], οποιαδήποτε ερμηνεία απέλγε να διευρύνει το πεδίο εφαρμογής του

22 — Βλ. τις αποφάσεις της 28ης Μαρτίου 1985, υπόθεση 100/84, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 1985, σ. 1169, σκέψη 17), και τις αποφάσεις της 17ης Οκτωβρίου 1991, υπόθεση C-100/90, Επιτροπή κατά Δανίας (Συλλογή 1991, σ. I-5089, σκέψη 8) και της 7ης Δεκεμβρίου 1995, υπόθεση C-449/93, Rockfon (Συλλογή 1995, σ. I-4291, σκέψη 28). Για το θέμα αυτό, στον τομέα των προδικαστικών αποφάσεων, πρβλ. τις αποφάσεις της 27ης Οκτωβρίου 1977, υπόθεση 30/77, Bouchereau (Συλλογή τόμος 1977, σ. 617, σκέψη 14), της 13ης Ιουλίου 1989, υπόθεση 173/88, Henriksen (Συλλογή 1989, σ. 2763, σκέψη 11), τις προτάσεις σε αυτή την υπόθεση του γενικού εισαγγελέα κ. F. G. Jacobs (σημεία 12 επ.), και τη μνημονευθείσα στην υποσημείωση 21, απόφαση, Cricket St Thomas (σκέψη 18) και τις προτάσεις σε αυτήν την υπόθεση του γενικού εισαγγελέα κ. G. Tesauro (σημεία 6 επ.).

23 — Βλ., ενδεικτικά, τις αποφάσεις της 11ης Αυγούστου 1995, υπόθεση C-453/93, Bulthuis-Griffioen (Συλλογή 1995, σ. I-2341, σκέψη 18) και της 15ης Ιουνίου 1989, υπόθεση 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Συλλογή 1989, σκέψη 11).

24 — Βλ., ενδεικτικά, την απόφαση της 26ης Μαρτίου 1987, υπόθεση 235/85, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 1987, σ. 1471, σκέψεις 7 έως 10) και τις προαναφερθείσες της 15ης Ιουνίου 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (σκέψεις 10 και 13) και της 11ης Αυγούστου 1995, Bulthuis-Griffioen (σκέψη 19).

25 — Βλ. τις προμνησθείσες, στην υποσημείωση 23, αποφάσεις της 15ης Ιουνίου 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (σκέψεις 13 και 14) και της 11ης Αυγούστου 1995, Bulthuis-Griffioen (σκέψη 19).

άρθρου 13, υπό Α, θα ήταν ασυμβίβαστη με τον στόχο αυτής της διατάξεως. Επιπλέον, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι [26] «το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας δεν αποκλείει όλες τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, αλλά μόνο αυτές που απαριθμούνται και περιγράφονται κατά πολύ λεπτομερή τρόπο», αρνήθηκε δε τη διασταλτική ερμηνεία των απαλλαγών που προβλέπει η οδηγία, στην περίπτωση που δεν έχει αποδειχθεί η ύπαρξη στοιχείων ερμηνείας που να επιτρέπουν την επέκταση της απαλλαγής που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις, και ειδικότερα το άρθρο 13 [27].

45. Δηλαδή, από τη συστηματική ερμηνεία των διατάξεων της έκτης οδηγίας προσανατολιζόμαστε προς μια ερμηνεία του όρου που μας απασχολεί που θα συμβιβάζεται με τη βασική κατευθυντήρια αρχή της.

46. Οδηγούμαστε λοιπόν στην εξέταση του ζητήματος ποιοι, σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο, μπορεί να είναι, δηλαδή σε τι συνίστανται, κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, οι στόχοι συνδικαλιστικής φύσεως.

47. Θεωρώ ότι συνδικαλιστικούς σκοπούς δεν μπορεί να συνιστά η άσκηση οποιαδήποτε δραστηριότητας ή η επιδίωξη οποιουδήποτε σκοπού που όλως τυχαίως ενδιαφέρει ή απασχολεί ένα συνδικάτο, μια συνδικαλιστική ή επαγγελματική οργάνωση. Ούτε, εξάλλου, η άσκηση οποιασδήποτε δραστηριότητας από μέρους των μελών της αρκεί, νομίζω, για να πούμε ότι κάποια ένωση συνιστά οργανισμό που επιδιώκει σκοπούς συνδικαλιστικούς και, κατά συνέπεια, υπάγεται στην έννοια του «οργανισμού που επιδιώκει συνδικαλιστικούς σκοπούς», δηλαδή εμπίπτει ratione personae στο πεδίο εφαρμογής της προβλεπομένης από το άρθρο 13, υπό Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', απαλλαγής από το ΦΠΑ.

48. Επομένως, ορθότερο, κατά τη γνώμη μου, είναι η επίμαχη φράση του άρθρου 13 να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αναφέρεται στους ουσιώδεις σκοπούς της συνδικαλιστικής δραστηριότητας και καλύπτει, κατά συνέπεια, τους μη κερδοσκοπικούς εκείνους οργανισμούς που, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους, επιδιώκουν τέτοιους σκοπούς.

49. Το γεγονός ότι η ίδια διάταξη του άρθρου 13, υπό Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', παραθέτει μια μακρά σειρά επιθέτων που χαρακτηρίζουν τη φύση των σκοπών των οργανισμών (αναφέρεται σε πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, πατριωτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς ή πολιτικής αγωγής σκοπούς) δεν σημαίνει, κατά τη γνώμη μου, ότι ο κοινοτικός νομοθέτης θέλησε με αυτόν τον τρόπο να συμπεριλάβει όλους τους οργανισμούς που ιδρύθηκαν στο πλαίσιο του γενικού συμφέροντος των μελών τους, αρκεί να μην είναι κερδοσκοπικοί και να μην υπάρχει κίνδυνος στρεβλώσεως του ανταγωνισμού, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή. Απεναντίας, ήθελε να

26 — Βλ. την απόφαση της 11ης Ιουλίου 1985, υπόθεση 107/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1985, σ. 2655, σκέψη 17) και την ήδη μνημονευθείσα στην υποσημείωση 23, απόφαση της 15ης Ιουνίου 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (σκέψη 12).

27 — Βλ. την απόφαση της 11ης Ιουλίου 1985, Επιτροπή κατά Γερμανίας, που ήδη αναφέρθηκε (σκέψη 20) και το σημείο 16 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα M. Darmon, στην υπόθεση C-63/92, Lubbock Fine, επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 1993 (Συλλογή 1993, σ. I-6665).

προσδιορίσει ποιοι οργανισμοί, που δεν είναι κερδοσκοπικοί και εφόσον δεν υπάρχει κίνδυνος στρεβλώσεως του ανταγωνισμού, μπορούν να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

50. Στην αναζήτηση αυτής της νοητής γραμμής που χωρίζει τους συνδικαλιστικούς από τους μη συνδικαλιστικούς σκοπούς, κατά την έννοια βεβαίως της έκτης οδηγίας, μπορεί νομίζω να μας βοηθήσει η νομολογία του Δικαστηρίου. Στην υπόθεση ASTI [28], που αφορούσε κοινοτική διάταξη που δεν έπρεπε να ερμηνευθεί στενά [29], όπως εν προκειμένω αυτή του άρθρου 13, το Δικαστήριο έκρινε [30] ότι η ενλόγω διάταξη «συνιστά ειδική έκφραση της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων στον ειδικό τομέα της συμμετοχής των εργαζομένων στις συνδικαλιστικές οργανώσεις και τις συνδικαλιστικές δραστηριότητες», η δε ισχύς της «δεν μπορεί να περιορίζεται με βάση θεωρήσεις που ανάγονται στη νομική μορφή του οικείου οργανισμού.» Περαιτέρω δε έκρινε ότι οι οργανισμοί περί των οποίων επρόκειτο στη συγκεκριμένη περίπτωση [31] δεν ήταν μόνον αυτοί που «έχουν τη νομική μορφή των συνδικαλιστικών οργανώσεων» αλλά και όσοι «ασκούν ανάλογες λειτουργίες υπερασπίσεως των συμφερόντων των εργαζομένων και εκπροσωπήσεώς τους» [32].

51. Από την μνημονευθείσα απόφαση ASTI συνάγουμε, επομένως, δύο κρίσιμα στοιχεία σχετικά με το ζήτημα που μας απασχολεί, τα οποία μας επιτρέπουν να προσεγγίσουμε το περιεχόμενο του όρου «συνδικαλιστική», κατά το κοινοτικό δίκαιο, με βάση ένα λειτουργικό κριτήριο. Δηλαδή το επίθετο «συνδικαλιστική» προσιδιάζει σε μια οργάνωση η οποία, ανεξάρτητα από την νομική μορφή με την οποία παρουσιάζεται, έχει ως στόχο την υπεράσπιση (διαφύλαξη και προαγωγή) των συμφερόντων των μελών της (εργαζομένων ή όχι, εργοδοτών ελευθέρων επαγγελματιών αλλά και, γενικότερα, φορέων κάποιας οικονομικής δραστηριότητας) και την εκπροσώπησή τους [33]. Επομένως, μια οργάνωση μη κερδοσκοπική δεν αρκεί να επιδιώκει απλώς την προώθηση συμφερόντων των μελών της εφόσον αυτή η προώθηση δεν συγκεκριμενοποιείται στην προάσπιση των συμφερόντων αυτών και την εκπροσώπηση

28 — Απόφαση της 4ης Ιουλίου 1991, υπόθεση ASTI (Association de soutien aux travailleurs immigrés) (Συλλογή 1991, σ. I-3507, σκέψεις 13 έως 17). Βλ. και τα σημεία 16 επ. των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα κ. F. Jacobs, στην ίδια υπόθεση.

29 — Επρόκειτο για τη διάταξη του άρθρου 8, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του κανονισμού (ΕΟΚ) 1612/68, της 15ης Οκτωβρίου 1968, περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητος (ΕΕ ειδ. έκδ. 05/001, σ. 33), σύμφωνα με το οποίο, «ο εργαζόμενος υπήκοος κράτους μέλους που απασχολείται στην επικράτεια άλλου κράτους μέλους απολαύει ίσης μεταχειρίσεως ως προς την συμμετοχή του σε συνδικαλιστικές οργανώσεις και την άσκηση των συνδικαλιστικών του δικαιωμάτων, συμπεριλαμβανομένου και του δικαιώματος ψήφου και της καταλήψεως θέσεων διοικήσεως ή διευθύνσεως μια συνδικαλιστικής οργανώσεως· είναι δυνατόν να αποκλεισθεί η συμμετοχή του από τη διοίκηση οργανισμών δημοσίου δικαίου και από την άσκηση λειτουργήματος δημοσίου δικαίου. Απολαύει εξάλλου του δικαιώματος εκλογιμότητας στα όργανα εκπροσωπήσεως των εργαζομένων στην επιχείρηση».

30 — Απόφαση ASTI (σκέψη 15).

31 — Επρόκειτο για το chambre des employés privés του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, επαγγελματικό επιμελητήριο που λειτουργεί σύμφωνα με το λουξεμβουργιανό δίκαιο.

32 — Απόφαση ASTI (σκέψη 16). Βλ. και το σημείο 19 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα κ. F. Jacobs, στην υπόθεση αυτή. Αυτή η ιδέα της υπερασπίσεως της προαγωγής των συμφερόντων των μελών της από μια επαγγελματική ένωση, την οποία συνεπάγεται η αναγνώριση της συνδικαλιστικής ελευθερίας (λόγου χάριν, τούτο προβλέπεται από το άρθρο 24α του Κανονισμού Υπηρεσιακής Καταστάσεως των υπαλλήλων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων) συνάγεται από τις αποφάσεις της 8ης Οκτωβρίου 1974, υπόθεση 175/73, Union Syndicale — Service Public Européen — Βρυξέλλες, Massa και Kortner κατά Συμβουλίου (Συλλογή τόμος 1974, σ. 423, σκέψη 14) και της ίδιας μέρας, υπόθεση 18/74, Syndicat Général du Personnel des Organismes Européens κατά Επιτροπής (Συλλογή τόμος 1974, σ. 425, σκέψη 10), της 18ης Μαρτίου 1975, υπόθεση 72/74, Union Syndicale — Service Public Européen κ.λπ. κατά Συμβουλίου (Συλλογή τόμος 1975, σ. 141, σκέψεις 17 και 19) και της 18ης Ιανουαρίου 1990, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-193/87 και C-194/87, Maurissen και Union Syndicale κατά Ελεγκτικού Συνεδρίου (Συλλογή 1990, σ. I-95, σκέψη 13).

33 — Υπενθυμίζω ότι η διεθνής σύμβαση εργασίας 87 του 1948, «περί συνδικαλιστικής ελευθερίας και προστασίας του συνδικαλιστικού δικαιώματος», προσδιορίζει τον σκοπό των οργανώσεων των εργαζομένων και των εργοδοτών (άρθρο 10) με γενική διατύπωση: προαγωγή και προάσπιση των συμφερόντων τους· (για το κείμενο της διεθνούς αυτής συμβάσεως, βλ. «International Labour Conventions and Recommandations» που υιοθέτησε η Γενική Συνδιάσκεψη της Διεθνούς Οργανώσεως Εργασίας, International Labour Office, Γενεύη 1992, τόμος I (1919-1962), σ. 435.

των μελών της προς κάποια κέντρα λήψεως αποφάσεων που τα αφορούν [34].

52. Κατά συνέπεια, αποτελεί ζήτημα που πρέπει να επιλυθεί στη συνέχεια το αν ως συνέπεια του νομικού αυτού χαρακτηρισμού υφίστανται διακρίσεις, στο πλαίσιο εθνικής νομοθεσίας, ανάμεσα στη φορολόγηση ή την απαλλαγή από τον ΦΠΑ της παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών προς τα μέλη τους, σε βάρος εκείνων των οργανισμών οι οποίοι, καίτοι επιδιώκουν σκοπούς συνδικαλιστικούς υπό την έννοια της έκτης οδηγίας, εντούτοις καλούνται να καταβάλλουν τον αναλογούντα ΦΠΑ.

53. Αντιθέτως, εάν δεν συντρέχει η προϋπόθεση αυτή, της επιδιώξεως συνδικαλιστικών σκοπών, δεν μπορεί να γίνει λόγος για παράβαση της αρχής της ισότητας, υπό την έννοια ότι υφίσταται δυσμενής μεταχείριση ισοδύναμων οικονομικών δραστηριοτήτων, όπως υποστηρίζει το Ινστιτούτο, κατά το οποίο, δεν υφίστανται διαφορές ως προς τη φύση και τη λειτουργία των ενλόγω οικονομικών δραστηριοτήτων όταν ασκούνται από οργανισμούς που επιδιώκουν συνδικαλιστικούς στόχους και όταν ασκούνται από οργανισμούς που δεν έχουν παρόμοιους στόχους, έστω και αν δεν είναι κερδοσκοπικοί, ούτε υπάρχει κίνδυνος στρεβλώσεως του ανταγωνισμού. Διότι σε μια τέτοια περίπτωση θα είχαμε διαφορετική μεταχείριση διαφορετικών καταστάσεων και τούτο δεν αντίκειται στο κοινοτικό δίκαιο.

54. Εξάλλου, μέσα σε αυτό το πλαίσιο οριοθετήσεως του όρου «οργανισμοί που έχουν συνδικαλιστικούς στόχους» πρέπει, νομίζω, να εντάξουμε και την απάντηση της Επιτροπής [35], σε γραπτή ερώτηση στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο (αρ. 831/82), με θέμα την απαλλαγή των οργανώσεων συνδικαλιστικής φύσεως από τον ΦΠΑ [36]. Η απάντηση αυτή έχει ως εξής:

«Η Επιτροπή, πράγματι, γνωρίζει τις γλωσσικές διαφορές που υπάρχουν στη σύνταξη του άρθρου 13 Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της έκτης οδηγίας. Ορισμένες αποδόσεις χρησιμοποιούν τη λέξη "συνδικάτο", η

34 — Βλ. Jean-Maurice Verdier, «Syndicats et droit syndical», tome 5, volume I («Liberté-Structures-Action»), Paris Dalloz, 2e éd., 1987, § 58, σ. 202 επ. Στο γαλλικό δίκαιο τα συνδικάτα έχουν εκ του νόμου ως αποστολή την μελέτη και την προάσπιση των δικαιωμάτων αλλά και των υλικών και ηθικών συμφερόντων, τόσο συλλογικών όσο και ατομικών των προσώπων στα οποία αφορούν τα καταστατικά τους (άρθρο L. 411-1 του Code du travail). Στην Ελλάδα, από το άρθρο 23, παράγραφος 1, του Συντάγματος συνάγεται ότι ο σκοπός των συνδικαλιστικών οργανώσεων έγκειται στη διαφύλαξη και προαγωγή των οικονομικών και εργασιακών συμφερόντων των εργαζομένων, ενώ ο νόμος 1264/1982 προσθέτει στους σκοπούς αυτούς και την προαγωγή των ασφαλιστικών, κοινωνικών και συνδικαλιστικών συμφερόντων των εργαζομένων· βλ., ενδεικτικά, Γεωργίου Λεβέντη, «Συλλογικό εργατικό δίκαιο», Αθήνα, εκδόσεις Δελτίου Εργατικής Νομοθεσίας, 1996, § 12, σ. 122 επ. Εξάλλου, οι συνδικαλιστικές οργανώσεις εκπληρούν την αποστολή τους με ποικίλους τρόπους όπως καταδεικνύει η ακολουθούμενη στα διαφορετικά κράτη μέλη πρακτική. Βλ. σχετικά Gérard Lyon-Caen, Jean Pélissier και Alain Supiot, «Droit du travail», Παρίσι, Précis, Dalloz, 18η έκδ., 1996, σ. 482 επ.

35 — ΕΕ C 25 της 31ης Ιανουαρίου 1983, σ. 1.

36 — Την απάντηση αυτή επανέλαβε η Επιτροπή διά του αρμοδίου Επιτρόπου το 1984, σε γραπτή ερώτηση (532/84) στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο· ΕΕ C 308, σ. 3.

οποία καλύπτει ποικιλία ερμηνευτικών αποδόσεων, ενώ άλλες χρησιμοποιούν τον πολύ ακριβή όρο "trade union".

Η Επιτροπή θεωρεί ότι οι διαφορές αυτές δεν θα πρέπει να έχουν πρακτικές συνέπειες όσον αφορά τις μη κερδοσκοπικές οργανώσεις (είτε είναι επαγγελματικές, ή οργανώσεις των εργοδοτών ή των εργαζομένων) *η δραστηριότητα των οποίων περιορίζεται στην αντιπροσώπευση του συλλογικού συμφέροντος* των μελών τους. Στην περίπτωση αυτή, οι οργανώσεις αυτές ενεργούν, πράγματι, ως συλλογική εκδήλωση και οι συνδρομές που καταβάλλονται από τα μέλη αποτελούν απόδειξη της ιδιότητάς τους ως μελών και δεν αποτελούν αμοιβή για παρασχεθείσες υπηρεσίες. Οι οργανώσεις αυτές θα πρέπει, λοιπόν, να απαλλάσσονται του ΦΠΑ.

Όσον αφορά τις προαναφερθείσες οργανώσεις που δεν περιορίζουν τη δραστηριότητά τους στη συλλογική αντιπροσώπευση των μελών τους, είναι δυνατό να υπαχθούν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου, όταν οι συνεισφορές που λαμβάνουν αντιπροσωπεύουν, πράγματι, την αμοιβή για τις υπηρεσίες που πρόσφεραν ατομικά στα μέλη τους» (η υπογράμμιση είναι δική μου).

55. Επιπλέον, κατά τη γνώμη μου, στην περίπτωση κατά την οποία ένας οργανισμός δρα, σύμφωνα με τους καταστατικούς σκοπούς του, ως συντονισμένο μέσο πίεσης (lobbying) προς κάποια, οποιαδήποτε, κέντρα λήψεως αποφάσεων που αφορούν τον — έστω ευρύτατο — τομέα δραστηριότητας τον οποίο εκπροσωπεί, ο ενλόγω οργανισμός δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποκλείεται άνευ ετέρου από την κατηγορία των οργανισμών που έχουν «σκοπούς συνδικαλιστικούς» κατά την έννοια της διατάξεως της έκτης οδηγίας. Επομένως, μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ, υπό τους όρους της σχετικής διατάξεως του άρθρου 13, υπό Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της έκτης οδηγίας, εφόσον συντρέχουν οι δύο προϋποθέσεις που τίθενται στη διάταξη αυτή: α) δεν έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα και β) η απαλλαγή των δραστηριοτήτων τους δεν δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων του ανταγωνισμού. Δηλαδή, θεωρώ ότι ένας τέτοιος οργανισμός, και γενικότερα κάποια επαγγελματική μη κερδοσκοπική οργάνωση, δεν αρκεί να ενεργεί, παρέχοντας αγαθά ή προσφέροντας υπηρεσίες, στο πλαίσιο του συλλογικού συμφέροντος (intérêt collectif, benefit) των μελών της αλλά θα πρέπει να έχει ως σκοπό την προαγωγή, την υπεράσπιση των συμφερόντων των μελών της και την εκπροσώπησή τους, όπως προανέφερα.

56. Αποτελεί, επομένως, ζήτημα κάθε φορά πραγματικό που ανήκει στον εθνικό δικαστή να διαλευκάνει, κατά πόσον ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός έχει ως στόχο την υπεράσπιση των συμφερόντων και εκπροσωπήσεως των μελών του, για να θεωρηθεί ότι επιδιώκει σκοπούς συνδικαλιστικούς, υπό την έννοια της διατάξεως του άρθρου 13, υπό Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της έκτης οδηγίας.

57. Στην υπό κρίση υπόθεση, εάν εξετάσουμε τους σκοπούς που επιδιώκει το Ινστιτούτο και τα μέσα που χρησιμοποιεί για την

επίτευξή τους, όπως προκύπτουν από τη διάταξη περί παραπομπής [37], παρατηρούμε ότι στοχεύει στη βελτίωση του επιπέδου εργασίας των μελών του, τη βελτίωση της σταδιοδρομίας εντός των διαφόρων κλάδων του σχετικού με το εμπόριο αυτοκινήτων τομέα και τη συνακόλουθη βελτίωση της εικόνας του τομέα και των ανθρώπων που εργάζονται σ' αυτόν, ενώπιον του κοινού. Τα μέσα που χρησιμοποιεί το Ινστιτούτο είναι η ενσυνείδητη ανταπόκριση στις ανάγκες του τομέα για εξειδικευμένο προσωπικό (από διευθυντικά μέχρι τεχνικά επίπεδα), η έγκριση κύκλων μαθημάτων (που πραγματοποιούνται από άλλα ιδρύματα) για την διδασκαλία αυτών των εξειδικευμένων γνώσεων, η χορήγηση διακρίσεων για τη συμπλήρωση των μαθημάτων και με τη βαθμολόγηση των μελών, η κυκλοφορία πληροφοριακών στοιχείων προς τον σκοπό ενημερώσεως των μελών σχετικά με τις εξελίξεις στη βιομηχανία και η τήρηση βιβλίου τοποθετήσεων.

58. Δεδομένου ότι, όπως είδαμε, ο όρος «συνδικαλιστικός», κατά το κοινοτικό δίκαιο, προσιδιάζει σε μια οργάνωση η οποία ανεξάρτητα από την νομική μορφή στην οποία παρουσιάζεται, έχει ως στόχο την προαγωγή, την υπεράσπιση των συμφερόντων των μελών της (εργαζομένων ή όχι, εργοδοτών ή και ελευθέρων επαγγελματιών) και την εκπροσώπησή τους, δύσκολα θα δεχόμουν ότι το Ινστιτούτο μπορεί να περιληφθεί στους οργανισμούς που έχουν σκοπούς συνδικαλιστικούς. Υπενθυμίζω ότι η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου τονίζει στις γραπτές παρατηρήσεις της (σημείο 19), επανέλαβε δε τούτο και κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία, απαντώντας σε σχετική ερώτηση του Δικαστηρίου, ότι το Ινστιτούτο ποτέ δεν ανέφερε ότι κάποιο μέλος του απευθύνθηκε σε αυτό για να υπερασπίσει και να εκπροσωπήσει τα συμφέροντά του είτε προς τους εργοδότες του είτε προς οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο και ότι τα μέλη του Ινστιτούτου απευθύνονταν σε τέτοιες περιπτώσεις, όταν ήταν αναγκαίο, στα συνδικάτα των οποίων είναι μέλη.

59. Επομένως, αν δεχόμεθα, ότι ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός, όπως το Ινστιτούτο, αποτελεί «οργανισμό που επιδιώκει συνδικαλιστικούς σκοπούς», θα οδηγούμεθα σε επέκταση των απαλλαγών από τον ΦΠΑ και σε περιπτώσεις που δεν προβλέπονται από τις στενά ερμηνευτέες διατάξεις του άρθρου 13, υπό Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της έκτης οδηγίας. Δεν νομίζω, εξάλλου, ότι υφίστανται στοιχεία ερμηνείας που να επιτρέπουν την επέκταση της απαλλαγής την οποία προβλέπει η σχετική διάταξη του άρθρου αυτού [38].

60. Επιπλέον, αν δεχόμεθα κάτι τέτοιο, ερμηνεύοντας τόσο ευρέως τον όρο αυτό, θα άνοιγε, ενδεχομένως, ο δρόμος για την καταστρατήγηση των διατάξεων της οδηγίας, αφού θα επιτρεπόταν σε παρόμοιες ενώσεις, με ένα εύσχημο τρόπο, να απαλλάσσονται από τις υποχρεώσεις τους προς πληρωμή του ΦΠΑ, σε βάρος των δημοσιονομικών της Κοινότητας.

37 — Υπενθυμίζω ότι εν προκειμένω ο εθνικός δικαστής έκρινε ότι το Ινστιτούτο δεν αποτελεί «συνδικαλιστική ένωση ή άλλη ένωση προσώπων με κύριο σκοπό τη διαπραγμάτευση, για λογαριασμό των μελών του, των όρων προσλήψεως και απασχολήσεώς τους», όπως απαιτεί ο VATA.

38 — Βλ. την απόφαση της 11ης Ιουλίου 1985, Επιτροπή κατά Γερμανίας, που ήδη αναφέρθηκε στην υποσημείωση 27 (σκέψη 20) και το σημείο 16 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα κ. M. Darmon, στην υπόθεση C-63/92, Lubbock Fine, που επίσης μνημονεύθηκε στην υποσημείωση 27.

61. Κατά τη γνώμη μου, μια επαγγελματική ένωση όπως το Ινστιτούτο δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επιδιώκει συνδικαλιστικούς στόχους, υπό την έννοια της οδηγίας, διότι επεκτείνοντας υπερβολικά την έννοια αυτή θα καταλήγαμε στην ανισχυροποίησή της λόγω της υπερβολικής διευρύνσεώς της. Δηλαδή, δεν είναι δυνατόν να υπαγάγουμε ενώσεις όπως αυτή που περιγράφει ο εθνικός δικαστής στην έννοια των «οργανισμών που επιδιώκουν συνδικαλιστικούς σκοπούς», διότι με αυτό τον τρόπο θα αλλοιώναμε το περιεχόμενό της, με αποτέλεσμα η αόριστη αυτή νομική έννοια να έχει ονομαστική μόνο αξία, χωρίς ουσιαστικά δεσμευτικό περιεχόμενο και, τελικά, χωρίς ιδιαίτερη πρακτική χρησιμότητα.

62. Τέλος, επιχείρημα υπέρ της ενταύθα υποστηριζόμενης απόψεως μπορούμε να αντλήσουμε και από τις προπαρασκευαστικές εργασίες που οδήγησαν στην υιοθέτηση της αναλυόμενης διατάξεως του άρθρου 13, για να δούμε ποια ήταν η βούληση του νομοθέτη. Παρατηρούμε ότι στη γνώμη που διατύπωσε, στις 31 Ιανουαρίου 1974, η Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή για το σχέδιο της έκτης οδηγίας ΦΠΑ [39], γίνεται για πρώτη φορά λόγος για «απαλλαγή των συνδικάτων, *των επαγγελματικών οργανώσεων*, των εκκλησιών, κ.λπ.» (η υπογράμμιση είναι δική μου) από τον ΦΠΑ. Δηλαδή, στη γνώμη αυτή παρατίθενται ενδεικτικά τα συνδικάτα, οι επαγγελματικές οργανώσεις και οι εκκλησίες και ορίζεται ότι η ίδια ρύθμιση θα μπορούσε να ισχύσει και σε άλλους ισοδύναμους οργανισμούς (institutions équivalentes), τους οποίους δεν προσδιόριζε, αρκεί οι δραστηριότητές τους να μην εντάσσονταν στο πεδίο εφαρμογής του δημοσίου δικαίου και να μην απαλλάσσονταν εκ του λόγου αυτού από τον ΦΠΑ.

63. Κατά τη γνώμη της Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής, η απαλλαγή αυτή από τον ΦΠΑ θα ήταν δυνατή στο μέτρο που τα συνδικάτα και οι επαγγελματικές οργανώσεις δεν προβαίνουν σε ανταγωνιστικές δραστηριότητες, όπως οι εμπορικές δραστηριότητες ή η παροχή συμβουλών, που επισύρουν ξεχωριστή, πέρα από τη γενική εισφορά, αμοιβή και ποικίλλουν ανάλογα με το πόσο σημαντική είναι η παρεχόμενη υπηρεσία. Στην ίδια γνώμη βλέπουμε ότι αυτή η απαλλαγή κρίθηκε ιδιαίτερα επίκαιρη για τις εισφορές των εργατικών συνδικάτων, που σε περίπτωση επιβολής φόρου, θα στερούνταν το ποσό του φόρου δίχως τα μέλη τους να μπορούν να το αφαιρέσουν, μη έχοντα τα ίδια την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο [40].

64. Ενόψει αυτής της γνώμης της Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής, θα ήθελα να παρατηρήσω ότι το κείμενο του άρθρου 13, υπό Α, παράγραφος 1, σημείο ιβ', προσδιορίζει αναλυτικά ποιοι οργανισμοί απαλλάσσονται, αναφέρεται δε απλώς σε οργανισμούς που επιδιώκουν σκοπούς συνδικαλιστικούς και δεν κάνει λόγο για σκοπούς επαγγελματικούς γενικότερα. Κατά τούτο η διατύπωση της διατάξεως αυτής, όπως ισχύει, είναι επομένως στενότερη. Έτσι, και εξ αυτού του λόγου, οδηγούμεθα στο συμπέρασμα ότι μόνον οργανισμοί που επιδιώκουν συνδικαλιστικούς, υπό την προπαρατεθείσα έννοια, σκοπούς μπορούν να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

39 — JO C 139, της 12ης Νοεμβρίου 1974, σ. 15, σημείο 1 των παρατηρήσεων σχετικών με το άρθρο 14 του σχεδίου οδηγίας, που περιείχε τον κατάλογο των απαλλαγών από τον ΦΠΑ.

40 — Συνεχίζοντας δε η Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή παρετήρησε ότι τα συνδικάτα και οι επαγγελματικές οργανώσεις θα έπρεπε να έχουν την ευχέρεια να μην τύχουν απαλλαγής αλλά να καταβάλουν τον ΦΠΑ για να τους επιστραφεί εκ των υστέρων (φόρος ακινήτων και υλικό γραφείου).

VI — Πρόταση

65. Ενόψει της αναλύσεως που προηγήθηκε, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στο προδικαστικό ερώτημα που έθεσε το VAT and Duties Tribunal του Λονδίνου την ακόλουθη απάντηση:

«Το άρθρο 13, υπό Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, έκτη οδηγία 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, έχει την έννοια ότι ένας οργανισμός με τα χαρακτηριστικά αυτού που περιγράφεται στη διάταξη της παραπομπής δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι "επιδιώκει συνδικαλιστικούς σκοπούς" και, κατά συνέπεια, οι υπηρεσίες που παρέχει στα μέλη του δεν απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.»