

Υπόθεση C-488/18

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

25 Ιουλίου 2018

Αιτούν δικαστήριο:

Bundesfinanzhof (Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

21 Ιουνίου 2018

Προσφεύγον και αναιρεσίβλητο:

Golfclub Schloss Igling e. V.

Καθού και αναιρεσίον:

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen

Αντικείμενο της διαδικασίας της κύριας δίκης

Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας– Άμεσο αποτέλεσμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112– Ερμηνεία του όρου «οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα» της διατάξεως αυτής

Αντικείμενο και νομικό έρεισμα της προδικαστικής παραπομπής

Ερμηνεία του ενωσιακού δικαίου, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Έχει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, κατά το οποίο [τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο] «ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεδόμενες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, που προσφέρονται από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό

- ή τη σωματική αγωγή», άμεσο αποτέλεσμα, ώστε να μπορούν οργανισμοί μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα να επικαλεσθούν άμεσα αυτή την διάταξη σε περίπτωση ελλείψεως μεταφοράς της στο εσωτερικό δίκαιο;
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: Όταν γίνεται λόγος για «οργανισμό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα» στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρόκειται για
- αυτοτελή έννοια, που πρέπει να ερμηνεύεται κατά το ενωσιακό δίκαιο, ή
 - μπορούν τα κράτη μέλη να εξαρτούν τον χαρακτηρισμό τέτοιων οργανισμών από τη συνδρομή προϋποθέσεων όπως του άρθρου 52, σε συνδυασμό με το άρθρο 55, του Abgabenordnung (φορολογικού κώδικα) (ή των άρθρων 51 επ. του Abgabenordnung στο σύνολό τους);
- 3) Εάν πρόκειται για αυτοτελή έννοια, που πρέπει να ερμηνεύεται κατά το ενωσιακό δίκαιο: Οφείλει ένας οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, να έχει κανόνες για την περίπτωση της διαλύσεώς του, βάσει των οποίων να υποχρεούται να μεταβιβάσει τα υφιστάμενα περιουσιακά του στοιχεία σε άλλον οργανισμό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα για την προώθηση του αθλητισμού ή της σωματικής αγωγής;

Διατάξεις του ενωσιακού δικαίου στις οποίες γίνεται αναφορά

Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ομοιόμορφη φορολογική βάση, ιδίως άρθρο 13, μέρος Α

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ιδίως άρθρα 132 έως 135

Εθνικές διατάξεις στις οποίες γίνεται αναφορά

Abgabenordnung (στο εξής ΑΟ), ιδίως άρθρα 51 επ.

Συνοπτική έκθεση των περιστατικών και της διαδικασίας

- 1 Το προσφεύγον είναι εγγεγραμμένο σωματείο, το οποίο κατά το επίδικο έτος 2011 δεν αναγνωριζόταν ως κοινής ωφέλειας κατά την έννοια των άρθρων 51 επ. του ΑΟ. Σκοπός του σωματείου, κατά το καταστατικό του, είναι η προώθηση του αθλήματος του γκολφ. Ο σκοπός αυτός πραγματοποιείται με τη λειτουργία ενός γηπέδου γκολφ και των συναφών εγκαταστάσεων.
- 2 Κατά τη διάρκεια του επίδικου έτους, το προσφεύγον παρείχε, μεταξύ άλλων, μια σειρά υπηρεσιών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112, αλλά αποτελούν αντικείμενο διαφωνίας ως προς το αν μπορούν να απαλλάσσονται από τον φόρο κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας. Πρόκειται για το δικαίωμα χρήσεως του γηπέδου γκολφ (Greenfee), το χρησιδάνειο για τα μπαλάκια του γκολφ, τη διοργάνωση αγώνων γκολφ και εκδηλώσεων, έναντι τέλους συμμετοχής το οποίο εισέπραττε το προσφεύγον, την εκμίσθωση Caddys [αμαξιδίων για τη μεταφορά εντός του γηπέδου] και την πώληση μαστουνιών του γκολφ.
- 3 Η καθής φορολογική αρχή (στο εξής: το Finanzamt) θεώρησε ότι οι εν λόγω παροχές υπόκεινται σε φόρο κύκλου εργασιών [ΦΠΑ]. Το Finanzgericht [φορολογικό δικαστήριο] δέχθηκε την ασκηθείσα σχετικώς προσφυγή με την αιτιολογία ότι το προσφεύγον είναι οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ο οποίος μπορεί να επικαλεσθεί, για την απαλλαγή από τον φόρο του επίδικου κύκλου εργασιών, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112. Κατά της αποφάσεως αυτής στρέφεται η αίτηση αναιρέσεως του Finanzamt.

Σύντομη έκθεση της αιτιολογήσεως της προδικαστικής παραπομπής

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

- 4 Κατά το εθνικό δίκαιο, μπορούν να απαλλάσσονται από τον φόρο μόνον τα τέλη συμμετοχής σε αγώνες. Το Finanzamt δεν δέχθηκε όμως ούτε για αυτά τη φοροαπαλλαγή, δεδομένου ότι το προσφεύγον δεν είναι οργανισμός κοινής ωφελείας κατά την έννοια των άρθρων 51 επ. του ΑΟ.
- 5 Από απόψεως ενωσιακού δικαίου, όλες οι επίμαχες παροχές, με εξαίρεση την πώληση μαστουνιών του γκολφ, μπορούν να απαλλάσσονται από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112. Ως προς το Greenfee, το Δικαστήριο το έχει ήδη δεχθεί αυτό (βλ. την απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2013, Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, σκέψεις 30 και 32). Ως προς τις παροχές αυτές ανακύπτουν, επομένως, τα σημαντικά για την απόφαση επί της υποθέσεως ερωτήματα αν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', έχει άμεσο αποτέλεσμα (πρώτο νομικό ερώτημα), καθώς και ποια η σημασία της έννοιας του οργανισμού μη

κερδοσκοπικού χαρακτήρα κατά τη διάταξη αυτή (δεύτερο και τρίτο νομικό ερώτημα).

- 6 Το άρθρο 133, στοιχείο α', και το άρθρο 134 δεν αποτελούν εν προκειμένω εμπόδιο, κατά την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου.
- 7 Σε σχέση με το άρθρο 133, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 (πρώην άρθρο 13 A, παράγραφος 2, στοιχείο α', πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 77/388), το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η απαγόρευση συστηματικής επιδιώξεως κέρδους πρέπει να ερμηνεύεται όπως η έννοια του οργανισμού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 (άρθρο 13 A, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 77/388) (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, Kennemer Golf, EU:C:2002:200, σκέψη 35).
- 8 Σε σχέση με το άρθρο 134 της οδηγίας 2006/112, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η διάταξη αυτή δεν αποκλείει από την απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 την παροχή υπηρεσιών συνιστάμενων στη χορήγηση, εκ μέρους οργανισμού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που διαχειρίζεται γήπεδο γκολφ και διαθέτει πρόγραμμα μελών με συνδρομή, του δικαιώματος χρήσεως του γηπέδου σε επισκέπτες οι οποίοι δεν είναι μέλη του οργανισμού αυτού (απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2013, Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, σκέψη 32).

Επί του πρώτου νομικού ζητήματος

- 9 Το κατά πόσον το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 έχει άμεσο αποτέλεσμα, ώστε οργανισμοί μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα να μπορούν να επικαλούνται άμεσα τη διάταξη αυτή στην περίπτωση ελλείψεως μεταφοράς της στο εσωτερικό δίκαιο, είναι αμφίβολο, λαμβανομένης υπόψη της αποφάσεως της 15ης Φεβρουαρίου 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117).
- 10 Με την απόφαση αυτή το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 13, A, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της οδηγίας 77/388, το οποίο προβλέπει ότι απαλλάσσονται από τον φόρο «ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρος», πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν παράγει άμεσο αποτέλεσμα, οπότε, ελλείψει μεταφοράς στην εσωτερική έννομη τάξη, δεν είναι δυνατή η απευθείας επίκληση της διατάξεως αυτής από οργανισμό δημοσίου δικαίου ή άλλον οργανισμό πολιτιστικού χαρακτήρα, ο οποίος είναι αναγνωρισμένος από το οικείο κράτος μέλος και παρέχει υπηρεσίες πολιτιστικού χαρακτήρα.
- 11 Το Δικαστήριο στήριξε την ως άνω κρίση του στο σκεπτικό ότι το άρθρο 13, A, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της οδηγίας 77/388, κάνοντας λόγο για «ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρος», δεν απαιτεί την απαλλαγή όλων των παροχών υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα, οπότε τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν «ορισμένες» από τις υπηρεσίες αυτές, υπάγοντας ορισμένες άλλες στον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι η διάταξη αυτή αφήνει στα κράτη μέλη

διακριτική ευχέρεια για τον καθορισμό των απαλλασσόμενων παροχών υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα, δεν πληροί τις προϋποθέσεις ώστε να μπορεί να γίνεται απευθείας επίκλησή της ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων (απόφαση της 15ης Φεβρουαρίου 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, σκέψεις 23 και 24).

- 12 Υπέρ της μη αναγνώρισεως άμεσου αποτελέσματος στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 συνηγορεί ενδεχομένως ότι ο νομοθέτης της Ένωσης προφανώς δεν ήθελε να υποχρεώσει τα κράτη μέλη να απαλλάσσουν από τον φόρο όλες τις υπηρεσίες που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό και τη σωματική αγωγή και παρέχονται από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα τα οποία ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή. Αυτή όμως θα είναι τελικά η κατάσταση εφόσον κριθεί ότι η διάταξη έχει άμεσο αποτέλεσμα.

Επί του δεύτερου νομικού ζητήματος

- 13 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά, ως προς το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη –ελλείψει σχετικής εξουσιοδότησεως, όπως αυτή που τους παρέχεται για παράδειγμα με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112– να ορίζουν τα ίδια την έννοια του οργανισμού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Κατά συνέπεια, δεν φαίνεται δυνατή ερμηνεία αυτής της έννοιας ούτε με γνώμονα το άρθρο 52, σε συνδυασμό με το άρθρο 55 του ΑΟ (όπου ορίζονται η έννοια του κοινωφελούς σκοπού και η έννοια της ανιδιοτέλειας, η οποία αποτελεί στοιχείο της πρώτης), ούτε με γνώμονα τα άρθρα 51 επ. του ΑΟ συνολικώς (δηλ. όλων των διατάξεων που ρυθμίζουν το πότε μια ένωση προσώπων υπό μορφή νομικού προσώπου επιδιώκει ευνοούμενους φορολογικώς, ιδίως κοινωφελείς, σκοπούς). Το Bundesfinanzhof έχει αποφανθεί σχετικώς ότι οι φοροαπαλλαγές κατά το άρθρο 13 της οδηγίας 77/388 είναι αυτοτελείς έννοιες του ενωσιακού δικαίου, με τις οποίες επιδιώκεται η αποτροπή του ενδεχομένου διαφορετικής εφαρμογής του συστήματος ΦΠΑ από κράτος μέλος σε κράτος μέλος.

Επί του τρίτου νομικού ζητήματος

- 14 Το τρίτο προδικαστικό ερώτημα τίθεται για την περίπτωση που κριθεί ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112 έχει άμεσο αποτέλεσμα και ότι τα κράτη μέλη δεν είναι αρμόδια να ορίζουν την έννοια του οργανισμού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Θα πρέπει τότε να διευκρινισθεί ποιες απαιτήσεις τίθενται, από απόψεως ενωσιακού δικαίου, ως προς την έννοια αυτή.
- 15 Συναφώς είναι σημαντικό να ελεγχθεί αν ένας οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα διασφαλίζει ότι η περιουσία του θα συνεχίσει, ακόμη και σε περίπτωση διαλύσεώς του, να χρησιμοποιείται για τον σκοπό τον οποίο διευκολύνει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας 2006/112, οπότε ακόμη και τότε να μην προκύπτουν οικονομικά οφέλη για τα μέλη του (βλ.

γενικά ως προς το ζήτημα αυτό την απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, *Kennemer Golf*, EU:C:2002:200, σκέψη 33).

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ