

Δημοσιεύθηκε στις : [ 14-12-2020 ]

**Κατηγορία:** Φ.Π.Α.

**Αφορά :** 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, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν έχει άμεσο αποτέλεσμα, όπερ συνεπάγεται ότι, σε περίπτωση που η νομοθεσία κράτους μέλους για τη μεταφορά της διατάξεως αυτής στην εσωτερική έννομη τάξη απαλλάσσει από τον φόρο προστιθέμενης αξίας περιορισμένο μόνον αριθμό παροχών υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, δεν μπορεί να γίνει απευθείας επίκληση της εν λόγω διατάξεως ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων από οργανισμό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, προκειμένου να του χορηγηθεί απαλλαγή από τον φόρο για άλλες υπηρεσίες συνδεδεμένες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή τις οποίες ο ως άνω οργανισμός παρέχει στα άτομα που ασχολούνται με τις δραστηριότητες αυτές και τις οποίες η εν λόγω νομοθεσία δεν απαλλάσσει του ΦΠΑ

## **Υπόθεση C-488/18**

### **Απαλλαγή “ορισμένων παροχών υπηρεσιών συνδεδεμένων στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή” – Άμεσο αποτέλεσμα – Έννοια των “οργανισμών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα”**

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα) της 10ης Δεκεμβρίου 2020

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία [2006/112/EK](#) – Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ' – Απαλλαγή “ορισμένων παροχών υπηρεσιών συνδεδεμένων στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή” – Άμεσο αποτέλεσμα – Έννοια των “οργανισμών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα”»

Στην υπόθεση C-488/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 [ΣΛΕΕ](#), που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) με απόφαση της 21ης Ιουνίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 25 Ιουλίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

**Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen**

κατά

**Golfclub Schloss Igling eV,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Βηλαρά, πρόεδρο τμήματος, N. Pizarra (εισηγητή), D. Šváby, S. Rodin και K. Jürimäe, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Hogan

γραμματέας: γραμματέας: M. Krausenböck, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 23ης Σεπτεμβρίου 2019,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Golfclub Schloss Igling eV, εκπροσωπούμενη από τους J. Hoffmann και M. Mühlbauer, φορολογικούς συμβούλους,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη αρχικώς από τον T. Henze και την S. Eisenberg, στη συνέχεια από τον J. Möller και την S. Eisenberg,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. K. Bulterman και M. De Ree,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την J. Jokubauskaitė και τον R. Pethke,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 7ης Νοεμβρίου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

### **Απόφαση**

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία 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 (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (φορολογικής αρχής του Kaufbeuren, παράρτημα Füssen, Γερμανία, στο εξής: φορολογική αρχή) και του Golfclub Schloss Igling e.V. (στο εξής: Golfclub), σχετικά με την άρνηση της φορολογικής αρχής να απαλλάξει από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορισμένες υπηρεσίες σχετικές με το γκολφ τις οποίες παρείχε το Golfclub στους παίκτες γκολφ.

### **Το νομικό πλαίσιο**

#### ***Το δίκαιο της Ένωσης***

3 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ, στον ΦΠΑ υπόκεινται «οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

4 Ο τίτλος ΙΧ της οδηγίας αυτής, ο οποίος αφορά τις απαλλαγές, περιλαμβάνει ένα κεφάλαιο 2, επιγραφόμενο «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος», στο οποίο περιλαμβάνονται τα άρθρα 132 έως 134 της οδηγίας.

5 Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία ιγ΄ και ιδ΄, ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

ιγ) ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεδεμένες 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,

ιδ) ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή άλλους οργανισμούς πολιτιστικού χαρακτήρα αναγνωρισμένους από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος».

6 Το άρθρο 133, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«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 [...] ιγ) και ιδ), εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) οι εν λόγω οργανισμοί δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται, αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών,

[...]».

7 Το άρθρο 134 της οδηγίας έχει ως εξής:

«Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών αποκλείονται από την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία [...] ιγ) και ιδ), στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) εφόσον δεν είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου,

[...]».

### ***Το γερμανικό δίκαιο***

#### *Ο UStG*

8 Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: UStG), στον ΦΠΑ υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι λοιπές παροχές υπηρεσιών τις οποίες πραγματοποιεί επιχειρηματίας στη Γερμανία εξ επαχθούς αιτίας στο πλαίσιο της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

9 Κατά το άρθρο 4 του UStG:

«Από τις πράξεις που εμπίπτουν στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, απαλλάσσονται οι ακόλουθες:

22. a) συνέδρια, μαθήματα και άλλες εκδηλώσεις επιστημονικού ή εκπαιδευτικού χαρακτήρα που διοργανώνονται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ανώτερες σχολές διοίκησης και οικονομικών, Volkshochschulen (κοινοτικά κολλέγια) ή οργανισμούς που επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς ή σκοπούς επαγγελματικής οργάνωσης, εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων χρησιμοποιείται για την κάλυψη των δαπανών,

b) άλλες πολιτιστικές και αθλητικές εκδηλώσεις που διοργανώνονται από τους αναφερόμενους υπό στοιχείο a φορείς, όταν η αμοιβή συνίσταται στα έξοδα συμμετοχής».

#### *Ο AO*

10 Το άρθρο 52 του Abgabenordnung (φορολογικού κώδικα), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: AO), με τίτλο «Κοινωφελείς σκοποί», ορίζει τα εξής:

«(1) Ένας φορέας εξυπηρετεί κοινωφελείς σκοπούς εφόσον η δραστηριότητά του είναι αφιλοκερδώς αφιερωμένη στη γενική πρόοδο από υλική, πνευματική ή ηθική άποψη. [...]

(2) Με την επιφύλαξη των διατάξεων του πρώτου εδαφίου, ως γενική πρόοδος αναγνωρίζονται τα ακόλουθα:

[...]

21. η προαγωγή των αθλημάτων [...]

[...]».

11 Το άρθρο 55 του ΑΟ, το οποίο φέρει τον τίτλο «Ανιδιοτελής δραστηριότητα», προβλέπει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Η πρόοδος ή υποστήριξη θεωρείται ανιδιοτελής εφόσον δεν εξυπηρετεί πρωτίστως τους οικονομικούς σκοπούς του ίδιου του φορέα, για παράδειγμα τους εμπορικούς ή άλλους κερδοσκοπικούς σκοπούς, και εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

[...]

2. Μετά τη λήξη της συμμετοχής τους ή τη ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων του φορέα, τα μέλη του δεν δύνανται να λάβουν περισσότερο από το καταβεβλημένο κεφάλαιό τους και την αγοραία αξία των συνεισφορών τους σε είδος.

[...]

4. Σε περίπτωση λύσης ή ρευστοποίησης του φορέα ή έκλειψης του καταστατικού σκοπού, τα περιουσιακά στοιχεία που υπερβαίνουν το καταβεβλημένο κεφάλαιο των μελών του και την αγοραία αξία των συνεισφορών τους σε είδος δύναται να χρησιμοποιηθούν μόνον για σκοπούς που υπόκεινται σε προνομιακή φορολογική μεταχείριση (αρχή της δέσμευσης ως προς τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων). Η εν λόγω προϋπόθεση πληρούται επίσης εφόσον τα περιουσιακά στοιχεία πρόκειται να διατεθούν σε άλλο φορέα που τυγχάνει φορολογικών προνομίων ή σε νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου για σκοπούς που υπόκεινται σε προνομιακή φορολογική μεταχείριση.

[...]»

12 Κατά το άρθρο 58 του ΑΟ, το οποίο φέρει τον τίτλο «Δραστηριότητες που δεν θίγουν τα φορολογικά προνόμια»:

«Η προνομιακή φορολογική μεταχείριση δεν αποκλείεται σε περίπτωση που [...]

[...]

8. ένας φορέας διοργανώνει κοινωνικές εκδηλώσεις δευτερεύουσας σημασίας σε σχέση με τις δραστηριότητές του υπό προνομιακή φορολογική μεταχείριση,

9. μια αθλητική ένωση προάγει επί πληρωμή αθλητικές δραστηριότητες επιπλέον των δωρεάν αθλητικών δραστηριοτήτων,

[...]».

13 Το άρθρο 59 του ΑΟ, το οποίο φέρει τον τίτλο «Προϋποθέσεις προνομιακής φορολογικής μεταχείρισεως», προβλέπει τα εξής:

«Φορολογικά προνόμια απονέμονται εφόσον από το καταστατικό, την ιδρυτική ή άλλη καταστατική πράξη (καλούμενα για τους σκοπούς των παρούσων διατάξεων

καταστατικά) προκύπτει ότι ο σκοπός αυτός πληροί τις προϋποθέσεις των άρθρων 52 έως 55 και ότι επιδιώκεται αποκλειστικά και άμεσα· η πραγματική διαχειριστική δραστηριότητα πρέπει να συμμορφώνεται προς τις εν λόγω καταστατικές διατάξεις.»

14 Κατά το άρθρο 61, παράγραφος 1, του ΑΟ, το οποίο φέρει τον τίτλο «Δέσμευση εκ του καταστατικού ως προς τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων»:

«Θεωρείται ότι υπάρχει επαρκής από φορολογική άποψη δέσμευση ως προς τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων (άρθρο 55, παράγραφος 1, σημείο 4) εφόσον ο σκοπός για τον οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθούν τα περιουσιακά στοιχεία, σε περίπτωση λύσης ή ρευστοποίησης του φορέα ή έκλειψης του σκοπού του, καθορίζεται με τόση ακρίβεια στο καταστατικό ώστε να είναι δυνατόν να διαπιστωθεί, βάσει του καταστατικού, κατά πόσον ο σκοπός αυτός υπόκειται σε προνομιακή φορολογική μεταχείριση.»

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

15 Το Golfclub είναι σωματείο ιδιωτικού δικαίου με αντικείμενο την άσκηση και την προώθηση του αθλήματος του γκολφ. Προς τον σκοπό αυτόν, διαχειρίζεται ένα γήπεδο γκολφ και τις συναφείς εγκαταστάσεις, τα οποία εκμισθώνει στην Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH. Τα κεφάλαια του Golfclub μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο για σκοπούς σύμφωνους με το καταστατικό του το οποίο προβλέπει ότι, σε περίπτωση εκούσιας ή αναγκαστικής διαλύσεώς του, τα περιουσιακά του στοιχεία θα μεταβιβαστούν σε πρόσωπο ή φορέα που θα οριστεί από τη γενική συνέλευση.

16 Στις 25 Ιανουαρίου 2011, το Golfclub απέκτησε το σύνολο των μεριδίων της Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH, ύψους 380 000 ευρώ. Για τη χρηματοδότηση της εν λόγω πράξεως, το Golfclub συνήψε δάνεια με τα μέλη του με ετήσιο επιτόκιο 4 %, τα οποία αποπλήρωνε με ρυθμό 5 % ετησίως.

17 Κατά το ίδιο έτος, το Golfclub είχε συνολικά έσοδα 78 615,02 ευρώ από τις ακόλουθες δραστηριότητες:

- i) τη χρήση του γηπέδου του γκολφ·
- ii) τη χρέωση μισθώματος για τις μπάλες του γκολφ·
- iii) την εκμίσθωση caddies (αμαξιδίων για τη μεταφορά εντός του γηπέδου)·
- iv) την πώληση μπαστουινιών του γκολφ·
- v) τη διοργάνωση αγώνων γκολφ και εκδηλώσεων, έναντι τέλους συμμετοχής το οποίο εισέπραττε το Golfclub.

18 Η φορολογική αρχή αρνήθηκε να απαλλάξει τις δραστηριότητες αυτές από τον ΦΠΑ. Έκρινε ότι, δυνάμει του άρθρου 4, σημείο 22, του UStG, απαλλάσσονται μόνον τα τέλη συμμετοχής σε εκδηλώσεις γκολφ υπό την προϋπόθεση ότι ο αιτών είναι

οργανισμός κοινωφελούς σκοπού κατά την έννοια των άρθρων 51 επ. του ΑΟ. Κατά την άποψή της, τούτο δεν συντρέχει στην περίπτωση του Golfclub, του οποίου το καταστατικό δεν περιλαμβάνει κανόνες αρκούντως ακριβείς για τη διάθεση των περιουσιακών του στοιχείων σε περίπτωση διαλύσεώς του. Η εξαγορά της Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH καταδεικνύει ότι το Golfclub δεν έχει αποκλειστικά μη κερδοσκοπικό σκοπό.

19 Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή εξέδωσε πράξη επιβολής ΦΠΑ, με την οποία επέβαλε τον φόρο αυτόν επί του συνόλου των εν λόγω δραστηριοτήτων.

20 Η ως άνω πράξη επιβολής φόρου ακυρώθηκε από το Finanzgericht München (φορολογικό δικαστήριο Μονάχου, Γερμανία). Το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι το Golfclub είναι οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, και ότι η διάταξη αυτή έχει άμεσο αποτέλεσμα, το οποίο υποχρεώνει τα κράτη μέλη να απαλλάσσουν όλες τις στενά συνδεδεμένες με τον αθλητισμό δραστηριότητες που ασκεί ένας τέτοιος οργανισμός.

21 Η φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία). Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η έκβαση της διαφοράς εξαρτάται, αφενός, από το ζήτημα αν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει άμεσο αποτέλεσμα το οποίο, κατά συνέπεια, παρέχει σε οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα τη δυνατότητα να το επικαλούνται απευθείας ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, ελλείψει μεταφοράς ή σε περίπτωση εσφαλμένης μεταφοράς της οδηγίας αυτής στο εθνικό δίκαιο, και, αφετέρου, από τον ορισμό της έννοιας των «οργανισμών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα» κατά τη διάταξη αυτή.

22 Οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου ως προς το άμεσο αποτέλεσμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας περί ΦΠΑ πηγάζουν από την απόφαση της 15ης Φεβρουαρίου 2017, British Film Institute ([C-592/15](#), EU:C:2017:117, σκέψεις 23 και 24), με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', 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), το οποίο έχει ανάλογη διατύπωση με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, στερείται τέτοιου αποτελέσματος.

23 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επίσης κατά πόσον η έννοια του «οργανισμού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα» κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να θεωρηθεί αυτοτελής έννοια του δικαίου της Ένωσης και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, εάν η έννοια αυτή πρέπει να ερμηνευθεί ως καλύπτουσα μόνον τους οργανισμούς των οποίων η καταστατική πράξη προβλέπει ότι, σε περίπτωση μεταβιβάσεως σε άλλον οργανισμό, επ' ευκαιρία της λύσεώς του, πρέπει και ο τελευταίος αυτός οργανισμός να επιδιώκει μη κερδοσκοπικό σκοπό.

24 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας [περί ΦΠΑ], κατά το οποίο [τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο] “ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεδεμένες 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 απευθείας αυτή τη 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 [περί ΦΠΑ] πρόκειται για:

- αυτοτελή έννοια που πρέπει να ερμηνεύεται κατά το ενωσιακό δίκαιο, ή
- μπορούν τα κράτη μέλη να εξαρτούν την ύπαρξη τέτοιων οργανισμών από τη συνδρομή προϋποθέσεων όπως του άρθρου 52, σε συνδυασμό με το άρθρο 55, του ΑΟ (ή των άρθρων 51 επ. του ΑΟ 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 [περί ΦΠΑ], να έχει κανόνες για την περίπτωση της λύσεώς 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;»

## **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

### ***Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος***

25 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι έχει άμεσο αποτέλεσμα, όπερ συνεπάγεται ότι, σε περίπτωση που η νομοθεσία κράτους μέλους για τη μεταφορά της διατάξεως αυτής στην εσωτερική έννομη τάξη απαλλάσσει από τον ΦΠΑ περιορισμένο μόνον αριθμό παροχών υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, μπορεί να γίνει απευθείας επίκληση της εν λόγω διατάξεως ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων από οργανισμό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, προκειμένου να του χορηγηθεί απαλλαγή από τον φόρο για άλλες υπηρεσίες συνδεδεμένες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή τις οποίες ο ως άνω οργανισμός παρέχει στα άτομα που ασχολούνται με τις δραστηριότητες αυτές και τις οποίες η εν λόγω νομοθεσία δεν απαλλάσσει του ΦΠΑ.



26 Κατά πάγια νομολογία, σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες προκύπτει ότι οι διατάξεις μιας οδηγίας είναι, από άποψη περιεχομένου, ανεπιφύλακτες και αρκούντως ακριβείς, οι ιδιώτες δικαιούνται να τις επικαλούνται ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου κατά κράτους μέλους, είτε όταν το τελευταίο δεν έχει μεταφέρει εμπροθέσμως την οδηγία στο εσωτερικό του δίκαιο είτε όταν έχει προβεί σε πλημμελή μεταφορά της (απόφαση της 15ης Φεβρουαρίου 2017, *British Film Institute*, [C-592/15](#), EU:C:2017:117, σκέψη 13 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

27 Μια διάταξη του δικαίου της Ένωσης είναι ανεπιφύλακτη όταν επιβάλλει υποχρέωση που δεν συνοδεύεται από καμία επιφύλαξη και δεν προϋποθέτει για την εκτέλεσή της ή την επαγωγή των αποτελεσμάτων της την έκδοση πράξης είτε των οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης είτε των κρατών μελών (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, *Larentia + Minerva και Mareneve Schiffahrt*, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 49 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

28 Η διάταξη είναι αρκούντως ακριβής όταν θεσπίζει υποχρέωση χωρίς αμφισημία (απόφαση της 1ης Ιουλίου 2010, *Gassmayr*, C-194/08, EU:C:2010:386, σκέψη 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

29 Εν προκειμένω, από το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι τα κράτη μέλη πρέπει να απαλλάσσουν από τον φόρο, ως δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, «ορισμένες παροχές υπηρεσιών», υπό την προϋπόθεση, αφενός, ότι αυτές συνδέονται «στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή» και, αφετέρου, ότι προσφέρονται σε «πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή» από «οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα» (πρβλ. απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2008, *Canterbury Hockey Club και Canterbury Ladies Hockey Club*, C-253/07, EU:C:2008:571, σκέψεις 21 και 22).

30 Η έκφραση «ορισμένες παροχές» υποδηλώνει ότι η διάταξη αυτή δεν επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να απαλλάσσουν γενικώς το σύνολο των παροχών υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή.

31 Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη ούτε περιέχει εξαντλητικό κατάλογο των παροχών υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή τις οποίες τα κράτη μέλη υποχρεούνται να απαλλάσσουν ούτε προβλέπει υποχρέωση των κρατών μελών να απαλλάσσουν όλες τις παροχές υπηρεσιών που έχουν τέτοιο χαρακτηριστικό, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι παρέχει στα κράτη μέλη, όπως κατ' ουσίαν επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 35 και 38 των προτάσεών του, ορισμένη διακριτική ευχέρεια προς τούτο.

32 Η Ολλανδική Κυβέρνηση εκτιμά ότι ο όρος «ορισμένες» του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, συνεπάγεται ότι η απαλλαγή την οποία προβλέπει η διάταξη αυτή εφαρμόζεται μόνο στις παροχές υπηρεσιών που πληρούν τις δύο προϋποθέσεις που απορρέουν από την εν λόγω διάταξη, οι οποίες υπομνήσθηκαν στη σκέψη 29 της παρούσας αποφάσεως, καθώς και την προϋπόθεση του

άρθρου 134, στοιχείο α΄, της οδηγίας, κατά την οποία οι εν λόγω παροχές υπηρεσιών πρέπει να είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των απαλλασσομένων πράξεων.

33 Εντούτοις, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 42 των προτάσεών του, μια τέτοια ερμηνεία δεν προκύπτει από το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο αφορά σαφώς «ορισμένες» παροχές υπηρεσιών, και όχι «τις» ή «όλες τις» παροχές υπηρεσιών που πληρούν τις δύο προϋποθέσεις που θέτει η διάταξη αυτή. Το γεγονός ότι το άρθρο 134, στοιχείο α΄, της οδηγίας, το οποίο αναφέρει η Ολλανδική Κυβέρνηση, αποκλείει από την απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ΄, της οδηγίας τις παροχές υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, «εφόσον δεν είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου», δεν ασκεί επιρροή στην ερμηνεία αυτή. Πράγματι, η πρώτη διάταξη δεν καταργεί αλλά απλώς περιορίζει τη διακριτική ευχέρεια την οποία παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ΄, προκειμένου να καθορίζουν ποιες υπηρεσίες συνδεόμενες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή και παρεχόμενες από οργανισμό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρέπει να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ βάσει της τελευταίας αυτής διατάξεως.

34 Ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ υπό την έννοια ότι, παρά τον όρο «ορισμένες» που χρησιμοποιείται για την περιγραφή των παροχών που συνιστούν την απαλλασσόμενη πράξη, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να απαλλάσσουν «όλες» τις υπηρεσίες που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή θα διέυρνε το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής ώστε να βαίνει πέραν του νοηματικού πεδίου του ως άνω όρου, εν αντιθέσει προς τη νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 132, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής πρέπει να ερμηνεύονται στενά (πρβλ. απόφαση της 15ης Φεβρουαρίου 2017, [British Film Institute, C-592/15](#), EU:C:2017:117, σκέψη 17 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

35 Η γραμματική αυτή ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ επιβάλλεται κατά μείζονα λόγο διότι, από τις 17 απαλλαγές πράξεων βάσει των στοιχείων α΄ έως ιζ΄ του άρθρου 132, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, μόνον εκείνες που περιγράφονται στα στοιχεία ιγ΄ και ιδ΄ της εν λόγω παραγράφου καλύπτουν ορισμένες μόνον από τις παροχές υπηρεσιών στις οποίες αναφέρονται, δεδομένου ότι ο όρος «ορισμένες» δεν αναγράφεται στα λοιπά στοιχεία της παραγράφου αυτής. Επομένως, ο όρος αυτός δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι παραπέμπει απλώς στις προϋποθέσεις εφαρμογής της απαλλαγής οι οποίες απορρέουν από το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχεία ιγ΄ και ιδ΄, της οδηγίας αυτής, διότι τούτο θα αντέβαινε στο γράμμα αυτό καθεαυτό αυτών των άλλων στοιχείων της διατάξεως.

36 Στη δε απόφαση της 15ης Φεβρουαρίου 2017, [British Film Institute \(C-592/15, EU:C:2017:117\)](#), ακριβώς λόγω της χρήσεως του όρου «ορισμένες» στη διατύπωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ΄, της έκτης οδηγίας –το οποίο αντιστοιχεί στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ– έκρινε το Δικαστήριο ότι η διάταξη αυτή αφήνει στα κράτη μέλη διακριτική ευχέρεια για τον καθορισμό των

απαλλασσόμενων παροχών υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα και συνήγαγε εξ αυτού ότι η διάταξη αυτή δεν πληροί τις προϋποθέσεις προκειμένου να είναι δυνατή η απευθείας επίκλησή της ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων (πρβλ. απόφαση της 15ης Φεβρουαρίου 2017, *British Film Institute*, [C-592/15](#), EU:C:2017:117, σκέψεις 14, 16, 23 και 24).

37 Λαμβανομένης υπόψη της ομοιότητας του γράμματος των στοιχείων ιγ' και ιδ' του άρθρου 132, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι ίδιοι αυτοί λόγοι πρέπει να γίνουν δεκτοί για την ερμηνεία της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ'.

38 Η συνεκτική ερμηνεία των δύο αυτών διατάξεων δικαιολογείται κατά μείζονα λόγο καθόσον οι παροχές που συνδέονται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή και οι παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα, τις οποίες αφορούν οι απαλλαγές που προβλέπονται, αντιστοίχως, στα σημεία ιγ' και ιδ' του άρθρου 132, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, συνιστούν αμφοτέρως δραστηριότητες γενικού συμφέροντος το οποίο συνίσταται στην ψυχαγωγία και την αναψυχή, γεγονός που τις διακρίνει από τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος τις οποίες αφορούν οι δεκαπέντε άλλες απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 132, παράγραφος 1.

39 Η ερμηνεία αυτή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας περί ΦΠΑ συνάδει επίσης με τις προπαρασκευαστικές εργασίες της διατάξεως αυτής. Συγκεκριμένα, στην αρχική πρόταση σχετικά με την έκτη οδηγία, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή είχε προτείνει την πλήρη απαλλαγή από τον ΦΠΑ των πράξεων που έχουν άμεση σχέση με την ενασχόληση με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή από ερασιτέχνες. Εντούτοις, ο νομοθέτης της Ένωσης, επιλέγοντας την έκφραση «ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεδεμένες στενά με τον αθλητισμό ή την σωματική αγωγή» στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας, στο οποίο αντιστοιχεί το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, παρέσχε στα κράτη μέλη διακριτική ευχέρεια για να διευκρινίσουν το ουσιαστικό περιεχόμενο της εν λόγω απαλλαγής.

40 Εξάλλου, κανένα άλλο συμπέρασμα δεν μπορεί να συναχθεί από τις αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 2008, *Canterbury Hockey Club και Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571), της 21ης Φεβρουαρίου 2013, *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95), και της 19ης Δεκεμβρίου 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861).

41 Συγκεκριμένα, αφενός, οι αποφάσεις αυτές δεν αφορούν το ζήτημα αν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει άμεσο αποτέλεσμα. Αφετέρου, μολονότι, με τις εν λόγω αποφάσεις, το Δικαστήριο έθεσε όρια στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών για τον καθορισμό, μεταξύ άλλων, της ιδιότητας των δικαιούχων και του τρόπου παροχής των υπηρεσιών που απαλλάσσονται δυνάμει της διατάξεως αυτής, εντούτοις δεν είχε υποβληθεί στην κρίση του το ζήτημα της διακριτικής ευχέρειας των κρατών μελών για τον καθορισμό των παροχών υπηρεσιών που μπορούν να απαλλαγούν δυνάμει της εν λόγω διατάξεως. Επομένως, δεν μπορεί να

γίνει επίκληση των αποφάσεων αυτών προς στήριξη του επιχειρήματος ότι η επίμαχη διάταξη έχει άμεσο αποτέλεσμα.

42 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν έχει άμεσο αποτέλεσμα, όπερ συνεπάγεται ότι, σε περίπτωση που η νομοθεσία κράτους μέλους για τη μεταφορά της διατάξεως αυτής στην εσωτερική έννομη τάξη απαλλάσσει από τον ΦΠΑ περιορισμένο μόνον αριθμό παροχών υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, δεν μπορεί να γίνει απευθείας επίκληση της εν λόγω διατάξεως ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων από οργανισμό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, προκειμένου να του χορηγηθεί απαλλαγή από τον φόρο για άλλες υπηρεσίες συνδεδεμένες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή τις οποίες ο ως άνω οργανισμός παρέχει στα άτομα που ασχολούνται με τις δραστηριότητες αυτές και τις οποίες η εν λόγω νομοθεσία δεν απαλλάσσει του ΦΠΑ.

### ***Επί του δευτέρου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος***

43 Με το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι ο όρος «οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα», κατά τη διάταξη αυτή, συνιστά αυτοτελή έννοια του δικαίου της Ένωσης, η οποία απαιτεί, σε περίπτωση λύσεως τέτοιου οργανισμού, ο οργανισμός αυτός να μη μπορεί να διανείμει στα μέλη του τα κέρδη τα οποία έχει πραγματοποιήσει και τα οποία υπερβαίνουν το καταβληθέν από τα μέλη κεφάλαιο καθώς και την αγοραία αξία των εις είδος συνεισφορών που έχουν καταβάλει τα μέλη αυτά.

44 Το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει τα ερωτήματα αυτά για την περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει άμεσο αποτέλεσμα. Εντούτοις, μολονότι η διάταξη αυτή στερείται αμέσου αποτελέσματος, πρέπει να υπομνησθεί ότι, στο πλαίσιο της προβλεπόμενης από το άρθρο 267 [ΣΛΕΕ](#) διαδικασίας συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, στο Δικαστήριο απόκειται να δώσει στο εθνικό δικαστήριο χρήσιμη απάντηση η οποία θα του παράσχει τη δυνατότητα να επιλύσει τη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί. Προς τούτο, το Δικαστήριο μπορεί, λαμβάνοντας υπόψη το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, να συναγάγει από το σύνολο των στοιχείων που του παρέχει το εθνικό δικαστήριο, και ιδίως από το σκεπτικό της αποφάσεως περί παραπομπής, τις διατάξεις και τις αρχές του δικαίου της Ένωσης που χρήζουν ερμηνείας λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου της διαφοράς της κύριας δίκης (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 27ης Μαρτίου 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, σκέψεις 25 και 26).

45 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο δεν πρέπει μόνον να εκτιμήσει αν το Golfclub μπορεί να επικαλεσθεί απευθείας ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ',

της οδηγίας περί ΦΠΑ προκειμένου να επιτύχει την απαλλαγή από τον ΦΠΑ για παροχές υπηρεσιών συνδεδεμένες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή τις οποίες δεν απαλλάσσει ο UStG. Πρέπει επίσης να καθορίσει αν, όσον αφορά τις υπηρεσίες που συνίστανται στην οργάνωση εκδηλώσεων γκολφ έναντι τέλους συμμετοχής, οι οποίες εμπίπτουν στην απαλλαγή του άρθρου 4, σημείο 22, στοιχείο b, του UStG, το Golfclub αποτελεί οργανισμό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, και, ως εκ τούτου, μπορεί να τύχει τέτοιας απαλλαγής.

46 Σύμφωνα με τη νομολογία κατά την οποία οι απαλλαγές του άρθρου 132, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης, οι οποίες έχουν ως σκοπό την αποτροπή αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από το ένα κράτος μέλος στο άλλο (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2013, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, σκέψη 17), πρέπει να θεωρηθεί ότι η έννοια των «οργανισμών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα» του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας αποτελεί αυτοτελή έννοια του δικαίου της Ένωσης.

47 Το αιτούν δικαστήριο ερωτά ειδικότερα το Δικαστήριο αν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας περί ΦΠΑ εξαρτά τον χαρακτηρισμό του οργανισμού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, από την προϋπόθεση ότι, σε περίπτωση λύσεως, ο οργανισμός αυτός πρέπει να μεταβιβάσει την περιουσία του σε άλλον οργανισμό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα για την προώθηση του αθλητισμού ή της σωματικής αγωγής.

48 Το Δικαστήριο έχει κρίνει, όσον αφορά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της έκτης οδηγίας, στο οποίο αντιστοιχεί το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, ότι ο χαρακτηρισμός ενός οργανισμού ως «μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα», κατά την έννοια της πρώτης αυτής διατάξεως, πρέπει να γίνεται με γνώμονα τον σκοπό που επιδιώκει ο οργανισμός αυτός, δηλαδή ότι, αντιθέτως προς τον σκοπό μιας εμπορικής επιχειρήσεως, ο οργανισμός αυτός δεν πρέπει να έχει ως σκοπό τη δημιουργία κερδών για τα μέλη του. Εφόσον οι αρμόδιες εθνικές αρχές διαπιστώσουν ότι ένας οργανισμός πληροί την απαίτηση αυτή λαμβανομένου υπόψη του καταστατικού σκοπού του, το γεγονός ότι ο οργανισμός αυτός πραγματοποιεί μεταγενέστερα κέρδη, ακόμη και αν τα επιδιώκει ή τα δημιουργεί εκ συστήματος, δεν είναι ικανό να αναιρέσει τον αρχικό χαρακτηρισμό του οργανισμού αυτού εφόσον τα κέρδη αυτά δεν διανέμονται στα μέλη του (πρβλ. απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, σκέψεις 26 έως 28).

49 Ομοίως, το άρθρο 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να εξαρτούν, κατά περίπτωση, τη χορήγηση της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημόσιου δικαίου, οι οποίοι «δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται, αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών». Η προβλεπόμενη στο στοιχείο α' του άρθρου 133 προϋπόθεση αντιστοιχεί

στα συστατικά στοιχεία της έννοιας των «οργανισμών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα» κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ' (πρβλ. απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, σκέψη 33).

50 Η έλλειψη κερδοσκοπικού χαρακτήρα των οργανισμών αυτών προϋποθέτει ότι οι οργανισμοί αυτοί πρέπει, καθ' όλη τη διάρκεια της υπάρξεώς τους, ακόμη και κατά τη λύση τους, να μην αποφέρουν κέρδη στα μέλη τους. Σε αντίθετη περίπτωση, ένας τέτοιος οργανισμός θα μπορούσε, πράγματι, να παρακάμψει την απαίτηση αυτή διανέμοντας στα μέλη του, μετά τη λύση του, τα κέρδη που πραγματοποίησε από το σύνολο των δραστηριοτήτων του, ενώ έχει τύχει, μεταξύ άλλων, φορολογικών πλεονεκτημάτων που συνδέονται με τον χαρακτηρισμό του ως «οργανισμού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα».

51 Επομένως, ως «οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα» κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, μπορεί να χαρακτηριστεί μόνον ο οργανισμός του οποίου τα περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται διαρκώς για την επίτευξη του εταιρικού σκοπού του και δεν είναι δυνατόν να μεταβιβασθούν στα μέλη του μετά τη λύση του εν λόγω οργανισμού, στο μέτρο που τα περιουσιακά στοιχεία αυτά υπερβαίνουν το καταβληθέν από τα μέλη κεφάλαιο και την αγοραία αξία των εις είδος συνεισφορών που έχουν καταβάλει τα μέλη αυτά.

52 Συνεπώς, στο δεύτερο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι ο όρος «οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα», κατά τη διάταξη αυτή, συνιστά αυτοτελή έννοια του δικαίου της Ένωσης, η οποία απαιτεί, σε περίπτωση λύσεως τέτοιου οργανισμού, ο οργανισμός αυτός να μη μπορεί να διανείμει στα μέλη του τα κέρδη τα οποία έχει πραγματοποιήσει και τα οποία υπερβαίνουν το καταβληθέν από τα μέλη κεφάλαιο καθώς και την αγοραία αξία των εις είδος συνεισφορών που έχουν καταβάλει τα μέλη αυτά.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

53 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' 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) αποφαινεται:

**1) 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, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν έχει άμεσο αποτέλεσμα, όπερ συνεπάγεται ότι, σε περίπτωση που η νομοθεσία κράτους μέλους για τη μεταφορά της διατάξεως αυτής στην εσωτερική έννομη τάξη απαλλάσσει από τον φόρο προστιθέμενης αξίας περιορισμένο μόνον αριθμό παροχών υπηρεσιών που**

συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, δεν μπορεί να γίνει απευθείας επίκληση της εν λόγω διατάξεως ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων από οργανισμό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, προκειμένου να του χορηγηθεί απαλλαγή από τον φόρο για άλλες υπηρεσίες συνδεδεμένες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή τις οποίες ο ως άνω οργανισμός παρέχει στα άτομα που ασχολούνται με τις δραστηριότητες αυτές και τις οποίες η εν λόγω νομοθεσία δεν απαλλάσσει του ΦΠΑ.

2) Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι ο όρος «οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα», κατά τη διάταξη αυτή, συνιστά αυτοτελή έννοια του δικαίου της Ένωσης, η οποία απαιτεί, σε περίπτωση λύσεως ενός τέτοιου οργανισμού, ο οργανισμός αυτός να μη μπορεί να διανείμει στα μέλη του τα κέρδη τα οποία έχει πραγματοποιήσει και τα οποία υπερβαίνουν το καταβληθέν από τα μέλη κεφάλαιο καθώς και την αγοραία αξία των εις είδος συνεισφορών που έχουν καταβάλει τα μέλη αυτά.

(υπογραφές)