ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ GIUSEPPE TESAURO της 4ης Ιουνίου 1991 *

Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Τα προδικαστικά ερωτήματα που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο από το Tribunal Superior de Justicia de Andalucia (Ισπανία) αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφοι 1, 4 και 5, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση [1] (στο εξής: έκτη οδηγία ΦΠΑ). Το αιτούν δικαστήριο ερωτά ειδικότερα αν, βάσει της ανωτέρω κοινοτικής νομοθεσίας, η δραστηριότητα του εισπράκτορα φόρων πρέπει να θεωρηθεί εξαρτημένη ή ανεξάρτητη εργασία και αν, στην τελευταία περίπτωση, απαλλάσσεται, εν πάση περιπτώσει, του φόρου προστιθεμένης αξίας, κατά το μέτρο που πρόκειται για δραστηριότητα ενέχουσα άσκηση «δημόσιας εξουσίας».

Για τις λεπτομέρειες παραπέμπω στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση και συνοψίζω τα βασικά στοιχεία της διαφοράς ως εξής.

2. Με την πρόσφατη μεταρρύθμιση του ισπανικού φορολογικού συστήματος [2] η είσπραξη των φόρων τόσο του Δημοσίου όσο και των αυτόνομων οργανισμών ανατέθηκε, κατ' ουσίαν, στις φορολογικές αρχές του Δημοσίου με συνέπεια την κατάργηση των εισπρακτικών δραστηριοτήτων που είχαν ανατεθεί σε τρίτους [3]. Ωστόσο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοικήσεως και ιδίως οι δήμοι και οι κοινότητες μπορούν να αναλάβουν είσπραξη ορισμένων φόρων και να διορίσουν, προς τούτο, τους εισπράκτορες φόρων και τους υπαλλήλους εκτελέσεως [4].

Το καθεστώς που εφαρμόζεται στους εισπράκτορες φόρων προβλέπεται στις προαναφερθείσες διατάξεις σχετικά με την οργάνωση της φορολογίας καθώς και στον οργανωτικό κανονισμό της υπηρεσίας εισπράξεως και των υπαλλήλων εισπράξεως φόρων [5], διατάξεις από τις οποίες προκύπτει μια κάπως διαρθρωμένη εικόνα ως προς τη φύση της υπό κρίση δραστηριότητας. Πράγματι, αφενός, οι εισπράκτορες των φόρων διορίζονται από τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοικήσεως κατόπιν διαγωνισμού, ασκούν τη δραστηριότητά τους υπό τον έλεγχο των ταμείων των οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως που τους διόρισαν και απολαύουν ορισμένων δικαιωμάτων και προνομίων που προσιδιάζουν σε δημοσίους υπαλλήλους. Εξάλλου, οι εισπράκτορες φόρων υποχρεούνται να καταβάλουν την εγγύηση που καθορίζεται από τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοικήσεως, για τους οποίους ασκούν τη φοροεισπρακτική δραστηριότητα, προβαίνουν κατά τρόπο ανεξάρτητο στην πρόσληψη του βοηθητικού προσωπικού από την οικεία ζώνη και, γενικότερα, στην οργάνωση της δραστηριότητάς τους και λαμβάνουν ως αμοιβή την πριμοδότηση εισπράξεως, που συνίσταται σε ποσοστό επί των εισπραχθέντων ποσών καθώς και σε τμήμα των προσαυξήσεων που εφαρμόζονται επί υπερημερίας.

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

2 — Βασιλικό διάταγμα 1327 της 13ης Ιουνίου 1986 (BOE της 2ας Ιουλίου).

3 — Βασιλικό διάταγμα 1451 της 27ης Νοεμβρίου 1987 (BOE της 28ης Νοεμβρίου).

4 — Άρθρο 193 του τροποποιημένου νομοθετήματος σχετικά με την τοπική αυτοδιοίκηση, βασιλικό διάταγμα 781 της 18ης Απριλίου 1986 (BOE της 22ας και 23ης Απριλίου).

5 — Κανονιστική απόφαση 3286 της 19ης Δεκεμβρίου 1969 (BOE του ισπανικού Υπουργείου Οικονομικών της 30ής Δεκεμβρίου).

3. Οι εισπράκτορες φόρων της πρώτης και δεύτερης ζώνης του δήμου της Σεβίλλης, κατά την εκκαθάριση της πριμοδοτήσεως εισπράξεως, προσαύξησαν το ύψος της κατά το ύψος του φόρου προστιθεμένης αξίας. Ο δήμος αμφισβήτησε τη μετακύλιση αυτή του φόρου ενώπιον του Tribunal Economico Administrativo Provincial de Sevilla (Ισπανία), το οποίο, ενόψει των διοικητικών υποδείξεων της γενικής διευθύνσεως φόρων, απέρριψε την προσφυγή για τον λόγο ότι οι εισπράκτορες φόρων πρέπει να θεωρηθούν ως ελεύθεροι επαγγελματίες, αφού πραγματοποιούν τις πράξεις τους κατά τρόπο συνήθη, ανεξάρτητο και έναντι ανταλλάγματος· υπόκεινται, επομένως, στον φόρο προστιθεμένης αξίας.

Ο δήμος της Σεβίλλης προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον του Tribunal Superior de Justicia de Andalucia (Ισπανία), το οποίο αποφάσισε να υποβάλει αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο.

4. Με το πρώτο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 4, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, προκειμένου να κριθεί αν η δραστηριότητα των εισπρακτόρων ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο και συνιστά, επομένως, φορολογητέα δραστηριότητα.

Υπενθυμίζω, κατ' αρχάς, ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, θεωρεί ως υποκείμενο στον φόρο οποιονδήποτε ασκεί « κατά τρόπο ανεξάρτητο » οικονομική δραστηριότητα, οι σκοποί και τα αποτελέσματα της οποίας δεν έχουν σημασία συναφώς. Θα προσθέσω ότι η έννοια της οικονομικής δραστηριότητας περιλαμβάνει όλες τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες. Η έκφραση « κατά τρόπο ανεξάρτητο » ορίζεται, κατά την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου, αρνητικά, υπό την έννοια ότι αποκλείονται από τη φορολόγηση « οι μισθωτοί και τα λοιπά πρόσωπα κατά το μέτρο που συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξαρτήσεως, όσον αφορά τους όρους εργασίας και αμοιβής και την ευθύνη του εργοδότη ».

5. Θεωρώ προφανές ότι πρέπει να αποκλειστεί η άποψη ότι οι εισπράκτορες φόρων είναι μισθωτοί ή, εν πάση περιπτώσει, πρόσωπα συνδεόμενα προς τη Διοίκηση με σύμβαση εργασίας υπό στενή έννοια. Προκειμένου να κριθεί αν μια δραστηριότητα έχουσα τα ανωτέρω χαρακτηριστικά μπορεί να θεωρηθεί ότι απαλλάσσεται του φόρου προστιθεμένης αξίας, πρέπει, επομένως, να εξεταστεί αν η σχέση μεταξύ εισπράκτορα φόρων και Διοικήσεως συνιστά νομική σχέση που, εν πάση περιπτώση, δημιουργεί δεσμούς εξαρτήσεως, όσον αφορά τους όρους εργασίας και αμοιβής, καθώς και την ευθύνη.

Στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να προβεί σε αυτή τη διαπίστωση, βάσει της ερμηνείας, εκ μέρους του Δικαστηρίου, των κρισίμων εν προκειμένω διατάξεων και, επομένως, των κριτηρίων που πρέπει να ληφθούν υπόψη για να κριθεί αν ορισμένη δραστηριότητα ασκείται ή όχι κατά τρόπο ανεξάρτητο.

6. Όσον αφορά τους όρους εργασίας, πρέπει, πρώτον, να εξεταστεί αν ο οικείος εργαζόμενος εντάσσεται στο οργανόγραμμα του εργοδότη, δηλαδή, εν προκειμένω, αν υπάγεται στη δημοτική διοίκηση ή αν και σε ποιο βαθμό μπορεί να οργανώσει ελεύθερα τη δραστηριότητά του. Πράγματι, είναι σαφές ότι η δυνατότητα ελεύθερης οργανώσεως (επιλογής των συνεργατών, των δομών που είναι αναγκαίες

για την εκτέλεση των καθηκόντων του και των ωραρίων εργασίας), σε συνδυασμό με την έλλειψη οργανικής εντάξεως σε ορισμένη επιχείρηση ή διοίκηση, αποτελούν χαρακτηριστικά στοιχεία δραστηριότητας ασκούμενης υπό καθεστώς ανεξαρτησίας.

Αντίθετα, η υπαγωγή σε ορισμένες υποδείξεις, καθώς και ορισμένος έλεγχος και πειθαρχική εξουσία του εργοδότη, μολονότι απαντά στη σχέση εξηρτημένης εργασίας, δεν είναι ασυμβίβαστα προς τον ανεξάρτητο χαρακτήρα μιας δραστηριότητας. Η υπαγωγή σε υποδείξεις άλλου εκδηλώνεται σαφώς ακόμη και στο πλαίσιο σχέσεων που έχουν ως αντικείμενο δραστηριότητα ασφαλώς ανεξάρτητη, όπως, για παράδειγμα, στη σύμβαση έργου και, όπως το Δικαστήριο είχε ήδη ευκαιρία να κρίνει ως προς τα επαγγέλματα του συμβολαιογράφου και του δικαστικού επιμελητή, το γεγονός ότι αυτοί υπόκεινται « σε πειθαρχικό έλεγχο υπό την εποπτεία της δημόσιας αρχής — κατάσταση που απαντά και σε άλλα κανονιστικώς ρυθμιζόμενα επαγγέλματα (...) δεν αρκεί για να θεωρηθούν ότι διατελούν έναντι του εργοδότη σε νομική σχέση εξαρτήσεως κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 4 » [6].

Όσον αφορά το σύστημα των αμοιβών, το γεγονός ότι οι αμοιβές (έστω και καθοριζόμενες από τον νόμο [7]) είναι ανάλογες προς τις διάφορες παρεχόμενες υπηρεσίες και ο κατά συνέπεια αστάθμητος χαρακτήρας τους συνιστούν σαφείς ενδείξεις για την ύπαρξη ανεξάρτητης σχέσεως εργασίας. Είναι αναμφισβήτητο ότι ο οικονομικός κίνδυνος, στο πλαίσιο σχέσεως εξηρτημένης εργασίας, βαρύνει αποκλειστικά τον εργοδότη. Όμως, εν προκειμένω, τον οικονομικό κίνδυνο φέρει εξ ολοκλήρου ο εισπράκτορας, δηλαδή η μη είσπραξη των φόρων συνεπάγεται διαφυγόν κέρδος, πράγμα που δεν θα συνέβαινε εάν υπήρχε σχέση εξαρτήσεως από τον δήμο, επειδή στην περίπτωση αυτή ο εισπράκτορας θα εισέπραττε, εν πάση περιπτώσει, την αμοιβή του, είτε εισέπραξε τους φόρους είτε όχι.

Θα ασχοληθώ, τέλος, με το στοιχείο της ευθύνης. Πρέπει να διακρίνει κανείς, εν προκειμένω, μεταξύ της ευθύνης που προκύπτει από τη συμπεριφορά του ίδιου του εισπράκτορα και της ευθύνης που προκύπτει από την επιβολή φόρου. Είναι σαφές ότι ο εισπράκτορας μπορεί να είναι υπόλογος μόνο για την πρώτη και, επομένως, θα πρέπει να εξεταστεί, βάσει της οικείας εθνικής νομοθεσίας, αν ο οικείος εργαζόμενος ευθύνεται έναντι τρίτων για τις πράξεις και τη συμπεριφορά που αποδίδονται σ' αυτόν τον ίδιο.

Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι η έκφραση « κατά τρόπο ανεξάρτητο », που χρησιμοποιείται στο άρθρο 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ως ανεξάρτητος εργαζόμενος πρέπει να θεωρηθεί ο εργαζόμενος που δεν εντάσσεται οργανικά σε μια επιχείρηση, που διαθέτει κατάλληλη ελευθερία οργανώσεως ως προς το ανθρώπινο δυναμικό και την υλικοτεχνική υποδομή που πρέπει να χρησιμοποιηθεί κατά την άσκηση της οικείας δραστηριότητας και που φέρει τον οικονομικό κίνδυνο που είναι σύμφυτος προς τη δραστηριότητα αυτή.

7. Με το δεύτερο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο θέτει το ζήτημα αν η δραστηριότητα του εισπράκτορα πρέπει να θεωρηθεί ότι απαλ-

6 — Απόφαση του Δικαστηρίου της 26 Μαρτίου 1987, 235/85, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 1987, σ. 1471, σκέψη 14).

7 — Βλ. συναφώς την απόφαση της 26ης Μαρτίου 1987 επί της υποθέσεως 235/85, όπ.π., σκέψη 14.

λάσσεται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας, βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, κατά το μέτρο που η δραστηριότητα αυτή ασκείται « ως δημόσια εξουσία ». Η διάταξη αυτή προβλέπει απαλλαγή υπέρ των οργανισμών δημοσίου δικαίου για τις δραστηριότητες που πραγματοποιούν ως δημόσιες αρχές.

Κατ' αρχάς πρέπει να υπενθυμίσω ότι το ίδιο το Δικαστήριο έκρινε επανειλημμένα ότι η έκτη οδηγία χαρακτηρίζεται από τη γενικότητα του πεδίου εφαρμογής της και από το γεγονός ότι όλες οι απαλλαγές πρέπει να είναι ρητές και σαφείς. Ειδικότερα, από την εξέταση της υπό κρίση διατάξεως προκύπτει σαφώς ότι για να ισχύσει η απαλλαγή πρέπει να πληρούνται δύο προϋποθέσεις, δηλαδή η άσκηση δραστηριοτήτων από οργανισμό δημοσίου δικαίου και η άσκηση ορισμένης δραστηριότητας ως δημόσιας εξουσίας [8].

Όπως το Δικαστήριο έκρινε στην προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, η προαναφερθείσα διαπίστωση σημαίνει ότι « μια δραστηριότητα η οποία ασκείται από ιδιώτη δεν απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ για μόνο τον λόγο ότι συνίσταται στην εκτέλεση πράξεων που συγκαταλέγονται μεταξύ των προνομιών της δημοσίας αρχής » [9]. Η διαπίστωση αυτή μπορεί, ασφαλώς, να εφαρμοστεί και εν προκειμένω. Εξάλλου, η ανάθεση της εισπράξεως των φόρων σε τρίτον που παρέχει τη σχετική υπηρεσία του έναντι ανταλλάγματος και κατά τρόπο ανεξάρτητο, υπέρ του φορολογούντος οργανισμού, συνεπάγεται παροχή υπηρεσιών που υπόκειται στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

Τελικά, ακόμη και αν, όπως εν προκειμένω, είναι αναμφισβήτητο ότι ορισμένη δραστηριότητα συγκαταλέγεται, κατ' αρχήν, στις προνομίες της δημόσιας αρχής, δεν μπορεί, ωστόσο, να τύχει της εξαιρέσεως του άρθρου 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, όταν, αντί να ασκείται απευθείας από οργανισμό δημοσίου δικαίου, ανατίθεται σε παρέχοντα υπηρεσίες που είναι τρίτος σε σχέση με τον οικείο οργανισμό.

8. Υπό το φως των ανωτέρω σκέψεων προτείνω, επομένως, στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα του Tribunal Superior de Justicia de Andalucia ως εξής:

« — η έκφραση « κατά τρόπο ανεξάρτητο » του άρθρου 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι μπορεί να θεωρηθεί ως ανεξάρτητη δραστηριότητα η δραστηριότητα που ασκείται από πρόσωπο μη ενταγμένο οργανικά σε επιχείρηση ή στη Διοίκηση, το οποίο διαθέτει κατάλληλη ελευθερία ως προς την οργάνωση του ανθρώπινου δυναμικού και της υλικοτε-

8 — Βλ. αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1985, 107/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1985, σ. 2655, σκέψη 11)· της 26ης Μαρτίου 1987, 235/85, όπ.π., σκέψη 21· καθώς και της 17ης Οκτωβρίου 1989, συνεκδικασθείσες υποθέσεις 231/87 και 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ. (Συλλογή 1989, σ. 3233, σκέψη 12).

9 — Απόφαση της 26 Μαρτίου 1987, 235/85, όπ.π., σκέψη 21.

χνικής υποδομής που χρησιμοποιείται κατά την άσκηση της οικείας δραστηριότητας και φέρει τον οικονομικό κίνδυνο που είναι σύμφυτος προς τη δραστηριότητα αυτή·

— το άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η οικονομική δραστηριότητα, ακόμη και αν συνίσταται στην εκτέλεση πράξεων που συγκαταλέγονται στις προνομίες της δημόσιας αρχής, δεν απαλλάσσεται του φόρου προστιθεμένης αξίας, όταν δεν ασκείται απ' ευθείας από οργανισμό δημοσίου δικαίου, αλλά ανατίθεται σε παρέχοντα υπηρεσίες που είναι τρίτος σε σχέση προς τον οικείο οργανισμό. »