ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ ELEANOR SHARPSTON της 14ης Ιουνίου 2007 [1]

1. Μια εταιρία περιορισμένης ευθύνης και το πρόσωπο που είναι ο μοναδικός εταίρος, ο μοναδικός διαχειριστής και ο μοναδικός υπάλληλος αυτής θεωρούνται από τις φορολογικές αρχές, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, ως μία φορολογητέα οντότητα. Τούτο είναι δυνατόν μόνον εφόσον το εν λόγω πρόσωπο μπορεί προηγουμένως να θεωρηθεί ως υποκείμενος στον φόρο σε ό,τι αφορά την εργασία που παρέχει στην εταιρία. Ως εκ τούτου, το Gerechtshof te Amsterdam (Εφετείο του Amsterdam) ερωτά αν η εργασία αυτή συνιστά «οικονομική δραστηριότητα» ασκούμενη κατά τρόπο ανεξάρτητο κατά την έννοια της έκτης οδηγίας ΦΠΑ [2].

Το εφαρμοστέο δίκαιο ΦΠΑ

Η κοινοτική νομοθεσία

2. Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας όριζε ότι ο φόρος αυτός επιβάλλεται στις «παραδόσεις αγαθών και [στις] παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν» [3].

3. Το άρθρο 4 προέβλεπε, καθόσον ενδιαφέρει εν προκειμένω:

«1. Θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού [ή] των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής.

2. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Έκτη οδηγία του Συμβουλίου 77/388/ΕΟΚ, της 17 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, που έχει πολλάκις τροποποιηθεί, όχι όμως ως προς τις διατάξεις που παρατίθενται στις παρούσες προτάσεις). Την 1η Ιανουαρίου 2007, η έκτη οδηγία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

3 — Ίδια η διάταξη του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2006/112.

δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελμάτων ή των εξομοιουμένων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότης θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή αΰλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.

[...]

4. Ο χρησιμοποιούμενος στην παράγραφο 1 όρος "κατά τρόπο ανεξάρτητο" αποκλείει από την φορολογία τους μισθωτούς και 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 εργοδότου.

«[...] κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να θεωρεί ως ένα υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο εσωτερικό της χώρας πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως.

[...]» [4]

Η ολλανδική νομοθεσία

4. Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, του Wet op de Omzetbelasting (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών) του 1968, επιχειρηματίας είναι «κάθε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο». Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 2, η έννοια της «επιχειρηματικής δραστηριότητας» περιλαμβάνει τόσο την εξάσκηση επαγγέλματος όσο και την εκμετάλλευση αγαθού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

5. Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 4, του ίδιου νόμου, αν οι κατ' αυτόν τον τρόπο οριζόμενοι επιχειρηματίες συνδέονται μεταξύ τους από χρηματοδοτικής, οργανωτικής και οικονομικής απόψεως κατά τρόπο ώστε να αποτελούν μία οντότητα, θεωρούνται ως ένας επιχειρηματίας. Τη σχετική απόφαση λαμβάνει ο αρμόδιος έφορος.

Η κοινοτική νομολογία

6. Στην υπόθεση Heerma [5], αφετηρία της οποίας ήταν μια αίτηση του ολλανδικού

4 — Διατάξεις που ουσιαστικά επαναλαμβάνονται στα άρθρα 9, παράγραφος 1, 10 και 11 της οδηγίας 2006/112.

5 — Απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2000, C-23/98 (Συλλογή 2000, σ. I-419).

Hoge Raad (Ανωτάτου Δικαστηρίου) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, ένας γεωργός είχε συστήσει μαζί με τη σύζυγό του αστική εταιρία, στην οποία είχε συνεισφέρει τα μέσα παραγωγής της εκμεταλλεύσεώς του. Εν συνεχεία έχτισε βουστάσιο το οποίο εκμίσθωσε, έναντι ετησίου μισθώματος, στην εταιρία. Ο ίδιος και η εταιρία ζήτησαν να εξαιρεθούν από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ ως προς την εκμίσθωση αυτή [6].

7. Το Δικαστήριο έκρινε ότι «[τ]ο άρθρο 4, παράγραφος 1, της [έκτης οδηγίας] πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, όταν ένα πρόσωπο έχει ως μοναδική οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, την εκμίσθωση ενσωμάτου αγαθού σε εταιρία, όπως μια αστική εταιρία ολλανδικού δικαίου, στην οποία είναι εταίρος, η εκμίσθωση αυτή πρέπει να θεωρηθεί ως καταρτισθείσα κατά τρόπο ανεξάρτητο υπό την έννοια της ίδιας διατάξεως».

8. Προκειμένου να καταλήξει στο συμπέρασμα αυτό, το Δικαστήριο επισήμανε ότι «μεταξύ της εταιρίας και του εταίρου δεν υφίστανται δεσμοί εξαρτήσεως ανάλογοι με εκείνους του άρθρου 4, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, οι οποίοι θα καθιστούσαν αδύνατο να τηρήσει ο εταίρος την προϋπόθεση περί ανεξαρτησίας. Αντιθέτως, ο εταίρος, εκμισθώνοντας ενσώματο αγαθό στην εταιρία, ενεργεί ιδίω ονόματι, για δικό του λογαριασμό και με δική του ευθύνη, ακόμη και αν συγχρόνως είναι διαχειριστής της μισθώτριας εταιρίας. Συγκεκριμένα, η εν λόγω εκμίσθωση δεν εμπίπτει στη διαχείριση ή στην εκπροσώπηση της εταιρίας» [7].

Η ολλανδική νομολογία

9. Σε μεταγενέστερη υπόθεση [8], το Hoge Raad, στηριζόμενο στην ανωτέρω απόφαση, προέβη σε ερμηνεία του άρθρου 7, παράγραφος 4, του Wet op de Omzetbelasting σε μια περίπτωση κατά την οποία ο διαχειριστής εταιρίας, ο οποίος κατείχε το 75 % των εταιρικών μεριδίων της, εξέδιδε τιμολόγια για τις διαχειριστικές του υπηρεσίες προς την εταιρία. Επισήμανε ότι, βάσει του ολλανδικού δικαίου, ο διαχειριστής ήταν υπάλληλος της εταιρίας αλλά, σε αντίθεση με έναν κανονικό υπάλληλο, δεν ευρίσκετο, έναντι της εταιρίας, σε θέση εξαρτήσεως. Έτσι, εκτίμησε ότι ο ενδιαφερόμενος, παρέχοντας διαχειριστικές υπηρεσίες στην εταιρία, είχε κατ' ανάγκη ενεργήσει ως ελεύθερος επαγγελματίας. Προκειμένου να καταλήξει στο συμπέρασμα αυτό, στηρίχθηκε επίσης στη διατύπωση του άρθρου 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας [9], καθώς και στην απόφαση του Δικαστηρίου επί της υποθέσεως Asscher [10].

6 — Απαλλαγή και ευχέρεια εξαιρέσεως από αυτήν σύμφωνα με το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', και μέρος Γ, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

7 — Σκέψη 18 της αποφάσεως.

8 — Απόφαση 35 775 της 26ης Απριλίου 2002· βλ. ειδικότερα σημεία 3.6 έως 3.10.

9 — Ειδικότερα στη φράση «που δημιουργεί δεσμούς εξαρτήσεως».

10 — Απόφαση της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94 (Συλλογή 1996, σ. I-3089).

10. Η τελευταία αυτή απόφαση αφορούσε τους σχετικούς με την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων κανόνες της Συνθήκης και τις επιπτώσεις τους επί των διατάξεων περί φόρου εισοδήματος. Στην απόφασή του [11], το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι η δραστηριότητα του διαχειριστή (ολλανδικής) εταιρίας ο οποίος κατείχε όλα τα εταιρικά μερίδια αυτής «δεν [ασκούνταν] στο πλαίσιο μιας σχέσεως εξαρτήσεως, οπότε αυτός δεν μπορούσε να θεωρηθεί «ως "εργαζόμενος" κατά την έννοια του άρθρου [39 ΕΚ], αλλά ως πρόσωπο ασκούν μη έμμισθη δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου [43 ΕΚ]». Η έννοια της εξαρτημένης εργασίας στο πλαίσιο του ΦΠΑ δεν ήταν αντικείμενο της υποθέσεως.

Η διαδικασία και το προδικαστικό ερώτημα

11. Ο J. A. van der Steen διατηρούσε ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών καθαρισμού και, υπό την ιδιότητά του αυτή, ήταν επιχειρηματίας κατά την έννοια του Wet op de Omzetbelasting.

12. Εν συνεχεία, ίδρυσε την εταιρία περιορισμένης ευθύνης J. A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV (στο εξής: εταιρία), μοναδικός διαχειριστής και μοναδικός εταίρος της οποίας ήταν ο ίδιος. Η εταιρία, που ήταν επιχειρηματίας κατά την έννοια του Wet op de Omzetbelasting, ανέλαβε την επιχείρηση. Ο J. A. van der Steen εξακολούθησε να εκτελεί όλες τις εργασίες της επιχειρήσεως, έχοντας προφορικώς συνάψει με την εταιρία σύμβαση εργασίας [12]. Αυτή του κατέβαλε μηνιαίο μισθό ορισμένου ύψους καθώς και ετήσιο επίδομα αδείας, από τα οποία παρακρατούσε τους οικείους φόρους και τις εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως. Η εταιρία δεν είχε άλλο προσωπικό.

13. Η εταιρία αργότερα κατέστη αφερέγγυα και η επιχείρηση εξαγοράσθηκε από άλλη εταιρία [13]. Η σύμβαση εργασίας του J. A van der Steen με τη δική του εταιρία έληξε και πλέον τον απασχολούσε η δεύτερη εταιρία.

14. Κατά την τακτοποίηση των λογαριασμών ΦΠΑ του J. A. van der Steen και της αφερέγγυας εταιρίας, ο έφορος έκρινε ότι τα δύο αυτά πρόσωπα συνιστούσαν φορολογική οντότητα σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 4, του Wet op de Omzetbelasting. Συναφώς, επικαλέστηκε την υπ' αριθ. 35 775 απόφαση του Hoge Raad καθώς και μια πράξη του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργού Οικονομικών) [14] που βασιζόταν στην εν λόγω απόφαση. Η τελευταία αυτή πράξη ορίζει, ιδίως, ότι «ο διαχειριστής εταιρίας, ο οποίος κατέχει περισσότερα από τα μισά εταιρικά μερίδια αυτής, έχει την ιδιότητα του επιχειρηματία κατά την έννοια

11 — Σκέψη 26.

12 — Αν αυτό συνέβη στην κυριολεξία, ελπίζουμε απλώς ότι κατά τη στιγμή εκείνη ήταν μόνος του, δεδομένου ότι ο τρόπος συνάψεως μιας τέτοιας συμβάσεως θα φαινόταν αρκετά παράξενος σε οποιονδήποτε παρατυχόντα.

13 — Η διάταξη περί παραπομπής δεν περιέχει λεπτομέρειες, υπονοείται όμως, κατά τα φαινόμενα, ότι ο J. A. van der Steen δεν ήταν εταίρος ή διαχειριστής της εταιρίας αυτής. Εν πάση περιπτώσει, το ζήτημα αυτό δεν ασκεί επιρροή εν προκειμένω.

14 — Απόφαση DBG2002/3677M της 24ης Ιουλίου 2002.

του άρθρου 7 του Wet op de Omzetbelasting σε ό,τι αφορά τις δραστηριότητες που ασκεί για την εταιρία έναντι αμοιβής. Συναφώς, δεν ασκεί επιρροή το αν οι εν λόγω δραστηριότητες ασκούνται ή όχι βάσει συμβάσεως εργασίας που έχει συναφθεί με την εταιρία».

15. Το ένδικο βοήθημα του J. A. van der Steen κατά της αποφάσεως του εφόρου εκκρεμεί ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam, το οποίο υπογραμμίζει ότι προαπαιτούμενο για την απόφαση αυτή είναι το να έχει ο J. A. van der Steen την ιδιότητα του επιχειρηματία για τους σκοπούς του ΦΠΑ αλλά ότι είναι αβέβαιο αν μια τέτοια εκτίμηση συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο.

16. Κατά συνέπεια, το Gerechtshof ζητεί την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί του ακόλουθου ερωτήματος:

«Έχει το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας την έννοια ότι, όταν ένα φυσικό πρόσωπο έχει ως μοναδική δραστηριότητα την ουσιαστική εκτέλεση όλων των εργασιών που απορρέουν από τις δραστηριότητες μιας εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, της οποίας είναι ο μοναδικός διαχειριστής, ο μοναδικός εταίρος και το μοναδικό "μέλος του προσωπικού", οι εργασίες αυτές δεν συνιστούν οικονομικές δραστηριότητες, διότι εκτελούνται στο πλαίσιο της διαχειρίσεως και εκπροσωπήσεως της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης και, επομένως, όχι στο πλαίσιο οικονομικών συναλλαγών;»

17. Η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις, υποστηρίζοντας αμφότερες ότι, υπό τις προπεριγραφείσες περιστάσεις, ένα πρόσωπο δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο. Ο J. A. van der Steen δεν υπέβαλε παρατηρήσεις. Κανένας από τους διαδίκους δεν ζήτησε τη διεξαγωγή επ' ακροατηρίου συζητήσεως και καμία τέτοια συζήτηση δεν έλαβε χώρα.

Εκτίμηση

18. Όπως επισημαίνει η Επιτροπή, όταν ένας επιχειρηματίας συστήνει εταιρία για να ασκήσει την επιχειρηματική δραστηριότητά του, κατά κανόνα επιδιώκει να δημιουργήσει μια ξεχωριστή νομική προσωπικότητα, διαφορετική από τη δική του [15]. Τούτο είναι ιδιαιτέρως χρήσιμο για τον περιορισμό της προσωπικής ευθύνης του από την επιχειρηματική δραστηριότητα [16].

19. Όταν υφίστανται δύο ξεχωριστά υποκείμενα δικαίου, είναι σαφές ότι μπορούν να

15 — Η νομοθεσία που διέπει τις εταιρίες αυτού του είδους έχει, σε κάποιο βαθμό, εναρμονισθεί με τη δωδέκατη οδηγία του Συμβουλίου στον τομέα του δικαίου των εταιρειών 89/667/ΕΟΚ, της 21ης Δεκεμβρίου 1989, σχετικά με τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης με ένα και μόνο εταίρο (ΕΕ L 395, σ. 40).

16 — Βλ. άρθρο 7 της ίδιας οδηγίας, το οποίο ορίζει τα ακόλουθα: «[έ]να κράτος μέλος μπορεί να μην επιτρέπει τη μονοπρόσωπη εταιρεία όταν η νομοθεσία του προβλέπει υπέρ των κατ' [ιδίαν] επιχειρηματιών τη δυνατότητα να προβαίνουν σε σύσταση επιχειρήσεων, η ευθύνη των οποίων περιορίζεται στα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για συγκεκριμένη δραστηριότητα».

ενεργούν ανεξάρτητα το ένα από το άλλο και να συνδεθούν μεταξύ τους με διάφορα είδη εννόμων σχέσεων.

20. Επί παραδείγματι, στην προμνησθείσα υπόθεση Heerma, ο γεωργός και η αστική εταιρία αποτελούσαν ξεχωριστά υποκείμενα δικαίου, και ο πρώτος ήταν σε θέση να εκμισθώσει ακίνητό του στη δεύτερη. Το Δικαστήριο έκρινε ότι ο γεωργός έτσι ασκούσε οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο, κατά την έννοια του δικαίου ΦΠΑ.

21. Εν προκειμένω, ο J. A. van der Steen και η εταιρία αποτελούσαν ξεχωριστά υποκείμενα δικαίου και ο πρώτος ήταν σε θέση να συνάψει σύμβαση εργασίας με τη δεύτερη, όπως και έκανε πράγματι.

22. Στο μέτρο κατά το οποίο η εργασία που παρείχε ο ενδιαφερόμενος στην εταιρία ενέπιπτε στο αντικείμενο της εν λόγω συμβάσεως εργασίας, η εργασία αυτή αποκλείεται καταρχήν από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ σύμφωνα με τη σαφή διατύπωση του άρθρου 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας.

23. Από την άποψη αυτή, η θέση του διαμετρικά αντίθετη από εκείνη του J. Heerma, δεδομένου ότι οι μισθώσεις ακινήτων συνιστούν δραστηριότητα που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και μνημονεύεται ρητώς στο άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', και μέρος Γ, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας [17].

24. Φαίνεται επομένως ότι η απόφαση του εφόρου κατά της οποίας προσέφυγε ο J. A. van der Steen δεν αποτελεί έκφραση μιας ορθής ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου. Στον βαθμό κατά τον οποίο η απόφαση του εφόρου στηρίζεται σε πράξη του Staatssecretaris van Financiën καθώς και σε απόφαση του Hoge Raad, ενδέχεται και αυτές να απηχούν μια εσφαλμένη ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου.

25. Τα πλεονεκτήματα του αποκλεισμού της εξαρτημένης εργασίας από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ είναι πρόδηλα. Άλλως, κάθε μισθωτός θα υποχρεούνταν να εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ και όλοι οι μισθοί θα επιβαρύνονταν με τον φόρο αυτό. Είναι μεν αληθές ότι όσοι εργοδότες προβαίνουν σε φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών θα μπορούσαν να εκπέσουν τον εν λόγω ΦΠΑ, αλλά οι εργοδότες που προβαίνουν σε απαλλασσόμενες από τον φόρο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών θα υφίσταντο σημαντική επιβάρυνση, εκτός εάν εφαρμοζόταν κάποιος αντισταθμιστικός μηχανισμός, ο οποίος όμως θα ήταν και αυτός επαχθής. Αντιθέτως, σε περίπτωση αποκλεισμού της εξαρτημένης

17 — Άρθρο 135, παράγραφοι 1, στοιχείο ιβ', και 2, της οδηγίας 2006/112.

εργασίας από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, το κόστος της εργασίας αυτής αποτελεί μέρος της προστιθέμενης αξίας των εκροών. Έτσι, το κόστος αυτό συμπεριλαμβάνεται αυτομάτως στη βάση επιβολής του φόρου όταν οι εκροές φορολογούνται, αλλά δεν έχει συνέπειες, από απόψεως ΦΠΑ, στις απαλλασσόμενες εκροές. Πέρα από μια σημαντική εξοικονόμηση διοικητικών ενεργειών, διασφαλίζεται η ουδετερότητα του φόρου καθώς και η γενική εφαρμογή του επί των φορολογητέων παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών.

26. Κατά συνέπεια, είναι απευκταίο να θεωρείται μια δραστηριότητα που εμπίπτει στο αντικείμενο συμβάσεως εργασίας ως ανεξάρτητη δραστηριότητα υποκείμενη στον φόρο.

27. Φαίνεται ότι οι λόγοι που οδήγησαν το Hoge Raad και τον Staatssecretaris van Financiën στο να υιοθετήσουν την άποψη επί της οποίας βασίζεται η προσβαλλόμενη απόφαση απορρέουν από τις δύο αποφάσεις του Δικαστηρίου που εκδόθηκαν επί των υποθέσεων Heerma και Asscher [18], καθώς και από τη φύση της σχέσεως μεταξύ μιας εταιρίας και των διαχειριστών της βάσει του ολλανδικού δικαίου.

28. Δεν θεωρώ ότι οι προμνησθείσες αποφάσεις στηρίζουν την άποψη αυτή. Αντικείμενο της υποθέσεως Heerma δεν ήταν μια σύμβαση εργασίας, αλλά η σαφώς ανεξάρτητη και προδήλως υποκείμενη στον φόρο δραστηριότητα της εκμισθώσεως ακινήτων. Η απόφαση επί της υποθέσεως Asscher διέκρινε μεταξύ εξαρτημένης εργασίας και αυτοαπασχολήσεως με γνώμονα την ύπαρξη ή μη σχέσεως «εξαρτήσεως», τούτο όμως, όπως τονίζει η Επιτροπή, στο εντελώς διαφορετικό πλαίσιο του καθορισμού του εφαρμοστέου άρθρου της Συνθήκης στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας.

29. Είναι πιο δύσκολο για το Δικαστήριο να εκφέρει γνώμη όσον αφορά τη σχέση μεταξύ μιας εταιρίας και των διαχειριστών της βάσει του ολλανδικού δικαίου [19]. Από την υπ' αριθ. 35 775 απόφαση του Hoge Raad [20] φαίνεται να προκύπτει ότι οι υπηρεσίες που παρέχει προς την εταιρία ένας διαχειριστής υπό την ιδιότητά του αυτή μπορούν να *θεωρηθούν* ότι παρέχονται βάσει συμβάσεως εργασίας. Αν ισχύει τούτο, η εν λόγω απόφαση ενδεχομένως θεμελιώνει τη θέση ότι, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, τέτοιες υπηρεσίες δεν πρέπει να θεωρούνται αυτομάτως ως παρεχόμενες βάσει μιας τέτοιας συμβάσεως. Η θέση αυτή δεν έρχεται κατ' ανάγκη σε σύγκρουση με τον αποκλεισμό της *πραγματικής* εξαρτημένης εργασίας από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Το μόνο που μπορεί να σημαίνει είναι ότι μια υπηρεσία που, κατά τα άλλα, θα εθεωρείτο ως εμπίπτουσα στο αντικείμενο συμβάσεως εργασίας πρέπει να εξετάζεται παρ' όλ' αυτά σε συνάρτηση προς τον ΦΠΑ, προκειμένου να κριθεί μήπως τυχόν στην πραγματικότητα έχει παρασχεθεί στο πλαίσιο της ασκήσεως ανεξάρτητης δραστηριότητας.

18 — Βλ. ανωτέρω, σημεία 6 έως 8 και υποσημειώσεις 5 και 10.

19 — Βλ., όμως, στο πλαίσιο της κοινωνικής ασφαλίσεως, αποφάσεις της 10ης Ιουλίου 1986, 79/85, Segers (Συλλογή 1986, σ. 2375), και της 19ης Μαρτίου 2002 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-393/99 και C-394/99, Hervein κ.λπ. (Συλλογή 2002, σ. I-2829).

20 — Ειδικότερα, σημείο 3.8.

30. Ανεξαρτήτως αυτού, εν προκειμένω, όπως υπογραμμίζει η Επιτροπή, δεν υπάρχει στον φάκελο της υποθέσεως καμία ένδειξη ότι οποιαδήποτε από τις υπηρεσίες του J. A. van der Steen προς την εταιρία παρεσχέθη σε πλαίσιο άλλο από εκείνο μιας πραγματικής συμβάσεως εργασίας.

31. Είναι βεβαίως πάντοτε δυνατόν —ανεξάρτητα από οποιαδήποτε άλλη πτυχή της σχέσεως των συμβαλλομένων— μια κατά τα φαινόμενα πραγματική σύμβαση εργασίας να αποδεικνύεται, κατόπιν εγγύτερης εξετάσεως, ως ένα άλλο είδος διευθετήσεως. Και πάλι, από τον φάκελο της δικογραφίας δεν προκύπτει καμία ένδειξη ότι τέτοια είναι η περίπτωση της συμβάσεως του J. A. van der Steen. Μάλιστα, το γεγονός ότι ελάμβανε ορισμένο μηνιαίο μισθό, που υπόκειτο σε φόρο μισθωτών υπηρεσιών και σε κοινωνικοασφαλιστικές εισφορές, αποτελεί ισχυρό επιχείρημα εναντίον μιας τέτοιας ερμηνείας.

32. Έχω επομένως τη γνώμη ότι οι υπηρεσίες που παρέχει σε μια εταιρία ένα πρόσωπο ευρισκόμενο στη θέση του J. A. van der Steen, όπως αυτή περιγράφηκε στη διάταξη περί παραπομπής, δεν εμπίπτουν, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και ότι ένα τέτοιο πρόσωπο δεν είναι, σε σχέση με τέτοιες υπηρεσίες, υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.

33. Η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή έχουν προβεί σε ορισμένες πρόσθετες επισημάνσεις.

34. Πρώτον, ο ενδιαφερόμενος δεν ενεργεί «ιδίω ονόματι, για δικό του λογαριασμό και με δική του ευθύνη» [21] όταν παρέχει τις υπηρεσίες του ως υπάλληλος, αλλά ενεργεί στο όνομα, για λογαριασμό και με ευθύνη της εταιρίας.

35. Δεύτερον, υπό την ιδιότητά του του υπαλλήλου, ο ενδιαφερόμενος δεν φέρει ανεξάρτητο οικονομικό κίνδυνο [22]. Τον κίνδυνο αυτόν φέρει η εταιρία η οποία συνάπτει συμβάσεις με τους πελάτες και τους παρέχει υπηρεσίες που έχουν οικονομική σημασία.

36. Τρίτον —τουλάχιστον στο επίπεδο των επιμέρους πράξεων, βάσει του οποίου λειτουργεί το σύστημα του ΦΠΑ— δεν υφίσταται αμοιβαία ανταλλαγή παροχών, στο πλαίσιο της οποίας η αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή της υπηρεσίας που παρέχεται στον λήπτη [23]. Ο ενδιαφερόμενος λαμβάνει ορισμένο μισθό και επίδομα αδείας, ανεξάρτητα από τις πράγματι παρεχόμενες υπηρεσίες [24].

21 — Προπαρατεθείσα απόφαση Heerma, σκέψη 18.

22 — Αποφάσεις της 25ης Ιουλίου 1991, C-202/90, Recaudadores de Tributos (Συλλογή 1991, σ. I-4247, σκέψη 13), και της 23ης Μαρτίου 2006, C-210/04, FCE Bank (Συλλογή 2006, σ. I-2803, σκέψεις 33 επ.).

23 — Αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 1994, C-16/93, Tolsma (Συλλογή 1994, σ. I-743, σκέψη 14), και της 21ης Μαρτίου 2002, C-174/00, Kennemer Golf & Country Club (Συλλογή 2002, σ. I-3293, σκέψη 39).

24 — Δεν προκύπτει καμία ένδειξη ότι ένας τέτοιος παράγοντας συνέβαλε εν προκειμένω στην αφερεγγυότητα της εταιρίας, το γεγονός όμως ότι τούτο θα ήταν δυνατόν αναδεικνύει τη διαφορά μεταξύ λαμβανομένου μισθού και αντιπαροχής.

37. Έτσι επιβεβαιώνεται η άποψή μου ότι, εφόσον ένα πρόσωπο που ευρίσκεται στη θέση του J. A. van der Steen δεν υπόκειται στον φόρο ως προς τις υπηρεσίες που παρέχει βάσει της συμβάσεως εργασίας, δεν μπορεί, συναφώς, να θεωρείται, από κοινού με την εταιρία, ως «ένα[ς] υποκείμενο[ς] στον φόρο» κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο της έκτης οδηγίας, ή, συνακόλουθα, ως ένας επιχειρηματίας για τους σκοπούς του άρθρου 7, παράγραφος 4, του Wet op de Omzetbelasting.

38. Βεβαίως, καμία από τις ανωτέρω σκέψεις δεν αποκλείει το ενδεχόμενο ένα πρόσωπο που αποτελεί τον μοναδικό εταίρο, μοναδικό διαχειριστή και μοναδικό υπάλληλο μιας εταιρίας να υπόκειται αυτοτελώς στον φόρο στο πλαίσιο άλλων οικονομικών δραστηριοτήτων, μη εμπιπτουσών στο αντικείμενο της συμβάσεως εργασίας. Όταν οι δραστηριότητες αυτές συνεπάγονται συναλλαγές με την εταιρία, είναι ίσως δυνατόν το εν λόγω πρόσωπο και η εταιρία να θεωρηθούν, βάσει του συνόλου των περιστάσεων, ως ένας υποκείμενος στον φόρο. Τέτοια πάντως δεν είναι τα πραγματικά περιστατικά που περιγράφηκαν στη διάταξη περί παραπομπής.

Συμπέρασμα

39. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, φρονώ ότι το Δικαστήριο πρέπει να απαντήσει στο ερώτημα που υπέβαλε το Gerechtshof te Amsterdam ως εξής:

«Ένα φυσικό πρόσωπο το οποίο παρέχει υπηρεσίες προς υποκείμενο στον φόρο, σε εκτέλεση συμβάσεως εργασίας, δεν είναι, στο πλαίσιο αυτό, υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, διότι δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο.

Αντιθέτως, τέτοιου είδους υπηρεσίες αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 4, της ίδιας οδηγίας. Συναφώς, δεν ασκεί επιρροή το αν ο εργοδότης είναι νομικό πρόσωπο του οποίου ο μισθωτός είναι επίσης εταίρος και/ή διαχειριστής, ή ακόμη και ο μοναδικός εταίρος και ο μοναδικός διαχειριστής, εφόσον οι δύο συμβαλλόμενοι έχουν ξεχωριστή νομική προσωπικότητα που τους καθιστά ικανούς να συνάψουν μεταξύ τους σύμβαση εργασίας και έχουν πράγματι συνάψει τέτοια σύμβαση, σε εκτέλεση της οποίας παρέχονται οι υπηρεσίες.»