ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ κ. ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΚΟΣΜΑ της 20ής Μαΐου 1999 *

I — Εισαγωγή

1. Με την παρούσα αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, που ασκήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 234 (πρώην άρθρο 177) της Συνθήκης, το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) υπέβαλε στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα σχετικά με την ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 4, παράγραφος 1, 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 (στο εξής: έκτη οδηγία) [1]. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο καλείται να ερμηνεύσει την ανωτέρω διάταξη προκειμένου να κριθεί αν η εκμίσθωση ακινήτου από έναν εταίρο αστικής εταιρίας προς την εταιρία αυτή, συνιστά «ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα», έτσι ώστε ο εταίρος αυτός, ο οποίος έχει ως μοναδική οικονομική δραστηριότητα την ανωτέρω εκμίσθωση, να μπορεί να χαρακτηρισθεί ως υποκείμενος στο φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) κατά τα οριζόμενα στην ενλόγω οδηγία.

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ελληνική.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

II — Το νομικό πλαίσιο

2. Το πεδίο εφαρμογής του εισαχθέντος με την έκτη οδηγία κοινού συστήματος ΦΠΑ καθορίζεται στο άρθρο 2 της οδηγίας, κατά το οποίο:

«Στο φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται:

1. Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν.

2. Οι εισαγωγές αγαθών.»

3. Στο άρθρο 4 της ίδιας οδηγίας, το οποίο ανήκει στον τίτλο IV, ο οποίος τιτλοφορείται «Υποκείμενοι στον φόρο», ορίζονται τα εξής:

«1. Θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο

και σε οποιονδήποτε τόπο, μια από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής [2].

2. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου, ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων, των ελευθέρων επαγγελμάτων ή των εξομοιουμένων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότης, θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.

3. (...)

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.

Με την επιφύλαξη της διαβουλεύσεως που προβλέπεται από το άρθρο 29, κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να θεωρεί ως ένα υποκείμενο στον φόρο τα εγκαταστημένα στο εσωτερικό της χώρας πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως.

5. (...)»

4. Το άρθρο 13 Β, στοιχείο β), της έκτης οδηγίας προβλέπει καταρχήν απαλλαγή από το ΦΠΑ για τις μισθώσεις ακινήτων αγαθών. Ωστόσο, το άρθρο 13 Γ, στοιχείο α), επιτρέπει στα κράτη μέλη να χορηγούν στους υποκείμενους στο φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως στην περίπτωση αυτή.

Όπως αναφέρουν η Επιτροπή [3] και η Ολλανδική Κυβέρνηση [4], συμφώνως προς τα ανωτέρω οριζόμενα από την έκτη οδηγία, η ολλανδική νομοθεσία προβλέπει τη δυνατότητα επιλογής φορολογήσεως στην περίπτωση μισθώσεως ακινήτων όπως είναι η επίμαχη στην κύρια δίκη μίσθωση.

2 — Όπως ανέφερα και στις προτάσεις μου (βλ. υποσημείωση 3) στην υπόθεση C-230/94, Enkler, επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996 (Συλλογή 1996, σ. I-4517), στις λοιπές, πλην της ελληνικής, γλωσσικές αποδόσεις του τελευταίου τμήματος της παρατεθείσης ανωτέρω παραγράφου 1 του άρθρου 4 («ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής»), η λέξη «σκοπού» και η λέξη «αποτελεσμάτων» συνδέονται με διαζευκτικό ή συμπλεκτικό σύνδεσμο. Πράγματι, το επίμαχο σημείο αποδίδεται στα αγγλικά ως εξής: «whatever the purpose or results of that activity»· στα γαλλικά ως εξής: «quels que soient les buts ou les résultats de cette activité»· στα γερμανικά ως εξής: «gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis»· στα δανικά ως εξής: «uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed»· στα φινλανδικά ως εξής: «riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta»· στα ισπανικά ως εξής: «cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad»· στα ιταλικά ως εξής: «indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività»· στα ολλανδικά ως εξής: «ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit»· στα πορτογαλικά ως εξής: «independentemente do fim ou do resultado dessa actividade»· και στα σουηδικά ως εξής: «oberoende av syfte eller resultat». Με τα δεδομένα αυτά, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι η διατύπωση του ελληνικού κειμένου οφείλεται σε απλή γραφική παραδρομή. Θα ήταν άλλωστε εξαιρετικά δυσχερές, αν όχι αδύνατο, να προσδοθεί οιαδήποτε έννοια στον όρο «σκοπός των αποτελεσμάτων».

3 — Βλ. το σημείο 1 των γραπτών παρατηρήσεών της.

4 — Στο σημείο 5 των γραπτών παρατηρήσεών της η Ολλανδική Κυβέρνηση αναφέρεται στο περιεχόμενο του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο β), του ολλανδικού νόμου για το ΦΠΑ (Wet op de omzetbelasting 1968), στο οποίο, εξάλλου, αναφέρεται και η διάταξη παραπομπής του αιτούντος δικαστηρίου.

III — Τα πραγματικά περιστατικά

5. Ο J. Heerma, κάτοικος Welsrijp, ο οποίος είχε μια γεωργική εκμετάλλευση, συνέστησε την 1η Ιανουαρίου 1994 με τη σύζυγό του την εταιρία J. Heerma/K. Heerma-Graanstra (στο εξής: εταιρία), με έδρα το Welsrijp, στην οποία εισέφερε τα κινητά πράγματα της γεωργικής εκμεταλλεύσεώς του καθώς και την οικονομική αξία των λοιπών πραγμάτων της εκμεταλλεύσεως αυτής.

6. Περί τον Ιούνιο του 1994 ο J. Heerma άρχισε την κατασκευή ενός σταύλου. Όσον αφορά στον σταύλο αυτόν, μεταξύ του J. Heerma και της εταιρίας συνήφθη στις 18 Νοεμβρίου 1994 σύμβαση μισθώσεως για περίοδο έξι ετών αντί ετησίου μισθώματος 12 000 ολλανδικών φιορινίων (HFL), με ημερομηνία ενάρξεως την 1η Νοεμβρίου 1994. Όπως αναφέρει η Ολλανδική Κυβέρνηση η μίσθωση αυτή εγκρίθηκε στις 23 Δεκεμβρίου 1994 από το οικείο Γεωργικό Επιμελητήριο (Grondkamer voor Friesland).

7. Όπως αναφέρει το αιτούν δικαστήριο, σε σχέση με την ανωτέρω μίσθωση, με αίτηση της 15ης Αυγούστου 1994 για την εφαρμογή του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο b, σημείο 5 (ως είχε το 1994), του νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών την οποία υπέβαλαν προς τον οικονομικό έφορο από κοινού, ο J. Heerma και η εταιρία ζήτησαν να εξαιρεθούν της απαλλαγής από τον φόρο κύκλου εργασιών.

Η ανωτέρω αίτηση απορρίφθηκε με απόφαση που έλαβε ο οικονομικός έφορος στις 14 Οκτωβρίου 1994. Η υποβληθείσα κατά της αποφάσεως αυτής διοικητική ένσταση απορρίφθηκε από τον οικονομικό έφορο με νέα απόφασή του.

Κατά της τελευταίας αποφάσεως ο ενδιαφερόμενος άσκησε προσφυγή ενώπιον του Gerechtshof te Leeuwarden, το οποίο ακύρωσε την απόφαση αυτή και την απόφαση περί απορρίψεως της αιτήσεως και όρισε ότι η γενομένη από τον J. Heerma και ισχύουσα από την 1η Νοεμβρίου 1994 εκμίσθωση του σταύλου δεν απαλλάσσεται του φόρου κύκλου εργασιών.

8. Συγκεκριμένα, με απόφασή του της 4ης Οκτωβρίου 1996, το Gerechtshof έκρινε ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, όσον αφορά στον J. Heerma και στον σταύλο πρόκειται για επιχειρηματία ο οποίος εκμεταλλεύεται ένα περιουσιακό στοιχείο με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, κατά την έννοια εν γένει του άρθρου 7 του νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών και ότι, εν προκειμένω, πρέπει να επισημανθεί ότι η σχετική σύμβαση μισθώσεως δεν επηρεάζεται από το γεγονός ότι ο εκμισθωτής είναι εταίρος στη μισθώτρια εταιρία· δεν μπορεί δε να λεχθεί για τον J. Heerma ότι, όσον αφορά στην ενλόγω εκμίσθωση, δεν μετέχει σε οικονομική δραστηριότητα λαμβανομένου υπόψη του δεσμού του με την εταιρία.

9. Κατά της αποφάσεως του Gerechtshof te Leeuwarden άσκησε αίτηση αναιρέσεως ο Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργός Οικονομικών). Με την ενλόγω αίτηση αναιρέσεως προβλήθηκε ότι η εκμίσθωση του ακινήτου συνιστά στην πραγματικότητα εκμίσθωση ιδίων επιχειρηματικών περιουσιακών στοιχείων, ότι ο J. Heerma περιορίζει τις δραστηριότητές του στην εκμίσθωση του ακινήτου προς την εταιρία, οπότε πρόκειται περί ενεργειών εντός κλειστού κύκλου, και πως όλα αυτά έχουν σαν συνέπεια ότι δεν πρόκειται περί συμμετοχής σε οικονομική δραστηριότητα και, ως εκ τούτου, ούτε περί σχέσεως μεταξύ επιχειρηματιών.

10. Το Hoge Raad der Nederlanden καταρχάς έκρινε ότι η εταιρία, ως ένωση φυσικών προσώπων, η οποία ναι μεν δεν έχει νομική προσωπικότητα αλλά έχει εν τοις πράγμασι ανεξάρτητη εταιρική υπόσταση, ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομικές δραστηριότητες και, ως εκ τούτου, πρέπει να θεωρηθεί ως υποκείμενη στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας.

11. Στη συνέχεια, το αιτούν δικαστήριο έκανε δεκτό ότι η εκμίσθωση ενός ακινήτου όπως το ανωτέρω πρέπει, λαμβανομένης υπόψη της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, Enkler [5], να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι το Gerechtshof te Leeuwarden — του οποίου οι σχετικές με πραγματικά περιστατικά διαπιστώσεις δεν ελέγχονται στο πλαίσιο αιτήσεως αναιρέσεως — έκρινε ότι η εκμίσθωση έγινε με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

12. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο παρατήρησε ότι με τον λόγο αναιρέσεως εγείρεται το ζήτημα αν η παράγραφος 1 του προαναφερθέντος άρθρου 4 έχει την έννοια ότι, σε μια περίπτωση όπως η παρούσα, η ανωτέρω εκμίσθωση ακινήτου, λαμβανομένου υπόψη του δεσμού μεταξύ εκμισθωτή και μισθώτριας, πρέπει να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα που ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο ή πρέπει να λεχθεί ότι δεν υφίσταται η ενλόγω ανεξαρτησία· το τελευταίο, μάλιστα, θα μπορούσε να έχει σαν συνέπεια ότι ο εκμισθωτής εταίρος ταυτίζεται με την εταιρία, οπότε θα υφίσταται μόνον ένας υποκείμενος στο φόρο κατά την έννοια της ανωτέρω διατάξεως της οδηγίας.

IV — Το προδικαστικό ερώτημα

13. Με βάση το ανωτέρω σκεπτικό της απόφασής του περί παραπομπής, το Hoge Raad der Nederlanden ζήτησε, βάσει του άρθρου 234 (πρώην άρθρου 177) της Συνθήκης ΕΚ, από το Δικαστήριο την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί του ακολούθου ερωτήματος:

«Έχει το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας την έννοια ότι, αν ένα πρόσωπο έχει ως

5 — Προμνησθείσα στην υποσημείωση 2.

μοναδική οικονομική δραστηριότητα την εκμίσθωση ενσωμάτου αγαθού προς την εταιρία στην οποία είναι εταίρος, πρέπει η εκμίσθωση αυτή, παρ' όλον ότι αποτελεί οικονομική δραστηριότητα, να θεωρηθεί ότι δεν ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο, με αποτέλεσμα να πρέπει να θεωρηθεί ο εταίρος μαζί με την εταιρία ως ένας και μόνον υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του προαναφερθέντος άρθρου 4, παράγραφος 1;»

V — Η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα

14. Με το προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν, στην περίπτωση που ένας εταίρος αστικής εταιρίας εκμισθώνει ένα ενσώματο αγαθό στην εταιρία αυτή, η εκμίσθωση αυτή αποτελεί «ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα», κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας, γεγονός που επιτρέπει να θεωρηθούν ως υποκείμενοι στο φόρο τόσο η εταιρία όσο και ο εκμισθωτής εταίρος ή αν, στην ανωτέρω περίπτωση, υπάρχει ταύτιση εταίρου και εταιρίας που έχει ως αποτέλεσμα η δραστηριότητα να μην ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο και, επομένως, να πρέπει να θεωρηθεί ότι υπάρχει κατ' ουσία μόνον ένας υποκείμενος στον φόρο.

15. Καταρχάς, πρέπει να σημειωθεί ότι, όπως αναφέρουν το αιτούν δικαστήριο και η Επιτροπή, κατά το ολλανδικό δίκαιο, μία αστική εταιρία, όπως είναι η επίμαχη εταιρία στην κύρια δίκη, η οποία ναι μεν δεν έχει νομική προσωπικότητα αλλά ως ένωση φυσικών προσώπων έχει εν τοις πράγμασι ανεξάρτητη εταιρική υπόσταση, δύναται να ασκήσει κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομικές δραστηριότητες και, ως εκ τούτου, να θεωρηθεί ως υποκείμενη στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας.

Όπως ορθώς παρατηρεί η Επιτροπή, αυτή η θέση της ολλανδικής έννομης τάξης δεν είναι αντίθετη στο γράμμα και στο πνεύμα της έκτης οδηγίας. Αφενός, το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας αναφέρει ότι υποκείμενος στο ΦΠΑ είναι «*οποιοσδήποτε*» ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο τις οριζόμενες από το ίδιο άρθρο οικονομικές δραστηριότητες. Αφετέρου, σύμφωνα με τον σκοπό της έκτης οδηγίας που συνίσταται στη διασφάλιση καλύτερης φορολογικής ουδετερότητας μέσω ενός ευρέος ορισμού της έννοιας «υποκείμενος στον φόρο», έχει τονισθεί κατ' επανάληψη στην νομολογία του Δικαστηρίου ότι το άρθρο 4 της οδηγίας έχει ένα πολύ ευρύ πεδίο εφαρμογής [6]. Το ιδιαίτερο νομικό μόρφωμα με το οποίο περιβάλλεται, γενικά, ένα πρόσωπο δεν επηρεάζει από μόνο του τη δυνατότητα να χαρακτηριοθεί το πρόσωπο αυτό ως «υποκείμενο» στο φόρο. Επομένως, ούτε η ύπαρξη, ειδικότερα, νομικής προσωπικότητας αποτελεί sine qua non προϋπόθεση για το χαρακτηρισμό μιας ένωσης προσώπων ως «υποκείμενης» στο φόρο. Εφόσον σύμφωνα με το

6 — Βλ. ενδεικτικά την απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 1990, υπόθεση C-186/89, Van Tiem (Συλλογή 1990, σ. I-4363, σκέψη 17).

εθνικό δίκαιο αυτή η ένωση προσώπων χωρίς νομική προσωπικότητα δύναται εν τοις πράγμασι να διενεργεί οικονομικές δραστηριότητες που υπόκεινται στο ΦΠΑ κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 4 της έκτης οδηγίας, από οργανικής απόψεως μπορεί να θεωρηθεί ως «υποκείμενη» στο φόρο, όπως και κάθε άλλο πρόσωπο που διαθέτει νομική προσωπικότητα.

16. Πρέπει, επίσης, να επισημανθεί ότι, ορθώς, ούτε το αιτούν δικαστήριο ούτε κανένα από τα ενδιαφερόμενα μέρη αμφισβήτησαν τον «οικονομικό χαρακτήρα» της εκμισθώσεως του ακινήτου από τον J. Heerma προς την αστική εταιρία στην οποία αυτός μετέχει.

Το Δικαστήριο, το οποίο υιοθετεί μία ευρύτατη ερμηνεία των όρων «οικονομική δραστηριότητα» και «εκμετάλλευση ενσωμάτου ή αλου αγαθού» [7] που χρησιμοποιούνται στο άρθρο 4 της έκτης οδηγίας [8], εφόσον βεβαιώνεται ότι ασκούνται «προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα» [9], έκρινε ότι «η εκμίσθωση ενσωμάτου αγαθού συνιστά εκμετάλλευση του αγαθού αυτού η οποία πρέπει να χαρακτηρισθεί ως "οικονομική δραστηριότητα" υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, εφόσον ασκείται προς το σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα» [10]. Για να προσδιοριστεί, μάλιστα, αν η συγκεκριμένη εκμίσθωση ενσωμάτου αγαθού ασκείται με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, το Δικαστήριο έκρινε ότι «εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να προβεί στην εκτίμηση του συνόλου των δεδομένων της υπό κρίση περιπτώσεως» [11] και, ειδικά, στην εκτίμηση της φύσεως του αγαθού και των συνθηκών εκμεταλλεύσεώς του [12].

7 — Βλ. την προμνησθείσα στην υποσημείωση 6 απόφαση Van Tiem, όπου το Δικαστήριο έκρινε ότι: «το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας δημιουργεί εξαιρετικά ευρύ πεδίο εφαρμογής στον φόρο προστιθέμενης αξίας, περιλαμβάνοντας όλες τις φάσεις της παραγωγής, της διανομής και της παροχής υπηρεσιών» (σκέψη 17).

8 — Ως προς τη σχέση που υφίσταται μεταξύ των όρων αυτών, και συγκεκριμένα ως προς το γεγονός ότι η «εκμετάλλευση ενσωμάτου ή άλλου αγαθού», που αναφέρεται στην δεύτερη φράση της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας συνιστά ειδική εφαρμογή, και όχι εξαίρεση, της «οικονομικής δραστηριότητας» που αναφέρεται στην πρώτη φράση της ιδίας παραγράφου, βλ. την προμνησθείσα στην υποσημείωση 2 απόφαση Enkler (σκέψη 22) και τις προτάσεις μου στην ενλόγω υπόθεση (σημεία 12 έως 14).

9 — Όπως τονίζεται στην προμνησθείσα στην υποσημείωση 6 απόφαση Van Tiem, «η έννοια "εκμετάλλευση" αναφέρεται, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της αρχής της ουδετερότητας του κοινού συστήματος ΦΠΑ, σε όλες τις πράξεις, ανεξάρτητα από τη νομική τους μορφή, που αποσκοπούν στην άντληση από το συγκεκριμένο αγαθό εισοδημάτων διαρκούς χαρακτήρα» (σκέψη 18). Σχετικά, με την ανάγκη ελέγχου αν η δραστηριότητα ασκείται με κάποια σταθερότητα και συνέχεια, βλ. και τις προτάσεις μου στην προμνησθείσα στην υποσημείωση 2 υπόθεση Enkler (σημείο 15).
Έτσι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν αποτελούν οικονομικές δραστηριότητες παρέχουσες σ' αυτόν που προβαίνει στις πράξεις αυτές την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, ούτε «η απλή κτήση κυριότητας και η απλή κατοχή ομολογιών, που δεν χρησιμεύουν για κάποια άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και η είσπραξη των εξ αυτών απορρεόντων εσόδων (...)» [Βλ. την απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 1997, υπόθεση C-80/95, Harnas & Helm (Συλλογή 1995, σ. I-745, σκέψη 20)], ούτε η απλή απόκτηση και κατοχή εμπορικών μεριδίων. «Η απλή οικονομική συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις δεν αποτελεί εκμετάλλευση αγαθού προς σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, επειδή το ενδεχόμενο μέρισμα, καρπός αυτής της συμμετοχής, απορρέει απλώς από την κυριότητα επί του αγαθού» [Βλ. απόφαση της 20ής Ιουνίου 1991, C-60/90, Polysar (Συλλογή 1991, σ. I-3111, σκέψη 13)]. Επίσης, έχει κριθεί ότι η είσπραξη μερισμάτων, δεδομένου ότι δεν αποτελεί την αντιπαροχή καμίας οικονομικής δραστηριότητας, κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ [βλ. σχετικά την απόφαση της 22ας Ιουνίου 1993, υπόθεση C-333/91, Sofitam (Συλλογή 1993, σ. I-3513, σκέψη 13)].

10 — Βλ. την προμνησθείσα στην υποσημείωση 2 απόφαση Enkler (σκέψεις 21 και 22). Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι «το γεγονός ότι ο κύριος ακινήτου μεταβιβάζει σε τρίτον διακαίωμα επιφανείας επί του αγαθού αυτού πρέπει να θεωρηθεί ως εκμετάλλευση αγαθού, όταν η εκμετάλλευση συνομολογείται, έναντι αμοιβής, για ορισμένη περίοδο. Η προϋπόθεση αυτή πρέπει να θεωρηθεί ότι συντρέχει όταν, όπως στην περίπτωση που αφορά η διαφορά της κύριας δίκης, το δικαίωμα επιφανείας μεταβιβάζεται για διάρκεια δεκαοκτώ ετών έναντι καταβολής ετήσιας αμοιβής». Βλ. την προμνησθείσα στην υποσημείωση 6 απόφαση Van Tiem (σκέψη 19).

11 — Βλ. την προμνησθείσα στην υποσημείωση 2 απόφαση Enkler (σκέψη 30).

12 — Βλ. την προμνησθείσα στην υποσημείωση 2 απόφαση Enkler (σκέψεις 23 έως 29).

Στην παρούσα υπόθεση, δεδομένου ότι, όπως αναφέρει το αιτούν δικαστήριο, το εθνικό δικαστήριο που ήταν αρμόδιο για την εκτίμηση των πραγματικών ζητημάτων (δηλαδή το Gerechtshof te Leeuwarden, του οποίου οι σχετικές με πραγματικά περιστατικά διαπιστώσεις, όπως αναφέρει η διάταξη παραπομπής, δεν ελέγχονται στο πλαίσιο αιτήσεως αναιρέσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου) έκρινε ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εκμίσθωση έγινε με σκοπό αντιλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η ενλόγω εκμίσθωση, η οποία αφορά σε έναν σταύλο, έχει συμφωνημένη διάρκεια 6 ετών και συμφωνημένο ετήσιο μίσθωμα 12 000 HFL, ορθώς θεωρείται από το αιτούν δικαστήριο και από όλους τους ενδιαφερόμενους ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

17. Από τις ανωτέρω παρατηρήσεις προκύπτει ότι, πράγματι, το κρίσιμο ζήτημα που τίθεται εν προκειμένω είναι αν η ενλόγω οικονομική δραστηριότητα ασκείται «κατά τρόπο ανεξάρτητο» κατά την έννοια που χρησιμοποιεί τον όρο αυτό το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας.

18. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας το περιεχόμενο του όρου «κατά τρόπο ανεξάρτητο» δεν προσδιορίζεται περισσότερο. Ωστόσο, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι: πρώτον, με βάση τη διατύπωση της όλης παραγράφου, η «ανεξαρτησία» δεν χαρακτηρίζει γενικά το νομικό καθεστώς ή το επάγγελμα του προσώπου που ασκεί μία οικονομική δραστηριότητα, αλλά τις συγκεκριμένες συνθήκες υπό τις οποίες ασκεί τη δραστηριότητα αυτή· δεύτερον, εφόσον η άσκηση «κατά τρόπο ανεξάρτητο» της οικονομικής δραστηριότητας συνιστά προϋπόθεση του χαρακτηρισμού ενός προσώπου ως «υποκειμένου» στο φόρο, το περιεχόμενο του όρου «κατά τρόπο ανεξάρτητο», όπως, άλλωστε, και το περιεχόμενο της γενικότερης έννοιας του «υποκειμένου» στο φόρο, δεν επηρεάζεται από τους σκοπούς ή τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής [13]· τρίτον, σύμφωνα με το σκοπό της έκτης οδηγίας που συνίσταται στη διασφάλιση καλύτερης φορολογικής ουδετερότητας, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η έννοια του «ανεξάρτητου τρόπου» της άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας είναι δεκτική ευρείας ερμηνείας όπως συμβαίνει και με την ίδια τη γενικότερη έννοια του «υποκειμένου» στο φόρο [14].

19. Η απαίτηση ευρείας ερμηνείας προκύπτει, εξάλλου, και από τις διατάξεις του άρθρου 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας. Με τις διατάξεις αυτές επιχειρείται ο προσδιορισμός του όρου «κατά τρόπο ανεξάρτητο», που αναφέρεται στην παράγραφο 1 του ιδίου άρθρου, κατά τρόπο αρνητικό. Συγκεκριμένα, ορίζονται διαδοχικά μία περίπτωση που αποκλείει την ύπαρξη νομικής ανεξαρτησίας (εδάφιο α) και μία περίπτωση που, κατ' εξαίρεση, επιτρέπει τη θεώρηση ως ενός υποκειμένου στο φόρο δύο προσώπων που είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής αλλά όχι και από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως (εδάφιο β).

13 — Βλ. σχετικά και την προμνησθείσα στην υποσημείωση 2 απόφαση Enkler, σκέψη 25: «(...), όπως προκύπτει από το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, οι σκοποί ή τα αποτελέσματα της δραστηριότητας είναι αυτά καθεαυτά άνευ σημασίας για τον καθορισμό του πεδίου εφαρμογής της έκτης οδηγίας».

14 — Βλ. ανωτέρω, σημείο 15 των προτάσεών μου.

20. Ενόψει των ανωτέρω, προτού η επίμαχη στην κύρια δίκη οικονομική δραστηριότητα αναλυθεί με βάση τις γενικές παρατηρήσεις που αφορούν στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, είναι σκόπιμο να διερευνηθεί αν η δραστηριότητα αυτή μπορεί να υπαχθεί στο πεδίο εφαρμογής των δύο εδαφίων της παραγράφου 4 του ιδίου άρθρου.

21. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 4, εδάφιο α, της έκτης οδηγίας, ο όρος «κατά τρόπο ανεξάρτητο» προσδιορίζεται αρνητικά, υπό την έννοια ότι «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» [15].

Είναι προφανές ότι ο εταίρος αστικής εταιρίας που εκμισθώνει στην εταιρία αυτή ένα ακίνητο δεν είναι μισθωτός, ούτε η εκμίσθωση αυτή του ακινήτου συνιστά «νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξαρτήσεως, όσον αφορά τους όρους εργασίας και αμοιβής, και την ευθύνη του εργοδότου». Συναφώς, το μόνο ζήτημα που θα μπορούσε, επομένως, να εξετασθεί είναι αν, εν προκειμένω, η σύμβαση μισθώσεως μεταξύ εταίρου αστικής εταιρίας και της ενλόγω εταιρίας συνιστά νομική σχέση που, εν πάση περιπτώσει, δημιουργεί δεσμούς εξαρτήσεως ανάλογης έντασης με αυτούς που δημιουργεί μία σχέση εξαρτημένης εργασίας μεταξύ ενός προσώπου και του εργοδότη του [16].

15 — Η δεύτερη οδηγία (67/228/ΕΟΚ) του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: δεύτερη οδηγία) [ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5] όριζε στο παράρτημα Α, σημείο «2. Παρατήρηση επί του άρθρου 4», εδάφιο 4, πρώτη φράση, ότι: «Ο όρος "κατά τρόπο ανεξάρτητο" αποσκοπεί κυρίως να αποκλείσει από την φορολογία τους μισθωτούς που συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας».
Είναι αξιοσημείωτο ότι στο κείμενο της έκτης οδηγίας δεν υπάρχει πλέον η λέξη «κυρίως», χωρίς αυτό πάντως να σημαίνει, κατά τη γνώμη μου, ότι ο συγκεκριμένος αρνητικός προσδιορισμός του όρου «κατά τρόπο ανεξάρτητο» έχει παύσει να είναι ενδεικτικός.

16 — Σχετικά με τον προσδιορισμό αυτών των δεσμών βλ. την απόφαση της 25ης Ιουλίου 1991, υπόθεση C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla (Συλλογή 1991, σ. I-4247), η οποία αφορά δραστηριότητες όπως αυτές των εισπρακτόρων των επιφορτισμένων με την είσπραξη τοπικών φόρων στην Ισπανία. Στην απόφαση αυτή το Δικαστήριο έκανε δεκτό ότι: πρώτον, ως προς τους όρους εργασίας, δεν υφίσταται δεσμός εξαρτήσεως, όταν το πρόσωπο που ασκεί οικονομική δραστηριότητα εξασφαλίζει και οργανώνει μόνο του, κατά τρόπο αυτόνομο, στο πλαίσιο των ορίων που θέτει ο νόμος, το προσωπικό και την υλικοτεχνική υποδομή που είναι αναγκαία για την άσκηση των δραστηριοτήτων του (σκέψη 11)· δεύτερον, σε ό,τι αφορά στους όρους αμοιβής, δεν υφίσταται δεσμός εξαρτήσεως, όταν το πρόσωπο αυτό φέρει τον οικονομικό κίνδυνο της δραστηριότητάς του· τρίτον, το αποφασιστικό κριτήριο είναι η ευθύνη που απορρέει από τις συμβατικές σχέσεις που συνάπτει αυτό το πρόσωπο κατά την άσκηση της δραστηριότητάς του, καθώς και η ευθύνη του για τις ζημιές που προκαλούνται σε τρίτους. Έτσι, όπως ανέφερε και ο Γενικός Εισαγγελέας κ. Tesauro στις προτάσεις του στην ανωτέρω υπόθεση, «ως ανεξάρτητος εργαζόμενος πρέπει να θεωρηθεί ο εργαζόμενος που δεν εντάσσεται οργανικά σε μία 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» (σημείο 6).
Βλ. και την απόφαση της 26ης Μαρτίου 1987, υπόθεση 235/85, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 1987, σ. 1471), σημείο 14: «(...) πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές δε βρίσκονται σε σχέση ιεραρχικής εξαρτήσεως έναντι της δημόσιας αρχής, δεδομένου ότι δεν είναι ενσωματωμένοι στη δημόσια διοίκηση. Πράγματι, ασκούν τις δραστηριότητές τους για ίδιο λογαριασμό και υπό ίδια ευθύνη, οργανώνουν ελεύθερα, εντός ορισμένων ορίων που επιβάλλονται από το νόμο, τον τρόπο εκτελέσεως της εργασίας τους και εισπράττουν οι ίδιοι τις αμοιβές που συνιστούν το εισόδημά τους. Το γεγονός ότι υπόκεινται σε πειθαρχικό έλεγχο υπό την εποπτεία της δημόσιας αρχής — κατάσταση που απαντάται και σε άλλα κανονιστικώς ρυθμιζόμενα επαγγέλματα — καθώς και το γεγονός ότι οι αμοιβές τους καθορίζονται από το νόμο, δεν αρκεί για να θεωρηθούν ότι διατελούν έναντι του εργοδότη σε νομική σχέση εξαρτήσεως κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 4».

Ανεξάρτητα από το θεμιτό ή μη χαρακτήρα της δυνατότητας μιας τέτοιας αναλογικής εφαρμογής της ενλόγω διατάξεως στην περίπτωση της συμβάσεως μισθώσεως [17], είναι επίσης προφανές ότι, όπως ορθώς παρατηρούν η Επιτροπή και η Γερμανική Κυβέρνηση, η σύμβαση μισθώσεως, όπως είναι η επίμαχη στην κύρια δίκη σύμβαση, δεν ενέχει μεταξύ των συμβαλλομένων δεσμούς εξαρτήσεως ανάλογους με αυτούς που ενέχει η μισθωτή εργασία ή άλλη έννομη σχέση εργασίας που δημιουργεί δεσμούς εξαρτήσεως σχετικά με τους όρους εργασίας και αμοιβής, και την ευθύνη του εργοδότου.

Πράγματι, η επίδικη στην κύρια δίκη σύμβαση μισθώσεως ακινήτου φαίνεται να διαμορφώνει μία έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ο J. Heerma ασκεί την οικονομική δραστηριότητα της εκμισθώσεως για ίδιο λογαριασμό και υπό ιδία ευθύνη, δεν δέχεται υποδείξεις και εντολές από την μισθώτρια εταιρία και αναλαμβάνει τον οικονομικό κίνδυνο και την ευθύνη της εκμισθώσεως. Εξάλλου, από τα στοιχεία του φακέλου δεν συνάγεται ότι η σχέση εταιρικής συμμετοχής που συνδέει τον εκμισθωτή προς τη μισθώτρια δημιουργεί στο πλαίσιο των συνθηκών ασκήσεως της οικονομικής δραστηριότητας που ενδιαφέρει εν προκειμένω, δηλαδή στο εσωτερικό της συμβατικής σχέσεως μισθώσεως [18], δεσμούς νομικής εξαρτήσεως κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 4, εδάφιο α, της έκτης οδηγίας.

Από τα ανωτέρω προκύπτει, λοιπόν, ότι δεν τίθεται θέμα υπαγωγής των συγκεκριμένων περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 4, παράγραφος 4, εδάφιο α, της έκτης οδηγίας.

22. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 4, εδάφιο β της έκτης οδηγίας, «με την επιφύλαξη της διαβουλεύσεως που προβλέπεται από το άρθρο 29, κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να θεωρεί ως ένα υποκείμενο στον φόρο τα εγκαταστημένα στο εσωτερικό της χώρας πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως» [19]. Εξάλλου, οι Κάτω Χώρες έχουν ήδη εκπληρώσει τις

17 — Εκ πρώτης όψεως, μία τέτοια αναλογική εφαρμογή θα μπορούσε να θεωρηθεί πως αντίκειται στο γεγονός ότι η περίπτωση του μη ανεξάρτητου τρόπου ασκήσεως μιας οικονομικής δραστηριότητας που προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 4, εδάφιο α της έκτης οδηγίας πρέπει, ως συνιστώσα κατ' ουσία αρνητικό προσδιορισμό της έννοιας του «υποκειμένου στον φόρο», να ερμηνεύεται στενώς. Εντούτοις, φρονώ ότι η ανωτέρω αναλογική εφαρμογή μπορεί θεμιτά να εκληφθεί ως αυτοτελής ερμηνεία του όρου «κατά τρόπο ανεξάρτητο» που χρησιμοποιείται στην παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, δεδομένου ότι ο ανωτέρω αρνητικός προσδιορισμός φαίνεται να είναι ενδεικτικός. Πρβλ. ανωτέρω, υποσημείωση 15 προτάσεών μου.

18 — Όπως έχει αναφερθεί, η διερεύνηση του ανεξάρτητου τρόπου ασκήσεως μιας οικονομικής δραστηριότητας από ένα πρόσωπο που καλείται να κριθεί αν δύναται να χαρακτηριθεί ως «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, δεν αφορά γενικά το νομικό καθεστώς που διέπει το πρόσωπο αυτό, αλλά μόνο τις συγκεκριμένες συνθήκες υπό τις οποίες ασκεί την επίμαχη συγκεκριμένη δραστηριότητα. Βλ. ανωτέρω, σημείο 18 των προτάσεών μου.

19 — Η προμνηοθείσα δεύτερη οδηγία 67/228/ΕΟΚ όριζε στο Παράρτημα Α, σημείο «2. Παρατήρηση επί του άρθρου 4», εδάφιο 4, δεύτερη φράση, ότι: «Ο όρος αυτός [ενν. ο όρος "κατά τρόπο ανεξάρτητο"] παρέχει επίσης την ευχέρεια σε κάθε Κράτος μέλος να μη θεωρεί ως χωριστούς υποκειμένους στον φόρο, αλλά ως ένα υποκείμενο στον φόρο, τα πρόσωπα τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από οικονομικής, χρηματοδοτικής και οργανωτικής απόψεως. Το Κράτος μέλος που αντιμετωπίζει θέσπιση ενός τέτοιου καθεστώτος προβαίνει στη διαβούλευση που προβλέπεται από το άρθρο 16».

προϋποθέσεις του ανωτέρω άρθρου και μπορούν να κάνουν γενικά χρήση της δυνατότητας που προβλέπει το άρθρο αυτό [20].

Κατά την Επιτροπή, στην παρούσα υπόθεση δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής της ενλόγω δυνατότητας για δύο λόγους: αφενός, διότι η αστική εταιρία δεν έχει νομική προσωπικότητα, άρα ούτε και νομική ανεξαρτησία, και, αφετέρου, διότι η ολλανδική διοίκηση δεν επικαλέσθηκε την ύπαρξη φορολογικής ενότητας κατ' εφαρμογή του ανωτέρω άρθρου.

Ως προς το πρώτο σημείο των παρατηρήσεων της Επιτροπής, φρονώ ότι δεν είναι σκόπιμο να επικαλεσθεί κανείς την έλλειψη της νομικής προσωπικότητας προκειμένου να θεμελιώσει, εν προκειμένω, την ανυπαρξία νομικής ανεξαρτησίας. Το γεγονός ότι κατά το ολλανδικό δίκαιο η αστική εταιρία αποτελεί οντότητα ικανή να συνάψει έγκυρα μία σύμβαση εκμισθώσεως [21] της προσδίδει τη νομική εκείνη ανεξαρτησία που απαιτείται προκειμένου να τεθεί κατά τυπικώς βάσιμο τρόπο το ζήτημα της πιθανής εξαρτήσεως από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη.

Αντίθετα, το δεύτερο σημείο των παρατηρήσεων της Επιτροπής παρουσιάζει μεγαλύτερο ενδιαφέρον. Το γεγονός ότι η ολλανδική διοίκηση δεν επικαλέσθηκε την διάταξη του άρθρου 4, παράγραφος 4, εδάφιο β, της έκτης οδηγίας φαίνεται πράγματι να δικαιολογεί τη μη δυνατότητα εφαρμογής της διατάξεως αυτής για δύο λόγους: πρώτον, διότι η ολλανδική διοίκηση έχει το ειδικό δικονομικό βάρος επικλήσεως και αποδείξεως των προϋποθέσεων συνδρομής της εξαιρέσεως που εισάγει η ανωτέρω διάταξη· δεύτερον, διότι, κατά το ολλανδικό δίκαιο, προκειμένου να θεωρηθούν ως ένα υποκείμενο στο ΦΠΑ δύο πρόσωπα λόγω της φορολογικής τους ενότητας, η συνδρομή της ενότητας αυτής πρέπει να προκύπτει από προηγούμενη τυπική πράξη του οικονομικού εφόρου και δεν δύναται να αποτελεί προϊόν a posteriori ερμηνείας των συγκεκριμένων συνθηκών κάτω από τις οποίες ασκείται από τα ενλόγω πρόσωπα μία οικονομική δραστηριότητα [22].

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν τίθεται θέμα υπαγωγής των συγκεκριμένων περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης ούτε στην ειδική εξαίρεση του άρθρου 4, παράγραφος 4, εδάφιο β, της έκτης οδηγίας. Απομένει, λοιπόν, να εξετασθούν τα δεδομένα της υποθέσεως της κύριας δίκης ενόψει της γενικής ερμηνείας του όρου «κατά τρόπο ανεξάρτητο», όπως αυτός χρησιμοποιείται στην παράγραφο 1 του άρθρου 4 της οδηγίας.

23. Στο πλαίσιο αυτής της ερμηνείας, η Επιτροπή, βασιζόμενη στο πνεύμα και το σκοπό

20 — Βλ. τις προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Van Gerven στην προμνησθείσα υπόθεση C-60/90, Polysar (υποσημείωση 7). Βλ., επίσης, 1er rapport de la Commission au Conseil sur le fonctionnement du système commun de TVA, 13 sept. 1983 Doc COM [83] 426 final, σ. 10 έως 11. Σχετικά με την ίδια δυνατότητα υπό το καθεστώς της προμνησθείσας δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ, βλ. την απόφαση της 12 Ιουνίου 1979, υποθέσεις 181/78 και 229/78, Katelhandel van Passen (Συλλογή τόμος 1979/Π, σ. 43).

21 — Βλ. ανωτέρω, σημείο 10 των προτάσεών μου.

22 — Βλ., ενδεικτικά, A. Boomsma et alii (edited by), Ernst & Young, VAT in Europe, London, Sweet & Maxwell, 1989, σ. 146.

της εξαιρέσεως που εισάγει το άρθρο 4, παράγραφος 4, εδάφιο β, της έκτης οδηγίας [23], παρατηρεί μεταξύ άλλων ότι ο J. Heerma και η εταιρία δεν πρέπει να θεωρηθούν ως ένα υποκείμενο στο φόρο διότι δεν υπάρχει πιθανότητα παραβίασης ή καταχρηστικής εφαρμογής των διατάξεων της έκτης οδηγίας με σκοπό τη φοροδιαφυγή ή την φοροαποφυγή [24].

24. Σχετικά με την ανωτέρω παρατήρηση, αξίζει, καταρχάς, να επισημανθεί ότι ούτε το Δικαστήριο διαθέτει τα απαραίτητα στοιχεία για να προβεί στην ανωτέρω — έστω και αρνητική — πιθανολόγηση, ούτε από τη διερεύνηση των ανωτέρω πιθανοτήτων εξαρτάται ο ωφέλιμος χαρακτήρας της απαντήσεως του Δικαστηρίου στο τεθέν προδικαστικό ερώτημα.

Από τη διάταξη παραπομπής δεν προκύπτει ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης τίθεται ζήτημα διοικητικής απλοποιήσεως ή πιθανής καταχρηστικής εφαρμογής των διατάξεων της έκτης οδηγίας από τον J. Heerma και την εταιρία, δεδομένου μάλιστα ότι οι σχέσεις μεταξύ μελών της ίδιας οικογένειας ή μεταξύ οικείων προσώπων δεν αποτελούν από μόνες τους επαρκές στοιχείο για την απόδειξη φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής [25]. Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο ούτε ζήτησε από το Δικαστήριο να διερευνήσει ένα τέτοιο ζήτημα ούτε του έχει παράσχει, όπως παρατηρεί και η Γερμανική Κυβέρνηση, όλα τα πραγματικά στοιχεία και τα στοιχεία εθνικού δικαίου που είναι απαραίτητα για μία τέτοια διερεύνηση [26].

Συναφώς, αξίζει να υπομνηθεί ότι κατά την νομολογία του Δικαστηρίου «μόνο στα εθνικά δικαστήρια, στην κρίση των οποίων υποβάλλεται η διαφορά και τα οποία πρέπει να αναλαμβάνουν την ευθύνη της εκδοθησομένης αποφάσεως, εναπόκειται να εκτιμούν, ενόψει των ιδιαιτέρων χαρακτηριστικών κάθε υποθέσεως, τόσο το αν είναι αναγκαία η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, προκειμένου να είναι σε θέση να αποφανθούν, όσο και τη λυσιτέλεια των υποβαλλομένων στο Δικαστήριο ερωτημάτων» [27].

Επομένως, στον εθνικό δικαστή, ο οποίος γνωρίζει καλύτερα τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως, καθώς και τις λεπτομέρειες της ολλανδικής νομοθεσίας, ανήκει η αρμοδιότητα να εξετάσει πρώτος, υποβάλλοντας ενδεχομένως σχετικό προδικαστικό ερώτημα στο Δικαστήριο, αν τυχόν τίθεται ζήτημα καταχρήσεως, φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής το

23 — Η Επιτροπή αναφέρεται σε αιτιολογική σκέψη που διατύπωσε σχετικά με το άρθρο 4 της αρχικής πρότασής της, της 29ης Ιουνίου 1973, για την έκδοση της έκτης οδηγίας ΦΠΑ (*Bulletin des Communautés européennes*, Supplément 11/73, σ. 8). Στην αιτιολογική αυτή σκέψη αναφερόταν ότι η θεώρηση, επί τη βάσει αυτής της διατάξεως, ως ενός υποκειμένου στο φόρο επιχειρήσεων νομικά ανεξάρτητων είχε ως σκοπό είτε τη διοικητική απλοποίηση, είτε την αποφυγή ορισμένων καταχρήσεων (για παράδειγμα, τη λειτουργία μιας επιχείρησης μεταξύ πολλών υποκειμένων στο φόρο με σκοπό την υπαγωγή σε ένα ειδικό καθεστώς).

24 — Βλ. παρατηρήσεις Επιτροπής, σημείο 16.

25 — Βλ. σχετικά απόφαση της 29ης Μαΐου 1997, υπόθεση C-63/96, Skripalle (Συλλογή 1997, σ. I-2847, σκέψεις 24 έως 26).

26 — Π.χ. δεν προσδιορίζεται επακριβώς εάν η συγκεκριμένη εταιρία (γεωργική εκμετάλλευση) υπάγεται — και υπό ποιους όρους — στο κοινό καθεστώς των γεωργών κατ' αποκοπήν.

27 — Βλ., ιδίως, τις αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1992, υπόθεση C-67/91, Asociación Española de Banca Privada κ.λπ. (Συλλογή 1992, σ. I-4785, σκέψεις 25 και 26), της 3ης Μαρτίου 1994, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-332/92, C-333/92 και C-335/92, Eurico Italia κ.λπ. (Συλλογή 1994, σ. I-711, σκέψη 17), της 18ης Ιουνίου 1991, υπόθεση C-369/89, Piageme κ.λπ. (Συλλογή 1991, σ. I-2971, σκέψη 10), της 8ης Νοεμβρίου 1990, υπόθεση C-231/89, Gmurzynska-Bscher (Συλλογή 1990, σ. I-4003, σκέψη 19), της 16ης Ιουλίου 1992, υπόθεση C-343/90, Lourenço Dias (Συλλογή 1992, σ. I-4673, σκέψη 15), της 6ης Ιουλίου 1995, υπόθεση C-62/93, BP Συπεργκάζ (Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 10), και της 15ης Ιουνίου 1995, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-422/93, C-423/93 και C-424/93, Zabala Erasun κ.λπ. (Συλλογή 1995, σ. I-1567, σκέψη 14).

οποίο επηρεάζει την κρίση περί του ανεξάρτητου τρόπου ασκήσεως της επίμαχης οικονομικής δραστηριότητας [28].

25. Ωστόσο, σε ό,τι αφορά στην ανωτέρω παρατήρηση της Επιτροπής, φρονώ ότι, σε κάθε περίπτωση, στο πλαίσιο της γενικής ερμηνείας του όρου «κατά τρόπο ανεξάρτητο», όπως αυτός χρησιμοποιείται στην παράγραφο 1 του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας, δεν θα ήταν ορθό να επαναφέρουμε την προβληματική της εξαιρέσεως του άρθρου 4, παράγραφος 4, εδάφιο β, της έκτης οδηγίας, αποψιλωμένη από τις συγκεκριμένες τυπικές και ουσιαστικές προϋποθέσεις που ορίζονται στις διατάξεις του εδαφίου αυτού. Αφενός, το γεγονός ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, εδάφιο β, της έκτης οδηγίας, προκειμένου να επιτευχθεί διοικητική απλοποίηση ή να αποφευχθούν πιθανές καταχρήσεις, θέτει *στην ευχέρεια των κρατών μελών* τη θεώρηση ως ενός υποκειμένου στο φόρο δύο προσώπων που είναι νομικώς ανεξάρτητα αλλά συνδέονται στενώς από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως, σημαίνει ότι, κατά την ενλόγω οδηγία, η ύπαρξη τέτοιου είδους δεσμών μεταξύ δύο προσώπων δεν αναιρεί αναγκαστικά και αυτομάτως τον ανεξάρτητο χαρακτήρα της οικονομικής δραστηριότητας που αναπτύσσεται μεταξύ τους. Αφετέρου, η επαναφορά της προβληματικής των διατάξεων του άρθρου 4, παράγραφος 4, εδάφιο β, της έκτης οδηγίας στο πλαίσιο της γενικής ερμηνείας του όρου «κατά τρόπο ανεξάρτητο» θα συνιστούσε κατ' ουσία διασταλτική ερμηνεία των διατάξεων αυτών. Όμως, αυτού του είδους η ερμηνεία δεν συνάδει με το γεγονός ότι οι διατάξεις αυτές αποτελούν αρνητικό προσδιορισμό του όρου «κατά τρόπο ανεξάρτητο», ο οποίος χρησιμοποιείται στην παράγραφο 1 του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας και είναι δεκτικός ευρείας ερμηνείας [29].

26. Στο πλαίσιο λοιπόν της γενικής ερμηνείας του ανωτέρω όρου, φρονώ ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης, με βάση την έννοια των σχετικών διατάξεων της έκτης οδηγίας, δεν είναι δυνατό να αμφισβητηθεί η «κατά τρόπο ανεξάρτητο» συγκεκριμένη άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας της εκμισθώσεως του σταύλου, από μόνο το γεγονός ότι η εκμίσθωση αυτή γίνεται από τον εταίρο μιας αστικής εταιρίας προς την εταιρία αυτή.

27. Στο συμπέρασμα αυτό οδηγεί το γεγονός ότι η επίμαχη σύμβαση μισθώσεως συνήφθη μεταξύ δύο προσώπων που νομικά δεν ταυτίζονται. Εφόσον οι δύο συμβαλλόμενοι αποτελούν ξεχωριστές νομικές οντότητες, ικανές κατά το ολλανδικό δίκαιο να συνάψουν έγκυρα μία σύμβαση μισθώσεως ακινήτου, η δικαιοπραξία που συνήψαν μεταξύ τους ασκείται κατά τρόπο νομικά ανεξάρτητο και δημιουργούνται, καταρχήν, μεταξύ τους δικαιώματα και υποχρεώσεις όπως θα δημιουργούνταν και μεταξύ αντισυμβαλλομένων τρίτων που δεν συνδέονται παράλληλα με την ως άνω σχέση εταιρικής συμμετοχής. Το γεγονός, επιπλέον, ότι ο J. Heerma συμβάλλεται με μία εταιρία,

28 — Στον εθνικό δικαστή ανήκει, άλλωστε, και η διερεύνηση των ζητημάτων εθνικού δικαίου που έθιξε η Επιτροπή στην εισαγωγή των παρατηρήσεών της, δηλαδή σε ποιες περιπτώσεις η δράση ενός εταίρου δεσμεύει την εταιρία στην οποία συμμετέχει και αν το περουσιακό σύστημα που υιοθετήθηκε από τον αναιρεσείοντα και τη σύζυγό του επηρεάζει τη δικαιοπρακτική ικανότητα των ενδιαφερομένων μερών σε σχέση με το ακίνητο αγαθό, άρα και την εγκυρότητα του συμβολαίου εκμισθώσεώς του.

29 — Βλ. ανωτέρω, σημείο 18 των προτάσεών μου.

στην οποία συμμετέχει ο ίδιος, αλλά, όπως αναφέρει και η ίδια η Ολλανδική Κυβέρνηση, δεν είναι ο μόνος ουσιαστικός υπεύθυνος για τις συμβατικές δεσμεύσεις της, δεν δικαιολογεί την άποψη ότι ο J. Heerma, εκμισθώνοντας το σταύλο στην ενλόγω εταιρία, ουσιαστικά μισθώνει ίδια περιουσιακά στοιχεία.

28. Παράλληλα, όπως παρατηρεί και η Επιτροπή, κάθε φυσικό πρόσωπο έχει δικαίωμα να συνιστά εταιρίες ή νομικά πρόσωπα και τίποτα δεν εμποδίζει τα φυσικά αυτά πρόσωπα, τις εταιρίες ή τα νομικά πρόσωπα, να παρέχουν υπηρεσίες ή αγαθά σε οικείους και, ταυτόχρονα, να θεωρούνται υποκείμενοι στο ΦΠΑ. Αυτή η διαπίστωση προκύπτει έμμεσα και από το σκεπτικό της αποφάσεως Skripalle [30], στην οποία, το Δικαστήριο, κάνοντας δεκτό ότι οι σχέσεις μεταξύ μελών της ίδιας οικογένειας ή μεταξύ οικείων προσώπων δεν αποτελεί από μόνο του επαρκές στοιχείο για την απόδειξη φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, φαίνεται a fortiori να αποδέχεται ότι καταρχήν είναι δυνατή η υπαγωγή των σχέσεων αυτών στο ΦΠΑ.

29. Εξάλλου, ο J. Heerma, ενεργώντας ως εκμισθωτής ενός ακινήτου ιδιοκτησίας του, ασκεί μία δραστηριότητα που προφανώς δεν αφορά στην διαχείριση ή εκπροσώπηση της εταιρίας στην οποία συμμετέχει, από τη στιγμή που ενεργεί ως εκμισθωτής ιδίω ονόματι και όχι ως όργανο της εταιρίας [31]. Επομένως, μολονότι ανήκει στον εθνικό δικαστή ο οποίος γνωρίζει καλύτερα το εθνικό δίκαιο και τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως, να προσδιορίσει επακριβώς ποιες είναι οι περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες οι ενέργειες ενός εταίρου λογίζονται, από οργανικής απόψεως, ως ενέργειες της εταιρίας στην οποία συμμετέχει και, επομένως, καταλογίζονται σ' αυτή, ο εταιρικός δεσμός που υφίσταται, εν προκειμένω, δεν φαίνεται να επηρεάζει την καταρτισθείσα σύμβαση μισθώσεως με τέτοιο τρόπο ώστε η εκμίσθωση του ακινήτου να μην μπορεί να θεωρηθεί ως νομικά ανεξάρτητη της ιδιότητας του εκμισθωτή ως εταίρου της μισθώτριας.

30. Αντιστρόφως, η δραστηριότητα της εκμισθώσεως του συγκεκριμένου ακινήτου στην εταιρία δεν μπορεί κατ' αρχήν να ταυτιστεί με εισφορά του J. Heerma προς την ενλόγω εταιρία στο πλαίσιο της εταιρικής σχέσης. Ο J. Heerma, εκμισθώνοντας το σταύλο με συμφωνημένο ετήσιο μίσθωμα 12 000 HFL, εκμεταλλεύεται το συγκεκριμένο ακίνητο προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. Κατά συνέπεια, όπως θα μπορούσε να πράξει και κάποιος τρίτος, προβαίνει προς την εταιρία σε παροχή εξ ιδιαίτερης επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια και του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας, και όχι σε παροχή η οποία θα αντισταθμιζόταν από τη συμμετοχή στα κέρδη και στις ζημίες της εταιρίας αυτής.

31. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι διαπλοκή μεταξύ συμβάσεως μισθώσεως και εταιρικής ιδιότητας, όπως αυτή που συντρέχει στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν φαίνεται κατ' αρχήν να επιβάλλει να θεωρηθεί ότι η ενλόγω εκμίσθωση, παρ' όλο που αποτελεί οικονομική δραστηριότητα, δεν ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο, με αποτέλεσμα να πρέπει να θεωρηθεί ο εκμισθωτής εταίρος μαζί με τη μισθώτρια εταιρία ως ένας και μόνο υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας.

30 — Προμνημονευθείσα στην υποσημείωση 25.

31 — Βλ. σχετικά και τις προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα κ. Van Gerven στην προμνημονευθείσα στην υποσημείωση 9 υπόθεση Polysar, σημείο 6.

VI — Πρόταση

32. Υπό το φως των ανωτέρω σκέψεων προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα που τέθηκε από το Hoge Raad der Nederlanden ως εξής:

«Το άρθρο 4, παράγραφος 1, 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια πως το γεγονός ότι ένα πρόσωπο έχει ως μοναδική οικονομική δραστηριότητα την εκμίσθωση ενσωμάτου αγαθού προς την εταιρία στην οποία είναι εταίρος δεν έχει από μόνο του ως συνέπεια η εκμίσθωση αυτή, παρ' όλον ότι αποτελεί οικονομική δραστηριότητα, να θεωρηθεί ότι δεν ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο, με αποτέλεσμα να πρέπει να θεωρηθεί ο εταίρος μαζί με την εταιρία ως ένας και μόνον υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του προαναφερθέντος άρθρου 4, παράγραφος 1.»