

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 27ης Ιανουαρίου 2000 *

Στην υπόθεση C-23/98,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Staatssecretaris van Financiën

και

J. Heerma,

η έκδοση προδικαστικής απόφασης ως προς την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 1, 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),

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. J. G. Karteyn, προεδρεύοντα του έκτου τμήματος, G. Hirsch (εισηγητή) και H. Ragnemalm, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Γ. Κοσμάς
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον A. Bos, νομικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον E. Röder, Ministerialrat στο Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον H. van Vliet, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας, επικουρούμενο από τον L. Vandenberghe, δικηγόρο Βρυξελλών,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του J. Heerma, εκπροσωπούμενου από τον J. Boele, μέλος του γραφείου φορολογικών συμβούλων Accountants en bedrijfsadvi-

seurs ALFA BEAG, της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον J. S. van den Oosterkamp, αναπληρωτή νομικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον H. van Vliet, κατά τη συνεδρίαση της 18ης Μαρτίου 1999,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 20ής Μαΐου 1999,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1997, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 28 Ιανουαρίου 1998, το Hoge Raad der Nederlanden υπέβαλε βάσει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ) προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 1, 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).
- 2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του J. Heerma και της ολλανδικής εφορίας σχετικά με την επιβολή φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί της εκμισθώσεως ακινήτου του J. Heerma σε αστική εταιρία ολλανδικού δικαίου στην οποία μετέχει.

Το νομικό πλαίσιο

3 Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας υποβάλλει σε ΦΠΑ τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενον στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή.

4 Κατά το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας:

«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 δραστηριότητας αυτής.

2. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελματιών ή των εξομοιούμενων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή αλου αγαθού, προς τον σκοπό αντήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.

3. (...)

4. Ο χρησιμοποιούμενος στην παράγραφο 1 όρος “κατά τρόπο ανεξάρτητο” αποκλείει από τη 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 εργοδότη.

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 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.

5. (...)»

- 5 Το άρθρο 13, Β, στοιχείο β, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη κατ' αρχήν απαλλάσσουν από τον φόρο τις μισθώσεις ακινήτων. Όμως, το άρθρο 13, Γ, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α, της έκτης οδηγίας επιτρέπει, για οικονομικές πράξεις αυτού του είδους, στα κράτη μέλη να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογίας.
- 6 Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, η ολλανδική νομοθεσία προβλέπει τη δυνατότητα επιλογής φορολογίας σε περίπτωση μισθώσεως ακινήτου.

Η διαφορά της κύριας δίκης

- 7 Ο J. Heerma, ο οποίος ήταν κύριος γεωργικής εκμεταλλεύσεως, συνέστησε με τη σύζυγό του, την 1η Ιανουαρίου 1994, αστική εταιρία (στο εξής: αστική εταιρία Heerma) στην οποία εισέφερε κινητά πράγματα τα οποία αποτελούσαν μέσα παραγωγής της εκμεταλλεύσεως αυτής.
- 8 Η αστική εταιρία ολλανδικού δικαίου δεν έχει νομική προσωπικότητα. Ωστόσο, έχει εν τοις πράγμασι ανεξάρτητη εταιρική υπόσταση και ασκεί κατά ανεξάρτητο τρόπο οικονομικές δραστηριότητες, οπότε η αστική εταιρία, και όχι ο εταίρος ή οι εταίροι που διαχειρίζονται την επιχείρηση, είναι εκείνος που, σύμφωνα με το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας, πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο.
- 9 Το 1994 ο J. Heerma ανέλαβε την κατασκευή ενός σταύλου τον οποίο στη συνέχεια εκμίσθωσε στην αστική εταιρία Heerma για έξι έτη από την 1η Νοεμβρίου 1994 αντί ετησίου μισθώματος 12 000 ολλανδικών φιορινίων.
- 10 Ο J. Heerma και η αστική εταιρία Heerma ζήτησαν να μη τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ για τη μίσθωση αυτή. Η ολλανδική εφορία απέρριψε την αίτηση αυτή καθώς και τη διοικητική ένσταση που υποβλήθηκε κατά της εν λόγω απορριπτικής αποφάσεως. Κατόπιν αυτού, ο J. Heerma άσκησε προσφυγή ενώπιον του Gerechtshof te Leeuwarden, το οποίο ακύρωσε τις αποφάσεις της εφορίας περί απορρίψεως της αιτήσεως και της διοικητικής ενστάσεως και έκρινε ότι η εκμίσθωση του σταύλου από τον J. Heerma δεν απαλλάσσεται του ΦΠΑ.

- 11 Η εφορία υπέβαλε κατά της αποφάσεως αυτής αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden. Το δικαστήριο αυτό σημειώνει ότι δεν αμφισβητείται ότι η σχετική εκμίσθωση καταρτίστηκε από τον J. Heerma με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, οπότε πρέπει να χαρακτηριστεί ως οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Όμως, λαμβανομένου υπόψη του συνδέσμου που υφίσταται εν προκειμένω μεταξύ εκμισθωτή και μισθωτή, τίθεται το ζήτημα αν το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η εν λόγω εκμίσθωση ακινήτου πρέπει να χαρακτηριστεί ως οικονομική δραστηριότητα που ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο ή αν πρέπει να θεωρηθεί ότι ελλείπει η κατά τη διάταξη αυτή προϋπόθεση ανεξαρτησίας. Η δεύτερη περίπτωση συνεπάγεται, κατά το αιτούν δικαστήριο, ότι ο εκμισθωτής εταίρος πρέπει να εξομοιωθεί με τη μισθώτρια αστική εταιρία και, κατά συνέπεια, ότι υπάρχει μόνον ένας υποκείμενος στον φόρο υπό την έννοια της διατάξεως αυτής.
- 12 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας την έννοια ότι, αν ένα πρόσωπο έχει ως μοναδική οικονομική δραστηριότητα την εκμίσθωση ενσωμάτου αγαθού προς την αστική εταιρία στην οποία είναι εταίρος, πρέπει η εκμίσθωση αυτή, παρ' όλων 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;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 13 Εκ προοιμίου, πρέπει, αφενός, να τονιστεί ότι ο J. Heerma, ο οποίος δεν έθεσε τον σταύλο στη διάθεση της αστικής εταιρίας Heerma υπό μορφή εισφοράς σε εταιρία έναντι συμμετοχής στα κέρδη και στις ζημίες της εταιρίας αυτής, αλλά υπό μορφή εκμισθώσεως συνεπαγομένης την καταβολή μισθώματος, προέβη στην παροχή αυτή εξ επαχθούς αιτίας υπό την έννοια του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας.
- 14 Αφετέρου, το αιτούν δικαστήριο, στηριζόμενο στην απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-230/94, Enkler (Συλλογή 1996, σ. I-4517), διαπίστωσε ότι ο J. Heerma άσκησε οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, εφόσον εκμίσθωσε τον σταύλο με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.
- 15 Η Ολλανδική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι δεν υφίσταται οικονομική ανεξαρτησία υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας όταν η μίσθωση ενσωμάτου αγαθού περιορίζεται σε οικονομική πράξη εντός κλειστού οικονομικού κυκλώματος, όπως αυτή που συνίσταται στο να εκμισθώσει μέλος αστικής εταιρίας ολλανδικού δικαίου αγαθό στην εν λόγω εταιρία. Συγκεκριμένα, ο εκμισθωτής, ο οποίος είναι συγχρόνως εταίρος, είναι συνυπεύθυνος για την τήρηση των υποχρεώσεων που απορρέουν για τη μισθώτρια εταιρία από τη μίσθωση.
- 16 Αντιθέτως, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι ο εταίρος ο οποίος εκμισθώνει αγαθό στην εταιρία στην οποία μετέχει προβαίνει στην εκμίσθωση αυτή, υπό τις συνθήκες της παρούσας υποθέσεως, κατά τρόπο ανεξάρτητο. Συναφώς, η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι το γεγονός ότι οι συμβαλλόμενοι, δηλαδή ο εταίρος και η

εταιρία, δεν έχουν αντιπθέμενα συμφέροντα, αλλά, αντιθέτως, συγκλίνοντα συμφέροντα, δεν αρκεί για να θεωρηθούν ως ένας και μοναδικός υποκείμενος στον φόρο.

- 17 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο εταίρος ο οποίος, όπως ο J. Heerma στην υπόθεση της κύριας δίκης, εκμισθώνει ακίνητο στην υποκείμενη στον φόρο εταιρία στην οποία μετέχει ενεργεί κατά τρόπο ανεξάρτητο υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.
- 18 Συγκεκριμένα, όσον αφορά τη σχετική δραστηριότητα, 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.
- 19 Στο πλαίσιο αυτό, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η Ολλανδική Κυβέρνηση, μικρή σημασία έχει ότι ο εταίρος περιορίζει τη δραστηριότητά του στην εκμίσθωση ενσωμάτου αγαθού στην εταιρία στην οποία μετέχει. Συγκεκριμένα, το γεγονός αυτό δεν ασκεί επιρροή για να εκτιμηθεί η ανεξαρτησία του εταίρου κατά την άσκηση της σχετικής οικονομικής δραστηριότητας υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, αλλά, στην καλύτερη περίπτωση, θα μπορεί να επηρεάσει αυτόν τούτον τον χαρακτηρισμό μιας πράξεως ως οικονομικής δραστηριότητας υπό την έννοια του ίδιου άρθρου. Όμως εν προκειμένω, όπως σημείωσε το αιτούν δικαστήριο, από τη σκέψη 22 της προαναφερθείσας αποφάσεως Enkler προκύπτει ότι η εκμίσθωση ενσωμάτου αγαθού αποτελεί εκμετάλλευση του αγαθού αυτού, η οποία πρέπει να χαρακτηριστεί ως οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας όταν ασκείται με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

- 20 Είναι αλήθεια ότι, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν, υπό την επιφύλαξη της διαβουλεύσεως που προβλέπεται στο άρθρο 29, να θεωρήσουν ως έναν και μοναδικό υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο εσωτερικό της χώρας πρόσωπα που είναι μεν ανεξάρτητα από νομικής απόψεως, αλλά συνδέονται στενά μεταξύ τους από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως.
- 21 Όμως, όπως ο γενικός εισαγγελέας εξέθεσε στο σημείο 22 των προτάσεών του, εν προκειμένω δεν συντρέχει λόγος να εξεταστεί η διάταξη αυτή, δεδομένου ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η ολλανδική εφορία δεν επικαλέστηκε τη φορολογική ενότητα υπό την έννοια της διατάξεως αυτής.
- 22 Συνεπώς, στο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το 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.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 23 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ολλανδική και η Γερμανική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή, που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1997 το Hoge Raad der Nederlanden, αποφαινεται:

Το άρθρο 4, παράγραφος 1, 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, 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.

Karpeyn

Hirsch

Ragnemalm

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 27 Ιανουαρίου 2000.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

R. Grass

J. C. Moitinho de Almeida