Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 13ης Ιουνίου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρα 9 και 10 – Υποκείμενος στον φόρο – Οικονομική δραστηριότητα που ασκείται κατά "τρόπο ανεξάρτητο" – Έννοια – Δραστηριότητα μέλους του εποπτικού συμβουλίου ιδρύματος»

Στην υπόθεση C-420/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Gerechtshof 's-Hertogenbosch (εφετείο 's-Hertogenbosch, Κάτω Χώρες) με απόφαση της 21ης Ιουνίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Ιουνίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

IO

κατά

Inspecteur van de rijksbelastingdienst,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Arabadjiev, πρόεδρο τμήματος, T. von Danwitz, C. Vajda, P. G. Xuereb και A. Kumin (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– ο IO, εκπροσωπούμενος από τον J. L. Delleman,

– η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την M. Bulterman και τον J. M. Hoogveld,

– η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, J. Lundberg και H. Eklinder,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την J. Jokubauskaitė και τον P. Vanden Heede,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 9 και 10 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του IO και του Inspecteur van de rijksbelastingdienst (επιθεωρητή της φορολογικής υπηρεσίας, Κάτω Χώρες) σχετικά με την υπαγωγή στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) του ενδιαφερομένου υπό την ιδιότητά του ως μέλους του εποπτικού συμβουλίου ιδρύματος.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ:

«Νοείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως "οικονομική δραστηριότητα" θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

4 Το άρθρο 10 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«Η προϋπόθεση του άρθρου 9, παράγραφος 1, ότι η οικονομική δραστηριότητα ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο, αποκλείει από τη φορολογία τους μισθωτούς και λοιπά πρόσωπα εφόσον συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας και αμοιβής και την ευθύνη του εργοδότη.»

Το ολλανδικό δίκαιο

5 Το άρθρο 7 του Wet op de omzetbelasting 1968 (νόμου του 1968 περί του φόρου κύκλου εργασιών) ορίζει τα εξής:

«1. Επιχειρηματίας είναι κάθε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο.

2. Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, ως επιχειρηματική δραστηριότητα νοείται επίσης:

a) [η άσκηση] επαγγέλματος·

[…]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

6 Ο IO είναι μέλος του εποπτικού συμβουλίου ιδρύματος του οποίου η κύρια δραστηριότητα συνίσταται στην παροχή στεγάσεως σε μόνιμη βάση σε άτομα που την έχουν ανάγκη.

7 Το καταστατικό του εν λόγω ιδρύματος προβλέπει ότι το ως άνω εποπτικό συμβούλιο απαρτίζεται τουλάχιστον από πέντε μέλη και κατ' ανώτατο όριο από δέκα μέλη, τα οποία διορίζονται για θητεία τεσσάρων ετών. Πρόσωπο το οποίο έχει συνάψει σύμβαση εργασίας με το ίδρυμα δεν μπορεί να ανήκει στο ως άνω εποπτικό συμβούλιο. Τα καθήκοντα των μελών του εν λόγω εποπτικού συμβουλίου μπορούν να ανασταλούν ή τα εν λόγω μέλη μπορούν να παυθούν μόνο λόγω αμέλειας κατά την άσκηση των καθηκόντων τους ή για άλλους σοβαρούς λόγους, με απόφαση του ίδιου εποπτικού συμβουλίου, λαμβανομένη με πλειοψηφία των τριών τετάρτων των ψηφισάντων που αντιπροσωπεύει τουλάχιστον τα τρία τέταρτα των μελών του, εξαιρουμένου του εμπλεκομένου μέλους ή των εμπλεκομένων μελών.

8 Οι εξουσίες του εποπτικού συμβουλίου του εν λόγω ιδρύματος περιλαμβάνουν, ειδικότερα, τον διορισμό, την αναστολή των καθηκόντων και την παύση των μελών του οργάνου διοικήσεως καθώς και τον καθορισμό των όρων εργασίας τους, την αναστολή εκτελέσεως των αποφάσεων του εν λόγω οργάνου, την παροχή συμβουλών στο εν λόγω όργανο, την κατάρτιση των ετήσιων λογαριασμών, τον διορισμό, την αναστολή των καθηκόντων και την παύση των μελών του εποπτικού συμβουλίου καθώς και τον καθορισμό της πάγιας αμοιβής των τελευταίων.

9 Ενώ το οικείο ίδρυμα εκπροσωπείται, σε δικαστικές και εξωδικαστικές διαδικασίες, από το όργανο διοικήσεώς του, η εκπροσώπησή του ασκείται από κοινού, σε περίπτωση συγκρούσεως συμφερόντων μεταξύ του οργάνου διοικήσεως ή ενός μέλους του εν λόγω οργάνου και του ως άνω ιδρύματος, από τον πρόεδρο και ένα ή περισσότερα μέλη του εποπτικού συμβουλίου. Επιπλέον, σε περίπτωση κατά την οποία όλα τα μέλη του οργάνου διοικήσεως εκλείψουν, η διοίκηση του ιδρύματος ασκείται από το εποπτικό συμβούλιο έως τον διορισμό νέου οργάνου διοικήσεως.

10 Όσον αφορά τα καθήκοντα του εποπτικού συμβουλίου, το άρθρο 18 του καταστατικού του οικείου ιδρύματος ορίζει τα εξής:

«1. Το εποπτικό συμβούλιο έχει το καθήκον να ασκεί έλεγχο της στρατηγικής του οργάνου διοικήσεως και έλεγχο επί της γενικής διεκπεραιώσεως των υποθέσεων εντός του ιδρύματος και της επιχειρήσεως που είναι συνδεδεμένη με αυτό. Τα μέλη του εποπτικού συμβουλίου εκπληρώνουν τα καθήκοντά τους χωρίς να λαμβάνουν εντολές από αυτόν που είχε προτείνει την τοποθέτησή τους ως μελών και ανεξάρτητα από τα ειδικά συμφέροντα που σχετίζονται με την επιχείρηση. Το ως άνω εποπτικό συμβούλιο επικουρεί με τις συμβουλές του το όργανο διοικήσεως. Κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, τα μέλη του εποπτικού συμβουλίου επικεντρώνονται στο συμφέρον του ιδρύματος και της επιχειρήσεως που είναι συνδεδεμένη με αυτό.

2. Το εποπτικό συμβούλιο δεν υποχρεούται να προβάλει δικαιολογητικούς λόγους για τις πράξεις του ενώπιον του οργάνου διοικήσεως.

3. Το εποπτικό συμβούλιο είναι υπόλογο για τις πράξεις του εξωτερικά, συντάσσοντας αναφορά σχετικά με τις δραστηριότητές του εντός της ετήσιας εκθέσεως πεπραγμένων.

4. Το εποπτικό συμβούλιο ρυθμίζει τους λεπτομερείς κανόνες εργασίας του με έναν κανονισμό που δεν είναι δυνατόν να περιλαμβάνει διατάξεις αντίθετες προς τον νόμο ή προς το παρόν καταστατικό.»

11 Για τη δραστηριότητά του ως μέλους του εποπτικού συμβουλίου του οικείου ιδρύματος, ο IO λαμβάνει μικτή αμοιβή ύψους 14 912 ευρώ ανά έτος, η οποία υπόκειται σε παρακράτηση επί του μισθού. Η εν λόγω αμοιβή καθορίστηκε από το εν λόγω εποπτικό συμβούλιο βάσει των κανόνων που θέτει ο Wet

Normering Bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sector (νόμος περί ρυθμίσεως της αμοιβής των ανώτερων υπαλλήλων στον δημόσιο και ημιδημόσιο τομέα) και δεν εξαρτάται ούτε από τη συμμετοχή του ενδιαφερομένου σε συνεδριάσεις ούτε από τις ώρες εργασίας που έχει πράγματι συμπληρώσει.

12 Εξάλλου, ο IO εργάζεται επίσης ως δημοτικός υπάλληλος. Ωστόσο, τα καθήκοντά του ως μέλους του εν λόγω εποπτικού συμβουλίου ουδόλως αφορούν τον δήμο στον οποίο εργάζεται, και επομένως δεν τίθεται ζήτημα υπάρξεως ενδεχόμενων συγκρούσεων συμφερόντων.

13 Μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2013, ο IO δεν θεωρούνταν υποκείμενος στον ΦΠΑ στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του ως μέλους του εποπτικού συμβουλίου του εν λόγω ιδρύματος, με απόφαση περί εγκρίσεως του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργού Οικονομικών, Κάτω Χώρες) της 5ης Οκτωβρίου 2006. Ωστόσο, η εν λόγω απόφαση ανακλήθηκε.

14 Στις 8 Ιουλίου 2014, ο IO υπέβαλε, στο πλαίσιο ασκήσεως των καθηκόντων του ως μέλους του ως άνω εποπτικού συμβουλίου, δήλωση ΦΠΑ για ποσό ύψους 782 ευρώ όσον αφορά την περίοδο από την 1η Απριλίου έως τις 30 Ιουνίου 2014, ποσό το οποίο κατέβαλε. Ωστόσο, με έγγραφο της 9ης Ιουλίου 2014, υπέβαλε ένσταση κατά του εν λόγω φόρου, η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της φορολογικής αρχής. Η προσφυγή που άσκησε ο IO κατά της αποφάσεως αυτής απορρίφθηκε ως αβάσιμη με απόφαση του rechtbank Zeeland-West-Brabant (πρωτοδικείου Zeeland-West-Brabant, Κάτω Χώρες).

15 Ο IO άσκησε έφεση κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του Gerechtshof 's-Hertogenbosch (εφετείου 's-Hertogenbosch, Κάτω Χώρες). Το εν λόγω δικαστήριο διευκρινίζει ότι οι διάδικοι της διαφοράς που ήχθη ενώπιόν του διαφωνούν ως προς το αν ο IO πρέπει, λόγω της δραστηριότητάς του ως μέλους του εποπτικού συμβουλίου, να χαρακτηρισθεί ως «επιχειρηματίας», κατά την έννοια του άρθρου 7 του νόμου του 1968 περί του φόρου κύκλου εργασιών και ως «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια των άρθρων 9 και 10 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Συναφώς, κατά το εν λόγω δικαστήριο, δεν αμφισβητείται ότι ο ενδιαφερόμενος, ως μέλος του εν λόγω εποπτικού συμβουλίου, μετέχει σε μόνιμη βάση στην οικονομική ζωή και ασκεί, κατά συνέπεια, οικονομική δραστηριότητα. Ωστόσο, οι εν λόγω διάδικοι διαφωνούν ως προς το αν η δραστηριότητα αυτή ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο.

16 Κατά το Gerechtshof 's-Hertogenbosch (εφετείο 's-Hertogenbosch), υπέρ της απόψεως ότι ο IO δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο συνηγορούν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα στοιχεία:

– τα μέλη του εποπτικού συμβουλίου του οικείου ιδρύματος διορίζονται, περιέρχονται σε αναστολή των καθηκόντων τους και παύονται από το εποπτικό συμβούλιο·

– το ως άνω εποπτικό συμβούλιο καθορίζει την πάγια αμοιβή των μελών του, με δεδομένο ότι η εν λόγω αμοιβή δεν εξαρτάται από τη συμμετοχή τους στις συνεδριάσεις ή από τις ώρες εργασίας που έχουν όντως πραγματοποιήσει, και

– ένα μέλος του εν λόγω εποπτικού συμβουλίου δεν μπορεί να ασκεί ατομικώς τις αρμοδιότητες που έχουν ανατεθεί στο τελευταίο αυτό εποπτικό συμβούλιο, και επομένως το εν λόγω μέλος δεν ενεργεί ιδίω ονόματι, για ίδιο λογαριασμό και με δική του ευθύνη, αλλά για λογαριασμό και με την ευθύνη του ίδιου εποπτικού συμβουλίου.

17 Αντιθέτως, κατά το εν λόγω δικαστήριο, υπέρ της απόψεως ότι ο προαναφερόμενος ασκεί μια τέτοια δραστηριότητα κατά τον προαναφερόμενο τρόπο συνηγορούν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα στοιχεία:

– πρόσωπο το οποίο έχει συνάψει σύμβαση εργασίας με το οικείο ίδρυμα δεν μπορεί να είναι μέλος του εποπτικού συμβουλίου·

– καίτοι το ως άνω εποπτικό συμβούλιο διορίζει τα μέλη του, εντούτοις, ο εν λόγω διορισμός λαμβάνει υπόσταση με τη σύναψη συμβάσεως παροχής υπηρεσιών μεταξύ του συγκεκριμένου μέλους και του εν λόγω ιδρύματος, λαμβανομένου υπόψη ότι μόνον το τελευταίο αυτό ίδρυμα, ως νομικό πρόσωπο, δύναται να συνάψει μια τέτοια σύμβαση·

– κατά το χρονικό σημείο της συνάψεως της ως άνω συμβάσεως, το ίδιο ίδρυμα δεν έχει την ευχέρεια, όσον αφορά τους όρους εργασίας και αμοιβής, να παρεκκλίνει από τις διατάξεις που έχουν θεσπισθεί σχετικώς από το εποπτικό συμβούλιο του εν λόγω ιδρύματος και, περαιτέρω, δεν αναλαμβάνει τις ευθύνες εκείνες που προσιδιάζουν σε έναν συνήθη εργοδότη, και

– τα μέλη του εποπτικού συμβουλίου του οικείου ιδρύματος είναι ανεξάρτητα εντός του εν λόγω συμβουλίου και οφείλουν να ενεργούν με κριτικό πνεύμα έναντι των λοιπών μελών του εν λόγω συμβουλίου και του οργάνου διοικήσεως του ιδρύματος αυτού.

18 Το εν λόγω δικαστήριο συνάγει εξ αυτού ότι μέλος του εποπτικού συμβουλίου του εν λόγω ιδρύματος τελεί, όσον αφορά τους όρους εργασίας και αμοιβής του, σε θέση εξαρτήσεως έναντι του εν λόγω εποπτικού συμβουλίου, ακόμη και αν δεν υφίσταται, κατά τα λοιπά, κανένας δεσμός εξαρτήσεως μεταξύ του ως άνω μέλους και του εποπτικού συμβουλίου ή μεταξύ του ως άνω μέλους και του οικείου ιδρύματος. Ως εκ τούτου, το εν λόγω δικαστήριο τείνει προς την άποψη ότι, εν προκειμένω, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης οικονομική δραστηριότητα δεν ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο και ότι, επομένως, ο IO δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί ως «υποκείμενος στον φόρο».

19 Ωστόσο, το Gerechtshof 's-Hertogenbosch (εφετείο 's-Hertogenbosch), διατηρώντας αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία της οδηγίας περί ΦΠΑ, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Ασκεί τις οικονομικές του δραστηριότητες κατά τρόπο ανεξάρτητο κατά την έννοια των άρθρων 9 και 10 της οδηγίας [περί ΦΠΑ], μέλος του εποπτικού συμβουλίου ιδρύματος, το οποίο, όσον αφορά τους όρους εργασίας και αμοιβής του, τελεί σε θέση εξαρτήσεως έναντι του εν λόγω συμβουλίου, αλλά, κατά τα λοιπά, δεν τελεί σε θέση εξαρτήσεως έναντι του εποπτικού συμβουλίου ή του ιδρύματος;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

20 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν τα άρθρα 9 και 10 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι μέλος του εποπτικού συμβουλίου ιδρύματος, όπως ο εκκαλών της κύριας δίκης, ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο, κατά την έννοια των εν λόγω διατάξεων, και αν πρέπει, κατά συνέπεια, να χαρακτηρισθεί ως υποκείμενος στον ΦΠΑ.

21 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ως άνω ερώτημα, υπενθυμίζεται ότι νοείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που μνημονεύονται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, μεταξύ άλλων οποιαδήποτε δραστηριότητα του παρέχοντος υπηρεσίες. Το γράμμα της εν λόγω διατάξεως δίνει στην έννοια του «υποκείμενου στον φόρο» ευρύ ορισμό, κύριο στοιχείο του οποίου είναι η ανεξαρτησία κατά την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, οπότε όλα τα πρόσωπα που πληρούν αντικειμενικώς τις προϋποθέσεις που προβλέπει η διάταξη αυτή θεωρούνται υποκείμενοι στον ΦΠΑ (απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2016, Nigl κ.λπ., C-340/15, EU:C:2016:764, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

22 Συναφώς, το άρθρο 10 της οδηγίας περί ΦΠΑ διευκρινίζει ότι η προϋπόθεση ότι η οικονομική δραστηριότητα πρέπει να ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο αποκλείει από τη φορολογία τους μισθωτούς και λοιπά πρόσωπα εφόσον 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.

23 Ως εκ τούτου, πρέπει να εξετασθεί το ζήτημα αν μια δραστηριότητα μέλους του εποπτικού συμβουλίου ιδρύματος όπως αυτή που ασκείται από τον εκκαλούντα της κύριας δίκης πρέπει να χαρακτηρισθεί ως «οικονομική», και στη συνέχεια, ενδεχομένως, αν η εν λόγω δραστηριότητα ασκείται κατά «τρόπο ανεξάρτητο».

Επί του «οικονομικού» χαρακτήρα της δραστηριότητας

24 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται από τους διαδίκους της κύριας δίκης ότι μια δραστηριότητα όπως η επίμαχη πρέπει να χαρακτηρισθεί ως «οικονομική», διότι εμφανίζει μόνιμο χαρακτήρα και πραγματοποιείται έναντι αμοιβής την οποία αποκομίζει ο αυτουργός από την πράξη (απόφαση της 13ης Ιουνίου 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

25 Πράγματι, για την άσκηση της δραστηριότητάς του ως μέλους του εποπτικού συμβουλίου του οικείου ιδρύματος, ο εκκαλών της κύριας δίκης λαμβάνει μικτή αμοιβή ύψους 14 912 ευρώ ανά έτος. Συναφώς, είναι άνευ σημασίας το γεγονός ότι η εν λόγω αμοιβή καθορίζεται όχι αναλόγως των εξατομικευμένων παροχών, αλλά κατ' αποκοπήν και σε ετήσια βάση (πρβλ. απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

26 Επιπλέον, εφόσον η ως άνω αμοιβή έχει καθοριστεί λαμβανομένων υπόψη των κανόνων που θέτει ο νόμος περί ρυθμίσεως της αμοιβής των ανώτερων υπαλλήλων στον δημόσιο και ημιδημόσιο τομέα, οι συνθήκες υπό τις οποίες ο εκκαλών της κύριας δίκης πραγματοποιεί την επίμαχη παροχή αντιστοιχούν σε εκείνες υπό τις οποίες είθισται να πραγματοποιούνται αυτού του είδους οι παροχές (πρβλ. απόφαση της 12ης Μαΐου 2016, Geemente Borsele και Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, σκέψεις 29 και 30).

27 Εξάλλου, όπως προκύπτει από το καταστατικό του οικείου ιδρύματος, τα μέλη του εποπτικού συμβουλίου του εν λόγω ιδρύματος διορίζονται για θητεία διάρκειας τεσσάρων ετών, λαμβανομένου υπόψη ότι μια τέτοια διάρκεια προσδίδει στην εισπραττόμενη αμοιβή διαρκή χαρακτήρα (πρβλ. απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, σκέψη 33).

28 Αντιθέτως, δεν είναι δυνατόν να γίνει δεκτή η θέση της Σουηδικής Κυβερνήσεως ότι το γεγονός ότι ένα μέλος εποπτικού συμβουλίου εκτελεί μόνο μία θητεία ή ελάχιστο αριθμό θητειών δεν αρκεί, αφεαυτού, για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι υφίσταται δραστηριότητα που ασκείται με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. Κατά την εν λόγω κυβέρνηση, είναι αναγκαίο, συναφώς, το να λαμβάνει ενεργώς ο ενδιαφερόμενος μέτρα για την είσπραξη εσόδων υπό τη μορφή αμοιβής για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες και, κατά συνέπεια, το να ασκείται η δραστηριότητα κατά τρόπο εμπορικό.

29 Καίτοι είναι αληθές ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει, όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση πωλήσεων οικοπέδων που ανήκουν στην ιδιωτική περιουσία, ότι η άσκηση απλώς του δικαιώματος κυριότητας από τον φορέα του δεν μπορεί, αυτή καθεαυτήν, να θεωρηθεί ότι αποτελεί οικονομική δραστηριότητα, αλλά ότι τούτο δεν ισχύει όταν ο ενδιαφερόμενος λαμβάνει ενεργώς μέτρα για την εμπορική εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων (πρβλ. αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Słaby κ.λπ., C-180/10 και C-181/10, EU:C:2011:589, σκέψεις 36 έως 39, και της 9ης Ιουλίου 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, σκέψεις 23 και 24, καθώς και, όσον αφορά τα ενεργά μέτρα στον τομέα της εκμεταλλεύσεως δασικής εκτάσεως, απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, Rēdlihs, C-263/11,

EU:C:2012:497, σκέψη 36), εντούτοις, επισημαίνεται ότι όχι μόνον η ως άνω νομολογία αφορά ειδικώς τη φορολογική μεταχείριση της πωλήσεως οικοπέδων που ανήκουν στην ιδιωτική περιουσία, αλλά και ότι, εν πάση περιπτώσει, δεν είναι δυνατόν να συναχθεί εξ αυτού ότι το γεγονός ότι έχουν ληφθεί τέτοια μέτρα συνιστά προϋπόθεση για να μπορεί μια δραστηριότητα να θεωρηθεί ότι ασκείται με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα και να μπορεί, ως εκ τούτου, να χαρακτηρισθεί ως «οικονομική».

30 Επομένως, δεν είναι δυνατόν να κλονισθεί ο οικονομικός χαρακτήρας δραστηριότητας του μέλους του εποπτικού συμβουλίου ιδρύματος, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, ως εκ του γεγονότος ότι το ως άνω μέλος εκτελεί μόνο μία θητεία, εφόσον η εν λόγω δραστηριότητα εμφανίζει μόνιμο χαρακτήρα και ασκείται έναντι αμοιβής.

31 Επιπλέον, στο μέτρο που η Σουηδική Κυβέρνηση υποστηρίζει επίσης, στο πλαίσιο αυτό, ότι η δραστηριότητα που συνίσταται στην εκτέλεση μίας θητείας ή ελάχιστου αριθμού θητειών ως μέλους εποπτικού συμβουλίου δεν έχει ως σκοπό την πώληση παροχών υπηρεσιών σε μόνιμη βάση, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας» έχει αντικειμενικό χαρακτήρα, καθόσον η δραστηριότητα εξετάζεται αυτούσια, ανεξαρτήτως των σκοπών της ή των αποτελεσμάτων της (απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

Επί της ανεξάρτητης ασκήσεως της δραστηριότητας

32 Όσον αφορά το ζήτημα αν δραστηριότητα όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης πρέπει να θεωρηθεί ότι ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο, πρέπει να εκτιμηθεί, αρχικώς, αν ένα πρόσωπο όπως ο εκκαλών της κύριας δίκης αποκλείεται από τη φορολογία, βάσει του άρθρου 10 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ως μισθωτός ή άλλο πρόσωπο που συνδέεται με τον εργοδότη του 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.

33 Συναφώς, επισημαίνεται, πρώτον, ότι, εν προκειμένω, ο εκκαλών της κύριας δίκης δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει την ιδιότητα του μισθωτού. Πράγματι, καίτοι είναι αληθές ότι η αμοιβή του υπόκειται, κατά το αιτούν δικαστήριο, σε παρακράτηση επί του «μισθού», το τελευταίο αυτό δικαστήριο επισημαίνει ότι, στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης, κατά πλάσμα δικαίου η σχέση μεταξύ ενός μέλους του εποπτικού συμβουλίου νομικού προσώπου και του εν λόγω νομικού προσώπου χαρακτηρίζεται ως σχέση «μισθωτής» εργασίας, εφόσον, προκειμένου περί ενός μέλους ενός τέτοιου συμβουλίου, δεν πληρούνται τα κριτήρια που χαρακτηρίζουν μια σχέση μισθωτής εργασίας.

34 Δεύτερον, κατά το αιτούν δικαστήριο, ο εκκαλών της κύριας δίκης δεν ασκεί τη δραστηριότητά του βάσει συμβάσεως εργασίας, αλλά βάσει συμβάσεως παροχής υπηρεσιών.

35 Όσον αφορά, τρίτον, την εξέταση της υπάρξεως άλλης νομικής σχέσεως που να δημιουργεί δεσμούς εξαρτήσεως ως προς τους όρους εργασίας και αμοιβής καθώς και την ευθύνη του εργοδότη, θα πρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα ότι δεν υφίσταται δεσμός εξαρτήσεως ως προς τους όρους εργασίας, διότι, αφενός, τα μέλη ενός τέτοιου εποπτικού συμβουλίου δεν δεσμεύονται από οδηγίες προερχόμενες από το όργανο διοικήσεως του οικείου ιδρύματος, ιδίως όταν ρυθμίζουν τους λεπτομερείς κανόνες ασκήσεως της δραστηριότητάς τους. Ως εκ τούτου, τα μέλη του εν λόγω εποπτικού συμβουλίου θεωρούνται ότι ασκούν έλεγχο κατά τρόπο ανεξάρτητο επί της στρατηγικής του οργάνου διοικήσεως και επί της γενικής διεκπεραιώσεως των υποθέσεων του εν λόγω ιδρύματος, λαμβανομένου υπόψη ότι τα εν λόγω καθήκοντα εποπτείας δεν μπορούν να συγκεραστούν με έναν δεσμό εξαρτήσεως.

36 Αφετέρου, σύμφωνα με τις ενδείξεις που διαλαμβάνονται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, καίτοι το εποπτικό συμβούλιο καθορίζει τους λεπτομερείς κανόνες εργασίας του με έναν κανονισμό, εντούτοις, το εν λόγω συμβούλιο δεν φαίνεται να είναι σε θέση να επιβάλει στα μέλη του κανόνες σχετικά με τον τρόπο κατά τον οποίο τα τελευταία αυτά μέλη εκτελούν ατομικώς τη θητεία τους. Πράγματι, σύμφωνα με τις ίδιες ενδείξεις, τα μέλη του εν λόγω εποπτικού συμβουλίου είναι ανεξάρτητα εντός του εν λόγω εποπτικού συμβουλίου και οφείλουν να ενεργούν με κριτικό πνεύμα έναντι των λοιπών μελών του.

37 Ελλείψει, όμως, δεσμού εξαρτήσεως όσον αφορά τους όρους εργασίας, τα μέλη ενός τέτοιου εποπτικού συμβουλίου δεν δεσμεύονται από άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξαρτήσεως, κατά την έννοια του άρθρου 10 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, ακριβώς υπό το πρίσμα του άρθρου 9 της εν λόγω οδηγίας πρέπει να εκτιμηθεί, εν συνεχεία, το ζήτημα αν μια δραστηριότητα όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης πρέπει να θεωρηθεί ότι ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο.

38 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το εν λόγω άρθρο 9 προκύπτει ότι, για να διαπιστωθεί αν ένα πρόσωπο ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο, πρέπει να εξεταστεί αν υφίσταται σχέση εξαρτήσεως κατά την άσκηση της εν λόγω δραστηριότητας (πρβλ. απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, σκέψεις 33 και 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

39 Προκειμένου να εκτιμηθεί η ύπαρξη σχέσεως εξαρτήσεως, πρέπει να εξεταστεί αν το οικείο πρόσωπο ασκεί τις δραστηριότητές του ιδίω ονόματι, για ίδιο λογαριασμό και με δική του ευθύνη, καθώς και αν φέρει τον οικονομικό κίνδυνο που συνδέεται με τις δραστηριότητες αυτές. Για να διαπιστώσει την άσκηση δραστηριότητας κατά τρόπο ανεξάρτητο, το Δικαστήριο έχει λάβει υπόψη την έλλειψη κάθε σχέσεως ιεραρχικής εξαρτήσεως, καθώς και το γεγονός ότι το οικείο πρόσωπο ενεργεί για ίδιο λογαριασμό και με δική του ευθύνη, ότι καθορίζει ελεύθερα τον τρόπο παροχής της εργασίας του και εισπράττει το ίδιο τις αμοιβές που συνιστούν το εισόδημά του (απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

40 Όπως επισημάνθηκε στις σκέψεις 35 και 36 της παρούσας αποφάσεως, η κατάσταση ενός μέλους του εποπτικού συμβουλίου ιδρύματος, όπως ο εκκαλών της κύριας δίκης, χαρακτηρίζεται από την έλλειψη σχέσεως ιεραρχικής εξαρτήσεως έναντι του οργάνου διοικήσεως του εν λόγω ιδρύματος και του εν λόγω εποπτικού συμβουλίου όσον αφορά την άσκηση της δραστηριότητας μέλους του εν λόγω εποπτικού συμβουλίου.

41 Τούτου δοθέντος, κατά το αιτούν δικαστήριο, κατά την άσκηση των καθηκόντων του ως μέλους του εποπτικού συμβουλίου του οικείου ιδρύματος, ο εκκαλών της κύριας δίκης δεν ενεργεί ούτε ιδίω ονόματι ούτε για ίδιο λογαριασμό, ούτε με δική του ευθύνη. Όπως προκύπτει από το καταστατικό του εν λόγω ιδρύματος, η δραστηριότητα μέλους του εν λόγω εποπτικού συμβουλίου περιλαμβάνει, σε ορισμένες περιπτώσεις, την εκπροσώπηση, σε νομικό επίπεδο, του ιδρύματος, όπερ συνεπάγεται την ύπαρξη εξουσίας δεσμεύσεως του τελευταίου αυτού ιδρύματος σε νομικό επίπεδο. Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι τα μέλη του εν λόγω εποπτικού συμβουλίου δεν μπορούν να ασκούν ατομικώς τις αρμοδιότητες που έχουν ανατεθεί στο εν λόγω συμβούλιο και ότι τα ως άνω μέλη ενεργούν για λογαριασμό και με την ευθύνη του ίδιου συμβουλίου. Ως εκ τούτου, συνάγεται ότι τα μέλη του εποπτικού συμβουλίου του οικείου ιδρύματος δεν φέρουν ατομικώς ούτε την ευθύνη που απορρέει από τις πράξεις του εν λόγω συμβουλίου που θεσπίζονται στο πλαίσιο της νόμιμης εκπροσωπήσεως του εν λόγω ιδρύματος ούτε την ευθύνη που προκύπτει για τις ζημίες που προκαλούν σε τρίτους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους και ότι, επομένως, δεν ενεργούν με δική τους ευθύνη (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 25ης Ιουλίου 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332, σκέψη 15).

42 Επιπλέον, η κατάσταση ενός μέλους εποπτικού συμβουλίου, όπως ο εκκαλών της κύριας δίκης, αντιθέτως προς εκείνη ενός επιχειρηματία, χαρακτηρίζεται από την έλλειψη οποιουδήποτε οικονομικού κινδύνου που να απορρέει από τη δραστηριότητα που ασκείται. Πράγματι, κατά το

αιτούν δικαστήριο, ένα τέτοιο μέλος λαμβάνει πάγια αμοιβή που δεν εξαρτάται ούτε από τη συμμετοχή του στις συνεδριάσεις ούτε από τις ώρες εργασίας που έχει όντως πραγματοποιήσει. Ως εκ τούτου, σε αντίθεση προς έναν επιχειρηματία, το ως άνω μέλος δεν ασκεί σημαντική επιρροή ούτε επί των εσόδων του ούτε επί των δαπανών του (βλ., a contrario, απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2009, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-154/08, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2009:695, σκέψη 107 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επιπλέον, συνάγεται ότι αμέλεια την οποία επέδειξε το μέλος ενός τέτοιου εποπτικού συμβουλίου, κατά την άσκηση των καθηκόντων του, δεν μπορεί να έχει άμεση επίπτωση επί της αμοιβής του εν λόγω μέλους, εφόσον, σύμφωνα με το καταστατικό του οικείου ιδρύματος, μια τέτοια αμέλεια μπορεί να οδηγήσει σε παύση του τελευταίου αυτού μέλους μόνον αφού έχει τηρηθεί μια συγκεκριμένη διαδικασία.

43 Δεν είναι δυνατόν, όμως, να θεωρηθεί ότι ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο, κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ένα πρόσωπο το οποίο δεν φέρει έναν τέτοιο οικονομικό κίνδυνο (πρβλ. αποφάσεις της 23ης Μαρτίου 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, σκέψεις 35 έως 37· της 18ης Οκτωβρίου 2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, σκέψεις 24 έως 26, και της 24ης Ιανουαρίου 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, σκέψη 35 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

44 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 9 και 10 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο ένα μέλος του εποπτικού συμβουλίου ιδρύματος, όπως ο εκκαλών της κύριας δίκης, το οποίο, καίτοι ουδόλως συνδέεται με σχέση ιεραρχικής εξαρτήσεως έναντι του οργάνου διοικήσεως του εν λόγω ιδρύματος ή του εποπτικού συμβουλίου του εν λόγω ιδρύματος όσον αφορά την άσκηση της δραστηριότητάς του ως μέλους του εν λόγω συμβουλίου, δεν ενεργεί ούτε ιδίω ονόματι ούτε για ίδιο λογαριασμό, ούτε με δική του ευθύνη, αλλά ενεργεί για λογαριασμό και με την ευθύνη του ίδιου συμβουλίου και, επίσης, δεν φέρει τον οικονομικό κίνδυνο που απορρέει από τη δραστηριότητά του, εφόσον λαμβάνει πάγια αμοιβή, η οποία δεν εξαρτάται ούτε από τη συμμετοχή του στις συνεδριάσεις ούτε από τις ώρες εργασίας που έχει όντως πραγματοποιήσει.

Επί των δικαστικών εξόδων

45 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

Τα άρθρα 9 και 10 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο ένα μέλος του εποπτικού συμβουλίου ιδρύματος, όπως ο εκκαλών της κύριας δίκης, το οποίο, καίτοι ουδόλως συνδέεται με σχέση ιεραρχικής εξαρτήσεως έναντι του οργάνου διοικήσεως του εν λόγω ιδρύματος ή του εποπτικού συμβουλίου του εν λόγω ιδρύματος όσον αφορά την άσκηση της δραστηριότητάς του ως μέλους του εν λόγω συμβουλίου, δεν ενεργεί ούτε ιδίω ονόματι ούτε για ίδιο λογαριασμό, ούτε με δική του ευθύνη, αλλά ενεργεί για λογαριασμό και με την ευθύνη του ίδιου συμβουλίου και, επίσης, δεν φέρει τον οικονομικό κίνδυνο που απορρέει από τη δραστηριότητά του, εφόσον λαμβάνει πάγια αμοιβή, η οποία δεν εξαρτάται ούτε από τη συμμετοχή του στις συνεδριάσεις ούτε από τις ώρες εργασίας που έχει όντως πραγματοποιήσει.

(υπογραφές)