

Kohtuasi C-355/06

J. A. van der Steen

*versus*

**Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Gerechtshof te Amsterdam)

Kuues käibemaksudirektiiv – Iseseisev majandustegevus – Osaühing – Äriühingu majandustegevusega tegelev füüsiline isik, kes on juhataja, ainuosanik ja ainus töötaja

Kohtuotsuse kokkuvõte

*Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Majandustegevus kuuenda direktiivi artikli 4 tähenduses*

*(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 4 lõiked 1 ja 4)*

Füüsilise isik, kes teeb kogu töö maksukohustuslasest äriühingu nimel ja arvel selle äriühinguga sõlmitud töölepingut täites, kus ta on muu hulgas ainuosanik, juhataja ning ainus töötaja, ei ole kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 4 lõike 4 teise lõigu kohaldamiseks ise maksukohustuslane selle direktiivi artikli 4 lõike 1 tähenduses.

Sellises olukorras ei saa rääkida, et isik teostab iseseisvalt majandustegevust sama sätte tähenduses, kuna arvestades töötingimusi ja töötasu ning tööandja vastutust, tuleb mõnda selle isiku ja äriühingu vahelist alluvussuhet kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 esimese lõigu tähenduses.

(vt punktid 18, 19, 21, 32 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

18. oktoober 2007(\*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Iseseisev majandustegevus – Osaühing – Äriühingu majandustegevusega tegelev füüsiline isik, kes on juhataja, ainuosanik ja ainus töötaja

Kohtuasjas C-355/06,

mille ese on Gerechtshof te Amsterdam'i (Madalmaad) 28. augusti 2006. aasta otsusega EÜ artikli 234 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 30. augustil 2006, menetluses

**J. A. van der Steen**

*versus*

**Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht**

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees C. W. A. Timmermans, kohtunikud L. Bay Larsen, K. Schiemann, P. K?ris (ettekandja), ja C. Toader,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Madalmaade valitsus, esindaja: H. G. Sevenster,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja A. Weimar,

olles 14. juuni 2007. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

## **otsuse**

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 4 lõike 1 tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud J. A. van der Steeni ja inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses, milles jäeti rahuldamata vaie otsuse peale, milles maksuhaldur käsitles käibemaksu (edaspidi „käibemaks“) kogumisel ühise maksukohustuslasena äriühingut ja hagejat ennast, kes oli nii selle äriühingu juhataja, ainuosanik kui ka ainus töötaja.

## **Õiguslik raamistik**

### *Ühenduse õigusnormid*

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

4 Kuuenda direktiivi artikkel 4 sätestab:

„1. „Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2

sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

2. Lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus. Majandustegevuseks loetakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.

[...]

4. Lõikes 1 kasutatud sõna „iseseisvalt” vabastab maksust töötajad ja teised isikud, kui nad on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitleva suhte tööandja ja töötaja vahel.

Arvestades artiklis 29 sätestatud konsulteerimist, võib iga liikmesriik riigi territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena.

[...]”.

#### *Siseriiklikud õigusnormid*

5 28. juuni 1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting, *Staatsblad* 1968, nr 329; edaspidi „käibemaksuseadus”) § 7 lõige 1 sätestab:

„Ettevõtja on iga isik, kes iseseisvalt tegeleb ettevõtlusega”.

6 Käibemaksuseaduse § 7 lõike 2 kohaselt on „ettevõtlus” nii erialane või kutsealane tegutsemine kui ka vara kasutamine kestva tulu saamiseks.

7 Selle seaduse § 7 lõige 4 sätestab:

„Riigimaksuseaduse tähenduses füüsilist isikut ja organisatsiooni, kes on käesoleva paragrahvi tähenduses ettevõtjad, kes elavad või kes on asutatud Madalmaades või kellel on Madalmaades püsiv elu- või asukoht ning kes on omavahel finantsiliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt nii seotud, et nad moodustavad üksuse, käsitletakse – neist ühe või mitme taotlusel või ilma sellela ning maksuhalduri tehtava edasikaevatava otsuse alusel – ühe ettevõtjana alates esimesest päevast kalendrikuus, mis järgneb maksuhalduri otsuse tegemisele järgnevale kuule.

Maksustatava üksuse moodustamise, muutmise ja lõpetamise kord võidakse kehtestada ministri määrusega.”

#### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

8 J. A. van der Steenil oli kuni 6. märtsini 1998 ühemeheettevõtte, mis osutas puhastusteenuseid. Nõnda oli ta ettevõtja käibemaksuseaduse tähenduses.

9 6. märtsil 1998 sai hageja juhatajaks ning ainuosanikuks 4. juulil 1991 asutatud osaühingus J. A. van der Steen Schoonmaakdienst BV (edaspidi „äriühing”), mis võttis üle ja jätkas ühemeheettevõtte varasemat majandustegevust. Äriühingu kui sellisena oli ta ettevõtja käibemaksuseaduse tähenduses.

10 J. A. van der Steen oli sõlminud äriühinguga töölepingu, mille alusel sai ta kindlasummalist kuupalka ning igal aastal puhkuseraha summas, mis moodustas 8% tema aastapalgast. Äriühing arvas tema palgast maha tulumaksu ja sotsiaalkindlustusmaksed. Hageja oli äriühingu ainus

töötaja.

11 Kuna äriühing ei suutnud enam tasuda oma võlgasid, algatati detsembris 2002 pankrotimenetlus. Äriühingu pankrot kuulutati välja 5. jaanuaril 2005.

12 18. detsembri 2002. aasta kirjast nähtub, et J. A. van der Steen palus maksuhaldurilt, et talle väljastataks äriühingu käibemaksunumbrist erinev number, selleks et ta ei moodustaks oma äriühinguga käibemaksuseaduse tähenduses ühte maksukohustuslast.

13 28. aprilli 2004. aasta otsusega leidis maksuhaldur, et J. A. van der Steen ja äriühing moodustavad alates 1. maist 2004 vastavalt käibemaksuseaduse § 7 lõikele 4 ühe maksukohustuslase. Selle otsuse toetuseks viitas maksuhaldur Hoge Raad der Nederlandeni 26. aprilli 2002. aasta kohtuotsusele nr 35775. Vaiet menetledes põhistas ta oma 16. augusti 2004. aasta seisukohta sellega, et ta viitas Staatssecretaris van Financiëni (riigi rahandussekretär) 24. juuli 2002. aasta otsusele, mis rajanes sellel kohtuotsusel.

14 J. A. van der Steen vaidlustas need otsused Gerechtshof te Amsterdamis, kes rõhutab, et nende otsuste eelduseks on see, et J. A. van der Steen kvalifitseerub ettevõtjaks käibemaksuseaduse tähenduses, kuid ei ole selge, kas selline hinnang on kooskõlas ühenduse õigusega.

15 Gerechtshof te Amsterdami arvates ei saa öelda, et J. A. van der Steen oleks äriühinguga alluvussuhtes. Nimetatud kohus küsib siiski, et kas käibemaksuseaduse § 7 lõiget 4 kohaldades – mis kujutab endast kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu rakendussätet siseriiklikus õiguses – võib apellanti käsitleda oma tegevust sõltumatusena teostavana, ilma et teda loetaks selle direktiivi artikli 4 lõike 1 tähenduses iseseisvalt majandustegevust teostavaks.

16 Neil asjaoludel otsustas Gerechtshof te Amsterdam kohtumenetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kui füüsilise isiku ainus tegevus on sellise osaühingu tegevusest tulenevate tööde tegelik teostamine, mille juhataja, ainuosanik ja ainus „töötaja” see isik on, siis nende tööde puhul ei ole tegemist majandustegevusega, sest neid teostatakse osaühingu juhtimise ja esindamise raames ja seega mitte majandusringluses?”

### **Eelotsuse küsimus**

17 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas selleks, et kohaldada kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teist lõiku füüsilise isiku suhtes, kes – täites selle äriühinguga sõlmitud töölepingut, kus ta on muu hulgas ainuosanik, juhataja ning ainus töötaja – teeb kogu töö maksukohustuslasest äriühingu nimel ja arvel, peab see füüsiline isik ise olema maksukohustuslane kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 tähenduses.

18 Kõigepealt tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõige 1 loeb maksukohustuslaseks isiku, kes teostab iseseisvalt sama artikli lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust.

19 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 esimene lõik täpsustab, et sõna „iseseisvalt” vabastab maksust töötajad ja teised isikud, kui nad on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitleva suhte tööandja ja töötaja vahel.

20 Selle artikli lõike 4 teine lõik sätestab, et arvestades kuuenda direktiivi artiklis 29 sätestatud konsulteerimist, võivad liikmesriigid riigi territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud,

käsitada ühe maksukohustuslasena.

21 Selles osas tuleb sedastada, et niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas tuleb möönda kahe asjaomase isiku vahelist alluvussuhet.

22 Esiteks tuleb meenutada, et kui äriühingu puhastusteenuseid osutas üksnes J. A. van der Steen, siis puhastusteenuste osutamise lepingud olid seevastu sõlmitud äriühinguga, kes maksis hagejale kindlasummalist kuupalka ning iga-aastast puhkuseraha. Äriühing arvas tema palgast maha tulumaksu ja sotsiaalkindlustusmaksed. J. A. van der Steen sõltus töö tasustamise tingimuste kindlaksmääramisel seega äriühingust.

23 Teiseks tuleb märkida, et J. A. van der Steen ei tegutsenud töötajana teenuseid osutades mitte oma nimel, enda arvel ja enda vastutusel, vaid äriühingu arvel ja vastutusel.

24 Kolmandaks on Euroopa Kohus leidnud, et töö tasustamise tingimuste osas puudub alluvussuhe, kui huvitatud isik kannab oma tegevuse majanduslikku riisikot (vt 25. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-202/90: Ayuntamiento de Sevilla, EKL 1991, lk I-4247, punkt 13).

25 Selles osas täpsustab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et J. A. van der Steen ei kandnud majanduslikku riisikot, kui ta oli äriühingu juhataja ning kui ta tegi oma tööd äriühingu tehingute teostamisel kolmandate isikutega.

26 Järelikult ei saa töötajat, nagu seda oli põhikohtuasja hageja, käsitleda maksukohustuslasena kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 tähenduses.

27 27. juuni 1996. aasta otsusest kohtuasjas C-107/94: Asscher (EKL 1996, lk I-3089) ning 27. jaanuari 2000. aasta otsusest kohtuasjas C-23/98: Heerma (EKL 2000, lk I-419) ei saa tuletada selle sätte teistsugust tõlgendust.

28 Olles eespool viidatud kohtuotsuses Heerma märkinud, et kuna huvitatud isiku poolt vara rentimine seltsingule, kelle liige see isik on ja kellelt saab ta renti, kujutab endast teenuse osutamist tasu eest kuuenda direktiivi artikli 2 tähenduses, leidis Euroopa Kohus punktis 17, et seltsinglane, kes rendib kinnisvara maksukohustuslasest seltsingule, tegutseb iseseisvalt kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 tähenduses.

29 Sarnaselt täpsustas Euroopa Kohus selle otsuse punktis 18, et kõnealuse tegevuse osas ei esine seltsingu ja seltsinglase vahel sarnast alluvussuhet, nagu on sätestatud kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 esimeses lõigus. Vastupidi, andes materiaalse vara seltsingule rendile, tegutses seltsinglane oma nimel, enda arvel ja oma vastutusel, isegi kui ta oli samal ajal rentnikust seltsingu juhataja.

30 Põhikohtuasjas on selge, et kuigi J. A. van der Steen oli äriühingu juhataja ja ainuosanik, tegutses ta siiski töölepingu alusel. Järelikult ei ole J. A. van der Steeni olukord eespool viidatud kohtuotsuses Heerma kirjeldatuga sarnane ning – nagu seda märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 22 – niivõrd kui töö, mida ta äriühingule tegi, jäi töölepingu reguleerimisalasse, on see kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 4 sisalduvatest selgetest tingimustest tulenevalt põhimõtteliselt väljaspool käibemaksu kohaldamisala.

31 Peale selle ei saa Euroopa Kohtu põhjendusi – kes leidis eespool viidatud kohtuotsuse Asscher punktis 26, et äriühingu direktor, kes on ainuosanik või ainuaktsionär, ei tegutse alluvussuhtes, nii et teda ei saa käsitleda „töötajana” EÜ asutamislepingu artikli 48 tähenduses (muudetuna EÜ artikkel 39), vaid teda tuleb pidada isikuks, kes tegutses füüsilisest isikust ettevõtjana EÜ asutamislepingu artikli 52 tähenduses (muudetuna EÜ artikkel 43) – üle kanda

käesolevasse põhikohtuasja, mis ei ole seotud isikute vaba liikumisega ning mis puudutab üksnes käibemaksu valdkonda ja maksukohustuslase määratlemist seoses käibemaksuga.

32 Võttes arvesse eespool toodud põhjendusi, tuleb esitatud küsimusele vastata, et selleks, et kohaldada kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teist lõiku füüsilise isiku suhtes, kes – täites selle äriühinguga sõlmitud töölepingut, kus ta on muu hulgas ainuosanik, juhataja ning ainus töötaja – teeb kogu töö maksukohustuslasest äriühingu nimel ja arvel, ei pea see füüsiline isik ise olema maksukohustuslane selle direktiivi artikli 4 lõike 1 tähenduses.

### **Kohtukulud**

33 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

**Selleks, et kohaldada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 4 lõike 4 teist lõiku füüsilise isiku suhtes, kes – täites selle äriühinguga sõlmitud töölepingut, kus ta on muu hulgas ainuosanik, juhataja ning ainus töötaja – teeb kogu töö maksukohustuslasest äriühingu nimel ja arvel, ei pea see füüsiline isik ise olema maksukohustuslane selle direktiivi artikli 4 lõike 1 tähenduses.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: hollandi.