

C?355/06. sz. ügy

J. A. van der Steen

kontra

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht

(a Gerechtshof te Amsterdam [Hollandia] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA?irányelv – Önálló gazdasági tevékenység – Korlátolt felel?sség? társaság – A társaság tevékenységeinek egyetlen, ügyvezet?ként, tagként és alkalmazottként eljáró természetes személy általi folytatása”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A hatodik irányelv 4. cikke értelmében vett gazdasági tevékenységek

(77/388 tanácsi irányelv, 4. cikk, (1) és (4) bekezdés)

Az a természetes személy, aki az adóalany társaság – amelynek továbbá egyedüli tagja, ügyvezet?je és alkalmazott munkatársa – nevében és javára vállalt munka összességét végzi az ?t e társasághoz köt? munkaszerz?dés alapján, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének alkalmazásában maga nem min?sül a hivatkozott irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerinti adóalanynak.

Ugyanis ebben a helyzetben a természetes személy nem tekinthet? az utóbbi rendelkezés szerinti gazdasági tevékenységet önállóan végz? személynek, mivel el kell ismerni, hogy a társaság és közte – a munkakörülmények és a díjazás, valamint a munkavállaló felel?ssége tekintetében – a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének első albekezdése szerinti alárendeltségi viszony áll fenn.

(vö. 18–19., 21., 32. pont és a rendelkez? rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2007. október 18.(*)

„Hatodik HÉA?irányelv – Önálló gazdasági tevékenység – Korlátolt felel?sség? társaság – A társaság tevékenységeinek egyetlen, ügyvezet?ként, tagként és alkalmazottként eljáró természetes személy általi folytatása”

A C-355/06. sz. ügyben,

Az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Gerechtshof te Amsterdam (Hollandia) a Bírósághoz 2006. augusztus 30-án érkezett, 2006. augusztus 28-i határozatával terjesztett elő az előtte

J. A. van der Steen

és

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

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök, L. Bay Larsen, K. Schiemann, P. Kóris (előadó) és C. Toader bírák,

előtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a holland kormány képviseletében H. G. Sevenster, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Községek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou és A. Weimar, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2007. június 14-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 4. cikke (1) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a J. A. van der Steen és az inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht (a továbbiakban: inspecteur) között az utóbbinak a hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) kivetése szempontjából valamely társaságot, illetve magát a szóban forgó társaság egyetlen ügyvezetőjeként, tagjaként, valamint alkalmazottjaként eljáró felperest adózási egységnek tekintő határozata ellen benyújtott panasz elutasítása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a HÉA alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

4 A hatodik irányelv 4. cikke értelmében:

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelő ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.

[...]

(4) Az (1) bekezdésben használt önállóan fogalom kizárja az adózás alól a munkavállalókat és egyéb személyeket, amennyiben őket munkaadójukhoz munkaszerződés vagy alkalmazójukhoz egyéb olyan jogviszony köti, amely, tekintettel a munkakörülményekre, a díjazásra és a munkavállaló felelősségére, alárendeltségi viszonyt teremt.

A 29. cikk szerinti konzultációra is figyelemmel minden államnak jogában áll együtt, egyetlen adóalanyként kezelni azon belföldön letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek.

[...]”

A nemzeti szabályozás

5 A forgalmi adóról szóló 1968. június 28-i törvény (Wet op de omzetbelasting; *Staatsblad* 1968, 329. sz.; a továbbiakban: HÉA-ról szóló törvény) 7. cikkének (1) bekezdése elírja:

„Vállalkozó minden olyan személy, aki gazdasági tevékenységét önállóan végzi.”

6 A HÉA-ról szóló törvény 7. cikkének (2) bekezdése értelmében „vállalkozás” különösen valamilyen szakma gyakorlása, illetve a vagyon valamely részének hasznosítása a tartós jövedelemszerzés érdekében.

7 A szóban forgó törvény 7. cikkének (4) bekezdése értelmében:

„Azon, a jelen cikk értelmében vállalkozónak minősül, Hollandiában lakóhellyel, székhellyel, illetve állandó telephellyel rendelkező, az állami adókról szóló általános törvény szerinti természetes személyek és szervezetek, amelyek egymással szemben fennálló pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatai olyan jellegűek, hogy egységet alkotnak, az inspecteur egyikük vagy közülük többek kérelmére, illetve hivatalból hozott nem jogerős határozata alapján egyetlen vállalkozónak minősülnek az inspecteur határozathozatala hónapját követő hónap első napjától. Az adózási egység létrehozásának, módosításának és megszüntetésének részletes szabályai miniszteri rendeletben határozhatók meg.”

Az alapügy és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

- 8 J. A. van der Steen felperes 1998. március 6-ig egyéni vállalkozást működtetett, amely takarítási szolgáltatást nyújtott. Mint ilyen, a HÉA-ról szóló törvény értelmében vállalkozónak minősült.
- 9 1998. március 6-tól az érintett ügyvezetője és egyedüli tagja lett az 1991. július 4-én alapított J. A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV korlátolt felelősségű társaságnak (a továbbiakban: társaság), amely átvette és folytatta a korábban az egyéni vállalkozás által folytatott tevékenységet. A társaság, mint ilyen, a HÉA-ról szóló törvény értelmében vállalkozásnak minősült.
- 10 J. A. van der Steen a társasággal munkaszerződést kötött, amelynek alapján fix havi fizetésben és évente egyszer az éves fizetése 8%-ának megfelelő összegű szabadságilletményben részesült. Fizetéséből a társaság vont le a jövedelemadót és a kötelező társadalombiztosítási járulékokat. A felperes volt a társaság egyedüli alkalmazottja.
- 11 Mivel a társaság nem tudta fedezni tartozásait, 2002. decemberében csődeljárást kezdeményeztek ellene. A társaság fizetéseképtelenségét 2005. január 5-én állapították meg.
- 12 A 2002. december 18-i levélből kitűnik, hogy J. A. van der Steen a társaságtól eltérő saját HÉA-szám kiadását kérte az inspecteur-től annak érdekében, hogy a HÉA-ról szóló törvény értelmében ne alkosson társaságával adózási egységet.
- 13 2004. április 28-i határozatában az inspecteur úgy döntött, hogy J. A. van der Steen a HÉA-ról szóló törvény 7. cikke (4) bekezdésének értelmében 2004. május 1-jétől adózási egységet képez a társasággal. E határozat alátámasztásaként a Hoge Raad der Nederlanden 35775. sz., 2002. április 26-án hozott ítéletére hivatkozott. A kifogás tárgyában hozott 2004. augusztus 16-i határozatában megerősítette álláspontját a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) ezen az ítéleten alapuló, 2002. július 24-i határozatára hivatkozva.
- 14 J. A. van der Steen keresetet indított a szóban forgó határozatok ellen a Gerechtshof te Amsterdam előtt, amely hangsúlyozza, hogy e határozatok kizárólag akkor indokoltak, ha az érintett a HÉA-ról szóló törvényben foglalt feltételeknek eleget téve vállalkozónak minősül, viszont kétségei merültek fel azzal kapcsolatban, hogy ez a megállapítás összeegyeztethető-e a közösségi joggal.
- 15 A Gerechtshof te Amsterdam úgy ítéli meg, hogy nem állítható, hogy J. A. van der Steen a társasághoz viszonyítva alárendeltségi viszonyban lenne. Ugyanakkor azt vizsgálja, hogy a HÉA-ról szóló törvény 7. cikke (4) bekezdésének alkalmazásában – amely a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének nemzeti jogba való átültetésére irányuló intézkedéseket tartalmazza – az érintett tekinthető-e önálló tevékenységet végzőnek, anélkül hogy a szóban forgó irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerint gazdasági tevékenységet önállóan végző személynek minősülne.
- 16 Ilyen körülmények között a Gerechtshof te Amsterdam az eljárás felfüggesztéséről határozott, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:
- „A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdését akként kell-e értelmezni, hogy ha valamely természetes személy egyedüli tevékenysége abban áll, hogy ténylegesen elvégez minden, azon zártkörű társaság tevékenységéből adódó munkát, amelynek egyedüli ügyvezetője, tagja és »alkalmazott munkatársa«, akkor ezek a munkák nem gazdasági tevékenységek, mivel azok a

zártkör? társaság ügyvezetésének és képviselésének körébe tartoznak, és így nem a gazdasági forgalomban fejtik ki azokat?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

17 Kérdésével az el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy az a természetes személy, aki az adóalany társaság – amelynek továbbá egyedüli tagja, ügyvezet?je és „alkalmazott munkatársa” – nevében és javára vállalt munka összességét végzi az ?t e társasághoz köt? munkaszerz?dés alapján, a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének alkalmazásában maga is a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerinti adóalanynak min?sül?e.

18 Mindenekel?tt emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerint adóalany az a személy, aki az ugyanazon cikk (2) bekezdésében meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez.

19 A hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének els? albekezdése pontosítja, hogy az „önállóan” fogalom kizárja az adózás alól a munkavállalókat és egyéb személyeket, amennyiben ?ket munkaadójukhoz munkaszerz?dés vagy alkalmazójukhoz egyéb olyan jogviszony köti, amely – tekintettel a munkakörülményekre és a díjazásra, valamint a munkavállaló felel?sségére – alárendeltségi viszonyt teremt.

20 A szóban forgó cikk (4) bekezdésének második albekezdése el?írja, hogy a hatodik irányelv 29. cikke szerinti konzultációra is figyelemmel minden államnak jogában áll együtt, egyetlen adóalanyként kezelni azon belföldön letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összef?znek.

21 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az olyan helyzetben, mint amilyen az alapügyben felmerült, az érintett két személy között alárendeltségi viszony áll fenn.

22 Ugyanis els?sorban meg kell állapítani, hogy bár a társaság takarítási tevékenységét kizárólag J. A. van der Steen folytatta, a takarításra irányuló szerz?dések a társaság kötötte meg, amely havi fizetést és meghatározott összeg? évi szabadságilletményt folyósított az érintettnek. A jövedelemadót és a társadalombiztosítási járulékokat a társaság vonta le a fizetéséb?l. J. A. van der Steen tehát díjazása feltételeinek meghatározása tekintetében a társaságtól függött.

23 Másodsorban meg kell állapítani, hogy amikor J. A. van der Steen munkavállalóként szolgáltatást nyújtott, nem a saját nevében, saját javára és saját felel?sségére, hanem a társaság nevében és felel?sségére járt el.

24 Harmadsorban a Bíróság úgy ítélte meg, hogy ami a díjazás feltételeit illeti, nem áll fenn alárendeltségi viszony, ha az érdekeltek maguk viselik tevékenységük gazdasági kockázatát (lásd a C?202/90. sz., Ayuntamiento de Sevilla ügyben 1991. július 25?én hozott ítélet [EBHT 1991., I?4247. o.] 13. pontját).

25 E tekintetben a kérdést el?terjeszt? bíróság pontosítja, hogy J. A. van der Steen semmilyen gazdasági kockázatot nem vállalt, amikor a társaság ügyvezet?jeként járt el, és amikor a társaság által teljesített ügyletek keretében harmadik személyek vonatkozásában tevékenységeit folytatta.

26 Következésképpen az alapügy felperesének helyzetében lévő munkavállaló a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében nem tekinthető adóalanynak.

27 A C-107/94. sz. Asscher-ügyben 1996. június 27-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-3089. o.) és a C-23/98. sz. Heerma-ügyben 2000. január 27-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-419. o.) sem vezet a szóban forgó rendelkezés eltérő értelmezéséhez.

28 Ugyanis a fent hivatkozott Heerma-ügyben hozott ítéletben a Bíróság, miután megállapította, hogy az érdekelt által valamely terméknek a polgári jogi társaság – amelynek tagja volt – részére való bérbeadása, amiért bérleti díjat kapott, a hatodik irányelv 2. cikke értelmében ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül, a 17. pontban úgy ítélte meg, hogy az a tag, aki ingatlanvagyonot ad bérbe az adóalany társaságnak, amelyben maga is részesedéssel rendelkezik, önállóan jár el a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében.

29 Ugyanígy a szóban forgó ítélet 18. pontjában a Bíróság pontosította, hogy a vitatott tevékenység tekintetében nem áll fenn a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének első albekezdéséhez hasonló alárendeltségi viszony a társaság és a tag között. Sőt éppen ellenkezőleg, amikor a tag materiális javakat ad bérbe a társaságnak, a saját nevében, a saját javára és felelősségére jár el, még ha a bérbevevő társaság ügyvezetője is.

30 Az alapügyben nem vitatott, hogy bár J. A. van der Steen volt a társaság egyetlen ügyvezetője és tagja, munkaszerződés keretében folytatta tevékenységét. Következésképpen J. A. van der Steen helyzete nem egyezik meg a fent hivatkozott Heerma-ügyben hozott ítéletben felmerült tényállással, és így, amint azt a főtanácsnok indítványának 22. pontjában hangsúlyozta, mivel az érintett által a társaság javára végzett munkák a munkaszerződés tárgyi hatálya alá tartoztak, a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének egyértelmű rendelkezései szerint főt szabály szerint ki voltak zárva a HÉA tárgyi hatálya alól.

31 Továbbá a Bíróság által a fent hivatkozott Asscher-ügyben hozott ítélet 26. pontjában követett érvelés, amely szerint a társaság egyetlen tagjaként eljáró ügyvezető nem alárendeltségi viszonyban folytatja tevékenységét, így nem az EK-Szerződés 48. cikke (jelenleg, módosítást követően EK 39. cikk) szerinti „munkavállalónak”, hanem az EK-Szerződés 52. cikke (jelenleg, módosítást követően EK 43. cikk) szerinti önálló vállalkozónak tekintendő, nem alkalmazható a jelen alapügyben, amely nem érinti a személyek szabad mozgását, kizárólag a HÉA-val kapcsolatos, és a HÉA-alanyok meghatározására irányul.

32 A fenti megfontolásokra tekintettel a kérdésre azt a választ kell adni, hogy az a természetes személy, aki az adóalany társaság – amelynek továbbá egyedüli tagja, ügyvezetője és „alkalmazott munkatársa” – nevében és javára vállalt munka összességét végzi az őt a társasághoz kötő munkaszerződés alapján, a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének alkalmazásában maga nem minősül a szóban forgó irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerinti adóalanynak.

A költségekről

33 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

Az a természetes személy, aki az adóalany társaság – amelynek továbbá egyedüli tagja, ügyvezetője és „alkalmazott munkatársa” – nevében és javára vállalt munka összességét végzi az őt e társasághoz kötő munkaszerződés alapján, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének alkalmazásában maga nem minősül a szóban forgó irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerinti adóalanynak.

Aláírások

*Az eljárás nyelve: holland.