

Byla C-355/06

J. A. van der Steen

prieš

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht.

(*Gerechtshof te Amsterdam* prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Savarankiška ekonominė veikla – Ribotos atsakomybės bendrovė – Bendrovės veikla, kuri vykdo fizinis asmuo, esantis vienintelis vadovas, akcininkas ir darbuotojas“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Ekonominė veikla Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio prasme

(Tarybos direktyvos 77/388 4 straipsnio 1 ir 4 dalys)

Šeštosios PVM direktyvos 77/388 dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo 4 straipsnio 4 dalies antrosios pastraipos taikymo tikslais fizinis asmuo, kuris pagal darbo sutartį, siejantį jį su bendrove, kurios vienintelis akcininkas, vadovas ir darbuotojas jis yra, atlieka visus darbus tokios bendrovės apmokestinamojo asmens vardu ir jos sąskaita, nėra apmokestinamasis asmuo šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies prasme.

Tokiomis aplinkybėmis fizinis asmuo negali būti laikomas savarankiškai vykdančiu ekonominę veiklą šios nuostatos prasme, nes darbo sąlygų, atlyginimo ir darbdavio atsakomybės atžvilgiu tarp jo ir bendrovės egzistuoja darbdavio ir darbuotojo santykiai Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmosios pastraipos prasme.

(žr. 18–19, 21, 32 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija)

SPRENDIMAS

2007 m. spalio 18 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – Savarankiška ekonominė veikla – Ribotos atsakomybės bendrovė – Bendrovės veikla, kuri vykdo fizinis asmuo, esantis vienintelis vadovas, akcininkas ir darbuotojas“

Byloje C-355/06

dėl *Gerechtshof te Amsterdam* (Nyderlandai) 2006 m. rugpjūčio 28 d. Sprendimu, kurį

Teisingumo Teismas gavo 2006 m. rugpjūtio 30 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

J. A. van der Steen

prieš

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans, teisėjai L. Bay Larsen, K. Schieman, P. Kūris (pranešėjas) ir C. Toader,

generalinį advokatą E. Sharpston,

kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir A. Weimar,

susipažinęs su 2007 m. birželio 14 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaitavimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 4 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp J. A. van der Steen ir *inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht* (Utrechto mokesčių inspekcijos mokesčių administravimo inspektorius, toliau – inspektorius) dėl skundo, kuriuo prašoma panaikinti pastarojo sprendimą, bendrovę ir ieškovą, esantį vieninteliu tos bendrovės vadovu, akcininku ir darbuotoju apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) tikslams pripažįstant vienu mokestiniu vienetu, atmetimo.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

4 Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje numatoma:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje

bet kuri? ekonomin? veikl?, nurodyt? 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonomin? veikla apima visoki? gamintoj?, prekiautoj? ir kit? paslaugas teikian?i? asmen? veikl?, ?skaitant kasyb? ir žem?s ?kio gamybos veikl? bei ?vairi? profesij? atstov? veikl?. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatini? pajam?, taip pat laikomas ekonomine veikla.

<...>

4. Šio straipsnio 1 dalyje pavartotas žodis „savarankiškai“ reiškia, kad mokestis netaikomas samdomiems ir kitiems asmenims, kiek jie susaistyti su darbdaviu darbo sutartimi ar kitais teisiniais ryšiais, kurie sukuria darbdavio ir dirban?iojo santykius, susijusius su darbo s?lygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe.

Laikydamosi 29 straipsnio nuostat? d?l konsultacij? valstyb?s nar?s gali kaip atskir? apmokestinam?j? asmen? traktuoti šalies teritorijoje ?sisteigusius asmenis, kurie, nors teisiškai ir savarankiški, vis d?lto yra glaudžiai susij? vienas su kitu finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

<...>“

Nacionalin? teis?

5 1968 m. birželio 28 d. ?statymo d?l apyvartos mokes?io (Wet op de omzetbelasting 1968, *Staatsblad* 1968, Nr. 329; toliau ? PVM ?statymas) 7 straipsnio 1 dalyje numatoma:

„?monininkas yra bet koks savarankiškai verslu užsiimantis asmuo.“

6 Pagal PVM ?statymo 7 straipsnio 2 dal? „?mone“, be kita ko, laikomas profesin?s veiklos vykdymas arba turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?.

7 Pagal šio ?statymo 7 straipsnio 4 dal?:

„Fiziniai asmenys ir junginiai bendrojo ?statymo d?l valstyb?s mokes?i? prasme, kurie pagal š? straipsn? laikomi ?monininkais, gyvena ar yra ?steigti Nyderlanduose ar juose turi nuolatin? padalin? ir kuri? finansiniai, ekonominiai ir organizaciniai ryšiai yra tokie, jog jie sudaro vienet?, vienam ar keliems iš j? paprašius arba ir be tokio prašymo, inspektorius sprendimu, kur? galima apsk?sti, nuo pirmos sekan?io m?nesio po inspektorius sprendimo pri?mimo dienos yra laikomi vienu ?monininku. Ministro nutarimu gali b?ti nustatyta mokestinio vieneto sudarymo, pertvarkymo ir veiklos nutraukimo tvarka.“

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

8 J. A. van der Steen iki 1998 m. kovo 6 d. tur?jo individuali? valymo paslaugas teikian?i? ?mon?. D?l to jis buvo laikomas ?monininku PVM ?statymo prasme.

9 1998 m. kovo 6 d. ieškovas tapo 1991 m. liepos 4 d. ?steigtos ribotos atsakomyb?s bendrov?s J. A. van der Steen Schoonmaakdiensten B.V. (toliau – bendrov?), kuri per?m? ir toliau t?s? anks?iau individualios ?mon?s vykdyt? veikl?, vadovu ir vieninteliu akcininku. Bendrov? buvo laikoma ?mone PVM ?statymo prasme.

10 J. A. van der Steen su bendrove sudar? darbo sutart?, pagal kuri? jis gaudavo fiksuot? m?nesin? atlyginim? bei 8 % savo metinio darbo užmokes?io dydžio atostoginius. Iš jo darbo užmokes?io bendrov? išskai?iuodavo pajam? mokest? ir privalomo socialinio draudimo ?mokas.

Jis buvo vienintelis bendrovės darbuotojas.

11 Bendrovei nebeišgalinant sumokėti skolų, 2002 m. gruodžio mėn. buvo pradėta bankroto procedūra. 2005 m. sausio 5 d. buvo paskelbtas bendrovės bankrotas.

12 Iš 2002 m. gruodžio 18 d. laiško matyti, jog ieškovas paprašė inspektoriaus suteikti jam PVM numerį, kuris skirtųsi nuo bendrovės numerio, kad jis ir bendrovė nesudarytų mokestinio vieneto PVM įstatymo prasme.

13 2004 m. balandžio 28 d. Sprendimu inspektorius nusprendė, kad pagal PVM įstatymo 7 straipsnio 4 dalį J. A. van der Steen ir bendrovė nuo 2004 m. gegužės 1 d. sudaro mokestinį vienetą. Pagrįsdamas savo sprendimą, jis rėmėsi 2002 m. balandžio 26 d. *Hoge Raad* sprendimu Nr. 35775. Padavus skundą, 2004 m. rugpjūčio 16 d. jis patvirtino savo poziciją, pasiremdamas 2002 m. liepos 24 d. *Staatssecretaris van Financiën* (Valstybės finansų sekretorius) sprendimu, kuris grindžiamas minėtu *Hoge Raad* sprendimu.

14 J. A. van der Steen padavė ieškinį dėl šio sprendimo *Gerechtshof te Amsterdam*, kuris pabrėžia, kad šiuos sprendimus galima pateisinti, tik jei suinteresuotasis asmuo atitinka PVM įstatyme įmonininkams numatytas sąlygas, tačiau abejoja, ar toks sprendimas būtų suderinamas su Bendrijos teise.

15 *Gerechtshof te Amsterdam* mano, kad negalima tvirtinti, jog J. A. van der Steen bendrovės atžvilgiu laikytinas darbuotoju. Tačiau jam kyla klausimas, ar taikant PVM įstatymo 7 straipsnio 4 dalį, kuri nacionalinėje teisėje yra Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrosios pastraipos įgyvendinimo priemonė, suinteresuotasis asmuo gali būti laikomas savarankiškai vykdančiu veiklą, tačiau nelaikomas savarankiškai vykdančiu ekonominę veiklą Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies prasme.

16 Tokiomis aplinkybėmis *Gerechtshof te Amsterdam* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir kreiptis į Teisingumo Teismą, pateikdamas prejudicinį klausimą:

„Ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad kai vienintelis fizinio asmens veiklą sudaro faktiškas atlikimas visų darbų, susijusių su ribotos atsakomybės bendrove, kurios vienintelis vadovas, savininkas ir „darbuotojas“ yra šis asmuo, veikla, šie darbai nėra ekonominė veikla, nes jie atliekami vadovaujant vienei ir į atstovaujant ir dėl to nedalyvaujant ekonominiuose santykiuose?“

Dėl prejudicinio klausimo

17 Savo klausimu prejudicinį prašymą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrosios pastraipos taikymo tikslais pats fizinis asmuo, kuris pagal darbo sutartį, siejantį ją su bendrove, kurios vienintelis akcininkas, vadovas ir darbuotojas jis yra, atlieka visus darbus tokios bendrovės apmokestinamojo asmens vardu ir jos sąskaita, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies prasme.

18 Visų pirma reikėtų priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį apmokestinamuoju asmeniu laikomas bet koks asmuo, savarankiškai vykdomas bet kuri ekonominė veikla, nurodytą šio straipsnio 2 dalyje.

19 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmojoje pastraipoje pažymima, kad žodis „savarankiškai“ reiškia, jog mokestis netaikomas samdomiems ir kitiems asmenims, kiek jie susaistyti su darbdaviu darbo sutartimi ar kitais teisiniais ryšiais, kurie sukuria darbdavio ir dirbančiojo santykius, susijusius su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe.

20 Šio straipsnio 4 dalies antrojoje pastraipoje numatoma, kad laikydamosi 29 straipsnio nuostatų dėl konsultacijų valstybės narės gali kaip atskirą apmokestinamąjį asmenį traktuoti šalies teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, nors teisiškai ir savarankiškai, vis dėlto yra glaudžiai susiję vienas su kitu finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

21 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad tokioje situacijoje kaip pagrindinėje byloje tarp dviejų suinteresuotųjų asmenų akivaizdžiai egzistuoja darbdavio ir darbuotojo santykiai.

22 Pirma, reikia pažymėti, kad nors bendrovės valymo darbus atlikdavo tik J. A. van der Steen, sutartis dėl valymo vis dėlto sudarydavo bendrovė, kuri suinteresuotajam asmeniui pervedavo fiksuotus mėnesinį atlyginimą ir atostoginius. Bendrovė išskaičiuodavo iš jo atlyginimo pajamą mokestį ir socialinio draudimo mokas. Taigi J. A. van der Steen priklausė nuo bendrovės, šiai nustatant jo atlyginimo sąlygas.

23 Antra, reikia pažymėti, kad kai J. A. van der Steen teikdavo savo paslaugas kaip darbuotojas, jis veikdavo ne savo vardu, sąskaita ir atsakomybe, bet bendrovės sąskaita ir atsakomybe.

24 Trečia, dėl atlyginimo sąlygų Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad darbdavio ir darbuotojo santykiai neegzistuoja, kai suinteresuotieji asmenys patys prisiima savo veiksmų ekonominę riziką (žr. 1991 m. liepos 25 d. Sprendimo C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla*, Rink. p. I-4247, 13 punktą).

25 Šiuo klausimu prejudicinę prašymą pateikęs teismas pažymi, kad veikdamas kaip bendrovės vadovas ir vykdydamas veiklą bendrovei veikiant trečiųjų asmenų atžvilgiu, J. A. van der Steen neprisiimdavo jokios ekonominės rizikos.

26 Vadinasi, darbuotojas, esantis tokioje situacijoje kaip ieškovas pagrindinėje byloje, nelaikytinas apmokestinamuoju asmeniu Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies prasme.

27 1996 m. birželio 27 d. Sprendimas *Asscher* (C-107/94, Rink. p. I-3089) ir 2000 m. sausio 27 d. Sprendimas *Heerma* (C-23/98, Rink. p. I-419) negali turėti tokios tokiam šios nuostatos aiškinimui.

28 Minėtame sprendime *Heerma*, konstatavęs, kad pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį turto nuoma yra atlygintinas paslaugų teikimas, kai suinteresuotasis asmuo į ją nuomoja kinei bendrijai, kurios nariu jis yra, ir gauna už tai nuompinigių, Teisingumo Teismas 17 punkte pripažino, kad dalininkas, kuris nuomoja nekilnojamąjį turtą apmokestinamuoju asmeniu esančiai bendrovei, kurios nariu jis yra, veikia savarankiškai Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies prasme.

29 To sprendimo 18 punkte Teisingumo Teismas dar pažymėjo, kad tokios veiklos atveju tarp bendrijos ir dalininko neegzistuoja darbdavio ir darbuotojo santykiai, apie kuriuos kalbama Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmojoje pastraipoje. Atvirkščiai, išnuomodamas bendrijai materialus turtas, dalininkas veikia savo vardu, sąskaita ir atsakomybe, net jei jis tuo pačiu metu buvo nuomotojos bendrovės vadovu.

30 Akivaizdu, kad nors pagrindinėje byloje J. A. van der Steen buvo bendrovės vienintelis vadovas ir akcininkas, savo veiklą jis vykdė pagal darbo sutartį. Vadinasi, J. A. van der Steen

situacija skiriasi nuo minėto sprendimo *Heerma* apibūdintos situacijos ir, kaip pažymėjo generalinio advokato savo išvados 22 punkte, jei darbai, kuriuos suinteresuotasis asmuo atlieka bendrovei, patenka į darbo sutarties taikymo sritį, tada, remiantis aiškia Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies formuluote, jie nepatenka į PVM taikymo sritį.

31 Be to, argumentacijos, kuria Teisingumo Teismas vadovavosi minėto sprendimo *Asscher* 26 punkte, nusprenddamas, kad bendrovės direktoriui, esančiam vieninteliu jos akcininku, vykdant savo veiklą nėra pavaldumo santykių, todėl jis negali būti laikomas „darbuotoju“ EB sutarties 48 straipsnio (dabar EB 39 straipsnis) prasme, bet turi būti laikomas savarankiškai dirbančiu asmeniu EB sutarties 52 straipsnio (dabar EB 43 straipsnis) prasme, negalima taikyti pagrindinėje byloje, kuri yra susijusi ne su laisvu asmenų judėjimu, o vien tik su PVM sritimi ir kurioje siekiama nustatyti, ką laikyti PVM apmokestinamuoju asmeniu.

32 Atsižvelgiant į išdėstytus argumentus, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrosios pastraipos taikymo tikslams pats fizinis asmuo, kuris pagal darbo sutartį, siejantį ją su bendrove, kurios vieninteliu akcininku, vadovu ir darbuotoju jis yra, atlieka visus darbus tokios bendrovės, apmokestinamojo asmens, vardu ir jos sąskaita, nėra apmokestinamasis asmuo Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies prasme.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

33 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas 4 straipsnio 4 dalies antrosios pastraipos taikymo tikslais pats fizinis asmuo, kuris pagal darbo sutartį, siejantį ją su bendrove, kurios vienintelis akcininkas, vadovas ir darbuotojas jis yra, atlieka visus darbus tokios bendrovės apmokestinamojo asmens vardu ir jos sąskaita, nėra apmokestinamasis asmuo Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies prasme.

Parašai.

* Proceso kalba: olandų.