

Lieta C-355/06

J. A. van der Steen

pret

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooikantoor Utrecht.

(Gerechtshof te Amsterdam l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – Neatkar?ga saimniecisk? darb?ba – Sabiedr?ba ar ierobežotu atbild?bu – Darb?bu izpilde, ko sabiedr?bas v?rd? veic viena fiziska persona, kas vienlaikus ir dal?bnieks, vad?t?js un darbinieks

?ener?ladvok?tes Eleanoras Šarpstones [*Eleanor Sharpston*] secin?jumi, sniegti 2007. gada 14. j?nij?

Tiesas (otr? pal?ta) 2007. gada 18. oktobra spriedums

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Saimniecisk? darb?ba Sest?s direkt?vas 4. panta izpratn?

(Padomes Direkt?vas 77/388 4. panta 1. un 4. punkts)

Piem?rojot Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, 4. panta 4. punkta otro da?u, fiziska persona, kas vienlaikus ir nodarbin?ta sabiedr?b?, kura maks? nodok?us, un darbojas t?s v?rd?, pamatojoties uz darba l?gumu, kas to saista ar šo sabiedr?bu, kur? t? ir vien?gais t?s dal?bnieks, vad?t?js un person?la loceklis, pati nav uzskat?ma par nodok?u maks?t?ju min?t?s direkt?vas 4. panta 1. punkta izpratn?.

Š?d? situ?cij? fiziska persona nav uzskat?ma par t?du, kas veic patst?v?gu saimniecisku darb?bu š?s p?d?j?s normas izpratn?, ja j?pie?em, ka starp to un sabiedr?bu past?v darba dev?ja un darba ??m?ja attiec?bas Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta pirm?s da?as izpratn? saist?b? ar darba apst?k?iem, atalgojumu, k? ar? darba dev?ja atbild?bu.

(sal. ar 18., 19., 21. un 32. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2007. gada 18. oktobr? (*)

Sest? PVN direkt?va – Neatkar?ga saimniecisk? darb?ba – Sabiedr?ba ar ierobežotu atbild?bu – Darb?bu izpilde, ko sabiedr?bas v?rd? veic viena fiziska persona, kas vienlaikus ir vad?t?js, dal?bnieks un darbinieks

Lieta C?355/06

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Gerechtshof te Amsterdam* (N?derlande) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2006. gada 28. august? un kas Ties? re?istr?ts 2006. gada 30. august?, tiesved?b?

J. A. van der Steen

pret

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], tiesneši L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], K. Š?mans [*K. Schieman*], P. K?ris [*P. K?ris*] (referents) un K. Toadere [*C. Toader*],

?ener?ladvok?te E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

sekret?rs R. Grass [*R. Grass*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- N?derlandes vald?bas v?rd? – H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*], p?rst?ve,
- Eiropas Kopien? Komisijas v?rd? – D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un A. Veim?rs [*A. Weimar*], p?rst?vji,

noklaus?jušies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2007. gada 14. j?nija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par 4. panta 1. punkta interpret?ciju 1977. gada 17. maija Padomes Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp., turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”).

2 Šis l?gums radies pr?v? starp J. A. van der Steinu [*J. A. van der Steen*], no vienas puses, un inspektoru *Van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht* (turpm?k tekst? – “inspektoru”), no otras puses, par s?dz?bas noraid?šanu par inspektora l?mumu, kur? pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) iekas?šanas sakar? sabiedr?ba un pras?t?js, kurš pats vienlaikus ir š?s sabiedr?bas vad?t?js, dal?bnieks, k? ar? darbinieks, tika atz?ti par vienu nodok?u subjektu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Sestās direktivas 2. panta 1. punkts nosaka, ka PVN jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rīkojas.

4 Saskaņā ar Sestās direktivas 4. pantu:

“1. “Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Šī panta 1. punktā minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīga materiāla vai nemateriāla pašuma [pastāvīga ērmeniskas vai bezērmeniskas lietas] izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus ar uzskatāma par saimniecisku darbību.

[..]

4. Vārda “patstāvīgi” lietojums 1. punktā atbilstoši no nodokļa nodarbinātās un citas personas, ciktāl tās ar darba devēju saista darba līgums vai jebkādas citas juridiskas saites, kas rada darba devēja un darba ņēmēja attiecības saistībā ar darba apstākļiem, atalgojumu un darba devēja atbildību.

Ievērojot 29. pantā paredzēto konsultāciju kārtību, katra dalībvalsts par atsevišķiem nodokļa maksātājiem var uzlikt personas, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā un kuras, juridiski būdamas patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiāli, saimnieciski un organizatoriski saistīti.

[..]”.

Valsts tiesiskais regulējums

5 Likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting*), kas pieņemts 1968. gada 28. jūnijā (*Staatsblad* 1968, Nr. 329, turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), 7. panta 1. punkts nosaka:

“Komersants ir ikviena persona, kas patstāvīgi veido veic komercdarbību.”

6 Saskaņā ar Likuma par PVN 7. panta 2. punktu “komercdarbība” iekļauj nodarbošanos ar profesiju vai pašuma daļu pastāvīgu izmantošanu nolūkā gūt no tā ienākumus.

7 Saskaņā ar minētā likuma 7. panta 4. punktu:

“Fiziskas personas un organizācijas, kas vispārīgi valsts nodokļu likuma izpratnē šī panta ietvaros ir komersanti, kuri pastāvīgi dzīvo vai ir reģistrēti Nīderlandē, vai kuriem tajā pieder pastāvīga pārstāvniecība un kuri ir saistīti tādām finansiāli, saimnieciski vai organizatoriski saistīti, ka tie veido vienu subjektu, pēc viena vai vairāku no tiem līguma vai bez tā ar pārsdzamu inspektora lēmumu tiek atzēti par vienu komersantu sākot no nākamā mēneša pirmās dienas pēc tam, kad inspektors pieņēmis šo lēmumu. Nodokļu subjekta dibināšanas, reorganizācijas un izbeigšanas noteikumi var būt regulēti ar ministrijas lēmumu.”

Pamata pr?va un prejudici?lais jaut?jums

8 Van der Steins l?dz 1998. gada 6. martam bija individu?ls komersants, kas sniedza t?r?šanas pakalpojumu. Un šaj? status? likuma par PVN izpratn? vi?š bija komersants.

9. No 1998. gada 6. marta ieinteresētā persona kļuva par 1991. gada 4. jūlijā reģistrētas sabiedrības ar ierobežotu atbildību J. A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV (turpmāk tekstā – “sabiedrība”), kas pirms un turpināja viņa individuālo komercdarbu, vadītāju un vieno dalībnieku. Likuma par PVN izpratnē šāda sabiedrība bija uzņēmums.

10 Van der Steins ar sabiedrību noslēdza darba līgumu, pamatojoties uz kuru viņš saņēma noteiktu mēnešalgu, kā arī ikgadēju atvaļinājuma pabalstu 8 % apmērā no viņa ikgadējās algas. Sabiedrība no viņa algas ieturēja ienākuma nodokli un obligātās sociālās apdrošināšanas iemaksas. Viņš bija sabiedrības vienīgais darbinieks.

11 Sabiedrība nespēja segt savus parādus un 2002. gada decembrī iesniedza tiesīgs maksātnespības pieteikumu. 2005. gada 5. janvārī šī sabiedrība tika pasludināta par maksātnespīgu.

12 No 2002. gada 18. decembra v?stules izriet, ka van der Steins l?dza inspektoru pieš?irt vi?am no sabiedr?bas atseviš?u PVN numuru, lai neveidotu ar sabiedr?bu vienu nodok?u subjektu Likuma par PVN izpratn?.

13 Ar 2004. gada 28. aprīļa Izmumu inspektors nolēma, ka saskaņā ar Likuma par PVN 7. panta 4. punktu van der Steins un sabiedrība no 2004. gada 1. maija veido vienu nodokļu subjektu. Šī Izmuma pamatošanai viņš norādīja uz *Hoge Raad der Nederlanden* 2002. gada 26. aprīļa spriedumu lietā Nr. 35775. Pēc šādas vienošanās 2004. gada 16. augustā apstiprināja savu pozīciju, atsaucoties uz 2002. gada 24. jūlija *Staatssecretaris van Financiën* (valsts sekretārs finanšu lietās) uz šo spriedumu balstīto Izmumu.

14 Van der Steins par min?tājiem l?mumiem iesniedza s?dz?bu *Gerechtshof te Amsterdam*, kur? nor?da, ka, lai b?tu iesp?jams pie?emt š?dus l?mumus, ieinteres?t? persona Likuma par PVN izpratn? b?tu j?uzskata par komersantu, tom?r nav skaidrs, vai š?ds nov?rt?jums ir sader?gs ar Kopien? ties?b?m.

15 *Gerechtshof te Amsterdam* uzskata, ka nevar apstiprināt, ka van der Steins attiecībā uz sabiedrību atrodas darba devēja un darba ņēmēja attiecībās. Tajā pašā laikā tā atbild, vai, piemērojot Likuma par PVN 7. panta 4. punktu, kas ietver valsts tiesību piemērošanas pasākumus, un Sestās direktivas 4. panta 4. punkta otro daļu, var uzskatīt, ka ieinteresētā persona veic patstāvīgu darbību, neuzskatot to par patstāvīgās saimnieciskās darbības veikšanu minētās direktivas 4. panta 1. punkta izpratnē.

16 Šajos apstākļos *Gerechtshof te Amsterdam* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Sest?š direkt?vas 4. panta 1. punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka, ja personas vien?gais pien?kums ir izpild?t darbus, kas izriet no sl?gtas sabiedr?bas, kuras vien?gais vad?t?js, dal?bnieks un “person?la loceklis” ir min?t? persona, šie darbi nav uzskat?mi par saimniecisku darb?bu, jo tie tiek ?stenoti, p?rvaldot un p?rst?vot sl?gtu sabiedr?bu un nevis saimnieciskos dar?jumos?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

17 Ar savu jautājumu iesniedz jtiesa b?t?b? jaut?, vai, piem?rodot Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otro da?u, fiziska persona, kas vienlaikus ir nodarbin?ta sabiedr?b?, kas maks? nodok?us, un darbojas t?s v?rd?, pamatojoties uz darba l?gumu, kas to saista ar min?to sabiedr?bu, turkl?t esot vien?gais t?s dal?bnieks, vad?t?js un person?la loceklis, pati ir uzskat?ma par nodok?u maks?t?ju Sest?s direkt?vas 4. panta 1. punkta izpratn?.

18 J?atg?dina no paša s?kuma, ka Sest?s direkt?vas 4. panta 1. punkts par nodok?a maks?t?ju uzskata personu, kas patst?v?gi veic jebkuru t? paša panta 2. punkt? nor?d?tu saimniecisku darb?bu.

19 Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta pirm? da?a preciz?, ka v?rda “patst?v?gi” lietojums atbr?vo no nodok?a nodarbin?tas un citas personas, cikt?l t?s ar darba dev?ju saista darba l?gums vai jebk?das citas juridiskas saites, kas rada darba dev?ja un darba ??m?ja attiec?bas saist?b? ar darba apst?k?iem, atalgojumu, k? ar? darba dev?ja atbild?bu.

20 Min?t? panta 4. punkta otr? da?a paredz, ka dal?bvalstis, iev?rojot Sest?s direkt?vas 29. pant? paredz?to konsult?ciju k?rt?bu, par atseviš?iem nodok?a maks?t?jiem var uzl?kot personas, kuras re?istr?tas š?s valsts teritorij? un kuras, juridiski b?damas patst?v?gas, ir cieši saist?tas cita ar citu finansi?l?m, saimniecisk?m un organizatorisk?m sait?m.

21 Šaj? aspekt? ir j?atz?st, ka t?d? situ?cij? k? pamata pr?v? ir j?pie?em, ka starp ab?m attiec?gaj?m person?m past?v darba dev?ja un darba ??m?ja attiec?bas.

22 Vispirms, ir j?atz?m?, ka, kaut ar? sabiedr?bas sniegto t?r?šanas pakalpojumu veica tikai van der Steins, t?r?šanas l?gumus sl?dza sabiedr?ba, kas ieinteres?tajai personai maks?ja m?nešalgu un noteiktu ikgad?ju atva?in?juma pabalstu. Sabiedr?ba no vi?a algas ietur?ja ien?kuma nodokli un soci?l?s nodrošin?juma sist?mas iemaksas. Van der Steina atalgojuma nosac?jumu noteikšana t?gad bija atkar?ga no sabiedr?bas.

23 Otrk?rt, ir j?atz?m?, ka van der Steins, sniedzot šos pakalpojumus k? darbinieks, darboj?s nevis sav? v?rd?, savam r??inam un uz savu atbild?bu, bet uz sabiedr?bas r??ina un atbild?bas.

24 Trešk?rt, attiec?b? uz atalgojuma nosac?jumiem Tiesa nosprieda, ka nav darba dev?ja un darba ??m?ja attiec?bu, kad iesaist?t?s personas pašas uz?emas savas darb?bas ekonomisko risku (skat. 1991. gada 25. j?lija spriedumu liet? C?202/90 *Ayuntamiento de Sevilla, Recueil*, l?4247. lpp., 13. punkts).

25 Šaj? aspekt? iesniedz jtiesa preciz?, ka van der Steins laik?, kad bija sabiedr?bas vad?t?ja amat? un veica savas darb?bas sabiedr?bas ?stenotajos dar?jumos attiec?b?s ar treš?m person?m, neuz??m?s nek?du ekonomisko risku.

26 No t? izriet, ka darbinieks situ?cij?, k?d? ir pras?t?js pamata pr?v?, nav uzskat?ms par nodok?u maks?t?ju Sest?s direkt?vas 4. panta 1. punkta izpratn?.

27 1996. gada 27. j?nija spriedums liet? C?107/94 *Asscher (Recueil*, l?3089. lpp.) un 2000. gada 27. janv?ra spriedums liet? C?23/98 *Heerma (Recueil*, l?419. lpp.) neliek min?to normu interpret?t cit?d?k.

28 Iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Heerma*, atz?stot, ka ?pašuma iz?r?šana pilsoniskai sabiedr?bai, ko veic ieinteres?ta persona, kura ir t?s dal?bnieks un kuras v?rd? t? sa?em ?res maksu, ir pakalpojumu sniegšana par atl?dz?bu Sest?s direkt?vas 2. panta izpratn?, Tiesa 17. punkt? nosprieda, ka dal?bnieks, kas iz?r? nekustamo ?pašumu sabiedr?bai, kurai ir nodok?u maks?t?ja statuss un kur? tas darbojas, Sest?s direkt?vas 4. panta 1. punkta izpratn? darbojas

patst?v?gi.

29 T?pat min?t? sprieduma 18. punkt?, kas attiecas uz attiec?go darb?bu, Tiesa preciz?ja, ka starp sabiedr?bu un dal?bnieku nepast?v darba dev?ja un darba ??m?ja attiec?bas, kas ir analogas Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta pirmaj? da?? min?taj?m. Pret?ji, iz?r?jot sabiedr?bai ?ermenisku lietu, dal?bnieks darbojas sav? v?rd?, uz sava r??ina un uz savu atbild?bu, pat ja tas taj? pa?? laik? vada sabiedr?bu, kura ir ?rnieks.

30 Pamata pr?v? ir atz?ts, ka, lai gan van der Steins bija vien?gais sabiedr?bas vad?t?js un vien?gais dal?bnieks, tom?r vi?? veica savas darb?bas darba l?guma ietvaros. No t? izriet, ka van der Steina situ?cija nav vienl?dz?ga tai, kas aprakst?ta iepriek?? min?taj? spriedum? liet? *Heerma*, un, k? to nor?d?ja ?ener?ladvok?te savu secin?jumu 22. punkt?, cikt?l darbs, ko ieinteres?t? persona veica sabiedr?bas lab?, ietilpst ?? darba l?guma piem?ro??anas jom?, to princip? no PVN atbr?vo saska?? ar viennoz?m?go Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta tekstu.

31 Turkl?t Tiesas pie?emt? argument?cija iepriek?? min?t? sprieduma liet? *Asscher* 26. punkt?, kur Tiesa nosprieda, ka sabiedr?bas vad?t?js, kur?? ir vien?gais dal?bnieks, savas darb?bas neveic darba dev?ja un darba ??m?ja attiec?bu ietvaros, t?d?? vi?u nevar uzskat?t par “darba ??m?ju” EK l?guma 48. panta (jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 39. pants) izpratn?, bet vi?? ir j?uzskata par pašnodarbin?tu personu EK l?guma 52. panta (jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 43. pants) izpratn?, nav p?rnesama uz ?? pamata pr?vu, kas neattiecas uz personu br?vu p?rvieto??anos, bet tikai uz PVN jomu un nodok?u maks?t?ja statusa noteik??anu attiec?b? uz to.

32 ?emot v?r? iepriek??jos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka, piem?rojot Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta otro da?u, fiziska persona, kas piln?b? darbojas sabiedr?bas, kas ir nodok?a maks?t?ja, v?rd? un uz t?s r??ina, pamatojoties uz darba l?gumu, kas to saista ar ?? sabiedr?bu, turkl?t esot vien?gais t?s dal?bnieks, vad?t?js un person?la loceklis, pati nav uzskat?ma par nodok?a maks?t?ju min?t?s direkt?vas 4. panta 1. punkta izpratn?.

Par ties??an?s izdevumiem

33 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem ?? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties??an?s izdevumiem. Ties??an?s izdevumi, kas radu??ies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties??an?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar ??du pamatojumu Tiesa (otr? pal?ta) nosprie??:

Piem?rojot Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b??e 4. panta 4. punkta otro da?u, fiziska persona, kas piln?b? darbojas sabiedr?bas, kas ir nodok?a maks?t?ja, v?rd? un uz t?s r??ina, pamatojoties uz darba l?gumu, kas to saista ar ?? sabiedr?bu, turkl?t esot vien?gais t?s dal?bnieks, vad?t?js un person?la loceklis, pati nav uzskat?ma par nodok?a maks?t?ju min?t?s direkt?vas 4. panta 1. punkta izpratn?.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – holandie??u.