

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ELEANOR SHARPSTON

esitatud 14. juunil 2007¹(1)

Kohtuasi C-355/06

J. A. van der Steen

versus

Inspecteur van de Belastingdienst

Kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 4 – Iseseisvalt teostatava majandustegevuse mõiste – Äriühingu töötaja, kes on ühtlasi ainuosanik ja ainus juhatuse liige

1. Osaühingut ja üksikisikut, kes on selle osaühingu ainuosanik, ainus juhatuse liige ja ainus töötaja, käsitleb maksuhaldur käibemaksuga maksustamisel kui ühte maksukohustuslast. See on võimalik ainult siis, kui kõnealust üksikisikut saab kõigepealt käsitleda kui maksukohustuslast seoses tema tööga asjaomase äriühingu heaks. Sellepärast soovib Gerechtshof te Amsterdam (Amsterdami ringkonnakohus) teada, kas selline töö on „majandustegevus”, mida teostatakse iseseisvalt kuuenda käibemaksudirektiivi tähenduses.⁽²⁾

Asjakohased käibemaksualased õigusnormid

Ühenduse õigusnormid

2. Ajal, mida põhikohtuasi hõlmab, kehtis kuuenda direktiivi artikli 2 nõue, mille kohaselt kõnealuse maksuga maksustatakse „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb”.⁽³⁾

3. Artikli 4 asjakohase osa sätted olid järgmised.

„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 sidemete kaudu, mis loovad tööandja ja töötaja õigussuhte töötingimuste, töötasu ning tööandja vastutuse osas.

[...] võib iga liikmesriik riigi territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena.

[...]"(4)

Hollandi õigusnormid

4. Wet op de Omzetbelasting 1968 (käibemaksuseadus) artikli 7 lõike 1 kohaselt on ettevõtja „iga isik, kes iseseisvalt tegeleb ettevõtlusega”. Artikli 7 lõike 2 kohaselt on „ettevõtlus” nii erialane või kutsealane tegevus kui ka vara kasutamine kestva tulu saamiseks.

5. Wet op de Omzetbelasting’u artikli 7 lõike 4 kohaselt tuleb selliselt määratletud ettevõtjaid, kui nad on omavahel finantsiliselt, organisatsiooniliselt ja majanduslikult nii seotud, et nad moodustavad üksuse, käsitada kui ühte ettevõtjat. Otsuse neid selliselt käsitada teeb pädev maksuinspektor.

Ühenduse kohtupraktika

6. Kohtuasjas Heerma(5) käsitles Hollandi Hoge Raadi (riigikohus) esitatud eelotsusetaotlus talupidajat, kes oli koos oma naisega asutanud seltsingu, millesse ta oli teinud sissemakse põllumajandusettevõtte tootmisvahendite kujul. Hiljem ehitas ta karjalauda ja andis selle seltsingule aastarendile. Tema ja seltsing loobusid selle renditehingu suhtes käibemaksuvabastusest.(6)

7. Euroopa Kohus otsustas, et „[kuuenda direktiivi] artikli 4 lõiget 1 tuleb tõlgendada selliselt, et kui isiku ainus tegevus kõnealuse sätte tähenduses koosneb materiaalse vara rentimisest äriühingule või seltsingule, nagu näiteks Hollandi õiguses reguleeritud seltsingule, mille liige see isik on, tuleb seda rentimist käsitleda kui iseseisvat tegevust kõnealuse sätte tähenduses.”

8. Sellele seisukohale jõudes märkis Euroopa Kohus, et „seltsingu ja seltsinguliikme vahel puudub kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 esimeses lõigus mainitud töötaja-tööandja suhe, mis välistaks seltsinguliikme iseseisvuse. Vastupidi, materiaalsel vara seltsingule rentides tegutseb seltsinguliige oma nimel, oma huvides ja omal vastutusel, isegi kui ta on samal ajal rentnikuks oleva äriühingu juhataja. Kõnealust renditehingut ei sõlminud seltsingu juhatus ega esindaja.”(7)

Hollandi kohtupraktika

9. Ühes hilisemas kohtuasjas(8) tugines Hoge Raad kohtuotsusele Heerma, tõlgendades Wet op de Omzetbelasting’u artikli 7 lõiget 4 olukorras, kus üksikisik, kes oli juhatuse liige äriühingus, milles tema osalus oli 75%, osutas äriühingule arvete alusel juhtimisteenust. Hoge Raad märkis, et Hollandi õiguses on juhatuse liige äriühingu töötaja, ent erinevalt harilikust töötajast ei ole juhatuse liige äriühingu alluvuses. Sellest lähtudes asus Hoge Raad seisukohale, et äriühingule juhtimisteenust osutades tegutses asjaomane isik paratamatult iseseisvalt. Sellele seisukohale jõudes tugines Hoge Raad ka kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 sõnastusele(9) ning Euroopa

Kohtu otsusele kohtuasjas Asscher(10).

10. Kohtuasjas Asscher käsitleti asutamislepingus sisalduvaid isikute vaba liikumist käsitlevaid õigusnorme ja nende mõju tulumaksusätetele. Oma otsuses(11) märkis Euroopa Kohus, et (Hollandi) äriühingu juhatuse liikmeks ja ühtlasi ainuosanikuks oleva isiku tegevus „ei leia aset alluvussuhte kontekstis” ning et seega tuleb seda isikut käsitleda „mitte kui „töötajat” [EÜ] artikli [39] tähenduses, vaid kui isikut, kes tegutseb füüsilisest isikust ettevõtjana [EÜ] artikli [43] tähenduses”. See kohtuasi ei puudutanud töötamise mõistet käibemaksu kontekstis.

Menetlus ja eelotsuse küsimused

11. J. A. van der Steenil oli puhastusteenuseid osutav ühemeheettevõtte, milles ta oli ettevõtja Wet op de Omzetbelasting’u tähenduses.

12. Siis asutas ta osaühingu J. A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV (edaspidi „osaühing”), mille ainus juhatuse liige ja ainus osanik oli tema ise. Osaühing, mis oli Wet op de Omzetbelasting’u tähenduses ettevõtja, võttis üle tema ettevõtluse. Tema ise tegi selles ettevõtluses jätkuvalt kogu töö, olles sõlminud osaühinguga suulise lepingu.(12) Osaühing maksis talle kindlasummalist kuupalka ja igal aastal puhkuseraha, millest osaühing arvas maha asjakohased maksud ja sotsiaalkindlustusmaksed. Teisi töötajaid ei olnud.

13. Hiljem muutus osaühing maksejõuetuks. Ettevõtluse võttis üle teine äriühing.(13) J. A. van der Steeni töösuhe tema enda osaühinguga lõppes ning temaga sõlmis töösuhe kõnealune teine äriühing.

14. J. A. van der Steeni ja maksejõuetu osaühingu käibemaksu arvestamisel otsustas maksuinspektor, et kõnealused kaks isikut moodustavad vastavalt Wet op de Omzetbelasting’u artikli 7 lõikele 4 ühe maksukohustuslase. Seda tehes viitas ta Hoge Raadi otsusele nr 35 775 ning sellel otsusel põhinevale Staatssecretaris van Financiëni (riigi rahandussekretär) otsusele(14). Viimati mainitud otsuses märgitakse, et „kui äriühingu juhatuse liikme osalus äriühingus on suurem kui pool, kvalifitseerub juhatuse liige äriühingule tasu eest osutatavate teenuste puhul Wet op de Omzetbelasting’u artikli 7 tähenduses ettevõtjaks. Selles suhtes ei ole tähtsust, kas kõnealune tegevus põhines äriühinguga sõlmitud töölepingul või mitte.”

15. J. A. van der Steen on inspektori otsuse õiguslikult vaidlustanud Gerechtshof te Amsterdamis, kes märgib, et selle otsuse eelduseks on, et J. A. van der Steen peaks käibemaksu seisukohast kvalifitseeruma ettevõtjaks, ent ei ole kindel, kas selline hinnang on vastavuses ühenduse õigusega.

16. Sellepärast palub Gerechtshof eelotsust järgmises küsimuses.

„Kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kui füüsilise isiku ainsaks tegevuseks on sellise osaühingu tegevusest tulenevate tööde tegelik teostamine, mille ainsaks juhatajaks, osanikuks ja „töötajaks” see isik on, siis nende tööde puhul ei ole tegemist majandustegevusega, sest neid teostatakse osaühingu haldamise ja esindamise raames ja seega mitte majandusringluses?”

17. Nii Hollandi valitsus kui ka komisjon on esitanud kirjalikke märkusi, väites, et kirjeldatud olukorras olev isik ei teosta iseseisvalt majandustegevust. J. A. van der Steen ei ole märkusi esitanud. Ükski pool ei ole taotlenud suulist kohtuistungit, mida pole ka peetud.

Hinnang

18. Nagu komisjon märgib, on juhul, kui ettevõtja asutab äritegevuse tarbeks äriühingu, üldiselt eesmärk luua eraldiseisev juriidiline isik, mis seisaks tema isikust eraldi.(15) See on eriti kasulik selleks, et piirata tema isiklikku vastutust ettevõtluse eest.(16)
19. Kui on olemas kaks eraldiseisvat õigussubjekti, on selge, et nad saavad tegutseda teineteisest sõltumatult ning astuda teineteisega eri õigussuhetesse.
20. Näiteks kohtuasjas Heerma olid talupidaja ja seltsing eraldi õigussubjektid ning talupidaja sai anda talle kuuluva kinnisasja seltsingule rendile. Euroopa Kohtu otsuse kohaselt teostas ta seda tehes käibemaksu seisukohast iseseisvalt majandustegevust.
21. Käesolevas kohtuasjas olid J. A. van der Steen ja kõnealune äriühing eraldi õigussubjektid ning J. A. van der Steen sai sõlmida – ja sõlmis – äriühinguga töölepingu.
22. Kuivõrd töö, mida ta tegi äriühingule, jäi töölepingu reguleerimisalasse, on see kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 4 sisalduvatest selgetest tingimustest tulenevalt põhimõtteliselt väljaspool käibemaksu kohaldamisala.
23. Selles suhtes on tema olukord vastupidine J. Heerma omaga, sest kinnisvara rendile andmine ja võtmine jäävad käibemaksu kohaldamisalasse ning neid on selgesti mainitud kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis b ja artikli 13 C osa punktis a.(17)
24. Eeltoodust näib ilmnevat, et maksuinspektori otsus, mille J. A. van der Steen vaidlustas, ei vasta ühenduse õiguse õigele tõlgendusele. Kuivõrd see põhineb Staatssecretaris van Financiën otsusel ja Hoge Raadi kohtuotsusel, võib ka nendes otsustes kajastuda väärtõlgendus.
25. Eelised, mida pakub töösuhete väljajätmine käibemaksu kohaldamisalast, on ilmsed. Kui seda mitte välja jätta, tuleks iga töötaja registreerida käibemaksukohustuslaseks ning kõnealust maksu tuleks arvestada kõikidelt palkadelt. Maksustatavaid tarneid tegevad tööandjad saaksid mõõndavasti selle käibemaksu maha arvata, ent maksuvabade tarnete tegijatel lasuks märkimisväärne koormus, kui ei seataks sisse kompensatsioonimehhanismi, ent ka selline mehhanism ise oleks koormav. Kui töösuhe ei kuulu aga käibemaksu kohaldamisalasse, moodustab selle töösuhete maksumus osa väljundtarnetes lisatavast väärtusest. Seega lisatakse see nende tarnete maksustamisel automaatselt maksubaasi, kuid sel pole käibemaksu seisukohast mingit mõju maksuvabadele väljundtarnetele. Lisaks olulisele säästule haldustöös tagatakse kõnealuse maksu neutraalsus ja selle üldine kohaldamine maksustatavate tarnete suhtes.
26. Sellest tulenevalt ei ole soovitatav, et töölepingu reguleerimisalasse jäävat tegevust käsitataks kui iseseisvat maksustatavat tegevust.
27. Põhjused, mille alusel Hoge Raad ja Staatssecretaris van Financiën asusid seisukohale, millel põhineb vaidlustatud otsus, näivad tulenevat kahest Euroopa Kohtu otsusest – kohtuotsustest Heerma ja Asscher(18) – ning sellest, millist laadi on äriühingu ja selle juhatuse liikmete suhe Hollandi õiguses.
28. Ma ei arva, et viidatud kaks kohtuotsust toetavad seda seisukohta. Kohtuasjas Heerma ei käsitletud töölepingut, vaid selgelt iseseisvat ja selgelt maksustatavat tegevust, mis seisnes kinnisasja rendile võtmises või andmises. Kohtuasjas Asscher eristati töötamist ja tegutsemist

füüsilisest isikust ettevõtjana vastavalt sellele, kas on olemas või puudub „alluvussuhe”, ent see leidis aset, nagu märgib ka komisjon, täiesti teistsuguses kontekstis – liikumisvabaduse valdkonnas kohaldatava asutamislepingu artikli kindlaksmääramisel.

29. Euroopa Kohtul on keerulisem väljendada seisukohta äriühingu ja selle juhatuse liikmete suhte kohta Hollandi õiguses.(19) Hoge Raadi otsuse nr 35 775 (20) põhjal tundub, et teenuseid, mida juhatuse liige osutab äriühingule juhatuse liikme pädevuses, võib *pidada* selliseks, mida osutatakse töölepingu alusel. Kui see on nii, võib kõnealune kohtuotsus olla alus väitele, et käibemaksu seisukohast ei saa selliseid teenuseid automaatselt käsitada kui selliselt osutatuid. See väide ei lähe tingimata vastuollu *tegeliku* töötamise väljaarvamisega käibemaksu kohaldamisalast. See võib tähendada vaid seda, et kui teenus oleks muidu loetud kuuluvaks töölepingu reguleerimisalasse, tuleks seda käibemaksuga seoses siiski uurida, et määrata kindlaks, kas seda teenust ei osutatud tegelikult ikkagi iseseisvas tegevuses.

30. Siiski, nagu märgib komisjon, ei viita käesolevas kohtuasja toimikus miski sellele, et ükski J. A. van der Steeni teenustest äriühingule oleks osutatud seoses millegi muu kui tegeliku töölepinguga.

31. Muidugi on pooltevahelise suhte muudest aspektidest hoolimata alati võimalik, et see, mis näib olevat tegelik tööleping, osutub lähemal uurimisel teistsuguseks kokkuleppeks. Ometi ei viita käesoleva kohtuasja materjalides miski sellele, et see oleks nii J. A. van der Steeni lepingu puhul. Pigem räägib tõsiasi, et ta sai kindlasummalist kuupalka, millelt arvestati töötasumaksu ja sotsiaalkindlustusmaksuid, tugevalt sellise tõlgenduse vastu.

32. Sellepärast olen seisukohal, et teenused, mida osutab äriühingule isik, kes on eelotsusetaotluses kirjeldatud J. A. van der Steeni olukorras, jäävad kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 toimet käibemaksu kohaldamisalast välja ning et see isik ei ole selliste teenuste osas maksukohustuslane artikli 4 lõike 1 tähenduses.

33. Hollandi valitsus ja komisjon on esitanud rea lisatähelepanekuid.

34. Esiteks ei tegutse asjaomane isik töötajana teenuseid osutades „oma nimel, oma huvides ega omal vastutusel”(21). Ta tegutseb äriühingu nimel, huvides ja vastutusel.

35. Teiseks ei lasu asjaomasel isikul töötajana mingisugust iseseisvat majandusriski.(22) See risk lasub äriühingul, mis sõlmib lepinguid klientidega ja osutab neile majandusteenuseid.

36. Kolmandaks puudub vähemalt tehingutasandil, kus käibemaks toimib, vastastikune täitmine, mille puhul teenuse osutaja saadud tasu kujutab endast väärtust, mis antakse saajale tegelikult vastutasuks tarnitud teenuse eest.(23) Asjaomane isik saab kindlasummalist palka ja puhkusetasu sõltumata tegelikult osutatud teenustest.(24)

37. Seega jään kindlaks oma seisukohale, et kuivõrd J. A. van der Steeni seisund ei ole seoses töölepingu alusel osutatavate teenustega maksukohustuslane oma, ei saa teda ja kõnealust äriühingut selles suhtes koos käsitada kui „ühte maksukohustuslast” kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 tähenduses ega seega ka kui ühte ettevõtjat Wet op de Omzetbelasting’u artikli 7 lõike 4 tähenduses.

38. Muidugi ei mõjuta ükski eespool esitatud tähelepanekutest võimalust, et isik, kes on äriühingu ainuosanik, ainus juhatuse liige ja ainus töötaja, võib olla ka omaette maksukohustuslane seoses muu majandustegevusega, mis jääb töölepingu reguleerimisalast välja. Kui selline tegevus hõlmab tehinguid äriühinguga, võib olenevalt kõikidest asjaoludest olla võimalik käsitleda kõnealust üksikisikut ja kõnealust äriühingut kui ühte maksukohustuslast. Siiski

ei ole eelotsusetaotluses selliseid fakte esitatud.

Ettepanek

39. Eespool kirjeldatud kaalutlustel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Gerechthshof te Amsterdami esitatud küsimusele järgmiselt:

Füüsiline isik, kes osutab töölepingu alusel teenuseid maksukohustuslasele, ei ole selles kontekstis ise maksukohustuslane nõukogu kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 4 lõike 1 tähenduses, sest ta ei teosta iseseisvalt majandustegevust. Vastupidi, sellised teenused on direktiivi artikli 4 lõikest 4 tulenevalt jäetud välja sama direktiivi kohaldamisalast. Selles suhtes ei ole oluline, kas tööandja on juriidiline isik, milles töötaja on ka osanik ja/või juhatuse liige või isegi ainuosanik ja ainus juhatuse liige, tingimusel et kõnealused kaks poolt on eraldiseisvad õigussubjektid, kellel on võime sõlmida omavahel tööleping ning kes on tegelikult sõlminud sellise lepingu, mille kohaselt neid teenuseid tarnitakse.

1 – Algkeel: inglise.

2 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; muudetud mitu korda, ent mitte käesolevas ettepanekus viidatud sätete osas; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23). 1. jaanuaril 2007 tunnistati kuues direktiiv kehtetuks ja asendati nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

3 – Sama säte sisaldub direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktis a.

4 – Need sätted on olulises osas reprodutseeritud direktiivi 2006/112 artikli 9 lõikes 1 ning artiklites 10 ja 11.

5 – 27. jaanuari 2000. aasta otsus kohtuasjas C-23/98: Heerma (EKL 2000, lk I-419).

6 – Maksuvabastus ja valikuõigus vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktile b ja artikli 13 C osa punktile a.

7 – Kohtuotsuse punkt 18.

8 – 26. aprilli 2002. aasta otsus nr 35 775; vt eriti selle otsuse punktid 3.6 ja 3.10.

9 – Eriti sõnadele „loovad [...] suhte tööandja ja töötaja vahel”.

10 – 27. juuni 1996. aasta otsus kohtuasjas C-107/94 (EKL 1996, lk I-3089).

11 – Punkt 26.

12 – Kui see vastab sõna-sõnalt tõele, jääb üle vaid loota, et ta oli lepingu sõlmimise ajal üksinda, sest selline lepingu sõlmimise vorm oleks kõrvalseisjale üsna veider tundunud.

13 – Eelotsusetaotlus ei sisalda üksikasjalikke andmeid, kuid näib, et van der Steen ei olnud selle äriühingu osanik ega juhatuse liige. Igal juhul ei ole see küsimus käesolevas kohtuasjas oluline.

14 – 24. juuli 2002. aasta otsus DBG2002/3677M.

15 – Selliseid äriühinguid reguleerivad õigussätted on kuigivõrd ühtlustatud 21. detsembri 1989. aasta kaheteistkümnenda nõukogu äriühinguõiguse direktiiviga 89/667/EMÜ ühe osanikuga osaühingute kohta (EÜT 1989, L 395, lk 40; ELT eriväljaanne 17/01, lk 104).

16 – Vrd sama direktiivi artikkel 7, mille kohaselt „[l]iikmesriigid ei tarvitse lubada ühe osanikuga äriühingu asutamist, kui nende seadused näevad ette, et üksikettevõtja võib asutada ettevõtte, mille vastutus on piiratud kindlaks tegevuseks määratud summaga”.

17 – Direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkt I ja lõige 2.

18 – Vt punktid 6 ja 8 ning 5. ja 10. joonealune märkus eespool.

19 – Seoses sotsiaalkindlustusega vt siiski 10. juuli 1986. aasta otsus kohtuasjas 79/85: Segers (EKL 1986, lk 2375) ja 19. märtsi 2002. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-393/99 ja C-394/99: Hervein jt (EKL 2002, lk I-2829).

20 – Vt eriti punkt 3.8.

21 – Eespool viidatud kohtuotsuse Heerma punkt 18.

22 – 25. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-202/90: Recaudadores de Tributos (EKL 1991, lk I-4247, punkt 13); 23. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-210/04: FCE Bank (EKL 2006, lk I-2803, punkt 33 jj).

23 – 3. märtsi 1994. aasta otsus kohtuasjas C-16/93: Tolsma (EKL 1994, lk I-743, punkt 14); 21. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-174/00: Kennemer Golf & Country Club (EKL 2002, lk I-3293, punkt 39).

24 – Puuduvad viited, nagu oleks selline tegur aidanud kaasa äriühingu maksejõuetusele käesolevas kohtuasjas, ent tõsiasi, et see oleks saanud sellele kaasa aidata, rõhutab saadud palga ja antud väärtuse vahelist eristust.