

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

ELEANOR SHARPSTON,

predstavljeni 14. junija 2007¹(1)

Zadeva C-355/06

J. A. van der Steen

proti

Inspecteur van de Belastingdienst

„Člen 4 Šeste direktive o DDV – Pojem gospodarske dejavnosti, ki se opravlja neodvisno – Delojemalec družbe, v kateri je tudi edini družbenik in poslovodja”

1. Družbo z omejeno odgovornostjo in posameznika, ki je v njej edini družbenik, poslovodja in zaposleni, davčni organi za namene DDV obravnavajo kot enoten obdavčljiv subjekt. To je mogoče samo, če se lahko posameznika šteje za davčnega zavezanca v zvezi z njegovim delom za družbo. Gerechtshof te Amsterdam (pritožbeno sodišče) zato želi izvedeti, ali je to delo „gospodarska dejavnost“, ki se v okviru pomena Šeste Direktive o DDV izvršuje neodvisno.⁽²⁾

Upoštevna zakonodaja o DDV

Skupnostna ureditev

2. Člen 2 Šeste direktive je ob nastanku dejanskega stanja v postopku v glavni stvari določal, da se davek obračuna za „dobavo blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.⁽³⁾

3. Člen 4, v delu, ki se upošteva, je določal:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

[...]

4. Uporaba besede ‚neodvisno‘ iz odstavka 1 iz obdavčevanja izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršne koli druge pravne vezi, ki glede delovnih pogojev, plačila in obveznosti delodajalca ustvarjajo odnos delodajalca in delojemalca.

[...] vsaka država članica lahko obravnava kot enega davčnega zavezanca osebe s sedežem na ozemlju države, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane.

[...](4)

Nizozemska ureditev

4. V skladu s členom 7(1) Wet op de Omzetbelasting (zakon o prometnem davku) 1968 je podjetnik „vsaka oseba, ki opravlja dejavnost neodvisno“. V skladu s členom 7(2) „dejavnost“ vključuje tako opravljanje poklica kot izkoriščanje premoženja za namen trajnega doseganja dohodka.

5. Tako opredeljene podjetnike je treba, če so finančno, organizacijsko in gospodarsko tako povezani, da sestavljajo subjekt, v skladu s členom 7(4) istega zakona obravnavati kot enega podjetnika. Odločitev, da se jih tako obravnava, mora sprejeti pristojni davčni inšpektor.

Sodna praksa Skupnosti

6. V zadevi Heerma(5), predlog za sprejetje predhodne odločbe z nizozemskega Hoge Raad (visoko sodišče), je kmet z ženo ustanovil družbo, v katero je za delovanje prispeval proizvodna sredstva. Kasneje je zgradil hlev in ga za letno najemnino oddal družbi. On in družba sta zaprosila, da se ju izključi iz oprostitve plačila DDV v zvezi s tem oddajanjem v najem.(6)

7. Sodišče je presodilo, da „je treba člen 4(1) [Šeste direktive], kadar je znotraj pomena te določbe edina gospodarska dejavnost posameznika oddajanje v najem predmeta iz premoženja v stvareh družbi, pri čemer to družbo ureja nizozemska pravo in v kateri je ta družbenik, razlagati tako, da se mora to oddajanje v najem obravnavati kot neodvisna dejavnost znotraj pomena te določbe.“

8. V utemeljitev je menilo, da „med družbo in družbenikom ni odnosa delodajalca in delojemalca, podobnega tistemu, ki je omenjen v členu 4(4), prvi pododstavek, Šeste direktive, ki bi preprečeval neodvisnost družbenika. Nasprotno, družbenik, ki oddaja premoženje v stvareh družbi, deluje v svojem imenu, za svoj račun in na svojo odgovornost, čeprav je hkrati poslovodja družbe – najemodajalca. Zadevnega oddajanja v najem ni odobrilo niti poslovodstvo niti zastopniki družbe.(7)

Nizozemska sodna praksa

9. V poznejši zadevi(8) se je Hoge Raad oprlo na sodbo Heerma, da bi razložilo člen 7(4) Wet op de Omzetbelasting v položaju, ko je posameznik, poslovodja družbe, v kateri je imel 75 % delež, zaračunal družbi svoje upravljalke storitve. Hoge Raad je menilo, da je poslovodja v skladu z nizozemskim pravom delodajalec v družbi, nasprotno kot normalni delodajalec pa ni v podrejenem položaju nasproti družbi. V teh okoliščinah je menilo, da je zadevni posameznik nujno deloval neodvisno, ko je za družbo opravljal upravljalke storitve. V utemeljitev se je oprlo tudi na besedilo člena 4(4) Šeste direktive(9) in na sodbo Sodišča v zadevi Asscher.(10)

10. Zadeva Asscher se je nanašala na predpise Pogodbe o prostem pretoku oseb in njihovem vplivu na določbe o davku na dohodek. V sodbi(11) je sodišče menilo, da se dejavnost

posameznika, ki je poslovodja (nizozemske) družbe, v kateri je tudi edini družbenik, „ne opravlja v okviru odnosa podrejenosti“, tako da se ga ne obravnava „[...] kot delavca v smislu ?lena [39 ES], ampak da opravlja dejavnost kot samozaposlena oseba v smislu ?lena [43 ES].“ Sodba ni zadevala pojma zaposlitve v kontekstu DDV.

Postopek in vprašanje za predhodno odlo?anje

11. J. A. van der Steen je imel individualno podjetje s storitvami ?iš?enja, v katerem je bil podjetnik v smislu Wet op de Omzetbelasting.

12. Nato je ustanovil družbo z omejeno odgovornostjo, J. A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV (v nadaljevanju: družba), v kateri je bil edini poslovodja in družbenik. Družba, ki je bila podjetnik v smislu Wet op de Omzetbelasting, je prevzela njegovo dejavnost. Potem ko je ustno sklenil pogodbo o zaposlitvi z družbo, je nadaljeval izvrševanje dela za podjetje.(12) Družba mu je pla?evala stalno mese?no pla?o in regres za letni dopust, od katerih je odštela upoštevne davke in prispevke za socialno varnost. Drugih zaposlenih ni bilo.

13. Družba je nato objavila ste?aj. Podjetje je prevzela druga družba.(13) Zaposlitev J. A. van der Steena v njegovi družbi je prenehala in ga je nato zaposlila druga družba.

14. V postopku urejanja knjig za DDV J. A. van der Steen in družbe v ste?aju je dav?ni inšpektor odlo?il, da oba sestavljata en dav?ni subjekt na podlagi ?lena 7(4) Wet op de Omzetbelasting. V utemeljitev se je skliceval na sodbo Hoge Raad št. 35 775 in na odlo?bo Staatssecretaris van Financiën (državnega sekretarja za finance)(14), ki je temeljila na tej sodbi. Zadnjenavedena odlo?ba zlasti dolo?a, da se „poslovodja družbe, ki ima v njej glede na vse dejavnosti, ki jih opravlja za družbo proti pla?ilu, ve? kot polovi?ni delež, opredeli kot podjetnik v smislu ?lena 7 Wet op de Omzetbelasting. V tem pogledu ni pomembno, ali so se zadevne dejavnosti opravljale na podlagi pogodbe o zaposlitvi, ki je bila sklenjena z družbo, ali ne.“

15. J. A. van der Steen je vložil tožbo na odlo?bo inšpektorja pri Gerechtshof te Amsterdam, ki poudarja, da je prvi pogoj za to odlo?bo, da bi se moral J. A. van der Steen opredeliti kot podjetnik za namene DDV, ampak ni prepri?ano, ali je taka presoja združljiva s pravom Skupnosti.

16. Zato je Gerechtshof predložilo v predhodno odlo?anje to vprašanje:

„Ali je treba ?len 4(1) Šeste direktive razlagati tako, da, kadar je edina dejavnost fizi?ne osebe opravljanje vseh del, ki izhajajo iz dejavnosti družbe z omejeno odgovornostjo, katere edini poslovodja, družbenik in „zaposleni“ je ta fizi?na oseba, ta dela niso gospodarske dejavnosti, ker se opravljajo v okviru posloводства in zastopanja družbe in tako ne v gospodarskem prometu?“

17. Nizozemska vlada in Komisija sta predložili pisna stališ?a, v katerih sta obe trdili, da posameznik v opisanem položaju ne opravlja gospodarske dejavnosti neodvisno. J. A. van der Steen ni predložil stališ?. Nobena stranka ni zahtevala obravnave in obravnave ni bilo.

Presoja

18. Kot poudarja Komisija, kadar podjetnik ustanovi družbo, da bi opravljala njegovo dejavnost, je namen praviloma ustanoviti samostojno, od njega samega lo?eno pravno osebo.(15) To je zlasti koristno za omejevanje njegove osebne odgovornosti glede na njegovo dejavnost.(16)

19. Kjer obstajata dva pravna subjekta, je o?itno, da lahko delujeta neodvisno drug od drugega in da lahko medsebojno vstopata v razli?na pravna razmerja.

20. V zadevi Heerma na primer sta bila kmet in družba lo?ena subjekta in je bilo mogo?e, da je

kmet družbi odobril najem nepremičnine, ki mu je pripadala. S tem je Sodišče odlo ilo, da je za namene DDV opravljal gospodarsko dejavnost neodvisno.

21. V tej zadevi sta bila J. A. van der Steen in družba ločena subjekta in J. A. van der Steen je lahko – in je – sklenil z družbo pogodbo o zaposlitvi.

22. Ker so dela, ki jih je izvršil za družbo, sodila v okvir te pogodbe o zaposlitvi, so bila načeloma z jasnimi izrazi iz člena 4(4)  este direktive izključena iz področja uporabe DDV.

23. Glede tega se njegov položaj razlikuje od položaja J. Heerma, ker sta lizing in dajanje v najem nepremičnin dejavnosti, ki sodita na področje uporabe DDV in sta resnično izrecno omenjeni v členu 13B(b) in 13C(a)  este direktive.(17)

24. Na tej podlagi naj bi bilo videti, da odločba davčnega inšpektorja, ki jo J. A. van der Steen izpodbija, ne odraža pravilne razlage prava Skupnosti. Ker temelji na odločbi Staatssecretaris van Financi n in sodbi Hoge Raad, lahko zadnjenavedena tudi odraža nepravilno razlago.

25. Prednosti tega, da se zaposlitev izključi iz okvira DDV, so očitne.  e ne bi bila izključena, potem bi bil vsak zaposleni registriran za DDV in davek bi se moral obračunati za vse pla e. Delodajalci, ki bi izvrševali obdavčljive dobave, bi lahko res odbili ta DDV, ampak bi obstajalo precejšne breme pri tistih, ki bi izvrševali oproščene dobave, razen  e ne bi bil uveden mehanizem za nadomestilo, in tak mehanizem bi sam po sebi bil obremenilen. Nasprotno, ko je zaposlitev izključena iz okvira DDV, je strošek te zaposlitve del vrednosti, ki je dodana izstopni dobavi. Tako je avtomatično vključena v davčno osnovo, ko so te dobave obdavčene, ampak glede DDV nima vpliva na oproščene izstopne dobave. Poleg precejšnjega prihranka pri administrativnem delu sta zagotovljena nevtralnost davka in njegova splošna uporaba za obdavčljive dobave.

26. Zato ni zaželjeno, da bi se dejavnost, ki sodi v okvir pogodbe o zaposlitvi, obravnavala kot neodvisna obdavčljiva dejavnost.

27. Razlogi, ki so Hoge Raad in Staatssecretaris van Financi n pripeljali do tega, da sprejmeta stališče, na katerem temelji izpodbijana odločba, izhajajo iz dveh sodb Sodišča – Heerma in Asscher(18) – in iz lastnosti odnosa med družbo in njenimi poslovodji v nizozemskem pravu.

28. Mislim, da navedeni sodbi ne podpirata tega stališča. Sodba Heerma ni zadevala pogodbe o zaposlitvi, ampak jasno neodvisno in jasno obdavčljivo dejavnost lizinga ali dajanja v najem nepremičnin. Sodba Asscher je razlikovala med zaposlitvijo in samozaposlitvijo na podlagi obstoja ali neobstoja odnosa „podrejenosti“, ampak kot poudarja Komisija, je to bilo v popolnoma drugačnem kontekstu določanja člena Pogodbe, ki naj se uporabi na področju prostega pretoka.

29. Za Sodišče je težje izraziti stališče o odnosu med družbo in njenimi poslovodji v nizozemskem pravu.(19) Iz sodbe Hoge Raad  t. 35 775(20) je videti, da so lahko bile storitve, ki jih je za družbo opravil poslovodja kot poslovodja, *obravnavane*, kot da so bile opravljene v skladu s pogodbo o zaposlitvi.  e je tako, potem se lahko na sodbo sklicuje, ko se predlaga, da se za namene DDV take storitve ne more avtomatično obravnavati kot tako opravljene. Ta predlog ni nujno v navzkrižju z izključitvijo *prave* zaposlitve iz okvira DDV. Lahko pomeni samo to, da kadar bi se v drugih okoliščinah storitev obravnavala kot da sodi v okvir pogodbe o zaposlitvi, bi se morale za namene DDV kljub temu preveriti, ali ni bila dejansko opravljena pri izvrševanju neodvisne dejavnosti.

30. Kot poudarja Komisija, v spisu te zadeve ni ničesar, kar bi predlagalo, da je J. A. van der Steen za družbo opravil katero koli storitev v kontekstu tega drugega, kot je resnična pogodba o zaposlitvi.
31. Seveda je vedno mogoče – ne glede na druge vidike odnosa med strankama –, da se tisto, kar naj bi bila resnična pogodba o zaposlitvi, izkaže, potem ko se jo podrobneje pregleda, kot drugačen dogovor. Ponovno v spisu ni ničesar, kar bi predlagalo, da je v primeru pogodbe J. A. van der Steena tako. Nasprotno, dejstvo, da je prejemal stalno mesečno plačo, ki je bila predmet dohodnine, in prispevke za socialno varnost, močno govori nasproti taki razlagi.
32. Zato menim, da storitve, ki jih za družbo opravi nekdo, ki je v položaju J. A. van der Steena, kot je opisan v predhodni odločbi, na podlagi člena 4(4) Šeste direktive ne sodijo v okvir DDV in da taka oseba v zvezi s temi storitvami ni davčni zavezanec v smislu člena 4(1).
33. Nizozemska vlada in Komisija sta predlagali številna dodatna stališča.
34. Prvič, zadevna oseba ne deluje „v svojem imenu, za svoj račun in na svojo odgovornost“(21), ko opravlja storitve kot zaposleni. Deluje v imenu, za račun in pod odgovornostjo družbe.
35. Drugič, kot zaposleni zadevna oseba ne nosi neodvisnega gospodarskega tveganja.(22) To tveganje nosi družba, ki sklepa pogodbe s strankami in za njih opravlja gospodarske storitve.
36. Tretjič, – vsaj na ravni od transakcije do transakcije, na kateri DDV deluje – ni vzajemne izmenjave, pri kateri plačilo, ki ga prejme tisti, ki storitev opravi, pomeni vrednost, ki je bila dejansko dana v zameno za storitev, ki se je opravila prejemniku.(23) Zadevna oseba prejme stalno mesečno plačo in plačilo dopusta, ne glede na storitve, ki so se dejansko opravile.(24)
37. Tako sem prepričana o stališču, da ker nekdo, ki je v položaju J. A. van der Steena, ni davčni zavezanec glede na storitve, opravljene na podlagi pogodbe o zaposlitvi, se ga glede tega ne more skupaj z družbo obravnavati kot „enega davčnega zavezanca“ v smislu člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive in zato kot enega podjetnika za namene člena 7(4) Wet op de Omzetbelasting.
38. Seveda nobeno od zgornjih stališč ne vpliva na to, da je lahko oseba, ki je edini družbenik, poslovodja in zaposleni družbe, davčni zavezanec iz osebnega naslova v kontekstu drugih gospodarskih dejavnosti, ki ne sodijo v okvir pogodbe o zaposlitvi. Ko take dejavnosti vključujejo ravnanje z družbo, je mogoče, odvisno od okoliščin, da se posameznika in družbo obravnava kot enega davčnega zavezanca. Vendar to niso dejstva, kakršna so opisana v predhodni odločbi.

Predlog

39. Ob upoštevanju predhodnih stališč menim, da bi moralo Sodišče na vprašanje, ki ga je predložilo Gerechtshof te Amsterdam, odgovoriti:

„Fizična oseba, ki opravlja storitve za davčnega zavezanca na podlagi pogodbe o zaposlitvi, v tem kontekstu ni sama davčni zavezanec v smislu člena 4(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS, ker ne opravlja gospodarske dejavnosti neodvisno. Nasprotno, take storitve so izključene s področja uporabe DDV na podlagi člena 4(4) te direktive. Glede tega je nepomembno, ali je delodajalec pravna oseba, v kateri je delojemalec tudi družbenik in/ali poslovodja ali celo edini družbenik in poslovodja, če imata stranki ločeni pravni osebnosti s sposobnostjo sklenitve pogodbe o zaposlitvi med njima in sta dejansko sklenili tako pogodbo, na podlagi katere se storitve opravlja.

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL 1977, L 145, str. 1, večkrat spremenjena, ampak ne določbe, ki so tu navedene). Šesta direktiva je bila 1. januarja 2007 razveljavljena in nadomeščena z Uredbo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

3 – Enako besedilo je v členu 2(1)(a) Direktive 2006/112.

4 – Določbe so bile v bistvu ponovljene v členih 9(1), 10 in 11 Direktive 2006/112.

5 – Sodba z dne 27. januarja 2000 v zadevi Heerma (C-23/98, Recueil, str. I-419).

6 – Oprostitev in pogojna izključitev na podlagi člena 13B(b) in 13C(a) Šeste direktive.

7 – Točka 18 sodbe.

8 – Sodba št. 35 775 z dne 26. aprila 2002; glej zlasti točke od 3.6 do 3.10.

9 – Še posebej na besede „ustvarjajo odnos delodajalca in delojemalca“.

10 – Sodba z dne 27. junija 1996 v zadevi Asscher (C-107/94, Recueil, str. I-3089).

11 – V točki 26.

12 – Če je to dejansko res, potem se lahko samo upa, da je bil v tem trenutku sam, saj bi bil na in sklenitve take pogodbe za katerega koli običajnega opazovalca precej šuden.

13 – V predložitveni odločbi ni podrobnosti, ampak je implicitno videti, da J. A. van der Steen ni bil niti družbenik niti poslovodja te družbe. Kakor koli, to vprašanje ni pomembno v tej zadevi.

14 – Odločba DBG2002/3677M z dne 24. julija 2002.

15 – Zakonske določbe, ki urejajo take družbe, so delno usklajene z Dvanajsto direktivo Sveta na področju prava družb 89/667/EGS z dne 21. decembra 1989 o družbah z omejeno odgovornostjo z enim (UL 1989, L 395, str. 40).

16 – Primerjaj s členom 7 te direktive, v skladu s katerim „državi članici ni treba dovoliti ustanavljanja družb z enim družbenikom, kadar nacionalno pravo določa, da lahko samostojni podjetnik ustanovi podjetje, katerega odgovornost je omejena na vsoto, namenjeno navedeni dejavnosti.“

17 – Člen 135(1)(l) in (2) Direktive 2006/112.

18 – Glej točke od 6 do 8 in opombi 5 in 10 zgoraj.

19 – Vendar glej v smislu socialne varnosti sodbi z dne 10. julija 1986 v zadevi Segers, (79/85, Recueil, str. 2375) in z dne 19. maja 2002 v združenih zadevah Hervein in drugi (C-393/99 in C-394/99, Recueil, str. I-2829).

20 – Zlasti točka 3.8.

21 – Zgoraj navedena sodba Heerma, točka 18.

22 – Sodbi z dne 25. julija 1991 v zadevi Recaudadores de Tributos (C-202/90, Recueil, str. I-4247, točka 13) in z dne 23. marca 2006 v zadevi FCE Bank (C-210/04, ZOdl., str. I-2803, točka 33 in naslednje).

23 – Sodbi z dne 3. marca 1994 v zadevi Tolsma (C-16/93, Recueil, str. I-743, točka 14), in z dne 21. marca 2002 v zadevi Kennemer Golf & Country Club (C-174/00, Recueil, str. I-3293, točka 39).

24 – Niž ne nakazuje na to, da je tak dejavnik vplival na stečaj podjetja v tej zadevi, ampak dejstvo, da bi bilo to mogoče, poudarja razliko med prejeto plačo in dano vrednostjo.