YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

18 päivänä lokakuuta 2007 *

Asiassa C-355/06,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Gerechtshof te Amsterdam (Alankomaat) on esittänyt 28.8.2006 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 30.8.2006, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

J. A. van der Steen

vastaan

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. W. A. Timmermans sekä tuomarit L. Bay Larsen, K. Schiemann, P. Kūris (esittelevä tuomari) ja C. Toader,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: E. Sharpston,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Alankomaiden hallitus, asiamiehenään H. G. Sevenster,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja A. Weimar,

kuultuaan julkisasiamiehen 14.6.2007 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 4 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Ennakkoratkaisupyyntö on esitetty riita-asiassa, jossa kantajana on van der Steen ja vastaajana Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht (jäljempänä Inspecteur) ja jossa on kyse sellaisen oikaisuvaatimuksen kumoamisesta, joka on tehty viimeksi mainitun viranomaisen päätöksestä, jossa yhtiö ja kantaja itse, joka on kyseisen yhtiön ainoa johtaja, osakas ja työntekijä, katsotaan arvonlisäveron kantamista varten yhdeksi verotukselliseksi yksiköksi.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön oikeussäännöt

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

4 Kuudennen direktiivin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. 'Verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena

toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

– –

4. Edellä 1 kohdassa käytetty sanonta 'itsenäisesti' sulkee verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen.

Jollei 29 artiklassa tarkoitetuista neuvotteluista muuta johdu, jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.

– –"

Kansallinen lainsäädäntö

5 Vuoden 1968 liikevaihtoverolain, joka on annettu 28.6.1968 (Wet op de Omzetbelasting 1968) (Staatsblad 1968, nro 329; jäljempänä arvonlisäverolaki), 7 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Elinkeinonharjoittaja on jokainen, joka harjoittaa liiketoimintaa itsenäisesti".

6 Arvonlisäverolain 7 §:n 2 momentin mukaan "liiketoiminnalla" tarkoitetaan erityisesti ammatin harjoittamista tai omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonhankkimistarkoituksessa.

7 Arvonlisäverolain 7 §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

"Luonnolliset henkilöt ja valtionverotusta koskevassa yleislaissa (Algemene wet inzake rijksbelastingen) tarkoitetut yhteisöt, jotka ovat tässä pykälässä tarkoitettuja elinkeinonharjoittajia, joilla on asuin- tai kotipaikka Alankomaissa tai joilla on siellä pysyvä toimipaikka ja jotka ovat rahoituksellisesti, taloudellisesti ja hallinnollisesti sidoksissa toisiinsa siten, että ne muodostavat yksikön, katsotaan – riippumatta siitä, onko yksi tai useampi niistä esittänyt tätä koskevan pyynnön vai ei – yhdeksi elinkeinonharjoittajaksi verotarkastajan päätöksellä, josta voidaan valittaa, sitä kuukautta, jonka kuluessa verotarkastaja on tehnyt tämän päätöksen, seuraavan kuukauden ensimmäisestä päivästä alkaen. Verotuksellisen yksikön muodostamista, muuttamista ja lakkauttamista koskevat yksityiskohtaiset säännökset voidaan antaa ministeriön asetuksella."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

8 Van der Steen hoiti 6.3.1998 saakka yhdenmiehen yritystä, joka tarjosi siivouspalveluja. Tässä ominaisuudessa hän oli arvonlisäverolaissa tarkoitettu elinkeinonharjoittaja.

9 Asianomaisesta tuli 6.3.1998 lähtien J. A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV -nimisen rajavastuuyhtiön (jäljempänä yhtiö), joka on perustettu 4.7.1991 ja joka

jatkoi yhdenmiehen yrityksen aiemmin harjoittamaa toimintaa, johtaja ja ainoa osakas. Yhtiö oli sellaisenaan arvonlisäverolaissa tarkoitettu elinkeinonharjoittaja.

10 Van der Steen oli tehnyt yhtiön kanssa työsopimuksen, jonka mukaan hän sai kiinteää kuukausipalkkaa sekä vuosittaisen lomakorvauksen, joka oli 8 prosenttia hänen vuosipalkastaan. Yhtiö pidätti hänen palkastaan tuloveron ja pakolliset vakuutusmaksut. Hän oli yhtiön ainoa työntekijä.

11 Yhtiö ei enää suoriutunut veloistaan joulukuussa 2002. Tehdyn konkurssihakemuksen johdosta yhtiö julistettiin konkurssiin 5.1.2005.

12 18.12.2002 päivätystä kirjeestä ilmenee, että van der Steen pyysi Inspecteuriltä, että hänelle myönnettäisiin eri arvonlisäveronumero kuin yhtiöllä on, jotta hän ei muodostaisi yhtiönsä kanssa arvonlisäverolaissa tarkoitettua verotuksellista yksikköä.

13 Inspecteur päätti 28.4.2004 tekemällään päätöksellä, että van der Steen ja yhtiö muodostivat 1.5.2004 alkaen arvonlisäverolain 7 §:n 4 momentissa tarkoitetun verotuksellisen yksikön. Inspecteur vetosi päätöksensä tueksi Hoge Raad der Nederlandenin 26.4.2002 antamaan tuomioon nro 35 775. Oikaisuvaatimuksen johdosta Inspecteur toisti kantansa 16.4.2004 ja viittasi Staatssecretaris van Financiënin (valtiovarainsihteeri) 24.7.2002 tekemään päätökseen, joka pohjautui kyseiseen tuomioon.

14 Van der Steen nosti kanteen näistä päätöksistä Gerechtshof te Amsterdamissa, joka korostaa, että nämä päätökset voivat olla perusteltuja ainoastaan, jos asianosainen täyttää ne edellytykset, joilla hänet katsotaan arvonlisäverolaissa tarkoitetuksi elinkeinonharjoittajaksi, mutta se ei ole varma siitä, onko tällainen toteamus yhteisön oikeuden mukainen.

15 Gerechtshof te Amsterdam katsoo, ettei van der Steenin voida katsoa olevan yhtiöön nähden työnantajan ja työntekijän välisessä suhteessa. Se pohtii kuitenkin sitä, voidaanko asianosaisen katsoa harjoittavan toimintaansa itsenäisesti arvonlisäverolain 7 §:n 4 momentin säännösten, joilla pannaan kansallisessa oikeudessa täytäntöön kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan säännökset, mukaisesti ilman, että sen katsottaisiin harjoittavan taloudellista toimintaa itsenäisesti kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

16 Näissä olosuhteissa Gerechtshof te Amsterdam päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että jos luonnollisen henkilön harjoittama toiminta muodostuu ainoastaan kaikkien sellaisen rajavastuuyhtiön toimintaan kuuluvien työtehtävien suorittamisesta, jonka ainoa johtaja, ainoa osakas ja ainoa 'työntekijä' hän on, ei tämä työ ole taloudellista toimintaa, koska se kuuluu rajavastuuyhtiön johtamiseen ja edustamiseen eikä sitä suoriteta näin ollen taloudellisessa vaihdannassa?"

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

17 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pyrkii kysymyksellään selvittämään, onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan soveltamisen kannalta sellaista luonnollista henkilöä, joka suorittaa kaikki työtehtävät verovelvollisen yhtiön nimissä ja lukuun työsopimuksen nojalla, joka sitoo hänet tähän yhtiöön, jonka ainoa osakas, ainoa johtaja ja ainoa työtekijä hän on, itseään pidettävä kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna verovelvollisena.

18 Aluksi on huomautettava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa verovelvollisena pidetään henkilöä, joka itsenäisesti harjoittaa jotakin saman artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa.

19 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa todetaan, että termi "itsenäisesti" sulkee verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen.

20 Kyseisen artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa säädetään, että jollei 29 artiklassa tarkoitetuista neuvotteluista muuta johdu, jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.

21 Tältä osin on todettava, että pääasian kaltaisessa tilanteessa on myönnettävä se, että kyseessä olevien kahden henkilön välillä on työnantajan ja työntekijän välinen suhde.

22 Ensiksi on nimittäin todettava, että vaikka yhtiön siivoustoiminnan suoritti yksinomaan van der Steen, siivoussopimukset teki yhtiö, joka maksoi asianosaiselle kiinteän kuukausipalkan ja lomakorvauksen. Yhtiö pidätti hänen palkastaan tuloveron ja sosiaaliturvamaksut. Van der Steen oli näin ollen yhtiöstä riippuvainen palkkaehtojensa määrittämisen osalta.

23 Toiseksi on todettava, ettei van der Steen tarjotessaan palvelujaan työntekijänä toiminut omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan vaan yhtiön lukuun ja vastuulla.

24 Kolmanneksi yhteisöjen tuomioistuin on todennut palkkaehtojen osalta, että työnantajan ja työntekijän välistä suhdetta ei ole, kun asianosaiset kantavat toimintansa taloudellisen riskin (ks. asia C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, tuomio 25.7.1991, Kok. 1991, s. I-4247, Kok. Ep. XI, s. I-401, 13 kohta).

25 Tältä osin ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, että van der Steen ei kantanut taloudellista riskiä, kun hän toimi yhtiön työntekijänä ja kun hän harjoitti toimintaansa yhtiön kolmansien kanssa toteuttamien liiketoimien yhteydessä.

26 Tästä seuraa, että pääasian kantajan tilanteessa olevaa palkansaajaa ei voida pitää kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna verovelvollisena.

27 Asiassa C-107/94, Asscher, 27.6.1996 annettu tuomio (Kok. 1996, s. I-3089) ja asiassa C-23/98, Heerma, 27.1.2000 annettu tuomio (Kok. 2000, s. I-419) eivät johda kyseisen säännöksen erilaiseen tulkintaan.

28 Edellä mainitussa asiassa Heerma annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi ensin, että kun asianosainen vuokrasi omaisuutta yhtiölle, jonka osakas hän oli, vuokraa vastaan, kyse oli kuudennen direktiivin 2 artiklassa tarkoitetusta vastikkeellisesta suorituksesta, minkä jälkeen se totesi 17 kohdassa, että kun yhtiömies vuokraa kiinteää omaisuutta yhtiölle, joka on verovelvollinen ja jota hän omistaa, hän toimii kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla itsenäisesti.

29 Kyseisen tuomion 18 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kyseessä olevan toiminnan osalta yhtiön ja yhtiömiehen välillä ei ole kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun työnantajan ja työntekijän välisen suhteen kanssa analogista suhdetta. Päinvastoin yhtiömies toimii omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan vuokratessaan aineellista omaisuutta yhtiölle, vaikka hän olisi samanaikaisesti vuokraajana olevan yhtiön johdossa.

30 Pääasiassa on kiistatonta, että vaikka van der Steen oli yhtiön ainoa johtaja ja osakas, hän harjoitti kuitenkin toimintaansa työsopimuksen puitteissa. Tästä seuraa, että van der Steen ei ole asiassa Heerma annetussa tuomiossa kuvatussa tilanteessa ja että, kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 22 kohdassa, siltä osin kuin hänen yhtiölle tekemänsä työ kuuluu työsopimuksen alaan, se jää periaatteessa arvonlisäveron soveltamisen ulkopuolelle kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdassa olevan selvän säännöksen perusteella.

31 Yhteisöjen tuomioistuimen, joka totesi edellä mainitussa asiassa Asscher antamansa tuomion 26 kohdassa, että sellaisen yhtiön johtaja, jonka ainoa osakkeenomistaja hän on, ei ole sellaisessa alaisuussuhteessa, että häntä voitaisiin pitää EY:n perustamissopimuksen 48 artiklassa (josta on muutettuna tullut EY 39 artikla) tarkoitettuna työntekijänä, vaan häntä on pidettävä EY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) tarkoitettuna itsenäisenä ammatinharjoittajana, päättelyä ei voida soveltaa käsillä olevaan pääasiaan, joka ei liity työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen vaan ainoastaan arvonlisäveroon ja jossa pyritään määrittämään, missä asemassa asianosainen on.

32 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan soveltamisen kannalta luonnollinen henkilö, joka suorittaa kaikki työtehtävät verovelvollisen yhtiön nimissä ja lukuun työsopimuksen nojalla, joka sitoo hänet tähän yhtiöön, jonka ainoa osakas, ainoa johtaja ja ainoa työntekijä hän on, ei ole itse kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen.

Oikeudenkäyntikulut

33 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan soveltamisen kannalta luonnollinen henkilö, joka suorittaa kaikki työtehtävät verovelvollisen yhtiön nimissä ja lukuun työsopimuksen nojalla, joka sitoo hänet tähän yhtiöön, jonka ainoa osakas, ainoa johtaja ja ainoa työntekijä hän on, ei ole itse kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen.

Allekirjoitukset