SODBA SODIŠČA (drugi senat)
z dne 18. oktobra 2007*

V zadevi C-355/06,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Gerechtshof te Amsterdam (Nizozemska) z odločbo z dne 28. avgusta 2006, ki je prispela na Sodišče 30. avgusta 2006, v postopku

J. A. van der Steen

proti

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi C. W. A. Timmermans, predsednik senata, L. Bay Larsen, K. Schiemann, P. Kūris (poročevalec), sodniki, in C. Toader, sodnica,

* Jezik postopka: nizozemščina.

generalna pravobranilka: E. Sharpston,
sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za nizozemsko vlado H. G. Sevenster, zastopnica,

— za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou in A. Weimar, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 14. junija 2007

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 4(1) Šeste direktive 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 L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med J. A. van der Steenom in Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht (v nadaljevanju: inšpektor) zaradi zavrnitve pritožbe zoper odločbo zadnjega, s katero je družbo in samo tožečo stranko, ki je edini poslovodja, družbenik in zaposleni v tej družbi, za namen obračuna davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) štel za enoten davčni subjekt.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Na podlagi člena 2, točka 1, Šeste direktive je dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo, predmet DDV.

4 Člen 4 Šeste direktive določa:

„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.

S pogojem posvetovanj iz člena 29 lahko vsaka država članica 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.

[...]".

Nacionalna ureditev

5 Člen 7(1) zakona o prometnem davku (Wet op de omzetbelasting) z dne 28. junija 1968 (*Staatsblad* 1968, št. 329, v nadaljevanju zakon o DDV) določa:

„Podjetnik je vsakdo, ki opravlja gospodarsko dejavnost neodvisno."

6 V skladu s členom 7(2) zakona o DDV „dejavnost" pomeni zlasti opravljanje poklica ali izkoriščanje premoženja za namen trajnega doseganja dohodka.

7 Člen 7(4) tega zakona določa:

„Fizične osebe in subjekti v smislu splošnega zakona o državnih davkih, ki so podjetniki v smislu tega člena in ki bivajo ali imajo sedež na Nizozemskem ali ki imajo tam trajno podjetje, ki je finančno, gospodarsko in organizacijsko tako povezano, da pomeni en subjekt, se štejejo, ne glede na zahtevo enega ali več izmed njih, na podlagi odločbe inšpektorja, zoper katero je možna pritožba, kot en sam podjetnik od prvega dneva v mesecu, ki sledi temu, v katerem je inšpektor sprejel to odločbo. Načini nastanka, spremembe in prenehanja davčnega subjekta se lahko določijo z uredbo ministra."

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

8 J. A. van der Steen je do 6. marca 1998 upravljal enoosebno družbo, ki je opravljala storitve čiščenja. Kot tak je bil podjetnik v smislu zakona o DDV.

9 Od 6. marca 1998 je bila zainteresirana oseba poslovodja in edini družbenik družbe z omejeno odgovornostjo J. A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV (v nadaljevanju:

družba), ki je bila ustanovljena 4. julija 1991 in ki je prevzela in nadaljevala dejavnost, ki jo je prej opravljala enoosebna družba. Družba kot taka je bila podjetje v smislu zakona o DDV.

10 J. A. van der Steen je z družbo sklenil pogodbo o zaposlitvi, na podlagi katere je prejemal stalno mesečno plačo in regres za letni dopust v višini 8 % njegove letne plače. Družba je od njegove plače odtegnila dohodnino in prispevke za obvezno zavarovanje. Bil je edini zaposleni v družbi.

11 Ker družba ni mogla več poravnati dolgov, je decembra 2002 podala predlog za uvedbo stečaja. Stečajni postopek je bil zaključen 5. januarja 2005.

12 Iz dopisa z dne 18. decembra 2002 izhaja, da je J. A. van der Steen zaprosil pri inšpektorju za drugo številko DDV od tiste, ki jo je imela družba, da ne bi bil skupaj s svojo družbo več enoten davčni subjekt v smislu zakona o DDV.

13 Inšpektor je z odločbo z dne 28. aprila 2004 odločil, da sta J. A. van de Steen in družba od 1. maja 2004 enoten davčni subjekt v skladu s členom 7(4) zakona o DDV. Za utemeljitev te odločbe se je skliceval na sodbo št. 35775, ki jo je razglasilo Hoge Raad der Nederlanden 26. aprila 2002. V pritožbenem postopku je 16. avgusta 2004 potrdil svoje stališče, pri čemer se je skliceval na odločbo Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance) z dne 24. julija 2002, ki je bila utemeljena s to sodbo.

14 J. A. van der Steen je zoper ti odločbi vložil tožbo na Gerechtshof te Amsterdam, ki poudarja, da sta ti odločbi lahko utemeljeni le, če zainteresirana oseba izpolnjuje pogoje za podjetnika v smislu zakona o DDV, vendar se sprašuje, ali je taka ugotovitev skladna s pravom Skupnosti.

15 Gerechtshof te Amsterdam je presodilo, da ni mogoče potrditi, da je bil J. A. van der Steen glede z družbo v odnosu delodajalca in delojemalca. Zato se sprašuje, ali se pri uporabi določb člena 7(4) zakona o DDV, ki je v nacionalnem pravu izvršilni ukrep za določbe člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, za zainteresirano osebo lahko šteje, da izvršuje dejavnosti neodvisno, ne da bi se pri tem zanjo štelo, da opravlja gospodarske dejavnosti neodvisno v smislu člena 4(1) te direktive.

16 V teh okoliščinah je Gerechtshof te Amsterdam odločilo, da Sodišču v predhodno odločanje predloži to vprašanje:

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

Vprašanje za predhodno odločanje

17 Predložitveno sodišče s tem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali mora za namen uporabe člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive tudi fizična oseba, ki opravlja v imenu in za račun neke družbe, ki je davčna zavezanka, vsa dela v skladu s pogodbo o zaposlitvi, ki jo je sklenila s to družbo, in je poleg tega tudi njen edini družbenik, poslovodja in zaposleni, šteti za davčno zavezanko v smislu člena 4(1) Šeste direktive.

18 Takoj je treba opozoriti, da člen 4(1) Šeste direktive šteje za davčnega zavezanca osebo, ki neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2 tega člena.

19 V členu 4(4), prvi pododstavek, Šeste direktive je pojasnjeno, da beseda „neodvisno" iz obdavčevanja izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca veže pogodba o zaposlitvi ali kakršne koli druge pravne vezi, ki glede delovnih pogojev, plačila in obveznosti delodajalca ustvarjajo odnos delodajalca in delojemalca.

20 Odstavek 4, drugi pododstavek, tega člena določa, da lahko s pogojem posvetovanj iz člena 29 Šeste direktive država članica 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.

21 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, treba priznati obstoj odnosa delodajalca in delojemalca med dvema zadevnima osebama.

22 Dejansko je treba poudariti, prvič, da če je dejavnost čiščenja družbe opravljal zgolj J. A. van der Steen, pa je nasprotno pogodbe za čiščenje sklepala družba, ki je zainteresirani stranki plačevala stalno mesečno plačo in regres za letni dopust. Družba je dohodnino in prispevke za socialno varnost odtegnila od njegove plače. J. A. van der Steen je bil torej za določitev svojih pogojev za plačilo odvisen od družbe.

23 Drugič, ugotoviti je treba, da J. A. van der Steen pri zagotavljanju storitev kot zaposleni ni deloval v svojem imenu, za svoj račun in na svojo lastno odgovornost, ampak za račun in na odgovornost družbe.

24 Tretjič, Sodišče je glede pogojev za plačilo presodilo, da ne gre za odnos delodajalca in delojemalca, če zainteresirane osebe nosijo gospodarsko tveganje svojih dejavnosti (glej sodbo z dne 25. julija 1991 v zadevi Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Recueil, str. I-4247, točka 13).

25 V zvezi s tem predložitveno sodišče pojasnjuje, da J. A. van der Steen ni nosil nobenega gospodarskega tveganja, ko je deloval kot poslovodja družbe in ko je opravljal dejavnosti v okviru del, ki jih je družba opravila tretjim osebam.

26 Iz tega sledi, da zaposleni, ki je v takem položaju kot tožeča stranka v postopku v glavni stvari, ne more šteti za davčnega zavezanca v smislu člena 4(1) Šeste direktive.

27 Sodbi z dne 27. junija 1996 v zadevi Asscher (C-107/94, Recueil, str. I-3089) in z dne 27. januarja 2000 v zadevi Heerma (C-23/98, Recueil, str. I-419) nista taki, da bi pripeljali do drugačne razlage te določbe.

28 Dejansko, v zgoraj navedeni sodbi Heerma je Sodišče, potem ko je ugotovilo, da je najem nepremičnine zainteresirane osebe civilnopravni družbi, katere družbenica je bila, za katerega je prejemala najemnino, pomenil odplačno storitev v smislu člena 2 Šeste direktive, razsodilo v točki 17, da družbenik, ki daje družbi, ki je davčna zavezanka, v najem nepremičnino, deluje neodvisno v smislu člena 4(1) Šeste direktive.

29 Prav tako je Sodišče v točki 18 te sodbe pojasnilo, da med družbo in družbenikom glede zadevne dejavnosti ni odnosa delodajalec in delojemalec, podobnega tistemu, ki je omenjen v členu 4(4), prvi pododstavek, Šeste direktive. Nasprotno, družbenik, ki oddaja premoženje v stvareh družbi, deluje v svojem imenu, za svoj račun in na svojo odgovornost, čeprav je hkrati poslovodja družbe najemnice.

30 V postopku v glavni stvari ni sporno, da če je bil J. A. van der Steen edini poslovodja in edini družbenik družbe, je vseeno opravljal dejavnosti v okviru pogodbe o zaposlitvi. Iz tega izhaja, da položaj J. A. van der Steena ni tak, kot je ta, ki je opisan v zgoraj navedeni sodbi Heerma in da so bila, kot poudarja generalna pravobranilka v točki 22 sklepnih predlogov, dela, ki jih je zainteresirana oseba izvršila v korist družbe in so sodila v okvir pogodbe o zaposlitvi, načeloma z nedvoumnimi izrazi iz člena 4(4) Šeste direktive izključena s področja uporabe DDV.

31 Poleg tega se presoja Sodišča, ki je v točki 26 zgoraj navedene sodbe Asscher ugotovilo, da poslovodja družbe, v kateri je edini družbenik, ne opravlja dejavnosti v okviru odnosa delodajalca in delojemalca, tako da se ga ne obravnava kot „delavca" v smislu člena 48 Pogodbe ES (zdaj člen 39 ES), ampak da se ga mora šteti za osebo, ki opravlja dejavnost kot samozaposlena oseba v smislu člena 52 Pogodbe ES (zdaj člen 43 ES), ne more prenesti na ta postopek v glavni stvari, ki ni povezan s prostim gibanjem oseb in izhaja s področja DDV ter skuša opredeliti zavezanca za plačilo tega davka.

32 Glede na zgoraj navedene ugotovitve je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da za namen uporabe člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, fizična oseba, ki opravlja v imenu in za račun neke družbe, ki je davčna zavezanka, vsa dela v skladu s pogodbo o zaposlitvi, ki jo je sklenila s to družbo, in je poleg tega tudi njen edini družbenik, poslovodja in zaposleni, ni sama davčna zavezanka v smislu člena 4(1) te direktive.

Stroški

33 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Za namen uporabe člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive 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 fizična oseba, ki opravlja v imenu in za račun neke družbe, ki je davčna zavezanka, vsa dela v skladu s pogodbo o zaposlitvi, ki jo je sklenila s to družbo, in je poleg tega tudi njen edini družbenik, poslovodja in zaposleni, ni sama davčna zavezanka v smislu člena 4(1) te direktive.

Podpisi