РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

18 октомври 2007 година *

По дело C-355/06

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Gerechtshof te Amsterdam (Nederland) (Нидерландия) с акт от 28 август 2006 г., постъпил в Съда на 30 август 2006 г. в рамките на производство по дело

J. A. van der Steen

срещу

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-н C. W. A. Timmermans, председател на състав, г-н L. Bay Larsen, г-н K. Schiemann, г-н P. Kūris (докладчик), и г-жа C. Toader, съдии,

* Език на производството: нидерландски.

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,
секретар: г-н R. Grass,

предвид изложеното в хода на писменото производство,

като има предвид писмените становища, представени:

— за нидерландското правителство — от г-жа H. G. Sevenster, в качеството на представител,

— за Комисията на Европейските общности — от г-н D. Triantafyllou и г-н A. Weimar, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в заседанието на 14 юни 2007 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 4, параграф 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр.1, наричана по-долу „Шеста директива“).

2 Запитването е представено в рамките на правен спор между г-н van der Steen и инспектора от Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht (наричан по-нататък „инспекторът“) по повод на отхвърлянето на жалба срещу решението на последния да третира дружество и ищеца, който е единствен управител, собственик, както и нает лице на посоченото дружество, като един данъчнозадължен субект за целите на облагане с данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Съгласно член 2, точка 1 от Шеста директива, с данък върху добавената стойност се облага доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

4 Съгласно член 4 от Шеста директива:

„1. „Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност.

2. Икономическата дейност по параграф 1 включва всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително дейност в областта на минното дело и селското стопанство, и упражняването на свободни професии. Използването на материално или нематериално имущество с

цел получаването на редовен приход от него също се счита за икономическа дейност.

[…]

4. Понятието „независима икономическа дейност“, използвано в параграф 1, изключва от данъчното облагане наетите лица и други лица, свързани със своя работодател посредством договор за наемане на работна сила или друго правоотношение, създаващо отношения на власт и подчинение относно условията на труд и заплащане, и на отговорността на работодателя.

При спазване на разпоредбата на член 29 относно консултациите, всяка държава-членка може да третира като едно данъчнозадължено лице установили се на нейна територия лица, които, макар и да са юридически самостоятелни, са тясно свързани помежду си чрез финансови, икономически и организационни връзки.

[…]“. [неофициален превод]

Национална правна уредба

5 Член 7, параграф 1 от Закона за данъка върху оборота (Wet op de omzetbelasting) от 28 юни 1968 г. (*Staatsblad* 1968, № 329, наричан по-нататък „закона за ДДС“) гласи:

„Предприемач е всеки, който упражнява независима дейност под формата на предприятие“.

6 Съгласно член 7, параграф 2 от Закона за ДДС, под „ предприятие“ следва да се разбира по-конкретно упражняването на професия или експлоатацията на имущество с цел получаване на редовен доход.

7 Според член 7, параграф 4 от посочения закон:

„Физическите и юридическите лица по смисъла на общия закон за държавните данъци, които имат качеството на предприемачи съгласно настоящия член и които пребивават или са установени в Нидерландия или имат там постоянен обект, и чиито финансови, икономически и организационни връзки са такива, че съставляват един данъчнозадължен субект, се третират, по искане на едно или на няколко от тях, с решение на инспектора, което подлежи на обжалване, като един-единствен предприемач, считано от първия ден след месеца, през който инспекторът е взел това решение. Начините на образуване, изменение и прекратяване на данъчнозадълженото лице могат да бъдат определени с министерско постановление.“

Спорът по главното производство и преюдициалното запитване

8 Г-н van der Steen експлоатира до 6 март 1998 г. еднолично предприятие, предоставящо услуги по почистване. Като такъв той има качеството на предприемач по смисъла на закона за ДДС.

9 Считано от 6 март 1998 г., ищецът става директор и едноличен собственик на дружеството с ограничена отговорност J. A. van der Steen Schoonmaakdiensten

BV (наричано по-нататък „дружеството“), учредено на 4 юли 1991 г., което поема и продължава дейността, упражнявана по-рано от едноличното предприятие. Дружеството като такова има качеството на предприятие по смисъла на закона за ДДС.

10 Г-н van der Steen сключил с дружеството трудов договор, по силата на който получавал постоянна месечна заплата, както и годишна премия за почивка в размер на 8 % от неговата годишна заплата. Дружеството удържало от заплатата му данък върху дохода и вноски за задължително осигуряване. Той бил единственото нает от дружеството лице.

11 Поради невъзможност на дружеството да плаща дълговете си, през декември 2002 г. е подадена молба за откриване на производство по несъстоятелност. На 5 януари 2005 г. то е обявено в несъстоятелност.

12 От кореспонденцията от 18 декември 2002 г. следва, че г-н van der Steen е поискал от инспектора да му бъде предоставен идентификационният номер по ДДС, различен от този на дружеството, за да не съставлява със своето дружество един данъчнозадължен субект по смисъла на Закона за ДДС.

13 С решение от 28 април 2004 г. инспекторът приема, че считано от 1 май 2004, г-н van der Steen и дружеството съставлявали един данъчнозадължен субект съгласно член 7, параграф 4 от Закона за ДДС. В подкрепа на това решение той препраща към съдебно решение № 35775 на Hoge Raad der Nederlanden от 26 април 2002 г. В отговор на жалба той потвърждава позицията си на 16 август 2004 г., като се позовава на решение на Staatssecretaris van Financiën [Държавен секретар по финансите] от 24 юли 2002 г., основано на това съдебно решение.

14 Г-н van der Steen подава жалба срещу посочените решения, понастоящем висяща пред апелативния съд Gerechtshof te Amsterdam, който подчертава, че тези решения могат да бъдат обосновани единствено ако заинтересуваният отговаря на условията за предприемач по смисъла на закона за ДДС, но поставя въпроса дали подобна констатация е съвместима с общностното право.

15 Според Gerechtshof te Amsterdam не може да се твърди, че г-н van der Steen се е намирал в отношение на власт и подчинение с дружеството. Въпреки това той поставя въпроса дали в съответствие с разпоредбата на член 7, параграф 4 от Закона за ДДС, който съставлява мярката за прилагане в националното право на разпоредбите на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, ищецът може да се разглежда като упражняващ дейността си по независим начин, без при това да бъде третиран като лице, извършващо независима икономическа дейност по смисъла на член 4, параграф 1 от посочената директива.

16 При тези условия Gerechtshof te Amsterdam решава да спре производството и да отправи към Съда следното преюдициално запитване:

„Трябва ли член 4, параграф 1 от Шеста директива да се тълкува в смисъл, че когато дадено физическо лице има за единствена дейност ефективното извършване на всички работи, произтичащи от дейността на дружество от затворен тип, на което то е единствен управител, едноличен собственик и единствен „член на персонала“, тези работи не представляват икономическа дейност, тъй като се извършват в рамките на управлението и представляването на дружество, и следователно не се извършват в икономическия оборот?“

По преюдициалното запитване

17 Със своето запитване препращащият съд поставя по същество въпроса дали за целите на прилагането на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива дадено физическо лице, което извършва всички работи от името и за сметка на данъчнозадължено дружество в изпълнение на трудов договор, който го обвързва с дружеството, на което то е впрочем единствен управител, едноличен собственик и единствен „член на персонала“, самото то трябва да се третира като данъчнозадължено лице по смисъла на член 4, параграф 1 от Шеста директива.

18 Следва веднага да се отбележи, че член 4, параграф 1 от Шеста директива разглежда като данъчнозадължено лицето, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2 от него.

19 Член 4, параграф 4, първа алинея от Шеста директива уточнява, че понятието „независима“ изключва от данъчно облагане наетите лица и другите лица, обвързани с работодателя си посредством договор за наемане на работна сила или друго правоотношение, създаващо отношения на власт и подчинение по отношение на условията на труд и заплащане, както и на отговорността на работодателя.

20 Параграф 4, втора алинея от посочения член предвижда, че при спазване на разпоредбата на член 29 от Шеста директива относно консултациите, държавите-членки могат да третират като едно данъчнозадължено лице установили се на нейна територия лица, които, макар и да са юридически самостоятелни, са тясно свързани помежду си чрез финансови, икономически и организационни връзки.

21 В това отношение следва да се констатира, че в положение като това по главното производство трябва да бъде прието съществуването на отношения на власт и подчинение между двете засегнати лица.

22 Следва действително да се отбележи, че на първо място, ако предоставяните от дружеството услуги по почистване са били извършвани само от г-н van der Steen, договорите за почистване, напротив, са били сключвани от дружеството, което е плащало на заинтересувания постоянна месечна заплата и годишна премия за почивка. Дружеството удържало от неговата заплата данък върху дохода и вноските за социално осигуряване. Г-н van der Steen зависел следователно от дружеството при определянето на възнаграждението му.

23 На второ място, следва да се отбележи, че когато предоставял услуги в качеството на наето лице, г-н van der Steen не е действал от свое име, за своя сметка и на своя отговорност, а е действал за сметка и на отговорност на дружеството.

24 На трето място, Съдът е приел, че що се отнася до условията на заплащане, не е налице отношение на власт и подчинение, ако заинтересуваните поемат икономическия риск от дейността си (вж. Решение от 25 юли 1991 г. по дело Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Recueil, стр. I-4247, точка 13).

25 В това отношение препращащият съд уточнява, че г-н van der Steen не е поемал никакъв икономически риск, когато е действал в качеството на управител на дружеството и когато е извършвал дейността си в рамките на услуги, предоставяни от дружеството на трети лица.

26 От гореизложеното следва, че нието лице в положението на ищеца по главното производство не следва да се разглежда като данъчнозадължено лице по смисъла на член 4, параграф 1 от Шеста директива.

27 Решенията от 27 юни 1996 г. по дело Asscher (C-107/94, Recueil, стр. I-3089) и от 27 януари 2000 г. по дело Heerma (C-23/98, Recueil, стр. I-419) не могат да доведат до различно тълкуване на посочената разпоредба.

28 Действително, в посоченото по-горе решение по дело Heerma, след като е установил, че отдаването под наем на една вещ от ищеца на гражданското дружество, в което е бил съдружник, за която вещ е получавал наемна цена, представлява възмездно извършена доставка по смисъла на член 2 от Шеста директива, Съдът е постановил в точка 17, че съдружник, който отдава под наем недвижим имот на дружеството, което има качество на данъчнозадължено лице и в което той участва, извършва независима икономическа дейност по смисъла на член 4, параграф 1 от Шеста директива.

29 По същия начин, в точка 18 от посоченото съдебно решение Съдът е уточнил, че по отношение на въпросната дейност не съществуват отношения на власт и подчинение между дружеството и съдружника, аналогични на посочените в член 4, параграф 4, първа алинея от Шеста директива. Напротив, отдавайки под наем една вещ на дружеството, съдружникът е действал от свое име, за своя сметка и на своя отговорност, дори да е същевременно и управител на дружеството наемател.

30 По главното производство е установено, че макар г-н van der Steen да е бил единственият управител и едноличен собственик на дружеството, той е упражнявал дейността си в рамките на трудов договор. Следователно положението на г-н van der Steen не съвпада с описаното в посоченото по-горе решение по делото Heerma и както отбелязва г-жа генералният адвокат в точка 22 от заключението си, доколкото извършваните от него в полза на дружеството работи попадали в обхвата на трудовия договор, те по принцип били изключени от приложното поле на ДДС от недвусмисления текст на член 4, параграф 4 от Шеста директива.

31 Впрочем Съдът е приел в мотивите в точка 26 от посоченото по-горе решение по дело Asscher, че директор на дружество, на което той е едноличен собственик, не упражнява своята дейност при наличие на отношение на власт и подчинение по такъв начин, че не може да се счита за „работник“ по смисъла на член 48 от Договора за ЕО (нов член 39 ЕО), а трябва да се третира като лице, упражняващо дейност като самостоятелно заето лице по смисъла на член 52 от Договора за ЕО (нов член 43 СЕ), не следва да се пренасят към настоящото дело по главното производство, което не засяга свободното движение на хора, а единствено областта на ДДС, и цели да дефинира качеството на данъчнозадължено лице за целите на този данък.

32 Предвид гореизложените съображения, на отправеното запитване трябва да се отговори, че за целите на прилагането на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, когато дадено физическо лице извършва всички работи от името и за сметка на данъчнозадължено дружество в изпълнение на трудов договор, който го обвързва с това дружество, на което то впрочем е единствен собственик, управител и „член на персонала“, не е данъчнозадължено лице по смисъла на член 4, параграф 1 от посочената директива.

По съдебните разноски

33 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

За целите на прилагането на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, дадено физическо лице, което извършва всички работи от името и за сметка на данъчнозадължено дружество в изпълнение на трудов договор, който го обвързва с това дружество, на което то впрочем е единствен собственик, управител и „член на персонала“, не е самото то данъчнозадължено лице по смисъла на член 4, параграф 1 от посочената директива.

Подписи