HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

18 octombrie 2007 *

În cauza C-355/06,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Gerechtshof te Amsterdam (Țările de Jos), prin Decizia din 28 august 2006, primită de Curte la 30 august 2006, în procedura

J. A. van der Steen

împotriva

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul C. W. A. Timmermans, președinte de cameră, domnii L. Bay Larsen, K. Schiemann, P. Kūris (raportor) și doamna C. Toader, judecători,

* Limba de procedură: olandeza.

avocat general: doamna E. Sharpston,
grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru guvernul olandez, de doamna H. G. Sevenster, în calitate de agent;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii D. Triantafyllou și A. Weimar, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 14 iunie 2007,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri — sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul van der Steen, pe de o parte, și inspectorul van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht (denumit în continuare „inspectorul"), pe de altă parte, privind respingerea unei reclamații formulate împotriva deciziei acestuia din urmă de a considera o societate și pe însuși reclamantul, administrator unic, acționar unic, precum și salariat unic al respectivei societăți, drept o entitate fiscală unică, în scopul aplicării taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA").

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Conform articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, TVA-ul se aplică livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

4 Conform articolului 4 din A șasea directivă:

„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

(2) Activitățile economice menționate la alineatul (1) cuprind toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și activitățile agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii

de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.

[…]

(4) Condiția prevăzută la alineatul (1) ca activitatea economică să fie efectuată «în mod independent» exclude de la plata TVA salariații și alte persoane în măsura în care acestea sunt legate de un angajator printr-un contract de muncă sau prin orice alte legături juridice care dau naștere relației angajator-angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea și răspunderea angajatorului.

După consultarea comitetului consultativ pentru taxa pe valoarea adăugată, fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.

[…]" [traducere neoficială]

Reglementarea națională

5 Articolul 7 alineatul 1 din Legea privind taxa pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasting) din 28 iunie 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 329, denumită în continuare „Legea privind TVA") prevede:

„Este întreprinzător orice persoană care exercită o activitate comercială în mod independent."

6 Potrivit articolului 7 alineatul 2 din Legea privind TVA, prin „întreprindere” se înțelege în principal exercitarea unei profesii sau exploatarea unui element din patrimoniu în vederea obținerii de venituri durabile.

7 Conform articolului 7 alineatul 4 din legea menționată:

„Persoanele fizice sau organismele în sensul legii privind impozitele de stat care sunt întreprinzători în sensul prezentului articol, care au reședința sau sunt stabilite în Țările de Jos sau care au aici un sediu permanent și ale căror legături pe plan financiar, economic și de organizare sunt concepute astfel încât să constituie o unitate, sunt considerate din oficiu sau la cererea unora dintre acestea, printr-o decizie a inspectorului împotriva căreia se poate introduce o acțiune, drept întreprinzător unic începând cu prima zi din luna următoare celei în cursul căreia inspectorul a adoptat această decizie. Condițiile constituirii, modificării și încetării unei unități fiscale pot fi stabilite prin decret ministerial.”

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

8 Domnul van der Steen a deținut până la data de 6 martie 1998 o întreprindere individuală care furniza servicii de curățătorie. În această calitate, era un întreprinzător în sensul Legii privind TVA.

9 Începând cu data de 6 martie 1998, persoana interesată a devenit director și acționar unic al societății cu răspundere limitată J. A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV

(denumită în continuare „societatea”), înființată la 4 iulie 1991, care a preluat și a continuat activitatea exercitată anterior prin întreprinderea individuală. În această calitate, societatea era o întreprindere în sensul Legii privind TVA.

10 Domnul van der Steen încheiase cu societatea un contract de muncă în baza căruia primea un salariu lunar fix, precum și o primă de vacanță anuală de 8 % din salariul anual. Societatea reținea din salariul său impozitul pe venit și primele de asigurare obligatorii. Acesta era singurul angajat al societății.

11 Aflată în imposibilitatea de a-și mai plăti datoriile, societatea a depus în cursul lunii decembrie 2002 o cerere de intrare în faliment. Societatea a fost declarată în faliment la 5 ianuarie 2005.

12 Din corespondența din 18 decembrie 2002 rezultă că domnul van der Steen a solicitat inspectorului atribuirea un număr de TVA distinct de cel al societății, pentru a nu forma împreună cu societatea sa o entitate fiscală în sensul Legii privind TVA.

13 Prin Decizia din 28 aprilie 2004, inspectorul a hotărât că domnul van der Steen și societatea constituiau, începând din data de 1 mai 2004, o entitate fiscală, în conformitate cu prevederile articolului 7 alineatul 4 din Legea privind TVA. În susținerea acestei decizii, acesta invoca Hotărârea nr. 35775 a Hoge Raad der Nederlanden din 26 aprilie 2002. Prin răspunsul dat la o reclamație, inspectorul și-a confirmat poziția la 16 august 2004, invocând o decizie a Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe) din 24 iulie 2002, întemeiată pe această hotărâre.

14 Domnul van der Steen a introdus o acțiune împotriva deciziilor menționate în fața Gerechtshof te Amsterdam, care subliniază că aceste decizii nu pot fi justificate decât dacă persoana interesată îndeplinea condițiile pentru a fi calificat întreprinzător în sensul Legii privind TVA, însă se întreabă dacă o astfel de constatare este compatibilă cu dreptul comunitar.

15 Gerechtshof te Amsterdam consideră că nu ar putea să se afirme faptul că domnul van der Steen se afla într-o relație de subordonare cu societatea. Cu toate acestea, își pune întrebarea dacă, în temeiul prevederilor articolului 7 alineatul 4 din Legea privind TVA, care reprezintă o măsură de aplicare în dreptul național a prevederilor articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, se poate considera că persoana interesată își desfășoară activitatea în mod independent, fără însă a se putea considera că desfășoară în mod independent activități economice în sensul articolului 4 alineatul (1) din directiva menționată.

16 În aceste condiții, Gerechtshof te Amsterdam a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 4 alineatul (1) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care o persoană fizică are ca activitate unică executarea efectivă a tuturor lucrărilor care rezultă din activitatea unei societăți închise al cărei unic administrator, acționar și «membru al personalului» este, aceste lucrări nu sunt activități economice pentru că sunt executate în cadrul gestionării și reprezentării societății închise și nu fac parte, prin urmare, din circuitul economic?”

Cu privire la întrebarea preliminară

17 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, în scopul aplicării articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, o persoană fizică ce execută toate lucrările în numele și în contul unei societăți impozabile, în temeiul unui contract de muncă încheiat cu această societate, al cărei unic acționar, administrator și membru al personalului este, trebuie să fie considerată ea însăși o persoană impozabilă în sensul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă.

18 De la bun început trebuie reamintit faptul că articolul 4 alineatul (1) din A șasea directivă consideră că este persoană impozabilă o persoană care desfășoară în mod independent orice activitate economică menționată la alineatul (2) al aceluiași articol.

19 Articolul 4 alineatul (4) primul paragraf din A șasea directivă precizează că formularea „în mod independent" exclude de la plata impozitului salariații și alte persoane în măsura în care acestea sunt obligate față de un angajator printr-un contract de muncă sau prin alte tipuri de obligații legale care creează o relație între angajator și angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea, precum și răspunderea angajatorului.

20 Alineatul (4) al doilea paragraf din articolul menționat prevede că, sub rezerva consultărilor prevăzute la articolul 29 din A șasea directivă, fiecare stat membru poate trata ca pe o singură persoană impozabilă persoanele stabilite pe teritoriul unei țări, care, deși sunt în mod legal independente, sunt strâns legate una de alta prin relații financiare, economice sau la nivel de organizație.

21 În această privință, trebuie să se constate că, într-o situație precum cea din acțiunea principală, trebuie să se admită existența unei relații de subordonare între cele două persoane vizate.

22 Într-adevăr, trebuie subliniat în primul rând că, dacă activitatea de curățătorie desfășurată de societate era executată numai de domnul van der Steen, în schimb contractele de curățătorie erau încheiate de societate, care vărsa persoanei interesate un salariu lunar fix și o primă anuală de vacanță fixă. Impozitul pe venit și cotizațiile pentru asigurare socială erau reținute din salariul său de către societate. Domnul van der Steen depindea, așadar, de societate pentru stabilirea condițiilor sale de salarizare.

23 În al doilea rând, trebuie remarcat faptul că atunci când domnul van der Steen furniza serviciile sale în calitate de angajat, acesta nu acționa în nume propriu, în contul său și pe proprie răspundere, ci în contul și pe răspunderea societății.

24 În al treilea rând, Curtea a hotărât că nu există o relație de subordonare în ceea ce privește condițiile de remunerare dacă persoanele interesate suportă riscul economic al activității lor (a se vedea Hotărârea din 25 iulie 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Rec., p. I-4247, punctul 13).

25 În această privință, instanța de trimitere precizează că domnul van der Steen nu suporta niciun risc economic când intervenea în calitate de administrator al societății și când își desfășura activitățile în cadrul operațiunilor realizate de societate în raport cu terții.

26 Prin urmare, un salariat aflat în situația reclamantului din acțiunea principală nu ar putea fi considerat o persoană impozabilă în sensul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă.

27 Hotărârea din 27 iunie 1996, Asscher (C-107/94, Rec., p. I-3089), și Hotărârea din 27 ianuarie 2000, Heerma (C-23/98, Rec., p. I-419), nu sunt susceptibile să conducă la o interpretare diferită a dispoziției menționate.

28 Într-adevăr, în Hotărârea Heerma, citată anterior, după ce s-a constatat faptul că locațiunea unui bun de către o persoană interesată în beneficiul unei societăți civile în care era asociat și pentru care primea o chirie reprezenta o prestație cu titlu oneros în sensul articolului 2 din A șasea directivă, Curtea a hotărât la punctul 17 că un asociat care dă în locațiune un bun imobil societății care are calitatea de persoană impozabilă și în care este asociat acționează în mod independent în sensul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă.

29 De asemenea, la punctul 18 din hotărârea menționată, Curtea a precizat că în ceea ce privește activitatea respectivă, între societate și asociat nu există o relație de subordonare similară celei menționate la articolul 4 alineatul (4) primul paragraf din A șasea directivă. Dimpotrivă, dând societății un bun corporal în locațiune, asociatul a acționat în nume propriu, în contul său și pe proprie răspundere, chiar dacă în același timp se afla la conducerea societății locatare.

30 În acțiunea principală este stabilit faptul că, deși domnul van der Steen era administrator unic și acționar unic al societății, își desfășura, cu toate acestea, activitatea în baza unui contract de muncă. Prin urmare, situația domnului van der Steen nu este cea descrisă în Hotărârea Heerma, citată anterior, și, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 22 din concluzii, în măsura în care lucrările executate de persoana interesată în beneficiul societății țineau de domeniul de aplicare al contractului de muncă, acestea erau în principiu excluse de la plata TVA prin formularea clară a articolului 4 alineatul (4) din A șasea directivă.

31 Pe de altă parte, raționamentul adoptat de Curte, care a hotărât la punctul 26 din Hotărârea Asscher, citată anterior, că un director al unei societăți în care acesta este unicul acționar nu își desfășoară activitatea în baza unei relații de subordonare, astfel că nu poate fi considerat drept „lucrător” în sensul articolului 48 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 39 CE), ci trebuie considerat ca fiind o persoană care desfășoară o activitate independentă în sensul articolului 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE), nu poate fi aplicat prezentei acțiuni principale, distinctă de libera circulație a persoanelor și care ține doar de domeniul TVA și urmărește definirea calității de persoană plătitoare de TVA.

32 Având în vedere considerațiile care precedă, se impune a se răspunde la întrebarea adresată că, în scopul aplicării articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, o persoană fizică ce execută toate lucrările în numele și în contul unei societăți impozabile, în temeiul unui contract de muncă încheiat cu această societate, al cărei unic acționar, administrator și membru al personalului este, nu reprezintă ea însăși o persoană impozabilă în sensul articolului 4 alineatul (1) din directiva menționată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

33 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

În scopul aplicării articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri — sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, o persoană fizică ce execută toate lucrările în numele și în contul unei societăți impozabile, în temeiul unui contract de muncă încheiat cu această societate, al cărei unic acționar, administrator și membru al personalului este, nu reprezintă ea însăși o persoană impozabilă în sensul articolului 4 alineatul (1) din directiva menționată.

Semnături