OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ELEANOR SHARPSTON
przedstawiona w dniu 14 czerwca 2007 r. [1]

1. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i jednostka, która jest jej jedynym udziałowcem, jedynym dyrektorem i jedynym pracownikiem są traktowane przez organy podatkowe jako jeden podmiot do celów podatku VAT. Jest to możliwe jedynie, jeśli jednostkę można uznać za podatnika w zakresie pracy wykonywanej dla spółki. Gerechtshof te Amsterdam (sąd apelacyjny w Amsterdamie) zwraca się o wyjaśnienie, czy praca ta stanowi „działalność gospodarczą" wykonywaną samodzielnie w rozumieniu szóstej dyrektywy VAT [2].

Właściwe przepisy

Uregulowania wspólnotowe

2. W czasie mającym znaczenie dla postępowania przed sądem krajowym art. 2 szóstej dyrektywy wymagał, aby podatkowi podlegały „dostawa towarów lub usług świadczona [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]" [3].

3. Artykuł 4 stanowił w zakresie mającym znaczenie dla sprawy:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [niezależnie od jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność produ-

1 — Język oryginału: angielski.

2 — Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, str. 1), zmieniona wielokrotnie, lecz nie w zakresie przepisów tutaj cytowanych. Od dnia 1 stycznia 2007 r. szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona dyrektywą 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, str. 1).

3 — Taki sam przepis widnieje w art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112.

centów, handlowców i osób świadczących usługi, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągania zysku].

[…]

4. Użycie słowa »samodzielnie« w ust. 1 wyklucza opodatkowanie pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą przez umowę o pracę lub inny stosunek prawny tworzący więzy [stosunek podporządkowania] między pracodawcą a pracownikiem co do [w zakresie] warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy.

[…] każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające swe przedsiębiorstwa na terytorium kraju, które będąc prawnie niezależne, są ściśle związane ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie.

[…]"[4].

Uregulowania niderlandzkie

4. Zgodnie z art. 7 ust. 1 Wet op de Omzetbelasting 1968 (ustawy o podatku obrotowym z 1968 r.) przedsiębiorcą jest „każda osoba wykonująca działalność gospodarczą samodzielnie". Zgodnie z art. 7 ust. 2 „działalność gospodarcza" obejmuje działalność handlową lub zawodową oraz wykorzystywanie prawa własności celem stałego osiągania zysku.

5. Zgodnie z art. 7 ust. 4 tej ustawy jeśli zdefiniowani w ten sposób przedsiębiorcy są finansowo, organizacyjnie i gospodarczo związani w taki sposób, że tworzą jeden podmiot, to są oni traktowani jako jeden podmiot do celów podatkowych. Decyzja o traktowaniu ich w ten sposób jest wydawana przez właściwego inspektora podatkowego.

Orzecznictwo wspólnotowe

6. W sprawie Heerma[5] mającej za przedmiot odesłanie prejudycjalne Hoge Raad

4 — Przepisy w istocie powtórzone w art. 9 ust. 1, 10 i 11 dyrektywy 2006/112.

5 — Wyrok z dnia 27 stycznia 2000 r. w sprawie C-23/98 Heerma, Rec. str. I-419.

Netherlands (sądu najwyższego, Niderlandy) rolnik utworzył z żoną spółkę cywilną, do której wniósł środki produkcji swojego gospodarstwa. Później zbudował zagrodę na bydło i wynajął ją spółce w zamian za roczny czynsz. Rolnik ten oraz spółka wniosły o uchylenie zwolnienia z podatku VAT w zakresie tego wynajmu [6].

7. Trybunał orzekł, że „art. 4 ust. 1 [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że jeśli jedyna działalność gospodarcza osoby w rozumieniu tego przepisu polega na wynajmie ruchomości spółce, takiej jak spółka cywilna prawa niderlandzkiego, której jest ona wspólnikiem, to wynajem ten należy traktować jako samodzielną działalność gospodarczą w rozumieniu tego przepisu".

8. Dochodząc do tego wniosku, Trybunał zaznaczył, że „między spółką cywilną a wspólnikiem nie ma stosunku podporządkowania lub stosunku podobnego do tego wskazanego w art. 4 ust. 4 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, który wyklucza samodzielność udziałowca. Natomiast wspólnik, wynajmując ruchomość spółce cywilnej, działa na własny rachunek, we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność, nawet jeśli sam jest w tym samym czasie dyrektorem najmującej spółki cywilnej. Omawiany wynajem nie należy bowiem do zakresu zarządzania ani reprezentacji spółki cywilnej" [7].

Orzecznictwo niderlandzkie

9. W kolejnej sprawie [8] Hoge Raad oparł się na wyroku w sprawie Heerma celem dokonania wykładni art. 7 ust. 4 Wet op de Omzetbelasting w sytuacji, gdzie osoba będąca dyrektorem spółki, w której posiadała 75% udziałów, wystawiła spółce fakturę za usługi zarządzania. Stwierdził on, że zgodnie z prawem niderlandzkim dyrektor był pracownikiem spółki, ale odmiennie od zwykłego pracownika, nie był w stosunku podporządkowania względem spółki. W związku z tym stwierdził, że osoba ta musiała działać w charakterze samodzielnego podmiotu, wykonując usługi zarządzania. Dochodząc do tego wniosku, oparł się również na art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy [9] oraz na wyroku Trybunału w sprawie Asscher [10].

6 — Zwolnienie i wybór wyłączenia go zgodnie z art. 13 część B lit. b) oraz art. 13 część C lit. a) szóstej dyrektywy.

7 — Punkt 18 wyroku.

8 — Wyrok nr 35 775 z dnia 26 kwietnia 2002 r.; zob. w szczególności pkt 3.6 i 3.10.

9 — W szczególności słowa „tworzący stosunek podporządkowania między pracodawcą a pracownikiem".

10 — Wyrok z dnia 27 czerwca 1996 r. w sprawie C-107/94 Asscher, Rec. str. I-3089.

10. Wyrok w sprawie Asscher odnosił się do postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu osób oraz ich skutku w zakresie przepisów o podatku dochodowym. W wyroku tym [11] Trybunał stwierdził, że działalność osoby będącej dyrektorem (niderlandzkiej) spółki, której była również jedynym wspólnikiem, „nie była wykonywana w ramach stosunku podporządkowania", a zatem należało ją traktować „nie jako »pracownika« w rozumieniu art. [39 WE], lecz jako osobę wykonującą działalność na własny rachunek w rozumieniu art. [43 WE]". Sprawa ta nie dotyczyła pojęcia zatrudnienia w kontekście podatku VAT.

Przebieg postępowania i przedłożone pytania

11. J.A. van der Steen prowadził jednoosobowo przedsiębiorstwo oferujące usługi sprzątania, w charakterze przedsiębiorcy w rozumieniu Wet op de Omzetbelasting.

12. Następnie założył spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością J.A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV (zwaną dalej „spółką") i objął w niej funkcję jedynego członka zarządu i jedynego udziałowca. Spółka, która sama była przedsiębiorcą w rozumieniu Wet op de Omzetbelasting, przejęła jego działalność. Nadal wykonywał on wszystkie czynności związane z działalnością, po zawarciu ustnej umowy o pracę ze spółką [12]. Spółka wypłacała mu miesięczne wynagrodzenie oraz coroczne świadczenie wakacyjne, od którego odliczał on odpowiednio podatki i składki na ubezpieczenie społeczne. Innych pracowników nie było.

13. Spółka stała się potem niewypłacalna. Działalność została przejęta przez inną spółkę [13]. Stosunek pracy J.A. van der Steena z jego własną spółką ustał i został on następnie zatrudniony przez drugą spółkę.

14. W trakcie ustalania zobowiązania podatkowego VAT J.A. van der Steena i niewypłacalnej spółki inspektor podatkowy przyjął, że te dwa podmioty stanowiły jeden podmiot do celów podatkowych zgodnie z art. 7 ust. 4 Wet op de Omzetbelasting. Odwołał się w tym zakresie do wyroku Hoge Raad nr 35 775 i do decyzji Staatssecretaris van Financiën (sekretarza stanu ds. finansowych) [14] opierającej się na tym wyroku. Decyzja ta stwierdza między innymi, że „dyrektor spółki, w której posiada on więcej niż połowę udziałów, jest kwalifikowany jako przedsiębiorca w rozumieniu art. 7 Wet op de Omzetbelasting 1968 w zakresie

11 — W punkcie 26.

12 — Gdyby dosłownie tak było, to można mieć tylko nadzieję, że odbyło się to na osobności, jako że mechanizm zawierania takiej umowy musiałby się wydać raczej dziwny dla postronnego świadka.

13 — Postanowienie odsyłające nie podaje szczegółów, ale wydaje się wynikać z niego, że J.A. van der Steen nie był ani udziałowcem, ani dyrektorem tej spółki. Kwestia ta nie ma w każdym razie znaczenia dla niniejszej sprawy.

14 — Decyzja DBG2002/3677M z dnia 24 lipca 2002 r.

działalności wykonywanej na rzecz spółki za wynagrodzeniem. W tym zakresie nie ma znaczenia, czy działalność ta była wykonywana na podstawie umowy o pracę zawartej ze spółką, czy nie".

15. Spór J.A. van der Steena z organem podatkowym toczy się obecnie przed Gerechtshof te Amsterdam, który podkreśla, że rozstrzygnięcie sprawy zależy od zakwalifikowania J.A. van der Steena jako przedsiębiorcy do celów podatku VAT, lecz nie jest pewne, czy ocena taka jest zgodna z prawem wspólnotowym.

16. Gerechtshof wnosi zatem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie pytania:

„Czy art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że jeżeli czynności wykonywane przez daną osobę polegają na wykonywaniu wszystkich prac związanych z działalnością spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, której osoba ta jest jedynym członkiem zarządu, udziałowcem i »członkiem personelu pracowniczego«, to prace te nie stanowią działalności gospodarczej, ponieważ nie są wykonywane w ramach zarządzania i reprezentacji spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i w związku z tym znajdują się poza obrotem gospodarczym?".

17. Rząd niderlandzki i Komisja przedłożyły uwagi na piśmie, obie twierdząc, że osoba w opisanej sytuacji nie wykonuje samodzielnej działalności gospodarczej. J.A. van der Steen nie przedłożył uwag. Żadna ze stron nie wniosła o przeprowadzenie rozprawy i nie miała ona miejsca.

Ocena

18. Jak podkreśla Komisja, jeśli przedsiębiorca tworzy spółkę celem wykonywania jego działalności, celem jest generalnie ustanowienie oddzielnej osoby prawnej, odrębnej od niego samego [15]. Jest to szczególnie użyteczne w celu ograniczenia odpowiedzialności osobistej w zakresie wykonywania działalności [16].

19. Gdy istnieją dwa odrębne podmioty prawne, jest jasne, że mogą one działać samodzielnie w stosunku do siebie i że mogą

15 — Przepisy prawne regulujące takie spółki są do pewnego stopnia zharmonizowane dwunastą dyrektywą Rady w sprawie prawa spółek z dnia 21 grudnia 1989 r. dotyczącą jednoosobowych spółek z ograniczoną odpowiedzialnością (Dz.U. 1989, L 395, str. 40).

16 — Porównaj art. 7 tej dyrektywy, zgodnie z którym „[p]aństwo członkowskie może nie dopuścić do tworzenia spółek jednoosobowych, jeżeli jego ustawodawstwo przewiduje dla indywidualnych przedsiębiorców możliwość utworzenia przedsiębiorstw o odpowiedzialności ograniczonej do sumy przeznaczonej na określoną działalność […]".

zawierać różnego rodzaju stosunki prawne ze sobą.

20. Na przykład w sprawie Heerma rolnik i spółka cywilna były odrębnymi podmiotami i rolnik mógł wynająć spółce należącą do niego nieruchomość. Jak orzekł Trybunał, czyniąc to, wykonywał samodzielną działalność gospodarczą do celów podatku VAT.

21. W niniejszej sprawie J.A. van der Steen i spółka były odrębnymi podmiotami i J.A. van der Steen mógł — i tak też uczynił — zawrzeć umowę o pracę ze spółką.

22. W zakresie w jakim praca wykonywana na rzecz spółki mieściła się w zakresie tej umowy o pracę, co do zasady jest ona wykluczona z zakresu podatku VAT zgodnie z jednoznacznym brzmieniem art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy.

23. W tym kontekście jego sytuacja różni się od sytuacji p. Heermy, bowiem leasing i wynajem nieruchomości stanowią działalność należącą do zakresu podatku VAT i są w istocie wyraźnie wymienione w art. 13 część B lit. b) i 13 część C lit. a) szóstej dyrektywy [17].

24. Na tej podstawie wydawałoby się, że decyzja inspektora podatkowego zaskarżona przez J.A. van der Steena nie odpowiada właściwej wykładni prawa wspólnotowego. Ponieważ opiera się ona na decyzji Staatssecretaris van Financiën oraz na wyroku Hoge Raad, również te ostatnie mogą zawierać nieprawidłową wykładnię.

25. Korzyści wynikające z wyłączenia zatrudnienia z zakresu podatku VAT są oczywiste. Gdyby nie było ono wyłączone, każdy pracownik musiałby się zarejestrować do celów podatku VAT i podatek ten obciążałby wszystkie wynagrodzenia. Pracownicy wykonujący świadczenia opodatkowane mogliby wprawdzie odliczyć podatek VAT, lecz na tych, którzy wykonywaliby świadczenia zwolnione od podatku spoczywałby znaczny ciężar, chyba że zostałby wprowadzony specjalny mechanizm kompensujący, który sam w sobie byłby obciążeniem. Natomiast gdy zatrudnienie jest wyłączone z zakresu podatku VAT, koszt pracy stanowi część wartości dodanej do wykonywanych

17 — Artykuł 135 ust. 1 pkt l i 2 dyrektywy 2006/112.

usług i dostaw. Jest ona zatem automatycznie włączana do podstawy opodatkowania tych usług i dostaw, lecz nie wywiera skutków podatkowych VAT w zakresie zwolnionych usług i dostaw. Poza znaczną oszczędnością w zakresie czynności administracyjnych, zapewnione jest powszechne zastosowanie zasady neutralności podatkowej działalności opodatkowanej.

26. W konsekwencji nie jest pożądane, aby działalność mieszczącą się w ramach umowy o pracę traktować jako samodzielną działalność podlegającą opodatkowaniu.

27. Powody, które skłoniły Hoge Raad i Staatssecretaris van Financiën do zajęcia stanowiska, na którym opiera się zaskarżona decyzja wydają się wynikać z dwóch orzeczeń Trybunału — w sprawach Heerma i Asscher [18] — oraz z natury stosunku między spółką a jej dyrektorem w prawie niderlandzkim.

28. Nie sądzę, by te dwa zacytowane wyroki potwierdzały takie stanowisko. Sprawa Heerma nie dotyczyła umowy o pracę, lecz wyraźnie samodzielnej i wyraźnie opodatkowanej działalności leasingu lub wynajmu nieruchomości. W sprawie Asscher dokonano rozróżnienia między zatrudnieniem a działalnością na własny rachunek na podstawie istnienia bądź braku stosunku „podporządkowania", lecz miało to miejsce, jak podkreśla Komisja, w zupełnie innym kontekście ustalenia właściwego artykułu traktatu w dziedzinie swobody przepływu.

29. Trudniejsze dla Trybunału jest wyrażenie poglądu co do stosunku między spółką a jej dyrektorem w prawie niderlandzkim [19]. Z wyroku Hoge Raad nr 35 775 [20] wydaje się wynikać, że usługi świadczone przez dyrektora na rzecz spółki, w charakterze jej dyrektora, można *uznać* za wykonywane w ramach umowy o pracę. Gdyby tak było, wyrok może stanowić podstawę propozycji, zgodnie z którą do celów podatku VAT usługi takie niekoniecznie należy uznać za świadczone w taki sposób. Propozycja taka niekoniecznie kłóci się z wyłączeniem *rzeczywistego* zatrudnienia z zakresu podatku VAT. Może to oznaczać ponad to, że jeśli zostanie stwierdzone, w innym kontekście, że usługa mieści się w zakresie umowy o pracę, to jednak należy zbadać do celów podatku VAT, czy w rzeczywistości nie stanowi ona wykonywania samodzielnej działalności.

18 — Zobacz pkt 6–8 oraz przypisy 5 i 10 powyżej.

19 — Zobacz jednak w kontekście zabezpieczenia społecznego wyrok z dnia 10 lipca 1986 r. w sprawie 79/85 Segers, Rec. str. 2375 oraz wyrok z dnia 19 marca 2002 r. w sprawach połączonych C-393/99 i C-394/99 Hervein i in., Rec. str. I-2829.

20 — W szczególności w pkt 3.8.

30. W związku z tym, jak twierdzi Komisja, nic w aktach niniejszej sprawy nie wskazuje na to, że którakolwiek z usług J.A. van der Steena była wykonana na rzecz spółki w jakichkolwiek innych ramach niż rzeczywista umowa o pracę.

31. Jest oczywiście zawsze możliwe, niezależnie od innych aspektów stosunku prawnego między stronami, że to, co wydaje się być rzeczywistą umową o pracę przy bliższym zbadaniu okazuje się być innym rodzajem porozumienia. I znowu, w aktach sprawy nie ma nic, co sugerowałoby, że jest tak w przypadku umowy J.A. van der Steena. Okoliczność zaś, że otrzymywał on stałe miesięczne wynagrodzenie podlegające podatkowi oraz składkom na ubezpieczenie społeczne przemawia silnie przeciwko takiej wykładni.

32. Jestem zatem zdania, że usługi świadczone na rzecz spółki przez osobę w sytuacji J.A. van der Steena, tak jak została ona opisana w postanowieniu odsyłającym, nie mieszczą się w zakresie podatku VAT w świetle art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy oraz że osoba taka nie jest w zakresie takich usług podatnikiem w rozumieniu jej art. 4 ust. 1.

33. Liczne dalsze względy zostały podniesione przez rząd niderlandzki i Komisję.

34. Po pierwsze, zainteresowana osoba nie działa „we własnym imieniu, na własny rachunek i na własną odpowiedzialność” [21], gdy świadczy usługi jako pracownik. Działa w imieniu, na rachunek i na odpowiedzialność spółki.

35. Po drugie, w charakterze pracownika, osoba ta nie ponosi samodzielnie ryzyka gospodarczego [22]. Ryzyko to jest ponoszone przez spółkę, która zawiera umowy z klientami i wykonuje na ich rzecz usługi o charakterze gospodarczym.

36. Po trzecie, przynajmniej w płaszczyźnie poszczególnych czynności, do których stosuje się podatek VAT, nie ma świadczenia wzajemnego, w ramach którego wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi wartość przekazaną w zamian za usługę wykonaną na rzecz odbiorcy [23]. Osoba ta otrzymuje stałą kwotę wynagrodzenia i świadczenia wakacyjnego, niezależnie od rzeczywiście wykonanych usług [24].

21 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Heerma, pkt 18.

22 — Wyrok z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie C-202/90 Recaudadores de Tributos, Rec. str. I-4247, pkt 13; oraz z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C-210/04 FCE Bank, Zb.Orz. str. I-2803, pkt 33 i nast.

23 — Wyrok z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 Tolsma, Rec. str. I-743, pkt 14; wyrok z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-174/00 Kennemer Golf & Country Club, Rec. str. I-3293, pkt 39.

24 — Nie ma informacji, że ten czynnik przyczynił się do niewypłacalności spółki w niniejszej sprawie, ale okoliczność, że mógł się do tego przyczynić uwypukla rozróżnienie między otrzymanym wynagrodzeniem a wartością świadczenia wzajemnego.

37. Potwierdza to zatem mój pogląd, zgodnie z którym ponieważ osoba w sytuacji J.A. van der Steena nie jest podatnikiem w zakresie usług wykonanych w ramach umowy o pracę, nie może ona w tym zakresie być traktowana łącznie ze spółką jako „jeden podatnik" w rozumieniu art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy ani w konsekwencji jako jeden przedsiębiorca do celów art. 7 ust. 4 Wet op de Omzetbelasting.

38. Oczywiście żadna z powyższych uwag nie wpływa na to, że osoba będąca jedynym udziałowcem, jedynym dyrektorem i jedynym pracownikiem spółki może być również ze swej strony podatnikiem w ramach innego rodzaju działalności gospodarczej, która nie mieści się w zakresie umowy o pracę. Jeżeli taka działalność wiąże się ze spółką, to jest możliwe przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności traktowanie jednostki i spółki jako jednego podatnika. Jednak nie są to okoliczności opisane w postanowieniu odsyłającym.

Wnioski

39. W świetle powyższych rozważań jestem zdania, że Trybunał powinien na pytania Gerechtshof te Amsterdam odpowiedzieć, że:

„Osoba fizyczna, która świadczy usługi na rzecz podatnika na podstawie umowy o pracę nie jest w tym zakresie sama podatnikiem w rozumieniu art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG, ponieważ nie wykonuje samodzielnej działalności gospodarczej. Usługi takie są natomiast wyłączone z zakresu podatku VAT zgodnie

z art. 4 ust. 4 tej dyrektywy. Nie ma w tym zakresie znaczenia, czy pracodawca jest osobą prawną, której pracownik jest również udziałowcem lub dyrektorem, bądź nawet jedynym dyrektorem i jedynym udziałowcem, pod warunkiem że te dwie strony mają odrębną osobowość prawną oraz zdolność do zawarcia umowy o pracę między sobą oraz faktycznie zawarły taką umowę, na podstawie której wykonywane są te usługi".