ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА ELEANOR SHARPSTON
представено на 14 юни 2007 година [1]

1. Данъчните органи третират дружество с ограничена отговорност и лицето, което е негов едноличен собственик, единствен директор и единствено наето лице, като един данъчнозадължен субект за целите на ДДС. Това е възможно само ако лицето може на първо място да се разглежда като данъчнозадължено с оглед на своя труд за дружеството. Следователно Gerechtshof te Amsterdam (Регионален апелативен съд Амстердам) иска да установи дали този труд е „независима икономическа дейност" по смисъла на Шеста директива ДДС [2].

Приложимото законодателство относно ДДС

Общностно законодателство

2. Към момента на настъпване на фактите по главното производство член 2 от Шеста директива изисква с данък върху добавената стойност да се облага „доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество" [3].

3. Член 4 е гласял по-конкретно:

„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 произво-

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година 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, многократно изменяна, но не по отношение на цитираните тук разпоредби). На 1 януари 2007 г. Шеста директива е отменена и заменена с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

3 — Същата разпоредба се съдържа в член 2, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112.

дители, 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.

[…] 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] [4]

Нидерландското законодателство

4. Съгласно член 7, параграф 1 от Закона за данъка върху оборота (Wet op de Omzetbelasting) от 1968 г. предприемач е всеки, който упражнява независима дейност под формата на предприятие. Съгласно член 7, параграф 2 под „предприятие“ следва да се разбира по-конкретно упражняването на професия или експлоатацията на имущество с цел получаване на редовен доход.

5. Съгласно член 7, параграф 4 от същия закон така дефинираните предприемачи, чиито финансови, икономически и организационни връзки са такива, че съставляват един данъчнозадължен субект, се третират като един-единствен предприемач. Решението те да бъдат третирани по този начин се взема от компетентния данъчен инспектор.

Общностна съдебна практика

6. В Решение по дело Heerma [5] с предмет преюдициално запитване, отправено от

4 — Разпоредби, възпроизведени в същността си в член 9, параграф 1 и членове 10 и 11 от Директива 2006/112.

5 — Решение от 27 януари 2000 г. (C-23/98, Recueil, стр. I-419).

нидерландския Hoge Raad (Върховен съд), става дума за земеделски стопанин, учредил със съпругата си дружество, в което апортирал средствата за производство на стопанството си. По-късно той построил обор за животни и го отдал на дружеството под наем срещу годишна наемна цена. Той и дружеството поискали да бъдат изключени от освобождаването от ДДС по отношение на това отдаване под наем [6].

7. Съдът е постановил, че „член 4, параграф 1 от [Шеста директива] следва да се тълкува в смисъл, че когато единствената икономическа дейност на дадено лице по смисъла на тази разпоредба се състои в отдаване на вещ под наем на дружество или на гражданско дружество като това по нидерландското право, в което то е съдружник, отдаването под наем трябва да се счита за независима дейност по смисъла на тази разпоредба“.

8. В подкрепа на този извод той отбелязва, че „между дружеството и съдружника не съществуват отношения на власт и подчинение, аналогични на посочените в член 4, параграф 4, първа алинея от Шеста директива, които биха изключили независимостта на съдружника. Напротив, като отдава под наем на дружеството една вещ, съдружникът действа от свое име, за своя сметка и на своя отговорност, дори да е същевременно и управител на дружеството наемател. Въпросният наем не спада нито към управлението, нито към представляването на дружеството“ [7].

Нидерландската съдебна практика

9. В Решение, последващо това по дело Heerma [8], Hoge Raad се позовава на него при тълкуването на член 7, параграф 4 от Wet op de Omzetbelasting [Закона за данъка върху оборота] във връзка с положението на лице, което било директор на дружество, притежавало 75 % от дяловете му и фактурирало на същото своите услуги по управление. Hoge Raad отбелязва, че съгласно нидерландското право директорът е нает от дружеството лице, но за разлика от едно обикновено нает лице не е в положение на власт и подчинение спрямо дружеството. Поради това Hoge Raad приема, че въпросното лице непременно е действало в независимо качество, когато е предоставяло на дружеството услуги по управление. В подкрепа на този извод той се позовава и на редакцията на член 4, параграф 4 от Шеста директива [9] и на Решение на Съда по дело Asscher [10].

6 — Освободени доставки и незадължително изключение от него съгласно член 13 Б, буква б) и член 13 В, буква а) от Шеста директива.

7 — Точка 18 от Решението.

8 — Решение № 35 775 от 26 април 2002 г.; вж. по-конкретно точки 3.6—3.10.

9 — По-конкретно думите „правоотношения, приравнени на трудови“.

10 — Решение от 27 юни 1996 г. (C-107/94, Recueil, стр. I-3089).

10. Дело Asscher се отнася до разпоредбите на Договора относно свободното движение на хора и техните последици за разпоредбите, свързани с данъка върху дохода. В решението си [11] Съдът приема, че дейността на лице, което е директор на (нидерландско) дружество и негов едноличен собственик, „не е извършвана в контекста на отношения на власт и подчинение“, така че трябва да бъде третирано не като „работник“ по смисъла на член [39 ЕО], а като лице, извършващо дейност като самостоятелно заето по смисъла на член [43 ЕО]. Делото не се отнася за понятието за работа в контекста на ДДС.

Процедурата и преюдициалният въпрос

11. Г-н Van der Steen експлоатира едноличо предприятие, предоставящо услуги по почистване, и като такъв има качеството на предприемач по смисъла на Закона за данъка върху оборота.

12. Впоследствие учредява дружеството с ограничена отговорност J. A. Van der Steen Schoonmaakdiensten BV“ (наричано по-нататък „дружеството“), на което става единствен директор и едноличен собственик. Дружеството, което има качеството на предприятие по смисъла на Закона за данъка върху оборота, поема неговата дейност. Той продължава да извършва цялата дейност на предприятието, като сключва с дружеството устен трудов договор [12]. Дружеството му плаща твърда месечна заплата, както и годишна премия за почивка, от които удържа съответните данъци и вноски за задължително осигуряване. Той е единственото нает от дружеството лице.

13. По-късно дружеството изпаднало в несъстоятелност. Дейността е поета от друго дружество [13]. Г-н Van der Steen вече не е нает от собственото си дружество лице, а е нает от второто дружество.

14. В процеса на уреждане на сметките по ДДС на г-н Van der Steen и на дружеството в несъстоятелност данъчният инспектор решава, че двамата съставляват един данъчнозадължен субект съгласно член 7, параграф 4 от Закона за данъка върху оборота. Той обосновава своето решение с Решение № 35 775 на Hoge Raad и с решение на Staatssecretaris van Financiën [Държавен секретар по финансите] [14], основано на упоменатото съдебно решение. В последното се посочва в частност, че „директорът на дружество, в което притежава повече от половината от дяловете, отговаря на условията за пред-

11 — Точка 26.

12 — Ако това трябва да се разбира буквално, можем само да се надяваме, че в този момент той е бил сам, тъй като механизмът на сключване на такъв договор би изглеждал доста странен в очите на случаен свидетел.

13 — Актът за препращане не дава повече подробности, но изглежда имплицитно, че г-н Van der Steen не е бил нито собственик, нито директор на това дружество. При всички случаи въпросът е ирелевантен за настоящото дело.

14 — Решение DBG2002/3677M от 24 юли 2002 г.

приемач по смисъла на член 7 от Закона за данъка върху оборота по отношение на дейността, извършвана за дружеството срещу възнаграждение. В това отношение няма значение дали въпросната дейност е била извършвана въз основа на трудов договор с дружеството.“

15. Г-н Van der Steen подава жалба срещу решението на инспектора, понастоящем висяща пред апелативния съд Gerechtshof te Amsterdam, който подчертава, че това решение може да бъде обосновано единствено ако г-н Van der Steen отговаря на условията за предприемач за целите на ДДС, но поставя въпроса дали подобна констатация е съвместима с общностното право.

16. Поради това Gerechtshof отправя към Съда преюдициално запитване по следния въпрос:

„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 дружеството и следователно не се извършват в икономическия оборот?“

17. Нидерландското правителство и Комисията са представили писмени становища, и двете в смисъл че лице в описаното положение не извършва независима икономическа дейност. Г-н Van der Steen не е представил становище. Нито една от страните не е поискала провеждане на заседание и такова не е проведено.

Анализ

18. Както посочва Комисията, когато предприемач учредява дружество, което да извършва неговата дейност, целта обикновено е да се създаде отделно юридическо лице, различно от самия него [15]. Това е особено полезно при ограничаване на неговата лична отговорност по отношение на предприятието [16].

19. Когато съществуват два отделни правни субекта, е ясно, че те могат да

15 — Правните разпоредби, уреждащи тези дружества, са до известна степен хармонизирани с Дванадесета директива 89/667/ЕИО на Съвета в областта на дружественото право от 21 декември 1989 година относно едноличните дружества с ограничена отговорност (ОВ L 395, 1989 г., стр. 40; Специално издание на български език, глава 17, том 1, стр. 104).

16 — За сравнение, член 7 от същата директива, съгласно който „Държава-членка не е длъжна да разреши учредяването на еднолични дружества, ако законодателството ѝ предвижда, че отделен предприемач може да учреди предприятие, отговорността на което се ограничава до имущество, определено за конкретна дейност“.

действат независимо един от друг и да влизат в различни видове правоотношения помежду си.

20. По дело Heerma например земеделският стопанин и дружеството били отделни субекти и за земеделския стопанин е било възможно да отдаде под наем на дружеството недвижим имот, на който е собственик. Съдът е решил, че по този начин той е упражнявал независима икономическа дейност за целите на ДДС.

21. В настоящия случай г-н Van der Steen и дружеството са били отделни субекти и г-н Van der Steen е можел да сключи трудов договор с дружеството, както е и направил.

22. Доколкото трудът, който е полагал в полза на дружеството, попада в обхвата на този трудов договор, той е по принцип изключен от приложното поле на ДДС, което следва от ясната редакция на член 4, параграф 4 от Шеста директива.

23. В това отношение неговото положение се различава от това на г-н Heerma, тъй като вземането и отдаването под наем на недвижими имоти са дейности, които попадат в приложното поле на ДДС и действително са изрично споменати в член 13 Б., буква б) и член 13 В, буква а) от Шеста директива [17].

24. Поради това изглежда, че оспореното от г-н Van der Steen решение на данъчния инспектор не представлява правилно тълкуване на общностното право. Доколкото то се основава на решение на Staatssecretaris van Financiën и на съдебно решение на Hoge Raad, последното може също да представлява неправилно тълкуване.

25. Предимствата на изключването на трудовите отношения от приложното поле на ДДС са очевидни. Ако те не бяха изключени, всяко нает лице трябваше да бъде регистрирано по ДДС, а данъкът да бъде налаган върху всички заплати. Работодателите, които осъществяват облагаеми доставки, действително щяха да могат да приспадат този ДДС, но това щеше да има значителна тежест върху онези, които осъществяват освободени доставки, освен ако не се въведе компенсаторен механизъм, а подобен механизъм сам по себе си би бил обременителен. Напротив, когато трудовите отношения са изключени от приложното поле на ДДС, цената на работната сила е част от стойността, добавена към извършените от него доставки. Следователно тя е автоматично

17 — Член 135, параграф 1, точки l и 2 от Директива 2006/112.

включена в облагаемата основа, когато тези доставки се облагат, но няма последици по отношение на ДДС върху освободените извършени от него доставки. Освен значително спестяване на административна работа, се гарантира и неутралността на данъка, и неговото общо прилагане към облагаемите доставки.

26. Следователно не е желателно дейност, попадаща в обхвата на трудов договор, да бъде третирана като независима облагаема дейност.

27. Причините, подтикнали Hoge Raad и Staatssecretaris van Financiën да заемат становището, на което се основава оспореното решение, произтичат от две решения на Съда, по дело Heerma и по дело Asscher [18], и от естеството на отношението между дружеството и неговите директори в нидерландското право.

28. Не мисля, че двете цитирани решения подкрепят това становище. Дело Heerma се отнася не до трудов договор, а очевидно до независимата и без съмнение облагаема дейност на вземане или отдаване под наем на недвижими имоти. По дело Asscher се прави разграничение между дейност като нает[ое] лице и независима дейност, въз основата на наличието или липсата на отношение на „власт и подчинение“, но както посочва Комисията, това е направено в напълно различния контекст на определяне на приложимата разпоредба на Договора в областта на свободното движение.

29. За Съда е по-трудно да изрази становище по отношението между дружеството и неговите директори в нидерландското право [19]. От Решение № 35 775 на Hoge Raad [20] изглежда, че услугите, предоставяни на дружеството от директор в неговото качество на директор, могат да се *считат* за предоставени съгласно трудов договор. Ако това е така, решението може да послужи за потвърждение на тезата, че за целите на ДДС такива услуги не трябва автоматично да се считат за предоставени по този начин. Подобна теза не противоречи непременно на изключването на *действителните* трудови отношения от приложното поле на ДДС. Тя може да означава само че дадена услуга, която в друг случай би се считала за попадаща в приложното поле на трудов договор, за целите на ДДС следва въпреки това да бъде разгледана, за да се определи дали в действителност не е била предоставена при упражняването на независима дейност.

18 — Вж. точки 6—8 и бележки под линия 5 и 10 по-горе.

19 — Вж. все пак, в контекста на социалното осигуряване, Решение от 10 юли 1986 г. по дело Segers (79/85, Recueil, стр. 2375) и Решение от 19 март 2002 г. по дело Hervein и др.(C-393/99 и C-394/99, Recueil, стр. I-2829).

20 — В частност точка 3.8.

30. При това положение, както изтъква Комисията, в настоящия случай нищо в преписката по делото не сочи, че която и да било от услугите, предоставени от г-н Van der Steen на дружеството, е била предоставена в контекста на нещо различно от истински трудов договор.

31. Винаги е възможно, разбира се — независимо от всички други аспекти на отношението между страните — това, което изглежда като истински трудов договор, при по-внимателен анализ да се окаже различен вид договореност. Отново, нищо в преписката по делото не сочи това да е така в договора на г-н Van der Steen. По-скоро фактът, че той е получавал твърда месечна заплата, облагаема с данък върху дохода, върху която се дължат социалноосигурителни вноски, категорично е против такова тълкуване.

32. Следователно съм на мнение, че услугите, предоставени на дружество от лице в положението на г-н Van der Steen, както е описано в акта за препращане, попадат извън приложното поле на ДДС по силата на член 4, параграф 4 от Шеста директива, и че по отношение на тези услуги такова лице не е данъчнозадължено по смисъла на член 4, параграф 1.

33. Нидерландското правителство и Комисията изтъкват известен брой допълнителни съображения.

34. На първо място, при предоставянето на услугите си като нает лице засегнатото лице не действа „от свое собствено име, за своя собствена сметка и на своя собствена отговорност“ [21]. То действа от името, за сметка и на отговорност на дружеството.

35. На второ място, в качеството си на нает лице засегнатото лице не носи никакъв независим икономически риск [22]. Този риск се носи от дружеството, което влиза в договорни отношения с клиенти и им предоставя икономически услуги.

36. На трето място, поне на нивото на всяка сделка, на което действа ДДС, няма взаимна размяна на престации, при която полученото от доставчика на услугата възнаграждение да представлява действителната стойност на предоставената на получателя услуга [23]. Засегнатото лице получава твърда сума за заплата и премия за почивка, независимо от действително предоставените услуги [24].

21 — Решение по дело Heerma, цитирано по-горе, точка 18.

22 — Решение от 25 юли 1991 г. по дело Recaudadores de Tributos (C-202/90, Recueil, стр. I-4247, точка 13) и Решение от 23 март 2006 г. по дело FCE Bank (C-210/04, Recueil, стр. I-2803, точка 33 и сл.)

23 — Решение от 3 март 1994 г. по дело Tolsma (C-16/93, Recueil, стр. I-743, точка 14) и Решение от 21 март 2002 г. по дело Kennemer Golf & Country Club (C-174/00, Recueil, стр. I-3293, точка 39).

24 — Нищо не показва, че този фактор е допринесъл за неплатежоспособността на дружеството в настоящия случай, но фактът, че е можел да направи това, подчертава разликата между получена заплата и предоставена насрещна стойност.

37. Следователно поддържам становището си, че тъй като лице в положението на г-н Van der Steen не е данъчнозадължено по отношение на услугите, предоставени съгласно трудовия договор, то не може в това отношение да бъде третирано заедно с дружеството като „едно данъчнозадължено лице“ по смисъла на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, или вследствие на това, като един-единствен предприемач за целите на член 7, параграф 4 от Закона за данъка върху оборота.

38. Разбира се, никой от гореизложените доводи не засяга възможността лице, което е едноличен собственик, единствен директор и единствено нает лице на дружество, да бъде и данъчнозадължено лице на свое собствено основание в контекста на други икономически дейности, попадащи извън обхвата на трудовия договор. Когато такива дейности включват сделки с дружеството, е възможно, в зависимост от всичките обстоятелства, лицето и дружеството да бъдат третирани като едно данъчнозадължено лице. Описаните в акта за препращане факти обаче не са такива.

Заключение

39. В светлината на гореизложените доводи, на мнение съм, че Съдът следва да даде следния отговор на повдигнатия от Gerechtshof te Amsterdam въпрос:

„Физическо лице, което доставя услуги на данъчнозадължено лице съгласно трудов договор, в този контекст не е самото то данъчнозадължено лице по смисъла на член 4, параграф 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета, защото не извършва икономическа дейност по независим начин. Обратно, подобни услуги са изключени от приложното поле на ДДС по силата на член 4,

параграф 4 от същата директива. В това отношение е без значение дали работодателят е юридическо лице, на което наетото лице е същевременно собственик и/или директор или дори едноличен собственик и единствен директор, стига двете страни да имат отделна правосубектност, включваща способността да сключват трудов договор помежду си, и действително да са сключили такъв договор, съгласно който се доставят услугите.“