CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
ELEANOR SHARPSTON
prezentate la 14 iunie 2007 [1]

1. Autoritățile fiscale consideră o societate cu răspundere limitată și persoana care este acționar, director și angajat unic, ca fiind o entitate impozabilă unică în scopuri de TVA. Acest lucru este posibil numai dacă persoana poate fi considerată, în primul rând, persoană impozabilă cu privire la activitatea sa în cadrul societății. De aceea, Gerechtshof te Amsterdam (Curtea de Apel Amsterdam, Țările de Jos) dorește să afle dacă acea activitate este o „activitate economică" desfășurată independent în sensul Celei de a șasea directive TVA [2].

Reglementarea aplicabilă privind TVA

Reglementarea comunitară

2. La data faptelor din acțiunea principală, articolul 2 din A șasea directivă prevedea că sunt supuse TVA-ului „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare" [3].

3. Articolul 4 prevede, în măsura în care prezintă relevanță, următoarele:

„(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

1 — Limba originală: engleza.

2 — 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), cu modificările ulterioare, însă nu în ceea ce privește prevederile citate în prezenta cauză. La 1 ianuarie 2007, A șasea directivă a fost abrogată și înlocuită cu Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

3 — Aceeași prevedere se regăsește la articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112.

producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și 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.

[…] 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.

[…]" [4] [traducere neoficială]

Legislația olandeză

4. Articolul 7 alineatul (1) din Wet op de Omzetbelasting (Legea privind TVA) din 1968 prevede că este întreprinzător „orice persoană care exercită o activitate comercială în mod independent". Conform articolului 7 alineatul (2), prin „întreprindere" se înțelege în principal exercitarea unei profesii sau exploatarea unui element de patrimoniu în vederea obținerii de venituri durabile.

5. În temeiul articolului 7 alineatul (4) din aceeași lege, persoanele care sunt întreprinzători, conform cu această definiție, și ale căror legături pe plan financiar, economic și de organizare sunt concepute astfel încât să constituie o unitate, sunt considerate întreprinzător unic. Decizia ca aceștia să fie tratați în acest mod va fi luată de inspectorul fiscal competent.

Jurisprudența comunitară

6. În cauza *Heerma* [5], o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare adresată Curții de

4 — Prevederi reproduse în esență la articolul 9 alineatul (1), la articolul 10 și la articolul 11 din Directiva 2006/112.

5 — Hotărârea din 27 ianuarie 2000 (C-23/98, Rec., p. I-419).

către Hoge Raad (Curtea Supremă) din Țările de Jos, un agricultor înființase împreună cu soția o societate, la care a contribuit prin punerea la dispoziție a bunurilor mobile ce constituiau mijloacele de producție ale exploatării sale. Ulterior a construit un staul pentru bovine pe care l-a închiriat societății în schimbul unei chirii anuale. Acesta și societatea au solicitat să fie excluși de la scutirea plății TVA-ului pe baza activității de închiriere [6].

7. Curtea a hotărât că „articolul 4 alineatul (1) din [A șasea directivă] trebuie să fie interpretat în sensul că, în cazul în care singura activitate economică a unei persoane, în înțelesul acelei prevederi, constă în închirierea unui bun corporal unei societăți, precum o societate de drept civil olandez, în cadrul căreia această persoană este asociată, închirierea respectivă trebuie considerată încheiată în mod independent în sensul aceleiași prevederi".

8. În susținerea acestei soluții, Curtea a remarcat că „nu există, în ceea ce privește activitatea vizată, între societate și asociat legături de subordonare similare celor menționate la articolul 4 alineatul (4) din A șasea directivă, care să excludă condiția de independență a asociatului. Din contră, prin închirierea unui bun corporal societății, asociatul acționează în nume propriu, în contul său și pe proprie răspundere, chiar dacă este în același timp director al societății care a închiriat respectivul bun. Activitatea de închiriere respectivă nu ține, de fapt, de managementul sau de reprezentarea societății" [7].

Jurisprudența olandeză

9. Într-o hotărâre pronunțată ulterior Hotărârii Heerma [8], Hoge Raad s-a bazat pe aceasta pentru a interpreta articolul 7 alineatul (4) din Legea privind TVA, într-o situație în care o persoană care era directorul unei societăți în cadrul căreia deținea 75 % din acțiuni facturase societății serviciile de management ale acestuia. Hoge Raad a indicat că, în dreptul olandez, un director este un angajat al societății, dar că, spre deosebire de un angajat obișnuit, nu este într-o poziție de subordonare față de societate. În aceste condiții, Hoge Raad a considerat că persoana respectivă a acționat în mod necesar în calitate de persoană independentă atunci când a furnizat societății servicii de management. În susținerea concluziei menționate, acesta s-a bazat, de asemenea, pe modul de redactare a articolului 4 alineatul (4) din A șasea directivă [9] și pe hotărârea pronunțată de Curte în cauza Asscher [10].

6 — Scutire și excludere opțională a acesteia, în conformitate cu articolul 13 B litera (b) și cu articolul 13 C litera (a) din A șasea directivă.

7 — Punctul 18 din hotărâre.

8 — Hotărârea nr. 35 775 din 26 aprilie 2002; a se vedea în special punctele 3.6 și 3.10.

9 — În special pe expresia „dau naștere relației angajator-angajat".

10 — Hotărârea din 27 iunie 1996 (C-107/94, Rec., p. I-3089).

10. Cauza Asscher a vizat reglementările Tratatului privind dreptul la libera circulație a persoanelor și efectul acestora asupra prevederilor referitoare la impozitul pe venit. În hotărârea sa [11], Curtea a declarat că directorul unei societăți (olandeze), al cărei acționar unic este, „nu își exercită activitatea în cadrul unei relații de subordonare, astfel că nu poate fi considerat «lucrător» în sensul articolului [39 CE], ci o persoană care exercită o activitate independentă în sensul articolului [43 CE]". Această cauză nu a vizat noțiunea de angajare în contextul TVA-ului.

Procedura și întrebările preliminare

11. Domnul van der Steen exploata o firmă de servicii de curățenie, ca întreprindere individuală. În această calitate, acesta era un comerciant în sensul Legii privind TVA.

12. Ulterior domnul van der Steen a înființat o societate cu răspundere limitată, J. A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV (denumită în continuare „societatea"), în cadrul căreia era director unic și acționar unic. Societatea, care era o întreprindere în sensul Legii privind TVA, a preluat întreprinderea. A continuat să efectueze toate activitățile legate de societate, după încheierea verbală a unui contract de muncă cu societatea [12]. Societatea i-a plătit acestuia un salariu lunar fix și o primă de vacanță anuală, din care se rețineau impozitele relevante și contribuțiile la fondul asigurărilor sociale. Nu existau alți angajați.

13. În momentul în care societatea nu și-a mai putut plăti datoriile, a fost preluată de o altă societate [13]. Domnul van der Steen a încetat să fie angajatul propriei societăți pentru a deveni angajatul celei de a doua societăți.

14. În cursul procedurii de lichidare a conturilor TVA-ului ale domnului van der Steen și ale societății insolvente, inspectorul fiscal a decis că, potrivit articolului 7 alineatul (4) din Legea privind TVA, cele două constituiau o singură entitate fiscală. În susținerea acestei decizii, inspectorul fiscal a invocat Hotărârea nr. 35 775 Hoge Raad, precum și o decizie a Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe) [14] întemeiată pe această hotărâre. În decizie, Staatssecretaris declară în special că „directorul unei societăți în cadrul căreia deține mai mult de jumătate

11 — A se vedea punctul 26.

12 — Dacă este într-adevăr reală această situație, putem spera că domnul van der Steen a încheiat contractul verbal fără a avea martori. Modalitățile practice de încheiere a unui asemenea contract ar fi putut părea ca fiind cel puțin bizare persoanelor care ar fi asistat din întâmplare.

13 — În decizia de trimitere nu sunt menționate detalii, dar aceasta pare să indice că domnul van der Steen nu a fost nici acționar, nici director al acestei societăți.

14 — Decizia DBG2002/3677M din 24 iulie 2002.

din acțiuni și primește o remunerație pentru serviciile prestate pentru societate este considerat întreprinzător în sensul articolului 7 din Legea privind TVA din 1968. Faptul că aceste activități sunt exercitate sau nu pe baza unui contract de muncă încheiat cu respectiva societate nu are nicio relevanță."

15. Domnul van der Steen a introdus o acțiune împotriva deciziei inspectorului, în prezent cauza fiind judecată în fața Gerechtshof te Amsterdam. Acesta subliniază că decizia nu poate fi justificată decât dacă domnul van der Steen ar îndeplini condițiile care l-ar califica drept întreprinzător în scopuri de TVA și se întreabă dacă o astfel de constatare este compatibilă cu dreptul comunitar.

16. Acesta este motivul pentru care Gerechtshof solicită Curții să se pronunțe asupra întrebării preliminare de mai jos:

„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 al reprezentării societății închise și nu fac parte, prin urmare, din circuitul economic?"

17. Guvernul olandez și Comisia au depus observații scrise și ambele au susținut că o persoană care se găsește în situația descrisă nu desfășoară activități economice în mod independent. Domnul van der Steen nu a depus observații. Niciuna dintre părți nu a solicitat să fie ascultată, nu a avut loc nicio procedură orală.

Analiză

18. După cum arată Comisia, în cazul în care un întreprinzător înființează o societate pentru a continua activitatea sa, în general scopul este de a crea o persoană juridică separată, distinctă de propria persoană [15]. Acest lucru este util pentru a limita răspunderea personală cu privire la societate [16].

19. În cazul în care există două entități juridice distincte, este clar faptul că acestea pot

15 — Prevederile juridice care reglementează astfel de societăți sunt, într-o anumită măsură, armonizate de Cea de a douăsprezecea directivă 89/667/CEE în materie de drept al societăților comerciale a Consiliului din 21 decembrie 1989 privind societățile comerciale cu răspundere limitată cu asociat unic (JO L 395, p. 40, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 104).

16 — A se compara cu articolul 7 din aceeași directivă, conform căruia „[u]n stat membru poate să nu permită constituirea de societăți unipersonale, dacă legislația sa prevede că un întreprinzător particular poate constitui o întreprindere a cărei răspundere este limitată la o sumă destinată unei activități declarate".

acționa independent una de cealaltă și că pot stabili între ele diferite forme de relații juridice.

20. În Hotărârea Heerma, de exemplu, fermierul și societatea erau entități distincte, lucru care permitea fermierului să acorde societății un contract de închiriere a unui bun imobil care îi aparținea. Curtea a decis că, procedând astfel, acesta exercita în mod independent o activitate economică în scopuri de TVA.

21. În prezenta cauză, domnul van der Steen și societatea erau entități separate, iar domnul van der Steen era în măsură să încheie un contract de muncă cu respectiva societate, acest lucru având, de altfel, loc.

22. În măsura în care munca executată în beneficiul societății intră în domeniul de aplicare al contractului de muncă, aceasta este exclusă, în principiu, din domeniul de aplicare al TVA-ului prin formularea clară a articolului 4 alineatul (4) din A șasea directivă.

23. În această privință, situația acestuia contrastează cu cea a domnului Heerma, de vreme ce arendarea și închirierea de bunuri imobile nu sunt activități care intrau în domeniul de aplicare al TVA-ului și sunt, de altfel, menționate în mod explicit la articolul 13 B litera (b) și la articolul 13 C litera (a) din A șasea directivă [17].

24. Se pare că, prin urmare, decizia inspectorului fiscal, pe care o contestă domnul van der Steen, nu reflectă o interpretare corectă a dreptului comunitar. În măsura în care aceasta este bazată pe decizia pronunțată de Staatssecretaris van Financiën și pe o hotărâre a Hoge Raad, acestea pot, de asemenea, să conțină o interpretare eronată.

25. Avantajele prezentate de excluderea relațiilor de muncă din domeniul de aplicare al TVA-ului sunt evidente. Dacă nu ar fi excluse, fiecare angajat ar trebui să se înregistreze pentru plata TVA-ului și taxa ar trebui aplicată tuturor salariilor. Angajații care produc bunuri impozabile ar putea să deducă acel TVA, dar acest lucru ar însemna o constrângere considerabilă pentru cei care produc bunuri scutite de la plata TVA-ului, cu excepția cazului în care s-ar introduce un mecanism de compensare care, la rândul lui, ar reprezenta o constrângere. În schimb, în cazul în care relațiile de lucru sunt excluse din domeniul de aplicare al TVA-ului, cheltuielile pentru forța de muncă fac parte din valoarea adăugată a produselor rezultate.

17 — Articolul 135 alineatul (1) primul și al doilea paragraf din Directiva 2006/112.

Cheltuielile sunt, astfel, automat incluse în baza impozabilă la momentul taxării produselor, dar nu au niciun efect, în materie de TVA, asupra produselor rezultate scutite de la plata TVA-ului. Această excludere nu numai că permite economisirea unei activități administrative considerabile, ci și garantează neutralitatea taxei și aplicarea generală a acesteia produselor impozabile.

26. În consecință, nu este de dorit ca o activitate care intră în domeniul de aplicare al contractului de muncă să fie considerată o activitate impozabilă independentă.

27. Motivele care au determinat Hoge Raad și Staatssecretaris van Financiën să adopte punctul de vedere pe care se bazează decizia contestată rezultă din două Hotărâri ale Curții – Heerma și Asscher [18] – și din natura relației dintre o societate și directorii acesteia în legislația olandeză.

28. Nu considerăm că cele două hotărâri citate susțin acest punct de vedere. Cauza Heerma nu a vizat un contract de muncă, ci activitatea în mod clar independentă și impozabilă care constă în arendarea sau în închirierea de bunuri imobiliare. În cauza Asscher, Curtea a făcut o distincție între activitatea salariată și activitatea independentă pe baza existenței sau a absenței unei relații de „subordonare", dar acest lucru a fost aplicat, după cum arată Comisia, în contextul total diferit de a determina articolul tratatului care se aplică în materie de liberă circulație.

29. Pentru Curte este mult mai dificil să formuleze un punct de vedere în ceea ce privește relația dintre o societate și directorii acesteia în legislația olandeză [19]. Din Hotărârea nr. 35 775 [20] a Hoge Raad reiese aparent faptul că serviciile furnizate societății de un director, în calitatea sa de director, pot fi *considerate* ca fiind furnizate pe baza unui contract de muncă. Dacă acest caz se aplică, hotărârea se limitează la a afirma că, probabil, în scopuri de TVA, astfel de servicii nu trebuie să fie considerate în mod automat ca fiind furnizate în cadrul unui contract de muncă. O astfel de teză nu este în mod necesar incompatibilă cu excluderea relațiilor de lucru *efective* din domeniul de aplicare al TVA-ului. Această teză semnifică numai că un serviciu, care, într-un alt context, ar fi fost considerat ca ținând de domeniul de aplicare al contractului, trebuie să fie totuși examinat, în scopuri de TVA, pentru a determina dacă nu a fost furnizat, de fapt, în cadrul exercitării unei activități independente.

18 — A se vedea punctele 6-8 și notele de subsol 5 și 10 de mai sus.

19 — A se vedea totuși, în contextul securității sociale, Hotărârea din 10 iulie 1986, Segers (79/85, Rec., p. 2375), și Hotărârea din 19 martie 2002, Hervein și alții (C-393/99 și C-394/99, Rec., p. I-2829).

20 — În special la punctul 3.8.

30. Acestea fiind spuse, nimic din dosar nu sugerează, după cum arată Comisia, că vreunul dintre serviciile furnizate către societate de domnul van der Steen a fost furnizat în afara cadrului unui adevărat contract de muncă.

31. Bineînțeles că este posibil – indiferent de orice alte aspecte ale relației dintre părți – ca, la o examinare mai atentă, ceea ce pare a fi un contract real de muncă să se dovedească a fi un alt tip de convenție. Din nou, nimic din dosar nu sugerează că așa ar sta lucrurile în cazul contractului domnului van der Steen. Din contră, faptul că a primit un salariu lunar fix impozabil și sume alocate la fondul contribuțiilor de securitate socială se opune în mod clar unei astfel de interpretări.

32. De aceea considerăm că serviciile furnizate unei societăți de către o persoană care se găsește în situația domnului van der Steen, astfel cum a fost descrisă în decizia de trimitere, nu fac obiectul domeniului de aplicare al TVA-ului în temeiul articolului 4 alineatul (4) din A șasea directivă și că o astfel de persoană nu este, în ceea ce privește aceste servicii, impozabilă în sensul articolului 4 alineatul (1).

33. Guvernul olandez și Comisia au înaintat un anumit număr de considerații suplimentare.

34. În primul rând, persoana vizată nu acționează „în nume propriu, în contul său și pe proprie răspundere” [21] în momentul în care își furnizează serviciile în calitate de angajat. Aceasta acționează în numele, în contul și pe răspunderea societății.

35. În al doilea rând, în calitatea sa de angajat, persoana vizată nu suportă niciun risc economic independent [22]. Acest risc este suportat de societatea care încheie contracte cu clienții și le furnizează servicii economice.

36. În al treilea rând – cel puțin la nivelul fiecărei tranzacții la care operează TVA-ul –, nu există prestații reciproce în cadrul cărora retribuția primită de furnizorul serviciilor reprezintă contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului [23]. Persoana respectivă primește un salariu fix și o primă de vacanță anuală, indiferent de serviciile care au fost furnizate efectiv [24].

21 — Hotărârea Heerma, punctul 18.

22 — Hotărârea din 25 iulie 1991, Recaudadores de Tributos (C-202/90, Rec., p. I-4247, punctul 13), și Hotărârea din 23 martie 2006, FCE Bank (C-210/04, Rec., p. I-2803, punctul 33 și următoarele).

23 — Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma (C-16/93, Rec., p. I-743, punctul 14), și Hotărârea din 21 martie 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Rec., p. I-3293, punctul 39).

24 — Nimic nu indică faptul că un astfel de factor a contribuit la insolvabilitatea societății din acest caz, dar faptul că ar fi putut face acest lucru subliniază distincția dintre salariul primit și valoarea oferită.

37. Se confirmă astfel opinia conform căreia, de vreme ce o persoană în situația domnului van der Steen nu este o persoană impozabilă în ceea ce privește serviciile furnizate pe baza contractului de muncă, acesta nu poate, sub acest aspect, să fie tratat împreună cu societatea drept „persoană impozabilă unică", în sensul celui de al doilea paragraf din articolul 4 alineatul (4) din A șasea directivă, sau, în consecință, drept întreprinzător unic, conform prevederilor articolului 7 alineatul (4) din Legea privind TVA.

38. Bineînțeles, niciuna dintre considerațiile anterioare nu anulează posibilitatea ca o persoană care este acționar unic, director unic și angajat unic al unei societăți să fie, de asemenea, o persoană impozabilă, cu titlu personal, în contextul altor activități economice care nu fac obiectul contractului de muncă. Când astfel de activități implică operațiuni cu societatea, există posibilitatea, în funcție de toate circumstanțele, ca persoana și societatea să fie considerate o persoană impozabilă unică. Cu toate acestea, o astfel de situație nu corespunde faptelor care sunt descrise în decizia de trimitere.

Concluzie

39. Având în vedere considerațiile precedente, în opinia noastră, Curtea trebuie să răspundă întrebării formulate de Gerechtshof te Amsterdam după cum urmează:

„O persoană fizică ce furnizează servicii unei persoane impozabile pe baza unui contract de muncă nu este ea însăși, în acest context, o persoană impozabilă în sensul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977, deoarece nu derulează în mod independent o activitate

economică. Aceste servicii sunt, dimpotrivă, excluse din domeniul de aplicare al TVA-ului, în temeiul articolului 4 alineatul (4) din aceeași directivă. În această privință, a ști dacă angajatorul este o persoană juridică al cărui angajat este, de asemenea, acționar sau director, ori chiar unic acționar și unic director, nu prezintă importanță, cu condiția ca acele două părți să aibă personalitate juridică separată care să le confere capacitatea de a încheia între ele un contract de muncă și ca acestea să fi încheiat efectiv un astfel de contract pe baza căruia sunt furnizate serviciile."