

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)
z dnia 18 października 2007 r.*

W sprawie C-355/06

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Gerechtshof te Amsterdam (Niderlandy) postanowieniem z dnia 28 sierpnia 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 30 sierpnia 2006 r., w postępowaniu:

J.A. van der Steen

przeciwko

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C.W.A. Timmermans, prezes izby, L. Bay Larsen, K. Schieman, P. Kūris (sprawozdawca) i C. Toader, sędziowie,

* Język postępowania: niderlandzki.

rzecznik generalny: E. Sharpston,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou i A. Weimara, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 czerwca 2007 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- ¹ Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy 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. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

- 2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy J.A. van der Steenem a inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht (inspektor administracji podatkowej, urząd skarbowy w Utrechcie, zwany dalej „inspektorem”) w przedmiocie oddalenia odwołania wniesionego od decyzji tego inspektora uznającej za jednego podatnika dla celów poboru podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) spółki i samego skarżącego, jedyne zarządającego, wspólnika i pracownika tej spółki.

Ramy prawne

Uregulowanie wspólnotowe

- 3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.

- 4 Zgodnie z art. 4 szóstej dyrektywy:

„1. Podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [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 producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów 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 osiągnięcia 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.

Z zastrzeżeniem konsultacji przewidzianych w art. 29 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.

[...]”.

Uregulowanie krajowe

- ⁵ Artykuł 7 ust. 1 Wet op de omzetbelasting z 28 czerwca 1968 r. [ustawy o podatku obrotowym] (*Staatsblad* 1968 r., nr 329, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”)
- stanowi:

„Przedsiębiorcą jest każda osoba, która wykonuje działalność gospodarczą w sposób samodzielny”.

- 6 Zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy o podatku VAT przez „przedsiębiorstwo” należy rozumieć w szczególności wykonywanie zawodu lub wykorzystywanie składnika majątkowego w celu osiągnięcia stałych dochodów.
- 7 Zgodnie z art. 7 ust. 4 tej ustawy:

„Osoby fizyczne i podmioty w rozumieniu ordynacji podatkowej, które są przedsiębiorcami w rozumieniu niniejszego artykułu, które zamieszkują lub mają siedzibę na terytorium Niderlandów lub które mają tam stałe przedsiębiorstwo i których powiązania na płaszczyźnie finansowej, gospodarczej lub organizacyjnej są takiego rodzaju, że stanowią one jedną całość, są uznawane z urzędu lub na wniosek jednego lub kilku z nich w drodze decyzji inspektora, od której przysługuje odwołanie, za jednego przedsiębiorcę, począwszy od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w trakcie którego inspektor wydał taką decyzję. Sposób utworzenia, zmiany i zniesienia owej jedności dla celów podatkowych może zostać ustanowiony w drodze zarządzenia właściwego ministra”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

- 8 J.A. van der Steen do dnia 6 marca 1998 r. prowadził prywatne przedsiębiorstwo świadczące usługi w zakresie utrzymania czystości. Jako taki był przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy o podatku VAT.
- 9 Z dniem 6 marca 1998 r. skarżący stał się jedynym zarządzającym i współnikiem spółki z ograniczoną odpowiedzialnością J.A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV

(zwanej dalej „spółką”) utworzonej w dniu 4 lipca 1991 r., która przejęła i kontynuowała działalność prywatnego przedsiębiorstwa. Jako taka spółka była przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy o podatku VAT.

- 10 J.A. van der Steen zawarł ze spółką umowę o pracę, na podstawie której otrzymywał stałe miesięczne wynagrodzenie, a także roczny dodatek urlopowy stanowiący 8% wynagrodzenia rocznego. Spółka odliczała od jego wynagrodzenia podatki i składki na ubezpieczenie społeczne. Był on jedyną osobą zatrudnioną w spółce.
- 11 Ponieważ spółka nie była dłużej w stanie płacić swych zobowiązań, w grudniu 2002 r. złożony został wniosek o ogłoszenie upadłości. W dniu 5 stycznia 2005 r. ogłoszono upadłość spółki.
- 12 Z pisma z dnia 18 grudnia 2002 r. wynika, że J.A. van der Steen wystąpił do inspektora o przyznanie mu innego numeru dla celów VAT niż przyznany mu numer spółki, aby nie stanowić jednego podmiotu dla celów podatkowych w rozumieniu ustawy o podatku VAT.
- 13 Decyzją z dnia 28 kwietnia 2004 r. inspektor stwierdził, że J.A. van de Steen i spółka z dniem 1 maja 2004 r., tworzyli jeden podmiot dla celów podatkowych w rozumieniu art. 7 ust. 4 ustawy o podatku VAT. Na poparcie tej decyzji odesłał do wyroku nr 35775 Hoge Raad der Nederlanden z dnia 26 kwietnia 2002 r. Stanowiąc w przedmiocie odwołania, potwierdził swoje stanowisko w dniu 16 sierpnia 2004 r., powołując się na opartą na tym wyroku decyzję Staatssecretaris van Financiën (sekretarza państwa ds. finansów) z dnia 24 lipca 2002 r.

¹⁴ J.A. van der Steen wniósł skargę od tych decyzji do Gerechtshof te Amsterdam, który zwrócił uwagę na to, że decyzje te mogłyby zostać uznane za uzasadnione jedynie wtedy, gdyby zainteresowany spełniał przesłanki dla uznania go za przedsiębiorcę w rozumieniu podatku VAT, niemniej jednak zastanawiał się nad tym, czy takie twierdzenie jest zgodne z prawem wspólnotowym.

¹⁵ Gerechtshof te Amsterdam uważa że nie można twierdzić, że J.A. van der Steen znajduje się względem spółki w stosunku podporządkowania. W związku z tym zastanawia się, czy zgodnie z art. 7 ust. 4 ustawy o podatku od wartości dodanej, który stanowi przepis adaptujący do prawa krajowego postanowienia art. 4 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy, zainteresowany może zostać uznany za wykonującego działalność samodzielnie, nie będąc przy tym nie uznawanym za podmiot wykonujący samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów art. 4 ust. 1 tej dyrektywy.

¹⁶ W tych okolicznościach Gerechtshof te Amsterdam postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„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, w 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?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 17 W swoim pytaniu sąd krajowy zastanawia się zasadniczo nad tym, czy w rozumieniu art. 4 ust. 4 zdanie drugie szóstej dyrektywy osoba fizyczna, która wykonuje wszystkie prace w imieniu i na rachunek spółki będącej podatnikiem w wykonaniu umowy o pracę wiążącą jej z tą spółką, będąc przy tym jedynym wspólnikiem, zarządzającym i pracownikiem tej spółki, powinna sama zostać uznana za podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy.
- 18 Należy przypomnieć, że zgodnie z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy za podatnika uważa się osobę, która samodzielnie wykonuje jedną z działalności gospodarczych wymienioną w ust. 2 tego artykułu.
- 19 Artykuł 4 ust. 4 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi, że wyrażenie „samodzielnie” wyklucza opodatkowanie pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą przez umowę o pracę lub inny stosunek prawny tworzący stosunek podporządkowania w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy.
- 20 Ustęp 4 zdanie drugie tego artykułu przewiduje, że państwa członkowskie mogą z zastrzeżeniem konsultacji przewidzianych w art. 29 szóstej dyrektywy uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium kraju, które będąc prawnie niezależne, są ściśle związane ze sobą na płaszczyźnie finansowej, ekonomicznej i organizacyjnej.

- 21 W tym względzie należy stwierdzić, że w sytuacji, takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym należy przyznać, że istnieje stosunek podporządkowania pomiędzy obydwoma zainteresowanymi podmiotami.
- 22 W rzeczywistości w pierwszej kolejności należy podnieść, że o ile działalność spółki w zakresie utrzymania czystości była wykonywana wyłącznie przez J.A. van der Steena, to z kolei umowy dotyczące utrzymania czystości były zawierane przez spółkę, która płaciła zainteresowanemu stałe miesięczne wynagrodzenie oraz roczny dodatek urlopowy.
- 23 Po drugie, należy zauważyć, że w J.A. van der Steen, świadcząc usługi jako pracownik, nie działał we własnym imieniu, na własny rachunek lub na własną odpowiedzialność, lecz na rachunek i na odpowiedzialność spółki.
- 24 Po trzecie, Trybunał orzekł już odnośnie do warunków wynagradzania, że brak jest stosunku podporządkowania, o ile zainteresowani ponoszą ryzyko gospodarcze ich działalności (zob. wyrok z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla, Rec. str. I-4247, pkt 13).
- 25 W tym względzie sąd krajowy twierdzi, że J.A. van der Steen nie ponosi żadnego gospodarczego ryzyka wobec osób trzecich wówczas, gdy działa jako zarządzający spółką oraz gdy dokonuje tych czynności w ramach transakcji wykonywanych przez spółkę.

- 26 Z powyższego wynika, że pracownicy znajdujący się w sytuacji skarżącego przed sądem krajowym nie mogą być uważani za podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy.
- 27 Wyroki z dnia 27 czerwca 1996 r. w sprawie C-107/94 Asscher, Rec. str. I-3089 oraz z dnia 27 stycznia 2000 r. w sprawie C-23/98 Heerma, Rec. str. I-419 uniemożliwiają przyjęcie innej wykładni.
- 28 W przywołanym wyroku w sprawie Heerma Trybunał bowiem po stwierdzeniu, że wynajem nieruchomości przez zainteresowanego spółce cywilnej, której był współnikiem, za który otrzymywał czynsz, stanowił odpłatne świadczenie w rozumieniu art. 2 szóstej dyrektywy, orzekł w pkt 17, że współnik, który oddaje w najem nieruchomość spółce, której jest współnikiem, posiadającej status podatnika działa samodzielnie w rozumieniu art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy.
- 29 Podobnie w pkt 18 tego wyroku Trybunał stwierdził, że jeżeli chodzi o sporną działalność, brak było pomiędzy spółką a współnikiem stosunków podporządkowania takich, jak wymienione w art. 4 ust. 4 akapit pierwszy szóstej dyrektywy. Przeciwnie, oddając spółce w najem nieruchomość, współnik działa we własnym imieniu i na swój własny rachunek i odpowiedzialność, nawet jeżeli jednocześnie jest zarządzającym spółką.
- 30 W postępowaniu przed sądem krajowym wiadomo, że pomimo iż J.A. van der Steen był jedynym zarządzającym i jedynym akcjonariuszem spółki, to jednak wykonywał swoje czynności w ramach umowy o pracę. Z powyższego wynika, że sytuacja J.A. van der Steena nie jest, co słusznie zauważyła rzeczniczka generalna w pkt 22 opinii, sytuacją opisaną w wyroku w sprawie Heerma, ponieważ w zakresie, w jakim prace wykonywane przez zainteresowaną na rzecz spółki objęte były zakresem stosowania umowy o pracę, co do zasady były one wyłączone z zakresu stosowania podatku VAT poprzez jednoznaczne brzmienie art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy.

31 Ponadto tok rozumowania przyjęty przez Trybunał, który orzekł w pkt 26 przywołanego wyroku w sprawie Asscher, że członek zarządu spółki, który jest jedynym akcjonariuszem, nie wykonuje swojej działalności w ramach stosunku podporządkowania, a zatem nie może być uznany za „pracownika” w rozumieniu art. 48 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 39 WE), lecz powinien być uznawany za osobę wykonującą działalność na własny rachunek w rozumieniu art. 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE), nie może zostać transponowany do sprawy przed sądem krajowym, która nie dotyczy swobodnego przepływu osób i należy jedynie do dziedziny podatku VAT, zmierzając do zdefiniowania statusu podatnika tego podatku.

32 Z uwagi na powyższe rozważania na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że w rozumieniu art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy osoba fizyczna, która wykonuje wszystkie prace w imieniu i na rachunek spółki na podstawie umowy o pracę wiążącej ją z tą spółką, będąc ponadto jedynym wspólnikiem, zarządzającym i członkiem personelu pracowniczego tej spółki, sama nie jest podatnikiem w rozumieniu art. 4 ust. 1 tej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

33 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

W rozumieniu art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy 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 osoba fizyczna, która wykonuje wszystkie prace w imieniu i na rachunek spółki na podstawie umowy o pracę wiążącej ją z tą spółką, będąc ponadto jedynym wspólnikiem, zarządzającym i członkiem personelu pracowniczego tej spółki, sama nie jest podatnikiem w rozumieniu art. 4 ust. 1 tej dyrektywy.

Podpisy