

V?c C-355/06

J. A. van der Steen

v.

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht.

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Gerechtshof te Amsterdam)

„Šestá sm?rnice o DPH – Samostatná hospodá?ská ?innost – Spole?nost s ru?ením omezeným – Výkon ?inností spole?nosti jedinou fyzickou osobou, která je jednatelem, spole?níkem a zam?stnancem“

Stanovisko generální advokátky E. Sharpston p?ednesené dne 14. ?ervna 2007

Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 18. ?íjna 2007

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Hospodá?ské ?innosti ve smyslu ?lánku 4 šesté sm?rnice

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 4 odst. 1 a 4)

Pro účely použití ?l. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu není fyzická osoba, která vykonává všechny práce jménem a na účet spole?nosti podléhající dani na základ? pln?ní pracovní smlouvy, která ji váže k uvedené spole?nosti, v níž je tato osoba mimoto jediným spole?níkem, jediným jednatelem i jediným pracovníkem, osobou povinnou k dani ve smyslu ?l. 4 odst. 1 uvedené sm?rnice.

V takové situaci totiž fyzická osoba nem?že být považována za osobu, která provádí samostatn? n?terou z hospodá?ských ?inností ve smyslu tohoto posledn? uvedeného ustanovení, jelikož nelze nebrat na v?domí existenci vztahu zam?stnavatele a zam?stnance ve smyslu ?l. 4 odst. 4 prvního pododstavce šesté sm?rnice mezi touto osobou a spole?ností v oblasti pracovních podmínek a odm??ování zam?stnance, jakož i odpovědnosti zam?stnavatele.

(viz body 18–19, 21, 32 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

18. ?íjna 2007(*)

„Šestá směrnice o DPH – Samostatná hospodářská činnost – Společnost s ručením omezeným – Výkon činností společností jedinou fyzickou osobou, která je jednatelem, společníkem a zaměstnancem“

Ve věci C-355/06,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Gerechtshof te Amsterdam (Nizozemsko) ze dne 28. srpna 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 30. srpna 2006, v řízení

J. A. van der Steen

proti

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, L. Bay Larsen, K. Schieman, P. Krijs (zpravodaj) a C. Toader, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster, jako zmocněnkyní,
- za Komisi Evropských společností D. Triantafyllouem a A. Weimarem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 14. června 2007,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi J. A. van der Steenem a Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht (dále jen „správce daní“) ve věci zamítnutí námitky proti rozhodnutí posledně uvedeného považovat pro účely výbĚru daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) společnost a samotného žalobce, který je jediným jednatelem, společníkem i zaměstnancem uvedené společnosti, za jedinou daňovou jednotku.

Právní rámec

Právní úprava Společností

3 Podle §l. 2 bodu 1 šesté směrnice jsou podmínětem daně z přidané hodnoty dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněná v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

4 Podle článku 4 šesté směrnice:

„1. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

[...]

4. Použitím slova ‚samostatně‘ v odstavci 1 se vyloučí z povinnosti odvádět daň zaměstnanci a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.

S výhradou konzultací podle článku 29 může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území určité země a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

5 Článek 7 odst. 1 zákona o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting) ze dne 28. června 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 329, dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„Podnikatelem je každá osoba, která samostatně podniká.“

6 Podle §l. 7 odst. 2 zákona o DPH se „podnikáním“ rozumí zejména výkon povolání nebo využívání majetku za účelem získávání pravidelného příjmu.

7 Podle §l. 7 odst. 4 uvedeného zákona:

„Fyzické osoby a organizace ve smyslu obecného zákona o státních daních, které jsou podnikateli ve smyslu tohoto článku, které mají bydliště nebo sídlo v Nizozemsku nebo tam mají stálou provozovnu a které jsou ve finančním, organizačním a hospodářském ohledu propojeny tak, že tvoří jednu jednotku, jsou považovány, na žádost jedné nebo několika z nich, nebo i bez této žádosti na základě rozhodnutí správce, proti kterému lze podat opravný prostředek, za jediného podnikatele od prvního dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém správce daně přijal toto rozhodnutí. Podrobná úprava vytvoření, změny a zrušení daňové jednotky může být stanovena ministerskou vyhláškou.“

Spor v převodním řízení a předběžná otázka

8 J. A. van der Steen podnikal do 6. března 1998 jako samostatná osoba poskytující úklidové

služby. Jako takový byl podnikatelem ve smyslu zákona o DPH.

9 Od 6. března 1998 se dotyčný stal jednatelem a jediným společníkem společnosti s ručením omezeným J. A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV (dále jen „společnost“), založené dne 4. července 1991, která převzala činnost doposud vykonávanou touto samostatnou osobou a pokračovala v ní. Společnost jako taková byla podnikem ve smyslu zákona o DPH.

10 J. A. van der Steen uzavřel se společností pracovní smlouvu, podle které obdržel pevně stanovený měsíční plat a jednou ročně příspěvek na dovolenou ve výši 8 % svého ročního platu. Společnost z jeho platu odváděla daň z příjmu a povinné příspěvky na sociální pojištění. J. A. van der Steen byl jediným zaměstnancem společnosti.

11 Jelikož společnost nebyla schopna splácet své dluhy, byl v prosinci 2002 podán návrh na prohlášení konkurzu na její majetek. Konkurs byl na majetek této společnosti prohlášen dne 5. ledna 2005.

12 Z dopisu ze dne 18. prosince 2002 vyplývá, že J. A. van der Steen správce daně požádal o to, aby mu bylo přiděleno číslo plátce DPH odlišné od čísla plátce DPH společnosti, aby netvořil se svou společností jedinou daňovou jednotku ve smyslu zákona o DPH.

13 Rozhodnutím ze dne 28. dubna 2004 správce daně rozhodl, že J. A. van der Steen a společnost tvoří od 1. května 2004 jedinou daňovou jednotku podle čl. 7 odst. 4 zákona o DPH. Na podporu tohoto rozhodnutí odkázal na rozsudek č. 35775 Hoge Raad der Nederlanden ze dne 26. dubna 2002. V reakci na podanou námitku správce daně svj postoj dne 16. srpna 2004 potvrdil s odkazem na rozhodnutí Staatssecretaris van Financiën (státního tajemníka pro finance) ze dne 24. července 2002, založené na tomto rozsudku.

14 J. A. van der Steen podal proti uvedeným rozhodnutím žalobu ke Gerechtshof te Amsterdam, který zdrazňuje, že tato rozhodnutí mohou být odvodněná pouze za předpokladu, že dotyčný je považován za podnikatele ve smyslu zákona o DPH, avšak není si jist, zda je takový závěr slučitelný s právem Společenství.

15 Gerechtshof te Amsterdam má za to, že nelze tvrdit, že mezi J. A. van der Steenem a společností vznikl vztah zaměstnance a zaměstnavatele. Nicméně se táže, zda podle ustanovení čl. 7 odst. 4 zákona o DPH, která ve vnitrostátním právu představují prováděcí opatření ustanovení čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice, může být dotyčný považován za osobu, která samostatně podniká, aniž by však byl považován za osobu samostatně provádějící hospodářské činnosti ve smyslu čl. 4 odst. 1 uvedené směrnice.

16 Za těchto podmínek se Gerechtshof te Amsterdam rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Má být čl. 4 odst. 1 šesté směrnice vykládán tak, že pokud jediná činnost fyzické osoby spoívá v tom, že vykonává všechny práce, které vyplývají z činností společnosti s ručením omezeným, v níž je tato osoba jediným jednatelem, jediným společníkem i jediným ‚pracovníkem‘, nejsou tyto práce hospodářskými činnostmi, protože jsou prováděny v rámci jednatelství a zastupování společnosti s ručením omezeným, a tedy nikoliv v rámci hospodářského styku?“

K předběžné otázce

17 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda pro účely použití čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice musí být fyzická osoba, která vykonává všechny práce jménem a na účet společnosti podléhající dani na základě plnění pracovní smlouvy, která ji váže k

uvedené společnosti, v níž je tato osoba mimoto jediným společníkem, jediným jednatelem i jediným pracovníkem, sama považována za osobu povinnou k dani ve smyslu § 4 odst. 1 šesté směrnice.

18 Je třeba bez dalšího připomenout, že § 4 odst. 1 šesté směrnice za osobu povinnou k dani považuje jakoukoli osobu, která provádí samostatně kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2 téhož článku.

19 Článek 4 odst. 4 první pododstavec šesté směrnice upřesňuje, že použitím slova „samostatně“ v odstavci 1 se vyloučí z povinnosti odvádět daň zaměstnanci a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance, jakož i odpovědnosti zaměstnavatele.

20 Odstavec 4 druhý pododstavec uvedeného článku stanoví, že s výhradou konzultací podle článku 29 šesté směrnice mohou členské státy považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území určité země a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.

21 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že v situaci, jaká je ve sporu v původním řízení, je zřejmé, že mezi oběma dotýnými osobami existuje vztah zaměstnavatele a zaměstnance.

22 Zaprvé je totiž třeba uvést, že i když úklidové činnosti společnosti byly prováděny výlučně J. A. van der Steenem, smlouvy o úklidu byly naproti tomu uzavírány společností, která dotýnému platila pevně stanovený měsíční plat a jednou ročně příspěvek na dovolenou. Daň z příjmů a příspěvky na sociální zabezpečení byly z jeho platu odváděny společností. J. A. van der Steen tak byl při určování podmínek svého odměňování na společnosti závislý.

23 Zadruhé je třeba poznamenat, že J. A. van der Steen, pokud své služby poskytoval jako zaměstnanec, nejednal svým jménem, na svůj účet a na svou odpovědnost, nýbrž na účet a odpovědnost společnosti.

24 Zatímco Soudní dvůr rozhodl, že co se týče podmínek odměňování, není dán vztah podřízenosti, pokud dotýné osoby nesou hospodářské riziko své činnosti (viz rozsudek ze dne 25. července 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Recueil, s. I-4247, bod 13).

25 V tomto ohledu předkládající soud upřesňuje, že J. A. van der Steen nenesl za své vystupování jako jednatel společnosti a za svou činnost v rámci jednání společnosti vůči třetím osobám žádné hospodářské riziko.

26 Z toho vyplývá, že zaměstnanec v situaci žalobce v původním řízení nemůže být považován za osobu povinnou k dani ve smyslu § 4 odst. 1 šesté směrnice.

27 Rozsudky ze dne 27. června 1996, Asscher (C-107/94, Recueil, s. I-3089), a ze dne 27. ledna 2000, Heerma (C-23/98, Recueil, s. I-419), nemohou vést k odlišnému výkladu uvedeného ustanovení.

28 Ve výše uvedeném rozsudku Heerma totiž Soudní dvůr nejprve konstatoval, že pronájem majetku dotýnou osobou společností, jejímž je sama společníkem, za který dostává nájemné, představuje poskytování služeb za protiplnění ve smyslu článku 2 šesté směrnice, a poté v bodě 17 rozhodl, že společník, který pronajme nemovitost společnosti podléhající dani, v níž má podíl, jedná samostatně ve smyslu § 4 odst. 1 šesté směrnice.

29 Stejně tak v bodě 18 uvedeného rozsudku Soudní dvůr upřesnil, že pokud jde o dotčenou

innost, neexistuje mezi společností a společníkem vztah zaměstnavatele a zaměstnance podobný tomu, který je uveden v §l. 4 odst. 4 prvním pododstavci šesté směrnice. Naopak při pronajímání hmotného majetku společností jedná společník svým jménem, na svůj účet a na svou odpovědnost, i pokud je současně jednatelem společnosti, jež je nájemcem.

30 Ve věci v původním řízení je nesporné, že i když byl J. A. van der Steen jediným jednatelem a jediným společníkem společnosti, svou innost nicméně vykonával v rámci pracovní smlouvy. Z toho vyplývá, že situace J. A. van der Steena není situací popsanou ve výše uvedeném rozsudku Heerma a že, jak uvedla generální advokátka v bodě 22 svého stanoviska, pokud práce jím vykonávaná pro společnost spadala do rozsahu působnosti pracovní smlouvy, byla v zásadě vyňata z rozsahu působnosti DPH na základě jednoznačného znění §l. 4 odst. 4 šesté směrnice.

31 Mimoto úvahy přijaté Soudním dvorem, který v bodě 26 výše uvedeného rozsudku rozhodl, že innost osoby, která je jednatelem společnosti, jejímž je zároveň jediným společníkem, není prováděna v rámci vztahu zaměstnance a zaměstnavatele, a takovou osobu tedy nelze považovat „za „pracovníka“ ve smyslu článku 48 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 39 ES), nýbrž musí být považována za osobu vykonávající samostatnou výdělečnou innost ve smyslu článku 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES), nemohou být použity na věc projednávanou v původním řízení, která se netýká volného pohybu osob, a spadá pouze do oblasti DPH a má za cíl vymezit osobu povinnou k této dani.

32 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je namístě na položenou otázku odpovědět, že pro účely použití §l. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice fyzická osoba, která vykonává všechny práce jménem a na účet společnosti podléhající dani na základě plnění pracovní smlouvy, která ji váže k této společnosti, v níž je tato osoba mimoto jediným jednatelem, jediným společníkem i jediným pracovníkem, není sama osobou povinnou k dani ve smyslu §l. 4 odst. 1 uvedené směrnice.

K nákladům řízení

33 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

Pro účely použití §l. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní fyzická osoba, která vykonává všechny práce jménem a na účet společnosti podléhající dani na základě plnění pracovní smlouvy, která ji váže k této společnosti, v níž je tato osoba mimoto jediným jednatelem, jediným společníkem i jediným pracovníkem, není sama osobou povinnou k dani ve smyslu §l. 4 odst. 1 uvedené směrnice.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.