ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 18. októbra 2007 *

Vo veci C-355/06,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Gerechtshof te Amsterdam (Holandsko) z 28. augusta 2006 a doručený Súdnemu dvoru 30. augusta 2006, ktorý súvisí s konaním:

J. A. van der Steen

proti

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory C. W. A. Timmermans, sudcovia L. Bay Larsen, K. Schiemann, P. Kūris (spravodajca) a C. Toader,

* Jazyk konania: holandčina.

generálna advokátka: E. Sharpston,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster, splnomocnená zástupkyňa,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou a A. Weimar, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 14. júna 2007,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 4 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi pánom van der Steenom a inšpektorom van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht (ďalej len „inšpektor“) týkajúceho sa zamietnutia odvolania proti rozhodnutiu inšpektora, ktorým rozhodol, že spoločnosť a žalobca, ktorý je zároveň jediným konateľom, jediným spoločníkom, ako aj jediným zamestnancom uvedenej spoločnosti, sú považovaní za jednotný subjekt dane na účely výberu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Podľa znenia článku 2 bodu 1 šiestej smernice podlieha DPH dodávka tovaru a poskytovanie služieb za protihodnotu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

4 Podľa ustanovení článku 4 šiestej smernice:

„1. Pojem ‚osoba podliehajúca dani‘ [zdaniteľná osoba — *neoficiálny preklad*] predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

2. Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane banských a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií. Aj využívanie hmotného alebo nehmotného

majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe sa bude tiež považovať za hospodársku činnosť.

…

4. Použitie výrazu ‚nezávisle' v odseku 1 vylučuje z daňovej povinnosti zamestnané a iné osoby, ak sú voči zamestnávateľovi viazané pracovnou zmluvou alebo iným právnym záväzkom vytvárajúcim vzťah zamestnávateľa a zamestnanca z hľadiska pracovných podmienok, odmeňovania a záväzkov zamestnávateľa.

Na základe konzultácií uvedených v článku 29 môže každý členský štát považovať za samostatnú osobu podliehajúcu dani [za nezávislú zdaniteľnú osobu — *neoficiálny preklad*] osoby sídliace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami.

…"

Vnútroštátna právna úprava

5 Článok 7 ods. 1 zákona o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting) z 28. júna 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 329, ďalej len „zákon o DPH") znie:

„Podnikateľom je akákoľvek osoba, ktorá nezávisle vykonáva živnosť."

6 V súlade s článkom 7 ods. 2 zákona o DPH „podnikanie“ zahŕňa jednak výkon obchodnej činnosti alebo slobodného alebo iného povolania a jednak využívanie majetku na účely dosiahnutia pravidelného príjmu.

7 Podľa článku 7 ods. 4 uvedeného zákona:

„Fyzické osoby a inštitúcie v zmysle všeobecného práva o vnútroštátnych daniach, ktoré sú podnikateľmi v zmysle tohto článku, ktoré bývajú alebo majú sídlo na území Holandska alebo ktoré na území Holandska majú stálu prevádzkareň, a ktoré sú finančne, hospodársky a organizačne prepojené takým spôsobom, že predstavujú jednotku, sú na žiadosť jedného alebo viacerých z nich alebo aj bez žiadosti, na základe rozhodnutia inšpektora, ktoré možno napadnúť žalobou, považované za jedného podnikateľa od prvého dňa mesiaca nasledujúceho po mesiaci, počas ktorého vydal inšpektor toto rozhodnutie. Pravidlá na vznik, zmenu a zánik jednotného subjektu dane môžu byť upravené ministerským výnosom.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

8 Pán van der Steen podnikal do 6. marca 1998 ako nezávislá osoba poskytujúca upratovacie služby a v tejto súvislosti bol v zmysle zákona o DPH považovaný za podnikateľa.

9 Dotknutá osoba sa stala 6. marca 1998 jediným konateľom a jediným spoločníkom spoločnosti s ručením obmedzeným J. A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV

(ďalej len „spoločnosť“), ktorá bola založená 4. júla 1991 a ktorá prevzala podnikanie, do tej doby vykonávané dotknutou osobou, a pokračovala v jej činnosti. Spoločnosť bola v zmysle zákona o DPH podnikateľom.

10 Pán van der Steen uzatvoril so spoločnosťou pracovnú zmluvu, na základe ktorej mu platila pevne stanovený mesačný plat a raz za rok príspevok na dovolenku vo výške 8 % ročného platu. Spoločnosť odvádzala z jeho platu daň z príjmu a príspevky na povinné sociálne zabezpečenie. Spoločnosť nemala iných zamestnancov.

11 Spoločnosť nebola schopná plniť svoje splatné záväzky, a preto bol v decembri 2002 podaný návrh na vyhlásenie konkurzu. Konkurz spoločnosti bol vyhlásený 5. januára 2005.

12 Z listu z 18. decembra 202 vyplýva, že pán van der Steen požiadal inšpektora o pridelenie daňového čísla nezávislého od spoločnosti, aby v zmysle zákona o DPH netvoril so spoločnosťou jednotný subjekt dane.

13 Rozhodnutím z 28. apríla 2004 inšpektor rozhodol, že pán van de Steen a spoločnosť tvoria od 1. mája 2004 jednotný subjekt dane v súlade s článkom 7 ods. 4 zákona o DPH. Na podporu tohto rozhodnutia odkázal na rozsudok Hoge Raad der Nederlanden z 26. apríla 2002 č. 35775. V odvolaní zo 16. augusta 2004 potvrdil svoje stanovisko s odkazom na výnos Staatssecretaris van Financiën (štátny sekretariát financií) z 24. júla 2002, založený na tomto rozsudku.

14 Proti uvedeným rozhodnutiam inšpektora podal pán van der Steen žalobu na Gerechtshof te Amsterdam, ktorý poznamenáva, že podmienkou platnosti takéhoto rozhodnutia je, že pán van der Steen by musel byť považovaný za podnikateľa na účely DPH, pričom si nie je istý, či to je v súlade s právom Spoločenstva.

15 Gerechtshof te Amsterdam zastáva názor, že nemôže byť potvrdené, že pán van der Steen sa nachádza voči spoločnosti vo vzťahu zamestnávateľa a zamestnanca. Pýta sa však, či pri uplatnení ustanovení článku 7 ods. 4 zákona o DPH, ktorými sa do vnútroštátneho práva preberajú ustanovenia druhého pododseku článku 4 ods. 4 šiestej smernice, môže byť dotknutá osoba považovaná za osobu vykonávajúcu nezávisle svoje činnosti bez toho, aby bola považovaná za osobu vykonávajúcu nezávislé hospodárske činnosti v zmysle článku 4 ods. 1 uvedenej smernice.

16 Za týchto podmienok Gerechtshof te Amsterdam rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 4 ods. 1 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že keď jediná činnosť fyzickej osoby spočíva v tom, že vykonáva všetky práce, ktoré vyplývajú z činnosti spoločnosti s ručením obmedzeným, ktorej je táto osoba jediným konateľom, spoločníkom aj ‚pracovníkom', tieto práce nie sú hospodárskymi činnosťami, pretože sú vykonávané v rámci činnosti konateľa a zastupovania spoločnosti, a teda nie v rámci hospodárskych vzťahov?"

O prejudiciálnej otázke

17 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či na účely uplatnenia druhého pododseku článku 4 ods. 4 šiestej smernice fyzická osoba, ktorá vykonáva práce v mene a na účet spoločnosti, ktorá je zdaniteľnou osobou, v rámci pracovnej zmluvy, ktorú má uzatvorenú s touto spoločnosťou, ktorej je okrem toho jediným spoločníkom, jediným konateľom a jediným zamestnancom, sa má považovať za zdaniteľnú osobu v zmysle článku 4 ods. 1 šiestej smernice.

18 Je potrebné hneď pripomenúť, že článok 4 ods. 1 šiestej smernice považuje za zdaniteľnú osobu osobu, ktorá nezávisle vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2 tohto istého článku.

19 Článok 4 ods. 4 prvý pododsek šiestej smernice upresňuje, že výraz ‚nezávisle' vylučuje z daňovej povinnosti zamestnané a iné osoby, ak sú voči zamestnávateľovi viazané pracovnou zmluvou alebo iným právnym záväzkom vytvárajúcim vzťah zamestnávateľa a zamestnanca z hľadiska pracovných podmienok, odmeňovania, ako aj záväzkov zamestnávateľa.

20 Odsek 4 druhý pododsek uvedeného článku stanovuje, že členské štáty môžu na základe konzultácií uvedených v článku 29 šiestej smernice považovať za nezávislú zdaniteľnú osobu osoby sídliace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami.

21 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že v situácii, o akú ide vo veci samej, sa musí pripustiť existencia vzťahu zamestnávateľa a zamestnanca medzi dvoma dotknutými subjektmi.

22 V prvom rade je totiž potrebné uviesť, že hoci upratovaciu činnosť spoločnosti vykonával iba pán van der Steen, zmluvy o upratovaní uzatvárala spoločnosť, ktorá vyplácala dotknutej osobe pevne stanovený mesačný plat a raz za rok príspevok na dovolenku. Spoločnosť z jeho platu odvádzala daň z príjmu a príspevky na sociálne zabezpečenie. Pán van der Steen teda závisel pri určovaní jeho platobných podmienok od spoločnosti.

23 V druhom rade je potrebné uviesť, že pán van der Steen pri poskytovaní svojich služieb ako zamestnanec nekonal vo svojom mene, na svoj vlastný účet a svoju vlastnú zodpovednosť, ale na účet a zodpovednosť spoločnosti.

24 V treťom rade Súdny dvor rozhodol, že, pokiaľ ide o platobné podmienky, nejde o vzťah zamestnávateľa a zamestnanca, ak dotknuté osoby znášajú hospodárske riziko vyplývajúce z ich činnosti (pozri rozsudok z 25. júla 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Zb. s. I-4247, bod 13).

25 V tejto súvislosti vnútroštátny súd upresňuje, že pán van der Steen nenesie za svoje vystupovanie ako konateľ spoločnosti a za svoju činnosť v rámci konania spoločnosti voči tretím osobám žiadne hospodárske riziko.

26 Z toho vyplýva, že zamestnanec v postavení, v akom je žalobca vo veci samej, nemôže byť považovaný za zdaniteľnú osobu v zmysle článku 4 ods. 1 šiestej smernice.

27 Rozsudky z 27. júna 1996, Asscher (C-107/94, Zb. s. I-3089) a z 27. januára 2000, Heerma (C-23/98, Zb. s. I-419), nie sú takej povahy, aby mohli viesť k inému výkladu uvedeného ustanovenia.

28 V už citovanom rozsudku Heerma totiž Súdny dvor potom, ako konštatoval, že nájom majetku dotknutej osoby spoločnosti, ktorej je spoločníkom, za ktorý dostáva nájomné, predstavuje poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 šiestej smernice, v bode 17 rozhodol, že spoločník, ktorý prenajme nehnuteľný majetok spoločnosti, ktorá je zdaniteľnou osobu, koná nezávisle v zmysle článku 4 ods. 1 šiestej smernice.

29 V bode 18 uvedeného rozsudku Súdny dvor rovnako upresnil, že pokiaľ ide o uvedenú činnosť, neexistuje vzťah zamestnávateľa a zamestnanca medzi spoločnosťou a spoločníkom, podobný vzťahu uvedenému v článku 4 ods. 4 prvom pododseku šiestej smernice. Naopak, prenajatím hmotného majetku spoločnosti konal spoločník vo svojom mene, na svoj vlastný účet a na svoju zodpovednosť, hoci bol v tom istom čase konateľom spoločnosti, ktorá je nájomcom.

30 Vo veci samej je nesporné, že hoci bol pán van der Steen jediným konateľom a jediným spoločníkom spoločnosti, vykonával jej činnosti v rámci pracovnej zmluvy. Z toho vyplýva, že situácia, v akej sa nachádzal pán van der Steen, nebola rovnaká so situáciou opísanou v už citovanom rozsudku Heerma a že ako aj generálna advokátka uviedla v bode 22 svojich návrhov, v rozsahu, v akom práca, ktorú dotknutá osoba pre spoločnosť vykonávala, spadala do rozsahu činností vykonávaných podľa pracovnej zmluvy, je v zásade vylúčená z pôsobnosti DPH na základe jednoznačného znenia ustanovenia článku 4 ods. 4 šiestej smernice.

31 Okrem toho odôvodnenie prijaté Súdnym dvorom, ktorý v bode 26 už citovaného rozsudku Asscher rozhodol, že činnosť osoby, ktorá je konateľom spoločnosti, a zároveň jej jediným spoločníkom, nie je poskytovaná v rámci vzťahu zamestnávateľa a zamestnanca, takže takúto osobu nemožno považovať za „pracovníka“ v zmysle článku 48 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 39 ES), ale za samostatne zárobkovo činnú osobu v zmysle článku 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES), nemôže byť prenesené na prejednávaný spor vo veci samej, ktorý sa netýka voľného pohybu osôb, ale týka sa iba oblasti DPH a definície zdaniteľnej osoby v tejto oblasti.

32 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je potrebné na položenú otázku odpovedať tak, že na účely uplatnenia druhého pododseku článku 4 ods. 4 šiestej smernice fyzická osoba, ktorá vykonáva práce v mene a na účet spoločnosti, ktorá je zdaniteľnou osobou, v rámci pracovnej zmluvy, ktorú má uzatvorenú s touto spoločnosťou, ktorej je okrem toho jediným spoločníkom, jediným konateľom a jediným zamestnancom, sa nepovažuje za zdaniteľnú osobu v zmysle článku 4 ods. 1 uvedenej smernice.

O trovách

33 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Na účely uplatnenia druhého pododseku článku 4 ods. 4 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia fyzická osoba, ktorá vykonáva práce v mene a na účet spoločnosti, ktorá je zdaniteľnou osobou, v rámci pracovnej zmluvy, ktorú má uzatvorenú s touto spoločnosťou, ktorej je okrem toho jediným spoločníkom, jediným konateľom a jediným zamestnancom, sa nepovažuje za zdaniteľnú osobu v zmysle článku 4 ods. 1 uvedenej smernice.

Podpisy