STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
přednesené dne 14. června 2007 [1]

1. Společnost s ručením omezeným a osobu, která je jejím jediným společníkem, jediným jednatelem a jediným zaměstnancem, považují daňové orgány za jedinou osobu povinnou k dani pro účely DPH. Takový postup je možný pouze tehdy, pokud lze dotčenou osobu považovat za osobu povinnou k dani především s ohledem na její práci pro společnost. Gerechtshof te Amsterdam (oblastní odvolací soud, Amsterdam) se proto táže, zda taková práce je samostatně prováděnou „hospodářskou činností" podle šesté směrnice o DPH [2].

Relevantní právní úprava DPH

Právní úprava Společenství

2. V době rozhodné v původním řízení článek 2 šesté směrnice stanovil, že předmětem daně je „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková" [3].

3. Článek 4 stanovil, v rozsahu relevantním v projednávané věci:

„1. ‚Osobou povinnou k dani' se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou 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 pro-

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, několikrát pozměněná, nikoli však ve vztahu k ustanovením uvedeným v tomto stanovisku). Dne 1. ledna 2007 byla šestá směrnice zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

3 — Stejné ustanovení je obsaženo v čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112.

ducentů, obchodníků a poskytovatelů služeb, včetně těžební a 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 vylučují 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.

[...] každý členský stát [může] 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.

[...]" [4]

Nizozemská právní úprava

4. Podle čl. 7 odst. 1 Wet op de Omzetbelasting z roku 1968 (zákon o dani z obratu) je podnikatelem „jakákoli osoba, která samostatně podniká". Podle čl. 7 odst. 2 „podnikání" zahrnuje jednak provozování obchodní činnosti nebo svobodného či jiného obdobného povolání, a jednak využívání majetku za účelem získávání pravidelného příjmu.

5. Podle čl. 7 odst. 4 uvedeného zákona se takto vymezení podnikatelé považují za jediného podnikatele, pokud jsou ve finančním, organizačním a hospodářském ohledu propojeni tak, že tvoří jednu jednotku. O tom, zda budou považováni za jediného podnikatele, rozhoduje příslušný správce daně.

Judikatura Společenství

6. Ve věci Heerma [5], jejímž předmětem bylo rozhodnutí o předběžné otázce položené

4 — Tato ustanovení jsou v podstatných ohledech totožná s ustanoveními čl. 9 odst. 1 a článků 10 a 11 směrnice 2006/112.

5 — Rozsudek ze dne 27. ledna 2000 (C-23/98, Recueil, s. I-419).

Hoge Raad (Nejvyšší soud) (Nizozemsko), založil zemědělec se svou manželkou společnost, do které vložil své výrobní prostředky. Později vybudoval chlév a pronajal jej uvedené společnosti za roční nájemné. Uvedená osoba a společnost požádaly o vynětí z osvobození od DPH, pokud jde o uvedený nájem [6].

7. Soudní dvůr rozhodl, že „čl. 4 odst. 1 [šesté směrnice] musí být vykládán tak, že pokud jediná hospodářská činnost osoby ve smyslu uvedeného ustanovení spočívá v pronajímání části hmotného majetku takové společnosti, jako je společnost řízená nizozemským právem, jejímž je společníkem, takový nájem musí být považován za samostatnou činnost ve smyslu uvedeného ustanovení".

8. Přitom konstatoval, že „mezi společností a společníkem neexistuje vztah zaměstnavatele a zaměstnance podobný tomu, který je uveden v čl. 4 odst. 4 prvním pododstavci šesté směrnice, který by vylučoval samostatnost společníka. Naopak společník jedná při pronajímání hmotného majetku společnosti svým jménem, na svůj účet a na svou odpovědnost, i pokud je současně jednatelem společnosti, jež je nájemcem. Dotčený nájem nebyl poskytnut vedením ani zástupci společnosti" [7].

Nizozemská judikatura

9. Hoge Raad posléze vycházel z rozsudku Heerma při výkladu čl. 7 odst. 4 Wet op de Omzetbelasting ve věci [8], kdy jednatel fakturoval své manažerské služby společnosti, v níž vlastnil 75 % podíl. Konstatoval, že podle nizozemského práva je jednatel zaměstnancem společnosti, avšak na rozdíl od běžného zaměstnance není vůči společnosti v podřízeném postavení. Z tohoto důvodu došel k závěru, že dotyčná osoba musela při poskytování manažerských služeb společnosti jednat samostatně. Vycházel přitom rovněž ze znění čl. 4 odst. 4 šesté směrnice [9] a z rozsudku Soudního dvora ve věci Asscher [10].

6 — Osvobození a fakultativní vynětí z tohoto osvobození podle čl. 13 části B písm. b) a čl. 13 části C písm. a) šesté směrnice.

7 — Bod 18 rozsudku.

8 — Rozsudek č. 35 775 ze dne 26. dubna 2002; viz zejména body 3.6 až 3.10.

9 — Zejména slova „vytvoření vztahu zaměstnavatele a zaměstnance".

10 — Rozsudek ze dne 27. června 1996 (C-107/94, Recueil, s. I-3089).

10. Rozsudek Asscher se týkal ustanovení Smlouvy o volném pohybu osob a jejich účinku na úpravu daně z příjmu. V uvedeném rozsudku [11] Soudní dvůr uvedl, že činnost osoby, která je jednatelem (nizozemské) společnosti, jejímž je zároveň jediným společníkem, „není prováděna v rámci vztahu podřízenosti", a takovou osobu tedy nelze považovat „za „pracovníka" ve smyslu článku [39 ES], nýbrž za osobu vykonávající samostatně výdělečnou činnost ve smyslu článku [43 ES]". Uvedená věc se netýkala pojmu zaměstnání v kontextu DPH.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

11. J. van der Steen podnikal jako samostatná osoba poskytující úklidové služby a byl v této souvislosti podnikatelem ve smyslu Wet op de Omzetbelasting.

12. Později založil společnost s ručením omezeným J. van der Steen Schoonmaakdiensten BV (dále jen „společnost"), ve které byl jediným jednatelem a jediným společníkem. Společnost, která byla podnikatelem ve smyslu Wet op de Omzetbelasting, převzala jeho podnik. J. van der Steen nadále vykonával veškeré práce související s jeho podnikáním na základě ústní pracovní smlouvy uzavřené se společností [12]. Společnost mu vyplácela pevně stanovený měsíční plat a jednou ročně příspěvek na dovolenou, z nichž odváděl příslušné daně a příspěvky na sociální zabezpečení. Společnost neměla žádné jiné zaměstnance.

13. Společnost později ztratila schopnost plnit své splatné závazky. Podnik převzala jiná společnost [13]. Pracovní poměr J. van der Steena u jeho vlastní společnosti byl ukončen a následně byl zaměstnán druhou společností.

14. V rámci vyrovnání DPH dlužné J. van der Steenem a společností, která nebyla schopna plnit své splatné závazky, správce daně rozhodl, že výše uvedené subjekty představují jedinou osobu povinnou k dani podle čl. 7 odst. 4 Wet op de Omzetbelasting. Přitom vycházel z rozsudku Hoge Raad č. 35 775 a výnosu Staatssecretaris van Financiën [14] založeného na uvedeném rozsudku. V posledně uvedeném výnosu je zejména uvedeno, že „jednatel společnosti, který je většinovým společníkem, se pova-

11 — V bodě 26.

12 — Pokud tomu tak skutečně bylo, lze jen doufat, že v té době byl o samotě, neboť proces uzavírání takové smlouvy by se náhodnému kolemjdoucímu mohl zdát dosti podivný.

13 — V předkládacím usnesení nejsou uvedeny žádné podrobnosti, J. van der Steen však patrně nebyl společníkem ani jednatelem této společnosti. Tato otázka je v každém případě z hlediska projednávané věci nepodstatná.

14 — Výnos DBG2002/3677M ze dne 24. července 2002.

žuje, s ohledem na činnost vykonávanou za úplatu pro společnost, za podnikatele ve smyslu článku 7 Wet op de Omzetbelasting. Přitom není podstatné, zda je tato činnost vykonávána na základě pracovní smlouvy uzavřené se společností".

15. J. van der Steen podal proti rozhodnutí správce daně žalobu k Gerechtshof te Amsterdam, který poznamenává, že uvedené rozhodnutí je platné pouze za předpokladu, že J. van der Steen je považován za podnikatele pro účely DPH. Není si ovšem jist, zda je takový závěr slučitelný s právem Společenství.

16. Gerechtshof proto žádá o rozhodnutí o následující předběžné otázce:

„Má být čl. 4 odst. 1 šesté směrnice vykládán tak, že pokud jediná činnost fyzické osoby spočívá 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 hospodářskou činností, protože jsou prováděny v rámci jednatelství a zastupování společnosti, a tedy nikoliv v rámci hospodářského styku?"

17. Nizozemská vláda a Komise předložily písemná vyjádření v tom smyslu, že osoba v popsané situaci nevykonává samostatně hospodářskou činnost. J. van der Steen nepředložil žádné vyjádření. Žádný z účastníků řízení nenavrhoval jednání a jednání se nekonalo.

Posouzení

18. Komise poznamenává, že pokud podnikatel založí společnost za účelem podnikání, cílem je zpravidla vytvoření samostatné právnické osoby odlišné od jeho vlastní osoby [15]. Takový postup je užitečný zejména v tom, že se jím omezuje jeho osobní odpovědnost při podnikání [16].

19. Pokud existují dva samostatné právní subjekty, je zřejmé, že mohou jednat navzá-

15 — Právní úprava takových společností je do určité míry harmonizována dvanáctou směrnicí Rady 89/667/EHS ze dne 21. prosince 1989 v oblasti práva společností o společnostech s ručením omezeným s jediným společníkem (Úř. věst. L 395, s. 40; Zvl. vyd. 17/01, s. 104).

16 — Srovnej článek 7 uvedené směrnice, podle které „[č]lenský stát nemusí povolit společnost jedné osoby, jestliže jeho vnitrostátní právní předpisy umožňují jednotlivým podnikatelům zakládat podniky, jejichž ručení je omezeno na majetek určený pro určitou činnost [...]".

jem nezávisle a že mohou mezi sebou zakládat různé právní vztahy.

20. Například ve věci Heerma byly dotčeny dva samostatné subjekty, zemědělec a jeho společnost, a dříve jmenovaný mohl tedy takové společnosti pronajmout svůj nemovitý majetek. Soudní dvůr rozhodl, že přitom samostatně vykonával hospodářskou činnost pro účely DPH.

21. V projednávané věci byli J. van der Steen a společnost samostatnými subjekty, a J. van der Steen tedy mohl uzavřít – a uzavřel – se společností pracovní smlouvu.

22. Pokud práce jím vykonávaná pro společnost spadala do rozsahu působnosti této pracovní smlouvy, byla v zásadě vyňata z oblasti působnosti DPH na základě jednoznačného znění čl. 4 odst. 4 šesté směrnice.

23. V této souvislosti se jeho postavení liší od postavení J. Heermy, neboť nájem a pacht nemovitého majetku jsou činnosti spadající do oblasti působnosti DPH a jsou jako takové výslovně uvedeny v čl. 13 části B písm. b) a čl. 13 části C písm. a) šesté směrnice [17].

24. V této souvislosti patrně rozhodnutí správce daně napadené J. van der Steenem neodráží správný výklad práva Společenství. V rozsahu, ve kterém uvedené rozhodnutí vychází z výnosu Staatssecretaris van Financiën a rozsudku Hoge Raad, je možné, že i uvedený výnos a rozsudek jsou založeny na nesprávném výkladu.

25. Výhody vynětí pracovního poměru z oblasti působnosti DPH jsou zjevné. V opačném případě by byl každý zaměstnanec povinen zaregistrovat se k DPH a daň by byla odváděna ze všech platů. Zaměstnavatelé poskytující zdanitelná plnění by samozřejmě mohli tuto DPH odečíst; značné zátěži by ovšem byly vystaveny osoby poskytující plnění osvobozená od DPH, pokud by nebyl zaveden systém kompenzací, jenž by ovšem byl zátěží sám o sobě. Naopak, když je pracovní poměr vyňat z oblasti působnosti DPH, náklady na takový pracovní poměr tvoří část hodnoty přidané k plněním na

17 — Článek 135 odst. 1 písm. l) a čl. 135 odst. 2 směrnice 2006/112.

výstupu. Je tak automaticky součástí daňového základu při zdanění takových plnění, nemá však žádný dopad z hlediska DPH na plnění na výstupu osvobozená od této daně. Kromě značné úspory v administrativní oblasti je tak zajištěna i neutralita daně a její obecné použití na zdanitelná plnění.

26. Není tedy namístě považovat činnost spadající do rozsahu působnosti pracovní smlouvy za samostatnou hospodářskou činnost.

27. Důvody, které vedly Hoge Raad a Staatssecretaris van Financiën k závěru, o který se opírá napadené rozhodnutí, patrně vyplývají ze dvou rozsudků Soudního dvora – Heerma a Asscher [18] – a z povahy vztahu mezi společností a jejími jednateli v rámci nizozemské právní úpravy.

28. Nemám za to, že by uvedené dva rozsudky podporovaly tento názor. Rozsudek Heerma se netýkal pracovní smlouvy, nýbrž zjevně samostatné a zjevně zdanitelné činnosti spočívající v nájmu nebo pachtu nemovitého majetku. V rozsudku Asscher byl pracovní poměr rozlišován od samostatně výdělečné činnosti na základě existence nebo neexistence vztahu „podřízenosti". Jak ovšem uvádí Komise, toto rozlišení bylo použito v naprosto odlišném kontextu určení použitelného článku Smlouvy v oblasti volného pohybu.

29. Pro Soudní dvůr je velmi obtížné učinit jakékoli závěry ohledně vztahu mezi společností a jejími jednateli podle nizozemské právní úpravy [19]. Z rozsudku Hoge Raad č. 35 775 [20] patrně vyplývá, že služby poskytované společnosti jejím jednatelem v rámci této funkce mohou být *považovány* za služby poskytované v rámci pracovní smlouvy. V takovém případě lze na základě uvedeného rozsudku konstatovat, že pro účely DPH nelze mít automaticky za to, že takové služby jsou poskytovány tímto způsobem. Uvedený závěr nemusí být nutně v rozporu s vynětím *skutečného* pracovního poměru z oblasti působnosti DPH. Z výše uvedeného vyplývá pouze to, že pokud by jinak platilo, že určitá služba spadá do rozsahu působnosti pracovní smlouvy, pro účely DPH je nicméně třeba určit, zda dotčená služba není ve skutečnosti poskytována v rámci výkonu samostatné činnosti.

18 — Viz výše uvedené body 6 až 8 a poznámky pod čarou 5 až 10.

19 — Viz však v oblasti sociálního zabezpečení rozsudky ze dne 10. července 1986, Segers (79/85, Recueil, s. 2375), a ze dne 19. března 2002, Hervein a další (C-393/99 a C-394/99, Recueil, s. I-2829).

20 — Zejména v bodě 3.8.

30. Jak Komise poznamenává, nic ve spisu v projednávané věci ovšem nenasvědčuje tomu, že by kterékoli ze služeb poskytovaných J. van der Steenem společnosti byly poskytovány jinak než v rámci skutečné pracovní smlouvy.

31. Je samozřejmě možné – bez ohledu na jakékoli jiné aspekty vztahu mezi účastníky – že to, co se jeví být skutečnou pracovní smlouvou, se při bližším zkoumání ukáže být jinou formou dohody. Ze spisu opět nijak nevyplývá, že by se jednalo o tento případ, pokud jde o smlouvu uzavřenou J. van der Steenem. Naopak skutečnost, že mu byl vyplácen pevně stanovený měsíční plat podléhající dani ze mzdy a příspěvkům na sociální zabezpečení, jednoznačně svědčí o nesprávnosti takového výkladu.

32. Mám tedy za to, že služby poskytované společnosti osobou v postavení J. van der Steena, jak jsou popsány v předkládacím usnesení, nespadají na základě čl. 4 odst. 4 šesté směrnice do oblasti působnosti DPH a dotyčná osoba není s ohledem na takové služby osobou povinnou k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1.

33. Nizozemská vláda a Komise předložily některé další argumenty.

34. Zaprvé, dotyčná osoba nejedná při poskytování služeb jako zaměstnanec „svým jménem, na svůj účet a na svou odpovědnost“ [21]. Jedná jménem, na účet a na odpovědnost společnosti.

35. Zadruhé, ve svém postavení zaměstnance nenese dotyčná osoba žádné samostatné hospodářské riziko [22]. Toto riziko nese společnost, která uzavírá smlouvy se zákazníky a poskytuje jim hospodářské služby.

36. Zatřetí – přinejmenším na úrovni jednotlivých hospodářských operací, na níž je uplatňována DPH – neexistuje žádné vzájemné plnění, v jehož rámci by úplata obdržená poskytovatelem služby představovala protihodnotu odpovídající službě poskytnuté příjemci [23]. Dotyčné osobě je vyplácen pevně stanovený plat a příspěvek na dovolenou, bez ohledu na skutečně poskytnuté služby [24].

21 — Viz výše uvedený rozsudek Heerma, bod 18.

22 — Rozsudky ze dne 25. července 1991, Recaudadores de Tributos (C-202/90, Recueil, s. I-4247, bod 13), a ze dne 23. března 2006, FCE Bank (C-210/04, Sb. rozh. s. I-2803, bod 33 a následující).

23 — Rozsudky ze dne 3. března 1994, Tolsma (C-16/93, Recueil, s. I-743, bod 14), a ze dne 21. března 2002, Kennemer Golf & Country Club (C-174/00, Recueil, s. I-3293, bod 39).

24 — Nic nenaznačuje, že tento faktor přispěl k neschopnosti společnosti platit její splatné závazky v projednávané věci; skutečnost, že by tomu tak mohlo být, však podtrhuje rozdíl mezi obdrženým platem a poskytnutou hodnotou.

37. Potvrzuje se tak můj závěr, že jelikož osoba v postavení J. van der Steena není osobou povinnou k dani s ohledem na služby poskytované na základě pracovní smlouvy, nelze ji v této souvislosti považovat společně se společností za „jedinou osobu povinnou k dani" ve smyslu čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice nebo, tudíž, za jediného podnikatele pro účely čl. 7 odst. 4 Wet op de Omzetbelasting.

38. Žádnou z výše uvedených úvah není samozřejmě dotčena možnost, že osoba, která je jediným společníkem, jediným jednatelem a jediným zaměstnancem společnosti, může být rovněž osobou povinnou k dani v rámci jiných hospodářských činností nespadajících do rozsahu působnosti pracovní smlouvy. Pokud takové činnosti zahrnují hospodářský styk se společností, v závislosti na všech okolnostech mohou být dotčená osoba a společnost považovány za jedinou osobu povinnou k dani. To ovšem neodpovídá skutkovým okolnostem popsaným v předkládacím usnesení.

Závěry

39. S ohledem na výše uvedené úvahy mám za to, že by Soudní dvůr měl odpovědět na předběžnou otázku položenou Gerechtshof te Amsterdam takto:

„Fyzická osoba, která poskytuje služby osobě povinné k dani na základě pracovní smlouvy, není v této souvislosti osobou povinnou k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS, protože provádí samostatně hospodářskou činnost. Takové služby jsou naopak na základě čl. 4 odst. 4 uvedené směrnice vyňaty z oblasti

působnosti DPH. V této souvislosti je nepodstatné, zda je zaměstnavatel právnickou osobou, jejíž zaměstnanec je zároveň společníkem nebo jednatelem, či dokonce jediným společníkem a jediným jednatelem, pokud mají tito dva účastníci samostatnou právní subjektivitu a způsobilost uzavřít spolu pracovní smlouvu a skutečně uzavřeli takovou smlouvu, na jejímž základě jsou poskytovány dotyčné služby."