NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
prednesené 14. júna 2007 [1]

1. Súkromná spoločnosť s ručením obmedzeným a jednotlivec, ktorý je jej jediným spoločníkom, jediným konateľom a jediným zamestnancom, sú na účely DPH daňovými orgánmi považovaní za jednotný subjekt dane. To je možné iba vtedy, ak možno jednotlivca považovať za zdaniteľnú osobu najmä vzhľadom na jeho prácu vykonávanú pre spoločnosť. Gerechtshof te Amsterdam sa preto pýta, či takáto práca predstavuje nezávislú „hospodársku činnosť" v zmysle šiestej smernice o DPH [2].

Príslušná právna úprava o DPH

Právna úprava Spoločenstva

2. V čase skutkového stavu sporu vo veci samej článok 2 šiestej smernice stanovoval, že dani podlieha „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [protihodnotu — *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani [zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká — *neoficiálny preklad*]". [3]

3. Článok 4 v rozsahu relevantnom pre spor vo veci samej stanovoval:

„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

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — Šiesta smernica 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, niekoľkokrát zmenená a doplnená, ale nie vo vzťahu k ustanoveniam, ktoré sú uvedené v tomto návrhu). Dňa 1. januára 2007 bola šiesta smernica zrušená a nahradená smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

3 — Rovnaké ustanovenie sa nachádza v článku 2 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112.

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.

…každý členský štát [môže] 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.

…"[4]

Holandská právna úprava

4. Podľa článku 7 ods. 1 Wet op de Omzetbelasting (zákon o dani z obratu) z roku 1968 je podnikateľom „akákoľvek osoba, ktorá nezávisle vykonáva živnosť". Podľa článku 7 ods. 2 „podnikanie" zahŕňa jednak výkon obchodnej činnosti alebo slobodného alebo iného povolania a jednak využívanie majetku na účely dosiahnutia pravidelného príjmu.

5. Podľa článku 7 ods. 4 toho istého zákona takto definovaní podnikatelia sú, ak sú finančne, organizačne a hospodársky prepojení takým spôsobom, že predstavujú jednotku, považovaní za jedného podnikateľa. Rozhodnutie, či budú považovaní za jednotný subjekt dane, vykoná príslušný daňový inšpektor.

Judikatúra Spoločenstva

6. Vo veci Heerma[5], v ktorej sa rozhodlo o prejudiciálnej otázke, ktorú položil

4 — Ustanovenia sú v hlavných bodoch rovnaké s článkom 9 ods. 1 a článkami 10 a 11 smernice 2006/112.

5 — Rozsudok z 27. januára 2000, C-23/98, Zb. s. I-419.

holandský Hoge Raad (najvyšší súd), založil poľnohospodár so svojou manželkou spoločnosť, do ktorej vložil svoje výrobné prostriedky. Neskôr postavil chliev, ktorý prenajal uvedenej spoločnosti za ročné nájomné. Uvedená osoba a spoločnosť požiadali o vyňatie z oslobodenia od DPH, pokiaľ ide o uvedený nájom. [6]

7. Súdny dvor rozhodol, že „článok 4 ods. 1 [šiestej smernice] sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade, ak jedinou hospodárskou činnosťou osoby v zmysle tohto ustanovenia je prenájom hmotného majetku takej spoločnosti, akou je spoločnosť riadená holandským právom, ktorej je spoločníkom, takýto prenájom sa pokladá za nezávislú činnosť v zmysle tohto ustanovenia“.

8. Pritom poznamenal, že „medzi spoločnosťou a spoločníkom neexistuje vzťah zamestnanca a zamestnávateľa podobný tomu, ktorý je uvedený v prvom pododseku článku 4 ods. 4 šiestej smernice, ktorý by vylučoval nezávislosť spoločníka. Naopak, spoločník tým, že prenajal hmotný majetok spoločnosti, konal vo vlastnom mene, na svoj účet a na vlastnú zodpovednosť, napriek tomu, že je v tom istom čase konateľom spoločnosti, ktorá je nájomcom. Predmetný prenájom nebol poskytnutý ani konateľom, ani zástupcom spoločnosti“. [7]

Holandská judikatúra

9. V nasledujúcej veci [8] Hoge Raad, pri výklade článku 7 ods. 4 Wet op de Omzetbelasting v situácii, v ktorej jednotlivec, ktorý bol konateľom spoločnosti, v ktorej vlastnil 75 % akcií, fakturoval spoločnosti svoje manažérske služby, vychádzal z rozsudku Heerma. Poznamenal, že podľa holandského práva konateľ bol zamestnancom spoločnosti, ale na rozdiel od normálneho zamestnanca nebol v pozícii zamestnávateľa a zamestnanca voči spoločnosti. Z tohto dôvodu zastával Hoge Raad názor, že dotknutá osoba nevyhnutne konala nezávisle, keď spoločnosti poskytovala manažérske služby. Pri tomto názore odkazoval tiež na znenie článku 4 ods. 4 šiestej smernice [9] a rozsudok Súdneho dvora Asscher [10].

6 — Oslobodenie a fakultatívne vyňatie z oslobodenia podľa článku 13 B písm. b) a 13 C písm. a) šiestej smernice.

7 — Bod 18 rozsudku.

8 — Rozsudok č. 35 775 z 26. apríla 2002; pozri najmä body 3.6 a 3.10.

9 — Najmä slová „vytvárajúcim vzťah zamestnávateľa a zamestnanca“.

10 — Rozsudok z 27. júna 1996, C-107/94, Zb. s. I-3089.

10. Rozsudok Asscher sa týkal pravidiel Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu osôb a ich účinku na ustanovenia dani z príjmu. V tomto rozsudku [11] Súdny dvor rozhodol, že činnosť osoby, ktorá je konateľom (holandskej) 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 [39 ES], ale za samostatne zárobkovo činnú osobu v zmysle článku [43 ES]“. Táto vec sa netýkala pojmu zamestnanie v kontexte DPH.

Konanie a prejudiciálna otázka

11. Pán van der Steen podnikal ako nezávislá osoba poskytujúca upratovacie služby a v tejto súvislosti bol v zmysle Wet op de Omzetbelasting považovaný za podnikateľa.

12. Neskôr založil spoločnosť s ručením obmedzeným J. A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV (ďalej len „spoločnosť“), v ktorej bol jediným konateľom a jediným spoločníkom. Spoločnosť, ktorá bola v zmysle Wet op de Omzetbelasting podnikateľom, prevzala jeho podnikanie. Pán van der Steen pokračoval vo výkone svojej podnikateľskej činnosti na základe ústnej pracovnej zmluvy so spoločnosťou. [12] Spoločnosť mu platila pevne stanovený mesačný plat a raz za rok príspevok na dovolenku, z ktorých odvádzala príslušné dane a príspevky na sociálne zabezpečenie. Spoločnosť nemala iných zamestnancov.

13. Neskôr spoločnosť prestala byť schopná plniť svoje splatné záväzky. Jej podnikateľskú činnosť prevzala iná spoločnosť. [13] Pracovná zmluva pána van der Steena bola ukončená a pán van der Steen bol potom zamestnaný v druhej spoločnosti.

14. V rámci vyrovnania DPH, ktoré dlhoval pán van der Steen a nesolventná spoločnosť, daňový inšpektor rozhodol, že oba subjekty predstavujú jednotný subjekt dane podľa článku 7 ods. 4 Wet op de Omzetbelasting. V tomto rozhodnutí odkazoval na rozsudok Hoge Raad č. 35 775 a na výnos Staatssecretaris van Financiën (štátny sekretariát financií) [14] založený na tomto rozsudku. Tento výnos Staatssecretaris van Financiën uvádza, že „konateľ spoločnosti, ktorý v nej má väčšinový podiel, sa považuje, z pohľadu činnosti

11 — Bod 26.

12 — Ak je to pravda, ostáva dúfať, že bol v tom čase sám, pretože uzatváranie takejto zmluvy by sa náhodnému okoloidúcemu muselo zdať dosť zvláštne.

13 — V návrhu na začatie prejudiciálneho konania nie sú uvedené žiadne podrobnosti, ale zdá sa, že pán van der Steen nebol v tejto spoločnosti ani spoločníkom, ani konateľom. Táto otázka je však v súvislosti s prejednávanou vecou nepodstatná.

14 — Výnos DBG2002/3677M z 24. júla 2002.

vykonávanej za úplatu pre spoločnosť, za podnikateľa v zmysle článku 7 Wet op de Omzetbelasting. Pritom nie je podstatné, či je táto činnosť vykonávaná na základe pracovnej zmluvy uzavretej so spoločnosťou“.

15. Proti rozhodnutiu 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.

16. Z tohto dôvodu položil Gerechtshof 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?“

17. Holandská vláda a Komisia predložili písomné pripomienky, v ktorých obe tvrdia, že osoba v takto opísanej situácii nevykonáva nezávislú hospodársku činnosť. Pán van der Steen pripomienky nepredložil. Žiadny z účastníkov konania nenavrhol pojednávanie a pojednávanie sa nekonalo.

Posúdenie

18. Ako zdôrazňuje Komisia, keď podnikateľ zakladá spoločnosť, aby vykonávala jeho činnosť, všeobecne je účelom tohto úkonu snaha založiť samostatnú právnickú osobu, odlišnú od jeho osoby.[15] Je to osobitne užitočné pri obmedzení jeho osobnej zodpovednosti pri podnikaní.[16]

19. Keď existujú dva samostatné právne subjekty, je nesporné, že môžu konať

15 — Právne ustanovenia upravujúce takéto spoločnosti sú v určitom rozsahu harmonizované s dvanástou smernicou Rady v oblasti práva spoločností 89/667/ES z 21. decembra 1989 o obchodných spoločnostiach s ručením obmedzeným s jediným spoločníkom (Ú. v. ES L 395, s. 40; Mim. vyd. 17/001, s. 104).

16 — Porovnaj článok 7 tej istej smernice, podľa ktorého „členský štát nemusí povoliť založenie spoločností s jediným spoločníkom, ak jeho právne predpisy stanovujú, že jednotlivý podnikateľ môže založiť podnik, ktorého ručenie je obmedzené na majetok určený na deklarovanú činnosť“.

navzájom nezávisle a môžu medzi sebou vstúpiť do rôznych právnych vzťahov.

20. Napríklad vo veci Heerma boli farmár a spoločnosť samostatné subjekty a bolo možné, aby farmár prenajal spoločnosti nehnuteľný majetok, ktorý vlastnil. Súdny dvor túto činnosť na účely DPH posúdil ako nezávislé vykonávanie hospodárskej činnosti.

21. V spore vo veci samej pán van der Steen a spoločnosť boli samostatné subjekty a pán van der Steen mohol so spoločnosťou uzatvoriť — a aj uzavrel — pracovnú zmluvu.

22. V rozsahu, v akom práca, ktorú pre spoločnosť vykonával, 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.

23. V tomto ohľade je jeho situácia v protiklade so situáciou, v ktorej sa nachádzal pán Heerma, keďže lízing a nájom nehnuteľností sú činnosti, ktoré spadajú do rozsahu pôsobnosti DHP a sú výslovne uvedené v článku 13 B písm. b) a článku 13 C písm. a) šiestej smernice. [17]

24. V tejto súvislosti sa zdá, že rozhodnutie daňového inšpektora, ktoré pán van der Steen napadol, neodráža správny výklad práva Spoločenstva. V rozsahu, v akom je založené na výnose Staatssecretaris van Financiën a rozsudku Hoge Raad, je možné, že uvedené rozhodnutia tiež neodrážajú správny výklad.

25. Výhody vyňatia pracovného pomeru z pôsobnosti DPH sú zjavné. Ak by neboli vyňaté, každý zamestnanec by musel byť zaregistrovaný na účely DPH a každý plat by musel byť zdanený. Zamestnávatelia poskytujúci zdaniteľné plnenia by si samozrejme mohli túto DPH odpočítať, ale bola by to značná záťaž pre tých, ktorí poskytujú oslobodené plnenia, pokiaľ by nebol zavedený kompenzačný systém, a takýto systém by sám osebe bol záťažou. Naopak, keď je pracovný pomer vyňatý z pôsobnosti DPH, náklady na takýto pracovný pomer tvoria časť hodnoty pridanej k plneniam na výstupe. Je tak automaticky zahrnutý v základe dane pri zdaňovaní týchto plnení, nemá však účinok

17 — Článok 135 ods. 1 písm. l) and článok 135 ods. 2 smernice 2006/112.

z hľadiska DPH na plnenia na výstupe, ktoré sú od DPH oslobodené. Je tam zabezpečená okrem veľkej úspory v administratíve aj neutralita dane a jej všeobecné uplatnenie na zdaniteľné plnenia.

26. Následne nie je vhodné, aby sa činnosť, ktorá spadá do pôsobnosti pracovnej zmluvy, pokladala za nezávislú zdaniteľnú činnosť.

27. Dôvody, ktoré viedli Hoge Raad a Staatssecretaris van Financiën k názoru, o ktorý sa oprelo napadnuté rozhodnutie, pravdepodobne vyplývajú z dvoch rozsudkov Súdneho dvora — Heerma a Asscher [18] — a z povahy vzťahu medzi spoločnosťou a jej konateľmi v holandskom práve.

28. Nezastávam názor, že oba citované rozsudky podporujú tento názor. Rozsudok Heerma sa netýka pracovnej zmluvy, ale zjavne nezávislej a zjavne zdaniteľnej činnosti lízingu a nájmu nehnuteľností. Rozsudok Asscher rozlišoval medzi pracovným pomerom a samostatnou zárobkovou činnosťou na základe existencie alebo neexistencie vzťahu „zamestnávateľa a zamestnanca“, ale, ako poukazuje Komisia, v úplne odlišnom kontexte určenia uplatniteľného článku Zmluvy v oblasti voľného pohybu.

29. Pre Súdny dvor je veľmi ťažké vyjadriť názor, pokiaľ ide o vzťah medzi spoločnosťou a jej konateľmi podľa holandského práva. [19] Z rozsudku Hoge Raad č. 35 775 [20] sa zdá, že služby, ktoré poskytuje konateľ spoločnosti v pozícii konateľa, môžu byť *považované* za služby poskytované v rámci pracovnej zmluvy. V takom prípade sa dá na základe takéhoto rozsudku konštatovať, že na účely DPH nemôžu byť tieto služby automaticky považované za také služby, ktoré sa poskytujú týmto spôsobom. Takýto záver nie je nevyhnutne v rozpore s vyňatím *skutočného* pracovného pomeru z pôsobnosti DPH. Z vyššie uvedeného vyplýva iba to, že pokiaľ by sa inak služba považovala za službu, ktorá spadá do pôsobnosti pracovnej zmluvy, na účely DPH je predsa len potrebné posúdiť, či nebola poskytnutá v skutočnosti pri výkone nezávislej činnosti.

18 — Pozri body 6 až 8 a poznámky pod čiarou 5 a 10 vyššie.

19 — Pozri v oblasti sociálneho zabezpečenia rozsudky z 10. júla 1986, Segers, 79/85, Zb. s. 2375, a z 19. marca 2002, Hervein a i., C-393/99 a C-394/99, Zb. s. I-2829.

20 — Najmä v bode 3.8.

30. Z toho vyplýva, ako zdôrazňuje Komisia, že v spise v prejednávanej veci nič nenaznačuje tomu, že by ktorákoľvek zo služieb, ktoré poskytol pán van der Steen pre spoločnosť, bola poskytnutá v kontexte inom ako v rámci skutočnej pracovnej zmluvy.

31. Vždy je samozrejme možné — bez ohľadu na akékoľvek iné aspekty vzťahu medzi účastníkmi — že čo sa zdá byť skutočnou pracovnou zmluvou sa po bližšom preskúmaní ukáže byť iným druhom dohody. Opakujem však, že v spise nič nenaznačuje tomu, že by išlo o prípad zmluvy, ktorú uzavrel pán van der Steen. Skôr sa zdá, že skutočnosť, že dostával pevne stanovený mesačný plat, z ktorého boli odvádzané príslušné dane a príspevky na sociálne zabezpečenie, nasvedčuje, že nejde o takýto prípad.

32. Zastávam preto názor, že služby poskytované spoločnosti osobou v takom postavení, v akom bol pán van der Steen, ako je to opísané v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, nespadajú na základe článku 4 ods. 4 šiestej smernice do pôsobnosti DPH a že v zmysle článku 4 ods. 1 takáto osoba nie je, pokiaľ ide o tieto služby, zdaniteľnou osobou.

33. Holandská vláda a Komisia predložili aj niektoré doplňujúce úvahy.

34. Po prvé, dotknutá osoba nekoná „vo svojom mene, na svoj účet a na svoju zodpovednosť“ [21], keď poskytuje služby ako zamestnanec. Koná v mene, na účet a na zodpovednosť spoločnosti.

35. Po druhé, ako zamestnanec dotknutá osoba nenesie žiadne samostatné hospodárske riziko. [22] Toto riziko znáša spoločnosť, ktorá uzatvára zmluvy so zákazníkmi a poskytuje im hospodárske služby.

36. Po tretie, prinajmenšom na úrovni jednotlivých plnení, na základe ktorých sa uplatňuje DPH, neexistuje žiadne vzájomné plnenie, na základe ktorého by odmena získaná poskytovateľom služby predstavovala protihodnotu za služby poskytnuté príjemcom. [23] Dotknutá osoba dostáva pevne stanovený mesačný plat a príspevok na dovolenku, bez ohľadu za skutočne poskytnuté služby. [24]

21 — Rozsudok Heerma, bod 18.

22 — Rozsudky z 25. júla 1991, Recaudadores de Tributos, C-202/90, Zb. s. I-4247, bod 13, a z 23. marca 2006, FCE Bank, C-210/04, Zb. s. I-2803, bod 33 a nasl.

23 — Rozsudky z 3. marca 1994, Tolsma, C-16/93, Zb. s. I-743, bod 14, a z 21. marca 2002, Kennemer Golf & Country Club, C-174/00, Zb. s. I-3293, bod 39.

24 — Nič nenaznačuje, že takýto faktor prispel v prejednávanej veci k tomu, že spoločnosť prestala byť schopná plniť svoje splatné záväzky, ale skutočnosť, že by to tak mohlo byť, podčiarkuje rozdiel medzi prijatým platom a poskytnutou hodnotou.

37. To potvrdzuje moje stanovisko, že keďže osoba v takom postavení, v akom bol pán van der Steen, nie je zdaniteľnou osobou, pokiaľ ide o služby poskytnuté podľa pracovnej zmluvy, nemôže byť v tejto súvislosti považovaná spolu so spoločnosťou za „jednotný subjekt dane“ v zmysle druhého pododseku článku 4 ods. 4 šiestej smernice alebo následne za jedného podnikateľa na účely článku 7 ods. 4 Wet op de Omzetbelasting.

38. Samozrejme, žiadna z vyššie uvedených úvah nevylučuje možnosť, že osoba, ktorá je jediným spoločníkom, jediným konateľom a jediným zamestnancom spoločnosti, môže byť takisto zdaniteľnou osobou v rámci iných hospodárskych činností, ktoré nespadajú do pôsobnosti pracovnej zmluvy. Ak takéto činnosti zahŕňajú obchodovanie so spoločnosťou, je možné, na základe všetkých okolností, že dotknutá osoba a spoločnosť budú považovaní za jednotný subjekt dane. To však nie sú skutočnosti opísané v návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

Návrh

39. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy zastávam názor, že Súdny dvor by mal na otázky položené Gerechtshof te Amsterdam odpovedať takto:

Fyzická osoba, ktorá poskytuje služby zdaniteľnej osobe na základe pracovnej zmluvy, nie je v tejto súvislosti považovaná za zdaniteľnú osobu v zmysle článku 4 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS, lebo nevykonáva nezávislú hospodársku činnosť. Tieto služby sú naopak na základe článku 4 ods. 4 šiestej smernice vyňaté z pôsobnosti DPH. V tejto súvislosti nie je podstatné, či je zamestnávateľ právnická osoba, ktorej zamestnanec je zároveň spoločníkom a/alebo konateľom, alebo dokonca jediným

spoločníkom a konateľom, ak obidvaja účastníci majú samostatnú právnu subjektivitu so spôsobilosťou uzatvoriť medzi sebou pracovnú zmluvu, a v skutočnosti aj túto pracovnú zmluvu uzatvorili, a na jej základe boli služby poskytované.