



## Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY  
JULIANE KOKOTT  
přednesené dne 23. dubna 2020<sup>1</sup>

Věc C-312/19

XT,

**další účastníci řízení:**

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,  
Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas [Nejvyšší správní soud, Litva])

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 9 odst. 1 – Pojem ‚osoba povinná k dani‘ – Způsobilost být osobou povinnou k dani – Právní subjektivita – Přiřazení plnění k osobě povinné k dani – Společné jednání několika osob – Jednání vnitřní společnosti“

### I. Úvod

1. V projednávané věci dvě osoby zpracovaly a realizovaly projekt výstavby několika budov, přičemž navenek aktivně vystupovala pouze jedna z nich, a sice žalobce v původním řízení. Naopak jeho obchodní partner se ze 70 % pouze finančně podílel na pořizovacích nákladech, účastnil se ale rozhodování o projektu a po jeho dokončení a prodeji vystavěných budov obdržel od žalobce příslušný podíl.
2. Kdo je v tomto případě osobou povinnou k dani, která dluží příslušnou daň z přidané hodnoty, jestliže se jedná o spolupráci dvou osob, avšak navenek vlastním jménem vystupuje pouze jedna z nich? Odpověď na tuto otázku není relevantní pouze pro daňovou povinnost osoby poskytující plnění, nýbrž také pro odpočet daně u příjemce plnění. Ten totiž pro odpočet daně potřebuje fakturu, na níž musí být uvedeno jméno a adresa prodávající osoby povinné k dani.
3. Dosavadní rozhodnutí Soudního dvora se netýkala případu, v němž by se nějaká osoba v pozadí (tedy v tichosti) podílela na činnosti, kterou by vykonávala jiná osoba sama vlastním jménem. Soudní dvůr se dosud zabýval pouze otázkou (poměrného) odpočtu daně u podílového spoluvlastníka ve sdružení spoluvlastníků na základě faktury, která byla určena pro oba spoluvlastníky<sup>2</sup>. V tomto ohledu tedy projednávaná věc nabízí příležitost dále se zabývat velmi zásadním tématem určení osoby povinné k dani v případě, že se na jejích aktivitách podílejí ještě další osoby.

<sup>1</sup> – Původní jazyk: němčina.

<sup>2</sup> – Rozsudek ze dne 21. dubna 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241).

## II. Právní rámec

### A. Unijní právo

4. Unijně právní rámec tvoří čl. 9 odst. 1 a články 193 a 287 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty<sup>3</sup> (dále jen „směrnice o DPH“).

5. Článek 9 odst. 1 první věta směrnice o DPH stanoví:

„1. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. [...]"

6. Článek 193 směrnice o DPH se týká osoby povinné k dani a ve znění platném pro sporné roky stanoví:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby [...]"

7. Článek 287 bod 11 směrnice o DPH upravuje osvobození od daně pro malé podnikatele a stanoví:

„Členské státy, které přistoupily po 1. lednu 1978, mohou poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu v národní měně následujících částek při kurzu platném ke dni jejich přistoupení: [...]"

11) Litva: 29 000 EUR; [...]"

### B. Litevské právo

8. Článek 2 odst. 15 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zákon Litevské republiky o dani z přidané hodnoty; dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„ ‚Osobou povinnou k dani z Litevské republiky‘ se rozumí právnická nebo fyzická osoba z Litevské republiky vykonávající ekonomické činnosti jakéhokoli druhu, jakož i subjekt kolektivního investování usazený v Litevské republice, který není právnickou osobou a působí jako investiční fond“.

9. Článek 71 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„Povinnost registrovat se k DPH a vypočítat DPH a odvádět ji do rozpočtu má osoba povinná k dani, která dodává zboží a poskytuje služby v tuzemsku [...] Osoba, která je povinna registrovat se k DPH, musí podat žádost o registraci k DPH.“

10. Článek 71 odst. 2 zákona o DPH odchylně stanoví:

„Odchylně od odstavce 1 [článku 71 zákona o DPH] není osoba povinná k dani z Litevské republiky povinna podat žádost o registraci k DPH a vypočítat DPH a odvádět ji do rozpočtu stanoveným způsobem, pokud celková roční částka úplaty během posledních 12 měsíců za zboží dodané a/nebo služby poskytnuté v tuzemsku při výkonu ekonomické činnosti nepřekročila 155 000 [Litas (LTL)]. Povinnost k výpočtu DPH započne v měsíci, v němž dojde k překročení této horní meze. DPH se nevypočítává z dodaného zboží a poskytnutých služeb, pokud úplata za ně nepřekročila takto stanovenou částku ve výši 155 000 LTL. [...]"

3 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

### III. Spor v původním řízení

11. Žalobce v původním řízení (dále jen „žalobce“) a další fyzická osoba (dále jen „obchodní partner“) uzavřeli dne 19. února 2010 dohodu o společné činnosti za účelem spolupráce při výstavbě obytných nemovitostí ve Vilniusu (Litva) nebo v jeho okolí.

12. Dne 25. dubna 2010 se žalobce spolu se svým obchodním partnerem rozhodli koupit pozemek, a to zemědělskou půdu o rozloze 0,5 ha v okrese Vilnius. Dne 27. dubna 2010 žalobce a vlastníci tohoto pozemku podepsali smlouvu o koupi tohoto pozemku. Obchodní partner vložil 70 % a žalobce vložil 30 % kupní ceny. Rozhodli se, že jako vlastník pozemku bude zapsán žalobce.

13. Dne 5. května 2010 se žalobce a obchodní partner rozhodli postavit komplex pěti budov, uložit žalobci, aby zajistil všechny dokumenty požadované pro stavbu, a jmenovat společnost s ručením omezeným Konsela (dále jen „Konsela UAB“), jejímž jednatelem byl žalobce, vedoucím stavebního projektu.

14. Dne 2. listopadu 2010 obdržel žalobce stavební povolení vydané na jeho jméno okresním úřadem ve Vilniusu, kterým byla povolena výstavba pěti budov na pozemku. Dne 22. dubna 2010 byla uzavřena smlouva o stavební dílo, kterou podepsal žalobce jakožto klient a zástupce společnosti Konsela UAB. Dne 15. února 2011 vystavil dodavatel daňový doklad na výstavbu budov č. 1 až 4 a dne 11. února 2013 na výstavbu budovy č. 5.

15. Dne 2. prosince 2010 se žalobce a obchodní partner rozhodli prodat budovu č. 1 s částí pozemku a využít částku takto získanou na výstavbu. Uvedený nemovitý majetek byl prodán kupní smlouvou ze dne 14. prosince 2010 uzavřenou mezi žalobcem a kupujícími (fyzickými osobami).

16. Dne 10. ledna 2011 uzavřeli žalobce a obchodní partner dohodu o ukončení dohody o společné činnosti ze dne 19. února 2010 a o rozdělení majetku a závazků. V rámci této dohody bylo rozhodnuto ukončit dohodu o společné činnosti a postoupit obchodnímu partnerovi právo na vytvořená aktiva (budovy č. 4 a 5), přičemž žalobce se zavázal uhradit obchodnímu partnerovi do roku 2017 rozdíl mezi jeho vkladem a podílem na společně přijatých aktivech ve výši 300 000 LTL (86 886 eur).

17. Podle této dohody připadly žalobci budovy č. 2 a č. 3, které byly dne 30. května 2011 a 13. listopadu 2012 prodány s příslušnými částmi pozemku.

18. Dne 1. února 2013 žalobce a jeho obchodní partner vyhotovili listinu o převodu vlastnictví, na základě které žalobce s odkazem na dohodu ze dne 10. ledna 2011 převedl na svého obchodního partnera budovy č. 4 a č. 5 spolu s příslušnými částmi pozemku.

19. Rozhodnutím ze dne 6. února 2013 přijatým na základě dohody o společné činnosti ze dne 19. února 2010 se žalobce a jeho obchodní partner dohodli, že žalobce prodá budovu č. 5 a příslušnou část pozemku, jež byly zapsány na jeho jméno, a částku, kterou obdrží, převede okamžitě obchodnímu partnerovi. Kupní smlouvou ze dne 13. února 2013 byl tento nemovitý majetek prodán právnické osobě usazené v Litvě.

20. Žalobce a obchodní partner nepovažovali uvedené prodeje nemovitého majetku uskutečněné dne 14. prosince 2010, 30. května 2011, 13. listopadu 2012 a 13. února 2013 za (ekonomickou) činnost podléhající DPH, a z toho důvodu nevyčíslili a neuvedli DPH, kterou mají hradit kupující, nepřiznali a neodvedli DPH a neuplatnili odpočet DPH.

21. Místní správce daně po provedení daňové kontroly u žalobce týkající se daně z příjmu fyzických osob a DPH za roky 2010 až 2013 kvalifikoval sporná plnění jako jedinou činnost podléhající DPH a žalobce jako osobu povinnou k dani, která byla odpovědná za plnění povinností v oblasti DPH ve vztahu ke všem těmto dodávkám.

22. Místní správce daně při výpočtu dlužné daně z vlastního podnětu uznal právo žalobce na odpočet DPH podle daňových dokladů vydaných společností Konsela UAB a vypočetl napadené dlužné částky DPH po odpočtu DPH za pořízení (výstavbu) budov.

23. Žalobce byl vyzván k úhradě vypočtené DPH ve výši 39 586,71 eura a úroků z prodlení ve výši 11 695 eur. Rozhodnutím Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (státní daňová inspekce ve Vilniusu) ze dne 3. listopadu 2015 byl výměr daně potvrzen. Námitku proti tomuto rozhodnutí zamítla Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (státní daňová inspekce při ministerstvu financí Litevské republiky) rozhodnutím ze dne 3. března 2016.

24. Další opravné prostředky podané žalobcem byly zamítnuty rozhodnutím Mokestinių ginčų komisija (komise pro daňové spory) ze dne 18. července 2016 a rozhodnutím Vilniaus apygardos administracinis teismas (okresní správní soud ve Vilniusu). Proti zamítavému rozsudku podal žalobce opravný prostředek k Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud, Litva).

#### **IV. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem**

25. Usnesením ze dne 10. dubna 2019 předložil Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud) Soudnímu dvoru na základě článku 267 SFEU následující předběžné otázky:

„1. Musí být ustanovení čl. 9 odst. 1 a článku 193 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládány v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti v projednávané věci, nemůže být fyzická osoba, jako je žalobce, považována za osobu „samostatně“ vykonávající předmětnou (ekonomickou) činnost a za osobu povinnou samostatně odvést daň z přidané hodnoty ze sporných plnění, to znamená, že pro účely čl. 9 odst. 1 a článku 193 směrnice 2006/112 je třeba za osobu povinnou k dani odpovědnou za předmětné daňové povinnosti považovat společnou činnost/partnerství (účastníky společné činnosti společně; v projednávané věci žalobce a jeho obchodní partner) – které podle vnitrostátních právních předpisů nejsou považovány za osobu povinnou k dani a nemají právní subjektivitu – a nikoli tedy pouze fyzická osoba, jako je žalobce?

2. V případě kladné odpovědi na první otázku: Musí být článek 193 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti v projednávané věci, odvádí DPH jednotlivě každý účastník společné činnosti/partnerství (v projednávané věci žalobce a jeho obchodní partner) – která podle vnitrostátního práva není považována za osobu povinnou k dani a nemá právní subjektivitu – za část každé platby, kterou obdrží (nebo mají obdržet nebo je jim dlužna) za zdanitelné plnění spočívající v dodání nemovitosti? Musí být článek 287 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti v projednávané věci, se roční obrat uvedený v tomto ustanovení stanoví s ohledem na veškeré výnosy společné činnosti (jichž účastníci společné činnosti dosáhli společně)?“

26. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření pouze Litevská republika a Komise.

## V. Právní posouzení

### *A. K první otázce a k první podotázce druhé otázky: Kdo je v konkrétním případě skutečnou osobou povinnou k dani?*

27. První otázkou a první podotázkou druhé otázky, které lze posoudit společně, se předkládající soud v zásadě táže, kdo je v konkrétním případě podle čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH osobou povinnou k dani, která je povinna odvést DPH z plnění spočívajících v dodání nemovitostí.

28. Do úvahy přichází samotný žalobce (jak tvrdí litevský správce daně), společnost sestávající z žalobce a obchodního partnera (jak zčásti tvrdí Komise), žalobce a jeho obchodní partner společně (k tomu se přiklání předkládající soud) nebo – každopádně částečně – pouze obchodní partner (jak zčásti tvrdí také Komise).

29. Odpověď na tuto otázku předpokládá, že alespoň jedné z těchto čtyř variant (žalobce, obchodní partner, společnost sestávající z žalobce a obchodního partnera, žalobce a obchodní partner společně) lze vůbec přiřknout způsobilost být osobou povinnou k dani ve smyslu směrnice o DPH (k tomu bod 1.). Na to navazuje otázka, podle jakých kritérií má být v konkrétním případě rozhodnuto, která z osob povinných k dani přicházejících do úvahy dluží DPH z prodeje nemovitostí. V zásadě se jedná o otázku přiřazení konkrétních plnění některé z osob povinných k dani přicházejících do úvahy (k tomu bod 2).

#### *1. Způsobilost být osobou povinnou k dani*

30. Podle čl. 9 odst. 1 první věty směrnice o DPH se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti<sup>4</sup>.

31. Podle judikatury Soudního dvora výrazy použité v čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, zejména výraz „jakákoliv“, vymezují pojem „osoba povinná k dani“ širokým způsobem<sup>5</sup>. Důraz je přitom kladen zejména na samostatnost při výkonu ekonomické činnosti v tom smyslu, že všechny fyzické a právnické osoby, veřejné i soukromé, jakož i entity bez právní osobnosti, které objektivně splňují kritéria uvedená v tomto ustanovení, jsou považovány za osoby povinné k DPH<sup>6</sup>.

32. Soudní dvůr má tedy za to, že za účelem konstatování samostatnosti při výkonu ekonomické činnosti je třeba ověřit, zda dotyčná osoba provádí své činnosti vlastním jménem, na svůj účet a na vlastní odpovědnost, jakož i to, zda tato osoba nese hospodářské riziko spojené s výkonem těchto činností<sup>7</sup>.

4 – Srovnej například rozsudky ze dne 12. října 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, bod 26), ze dne 29. září 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 27), a ze dne 29. října 2009, Komise v. Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 35).

5 – Rozsudky ze dne 12. října 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, bod 27), a ze dne 29. září 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 28).

6 – Rozsudky ze dne 12. října 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, bod 27), a ze dne 29. září 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 34).

7 – Rozsudky ze dne 12. října 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, bod 28), a ze dne 29. září 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 34). V tomto smyslu také rozsudek ze dne 18. října 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, bod 23).

33. Posledně uvedené se sice více týká otázky přiřazení plnění konkrétní osobě a méně povahy osoby povinné k dani, podle judikatury Soudního dvora je však základní podmínkou existence ekonomické činnosti podle článku 9 směrnice o DPH. Jakou právní formou jsou tyto činnosti poskytovány (fyzická osoba, právnická osoba nebo osobní společnost) a zda má tato právní forma podle vnitrostátního práva vlastní právní osobnost, naopak není rozhodující<sup>8</sup>.

34. Předpokladem ekonomické činnosti však je, že příslušný vnitrostátní právní řád propůjčuje způsobilost (hospodářsky) jednat v právním styku<sup>9</sup>. V právním styku však mohou jednat pouze entity, které jsou způsobilé být nositeli práv a povinností, mají tedy právní subjektivitu.

35. Fyzické a právnické osoby mají ze své podstaty právní subjektivitu. Jiné entity (tedy jiné způsoby jednání) ji podle příslušného vnitrostátního právního řádu také mohou mít, aniž by – jak Soudní dvůr správně zdůrazňuje – musely mít vlastní právní osobnost. Bez vlastní právní subjektivity však nelze být osobou povinnou k dani ve smyslu směrnice o DPH.

36. To potvrzuje zaprvé judikatura Soudního dvora k existenci zdanitelného plnění. V ní Soudní dvůr zdůrazňuje, že pro existenci zdanitelného plnění musí existovat právní vztah mezi zúčastněnými, v jehož rámci dochází ke vzájemné výměně plnění a odměny<sup>10</sup>. Právní vztah ale může založit pouze osoba, která má právní subjektivitu.

37. Zadruhé to potvrzuje judikatura Soudního dvora týkající se funkce osoby povinné k dani v systému DPH<sup>11</sup>. Zde Soudní dvůr rozhodl, že osoba povinná k dani má funkci výběřčího daně na účet státu<sup>12</sup>. Vykázat daň na fakturu, vybrat ji prostřednictvím ceny nebo také provést její výkon však může pouze entita s právní subjektivitou.

38. Namítá-li Komise, že Soudní dvůr již za osobu povinnou k dani uznal životní partnerství/společenství založené sňatkem (nepožívající právní subjektivitu)<sup>13</sup>, nelze s tímto tvrzením souhlasit.

8 – Takto výslovně rozsudky ze dne 12. října 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, bod 27), ze dne 29. září 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 28), a ze dne 21. dubna 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 54).

9 – Soudní dvůr hovoří o subjektu, který má samostatnou způsobilost k právním úkonům, avšak nikoli právní osobnost – viz rozsudek ze dne 21. dubna 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 54).

10 – Rozsudky ze dne 27. března 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, bod 29), ze dne 3. května 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, bod 27), a ze dne 3. března 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 14). Rozsudek ze dne 29. října 2009, Komise v. Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 43), hovoří dokonce o ujednání o ceně mezi stranami. Takovéto ujednání však může uzavřít pouze osoba s právní subjektivitou.

11 – Viz například rozsudky ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 22), ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23), ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), a ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25), jakož i moje stanovisko ve věci Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2019:976, bod 41).

12 – Viz například rozsudky ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 22), ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23), ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), a ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25).

Viz k tomu také moje stanovisko ve věci Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, bod 21).

13 – Jako doklad svého tvrzení cituje Komise rozsudek ze dne 21. dubna 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 58). Zde Soudní dvůr doslovně konstatuje: „Je tedy namístě odpovědět na druhou otázku tak, že pokud společenství založené sňatkem, které nepožívá právní subjektivitu a nevykonává hospodářskou činnost ve smyslu šesté směrnice, objedná investiční majetek, musí být spoluvlastníci tvořící toto společenství považováni pro účely použití uvedené směrnice za příjemce plnění.“ Jak tím Soudní dvůr uznal společenství založené sňatkem za osobu povinnou k dani, mi z toho zřejmé není.

39. Rozhodnutí Soudního dvora uváděné Komisí<sup>14</sup> se totiž netýkalo otázky, kdo je v konkrétním případě osobou povinnou k dani, která dluží daň z přidané hodnoty. Týkala se spíše německého sdružení spoluvlastníků, v němž několik osob vlastnilo podíly na nemovitosti. Toto podílové spoluvlastnictví bylo pouze věcným podílem na nemovitosti, které jako takové nebylo způsobilé právně jednat<sup>15</sup>. Jeden ze spoluvlastníků však již byl osobou povinnou k dani a chtěl uplatnit odpočet daně z nákladů na výstavbu části majetku používaného k podnikatelským účelům.

40. Ve věci HE Soudní dvůr o otázce, kdo byl příjemcem plnění, rozhodl, že podílové spoluvlastnictví manželů nebylo společností požívající vlastní právní subjektivitu, ani subjektem, který má samostatnou způsobilost k právním úkonům, i když bez právní osobnosti, a proto nevykonávalo hospodářskou činnost<sup>16</sup>. Spoluvlastníky je spíše nutno považovat za příjemce plnění<sup>17</sup>. Formě spolupráce nepožívající právní subjektivity (tedy společenství bez oprávnění jednat) tím Soudní dvůr naopak – a právem – způsobilost být osobou povinnou k dani upřel.

41. V tomto ohledu tedy i nadále platí, že určitá právní subjektivita je podmínkou k tomu, aby byl subjekt osobou povinnou k dani ve smyslu směrnice o DPH. V projednávané věci jsou žalobce sám, obchodní partner sám, jakož i žalobce společně s obchodním partnerem jako fyzické osoby, a tedy osoby s právní subjektivitou bez problémů způsobilí být osobou povinnou k dani.

42. U formy spolupráce mezi žalobcem a obchodním partnerem v projednávané věci je však tato způsobilost nejasná. Předkládající soud musí v souladu vnitrostátním právním řádem rozhodnout, zda tato forma spolupráce skutečně může jednat v právním styku, nebo zda se spíše jedná o vnitřní společnost, která navenek jednat nemůže. Mohlo by se totiž jednat o takzvanou tichou společnost, v níž se obchodní partner na aktivitách žalobce podílel pouze finančně ve vnitřním vztahu, zatímco navenek jedná žalobce (a nikoliv společnost).

43. V případě, že vnitrostátní právní řád dotčené formě spolupráce mezi žalobcem a obchodním partnerem přiznává možnost, aby jako taková vstupovala do právních vztahů, pak může být také osobou povinnou k dani. Pokud však vnitrostátní právní řád takovéto formě spolupráce tuto možnost nepřiznává [příkladem by byla v Německu tichá společnost podle § 230 Handelsgesetzbuch (obchodní zákoník)], pak osobou povinnou k dani být nemůže.

## *2. Přirazení konkrétních plnění určité osobě povinné k dani*

44. Samostatně je třeba se zabývat otázkou, které ze tří nebo čtyř osob povinných k dani, které přicházejí do úvahy, mají být v konkrétním případě přirazena zdanitelná plnění, z nichž tato osoba dluží daň z přidané hodnoty.

45. Můžeme vycházet judikatury, která již byla zmíněna (viz výše body 31 a 32). Podle ní je třeba za účelem konstatování samostatnosti při výkonu ekonomické činnosti ověřit, zda dotyčná osoba provádí své činnosti vlastním jménem, na svůj účet a na vlastní odpovědnost, jakož i to, zda tato osoba nese hospodářské riziko spojené s výkonem těchto činností<sup>18</sup>. Přichází-li totiž do úvahy několik osob povinných k dani, pak může tato kritéria splňovat pouze jedna osoba povinná k dani. Mám za to, že nelze jednat současně plně vlastním a cizím jménem.

14 – Rozsudek ze dne 21. dubna 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241).

15 – Viz k tomu správné úvahy Soudního dvora v rozsudku dne 21. dubna 2005 ve věci HE (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 32). Jinak by tomu bylo v případě, kdy by podíloví spoluvlastníci založili osobní společnost, která je způsobilá navenek právně jednat a docílit vlastní plnění. Osobní společnost je pak na základě této právní subjektivity jednajícím osobou povinnou k dani.

16 – Rozsudek ze dne 21. dubna 2005 (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 54).

17 – Rozsudek ze dne 21. dubna 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 58).

18 – Rozsudky ze dne 12. října 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, bod 28), a ze dne 29. září 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 34). Viz také rozsudek ze dne 18. října 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, bod 23).

46. Tato kritéria rozvinutá Soudním dvorem navíc zajišťují, že nabyvatel může s právní jistotou využít svého případného práva na odpočet daně. K tomu totiž podle čl. 226 bodu 5 směrnice o DPH potřebuje fakturu s plným jménem a adresou osoby povinné k dani. Tento údaj na faktuře si ale může ověřit pouze v případě, že ví, kdo vůči němu (tedy navenek) vystupoval.

47. V projednávané věci je proto nutno posoudit, kdo zhotovené budovy podle těchto kritérií dodal příslušným kupujícím.

48. Podle předkládajícího soudu žalobce koupil pozemky sám vlastním jménem, do pozemkové knihy byl zapsán jako jediný vlastník, sám zažádal o stavební povolení a toto také sám obdržel, zhotovené budovy sám vlastním jménem prodal a vystavil příslušnou fakturu. I kdyby měla spolupráce žalobce a obchodního partnera podle vnitrostátního práva právní subjektivitu, v právním styku nevystupovala vlastním jménem. Vzhledem k tomu, že spolupráce žalobce a obchodního partnera skončila již 10. ledna 2011, lze si těžko představit, že ještě v květnu 2011, listopadu 2012 a únoru 2013 prováděla plnění. Žalobce a obchodní partner navíc ani nevystupovali společně, a to před ukončením ani po ukončení spolupráce. Již z těchto okolností tedy vyplývá, že jako osoba povinná k dani v konkrétním případě jednal pouze žalobce.

49. Interní podíl obchodního partnera na zisku a ztrátě na tomto závěru nic nemění. Interní finanční účast třetí osoby, na rozdíl od názoru předkládajícího soudu a Komise, neznamená, že osoba jednající navenek (v projednávané věci žalobce) již nejednala samostatně. Žalobce naopak jednal každopádně především na vlastní účet a na vlastní riziko, a je proto osobou povinnou k dani, která dluží příslušnou daň z přidané hodnoty.

50. Žalobce má pouze následně možnost přenést část rizika na jinou osobu nebo povinnost rozdělit si zisk s jinou osobou. Vyjadřuje-li předkládající soud jistotu nevoli nad tím, že žalobce sám dluží celou DPH, pak přehlíží, že obchodní partner se v závislosti na způsobu interní dohody podílí také na těchto dodatečných projektových nákladech. Pokud interní dohoda zapoměla na rozdělení těchto nákladů, pak je to pouze otázka výkladu této dohody. Nemá to však žádný vliv na určení konkrétně jednající osoby povinné k dani z hlediska práva upravujícího daň z přidané hodnoty.

51. Také skutečnost uváděná předkládajícím soudem, že finanční správa připočítala obchodnímu partnerovi určité příjmy z pohledu daně z příjmu, není v tomto ohledu relevantní. Vnitrostátní právo upravující daň z příjmu a unijní právo upravující DPH sledují různé cíle. Právo daně z příjmu zpravidla zdaňuje také příjmy osob nevykonávajících samostatnou činnost, jako jsou například zaměstnanci, které směrnice o DPH (článek 10) explicitně vylučuje.

52. Kromě toho pouze následná (interní) možnost přenesení rizika na třetí osobu nic nemění na předtím uskutečněném jednání na vlastní účet. To lze ilustrovat na příkladu pojišťovny. Ačkoliv pojišťovna zajišťuje veškerá hospodářská rizika plnění podniku, nemění to nic na skutečnosti, že jednající podnik je osobou povinnou k dani. Pojišťovna se osobou povinnou k dani ohledně tohoto plnění nestává proto, že podnik může v případě pojistné události přenést realizované riziko ztrat. Totéž by platilo pro interní podíl pojišťovny na zisku.

53. Stejně tak z čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH vyplývá, že interní formy spolupráce musí samy poskytovat plnění, aby s nimi bylo možno nakládat jako s osobami povinnými k dani. Tak tomu ale v projednávané věci právě není. Výchozí plnění, prodej vystavěných budov, poskytl podle dostupných skutkových okolností pouze žalobce, a nikoliv spolupráce žalobce a obchodního partnera.

54. Ani součinnost obchodního partnera na obchodních rozhodnutích v interním vztahu, kterou zdůrazňuje vnitrostátní soud, na tomto závěru nic nemění. Ve vnějším vztahu nemá žádný účinek, a nemůže mít tedy vliv na skutečnost, že osoba jednající navenek je osobou povinnou k dani. Zaprve je téměř nemožné s právní jistotou určit rozhodující vliv třetí osoby, který je k tomu nezbytný. Zadruhé příjemce plnění není schopen ani v náznacích tento interní vliv rozpoznat, takže jeho



odpočet daně by tak byl neustále ohrožen, neboť by nedisponoval řádnou fakturou. To by bylo v rozporu s myšlenkou jednoduchého a účinného systému daně z přidané hodnoty<sup>19</sup>.

55. Mimoto Soudní dvůr již rozhodl, že „existence určité spolupráce“ nestačí ke zpochybnění samostatnosti jednající osoby<sup>20</sup>. Kromě toho určující role jedné osoby při výrobě „není s to zpochybnit závěr“ o samostatném výkonu činností osob, jelikož každá z nich jedná vlastním jménem, na svůj účet a vlastní odpovědnost<sup>21</sup>. V tomto kontextu považoval Soudní dvůr také osoby, které jako takové vystupují navenek vůči svým dodavatelům a orgánům veřejné moci a do jisté míry vůči svým zákazníkům samostatně, za samostatné podniky, které jsou osobami povinnými k DPH, a to ačkoliv převážně jednaly pod společnou ochrannou známku prostřednictvím kapitálové společnosti, jejíž podíly byly v držení těchto podniků<sup>22</sup>. V projednávané věci, kdy žalobce vystupoval vůči prodeji pozemku, později vůči stavebnímu úřadu a následně vůči svým kupujícím, to platí dvojnásob.

56. Relevantnost vystupování navenek navíc dokládají ustanovení týkající se provize z koupě nebo prodeje obsažená ve směrnici o DPH (čl. 14 odst. 2 písm. c) a článek 28). Zejména článek 28 směrnice o DPH<sup>23</sup> jasně ukazuje, že rozhodující je jednání vlastním jménem a méně pak jednání na vlastní účet. I v případě, že jednající jedná vlastním jménem, ale na cizí účet, totiž poskytuje dodání zboží nebo službu a zůstává tak samostatnou osobou povinnou k dani.

57. To by mohlo být relevantní zejména s ohledem na „dohodu o zrušení“ z 10. ledna 2011 a listinu o převodu vlastnictví ze dne 1. února 2013 pro budovy č. 4 a č. 5. Při následném prodeji budovy č. 5 žalobcem třetí osobě by totiž mohl přicházet do úvahy také obchod za provizi podle čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH.

58. Avšak i v případě, že by se v projednávané věci o takovýto obchod za provizi jednalo, nic by to neměnilo na skutečnosti, že žalobce je samostatně jednající osobou povinnou k dani. Při prodeji budovy jednal buď vlastním jménem na vlastní účet (obchod na vlastní účet) nebo vlastním jménem na cizí účet (obchod za provizi).

### 3. Dílčí závěr

59. V projednávané věci tedy jako osoba povinná k dani, která v konkrétním případě dluží daň z přidané hodnoty, přichází do úvahy žalobce. Pouze on sám jednal vůči svým zákazníkům (tedy navenek) vlastním jménem a na vlastní účet (možná také na cizí účet), a tedy na vlastní riziko.

### **B. Ke druhé podotázce druhé otázky: výpočet ročního obrátu pro uplatnění pravidla pro malé podniky**

60. Vzhledem k tomu, že podle zde zastávaného názoru lze za osobu povinnou k dani považovat pouze žalobce, není namístě odpovídat na druhou podotázku druhé otázky.

19 – Viz k tomu bod 5 odůvodnění směrnice o DPH.

20 – Rozsudek ze dne 12. října 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, bod 31), v tomto směru již stanovisko generálního advokáta M. Szpunara ve věci Nigl (C-340/15, EU:C:2016:505, bod 21), podle něhož „samotná spolupráce [...], a to i blížká“, neznamená, že subjekt přestává být samostatnou osobou povinnou k dani.

21 – Rozsudek ze dne 12. října 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, bod 33).

22 – Rozsudek ze dne 12. října 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, bod 34).

23 – Článek 28 směrnice o DPH zní takto: „Jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama.“

61. Pouze pro případ, že Soudní dvůr bude mít za to, že by jako osoba povinná k dani přicházela do úvahy buď (tichá) společnost sestávající z žalobce a obchodního partnera nebo každá z těchto osob samostatně, je nutno podpůrně tuto otázku zodpovědět. Podstatou otázky je výpočet ročního obratu pro osvobození malých podniků od daně, jestliže je do poskytování plnění zapojeno několik osob.

62. Jak Komise v tomto ohledu správně uvádí, takzvané osvobození pro malé podniky se týká jednotlivých osob povinných k dani a jejich plnění. Vyplývá to ze znění, jakož i ze smyslu a účelu osvobození od daně podle článku 287 směrnice o DPH.

63. Vzhledem k tomu, že osvobození od daně není objektivně vázáno na druh činnosti, nýbrž pouze na osobní nedosažení hranice obratu osobou povinnou k dani, stanoví článek 287 směrnice o DPH subjektivní osvobození od daně. Jak již Soudní dvůr rozhodl<sup>24</sup> a jak jsem uvedla v jiné věci<sup>25</sup>, smysl tohoto subjektivního osvobození od daně spočívá primárně ve zjednodušení administrativy.

64. Bez takovéto hranice by finanční správa musela každou osobu, která vykonává byť jen zanedbatelnou ekonomickou činnost ve smyslu článku 9 směrnice o DPH, již od prvního eura považovat za osobu povinnou k dani. Takovýto postup by byl spojen s administrativními náklady nejen na straně osoby povinné k dani, ale i na straně finanční správy, kterým by neodpovídaly příslušné daňové příjmy<sup>26</sup>. Právě tomu má bagatelní hranice stanovená článkem 287 směrnice o DPH předcházet<sup>27</sup>.

65. Tento smysl je relevantní i v případě, kdy dvě osoby povinné k dani jednájí společně, avšak každý na vlastní účet, aniž by společně byly považovány za samostatnou osobu povinnou k dani. Totéž platí, pokud společným jednáním vznikla nová osoba povinná k dani, kterou je nutno na základě její vlastní právní subjektivity odlišovat od jejích „zakladatelů“ a která nepřekročí bagatelní hranici.

66. Pokud by tedy jednájí osobou povinnou k dani byla společnost sestávající z žalobce a obchodního partnera, pak by pro stanovení ročního obratu ve smyslu článku 287 směrnice o DPH byly rozhodující obraty společnosti. Jsou-li však osobami povinnými k dani žalobce a obchodní partner ve výši své poměrné účasti na společných transakcích, pak musí být roční obrat také posuzován zvlášť. Nelze-li ve zvolené konstrukci spatřovat zneužívající řešení<sup>28</sup>, a v projednávané věci to nic nenaznačuje, pak tento závěr platí.

67. Podpůrně by tedy odpověď na druhou podotázku druhé otázky zněla takto: Článek 287 směrnice o DPH představuje subjektivní osvobození od daně. Roční obrat se tedy vztahuje na jednájí osobu povinnou k dani.

24 – Rozsudky ze dne 2. května 2019, Jarmušienė (C-265/18, EU:C:2019:348, bod 37 na konci), a ze dne 26. října 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, bod 63).

25 – Stanovisko ve věci Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspectie Persoane Fizice a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestatăii 1 (C-716/18, EU:C:2020:82, body 22 a další) a ve věci Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, bod 33 na konci).

26 – Takto též výslovně rozsudek ze dne 2. května 2019, Jarmušienė (C-265/18, EU:C:2019:348, bod 38).

27 – Viz odůvodnění k článku 25 (malé podniky) na s. 27 v návrhu Komise ze dne 20. června 1973, COM(73) 950 final.

28 – Viz k tomu zejména rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další (C-251/16, EU:C:2017:881, bod 31 a násl.).

## VI. Závěry

68. S ohledem na výše uvedené navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázky Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud, Litva) odpověděl takto:

- „1) Článek 9 odst. 1 a článek 193 směrnice 2006/112/ES musí být vykládány v tom smyslu, že zde uvedená osoba povinná k dani musí být schopna vstupovat do právních vztahů, vykázat daň z přidané hodnoty na faktuře a vybírat ji na základě sjednané ceny. To předpokládá, že jako taková může podle vnitrostátního práva jednat v právním styku, a má tedy právní subjektivitu.
- 2) Článek 9 odst. 1 a článek 193 směrnice 2006/112/ES musí být vykládány v tom smyslu, že osoba, která je osobou povinnou k dani, vykonává dotčenou hospodářskou činnost „samostatně“, pokud – jako v projednávané věci žalobce – jedná vlastním jménem a na vlastní účet (nebo také na cizí účet v rámci obchodu za provizi).“