

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

16. září 2020 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Směrnice 2006/112/ES – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Článek 9 odst. 1 – Článek 193 – Pojem ‚osoba povinná k dani‘ – Smlouva o společné budoucnosti – Partnerství – Přiznání plnění k jednomu z partnerů – Určení osoby povinné k dani“

Ve věci C-312/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Nejvyšší správní soud Litvy) ze dne 10. dubna 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 16. dubna 2019, v řízení

XT

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení L. S. Rossi, předsedkyně senátu, A. Prechal (zpravodajka), předsedkyně třetího senátu, a F. Biltgen, soudce,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za litevskou vládu K. Dieninise a V. Vasiliauskienė, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 23. dubna 2020,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 9 odst. 1, článku 193 a článku 287 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013 (Úř. věst. 2013, L 201, s. 4; dále jen „směrnice 2006/112“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi XT a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (státní daňová inspekce při Ministerstvu financí Litevské

republiky) ve v?ci p?íkazu, kterým Vilniaus apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (okresní da?ová inspekce ve Vilniusu, Litva, dále jen „da?ová správa ve Vilniusu“) uložila XT, aby odvedl da? z p?ídané hodnoty (DPH) spolu s úroky z prodlení a zaplatil pokutu v d?sledku nep?iznaných transakcí s nemovitostmi.

Právní rámec

Unijní právo

3 ?lánek 9 odst. 1 sm?rnice 2006/112 zní takto:

„Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoli osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatn? ekonomickou ?innost, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.

„Ekonomickou ?inností‘ se rozumí veškerá ?innost výrobc?, obchodník? a osob poskytujících služby, v?etn? t?žební ?innosti, zem?d?lské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou ?innost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za ú?elem získávání pravidelného p?íjmu z n?j.“

4 ?lánek 14 této sm?rnice stanoví:

„1. ‚Dodáním zboží‘ se rozumí p?evod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

2. Krom? pln?ní podle odstavce 1 se za dodání zboží považují tato pln?ní:

[...]

c) p?evod zboží na základ? smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koup? nebo prodeje.

3. ?lenské státy mohou považovat za dodání zboží p?edání ur?itých stavebních prací.“

5 Ustanovení ?lánku 28 téže sm?rnice zní takto:

„Jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby a jedná p?ítom vlastním jménem, avšak na ú?et jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama.“

6 ?lánek 193 sm?rnice 2006/112 stanoví:

„Da? je povinna odvést osoba povinná k dani uskute??ující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou p?ípad?, kdy da? odvádí jiná osoba podle ?lánku 194 až 199b a ?lánku 202.“

7 V ?lánku 226 této sm?rnice se uvádí:

„Aniž jsou dot?ena zvláštní ustanovení této sm?rnice, uvád?jí se na fakturách vystavovaných podle ?lánku 220 a 221 pro ú?ely dan? z p?ídané hodnoty povinn? pouze tyto údaje:

[...]

5) plné jméno a adresa osoby povinné k dani a po?izovatele nebo p?íjemce;

[...]“

8 ?lánek 287 téže sm?rnice zní takto:

„?lenské státy, které p?istoupily po 1. lednu 1978, mohou poskytnout osvobození od dan? osobám povinným k dani, jejichž ro?ní obrat je nejvýše roven ekvivalentu v národní m?n? následujících ?ástek p?i kurzu platném ke dni jejich p?istoupení:

[...]

11) Litva: 29 000 [eur];

[...]“

9 ?lánek 1 provád?cího rozhodnutí Rady 2011/335/EU ze dne 30. kv?tna 2011, kterým se Litevské republice povoluje použít opat?ení odchylující se od ?lánku 287 sm?rnice 2006/112 (Ú?. v?st. 2011, L 150, s. 6), stanoví:

„Odchyln? od ?l. 287 bodu 11 sm?rnice [2006/112] se Litevské republice povoluje osvobodit od DPH osoby povinné k dani, jejichž ro?ní obrat nep?esahuje ekvivalent ?ástky 45 000 [eur] v národní m?n? podle sm?nného kurzu platného ke dni jejího p?istoupení k Evropské unii.“

Litevské právo

Zákon o DPH

10 Ustanovení ?lánku 2 Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (zákon Litevské republiky o DPH) (Žin., 2002, ?. 35-1271), ve zn?ní použitelném ve zda?ovacích obdobích 2010 až 2013 (dále jen „zákon o DPH“), zní takto:

„[...]

2. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí osoba povinná k dani z Litevské republiky nebo zahraničí.

[...]

15. ‚Osobou povinnou k dani z Litevské republiky‘ se rozumí právnická nebo fyzická osoba z Litevské republiky vykonávající ekonomickou ?innost jakéhokoli druhu, jakož i subjekt kolektivního investování usazený v Litevské republice, který není právnickou osobou a p?sobí jako investiční fond.

[...]“

11 ?lánek 71 zákona o DPH zní takto:

„1. Povinnost registrovat se k DPH a vypo?ítat DPH a odvád?t ji do rozpo?tu má osoba povinná k dani, která dodává zboží ?i poskytuje služby v tuzemsku [...] Osoba, která je povinna registrovat se k DPH, musí podat žádost o registraci k DPH.

2. Odchyln? od odstavce 1 [?lánku 71], [...], není osoba povinná k dani z Litevské republiky povinna podat žádost o registraci k DPH a vypo?ítat DPH a odvád?t ji do rozpo?tu [...], pokud celková ro?ní ?ástka úplaty b?hem posledních dvanácti m?síc? za zboží dodané ?i služby poskytnuté v tuzemsku p?i výkonu ekonomické ?innosti nep?ekro?ila 155 000 [litevských] litas? [(LTL), p?ibližn? 45 000 eur]. Povinnost k výpo?tu DPH zapo?ne v m?síci, v n?mž dojde k p?ekro?ení této horní meze. DPH se nevypo?ítává z dodaného zboží a poskytnutých služeb, pokud úplata za n? nep?ekro?ila uvedenou ?ástku ve výši 155 000 [LTL]. [...]

[...]

4. Nepodání žádosti o registraci k DPH nezavazuje osobu povinnou k dani povinnosti vypočítat DPH z jí dodaného zboží nebo poskytnutých služeb [...] a odvést DPH do rozpočtu [...]"

12. Článek 79 odst. 1 a 5 zákona o DPH stanoví:

„1. [...] osoba povinná k dani, která dodala zboží nebo poskytla službu, vystaví fakturu, z níž je patrná DPH [...]"

[...]

5. V případech a v souladu s podmínkami stanovenými litevskou vládou nebo orgánem, který zmocnila, může být vystavena pouze jediná faktura za zboží dodané nebo službu poskytnutou společně několika osobami povinnými k dani.“

Občanský zákoník

13. Článek 6.969 odst. 1 Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas (občanský zákoník Litevské republiky), ve znění zákona č. VIII-1864 ze dne 18. července 2000 (dále jen „občanský zákoník“), stanoví:

„Smlouvou o společné činnosti (o partnerství) dvě nebo více osob (partneři) sdružují majetek, svou průmyslovou výrobu či své znalosti a zavazují se ke spolupráci za určitým účelem, který není v rozporu se zákonem, nebo ke společnému výkonu určité činnosti.“

14. Článek 6.971 tohoto zákoníku zní:

„1. Majetek vložený partnery, jakož i výrobky, příjmy a plody vytvořené či získané v rámci společné činnosti jsou spoluvlastnictvím všech partnerů, ledaže je něco jiného stanoveno zákonem či ujednáno ve smlouvě o společné činnosti.“

[...]

3. Jeden z partnerů, kterého určí společnou dohodou všichni partneři, nese odpovědnost za vedení účtů týkajících se společného jmění.

4. Společný majetek je užíván, spravován a je s ním nakládáno společnou dohodou všech partnerů. V případě neshody rozhodne v těchto věcech soud na návrh některého z partnerů. [...]"

15. Ustanovení článku 6.972 odst. 1 a 2 uvedeného zákoníku zní takto:

„1. Při správné společných záležitostech je každý z partnerů oprávněn jednat jménem všech partnerů, ledaže je ve smlouvě o společné činnosti ujednáno, že záležitosti spravuje pouze jeden z partnerů nebo všichni partneři společně. Mohou-li partneři spravovat záležitosti pouze všichni společně, vyžaduje se ke každé transakci souhlas všech.“

2. Ve vztazích se třetími osobami se oprávnění partnera jednat jménem všech partnerů prokazuje plnou mocí vystavenou ostatními partnery nebo smlouvou o společné činnosti.“

16. Článek 6.974 téhož zákoníku, nadepsaný „Společné výdaje a ztráty“, zní takto:

„1. Rozdělení společných výdajů a ztrát souvisejících se společnou činností se určí ve smlouvě o společné činnosti. Není-li o tomto rozdělení nic ujednáno, každý partner se podílí na společných

výdajích a ztrátách poměrně podle velikosti svého podílu.

2. Ujednání, které některého z partnerů zcela zprošťuje povinnosti podílet se na společných výdajích a ztrátách, je neplatné.“

17. Článek 6.975 odst. 3 občanského zákoníku stanoví:

„Vztahuje-li se smlouva o společné činnosti na obchodní činnost partnerů, odpovídají za společné závazky všichni partneři společně a nerozdílně, a to bez ohledu na povahu těchto závazků.“

18. Podle článku 6.976 odst. 1 tohoto zákoníku platí, že „[n]ení-li ve smlouvě o společné činnosti ujednáno jinak, rozdělí se zisky ze společné činnosti mezi partnery poměrně podle hodnoty vkladu každého z nich do společné činnosti“.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

19. Dne 19. února 2010 uzavřeli XT a jedna další fyzická osoba (dále jen „obchodní partner“) smlouvu o společné činnosti (dále jen „dotčená smlouva“) podle článku 6.969 odst. 1 občanského zákoníku pod názvem „partnerství“, jejímž předmětem byla spolupráce za účelem stavby obytné budovy (dále jen „dotčené partnerství“).

20. Dne 25. dubna 2010 se XT spolu se svým obchodním partnerem rozhodli koupit pozemek v okrese Vilnius (Litva). Dne 27. dubna 2010 XT sám podepsal kupní smlouvu s vlastníky tohoto pozemku. XT vložil 30 % a obchodní partner 70 % kupní ceny, přičemž obchodní partner svůj vklad předal XT. Bylo rozhodnuto, že do katastru nemovitostí bude jako vlastník uvedeného pozemku zapsán pouze XT.

21. Dne 5. května 2010 se XT se svým obchodním partnerem rozhodli, že postaví komplex pěti budov, přičemž XT měl zajistit administrativní náležitosti potřebné ke stavbě a výkon stavebních prací měl být svěřen developerské společnosti, v níž XT zastával funkci ředitele. Dne 22. května 2010 byla s touto společností uzavřena smlouva o stavební dílo, v níž XT figuroval zároveň jako objednatel i jako zástupce uvedené společnosti.

22. Dne 2. listopadu 2010 XT obdržel stavební povolení vydané na jeho jméno ke stavbě pěti budov na příslušném pozemku.

23. Dne 2. prosince 2010 se XT spolu se svým obchodním partnerem rozhodli prodat první budovu s částí pozemku a použít takto získané prostředky pro budoucí výstavbu. Smlouva o koupi první budovy byla podepsána dne 14. prosince 2010 mezi XT a nabyvateli, fyzickými osobami.

24. Dne 10. ledna 2011 uzavřeli XT a jeho obchodní partner dohodu o ukončení dotčeného partnerství a o rozdělení majetku a závazků. V této dohodě bylo ujednáno, že obchodnímu partnerovi budou vrácena práva k některým částem vytvořeného majetku, a sice ke čtvrté a páté budově. XT se rovněž zavázal, že svému obchodnímu partnerovi do roku 2017 uhradí částku 300 000 LTL (přibližně 86 886 eur) za účelem vyrovnání rozdílu mezi příslušnými vklady a mezi podíly na společném majetku, které jim oběma náležely. Na základě uvedené dohody byly první až čtvrté nemovitost předány XT.

25. Developerská společnost vystavila dne 15. února 2011 fakturu, v níž byla uvedena splatná částka DPH za stavbu první až čtvrté budovy. Za stavbu páté budovy vystavila dne 11. února 2013 tato společnost fakturu, z níž byla patrná splatná částka DPH.

26. Druhá a čtvrtá budova byly prodány na základě smluv uzavřených mezi XT a fyzickými

osobami dne 30. května 2011 a 13. listopadu 2012.

27 Dne 1. února 2013 XT a jeho obchodní partner podepsali listinu o převodu (rozdělení) majetku, v níž bylo s odkazem na dohodu ze dne 10. ledna 2011 uvedeno, že XT převádí na svého obchodního partnera čtvrtou a pátou budovu.

28 Dne 6. února 2013 XT se svým obchodním partnerem na základě dotčené smlouvy určili, že XT prodá pátou budovu, u níž byl v katastru nemovitostí XT zapsán jako vlastník, a získanou částku předá svému obchodnímu partnerovi. Tento prodej se uskutečnil dne 13. února 2013.

29 Vzhledem k tomu, že XT a jeho obchodní partner nepovažovali prodej budov těmito osobám (dále jen „dotčená dodání“) za ekonomickou činnost podléhající DPH, nebyly faktury, které měli kupující zaplatit, navýšeny o DPH. Rovněž nepožnali ani neodvedli DPH ani neuplatnili odpočet DPH zaplacené na vstupu.

30 Daňová správa ve Vilniusu po provedení daňové kontroly u XT týkající se daně z příjmu a DPH za roky 2010 až 2013 došla k závěru, že činnost, v jejímž rámci došlo k dotčeným dodáním, jakož i samotná dotčená dodání musí být pro účely DPH společně považovány za jedinou ekonomickou činnost. Vzhledem k tomu, že daňová správa ve Vilniusu považovala XT za „osobu povinnou k dani“ s odpovědností za plnění povinností v oblasti DPH, uložila mu odvést DPH z těchto plnění spolu s úroky z prodlení a zaplatit daňovou pokutu, přičemž ovšem uznala odpočet částky daně, kterou odvedl na vstupu v souladu s fakturami vystavenými developerskou společností.

31 Toto rozhodnutí bylo následně potvrzeno státní daňovou inspekcí při Ministerstvu financí Litevské republiky, jakož i Mokestinų ginimų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky) a Vilniaus apygardos administracinis teismas (krajský správní soud ve Vilniusu, Litva). XT se u Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Nejvyšší správní soud Litvy) domáhal zrušení rozsudku tohoto soudu.

32 V rámci posuzování tohoto oprávněného prostědku má předkládající soud pochybnosti o tom, zda má být jako osoba povinná k DPH určen XT, anebo dotčené partnerství – tedy oba partneré entity vzniklé na základě dotčené smlouvy – a to s ohledem na skutečnost, že litevské právo neproziskovává partnerství právní osobnost.

33 Tyto pochybnosti vycházejí na jedné straně z úvah předkládajícího soudu, že zaprvé uvedené partnerství nebylo daňovou správou ve Vilniusu zpochybněno, zadruhé dotčená smlouva uvádí, že ve vztazích se těmito osobami jedná XT jménem obou partnerů, a zatímco úkony vlastníka XT měly základ v jednotlivých rozhodnutích učiněných XT a jeho obchodním partnerem v rámci plnění této smlouvy, takže je třeba mít s ohledem na uvedené skutečnosti za to, že XT nevykonával ekonomickou činnost samostatně. Naproti tomu dotčené partnerství odpovídá kritériím uvedeným v čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112.

34 Na druhé straně předkládající soud konstatuje, že ve vztazích se těmito osobami, a to i pokud jde o dotčená dodání, vystupoval XT sám, přičemž jeho obchodní partner v podstatě pouze částečně financoval pořízení pozemku a nabyvatelé, kteří tato dodání obdrželi, o existenci tohoto obchodního partnera nevěděli.

35 Pro případ, že by Soudní dvůr rozhodl, že je třeba mít za to, že dotčené partnerství podléhá DPH, se předkládající soud svou druhou otázkou táže, jakým způsobem mají být daňové povinnosti rozděleny. Předkládající soud si v této souvislosti klade otázku, zda je třeba mít za to, že DPH je povinen odvést jednotlivý každý partner poměrně podle svého podílu na protiplnění za zboží dodané v rámci ekonomické činnosti, a jaký je základ pro výpočet osvobození od DPH

stanoveného v § 287 směrnice 2006/112.

36 Za těchto okolností se Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Nejvyšší správní soud Litvy) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být § 9 odst. 1 a § 193 [směrnice 2006/112] vykládány v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti v projednávané věci, nemůže být taková fyzická osoba, jako je žalobce, považována za osobu, která vykonávala dotčenou (ekonomickou) činnost „samostatně“ a za osobu povinnou sama odvést [DPH] z dotčených dodání, tedy že pro účely § 9 odst. 1 a § 193 směrnice 2006/112 je třeba za „osobu povinnou k dani“ odpovědnou za dotčené povinnosti považovat společnou činnost (partnerství) (účastníky společné činnosti společně; v projednávané věci žalobce a jeho obchodní partner společně), která podle vnitrostátního práva není považována za osobu povinnou k dani a nemá právní osobnost – a nikoli pouze takovou fyzickou osobu, jako je žalobce?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku: Musí být § 193 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti v projednávané věci, odvádí DPH jednotlivý každý účastník společné činnosti – která podle vnitrostátního práva není považována za osobu povinnou k dani a nemá právní osobnost (v projednávané věci žalobce a jeho obchodní partner) – za část protiplnění, kterou obdrží (nebo má obdržet) každý z nich (náležející každému z nich) za zdanitelné dodání nemovitých věcí? Musí být § 287 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti v projednávané věci, se rotní obrat uvedený v tomto ustanovení stanoví s ohledem na veškeré výnosy společné činnosti (jichž účastníci společné činnosti dosáhli společně)?“

K předběžným otázkám

K první otázce

37 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda § 9 odst. 1 a § 193 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že fyzická osoba, která uzavřela s jinou fyzickou osobou smlouvu o společné činnosti zakládající partnerství, které nemá právní osobnost a vyznačuje se tím, že první uvedená osoba je oprávněna jednat jménem všech partnerů, avšak vystupuje sama a vlastním jménem, když ve vztazích se třetími osobami činí úkony, jimiž se realizuje ekonomická činnost sledovaná tímto partnerstvím, vykonává tuto činnost samostatně, a musí být tedy považována za „osobu povinnou k dani“ ve smyslu § 9 odst. 1 směrnice 2006/112 a za osobu, která je povinna sama odvést splatnou DPH v souladu s § 193 této směrnice.

38 § 9 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví, že „[o]sobou 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.“ Podle § 193 této směrnice je DPH povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující dodání zboží, s výjimkou případů, kdy dať odvádí jiná osoba podle § 194 až 199b a § 202 této směrnice. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že výjimky zmíněné v posledně uvedených ustanoveních směrnice 2006/112 nejsou ve věci v původním řízení použitelné.

39 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že výrazy použité v § 9 směrnice 2006/112, zejména výraz „jakákoliv“, vymezují pojem „osoba povinná k dani“ širokým způsobem založeným na samostatnosti 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 (rozsudek ze dne 12. října 2016, Nigl a další, C-340/15, EU:C:2016:764, bod 27, jakož i citovaná judikatura).

40 Za účelem určení, kdo musí být za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v povodním řízení, považován za „osobu povinnou k DPH“ pro dotčená dodání, je třeba ověřit, kdo samostatně vykonával příslušnou ekonomickou činnost. Jak totiž uvedla generální advokátka v bodech 33, 45 a 46 svého stanoviska, kritérium nezávislosti se týká otázky přiznání předmětného plnění ke konkrétní osobě či entitě, přičemž toto kritérium mimoto zajišťuje, aby nabyvatel mohl s právní jistotou využít svého případného práva na odpočet, jelikož bude mít k dispozici úplné jméno a adresu dotčené osoby povinné k dani v souladu s čl. 226 bodem 5) směrnice 2006/112.

41 Za tímto účelem je třeba ověřit, zda dotčená osoba vykonává ekonomickou činnost svým jménem, na vlastní účet a na vlastní odpovědnost, jakož i to, zda tato osoba nese hospodářské riziko spojené s výkonem těchto činností (rozsudek ze dne 12. října 2016, Nigl a další, C-340/15, EU:C:2016:764, bod 28 a citovaná judikatura).

42 Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že v projednávaném případě po založení dotčeného partnerství za účelem uskutečnění stavebního projektu a poté, co účastníkovi XT předal jeho obchodní partner svůj vklad, nabytí daný pozemek XT, a to sám a vlastním jménem. XT požádal u příslušných orgánů o stavební povolení a získal jej na své jméno. Rovněž on sám a svým jménem uzavřel smlouvu o stavební dílo. Partneri rozhodli, že do katastru nemovitostí bude XT zapsán jako jediný vlastník. XT uzavřel vlastním jménem kupní smlouvy týkající se všech budov a pozemků spojených s těmito budovami, a to jak před, tak po rozhodnutí ukončit dotčené partnerství.

43 Přestože dotčená smlouva obsahovala ujednání, v němž byl XT označen za osobu, která ve vztazích se třetími osobami jedná jménem obou partnerů v rámci této smlouvy, předkládající soud konstatuje, zejména pokud jde o dotčená dodání, že XT v těchto vztazích vystupoval sám, aniž se zmínil o totožnosti svého obchodního partnera či o dotčeném partnerství, takže je podle tohoto soudu velmi pravděpodobné, že příjemci dotčených dodání o existenci obchodního partnera nevěděli.

44 Z toho vyplývá, že XT jednal svým jménem a na vlastní účet, přičemž sám nesl hospodářské riziko spojené s dotčenými zdanitelnými plněními.

45 Z výše uvedených skutečností vyplývá, že za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v povodním řízení, nelze ekonomickou činnost přiznat k entitě vzniklé na základě smlouvy o společné činnosti, jelikož partneri nejednali ve svých vztazích se třetími osobami společně a osoba oprávněná jednat jménem všech partnerů v těchto vztazích nevystupovala v souladu s pravidly o zastupování ujednány v této smlouvě, takže na tuto entitu nelze nahlížet tak, že uskutečnila zdanitelná plnění dotčená ve věci v povodním řízení. Vzhledem k tomu, že obchodní partner sám neuskutečnil žádné plnění, vyplývá ze všech těchto skutečností, že pouze taková osoba, jako je XT, musí být v projednávané věci považována za osobu, která jednala samostatně, a tedy v postavení osoby povinné k dani.

46 Tento závěr není vyvrácen ani okolností, že obchodní partner významným způsobem financoval nabytí pozemku a že bylo přitom ukončení partnerství rozhodnuto o rozdělení závazků a vytvořeného majetku, ani skutečností, že rozhodnutí týkající se ekonomické činnosti dotčené ve věci v povodním řízení, v jejímž rámci došlo k dotčeným dodáním, jako byl nákup pozemku a rozhodnutí pokračovat v realizaci stavebního projektu za použití částek získaných prodejem první nemovitosti, byla přijata oběma partnery společně. S ohledem na skutečnost, že ve vztazích se třetími osobami vystupoval XT sám bez zmínky o dotčeném partnerství či o totožnosti svého obchodního partnera, byly totiž úkony vycházející z těchto rozhodnutí – jak v podstatě uvedla generální advokátka v bodě 54 svého stanoviska – učiněny nikoli tímto partnerstvím či pro toto

partnerství, ale ú?astníkem XT na jeho vlastní ú?et.

47 V d?sledku toho tedy nem?že mít ú?ast takového obchodního partnera, jako je obchodní partner ú?astníka XT, na rozhodnutích, která p?edcházela úkon?m takové osoby, jako je XT, vliv na postavení této osoby jako osoby povinné k dani.

48 Formální existence takové smlouvy, jako je smlouva zakládající dot?ené partnerství, tedy nevylučuje samostatné postavení takové osoby, jako je XT, p?i výkonu ekonomické ?innosti.

49 Pokud jde krom? toho o požadavek stanovený judikaturou Soudního dvora uvedený v bod? 41 tohoto rozsudku, že osoba musela jednat na vlastní ú?et, z ustanovení sm?rnice 2006/112, zejména z jejího ?l. 14 odst. 2 písm. c) a ?látku 28, vyplývá – jak uvedla generální advokátka v bod? 56 svého stanoviska – že skute?nost, že osoba jednala za jiného jakožto komisioná?, nevylučuje její kvalifikaci jako „osoby povinné k dani“. I když totiž osoba jedná vlastním jménem, avšak na ú?et jiné osoby, je považována za osobu povinnou k dani na základ? fikce zavedené uvedenou sm?rnicí, že nejprve obdržela dot?ené zboží p?ed tím, než sama následn? toto zboží dodá (obdobn? viz rozsudek ze dne 14. ?ervence 2011, Henfling a další, C?464/10, EU:C:2011:489, bod 35).

50 Toto pravidlo by se mohlo v projednávaném p?ípád? použít, pokud jde o prodej páté budovy, který XT uskute?nil vlastním jménem v rámci kupní smlouvy uzav?ené dne 13. února 2013, a?koli tato budova byla p?id?lena a poté p?evedena na obchodního partnera v návaznosti na listinu o rozd?lení závazk? a majetku vyhotovenou dne 1. února 2013 na základ? rozhodnutí o ukon?ení dot?eného partnerství ze dne 10. ledna 2011. Je však na p?edkládajícím soudu, aby ov?il, zda tomu tak podle vnitrostátního práva m?že být, jelikož ze žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce vyplývá, že XT byl ke dni prodeje této budovy ješt? zapsán v katastru nemovitostí jako její vlastník.

51 Z výše uvedeného vyplývá, že osoba nacházející se v takové situaci, jako je situace ú?astníka XT, musí být považována za „osobu povinnou k dani“ ve smyslu ?l. 9 odst. 1 sm?rnice 2006/112 v rozsahu, v n?mž jednala na vlastní ú?et nebo na ú?et jiné osoby.

52 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je t?eba na první otázku odpov?d?t tak, že ?l. 9 odst. 1 a ?lánek 193 sm?rnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že fyzická osoba, která uzav?ela s jinou fyzickou osobou smlouvu o společné ?innosti zakládající partnerství, jež nemá právní osobnost a vyzna?uje se tím, že prvn? uvedená osoba je oprávn?na jednat jménem všech partner?, avšak vystupuje sama a vlastním jménem, když ve vztazích se t?etími osobami ?iní úkony, jimiž se realizuje ekonomická ?innost sledovaná tímto partnerstvím, musí být považována za „osobu povinnou k dani“ ve smyslu ?l. 9 odst. 1 sm?rnice 2006/112 a za osobu, která je povinna sama odvést splatnou DPH v souladu s ?lánkem 193 této sm?rnice v rozsahu, v n?mž jedná na vlastní ú?et nebo na ú?et jiné osoby jakožto komisioná? ve smyslu ?l. 14 odst. 2 písm. c) a ?látku 28 uvedené sm?rnice.

K druhé otázce

53 Vzhledem k odpov?di na první otázku není namíst? odpovídat na druhou otázku.

K náklad?m ízení

54 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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 (osmý senát) rozhodl takto:

Článek 9 odst. 1 a Článek 193 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že fyzická osoba, která uzavřela s jinou fyzickou osobou smlouvu o společné činnosti zakládající partnerství, jež nemá právní osobnost a vyznačuje se tím, že první uvedená osoba je oprávněna jednat jménem všech partnerů, avšak vystupuje sama a vlastním jménem, když ve vztazích se třetími osobami činí úkony, jimiž se realizuje ekonomická činnost sledovaná tímto partnerstvím, musí být považována za „osobu povinnou k dani“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 a za osobu, která je povinna sama odvést splatnou daň z přidané hodnoty v souladu s článkem 193 této směrnice v rozsahu, v němž jedná na vlastní účet nebo na účet jiné osoby jakožto komisionář ve smyslu čl. 14 odst. 2 písm. c) a článku 28 uvedené směrnice.

Podpisy.

*— Jednací jazyk: litevština.