

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

24. března 2022(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 9 – Osoba povinná k dani – Články 295 a 296 – Společný režim daňového paušálu pro zemědělce – Manželé, kteří vykonávají zemědělskou činnost za použití majetku, který je součástí společného jmění manželů – Možnost těchto manželů být považováni za samostatné osoby povinné k DPH – Volba jednoho z manželů vzdát se postavení zemědělce podléhajícího daňovému paušálu a zařadit svou činnost do běžného režimu DPH – Ztráta postavení zemědělce podléhajícího daňovému paušálu pro manžela nebo manželku“

Ve věci C-697/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelnego Sądu Administracyjnego (Nejvyšší soud, Polsko) ze dne 22. července 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 21. prosince 2020, v řízení

W. G.

proti

Dyrektorowi Izby Skarbowej w L.,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení I. Ziemele, předsedkyně senátu, T. von Danwitz a A. Kumin (zpravodaj), soudci,

generální advokát: N. Emiliou,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za W. G. T. Miškem, doradcę podatkowym,
- za Dyrektora Izby Skarbowej w L. M. Kościńskim,
- za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a M. Siekierzyńskou, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 9, 295 a 296 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi W. G. a Dyrektor Izby Skarbowej w L. (reditel finančního úřadu v L., Polsko) ve věci daní z přidané hodnoty (DPH) za některé měsíce roku 2011.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 9 odst. 1 směrnice o DPH uvádí:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobce, obchodníka a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z ní.“

4 Hlava XII této směrnice, která se týká „zvláštních režimů“, obsahuje mimo jiné kapitolu 2 nadepsanou „společný režim daňového paušálu pro zemědělce“, v níž jsou obsaženy články 295 až 305 uvedené směrnice.

5 Článek 295 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Pro účely této kapitoly se rozumí:

1) „zemědělcem“ osoba povinná k dani, která vykonává svou činnost v zemědělském, lesnickém nebo rybářském podniku;

2) „zemědělským, lesnickým nebo rybářským podnikem“ podnik považovaný za zemědělský, lesnický nebo rybářský v daném členském státě v rámci činností zemědělské výroby, které jsou uvedeny v příloze VII;

3) „zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu“ zemědělec, na nějž se vztahuje režim daňového paušálu uvedený v této kapitole;

[...]“

6 Článek 296 odst. 1 a 2 této směrnice stanoví:

„1. Jestliže by uplatnění běžného režimu DPH nebo zvláštního režimu podle kapitoly 1 pro zemědělce vedlo k obtížím, mohou pro něj členské státy uplatnit režim daňového paušálu, jehož účelem je náhrada daní zaplacené při nákupu zboží a služeb zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu podle této kapitoly.

2. Každý členský stát může vyloučit z režimu daňového paušálu některé kategorie zemědělce a zemědělce, u kterých uplatňování běžného režimu DPH nebo zjednodušených postupů podle článku 281 nevede k administrativním obtížím.“

Polské právo

7 Podle článku 15 ustawy o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. z roku 2004, č. 54, položka 535), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“):

„1. Osobou povinnou k dani se rozumí právnické osoby, organizační jednotky bez právní osobnosti a fyzické osoby, které samostatně vykonávají některou z ekonomických činností uvedených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

[...]

4. V případě fyzických osob vykonávajících činnost výlučnou v zemědělském, lesnickém nebo rybářském podniku, jsou za osoby povinné k dani považovány výlučné osoby, které podaly přihlášku k registraci podle čl. 96 odst. 1.

5. Ustanovení odstavce 4 se použije obdobně na fyzické osoby provozující výlučnou zemědělskou činnost za jiných okolností, než jsou okolnosti stanovené v uvedeném odstavci.“

8 Článek 43 odst. 1 tohoto zákona uvádí:

„Od daně se osvobozuje:

[...]

3) dodání výrobků z vlastní zemědělské činnosti zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu a poskytnutí zemědělských služeb zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu;

[...]“

9 Článek 96 uvedeného zákona stanoví:

„1. Subjekty uvedené v článku 15 jsou povinny podat prohlášení o registraci editeli finančního úřadu před dnem výkonu první činnosti uvedené v článku 5, s výhradou odstavce 3.

2. V případě fyzických osob uvedených v čl. 15 odst. 4 a 5 může být prohlášení o registraci vyplněno pouze jednou z osob, jejichž jménem budou vystaveny faktury za nákup zboží a služeb a které vystavují faktury za prodej zemědělských produktů.

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

10 Dne 31. prosince 2010 podala W. G., která chovala brojlerů ve dvou ze šesti drůbežárů zemědělského podniku, který vlastnila společně se svým manželem, přihlášku k DPH podle článku 96 zákona o DPH, čímž se vzdala svého předchozího postavení zemědělce podléhajícího daňovému paušálu. Naproti tomu manžel W. G., který v rámci postavení zemědělce podléhajícího daňovému paušálu také choval brojlerů v dalších čtyřech drůbežárnách tohoto zemědělského podniku, takový krok neučinil.

11 Dne 29. srpna 2016 podala W. G. žádosti o opravu DPH, při němž požadovala, aby byl zjištěn nadměrný odpis DPH, který byl vyplacen za měsíce únor, duben, červen, červen a listopad 2011.

12 Rozhodnutím ze dne 26. října 2016 příslušný ředitel finančního úřadu této žádosti odmítl vyhovět. Toto odmítnutí bylo potvrzeno rozhodnutím příslušného ředitele Finančního ředitelství L. ze dne 28. února 2017. Posledně uvedený orgán měl za to, že jelikož W. G. podala přihlášku k registraci a byla osobou podléhající běžnému režimu DPH, právě ona měla postavení osoby povinné k DPH na základě výkonu své zemědělské činnosti v rámci zemědělského podniku, který je součástí společného jmění manželů. Podání prohlášení o registraci ze strany W. G. tak mělo úinky i vzhledem jejímu manželovi, který z tohoto důvodu ztratil postavení zemědělce podléhajícího daňovému paušálu.

13 Žaloba podaná W. G. proti posledně uvedenému rozhodnutí k Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w L. (Vojvodský správní soud v L., Polsko) byla zamítnuta rozsudkem ze dne 17. srpna 2017. Tento soud totiž rozhodl, že pokud v rámci společného zemědělského podniku manželé, kteří si zvolili zákonný režim společného jmění manželů, vykonávají zemědělskou činnost téže povahy, může být osobou povinnou k DPH pouze jeden z manželů. Okolnost, že v projednávaném případě W. G. a její manžel provozovali v rámci zemědělského podniku samostatné drabežárny, je v tomto ohledu irelevantní.

14 W. G. podala kasační opravný prostředek k Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu (Nejvyšší správní soud, Polsko), který je předkládajícím soudem.

15 Tento soud uvádí, že položená otázka se zabývá tím, zda v rámci společného zemědělského podniku manželského páru může být jeden z manželů daňován běžným režimem DPH a druhý z manželů může požívat režimu daňového paušálu pro zemědělce, nebo zda vzdání se režimu daňového paušálu jedním z manželů nutně vyvolává úinky pro druhého z nich.

16 Podle uvedeného soudu z čl. 15 odst. 1 a 2 zákona o DPH, jakož i z článku 9 směrnice o DPH vyplývá, že kvalifikace subjektu jako „osoby povinné k dani“ předpokládá, že tento subjekt vykonává ekonomickou činnost samostatně. Tato ustanovení, nahlížená samostatně, tak nebrání činnosti dvou samostatných osob povinných k dani v rámci téhož zemědělského podniku, pokud vykonávají svou činnost samostatně.

17 Předkládající soud nicméně upřesňuje, že v případě fyzických osob uvedených v čl. 15 odst. 4 a 5 zákona o DPH článek 96 tohoto zákona stanoví, že prohlášení o registraci může být vyplněno pouze jednou z osob, jejichž jménem budou vystaveny faktury za nákup zboží a služeb a které vystavují faktury za prodej zemědělských produktů nebo poskytování služeb. Jak potvrdila i vnitrostátní judikatura, z těchto ustanovení vyplývá, že postavení osoby povinné k dani může mít pouze osoba, která podala prohlášení o registraci, a že v důsledku toho se nepoužije souběh dvou osob povinných k dani v rámci téhož zemědělského podniku.

18 Tento soud má za to, že žádné ustanovení směrnice o DPH výslovně neumožňuje zavedení takového režimu, který vede k tomu, že se zemědělskými podniky bude zacházeno zvláštním způsobem. Tento režim však umožňuje zabránit tomu, aby došlo ke zneužití spočívajícímu v rozdělení zemědělského podniku na několik subjektů a naplňování cílů sledovaných režimem daňového paušálu pro zemědělce, jako je zjednodušení správních postupů pro zemědělce.

19 Uvedený soud si kromě toho klade otázku týkající se relevance skutečnosti, že W. G. a její manžel měli pro účely obhospodařovaných chovů oddělené bankovní účty a že odděleně nakládali s prostředky určenými k chovu. Chovy se tak liší z hospodářského, finančního a

organizačního hlediska, při němž každý chov funguje jako nezávislý podnik.

20 Vzhledem k tomu, že Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud) měl pochybnosti o slučitelnosti režimu stanoveného v čl. 15 odst. 4 a 5 zákona o DPH se směrnicí o DPH, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být ustanovení směrnice [o DPH], a zejména její články 9, 295 a 296, vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi vycházející z čl. 15 odst. 4 a 5 [zákonu o DPH], která vylučuje možnost uznat manžele vykonávající zemědělskou činnost v rámci zemědělského podniku s využitím majetku spadajícího do jejich společného jmění manželů za samostatné osoby povinné k DPH?

2) Je pro odpověď na první otázku relevantní, že v souladu s vnitrostátní praxí platí, že volba jednoho z manželů, že zařadí svou činnost do běžného režimu DPH, vede ke ztrátě postavení zemědělce podléhajícího daňovému paušálu u druhého z manželů?

3) Je pro odpověď na první otázku relevantní, že je možné oddělit majetek, který pro potřeby vykonávané ekonomické činnosti využívá každý z manželů samostatně a nezávisle?“

K předběžným otázkám

21 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda články 9, 295 a 296 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi členského státu, která vylučuje, aby manželé, kteří vykonávají zemědělskou činnost v rámci téhož zemědělského podniku, při využití majetku, který je součástí společného jmění manželů, mohli být považováni za samostatné osoby povinné k DPH, a to i v případě, že je možné oddělit majetek, který každý z manželů využívá pro vlastní činnost, což má za následek, že v případě, kdy manželé vykonávají zemědělskou činnost v režimu daňového paušálu pro zemědělce, vede volba jednoho z manželů, že zařadí svou činnost do běžného režimu DPH, ke ztrátě postavení zemědělce podléhajícího daňovému paušálu u druhého z manželů.

22 Pro účely odpovědi na tuto otázku je třeba připomenout, že podle čl. 9 odst. 1 prvního pododstavce směrnice o DPH se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

23 V tomto ohledu z ustálené judikatury vyplývá, že článek 9 směrnice o DPH dává DPH velmi široký rozsah působnosti (rozsudky ze dne 21. dubna 2005, HE, C-25/03, EU:C:2005:241, bod 40, jakož i ze dne 13. března 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, bod 39 a citovaná judikatura). Činnost se obecně považuje za „ekonomickou“, pokud má pravidelný charakter a je vykonávána za odměnu pro toho, kdo ji uskutečňuje (rozsudek ze dne 13. března 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, bod 38 a citovaná judikatura). Za účelem konstatování samostatnosti při výkonu ekonomické činnosti je kromě toho 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 (rozsudek ze dne 12. října 2016, Nigl a další, C-340/15, EU:C:2016:764, bod 28 a citovaná judikatura). Konečně postavení osoby povinné k dani musí být posuzováno výlučně na základě kritérií stanovených v uvedeném článku 9 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. dubna 2005, HE, C-25/03, EU:C:2005:241, bod 41).

24 Z judikatury připomenuté v předchozím bodě vyplývá, že osoba vykonávající zemědělskou činnost v rámci podniku, který vlastní se svým manželem nebo manželkou ve společném jmění manželů, má postavení osoby povinné k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, pokud je

tato činnost vykonávána samostatně, pokud dotyčná osoba jedná vlastním jménem, na svůj účet a na vlastní odpovědnost, přičemž sama nese hospodářské riziko spojené s výkonem své činnosti.

25 Relevantní indicii v tomto ohledu může představovat skutečnost, že manželé spravují odděleně prostědky určené pro provozované chovy, přičemž poslední uvedené chovy jsou z hospodářského, finančního a organizačního hlediska samostatné. Naproti tomu samotná okolnost, že tito manželé vykonávají svou činnost v rámci téhož zemědělského podniku, který vlastní ve společném jmění manželů, je irelevantní.

26 Závěr učiněný v bodě 24 tohoto rozsudku není zpochybněn články 295 a 296 směrnice o DPH, které jsou součástí ustanovení této směrnice týkajících se společného režimu daňového paušálu pro zemědělce.

27 V tomto ohledu je třeba připomenout, že zatímco čl. 295 odst. 1 této směrnice definuje relevantní pojmy pro použití tohoto režimu, článek 296 uvedené směrnice ve svém odstavci 1 stanoví, že jestliže by uplatnění běžného režimu DPH pro zemědělce vedlo k obtížím, mohou pro ně členské státy uplatnit režim daňového paušálu, jehož účelem je náhrada daně zaplacené při nákupu zboží a služeb zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu, a ve svém odstavci 2 doplňuje, že každý členský stát může vyloučit z režimu daňového paušálu některé kategorie zemědělce a zemědělce, u kterých zejména uplatňování běžného režimu DPH nevede k administrativním obtížím.

28 Z těchto ustanovení přitom nelze vyvodit, že členský stát může v případě činnosti vykonávané v rámci zemědělského podniku omezit možnost osoby zaregistrovat se jako osoba povinná k DPH pouze z toho důvodu, že její manžel nebo manželka využívá téhož podniku pro vlastní činnosti podléhající DPH.

29 Proto se směrnicí o DPH v zásadě není slučitelná praxe členského státu, která vylučuje, aby manželé vykonávající zemědělskou činnost v rámci téhož podniku za použití majetku, který je součástí společného jmění manželů, mohli být považováni za samostatné osoby povinné k DPH.

30 Zvláštnost věci v původním řízení však spočívá ve skutečnosti, že jeden z manželů vykonává svou činnost v běžném režimu DPH, zatímco druhý z manželů má v úmyslu zůstat v režimu daňového paušálu pro zemědělce. Je tedy namístě přezkoumat, zda členský stát může, aby se vyhnul souasně existenci dvou rozdílných právních postavení manželů, stanovit, že vzdání se režimu daňového paušálu pro zemědělce jedním z manželů povede k tomu, že druhý manžel nebo manželka ztratí postavení zemědělce podléhajícího daňovému paušálu.

31 Předkládající soud upřesňuje, že cílem praxe dotčené v původním řízení je předcházet zneužitím, která mohou souviset s rozdělením zemědělského podniku na několik subjektů s cílem, aby se na jednoho z manželů vztahoval režim daňového paušálu pro zemědělce, zatímco druhý má v rámci běžného režimu DPH nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu.

32 V tomto ohledu je třeba uvést, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH [rozsudek ze dne 4. června 2020, C. F. (Daňová kontrola), C-430/19, EU:C:2020:429, bod 42 a citovaná judikatura]. Nicméně praxe dotčená ve věci v původním řízení tím, že v případě registrace jednoho z manželů k běžnému režimu DPH má v každém případě za následek, že druhý manžel ztrácí postavení zemědělce podléhajícího daňovému paušálu, je vedena obecnou domněnkou podvodného jednání, což překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle spočívajícího v předcházení daňovým únikům (obdobně viz rozsudky ze dne 11. června 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, bod 39 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 15. dubna 2021,

33 Za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, je tedy na příslušném daňovém orgánu, aby přezkoumal, zda se s ohledem na konkrétní situaci jeví ztráta postavení zeměděle podléhajícího daňovému paušálu druhého z manželů jako nezbytná k odvrácení nebezpečí zneužití a úniku, kterým nelze zabránit předložením vhodných důkazů ze strany manželů, jež zejména prokazují, že každý z manželů vykonává svou činnost samostatně.

34 Je třeba dodat, jak bylo připomenuto i v bodě 27 tohoto rozsudku, že článek 296 směrnice o DPH v odstavci 1 stanoví, že jestliže by uplatnění běžného režimu DPH pro zeměděle vedlo k obtížím, „mohou“ pro ně členské státy „uplatnit“ režim daňového paušálu, a upřesňuje, že každý členský stát „může vyloučit“ z režimu daňového paušálu zejména zeměděle, u kterých uplatnění běžného režimu DPH nevede k administrativním obtížím.

35 Soudní dvůr kromě toho rozhodl, že společný režim daňového paušálu pro zeměděle je odchýlným režimem, který představuje výjimku z běžného režimu DPH, a může být proto uplatňován pouze v rozsahu, který je nezbytný k dosažení jeho cíle. Jedním ze dvou cílů sledovaných tímto režimem je snaha o zjednodušení, která musí být uvedena do souladu s cílem náhrady DPH, kterou zemědělci zaplatili na vstupu (rozsudek ze dne 12. října 2016, Nigl a další, C-340/15, EU:C:2016:764, body 37 a 38, jakož i citovaná judikatura).

36 Pokud tedy přezkum takové konkrétní situace, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, odhalí, že výkon zemědělské činnosti manžely v rámci téhož zemědělského podniku a za použití majetku, který je součástí společného jmění manželů, nezávisle a každým z nich v rámci běžného režimu DPH, nevede k administrativním obtížím ve srovnání se situací, kdy se jeden z manželů nachází v tomto běžném režimu a druhý v režimu daňového paušálu, může příslušný členský stát oprávněně rozhodnout, že vzdání se režimu daňového paušálu jedním z manželů má za následek ztrátu postavení zeměděle podléhajícího daňovému paušálu druhým z manželů.

37 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že články 9, 295 a 296 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že:

- brání praxi členského státu, která vylučuje, aby manželé, kteří vykonávají zemědělskou činnost v rámci téhož zemědělského podniku a využívají majetek, který je součástí společného jmění manželů, mohli být považováni za samostatné osoby povinné k DPH v případě, že každý z těchto manželů vykonává hospodářskou činnost samostatně;
- nebrání tomu, aby za okolností, v nichž manželé vykonávají tuto zemědělskou činnost v režimu daňového paušálu pro zeměděle, vedla volba jednoho z manželů, že zaadí svou činnost do běžného režimu DPH, ke ztrátě postavení zeměděle podléhajícího daňovému paušálu u druhého z manželů, pokud se po přezkumu konkrétní situace tento úsudek ukáže jako nezbytný pro odvrácení nebezpečí zneužití a úniku, jimž nelze zabránit předložením vhodných důkazů ze strany manželů, nebo pokud výkon této činnosti těmito manželi, nezávisle a každým z nich v rámci běžného režimu DPH, nevede k administrativním obtížím ve srovnání se situací, kdy uvedení manželé mají souasně dvě různé právní postavení.

K nákladům řízení

38 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem 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 (šestý senát) rozhodl takto:

Články 9, 295 a 296 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tomto smyslu:

- brání praxi členského státu, která vylučuje, aby manželé, kteří vykonávají zemědělskou činnost v rámci téhož zemědělského podniku a využívají majetek, který je součástí společného jmění manželů, mohli být považováni za samostatné osoby povinné k dani z přidané hodnoty (DPH) v případě, že každý z těchto manželů vykonává hospodářskou činnost samostatně;
- nebrání tomu, aby za okolností, v nichž manželé vykonávají tuto zemědělskou činnost v režimu daňového paušálu pro zemědělce, vedla volba jednoho z manželů, že zařadí svou činnost do běžného režimu DPH, ke ztrátě postavení zemědělce podléhajícího daňovému paušálu u druhého z manželů, pokud se po přezkumu konkrétní situace tento úinek ukáže jako nezbytný pro odvrácení nebezpečí zneužití a úniku, jimž nelze zabránit předložením vhodných důkazů ze strany manželů, nebo pokud výkon této činnosti těmito manželi, nezávisle a každým z nich v rámci běžného režimu DPH, nevede k administrativním obtížím ve srovnání se situací, kdy uvedení manželé mají souasně dvě různé právní postavení.

Podpisy

*— Jednací jazyk: polština.