

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 23. apríla 2020 (1)

Vec C-312/19

XT,

za úasti:

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[návrh na zaatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd, Litva)]

„Návrh na zaatie prejudiciálneho konania – Daové právne predpisy – Da z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – lánok 9 ods. 1 – Pojem zdaniteľná osoba – Spôsobilosť byť zdaniteľnou osobou – Právna spôsobilosť – Priradenie transakcie zdaniteľnej osobe – Spoločné konanie viacerých osôb – Konanie vnútornej spoločnosti“

I. Úvod

1. V prejednávacom prípade dve osoby naplánovali a zrealizovali stavebný projekt, pričom však aktívne navonok vystupovala len jedna z nich – žalobca v konaní vo veci samej. Naproti tomu jeho obchodný partner sa len finančne podieľal na nadobúdacích nákladoch do výšky 70 %, ale zúčastňoval sa na prijímaní projektových rozhodnutí a po skončení spoločného projektu a po tom, čo žalobca predal postavené budovy, dostal zodpovedajúci podiel.

2. Kto je teda zdaniteľnou osobou, ktorá poskytla plnenie a ktorá je povinná zaplatiť splatnú DPH, ak dve osoby vykonávajú činnosť spoločne, ale navonok vystupuje len jedna osoba vo vlastnom mene? Odpoveď na túto otázku nie je dôležitá len pre daovú povinnosť osoby, ktorá poskytla plnenie, ale aj pre odpočítanie dane príjmom plnenia. Prijemca plnenia totiž potrebuje na tento účel faktúru, v ktorej musí byť uvedené meno a adresa predávajúcej zdaniteľnej osoby.

3. Doterajšie rozhodnutia Súdneho dvora sa netýkali prípadu, v ktorom sa niekto v pozadí (t. j. ako tichý spoločník) podieľal na činnosti, ktorú vykonávala iná osoba sama vo vlastnom mene. Súdny dvor sa zatiaľ zaoberal len otázkou (pomerného) odpočítania dane podielového

spoluvlastníka na základe faktúry, ktorá bola určená obom spoluvlastníkom.(2) V tomto smere poskytuje tento prípad príležitosť podrobnejšie rozpracovať zásadnú otázku určenia zdaniteľnej osoby v prípade, ak sa na jej činnostiach podieľajú aj tretie osoby.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. Právny rámec týkajúci sa práva Únie tvorí článok 9 ods. 1, článok 193 a článok 287 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty(3) (ďalej len „smernica o DPH“).

5. Článok 9 ods. 1 prvá veta smernice o DPH stanovuje:

„1. ‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti. ...“

6. Článok 193 smernice o DPH sa týka osoby povinnej platiť daň a v znení účinnom v sporných rokoch stanovuje:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb...“

7. Článok 287 bod 11 smernice o DPH obsahuje takzvané oslobodenie malých podnikateľov od dane a stanovuje:

„Členské štáty, ktoré pristúpili po 1. januári 1978, môžu oslobodiť od dane zdaniteľné osoby, ktorých ročný obrát nie je vyšší ako ekvivalent týchto hodnôt v národnej mene pri prepočítacom kurze platnom v deň ich pristúpenia:...

11. Litva: 29 000 EUR,...“

B. Litovské právo

8. § 2 ods. 15 Lietuvos Respublikos pridėtinis vertės mokesčio įstatymas (zákon Litovskej republiky o DPH, ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„Zdaniteľnou osobou Litovskej republiky je právnická alebo fyzická osoba Litovskej republiky vykonávajúca akúkoľvek ekonomickú činnosť, ako aj podnik kolektívneho investovania so sídlom v Litovskej republike, ktorý nemá postavenie právnickej osoby a pôsobí ako investičný fond.“

9. V § 71 ods. 1 zákona o DPH sa uvádza:

„Povinnosť registrovať sa na účely DPH, vypočítať DPH a odviesť ju do štátneho rozpočtu majú zdaniteľné osoby, ktoré dodávajú tovar alebo poskytujú služby v tuzemsku... Osoba povinná registrovať sa na účely DPH musí podať žiadosť o registráciu na účely DPH.“

10. § 71 ods. 2 zákona o DPH odchylné od uvedeného ustanovenia stanovuje:

„Odchylné od [§ 71 ods. 1 zákona o DPH] zdaniteľná osoba Litovskej republiky nie je povinná predložiť žiadosť o registráciu na účely DPH, vypočítať DPH a odviesť ju do štátneho rozpočtu stanoveným spôsobom..., pokiaľ celková ročná výška protihodnoty prijatej za posledných 12 mesiacov za dodaný tovar a/alebo poskytnuté služby na území krajiny pri výkone ekonomickej činnosti neprekročí 155 000 [Litas (LTL)]. DPH sa za ne počíta od mesiaca, v ktorom je táto hranica prekročená. V súvislosti s dodaným tovarom a poskytnutými službami, ktorých

proti hodnota neprekročila určenú sumu 155 000 LTL, sa nevyrubí nijaká DPH. ...“

III. Spor vo veci samej

11. Žalobca v konaní vo veci samej (ďalej len „žalobca“) a ďalšia fyzická osoba (ďalej len „obchodný partner“) uzavreli 19. februára 2010 dohodu o spoločnom podniku na účely spolupráce pri výstavbe obytných nehnuteľností v meste Vilnius (Litva) a jeho okolí.

12. Dňa 25. apríla 2010 sa žalobca spolu so svojím obchodným partnerom rozhodol kúpiť poľnohospodársky pozemok s výmerou 0,5 ha v okrese Vilnius. Dňa 27. apríla 2010 žalobca a vlastníci tohto pozemku podpísali kúpnu zmluvu týkajúcu sa uvedeného pozemku. Obchodný partner zaplatil 70 % a žalobca 30 % kúpnej ceny. Rozhodli sa, že žalobca bude zapísaný do katastra nehnuteľností ako vlastník pozemku.

13. Dňa 5. mája 2010 sa žalobca a jeho obchodný partner dohodli, že vybudujú komplex piatich budov, že žalobca zabezpečí celú dokumentáciu potrebnú na výstavbu a že stavebné práce bude riadiť spoločnosť s ručením obmedzeným Konsela (ďalej len „Konsela UAB“), ktorej konateľom bol žalobca.

14. Dňa 2. novembra 2010 bolo žalobcovi doručené stavebné povolenie na výstavbu piatich budov na uvedenom pozemku, ktoré na jeho meno vydal Okresný úrad Vilnius. Dňa 22. apríla 2010 bola uzatvorená zmluva o dielo, ktorú podpísal žalobca ako zákazník a zástupca spoločnosti Konsela UAB. Zhotoviteľ vystavil 15. februára 2011 faktúru na účely DPH za výstavbu budov č. 1 až 4 a 11. februára 2013 faktúru za výstavbu budovy č. 5.

15. Dňa 2. decembra 2010 sa žalobca a jeho obchodný partner rozhodli predáť budovu č. 1 spolu s časťou pozemku a použiť získanú sumu na výstavbu. Táto nehnuteľnosť bola predaná na základe kúpnej zmluvy zo 14. decembra 2010 uzatvorenej medzi žalobcom a kupujúcimi (fyzickými osobami).

16. Dňa 10. januára 2011 žalobca a obchodný partner uzatvorili dohodu o ukončení platnosti dohody o spoločnom podniku z 19. februára 2010 a o rozdelení majetku a záväzkov. Podľa tejto dohody sa mala ukončiť platnosť dohody o spoločnom podniku a právo na vytvorený majetok (budovy č. 4 a 5) malo byť priznané obchodnému partnerovi, pričom žalobca sa zaviazal vrátiť obchodnému partnerovi do začiatku roka 2017 rozdiel medzi jeho vkladom a podielom na získanom spoločnom majetku vo výške 300 000 LTL (86 886 eur).

17. Budovy č. 2 a č. 3 pripadli podľa tejto dohody žalobcovi a spolu s príslúchajúcimi časťami pozemku boli predané 30. mája 2011 a 13. novembra 2012.

18. Dňa 1. februára 2013 žalobca a jeho obchodný partner uzavreli zmluvu o prevode (scudzení) majetku, ktorá stanovovala, že vzhľadom na dohodu z 10. januára 2011 žalobca prevádza na svojho obchodného partnera budovy č. 4 a 5 spolu s príslúchajúcimi časťami pozemku.

19. Rozhodnutím zo 6. februára 2013 prijatým na základe dohody o spoločnom podniku z 19. februára 2010 sa žalobca a jeho obchodný partner dohodli, že žalobca predá budovu č. 5 spolu s príslúchajúcou časťou pozemku, ktorý bol zapísaný v katastri nehnuteľností na jeho meno, a okamžite prevedie získanú sumu na obchodného partnera. Na základe kúpnej zmluvy z 13. februára 2013 bola táto nehnuteľnosť predaná právnickej osobe so sídlom v Litve.

20. Žalobca a jeho obchodný partner nepovažovali tieto predaje nehnuteľností uskutočnené 14. decembra 2010, 30. mája 2011, 13. novembra 2012 a 13. februára 2013 za (ekonomickú)

žinnosť podliehajúcu DPH, a preto nevypočítali a nevyúčtujú DPH, ktorú mali zaplatiť kupujúci, nepriznali a neuhradili DPH a neuplatnili si právo na odpočítanie dane.

21. Miestny daňový orgán po uskutočnení daňovej kontroly u žalobcu v súvislosti s daňou z príjmov fyzických osôb a DPH za roky 2010 až 2013 označil sporné plnenia za jednu žinnosť podliehajúcu DPH a rozhodol, že žalobca je zdaniteľnou osobou, ktorá má daňovú povinnosť na účely DPH v súvislosti so všetkými týmito plneniami.

22. Miestny daňový orgán pri výpočte dlžnej DPH z vlastnej iniciatívy priznal žalobcovi právo na odpočítanie dane v súvislosti s faktúrami na účely DPH vystavenými spoločnosťou Konsela UAB a pri výpočte napadnutých súm DPH odpočítal daň na vstupe za nadobudnutie (výstavbu) uvedených budov.

23. Žalobca bol vyzvaný, aby zaplatil vyrubenú DPH vo výške 39 586,71 eura spolu s úrokmi z omeškania vo výške 11 695 eur. Rozhodnutím Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Štátna daňová inšpekcia Vilnius, Litva) z 3. novembra 2015 bol tento daňový výmer potvrdený. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Štátna daňová inšpekcia pri Ministerstve financií Litovskej republiky) rozhodnutím z 3. marca 2016 zamietla námietku podanú proti uvedenému rozhodnutiu.

24. Ďalšie opravné prostriedky podané žalobcom boli zamietnuté rozhodnutím Mokestinų ginimų komisija (Komisia pre daňové spory, Litva) z 18. júla 2016 a rozhodnutím Vilniaus apygardos administracinis teismas (Okresný správny súd Vilnius, Litva). Proti tomuto zamietavému rozsudku podal žalobca odvolanie na Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Najvyšší správny súd, Litva).

IV. Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie na Súdnom dvore

25. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Najvyšší správny súd) uznesením z 10. apríla 2019 položil Súdnemu dvoru podľa článku 267 ZFEÚ nasledujúce prejudiciálne otázky:

1. Majú sa článok 9 ods. 1 a článok 193 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vykladať v tom zmysle, že za takých okolností ako v spore vo veci samej fyzickú osobu, akou je žalobca, nemožno považovať za osobu „nezávisle“ vykonávajúcu dotknutú (ekonomickú) žinnosť, ktorá má sama platiť DPH zo sporných plnení, t. j. má sa na účely článku 9 ods. 1 a článku 193 smernice 2006/112 považovať za zdaniteľnú osobu zodpovednú za plnenie dotknutých záväzkov spoločný podnik/partnerstvo (účastníci spoločného podniku, v prejednávanej veci žalobca a jeho obchodný partner spoločne) – ktoré sa podľa vnútroštátneho práva nepovažuje za zdaniteľnú osobu a nemá právnu subjektivitu – a nie iba fyzická osoba, akou je žalobca?

2. Má sa v prípade kladnej odpovede na prvú otázku článok 193 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že za takých okolností ako v spore vo veci samej platí DPH jednotlivo každý z účastníkov (v prejednávanej veci žalobca a jeho obchodný partner) spoločného podniku/partnerstva – pričom tento spoločný podnik/partnerstvo sa podľa vnútroštátneho práva nepovažuje za zdaniteľnú osobu a nemá právnu subjektivitu – z každej platby, ktorú prijal (alebo na ktorú má nárok) ako protihodnotu za zdaniteľné dodávky nehnuteľného majetku? Má sa článok 287 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že za takých okolností ako v spore vo veci samej sa ročný obrát uvedený v tomto ustanovení určí s prihliadnutím na celkové príjmy spoločného podniku (ktoré spoločne dosiahli účastníci spoločného podniku)?

26. V konaní na Súdnom dvore predložila písomné pripomienky len Litovská republika a Komisia.

V. Právne posúdenie

A. O prvej otázke a prvej časti druhej otázky: Kto je skutočnou zdaniteľnou osobou v konkrétnom prípade?

27. Prvou otázkou a prvou časťou druhej otázky – pričom obe možno preskúmať spoločne – sa vnútroštátny súd v konečnom dôsledku pýta, kto je v konkrétnom prípade podľa článku 9 ods. 1 smernice o DPH zdaniteľnou osobou, ktorá musí zaplatiť DPH z dodaní pozemkov.

28. Do úvahy prichádza len žalobca (to tvrdí litovská finančná správa), spoločnosť tvorená žalobcom a obchodným partnerom (to čiastočne tvrdí Komisia), žalobca spolu so svojím obchodným partnerom (v tomto zmysle sa vyjadril vnútroštátny súd) alebo – v každom prípade čiastočne – samotný obchodný partner (to tiež čiastočne tvrdí Komisia).

29. Na túto otázku možno odpovedať len vtedy, ak aspoň jednému z týchto štyroch variantov (žalobca, obchodný partner, spoločnosť tvorená žalobcom a obchodným partnerom, žalobca spolu s obchodným partnerom) možno priznať spôsobilosť byť vôbec zdaniteľnou osobou v zmysle smernice o DPH (pozri v tejto súvislosti oddiel 1). Na to nadväzuje otázka, podľa akých kritérií sa má v konkrétnom prípade rozhodnúť, ktorá zo zdaniteľných osôb, ktoré prichádzajú do úvahy, musí zaplatiť DPH z predaja pozemkov. V konečnom dôsledku ide o otázku priradenia konkrétnych transakcií jednej zo zdaniteľných osôb, ktoré prichádzajú do úvahy (pozri v tejto súvislosti oddiel 2).

1. Spôsobilosť byť zdaniteľnou osobou

30. Podľa článku 9 ods. 1 prvej vety smernice o DPH je „zdaniteľnou osobou“ každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.(4)

31. Podľa judikatúry Súdneho dvora pojmy použité v článku 9 ods. 1 smernice o DPH, najmä pojem „každá osoba“, dávajú pojmu „zdaniteľná osoba“ široké vymedzenie.(5) Toto vymedzenie je zamerané na nezávislosť pri výkone economickej činnosti v tom zmysle, že všetky fyzické alebo právnické osoby, tak verejnoprávne, ako aj súkromnoprávne, ako aj osoby bez právnej subjektivity, ktoré z objektívneho hľadiska spĺňajú podmienky uvedené v tomto ustanovení, sa musia považovať za zdaniteľné osoby na účely DPH.(6)

32. Súdny dvor uviedol, že na konštatovanie nezávislosti výkonu economickej činnosti je preto potrebné preskúmať, či dotknutá osoba plní úlohy vo svojom vlastnom mene, na svoj vlastný účet a na svoju vlastnú zodpovednosť a či znáša ekonomické riziko spojené s výkonom týchto činností.(7)

33. Posledné uvedené kritérium sa síce týka skôr otázky priradenia transakcie konkrétnej osobe než postavenia zdaniteľnej osoby, ale podľa judikatúry Súdneho dvora je základným predpokladom economickej činnosti podľa článku 9 smernice o DPH. Naproti tomu nie je rozhodujúce, v akej právnej forme sa tieto činnosti vykonávajú (fyzická osoba, právnická osoba alebo osobná spoločnosť), a či vnútroštátne právo priznáva tejto právnej forme vlastnú právnu subjektivitu.(8)

34. Predpokladom economickej činnosti však je, aby príslušný vnútroštátny právny poriadok priznával spôsobilosť konať v právnom (obchodnom) styku.(9) V právnom styku však môžu konať

len subjekty, ktoré môžu byť nositeľmi práv a povinností, a teda sú právne spôsobilé.

35. Fyzické a právnické osoby majú už na základe definície právnu spôsobilosť. Iné subjekty (t. j. iné právne formy) môžu byť podľa príslušného vnútroštátneho právneho poriadku tiež právne spôsobilé, pričom – ako Súdny dvor správne zdôrazňuje – nemusia mať vlastnú právnu subjektivitu. Subjekt, ktorý nemá vlastnú právnu spôsobilosť, však nemôže byť zdaniteľnou osobou v zmysle smernice o DPH.

36. Po prvé to potvrdzuje judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa existencie zdaniteľného plnenia. V tejto judikatúre Súdny dvor zdôrazňuje, že podmienkou existencie zdaniteľnej transakcie zdaniteľnej osoby je právny vzťah medzi zúčastnenými osobami, v rámci ktorého dôjde k vzájomnej výmene plnení a protihodnoty.⁽¹⁰⁾ Právny vzťah však môže založiť len osoba, ktorá je aj právne spôsobilá.

37. Po druhé to potvrdzuje judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa úlohy zdaniteľnej osoby v systéme DPH.⁽¹¹⁾ V tejto judikatúre Súdny dvor rozhodol, že zdaniteľná osoba plní úlohu príjemcu dane na území štátu.⁽¹²⁾ Len právne spôsobilý subjekt však môže vyíslť dane vo faktúre a ako súčasť ceny ich vybrať alebo aj vymôcť.

38. Pokiaľ Komisia naproti tomu tvrdí, že Súdny dvor už uznal (právne nespôsobilé) partnerské spoločenstvo/manželské spoločenstvo za zdaniteľnú osobu,⁽¹³⁾ s týmto tvrdením nemožno súhlasiť.

39. Rozhodnutie Súdneho dvora⁽¹⁴⁾ citované Komisiou sa totiž netýkalo otázky, kto je v konkrétnom prípade zdaniteľnou osobou, ktorá musí zaplatiť DPH. Naopak sa týkalo nemeckého spoločenstva spoluvlastníkov, v prípade ktorého viaceré osoby vlastnili podiely na určitej veci. Toto podielové spoločenstvo bolo len vyjadrením vecného podielu na veci a samo osebe nemohlo konať v právnom styku.⁽¹⁵⁾ Jeden zo spoluvlastníkov však už bol zdaniteľnou osobou a chcel si uplatniť právo na odpočítanie dane z nákladov na zhotovenie časti majetku využívanej na podnikateľské účely.

40. V tejto veci HE Súdny dvor v súvislosti s otázkou, kto prijal plnenia, rozhodol, že podielové spoločenstvo dvoch manželov nebolo spoločnosťou s právnou subjektivitou ani právnym subjektom, ktorý by napriek absencii právnej subjektivity mal skutočnú spôsobilosť na právne úkony, a preto nevykonávalo ekonomickú činnosť.⁽¹⁶⁾ Za príjemcov plnení sa mali naopak považovať spoluvlastníci.⁽¹⁷⁾ Súdny dvor teda naopak – a to správne – nepriznal právne nespôsobilej forme spolupráce (t. j. spoločenstvu, ktoré nemá spôsobilosť na právne úkony) spôsobilosť byť zdaniteľnou osobou.

41. V tomto smere je isté len to, že zdaniteľná osoba v zmysle smernice o DPH musí mať určitú právnu spôsobilosť. V prejednávanom prípade tak samotný žalobca a samotný obchodný partner, ako aj žalobca spolu so svojím obchodným partnerom ako fyzické, a teda právne spôsobilé osoby bezpochyby majú túto spôsobilosť.

42. Táto spôsobilosť však v prejednávanom prípade nie je jednoznačná v prípade formy spolupráce medzi žalobcom a obchodným partnerom. Vnútroštátny súd musí podľa vnútroštátneho právneho poriadku rozhodnúť, či táto forma spolupráce skutočne môže konať v právnom styku, alebo či naopak nejde len o vnútornú spoločnosť, ktorá nemôže konať navonok. Mohlo by totiž ísť o takzvanú tichú spoločnosť, v ktorej sa obchodný partner len finančne vo vnútornom vzťahu podieľal na činnostiach žalobcu, zatiaľ čo vo vonkajšom vzťahu koná žalobca (a nie spoločnosť).

43. Ak vnútroštátny právny poriadok priznáva forme spolupráce medzi žalobcom a jeho

obchodným partnerom, o ktorú ide v prejednávacom prípade, spôsobilosť, aby ako taká nadväzovala právne vzťahy, táto forma spolupráce môže byť aj zdaniteľnou osobou. Ak však vnútroštátny právny poriadok takej forme spolupráce nepriznal túto možnosť [ako je to napríklad v Nemecku v prípade tichej spoločnosti podľa § 230 Handelsgesetzbuch (Obchodný zákonník)], potom nemôže byť zdaniteľnou osobou.

2. Priradenie konkrétnych transakcií jednej zo zdaniteľných osôb

44. Od toho treba odlíšiť otázku, ktorej z troch alebo štyroch zdaniteľných osôb, ktoré prichádzajú do úvahy, sa majú v konkrétnom prípade priradiť zdaniteľné transakcie, v dôsledku čoho by táto osoba bola povinná zaplatiť DPH.

45. Ako východisko môže poslúžiť už citovaná judikatúra (pozri v tejto súvislosti body 31 a 32 vyššie). Podľa nej je na konštatovanie nezávislosti výkonu ekonomickej činnosti potrebné preskúmať, či dotknutá osoba plní úlohy vo svojom vlastnom mene, na svoj vlastný účet a na svoju vlastnú zodpovednosť a či znáša ekonomické riziko spojené s výkonom týchto činností.⁽¹⁸⁾ Ak totiž prichádzajú do úvahy viaceré zdaniteľné osoby, tieto kritériá môže napokon splniť vždy len jedna zdaniteľná osoba. Pokiaľ viem, nedá sa súťasne v plnom rozsahu konať vo vlastnom aj v cudzom mene.

46. Tieto kritériá, ktoré sformuloval Súdny dvor, navyše zaručujú, aby nadobúdateľ mohol s právnou istotou uplatniť svoje prípadné právo na odpočítanie dane. Na to podľa článku 226 bodu 5 smernice o DPH potrebuje faktúru s úplným menom a adresou zdaniteľnej osoby. Tento údaj vo faktúre však môže overiť len vtedy, keď vie, kto vystupoval vo vzťahu k nemu (t. j. navonok).

47. V tomto smere treba v prejednávacom prípade preskúmať, kto podľa týchto kritérií dodal postavené budovy príslušným kupujúcim.

48. Podľa vnútroštátneho súdu žalobca sám kúpil vo vlastnom mene pozemky, bol zapísaný ako výlučný vlastníak v katastri nehnuteľností, sám požiadal o stavebné povolenie a dostal toto povolenie, tiež sám vo vlastnom mene predal postavené budovy a vystavil príslušné faktúry. Aj keby forma spolupráce medzi žalobcom a obchodným partnerom podľa vnútroštátneho práva bola právne spôsobilá, naopak nevystupovala v právnom styku vo vlastnom mene. Keďže forma spolupráce medzi žalobcom a obchodným partnerom zanikla už 10. januára 2011, je tiež ťažké predstaviť si, že ešte uskutočnila transakcie v máji 2011, novembri 2012 a vo februári 2013. Žalobca a jeho obchodný partner rovnako nevystupovali spoločne, a to ani pred ukončením svojej spolupráce, ani po jej ukončení. Už z týchto okolností teda vyplýva, že len žalobca konal v konkrétnom prípade ako zdaniteľná osoba.

49. Na tomto závere nie nemeň vnútorná úťasť obchodného partnera na ziskoch a stratách. Na rozdiel od názoru vnútroštátneho súdu a Komisie vnútorná finančná úťasť tretej osoby neznamena, že osoba, ktorá konala navonok (v tomto prípade žalobca), už nekonala nezávisle. Naopak v každom prípade najprv konala len na vlastný účet a vlastné riziko, a preto je zdaniteľnou osobou, ktorá je povinná zaplatiť daň z obratu vyplývajúcu z tohto konania.

50. Žalobca má až následne možnosť preniesť časť tohto rizika na inú osobu alebo povinnosť rozdeliť si zisk s inou osobou. Pokiaľ vnútroštátny súd poukazuje na problém, že žalobca musí sám zaplatiť celú DPH, prehliada skutočnosť, že obchodný partner sa podľa obsahu vnútornej dohody podieľa aj na týchto dodatočných projektových nákladoch. Ak by sa rozdelenie týchto nákladov vo vnútornej dohode opomenulo, je to len otázka výkladu tejto dohody. Nemá to však vplyv na určenie konkrétne konajúcej zdaniteľnej osoby na účely DPH.

51. V tejto súvislosti nie je podstatná ani skutočnosť, ktorú uvádza vnútroštátny súd, že

finančná správa pripísala obchodnému partnerovi určité príjmy na účely dane z príjmov. Vnútroštátne predpisy týkajúce sa dane z príjmov a predpisy Únie týkajúce sa DPH sledujú odlišné ciele. Dani z príjmov totiž spravidla podliehajú aj príjmy osôb, ktoré nekonajú nezávisle, ako sú napríklad zamestnanci, ktorých smernica o DPH (článok 10) výslovne vylučuje z kategórie zdaniteľných osôb.

52. Okrem toho samotná následná (vnútorná) možnosť prenesť riziko na tretiu osobu nemožno na konaní na vlastný účet, ku ktorému najskôr došlo. Možno to vysvetliť na príklade poisťovne. Aj keď poisťovňa kryje všetky ekonomické riziká transakcie podniku, nie je to nemožno na tom, že zdaniteľnou osobou je konajúci podnik. Poisťovňa sa nestane zdaniteľnou osobou, pokiaľ ide o túto transakciu, preto, lebo podnik môže v prípade poistnej udalosti prenešať uskutočnené riziko straty. To isté by platilo pre vnútorné rozdelenie ziskov poisťovne.

53. Článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH rovnako svedčí o tom, že vnútorné formy spolupráce musia na to, aby sa posudzovali ako zdaniteľné osoby, uskutočňovať transakcie samy. V tomto prípade to však práve tak nie je. Transakcie na výstupe, teda predaj postavených budov, podľa oznámeného skutkového stavu neuskutočnila forma spolupráce medzi žalobcom a obchodným partnerom, ale len žalobca.

54. Na tomto závere nemôže nič zmeniť ani účasť obchodného partnera na prijímaní obchodných rozhodnutí vo vnútornom vzťahu, ktorú zdôrazňuje vnútroštátny súd. Táto účasť nemá vonkajšie účinky, a preto nemôže mať ani vplyv na skutočnosť, že osoba, ktorá koná navonok, je zdaniteľnou osobou. Po prvé je sotva možné s právnou istotou určiť rozhodujúci vplyv, ktorý je na tento účel nevyhnutný. Po druhé príjemca plnenia nemôže zistiť tento vnútorný vplyv na základe indícií, takže jeho právo na odpočítanie dane by bez riadnej faktúry bolo stále ohrozené. To by odporovalo myšlienke jednoduchého a efektívneho systému DPH.(19)

55. Ako Súdny dvor navyše už rozhodol, „existencia určitej spolupráce“ nestačí na spochybnenie nezávislosti konajúcej osoby.(20) Rozhodujúca úloha jednej osoby pri výrobe tiež „zrejme nemôže“ spochybniť konštatovanie nezávislého výkonu činností týchto osôb, keďže každá z nich koná vo svojom vlastnom mene, na svoj vlastný účet a na svoju vlastnú zodpovednosť.(21) Za týchto okolností Súdny dvor považoval aj osoby, ktoré ako také vystupovali nezávisle voči svojim dodávateľom, orgánom verejnej moci a v určitej miere aj svojim zákazníkom, z hľadiska DPH za nezávislé podniky, ktoré sú zdaniteľnými osobami, a to aj napriek tomu, že predávali svoje výrobky prevažne pod spoločnou značkou prostredníctvom svojej kapitálovej spoločnosti.(22) Tým skôr to platí pre prejednávaný prípad, v ktorom žalobca vystupoval voči predajcovi pozemku, neskôr voči stavebnému úradu a následne voči svojim kupujúcim nezávisle.

56. O relevantnosti vystupovania navonok svedčia aj ustanovenia smernice o DPH týkajúce sa komisionárskeho nákupu a predaja [článok 14 ods. 2 písm. c) a článok 28]. Najmä z článku 28 smernice o DPH(23) jasne vyplýva, že rozhodujúce je skôr konanie vo vlastnom mene než konanie na vlastný účet. Aj keď totiž niekto koná vo vlastnom mene, ale na cudzí účet, dodáva tovar alebo poskytuje službu a pritom je naďalej nezávislou zdaniteľnou osobou.

57. To by mohlo mať význam najmä v súvislosti s dohodou o ukončení platnosti dohody o spoločnom podniku z 10. januára 2011 a zmluvou o prevode vlastníctva budov č. 4 a 5 z 1. februára 2013. Následný predaj budovy č. 5 zo strany žalobcu tretím osobám by sa totiž mohol považovať aj za komisionársky úkon podľa článku 14 ods. 2 písm. c) smernice o DPH.

58. Aj keby však v prejednávacom prípade došlo k takému komisionárskemu úkonu, nemalo by to vplyv na skutočnosť, že žalobca bol nezávisle konajúcou zdaniteľnou osobou. Žalobca konal pri predaji budov buď vo vlastnom mene na vlastný účet (takzvaný vlastný úkon), alebo vo vlastnom mene na cudzí účet (takzvaný komisionársky úkon).

3. **Predbežný záver**

59. V prejednávacom prípade je teda zdaniteľnou osobou, ktorá je konkrétne povinná zaplatiť DPH, žalobca. Len on sám konal voči svojim zákazníkom (t. j. navonok) vo vlastnom mene a na vlastný účet (prípadne aj na cudzí účet), a teda na vlastné riziko.

B. O druhej časti druhej otázky: Výpočet ročného obratu na účely uplatnenia oslobodenia malých podnikateľov od dane.

60. Keďže podľa názoru, ktorý som vyjadrila v týchto návrhoch, možno za zdaniteľnú osobu považovať len žalobcu, na druhú časť druhej otázky nie je potrebné odpovedať.

61. Na túto otázku treba subsidiárne odpovedať len pre prípad, že Súdny dvor sa bude domnievať, že zdaniteľnou osobou by mohla byť buď (tichá) spoločnosť tvorená žalobcom a obchodným partnerom, alebo každá z týchto dvoch osôb samostatne. Táto otázka sa sústreďuje na výpočet ročného obratu na účely oslobodenia malých podnikateľov od dane, ak sa na uskutočnení transakcií podieľajú viaceré osoby.

62. Ako Komisia v tejto súvislosti správne uvádza, takzvané oslobodenie malých podnikateľov od dane sa vzťahuje na jednotlivú zdaniteľnú osobu a jej transakcie. To vyplýva zo znenia a zmyslu a účelu oslobodenia od dane stanoveného v článku 287 smernice o DPH.

63. Keďže oslobodenie od dane nie je viazané na povahu činnosti, ale len na skutočnosť, že konkrétna zdaniteľná osoba jednotlivo nedosiahne hranicu týkajúcu sa transakcií, článok 287 smernice o DPH stanovuje subjektívne oslobodenie od dane. Ako Súdny dvor už rozhodol⁽²⁴⁾ a ako som uviedla v inej veci⁽²⁵⁾, zmysel tohto subjektívneho oslobodenia od dane spočíva primárne v zmiernení administratívnej záťaže.

64. Bez takej hranice by musela finančná správa zaobchádzať s každou osobou, ktorá vykonáva ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 smernice o DPH, hoci aj v zanedbateľnom rozsahu, ako so zdaniteľnou osobou už od dosiahnutia obratu vo výške jedného eura. To by vyvolalo administratívne náklady nielen na strane zdaniteľnej osoby, ale aj na strane finančnej správy, ktorým by nezodpovedali nijaké príslušné daňové príjmy.⁽²⁶⁾ Práve tomu má zabrániť minimálna hranica stanovená v článku 287 smernice o DPH.⁽²⁷⁾

65. Tento zmysel sa uplatní aj vtedy, keď dve zdaniteľné osoby konajú spoločne – ale každá na vlastný účet –, pričom sa nemajú považovať za nezávislú zdaniteľnú osobu. To isté platí, keď spoločným konaním vznikla nová zdaniteľná osoba, ktorú v dôsledku jej vlastnej právnej spôsobilosti treba odlíšiť od jej „zakladateľov“ a ktorá neprekročí minimálnu hranicu.

66. Ak by teda konajúcou zdaniteľnou osobou bola spoločnosť tvorená žalobcom a obchodným partnerom, na určenie ročného obrátu v zmysle článku 287 smernice o DPH by potom boli smerodajné transakcie tejto spoločnosti. Ak sú konajúcimi zdaniteľnými osobami žalobca a obchodný partner do výšky svojho pomerného podielu na spoločných transakciách, potom treba ročný obrát tiež posúdiť v prípade každého z nich samostatne. Pokiaľ nemožno konštrukciu zvolenú v danom prípade považovať za formu zneužitia(28) – čomu v prejednávanom prípade nič nenasvedčuje –, naďalej platí tento záver.

67. Subsidiárne by sa preto na druhú časť druhej otázky malo odpovedať tak, že článok 287 smernice o DPH predstavuje subjektívne oslobodenie od dane. Preto sa ročný obrát týka príslušnej konajúcej zdaniteľnej osoby.

VI. Návrh

68. V konečnom dôsledku navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky, ktoré mu položil Lietuvos vyriausioasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd, Litva), takto:

1. Článok 9 ods. 1 a článok 193 smernice 2006/112/ES sa majú vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba uvedená v týchto ustanoveniach musí byť schopná nadväzovať právne vzťahy, vyíslí DPH vo faktúre a vybrať ju na základe dohodnutej ceny. To vyžaduje, aby podľa vnútroštátneho právneho poriadku ako taká mohla konať v právnom styku, a teda bola právne spôsobilá.

2. Článok 9 ods. 1 a článok 193 smernice 2006/112/ES sa majú vykladať v tom zmysle, že osoba, ktorá je spôsobilá byť zdaniteľnou osobou, vykonáva spornú ekonomickú činnosť „nezávisle“ vtedy, keď koná – tak ako v prejednávanom prípade žalobca – vo vlastnom mene a na vlastný účet (alebo aj na cudzí účet v rámci komisionárskeho úkonu).

1 Jazyk prednesu: nemčina.

2 Rozsudok z 21. apríla 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241).

3 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

4 Pozri napríklad rozsudky z 12. októbra 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, bod 26); z 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 27), a z 29. októbra 2009, Komisia/Fínsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 35).

5 Rozsudky z 12. októbra 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, bod 27), a z 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 28).

6 Rozsudky z 12. októbra 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, bod 27), a z 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 34).

7 Rozsudky z 12. októbra 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, bod 28), a z 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 34). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok z 18. októbra 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, bod 23).

8 Výslovne je to uvedené v rozsudkoch z 12. októbra 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, bod 27); z 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 28), a z 21. apríla 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 54).

9 Súdny dvor hovorí o právnom subjekte, ktorý má napriek absencii právnej subjektivity

samostatnú spôsobilosť na právne úkony – pozri rozsudok z 21. apríla 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 54).

10 Rozsudky z 27. marca 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, bod 29); z 3. mája 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, bod 27), a z 3. marca 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 14). V rozsudku z 29. októbra 2009, Komisia/Fínsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 43), sa dokonca hovorí o dohode medzi účastníkmi obsahujúcej určenie ceny. Takú dohodu však môže uzavrieť iba právne spôsobilá osoba.

11 Pozri napríklad rozsudky z 8. mája 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 22); z 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23); z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), a z 20. októbra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25), ako aj návrhy, ktoré som predniesla vo veci Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2019:976, bod 41).

12 Pozri napríklad rozsudky z 8. mája 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 22); z 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23); z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), a z 20. októbra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25).

Pozri v tejto súvislosti tiež návrhy, ktoré som predniesla vo veci Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, bod 21).

13 Komisia na podporu tohto tvrdenia cituje rozsudok z 21. apríla 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 58). V tomto bode sa doslovne uvádza: „Na druhú otázku je teda potrebné odpovedať tak, že pokiaľ majetkové spoločenstvo vyplývajúce z uzavretia manželstva, ktoré nemá právnu subjektivitu a nevykonáva samo hospodársku činnosť v zmysle šiestej smernice, podá objednávku na investičný majetok, spoluvlastníci tvoriaci predmetné majetkové spoločenstvo majú byť na účely uplatnenia predmetnej smernice považovaní za príjemcov plnenia.“ Nie je mi jasné, ako tým Súdny dvor uznal majetkové spoločenstvo vyplývajúce z uzavretia manželstva za zdaniteľnú osobu.

14 Rozsudok z 21. apríla 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241).

15 Pozri v tejto súvislosti tiež relevantné konštatovania Súdneho dvora uvedené v rozsudku z 21. apríla 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 32). Inak by to bolo v prípade, ak si spoluvlastníci založia osobnú spoločnosť, ktorá je schopná vystupovať v právnom styku navonok a uskutočňovať vlastné plnenia. Osobná spoločnosť je potom v dôsledku tejto právnej spôsobilosti konajúcou zdaniteľnou osobou.

16 Rozsudok z 21. apríla 2005 (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 54).

17 Rozsudok z 21. apríla 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 58).

18 Rozsudky z 12. októbra 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, bod 28), a z 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 34). Pozri tiež rozsudok z 18. októbra 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, bod 23).

19 Pozri v tejto súvislosti napríklad odôvodnenie 5 smernice o DPH.

20 Rozsudok z 12. októbra 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, bod 31). Pozri v tomto zmysle už návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Szpunar vo veci Nigl (C-340/15, EU:C:2016:505, bod 21), podľa ktorých „samotná skutočnosť spolupráce, aj úzkej“ neznamená, že už nejde o nezávislú zdaniteľnú osobu.

21 Rozsudok z 12. októbra 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, bod 33).

22 Rozsudok z 12. októbra 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, bod 34).

23 Článok 28 smernice o DPH znie takto: „Ak sa zdaniteľná osoba, ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, podieľa na poskytovaní služieb, predpokladá sa, že sama uvedené služby prijala aj poskytla“.

24 Rozsudky z 2. mája 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, bod 37 *in fine*), a z 26. októbra 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, bod 63).

25 Pozri návrhy, ktoré som predniesla vo veci Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (C-716/18, EU:C:2020:82, bod 22 a nasl.), a vo veci Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, bod 33 *in fine*).

26 Je to tiež výslovne uvedené v rozsudku z 2. mája 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, bod 38).

27 Pozri odôvodnenie týkajúce sa článku 25 (Malé podniky) na s. 27 návrhu Komisie z 20. júna 1973, KOM(73) 950 v konečnom znení.

28 Pozri v tejto súvislosti najmä rozsudok z 22. novembra 2017, Cussens a i. (C-251/16, EU:C:2017:881, bod 31 a nasl.).